

1 Dr. Paul J. Heuser, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater,  
2 Düsseldorf\*

## 3 4 **Bilanzpolitisches Gestaltungspotential für** 5 **den Mittelstand durch Neujustierung der** 6 **Maßgeblichkeit**

### 7 8 **I. Vorbemerkung**

9 Durch das **Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz**  
10 (BilMoG, BGBl. I 2009, 1102 ff.) **ist der Grundsatz der**  
11 **Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die**  
12 **Steuerbilanz** in § 5 Abs. 1 EStG neu formuliert worden.  
13 Die sog. formelle Maßgeblichkeit wurde abgeschafft mit  
14 der Folge, dass die Handelsbilanz zukünftig von GoB-  
15 widrigen steuerrechtlichen Einflüssen (z.B. Sonderposten  
16 mit Rücklageanteil oder steuerlichen  
17 Sonderabschreibungen) befreit ist. Darüber hinaus hat der  
18 Wortlaut des § 5 Abs. 1 S. 1 Halbs. 2 EStG n.F. in den  
19 letzten Monaten eine intensive Diskussion über die  
20 Auslegung und Ausgestaltung des materiellen  
21 Maßgeblichkeitsprinzips ausgelöst (vgl. *Theile*, DStR  
22 2009, 2384 ff.). Im Oktober 2009 hat auch das BMF im  
23 Entwurf eines BMF-Schreibens vom 12.10.2009 zum  
24 Thema Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die  
25 steuerliche Gewinnermittlung Stellung bezogen (GmbHHR  
26 2009, 1274). Die *Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt*  
27 hat hierzu eine Stellungnahme dem BMF gegenüber  
28 abgegeben (vgl. GmbHHR 2009, 1273 f.). Das finalisierte  
29 BMF-Schreiben v. 12.3.2010 -- IV C 6 - S 2133/09/10001  
30 -- DOK 2010/0188935, GmbHHR 2010, ??? -- in diesem  
31 Heft -- ist schließlich am 17.3.2010 veröffentlicht worden  
32 und bestätigt die Grundlinien des Entwurfs.

33 Neben vielfältigen positiven Stimmen für die im  
34 vorbezeichneten BMF-Schreiben zum Ausdruck  
35 kommende „liberale und flexible“ Auslegung des  
36 Maßgeblichkeitsprinzips werden auch kritische  
37 Meinungen geäußert, so jüngst durch WP/StB *Dr. Horst*  
38 *Vinken*, Präsident der Bundessteuerberaterkammer (DB  
39 Nr. 8/2010, Gastkommentar).

40 Nachfolgend wird der Frage nachgegangen, ob die  
41 geäußerten Bedenken und Sorgen, dass es zu einer  
42 „Abkehr von der materiellen Maßgeblichkeit der  
43 Handelsbilanz für die Steuerbilanz und zu einer völligen  
44 Entkopplung beider Bilanzen“ aufgrund des BMF-  
45 Schreibens komme, gerechtfertigt sind.

### 46 47 **II. Zielsetzung des BilMoG**

48 Mit der Verabschiedung des BilMoG beabsichtigte der  
49 Gesetzgeber eine maßvolle **Annäherung der**  
50 **handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften an**  
51 **die international übliche IFRS-Rechnungslegung.**  
52 Hierdurch soll das Informationsniveau des  
53 handelsrechtlichen Jahresabschlusses angehoben werden.  
54 Dafür muss jedoch die Handelsbilanz von der  
55 Steuerbilanz so entkoppelt werden, dass bilanzrechtliche

56 Entscheidungen in der Handelsbilanz sich für die  
57 Unternehmen nicht steuerbelastend auswirken können.

58 Dieses gesetzgeberische Ziel bei Festhalten am Grundsatz  
59 der materiellen Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die  
60 Steuerbilanz kann nur dadurch erreicht werden, dass  
61 steuerliche Wahlrechte autonom und losgelöst von der  
62 Handelsbilanz ausgeübt werden können. Dies gilt nicht  
63 nur für GoB-widrige Wahlrechte -- die angesichts der  
64 Aufhebung handelsrechtlicher Öffnungsklauseln nicht  
65 mehr in die Handelsbilanz übernommen werden dürfen --,  
66 sondern auch für (parallele) GoB-konforme Wahlrechte.  
67 Als Beispiele für solche GoB-konformen Wahlrechte  
68 können genannt werden: Auswahl der  
69 Abschreibungsmethoden nach § 7 EStG, steuerliche  
70 Nichtvornahme einer Teilwertabschreibung trotz  
71 dauernder Wertminderung, Wahlrecht zwischen dem  
72 Verbrauchsfolgeverfahrens Lifo oder der Verwendung der  
73 Durchschnittsbewertung.

