



Die Community für Entscheider im Steuerbereich

## 12. taxcellence club

# Aktuelle Fragen zur Steuerbilanz und zur steuerlichen Gewinnermittlung

3. Februar 2022



Die Community für Entscheider im Steuerbereich

- ✦ Hochwertige Wissensvermittlung
- ✦ Offener Gedankenaustausch
- ✦ Intensives Networking



# Agenda

- 1 \_\_\_\_\_
- 2 \_\_\_\_\_
- 3 \_\_\_\_\_
- 4 \_\_\_\_\_
- 5 \_\_\_\_\_
- 6 \_\_\_\_\_

1. **Bilanzierung „digitaler“ Wirtschaftsgüter**
2. **Abzinsung in der Steuerbilanz**
3. **Verhältnis Handels- zu Steuerbilanz**
4. **weitere aktuelle Rechtsprechung zum Steuerbilanzrecht**

# Bilanzierung „digitaler“ Wirtschaftsgüter

	Handelsbilanz
Hardware	<ul style="list-style-type: none"><li>• Ansatz: regelmäßig Anlagevermögen</li><li>• Bewertung: mehrjährige Nutzung; AfA nach geschätzter ND – oft aus Vereinfachungsgründen wie Steuerbilanz (ND + GWG-Regelung)</li></ul>
Software	<ul style="list-style-type: none"><li>• IDW RS HFA 11 n.F.: Bilanzierung entgeltlich erworbener Software beim Anwender</li><li>• Ansatz/Bewertung bei Anschaffung: AV, AfA über die ND</li><li>• Selbsterstellte Software: Aktivierungswahlrecht (§ 248 Abs. 2 HGB) – Abgrenzung Herstellung/Anschaffung (Risikotragung)</li><li>• Abgrenzungsfragen bei ERP-Software: Implementierungskosten, Erweiterungen, Update-/Releasewechsel</li><li>• ND: oft 3 Jahre (Standardsoftware), 5 Jahre (ERP-System)</li><li>• Software as a Service-Verträge (SaaS): nur Nutzung der IT-Anwendungen – aber handelsbilanziell: entscheidend für die Bilanzierung ist das wirtschaftliche Eigentum</li></ul>
Zielsetzung Stpfl.	<ul style="list-style-type: none"><li>• Informationsfunktion des JA</li><li>• Werte sollen bilanziell gezeigt werden; Aufwandsverteilung ergebnisabhängig</li></ul>

# Bilanzierung „digitaler“ Wirtschaftsgüter

	Steuerbilanz	
	Grundsatz	BMF v. 26.2.2021
Hardware	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ansatz/Bewertung: grds. wie Handelsbilanz</li> <li>• Besonderheiten: AfA-Tabelle für PC usw.: ND 3 Jahre; ggf. GWG-AfA</li> <li>• keine Bindung an die Handelsbilanz (ND, AfA-Methode)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• „Sofortabschreibung“ für best. Hardware – Wahlrecht (?)</li> </ul>
Software	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ansatz/Bewertung: grds. wie Handelsbilanz</li> <li>• Besonderheiten Ansatz: bei Herstellung gilt Aktivierungsverbot des § 5 II EStG (also sofort Aufwand) – Abgrenzung: Erstellung durch eigenes Personal oder durch Fremden im Rahmen von Dienstvertrag und Herstellerrisiko liegt beim Softwareanwender</li> <li>• Besonderheiten: BMF v. 18.11.2005 zur ERP-Software - nun aufgehoben; keine Bindung an die Handelsbilanz (ND, AfA-Methode)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• „Sofortabschreibung“ für Anwendersoftware (auch ERP-Software) – Wahlrecht (?)</li> </ul>
Zielsetzung Stpfl.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Kurzfristige Aufwandsverrechnung – Sofortabzug/ kurze ND – allerdings abhängig von Ertragslage</li> </ul>	

# Bilanzierung „digitaler“ Wirtschaftsgüter

Offene Fragen zu BMF v. 26.2.2021:

- Bindungswirkung
- steuerliches Wahlrecht – wenn ja: für jedes WG oder einheitlich? – Stetigkeitsgebot?
- bilanzielle Abbildung: über Anlagespiegel? – Verzeichnis nach § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG bei Abweichung zur Handelsbilanz?
- nach wie vor Anlagevermögen (Bedeutung bei § 7g EStG)
- liegt insoweit AfA vor? - Aufwendungen auch als „nach § 7 abgesetzte Beträge“ in die EBITDA-Berechnung der Zinsschranke nach § 4h Abs. 1 Satz 1 EStG einzubeziehen?
- Auswirkungen auf die Leasingerlasse?
- bei Nichtanwendung: können Grundsätze nach BMF v. 18.11.2005 weiter angewandt werden?



