



Steuerliche Brennpunkte des BilMoG

Steuerforum 2010

Steuerberater Dr. Martin Strahl

Rechtsanwalt/Steuerberater Dr. Claas Fuhrmann

CARLÉ__KORN__STAHL__STRAHL

Partnerschaft Rechtsanwälte Steuerberater, Köln

Inhaltsübersicht

1. Wahlrecht zur vorweggenommenen Anwendung des BilMoG
2. Befreiung von der Rechnungslegungsverpflichtung
 - 2.1 Anpassung an das Steuerrecht
 - 2.2 Fortbestehende Unterschiede im Steuerrecht
3. Reichweite der Aufhebung des Prinzips der umgekehrten Maßgeblichkeit
 - 3.1 Regelung
 - 3.2 Übergangsbestimmungen
 - 3.3 Betroffene Fallkonstellationen
4. Ansatzvorschriften für Aktiva
 - 4.1 Aktivierungsgebot für einen entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert
 - 4.2 Bilanzierungswahlrecht für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Aktivvermögens
 - 4.3 Rechnungsabgrenzungsposten

Inhaltsübersicht

5. Ansatzvorschriften für Passiva

5.1 Rückstellungen

5.2 Saldierungsgebot von Rückdeckungsversicherung und Pensionszusage

6. Bewertung des Aktivvermögens und Währungsumrechnung

6.1 Bewertung des Aktivvermögens

6.2 Währungsumrechnung

7. Bewertung der Schulden

7.1 Rückstellungen

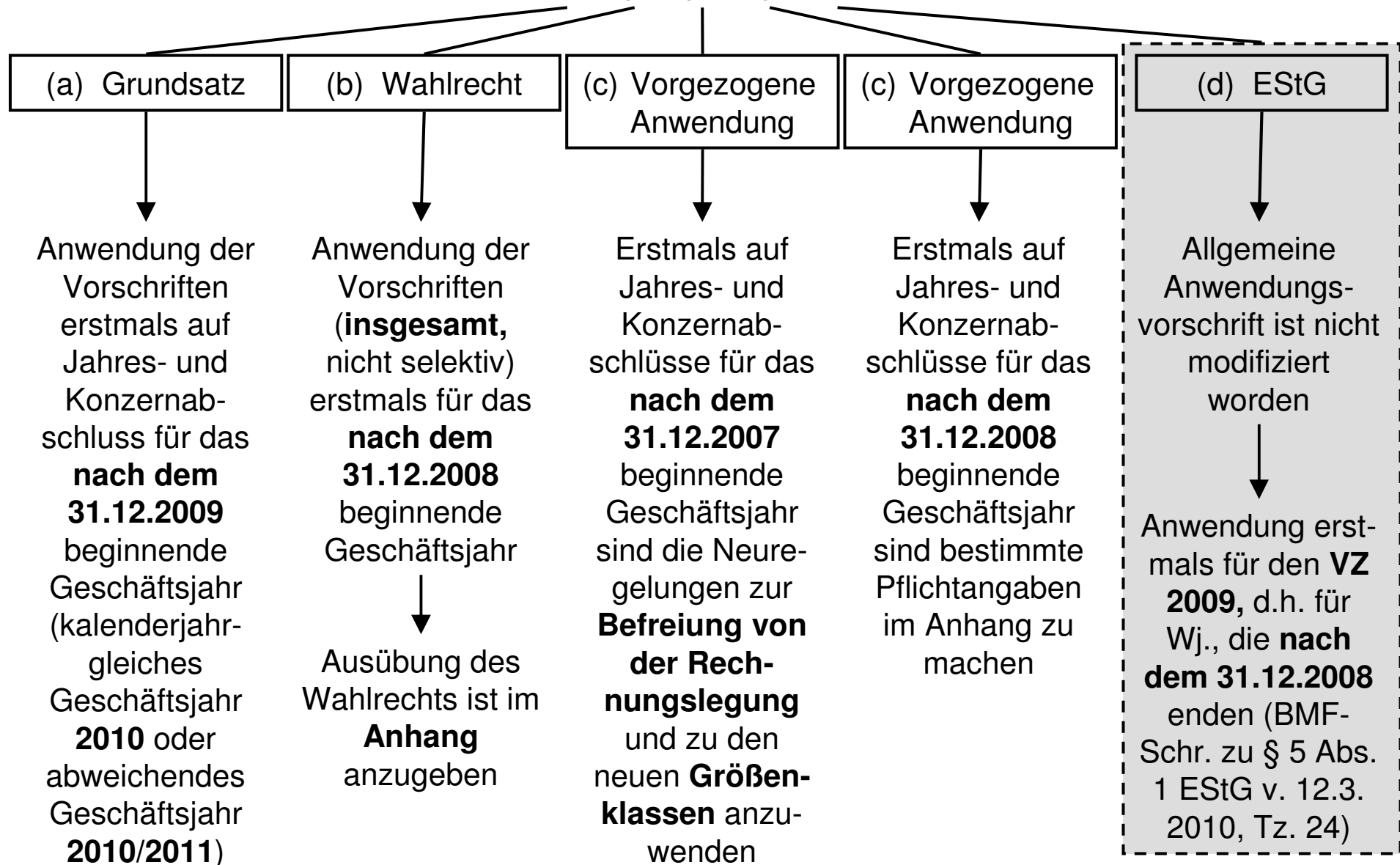
7.2 Pensionsrückstellungen

8. Latente Steuern

1. Wahlrecht zur vorweggenommenen Anwendung des BilMoG

(Tz. 2)

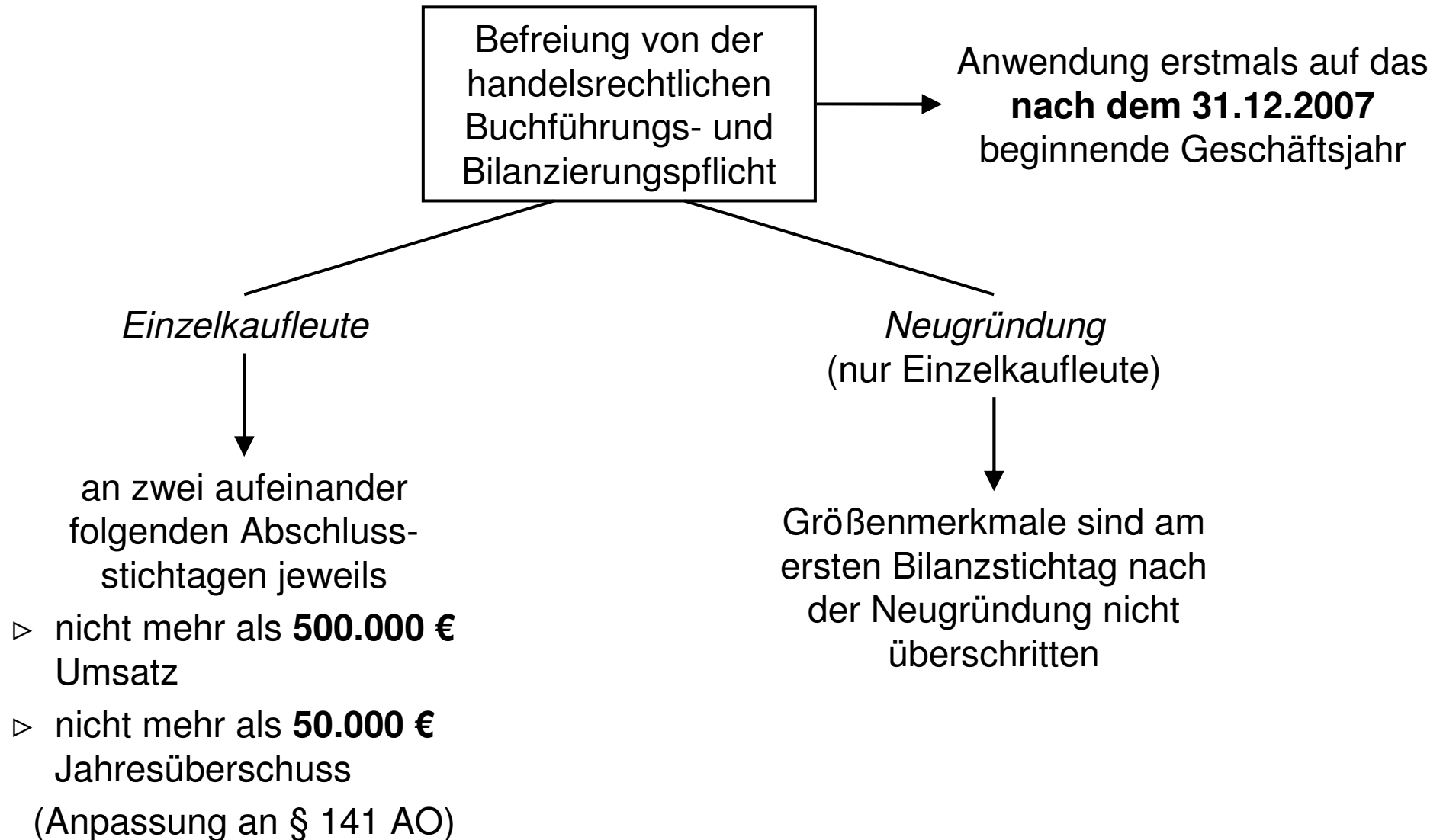
Zeitliche Anwendungsregelungen (Art. 66 EGHGB)



