

Wolf-Dieter Rückwart

## Gesetzlicher Grundlagen des Jahresabschlusses nach HGB und EStG/AO

### 1 Jahresabschluss nach HGB

Für den Kaufmann besteht die Pflicht zur Aufstellung des Jahresabschlusses. Diese Pflicht ist in § 242 Handelsgesetzbuch (HGB) verankert:

#### **§ 242 HGB: Pflicht zur Aufstellung**

- 1) *Der Kaufmann hat zu Beginn seines Handelsgewerbes und für den Schluss eines jeden Geschäftsjahrs einen das Verhältnis seines Vermögens und seiner Schulden darstellenden Abschluss (Eröffnungsbilanz, Bilanz) aufzustellen. Auf die Eröffnungsbilanz sind die für den Jahresabschluss geltenden Vorschriften entsprechend anzuwenden, soweit sie sich auf die Bilanz beziehen.*
- 2) *Er hat für den Schluss eines jeden Geschäftsjahrs eine Gegenüberstellung der Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahrs (Gewinn- und Verlustrechnung) aufzustellen.*
- 3) *Die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung bilden den Jahresabschluss.*
- 4) *Die Absätze 1 bis 3 sind auf Einzelkaufleute im Sinn des § 241a nicht anzuwenden. [...]*

Der Jahresabschluss eines Unternehmens soll bei **vorsichtiger** Bewertung der Vermögensgegenstände und der Schulden ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermitteln. Um diesen Zweck zu erreichen, sind bei der Bewertung die allgemeinen Bewertungsgrundsätze (§ 252 HGB), die Bewertungsmaßstäbe (§ 255 HGB) und die Bewertungsvereinfachungsverfahren (§ 256 HGB) zu beachten. Zudem muss die Buchführung so beschaffen sein, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsfälle und die Lage des Unternehmens vermitteln kann. Die folgenden Auszüge aus den angegebenen Paragraphen erläutern den Sachverhalt<sup>1</sup>:

#### **§ 238 HGB: Buchführungspflicht**

- 1) *Jeder Kaufmann ist verpflichtet, Bücher zu führen und in diesen seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich zu machen. Die Buchführung muss so beschaffen sein, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln kann. Die Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen.*
- 2) *Der Kaufmann ist verpflichtet, eine mit der Urschrift übereinstimmende Wiedergabe der abgesandten Handelsbriefe (Kopie, Abdruck, Abschrift oder sonstige Wiedergabe des Wortlauts auf einem Schrift-, Bild- oder anderen Datenträger) zurückzubehalten.*

#### **§ 252 HGB: Allgemeine Bewertungsgrundsätze**

- 1) *Bei der Bewertung der im Jahresabschluss ausgewiesenen Vermögensgegenstände und Schulden gilt insbesondere folgendes:*
  1. *Die Wertansätze in der Eröffnungsbilanz des Geschäftsjahrs müssen mit denen der Schlussbilanz des vorhergehenden Geschäftsjahrs übereinstimmen.*
  2. *Bei der Bewertung ist von der Fortführung der Unternehmenstätigkeit auszugehen, sofern dem nicht tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten entgegenstehen.*

<sup>1</sup> Siehe Beispiele hierzu unter Punkt 4.

3. Die Vermögensgegenstände und Schulden sind zum Abschlussstichtag einzeln zu bewerten.
  4. Es ist vorsichtig zu bewerten, namentlich sind alle vorhersehbaren Risiken und Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind, zu berücksichtigen, selbst wenn diese erst zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekanntgeworden sind; Gewinne sind nur zu berücksichtigen, wenn sie am Abschlussstichtag realisiert sind.
  5. Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahrs sind unabhängig von den Zeitpunkten der entsprechenden Zahlungen im Jahresabschluss zu berücksichtigen.
  6. Die auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewandten Bewertungsmethoden sind beizubehalten.
- (2) Von den Grundsätzen des Absatzes 1 darf nur in begründeten Ausnahmefällen abgewichen werden.

### **§ 255 HGB: Bewertungsmaßstäbe**

- (1) Anschaffungskosten sind die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten. Anschaffungspreisminderungen, die dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können, sind abzusetzen.
- (2) Herstellungskosten sind die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstands, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen. Dazu gehören die Materialkosten, die Fertigungskosten und die Sonderkosten der Fertigung sowie angemessene Teile der Materialgemeinkosten, der Fertigungsgemeinkosten und des Werteverzehrs des Anlagevermögens, soweit dieser durch die Fertigung veranlasst ist. Bei der Berechnung der Herstellungskosten dürfen angemessene Teile der Kosten der allgemeinen Verwaltung sowie angemessene Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung einbezogen werden, soweit diese auf den Zeitraum der Herstellung entfallen. Forschungs- und Vertriebskosten dürfen nicht einbezogen werden.
- (2a) Herstellungskosten eines selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstands des Anlagevermögens sind die bei dessen Entwicklung anfallenden Aufwendungen nach Absatz 2. Entwicklung ist die Anwendung von Forschungsergebnissen oder von anderem Wissen für die Neuentwicklung von Gütern oder Verfahren oder die Weiterentwicklung von Gütern oder Verfahren mittels wesentlicher Änderungen. Forschung ist die eigenständige und planmäßige Suche nach neuen wissenschaftlichen oder technischen Erkenntnissen oder Erfahrungen allgemeiner Art, über deren technische Verwertbarkeit und wirtschaftliche Erfolgsaussichten grundsätzlich keine Aussagen gemacht werden können. Können Forschung und Entwicklung nicht verlässlich voneinander unterschieden werden, ist eine Aktivierung ausgeschlossen.
- (3) Zinsen für Fremdkapital gehören nicht zu den Herstellungskosten. [...]

