



MÜNCHNER
BILANZGESPRÄCHE



Bilanzsteuerrecht und Steuerbilanzpolitik – Handlungsempfehlungen

Schweitzer Sortiment

WP StB Kai Peter Künkele

WP StB Dr. Christian Zwirner

München, 27. November 2014

Agenda

1. Ausgangssituation: BMF-Schreiben vom März 2010 und EStÄR 2012
2. Anwendungsbereiche einer eigenständigen Steuerbilanzpolitik
3. Organisatorische Herausforderungen (Tax Accounting)
4. Konsequenzen und Möglichkeiten einer eigenständigen Steuerbilanzpolitik

1. Ausgangssituation: BMF-Schreiben vom März 2010 und EStÄR 2012



■ Status Quo

- Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit seit 2009
- Rechtsunsicherheit trotz – oder gerade wegen ? – BMF-Schreiben vom März 2010 (bzw. Juni 2010)
- zahlreiche Möglichkeiten, viele aber noch nicht im Fokus
- erste Erfahrungswerte liegen mit den Steuerbilanzen 2009 ff. bereits vor
- Handlungsmöglichkeiten bei Steuererklärungen 2010 ff.
- Aufwertung vieler Fragen durch EStÄR 2012
- zum Teil noch keine herrschenden Meinungen in Literatur und Verwaltung
- erste Literaturdiskussionen, z.B.
 - Stetigkeit in der Steuerbilanz?
 - Zuschreibungsgebot = Wertaufholungsgebot?
 - Wie weit gehen die steuerlichen Wahlrechte?

1. Ausgangssituation: BMF-Schreiben vom März 2010 und EStÄR 2012



■ Status Quo

- aktuelle Entwicklungen:
 - EStÄR 2012 liegen vor (BStBl. 2013 I S. 276 ff.)
 - Diskussionen um Wertansatz Rückstellungen wg. Beschränkung auf handelsrechtlichen Wert
 - zunächst weiterhin möglich: steuerliche HK nach alter Regelung
 - Stellungnahme OFD Chemnitz zu den Möglichkeiten der Bilanzänderung

Art und Umfang einer zunehmenden eigenständigen Steuerbilanzpolitik und die Entwicklung eigenständiger (bilanz-) steuerlicher Regelungen unterliegen derzeit einer dynamischen Entwicklung!

1. Ausgangssituation: BMF-Schreiben vom März 2010 und EStÄR 2012



- „Problematik“
 - eigenständige Aufzeichnungs- und Dokumentationspflichten erforderlich
 - Definition von Zuständigkeiten und Handhabung von Folgewirkungen (z.B. latente Steuern)
 - Entkopplung von Handels- und Steuerbilanz setzt ein höheres Fachwissen voraus als früher; Spezialwissen und eine rein steuerlich fokussierte Bilanzierung treten in den Vordergrund
 - Rechnungslegung wird komplizierter

1. Ausgangssituation: BMF-Schreiben vom März 2010 und EStÄR 2012



■ Steuerliche „Strategien“

■ Sinnvolle Strategien:

- Maximierung des handelsrechtlichen Ergebnisses bei gleichzeitiger Minimierung der Steuerbelastung
- Bewusste Steuerung der Verlustnutzung/Verlustverrechnung nach § 10d EStG, § 8c KStG
- Gestaltungen im Zusammenhang mit der Zinsschrankenregelung nach § 4h EStG

■ Besonderheiten:

- Abschnittsbesteuerung führt zu einer Aufwertung der steuerbilanzpolitischen Möglichkeiten in zeitlicher Hinsicht

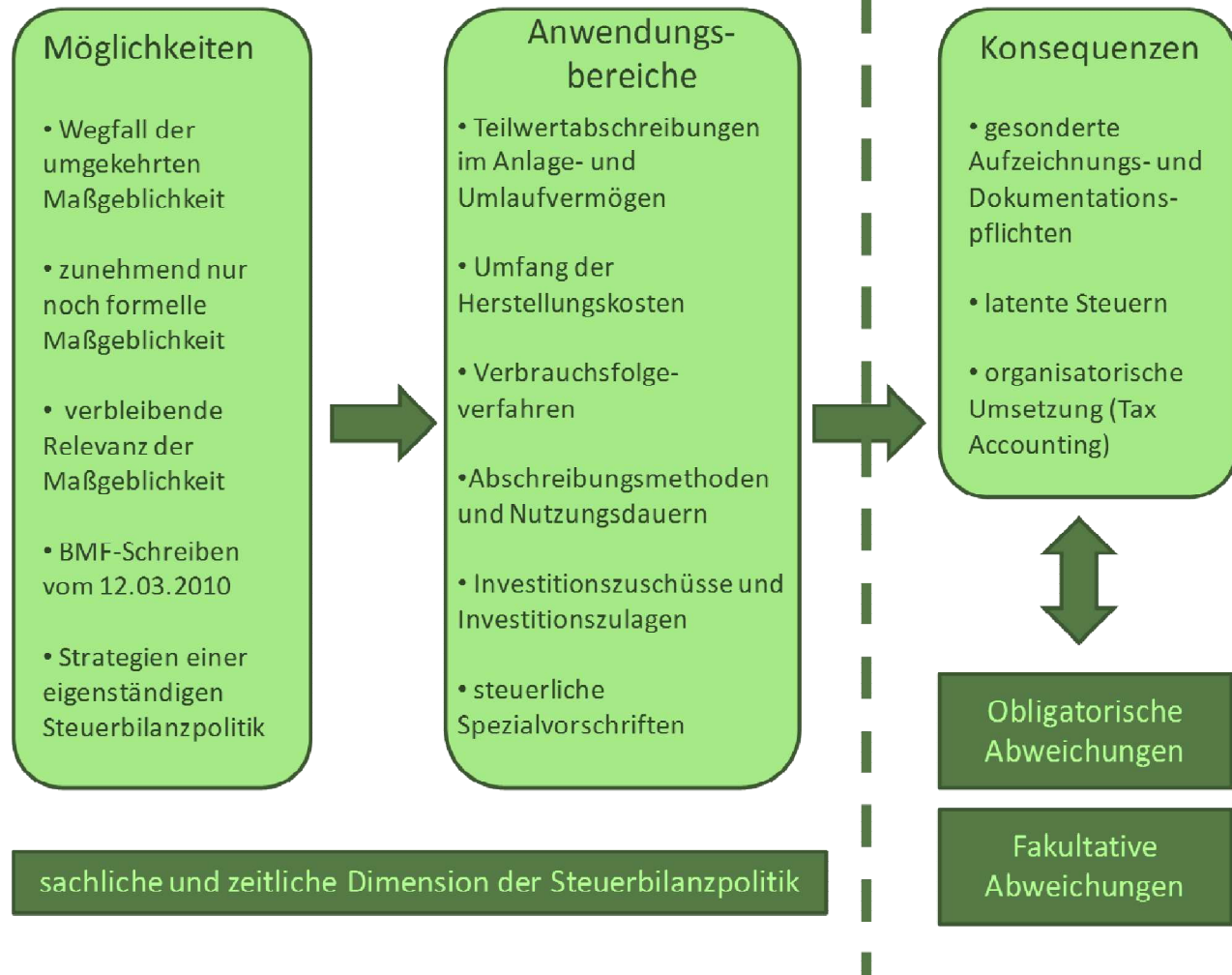
1. Ausgangssituation: BMF-Schreiben vom März 2010 und EStÄR 2012



Steuerbilanzpolitik ist eine mehrdimensionale Entscheidung!

Die einzelnen Möglichkeiten und Anwendungsbereiche müssen individuell analysiert werden!

Konsequenzen sind zu beachten!



