

1 Vorschriften zur Rechnungslegung, Prüfung und Offenlegung

1.1 Funktionen der handelsrechtlichen Rechnungslegung

Unter den Begriff der Rechnungslegung werden alle verpflichtenden (und ggf. freiwilligen) primär monetären, also mit Geldeinheiten bezifferten Abbildungen von Unternehmen gefasst, die an externe Adressaten – wie Anteilseigner, Fremdkapitalgeber, Steuerbehörden usw. – gerichtet sind. Die Daten stammen aus dem Rechnungswesen, wobei die Rechnungslegung auch als externes Rechnungswesen bezeichnet wird. Dem internen Rechnungswesen werden Instrumente wie die Kosten- und Leistungs-(Erlös-)rechnung zugerechnet, die primär der Unterstützung der Unternehmensführung mit Blick auf Entscheidungen oder Verhaltensbeeinflussungen dienen. Die Abgrenzung verliert an Trennschärfe, weil auch die externen Daten für die zielorientierte Steuerung von Unternehmen relevant sind und das interne Rechnungswesen ebenfalls umfangreiche Daten für die Rechnungslegung liefern muss.

Rechnungslegung

In Deutschland ist die pflichtgemäße Rechnungslegung primär im Handelsgesetz geregelt; hinzukommen ergänzend oder mit entsprechenden Verweisen die steuerrechtlichen Vorschriften sowie börsenzugangs-, rechtsform-, größen- oder branchenspezifische Regelungen.

Im Zentrum der pflichtgemäßen Rechnungslegung steht der ordentliche Jahresabschluss, der bei Unternehmen, die am regulierten Kapitalmarkt gehandelt werden, um eine ordentliche unterjährige Berichterstattung zu ergänzen ist. Hinzu kommt eine Fülle von Rechnungen, die aufgrund spezieller Anlässe, wie z. B. Verschmelzungen oder Erbschaften, zu erstellen sind.

Jahresabschluss

Das Handelsrecht erklärt an keiner Stelle explizit das Ziel oder das Zielsystem der Jahresabschlusserstellung. Abgeleitet aus den Gene-

ralnormen in § 238 Abs. 1 S. 1 und 2 HGB (Generalnorm für die Buchführung), § 243 Abs. 1 HGB (Generalnorm für den Jahresabschluss von Einzelkaufleuten und Personenhandelsgesellschaften) sowie § 264 Abs. 2 S. 1 HGB (Generalnorm für Kapitalgesellschaften) werden traditionell

- die Dokumentation der Geschäftsvorfälle,
- die Gewinnermittlungsfunktion für die Ausschüttungsbemessung und
- die Rechenschaftslegung der Unternehmensleitung gegenüber den am Unternehmen beteiligten Gruppen

als Hauptaufgaben des Jahresabschlusses angesehen.

Dokumenta-
tionsfunktion

Die Dokumentationsfunktion kann aus § 238 Abs. 1 HGB abgeleitet werden. Danach ist jeder Kaufmann¹ 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.“ In diesem Sinne ist unter Dokumentation zum einen die Buchführungspflicht, die ein übersichtliches, vollständiges, richtiges und systematisches Aufschreiben und Festhalten von Geschäftsvorfällen erfordert, zu subsumieren. Zum anderen erfüllt die Dokumentation eine präventive Wirkung als Beweisfunktion, weil Unterschlagungen (dolose Handlungen) durch das Management aufgrund der Nachprüfbarkeit der Aufzeichnungen verhindert oder zumindest erschwert werden. Die Aufzeichnungen können zur Beweissicherung im Streitfall herangezogen werden.² Insbesondere die strafrechtlichen Vorschriften verdeutlichen die Dokumentationsfunktion des Jahresabschlusses (§§ 283 und 283b StGB).

¹ Nach § 241a HGB existiert für Kleinunternehmen von Einzelkaufleuten eine Befreiung von der Buchführungspflicht.

² Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzen, S. 92 f.

