Diskussionsbeiträge

8/2008

Prof. Dr. Wolfgang Hirschberger
Dipl.-Bw. (BA) Theresa Günther

Die umgekehrte Maßgeblichkeit und deren Wegfall durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz

Prof. Dr. Wolfgang Hirschberger
Dipl.-Bw. (BA) Marina Roth

Latente Steuern im Jahresabschluss
- unter Berücksichtigung des Bilanzrechts-modernisierungsgetzes -

Berufsakademie Villingen-Schwenningen

Staatliche Studienakademie
University of Cooperative Education
www.ba-vs.de

Studiengang Steuern und Prüfungswesen

Geleitwort zu den Diskussionsbeiträgen 8/2008

Das HGB erfährt durch das anstehende Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) seine größte Reform seit den Änderungen durch das BiRiLiG im Jahr 1985. Zwei der interessantesten Aspekte wurden in den beiden nachfolgend abgedruckten Diplomarbeiten an der Berufsakademie Villingen-Schwenningen aufgegriffen: Der geplante Wegfall der Umgekehrten Maßgeblichkeit sowie die künftig verstärkte Bedeutung von Latenten Steuern im Jahresabschluss.

Im ersten Teil der vorliegenden Diskussionsbeiträge 8/2008 kommt Frau Dipl.-Bw. (BA) Theresa Günther, Ausbildungsbetrieb: Heller & Rotter, Rechtsanwälte und Steuerberater in Meiningen, zum Ergebnis, dass der Wegfall der Umgekehrten Maßgeblichkeit zwar zu einer verbesserten Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage führt, dem aber nachteilig die erhöhten Kosten durch die Erschwernis einer Einheitsbilanz gegenüberstehen.

Im zweiten Teil greift Frau Dipl.-Bw. (BA) Marina Roth, Ausbildungsbetrieb: Dr. Gebhardt + Moritz Steuerberatungsgesellschaft mbH in Fulda, mit Latenten Steuern einen Aspekt auf, der durch den Wegfall der Umgekehrten Maßgeblichkeit eine ganz neue Bedeutung im Jahresabschluss bekommt. Auch sie kommt zum Ergebnis, dass zwar der Informationsgehalt des Jahresabschlusses grundsätzlich steigt, aber das Verständnis bei den Adressaten hierfür (noch) fehlt und die Kostenbelastung durch die komplexe Neuregelung für die Unternehmen stark zunimmt.

Prof. Dr. Wolfgang Hirschberger
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater
Berufsakademie Villingen-Schwenningen
University of Cooperative Education
Friedrich-Ebert-Straße 30
D-78054 Villingen-Schwenningen
Telefon: +49 (0) 77 20 39 06 140
Telefax: +49 (0) 77 20 39 06 149
E-mail: hirschberger@ba-vs.de

IMPRESSUM

Herausgeber
Prof. Dr. Wolfgang Hirschberger
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater
Berufsakademie Villingen-Schwenningen
Staatliche Studienakademie
Friedrich-Ebert-Strasse 30
D-78054 Villingen-Schwenningen
Telefon: +49 (0) 77 20 39 06 140
Telefax: +49 (0) 77 20 39 06 149
E-mail: hirschberger@ba-vs.de
Internet: www.ba-vs.de/steuern-pruefungswesen

Redaktion
Prof. Dr. Wolfgang Hirschberger

Druck
Dokument-Center, Villingen-Schwenningen

ISSN 1614-0613

© 2008, Prof. Dr. W. Hirschberger / Dipl.-Bw. (BA) T. Günther (Teil I)
Prof. Dr. W. Hirschberger / Dipl.-Bw. (BA) M. Roth (Teil II)
Die Zeitschrift und alle in ihr enthaltenen Beiträge sind urheberrechtlich geschützt. Mit Ausnahme der gesetzlich zulässigen Fälle ist eine Verwertung ohne Einwilligung der Verfasser unzulässig.

Diskussionsbeiträge

8/2008

Prof. Dr. Wolfgang Hirschberger
Dipl.-Bw. (BA) Theresa Günther

Die Umgekehrte Maßgeblichkeit und deren Wegfall durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz

Berufsakademie Villingen-Schwenningen

Staatliche Studienakademie
University of Cooperative Education
www.ba-vs.de

Studiengang Steuern und Prüfungswesen

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis III

1 Einleitung 1

2 Aufgaben und Adressaten von Handels- und Steuerbilanz 1

3 Maßgeblichkeitsprinzip 3

3.1 Grundlagen 3

3.2 Geschichte 4

3.3 Materielle Maßgeblichkeit 6

3.4 Formelle Maßgeblichkeit 7

3.5 Maßgeblichkeit international 8

4 Umgekehrte Maßgeblichkeit 9

4.1 Grundlagen 9

4.2 Historische Entwicklung der umgekehrten Maßgeblichkeit 9

4.3 Allgemeine Umkehrung 11

4.3.1 Wesen, Grundlagen, Allgemein 11

4.3.2 Konsequenzen, Folgen, Auswirkungen 12

4.3.3 Argumente für die Bindung der Steuerbilanz an die Handelsbilanz 13

4.4 Spezielle Umkehrung 14

4.4.1 Wesen 14

4.4.2 Handelsrechtliche Vorschriften für alle Kaufleute 15

4.4.3 Handelsrechtliche Vorschriften für Kapitalgesellschaften und bestimmte Personengesellschaften 15

4.4.4 Beispiele 17

4.4.5 Kritik 17

4.4.5.1 Unzutreffende Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage 17

4.4.5.2 Ausschüttungssperre 19

4.4.5.3 Rechtliche Bedenken 20

4.4.5.4 Steuerstundungs-, Progressions- und Tarifänderungseffekte 21
4.4.5.5 Steuervergünstigungen als geeignetes Subventionsmittel? 23
4.4.6 Sichtweisen verschiedener Adressaten des Jahresabschlusses 24
4.4.6.1 Perspektive der Anteilseigner von Kapitalgesellschaften 24
4.4.6.2 Perspektive der Manager 25
4.4.6.3 Perspektive des Fiskus 26
4.4.6.4 Perspektive der Gläubiger 27

5 Grundlegende Änderungen durch BilMoG 28
5.1 Ursachen und Ziele des BilMoG 28
5.2 Ausgewählte Änderungen 29

6 Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit durch BilMoG 31
6.1 Allgemein 31
6.2 Konsequenzen 34
6.2.1 Verbesserte Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage 34
6.2.2 Ende der Einheitsbilanz? 34
6.2.3 Latente Steuern 37
6.2.3.1 Änderungen durch BilMoG 37
6.2.3.2 Latente Steuern und umgekehrte Maßgeblichkeit 40
6.2.4 Stellt die Handelsbilanz noch eine geeignete Steuerbemessungsgrundlage dar? 41
6.3 Übergangsregelungen 42

7 Zusammenfassung/Fazit/Ausblick 43

Anhang 45

Anhangverzeichnis 46

Gesetze, Rechtsverordnungen und Verwaltungsanweisungen 58

Rechtsprechungsverzeichnis 59

Literaturverzeichnis 60

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	= Absatz
AktG	= Aktiengesetz
Aufl.	= Auflage
BB	= Betriebsberater
BC	= Bilanzbuchhalter und Controller
BFH	= Bundesfinanzhof
BilMoG	= Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz
BilMoG-RefE	= Referentenentwurf des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes
BilMoG-RegE	= Regierungsentwurf des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes
BStBl.	= Bundessteuerblatt
BWA	= Bund der Wirtschaftsakademiker
BVBC	= Bundesverband der Bilanzbuchhalter und Controller e.V.
bzw.	= beziehungsweise
c. p.	= ceteris paribus (unter sonst gleichen Bedingungen)
EGHGB-RegE	= Regierungsentwurf des Einführungsgesetzes zum Handelsgesetzbuch
DB	= Der Betrieb
Dr.	= Doktor
DStR	= Deutsches Steuerrecht
EG	= Europäische Gemeinschaft
EStG	= Einkommensteuergesetz
e. V.	= eingetragener Verein
f.	= folgende
ff.	= fortfolgende
FIFO	= First in First out
GmbH	= Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	= Gesetz
GmbHR	= GmbH-Rundschau
GoB	= Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung
HGB	= Handelsgesetzbuch
HGB-RegE	= Handelsgesetzbuch nach dem Regierungsentwurf des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes
Hrsg.	= Herausgeber

IAS	= International Accounting Standards
i. d. F.	= in der Fassung
IFRS	= International Financial Reporting Standards
JA	= Jahresabschluss
Jg.	= Jahrgang
KStG	= Körperschaftsteuergesetz
LIFO	= Last in First out
lt.	= laut
M. E.	= Meines Erachtens
NWB	= Neue Wirtschaftsbriefe
Prof.	= Professor
u. a.	= unter anderem
US-GAAP	= United States Generally Accepted Accounting Principles
RFH	= Reichsfinanzhof
S.	= Seite
StuB	= Steuern und Bilanzen
TransPubG	= Transparenz- und Publizitätsgesetz
U. v.	= Urteil vom
v.	= vom
Vgl.	= Vergleiche
WPg	= Die Wirtschaftsprüfung
z. B.	= zum Beispiel

1 Einleitung

Die Verknüpfung von Handels- und Steuerbilanz hat in Deutschland eine lange Tradition. Im so genannten Maßgeblichkeitsprinzip sind handels- und steuerliche Rechnungslegung miteinander verknüpft. Eine Ausprägung dieses Grundsatzes ist die umgekehrte Maßgeblichkeit. Über sie gelangen steuerliche Tatbestände in die Handelsbilanz.