Agenda

1. Ausgangssituation: BMF-Schreiben vom März 2010 und EStÄR 2012
2. Anwendungsbereiche einer eigenständigen Steuerbilanzpolitik
3. Organisatorische Herausforderungen (Tax Accounting)
4. Konsequenzen und Möglichkeiten einer eigenständigen Steuerbilanzpolitik

2. Anwendungsbereiche einer eigenständigen Steuerbilanzpolitik



- Teilwertabschreibungen auf Anteile an Kapitalgesellschaften
 - Die Zeus AG hält Anteile an der börsennotierten Apollo AG. Die Anschaffungskosten der Anteile zum 31.12.2009 und der bisherige handelsrechtliche und steuerrechtliche Buchwert betragen 1 Mrd. €.
 - Zum 31.12.2013 beträgt der Kurswert der Anteile an der Apollo AG 500 Mio. €. Die Wertminderung ist als dauerhaft zu beurteilen.
 - Handelsrechtlich besteht daher eine Abschreibungspflicht auf den Betrag von 500 Mio. €. Steuerlich besteht ein Wahlrecht, bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung eine Teilwertabschreibung vorzunehmen.
 - Entscheidet sich der Steuerpflichtige für die Inanspruchnahme des Wahlrechts – also zur Vornahme einer Teilwertabschreibung – und kommt es im Jahr 2014 zu einer entsprechenden Wertaufholung des Kurswerts der Anteile auf 1,1 Mrd. €, ergeben sich folgende Auswirkungen:

2. Anwendungsbereiche einer eigenständigen Steuerbilanzpolitik



- Teilwertabschreibungen auf Anteile an Kapitalgesellschaften
 - die Abschreibung im Jahr 2013 mindert nicht das zu versteuernde Einkommen
 - bei einer späteren Zuschreibung im Jahr 2014 kommt es zu einer Effektivbesteuerung i.H.v. 5% aufgrund der Fiktion nicht abzugsfähiger Betriebsausgaben in § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG
- Um das Risiko einer späteren Effektivbesteuerung aufgrund von Zuschreibungen zu vermeiden, besteht für den Bilanzierenden/Steuerpflichtigen ein Anreiz, im Jahr 2013 auf die Ausübung des steuerlichen Wahlrechts zur Teilwertabschreibung zu verzichten.
- Im Jahr der Abschreibung sind keine steuerlichen Nachteile verbunden, da die handelsrechtlich verpflichtende Abschreibung auf den niedrigeren beizulegenden Wert (Teilwert) keinen Eingang in die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens findet.

2. Anwendungsbereiche einer eigenständigen Steuerbilanzpolitik



- Teilwertabschreibungen auf Anteile an Kapitalgesellschaften
 - Kommt es im Jahr 2014 aufgrund der Kurssteigerungen handelsrechtlich zu einer Zuschreibungspflicht, werden die steuerlich negativen Auswirkungen der Effektivbesteuerung vermieden: Da steuerlich keine Teilwertabschreibung erfolgt ist, entspricht der Wertansatz der Anteile in der Steuerbilanz im Jahr 2014 nach wie vor den Anschaffungskosten i.H.v. 1 Mrd. €; es ergeben sich keine Gewinne aus einer Wertaufholung.

2. Anwendungsbereiche einer eigenständigen Steuerbilanzpolitik



- Außerplanmäßige Abschreibungen und Teilwertabschreibungen im Sachanlagevermögen
 - Die Baugrund AG ist Eigentümer eines Grundstücks, dessen Buchwert sich zum 31.12.2013 bislang auf 3.500.000 € beläuft.
 - Zum 01.01.2015 bahnt sich bei der Baugrund AG ein Gesellschafterwechsel an, der zum Untergang der körperschaftsteuerlichen und gewerbesteuerlichen Verlustvorträge führt.
 - Durch den Neubau einer Umgehungsstraße in 2013 ist der Wert des Grundstücks nachhaltig und dauerhaft im Wert gemindert.
 - Im handelsrechtlichen Jahresabschluss der Baugrund AG zum 31.12.2013 ist auf das Grundstück eine außerplanmäßige Abschreibung i.H.v. 1.500.000 € vorzunehmen.
 - Mit der Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit durch das BilMoG führt diese außerplanmäßige Abschreibung nicht mehr zwangsläufig zu einer Teilwertabschreibung in der Steuerbilanz.

2. Anwendungsbereiche einer eigenständigen Steuerbilanzpolitik



- Außerplanmäßige Abschreibungen und Teilwertabschreibungen im Sachanlagevermögen
 - Die Baugrund AG kann vielmehr das Wahlrecht zur Vornahme der Teilwertabschreibung in der Steuerbilanz unabhängig von der Handelsbilanz ausüben.
 - Die Baugrund AG wird auf eine Teilwertabschreibung auf das Grundstück in der Steuerbilanz verzichten, um die Verlustvorträge in 2013 letztmalig zu nutzen. Bei einer künftigen Bewertung des Grundstücks oder dessen Veräußerung kann die Baugrund AG den Wertverlust dann voll steuerlich geltend machen.

2. Anwendungsbereiche einer eigenständigen Steuerbilanzpolitik



■ Wertberichtigung auf Forderungen

- Die Surf & Sun GmbH stellt Surfbretter her. Sie hat im Jahr 2013 eine größere Lieferung ihrer Surfbretter nach Australien verkauft und dem Kunden ein Zahlungsziel bis November 2013 eingeräumt.
- Im Herbst 2013 hat der Kunde gegenüber der Surf & Sun GmbH erklärt, in Zahlungsschwierigkeiten zu sein.
- Zwar geht die Surf & Sun GmbH davon aus, dass ein Teil ihrer Forderung, die sich zum 31.12.2013 auf 1.200.000 € beläuft, bezahlt werden wird. Der genaue Betrag ist indes unsicher; allerdings kristallisiert sich in der Phase der Bilanzerstellung zunehmend heraus, dass der Kunde rd. 40 % der Forderung in 2014 begleichen kann.
- Im handelsrechtlichen Jahresabschluss zum 31.12.2013 ist die Forderung im Rahmen einer Einzelwertberichtigung abzuwerten.
- Der Abwertungssatz beträgt nach Einschätzung der Surf & Sun GmbH 60 %.

2. Anwendungsbereiche einer eigenständigen Steuerbilanzpolitik



- Wertberichtigung auf Forderungen
 - Für das Jahr 2013 weist die Gesellschaft einen handelsrechtlichen Jahresüberschuss von rd. 280.000 € aus. Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz liegen nicht vor. Für das Jahr 2014 erwartet die Surf & Sun GmbH ein positives Ergebnis (= handelsrechtlicher Jahresüberschuss und zu versteuerndes Einkommen) i.H.v. rd. 1.700.000 € (unter der Annahme, dass der australische Kunde 480.000 €, d.h. 40 % der Forderung, tatsächlich begleicht).
 - Aus der Zeit der Gründung der noch jungen Gesellschaft liegen steuerliche Verlustvorträge (GewSt und KSt) i.H.v. rd. 6.000.000 € vor.

2. Anwendungsbereiche einer eigenständigen Steuerbilanzpolitik



■ Wertberichtigung auf Forderungen

- Behält die Surf & Sun GmbH die handelsrechtlich vorgenommene Wertberichtigung bei und erzielt sie in 2014 das erwartete Ergebnis, ergibt sich folgende Steuerbelastung (bei einem Steuersatz von 30 %):
 - Für 2013: keine, da volle Verrechnung mit den bestehenden Verlustvorträgen.
 - Für 2014: Verlustverrechnung von 1.420.000 € (1 Mio. € direkt und 60 % von 700.000 €); Steuerbelastung von 30 % auf 280.000 € = 84.000 €.
- Den Betrag von 84.000 € an Steuerzahlung für 2014 kann die Surf & Sun GmbH dadurch verhindern, dass sie im Jahr 2013 für steuerliche Zwecke auf die Vornahme der Wertberichtigung verzichtet und das zu versteuernde Einkommen von rd. 1 Mio. € voll mit den bestehenden Verlusten verrechnet.
- Für das Jahr 2014 ist bei Begleichung der Forderung ein Aufwand i.H.v. 720.000 € zu erfassen; das steuerliche Ergebnis liegt dann bei rd. 1 Mio. € und kann ebenso voll mit den bestehenden Verlustvorträgen verrechnet werden. Im Ergebnis fallen für 2013 und 2014 keine Steuerzahlungen an.

