

WEBER-GRELLET

Jetzt bei
BOORBERG

Bilanzsteuerrecht

21. Auflage

Bilanzsteuerrecht

Professor Dr. habil. Heinrich Weber-Grellet
Universität Münster
Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof a. D.

21., vollständig überarbeitete Auflage, 2025

 BOORBERG

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek | Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über www.dnb.de abrufbar.

21. Auflage, 2025
ISBN 978-3-415-07624-2

© 2025 Richard Boorberg Verlag

Bis zur 20. Auflage erschien das Werk im Verlag Alpmann und Schmidt Juristische Lehrgänge Verlagsgesellschaft mbH & Co. KG, Münster.

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlages. Dies gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen. Die Nutzung sämtlicher Inhalte für das Text- und Data Mining ist ausschließlich dem Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG vorbehalten. Der Verlag untersagt eine Vervielfältigung gemäß § 44b Abs. 2 UrhG ausdrücklich.

Satz: abavo GmbH, Nebelhornstraße 8, 86807 Buchloe | Druck und Bindung: CPI books GmbH, Eberhard-Finck-Straße 61, D-89075 Ulm

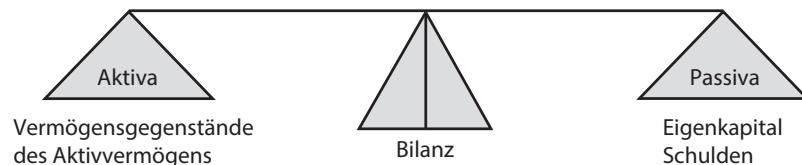
Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG | Scharfstraße 2 | 70563 Stuttgart
Stuttgart | München | Hannover | Berlin | Weimar | Dresden
www.boorberg.de

2. Abschnitt Bilanz

A. Begriff der Bilanz

Formal betrachtet ist die Bilanz ein **Rechenwerk**, dessen zwei Seiten sich zahlenmäßig ausgleichen.

34



Aktiva		Passiva	
I. Anlagevermögen		I. Eigenkapital	14.000 €
1. unbebaute Grundstücke	10.000 €		
2. bebaute Grundstücke	40.000 €		
3. ... usw.			
II. Umlaufvermögen		II. Fremdkapital (Schulden)	
1. Waren	5.000 €	1. Verbindlichkeiten	30.000 €
2. Forderungen	2.500 €	2. Rückstellungen	15.000 €
3. Bank	1.000 €	3. usw.	
4. Kasse	500 €		
5. usw.			
Summe der Aktiva (Bilanzsumme)	59.000 €	Summe der Passiva (Bilanzsumme)	59.000 €

Auf der linken Seite (im Soll) sind die **Aktiva** (das Vermögen) aufgeführt, auf der Haben-Seite die **Passiva** (die Schulden). Der Ausgleich von Aktiva und Passiva wird durch den Ansatz des Kapitals herbeigeführt. Überwiegen die Passiva, ist ein – negativer – Kapitalposten auf der Aktivseite auszuweisen. **§ 242 Abs. 1 HGB** definiert die Bilanz als einen Abschluss, der das Vermögen und die Schulden des Kaufmanns darstellt.

Etymologisch lässt sich „Bilanz“ aus dem lateinischen „bis“ (zweifach, doppelt) und „lanx“ (Waagschale, Schüssel) bzw. dem italienischen „bilancia“ (Waage, Gleichgewicht) ableiten. Gelegentlich wird der Begriff auch auf die altfranzösischen Wortstämme „bil“ (Rechnung) und „an“ (Jahr) zurückgeführt.

B. Gewinnermittlung durch Bilanzierung

Bei bilanzierenden Steuerpflichtigen wird der Gewinn (genauer: das Betriebsergebnis, das auch Verluste umfasst) durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt.⁶² Nach § 4 Abs. 1 EStG ist Gewinn der **Unterschiedsbetrag** zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahrs und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen.

35

62 Zu Grundfragen und Zukunft der Gewinnermittlung Weber-Grellet DB 2010, 2298, DB 2016, 1279.

- 36 Betriebsvermögen i. S. d. Betriebsvermögensvergleichs ist das (korrigierte) (Betriebs-) Kapital, also das **Betriebsreinvermögen** (Aktiva ./ Schulden), das um die nicht betrieblich veranlassten Veränderungen des Betriebsvermögens (also Entnahmen und Einlagen), die auf das Ergebnis keinen Einfluss haben dürfen, zu korrigieren ist.⁶³ Als Betriebsvermögen (in einem engeren Sinn) werden die Wirtschaftsgüter des Anlage- und Umlaufvermögens bezeichnet (s. u. Rn. 132 ff.); es handelt sich um „aktives“ Vermögen, das dem Betrieb als (notwendiges oder gewillkürtes) (betrieblich veranlasstes) Betriebsvermögen zugerechnet wird.

Zu Beginn des Betriebs ist eine Eröffnungsbilanz aufzustellen, für den jeweils laufenden Gewinnermittlungszeitraum – zur Ermittlung des laufenden Gewinns – eine Anfangs- und eine Schlussbilanz. Nach dem Grundsatz der Bilanzidentität (Rn. 61) ist die Anfangsbilanz identisch mit der Schlussbilanz des Vorjahrs. Bei Beendigung des Betriebs (etwa durch Veräußerung oder durch Aufgabe) ist – zur Ermittlung des Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinns – zusätzlich eine Veräußerungsbilanz bzw. eine Aufgabebilanz zu erstellen (s. u. Rn. 109, 68).⁶⁴

Beispiel

zur bilanziellen Gewinnermittlung

1. Aktiva	Eröffnungsbilanz zum 01.01.2021	Passiva
Bank	50.000 €	Kapital

2. Aktiva	Bilanz zum 31.12.2021	Passiva
Geschäftseinrichtung	80.000 €	Verbindlichkeiten
Waren	120.000 €	Kapital
Forderungen	100.000 €	
Bank	100.000 €	
Kasse	50.000 €	