### **§ 256 HGB: Bewertungsvereinfachungsverfahren**

Soweit es den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht, kann für den Wertansatz gleichartiger Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens unterstellt werden, dass die zuerst oder dass die zuletzt angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstände zuerst verbraucht oder veräußert worden sind. § 240 Abs. 3 und 4 ist auch auf den Jahresabschluss anwendbar.

### § 240 HGB: Inventar

1) Jeder Kaufmann hat zu Beginn seines Handelsgewerbes seine Grundstücke, seine Forderungen und Schulden, den Betrag seines baren Geldes sowie seine sonstigen Vermögensgegenstände genau zu verzeichnen und dabei den Wert der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden anzugeben.

(2) Er hat demnächst für den Schluss eines jeden Geschäftsjahrs ein solches Inventar aufzustellen. Die Dauer des Geschäftsjahrs darf zwölf Monate nicht überschreiten. Die Aufstellung des Inventars ist innerhalb der einem ordnungsmäßigen Geschäftsgang entsprechenden Zeit zu bewirken.

(3) Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens sowie Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe können, wenn sie regelmäßig ersetzt werden und ihr Gesamtwert für das Unternehmen von nachrangiger Bedeutung ist, mit einer gleichbleibenden Menge und einem gleichbleibenden Wert angesetzt werden, sofern ihr Bestand in seiner Größe, seinem Wert und seiner Zusammensetzung nur geringen Veränderungen unterliegt. Jedoch ist in der Regel alle drei Jahre eine körperliche Bestandsaufnahme durchzuführen.

(4) Gleichartige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens sowie andere gleichartige oder annähernd gleichwertige bewegliche Vermögensgegenstände und Schulden können jeweils zu einer Gruppe zusammengefasst und mit dem gewogenen Durchschnittswert angesetzt werden.

Die obigen Pflichten treffen auf Einzelkaufleute (siehe nachfolgende Einschränkung), auf Personengesellschaften sowie auf kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften uneingeschränkt zu. Große Kapitalgesellschaften – insbesondere börsennotierte Kapitalgesellschaften – und international agierende EU-Konzerne erstellen ihre Abschlüsse nach den Regeln der IFRS (International Financial Reporting Standards) und der IAS (International Accounting Standards) oder alternativ nach US-GAAP (Generally Accepted Accounting Principles).

Unter bestimmten Bedingungen sind Einzelkaufleute von der Buchführungspflicht und damit von der Aufstellung eines Jahresabschlusses befreit. Diese Regelung ist in § 242 Abs. 4 HGB enthalten; sie nimmt Bezug auf § 241a HGB:

### § 241a HGB: Befreiung von der Pflicht zur Buchführung und Erstellung eines Inventars

Einzelkaufleute, die an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren nicht mehr als jeweils 800 000 Euro Umsatzerlöse und jeweils 80 000 Euro Jahresüberschuss aufweisen, brauchen die §§ 238 bis 241 nicht anzuwenden. Im Fall der Neugründung treten die Rechtsfolgen schon ein, wenn die Werte des Satzes 1 am ersten Abschlussstichtag nach der Neugründung nicht überschritten werden.

Die gesetzlichen Verpflichtungen beim Jahresabschluss bereiten jedem Kaufmann einen erheblichen zusätzlichen Arbeitsaufwand:

- Er hat eine **Buchführung** aufzubauen und lückenlos aufgrund von Belegen zu führen, die den Ansprüchen der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB/GoBD<sup>2</sup>) entsprechen.
- Er hat mit seinen Mitarbeitern – und evtl. extra einzustellenden Hilfskräften – die **Inventur** zu organisieren und durchzuführen. Darüber hinaus hat er zu dokumentieren, wie die Inventur durchgeführt und das Vermögen sowie die Schulden bewertet wurden<sup>3</sup>.

<sup>2</sup> Siehe Fachbeitrag „[Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung und Bilanzierung \(GoB\)](#)“ auf der Homepage [www.schmolke-deitermann.de](http://www.schmolke-deitermann.de)

<sup>3</sup> Siehe Fachbeitrag zu „[Inventur](#)“ auf der Homepage [www.schmolke-deitermann.de](http://www.schmolke-deitermann.de)

- Er muss die mengenmäßig erfassten Vermögensgegenstände nach rechtlichen Vorgaben **bewerten** und in einem ausführlichen **Inventar** übersichtlich darstellen.
- Er hat die buchmäßig erfassten Vermögensgegenstände (z. B. Forderungen a. LL, Bankguthaben) und Schulden (z. B. Verbindlichkeiten a. LL, Bankkredite) auf Richtigkeit zu kontrollieren, deren Existenz zu belegen und im Inventar aufzuführen.
- Er hat aus dem Inventar eine **Bilanz** aufzustellen, die den rechtlichen Gliederungsvorschriften gem. § 266 HGB entspricht, und er muss durch seine Unterschrift die Richtigkeit der Bilanz bestätigen.
- Er hat die **Aufwendungen** und **Erträge periodengerecht** abzugrenzen, d. h. er muss die Aufwendungen und Erträge sorgfältig danach zu untersuchen, ob sie dem abzuschließenden Geschäftsjahr zuzurechnen sind; ggf. muss er Aufwendungen und Erträge hinzurechnen, die im ablaufenden Geschäftsjahr verursacht wurden, aber erst im nächsten Geschäftsjahr zu Ausgaben oder Einnahmen führen, sowie im ablaufenden Geschäftsjahr gebuchte Aufwendungen und Erträge, die verursachungsgemäß ins nächste Jahr gehören, auf das kommende Jahr verschieben (aktive und passive Rechnungsabgrenzung)<sup>4</sup>.
- Er muss die Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahres in eine **Gewinn- und Verlustrechnung** überführen und hierbei die rechtlichen Gliederungsvorschriften gem. § 275 HGB beachten.