2. Anwendungsbereiche einer eigenständigen Steuerbilanzpolitik



- Unterschiedliche Wertansätze der Herstellungskosten in Steuer- und Handelsrecht
 - Die Zeus AG baut Reinigungsmaschinen für Wasserfahrzeuge. Es ist ihr gelungen, ein neuartiges, besonders wassersparendes Modell zu entwickeln. Für die Herstellung dieses neuartigen Produkts fallen die folgenden Kosten an, die sich insgesamt auf 5.650 € belaufen und sowohl angemessen sind als auch auf den Zeitraum der Produktion entfallen:

Materialeinzelkosten	2.350 €
Fertigungseinzelkosten	1.250 €
Sondereinzelkosten der Fertigung	200 €
Materialgemeinkosten	400 €
Fertigungsgemeinkosten	650 €
durch Fertigung veranlasster Werteverzehr des Anlagevermögens	150 €
Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs	75 €
Aufwendungen für freiwillige soziale Leistungen	75 €
Aufwendungen für die betriebliche Altersversorgung	110 €
Fremdkapitalzinsen	90 €
Allgemeine Verwaltungskosten	150 €
Vertriebskosten	150 €

2. Anwendungsbereiche einer eigenständigen Steuerbilanzpolitik



- Unterschiedliche Wertansätze der Herstellungskosten in Steuer- und Handelsrecht
 - Insgesamt fallen für die Produktion einer Reinigungsmaschine Herstellungskosten i.H.v. 5.650 € an.
 - Aus den vorstehenden Daten ergeben sich bei der Bemessung der Herstellungskosten die folgenden Wertunter- sowie Wertobergrenzen für die handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Wertansätze bei der Zeus AG:

	HGB (i. d. F. vor BilMoG)	HGB (i. d. F. nach BilMoG)	EStR 2008	BMF/ESTÄR 2012
Wertuntergrenze	3.800 €	5.000 €	5.000 €	5.500 €
Wertobergrenze	5.500 €	5.500 €	5.500 €	5.500 €

- Aus den angegebenen Daten ist ersichtlich, dass sich die handelsrechtliche Wertuntergrenze der Herstellungskosten nach neuem Recht im Vergleich zur bisherigen Rechtslage erhöht.

2. Anwendungsbereiche einer eigenständigen Steuerbilanzpolitik



- Unterschiedliche Wertansätze der Herstellungskosten in Steuer- und Handelsrecht
 - Die Wertansätze in Handels- und Steuerrecht entsprechen sich hinsichtlich der Wertunter- und der Wertobergrenze.
 - Vertriebskosten dürfen nach wie vor weder in der Handels- noch in der Steuerbilanz als Herstellungskostenbestandteil aktiviert werden.

2. Anwendungsbereiche einer eigenständigen Steuerbilanzpolitik

- Weiterhin offen: Steuerlicher Umfang der Herstellungskosten
 - Anwendung des neuen Herstellungskostenbegriffs für Herstellungsvorgänge ab Verabschiedung neue Fassung (R 6.3 Abs. 9 EStÄR 2012)
 - Aber: BMF-Schreiben vom 25.03.2013 (BStBl. 2013 I S. 296): alternative Anwendung der „alten“ HK-Regelung bis Erfüllungsaufwand geklärt

■ Statistisches Bundesamt spricht von 1,5 Mrd. € p.a. an zusätzlichem Erfüllungsaufwand !

Kostenarten	HGB i. d. F. des BilMoG	BMF-Schreiben/ EStÄR 2012
Materialeinzelkosten	Pflicht	Pflicht
Fertigungseinzelkosten	Pflicht	Pflicht
Sondereinzelkosten der Fertigung	Pflicht	Pflicht
Materialgemeinkosten (angemessene Teile)	Pflicht	Pflicht
Fertigungsgemeinkosten (angemessene Teile)	Pflicht	Pflicht
Fertigungsbedingter Werteverzehr des Anlagevermögens	Pflicht	Pflicht
Wertuntergrenze		
Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs	Wahlrecht	Pflicht
Aufwendungen für freiwillige soziale Leistungen	Wahlrecht	Pflicht
Aufwendungen für die betriebliche Altersversorgung	Wahlrecht	Pflicht
Fremdkapitalzinsen (im Zeitraum der Herstellung)	Wahlrecht	wie Handelsbilanz
Kosten der allgemeinen Verwaltung	Wahlrecht	Pflicht
Wertobergrenze		
Vertriebskosten	Verbot	Verbot
Forschungskosten	Verbot	Verbot

2. Anwendungsbereiche einer eigenständigen Steuerbilanzpolitik



- Verbrauchsfolgeverfahren: Lifo vs. Fifo
 - Im Jahr 2010 wurden von der Prometheus GmbH Vorratsgegenstände eines Teilerzeugnisses wie folgt erworben (zum 01.01.2010 lagen keine Vermögensgegenstände auf Lager):

15.01.2010	Erwerb	1.000 Stück	á 1,20 €
31.03.2010	Verbrauch	- 500 Stück	
22.04.2010	Erwerb	800 Stück	á 1,50 €
14.05.2010	Verbrauch	- 600 Stück	
13.08.2010	Erwerb	300 Stück	á 1,10 €
13.09.2010	Verbrauch	- 100 Stück	
18.12.2010	Erwerb	700 Stück	á 1,25 €
30.12.2010	Verbrauch	- 600 Stück	

2. Anwendungsbereiche einer eigenständigen Steuerbilanzpolitik



- Verbrauchsfolgeverfahren: Lifo vs. Fifo
 - Zum 31.12.2010 liegen 1.000 Stück des Produktes auf Lager. Der Marktpreis (Einkaufspreis) beträgt 1,25 € je Stück.
 - Anwendung der Fifo-Methode:
 - Der Bestand zum 31.12.2010 setzt sich zusammen aus folgenden Mengen: 300 Stück à 1,10 € und 700 Stück à 1,25 €.
 - Der Bestand ist zu bewerten mit 1.205 €; da der Wert je Stück am 31.12.2010 bei rund 1,25 € liegt, muss keine Abschreibung auf den niedrigeren Wert erfolgen.
 - Die Bewertung zum 31.12.2010 erfolgt mit 1.205 €.

2. Anwendungsbereiche einer eigenständigen Steuerbilanzpolitik



- Verbrauchsfolgeverfahren: Lifo vs. Fifo
 - Anwendung der Lifo-Methode:
 - Der Bestand zum 31.12.2010 setzt sich zusammen aus folgenden Mengen:
1.000 Stück à 1,20 €.
 - Der Bestand ist zu bewerten mit 1.200 €; da der Wert je Stück am 31.12.2010 bei rund 1,25 € liegt, muss keine Abschreibung auf den niedrigeren Wert erfolgen.
 - Die Bewertung zum 31.12.2010 erfolgt mit 1.200 €.
 - Der Jahresverbrauch ist zu bewerten mit 2.405 €.
 - Die Prometheus GmbH kann handelsrechtlich den Wertansatz des Vorratsvermögens mit 1.205 € und steuerlich mit 1.200 € je Vermögensgegenstand vornehmen.
 - Handelsrechtlich wird dadurch ein höheres Ergebnis ausgewiesen als steuerlich.