Am 08.11.2007 wurde der Referentenentwurf des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG-RefE) veröffentlicht. Es ist die größte Reform des deutschen Bilanzrechts seit über 20 Jahren. In der Literatur wird von der kopernikanischen Wende des Bilanzrechts[1] oder von einem Paradigmenwechsel[2] geredet, denn es werden traditionelle handelsrechtliche Bilanzierungsgrundsätze abgeschafft. Dazu gehört u. a. die umgekehrte Maßgeblichkeit. Deren Wegfall wurde im Regierungsentwurf (BilMoG-RegE) vom 21.05.2008 bestätigt.

Die Ursache dessen sowie die vielfältigen Konsequenzen sollen im Laufe dieser Arbeit näher dargestellt werden. Zunächst sind hierzu jedoch grundlegende Erläuterungen zu Handels- und Steuerbilanz sowie zum Maßgeblichkeitsprinzip nötig.

2 Aufgaben und Adressaten von Handels- und Steuerbilanz

Die Aufgaben bzw. Funktionen des handelsrechtlichen Jahresabschlusses sind so vielfältig wie seine Adressaten. Er dient einerseits unternehmensinternen Zwecken und andererseits stößt er bei externen Empfängern auf Interesse.

Die Grundlage für die Erfüllung der einzelnen Aufgaben ist die ordentliche Dokumentation der einzelnen Geschäftsvorfälle. In § 238 Abs. 1 HGB wird vom Kaufmann verlangt „Bücher zu führen und in diesen seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens … ersichtlich zu machen.“ Diese Informationen müssen so beschaffen sein, dass ein Dritter sich einen Überblick über die wirtschaftliche Lage des Unternehmens verschaffen kann.[3] Für Kapitalgesellschaften und bestimmte Personengesellschaften wird dies sogar noch deutlicher ausgedrückt. Deren Jahresabschluss soll lt. § 264 HGB „ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kapitalgesellschaft vermitteln.“

[1] Vgl. Engel-Ciric, Kopernikanische Wende, BC 2008, S. 25.
[2] Vgl. Zülich, Paradigmenwechsel, StuB 2007.
[3] Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzen, S. 97.

Diese Kenntnisse können zu unternehmensinternen Zwecken, wie etwa die Kontrolle des Unternehmensgeschehens, verwendet werden.[4] Beispielsweise kann dies durch die Erstellung von Branchen- und Vorjahresvergleichen, Kennzahlenanalysen oder ähnlichem geschehen. Außerdem ist die Nachvollziehbarkeit der Geschäftsvorfälle wichtig um Unterschlagungen aufzudecken und zu verhindern.[5]

Neben der internen Dokumentation und Kontrolle des Unternehmensgeschehens hat der handelsrechtliche Jahresabschluss auch eine betriebsexterne Informationsfunktion. Diese resultiert aus dem Schutzbedürfnis einiger externer Unternehmensinteressenten. Insbesondere sind hier Anteilseigner, Gläubiger und die allgemeine Öffentlichkeit zu nennen.[6]

Gläubiger und Anteilseigner sollen einen Einblick in das Unternehmensgeschehen und das Risiko, welches mit der Anlage von Kapital in dieses Unternehmen verbunden ist, erhalten. Der Gläubigerschutz ist eine der wesentlichen Grundsätze des handelsrechtlichen Jahresabschlusses. Dies spiegelt sich in vielen Vorschriften wider. Ferner gilt der handelsrechtliche Jahresabschluss als Ausschüttungsbemessungsgrundlage für Kapitalgesellschaften. Es soll eine vorsichtige Bewertung und die Erhaltung der Unternehmenssubstanz gewährleistet werden.

Außerdem haben andere Gruppen ein Interesse an den Informationen über das Unternehmen, beispielsweise Lieferanten, Kunden, Mitarbeiter oder Konkurrenten. All diesen verschiedenen Zielgruppen mit ihren unterschiedlichsten Interessen und Vorstellungen soll der Jahresabschluss gerecht werden. Dabei muss ein Kompromiss zwischen der Erfüllung der einzelnen Forderungen der unterschiedlichen Adressaten und Aufgaben des Jahresabschlusses gefunden werden. Ein Überblick über die historische Entwicklung der Bilanzzwecke ist in Anhang 1 dargestellt.