Andererseits verfügt der Kaufmann mit Inventar, Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung über ein zweckmäßiges Zahlenwerk, das unterschiedlichen Interessen dient:

- Ihm selbst gibt es Einblick in das Unternehmensgeschehen, insbesondere über den Stand seines Vermögens, seiner Schulden, seines Eigenkapitals und seines Erfolges. Die Auswertung der Zahlen bringt ihm Gewissheit über das Working Capital, die Anlagendeckung, die Liquidität, die Rentabilität, den Cashflow sowie über EBIT und EBITDA. Damit verfügt er über ein Instrument, das ihm zur Absicherung seiner unternehmerischen Entscheidungen dient. Da die Zahlen stets auf den gleichen Grundlagen erzeugt und gleiche Zeiträume betreffen, sind zudem die Ergebnisse der einzelnen Geschäftsjahre untereinander sowohl unternehmensintern (Zeitvergleich) als auch innerhalb der Branche (Branchenvergleich) vergleichbar.
- Berechtigte Personengruppen und Institutionen außerhalb des Unternehmens (Lieferanten, Kunden, Kreditinstitute, Finanzamt) erhalten einen Überblick über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens. So hat der Kaufmann z. B. bei Kreditverhandlungen Bilanzen sowie Gewinn- und Verlustrechnungen vorzulegen.

## 2 Jahresabschluss nach EStG und AO

Ein ganz anderes Interesse als das im HGB formulierte Vorsichtsprinzip verfolgen die Finanzbehörden, wenn sie dem Kaufmann auferlegen, die Geschäftsfälle aufzuzeichnen und das Betriebsvermögen nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes (EStG) und der Abgabenordnung (AO) zu ermitteln. Deren Interesse richtet sich vorrangig auf eine möglichst realistische Ermittlung des Jahresüberschusses, der dann Grundlage für die Berechnung der ertragsabhängigen Steuern (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer) ist. Die anzuwendenden steuerlichen Vorschriften finden sich vorwiegend in den Paragraphen 5 und 6 EStG sowie in den Paragraphen 140 bis 145 AO. Im Folgenden finden sich Auszüge aus diesen Gesetzen:

<sup>4</sup> Siehe Fachbeitrag zu „[Rechnungsabgrenzungsposten](#)“ auf der Homepage [www.schmolke-deitermann.de](http://www.schmolke-deitermann.de)

## Einkommensteuergesetz (EStG)

### § 4 Gewinnbegriff im Allgemeinen

(1) <sup>1</sup>Gewinn ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen. [<sup>2</sup>...]

(2) <sup>1</sup>Der Steuerpflichtige darf die Vermögensübersicht (Bilanz) auch nach ihrer Einreichung beim Finanzamt ändern, soweit sie den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung unter Befolgung der Vorschriften dieses Gesetzes nicht entspricht; diese Änderung ist nicht zulässig, wenn die Vermögensübersicht (Bilanz) einer Steuerfestsetzung zugrunde liegt, die nicht mehr aufgehoben oder geändert werden kann. [<sup>2</sup>...]

(3) <sup>1</sup>Steuerpflichtige, die nicht auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, und die auch keine Bücher führen und keine Abschlüsse machen, können als Gewinn den Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ansetzen. [<sup>2</sup>...]

[...]

(5b) Die Gewerbesteuer und die darauf entfallenden Nebenleistungen sind keine Betriebsausgaben.

[...]

### § 5 Gewinn bei Kaufleuten und bei bestimmten anderen Gewerbetreibenden

(1) <sup>1</sup>Bei Gewerbetreibenden, die auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, oder die ohne eine solche Verpflichtung Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse machen, ist für den Schluss des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen anzusetzen (§ 4 Absatz 1 Satz 1), das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist, es sei denn, im Rahmen der Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts wird oder wurde ein anderer Ansatz gewählt. <sup>2</sup>Voraussetzung für die Ausübung steuerlicher 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. [...]

(1a) <sup>1</sup>Posten der Aktivseite dürfen nicht mit Posten der Passivseite verrechnet werden. <sup>2</sup>Die Ergebnisse der in der handelsrechtlichen Rechnungslegung zur Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken gebildeten Bewertungseinheiten sind auch für die steuerliche Gewinnermittlung maßgeblich.

(2) Für immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ist ein Aktivposten nur anzusetzen, wenn sie entgeltlich erworben wurden.

[...]

### § 6 Bewertung

(1) Für die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter, die nach § 4 Absatz 1 oder nach § 5 als Betriebsvermögen anzusetzen sind, gilt das Folgende:

1. Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die der Abnutzung unterliegen, sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder dem an deren Stelle tretenden Wert, vermindert um die Absetzungen für Abnutzung, erhöhte Absetzungen, Sonderabschreibungen, Abzüge nach § 6b und ähnliche Abzüge, anzusetzen. <sup>2</sup>Ist der Teilwert auf Grund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung niedriger, so kann dieser angesetzt werden. <sup>3</sup>Teilwert ist der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt. <sup>4</sup>Wirtschaftsgüter, die bereits am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zum Anlagevermögen des Steuerpflichtigen gehört haben, sind in den folgenden Wirtschaftsjahren gemäß Satz 1 anzusetzen, es sei denn, der Steuerpflichtige weist nach, dass ein niedrigerer Teilwert nach Satz 2 angesetzt werden kann.

[...]