2. Anwendungsbereiche einer eigenständigen Steuerbilanzpolitik

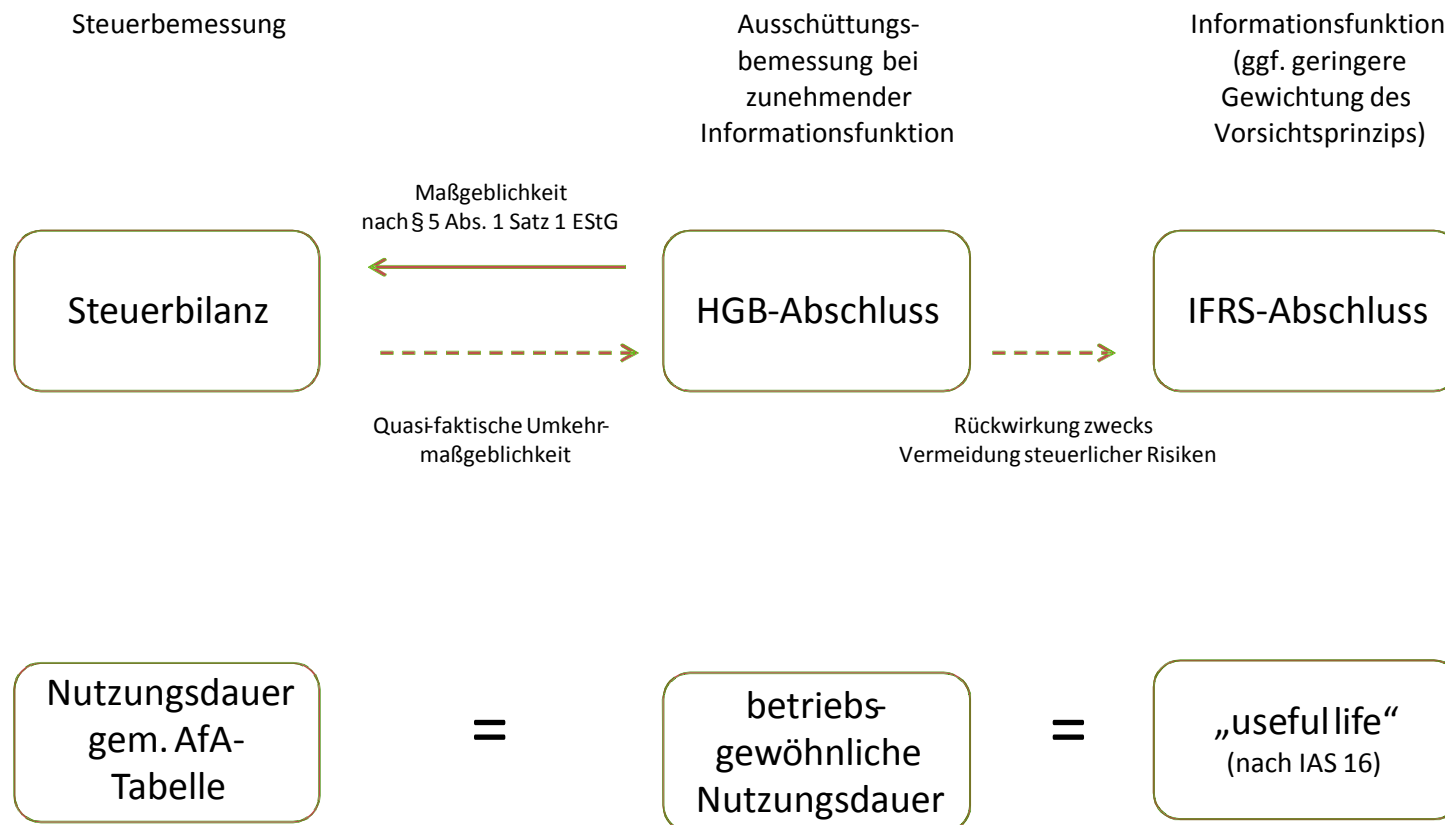


- Steuerbilanzpolitik auf Grundlage unterschiedlicher Nutzungsdauern
 - Die Paulchen AG hat im Jahr 2014 eine neue Maschine für 1.600.000 € erworben.
 - Ausweislich der steuerlichen AfA-Tabelle beträgt die Abschreibungsdauer für die Maschine acht Jahre.
 - Die Paulchen AG verfügt über hohe steuerliche Verlustvorträge und benötigt für weitere Investitionen in den kommenden Jahren eine hohe Liquidität.
 - Handelsrechtlich erwartet die Paulchen AG aufgrund des hohen Marktdrucks und des zunehmenden technischen Fortschritts, dass die Maschine nur über 5 Jahre im Betrieb genutzt werden kann, bevor eine neue Maschine erworben werden muss.
 - Steuerlich will die Paulchen AG keine Risiken eingehen und Diskussionen mit der Bp vermeiden.
 - Während die steuerliche Abschreibung 200.000 € p.a. beträgt, wird die Maschine handelsrechtlich mit 320.000 € p.a. abgeschrieben.

2. Anwendungsbereiche einer eigenständigen Steuerbilanzpolitik



- Risiko Nutzungsdauer: längere ND nach HGB schlägt durch



2. Anwendungsbereiche einer eigenständigen Steuerbilanzpolitik



■ § 6b EStG-Rücklage in der Steuerbilanz

- Die Hubertus AG hat aus einem Waldverkauf in 2011 stille Reserven i.H.v. 2.000.000 € realisiert.
- Zur Vermeidung der unmittelbaren Besteuerung der stillen Reserven hat die Hubertus AG in der Steuerbilanz 2011 eine steuerliche Rücklage nach § 6b EStG i.H.v. 2.000.000 gebildet.
- Aufgrund der Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit durch das BilMoG stellt eine korrespondierende Vorgehensweise in der Handelsbilanz keine Voraussetzung mehr für die steuerliche Bildung von Rücklagen nach § 6b EStG dar.
- Die Hubertus AG wird in ihrem handelsrechtlichen Jahresabschluss zum 31.12.2011 keinen Sonderposten mit Rücklageanteil bilden.
- Durch die abweichende Bilanzierung entsteht eine nicht permanente Wertansatzdifferenz zwischen Handels- und Steuerbilanz, auf die passive latente Steuern i.H.v. 600.000 € ($= 2.000.000 \times 30\%$ angenommener Ertragsteuersatz) abgegrenzt werden müssen.

