

**Bölk**

# Beratungsschwerpunkte Kapitalgesellschaft

*Leseprobe*

*Weitere Informationen zum Produkt mit  
Bestellmöglichkeit erhalten Sie in unserem Online-Angebot unter  
[www.deubner-steuern.de/shop](http://www.deubner-steuern.de/shop)*

Bilanzierung, Besteuerung und  
zivilrechtliche Fragen in der  
steuerberatenden Praxis

2. Auflage

Mit CD-ROM und  
Online-Service



Bolk

Beratungsschwerpunkte

Kapitalgesellschaft



**Wolfgang Bolk**

# **Beratungsschwerpunkte Kapitalgesellschaft**

## **Bilanzierung, Besteuerung und zivilrechtliche Fragen in der steuerberatenden Praxis**

### **Herausgegeben von**

Wolfgang Bolk, Diplom-Finanzwirt, Steuerberater, Nordkirchen

### **bearbeitet von**

Steffen Asmus, M.A., Steuerberater, Kaiserslautern

Egid Baumgartner, LL.M., Steuerberater, München

Wolfgang Bolk

Dr. Karl Broemel, MTaxS, Steuerberater, Bonn

Dr. Aicke Hastenheit, LL.M., Rechtsanwalt Berlin

Carolin Hennemann, LL.M., Diplom-Finanzwirtin, Berlin

Markus Hüls, Diplom-Finanzwirt, Steuerberater, Fachberater für Unternehmensnachfolge,  
Bocholt

Sven Kamchen, Diplom-Betriebswirt, LL.M., Steuerberater, Wirtschaftsprüfer,  
Kaiserslautern

Dr. Alexander Kersten, Diplom-Finanzwirt, Rechtsanwalt, Steuerberater,  
Fachanwalt für Steuerrecht, Köln

Johannes Koch, Diplom-Betriebswirt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Kaiserslautern

Dr. Raul Kreide, Diplom-Betriebswirt, Mediator, Rechtsanwalt, Heidelberg

Kerstin Löbe, Diplom-Finanzwirtin, Steuerberaterin, Xanten

Prof. Dr. Volker Mayer, Steuerberater, Köln

Dr. Sebastian Mirbach, M.Sc., Steuerberater, Fachberater für Internationales Steuerrecht,  
Aachen Dr. Frieder B. Mörwald, Steuerberater, Bonn

Prof. Dr. Hans Ott, Steuerberater, vereidigter Buchprüfer, Köln

Dr. Dominik Probst, M.Sc., Steuerberater, Stuttgart

Axel Scholz, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Fachanwalt  
für Steuerrecht, Steuerberater, Delmenhorst

Henning Stümpfig, Diplom-Finanzwirt, Steuerberater, Fachberater für  
Internationales Steuerrecht, Bonn

Prof. Dr. Oliver Tillmann, Diplom-Finanzwirt, Steuerberater, Tecklenburg

Dr. Peter Wiesmann, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Aachen

## **IMPRESSUM**

### **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.

### **© 2022 by Deubner Verlag GmbH & Co. KG**

Alle Rechte vorbehalten. Nachdruck und Vervielfältigung – auch auszugsweise – nicht gestattet.

### **Wichtiger Hinweis**

Die Deubner Verlag GmbH & Co. KG ist bemüht, ihre Produkte jeweils nach neuesten Erkenntnissen zu erstellen. Deren Richtigkeit sowie inhaltliche und technische Fehlerfreiheit werden ausdrücklich nicht zugesichert. Die Deubner Verlag GmbH & Co. KG gibt auch keine Zusicherung für die Anwendbarkeit bzw. Verwendbarkeit ihrer Produkte zu einem bestimmten Zweck. Die Auswahl der Ware, deren Einsatz und Nutzung fallen ausschließlich in den Verantwortungsbereich des Kunden.

Deubner Verlag GmbH & Co. KG

Sitz in Köln

Registergericht Köln HRA

16268

Persönlich haftende Gesellschafterin:

Deubner Verlag Beteiligungs-GmbH

Sitz in Köln

Registergericht Köln

HRB 37127

Geschäftsführer: Ralf Wagner, Jochen Hortschansky, Kurt Skupin

Deubner GmbH & Co. KG

Oststraße 11, D-50996 Köln

Fon +49 221 937018-0

Fax +49 221 937018-90

[kundenservice@deubner-verlag.de](mailto:kundenservice@deubner-verlag.de)

[www.deubner-steuern.de](http://www.deubner-steuern.de)

Umschlag geschützt als eingetragenes Design der

Deubner Verlag GmbH & Co. KG

Satz: Barbara Brudlo, 25832 Tönning

Druck: CPI books GmbH, 25917 Leck

Printed in Germany

ISBN 978-3-88606-916-3

## Vorwort

Eine Kapitalgesellschaft und hier insbesondere die für die mittelständischen Unternehmen geeignete GmbH bietet sich mit ihrem niedrigen Körperschaftsteuersatz von 15 % zzgl. Solidaritätszuschlag trotz endgültiger Gewerbesteuerbelastung einerseits und der strukturellen Haftungsbeschränkung andererseits als attraktive Rechtsform für unternehmerisches Handeln an. Die Trennung des Vermögens der Gesellschaft von demjenigen ihrer Gesellschafter verhindert bei entsprechender Gestaltung die Verstrickung stiller Reserven im Ertragsteuerrecht. Nicht zuletzt die Besteuerung der Dividenden bzw. der Gewinnanteile im Wege der Ausschüttung, aber auch des Gewinns aus Anlass einer Veräußerung der Anteile nach den Grundsätzen des Teileinkünfteverfahrens und der damit verbundenen Steuerbefreiung von 40 % der Erträge, kennzeichnet die Kapitalgesellschaft in der Rechtsform der GmbH als echte Gestaltungsalternative zur Personengesellschaft in der Rechtsform der GmbH & Co. KG.

