

DIE MASSGEBLICHKEIT DER HANDELSBILANZ FÜR DIE STEUERBILANZ

*M. Preißer, Prof. Dr. Dr. h.c.,
StB, Hamburg*

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

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

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

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

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

2.1 Der Grundsatzbeschluss des Bundesfinanzhofs vom 03.02.1969

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

(1) Aktivierungs- und Passivierungsgebote nach Handelsrecht

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

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

StB

(3) Bilanzierungswahlrechte nach Handelsrecht

a) Aktivierungswahlrechte

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

b) Passivierungswahlrechte

HB-Passivierungswahlrechte führen zu einem StB-Passivierungsverbot

(4) Bilanzierungswahlrechte nach Steuerrecht

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

(5) Bewertungswahlrechte nach Handelsrecht

Die Maßgeblichkeit tritt hinter den Bewertungsvorbehalt des §5 Abs.6 EStG zurück. Bei handelsrechtlichen Bewertungswahlrechten ist zu prüfen, ob die nach Handelsrecht möglichen Werte steuerlich zulässig sind. Wenn steuerlich ein Wert bindend

vorgeschrieben ist, so ist er gem. §5 Abs.6 EStG auch dann in der StB anzusetzen, wenn in der HB ein anderer (handelsrechtlich zulässiger) Wert angesetzt wurde.

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

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

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

(6) Bewertungswahlrechte nach Steuerrecht

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

Beispiel 2: Die »neue« Maßgeblichkeit

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

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

2.2 Durchbrechung der Maßgeblichkeit

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

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

Beispiel 3: Unrichtiger Ansatz in der HB

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

Lösung: Die Nichtaktivierung der HK für die Erweiterung des Gebäudes verstößt gegen §255 Abs.2 S.1 HGB. In der StB sind die Aufwendungen für die Herstellung des Anbaus als nachträgliche HK des Gebäudes zu aktivieren (BFH vom 09.05.1995, BStBl II 1995, 621).

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

Beispiel 4: Der niedrigere Stichtagswert bei vorübergehender Wertminderung

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

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

2.3. Aufstellung einer abweichenden Steuerbilanz

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

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

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

Beispiel 5: Unterschiedliches Kapital in der HB und StB

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

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

ОПРЕДЕЛЕНИЕ ОПТИМАЛЬНЫХ ОБЪЕКТОВ ПРОИЗВОДСТВЕННОГО УЧЕТА

М.Б. Примакова, канд. экон. наук

УО «Полоцкий государственный университет», Беларусь

Каждая организация электросвязи заинтересована в постановке производственного учета, предоставляющего информационное обеспечение всех стадий процесса оказания учета, однако в традиционной системе учета затрат это не всегда находит адекватное отражение. В связи с этим назрела необходимость создания и методологического обоснования механизма, позволяющего формировать учетные данные по отдельным элементам производственного процесса и по-новому раскрывать содержание объектов производственного учета.

Рациональная организация производственного учета предполагает выбор его оптимальных объектов, выделение которых является экономически обоснованным с точки зрения принятия необходимых управленческих решений.

В литературе приведено достаточно много понятий относительно определения сущности объектов производственного учета. В отечественной литературе под объектами производственного учета понимаются «группировки затрат по при-