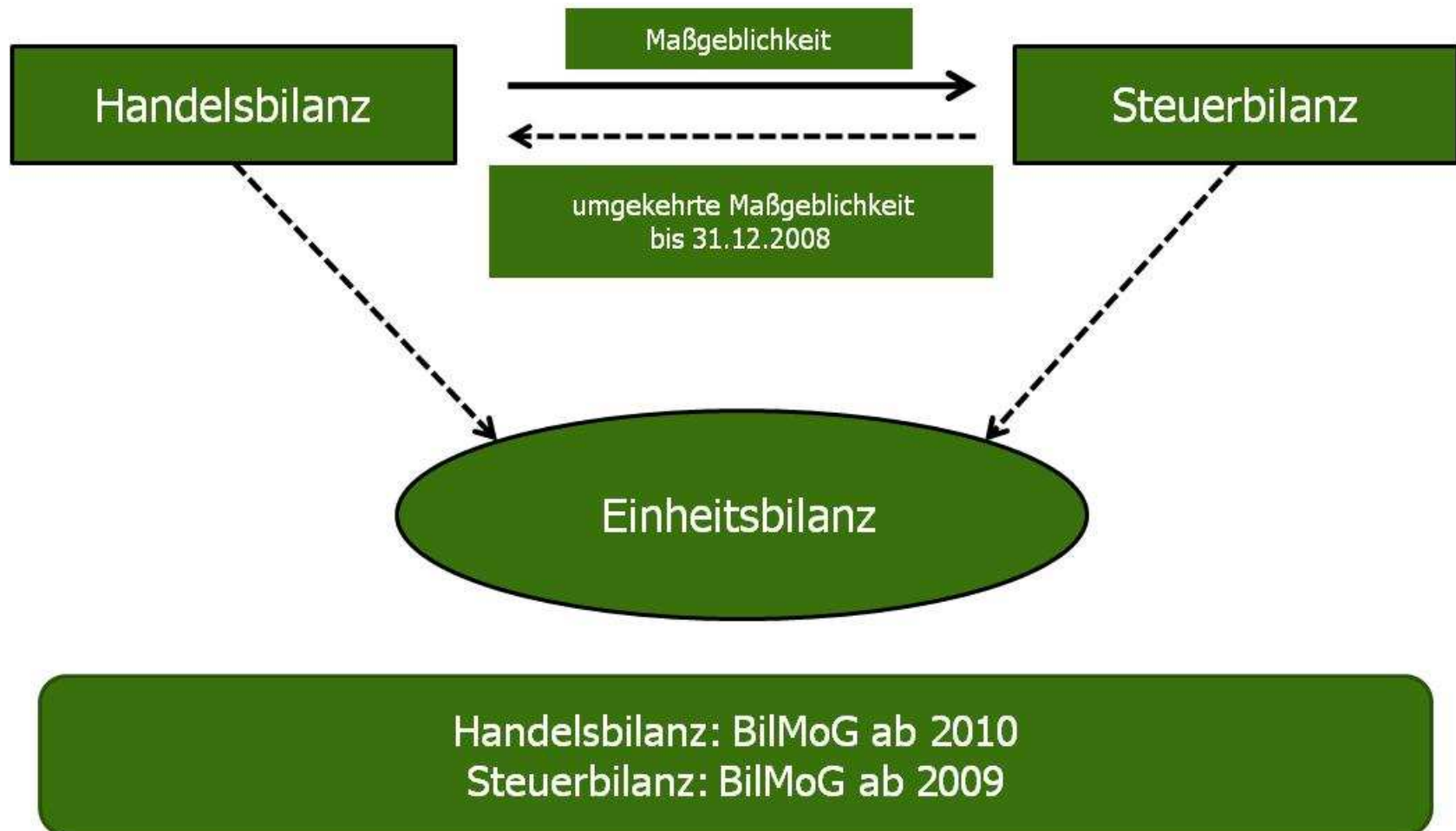
Agenda

1. Ausgangssituation: BMF-Schreiben vom März 2010 und EStÄR 2012
2. Anwendungsbereiche einer eigenständigen Steuerbilanzpolitik
3. Organisatorische Herausforderungen (Tax Accounting)
4. Konsequenzen und Möglichkeiten einer eigenständigen Steuerbilanzpolitik

3. Organisatorische Herausforderungen (Tax Accounting)

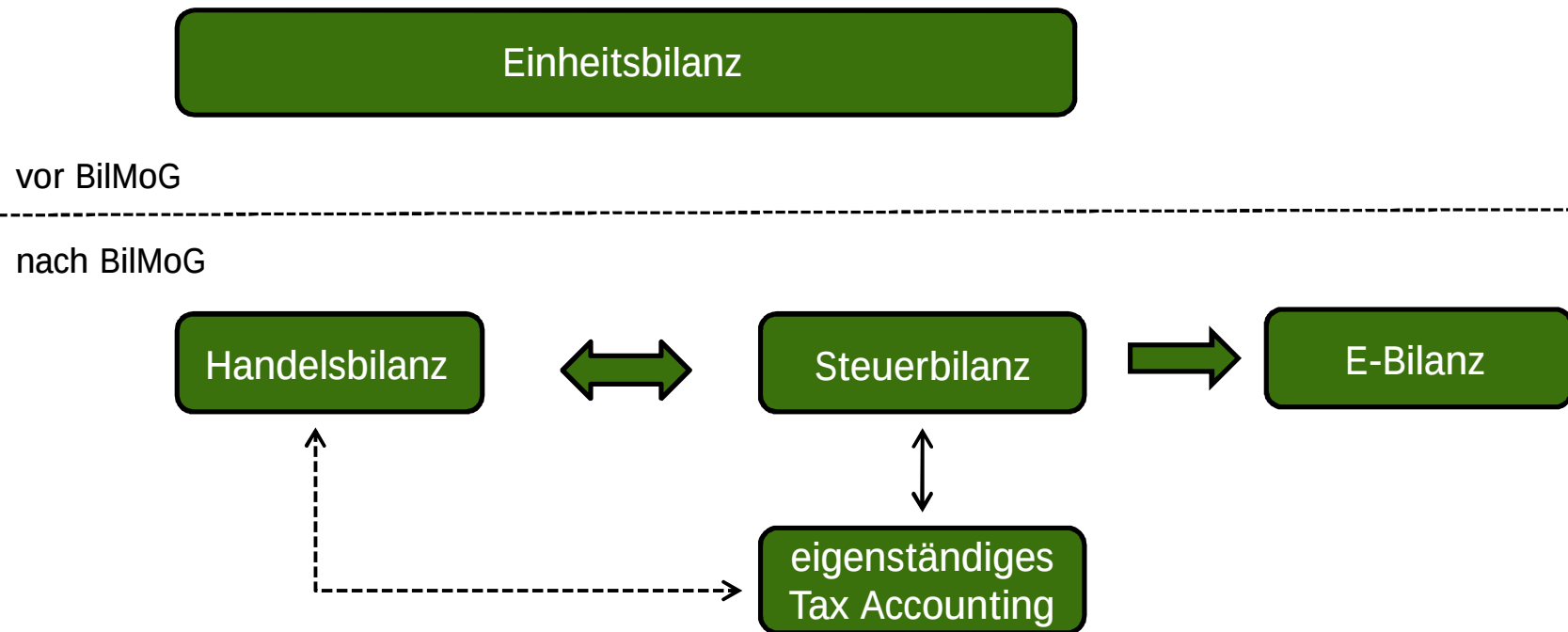


- Abgrenzung von Steuer- und Handelsbilanz



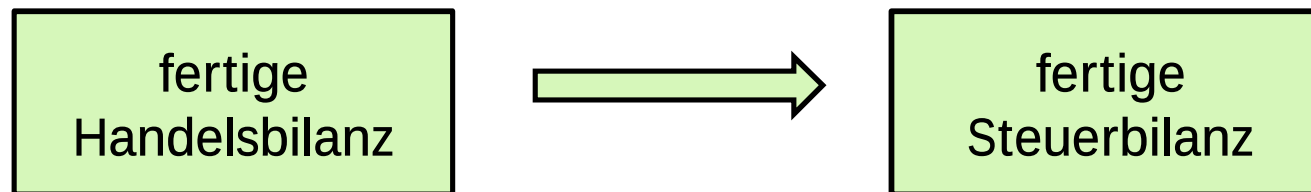
3. Organisatorische Herausforderungen (Tax Accounting)