## 2. Abzinsung in der Steuerbilanz

# Abzinsung in der Steuerbilanz

Abzinsung von Verbindlichkeiten in der Steuerbilanz:

- § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 EStG: gesetzlich fester Rechnungszinsfuß von 5,5 %
- Entsprechendes gilt gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e) EStG für Rückstellungen
- **Rechtsprechung:**
  - FG Münster v. 22.7.2021, 10 K 1707/20 E,G, rkr.: für Bilanzstichtag 31.12.2016 keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Höhe des Rechnungszinsfußes
  - FG Münster v. 5.5.2021, 13 V 505/21: für VZ 2013 keine ernstlichen Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit, Beschwerde eingelegt (Az. des BFH: XI B 44/21 (AdV))
  - FG Hamburg v. 31.1.2019, 2 V 112/18, rkr.: Streitjahre 2013 bis 2015: ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit
  - BFH v. 22.5.2019, X R 19/17: für Streitjahr 2010 keine verfassungsrechtlichen Bedenken
- **Argumentation FG Münster v. 22.7.2021:**
  - wegen Pauschalierung für alle Fälle sei der maßgebliche Vergleichzinssatz die Refinanzierungszinsbandbreite für alle Rechtsformen, alle Branchen, usw.
  - Abzinsung in der Steuerbilanz als Instrument der periodengerechten Erfassung der wirtschaftlichen Belastung des Unternehmens mit der entsprechenden Darlehensverbindlichkeit - Minderaufwand infolge der Zinslosigkeit wird kapitalisiert und als Ertrag vorweggenommen
  - Im Übrigen der Hinweis auf die Möglichkeiten der Vermeidung der Abzinsung durch Gestaltungen

# Abzinsung in der Steuerbilanz

## Hinweis zur **Abzinsung von Pensionsrückstellungen**:

- Zur Abzinsung von Pensionsrückstellungen ist Frage der Verfassungsmäßigkeit des Rechnungszinsfußes von 6 % (§ 6a Abs. 3 Satz 3 EStG) für das Streitjahr 2015 unter dem Az. 2 BvL 22/17 **beim BVerfG anhängig**
- Vorinstanz: FG Köln v. 12.10.2017, 10 K 977/17, EFG 2018, 287: hält den starren Rechnungszinsfuß von 6 % für verfassungswidrig
- FinVerw.: Rechtsbehelfsverfahren, in denen sich die Einspruchsführer auf vorgenanntes Verfahren beziehen, ruhen kraft Gesetzes nach § 363 Abs. 2 S. 2 AO (FM Schleswig-Holstein, Kurzinformation v. 19.2.2018 – Einkommensteuer-Kurzinformation Nr. 2018/7, DStR 2018, 568)



### **3. Verhältnis Handelsbilanz zu Steuerbilanz**

BFH v. 16.3.2021 - X R 34/19: **Bildung von aktiven Rechnungsabgrenzungsposten** auch in Fällen geringer Bedeutung:

- Rz. 17: „Die Existenz des Grundsatzes der Wesentlichkeit (BFH v. 20.6.2000 – VIII R 32/98, BFHE 192, 502, BStBl. II 2001, 636, DStR 2000, 1911) steht zwar außer Frage.“ ... „Für ein Wahlrecht im Rahmen des § 5 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG hätte es aber – wie in den in DStRE 2010, 1036 aufgezeigten Fällen – einer gesetzlichen Regelung bedurft, wonach es dem Steuerpflichtigen erlaubt ist, in Fällen von geringer Bedeutung auf eine genaue Abgrenzung zu verzichten (ebenso im Ergebnis: HHR/Tiedchen, § 5 EStG Rn. 2180, die ua darauf hinweist, dass das Gesetz insoweit keine Ausnahmeregelungen vorsieht), selbst wenn die Anwendung des Grundsatzes der Wesentlichkeit dort umso eher begründbar sein mag, wo es – wie bei Rechnungsabgrenzungsposten, die der periodengerechten Zuordnung der ansonsten sofort aufwandwirksamen Ausgaben dienen – nur um den zeitgerechten Ausweis geht.“
- m.E. wird der Grundsatz der Wesentlichkeit als handelsrechtlicher GoB, der nach § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG auch steuerlich gilt, durch § 5 Abs. 5 Satz 1 EStG nicht verdrängt