Über den Grundsatz der Maßgeblichkeit bildet die Handelsbilanz die Grundlage für die Steuerbilanz. Somit kommt dem handelsrechtlichen Jahresabschluss eine weitere Aufgabe zu. Stimmen Handels- und Steuerbilanz überein, wird von der so genannten Einheitsbilanz gesprochen.

Die Hauptaufgabe der Steuerbilanz besteht darin, den periodengerechten Gewinn zu ermitteln, der die Steuerbemessungsgrundlage darstellt. Genauer gesagt, bildet der steuerliche Jahresüberschuss die Basis für die Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer. Hier-

[4] Vgl. Coenenberg, Jahresabschlussanalyse, S. 9.
[5] Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzen, S. 97 f.
[6] Vgl. Coenenberg, Jahresabschlussanalyse, S.9.

bei muss der Gleichheitssatz nach Art. 3 Abs. 3 GG beachtet werden.[7] Die gleiche steuerliche Leistungsfähigkeit muss unterschiedslos besteuert werden (Gleichmäßigkeit der Besteuerung). Höhere steuerliche Leistungsfähigkeit soll stärker besteuert werden als niedrige steuerliche Leistungsfähigkeit (Besteuerung nach Leistungsfähigkeit).[8] In jüngerer Vergangenheit erhalten jedoch wirtschafts-, sozial- oder konjunkturpolitische Zielsetzungen Einfluss in das Steuerrecht. Einziger Adressat der Steuerbilanz ist der Fiskus.

Zusammenfassend lässt sich sagen, dass der handelsrechtliche Jahresabschluss zwei wesentliche Aufgaben hat: die Bemessung von Zahlungen und die Informationsfunktion. Bei letzterem wollen verschiedene Interessenten des Unternehmens über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens Erkenntnisse erlangen. Bei der Bemessung der Zahlungen ist einerseits die Ausschüttungsbemessung an die Anteilseigner und andererseits, über den Grundsatz der Maßgeblichkeit, die Eigenschaft als Steuerbemessungsgrundlage zu nennen (vgl. Anhang 2).

3 Maßgeblichkeitsprinzip

3.1 Grundlagen

In Deutschland hängen Handels- und Steuerbilanz voneinander ab. Dieses Verhältnis zwischen den handelsrechtlichen Vorschriften einerseits und den steuerlichen Vorschriften andererseits wird als Maßgeblichkeit bezeichnet.[9] Das Maßgeblichkeitsprinzip, auch Maßgeblichkeitsgrundsatz genannt,[10] wird als Grundpfeiler, Fundament, Kernstück oder tragende Säule des deutschen Bilanzrechts bezeichnet.[11]

Es gibt verschiedene Ausprägungen des Maßgeblichkeitsprinzips:

- Einmal die materielle Maßgeblichkeit unter der man die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen GoB für die Steuerbilanz versteht,
- sowie die formelle Maßgeblichkeit, die besagt, dass der in der Handelsbilanz tatsächlich angesetzte GoB - konforme Wert auch in der Steuerbilanz angesetzt werden muss.[12]

[7] Vgl. Oestreicher, Handels- und Steuerbilanzen, S. 270.
[8] Vgl. Herzig, in: Küting/Weber, Handbuch der Rechnungslegung, Kap 3 Anm. 85.
[9] Vgl. Federmann, Bilanzierung, S. 182.
[10] Vgl. Zenthöfer/Schulze zur Wiesche, Einkommensteuer, S. 140.
[11] Vgl. Haeger, Umgekehrte Maßgeblichkeit in der Praxis, S. 7.
[12] Vgl. Schildbach, handelsrechtlicher JA, S. 158.

- Der Einfluss von steuerlichen Aspekten auf die Handelsbilanz wird allgemein als umgekehrte Maßgeblichkeit bezeichnet.[13]

Die oben angedeutete Komplexität und die äußerst unklare Rechtslage machen das Maßgeblichkeitsprinzip immer wieder zum Gegenstand von Diskussionen und Kritik. Mindermeinungen sehen einzelne Bereiche des Maßgeblichkeitsprinzips nicht als gesetzlich abgesichert an. Die folgenden Ausführungen werden sich im Wesentlichen auf die herrschende Meinung beschränken, die die verschiedenen Aspekte der Maßgeblichkeit als gesichert ansieht.[14]

Vom Gesetzgeber ist nicht gefordert, dass der Bilanzierende bei Abweichungen zwischen Handels- und Steuerrecht zwei Bilanzen aufstellen muss. Nach § 60 Abs. 1 und 2 EStDV genügt es für steuerliche Zwecke eine Handelsbilanz beim Finanzamt einzureichen und auf steuerliche Korrekturen hinzuweisen.[15] In den wenigsten Fällen stellen die Steuerpflichtigen eine extra Steuerbilanz auf. Im Folgenden werden trotzdem die Begriffe Handels- und Steuerbilanz verwendet um eine deutliche Abgrenzung der beiden Rechtssysteme zu gewährleisten.