3. Entwicklung des Kapitals in 2021 (besondere Anschreibung)

Reinvermögen per 31.12.2021 / Reinvermögen per 01.01.2021	130.000 € (= 450.000 € / 320.000 €) 50.000 €
= Unterschied	80.000 €
+ Entnahmen	70.000 €
/ Einlagen	30.000 €
= Gewinn	120.000 €

- 37

Erläuterung:

Das Unternehmen hat zum 31.12.2021 ein Reinvermögen (Kapital) von 130.000 €. Der Gewinn (120.000 €) errechnet sich aus dem Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahrs (130.000 €) und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs (50.000 €), vermehrt um den Wert der Entnahmen (70.000 €) und vermindert um den Wert der Einlagen (30.000 €).

63 Zur sog. zweistufigen Gewinnermittlung s. unten Rn. 112.

64 BFH v. 05.05.2015 – X R 48/13, BFH/NV 2015, 1358.

C. Gewinnermittlung durch GuV-Rechnung

Die **Gewinn- und Verlust**(GuV)-Rechnung vervollständigt den Jahresabschluss (§ 242 Abs. 2 HGB).⁶⁵ Die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG gibt keinen hinreichenden Einblick in die Einzelheiten der Gewinnermittlung und die Zusammensetzung des Gewinns. Wie groß die Differenz zwischen den Betriebsvermögen zweier Stichtage ist, hängt von der Bilanzierung und Bewertung der Vermögensteile und der Schulden ab. § 4 Abs. 1 S. 10 EStG verweist deshalb auf die Vorschriften über die Betriebsausgaben, über die Bewertung und über die Absetzung für Abnutzung und Substanzverringerung (vgl. auch § 5 Abs. 6 EStG).

38

Bei der allgemein üblichen **doppelten Buchführung** ist neben der Bilanz eine **GuV-Rechnung** zu erstellen (§ 60 Abs. 1 S. 2 EStDV). Die GuV-Rechnung nimmt alle während des Wirtschaftsjahrs anfallenden betrieblich veranlassten **erfolgswirksamen Geschäftsvorfälle** (also alle Erträge und den gesamten Aufwand) fortlaufend auf. Die Differenz von Aufwand und Ertrag führt **logisch zwingend systembedingt** zu demselben Ergebnis wie der Betriebsvermögensvergleich, da jede erfolgswirksame Betriebsvermögensvermehrung in der GuV-Rechnung gegengebucht wird.

Beispiel

Die Zahlung von Lohn führt zu einer Verminderung des Geldbestandskontos und zu einer Gegenbuchung auf dem Aufwandskonto. Die entsprechende Buchung lautet: per Lohnaufwand an Geldkonto. Wird dagegen Geld aus der Kasse auf ein Bankkonto eingezahlt, so lautet die Buchung: per Bank an Kasse.

Der letztgenannte Geschäftsvorfall beinhaltet lediglich einen sog. **Aktivtausch**, der das Betriebsvermögen in der Höhe nicht verändert, also keine Auswirkung auf den Gewinn hat und demzufolge auch die GuV-Rechnung nicht berührt.⁶⁶

Bilanz und GuV-Rechnung ergänzen sich: Während die Bilanz die Zusammensetzung des Vermögens zum Stichtag im Einzelnen dokumentiert, lässt die GuV-Rechnung erkennen, durch welche erfolgswirksamen Geschäftsvorfälle das Ergebnis entstanden ist (z. B. durch Anschaffungen, Abschreibungen, Sachkosten, Personalkosten). Die GuV-Rechnung stellt die eigentliche Erfolgsrechnung dar, die Bilanz hat die Aufgabe, alle nicht ausgelösten Einnahmen und Ausgaben und alle nicht eingelösten Aufwendungen und Erträge zu verrechnen und von der alten in die neue Rechnungsperiode zu überführen.⁶⁷

Sind aus der Sicht der Unternehmensleitung Bilanz und GuV-Rechnung als Leitungs- und Kontrollinstrument unverzichtbar, so hat für die Finanzverwaltung die GuV-Rechnung insofern besondere Bedeutung, als sie Problemfelder (z. B. durch Vergleich bestimmter Aufwandsgruppen in Form eines sog. internen Betriebsvergleichs) offenbaren kann. Diesem Kontrollzweck diente übrigens auch die (bis 2007) auf Verlangen des FA vorzulegende **Hauptabschlussübersicht** (Rn. 112).

Die GuV-Rechnung ähnelt der in § 4 Abs. 3 EStG geregelten Überschussrechnung. Der wesentliche Unterschied besteht in der unterschiedlichen zeitlichen Erfassung der erfolgswirksamen Geschäftsvorfälle: Die **Überschussrechnung** erfasst dem Grundsatz nach die Betriebseinnahmen und die Betriebsausgaben nach dem Zahlungsprinzip (Zufluss/Abfluss); die GuV-Rechnung dagegen erfasst alle Aufwendungen und Erträge nach dem Grundsatz der wirtschaftlichen Verursachung (§ 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB). Auf Dauer betrachtet – also vom Beginn bis zur Beendigung des Unternehmens – müs-

39

65 Wöhle/Mock, § 18.

66 Birk Rn. 866.

67 Schmalenbach S. 72 f.

sen GuV-Rechnung, Einnahmenüberschussrechnung und natürlich auch die durch Betriebsvermögensvergleich ermittelten Ergebnisse übereinstimmen.⁶⁸

Die Gliederung der GuV-Rechnung ist für Kapitalgesellschaften in § 275 HGB geregelt (s. dort). Danach ist die GuV-Rechnung in Staffelform nach dem Gesamtkosten- oder dem Umsatzkostenverfahren aufzustellen (§ 275 Abs. 1 HGB).