Es hat sich gezeigt, dass auch der möglicherweise mit dieser Gesellschaftsform vertraute Rechtsanwender neben Kommentaren und Fachaufsätzen mit ihrer oftmals nur punktuellen Auseinandersetzung zu Fragen des Gesellschaftsrechts oder des Körperschaftsteuerrechts vor allem auch eine Brücke sucht, um die Probleme in der Praxis bis hin zur Umsetzung in Buchführung und Handels- sowie Steuerbilanz, ggf. auch bezogen auf die Umsatzsteuer und Gewerbesteuer sowie zur Grunderwerbsteuer zu lösen.

Beratungsschwerpunkte Kapitalgesellschaft verfolgt zu diesem Zweck das Ziel, eine praktische Hilfe bei der täglichen Arbeit, aber auch in besonderen, oftmals nicht regelmäßig zu bearbeitenden Sachfragen zu sein. Von der Gründung der Gesellschaft, der laufenden Besteuerung der Gesellschaft und ihrer Anteilseigner, den einschlägigen Bilanzierungsfragen in der Handels- und soweit abweichend in der Steuerbilanz, den verdeckten Einlagen und Gewinnausschüttungen, der Kapitalerhöhung und -herabsetzung, den eigenen Anteilen, bis zur Ermittlung des zu versteuernden Einkommens außerhalb oder innerhalb einer Organschaft, der Gesellschafterfremdfinanzierung und schließlich der Liquidation werden alle praxisrelevanten Probleme behandelt.

Nachweise bezogen auf Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen sowie das einschlägige Fachschrifttum sind umfangreich in Fußnoten eingearbeitet, um eine vertiefende Bearbeitung schwieriger Rechtsfragen zu unterstützen. Dies gelingt vor allem auch mit einer Vielzahl von Beispielen mit ihren methodisch aufgebauten Lösungen und bewährten Checklisten.

Das Buch wendet sich in erster Linie an Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, aber auch an Fachanwälte für Steuerrecht sowie an Mitarbeiter der Kapitalgesellschaften, die mit den entsprechenden Rechtsfragen befasst sind. Darüber hinaus finden auch Hochschullehrer, Dozenten und Referenten sowie Studenten und andere Personen in der fortgeschrittenen Ausbildung eine qualifizierte Unterstützung, vor allem aber auch einen kompakten Gesamtüberblick. Nicht zuletzt sind die in der Finanzverwaltung mit den vielfältigen Problemen einer Kapitalgesellschaft befassten Fachbeamten angesprochen.

Die Darstellung erfolgt weder nur aus dem Blickwinkel der Finanzverwaltung, noch nur aus wissenschaftlicher Sicht, denn das Werk soll vor allem für den Praktiker eine wichtige Unterstützung sein. Dabei bietet die Gliederung ergänzt durch das Stichwortverzeichnis dem geneigten Leser die Möglichkeit, sich unmittelbar dem jeweils gewünschten Thema zuzuwenden.

Nicht zuletzt auf Wunsch vieler Leser haben wir das Werk um einige neue Kapitel ergänzt. Praxisgerechte Erläuterungen zu Status und Haftung des GmbH-Geschäftsführers, zu umsatzsteuerlichen Besonderheiten rund um die Kapitalgesellschaft, zu Auswirkungen der Covid-19-Pandemie auf die Beraterpraxis und ein Blick auf die wichtigen Reformen der Grunderwerbsteuer und der Körperschaftsteuer runden der Neuauflage ab.

Herzlicher Dank gebührt den geschätzten Mitautoren dieses Werks, dem Deubner Verlag und seinen Mitarbeitern sowie insbesondere auch Frau Ulrike Jung für das Engagement und die Unterstützung bei der Erstellung dieser bereits zweiten Auflage.

Köln, im Oktober 2021

Deubner Verlag

Wolfgang Bolk

## 9. Eigenkapital in der Steuerbilanz

Inhalt	Rdnr.	Inhalt	Rdnr.
<b>9.1 Von der Handelsbilanz abweichende Steuerbilanz</b> .....	9.1	9.5.2 Bilanzberichtigung und Steuerbilanz .....	9.67
<b>9.2 Ursachen für eine Abweichung zwischen Handels- und Steuerbilanz</b> .....	9.4	9.5.2.1 Rechtsgrundlage .....	9.67
<b>9.3 Aufstellung einer abweichenden Steuerbilanz und Eigenkapital</b> .....	9.12	9.5.2.2 Berichtigung typischer Fehler in der Steuerbilanz .....	9.75
<b>9.4 Steuerbilanz der stillen Gesellschaft</b> .....	9.23	9.5.3 Befugnis zur Berichtigung der Steuerbilanz .....	9.96
9.4.1 Typisch stille Gesellschaft.....	9.23	9.5.4 Bilanzänderung.....	9.100
9.4.2 Atypisch stille Gesellschaft...	9.28	<b>9.6 Kapitalangleichung im Anschluss an eine Betriebsprüfung</b> .....	9.106
9.4.3 Sonderbilanz für den atypisch stillen Gesellschafter .....	9.48	9.6.1 Anpassung der Handels- und/oder Steuerbilanz .....	9.106
9.4.4 Ergänzungsbilanz für den atypisch stillen Gesellschafter.....	9.53	9.6.2 Fehler im Jahresabschluss nach Handelsrecht.....	9.107
9.4.5 Verfahrensrecht .....	9.57	9.6.3 Fehler, die nur die Steuerbilanz betreffen .....	9.115
<b>9.5 Eigenkapital nach Bilanzberichtigung oder Bilanzänderung</b> .....	9.61	<b>9.7 Bilanzierung überhöhter Kaufpreise in Handels- und Steuerbilanz</b> .....	9.120
9.5.1 Bilanzberichtigung und Handelsbilanz .....	9.61	9.7.1 Verdeckte Gewinnausschüttung.....	9.120
		9.7.2 Handelsbilanz .....	9.123
		9.7.3 Steuerbilanz .....	9.128

