

SCHÄFFER
POESCHEL

Sven Hayn / Georg Graf Waldersee / Ute Benzel

HGB und Steuerbilanz im Vergleich

Synoptische Darstellung
von Handels- und Steuerbilanzrecht

3., vollständig überarbeitete Auflage

Unter Mitarbeit von
Solvj Weigert
Christiane Hold
Dr. Andreas Bolik

2016
Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart

Prof. Dr. Sven Hayn, Partner bei Ernst & Young, verantwortet als Mitglied des Assurance Management Committee den Bereich Public Affairs und Regulatory für Deutschland, Österreich und die Schweiz und lehrt an der Universität Hamburg.

Georg Graf Waldersee, Vorsitzender des Aufsichtsrats der Ernst & Young GmbH.

Ute Benzel, Partnerin bei Ernst & Young und Mitglied der Geschäftsführung, leitet als Managing Partner Tax den Bereich Steuern für Deutschland, Österreich und die Schweiz.



Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Gedruckt auf chlorfrei gebleichtem, säurefreiem und alterungsbeständigem Papier.

Print ISBN 978-3-7910-3685-4 Bestell-Nr. 20229-0002
EPDF ISBN 978-3-7910-3686-1 Bestell-Nr. 20229-0151

Dieses Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

© 2016 Schäffer-Poeschel Verlag für Wirtschaft · Steuern · Recht GmbH

www.schaeffer-poeschel.de
service@schaeffer-poeschel.de

Umschlagentwurf: Goldener Westen, Berlin
Umschlaggestaltung: Kienle gestaltet, Stuttgart
Satz: Dörr + Schiller GmbH, Stuttgart
Druck und Bindung: BELTZ Bad Langensalza GmbH, Bad Langensalza

Printed in Germany
November 2016

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart
Ein Tochterunternehmen der Haufe Gruppe

Benutzerhinweise

Die synoptische Darstellung spiegelt den Rechtsstand zum 31. August 2016 hinsichtlich der veröffentlichten Gesetze und Richtlinien sowie der anderen Verlautbarungen des IDW und des DRSC wieder. Die Ausführungen zum HGB stellen sämtliche Vorschriften des Handelsrechts dar, die seit der Veröffentlichung des BilRUG, APAREG und AReG in Kraft sind.

Die Gliederung des Buches ab Kapitel 3 orientiert sich über die Darstellung der allgemeinen Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze in erster Linie am Gliederungsschema der Bilanz entspr den Europäischen Richtlinien bzw dem HGB. Die neuen Anforderungen aus der EU Audit Reform werden dabei ebenso wie die Verbindung von Handels- und Steuerrecht in jeweils gesonderten Kapiteln zu Beginn dargestellt.

Die steuerbilanziellen Ausführungen beschränken sich auf die Gewinnermittlung gem § 5 Abs 1 EStG, deren Grundlage die materielle Maßgeblichkeit ist. Die Vorschrift ist auf Gewerbetreibende anzuwenden, die gesetzlich verpflichtet sind, Bücher zu führen oder dies freiwillig tun.

Neben der Darstellung der steuerbilanziellen Regelungen werden auch ausgewählte, in Zusammenhang mit den erläuterten Bilanzpositionen stehende, weitere steuerliche Regelungen erläutert. So werden bspw ausgewählte Vorschriften zu außerbilanziellen Korrekturen angeführt. In Ergänzung zu den handelsrechtlichen Ausführungen zur Konzernrechnungslegung in Kapitel 5 wird das steuerliche Konstrukt der Organschaft in einem ebenfalls gesonderten Kapitel (Kapitel 6) dargestellt.

Zur Stichwortsuche steht Ihnen einerseits das Stichwortverzeichnis zur Verfügung. Andererseits können Sie Ihre thematische Suche auch, der beschriebenen Konzeption des Buches folgend, anhand des ausführlichen Inhaltsverzeichnisses vornehmen.

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	V
Benutzerhinweise	VII
Abkürzungsverzeichnis	XIX

Kapitel 1: Anforderungen aus der EU-Audit-Reform

1 Ausgangslage	3
2 Unternehmen von öffentlichem Interesse	4
3 Externe Prüferrotation	6
4 Nichtprüfungsleistungen	6
4.1 Verbotene Nichtprüfungsleistungen	7
4.2 Zulässige, aber genehmigungspflichtige Nichtprüfungsleistungen	9
4.2.1 Zulässige Steuerberatung	9
4.2.2 Zulässige Bewertungsdienstleistungen	10
4.3 Honorargrenze (fee cap) und Vorab-Genehmigung	10
5 Stärkung der Rolle des Prüfungsausschusses/Aufsichtsrats	11
5.1 Institutionelle Änderungen	11
5.2 Funktionelle Änderungen	11
5.2.1 Auswahlprozess des Abschlussprüfers	12
5.2.2 Überwachungsfunktion	13
5.3 Sanktionen	14
6 Berichterstattung des Abschlussprüfers	15
7 Ausblick	18