Das **Gesamtkostenverfahren** (§ 275 Abs. 2 HGB) stellt den Umsatzerlösen (Abs. 2 Nr. 1) die Gesamtkosten der Betriebsleistung der Periode gegenüber, muss allerdings die Bestandsveränderungen an Halb- und Fertigfabrikaten sowie andere aktivierte Eigenleistungen (Abs. 2 Nr. 2, 3) bei der Ermittlung des Betriebsergebnisses eigens berücksichtigen. Diese Korrektur ist beim international gebräuchlicheren **Umsatzkostenverfahren** (§ 275 Abs. 3 HGB) nicht erforderlich, da es den Umsatzerlösen (Abs. 3 Nr. 1) die Selbstkosten der abgesetzten Betriebsleistung (Umsatzkosten; Abs. 3 Nr. 2) gegenüberstellt. Das Gesamtkostenverfahren arbeitet mit den Primärkosten, die direkt aus dem Rechnungswesen ersichtlich sind. Das Umsatzkostenverfahren gliedert demgegenüber nach Funktionsbereichen bzw. Produktgruppen.⁶⁹

Für die übrigen Unternehmer folgt eine Mindestgliederung der GuV-Rechnung aus den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (s. auch § 275 Abs. 5 HGB).

40

Übersicht

Hauptarten der Einkünfteermittlung

Einkünfteermittlung nach §§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 EStG	Steuerbare Bezüge Erträge = vom Betrieb erwirtschaftete (betrieblich veranlasste) Vermögenszugänge (erfolgswirksame Betriebsvermögens- mehrungen) Der Begriff „Erträge“ ist im EStG nicht definiert; er stammt aus dem Bilanzrecht (s. § 242 Abs. 2 HGB), auf das in § 5 Abs. 1 EStG, § 141 AO verwiesen wird. Es gilt § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB (wirtschaftliche Verursachung), nicht das Zuflussprinzip (s. § 11 Abs. 1 S. 5 EStG).	Erwerbsaufwendungen Aufwendungen = betrieblich veranlasste Vermögensabgänge Der Begriff „Aufwendungen“ ist im EStG nicht definiert. Er stammt aus dem Bilanzrecht (s. § 242 Abs. 2 HGB), wird im EStG aber auch allgemein verwendet (s. §§ 4 Abs. 4, 9 Abs. 1 S. 1; 10, 33, 33 a; 33 b EStG); § 4 Abs. 1 S. 10 EStG erklärt die Vorschriften über die Betriebsausgaben für anwendbar. Es gilt § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB, nicht das Abflussprinzip (s. § 11 Abs. 2 S. 6 EStG).
§ 4 Abs. 3 EStG	Betriebseinnahmen Nicht definiert im EStG; zum Zufluss von Betriebseinnahmen s. § 11 Abs. 1 EStG (analoge Anwendung).	Betriebsausgaben Definiert in § 4 Abs. 4 EStG; zum Abfluss von (Betriebs-)Ausgaben s. § 11 Abs. 2 EStG (analoge Anwendung).
§§ 8–9 a EStG	Einnahmen Zugänge im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 4–7 EStG; definiert in § 8 EStG. Zum Zufluss von Einnahmen s. § 11 Abs. 1 EStG.	Werbungskosten Mit den Zugängen zusammenhängende Abgänge; definiert in § 9 EStG. Zum Abfluss von Werbungskosten s. § 11 Abs. 2 EStG.