### 9.1 Von der Handelsbilanz abweichende Steuerbilanz

Nach § 5b Abs. 1 Satz 3 EStG i.V.m. § 60 Abs. 2 Satz 2 EStDV kann anstelle einer sogenannten Überleitungsrechnung eine (eigenständige) von der Handelsbilanz abweichende Steuerbilanz aufgestellt und der Finanzbehörde elektronisch eingereicht werden. Während in der Überleitungsrechnung lediglich für die jeweilige Rechnungsperiode eine Gegenüberstellung der nach Steuerrecht abweichenden Bilanzpositionen und Gewinnauswirkungen darzustellen sind und daneben ein

Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG verlangt wird,<sup>1</sup> ist die von der Handelsbilanz abweichende Steuerbilanz der Praxis schon deshalb zu empfehlen, weil die Abweichungen sich vielfach über mehrere Wirtschaftsjahre erstrecken. Daher sichert die abweichende Steuerbilanz unter Wahrung des Bilanzzusammenhangs eine Entwicklung der Buchwerte, die für steuerliche Zwecke in der Zukunft eine Rolle spielen können. In besonderer Weise sind das Sachverhaltskonstellationen der Umwandlung oder Einbringung nach dem UmwStG, der Übertragung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG, der Veräußerung im Zusammenhang mit und ohne Begünstigung nach § 6b EStG sowie dem Ausscheiden von Wirtschaftsgütern aufgrund höherer Gewalt oder eines behördlichen Eingriffs (R 6.6 EStR).

- 9.2 Das Steuerrecht enthält keine besonderen Normen zur Aufstellung einer Steuerbilanz.<sup>2</sup> Stattdessen sind die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) bezogen auf Ansatz und Bewertung der Wirtschaftsgüter des Anlage- und Umlaufvermögens und der Schuldposten grundlegend, so dass insoweit Handels- und Steuerbilanz jedenfalls im Prinzip übereinstimmen (Maßgeblichkeitsgrundsatz, § 5 Abs. 1 Satz 1 erster Halbsatz EStG). Regelmäßig sind allerdings davon abweichend Aktivierungsgebote oder -verbote ebenso wie Passivierungsgebote oder -verbote nach steuerrechtlichen Vorschriften (siehe dazu Rdnr. 9.4) zwingend ebenso zu beachten wie die Möglichkeit, nur für Zwecke der Steuerbilanz Wahlrechte in Anspruch zu nehmen (§ 5 Abs. 1 Satz 1 zweiter Halbsatz EStG). Schließlich greift der Bewertungsvorbehalt (§ 5 Abs. 6 EStG) ein, der die Bindung an die Bewertungsgrundsätze des Handelsrechts aufhebt oder einschränkt.<sup>3</sup>
- 9.3 Trotz der vielfältigen Einzelregelungen zur Bilanzierung und Bewertung nach Steuerrecht existiert keine für die Steuerbilanz gültige Gliederung der Bilanzpositionen. Daraus folgt, dass auch hinsichtlich der Darstellung die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung maßgebend sind, wie sie in § 266 HGB zum Ausdruck kommen. Weicht deshalb eine Bilanzposition vom handelsrechtlich gebotenen oder im Wahlrecht zulässigen Bilanzausweis ab, ist für die Steuerbilanz zwar der nach Steuerrecht maßgebliche Ansatz des Wirtschaftsguts und dessen Bewertung bindend, jedoch ist der Bilanzposten formal nach den für die Bilanzgliederung gem. § 266 Abs. 2 und 3 HGB geregelten Grundsätzen auszuweisen. Einer Erläuterung der Abweichungen bedarf es dabei nicht. Allerdings ist der Ausweis einer zusätzlichen Position im Passivposten „Eigenkapital“ geboten, soweit Gewinnauswirkungen oder verdeckte Einlagen mit den Abweichungen verbunden sind (siehe dazu Rdnr. 9.16 ff.).

---

<sup>1</sup> BMF-Schreiben v. 23.07.2020 – IV C 6 – S 2133-b/20/10002 :003, BStBl I, 639, zur Taxonomie 6.4 für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2020 beginnen.

<sup>2</sup> WEBER-GRELLET, DB 2016, 1279, beklagt dies und fordert ein eigenständiges Bilanzsteuerrecht.

<sup>3</sup> BFH, Urt. v. 20.11.2019 – XI R 46/17, BStBl II 2020, 195.

## 9.2 Ursachen für eine Abweichung zwischen Handels- und Steuerbilanz

Grundsätzlich sind die Ansätze von Wirtschaftsgütern, Rückstellungen und Verbindlichkeiten sowie deren Bewertung nach Handelsrecht für die steuerrechtlich gebotene Gewinnermittlung maßgeblich (§ 5 Abs. 1 Satz 1 erster Halbsatz EStG). Abweichend davon regeln zahlreiche Vorschriften indes eine Durchbrechung dieses Maßgeblichkeitsgrundsatzes.