Kapitel 2: Die Verbindung von Handels- und Steuerrecht

1 Maßgeblichkeit des Handelsrechts für die Steuerbilanz	21
2 Grenzen des Maßgeblichkeitsprinzips	21
2.1 Ausgewählte steuerliche Sonderregelungen	21
2.2 Steuerlicher Wahlrechtsvorbehalt	24
3 Die Rolle des BFH in der Auslegung des Maßgeblichkeitsprinzips	25

Kapitel 3: Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze

Rahmenbedingungen	28
Gesetzgeber und Rechnungslegungsgremien	28
Vorschriften und Verlautbarungen	28
Geltungsbereich	30
Zielgruppe sowie allgemeine Zielsetzung der Rechnungslegung	30
Maßgeblichkeit für die Ausschüttungs- und Abführungsbemessung	32
Verhältnis von Einzel- und Konzernabschluss (Ersetzungsfunktion vs Ergänzungsfunktion) ..	32
Abschlussbestandteile (Rechnungslegungsinstrumente)	32
Jahresabschluss	32
Sonstige Rechnungslegungsinstrumente	34
Lagebericht	34
Anlagenspiegel	36
Nicht-finanzielle Berichterstattung	36

Befreiungen	38
Größenabhängige	38
Sonstige	38
Befreiungen für Tochterunternehmen	40
Ereignisse nach dem Abschlussstichtag	40
Zwischenberichterstattung	40
Ad-hoc-Mitteilungen	42
Gliederungsvorschriften	42
Gliederungsgrundsätze	42
Vorschriften für alle Kaufleute	42
Ergänzende Vorschriften für Kapitalgesellschaften	42
Bilanzidentität	44
Vorjahresangaben	44
Mitzugehörigkeitsvermerk	44
Gliederungsschemata und -konzeptionen	44
Mindestgliederungen	44
Bilanz	44
Gewinn- und Verlustrechnung	46
Kapitalflussrechnung	46
Eigenkapitalveränderungsrechnung	48
Segmentberichterstattung	50
Ergänzende und erläuternde Anhangangaben	50
Anlagenspiegel	52
Formale Anforderungen	54
Sprache	54
Währung	54
Stichtag des Abschlusses	54
Fristen der Erstellung	54
Prüfung	54
Offenlegung	56
Befreiungsvorschriften	58
Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung	58
Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	58
Klarheit und Übersichtlichkeit	58
Vollständigkeit und Richtigkeit	58
Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung	58
Allgemeine Grundsätze	58
Generalnorm für Kapitalgesellschaften	60
Klarheit und Übersichtlichkeit	60
Einhaltung der Aufstellungsfristen	60
Ansatzgrundsätze	60
Bilanzidentität	60
Vollständigkeit	60
Verrechnungsverbot	60
Ansatzstetigkeit (formelle Bilanzkontinuität)	62
Bewertungsgrundsätze	62
Unternehmensfortführung	62
Einzelbewertung und Stichtagsprinzip	62
Wesentlichkeit (nicht kodifiziert)	62
Bewertungsstetigkeit (materielle Bilanzkontinuität)	62
Anschaffungskostenprinzip	62