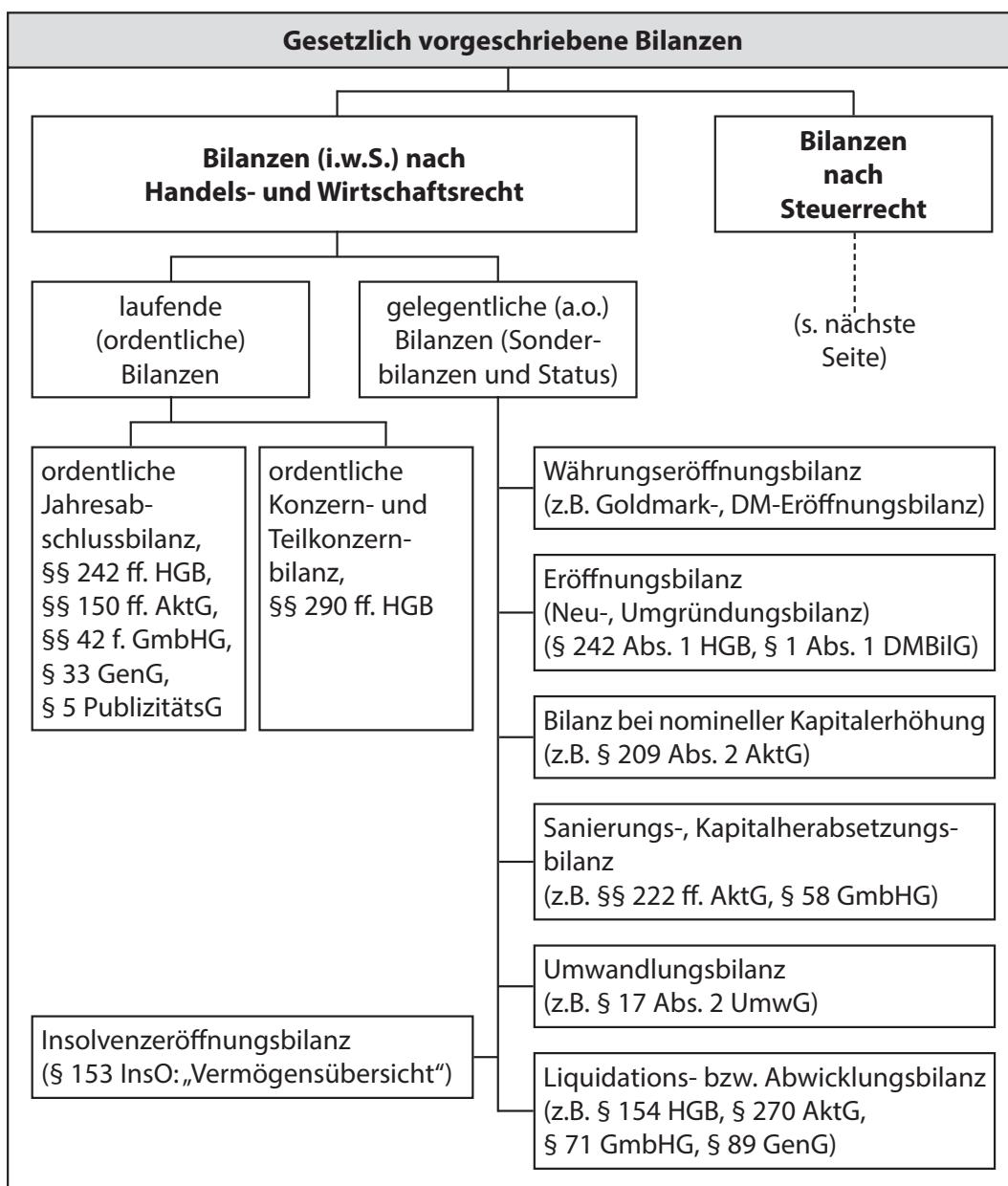
D. Bilanzarten

41

Die sich im äußereren Aufbau ähnelnden Bilanzen unterscheiden sich erheblich in ihrem Informationsgehalt, der von dem jeweiligen Bilanzzweck (Dokumentations- und Informationszweck) abhängt.

68 Grundsatz der Totalgewinnidentität, vgl. Schmidt/Loschelder § 4 Rn. 11.

69 Vgl. im Einzelnen Hopt § 275 HGB Rn. 2; Koller § 275 HGB Rn. 5.



Nach dem Bilanzzweck richtet sich,

- was und wann in die Bilanz aufzunehmen ist und
- wie die einzelnen Posten zu bewerten sind.

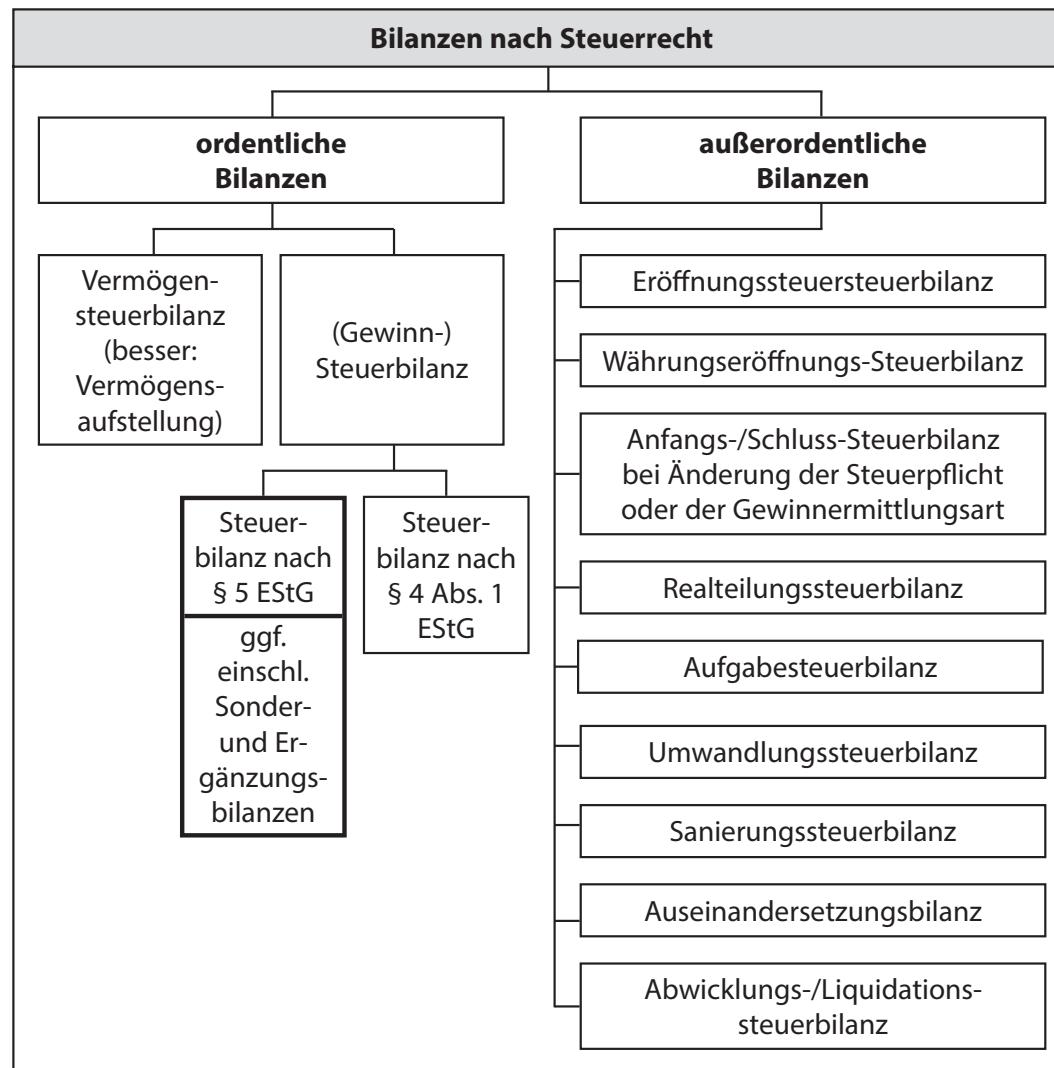
Bilanzen nach Handelsrecht können zu ganz verschiedenen Anlässen (regelmäßig oder auch nur gelegentlich) erstellt werden. Laufende (ordentliche) Bilanzen sind dabei die in regelmäßigen Zeitabständen (Geschäftsjahren) zu erstellenden Jahresbilanzen (Einzel- oder auch Konzernbilanzen).