## Wesentlichkeit bei der Bildung von Rückstellungen:

- **BFH v. 19.7.2011**, X R 26/10: Den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und den Regelungen des EStG lässt sich keine Beschränkung der Pflicht zur Bildung von Rückstellungen auf wesentliche Verpflichtungen entnehmen
- **FinVerw in R 5.7 (3) Satz 2 EStR**: „Die Verpflichtung muss den Verpflichteten wirtschaftlich wesentlich belasten.“
- aktuell auch **OLG Jena v. 21.4.2021**, 2 U 112/15, zur Frage der Nichtigkeit des JA wegen fehlender Passivierung einer Rückstellung:
  - Wesentlichkeit ist zu prüfen
  - Prüfmaßstab: es kommt auf die Auswirkungen des Verstoßes auf das Zahlenwerk insgesamt, insbesondere auf die Erheblichkeit des Betrags an, um den die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft zu gut oder zu schlecht dargestellt wird
  - Vermögenslage: nicht mehr unwesentlich, wenn mehr als 1 % der Bilanzsumme betroffen ist
  - Ertragslage: nicht mehr unwesentlich, wenn Aufwand aus Rückstellungszuführung mehr als 10 % des Jahresüberschuss ausmacht

# Verhältnis Handels- zu Steuerbilanz

- **Grundfrage:** nach § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG gelten für die Steuerbilanz die handelsrechtlichen GoB – stehen diese unter einem „Vorbehalt einer steuerlichen Überprüfung“ am Maßstab der Ziele der Steuerbilanz?
- **Fälle:**
  - bilanzieller Fehlerbegriff
  - Gewinnrealisierung (so bspw. BFH-Urteil v. 14.5.2014 zur Gewinnrealisierung bei Ansprüchen auf Abschlagzahlungen nach der HOAI)
  - Grundsatz der Wesentlichkeit (aktive RAP)
- **Auslegung der handelsrechtlichen GoB durch den BFH** stößt bisweilen auf Kritik durch den Berufsstand (IDW) – Beispiel: Bildung von Gewährleistungsrückstellungen:

BFH v. 28.8.2018, X B 48/18	IDW
keine RSt wegen ungewisser Verbindlichkeit, wenn der Werkmangel durch den Besteller bis zum Bilanzstichtag noch nicht gerügt wurde und beruhte dies maßgeblich darauf, dass der (objektiv angelegte) Mangel bis zum Stichtag noch keine erkennbare betriebsbeeinträchtigende Wirkung entfaltete und folglich die Vertragsbeteiligten noch keine Kenntnis vom Mangel hatten	bei einem bis zum Abschlussstichtag verursachten Mangel kommt es auf die Kenntnis der Vertragsparteien bis zum Bilanzaufstellungszeitpunkt an (wertaufhellende Erkenntnis)

# Verhältnis Handels- zu Steuerbilanz

**IDW: Bedeutung der Rechtsprechung des BFH für die handelsrechtliche Rechnungslegung** - IDW PS 201 n.F., Rz. 9 v. 23.4.2021:

„Soweit Rechtsprechung der Europäischen Union (EuGH, EuG), höchstrichterliche handelsrechtliche Rechtsprechung der Bundesrepublik Deutschland oder Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zu bilanzsteuerlichen Fragen im Anwendungsbereich des Grundsatzes der Maßgeblichkeit (§ 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG) – und damit auch zu handelsbilanziellen Fragen – Bedeutung über den entschiedenen Fall hinaus hat, ist sie bei der Interpretation und Anwendung der Rechnungslegungsnormen zu würdigen. Die Würdigung hat insb. darauf abzustellen, ob die Rechtsprechung mit den bestehenden GoB vereinbar ist oder in ihr eine Fortentwicklung der bestehenden GoB zu sehen ist.“