Vorsichtsprinzip	64
Periodenabgrenzung (inkl Realisations- und Imparitätsprinzip)	64
Wirtschaftliche Betrachtungsweise	64
Abschlusselemente	66
Umfang des zu bilanzierenden Vermögens	66
Vermögensgegenstand/positives Wirtschaftsgut	66
Verbindlichkeit/negatives Wirtschaftsgut	66
Eigenkapital	68
Rechnungsabgrenzungsposten	68
Haftungsverhältnisse und sonstige finanzielle Verpflichtungen	68
Bilanzierungshilfen	68
Erträge/Aufwendungen	68
Abschlussänderungen/Durchbrechung der Stetigkeit	70
Gründe	70
Gravierende Fehler	70
Wechsel der Rechnungslegungspolitik	72
Änderungen von Annahmen und Schätzungen	72
Zusammensetzung einzelner Wertmaßstäbe	72
Zusammensetzung der Anschaffungskosten	72
Einlage/Entnahme	72
Überführung von Wirtschaftsgütern in/aus dem Betriebsvermögen/ Sonderbetriebsvermögen	74
Anschaffungskosten im Falle einer verdeckten Gewinnausschüttung	74
Nachträgliche Anschaffungskosten	74
Anschaffungsnahe Aufwendungen	74
Abbruchkosten	74
Anschaffungskosten beim Tausch	76
Verschmelzung iSv §§ 2 ff UmwG sowie §§ 3 ff, 11 ff UmwStG	76
Auf-, Abspaltung oder Teilübertragung iSv § 123 UmwG sowie § 15 f UmwStG	78
Einbringung in eine KapGes/Genossenschaft iSv §§ 20 ff UmwStG	78
Einbringung in eine PersGes iSv § 24 UmwStG	80
Überführung einzelner Wirtschaftsgüter	80
Zusammensetzung der Herstellungskosten	82
Fremdkapitalkosten	82
Einbeziehung von Fremdwährungseffekten (Fremdwährungsdifferenzen)	82
Öffentliche Zuwendungen	84
Beizulegender Zeitwert/gemeiner Wert/Teilwert	84
Neubewertung	86
Abschreibung	86
Planmäßige Abschreibung	86
Nutzungsdauerbestimmung	86
Abschreibungsvolumen	86
Überprüfung der Nutzungsdauer	86
Methodenwechsel	88
Außerplanmäßige Abschreibung	88
Bestimmung des niedrigeren Vergleichswerts	88
Anpassung der planmäßigen Abschreibungen	88
Geschäfts- oder Firmenwert	88
Wertaufholung	90
Bei einzelnen Vermögensgegenständen	90
Geschäfts- oder Firmenwert	90

Anpassung der planmäßigen Abschreibungen	90
Weitere Abschreibungen	90
Steuerliche Mehrabschreibungen	90
Sonstige Abschreibungen	90
Kapitel 4: Einzelthemen	
Aktivierte Sonderaufwendungen	96
Aufwendungen für die Unternehmensgründung	96
Aufwendungen für die Inangasetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebes	96
Emissionsrechte	96
Zuordnung und Ausweis	96
Zugangsbewertung	96
Verpflichtung zur Abgabe von Emissionsrechten	96
Folgebewertung	98
Immaterielle Vermögensgegenstände	98
Definition	98
Aktivierungsvoraussetzungen	98
Zugangsformen	100
Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände	100
Forschung	102
Entwicklung	102
Aktivierung von Entwicklungskosten/Kosten selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände	102
Zugangsbewertung	104
Folgebewertung	104
Planmäßige Abschreibung	106
Nutzungsdauer	106
Methode	106
Außerplanmäßige Abschreibung/Wertaufholung	106
Abgang	108
Entwicklung von Software zur internen Nutzung/spätere Modifikation bestehender Software	108
Aufwendungen für Beratung und Implementierung (customizing) von Software	108
Aufwendungen für Schulungen und Datenumsetzung	108
Entwicklung von Websites	108
Aufwendungen für Werbung	108
Geschäfts- oder Firmenwert	110
Originärer Geschäfts- oder Firmenwert	110
Geschäfts- oder Firmenwert im Rahmen eines Erwerbs einer Sachgesamtheit (asset deal)	110
Geschäfts- oder Firmenwert aus der Kapitalkonsolidierung	110
Latente Steuern	110
Sachanlagevermögen	110
Ansatzvoraussetzungen	110
Gruppen des Sachanlagevermögens (Klassifikation)	110
Zugangsbewertung	112
Folgebewertung	112
Abgänge	112
Leasing	112
Definition	112

Finanzierungsleasing	112
Mietleasing	114
Kriterien zur Abgrenzung von Finanzierungs- und Mietleasing (Abgrenzungskriterien)	114
Zinssatz zur Bestimmung des Barwerts	114
Finanzierungsleasing	114
Bilanzierung beim Leasingnehmer	114
Bilanzierung beim Leasinggeber	116
Mietleasingverhältnis	116
Bilanzierung beim Leasingnehmer	116
Bilanzierung beim Leasinggeber	116
Sale-and-lease-back-Transaktionen	116
Finanzinstrumente/Finanzanlagen	116
Definition	116
Derivative Finanzinstrumente	118
Ansatz(voraussetzungen)	118
Untergliederung bzw. Klassifikation von Finanzinstrumenten/Finanzanlagen	120
Bewertung	120
Zugangsbewertung	120
Folgebewertung	120
Bewertung anderer Finanzanlagen	122
Anteile anderer Unternehmen im Einzelabschluss	122
Langfristige Forderungen	124
Ausleihungen	124
Bewertung von derivativen Finanzinstrumenten	124
Zugangsbewertung	124
Folgebewertung	124
Ausbuchung	126
Berücksichtigung von Sicherungszusammenhängen/Bewertungseinheiten	128
Geeignete Sicherungsinstrumente	130
Geeignete Grundgeschäfte	130
Strukturierte Finanzinstrumente	132
Vorräte	134
Definition	134
Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen	134
Zugangsbewertung	134
Folgebewertung	134
Einzelbewertung	134
Strenges Niederstwertprinzip	136
Verbrauchsfolgeverfahren	136
Bewertung oberhalb der Anschaffungs- oder Herstellungskosten	136
Forderungen	136
Begriff	136
Ansatz	138
Bewertung	138
Abzinsung	138
Einzelwertberichtigungen	138
Pauschalwertberichtigungen	140
Fremdwährungsforderungen	140
Dividendenforderungen	140