Sonderbilanzen werden dagegen aus besonderen Anlässen aufgestellt, z. B.

- Eröffnungsbilanz, § 242 Abs. 1 HGB,
- Umwandlungsbilanz (Schlussbilanz des übertragenden Rechtsträgers), § 17 Abs. 2 UmwG,
- Liquidationsbilanz, § 154 HGB, § 71 GmbHG, § 270 AktG.⁷⁰

70 Zur Rechnungslegung in der Insolvenz s. Schmittmann StuB 2019, 360.

Im Steuerrecht wird ebenfalls nach ordentlichen (Steuerbilanz; Vermögensaufstellung) und außerordentlichen Bilanzen (z. B. „Umwandlungssteuerbilanz“; Anfangs-/Schlussbilanz bei Eröffnung/Beendigung, bei Wechsel der Gewinnermittlungsart oder bei Änderung der Steuerpflicht; Aufgabebilanz⁷¹) unterschieden:



E. Bilanztheorien

- 42 Die betriebswirtschaftliche Literatur bietet ein breites Spektrum bilanztheoretischer Meinungen, die in erster Linie für innerbetriebliche Funktionen (Betriebssteuerung) bedeutsam sind („interne Bilanzen“).⁷² Im Vordergrund stehen heute die Auseinandersetzung mit IFRS und die Internationalisierung der Rechnungslegung. In der Betriebswirtschaftslehre wird vor allem unterschieden zwischen den klassischen (traditionellen) Bilanz-

71 Notwendigkeit einer Schlussbilanz und einer Aufgabebilanz bei Betriebsaufgabe (BFH v. 05.05.2015 – X R 48/13, BFH/NV 2015, 1358). Im Fall der Betriebsaufgabe sind eine letzte Schlussbilanz zur Ermittlung des laufenden Gewinns und eine Aufgabebilanz zur Ermittlung des Aufgabegewinns bzw. -verlusts aufzustellen (BFH, 25.04.2018 – VI R 51/16, DStR 2018, 1959).

72 S. Baetge/Kirsch/Thiele, S. 1 f. – Bedenklich ist der Rückzug der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre auf empirische Forschung (Siegel/Bareis u. a. FR 2013, 1128); zu deren Bedeutung ausführlich Förster, StuW 2019, 317.

theorien (Statik, Dynamik, Organik)⁷³ und den modernen Bilanztheorien. Letztere sind in stärkerem Maße aufgabenorientiert, d. h., den Bilanzierungsnormen geht die Analyse der Bilanzaufgabe voraus.⁷⁴

I. Statische Bilanztheorie

Statische Bilanztheorien sind „vermögensorientiert“; sie zielen ab auf die zutreffende Ermittlung des „Vermögens“ im Sinne eines „Schuldendeckungspotenzials“. Die statische Bilanztheorie wurde gegen Ende des 19. Jahrhunderts von **Hermann Veit Simon** begründet.⁷⁵ Aus statischer Sicht dient die jährliche Bilanzziehung der Vermögensermittlung; der Geschäftsjahresgewinn ergibt sich als Vermögenszuwachs durch Vergleich von Kapitalbeständen. Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung erfüllen nach Ansicht der statischen Bilanztheorie zwei getrennte Aufgaben: Die Bilanz zeigt, wie der Betrieb für die von ihm erwarteten Leistungen ausgestattet ist; die Gewinn- und Verlustrechnung lässt dagegen erkennen, aus welchen Quellen die Erträge resultieren und was das Unternehmen im Interesse dieser Erträge einzusetzen hatte. Die statische Bilanztheorie tritt in zwei Varianten auf. Die „**Zerschlagungsstatistik**“ ermittelt das Vermögen unter der Fiktion einer Unternehmenszerschlagung (fiktive Konkurslage). Simon selbst setzte sich für die „**Fortführungsstatistik**“ ein; dieser Gedanke der Unternehmensfortführung („going-concern“) hat sich durchgesetzt (vgl. § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB).

43

II. Dynamische Bilanztheorie

Als „dynamisch“ werden die bilanztheoretischen Vorstellungen bezeichnet, die „gewinnorientiert“ sind. Bilanziert wird in „dynamischer“ Sicht nicht, um das „Schuldendeckungspotenzial“ zu bestimmen; bilanziert wird vielmehr, um den Erfolg wirtschaftlichen Handelns zu ermitteln.⁷⁶ Die dynamische Bilanztheorie wurde von Schmalenbach entwickelt. **Schmalenbach** trat erstmals 1908 in dem Aufsatz „Die Abschreibung“⁷⁷ der herrschenden statischen Auffassung entgegen.⁷⁸ Nach Schmalenbach ist die entscheidende Bilanzaufgabe die Bestimmung der Gewinnentwicklung (der vergleichbare Gewinn, der aperiodische Aufwendungen und Erträge aus der Gewinnermittlung ausschaltet). Im Vordergrund steht die verursachungsgerechte Periodenzurechnung von Einnahmen und Ausgaben; die Bilanz ist danach ein **Hilfsmittel der GuV-Rechnung**. Während die Statiker davon ausgehen, in einer Bilanz Gewinn und Vermögen ermitteln zu können, nehmen die Dynamiker gewisse Vermögensverzerrungen in Kauf, um einen aussagefähigeren Gewinn zu ermitteln.⁷⁹ Auch RFH und BFH standen zeitweise auf dem Boden der dynamischen Bilanzauffassung.⁸⁰

44

⁷³ Dazu Baetge/Kirsch/Thiele, S. 14 f.; Federmann/Müller, Bilanzierung nach Handelsrecht, Steuerrecht und IFRS, A. VII.