9.4

### – § 5 Abs. 1 Satz 1 erster Halbsatz EStG:

Bilanzposten für latente Steuern entsprechend § 274 HGB dürfen in der Steuerbilanz nicht ausgewiesen werden. Es fehlt diesen Posten, die als Bilanzierungshilfe einen Einblick in die Vermögenslage der Gesellschaft vermitteln sollen, der Charakter eines Wirtschaftsguts.

### – § 5 Abs. 1 Satz 1 erster Halbsatz EStG:

Genussrechtskapital ist nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung nach Auffassung der Finanzverwaltung in der Steuerbilanz seinem schuldrechtlichen Charakter nach als Fremdkapital auszuweisen.<sup>4</sup> Das gilt auch dann, wenn das Genussrecht unter Beachtung des Vorsichtsprinzips in der Handelsbilanz aufgrund der Nachrangigkeit, der erfolgsabhängigen Vergütung, der Beteiligung am Verlust und der Langfristigkeit der Kapitalüberlassung als Eigenkapital behandelt wird.<sup>5</sup> Für den Fall der Sachbehandlung in der Handelsbilanz als Teil des Eigenkapitals sind Vergütungen auf das Genussrechtskapital als Betriebsausgaben abzugsfähig und mindern deshalb vorbehaltenlich § 8 Abs. 3 Satz 2 zweite Alternative KStG grundsätzlich das zu versteuernde Einkommen der Gesellschaft.

### – § 5 Abs. 1 Satz 1 zweiter Halbsatz EStG:

In der Steuerbilanz dürfen **Rücklagen** aufgrund steuerrechtlicher Vorschriften (§ 5 Abs. 7 Satz 5, § 6b Abs. 3 EStG, R 6.5, R 6.6, R 6.11 Abs. 3 EStR, BMF-Schreiben<sup>6</sup>) **unabhängig** von der Handelsbilanz passiviert werden. Im Fall der Passivierung von Rücklagen sind Aufzeichnungen nach § 5 Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG nicht zu machen, weil insoweit keine Wirtschaftsgüter bilanziert werden. Hier genügt es, die Rücklage ausdrücklich und erkennbar in der Steuerbilanz

<sup>4</sup> FinMin NRW, Erlass v. 18.07.2018 – S 2133 -000036 – V B 1/S 2741 – 91 – VB 4, DB 2018, 1762. Die VfG. der OFD NRW v. 12.05.2016 – S 2742 – 2016/2009 – St 131, DB 2016, 1407, ist damit überholt.

<sup>5</sup> Vgl. zur handelsrechtlichen Beurteilung IDW HFA 1/1994, WPg. 1994, 419 ff.; SCHUBERT, in: Beck'scher Bilanzkommentar, 12. Aufl. 2020, § 247 HGB Rdnr. 228; SCHUBERT/WAUBKE, ebd., § 266 HGB Rdnr. 191.

<sup>6</sup> BMF-Schreiben v. 08.12.2020 – IV C 6 – S 2133/19/10002 :013, BStBl I, 1367, zur Neuregelung der Bilanzierung von Pfandgeldern; vgl. dazu BFH, Urt. v. 09.01.2013 – I R 33/11, BStBl II 2019, 150.

auszuweisen (vgl. dazu R 6b.2 Abs. 2, R 6.6 Abs. 4 Satz 7 EStR). Eine entsprechende Sachbehandlung kann grundsätzlich auch ohne formal eigenständige Steuerbilanz im Rahmen einer Überleitungsrechnung zur Handelsbilanz nach § 5b Abs. 1 Satz 2 EStG, § 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV erfolgen, indem die abweichenden Bilanzposten mit den dazugehörigen Gewinnauswirkungen ausdrücklich erklärt werden, denn auch insoweit handelt es sich rechtlich betrachtet um eine Steuerbilanz.<sup>7</sup>

Durchaus fraglich ist allerdings, ob die Darstellung nur in einer Überleitungsrechnung im Fall der Begünstigung nach § 6b EStG ausreichend ist, denn nach § 6b Abs. 3 Satz 1 EStG ist „**eine den steuerlichen Gewinn mindernde Rücklage**“ zu bilden. Dafür kommt wohl nur eine formal eigenständige Steuerbilanz in Betracht.<sup>8</sup> Jedenfalls ist es nicht ausreichend, nur in der Buchführung oder in anderen Unterlagen eine Rücklage zu dokumentieren.<sup>9</sup> Erst der Ausweis der Rücklage in der Steuerbilanz lässt erkennen, dass das Wahlrecht ausgeübt wurde und eine Bindung für die Folgejahre aufgrund des Bilanzenzusammenhangs besteht.<sup>10</sup>

Grundlage dieser Steuerbilanz ist eine die handelsrechtliche Finanzbuchführung ergänzende **nur für steuerrechtliche Zwecke** geführte Buchführung, weil § 6b Abs. 4 Nr. 5 EStG für den Abzug der stillen Reserven („Übertragung“) sowie für die Bildung und Auflösung der Rücklage eine Pflicht zur Darstellung in der Buchführung regelt.<sup>11</sup> Da einer Überleitungsrechnung keine Buchführung im engeren Sinne zugrunde liegt, sollte gefolgert werden, dass der insoweit ergänzenden Buchführung eine von der Handelsbilanz abweichende Steuerbilanz auch formal folgt. Entsprechendes dürfte auch für die anderen Rücklagen gelten, die nach Steuerrecht zulässigerweise gebildet werden können, obwohl etwa R 6.6 Abs. 4 EStR für die Rücklage für Ersatzbeschaffung<sup>12</sup> die Erfüllung weitgehendster Dokumentationspflichten nicht verlangt.

