

# Grundzüge der Handels- und Steuerbilanz

Kahle / Kopp

2. Auflage 2021  
ISBN 978-3-8006-6629-4  
Vahlen

schnell und portofrei erhältlich bei  
[beck-shop.de](https://www.beck-shop.de)

Die Online-Fachbuchhandlung [beck-shop.de](https://www.beck-shop.de) steht für Kompetenz aus Tradition. Sie gründet auf über 250 Jahre juristische Fachbuch-Erfahrung durch die Verlage C.H.BECK und Franz Vahlen.

[beck-shop.de](https://www.beck-shop.de) hält Fachinformationen in allen gängigen Medienformaten bereit: über 12 Millionen Bücher, eBooks, Loseblattwerke, Zeitschriften, DVDs, Online-Datenbanken und Seminare. Besonders geschätzt wird [beck-shop.de](https://www.beck-shop.de) für sein

umfassendes Spezialsortiment im Bereich Recht, Steuern und Wirtschaft mit rund 700.000 lieferbaren Fachbuchtiteln.

während über den für Ausschüttungen verfügbaren Teil der Überschüsse im Grundsatz die Eigentümer bestimmen. Insofern üben die Eigentümer durch die Ausschüttungen ihr Mitgliedschaftsrecht aus. „Hierin besteht die eigentliche gesellschaftliche Funktion der Ausschüttungsbemessungsfunktion des Jahresabschlusses. [...] Durch den Kauf von Kapitalanteilen bringen die Eigner ihr Vertrauen und durch das Interesse an Ausschüttungen ihren Zweifel in die Fähigkeiten und Absichten der Manager zum Ausdruck. Gleichzeitig wird erklärt, warum jemand Aktien kauft und *trotzdem* Ausschüttungen fordert.“<sup>58</sup>

Es wäre sinnlos, für die Bemessung der Ausschüttungen etwa den **Kassenbestand** heranzuziehen (Beispiel für fiktive Regel: Kassenbestände am 31.12. müssen ausgeschüttet werden), denn Manager könnten durch einfache Transaktionen (etwa den Kauf von Wertpapieren) den Entzug von Finanzmitteln verhindern. Dagegen hat eine **Vermögensrechnung** den Vorteil, dass solche Transaktionen das Vermögen wegen der **Bewertung zu Anschaffungskosten** nicht verändern. Das zu Beginn einer Periode vorhandene Vermögen bleibt grundsätzlich in der Verwendungskompetenz des Managements, und Mittel, die dieses Vermögen übersteigen, fallen entsprechend in die Verwendungskompetenz der Eigentümer. Ausschüttungen werden also an Vermögensänderungen geknüpft (**erfolgsabhängiger Ausschüttungsanspruch**). Ob Eigner im Einzelfall tatsächlich die Gewinne ausschütten, ist eine Frage, die jenseits der Kompetenzabgrenzungsfunktion des Jahresabschlusses steht. Sind sie davon überzeugt, dass sich vorteilhafte Investitionen im Unternehmen anbieten, so können Gewinne thesauriert und zur Finanzierung dieser Investitionen eingesetzt werden (**offene Selbstfinanzierung**). Dadurch wird der Entzug dieser Gewinne in die Zukunft verschoben, sofern sie nicht durch Verluste aufgezehrt werden.

Gesetze und Gesellschaftsverträge regeln die Verfügungsrechte über die Feststellung des Jahresabschlusses und des Bilanzgewinns. Sie enthalten oft Normen, die eine **Mindestausschüttung** garantieren: Gesellschafter einer OHG dürfen 4 % ihres Kapitalanteils und – sofern es nicht zum offenbaren Schaden der Gesellschaft gereicht – ihren jeweiligen Anteil am Gewinn entnehmen (§ 122 Abs. 1 HGB). Kommanditisten einer KG können die Auszahlung des auf sie entfallenden Gewinnanteils verlangen (§ 169 Abs. 1 HGB). Gesellschafter einer GmbH und Aktionäre der AG haben Anspruch auf den Bilanzgewinn bzw. Jahresüberschuss (§§ 29 Abs. 1 GmbHG, 58 AktG). Bei der GmbH entscheidet die Gesellschafterversammlung mit Mehrheit. Sie kann Teile des Jahresüberschusses einbehalten (in Rücklagen einstellen). Bei der AG erlaubt § 58 Abs. 2 AktG Vorstand und Aufsichtsrat, bis zur Hälfte des Jahresüberschusses in Rücklagen einzustellen. Die Aktionäre können in der Hauptversammlung weitere Beträge der Rücklage zuführen. § 254 AktG gewährt Minderheiten das Recht, solche Beschlüsse anzufechten, wenn sie nach „vernünftiger kaufmännischer Beurteilung nicht notwendig“ sind und „kein Gewinn in Höhe von mindestens vier vom Hundert des Grundkapitals (...) verteilt werden kann“.