3.2 Geschichte

Das Maßgeblichkeitsprinzip kann auf eine über einhundertjährige Geschichte zurückblicken. Obwohl es seit Jahrzehnten immer wieder heftig kritisiert wurde und wird, hat es Bestand bis in die heutige Zeit.

Erstmals wurde die Verknüpfung von Handels- und Steuerrecht, ohne dies jedoch explizit Maßgeblichkeitsprinzip zu nennen, 1874 in den Einkommensteuergesetzen der Länder Bremen und Sachsen verankert. Bis 1891 folgten Preußen und viele der anderen deutschen Bundesstaaten diesem Beispiel.[16] Der damalige Grund für die Einführung war die Arbeitserleichterung. Da nach Handelsgesetzbuch ohnehin eine Handelsbilanz erstellt werden musste, wollte man dem Kaufmann nicht zumuten eine weitere Rechnung durchführen zu müssen.[17] Bei den damals sehr niedrigen Steuersätzen von 0,6 % bis 4 %, hätte sich dieser Aufwand auch kaum gelohnt. Als am 29.03.1920 erstmals ein reichseinheitliches Einkommensteuergesetz verabschiedet wurde, hat man die Maßgeblichkeit in § 33 kodifiziert. Der Gesetzgeber sah hierin eine Möglichkeit, die ihm eine entsprechende Kontrolle über

[13] Vgl. Falterbaum/Bolk/Reiß/Eberhart, Buchführung und Bilanzen, S. 487.
[14] Vgl. Schildbach, Handelsrechtlicher JA, S. 159.
[15] Vgl. Busse von Colbe, Lexikon des Rechnungswesens, ‚Maßgeblichkeitsprinzip' S. 437.
[16] Vgl. Lauth, Abschied Einheitsbilanz, DStR 2000 S.1366.
[17] Vgl. Hirschberger, Steuerliche Gewinnermittlung, S. 3.

die Steuereinnahmen gab. Bereits durch das EStG 1925 wurde das Maßgeblichkeitsprinzip erstmals eingeschränkt. Das Handelsrecht bestimmte die Steuerbemessungsgrundlage nur noch im Rahmen der GoB. Erste spezielle steuerliche Regelungen bekamen Vorrang vor dem Handelsrecht.[18]

Im Jahre 1934 wurde der Maßgeblichkeitsgrundsatz in § 5 Abs. 1 EStG verankert. Dort ist er bis heute geregelt. Mit der Zeit stiegen die Staatsausgaben und somit auch der Finanzmittelbedarf des Bundes. Um dies zu finanzieren wurden die Steuersätze angehoben und die Bemessungsgrundlage verbreitert. Das Maßgeblichkeitsprinzip wurde immer weiter ausgehöhlt. Beispielsweise durch das BFH Urteil vom 03.02.1969[19] in dem festgelegt wurde, dass sich die Maßgeblichkeit nur auf handelsrechtliche Ge- und Verbote bezieht. Handelsrechtliche Aktivierungswahlrechte werden zu steuerlichen Aktivierungspflichten und handelsrechtliche Passivierungswahlrechte zu steuerlichen Passivierungsverboten (vgl. Anhang 3). Begründet wurde dies damit, dass die Besteuerung des vollen Gewinns erfolgen soll. Es darf nicht im Ermessen des Kaufmannes stehen, sich durch Nichtaktivierung von Wirtschaftsgütern ärmer zu rechnen als er ist. Je niedriger der Steuersatz ist, desto weniger ist der Kaufmann bestrebt seinen handelsrechtlichen Gewinn durch steuerliche Gegebenheiten zu beeinflussen.[20]

Durch eine zu enge Auslegung des Maßgeblichkeitsprinzips durch die Rechtsprechung drohten Steuerausfälle. Außerdem wuchsen die Staatsausgaben immer weiter an. Diesem Phänomen wirkte der Gesetzgeber in der Folgezeit mit immer weiteren Einschränkungen des Maßgeblichkeitsgrundsatzes durch Änderungen im Einkommensteuerrecht entgegen. Es kam zunehmend zu zwingenden Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz. Dadurch gerät das Maßgeblichkeitsprinzip immer weiter in Kritik.

In der Gesetzesbegründung zum Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 hat der Gesetzgeber die Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz erstmals in Frage gestellt. Dennoch ist sie weiterhin im Gesetz verankert.[21] Auch im Referentenentwurf des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes vom 21.05.2008 wird am Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz festgehalten.