2. Befreiung von der Rechnungslegungsverpflichtung

(Tz. 3-4)

2.1 Anpassung an das Steuerrecht



2.2 Fortbestehende Unterschiede zum Steuerrecht

- ▷ Verpflichtung zur Aufstellung einer Steuerbilanz nach **§ 140 AO** entfällt
- ▷ Verpflichtung zur Erstellung einer Steuerbilanz entfällt nach **§ 141 AO** erst mit Ablauf des Wirtschaftsjahres, das auf Wirtschaftsjahr folgt, in dem FA feststellt, dass die Voraussetzungen nach § 141 Abs. 1 AO nicht mehr vorliegen



Erstellung Eröffnungsbilanz ist unschädlich für die Anwendung der Befreiungsregelungen (und steht auch steuerlich Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung nicht entgegen)

- (a) § 141 AO stellt auf Gewinn, § 241a HGB stellt auf Jahresüberschuss ab
- (b) § 241a HGB erfordert, dass beide Grenzen nicht überschritten werden; § 141 AO sieht Oder-Verknüpfung vor
- (c) § 241a HGB nimmt die Zahlen zweier Geschäftsjahre in den Blick; § 141 AO lässt die Zahlen eines Wirtschaftsjahres ausreichend sein

3. Reichweite der Aufhebung des Prinzips der umgekehrten Maßgeblichkeit

(Tz. 8-9)

3.1 Regelung

Ausweis des Betriebsvermögens nach Maßgabe der handelsrechtlichen GoB, „es sei denn, im Rahmen der Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts wird oder wurde ein anderer Ansatz gewählt“ (§ 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG)

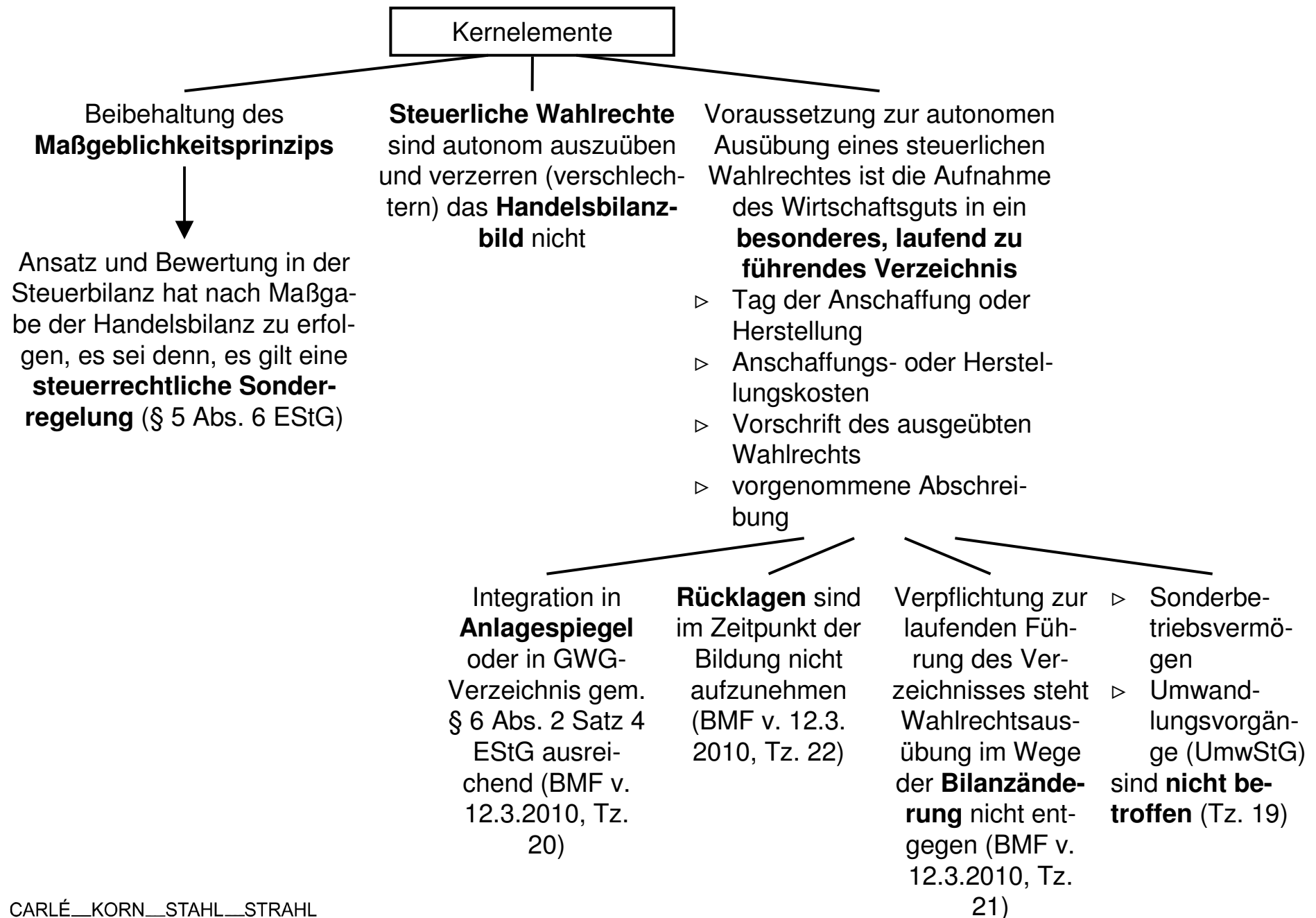
Steuerrechtliche Wahlrechte sind autonom auszuüben (z.B. § 6b, § 7g EStG, R 6.6 EStR 2008)



Voraussetzung:

Aufnahme der nicht mit dem handelsrechtlich maßgeblichen Wert angesetzten Wirtschaftsgüter in besonders laufend zu führende Verzeichnisse (§ 5 Abs. 1 Satz 2 EStG)

keine eigene Anwendungsregelung, deswegen erstmalige Anwendung für Wirtschaftsjahre, die im **VZ 2009** enden (BMF-Schr. zu § 5 Abs. 1 EStG v. 12.3.2010, Tz. 24)



Erfordernis des laufend zu führenden Verzeichnisses

Rechtsfolge bei **versäumter** oder **unvollständiger** Führung des Verzeichnisses (BMF-Schr. v. 12.3.2010, Tz. 21:

„Wird das Verzeichnis **nicht** oder **nicht vollständig** geführt, ist der Gewinn hinsichtlich des betreffenden Wirtschaftsguts durch die Finanzbehörde so zu ermitteln, als wäre das Wahlrecht **nicht ausgeübt** worden.“

Die **laufende Führung** des Verzeichnisses ist Tatbestandsvoraussetzung für die wirksame Ausübung des jeweiligen Wahlrechts

Wird ein steuerliches Wahlrecht im **Wege der Bilanzänderung erstmals** ausgeübt, ist dies durch eine Aufzeichnung nach § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG zu dokumentieren (BMF v. 12.3.2010, Tz. 21)

3. Reichweite der Aufhebung des Prinzips der umgekehrten Maßgeblichkeit

(Tz. 14-16)

3.2 Übergangsbestimmungen

Sonderposten mit Rücklageanteil (§§ 247 Abs. 3, 273 HGB) sind letztmals auf Jahresabschlüsse für das **vor dem 1.1.2010** beginnende Geschäftsjahr auszuweisen (**2009 resp. 2009/2010**)

steuerliche Wahlrechte müssen aber schon für im VZ 2009 endende Wirtschaftsjahre (**2009 resp. 2008/2009**) autonom ausgeübt werden

Art. 67 Abs. 3 Satz 1 EGHGB

Sonderposten mit Rücklageanteil aus früheren Jahren können **beibehalten** werden (nach Maßgabe der für diese Posten geltenden Vorschriften) oder unmittelbar in die Gewinnrücklagen eingestellt werden

3. Reichweite der Aufhebung des Prinzips der umgekehrten Maßgeblichkeit

(Tz. 17)