Abgesehen von diesen Überlegungen ist die Aufstellung einer **abweichenden Steuerbilanz** mit ergänzender Buchführung schon deshalb zu empfehlen, weil

---

<sup>7</sup> BFH, Urt. v. 27.05.2020 – XI R 12/18, BStBl II, 779, Rdnr. 25.

<sup>8</sup> Ebenso im Grundsatz JACHMANN-MICHEL, in: KIRCHHOF, EStG, 20. Aufl. 2021, § 6b Rdnr. 26; SCHMIDT/LOSCHELDER, EStG, 40. Aufl. 2021, § 6b Rdnr. 57, ohne dies allerdings im Hinblick auf § 5b Abs. 1 Satz 2 EStG bzw. § 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV weiter zu problematisieren.

<sup>9</sup> BFH, Urt. v. 24.01.1990 – I R 152–153/85, BStBl II, 426. Mangels Bilanz kann bei einer Schätzung das Wahlrecht nicht ausgeübt werden, BFH, Urt. v. 16.09.2008 – X B 42/08, BFH/NV 2008, 2055.

<sup>10</sup> BFH, Urt. v. 06.12.2017 – VI R 68/15, BStBl II 2019, 128, Rdnr. 24.

<sup>11</sup> BFH, Beschl. v. 10.07.2017 – X B 38/17, BFH/NV 2017, 1607.

<sup>12</sup> Die verfehlt in R 6.6 Abs. 4 EStR als „steuerfrei“ bezeichnete Rücklage löst davon abweichend lediglich eine Steuerstundung aus, die zur Beurteilung latenter Steuern nach § 274 HGB Anlass gibt.

sich die Buchwerte laut Steuerbilanz nach Inanspruchnahme des § 6b EStG langfristig abweichend von denen laut Handelsbilanz unter Beachtung des Bilanzenzusammenhangs entwickeln. Dies sichert in der Zukunft die zutreffende Berechnung eines Veräußerungsgewinns sowie eine richtige Bewertung bei der Einbringung auf Antrag zu Buchwerten nach dem UmwStG. Schließlich wird insbesondere die Beurteilung latenter Steuern für Zwecke der Handelsbilanz vereinfacht.

– **§ 5 Abs. 1 Satz 1 zweiter Halbsatz EStG:**

Weitere nicht unerhebliche Abweichungen folgen aus diesem **Wahlrechtsvorbehalt** im Hinblick auf die steuerrechtlich zulässigen Sonderabschreibungen (§ 7b, § 7c und § 7g Abs. 2 und 5 EStG), erhöhten Absetzungen (§ 7h, § 7i EStG) sowie auf den Abzug von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten nach § 6b Abs. 1 bzw. § 10 EStG oder R 6.6 Abs. 1 Nr. 3 EStR, die **unabhängig** von der Bewertung für Zwecke der Handelsbilanz vorgenommen werden können (zur Teilwertabschreibung vgl. R 6.8 Abs. 1 Satz 3 und 4 EStR). Um diese steuerlichen Wahlrechte ausüben zu können, sind zusätzliche Aufzeichnungen entsprechend § 5 Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG geboten.

– **§ 5 Abs. 2 EStG:**

In der Steuerbilanz gilt für selbst geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter ein Aktivierungsverbot, während nach Handelsrecht ein Wahlrecht besteht (§ 248 Abs. 2 HGB).

– **§ 5 Abs. 2a EStG:**

Verpflichtungen, die nur aus künftigen Gewinnen bzw. Einnahmen zu erfüllen sind, dürfen in der Steuerbilanz nicht passiviert werden.<sup>13</sup>

– **§ 5 Abs. 3 EStG:**

Die Passivierung von Rückstellungen wegen der Verletzung von Schutzrechten ist in der Steuerbilanz nur eingeschränkt zulässig.

– **§ 5 Abs. 4 EStG:**

Die Passivierung von Jubiläumsrückstellungen anlässlich von Dienstjubiläen ist in der Steuerbilanz nur eingeschränkt zulässig.<sup>14</sup>

– **§ 5 Abs. 4a EStG:**

Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften dürfen in der Steuerbilanz nicht passiviert werden.

<sup>13</sup> Vgl. BFH, Urt. v. 30.11.2011 – I R 100/10, BStBl II 2012, 332, sowie BFH, Urt. v. 10.08.2016 – I R 25/15, BStBl II 2017, 670, zum Rangrücktritt.

<sup>14</sup> Vgl. dazu BMF-Schreiben v. 08.12.2008 – IV C 6 – S 2137/07/10002, BStBl I, 1013.

– § 5 Abs. 4b EStG:

Eine Rückstellung ist unzulässig, wenn die Erfüllung der Verpflichtung künftig zur Entstehung eines aktivierungspflichtigen Wirtschaftsguts führt. Dies gilt übrigens handelsrechtlich im Grundsatz ebenfalls. Die Vorschrift hat nur klarstellenden Charakter und war Folge einer Entscheidung des BFH.<sup>15</sup>

– § 5 Abs. 6 EStG:

Der Bewertungsvorbehalt zwingt dazu, die gegenüber dem HGB restriktiven Bewertungsgrundsätze des § 6 EStG und insbesondere des § 6a sowie § 7 EStG vorrangig anzuwenden. Im Hinblick auf die Rückstellungen nach Steuerrecht ist dabei zu berücksichtigen, dass die Bewertung nach handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung nicht maßgebend ist (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG), soweit dieser Wert die Bewertung nach Maßgabe des § 5 Abs. 6 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG überschreitet. Ist jedoch der nach Handelsrecht ermittelte Wert niedriger als der aufgrund der Bewertung nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG ermittelte Betrag, so ist der Betrag nach Handelsrecht maßgebend für die Steuerbilanz.<sup>16</sup> Dies folgt nach Auffassung des BFH aus dem Einleitungssatz zu § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG, wonach „Rückstellungen ... höchstens ... anzusetzen“ sind.<sup>17</sup> Damit wird eine Bewertungsobergrenze<sup>18</sup> geregelt. Ursächlich für solche Abweichungen sind insbesondere das nach Steuerrecht zwingend zu beachtende Stichtagsprinzip (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. f) EStG), während nach § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB bei der Bestimmung des notwendigen Erfüllungsbetrags künftige Preis- und Kostensteigerungen zu berücksichtigen sind, sowie die Abzinsung, die anders als nach § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB mit einem festen Zinssatz von 5,5 % (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e) EStG) zu berechnen ist. Bei der Bestimmung der Restlaufzeit soll der Beginn der Erfüllung maßgebend sein.<sup>19</sup>

Neben Rekulktivierungsrückstellungen und Rückstellungen für die Aufbewahrung der Jahresabschlüsse<sup>20</sup> sind regelmäßig die Jubiläumsrückstellungen<sup>21</sup> be-

---

<sup>15</sup> BFH, Urt. v. 19.08.1998 – XI R 8/96, BStBl II 1999, 18.

<sup>16</sup> BFH, Urt. v. 11.10.2012 – I R 66/11, BStBl II 2013, 676, Rdnr. 14; BFH, Urt. v. 13.07.2017 – IV R 34/14, BFH/NV 2017, 1426, Rdnr. 29, und BFH, Urt. v. 20.11.2019 – XI R 46/17, BStBl II 2020, 195, Rdnr. 24.

<sup>17</sup> SCHMIDT/WEBER-GRELLET, EStG, 40. Aufl. 2021, § 5 Rdnr. 25 m.w.N., folgt der Auffassung des BFH nicht.

<sup>18</sup> So schon die Begründung im dritten Bericht des Finanzausschusses zum Fraktionsentwurf eines Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002, BT-Drucks. 14/443, S. 23.

<sup>19</sup> BMF-Schreiben v. 26.05.2005 – IV B 2 – S 2175 – 7/05, BStBl I, 699, Rdnr. 26; R 6.11 Abs. 3 EStR.

<sup>20</sup> Vgl. dazu FALTERBAUM/BOLK/REIS/KIRCHNER, Buchführung und Bilanz, 23. Aufl. 2020, Kap. 20.1.6.1 mit Beispiel.

<sup>21</sup> Zur Bewertung vgl. BMF-Schreiben v. 27.02.2020 – IV C 6 – S 2137/19/10002 :001, BStBl I, 254, mit Tabelle für die Bewertung der Rückstellungen zum Schluss der nach dem 29.06.2020 endenden Wirtschaftsjahre; FALTERBAUM/BOLK/REIS/KIRCHNER, Buchführung und Bilanz, 23. Aufl. 2020, Kap. 20.2.7.2 mit Beispiel.

treffen. Schließlich ergeben sich Differenzen auch bei der pauschalen Bewertung langlaufender Gewährleistungs- und Garantierückstellungen, denn diese werden für Zwecke der Steuerbilanz nicht abgezinst.<sup>22</sup>

– § 5 Abs. 7 EStG:

Die Passivierung von entgeltlich erworbenen Verpflichtungen, die beim Veräußerer (ursprünglich Verpflichteter) einem Ansatzverbot (z.B. § 5 Abs. 4a EStG), einer Ansatzbeschränkung (z.B. § 5 Abs. 3 und 4 EStG) oder einer Begrenzung bei der Bewertung aufgrund des Bewertungsvorbehalts (z.B. § 5 Abs. 6 i.V.m. § 6a EStG) unterlegen haben, erfolgt in den dem Erwerb folgenden Steuerbilanzen nicht mit den Anschaffungskosten, sondern mit dem Betrag, mit dem die Verpflichtungen beim ursprünglich Verpflichteten ohne Rücksicht auf die Übernahme weiterhin zu bilanzieren gewesen wären.<sup>23</sup>

Darüber hinaus ist zu berücksichtigen, dass die Gewinnermittlung nicht nur unabhängig von der Handelsbilanz auf Grundlage einer abweichenden Steuerbilanz (§ 4 Abs. 1 Satz 1 EStG), sondern zusätzlich auch **außerhalb der Steuerbilanz** zu erfolgen hat. Dies erfordert es, ausgehend vom Jahresüberschuss laut Handelsbilanz und der Berücksichtigung des davon abweichenden Steuerbilanzgewinns eine Vielzahl von Hinzurechnungen und Kürzungen auf dem Weg zum Gewinn aus Gewerbebetrieb einer Kapitalgesellschaft aufgrund folgender Rechnung zu berücksichtigen:

9.5

Jahresüberschuss lt. Handelsbilanz
+/- Abweichungen für Zwecke der Steuerbilanz
= Steuerbilanzgewinn <sup>24</sup>
+ Hinzurechnungen außerhalb der Steuerbilanz
- Kürzungen außerhalb der Steuerbilanz <sup>25</sup>
= Gewinn aus Gewerbebetrieb

<sup>22</sup> Vgl. zur Gewährleistungsrückstellung nach VOB FALTERBAUM/BOLK/REIS/KIRCHNER, Buchführung und Bilanz, 23. Aufl. 2020, Kap. 20.2.6.1 mit Beispiel.