---

18 Vgl. Arbeitskreis „Steuern und Revision“ im Bund der Wirtschaftsakademiker e. V., Wandel der Rechnungslegung, S. 3.

19 Vgl. BFH v. 03.02.1969m GrS 2/68, BStBl. II, S. 291 ff.

20 Vgl. Lauth, Abschied Einheitsbilanz, DStR 2000 S. 1366.

21 Vgl. Arbeitskreis „Steuern und Revision“ im Bund der Wirtschaftsakademiker e. V., Wandel der Rechnungslegung, S. 6.

3.3 Materielle Maßgeblichkeit

Die rechtliche Grundlage der materiellen Maßgeblichkeit ist in § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG geregelt.[22] Diese besagt, dass buchführungspflichtige bzw. freiwillig Bücher führende und regelmäßig Abschlüsse machende Gewerbetreibende für den Schluss des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen anzusetzen haben, welches nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung anzusetzen ist. Demzufolge gelten die handelsrechtlichen Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte auch für die Steuerbilanz.[23] Obwohl im Gesetz nur von den GoB die Rede ist, gilt die materielle Maßgeblichkeit auch für diejenigen konkreten handelsrechtlichen Vorschriften, in denen die GoB gesetzlich geregelt sind.[24] Ungeklärte Grundfragen der GoB führen eher aus steuerlichen Gründen zum gerichtlichen Rechtsstreit als aus handelsrechtlichen. Demzufolge stammt eine Vielzahl der Auslegungen von den Steuergerichten. Diese haben jedoch nicht das Ziel die GoBs weiterzuentwickeln, sondern legen die materielle Maßgeblichkeit nach dem EStG aus. Dies ist einer der Gründe, warum das deutsche Handelsrecht im Ausland allgemein als ‚tax driven' bezeichnet wird.[25]

Die materielle Maßgeblichkeit gilt allerdings nur insoweit wie zwingende steuerliche Vorschriften lex specialis nichts anderes vorschreiben.[26] Insbesondere sind die steuerlichen Sondervorschriften der §§ 5 Abs. 2-6, 6, 7 EStG zum Bilanzansatz, zur Bewertung, zu den Einlagen und Entnahmen sowie zur Abschreibung zu beachten. Der Geltungsbereich der materiellen Maßgeblichkeit gilt, der herrschenden Meinung nach, sowohl für den Ansatz dem Grunde nach, dass heißt für den Bilanzansatz einschließlich der Zuordnung und Zurechnung, als auch für den Ansatz der Höhe nach, also für die Bewertung der einzelnen Bilanzpositionen.[27] Für die abstrakte Bilanzierungsfähigkeit, also für die Frage ob die Voraussetzung für eine Aktivierung bzw. Passivierung gegeben ist, werden der handelsrechtliche Begriff des Vermögensgegenstandes und der steuerrechtliche Begriff des Wirtschaftsgutes weitgehend identisch definiert. Der Maßgeblichkeitsgrundsatz gilt allerdings nicht für handelsrechtliche Bilanzierungshilfen, da sie nicht zu den Wirtschaftsgütern zählen und auch keine Rechnungsabgrenzungsposten sind, in der Steuerbilanz jedoch nur diese angesetzt werden dürfen. Zu den handelsrechtlichen Bilanzierungshilfen sind beispielsweise das handelsrechtliche Wahlrecht für die Aufwendungen und Ingangsetzungen des Geschäftsbe-

[22] Vgl. Federmann, Bilanzierung, S. 184.
[23] Vgl. Falterbaum/Bolk/Reiß/Eberhart, Buchführung und Bilanz, S. 483.
[24] Vgl. Schildbach, Handelsrechtlicher JA, S. 160.
[25] Vgl. Schildbach, Handelsrechtlicher JA, S. 160.
[26] Vgl. Schiffers, in: Korn, Kommentar zum EStG, § 5 EStG Anm. 61.
[27] Vgl. Stobbe, in: Herrmann/Heuer/Rupach Kommentar zum EStG und KStG, § 5 EStG Anm. 61.

triebes nach § 269 HGB oder die aktiven latenten Steuern nach § 274 HGB zu zählen. Die Fragen nach der sachlichen Zuordnung von Wirtschaftsgütern und Bilanzierungskonkurrenzen sind unabhängig von den GoB zu beantworten. Weitere Einschränkungen der Bilanzierung dem Grunde nach erfolgen durch § 5 Abs. 2 bis 5 EStG.[28]

Die Steuerbilanz wird somit grundsätzlich von der Handelsbilanz abgeleitet.[29] Folglich haben handelsrechtliche Regelungen direkten Einfluss auf die Erstellung der Steuerbilanz, die Steuerbemessungsgrundlage und daher auch auf die Höhe der Steuerlast.[30] Durch viele steuerliche Sondervorschriften ist das Maßgeblichkeitsprinzip allerdings erheblich eingeschränkt.