⁷⁴ Moxter, Bilanzlehre S. 2; Moxter, Von den überkommenen betriebswirtschaftlichen Bilanztheorien zur modernen Bilanzrechtstheorie FS Ballwieser, 2014, 507; zur Entwicklung, zur Bilanzforschung und zum Gegensatz von „Normativisten“ und „Positivisten“ ausführlich Bense DStR 2021, 52.

⁷⁵ Die Bilanzen der Aktiengesellschaften und der Kommanditgesellschaften auf Aktien, 1886.

⁷⁶ Moxter, Bilanzlehre S. 246.

⁷⁷ ZfH 1908/09, 81–88.

⁷⁸ Vgl. auch sein Hauptwerk „Dynamische Bilanz“, 13. Aufl. 1962.

⁷⁹ Moxter, Bilanzlehre 31, 32.

⁸⁰ Weber-Grellet BB 2018, 2347.

III. Organische Bilanzlehre

- 45 Die von **Fritz Schmidt** entwickelte „organische“ Bilanzlehre,⁸¹ die das Unternehmen als Zelle „im Organismus der Gesamtwirtschaft“ sieht, will das richtige Vermögen und den richtigen Gewinn ermitteln (dualistische Zwecksetzung). Bei Gewinn- und Vermögensermittlung sind nach Auffassung von Schmidt nicht die Anschaffungskosten, sondern die Tagesbeschaffungswerte anzusetzen. Ziel der organischen Bilanzlehre ist vor allem die Eliminierung von **Geldwertschwankungen** und die Forderung nach **Substanzerhaltung** (Verhinderung der Ausschüttung sog. Scheingewinne unter teilweiser Vernachlässigung des Gläubigerschutzgedankens). Mit dem geltenden Nominalwertprinzip ist diese Auffassung nicht zu vereinbaren; sie hat sich nicht durchsetzen können.⁸²

IV. Moderne Bilanztheorien

- 46 Die modernen Bilanztheorien stellen den jeweiligen **Zweck** der Bilanzierung in den Vordergrund, der unterschiedliche Bilanzierungsnormen verlangt:⁸³
- Dokumentation,
 - Schuldendekungskontrolle,
 - Ausschüttungssperre,
 - Gewinnverteilung,
 - steuerliche Gewinnermittlung,
 - Anteilsbewertung,
 - Leistungsfähigkeitskontrolle.

F. (Normgeprägte) Bilanz im Rechtssinn

- 47 Für das Bilanz- und Bilanzsteuerrecht sind bilanztheoretische Erkenntnisse nur insoweit von Bedeutung, als sie im Gesetz ihren Niederschlag gefunden haben oder als Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung anerkannt sind. Unabhängig von betriebswirtschaftlichen Lehrmeinungen ist maßgeblich die (externe) Bilanz (Handelsbilanz und Steuerbilanz) im Rechtssinn⁸⁴ Der Inhalt dieser normgeprägten Bilanz richtet sich aufgrund rechtlicher Betrachtungsweise nach den gesetzlichen Bestimmungen;⁸⁵ im Vordergrund steht der Gesetzeszweck.⁸⁶

I. Handelsbilanz

- 48 Die (ordnungspolitische) Funktion der (gesetzlich normierten) Handelsbilanz liegt zum einen in der Absicherung des als schutzwürdig angesehenen Substanzerhaltungsinteresses der Unternehmensbeteiligten (z.B. Schutz der Anteilseigner durch Kontrolle der Anteilsbewertung und Gewinnermittlung, der Gläubiger durch Kontrolle des Schulden-

81 Die organische Tageswertbilanz, 3. Aufl. 1929.

82 RFH v. 22.10.1931, RStBl. 1932, 22.

83 Moxter, Bilanzlehre, S. 81 ff.; Baetge/Kirsch/Thiele, S. 92 f.

84 Prinz DB 2024, 9.

85 K-K § 1.

86 Die Bilanz im Rechtssinn ist **keine Kostenrechnung** (Döllerer JbFAStr 1979/80, 195 ff.).

deckungspotenzials, der Arbeitnehmer), zum anderen auch in der Bereitstellung von aufgeschlüsselten und gegliederten Informationen, deren Kenntnis für unternehmensbezogene Entscheidungen notwendig ist (Selbstschutz des Unternehmers und Funktionschutz von Wirtschaft und Allgemeinheit).⁸⁷

Im Laufe der Zeit hat sich die Handelsbilanz von einer „Gewinnverwendungsbilanz“ (mit weitgehender Freiheit zur Bildung stiller Reserven) zu einer echten **Gewinnermittlungsbilanz** gewandelt.⁸⁸ Durch das BiRiLiG v. 19.12.1985⁸⁹ ist die bisherige, eher unter dem Gläubigerschutz und Vorsichtsprinzip stehende Bilanzierungspraxis in Richtung des angloamerikanischen „true-and-fair-view-Prinzip“ verschoben worden.⁹⁰ Der Jahresabschluss einer Kapitalgesellschaft hat unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den **tatsächlichen Verhältnissen** entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu vermitteln (vgl. § 264 Abs. 2 S. 1 HGB).

Die **handelsrechtliche Bilanzentwicklung** der letzten 125 Jahre hat sich in sieben Phasen vollzogen:⁹¹

1. die statische Bilanz alter Art mit dem Ausweis nicht realisierter Werte („Zerschlagungsfiktion“),
2. die Einführung des Anschaffungskosten- und Realisationsprinzips durch die Aktienrechtsnovelle von 1884,
3. das Vordringen der dynamischen Bilanzauffassung, die später von der Rspr. aufgegriffen wurde,
4. die durch das AktG 1965 herbeigeführte „statische Wende“ (Fortführungsstatistik),
5. die Umsetzung der 4. EG-Richtlinie in nationales Recht (1985), insbesondere ihr Niederschlag im HGB;⁹² Verstärkung dynamischer Züge,
6. die Internationalisierung der Rechnungslegung durch IAS/IFRS und GAAP,
7. die Reform des HGB durch das BilMoG und BilRUG (Annäherung an IAS/IFRS; Abkopplung von der Steuerbilanz).