Im Rahmen der Jahresabschlusserstellung wird unter anderem der **Gewinn ermittelt, der die Basis für die Bemessung der Ausschüttungen** an Gesellschafter und Aktionäre bildet. Vor allem bei Kapitalgesellschaften muss aufgrund der Haftungsbeschränkung auf das Gesellschaftsvermögen zum Schutze der Gläubiger sichergestellt sein, dass die Haftungssubstanz nicht durch Ausschüttungen verringert wird, die über den Bilanzgewinn hinausgehen. Aus diesem Grunde wurden mit dem BilMoG Ausschüttungssperren bei Aktivierung von selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, bei Aktivierung latenter Steuern und bei Aktivierung von Vermögensgegenständen im Sinn des § 246 Abs. 2 Satz 2 HGB, die der Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen und ähnlichen Verpflichtungen dienen, eingeführt (§ 268 Abs. 8 HGB). Der Jahresabschluss ist ein Instrument, mit dessen Hilfe die Höhe des Gewinns nach allgemein verbindlichen Normen unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung (GoB)³ ermittelt wird.

Zum Zwecke der Sicherung des Unternehmensbestandes erfolgt die Gewinnermittlung unter Beachtung des Vorsichtsprinzips und unter Beachtung von Liquiditäts- und Substanzerhaltungsrestriktionen. Das Problem, welcher Gewinn entnommen werden darf, steht im Mittelpunkt der Unternehmenserhaltungskonzeptionen. Inzwischen wurden verschiedene Konzepte wie die Nominalkapitalerhaltung, die Realkapitalerhaltung und die Substanzerhaltung entwickelt.⁴

Während Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften wegen der Vollhaftung auch mit dem Privatvermögen zumindest eines der Gesellschafter (Komplementär der KG) frei in ihren Entscheidungen bezüglich der Ausschüttungen sind, bestehen für Kapitalgesellschaften rechtsformspezifische Ausschüttungsregelungen, die bei Aktiengesellschaften in den §§ 58 und 150 AktG und bei GmbHs in den §§ 29 und 30 GmbHG verankert sind. So besteht die Pflicht, jährlich bestimmte Beträge des Jahresergebnisses in die gesetzlichen Rücklagen zu überführen. Außerdem ist vorgeschrieben, dass vor einer

³ Vgl. Kapitel 2.4.

⁴ Vgl. ausführlich Coenenberg/Haller/Schultze, Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, S. 1229–1265.

Auflösung der Gesellschaft nur der Bilanzgewinn ausgeschüttet werden darf; der Bilanzgewinn ist der nach Rücklagenbildung/-auflösung und Gewinn-/Verlustvorträgen verbleibende Jahresüberschuss.

Dementsprechend steht einer Mindestausschüttung als Ausschüttungssicherung zum Zwecke des Gesellschafterschutzes eine Höchstausschüttung als Ausschüttungsbegrenzung zum Zwecke des Gläubigerschutzes gegenüber. Es wird somit als erforderlich angesehen, dass die Eigentümer bei entsprechender Erfolgslage des Unternehmens eine angemessene Gewinnausschüttung erhalten, womit einerseits dem Jahresabschluss die Aufgabe zukommt, die Gesellschafter gegen willkürliche Gewinnkürzungen und -einbehaltungen abzusichern. Andererseits kommt dem Jahresabschluss auch die Aufgabe zu, gläubigergefährdende Ausschüttungen, die das Mindesthaftungskapital verringern könnten, zu verhindern, weil die Haftung der Eigentümer gegenüber den Gläubigern bei Kapitalgesellschaften auf das Haftungskapital beschränkt ist.

Die handelsrechtliche Gewinnfeststellung im Einzelabschluss ist aufgrund des sog. Maßgeblichkeitsgrundsatzes gem. § 5 Abs. 1 EStG – vorbehaltlich bestimmter Ausnahmen – die Basis für die steuerrechtliche Gewinnermittlung zur Bestimmung der an den Fiskus zu leistenden Zahlungen. Die Gewinnfeststellungsfunktion des Jahresabschlusses dient deshalb auch den Zwecken der Besteuerung.⁵