3.4 Formelle Maßgeblichkeit

Für die Ermittlung des steuerlichen Gewinns sind nicht nur die handelsrechtlichen GoB maßgeblich. Es muss auch der Wert in der Steuerbilanz angesetzt werden, der tatsächlich in der Handelsbilanz gewählt und angesetzt wurde, soweit er mit steuerrechtlichen Vorschriften im Einklang steht.[31] Es war in der Literatur lange Zeit umstritten, ob sich diese Rechtsfolge bereits aus § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG ergibt. Seit 1925 wird regelmäßig auf eine Maßgeblichkeit der GoB hingewiesen, der Verweis auf die konkrete Handelsbilanz blieb jedoch aus.[32] Die Einheitsbilanz als Grund für die Einführung der Maßgeblichkeit lässt jedoch auf die Existenz einer zumindest fakultativen formellen Maßgeblichkeit schließen. Allerdings wurde durch die höchstrichterliche Rechtsprechung die Existenz der formellen Maßgeblichkeit immer wieder bestätigt.[33] Mit der Einführung des § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG 1989 wurde dieser Diskussion vorerst ein Ende gesetzt. Im Referentenentwurf vom 21.05.2008 des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes ist eine Aufhebung dieser Vorschrift geplant (vgl. Kapitel 6).

Wenn in der Handelsbilanz eine Entscheidung getroffen wurde, die mit den steuerrechtlichen Vorschriften im Einklang steht, so ist der tatsächliche Ansatz in der Handelsbilanz grundsätzlich für den Ansatz in der Steuerbilanz bindend.[34]

Dies hat zur Folge, dass sich der Bilanzierende bereits bei der Erstellung der Handelsbilanz Gedanken über die Auswirkungen in der Steuerbilanz macht und Wahlrechte so ausübt,

[28] Vgl. Schiffers, in: Korn, Kommentar zum EStG, § 5 EStG Anm. 99ff.
[29] Vgl. Zenthöfer/Schulze zur Wiesche, Einkommensteuer, S. 141.
[30] Vgl. Falterbaum/Bolk/Reiß/Eberhart, Buchführung und Bilanz S. 483.
[31] Vgl. Haeger, Umgekehrte Maßgeblichkeit in der Praxis, S. 12.
[32] Vgl. Stobbe, Neuregelung § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG, DStR 1991 S. 162.
[33] Vgl. Haeger, Umgekehrte Maßgeblichkeit in der Praxis, S. 21.
[34] Vgl. Schildbach, Handelsrechtlicher JA, S. 165.

dass eine möglichst geringe Steuerbelastung entsteht. Die Handelsbilanz wird von steuerrechtlichen Vorschriften beeinflusst.

Eine weitere Rechtsgrundlage der formellen Maßgeblichkeit ist in § 60 EStDV zu finden.[35] Demnach sind der Steuererklärung die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung beizufügen, wenn der Gewinn nach § 4 Abs. 1, § 5 oder § 5a EStG ermittelt wird. Abweichende steuerliche Regelungen sind zu erläutern oder es muss eine extra Steuerbilanz eingereicht werden.

3.5 Maßgeblichkeit international

In einigen Ländern sind Steuer- und Handelsbilanz voneinander abhängig. Beispielweise in Belgien, Frankreich, Italien, Luxemburg, Spanien, Portugal, Österreich, Schweiz, Japan und Griechenland bestehen Bindungen der steuerlichen Gewinnermittlung an das Handelsbilanzrecht.[36] Jedoch ist das Maßgeblichkeitsprinzip in keinem anderen Land so ausgeprägt wie in Deutschland.[37] Staaten mit angelsächsischer Ausrichtung der Rechnungslegung, wie beispielsweise Großbritannien, USA, Irland, die Niederlande und Dänemark ist das Maßgeblichkeitsprinzip fremd. Hier bestehen für die steuerliche Gewinnermittlung eigene Regelungen.

