

Aktuelle Entwicklungen im Bilanzsteuerrecht

Schweitzer Sortiment

WP StB Kai Peter Künkele

München, 03. Mai 2012

- Fall: Passivierung übernommener Drohverlustrückstellungen
 - BFH vom 16. Dezember 2009 – I R 102/08
 - Kernfrage:
 - Sind übernommene Drohverlustrückstellungen zu passivieren?



- Situation
 - Übernahme eines Geschäftsbetriebs von einer konzernangehörigen Gesellschaft (M-GmbH)
 - In diesem Rahmen Übernahme bestehender Verpflichtungen aus Mietverträgen
 - Schon die M-GmbH hatte auf diese Verpflichtungen Drohverlustrückstellungen gebildet
 - Klägerin hat die Drohverlustrückstellungen (erfolgsneutral) passiviert und zum Bilanzstichtag beibehalten
 - FA hielt den Ansatz einer solchen Drohverlustrückstellung nicht für zulässig

- Urteil
 - Anschaffungskosten sind erfolgsneutral zu behandeln und sind in dem Umfang und der Höhe zu bilanzieren, in denen sie tatsächlich entstanden sind
 - Der Zugang von Wirtschaftsgütern zum Betriebsvermögen führt zu einer bloßen Umschichtung in der Bilanz in Höhe der Anschaffungskosten
 - Auch die Übernahme nicht bilanzierter Verbindlichkeiten ist Teil des vom Erwerber zu entrichtenden Entgelts und erhöht dessen Anschaffungskosten

■ Folgen

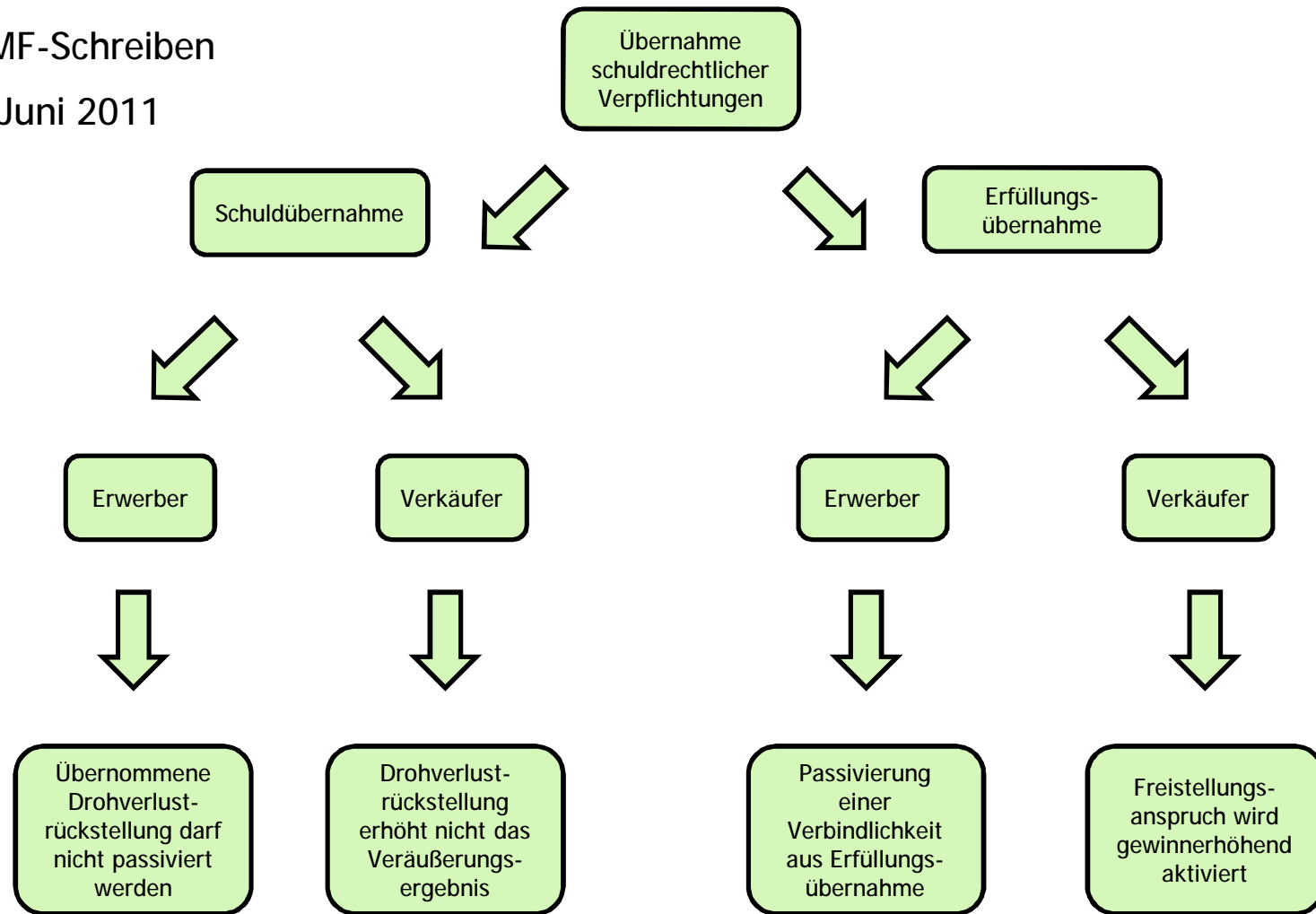
- Betriebliche Verbindlichkeiten, die beim Veräußerer aufgrund von Rückstellungsverboten in der Steuerbilanz nicht bilanziert worden sind, sind bei demjenigen Erwerber, der die Verbindlichkeit im Zuge eines Betriebserwerbs gegen Schuldfreistellung übernommen hat, keinem Passivierungsverbot unterworfen, sondern als ungewisse Verbindlichkeit auszuweisen und von ihm auch an den nachfolgenden Bilanzstichtagen nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG 1997 mit ihren Anschaffungskosten oder ihrem höheren Teilwert zu bewerten.
- Die Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften wandelt sich durch den Erwerbsvorgang in eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten

- ABER: BMF-Schreiben vom 24. Juni 2011
 - Das BMF teilt hinsichtlich der Übernahme von Verpflichtungen im Wege der Schuldfreistellung die Auffassung des BFH
 - Kommt es jedoch zur Übernahme von Verpflichtungen im Wege der Schuldübernahme, so ist das BMF der Auffassung, dass steuerliche nicht oder niedriger bilanzierte Verpflichtungen (z.B.: Drohverlustrückstellungen) beim Übernehmenden nicht passiviert werden dürfen und gewinnerhöhend hinzuzurechnen sind

- **ABER: BMF-Schreiben vom 24. Juni 2011**

Schuldübernahme	Erfüllungsübernahme (Schuldfreistellung)
<p>Übernahme der (konkreten) Verpflichtung von einem Dritten durch Vertrag mit dem Gläubiger in der Weise, dass der Dritte an die Stelle des bisherigen Schuldners tritt. Damit: unmittelbare Schuldbeziehung zwischen Drittem und Gläubiger.</p>	<p>Keine Übernahme einer Verpflichtung des Dritten gegenüber dem Gläubiger. Das ursprüngliche Schuldverhältnis zwischen Schuldner und Gläubiger bleibt bestehen. Damit: kein unmittelbares Schuldverhältnis zwischen Drittem und Gläubiger. Aber: Der Dritte verpflichtet sich vielmehr gegenüber dem Schuldner zur Befriedigung dessen Gläubigers. Der Dritte übernimmt die Erfüllungspflicht, nicht die konkrete Verpflichtung.</p>
Wirkung im Außenverhältnis	Wirkung im Innenverhältnis
<p>Wirtschaftliches Ergebnis: „Befreiung“ des ursprünglichen Schuldners von der Verpflichtung gegenüber dem Gläubiger durch einen Dritten und „Belastung“ des Dritten mit der übernommenen Schuld.</p>	