<sup>23</sup> Vgl. dazu BMF-Schreiben v. 30.11.2017 – IV C 6 – S 2133/14/10001, BStBl I, 1619; SCHULTZ/DEBNAR, BB 2014, 107; FUHRMANN, DB 2014, 9; ADRIAN/FEY, StuB 2014, 53; LÜDENBACH/HOFFMANN, GmbHR 2014, 123; FÖRSTER/STAADEN, Ubg 2014, 1; FÖRSTER/WERTHEBACH, BB 2019, 299.

<sup>24</sup> Der BFH, Urt. v. 27.05.2020 – XI R 8/18, BStBl II, 772, Rdnr. 31, 33, verwendet leider den Begriff „Bilanzgewinn“. Das ist zu kritisieren, denn dieser Begriff steht nach § 268 Abs. 1 HGB für einen anderen Inhalt.

<sup>25</sup> In der Praxis – und wiederholt auch der Rechtsprechung – wird dies als „außerbilanzielle Korrektur“ bezeichnet. Dabei wird durch Hinzurechnungen und Kürzungen außerhalb der Steuerbilanz nichts „korrigiert“ (berichtigt), insbesondere nicht der Steuerbilanzgewinn, denn der beruht auf dem Betriebsvermögensvergleich entsprechend § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG.

- 9.6 Abweichend von R 7.1 Abs. 1 Nr. 1 KStR handelt es sich beim Steuerbilanzgewinn nicht um einen „korrigierten Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag lt. Handelsbilanz“, denn selbstverständlich wird der Jahresüberschuss, der die gesellschaftsrechtliche Anspruchsgrundlage nach § 29 Abs. 1 GmbHG widerspiegelt, nicht durch steuerrechtlich abweichende Ansatz- und/oder Bewertungsvorschriften beeinflusst und schon gar nicht korrigiert. Gewinnauswirkungen, die abweichend von der Handelsbilanz nur das Betriebsvermögen beeinflussen, das in der Steuerbilanz auszuweisen ist, nehmen ebenso wie Maßnahmen außerhalb der Steuerbilanz keinen Einfluss auf den **Jahresüberschuss** (§ 275 Abs. 2 Nr. 17 HGB) oder den **Bilanzgewinn** (§ 268 Abs. 1 HGB). Ein „steuerlicher Jahresüberschuss“ existiert mangels Rechtsgrundlage nicht, auch wenn dies aus mancher Buchführungssoftware folgt. Weicht der Jahresüberschuss nach Handelsrecht vom Gewinn nach Steuerrecht (Steuerbilanzgewinn) gem. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG ab, bedarf es deshalb in der Steuerbilanz der Darstellung eines Ausgleichspostens (siehe dazu Rdnr. 9.3 und 9.12 ff.).
- 9.7 Zu den Hinzurechnungen außerhalb der Steuerbilanz gehören solche Aufwendungen, die sowohl den Jahresüberschuss als auch aufgrund des Maßgeblichkeitsgrundsatzes den Steuerbilanzgewinn als Betriebsausgaben gemindert haben, nach Vorschriften des Steuerrechts jedoch nicht oder nur beschränkt den Gewinn aus Gewerbebetrieb beeinflussen dürfen. Zu den Kürzungen außerhalb der Steuerbilanz gehören dagegen steuerfreie Erträge. Dabei handelt es sich bei Kapitalgesellschaften insbesondere um
- **verdeckte Gewinnausschüttungen**, die nach der Rechtsprechung des BFH<sup>26</sup> außerhalb der Steuerbilanz hinzugerechnet werden, soweit sie den Unterschiedsbetrag gem. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG gemindert haben (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG; R 8.5–7 KStR). Umgekehrt sind **verdeckte Einlagen**, soweit sie den Jahresüberschuss und dem folgend den Steuerbilanzgewinn erhöht haben, zu kürzen (§ 8 Abs. 3 Satz 3 KStG; R 8.9 KStR; ausführlich zu verdeckten Gewinnausschüttungen und verdeckten Einlagen Rdnr. 19.1 ff. und 18.1 ff.).
  - Gewinnauswirkungen und Beteiligungserträge im Zusammenhang mit Beteiligungen an anderen Körperschaften, die außerhalb der Steuerbilanz nach § 8b KStG im Fall von Gewinnerhöhungen gekürzt bzw. im Fall von Aufwendungen oder Abschreibungen hinzugerechnet werden (siehe zu § 8b KStG ausführlich Rdnr. 24.1 ff.).

---

<sup>26</sup> BFH, Urt. v. 21.08.2007 – I R 74/06, BStBl II 2008, 277; die Finanzverwaltung folgt dem, vgl. dazu BMF-Schreiben v. 28.05.2002 – IV A 2 – S 2742 - 32/02, BStBl I, 603.

Darüber hinaus gehören zu den Hinzurechnungen, die außerhalb der Steuerbilanz zu berücksichtigen sind, gewinnmindernd gebuchte Aufwendungen vor allem wie folgt: 9.8