<sup>58</sup> Wagner, ZfbF 1982, S. 765.

**beck-shop.de**  
DIE FACHBUCHHANDLUNG

## D Zwecke des handelsrechtlichen Jahresabschlusses

Das HGB legt – wie in Kapitel II.A. bereits ausgeführt – nicht ausdrücklich fest, zu welchem Zweck der Jahresabschluss zu erstellen ist. Daher sind die Zwecke des handelsrechtlichen Jahresabschlusses in einer **Gesamtschau aus dem HGB** abzuleiten. Dabei ist zu beachten, dass die einzelnen Zwecke der Rechnungslegung in Konflikt geraten können. Solche **Konflikte** bestehen etwa zwischen der Forderung nach (vergangenheitsorientierten) objektivierten Informationen (Rechenschaft) und nach (zukunftsorientierten) Informationen, die für Entscheidungen relevant sind (Informationsfunktion). Auch die Informationsfunktion und der Schutz der Gläubiger können in Konflikt geraten, denn eine betont vorsichtige Gewinnermittlung begrenzt zwar Ausschüttungen, kann aber auch zukünftige Gewinnchancen und damit die tatsächliche Ertragslage verschleiern. Das Bilanzrecht muss diese **widerstreitenden Interessen** auflösen, sei es, indem einzelnen Zielen der Vorrang gewährt wird, oder sei es durch einen Kompromiss widerstreitender Interessen.

Das deutsche Bilanzrecht beruht auf **Europäischem Recht**. Das in den Gründungsverträgen der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft von Rom 1957 festgelegte Ziel des freien Kapitalverkehrs soll durch Harmonisierung der Rechnungslegung der Unternehmen gefördert werden. Es ist nicht eine Vereinheitlichung der Vorschriften, sondern lediglich die Vergleichbarkeit und Gleichwertigkeit der von den Kapitalgesellschaften veröffentlichten Finanzinformationen beabsichtigt. Vor diesem Hintergrund wurde 1978 die **4. EG-Richtlinie** für den Einzelabschluss und 1983 die **7. EG-Richtlinie** für den Konzernabschluss verabschiedet.<sup>59</sup> Die 4. EG-Richtlinie, die für den Einzelabschluss galt, zielte im Wesentlichen auf den Schutz der Kapitalgeber durch die Gewährung von Informationen über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage ab. Richtlinien der EG (heute: EU) gelten nicht unmittelbar, sondern erst nach deren Umsetzung in nationales Recht. Die Vorschriften im Dritten Buch des HGB beruhen daher auf dem **Bilanzrichtliniengesetz** (BiRiLiG) 1985, das die 4. und die 7. EG-Richtlinie in deutsches Recht umsetzte. Eine neue **Rechnungslegungsrichtlinie** hat die 4. und 7.

<sup>59</sup> Vgl. Vierte Richtlinie des Rates vom 25.7.1978 über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen (78/660/EWG), Abl. EG, Nr. L 222 v. 14.8.1978, S. 11 ff.; Siebente Richtlinie des Rates vom 13.6.1983 über den konsolidierten Abschluss (83/349/EWG), Abl. EG, Nr. L 193 v. 18.7.1983, S. 1 ff.

Richtlinie inzwischen abgelöst.<sup>60</sup> Diese Richtlinie wurde 2015 mit dem **Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz** (BilRUG) in nationales Recht umgesetzt.<sup>61</sup>



### Expertenwissen

#### *Europäisierung des Handelsbilanzrechts*

Die Rechnungslegungsrichtlinie setzt europäische Rahmenbedingungen für Zwecke der handelsrechtlichen Rechnungslegung und des gesellschaftsrechtlichen Kapital-schutzes bei Kapitalgesellschaften und Personenhandelsgesellschaften ohne Vollhafter (§ 264a HGB). Damit sind die handelsrechtlichen GoB „eingebettet in europarechtliche Rechtsakte“\*.