3.3 Betroffene Fallkonstellationen

Übertragung stiller Reserven gem. **§ 6b EStG**

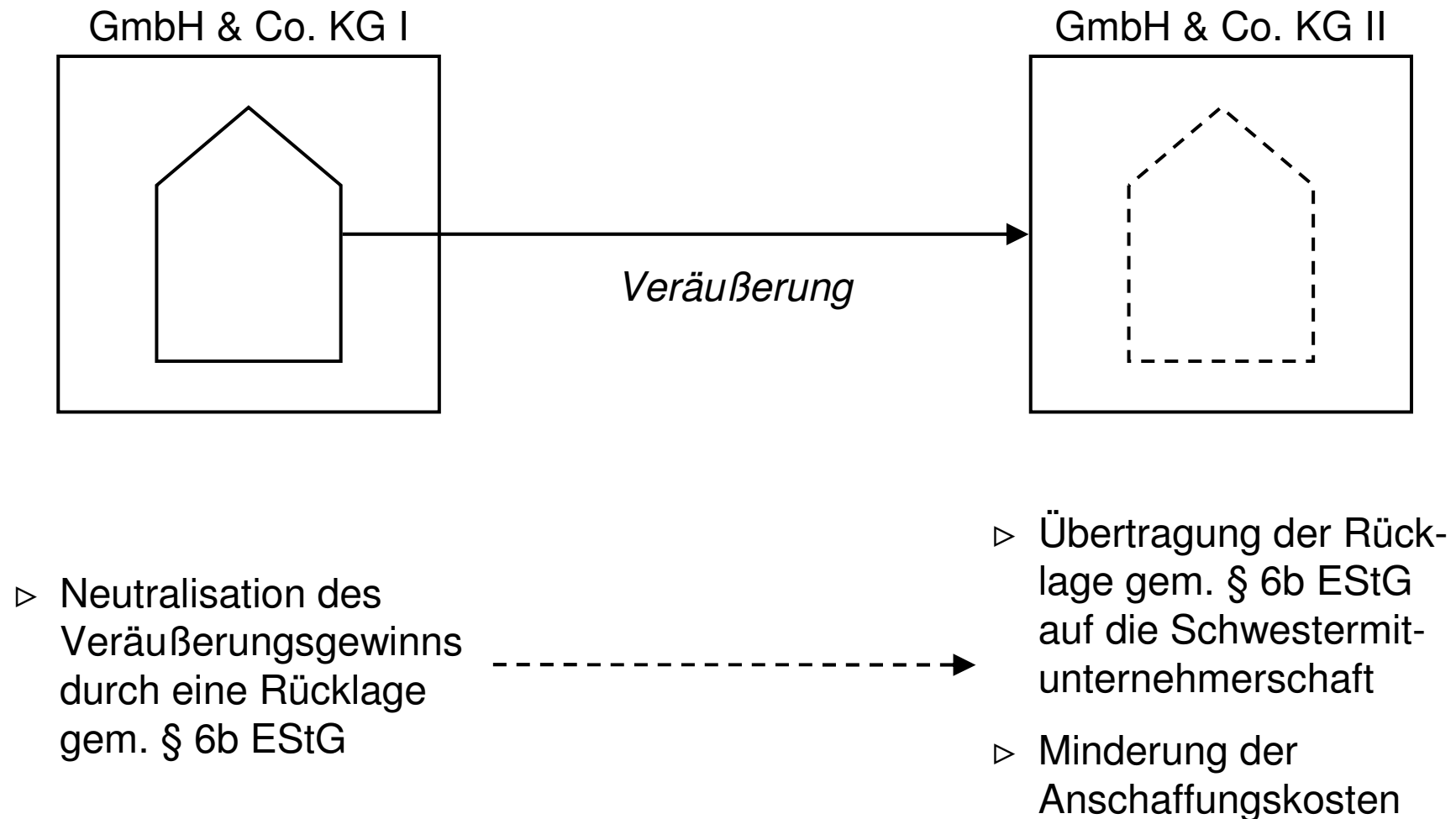
Übertragung stiller Reserven nach Maßgabe der **Rücklage für Ersatzbeschaffung** (R 6.6 EStR 2008)/ **Abzug von Zuschüssen** nach R 6.5 EStR 2008

Minderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten um bis zu **40 %**, höchstens um einen geltend gemachten Investitionsabzugsbetrag (**§ 7g Abs. 2 Satz 2 EStG**)/ Sonderabschreibung gem. **§ 7g Abs. 5 EStG**

Steuerliches **Abschreibungswahlrecht** bei **voraussichtlich dauernder Wertminderung** (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2, Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG)

Handelsrechtliches Wahlrecht und **steuerrechtliches Wahlrecht** (Verbrauchsfolgeverfahren/ degressive und lineare AfA/ Sofortabzug für GWG/Wahl der Pool-Abschreibung/Umfang der Herstellungskosten)

Übertragung stiller Reserven aus Schwestermitunternehmenschaft nach Maßgabe des § 6b EStG



3.3 Die Einbringung einer freiberuflichen Praxis unter besonderer Behandlung der Problematik der Zurückbehaltung von Wirtschaftsgütern

(neu)

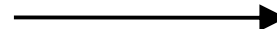
Ausgliederung vor Einbringung



nach Maßgabe des BFH-Urt.
I R 72/08 v. 25.11.2009



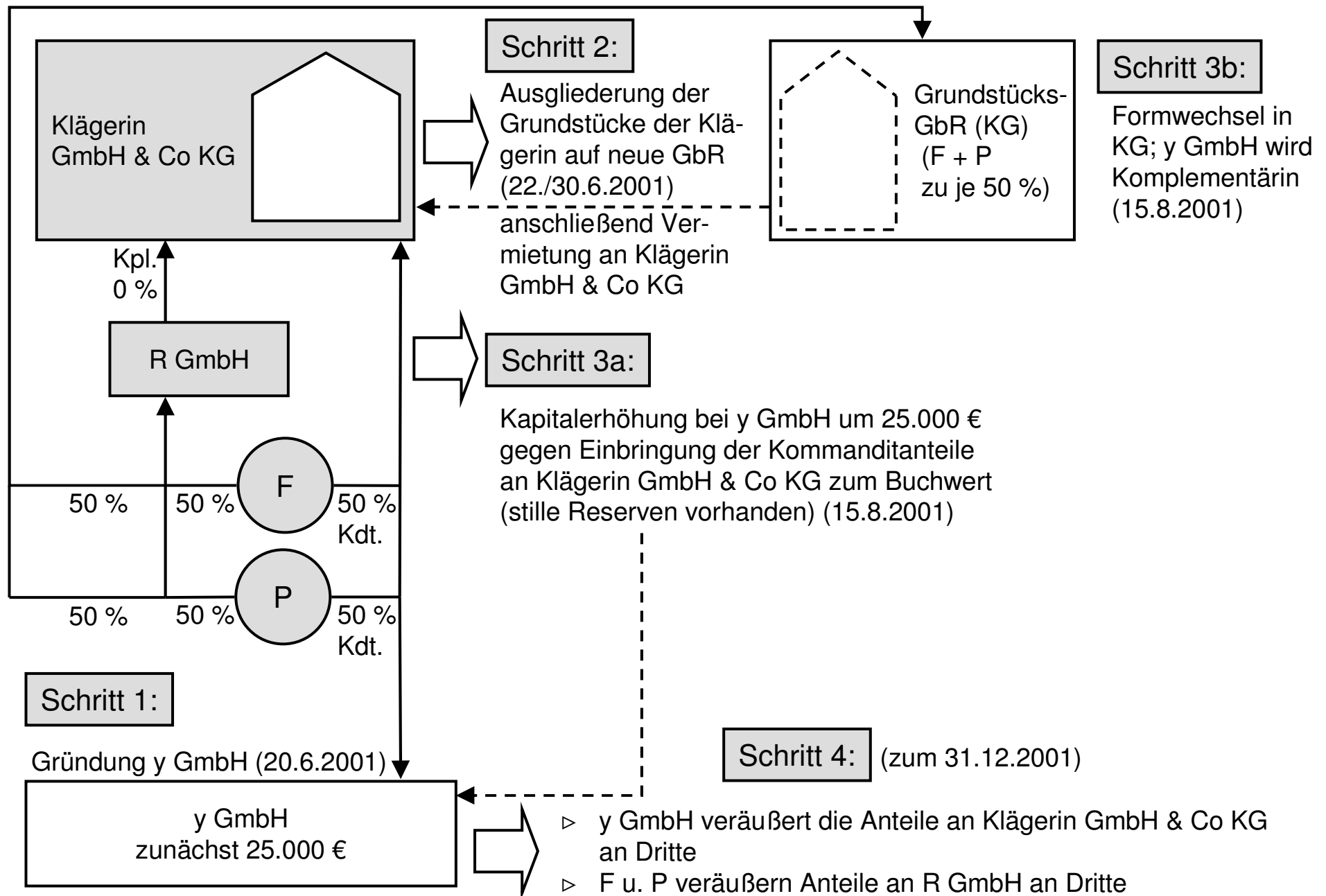
kein Anwendungsfall der **Gesamtplan-Rechtsprechung**



gilt m.E. auch in Fällen des
§ 24 UmwStG sowie des
§ 6 Abs. 3 EStG

anders nur bei **vorübergehender Ausgliederung**, der
Rückgängigmachung folgt

3.3 Ausgliederung vor Einbringung – Sachverhalt des BFH-Urt. I R 72/08 v. 25.11.2009 (neu)



3.3 Übertragung stiller Reserven gem. § 6b EStG

(Tz. 20 [1])

Beispiel zur Übertragung der stillen Reserven nach Maßgabe des § 6b EStG

Grundstück hat Buchwert von 100.000 €, Verkehrswert von 200.000 € und ist mit Verbindlichkeiten von 100.000 € belastet.