2. Andere als die in Nummer 1 bezeichneten Wirtschaftsgüter des Betriebs (Grund und Boden, Beteiligungen, Umlaufvermögen) sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder dem an deren Stelle tretenden Wert, vermindert um Abzüge nach § 6b und ähnliche Abzüge, anzusetzen. <sup>2</sup>Ist der Teilwert (Nummer 1 Satz 3) auf Grund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung niedriger, so kann dieser angesetzt werden. <sup>3</sup>Nummer 1 Satz 4 gilt entsprechend.

2a. Steuerpflichtige, die den Gewinn nach § 5 ermitteln, können für den Wertansatz gleichartiger Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens unterstellen, dass die zuletzt angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter zuerst verbraucht oder veräußert worden sind, soweit dies den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht. <sup>2</sup>Der Vorratsbestand am Schluss des Wirtschaftsjahres, das der erstmaligen Anwendung der Bewertung nach Satz 1 vorangeht, gilt mit seinem Bilanzansatz als erster Zugang des neuen Wirtschaftsjahres. <sup>3</sup>Von der Verbrauchs- oder Veräußerungsfolge nach Satz 1 kann in den folgenden Wirtschaftsjahren nur mit Zustimmung des Finanzamts abgewichen werden.  
[...]

## Abgabenordnung (AO)

### § 140 Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten nach anderen Gesetzen

Wer nach anderen Gesetzen als den Steuergesetzen Bücher und Aufzeichnungen zu führen hat, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, hat die Verpflichtungen, die ihm nach den anderen Gesetzen obliegen, auch für die Besteuerung zu erfüllen.

### § 141 Buchführungspflicht bestimmter Steuerpflichtiger

(1) Gewerbliche Unternehmer sowie Land- und Forstwirte, die nach den Feststellungen der Finanzbehörde für den einzelnen Betrieb

1. einen Gesamtumsatz im Sinne des § 19 Absatz 2 Satz 1 des Umsatzsteuergesetzes von mehr als 800 000 Euro im Kalenderjahr oder
2. (weggefallen)
3. (weggefallen)
4. einen Gewinn aus Gewerbebetrieb von mehr als 80 000 Euro im Wirtschaftsjahr oder
5. einen Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft von mehr als 80 000 Euro im Kalenderjahr

gehabt haben, sind auch dann verpflichtet, für diesen Betrieb Bücher zu führen und auf Grund jährlicher Bestandsaufnahmen Abschlüsse zu machen, wenn sich eine Buchführungspflicht nicht aus § 140 ergibt. Die §§ 238, 240, 241, 242 Abs. 1 und die §§ 243 bis 256 des Handelsgesetzbuchs gelten sinngemäß, sofern sich nicht aus den Steuergesetzen etwas anderes ergibt.

[...]

### § 145 Allgemeine Anforderungen an Buchführung und Aufzeichnung

(1) Die Buchführung muss so beschaffen sein, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln kann. Die Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen.

(2) Aufzeichnungen sind so vorzunehmen, dass der Zweck, den sie für die Besteuerung erfüllen sollen, erreicht wird.

## 3 Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die steuerliche Gewinnermittlung

Aus den obigen Gesetzestexten geht hervor, dass die Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften zur Aufstellung der Handelsbilanz in einer Reihe von Fällen von denen zur Aufstellung der Steuerbilanz abweichen. Wobei grundsätzlich der handelsrechtliche Jahresabschluss auch für die steuerliche Gewinnermittlung heranzuziehen ist. So gilt nach § 5 Abs. 1 EStG und

nach § 141 Abs. 1 AO, dass die handelsrechtlichen Regelungen zur ordnungsmäßigen Buchführung nach §§ 238, 240, 241, 242 Abs. 1 und §§ 243 bis 256 auch für die steuerliche Gewinnermittlung heranzuziehen sind, „es sei denn, im Rahmen der Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts wird oder wurde ein anderer Ansatz gewählt.“ (§ 5 Abs. 1 EStG).

Gleichbehandlungen und Abgrenzungen zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz<sup>5</sup>:

- „Aktivierungsgebote in der Handelsbilanz führen zu Aktivierungsgeboten in der Steuerbilanz.
- Aktivierungswahlrechte, die in der Handelsbilanz ausgeübt werden, müssen auch für die Steuerbilanz übernommen werden.
- Passivierungsgebote in der Handelsbilanz gelten auch für die Steuerbilanz, wenn keine steuerlichen Vorschriften entgegenstehen. So dürfen z. B. Pensionsrückstellungen steuerlich nur dann angesetzt werden, wenn auch die Voraussetzungen des § 6a EStG erfüllt sind (z. B. die Schriftform nach § 6a Abs. 1 Nr. 3 EStG).
- Passivierungsverbote in der Handelsbilanz führen zu Passivierungsverboten in der Steuerbilanz.
- Passivierungswahlrechte in der Handelsbilanz führen zu Passivierungsverboten in der Steuerbilanz.
- Bewertungswahlrechte, die in der Handelsbilanz ausgeübt werden, müssen in die Steuerbilanz übernommen werden, wenn keine eigenständigen steuerlichen Regelungen bestehen.
- Der Unternehmer kann steuerliche Wahlrechte unabhängig vom Ansatz in der Handelsbilanz ausüben. Es sind allerdings die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zu beachten, d. h., dass insbesondere einmal angewandte Bewertungsmethoden beizubehalten sind.
- Wahlrechte, die nur steuerlich bestehen, dürfen unabhängig von handelsrechtlichen Wertansätzen ausgeübt werden. Durch § 5 Abs. 1 EStG ist die Maßgeblichkeit des handelsrechtlichen Wertansatzes beschränkt worden.
- Wahlrechte, die sowohl handelsrechtlich als auch steuerlich bestehen, z. B. beim Verbrauchsfolgeverfahren, dürfen – wegen des Wegfalls der umgekehrten Maßgeblichkeit - in der Handels- und Steuerbilanz unterschiedlich ausgeübt werden.“

