
Luther News, Juni 2009

Steuerrecht aktuell

Steuerliche Auswirkungen der Bilanzrechtsmodernisierung durch das BilMoG

Daniel Gebert

Das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (**BilMoG**), das nach der Verkündung im Bundesgesetzblatt am 29. Mai 2009 in Kraft getreten ist, zielt darauf ab, die Attraktivität des deutschen Bilanzrechts im Vergleich zu den *International Financial Reporting Standards* (IFRS) durch die Modernisierung des Handelsgesetzbuchs (HGB) und die dadurch erfolgende maßvolle Annäherung dessen Regelungen an die IFRS zu steigern. Anzuwenden sind die durch das BilMoG eingeführten Änderungen spätestens im ersten nach dem 31. Dezember 2009 beginnenden Wirtschaftsjahr. Auf freiwilliger Basis dürfen die Regelungen bereits für im Kalenderjahr 2009 beginnende Wirtschaftsjahre angewendet werden. Das BilMoG ist grundsätzlich auf Steuerneutralität angelegt. Allerdings hat der Gesetzgeber von diesem Grundsatz auch Ausnahmen zugelassen. Zudem können sich die mit dem BilMoG verbundenen Änderungen auch dann auf die steuerliche Gewinnermittlung auswirken, sofern die Steuerfolgen ausnahmsweise unmittelbar an die Handelsbilanz anknüpfen. Die nachfolgende Darstellung gibt einen Überblick über wesentliche steuerliche Auswirkungen des BilMoG.

1. Das Ende der Einheitsbilanz

Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für die steuerliche Gewinnermittlung (Maßgeblichkeitsgrundsatz) bleibt auch nach Inkrafttreten des BilMoG grundsätzlich bestehen. Nach dem Willen des Gesetzgebers soll damit kleinen und mittelständischen Unternehmen die Erstellung einer Einheitsbilanz ermöglicht werden. Allerdings erscheint sehr fraglich, ob der Gesetzgeber dieses Ziel erreicht hat. Aufgrund des Entfallens der sog. „umgekehrten Maßgeblichkeit“ (siehe unten lit. a.) sowie aufgrund des Umstands, dass die Änderung verschiedener handelsbilanzieller Ansatz- und Bewertungsvorschriften in der Steuerbilanz nicht nachvollzogen wird (siehe unten lit. b.), wird es vielmehr in der Praxis künftig häufig nicht mehr möglich sein, die Handels- und Steuerbilanz als Einheitsbilanz zu erstellen.

a. Entfallen der umgekehrten Maßgeblichkeit

Wahlrechte bei der steuerlichen Gewinnermittlung sind bislang in Übereinstimmung mit der handelsrechtlichen Jahresbilanz auszuüben (umgekehrte Maßgeblichkeit). Nach derzeit noch geltender Rechtslage können in der Handelsbilanz sowohl Passivposten gebildet werden, die für steuerliche Zwecke zulässig sind, als auch nur steuerrechtlich vorgesehene Abschreibungen vorgenommen werden. Steuerlich zulässige steuerfreie Rücklagen und Sonderabschreibungen werden demnach im Ergebnis auch in der Handelsbilanz abgebildet.

Diese umgekehrte Maßgeblichkeit der Steuerbilanz für die Handelsbilanz wird durch das BilMoG abgeschafft. Künftig können in der Handelsbilanz demnach keine für Steuerzwecke zulässige Passivposten wie z.B. steuerfreie Rücklagen (sog. „Sonderposten mit Rücklageanteil“) mehr gebildet werden. Gleichmaßen werden steuerrechtlich zulässige



Sonderabschreibungen wie z.B. die Übertragung stiller Reserven aus dem Gewinn einer Immobilienveräußerung nach § 6 b EStG in der Handelsbilanz nicht mehr nachvollzogen.

b. Änderung von Ansatz- und Bewertungsvorschriften nur für Zwecke der Handelsbilanz

Da sich das BilMoG nicht auf die steuerliche Gewinnermittlung auswirken soll (Steuerneutralität), werden verschiedene Änderungen handelsbilanzieller Ansatz- und Bewertungsvorschriften in der Steuerbilanz nicht nachvollzogen und führen demnach insoweit zu einer Abweichung der Handels- von der Steuerbilanz. Dies gilt z.B. in folgenden Fällen:

- Aktivierung selbst erstellter immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (z.B. Geschäfts-/Firmenwert, Software): Die Aktivierung ist nach BilMoG in der Handelsbilanz möglich, während in der Steuerbilanz weiterhin ein Aktivierungsverbot besteht.
- Verrechnung von Altersversorgungsverpflichtungen mit Vermögensgegenständen, die dem Zugriff der Gläubiger entzogen sind (sog. „Planvermögen“): Die Verrechnung ist nach BilMoG in der Handelsbilanz geboten, steuerlich besteht jedoch ein Saldierungsverbot.

Praxishinweis

Sollen künftig steuerliche Wahlrechte in Anspruch genommen werden, ohne dass – aufgrund des Wegfalls der umgekehrten Maßgeblichkeit – ein entsprechender Ansatz in der Handelsbilanz erfolgt, ist die Einführung einer sog. Nachweisbuchführung erforderlich. Die Wirtschaftsgüter, die nicht mit dem handelsrechtlich maßgeblichen Wert in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesen werden, sind dabei in besondere, laufend zu führende Verzeichnisse aufzunehmen, aus denen der Tag der Anschaffung/Herstellung des Wirtschaftsguts, dessen Anschaffungs-/Herstellungskosten, die Vorschrift des ausgeübten steuerlichen Wahlrechts und die vorgenommenen Abschreibungen hervorgehen.

2. Latente Steuern

Aktive und passive latente Steuern sollen zeigen, wie sich die tatsächliche, nach dem Steuerbilanzgewinn berechnete Ertragsteuerschuld eines Steuerpflichtigen von seinem „fiktiven“ Steueraufwand unterscheidet, der sich nach dem Handelsbilanz-

gewinn bestimmt. Diese latenten Steuern werden durch die handels- und steuerrechtlichen Ansatz- und Bewertungsunterschiede verursacht. Aufgrund der nach BilMoG insoweit zahlreich bestehenden Unterschiede (vgl. Ziffer 1), dürfte die Bedeutung latenter Steuern künftig zunehmen.

Die Berechnung latenter Steuern erfolgt künftig nach dem sog. *temporary*-Konzept, das auf die einzelnen jeweiligen Bilanzansätze abstellt und somit einen Vergleich jedes handelsrechtlichen Bilanzpostens mit dessen steuerrechtlichem Ansatz erfordert. Ergibt sich danach, dass die tatsächliche Steuerschuld nach dem Körperschaft- bzw. Einkommensteuergesetz geringer ist als der fiktive Steueraufwand nach dem HGB, und liegen dieser Differenz Unterschiede in dem Ansatz und/oder der Bewertung von Bilanzposten zugrunde, die sich in den Folgejahren ausgleichen, sind in der Handelsbilanz passive latente Steuern zu passivieren.

In dem umgekehrten Fall, dass die tatsächliche Steuerschuld den fiktiven Steueraufwand übersteigt, besteht bzgl. der daraus resultierenden aktiven latenten Steuern im Einzelabschluss ein Aktivierungswahlrecht. Sofern der Steuerpflichtige in einen Konzernabschluss einbezogen wird, sind die aktiven latenten Steuern jedoch zwingend zu aktivieren. Bei der Berechnung der aktiven latenten Steuern sind dabei steuerliche Verlustvorträge zu berücksichtigen, soweit mit deren Verrechnung innerhalb von fünf Jahren zu rechnen ist.

Praxishinweis

Da für Zwecke der Bildung latenter Steuern jeder handelsrechtliche Bilanzposten mit dem steuerrechtlichen Ansatz verglichen werden muss, wird künftig die Steuerbilanz häufig zeitnah mit der Handelsbilanz und nicht erst im Zusammenhang mit der Anfertigung der Steuererklärung erstellt werden müssen. Dies gilt umso mehr, sofern die Prüfung der künftigen voraussichtlichen Verrechenbarkeit steuerlicher Verlustvorträge erforderlich ist.