GmbH & Co. KG I			
Grundstück	100.000 €	Kapital	500.000 €
übrige Aktiva	<u>500.000 €</u>	Verbindlichkeiten	<u>100.000 €</u>
	<u>600.000 €</u>		<u>600.000 €</u>

(1) *Teilschritt 1*: Das Grundstück wird an eine Schwesterpersonengesellschaft veräußert

Buchmäßige Erfassung bei der GmbH & Co. KG I:

Verbindlichkeiten	100.000 €
Forderung	100.000 €
an Grundstück	100.000 €
sonstiger betrieblicher Ertrag	100.000 €

Buchung des Anschaffungsvorgangs bei der GmbH & Co. KG II:

Grundstück	200.000 €
an Verbindlichkeiten Bank	100.000 €
Verbindlichkeiten gegen GmbH & Co. KG I	100.000 €

Beispiel zur Übertragung der stillen Reserven nach Maßgabe des § 6b EStG

- (2) *Teilschritt 2*: Neutralisation des Veräußerungsgewinns bei der GmbH & Co. KG I durch Bildung einer Rücklage nach § 6b EStG

Buchung bei der GmbH & Co. KG I:

sonstiger betrieblicher Aufwand	100.000 €	
an Rücklage gem. § 6b EStG		100.000 €



Rücklage gem. § 6b EStG kann nicht mehr in der Handelsbilanz durch Bildung eines Sonderpostens mit Rücklageanteil nachvollzogen werden

Beispiel zur Übertragung der stillen Reserven nach Maßgabe des § 6b EStG

(3) *Teilschritt 3*: Übertragung der 6b-Rücklage auf die GmbH & Co. KG II

Buchung bei der GmbH & Co. KG I:

Rücklage gem. § 6b EStG	100.000 €	
an Kapital		100.000 €

Buchung bei der GmbH & Co. KG II:

Kapital	100.000 €	
an Grundstück		100.000 €



Grundstück ist in ein **besonderes Verzeichnis** gem. § 5 Abs. 1 Satz 3 EStG bei der GmbH & Co. KG II aufzunehmen

Damit ergeben sich die folgenden **Kapitalkonten**:

Kapital des Kommanditisten bei der GmbH & Co. KG I	600.000 €
Kapital des Kommanditisten bei der GmbH & Co. KG II	./ 100.000 €

Rücklage für Ersatzbeschaffung

Entschädigung auf Grund des Ausscheidens eines Wirtschaftsguts des Anlage- oder Umlaufvermögens auf Grund **höherer Gewalt** oder wegen eines **behördlichen Eingriffs** (auch bei Veräußerung zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs)

Neutralisation des Gewinns ist aber nur zulässig, wenn das Ersatzwirtschaftsgut dem ausgeschiedenen Wirtschaftsgut **funktionsgleich** ist

Aufhebung des Prinzips der umgekehrten Maßgeblichkeit

↓
Bildung der Rücklage für Ersatzbeschaffung und Abzug von den AK/HK des Ersatzwirtschaftsgutes sind in der Handelsbilanz nicht nachzuvollziehen (Abzug von den AK/HK ist aber in dem besonderen Verzeichnis gem. § 5 Abs. 1 Satz 3 EStG zu dokumentieren)

Investitionsabzugsbetrag gem. § 7g EStG

Bildung vollzieht sich **außerbilanziell**

- ▷ bereits bislang schon kein Fall der umgekehrten Maßgeblichkeit
- ▷ nachträgliche Bildung ist nicht Restriktionen des § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG (Bilanzänderung) unterworfen, setzt aber voraus, dass der dreijährige Investitionszeitraum noch nicht abgelaufen ist

bei Investition:

Abzug von den AK/HK ist in Höhe von 40 % der AK/HK, höchstens des Investitionsabzugsbetrages zulässig

steuerrechtliche Sonderregelung, die in der Bilanz auszuüben ist

keine Minderung der AK/HK in der Handelsbilanz (aber Ausweis in besonderem Verzeichnis gem. § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG)

3.3 Steuerliches Wertansatzwahlrecht bei voraussichtlich dauernder Wertminderung (Tz. 25) der Wertminderung

Ansatz des niedrigeren Wertes bei voraussichtlich dauernder Wertminderung

Voraussichtlich dauernde Wertminderung ist zu **bejahen**

Rechtsfolge steuerlich



niedrigerer Teilwert darf angesetzt werden (**keine Verpflichtung**; Verzicht auf Teilwertansatz etwaig in Verlustsituation sowie im Hinblick auf Beteiligungen in Betriebsvermögen einer Kapitalgesellschaft sinnvoll)

Rechtsfolge handelsrechtlich



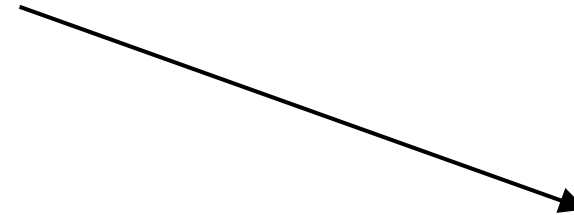
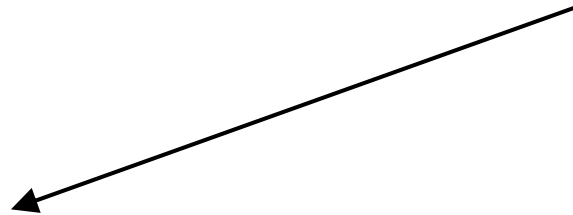
niedrigerer beizulegender Wert ist anzusetzen (**Verpflichtung**)

→ nunmehr autonomes steuerliches Wahlrecht (das zuvor wegen des handelsrechtlichen Pflichtansatzes nicht ausgeübt werden konnte)

BMF-Schr. zur Neufassung von § 5 Abs. 1 EStG (Tz. 10)



Wahlrechte, die sowohl handelsrechtlich wie auch steuerrechtlich bestehen, können **unterschiedlich** ausgeübt werden



Verbrauchsfolgeverfahren
(§ 256 HGB)



Wahl des **Lifo-** oder des **Fifo-**Verfahrens zulässig

Steuerbilanz (§ 6 Abs. 1
Nr. 2a EStG)



Wahl des Lifo-Verfahrens
oder Einzelbewertung

keine
Vorgabe

4.1 Aktivierungsgebot für einen entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert

Entgeltlich erworbener **Geschäfts- oder Firmenwert** wird in § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB definiert als „**zeitlich begrenzt nutzbarer Vermögensgegenstand**“

↑
betreffen sind nur Erwerbsvorgänge in Geschäftsjahren, die **nach dem 31.12. 2009** beginnen (2010 resp. 2010/2011)

Verpflichtung zur Vornahme **planmäßiger Abschreibungen**

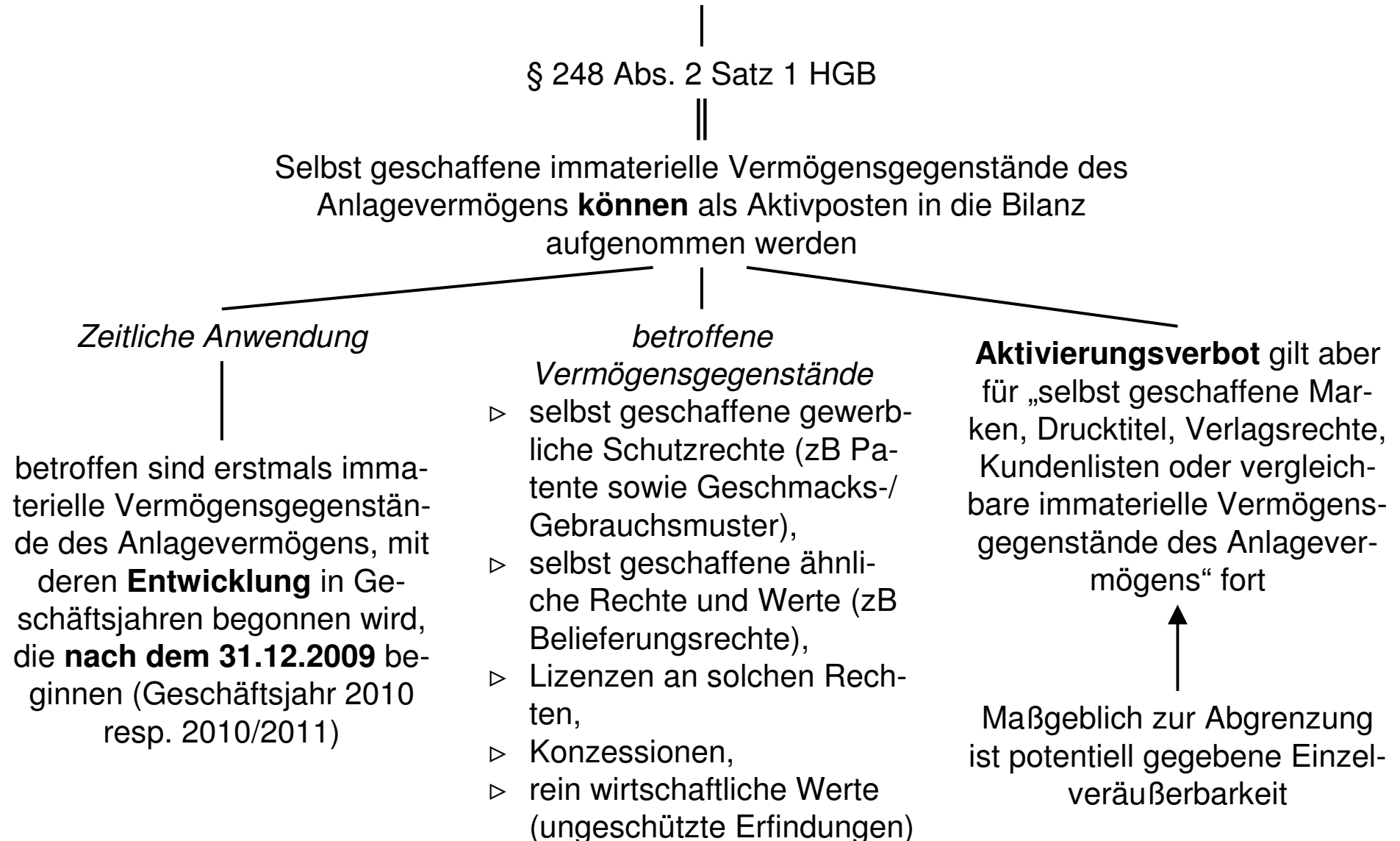
← Steuerbilanz: typisierter Abschreibungszeitraum von 15 Jahren