- ABER: BMF-Schreiben vom 24. Juni 2011



- ABER: BMF-Schreiben vom 24. Juni 2011
 - Die vom BMF vorgenommene Differenzierung zwischen Schuldübernahme und Schuldfreistellung hat in der Literatur für Unverständnis gesorgt
 - Das BMF-Schreiben steht, die Schuldübernahme betreffend, im Widerspruch zu einem Urteil des FG Düsseldorf vom 29. Juni 2010
 - Das FG Düsseldorf sieht bei Schuldübernahme und Schuldfreistellung keinen Unterschied hinsichtlich der Bilanzierung übernommener Verpflichtungen
 - Gegen dieses Urteil hat das Finanzamt Revision eingelegt

- BFH vom 14. Dezember 2011
 - Im Urteilsfall wurde ein Betrieb im Wege eines Asset Deals übertragen. Im Zuge des Betriebsübergangs nach § 613a BGB gingen auch die Jubiläumsverpflichtungen auf den Erwerber über
 - In der Steuerbilanz des Verkäufers waren die Jubiläumsrückstellungen nach § 5 Abs. 4 EStG zu einem niedrigeren Wert ausgewiesen, als in dessen Handelsbilanz. Der Erwerber übernahm die Jubiläumsrückstellungen zum höheren handelsrechtlichen Wert. Die Finanzverwaltung war der Auffassung, dass die niedrigeren steuerlichen Werte zu übernehmen waren
 - Der BFH hat sich in seinem Urteil vom 14.12.2011 der Auffassung des FG Düsseldorf angeschlossen und sich dabei ausdrücklich gegen die Meinung des BMF gestellt

- BFH vom 14. Dezember 2011
 - Auch der BFH betont in seinem Urteil, dass Anschaffungsvorgänge erfolgsneutral zu behandeln seien
 - Der Grundsatz der Erfolgsneutralität von Anschaffungsvorgängen gelte auch für übernommene Passivposten und dabei unabhängig von steuerlichen Passivierungsverboten
 - Der BFH sieht somit keinen Raum unterschiedliche steuerbilanzielle Konsequenzen an Schuld- oder Erfüllungsübernahme zu knüpfen seien
 - Laufende oder anstehende Unternehmenstransaktionen sollten entsprechend der BFH-Rechtsprechung abgebildet werden. Abzuwarten bleibt wie die Finanzverwaltung auf die erneute Absage durch den BFH reagiert

- Fall: Berechnung von Rückstellungen für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen
 - BFH vom 18. Januar 2011 – X R 14/09
 - Kernfrage:
 - Ist bei der Berechnung von Rückstellungen für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen auch zukünftiger Aufwand zu berücksichtigen oder nur der bis zum Bilanzstichtag entstandene?



■ Situation

- Der Kläger betreibt eine Apotheke und bildete für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen eine Rückstellung i.H.v. 10.700 € (10 x 1.070 €)
- Das FA berechnete eine durchschnittliche Restaufbewahrungsdauer von nur 5,5 Jahren und damit eine Rückstellung i.H.v. 5.885 € (5,5 x 1.070 €)
- Begründung: Der Raumbedarf mindert sich jährlich um 10%. Die Aufwendungen für nachfolgende Geschäftsunterlagen sind nicht vor dem Bilanzstichtag des Streitjahres veranlasst. Auch ist nicht mit einer längeren Lagerdauer als zehn Jahre zu rechnen

- Urteil
 - Die Aufbewahrungspflicht für Geschäftsunterlagen kann Rückstellungen erfordern, die aus der verbleibenden Dauer und den erforderlichen Aufwendungen zu errechnen sind
 - Unterlagen, die aus der Aufbewahrungspflicht ausscheiden, können ab diesem Zeitpunkt nicht mehr in die Bewertung der Rückstellung eingehen
 - Es sind nur Aufwendungen für solche Unterlagen rückstellungsfähig, die vor dem Bilanzstichtag wirtschaftlich verursacht wurden
 - Der voraussichtliche Ersatz durch neue Unterlagen (spätere Jahre) kann daher nicht berücksichtigt werden