3. Umfang des steuerlichen Zinsausgabenabzugs (Zinsschranke)

Seit Inkrafttreten der Unternehmensteuerreform kann die steuerliche Abzugsfähigkeit von Zinsaufwand durch die sog. Zinsschranke eingeschränkt sein. Nach den Regelungen zur Zinsschranke ist der Überschuss des Zinsaufwands über die Zins-einnahmen („**Zinssaldo**“) grundsätzlich nur in Höhe von 30% des sog. EBITDA (= steuerlicher Gewinn

zzgl. Zinssaldo und vorgenommene Abschreibungen) abziehbar. Gerade in schwierigen wirtschaftlichen Zeiten, in denen niedrige oder keine Gewinne anfallen und dementsprechend die 30%-EBITDA-Grenze sehr niedrig ist, droht demnach das Eingreifen der Zinsschranke und somit eine zusätzliche finanzielle Belastung des Steuerpflichtigen infolge steuerlich nicht abzugsfähigen – obgleich tatsächlich entstandenen – Zinsaufwands.

Eine der – eng begrenzten – Ausnahmen von der Zinsschranke (mit der Folge, dass der Zinsaufwand wieder in voller Höhe steuerlich abzugsfähig ist), greift in Fällen, in denen der steuerpflichtige Betrieb zu einem Konzern gehört und die Eigenkapitalquote des Betriebs nicht niedriger ist als die Eigenkapitalquote des Konzerns (sog. Escape-Klausel).

Die im Rahmen der Escape-Klausel relevante Eigenkapitalquote bestimmt sich grundsätzlich nach dem Verhältnis des Eigenkapitals zur Bilanzsumme im Jahres-/Einzelabschluss (Betrieb) bzw. Konzernabschluss. Diese für den Eigenkapitalvergleich maßgeblichen Abschlüsse sind grundsätzlich nach HGB zu erstellen, sofern keine Pflicht zur Erstellung eines Konzernabschlusses nach IFRS besteht und innerhalb der letzten fünf Wirtschaftsjahre auch nicht auf freiwilliger Basis ein IFRS-Konzernabschluss erstellt wurde.

Sofern die maßgeblichen Abschlüsse nach HGB erstellt werden, können die Änderungen durch BilMoG, die sich auf die Eigenkapitalquote eines Betriebs auswirken, demnach steuerliche Auswirkungen haben:

- Können nach BilMoG Vermögensgegenstände aktiviert werden, die bisher nicht in der Bilanz enthalten waren, führt dies grundsätzlich zu einer Erhöhung des Eigenkapitals und damit der Eigenkapitalquote. Führt dies zum Eingreifen der Escape-Klausel, hätte die Aktivierung demnach steuerliche Vorteile infolge der Vermeidung der Zinsschranke. Relevant könnte dies z.B. werden bei selbst erstellten immateriellen Wirtschaftsgütern und aktiven latenten Steuern, für die nach BilMoG ein Aktivierungswahlrecht besteht (s.o.).
- Sind infolge der Regelungen des BilMoG dagegen Bilanzposten auf der Passivseite in die Bilanz aufzunehmen bzw. höher zu bewerten führt dies zu einer Reduzierung des Eigenkapitals / der Eigenkapitalquote des Betriebs

und kann somit zu steuerlichen Nachteilen in Form der Anwendung der Zinsschranke aufgrund Nichteingreifens der Escape-Klausel führen.

Praxishinweis

Sofern bzw. soweit im Rahmen der Handelsbilanz Ansatzwahlrechte bestehen, sollten demnach künftig neben den bilanzpolitischen Aspekten auch die möglichen steuerlichen Auswirkungen beachtet werden.

4. Zu Handelszwecken erworbene Finanzinstrumente

Zu Handelszwecken erworbene Finanzinstrumente (z.B. Aktien, Derivate, Fondsanteile, Schuldverschreibungen) sind künftig in der Handels- wie in der Steuerbilanz mit dem beizulegenden Zeitwert abzüglich eines Risikoabschlags zu bewerten, sofern sich die Finanzinstrumente im Handelsbestand von Kredit- und Finanzdienstleistungsinstituten befinden. Für andere Unternehmen gilt diese Bewertung dagegen – entgegen den ursprünglichen Absichten des Gesetzgebers – nicht.