Annahme einer betrieblichen Nutzungsdauer von **mehr als 5 Jahren** erfordert Angabe im Anhang (§ 285 Nr. 13 HGB)

Kriterien zur Bestimmung der Nutzungsdauer

- ▷ Stabilität und Bestandsdauer der Branche
- ▷ Lebenszyklus der Produkte
- ▷ Auswirkungen von Veränderungen der Absatz- und Beschaffungsmärkte
- ▷ wichtige Absatz- oder Beschaffungsverträge
- ▷ Bindung an Mitarbeiter oder Mitarbeitergruppen
- ▷ voraussichtliche Dauer der Beherrschung

4.2 Bilanzierungswahlrecht für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens



4.2 Bilanzierungsverbot für bestimmte selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens

Steuerbilanz

§ 5 Abs. 2 EStG ist unberührt
geblieben

für immaterielle Wirtschaftsgüter
des Anlagevermögens ist
Bilanzposten nur bei **entgeltlichem
Erwerb** anzusetzen

handelsrechtlich kann Vermögens-
gegenstand ausgewiesen werden;
steuerrechtlich sind die Aufwen-
dungen gleichwohl sofort abzugs-
fähige Betriebsausgabe

4.3 Rechnungsabgrenzungsposten

Aufhebung von § 250 Abs. 1 Satz 2 HGB

Rechnungsabgrenzungsposten für

als Aufwand berücksichtigte **Zölle und Verbrauchsteuern**, soweit auf Vorratsgegenstände entfallend, die am Abschlussstichtag auszuweisen sind

als Aufwand berücksichtigte **USt.** auf am Abschlussstichtag auszuweisende oder von den Vorräten offen abgesetzte **Anzahlungen**

↓
betroffen sind Fälle, in denen mit Ausfuhrzöllen und Verbrauchsteuern keine Anschaffungskosten vorliegen (wie mit Eingangszöllen), sondern **Vertriebskosten**

→ **handelsrechtlich** nunmehr **unmittelbar Aufwand**, wohingegen **steuerrechtlich** § 5 Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 EStG fortgilt (**Aktivierungspflicht**)

4.3 Umsatzsteuer auf Anzahlungen

Handelsrechtlich bleibt
Bruttomethode zulässig

Steuerrechtlich besteht
Aktivierungsgebot

Bank	119.000 €	
an erhaltene Anzahlungen		119.000 €
USt. (Aufwand) an Bank	19.000 €	19.000 €

Bank	119.000 €	
an erhaltene Anzahlung		119.000 €
USt. (Aufwand) an Bank	19.000 €	19.000 €
aktiver RAP an USt. (Aufwand)	19.000 €	19.000 €