- Urteil
 - Für jährlich entstehende Aufzeichnungen und Belege beginnt damit die Aufbewahrungspflicht mit dem Bilanzstichtag des Kalenderjahres, zu dem sie gehören
 - Soweit die aufzubewahrenden Unterlagen erst nach dem Bilanzstichtag entstehen, beginnt die Aufbewahrungsfrist entsprechend später
 - Eine etwaige Verlängerung der Aufbewahrungsfrist ist ebenfalls nicht zu berücksichtigen
 - Die abstrakte Möglichkeit, dass die Festsetzungsfrist sich künftig verlängert, genügt alleine für eine Erhöhung des Rückstellungsbetrages nicht

- Folgen
 - Der vom FA vorgenommene und vom FG bestätigte Ansatz einer durchschnittlichen Restaufbewahrungsdauer von 5,5 Jahren ist nicht zu beanstanden. Die verschiedenen Unterlagen müssen zum jeweiligen Bilanzstichtag zwischen ein und zehn Jahren aufbewahrt werden. Im Schnitt ergeben sich also $([10+1] : 2 =) 5,5$ Jahre.
 - keine Abzinsung, da in Faktor 5,5 enthalten


- Teilwertabschreibungen im Anlage- und Umlaufvermögen
 - steuerrechtliche Teilwertabschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und Nr. 2 Satz 2 EStG nun ein echtes Wahlrecht
 - Bei dauerhafter Wertminderung können in der Steuerbilanz Abschreibungen unterlassen werden
 - In der Handelsbilanz ist bei einer dauerhaften Wertminderung zwingend abzuschreiben (§ 235 Abs. 3 Satz 3, Abs. 4 HGB)

- Teilwertabschreibungen im Anlage- und Umlaufvermögen
 - Bilanzpolitik für den Steuerpflichtigen bei Finanzanlagen!
 - Künftig wirken sich handelsrechtliche Abschreibungen auf Finanzanlagen, die verpflichtend vorzunehmen sind nicht zwingend auf die steuerliche Bilanzierung aus
 - eigenständige steuerliche Beurteilung der voraussichtlichen Dauerhaftigkeit einer Wertminderung im Finanzanlagevermögen im BMF-Schreiben vom 26.3.2009

- Teilwertabschreibungen im Anlage- und Umlaufvermögen
 - „Dauerhaftigkeit“ einer Wertminderung als unbestimmter Rechtsbegriff
 - Zur Beurteilung der Dauerhaftigkeit ist ein Rückgriff auf Indizien oder Hilfsgrößen notwendig
 - In der Literatur wird von einer dauerhaften Wertminderung ausgegangen, wenn die Wertminderung über einen erheblichen Teil der Restnutzungsdauer fortbesteht

- Teilwertabschreibungen im Anlage- und Umlaufvermögen
 - Dauerhaftigkeit einer Wertminderung nach dem BMF-Schreiben vom 25.2.2000:
 - Von einer dauerhaften Wertminderung ist auszugehen, wenn der Steuerpflichtige hiermit auf Grund objektiver Anzeichen ernsthaft zu rechnen hat
 - Es müssen mehr Gründe für als gegen eine Nachhaltigkeit der Wertminderung sprechen

- Teilwertabschreibungen im Anlage- und Umlaufvermögen
 - „Infineon“-Urteil des BFH vom 26.9.2007: Bei börsennotierten Aktien des Finanzanlagevermögens liegt eine dauerhafte Wertminderung vor, wenn
 - Börsenwert zum Stichtag < Anschaffungskosten
 - Keine konkreten Anzeichen für Werterholung
 - Möglichkeit einer Wertsteigerung in der Zukunft Teilwertabschreibung nicht entgegen steht
 - Börsenkurs die Einschätzung des Marktes über die künftige Kursentwicklung beinhaltet
 - Keine Festlegung von Bandbreiten oder Grenzwerten