Nationale Vorschriften, mit denen eine EU-Richtlinie in innerstaatliches Recht umgesetzt worden ist, sind **richtlinienkonform** auszulegen. Die Auslegung der Rechnungslegungsrichtlinie obliegt dem **Europäischen Gerichtshof**. Der EuGH entscheidet im Wege der **Vorabentscheidung** u. a. über die Auslegung der Richtlinien des Rates der EU als sekundärem Gemeinschaftsrecht (Art. 19, 267 AEUV).\*\*

Da die handelsrechtlichen GoB auch für die **Steuerbilanz** maßgeblich sind (§ 5 Abs. 1 EStG), gilt die Vorabentscheidungszuständigkeit des EuGH im Grundsatz auch für steuerbilanzrechtliche Fragen. Allerdings hängt die Bedeutung der Rechtsprechung des EuGH für die Steuerbilanz in entscheidendem Maße von der Vorlagepraxis der deutschen Finanzgerichte ab. Dies erklärt, warum bilanzrechtliche Entscheidungen des EuGH eher Seltenheitswert haben.\*\*\*

\* Hennrichs, in: FS BFH, 2018, S. 1411.

\*\* Vgl. Oellerich, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl. 2020, Rz. 5.1 ff.

\*\*\* Vgl. Kahle, in: Schulze-Osterloh/Hennrichs/Wüstemann, Handbuch des Jahresabschlusses, Abt. VII/1, Rz. 309 ff. (Stand Feb. 2019).

Obwohl das Europäische Bilanzrecht für Kapitalgesellschaften der Information den Vorrang gibt, dient der Jahresabschluss in Deutschland in erster Linie der **Ermittlung eines entnahme- bzw. ausschüttungsfähigen Gewinns**. Im Konfliktfall tritt i. d. R. die Gewährung von Information hinter die Bemessung der Ausschüttung zurück.<sup>62</sup> Bilanzrecht und Gesellschaftsrecht zielen auf Kapitalerhaltung.<sup>63</sup> **Gläubigerschutz**

<sup>60</sup> Vgl. Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates (Rechnungslegungsrichtlinie), Abl. EU, Nr. L 182 v. 29.6.2013, S. 19 ff.; vgl. hierzu Jessen/Haaker, DB 2013, S. 1617 ff.; Velte, GmbHR 2013, S. 1125 ff.

<sup>61</sup> Vgl. Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates (Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz; BilRUG), BGBl. I 2015, S. 1245 ff.; vgl. zu den wesentlichen Neuregelungen Lüdenbach/Freiberg, StuB 2015, S. 563 ff.

<sup>62</sup> Vgl. Moxter, Bilanzlehre, Bd. II: Bilanzrecht, 3. Aufl. 1986, S. 17; Moxter, in: FS Baetge, 2007, S. 409; Beisse, StuW 1984, S. 1; Groh, StJb 1979/80, S. 121 ff.; Döllerer, BB 1959, S. 1217 ff.

<sup>63</sup> Vgl. hierzu im Wesentlichen Kapitel II.C.1.2.

durch **Begrenzung der Ausschüttung** ist daher das dominierende Ziel<sup>64</sup> des deutschen Bilanzrechts.

### Expertenwissen

#### *Bausteine des Gläubigerschutzes*

Die Vorschriften zum Kapitalschutz sind nur ein Baustein in einem größeren Gebäude des Gläubigerschutzes. Als weitere Rechtsinstitute sind die Vorschriften des Privatrechts zu nennen, die eine Kreditsicherung der Vertragsgläubiger ermöglichen (z. B. Eigentumsvorbehalt gemäß § 449 BGB, Sicherungsübereignung gemäß § 930 BGB). Weiterhin soll das Insolvenzrecht in erster Linie in Gestalt von Insolvenzauslösungsgründen (§§ 17-19 InsO) und Anfechtungsregeln (§§ 129 ff. InsO) einen präventiven wie repressiven Gläubigerschutz gewährleisten. Schließlich gewährt das Haftungsrecht z. B. in Fällen der haftungsschädlichen Einlagenrückgewähr (§ 172 Abs. 4 HGB), der Insolvenzverschleppung (§ 64 GmbHG), der Falschinformation oder des Missbrauchs der Rechtsform Ersatzansprüche (§ 826 BGB).\*