74

### 75 **III. Neujustierung der materiellen Maßgeblichkeit**

76 Die von verschiedener Seite als kritisch betrachtete  
77 **Neujustierung der materiellen Maßgeblichkeit** führt  
78 dazu, dass steuerliche Wahlrechte aufgrund des BMF-  
79 Schreibens unabhängig vom handelsrechtlichen  
80 Wertansatz ausgeübt werden können. Dabei ist es  
81 irrelevant, ob dem steuerlichen Wahlrecht ein  
82 handelsrechtliches Wahlrecht oder eine eindeutige Norm  
83 gegenübersteht (Fifo in der Handelsbilanz, Lifo in der  
84 Steuerbilanz, § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG). Hierbei wird oft  
85 verkannt (vgl. bereits *Theile*, DStR 2009, 2384 [2385]),  
86 dass kein bilanzierendes Unternehmen verpflichtet ist,  
87 GoB-konforme Wahlrechte in der Steuerbilanz  
88 abweichend von der Behandlung in der Handelsbilanz in  
89 Anspruch zu nehmen. Selbst die GoB-widrige Ausübung  
90 steuerlicher Wahlrechte in der Steuerbilanz -- z.B. die  
91 Bildung einer § 6b EStG-Rücklage -- ist nicht zwingend,  
92 sondern nur eine Option des Steuerpflichtigen. Das  
93 bedeutet: Jedes Unternehmen *kann* -- was nach früherem  
94 Recht jedoch zwingend war -- steuerliche Wahlrechte,  
95 soweit sie GoB-kompatibel sind, weiterhin  
96 korrespondierend zur Handelsbilanz ausüben. Damit  
97 können vor allem kleine und mittlere Unternehmen, wie  
98 gefordert wird (vgl. *Vinken*, DB Nr. 8/2010,  
99 Gastkommentar), an einer **Einheitsbilanz** vorbehaltlich  
100 der ohnehin bestehenden steuerrechtlichen Ansatz- und  
101 Bewertungsvorbehalte festhalten. Die insoweit geäußerte  
102 Kritik des deutschen Steuerberaterverbands  
103 (Pressemitteilung 22/09 v. 19.10.2009) ist m.E. nicht  
104 sachgerecht.

105

### 106 **IV. Bilanzpolitische Spielräume**

107 Die durch das BMF-Schreiben ermöglichte Neujustierung  
108 der materiellen Maßgeblichkeit führt bilanzrechtlich zu  
109 einer erhöhten Flexibilität und eröffnet den Unternehmen  
110 -- ohne steuerliche Nachteile (möglicherweise mit  
111 Ausnahme der Aussagen unter Tz. 8 des BMF-Schreibens  
112 zu den Herstellungskosten) -- bilanzpolitische  
113 Spielräume, die gerade in wirtschaftlichen und

114 finanziellen Krisenzeiten in der Bilanzierungspraxis  
115 hilfreich sein können (vgl. *Herzig/Briesemeister*, WPg  
116 2010, 63 ff.). Es wird eine **höhere Flexibilität** in der  
117 Handelsbilanz erreicht, ohne dass dem Unternehmen  
118 hieraus steuerliche Nachteile entstehen (z.B. Aktivierung  
119 von Zinskosten im Hinblick auf die  
120 Zinsschrankenregelung nach § 4h EStG, Vermeidung des  
121 Wegfalls von Verlustvorträgen nach § 8c KStG im Falle  
122 von Umstrukturierungen). Die von verschiedener Seite  
123 befürchteten Mehrkosten im Falle von Abweichungen  
124 zwischen Handels- und Steuerbilanz entstehen i.Ü. nur  
125 dann, *wenn* die Unternehmen aus bilanzpolitischen  
126 Gründen, was legitim ist, steuerliche Wahlrechte  
127 abweichend von der Handelsbilanz beanspruchen wollen.

128 Nicht verständlich ist insoweit der Einwand, dass die  
129 Unternehmen und die Finanzbehörden sich schwer tun  
130 würden, mögliche zusätzliche Abweichungen zwischen  
131 Handels- und Steuerbilanz nachzuvollziehen und eine  
132 solche Vorgehensweise zu administrieren (vgl. *Vinken*,  
133 DB Nr. 8/2010, Gastkommentar, sowie *Fischer/Kalina-*  
134 *Kerschbaum*, DStR 2010, 399 [401]). Bereits nach  
135 früherem Recht kam es aufgrund der vielfältigen  
136 steuerlichen Ansatz- und Bewertungsvorbehalte, aber  
137 auch z.B. aufgrund neuerer Rechtsprechung zur  
138 voraussichtlich dauerhaften Werterhöhung bei  
139 Währungsverbindlichkeiten (BFH v. 23.4.2009 -- IV R  
140 62/06, FR 2009, 1056) und zur dauerhaften  
141 Wertminderung bei Finanzanlagen (vgl. BFH v.  
142 26.9.2007 -- I R 58/06, GmbHR 2008, 269) zu einer  
143 Vielzahl von Abweichungen zwischen Handels- und  
144 Steuerbilanz, die bisher ohne Probleme von den  
145 Unternehmen -- zumindest von deren Beratern --  
146 nachgehalten und administriert wurden.

147

## 148 **V. Fazit**

149 Die **liberale und flexible Haltung des BMF** in der Frage  
150 der Neujustierung der materiellen Maßgeblichkeit der  
151 Handelsbilanz für die Steuerbilanz sollte nicht aus  
152 dogmatischen Gründen („Hände weg von  
153 bilanzrechtlichen Wahlrechten“) mit Bedenken begegnet  
154 werden. Die Unternehmen erhalten die **Möglichkeit**  
155 **aktiver Steuergestaltungsstrategien**. Die Chance, den  
156 Unternehmen durch eine Neujustierung der materiellen  
157 Maßgeblichkeit erhöhte bilanzpolitische Flexibilität zu  
158 gewähren, sollte im Interesse der Betroffenen -- vor allem  
159 mittelständischer Unternehmen -- genutzt werden.

160

161

162

163 \* Karl Berg GmbH, Wirtschaftsprüfungsgesellschaft,  
164 Düsseldorf/Leipzig/Essen.

165