- Steuerbilanz als eigenständiges Buchwerk

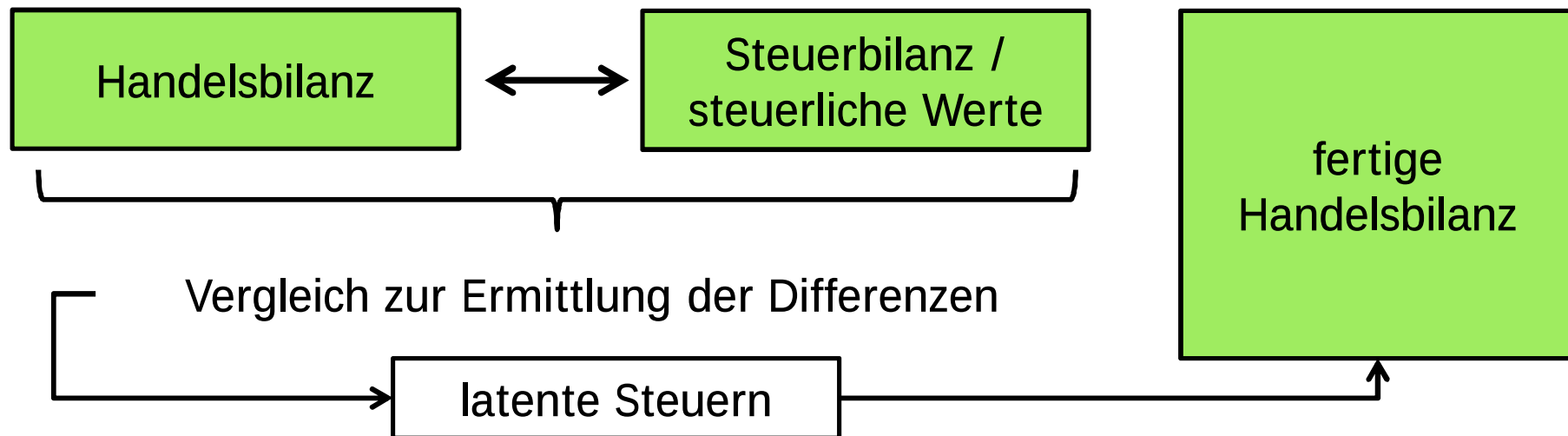


3. Organisatorische Herausforderungen (Tax Accounting)

- Neue Vorgehensweise und Abläufe



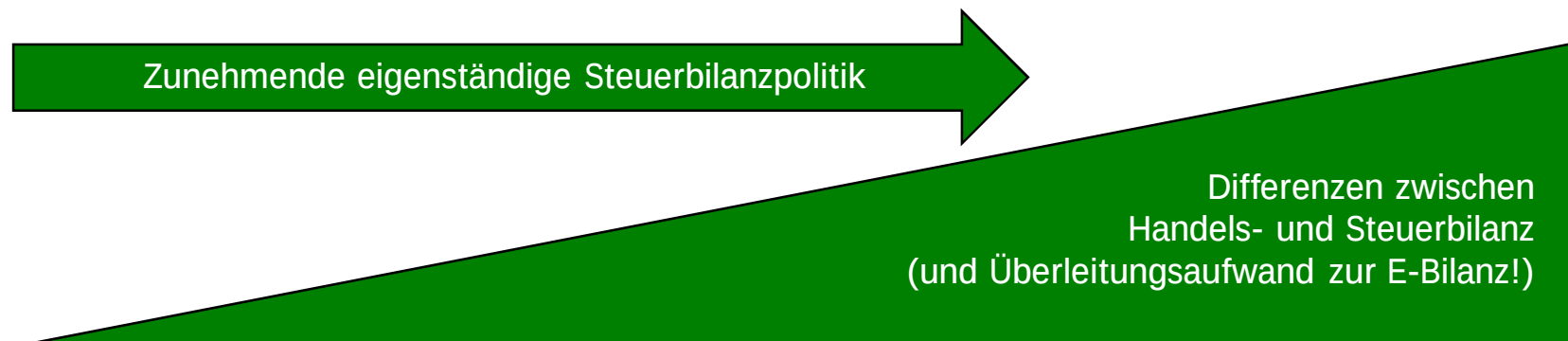
nach BilMoG



3. Organisatorische Herausforderungen (Tax Accounting)



- Nur noch rudimentäre Maßgeblichkeit!
 - Komplexität von Überleitungen steigt
 - Anforderungen an das spezifische Wissen von Handels- und Steuerrecht steigt
 - Umfang der Korrekturen abhängig von betriebener Steuerbilanzpolitik



- „eigenständige“ steuerbilanzpolitische Wertansätze erfordern gesonderte Dokumentation

3. Organisatorische Herausforderungen (Tax Accounting)



- Dokumentations- & Aufzeichnungspflichten
 - zukünftig wird die Ausübung steuerrechtlicher – vom Handelsrecht abweichender – Wahlrechte an der Erfüllung bestimmter Dokumentationspflichten festgemacht
 - Festlegung der Dokumentationspflichten erfolgt in § 5 Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG
 - Klarstellung und Aufwertung der eigenständigen Dokumentationspflichten durch EStÄR 2012
 - gesonderte Verzeichnisse sind zu führen, in denen Folgendes enthalten ist:
 - Anschaffungs- bzw. Herstellungszeitpunkt
 - Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten
 - Vorschrift des ausgeübten steuerlichen Wahlrechts
 - vorgenommene Abschreibung
 - Ergänzung der steuerrechtlichen Rechnungslegung um ein eigenständiges Verzeichnis

3. Organisatorische Herausforderungen (Tax Accounting)



- Dokumentations- & Aufzeichnungspflichten
 - gesonderte Pflichten sind bei zahlreichen Sachverhalten (im AV und UV) zu berücksichtigen, z.B.
 - unterschiedliche Abschreibungsmethoden (steuerlich degressiv, handelsrechtlich linear)
 - unterschiedliche Nutzungsdauern
 - spezielle steuerliche Abschreibungen (z.B. §7i EStG)
 - steuerliche Rücklagen (z.B. §6b EStG, R 6.6 Abs. 4 EStR)
 - bewusste steuerbilanzpolitische Entscheidungen (z.B. Verzicht auf Teilwertabschreibungen in Steuerbilanz oder abweichende Behandlung von Investitionszulagen / Investitionszuschüssen)
 - Fortführung des Geschäfts- oder Firmenwerts (steuerlich 15 Jahre, handelsrechtlich kürzer)

Alle Abweichungen von der Handelsbilanz sind zu dokumentieren!

3. Organisatorische Herausforderungen (Tax Accounting)



- Dokumentations- & Aufzeichnungspflichten
 - Notwendigkeit und Risiko
 - gesetzliche Notwendigkeit zur Dokumentation der Wertansätze
 - Überleitung mittels Excel bei komplexen, mehrjährigen Sachverhalten nicht empfehlenswert
 - Risiko: keine ausreichende Dokumentation → keine Anerkennung steuerlicher Werte und Vergünstigungen
 - Frage: Wenn im Rahmen der Bp Wertansatz nicht anerkannt wird → Wahlrecht gilt als nicht ausgeübt → nachträgliche Ausübung im Rahmen von Bilanzänderung / Bilanzberichtigung im Rahmen Bp → sind lfd. Aufzeichnungspflichten damit Makulatur?

3. Organisatorische Herausforderungen (Tax Accounting)



- Notwendigkeit einer vorläufigen Steuerbilanz
 - zur Abgrenzung latenter Steuern ist die Aufstellung einer vorläufigen Steuerbilanz zwingend erforderlich
 - dadurch sind bereits zum Zeitpunkt der handelsrechtlichen Bilanzierung steuerbilanzielle Ansatz- und Bewertungshandlungen vorzunehmen
 - hinsichtlich steuerlicher Wahlrechte sind bereits Entscheidungen zu treffen
 - durch die Interdependenz von Handels- und Steuerbilanz sorgt die eigenständige steuerliche Wahlrechtsausübung zu einer direkten Beeinflussung der VFE-Lage der betreffenden Gesellschaft
 - fraglich ist, wie mit einer geänderten steuerlichen Wahlrechtsausübung im Zeitraum zwischen vorläufiger und endgültiger Steuerbilanz umzugehen ist
 - Problem: Zwischen dem handelsrechtlichen Bilanzstichtag und dem Zeitpunkt der endgültigen Steuerfestsetzung besteht ein langer Erkenntniszeitraum

3. Organisatorische Herausforderungen (Tax Accounting)



- Notwendigkeit einer vorläufigen Steuerbilanz
 - zu unterscheiden ist der Zeitraum der Aufstellung des handelsrechtlichen JA und der Einreichung der Steuererklärung sowie der Zeitraum zwischen der Einreichung der Steuererklärung und der bestandskräftigen Veranlagung
 - zudem ist fraglich, ob der Steuerpflichtige bei der Aufstellung der endgültigen Steuerbilanz alle Fehler der vorläufigen Steuerbilanz korrigieren muss bzw. darf und somit ein eigenständiger Wertaufhellungszeitraum berücksichtigt werden muss
 - Grundsatz des BFH: Handels- und steuerrechtlich ist der Wertaufhellungszeitraum identisch (vgl. BFH, Beschluss vom 12.12.2012 – IB 27/12, DStR 2013, S. 897 ff.)
 - a.A. *Herrfurth*, StuB 2014, S. 126: Bis zur bestandskräftigen Veranlagung sind alle bekannt gewordenen Tatsachen und Erkenntnisse zu berücksichtigen

3. Organisatorische Herausforderungen (Tax Accounting)



- Notwendigkeit einer vorläufigen Steuerbilanz
 - Erste Ausübung steuerlicher Wahlrechte erfolgt bereits bei Aufstellung der HB bzw. der vorläufigen StB
 - Diese erste (vorläufige) abgebildete steuerrechtliche Wahlrechtsausübung ist für den Steuerpflichtigen ohne Bindungswirkung für die Steuerveranlagung
 - Bei Einreichung der Steuererklärung kann es bei abweichender Wahlrechtsausübung mit Einreichung der Steuererklärung zu einer veränderten VFE-Lage kommen

Agenda

1. Ausgangssituation: BMF-Schreiben vom März 2010 und EStÄR 2012
2. Anwendungsbereiche einer eigenständigen Steuerbilanzpolitik
3. Organisatorische Herausforderungen (Tax Accounting)
4. Konsequenzen und Möglichkeiten einer eigenständigen Steuerbilanzpolitik