\* Zu Insolvenzauslösungsgründen und Anfechtungsregeln vgl. *Zimmermann*, Grundriss des Insolvenzrechts, 11. Aufl. 2018; zur Kreditsicherung vgl. *Ann/Hauck/Obergfell*, Wirtschaftsprivatrecht kompakt, 3. Aufl. 2017, S. 215 ff.; zur Haftung bei schädlicher Einlagenrückgewähr vgl. *Schmidt*, in: Schmidt, Münchener Kommentar zum HGB, Bd. 3, 4. Aufl. 2019, § 172 HGB Rz. 64 ff.; zur Haftung bei Insolvenzverschleppung vgl. *Haas*, in: Baumbach/Hueck, GmbH-Gesetz, 22. Aufl. 2019, § 64 GmbHG Rz. 1 ff.

Dies wird insbesondere daran deutlich, dass – verwiesen sei im Einzelnen wieder auf Kapitel III – das Gesetz verlangt, **vorsichtig** zu bewerten (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB). Die Gewinnentstehung ist grundsätzlich an den Umsatz und den Zugang von Liquidität (Zahlungsmittel und Forderungen) gebunden. Vermögensgegenstände sind im Grundsatz zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten und Schulden zum Erfüllungsbetrag zu bewerten (§ 253 Abs. 1 HGB). Erwartete, aber noch nicht realisierte Gewinne dürfen nicht gezeigt werden (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 2. Halbs. HGB). Dagegen sind erwartete Verluste aus einzelnen Geschäften (§ 249 Abs. 1 S. 1 HGB) und Wertminderungen des Vermögens (§ 253 Abs. 3 S. 5, Abs. 4 HGB) schon als Verlust zu erfassen, bevor sie durch einen Umsatz in Erscheinung treten.

Diese einseitige **Betonung der Vermögensrisiken** steht einer ausgewogenen Information prinzipiell entgegen. Nur vom Jahresabschluss der Kapitalgesellschaften sowie diesen gleichgestellten Personenhandelsgesellschaften (§ 264a HGB) verlangt das HGB ausdrücklich, dass er über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage informiert (§ 264 Abs. 2 HGB). Für alle anderen Unternehmen fehlt eine entsprechende explizite Vorschrift. Für Einzelunternehmen und Personenhandelsgesellschaften, die nicht unter § 264a HGB fallen, wird lediglich ein Bild der Vermögenslage sowie der Lage des Unternehmens gefordert (§ 238 Abs. 1 HGB). Im Schrifttum wird hierzu teilweise die Meinung vertreten, dass dies mit der Generalnorm des § 264 Abs. 2 HGB gleichzusetzen ist.<sup>65</sup>

<sup>64</sup> So auch *Marx*, FR 2016, S. 390; *Wüstemann/Wüstemann*, in: FS Krawitz, 2010, S. 759; *Krumm*, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 5 EStG Rz. 212 (Stand Mär. 2020); *Kahle/Günter*, StuW 2012, S. 44; a. A. *Baetge/Kirsch/Thiele*, Bilanzen, 15. Aufl. 2019, S. 103 ff. sowie *Baetge/Kirsch/Solmecke*, WPg 2009, S. 1213 und 1222, welche die Zwecke des handelsrechtlichen Jahresabschlusses grundsätzlich als gleichrangig ansehen.

<sup>65</sup> Vgl. *Leffson*, in: FS Goerdeler, 1987, S. 315 ff.; vgl. im Einzelnen zur Generalnorm des § 264 Abs. 2 HGB Kapitel IV.C.