Der beizulegende Zeitwert ist der Marktpreis, sofern ein aktiver Markt für die Finanzinstrumente besteht. Andernfalls sind allgemein anerkannte Bewertungsmethoden heranzuziehen. Ist der Zeitwert danach höher als die Anschaffungskosten der Finanzinstrumente, führt der Zeitwertansatz zum Ausweis und der Besteuerung von „nur“ realisierbaren aber noch nicht tatsächlich realisierten Erträgen.

Praxishinweis

Sofern infolge der erstmaligen Bewertung der zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumente mit dem beizulegenden Zeitwert ein steuerpflichtiger Gewinn entsteht, ist dieser „nur“ zur Hälfte zwingend im Wirtschaftsjahr der Entstehung zu versteuern. Die Versteuerung der anderen Hälfte des Gewinns kann durch Bildung einer entsprechenden Rücklage in das folgende Wirtschaftsjahr „verlagert“ werden.

Verfasser

München



Daniel Gebert
Rechtsanwalt
Steuerberater
Certified Public
Accountant (CPA)
Senior Associate

daniel.gebert@luther-lawfirm.com

Telefon: +49 (89) 23714 17378

Telefax: +49 (89) 23714 110

Als zentrale Kontakte für allgemeine Fragen zu unserem Beratungsfeld Steuerrecht stehen Ihnen Dr. Eberhard Kalbfleisch, Telefon +49 (6196) 592 27003, eberhard.kalbfleisch@luther-lawfirm.com und Ulrich Siegemund, Telefon +49 (6196) 592 16364, ulrich.siegemund@luther-lawfirm.com zur Verfügung.

Copyright

Alle Texte dieses Newsletters sind urheberrechtlich geschützt. Gerne dürfen Sie Auszüge unter Nennung der Quelle nach schriftlicher Genehmigung durch uns nutzen. Hierzu bitten wir um Kontaktaufnahme.

Impressum

Verleger: Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH, Anna-Schneider-Steig 22, 50678 Köln, Telefon +49 (221) 9937 0, Telefax +49 (221) 9937 110, contact@luther-lawfirm.com

V.i.S.d.P.: Peter M. Schäffler, Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH, Karlstraße 10-12, 80333 München, Telefon +49 (89) 23714 24765, Telefax +49 (89) 23714 110, peter.schaeffler@luther-lawfirm.com

Haftungsausschluss

Obgleich dieser Newsletter sorgfältig erstellt wurde, wird keine Haftung für Fehler oder Auslassungen übernommen. Die Informationen dieses Newsletters stellen keinen anwaltlichen oder steuerlichen Rechtsrat dar und ersetzen keine auf den Einzelfall bezogene anwaltliche oder steuerliche Beratung. Hierfür stehen unsere Ansprechpartner an den einzelnen Standorten zur Verfügung.

Regionale Kontakte

Düsseldorf

Dr. Carsten Böedecker
carsten.boedecker@luther-lawfirm.com
Telefon +49 (211) 5660 25020

Carsten Ernst
carsten.ernst@luther-lawfirm.com
Telefon +49 (211) 5660 25030

München

Peter M. Schäffler
peter.schaeffler@luther-lawfirm.com
Telefon +49 (89) 23714 17379

Andreas Panzer
andreas.panzer@luther-lawfirm.com
Telefon +49 (89) 23714 17379

Eschborn/Frankfurt a.M.

Ulrich Siegemund
ulrich.siegemund@luther-lawfirm.com
Telefon +49 (6196) 592 16964

Nicole Fröhlich
nicole.froehlich@luther-lawfirm.com
Telefon +49 (6196) 592 24890

www.luther-lawfirm.com

Die Luther Rechtsanwalts-gesellschaft mbH berät in allen Bereichen des Wirtschaftsrechts. Zu den Mandanten zählen mittelständische und große Unternehmen sowie die öffentliche Hand. Luther unterhält Büros an 13 deutschen Standorten sowie in Brüssel, Budapest, Istanbul, Shanghai und Singapur und gehört dem internationalen Kanzleiverbund PMLG und Taxand, dem weltweiten Netzwerk unabhängiger Steuerberatungspraxen, an.

Berlin, Dresden, Düsseldorf, Eschborn/Frankfurt a. M., Essen, Hamburg, Hannover, Köln, Leipzig, Mannheim, München, Nürnberg, Stuttgart | Brüssel, Budapest, Istanbul, Shanghai, Singapur