II. Internationalisierung der Rechnungslegung

1. EU-Entwicklungen

Die (auf der Grundlage des Art. 50 AEUV ergangene) Richtlinie 2013/34/EU (EU-Bilanzrichtlinie)⁹³ bezweckt eine erhöhte Klarheit und EU-weite Vergleichbarkeit von Abschlüssen sowie eine Erleichterung für kleine Unternehmen. Zu diesem Zweck enthält die Richtlinie verschiedene Neuerungen für Jahres- und Konzernabschlüsse, die sich teilweise auch auf das deutsche Handelsbilanzrecht auswirken können. In Deutschland wurden durch das BilMoG sowie das Kleinstkapitalgesellschaften-Bilanzrechtsänderungsgesetz (MicroBilG) bereits in der Vergangenheit zahlreiche Richtlinieninhalte in nationales Recht umgesetzt. Daher hat die Richtlinie keine gravierenden Änderungen des deutschen Rechts zur Folge. Die Richtlinie 2013/34/EU⁹⁴ ersetzt die 4. Richtlinie (78/660/EWG – BiRiLi) und die 7. Richtlinie (83/349/EWG – konsolidierter Abschluss).⁹⁵ Auf der weiteren Agenda stehen die steuerliche Erfassung multilateral tätiger Konzerne durch eine Digitalsteuer, durch eine Mindestbesteuerung, durch die Ein-

49

⁸⁷ Vgl. Federmann/Müller, Bilanzierung nach Handelsrecht, Steuerrecht und IFRS, A. III., IV.; Kußmaul DStR 1999, 1579.

⁸⁸ Beisse StuW 1984, 4.

⁸⁹ BGBL I 1985, 2355.

⁹⁰ Dazu kritisch Beisse DStZ 1998, 310.

⁹¹ Zur Entwicklung auch Beisse BB 1980, 637, 644; Ballwieser DB 2018, 1.

⁹² Vgl. Beisse StVj 1989, 295.

⁹³ RL 2013/34/EU, ABl. 2013, L 182, 19.

⁹⁴ ABl. 2013, L 182, 19; dazu Velte GmHR 2013, 1125.

⁹⁵ Zur Umsetzung Zwirner DStR 2014, 439; Ballwieser DB 2018, 1.

führung einer Kapitaltransaktionssteuer und durch die Sicherung des Steueraufkommens durch eine einheitliche Bemessungsgrundlage. Die Umsetzung der DAC⁹⁶-, BEPS⁹⁷- und ATAD⁹⁸-Richtlinien bedeutet für die nationalen Gesetzgeber (und auch für den Rechtsanwender) eine besondere Herausforderung; die betroffenen nationalen Gesetze sind durch die erforderlichen Neuregelungen der EU nicht einfacher und übersichtlicher geworden.⁹⁹ Mit dem Gesetz zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für Unternehmensgruppen¹⁰⁰ hat der Gesetzgeber die Richtlinie (EU) 2022/2523 umgesetzt. Nach § 1 Abs. 1 MinStG unterliegen im Inland belegene Geschäftseinheiten, die zu einer Unternehmensgruppe gehören, welche in den Konzernabschlüssen der obersten Muttergesellschaft in mindestens zwei von vier dem Geschäftsjahr unmittelbar vorhergehenden Geschäftsjahren jährliche Umsatzerlöse von 750 Mio Euro oder mehr ausweist (Umsatzgrenze), ungeachtet der Vorschriften eines DBA der Mindeststeuer.

2. US-GAAP

50 Zunächst schien es, als würden sich die US-GAAP als globaler Rechnungslegungsmodus durchsetzen; etliche Großunternehmen ließen sich an der New Yorker Börse registrieren, die eine Rechnungslegung nach US-GAAP verlangte. Mittlerweile haben aber die IFRS die US-GAAP verdrängt, US-GAAP ist auf dem Rückzug. Die Mehrheit der 500 größten Unternehmen bilanziert nach IFRS.¹⁰¹ Bis 2007 mussten ausländische Unternehmen in den USA ihre finanziellen Berichte nach den Vorgaben der US-GAAP erstellen. Seitdem können sie zwischen den Vorgaben der US-GAAP und denen der IFRS wählen. Die Angleichung von US-GAAP und IFRS ist ins Stocken geraten; ursprünglich war der Abschluss des Konvergenzprojekts für 2011 geplant.¹⁰²

Die großen Autohersteller bilanzieren z. B. wie folgt:¹⁰³

BMW Group (IFRS)	Mazda Motor Corporation (Japanese GAAP)
FIAT Chrysler Automobiles NV (IFRS)	Mitsubishi Motors Corporation (IFRS)
Daimler-Konzern (IFRS)	Nissan Motor Company (Japanese GAAP)
Ford Motor Company (US-GAAP)	PSA Peugeot Citroën (IFRS)
General Motors Company (US-GAAP)	Renault SAS (IFRS)
Honda Motor Company (US-GAAP)	Suzuki Motor Corporation (Japanese GAAP)
Hyundai Motor Company (Korean IFRS)	Toyota Motor Corporation (US-GAAP)
Kia Motors Corporation (Korean IFRS)	Volkswagen Konzern (IFRS)

96 Directive on Administrative Cooperation – mittlerweile DAC I – DAC VIII.

97 Base Erosion and Profit Shifting.

98 Anti-Tax Avoidance Directive.

99 Zu den Entwicklungen im EU-Bereich s. Musil, in Musil/Weber-Grellet Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl., 2022, Einführung; Weber-Grellet DB 2022, 1344.