## 4. Weitere aktuelle Rechtsprechung zum Steuerbilanzrecht

# AfA-Beginn bei Windkraftanlage

- FG Münster v. 15.9.2021, 13 K 3059/19 G,F
- Sachverhalt (vereinfacht):
  - Übergang wirtschaftliches Eigentum (Gefahrübergang) mit Abnahme der Anlage
  - Fertigstellung der Windkraftanlagen (WKA): 29.12.2017
  - Probetrieb: bis Juni 2018 – Erlöse aus der Stromproduktion standen bereits dem Erwerber zu
  - Abnahme: 26.6.2018
  - Frage: Beginn AfA und Ansammlung Rückstellung Rückbauverpflichtung bereits 2017 oder erst 2018
- FG: Mit der AfA und Bildung der Rückstellung für die Rückbauverpflichtung kann erst nach Übergabe der Anlage (= Übergang des wirtschaftlichen Eigentums) begonnen werden

# Rückstellung: Mehrsteuern nach BP

- **bisherige Sichtweise:**
  - Mehrsteuern nach BP sind in den Steuerbilanzen zu passivieren, in denen sie rechtlich entstanden und wirtschaftlich verursacht sind (BFH v. 15.3.2012, III R 96/07)
  - Dagegen BFH v. 16.12.2009, I R 43/08 (BStBl II 2012, 688): zwingende Bilanzierung von Mehrsteuern auf Grund einer BP im Jahr der Steuerentstehung nur dann geboten, wenn der Stpfl. bei Aufstellung der Bilanz unter Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns mit der Entstehung von Mehrsteuern rechnen musste
  - Ausnahme: Fälle von Steuerhinterziehung: erst bei Aufdeckung
- **FG Münster v. 24.6.2021, 10 K 2084/18 K,G**
  - generell erst im Jahr des Aufgriffs durch die BP
  - Streitfall: Haftungsinanspruchnahme für Lohnsteuer
  - Weiterhin: RSt für Beratungskosten für BP bei nicht anschlussgeprüften Betrieben erst bei Durchführung der BP
- nun: Rev. BFH XI R 19/21
- Steuerbilanz: Fall der Bilanzberichtigung i.S.d. § 4 Abs. 2 EStG? – dann zwingend Rückwärtsberichtigung
- **Hinweis zur Handelsbilanz:** regelmäßig keine Rückwärtsberichtigung

# Rückstellung bei Werkzeugfertigung/-nutzung

- BFH v. 2.7.2021, XI R 21/19
- Sachverhalt:
  - Klin. stellte als Zulieferbetrieb verschiedene Serienteile für ihre Abnehmer her. Hierzu wurden Rahmenlieferverträge abgeschlossen. Die eigentlichen Aufträge für die Herstellung und Lieferung der Serienteile wurden später erteilt.
  - Für die Produktion der Serienteile waren besondere Werkzeuge erforderlich. Diese stellte die Klin. ebenfalls her, und zwar im Auftrag ihrer jeweiligen Abnehmer, welche auch Eigentümer der Werkzeuge wurden.
  - Die **Herstellung der Werkzeuge wurde gesondert vergütet**. Über die Herstellung der Werkzeuge schlossen die Klin. und der jeweilige Abnehmer jeweils einen **Werkzeugvertrag**. In diesem war auch die Verpflichtung der Klin. enthalten, die Werkzeuge für die Dauer der Serienfertigung und ggf. darüber hinaus für einen bestimmten Zeitraum zu warten, instand zu halten und aufzubewahren.
  - **Streitfrage:** Konnte/musste die Klin. für die zu erwartenden Kosten der Wartung, Instandhaltung und Aufbewahrung der Werkzeuge eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB bilden.

# Rückstellung bei Werkzeugfertigung /-nutzung

- BFH bestätigt die Rückstellungsbildung
  - Verpflichtung zur Wartung, Instandhaltung und Aufbewahrung der zur Verfügung stehenden Werkzeuge ausschließlich durch einen für die Lieferung der Werkzeuge abgeschlossenen Werkzeugvertrag abgegolten und nicht durch die späteren Aufträge zur Produktion der Teile
  - **§ 5 Abs. 4b Satz 1 EStG** steht einer Rückstellung für diese Aufwendungen nicht entgegen, wenn die Aufwendungen nicht als eigene Produktionskosten für die Erstellung der Teile anfallen, sondern zur Erfüllung von vertraglichen Pflichten aus dem Werkzeugvertrag - Nachbetreuungsaufwendungen für die Werkzeuge hatten bei der Kalkulation keine Auswirkung auf das Entgelt für die Produktion der Werkzeugteile

**Vielen Dank für Ihre  
Aufmerksamkeit und  
Mitarbeit!**