} *Erfolgsneutralität*

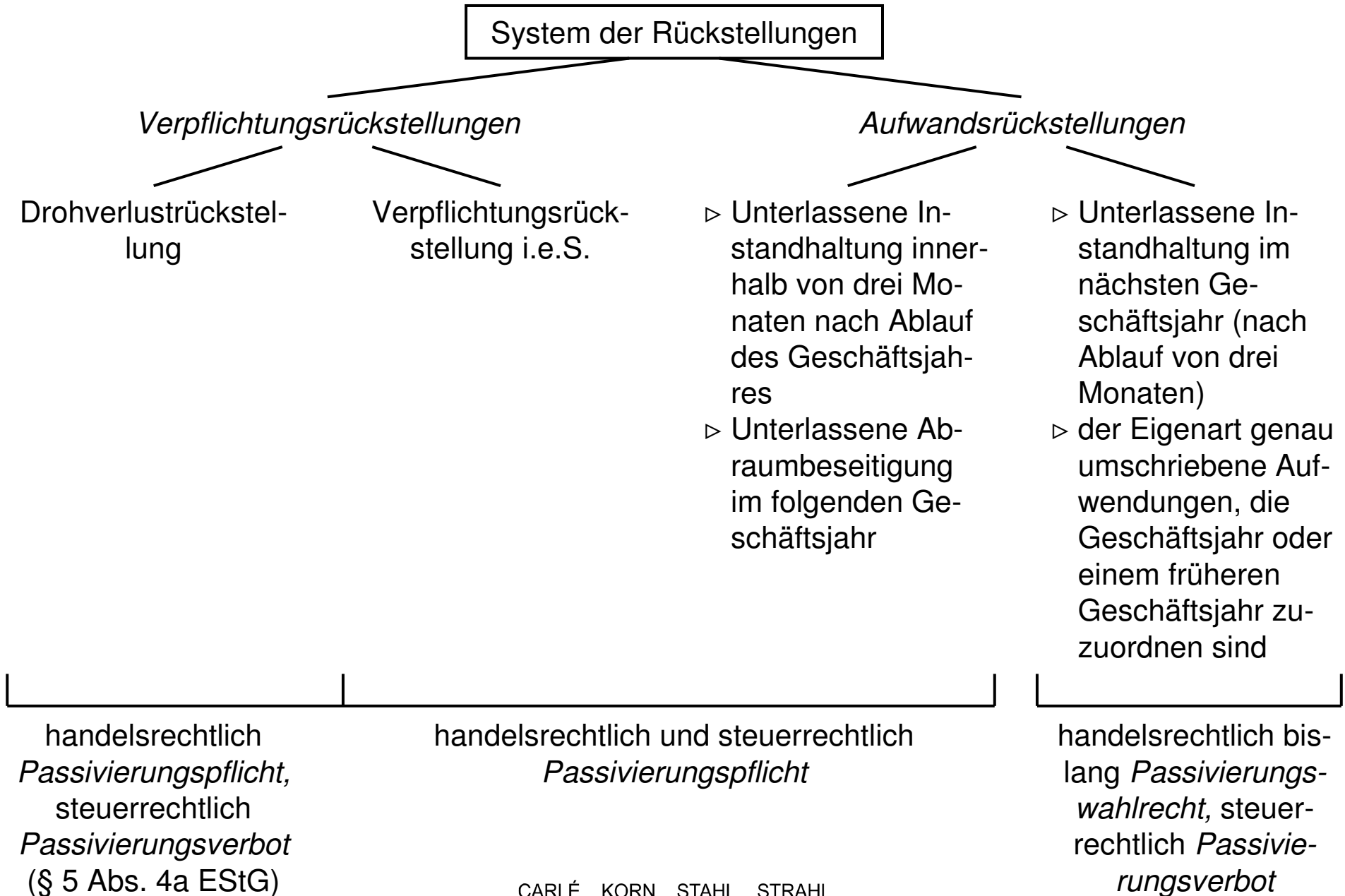


Problematik stellt sich nicht bei der (üblichen) **Nettomethode**

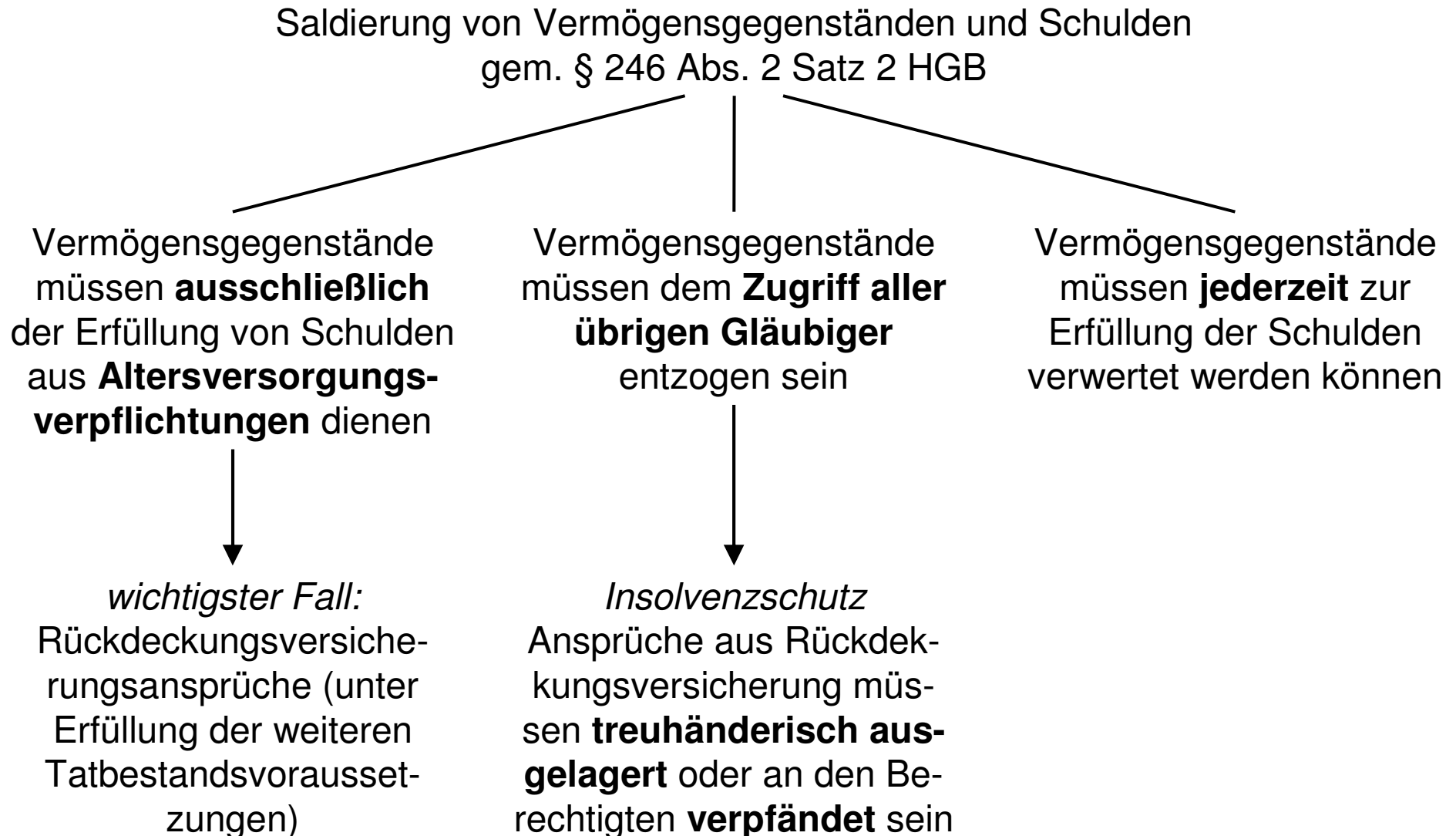
Bank	119.000 €	
an erhaltene Anzahlungen		100.000 €
Umsatzsteuer		19.000 €

} *Bestandskonten/Erfolgsneutralität*

5.1. Rückstellungen



5.2 Saldierungsgebot von Rückdeckungsversicherung und Pensionszusage



5.2 Saldierungsgebot von Rückdeckungsversicherung und Pensionszusage

Steuerbilanz:

keine Anwendung des
Saldierungsgebots (§ 5
Abs. 1a Satz 1 EStG n.F.)

Begründung: steuerliche
Ansatz- oder Bewertungs-
wahlrechte oder -verbote
könnten sich nicht aus-
wirken

6. Bewertung des Aktivvermögens und Währungsumrechnung (Tz. 48)

6.1 Bewertung des Aktivvermögens

a) Neudefinition der **Herstellungskosten** (§ 255 Abs. 2 HGB)

Einbeziehungspflicht (gegenüber früherem Wahlrecht)

- ▷ Materialgemeinkosten
- ▷ Fertigungsgemeinkosten
- ▷ Wertverzehr des Anlagevermögens, soweit durch die Fertigung veranlasst

weiterhin *Einbeziehungswahlrecht*

- ▷ Kosten der allgemeinen Verwaltung
- ▷ Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs
- ▷ Kosten der betrieblichen Altersversorgung, soweit auf den Zeitraum der Herstellung entfallend

Angleichung zur steuerrechtlichen Regelung; Neufassung der **Herstellungskostenuntergrenze** betrifft erstmals Herstellungsvorgänge, die in dem ersten **nach dem 31.12.2009** beginnenden Geschäftsjahr aufgenommen werden (2010 resp. 2010/2011). Maßgeblich ist **Beginn** des Herstellungsvorgangs.

b) Ansatz des niedrigeren beizulegenden Wertes nur bei voraussichtlich dauernder Wertminderung

Niedrigerer beizulegender Wert kann – und muss – nunmehr **rechtsformunabhängig** nur bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung angesetzt werden (Ausn.: Finanzanlagen – Wahlrecht zur Abschreibung bei nicht voraussichtlich dauernder Wertminderung)

handelsrechtlich **verpflichtender**
Ausweis des niedrigeren beizulegenden Wertes bei voraussichtlich dauernder Wertminderung

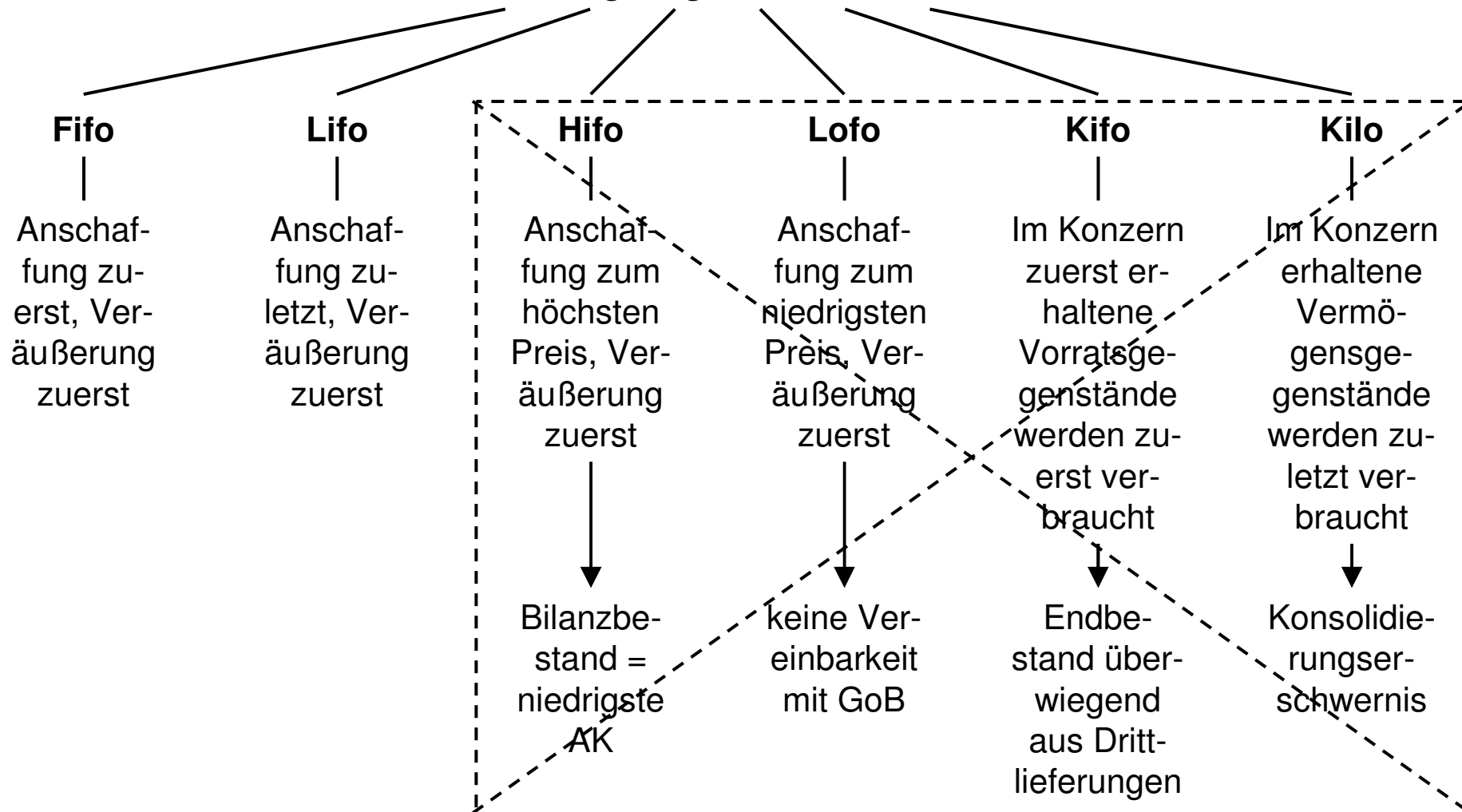
steuerrechtlich **wahlweiser** Ausweis
des niedrigeren Teilwerts bei voraussichtlich dauernder Wertminderung

Einheitliche Auslegung des Kriteriums der voraussichtlich dauernden Wertminderung unter Heranziehung der BFH-Rspr.?