Rechenschafts-
legung

Die Rechenschaftslegung ergibt sich gem. § 238 Abs. 1 S. 1 HGB aus der Pflicht des Kaufmanns, die Lage seines Vermögens ersichtlich zu machen. Ebenso ist der Kaufmann gem. § 242 HGB verpflichtet, regelmäßig eine Bilanz als „einen das Verhältnis seines Vermögens und seiner Schulden darstellenden Abschluss“ (Abs. 1) aufzustellen. Die Rechenschaftslegung der Unternehmensführung erfolgt zum einen gegenüber sich selbst und zum anderen gegenüber Dritten (Gläubigern, Kunden, Lieferanten, Arbeitnehmern und der Öffentlichkeit). Die Rechenschaft der Unternehmensführung vor sich selbst dient der Kontrolle getroffener Entscheidungen und hilft bei der weiteren Entscheidungsbildung (**Selbstinformation**). Der gesetzlich vorgeschriebene Zwang zur Rechenschaftslegung soll im

⁵ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzen, S. 101 ff.

Sinne des Gläubigerschutzes verhindern, dass der Kaufmann durch unzureichende Informationen über Schuldendeckungsmöglichkeiten in Zahlungsschwierigkeiten gerät. Die Rechenschaftslegung ist mit der Informationsfunktion verbunden. Die mit dem Jahresabschluss präsentierten Informationen geben vor allem Kapitalgebern Rechenschaft über die Verwendung der zur Verfügung gestellten Mittel.

Dokumentation	Gewinnermittlung (auch Zahlungsbemessung)	Rechenschaft (auch Informationsfunktion)
<p>Buchführungspflicht: Übersichtliche, vollständige und für Dritte nachvollziehbare Aufzeichnung aller Geschäftsvorfälle.</p> <p>Beweisfunktion: Dolose Handlungen werden durch Dokumentation der realen Sachverhalte verhindert oder zumindest erschwert</p>	<p>Kapitalerhaltung zur Sicherung des Unternehmensbestandes</p> <p>Ausschüttungsbemessungsfunktion Mindestausschüttung/Ausschüttungssicherung: Gesellschafterschutz Höchstausschüttung/Ausschüttungsbegrenzung: Gläubigerschutz</p> <p>Handelsbilanz (nur der Einzelabschluss!) und Steuerbilanz werden nach dem BilMoG immer mehr entkoppelt</p>	<p>Rechenschaft über die Verwendung der zur Verfügung gestellten (anvertrauten) Mittel</p> <p>Rechenschaft gegenüber sich selbst (Selbstinformation)</p> <p>Rechenschaft gegenüber Dritten, wie z.B. Gläubigern, Kunden, Lieferanten, Arbeitnehmern und Öffentlichkeit (Drittinformation)</p>

Abb. 1-1: Funktionen der Rechnungslegung im Überblick

Aufgrund der Vielfalt der am Unternehmen partizipierenden und interessierten Gruppen kann nur ein gesetzlich normierter Jahresabschluss eine zufriedenstellende Abwägung der zum Teil gegensätzlichen Interessen gewährleisten. Da der Jahresabschluss prinzipiell einen für alle Interessenten befriedigenden Einblick in die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens geben soll, wird der handelsrechtliche Jahresabschluss zu einem gesetzlich vorgesehenen Informationskompromiss zwischen den verschiedenen am Unternehmen interessierten Gruppen.⁶ Das verdeutlicht die folgende Abbildung:

⁶ Vgl. Coenenberg/Haller/Mattner/Schultze, Rechnungswesen, S. 20.