Die Information durch den Jahresabschluss ist vor dem Hintergrund der oben beschriebenen Grenzen bilanzieller Informationsvermittlung<sup>66</sup> so zu verstehen, dass Bilanz und Erfolgsrechnung weitgehend frei von Ermessensspielräumen der Bilanzierenden Vermögen und Gewinn ermitteln sollen. Der Forderung des Gesetzes nach Einblick in die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage (§ 264 Abs. 2 HGB) wird durch Gliederungsvorschriften (§ 266 HGB) und vor allem durch zusätzliche Informationen im Anhang (§§ 284 ff. HGB) und im Lagebericht (§§ 289 ff. HGB) Rechnung getragen (**Abkoppelungsthese nach Moxter**).<sup>67</sup> Informationsunterschiede können freilich nicht vollständig beseitigt, sondern nur reduziert werden: „Es ist naiv – und gleichwohl verbreitet – zu glauben, dass sich Informationsasymmetrien durch öffentliche Rechnungslegung entscheidend ausgleichen lassen.“<sup>68</sup>

Die gegenüber der Informationsfunktion herausragende Stellung des Gläubigerschutzes wurde im Zuge des im Jahr 2009 umgesetzten **Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes** (BilMoG), welches u. a. eine Stärkung der Informationsfunktion des handelsrechtlichen Jahresabschlusses durch die Beseitigung von Ansatz-, Ausweis- und Bewertungswahlrechten sowie die Aufnahme einzelner international gebräuchlicher Bilanzierungsvorschriften intendierte, jedoch insoweit durchbrochen, als der Ansatz und die Bewertung mehrerer Bilanzpositionen weniger vorsichtig und weniger objektiviert erfolgt, als dies nach tradiertem Bilanzverständnis der Fall gewesen wäre.<sup>69</sup>

Um das in Deutschland traditionell verfolgte Ziel des Gläubigerschutzes zu wahren, hat der deutsche Gesetzgeber eine Teilung zwischen **Bilanzierungsvorschriften für alle Kaufleute** (1. Abschnitt, §§ 238-263 HGB) und **ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften sowie bestimmte (haftungsbeschränkte) Personenhandels-gesellschaften** (2. Abschnitt, §§ 264-289f HGB) vorgenommen. Deswegen sind die – im folgenden Kapitel III erörterten – **Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung** (GoB)<sup>70</sup> von der Rechtsform der Unternehmung unabhängig. Dieser Weg wurde auch gewählt, damit die Steuergesetze nach wie vor auf die handelsrechtlichen GoB zurückgreifen können.<sup>71</sup> Denn für die Besteuerung darf die Höhe des Gewinns aus einem Geschäft grundsätzlich nicht davon abhängen, welche Rechtsform das Unternehmen hat, das den Gewinn erzielt (**Gleichheitssatz** gemäß Art. 3 Abs. 1 GG).<sup>72</sup>

<sup>66</sup> Vgl. Kapitel II.B.

<sup>67</sup> Vgl. hierzu im Einzelnen Kapitel IV.E, IV.F und IV.G.

<sup>68</sup> Moxter, in: Ballwieser/Coenenberg/v. Wysocki, Handwörterbuch der Rechnungslegung und Prüfung, 2002, Sp. 1051.

<sup>69</sup> Zu nennen ist bspw. die Abzinsungspflicht unverzinslicher Rückstellungen mit einer Restlaufzeit größer als ein Jahr (§ 253 Abs. 2 S. 1 HGB), die Umrechnung kurzfristiger Fremdwährungsposten (§ 256a HGB), die Bewertung von mit Pensionsrückstellungen zu verrechnendem Planvermögen zu Zeitwerten (§ 253 Abs. 1 S. 4 HGB) oder das Wahlrecht zur (gleichwohl bei beschränkt haftenden Unternehmungen mit einer Ausschüttungssperre versehenen) Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (§ 248 Abs. 2 HGB, vgl. hierzu im Einzelnen Kapitel III.D.1.1.2).

<sup>70</sup> Im Zentrum stehen im Folgenden GoB, die den Ansatz und die Bewertung regeln, weniger Informations-GoB, vgl. zu Letzteren Ballwieser, KoR 2002, S. 115–121.

<sup>71</sup> Vgl. im Einzelnen Kapitel V.C.

<sup>72</sup> Vgl. Hennrichs, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rz. 10.4; Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rz. 13.172; a. A. BVerfG v. 21.6.2006, 2 BvL 2/99, BVerfGE, Bd. 116, S. 164.