Die folgende Übersicht zeigt auszugsweise Übereinstimmungen und Unterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz<sup>6</sup>:

| <b>Ansatz in beiden Bilanzen möglich:</b>                       | <b>Ansatz in Handelsbilanz</b>           | <b>Ansatz in Steuerbilanz</b>          |
|---|--|--|
| Entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert               | ja                                       | ja                                     |
| Bewertung des Vorratsvermögens nach dem Verbrauchfolgeverfahren | ja<br><b>FIFO, LIFO und Durchschnitt</b> | ja<br><b>nur LIFO und Durchschnitt</b> |

<sup>5</sup> Entnommen aus BilMoG-Leitfaden für kleine und mittlere Unternehmen, Seiten 104-105, Avella, Felice-Alfredo; Krudewig, Wilhelm, 1. Auflage 2010, Haufe Mediengruppe

<sup>6</sup> In Auszügen entnommen aus BilMoG-Leitfaden für kleine und mittlere Unternehmen, Seiten 98-99, Avella, Felice-Alfredo; Krudewig, Wilhelm, 1. Auflage 2010, Haufe Mediengruppe

| Bewertung der Verbindlichkeiten in fremder Währung   | ja<br>Devisenkassa-<br>mittelkurs | ja<br>Höchstwert-<br>prinzip<br>AK < Tageskurs →<br>Anschaffungskurs<br>AK > Tageskurs →<br>Tageskurs |
|---|-----------------------------------|--|
| Einbeziehung von Material-/Fertigungskosten und Abschreibungen in die Herstellungskosten, soweit diese durch die Fertigung veranlasst sind. | ja                                | ja   |
| <b>Abweichungen zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz</b>   |                                   |  |
| Aktivierungswahlrecht für selbstgeschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter   | ja                                | nein   |
| Einbeziehung von Entwicklungskosten bei selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen in die Herstellungskosten                 | ja                                | nein   |
| Beachtung zukünftiger Preis- und Kostensteigerungen bei Rückstellungen  | ja                                | nein   |
| Abschreibungswahlrecht bei Finanzanlagen auch bei vorübergehender Wertminderung  | ja                                | nein   |
| Übernahme steuerlicher Abschreibungswahlrechte (z. B. Sonderabschreibungen) in die Handelsbilanz   | nein                              | ja   |

Aus den Abweichungen zwischen Handelsbilanzansatzen und Steuerbilanzansatzen ergeben sich für den Kaufmann Konsequenzen:

- Die Aufstellung einer Handelsbilanz ist gemäß § 242 HGB in jedem Fall erforderlich.
- Vom Handelsbilanzansatz abweichende Vermögens- und Schuldenwerte sind für die Steuerbilanz neu zu berechnen.
- Vom Handelsbilanzansatz abweichend bewertete Wirtschaftsgüter sind bei Verzicht auf eine eigene Steuerbilanz in „besondere, laufend zu führende Verzeichnisse“ (§ 5 EStG) aufzunehmen.
- In der Handelsbilanz sind bei abweichender Bewertung ggf. Aktive und/oder Passive latente Steuern aufzuführen.<sup>7</sup>

#### 4 Beispiele

- 1) Im Unternehmen wird durch einen angestellten Programmierer eine intern genutzte Software im Wert von 120.000,00 € erstellt.

Nach **Handelsrecht** handelt es sich um einen immateriellen Anlagegegenstand, für den in der Handelsbilanz ein **Aktivierungswahlrecht** besteht (§ 248 Abs. 2 HGB).

Nach **Steuerrecht** (§ 5 Abs. 2 EStG) darf ein Aktivposten für immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens nur dann angesetzt werden, wenn diese Wirtschaftsgüter **entgeltlich** erworben wurden. Das Steuerrecht **verbietet** also den Ansatz des selbst geschaffenen immateriellen Wirtschaftsgutes.

<sup>7</sup> Siehe hierzu den Fachbeitrag „[Latente Steuern in der Handelsbilanz einer Kapitalgesellschaft](http://www.schmolke-deitermann.de)“ unter [www.schmolke-deitermann.de](http://www.schmolke-deitermann.de).

Handelsbilanz und Steuerbilanz driften im **Vermögen** um 120.000,00 € auseinander, wenn das Unternehmen das Wahlrecht nach HGB ausübt.

2) Am 28. November 01 schließt der Möbelhersteller Gruner GmbH einen Kaufvertrag über die Lieferung von 500 Stück Holzspanplatten 2700 x 1200 mm zu 80,00 € netto je Stück ab. Der Gesamtnettopreis beträgt 40.000,00 €. Als Liefertermin ist der 15. Februar nächsten Jahres fix vereinbart worden. Bis zum Abschlussstichtag ist der Wiederbeschaffungspreis der Spanplatten nachhaltig auf 70,00 € netto je Stück gesunken. Da die Gruner GmbH an den vereinbarten Preis von 80,00 € je Spanplatte gebunden ist, aber im nächsten Jahr nur mit dem niedrigeren Wiederbeschaffungspreis von 70,00 € je Stück kalkuliert werden kann, droht aus dem laufenden Auftrag ein Verlust von 5.000,00 € ( $500 \cdot 10,00 \text{ €}$ ), für den eine **Rückstellung** gebildet werden muss. Auf diese Weise wird der Aufwand in dem Jahr erfasst, in dem er verursacht wurde.