4. Konsequenzen und Möglichkeiten einer eigenständigen Steuerbilanzpolitik



- Bilanzänderung: Verfügung der OFD Chemnitz vom 29.12.2011
 - Auffassung der Finanzverwaltung
 - VAZ bis 2008
 - Bilanzänderung nur möglich, wenn dem Finanzamt eine geänderte Handelsbilanz vorgelegt wird
 - Unterscheidung nach verschiedenen Rechtsformen und Größenklassen
 - sofern die Feststellung des geänderten handelsrechtlichen Jahresabschlusses nicht abgewartet werden kann, ist der Prüfungsbericht der steuerlichen Außenprüfung zunächst ohne die Berücksichtigung der geltend gemachten Bilanzänderung auszufertigen

4. Konsequenzen und Möglichkeiten einer eigenständigen Steuerbilanzpolitik



- Bilanzänderung: Verfügung der OFD Chemnitz vom 29.12.2011
 - Auffassung der Finanzverwaltung
 - VAZ ab 2009
 - Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit
 - unabhängige Nutzung der Wahlrechte
 - Aufzeichnungspflichten sind nach § 5 Abs. 1 EStG zu beachten
 - wird als Reaktion auf eine Prüfungsfeststellung ein steuerliches Wahlrecht im Wege der Bilanzänderung erstmals ausgeübt, ist dies durch die Aufzeichnung nach § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG zu dokumentieren.
 - Vorlage einer geänderten Handelsbilanz ist nicht erforderlich
 - soweit Bewertungswahlrechte in der Handelsbilanz geändert werden und sich die Änderungen durch die weiterhin bestehende Maßgeblichkeit auf die Steuerbilanz auswirken, muss unverändert ein wirksam geänderter und festgestellter handelsrechtlicher Jahresabschluss vorgelegt werden

4. Konsequenzen und Möglichkeiten einer eigenständigen Steuerbilanzpolitik



- Bilanzänderung: Verfügung der OFD Chemnitz vom 29.12.2011
 - Die A-AG verfügt über ein Grundstück, das wegen einer Kontamination die Voraussetzungen des § 253 Abs. 3 Satz 3 HGB zum 31.12.t1 erfüllt. Eine außerplanmäßige Abschreibung aufgrund einer dauernden Wertminderung ist notwendig. Der Abschreibungsbetrag beläuft sich auf 500.000 €.
 - Die Anschaffungskosten des Grundstücks (und gleichzeitig sein bisheriger Buchwert) belaufen sich auf 800.000 €.
 - Die Gesellschaft weist nach Vornahme der Abschreibung ein Ergebnis von - 400.000 € für t1 aus.
 - Steuerliche Abweichungen bestehen nicht.
 - Der steuerliche Verlustvortrag aus dem Vorjahr beträgt 100.000 €.

4. Konsequenzen und Möglichkeiten einer eigenständigen Steuerbilanzpolitik



- Bilanzänderung: Verfügung der OFD Chemnitz vom 29.12.2011
 - Die A-AG verzichtet in ihrer Steuerbilanz auf die Vornahme der Teilwertabschreibung, indem sie das Wahlrecht nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG nicht in Anspruch nimmt.
 - Die entsprechende Abweichung zwischen dem handelsrechtlichen (300.000 €) und steuerlichen Wertansatz (800.000 €) dokumentiert die A-AG nach § 5 Abs. 1 EStG.
 - Steuerlich weist die A-AG damit ein Ergebnis von 100.000 € aus, das mit dem Verlustvortrag aus dem Vorjahr zu verrechnen ist.
 - In der Handelsbilanz verzichtet die A-AG auf den Ansatz aktiver latenter Steuern aufgrund der Wertdifferenz.
 - Bei einer steuerlichen Außenprüfung im Jahr t4 nimmt die Betriebsprüfung eine Änderung der Steuerbilanz der A-AG für t1 vor und versagt den Ansatz von Rückstellungen i.H.v. rd. 600.000 €. Als Konsequenz hieraus wird das steuerliche Ergebnis der A-AG auf 700.000 € festgesetzt.

4. Konsequenzen und Möglichkeiten einer eigenständigen Steuerbilanzpolitik



- Bilanzänderung: Verfügung der OFD Chemnitz vom 29.12.2011
 - Um die entsprechenden Steuer- und Zinseffekte zu verhindern (oder zumindest zu kompensieren), übt die A-AG als Reaktion auf das Ergebnis der Betriebsprüfung nun das steuerliche Wahlrecht nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG aus (Bilanzänderung) und nimmt die Teilwertabschreibung auf das Grundstück in Höhe von 500.000 € vor.
 - Diese Wahlrechtsausübung ist ohne eine Änderung der Handelsbilanz möglich.
 - Die Möglichkeit besteht für die A-AG erst seit der Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit.

Neue Möglichkeiten für den Steuerpflichtigen / Fragen der Stetigkeit
rücken in den Fokus der Betrachtung

4. Konsequenzen und Möglichkeiten einer eigenständigen Steuerbilanzpolitik



- keine Bewertungsstetigkeit in der Steuerbilanz
 - häufig anzutreffende Meinung in der Literatur ist, dass die handelsrechtliche Bewertungsstetigkeit über die Maßgeblichkeit auch für die Steuerbilanz gilt
 - dies kann nur für Fälle gelten, in denen keine expliziten steuerlichen Wahlrechte bestehen
 - in den Fällen der Maßgeblichkeit des handelsrechtlichen Wertansatzes für die Steuerbilanz kann keine allein steuerlich abweichende Bewertung erfolgen
 - das Steuerrecht selbst kennt – bereits früher und bis heute unverändert – kein gesetzlich kodifiziertes Stetigkeitsgebot



- Nach der hier vertretenen Auffassung: **kein steuerliches Stetigkeitsgebot** (Ubg 2013, S. 305 ff.; DStR 2013, S. 2077 ff.)