Langfristige Auftragsfertigung	142
Definition	142
Bewertung	142
Anwendungsvoraussetzungen einer Teilgewinnrealisierung	142
Sonstige Vermögensgegenstände	144
Ansatz und Bewertung	144
Ausweis	144
Abgrenzungsposten	146
Ansatz und Ausweis	146
Steuerbilanzielle Bilanzposten	146
Ausgleichsposten Organschaft (§ 14 Abs 4 KStG)	146
Ausgleichsposten bei Entnahme nach § 4 Abs 1 Satz 3 EStG	148
Eigenkapital	148
Abgrenzung zum Fremdkapital	148
Ausstehende Einlagen	150
Kapitalerhöhung	150
Dividenden	150
Eigene Anteile	152
Kosten von Eigenkapitaltransaktionen	154
Ausweis	154
Angabepflichten	154
Sonderposten mit Rücklageanteil	154
Bildung und Auflösung	154
Hebung stiller Lasten	154
Reinvestitionsrücklage	156
Rücklage für Ersatzbeschaffung (R6.6 ff EStR)	158
Zuschussrücklage (R6.5 Abs 4 EStR)	158
Rücklage nach § 7 g EStG aF (Ansparabschreibung)	158
Rücklage gem § 6 UmwStG (Konfusionsgewinne)	158
Rücklage gem § 163 Satz 2 AO (Billigkeitsgründe)	160
Sonderposten für/aus Subventionen	160
Bildung und Auflösung	160
Verbindlichkeits- und Drohverlustrückstellungen	160
Rückstellungsarten	160
Definitionen	164
Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme	164
Bewertung	164
Künftige Ereignisse	166
Diskontierung	168
Berücksichtigung von Ersatz- und Rückgriffsansprüchen sowie sonstiger wirtschaftlicher Vorteile	168
Änderung in den Rückstellungen	170
Auflösung von Rückstellungen	170
Restrukturierungsrückstellungen	170
Rückstellungen für Provisionen nach § 89 b HGB (Handelsvertreter)	170
Rückstellungen für Schadensersatzverpflichtungen wegen Verletzung fremder Patent-, Urheber- oder ähnlicher Schutzrechte	170

Rückstellungen für Zuwendungen an Arbeitnehmer	170
Leistungen an Arbeitnehmer	170
Kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer	172
Zusammensetzung	172
Ansatz und Bewertung	172
Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses (Pensionen)	172
Ansatz und Bewertung	174
Gewinn- und Verlustrechnung	174
Bilanz	174
Versicherungsmathematische Bewertung	176
Versicherungsmathematische Annahmen	176
Abzinsungssatz	178
Änderung der versicherungsmathematischen Annahmen (Behandlung versicherungsmathematischer Gewinne und Verluste)	178
Saldierungsmöglichkeit von Schulden aus Pensionsverpflichtungen mit für deren Deckung gebildetem Zweckvermögen	180
Planänderungen	182
Plankürzung und -abgeltung	182
Andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer	182
Postenzusammensetzung	182
Ansatz und Bewertung	182
Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses	182
Ansatz	184
Bewertung	184
Altersteilzeitverpflichtungen	184
Latente Steuern	186
Ansatzpflicht und Abgrenzungskonzepte	186
Latente Steueransprüche aus Verlustvorträgen und Steuergutschriften	188
Steuersatz	190
Behandlung temporärer Differenzen aus Konsolidierungsvorgängen	190
Bildung und Auflösung latenter Steuern	190
Bewertung	192
Ausweis	192
Saldierung	192
Steuerüberleitung	192
Verbindlichkeiten	192
Ansatz und Bewertung	192
Fremdwährungsumrechnung	194
Körperschaftsteuererhöhungsbetrag	194
Steuerbilanzielle Bilanzposten	196
Ausgleichsposten Organschaft (§ 14 Abs 4 KStG)	196
Umsatzrealisierung	196
Regelungsgrundlagen	196
Begriff/Abgrenzung	196
Kernprinzipien	198
Zeitpunkt der Umsatzrealisierung (Ansatz)	198
Verkauf von Gütern	198
Erbringung von Dienstleistungen	198
Zinsen und Dividenden	198
Lizenerträge	198