etwaig Überschuldungsgefahr

c) Einschränkung der Verbrauchsfolgeverfahren

Für gleichartige Vermögensgegenstände des **Vorratsvermögens** können in Abkehr von der Einzelbewertung **Verbrauchs- bzw. Veräußerungsfolgen** unterstellt werden



c) Einschränkung der Verbrauchsfolgeverfahren

Zulässig nach § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG lediglich das **Lifo-Verfahren** (andere Verfahren klarstellend nach R 6.9 Abs. 1 EStR 2008 ausgeschlossen)

erstmalige Wahl Lifo-Verfahren
bedarf der Zustimmung durch FA

in folgenden Wj. darf vom Lifo-
Verfahren nur mit Zustimmung
des FA abgewichen werden

d) Finanzinstrumente

Fair-value-Ansatz für zu „Handelszwecken erworbene Finanzinstrumente“ – nur für Kreditinstitute und Finanzdienstleistungsinstitute (Handelsbestand) (§ 340e HGB)

Zeitwert entspricht dem *Marktpreis* (§ 255 Abs. 4 Satz 1 HGB)

- ▷ Bewertung hat vermindert um einen **Risikoabschlag** zu erfolgen.
- ▷ Eine Umgliederung **in den Handelsbestand** ist ausgeschlossen.
- ▷ Auch Umgliederung **aus dem Handelsbestand** ist ausgeschlossen (*Ausn.:* Beeinträchtigung der Handelbarkeit)
- ▷ **10 % der Nettoerträge** sind „Fonds für allgemeine Bankrisiken“ zuzuführen

Steuerrechtlich:
Ansatz des beizulegenden Zeitwerts abzüglich eines Risikoabschlags nur für Kreditinstitute und Finanzdienstleistungsinstitute i.S. von § 340 HGB (§ 6 Abs. 1 Nr. 2b EStG)

↓
 Hälfte des Gewinns aus der erstmaligen Anwendung kann einer den Gewinn mindernden **Rücklage** zugeführt werden

e) Bildung von Bewertungseinheiten (§ 254 HGB)

Bewertungseinheiten sind zu bilden, wenn die aus einem **Grundgeschäft** resultierenden Risiken durch den Ansatz von **Sicherungsinstrumenten neutralisiert** werden (auch bei Warentermingeschäften)

- ▷ Imparitätsprinzip
- ▷ Realisationsprinzip
- ▷ Einzelbewertungsgrundsatz
- ▷ Grundsätze der Währungsumrechnung



finden auf Bewertungseinheit keine Berücksichtigung

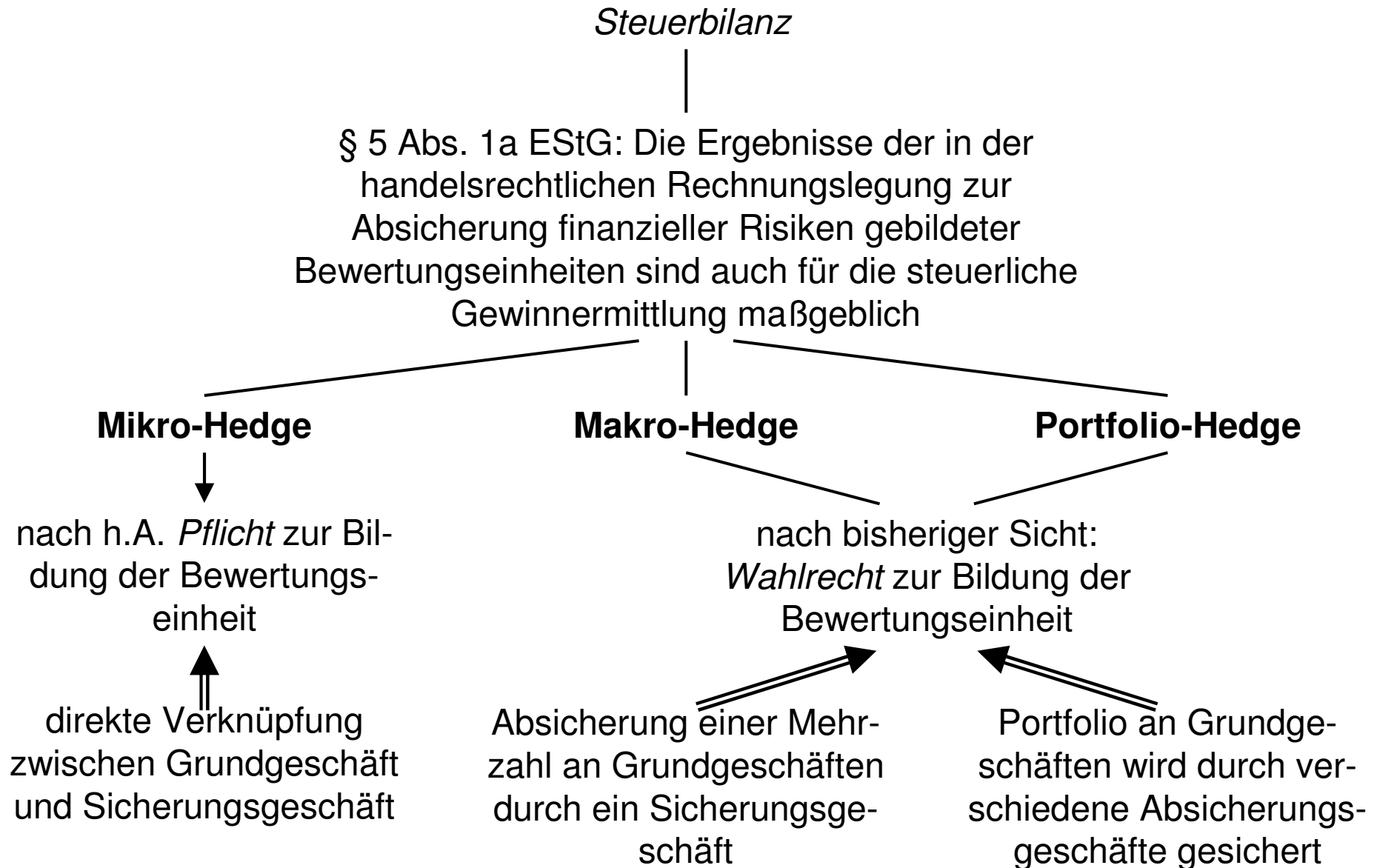
sicherungsfähige Grundgeschäfte

mit Bezug auf

- ▷ Vermögensgegenstände
- ▷ Schulden
- ▷ schwebende Geschäfte
- ▷ mit hoher Wahrscheinlichkeit vorgesehene Transaktionen

Bildung der Bewertungseinheit nur in dem Umfang und in dem Zeitraum zulässig, in dem sich die gegenläufigen Wertänderungen oder Zahlungsströme **tatsächlich ausgleichen**

e) Bildung von Bewertungseinheiten (§ 254 HGB)



6. Bewertung des Aktivvermögens und Währungsumrechnung

(Tz. 67-71)

6.2 Währungsumrechnung

Auf fremde Währung lautende Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten mit einer Laufzeit **von mehr als einem Jahr** sind zum Devisenkassamittelkurs unter Berücksichtigung des Anschaffungskostenprinzips, des Realisationsprinzips und des Imparitätsprinzips umzurechnen (§ 256a Satz 1 HGB)



Anwendung erstmals auf Jahresabschlüsse für das **nach dem 31.12. 2009** beginnende Geschäftsjahr (2010 resp. 2010/2011)

Vermögensgegenstände mit einer Laufzeit **von einem Jahr oder weniger** sowie Rückstellungen sind ohne Restriktionen durch das Anschaffungskostenprinzip und das Vorsichtsprinzip stets zum Devisenkassamittelkurs umzurechnen (§ 256a Satz 2 HGB)