Nach **Handelsrecht** werden in der Buchhaltung die Pflichten bzw. die Rechte aus schwebenden Geschäften grundsätzlich nicht erfasst; Buchungen erfolgen erst bei **Vertragserfüllung** aufgrund der Belege (Rechnung sowie Zahlungsbeleg). Im vorliegenden Fall eines drohenden Verlustes aus einem schwebenden Geschäft jedoch zwingen die Rechtsnormen aus § 246 Abs. 1, § 249 Abs. 1, § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB zum buchungsmäßigen Ausweis der drohenden Schulden. Damit genügt das Vorgehen dem Vorsichts- und dem Imparitätsprinzip (Beachtung der bilanzaufhellenden Tatsachen). Die Bildung der Rückstellung ist in der Handelsbilanz verpflichtend.

In der **Steuerbilanz** darf die Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften nach § 5 Abs. 4a EStG **nicht** gebildet werden.

Handelsbilanz und Steuerbilanz driften in den **Schulden** um 5.000,00 € auseinander.

3) In der Bremer KG ist im Geschäftsjahr 01 die fällige Wartung einer Biegemaschine nicht durchgeführt worden. Die Wartung soll im Januar des folgenden Geschäftsjahres nachgeholt werden. Es wird mit Aufwendungen in Höhe von 25.000,00 € gerechnet, in die noch nicht die für das kommende Jahr angenommenen Kostensteigerungen um 4 % eingerechnet sind. Einschließlich der Kostensteigerung betragen die Aufwendungen 26.000,00 €. Die Bilanzaufstellung ist auf den 11.02.02 terminiert.

**Handelsrechtlich** schreibt § 252 HGB eine vorsichtige Bewertung der Vermögensgegenstände und Schulden vor. Danach „sind alle vorhersehbaren Risiken und Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind, zu berücksichtigen, selbst wenn diese erst zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden sind.“ Es ist also nach HGB der sog. **Erfüllungsbetrag** anzusetzen, der künftige Kostensteigerungen berücksichtigt.

**Steuerrechtlich** sind bei der Bewertung von Rückstellungen „die Wertverhältnisse am Bilanzstichtag maßgebend; künftige Preis- und Kostensteigerungen dürfen nicht berücksichtigt werden.“ [§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchstabe f) EStG], d. h. Rückstellungen sind abweichend vom Handelsrecht nicht mit ihrem Erfüllungsbetrag, sondern mit ihrem **Nennbetrag** (Rückzahlungsbetrag) anzusetzen.

Nach Handelsrecht sind also 26.000,00 € anzusetzen, nach Steuerrecht lediglich 25.000,00 €. Handelsbilanz und Steuerbilanz weisen einen Unterschied von 1.000,00 € auf.

4) Gewerbesteuer müssen alle Gewerbebetriebe an die Stadt/Gemeinde entrichten, in der sie ihren Sitz haben. Die Gewerbesteuer errechnet sich aus dem einkommensteuerpflichtigen Gewinn unter Berücksichtigung bestimmter Hinzurechnungen (z. B. Zinsaufwendungen, Mieten, Leasingraten) und bestimmter Abzüge (z. B. Freibetrag für Einzelkaufleute und Personengesellschaften) unter Anwendung der Steuermesszahl von 3,5 % (§ 11

GewStG) und des Hebesatzes der Stadt/Gemeinde. Angenommen die vom Unternehmen zu zahlende Gewerbesteuer beträgt 34.000,00 €/Jahr.

**Handelsrechtlich** wird die Gewerbesteuer als betrieblicher Aufwand in der Gewinn- und Verlustrechnung geführt. Sie mindert dort den Jahresüberschuss und hat somit Einfluss auf die Bilanz.

**Steuerrechtlich** darf die Gewerbesteuer seit der Unternehmenssteuerreform 2008 nicht mehr als Betriebsausgabe bei der Gewinnberechnung berücksichtigt werden. Sie mindert also den steuerlichen Gewinn nicht. In der Praxis wird – bei Verzicht auf eine gesonderte Steuerbilanz - zur Berechnung des steuerpflichtigen Gewinns die Gewerbesteuer außerhalb der handelsrechtlichen Buchführung dem Jahresüberschuss hinzugerechnet.

Der handelsrechtliche **Gewinn** ist niedriger als der steuerliche Gewinn.

5) Aus aktuellem Anlass<sup>8</sup> folgt ein Beispiel aus dem Bereich „Abschreibungen“:

Das Unternehmen hat einen Pkw mit Dieselmotor zum 01.07. 2026 für 45.000,00 € angeschafft. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer nach AfA-Tabelle beträgt 6 Jahre. Der Unternehmer plant zum Abschlussstichtag 31.12.2026 in der Handelsbilanz linear und in der Steuerbilanz degressiv mit 30 % abzuschreiben.

In der **Handelsbilanz** hat der Kaufmann die Wahl unter mehreren Abschreibungsmethoden für einzeln bewertbare, abnutzbare Anlagegegenstände: Lineare Abschreibung, Abschreibung nach Leistungseinheiten und - unter bestimmten Bedingungen - degressive Abschreibung. Die **lineare** Abschreibung wird er dann wählen, wenn er eine gleichmäßige Belastung der einzelnen Geschäftsjahre mit Abschreibungsaufwendungen erreichen will.

Für das Jahr 2026 ist in der **Steuerbilanz** – neben der regulären linearen Abschreibung - die degressive Abschreibung der abnutzbaren Wirtschaftsgüter mit dem 3-fachen der linearen Abschreibung – höchstens mit 30 % - erlaubt. Der Kaufmann wird in der Steuerbilanz die degressive Abschreibung dann wählen, wenn deren AfA-Beträge höher sind als die linearen Abschreibungsbeträge, weil er dann den steuerlichen Gewinn niedriger ausweisen kann und somit eine niedrigere Steuerlast im betreffenden Geschäftsjahr hat.