Höhe der realisierten Umsatzerlöse (Bewertung)	200
Grundsatz	200
Nicht-zahlungswirksame Gegenleistungen	200
Umsatzrealisierung bei Mehrkomponentengeschäften	200

Kapitel 5: Die handelsrechtlichen Vorschriften zur Konzernrechnungslegung

1 Begriff des Konzerns	204
2 Allgemeine Vorschriften	204
2.1 Aufstellungspflicht	204
2.2 Konsolidierungskreis	204
2.3 Zeitpunkt der Erstkonsolidierung	206
2.4 Konzernbefreiungsvorschriften	206
2.5 Konzernabschlussstichtag	207
2.6 Konzerneinheitliche Bilanzierung und Bewertung	207
2.7 Fremdwährungsumrechnung ausländischer Einzelabschlüsse	208
3 Einbeziehung von Tochterunternehmen	208
3.1 Grundsätzliches	208
3.2 Erstkonsolidierung	209
3.2.1 Wertansatz der Anteile des Mutterunternehmens und Ermittlung des neubewerteten Eigenkapitals des Tochterunternehmens	209
3.2.2 Bilanzierung von Unterschiedsbeträgen aus der Kapitalkonsolidierung	210
3.3 Folgekonsolidierung	210
3.3.1 Fortführung der neubewerteten Vermögenswerte und Schulden	210
3.3.2 Fortführung des Geschäfts- oder Firmenwerts	210
3.4 Sukzessiver Anteilerwerb	211
3.5 Weitere Konsolidierungsmaßnahmen	211
3.6 Abgrenzung latenter Steuern	212
3.7 Endkonsolidierung	212
3.8 Nicht beherrschende Anteile	213
4 Einbeziehung von Gemeinschaftsunternehmen	213
4.1 Grundsätzliches	213
4.2 Kapitalkonsolidierung	214
4.3 Weitere Konsolidierungsmaßnahmen	214
4.4 Endkonsolidierung	215
4.5 Abgrenzung latenter Steuern	215
5 Einbeziehung von assoziierten Unternehmen	215
5.1 Grundsätzliches	215
5.2 Kapitalkonsolidierung	216
5.3 Sonderfall: Negativer Beteiligungsbuchwert	217
5.4 Weitere Konsolidierungsmaßnahmen	217
5.5 Abgrenzung latenter Steuern	217
5.6 Endkonsolidierung	218

Kapitel 6: Die steuerrechtlichen Vorschriften zur Organschaft

1 Vorbemerkung	220
2 Ertragsteuerliche Organschaft	220
2.1 Voraussetzungen der ertragsteuerlichen Organschaft	220
2.1.1 Persönliche Voraussetzungen	220
2.1.1.1 Organträger	220

2.1.1.2 Organgesellschaft	221
2.1.2 Sachliche Voraussetzungen	221
2.1.2.1 Finanzielle Eingliederung	221
2.1.2.2 Gewinnabführungsvertrag	221
2.2 Durchführung	223
2.3 Einkommensermittlung	223
2.3.1 Handelsrechtliche Mehr- und Minderabführungen	223
2.3.2 Verlustnutzung	224
2.3.3 Bruttomethode	224
2.3.4 Zinsschranke	224
2.3.5 Verdeckte Gewinnausschüttungen	225
2.3.6 Gewerbesteuerliche Hinzurechnungen	225
2.3.7 Ausgleichszahlungen an Minderheitsgesellschafter	225
2.4 Beendigung der Organschaft	225
2.5 Verunglückte Organschaft	226
2.6 Der aktuelle Stand zur möglichen Änderung der Gruppenbesteuerung/Organschaft im Ertragssteuerrecht	226
3 Umsatzsteuerliche Organschaft	226
3.1 Voraussetzungen der umsatzsteuerlichen Organschaft	226
3.2 Rechtsfolgen	227
3.3 Grunderwerbsteuerliche Organschaft	227
3.3.1 Voraussetzungen der grunderwerbsteuerlichen Organschaft	228
3.3.2 Rechtsfolgen	228
Literaturhinweise	229