## E Zwecke internationaler Rechnungslegungsstandards

Nach **anglo-amerikanischer Rechnungslegungstradition** wird die Informationsfunktion als wichtigste Aufgabe der Rechnungslegung angesehen (**decision usefulness**). Im Gegensatz zum deutschen Bilanzrecht spielt das Vorsichtsprinzip (**prudence principle**) im Rahmen der **International Financial Reporting Standards (IFRS)** und der **US-Generally Accepted Accounting Principles (US-GAAP)** eine untergeordnete Rolle. Vielmehr verfolgen diese Rechnungslegungsregeln ausdrücklich das Ziel, (potentielle) Kapitalgeber (Eigentümer und Gläubiger) mit nützlichen Informationen zu versorgen.<sup>73</sup> Eine Zahlungsbemessungsfunktion ist nicht vorgesehen; Ausschüttungsbegrenzung ist nicht Sinn und Zweck der US-GAAP: Sie sind nicht auf die Ermittlung eines objektiven und verteilbaren Gewinns ausgerichtet.

Damit Informationen nützlich sind, müssen sie sowohl relevant sein als auch eine getreue Darstellung dessen bieten, was sie vorgeben zu repräsentieren (**relevance and faithful representation**).<sup>74</sup> Relevanz und getreue Darstellung sind folglich die grundlegenden qualitativen Merkmale und die Leitkonzepte unter IFRS. Im Gegensatz zum deutschen Bilanzrecht, das vom Vorsichtsprinzip geprägt ist und deswegen über Gewinnchancen und Verlustrisiken in Bilanz- und Erfolgsrechnung imparitätisch berichtet, gilt nach IFRS und US-GAAP ein **Neutralitätsprinzip**: Bei der Rechnungslegung ist zu vermeiden, dass Informationen sich einseitig an den Interessen einer bestimmten Gruppe von Adressaten ausrichten.<sup>75</sup>

Internationale Rechnungslegungsstandards sind den Regelungen des HGB in Bezug auf den **Gläubigerschutz** tendenziell unterlegen.<sup>76</sup> Nach mittlerweile völlig h. M. im Schrifttum<sup>77</sup> und nach der Rechtsprechung des BFH<sup>78</sup> sind die IFRS für die Bemessung von **Steuerzahlungen** ungeeignet.<sup>79</sup> Internationale Rechnungslegungsstandards

<sup>73</sup> Vgl. Pellens/Fühlbier/Gassen/Sellhorn, Internationale Rechnungslegung, 10. Aufl. 2017, S. 100; Ballwieser, IFRS-Rechnungslegung, 3. Aufl. 2013, S. 12.

<sup>74</sup> Vgl. Coenberg/Haller/Schultze, Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 25. Aufl. 2018, S. 68 f.; Ballwieser, IFRS-Rechnungslegung, 3. Aufl. 2013, S. 15 ff.

<sup>75</sup> Vgl. Pellens/Fühlbier/Gassen/Sellhorn, Internationale Rechnungslegung, 10. Aufl. 2017, S. 107 f.; Coenberg/Haller/Schultze, Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 25. Aufl. 2018, S. 68 f.; Ballwieser, IFRS-Rechnungslegung, 3. Aufl. 2013, S. 17.

<sup>76</sup> Vgl. im Einzelnen Kahle, ZfB 2002, S. 695 ff.

<sup>77</sup> Vgl. Schreiber, StuW 2002, S. 106 f.; Breithecker/Klapdor/Rokitta, StuW 2007, S. 159 f.; Hennrichs, in: FS BFH, 2018, S. 1422; Kahle, WPg 2002, S. 178; Krumm, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 5 EStG Rz. 105 (Stand Mär. 2020); Prinz, in: FS Crezelius, 2018, S. 359; Weber-Grellet, DB 2010, S. 2303; Wendt, in: FS Kirchhof, 2013, S. 1971, Rz. 25.

<sup>78</sup> Vgl. BFH v. 25.8.2010, I R 103/09, BStBl. II 2011, S. 218, Rz. 23; BFH v. 15.3.2017, I R 11/15, BStBl. II 2017, S. 1043.