Beide Abschreibungsmethoden kann er in folgendem Verzeichnis für das Jahr 2026 darstellen und somit seiner Verpflichtung zum Ausweis der steuerlichen Abweichungen nach § 5 EStG nachkommen:

| Allgemeine Angaben |                                   | Bewertung nach HGB zum 31.12.2026                                     |                                  | Bewertung nach EStG zum 31.12.2026                        |                                   |
|--------------------|-----------------------------------|---|----------------------------------|---|-----------------------------------|
| Anlagegegenstand   | Anschaffungskosten zum 01.07.2026 | Jährliche lineare Abschreibung über 6 Jahre<br>(100 % : 6 = 16 2/3 %) | Buchwert zum 31.12.2026 nach HGB | Degressive Abschreibung mit 30 %<br>(3 · 16 2/3 % = 50 %) | Buchwert zum 31.12.2026 nach EStG |
|                    |                                   | $45.000 : 6 \cdot 6/12 =$   |                                  | $45.000 \cdot 0,3 \cdot 6/12 =$                           |                                   |
| PKW                | 45.000,00 €                       | <b>3.750,00 €</b>   | 41.250,00 €                      | <b>6.750,00 €</b>   | 38.250,00 €                       |
|                    |                                   |   |                                  |   |                                   |

Aus der Tabelle wird deutlich, dass der Wertansatz für den Pkw zum Abschlussstichtag 31.12.2026 in der Handelsbilanz mit 41.250,00 € um 3.000,00 € höher ausfällt als der

<sup>8</sup> Die degressive Abschreibung ist steuerlich für Anschaffungen nach dem 30. Juni 2025 und vor dem 1. Januar 2028 zugelassen (§ 7 Absatz 2 EStG); sie darf das Dreifache der linearen Abschreibung – höchstens 30 % - betragen. Für Elektro-Fahrzeuge gilt eine höhere Abschreibung (75 % im Jahr der Anschaffung; s. § 7 Abs. 2a EStG).

Wertansatz in der Steuerbilanz mit 38.250,00 €. Entsprechend sind die Abschreibungsaufwendungen in der Steuerbilanz um 3.000,00 € höher als diejenigen in der Handelsbilanz. Der steuerpflichtige Gewinn fällt also um diesen Betrag niedriger aus, was sich in einer niedrigeren Steuerlast bemerkbar macht.

Die Zulassung der degressiven Abschreibung in der Steuerbilanz hat wirtschaftspolitisch den Zweck, dem Kaufmann in Zeiten wirtschaftlicher Schwierigkeiten eine Entlastung zu bieten. Zudem regen die bei degressiver Abschreibung höheren Abschreibungsbeträge zu einer schnelleren Ersatzinvestition an als dies bei der linearen Abschreibung der Fall ist.

6) Im Vorratslager eines Unternehmens befinden sich zum Abschlussstichtag u. a. 2 000 Schalter X23. Diese Fertigteile wurden im Geschäftsjahr zu unterschiedlichen Zeitpunkten und zu unterschiedlichen Preisen angeschafft, wie der folgende Auszug aus den Lagerdaten angibt:

| Bestände und Zugänge           | Stückzahl    | Anschaffungskosten je Stück | Anschaffungskosten insgesamt |
|--------------------------------|--------------|-----------------------------|------------------------------|
| 01.01. Anfangsbestand          | 1 400        | 6,00 €                      | 8.400,00 €                   |
| 15.04. Eingangsrechnung ER 411 | 800          | 6,50 €                      | 5.200,00 €                   |
| 12.07. Eingangsrechnung ER 723 | 1 050        | 6,50 €                      | 6.825,00 €                   |
| 18.10. Eingangsrechnung ER 892 | 1 200        | 6,80 €                      | 8.160,00 €                   |
| 28.11. Eingangsrechnung ER 946 | 1 600        | 7,00 €                      | 11.200,00 €                  |
| <b>Summe</b>                   | <b>6 050</b> |                             | <b>39.785,00 €</b>           |
| 31.12 Inventurbestand          | 2 000        |                             |                              |

Der **Tageswert** beträgt zum Abschlussstichtag **7,00 €/Stück**, das macht bei einem Inventurbestand von **2 000 Stück** insgesamt **14.000,00 €** aus.

In der **Handelsbilanz** sollen diese Schalter gem. § 256 HGB nach der **FIFO-Methode** (first in – first out) bewertet werden. Diese Methode unterstellt, dass die zuerst beschafften Schalter auch zuerst in der Produktion verbraucht oder verkauft wurden. Der handelsrechtliche Wertansatz berechnet sich dann wie folgt:

|   | Stückpreis | Gesamtwert         |
|---|------------|--------------------|
| 1 600 Schalter aus Lieferung vom 28.11. | 7,00 €     | 11.200,00 €        |
| 400 Schalter aus Lieferung vom 18.10.   | 6,80 €     | 2.720,00 €         |
| <b>2 000 Schalter</b>                   |            | <b>13.920,00 €</b> |

Der FIFO-Wert ist mit dem Tageswert zu vergleichen. Von beiden Werten ist aufgrund des strengen Niederstwertprinzips bei der Vermögensbewertung, der niedrigere Wert anzusetzen. Die Schalter sind also **handelsrechtlich** mit **13.920,00 €** zu bewerten.