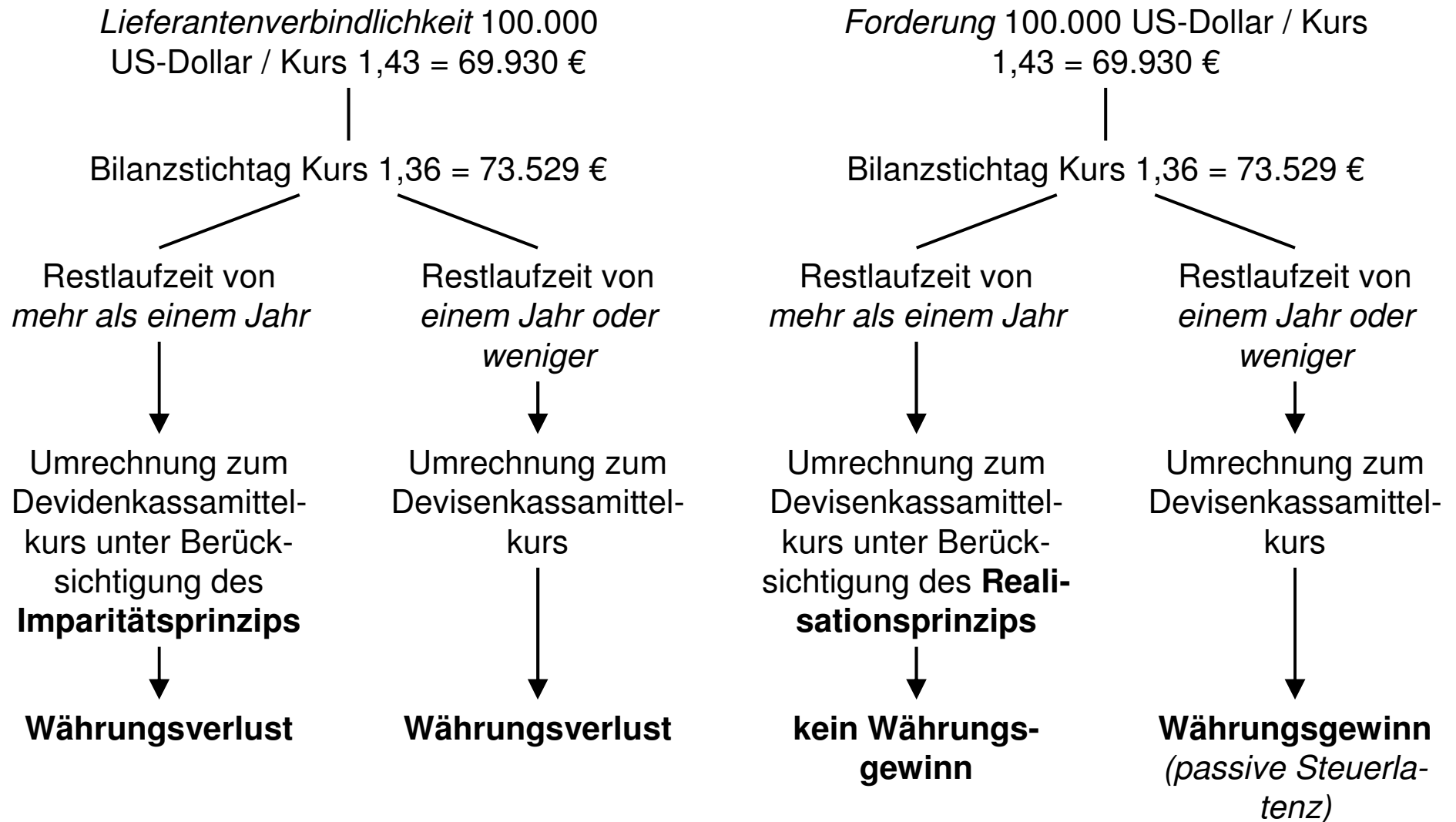


Ausweis **unrealisierter Währungsgewinne** (Vermögensgegenstände: Wertzuwachs der Fremdwährung; Rückstellungen: Wertverlust der Fremdwährung)



keine Bedeutung für **Steuerbilanz (Anschaffungskostenhöchstprinzip)**

Beispiele



7.1 Rückstellungen

Bewertung von **Rückstellungen** (§ 253 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 HGB)

Ansatz mit dem nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung „**notwendigen Erfüllungsbetrag**“



Berücksichtigung *künftiger Preis- und Kostensteigerungen*



keine Auswirkung auf die **Steuerbilanz** (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. f EStG)



Unterbewertung aus fiskalischen Gründen

Abzinsung bei einer Laufzeit von mehr als einem Jahr mit dem der Laufzeit entsprechenden Marktzinssatz der vergangenen sieben Jahre (auch bei Verpflichtung, die in fremder Währung zu erfüllen ist, es sei denn, unzutreffendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage)



für die Steuerbilanz bleibt es bei der Abzinsungsregelung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e EStG

7.2 Pensionsrückstellungen

wertgebundene Pensionszusage (Altersversorgungsverpflichtung richtet sich nach dem beizulegenden Zeitwert bestimmter Wertpapiere)



Rückstellung ist mit **beizulegendem Zeitwert** des Wertpapiers anzusetzen

Bewertung mit **notwendigem Erfüllungsbetrag** unter Abzinsung

Abzinsung mit dem der Restlaufzeit entsprechenden durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen sieben Geschäftsjahre

wahlweise: pauschale Abzinsung mit dem durchschnittlichen Marktzinssatz bei einer angenommenen Restlaufzeit von 15 Jahren (gegenwärtig: 5,24 %)

gewählte Abzinsung ist nach Maßgabe **Bewertungsstetigkeit** beizubehalten

7.2 Pensionsrückstellungen

auf Grund Vorgabe zur Abzinsung dürfte Ansatz nach **§ 6a EStG** in der Handelsbilanz (IDW: Minimalwert) nicht beizubehalten sein

↓

Zuführung kann bis zum **31.12.2024** in jedem Jahr mit mindestens 1/15 angesammelt werden (Gesamtbetrag der Verpflichtung ist aber nach Art. 67 Abs. 2 EGHGB im **Anhang anzugeben**)

Ausnahmefall:
Notwendigkeit zur (teilweisen) Auflösung der Pensionsrückstellung

↓

bisheriger Wertansatz kann **beibehalten** werden, soweit der aufzulösende Betrag bis spätestens zum 31.12.2024 wieder zugeführt werden müsste

für die **Steuerbilanz** bleibt es bei der Sonderregelung nach **§ 6a EStG**

Betroffene Kaufleute

*Verpflichtende Ermittlung nur für Kapitalgesellschaften
und Personengesellschaften iS von § 264a HGB*

Kleine Gesellschaften sind nach § 274a Nr. 5 HGB von der Anwendung des § 274 HGB über die Steuerabgrenzung befreit

aber IDW
passive latente Steuern sind anzusetzen, soweit die Tatbestandsvoraussetzungen für eine Rückstellung gem. **§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB** gegeben sind

Aktivierung selbstgeschaffener Vermögensgegenstände des AV

Autonomer Ansatz steuerlicher Wahlrechte

in diesem Fall sind **aktive Latenzen** und Vorteile aus steuerlichen Verlustvorträgen rückstellungsmindernd zu berücksichtigen

Aktive latente Steuern

Steuerliches Ergebnis ist höher als das handelsrechtliche und Ausgleich in der Zukunft ist wahrscheinlich = **Steuerbelastung** ist im Vergleich zum niedrigeren handelsrechtlichen Ergebnis **zu hoch**

bereits bislang: Verpflichtung zum Ausweis von **Drohverlustrückstellungen** in der Handelsbilanz;
Passivierungsverbot in der Steuerbilanz

neu auf Grund BilMoG

Verbindlichkeitsrückstellungen werden in der Handelsbilanz unter Einbeziehung künftiger Preis- und Kostenentwicklungen ausgewiesen; steuerrechtlich gilt § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. f EStG

Pensionsrückstellungen werden in der Steuerbilanz nach § 6a EStG niedriger bewertet

Zölle und Verbrauchsteuern auf Gegenstände des Vorratsvermögens werden handelsrechtlich sofort als Aufwand behandelt

Steuerliche Verlustvorträge in Höhe der in den nächsten **fünf Jahren** zu erwartenden Verlustverrechnung

Passive latente Steuern



Steuerliches Ergebnis ist niedriger als das handelsrechtlich ausgewiesene und wahrscheinlicher Ausgleich in der Zukunft = **Steuerbelastung** ist in Anbetracht des höheren handelsrechtlichen Ergebnisses **zu niedrig**

bislang: z.B. Aktivierung einer **Bilanzierungshilfe** gem. § 269 HGB in der Handelsbilanz

neu auf Grund BilMoG

Ausweis eines **steuerlichen Sonderpostens** (z.B. § 6b EStG) in der Steuerbilanz

Ausweis **selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände** des Anlagevermögens in der Handelsbilanz

Ausweis **unrealisierter Währungsgewinne** in der Handelsbilanz (Forderungen oder Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von einem Jahr oder weniger)

Unterschiede und Parallelitäten zum bisherigen Recht

Temporary-Konzept statt Timing-Konzept



bilanzorientierte Ermittlung der Differenzen (Erfassung auch solcher Bilanzierungs- und Bewertungsabweichungen, die erfolgsneutral direkt im Eigenkapital ausgewiesen werden)



keine Erfassung **permanenter Differenzen** (z.B. InvZul.)

Passivierungsverpflichtung (wie bislang) der passiven Steuerlatenzen

Möglichkeiten der Ermittlung und des Ausweises

isolierte Ermittlung



aktive Steuerlatenzen müssen nach h.A. (u.a. IDW) ermittelt werden

saldierte Ermittlung



bei Überhang der aktiven Steuerlatenzen besteht **Aktivierungswahlrecht**

Steuerliche Verlustvorträge sind bei Ausweis aktiver latenter Steuern (Wahlrecht) einzubeziehen, wenn sie während der nächsten fünf Jahre voraussichtlich zur Verlustverrechnung führen

- ▷ **keine Abzinsung**
- ▷ Bewertung mit den **unternehmensindividuellen Steuersätzen** im Zeitpunkt des Abbaus der Differenzen



aus Vereinfachungsgründen: Ansatz der am Bilanzstichtag gültigen Steuersätze

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

Steuerberater Dr. Martin Strahl

Rechtsanwalt/Steuerberater Dr. Claas Fuhrmann

CARLÉ__KORN__STAHL__STRAHL

Partnerschaft Rechtsanwälte Steuerberater, Köln

Aachener Straße 1290-1292

50859 Köln

Tel.: 02234 / 94653-35

Fax: 02234 / 94653-85

E-Mail: ckss@ckss.de