- Nicht abziehbare Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 5 EStG). Das gilt insbesondere für die
  - Zuwendungen an Geschäftsfreunde (§ 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG)
  - Bewirtungsaufwendungen (§ 4 Abs. 5 Nr. 2 EStG)
  - Aufwendungen für Einrichtungen außerhalb des Orts eines Betriebs, die als Gästehäuser der Bewirtung, Beherbergung oder Unterhaltung von Personen, die nicht Arbeitnehmer sind, dienen (§ 4 Abs. 5 Nr. 3 EStG)
  - Aufwendungen für Jagd oder Fischerei, für Segel- oder Motorjachten sowie für ähnliche Zwecke, insbesondere auch Golfturniere, einschließlich Bewirtungsaufwendungen (§ 4 Abs. 5 Nr. 4 EStG)
  - Betrieblich veranlasste Aufwendungen, die die Lebensführung anderer Personen berühren und nach allgemeiner Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind (§ 4 Abs. 5 Nr. 7 EStG)
  - Geldbußen, Ordnungsgelder und Verwarnungsgelder, die nach deutschem Recht oder von Organen der Europäischen Union festgesetzt wurden; das gilt unter weiteren Voraussetzungen für Geldbußen nicht, soweit der durch den Gesetzesverstoß erlangte wirtschaftliche Vorteil abgeschöpft worden ist (§ 4 Abs. 5 Nr. 8 EStG)
  - Zinsen auf hinterzogene Steuern nach § 235 AO (§ 4 Abs. 5 Nr. 8a EStG)
  - Ausgleichszahlungen, die im Rahmen einer Organschaft (§§ 14 und 17 KStG) an außenstehende Anteilseigner geleistet werden (§ 4 Abs. 5 Nr. 9 EStG)
  - Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der Gewährung von Vorteilen stehen, wenn die Zuwendung eine rechtswidrige Handlung darstellt, die durch Geldbuße geahndet wird (§ 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG)
- Gewerbesteueraufwand (§ 4 Abs. 5b EStG)
- Parteispenden (§ 4 Abs. 6 EStG); siehe dazu Rdnr. 16.33 ff.
- Begrenzung des Betriebsausgabenabzugs im Hinblick auf die Veräußerung von Verpflichtungen, insbesondere von Pensionslasten (§ 4f EStG)<sup>27</sup>
- Kappung des Schuldzinsenabzugs (Zinsschranke, § 4h EStG i.V.m. § 8a KStG)

<sup>27</sup> Vgl. dazu BMF-Schreiben v. 30.11.2017 – IV C 6 – S 2133/14/10001, BStBl I, 1619.

- Abzugsverbot hinsichtlich Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag sowie der Umsatzsteuer im Zusammenhang mit verdeckten Gewinnausschüttungen und bestimmten Vorsteuerabzugsbeträgen (§ 10 Nr. 2 KStG)
- Teilabzugsverbot für Vergütungen, die an Mitglieder des Aufsichtsrats oder eines Verwaltungsrats gewährt werden; Gleiches gilt für die Vergütungen, die an Beiratsmitglieder gezahlt werden, soweit der Beirat mit der Überwachung oder Kontrolle der Geschäftsführung beauftragt ist (§ 10 Nr. 4 KStG; R 10.3 KStR)
- Übernommene Einkommensteuer für Sachzuwendungen i.S.d. § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG mit einem Pauschsteuersatz von 30 % nach § 37b EStG,<sup>28</sup> die eine weitere Zuwendung darstellt.<sup>29</sup> § 37b EStG erweitert nicht den Kreis der Einkunftsarten.<sup>30</sup> Die übernommene Steuerschuld unterliegt der gesetzlichen Regelung nach dem Abzugsverbot, soweit die Summe aus Aufwendungen und übernommener Einkommensteuer den Betrag von 35 € je Person und Kalenderjahr übersteigt. Abweichend von der BFH-Rechtsprechung erlaubt die Finanzverwaltung weiterhin, die Freigrenze von 35 € ohne Einbeziehung der Pauschalsteuer anzuwenden.<sup>31</sup>

9.9 Abgerundet werden die Maßnahmen außerhalb der Steuerbilanz durch

- Beschränkung des Spendenabzugs (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG)
- Hinzurechnungen oder Kürzungen bei ausländischen Einkünften
- Folgen des Bestehens einer Organschaft
- Gewinnzuschlag nach § 6b Abs. 7 EStG
- Abzug und Hinzurechnung des Investitionsabzugsbetrags (§ 7g EStG)
- Verlustabzug nach § 10d EStG
- Ausschluss vom Verlustabzug nach § 8c und § 8d KStG (Rdnr. 17.1 ff.).

9.10 Das auf diese Weise ausgehend vom Jahresüberschuss laut Handelsbilanz unter Berücksichtigung der zusätzlichen Gewinnauswirkungen laut Steuerbilanz und den Hinzurechnungen bzw. Kürzungen außerhalb der Steuerbilanz ermittelte Er-

---

<sup>28</sup> BMF-Schreiben v. 19.05.2015 – IV C 6 – S 2297-b/14/10001 – 2015/0331056, BStBl I, 468, Anhang 25a EStH.

<sup>29</sup> BMF-Schreiben v. 19.05.2015 – IV C 6 – S 2297-b/14/10001 – 2015/0331056, BStBl I, 468, Rdnr. 26; bestätigt durch BFH, Urt. v. 30.03.2017 – IV R 13/14, BStBl II, 892.

<sup>30</sup> BFH, Urt. v. 16.10.2013 – VI R 47/12, 57/11 und 78/12, BStBl II 2015, 457, 490 und 495; BMF-Schreiben v. 19.05.2015 – IV C 6 – S 2297-b/14/10001 – 2015/0331056, BStBl I, 468, Rdnr. 3.

<sup>31</sup> BMF-Schreiben v. 19.05.2015 – IV C 6 – S 2297-b/14/10001 – 2015/0331056, BStBl I, 468, Rdnr. 25; vgl. dazu Fußnote im BStBl zur Veröffentlichung der BFH-Entscheidung v. 30.03.2017 – IV R 13/14, BStBl II, 892; ein außergewöhnliches und durchaus kritikwürdiges Vorgehen des BMF aus verfassungsrechtlicher Sicht.