In der **Steuerbilanz** sollen diese Schalter gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG nach der **LIFO-Methode** (last in – first out) bewertet werden. Diese Methode geht von der Annahme aus, dass die zuletzt erworbenen Schalter zuerst verbraucht oder verkauft wurden. Es ergibt sich folgender **LIFO-Wertansatz**:

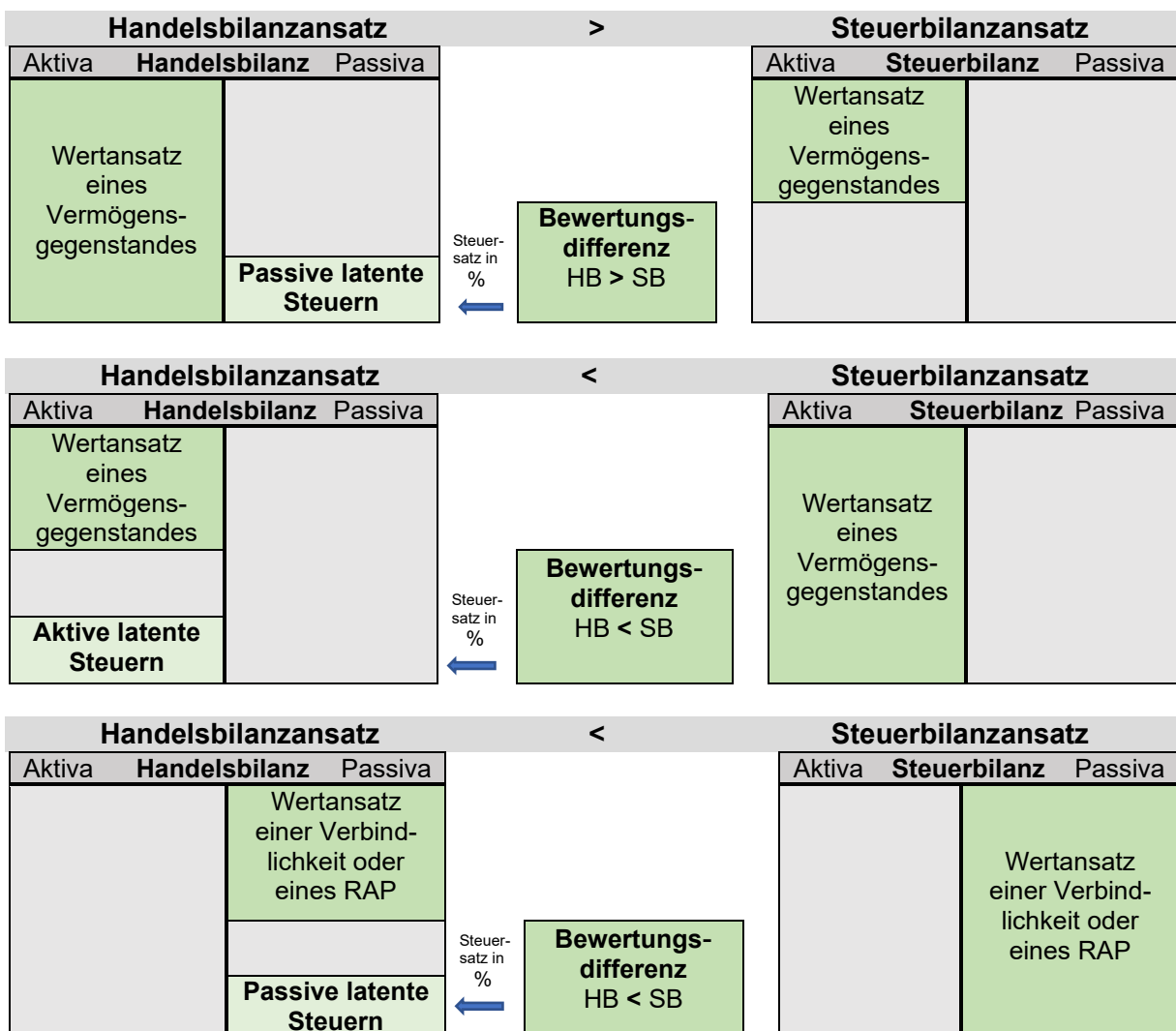
|  | Stückpreis | Gesamtwert         |
|--|------------|--------------------|
| 1 400 Schalter aus Anfangsbestand 01.01. | 6,00 €     | 8.400,00 €         |
| 600 Schalter aus Lieferung vom 15.04.    | 6,50 €     | 3.900,00 €         |
| <b>2 000 Schalter</b>                    |            | <b>12.300,00 €</b> |

Der LIFO-Wert ist mit dem Tageswert zu vergleichen. Von beiden Werten ist aufgrund des strengen Niederstwertprinzips bei der Vermögensbewertung, der niedrigere Wert anzusetzen. Die Schalter sind also **steuerlich** mit **12.300,00 €** zu bewerten.

Durch diese Bewertungsunterschiede wird der steuerliche Wertansatz um **1.620,00 €** niedriger ausfallen als der handelsrechtliche Wertansatz, was für den Unternehmer durchaus positiv zu betrachten ist, da auch der Gewinn und damit die Steuerlast geringer ausfallen. In der Handelsbilanz hat der höhere Wertansatz ebenfalls einen positiven Effekt, da das Vermögen im Rahmen der Bewertungsvorschriften möglichst hoch angesetzt wird, was nach außen hin durchaus vorteilhaft sein kann.

Allgemein kann gesagt werden, dass die FIFO-Methode bei üblicherweise steigenden Preisen zu einer möglichst hohen Bewertung des Inventurbestandes führt und damit für den handelsrechtlichen Wertansatz brauchbar ist. Die LIFO-Methode führt bei steigenden Preisen zu einem niedrigeren Wertansatz des Inventurbestandes. Sie ist deswegen aus steuerlicher Sicht zulässig.

Abweichungen in der Bewertung der Vermögensgegenstände oder der Schulden zwischen der Handelsbilanz und der (separat aufgestellten) Steuerbilanz führen in der Handelsbilanz einer Kapitalgesellschaft zu latenten Steuern<sup>9</sup>.



<sup>9</sup> Siehe Aufsatz „Latente Steuern in der Handelsbilanz einer Kapitalgesellschaft“ unter [www.schmolke-deitermann.de](http://www.schmolke-deitermann.de).