- Teilwertabschreibungen im Anlage- und Umlaufvermögen
 - BMF-Schreiben vom 26.3.2009: Dauerhaftigkeit einer Wertminderung liegt bei börsennotierten Anteilen an einer Kapitalgesellschaft bei Erfüllung folgender Kriterien vor:
 - Zum Bilanzstichtag ist der Börsenwert der Anteile unter die Anschaffungskosten gesunken
 - Im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung liegen noch keine konkreten Anhaltspunkte vor, dass eine baldige Wertaufholung erfolgen wird
-  jede Wertaufholung bis zur Bilanzaufstellung darf am Stichtag nicht zur Teilwertabschreibung führen

- Teilwertabschreibungen im Anlage- und Umlaufvermögen
 - BMF-Schreiben vom 26.3.2009: Konkretisierung durch Schwellenwerte; eine dauerhafte Wertminderung liegt vor, wenn
 - Zum Bilanzstichtag der Börsenkurs um mehr als 40 % unter die Anschaffungskosten gesunken ist
 - ODER
 - Zum aktuellen Bilanzstichtag und dem vorangegangenen Bilanzstichtag um mehr als 25 % unter die Anschaffungskosten gesunken ist

- Teilwertabschreibungen im Anlage- und Umlaufvermögen
 - BMF-Schreiben vom 5.7.2011: Dauerhaftigkeit einer Wertminderung bei als Finanzanlage gehaltenen Aktienfondsanteilen, wenn
 - Zum Bilanzstichtag der Rücknahmepreis des Investmentanteils um mehr als 40 % unter die Anschaffungskosten gesunken ist
 - ODER
 - Zum aktuellen Bilanzstichtag und dem vorangegangenen Bilanzstichtag um mehr als 25 % unter die Anschaffungskosten gesunken ist

- Teilwertabschreibungen im Anlage- und Umlaufvermögen
 - BFH vom 8.6.2011: Keine Teilwertabschreibungen auf festverzinsliche Wertpapiere wegen gesunkenen Kurses
 - Sinkt der Kurs festverzinslicher Wertpapiere unter ihren Nennbetrag, rechtfertigt dies nach Auffassung des BFH grundsätzlich keine gewinnmindernde Teilwertabschreibung
 - Wenn feststeht, dass der Gläubiger zum Ende der Laufzeit den Nennbetrag des Papiers erhält, sei die Wertminderung nicht dauernd
 - Eine andere Beurteilung ergibt sich nur, wenn Zweifel an der Bonität des Schuldners bestehen

- Teilwertabschreibungen im Anlage- und Umlaufvermögen
 - BFH vom 21.9.2011: Bestätigung des „Infineon“-Urteils und Absage an BMF-Schreiben vom 26.3.2009
 - Börsenkurs spiegelt Markteinschätzung über künftige Kursentwicklung wieder; es ist auch von einer Dauerhaftigkeit dieser Einschätzung auszugehen
 - Kursentwicklungen bis zur Bilanzaufstellung sind unerheblich
 - Bagatellschwelle: Kursabschläge von bis zu 5 % der Anschaffungskosten sind unbeachtlich
 - Schwellenwerte der Finanzverwaltung werden negiert

- Teilwertabschreibungen im Anlage- und Umlaufvermögen
 - Eigenständige Steuerbilanzpolitik insbesondere bei der Bilanzierung von Anteilen an Kapitalgesellschaften relevant
 - Teilwertabschreibungen von Kapitalgesellschaften auf Anteile an Kapitalgesellschaften nach § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG nicht abzugsfähig
 - spätere Zuschreibungen auf diese Anteile unterliegen nach § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG zu 5 % der Besteuerung
 - Durch Verzicht auf das Wahlrecht zur Vornahme von Teilwertabschreibungen in der Steuerbilanz kann eine Effektivbesteuerung diesbezüglich vermieden werden

- Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!
- Haben Sie noch Fragen?
 - Kai Peter Künkele, Dipl.-Kfm., WP, StB
 - kaipeter.kuenkele@kleeberg.de

 - Telefon: 089 55 983-220
 - Telefax: 089 55 983-280

 - Weitere Informationen unter:
 - www.kleeberg.de



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 Manuskriptfertigstellung. 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

© 05/2012. 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.