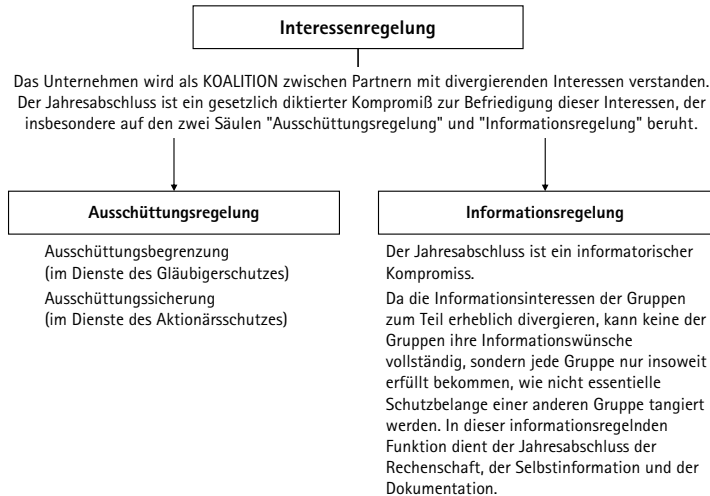


Abb. 1-2: System der Jahresabschlusszwecke

Trotz der durch den Kompromisscharakter bedingten Aussagebegrenzungen ist der Jahresabschluss ein zentrales, für viele Gruppen sogar *das* zentrale Instrument zur Unterrichtung über die wirtschaftliche Lage von Unternehmen.⁷

1.2 Rechtliche Grundlagen der Rechnungslegung

Handelsrechtliche Vorschriften zur Buchführungspflicht

gewerbliche
Tätigkeit

Gemäß § 238 Abs. 1 S. 1 HGB ist zunächst jeder Kaufmann verpflichtet, Bücher zu führen. Für Kleinunternehmen ergeben sich jedoch nach § 241a HGB Befreiungsmöglichkeiten. Kaufmann im Sinne des HGB ist jede Person, die ein Handelsgewerbe betreibt (§ 1 Abs. 1 HGB). Ein Handelsgewerbe ist nach § 1 Abs. 2 HGB jeder Gewerbebetrieb, der nach Art oder Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert. Die Definiti-

⁷ Vgl. Lachnit, Bilanzanalyse, S. 1–7.

on eines Gewerbebetriebs ist nicht explizit im HGB aufgeführt. Nach § 15 Abs. 3 EStG wird ein Gewerbebetrieb definiert als eine selbstständige, auf Dauer angelegte Tätigkeit mit der Absicht, Gewinne zu erzielen, es sei denn, es liegt die Ausübung von Land- und Forstwirtschaft (§ 13 EStG) oder die Ausübung eines freien Berufs oder einer anderen selbstständigen Tätigkeit (§ 18 EStG) vor.

Die gewerbliche Tätigkeit ist vor allem von der selbstständigen freiberuflichen Tätigkeit abzugrenzen. Gemäß § 18 EStG zählen zur selbstständigen Tätigkeit:

selbstständige
freiberufliche
Tätigkeit

1. Freiberufler:

- selbstständig ausgeübte wissenschaftliche, künstlerische, schriftstellerische, unterrichtende oder erzieherische Tätigkeiten;
- die selbstständige Berufstätigkeit der Ärzte, Zahnärzte, Tierärzte, Rechtsanwälte, Notare, Patentanwälte, Vermessungsingenieure, Ingenieure, Architekten, Handelschemiker, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, beratenden Volks- und Betriebswirte, vereidigten Buchprüfer (vereidigten Bücherrevisoren), Steuerbevollmächtigten, Heilpraktiker, Krankengymnasten, Journalisten, Bildberichterstatter, Dolmetscher, Übersetzer, Lotsen und ähnlicher Berufe.

2. Staatliche Lotterietreiber (sonst nicht gewerblich).

3. Sonstige selbstständige Arbeiten (Testamentsvollstrecker, Vermögensverwalter, Aufsichtsratsmitglieder).

4. Veräußerungsgewinne aus selbstständiger Arbeit.

Von der Buchführungspflicht sind grundsätzlich Kleingewerbetreibende befreit. Sie haben nachzuweisen, dass ein in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb nicht erforderlich ist. Die Beurteilung erfolgt nach der Gesamtwürdigung der betrieblichen Verhältnisse unter Anwendung der folgenden möglichen Kriterien:

Kleingewerbe-
treibende

- Art der gewerblichen Tätigkeit,
- Zahl der Beschäftigten,
- Vielfalt der Geschäftsvorfälle und -beziehungen,
- Höhe des Umsatzes und des Anlage-/Betriebskapitals.