4. Konsequenzen und Möglichkeiten einer eigenständigen Steuerbilanzpolitik

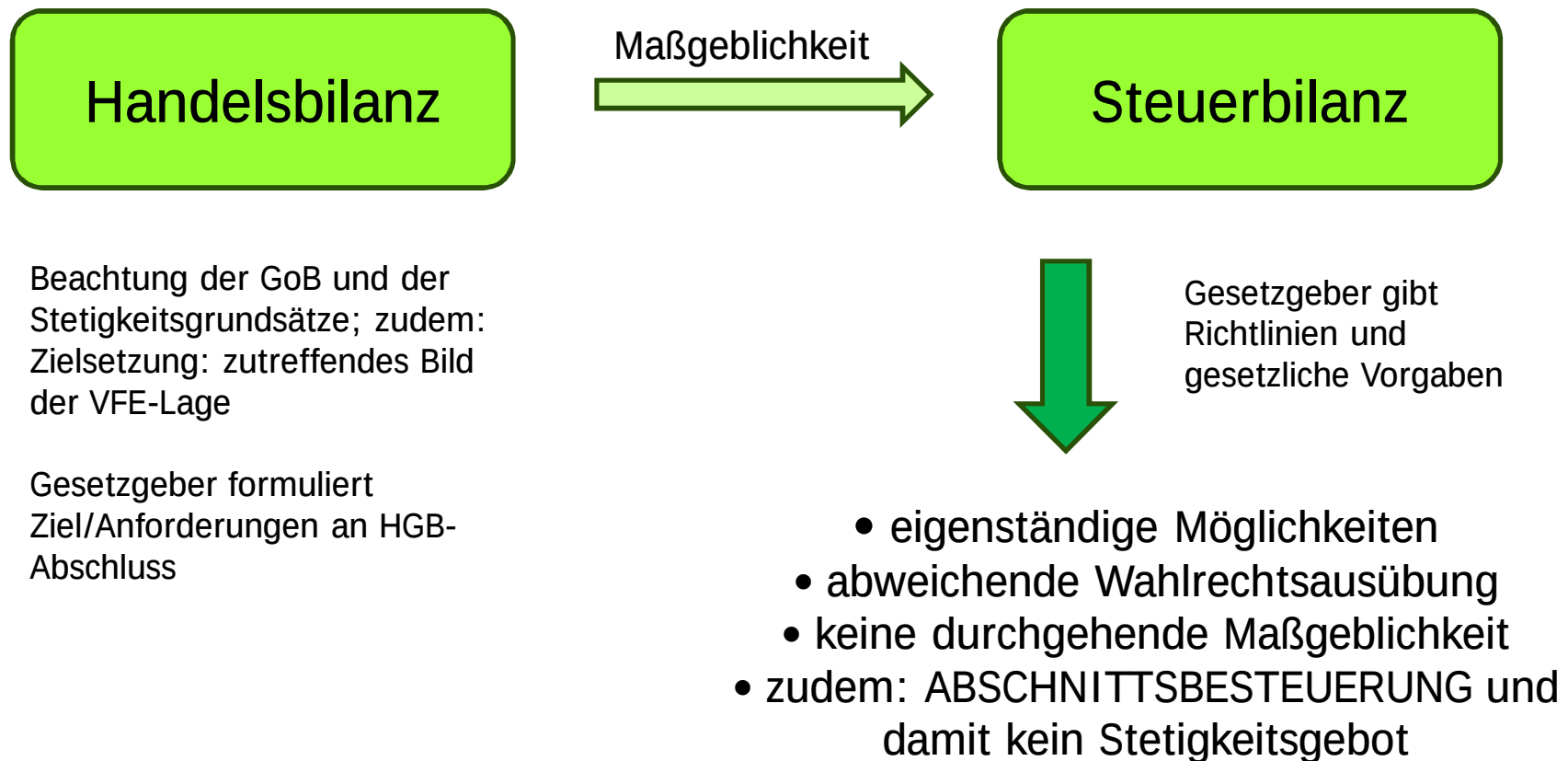


- keine Bewertungsstetigkeit in der Steuerbilanz
 - Argumente gegen einer steuerliche Bewertungsstetigkeit
 - nach dem das deutsche (Ertrag-) Steuerrecht prägenden Prinzip der Abschnittsbesteuerung gem. § 2 Abs. 7 EStG wird für eine Besteuerung gem. der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht auf die Totalperiode des Unternehmens, sondern auf das einzelne Wirtschafts- bzw. Kalenderjahr abgestellt
 - vor dem Hintergrund der vorgenannten Argumente könnte einzig das Willkürverbot im Einzelfall die Forderung nach einer steuerlichen Stetigkeit begründen

Diskussionen um Stetigkeit in der Steuerbilanz bleiben offen!

4. Konsequenzen und Möglichkeiten einer eigenständigen Steuerbilanzpolitik

■ Aufwertung der Steuerbilanz(politik)



Herzlichen Dank für Ihre Aufmerksamkeit !

Haben Sie noch Fragen?



- Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!
- Haben Sie noch Fragen?
 - Kai Peter Künkele, Dipl.-Kfm., WP, StB
 - kaipeter.kuenkele@kleeberg.de
- Telefon: 089 55 983-238
- Telefax: 089 55 983-280
- Weitere Informationen unter:
 - www.kleeberg.de



- Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!
- Haben Sie noch Fragen?
 - Dr. Christian Zwirner, Dipl.-Kfm., WP, StB
 - christian.zwirner@kleeberg.de
- Telefon: 089 55 983-248
- Telefax: 089 55 983-280
- Weitere Informationen unter:
 - www.kleeberg.de



Termine und Themen unter www.muenchner-bilanzgespraeche.de

- 26. März 2015, 19.00 Uhr
Thema: IFRS-Update 2014/2015
- 21. Mai 2015, 19.00 Uhr
Thema: Personengesellschaften
- 18. Juni 2015, 12.00 Uhr
Thema: Internationales Steuerrecht
- 25. Juni 2015, 19.00 Uhr
Thema: Umsatzsteuer
- 16. Juli 2015, 19.00 Uhr
Thema: Unternehmensbewertung
- 15. Oktober 2015, 19.00 Uhr
Thema: Gesellschaftsrecht
- 26. November 2015, 19.00 Uhr
Thema: Bilanzrecht



The screenshot shows the homepage of the 'Münchner Bilanzgespräche' website. It features a green header with a navigation menu containing 'Startseite', 'Veranstaltungen', 'Veranstaltungsort', 'Veranstalter', and 'Anmeldung'. The main content area is white and contains a detailed description of the event series, its goals, and contact information. At the bottom, there is a green graphic of the Munich skyline with the text 'MÜNCHNER BILANZGESPRÄCHE' above it.

Münchner Bilanzgespräche

Bei den Münchner Bilanzgesprächen, einer Kooperation zwischen dem Bundesanzeiger Verlag, der Dr. Kleeberg & Partner GmbH WPG StBG sowie Schweizer Sortiment, halten wir Sie regelmäßig über aktuelle Themen aus dem Bereich der nationalen und internationalen Rechnungslegung auf dem Laufenden. Neben Bilanzierungsthemen behandeln wir dabei auch wichtige Schnittstellen wie z.B. die Unternehmensbewertung oder Themen aus dem (Bilanz-) Steuerrecht. Anlassbezogen stellen wir jeweils aktuelle Trends und Praxisprobleme in den Fokus.

Mehrmals im Jahr laden wir Sie anlässlich der Münchner Bilanzgespräche zu Vortrags- und Diskussionsveranstaltungen ein. Nach ein oder zwei themenbezogenen Referaten diskutieren wir gerne mit Ihnen unterschiedliche Standpunkte und freuen uns dabei auch auf Beiträge aus dem Auditorium. Das Ziel der Münchner Bilanzgespräche ist es, anhand der Erläuterungen und Diskussionen wichtige fachliche Inhalte und Herangehensweisen an schwierige Fragen zu vermitteln sowie den Teilnehmern Lösungsmöglichkeiten für praktische Probleme aufzuzeigen.

Im Anschluss an die Vorträge und Diskussionen laden wir Sie zu einem kleinen Imbiss ein und setzen bei diesem Get together gerne den (fachlichen) Gedankenaustausch fort. Die Münchner Bilanzgespräche stehen damit voll und ganz im Zeichen individueller Gespräche, lebhafter Diskussionen und einem fachbezogenen Networking.

MÜNCHNER BILANZGESPRÄCHE

Disclaimer

Die vorliegende Publikation dient der Information unserer Mandanten und Kunden sowie der interessierten Öffentlichkeit. Alle Angaben wurden sorgfältig recherchiert und zusammengestellt. Wir übernehmen dennoch keine Gewähr und keine Haftung für die Vollständigkeit und Richtigkeit der Hinweise. Alle Angaben beziehen sich auf den Stand zum Zeitpunkt der Manuskriptfertigung. Aufgrund künftiger Entwicklungen können Änderungen eintreten. Wir übernehmen keine Verpflichtung, hierüber zu informieren. Die in diesem Dokument gegebenen Informationen beruhen auf Quellen, die wir für zuverlässig halten, jedoch nicht einer neutralen Prüfung unterzogen haben. Die Herausgeber/Autoren übernehmen keine Gewähr und keine Haftung für die Vollständigkeit und Richtigkeit der hierin enthaltenen Informationen. Die in dieser Untersuchung vertretenen Meinungen stellen ausschließlich die Auffassungen der Herausgeber/Autoren dar und können sich jederzeit ändern; solche Meinungsänderungen müssen nicht publiziert werden.

Copyright-Vermerk

© 11/2014. Herausgeber dieses Werks ist die Dr. Kleeberg & Partner GmbH, München. Wir weisen darauf hin, dass das Urheberrecht sämtlicher Texte und Grafiken in diesem Werk bei uns als Herausgeber und ggf. bei den Autoren liegt. Die begründeten Urheberrechte bleiben umfassend vorbehalten. Jede Form der Vervielfältigung z. B. auf drucktechnischem, elektronischem, optischem, photo-mechanischem oder ähnlichem Wege – auch auszugsweise – bedarf der ausdrücklichen, schriftlichen Einwilligung des Herausgebers und ggf. des Autors. Es ist Dritten nicht gestattet, das Werk – auch auszugsweise – zu vervielfältigen.