<sup>79</sup> Zwar lassen mehrere EU-Mitgliedstaaten inzwischen eine Anwendung der IFRS für Zwecke der Steuerbemessung zu, durchbrechen aber die IFRS regelmäßig durch zahlreiche Sonderregelungen, vgl. im Einzelnen Schanz/Schanz, StuW 2009, S. 318 ff.

stehen aber mit den Ansatz- und Bewertungsregeln, die für eine **anreizverträgliche Steuerungsrechnung** in einem internationalen Konzern gefordert werden, eher im Einklang als die Regeln des HGB. Noch stärker wiegt offenbar die Notwendigkeit für Konzerne, auf eine **gemeinsame Sprache** innerhalb des Unternehmens und gegenüber den Kapitalmärkten zurückgreifen zu können; Kosten der Rechnungslegung spielen hierbei eine tragende Rolle.<sup>80</sup>

Nach der EU-Verordnung vom Juni 2002<sup>81</sup> sind kapitalmarktorientierte europäische Unternehmen (einschließlich Banken und Versicherungen) verpflichtet, für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1.1.2005 beginnen, ihre **Konzernabschlüsse** nach den IAS/IFRS aufzustellen. Die Mitgliedstaaten können die Anwendung der IAS/IFRS auf die Einzelabschlüsse kapitalmarktorientierter Unternehmen und die Einzel- und/oder Konzernabschlüsse nicht kapitalmarktorientierter Unternehmen ausdehnen. An diese Vorgaben der EU-Verordnung wurde das HGB mit dem am 10.12.2004 in Kraft getretenen **Bilanzrechtsreformgesetz** (BilReG)<sup>82</sup> angepasst. Seit dem Jahr 2005 sind IFRS für **Konzernabschlüsse kapitalmarktorientierter Unternehmen** verbindlich (§ 315e Abs. 1 HGB). Voraussetzung ist, dass Wertpapiere (z. B. Aktien, Schuldtitel [seit 2007]) von diesen Unternehmen an einem geregelten Markt in der EU gehandelt werden oder die Zulassung solcher Wertpapiere zum Handel an einem solchen Markt beantragt wurde (§ 264d HGB). IFRS sind daher bereits dann anzuwenden, wenn bis zum Bilanzstichtag die Zulassung eines Wertpapiers zum Handel am inländischen amtlichen oder geregelten Markt beantragt worden ist (§ 315e Abs. 2 HGB). § 315e Abs. 3 HGB gewährt **nicht kapitalmarktorientierten Unternehmen ein Wahlrecht zur Anwendung der IFRS im Konzernabschluss**. In beiden Fällen ist ein Konzernabschluss nach den Regelungen des HGB nicht aufzustellen. Der **Einzelabschluss nach HGB** bleibt für alle Unternehmen erhalten. Beschränkt auf Informationszwecke wird zur Bundesanzeigerpublizität verpflichteten Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkten Personengesellschaften (§ 264a HGB) gestattet, zusätzlich einen Einzelabschluss nach IFRS aufzustellen (§ 325 Abs. 2a HGB). Dieser wäre statt des HGB-Einzelabschlusses im Bundesanzeiger offenzulegen.<sup>83</sup> Für steuerliche und gesellschaftsrechtliche Zwecke (Gewinnermittlung und Ausschüttungsbemessung) sowie für die Einreichung beim Handelsregister ist nach wie vor der HGB-Einzelabschluss maßgebend.

**Tab. 1** Rechnungslegung nach IFRS in Deutschland

	kapitalmarktorientierte Unternehmen (§ 264d HGB)	nicht kapitalmarktorientierte Unternehmen
<b>Konzernabschluss</b>	IFRS-Pflicht; § 315e Abs. 1 und 2 HGB	IFRS-Wahlrecht (befreiend); § 315e Abs. 3 HGB
<b>Einzelabschluss</b>	IFRS-Wahlrecht für Offenlegungszwecke (Bundesanzeiger); § 325 Abs. 2a und 2b HGB	Pflicht zur Erstellung eines HGB-Einzelabschlusses für alle Unternehmen

<sup>80</sup> Vgl. im Einzelnen *Kahle*, ZfbF 2003, S. 773 ff.

<sup>81</sup> Vgl. Verordnung des Europäischen Parlaments und des Rates betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards, Abl. EG, Nr. L 243/1 v. 11.9.2002.

<sup>82</sup> Bilanzrechtsreformgesetz v. 4.12.2004, BStBl. I 2004, S. 3166.

<sup>83</sup> Vgl. zur Offenlegung im Einzelnen Kapitel IV.H.2.