Nicht-, Ist-,
Kann- und
Formkaufleute

Land- und Forstwirte, Freiberufler und Kleingewerbetreibende sind grundsätzlich keine Gewerbetreibenden und somit keine Kaufleute nach § 1 HGB. Sie sind deshalb nicht buchführungspflichtig. Während diese Personengruppen **Nichtkaufleute** sind, handelt es sich bei den Gewerbetreibenden, bei denen eine kaufmännische Organisation erforderlich ist, um **Istkaufleute**. Bei Istkaufleuten ist ein Eintrag ins Handelsregister gem. § 29 HGB verpflichtend; der Eintrag hat jedoch nur deklaratorischen Charakter. Demgegenüber können sich Land-/Forstwirte oder Gewerbetreibende ohne kaufmännische Organisation freiwillig und widerrufbar ins Handelsregister eintragen lassen; ihre Eintragung ist konstitutiv, d. h. rechtserzeugend. Da sie erst kraft Eintragung ins Handelsregister als Kaufleute gelten, handelt es sich um **Kannkaufleute**. Darüber hinaus existieren **Formkaufleute**, die kraft Rechtsform als Kaufleute gelten (§ 6 HGB); dazu zählen Kapitalgesellschaften und Genossenschaften.⁸

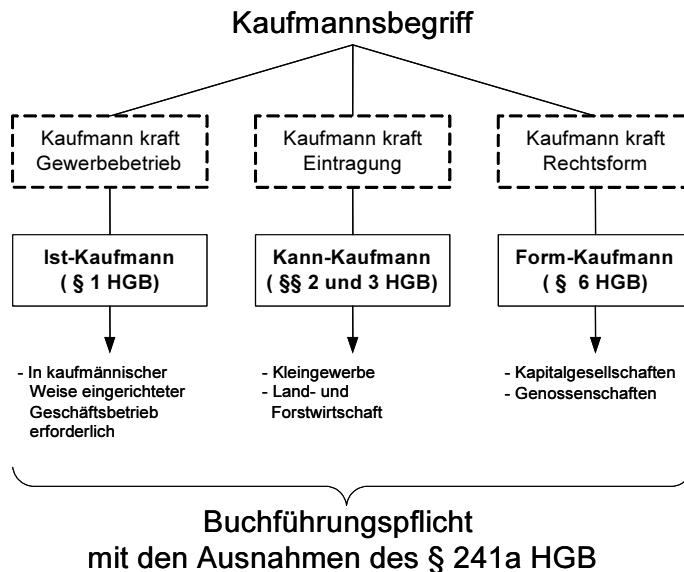


Abb. 1-3: Kaufmannseigenschaften⁹

⁸ Vgl. Möller/Hüfner, Buchführung und Finanzberichte, S. 49–50.

⁹ Vgl. Coenenberg/Mattner/Schultze, Rechnungswesen, S. 47.

Durch die Einführung des BilMoG (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz) ergeben sich **Erleichterungen** für bestimmte Einzelkaufleute. Konkret sind Kleinstunternehmen von der Pflicht zur Buchführung und Erstellung eines Inventars befreit und müssen die Vorschriften der §§ 238 bis 241 HGB nicht anwenden, wenn sie an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren nicht mehr als 500.000 € Umsatzerlöse und 50.000 € Jahresüberschuss aufweisen (§ 241a HGB). Dennoch haben diese Unternehmen für Zwecke der Gewinnermittlung und zur Beweiserbringung bei Rechtsstreitigkeiten faktisch zumindest einen rudimentären Jahresabschluss aufzustellen, sodass die Geschäftsvorfälle (auch weiterhin) geordnet zu erfassen und nachzuweisen sind. Zudem können steuerrechtliche Buchführungspflichten greifen, da die Kriterien für die Befreiung nicht deckungsgleich formuliert sind. Strittig ist derzeit noch das Wiederaufleben der Buchführungspflicht in späteren Jahren. Der Gesetzgeber hat explizit keine Überwachung der Grenzen bzw. einen Wiedereinstieg vorgeschrieben. Daher sehen einige Autoren die Möglichkeit der Inanspruchnahme des § 241a HGB als Einbahnstraße in die alleinige steuerliche Buchführungspflicht, die über § 141 AO greift. Andere Autoren argumentieren, dass auch das Wiederaufleben der Pflicht erst nach doppelter Überschreitung erfolgen kann, da ansonsten die Fristen für die notwendigen Maßnahmen zu kurz seien, zumal dies bei anderen Schwellenwerten im HGB ebenso geregelt ist. Dieser letzten Auffassung wird auch hier gefolgt.¹⁰