100 Mindeststeuergesetz (MinStG) v. 21.12.2023, BGBl. 2023 I Nr. 397.

101 Instruktiv zum Streit: Financial Times Deutschland v. 09.09.2010, S. 15.

102 Die wichtigsten Unterschiede, die sich bei der Umstellung von US-GAAP auf IFRS und umgekehrt auf den Abschluss ergeben, finden sich in einer aktuellen Publikation von Deloitte (<https://www.iasplus.com/de/publications/us-amerikanische-publikationen/other/ifrs-gaap-comparison> [09.01.2024]).

103 Auswertung der „Annual Reports“.

3. IAS/IFRS

Die obligatorische Anwendung der IFRS ist auf Konzernabschlüsse bestimmter Unternehmen beschränkt (§ 315 e HGB).¹⁰⁴ Die IAS/IFRS gehen auf die Aktivitäten britischer Wirtschaftsprüfer zurück, die in den 70er-Jahren begannen, als Alternative zu GAAP globale Regeln aufzustellen. 2001 wurde aus der Initiative der Bilanzrat IASB (15 Experten aus 11 Ländern, zumeist Ex-Partner großer Wirtschaftsprüfungsgesellschaften), der die alten Regeln in IFRS überführte.¹⁰⁵ Gültig sind neben den IFRS nach wie vor auch die IAS; sie unterscheiden sich lediglich hinsichtlich ihres Entstehungszeitpunkts. Der Zweck der IFRS (International Financial Reporting Standards) besteht in der Vermittlung entscheidungsnützlicher Informationen an den Abschlussadressaten. In der EU ist die Bilanzierung nach IFRS seit 2005 für börsennotierte Unternehmen Pflicht (IAS-Verordnung).¹⁰⁶ Damit haben sich die IFRS zu einem globalen „Esperanto der Buchhalter“ entwickelt.¹⁰⁷ Finanziert werden die IFRS überwiegend durch Spenden von „International accounting firms“,¹⁰⁸ was gewisse Zweifel an der Unabhängigkeit der IFRS hervorrufen könnte.

51

Die IFRS enthalten ein Rahmenkonzept mit Basisgrundsätzen und Qualitätsgrundsätzen; daneben bestehen Rechnungslegungsstandards für einzelne Bereiche,¹⁰⁹ z. B. für immaterielle Vermögensgegenstände (IAS 38) oder für Leasing (IAS 17) und für Finanzinstrumente (IFRS 9).¹¹⁰ Die EU hat bereits etliche Standards übernommen.¹¹¹

- IFRS 1: Erstmalige Anwendung
- IFRS 2: Anteilsbasierte Vergütung
- IFRS 3: Unternehmenszusammenschlüsse
- IFRS 4: Versicherungsverträge
- IFRS 5: Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte
- IFRS 6: Exploration und Evaluierung von Bodenschätzungen
- IFRS 7: Finanzinstrumente: Angaben
- IFRS 8: Geschäftssegmente
- IFRS 10: Konzernabschlüsse
- IFRS 11: Gemeinsame Vereinbarungen
- IFRS 12: Angaben zu Anteilen an anderen Unternehmen
- IFRS 13: Bemessung des beizulegenden Zeitwerts
- IFRS 15: Erlöse aus Verträgen mit Kunden
- IFRS 16: Leasingverhältnisse
- IFRS 17: Versicherungsverträge
- IFRS 18: Darstellung von Abschlüssen (1. Hj. 2024)
- IFRS 19: Tochtergesellschaften (1. Hj. 2024)

Erklärter Zweck des IFRS-Abschlusses ist die Vermittlung entscheidungsnützlicher Informationen („decision usefulness“) an Investoren, Kreditgeber usw. (§§ 9 ff. des Rahmenkonzepts [Framework]; von der EU-Kommission als „5. Anhang“ zu „Kommentar der EU-Kommission“ im Internet veröffentlicht). Hierbei wird davon ausgegangen, dass ökonomische Entscheidungen vor allem eines voraussetzen, nämlich die nachhaltige Fähigkeit, „Cash zu generieren“. Daher steht nicht die vorsichtige Erfassung und Bewertung von Vermögensgegenständen im Vordergrund; Basisprinzipien sind vielmehr der Going-Concern-Grundsatz (Bewertung zu Fortführungs-, nicht zu Zerschlagungswert).

104 Kahle FS Böcking 2021, 571/3.

105 Bohl/Wiechmann Rn. 64 ff. – Zu den einzelnen IAS (IAS 1 bis IAS 41) s. <https://www.iasplus.com/de/standards/ias/ias> (25.01.2024).

106 Zur erstmaligen Anwendung der IFRS s. VO (EG) Nr. 1136/2009 v. 25.11.2009, ABl. 2009, L 311, 6, 8.

107 Zu den IFRS-Prinzipien Federmann/Müller, Bilanzierung nach Handelsrecht, Steuerrecht und IFRS, A. IV. 2. b); A. V. 2. c).

108 Bohl/Wiechmann Rn. 82 ff.

109 Zu dem IFRS-Regelwerk im Einzelnen vgl. Bohl/Wiechmann Rn. 392 ff.

110 Zum Stand der IFRS <https://www.iasplus.com/de/standards/ifrs> (09.01.2024); Brune/Hayn DStR 2022, 224; weitere Informationen unter <https://www.ifrs.org> (09.01.2024) und www.drsc.de (09.01.2024).

111 Zum gegenwärtigen Stand der Übernahme vgl. die Aufstellung der European Financial Reporting Advisory Group (<http://www.efrag.org/Endorsement> – 09.01.2024); ferner <http://eu-ifrs.de> (09.01.2024).