Kleinstunter-
nehmen

Steuerrechtliche Vorschriften zur Buchführungspflicht

Eine Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht für steuerliche Zwecke resultiert aus den Bestimmungen der Abgabenordnung. Nach § 140 AO ist die steuerrechtliche Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht zunächst an andere Gesetze gekoppelt; das wird als abgeleitete (derivative) Buchführungspflicht bezeichnet. Konkret heißt es: „Wer nach anderen Gesetzen als den Steuergesetzen Bücher und Aufzeichnungen zu führen hat, die für die Besteuerung von Bedeu-

derivative
Buchführungs-
pflicht

¹⁰ Vgl. Graf, in: Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller (Hrsg.): Haufe-HGB-Kommentar, § 241a, Rz. 35 ff.

originäre Buch-
führungspflicht

tion sind, hat die Verpflichtungen, die ihm nach den anderen Gesetzen obliegen, auch für die Besteuerung zu erfüllen.“

Darüber hinaus sind gem. § 141 AO Gewerbetreibende sowie Land- und Forstwirte auch dann buchführungspflichtig (originäre Buchführungspflicht), wenn eine der folgenden Grenzen überschritten ist:

- Umsatz größer als 500.000 € p. a. oder
- selbst bewirtschaftete land- und forstwirtschaftliche Flächen mit einem Wirtschaftswert größer als 25.000 € oder
- Gewinn aus Gewerbebetrieb größer als 50.000 € oder
- Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft größer als 50.000 € im Kalenderjahr.

Durch die Bestimmungen des § 141 AO wird der Kreis der zur Buchführung und zum Erstellen von Jahresabschlüssen verpflichteten Personen auch auf Nicht-Kaufleute, die die genannten Größekategorien überschreiten, ausgedehnt. Diese originäre steuerrechtliche Buchführungspflicht gilt aber nicht für Freiberufler.¹¹

Beispiel:

In den folgenden Fällen ist zu prüfen, ob für die Personen eine Buchführungspflicht vorliegt oder nicht

1. Sarah Probst betreibt ein Großhandelsunternehmen für Wäschebedarf in Varel. Sie beschäftigt insgesamt 17 Arbeitnehmer, von denen zwei für die eigene kaufmännische Organisation zuständig sind. Der jährliche Umsatz des Unternehmens beträgt ca. 500.000 €.

⇒ Sarah Probst betreibt einen Gewerbebetrieb, der einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert. Indiz hierfür ist die Größe des Unternehmens, insbesondere der Geschäftsumfang (Umsatz, Zahl der Arbeitnehmer). Somit betreibt sie ein Handelsgewerbe nach § 1 Abs. 2 HGB. Dadurch ist sie ein Kaufmann im Sinne des § 1 HGB (Ist-Kaufmann). Frau Probst ist deshalb nach § 238 HGB und nach § 140 AO buchführungspflichtig.
2. Lukas Braun betreibt einen Kiosk in Wiefelstede. Er beschäftigt eine Aushilfskraft. Sein Gewinn beträgt jedes Jahr ca. 55.000 €. Herr Braun spielt mit dem Gedanken, sich ins Handelsregister eintragen zu lassen.

¹¹ Vgl. Coenenberg/Haller/Mattner/Schultze, Rechnungswesen, S. 49.

⇒ Der Kiosk des Herrn Braun ist zwar ein Gewerbebetrieb, Art und Umfang der Geschäftstätigkeit erfordern jedoch keinen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb. Herr Braun besitzt somit kein Handelsgewerbe; er ist ein Kleingewerbetreibender. Somit ist er nach § 238 HGB nicht buchführungspflichtig. Da er jedoch die Gewinngrenze des § 141 AO überschreitet, ist Herr Braun steuerrechtlich buchführungspflichtig. Sollte er sein Unternehmen in das Handelsregister eintragen lassen, wäre er ab der Eintragung ein (Kann-)Kaufmann. Er wäre dann nach § 238 HGB und nach § 140 AO buchführungspflichtig.

3. Maïke B. ist eine selbstständige Tierärztin. Sie betreibt eine Praxis in Starnberg. Der Jahresumsatz beträgt ca. 600.000 €, der Gewinn liegt bei rund 100.000 €. Sie beschäftigt einen angestellten Tierarzt und zwei weitere Arbeitnehmerinnen ganztäglich, von denen eine ausschließlich für die kaufmännische Büroorganisation zuständig ist.

⇒ Maïke B. betreibt keinen Gewerbebetrieb, sondern eine freiberufliche Tierarztpraxis. Sie ist deshalb weder nach Handels- noch nach Steuerrecht buchführungspflichtig.

Auch wenn keine handels- oder steuerrechtliche Buchführungspflicht vorliegt, ist für die Bemessung der Steuerzahlungen eine Einnahmen-Überschussrechnung zu erstellen, was ebenfalls mit einer rudimentären Buchführung und mit Dokumentationspflichten verbunden ist.

Kopplung der Steuerbilanz an die Handelsbilanz

In Deutschland waren Handels- und Steuerbilanz bisher eng miteinander verbunden. In § 5 Abs. 1 EStG ist der sog. Maßgeblichkeitsgrundsatz kodifiziert: „Bei Gewerbetreibenden, die aufgrund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, ... ist für den Abschluss des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist...“. Hieraus folgt, dass für die steuerliche Rechnungslegung im Prinzip die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung gelten (Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz).

Maßgeblichkeitsgrundsatz

Diese Maßgeblichkeit wurde bereits durch die Vorschriften in § 5 Abs. 1 S. 1 und Abs. 2 bis 5 EStG in wesentlichen Teilen hinfällig. In § 5 Abs. 2 bis 5 EStG ist kodifiziert, dass in vielen Fällen von den handelsrechtlichen Vorschriften abweichende spezielle steuerliche Ansatz- und Bewertungsvorschriften für die steuerliche Gewinnermittlung verpflichtend sind. Das betrifft u. a. die handelsrechtlichen Wahlrechte, die im Steuerrecht nicht übernommen werden (z.B. die Aktivierung von selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens). Aus handelsrechtlichen Aktivierungswahlrechten wird inzwischen überwiegend ein steuerliches Aktivierungsverbot (selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens). Für das Disagio gilt steuerrechtlich ein Aktivierungsgebot. Aus handelsrechtlichen Passivierungswahlrechten wurde schon bisher ein steuerliches Passivierungsverbot, wie etwa bei Nichtansatz von mittelbaren Pensionsverpflichtungen (Art. 28 EGHGB).

umgekehrte
Maßgeblichkeit

Die umgekehrte Maßgeblichkeit wurde mit dem BilMoG aufgehoben, sodass rein steuerrechtlich motivierte Regelungen nicht mehr in das Handelsrecht eingehen. Dementsprechend sind die in diesem Zusammenhang stehenden handelsrechtlichen Vorschriften (§ 247 Abs. 3, §§ 254, 273, 279 Abs. 2, § 280 Abs. 1, §§ 281, 285 Satz 1 Nr. 5 HGB a. F.) aufgehoben oder geändert worden. Korrespondierend ist § 5 Abs. 1 EStG geändert worden.

Einheitsbilanz

Viele kleinere und mittlere Betriebe bzw. Nichtkapitalgesellschaften streben das Erstellen nur einer Bilanz an, die gleichzeitig für Handels- und steuerliche Zwecke genutzt wird. Deshalb werden die handelsrechtlichen Vorschriften bei einer großen Anzahl von Unternehmen von vornherein an die entsprechenden steuerlichen Ansatz- und Bewertungsvorschriften angepasst, soweit es das Handelsrecht erlaubt. Gelingt das, wird gemeinhin von einer Einheitsbilanz gesprochen. Allerdings zementieren die jüngsten Änderungen von Handels- und Steuerrecht eher die Trennung der Rechenwerke, sodass es nur noch in wenigen Fällen möglich sein wird, eine Einheitsbilanz zu erstellen. Durch die Handelsrechtsvorschriften der §§ 238 ff. HGB und die Vorschriften des § 5 EStG ist die handels- und steuerrechtliche Rechnungslegung für Vollkaufleute festgelegt.