Weit verbreitete internationale Rechnungslegungsstandards wie IFRS oder US-GAAP kennen kein Maßgeblichkeitsprinzip.[38] Das HGB wird durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz den IFRS angenähert. Durch die zunehmende Internationalisierung kommt der Maßgeblichkeitsgrundsatz zunehmend in Kritik.[39]

Erste Kollisionen des Maßgeblichkeitsprinzips mit den zunehmenden Internationalisierungsbestrebungen entstanden durch die 4. EG-Richtlinie. Diese EG-Richtlinie umfasste 76 Wahlrechte. Bei der Transformation dieser Richtlinie in deutsches Handelsrecht durch das BiRiLiG wurden diese Wahlrechte weitestgehend übernommen, um eine Steuerneutralität zu gewährleisten.[40]

[35] Vgl. Federmann, Bilanzierung, S. 184.
[36] Vgl. Lauth, Abschied Einheitsbilanz, DStR 2000, S. 1369.
[37] Vgl. Schildbach, Handelsrechtlicher JA, S. 158.
[38] Vgl. Federmann, Bilanzierung, S. 193.
[39] Vgl. Lauth, Abschied Einheitsbilanz, DStR 2000, S. 1369.
[40] Vgl. Lauth, Abschied Einheitsbilanz, DStR 2000, S. 1369.

4 Umgekehrte Maßgeblichkeit

4.1 Grundlagen

Unter der umgekehrten Maßgeblichkeit versteht man die Abhängigkeit der Handels- von der Steuerbilanz.[41] Die Steuerbilanz wird sozusagen für die Handelsbilanz maßgeblich. Dabei muss man zwischen der allgemeinen Umkehrung und der speziellen Umkehrung des Maßgeblichkeitsprinzips unterscheiden. Die allgemeine Umkehrung des Maßgeblichkeitsprinzips ist der durch die formelle Maßgeblichkeit begründete Einfluss von steuerrechtlichen Aspekten auf die Handelsbilanz. Der Bilanzierende übt GoB - konforme handelsrechtliche Wahlrechte, die mit dem Steuerrecht in Einklang stehen, unter steuerlichen Vorteilsüberlegungen aus. Bei der speziellen Umkehrung des Maßgeblichkeitsprinzips gelangen steuerrechtliche, GoB - fremde, rein steuerliche Sondertatbestände über handelsrechtliche Öffnungsklauseln in die Handelsbilanz.[42]

4.2 Historische Entwicklung der umgekehrten Maßgeblichkeit

Bereits 1965 wurde in den §§ 154 Abs. 2 Nr. 2 und 155 Abs. 3 Nr. 2 AktG geregelt, dass niedrigere Wertansätze zulässig sind, wenn sie für die Zwecke der Steuern von Einkommen und Ertrag für zulässig gehalten werden, da Unternehmen steuerliche Vergünstigungen sonst nicht mehr in Anspruch nehmen können.[43]

Über die Existenz der formellen Maßgeblichkeit für Steuervergünstigungen wurde immer wieder heftig diskutiert. Es herrschte große rechtliche Unsicherheit. Als der BFH im Jahre 1986 zwei unterschiedliche Entscheidungen bzgl. des Umfangs der speziellen umgekehrten Maßgeblichkeit fällte, war die Verwirrung komplett. Der erste Senat des BFH beschloss am 24.04.1986, dass die formelle Maßgeblichkeit für Zuschreibungen in den Folgejahren nach der Inanspruchnahme von Steuervergünstigungen nach § 6b EStG nicht gilt.[44] Einen Tag später, am 25.4.1986, fällte der IV. Senat des BFH ein Urteil, in dem er die Geltung der formellen Maßgeblichkeit für steuerliche Rücklagen am Beispiel der § 6b-Rücklage bestätigte. Die formelle Maßgeblichkeit sollte, laut diesem Urteil, allerdings nicht nur für steuerliche Vergünstigungen gelten, sondern grundsätzlich für alle bilanzsteuerrechtlichen Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte.[45]

---

[41] Vgl. Stobbe, Neuregelung § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG, DStR 1991, S. 164.
[42] Vgl. Haeger, Umgekehrte Maßgeblichkeit in der Praxis S. 25.
[43] Vgl. Busse von Colbe, Lexikon des Rechnungswesens, ‚Maßgeblichkeitsprinzip' S. 438.
[44] BFH v. 24.4.1986 I R 65/80, BStBl. II, 324 [326 f.]
[45] BFH v. 25.4.1995 IV R 83/83, BStBl. II 1986, 350 [352]

Um die allgemeine Unsicherheit diesbezüglich zu beenden, führte der Gesetzgeber im Rahmen des BiRiLiG vom 19.12.1985 den § 6 Abs. 3 EStG ein. In ihm waren einzelne steuerliche Sondervorschriften explizit aufgelistet, deren Inanspruchnahme ab sofort eine entsprechende Bilanzierung in der Handelsbilanz voraussetzt.[46] Die Regelung umfasste jedoch nicht alle Sonderposten der Passivseite.[47] Fraglich bleibt allerdings, warum § 6 Abs. 3 EStG 1985 nur einige steuerliche Wahlrechte enthielt und der Gesetzgeber nicht die allgemeine Gültigkeit der formellen Maßgeblichkeit besiegelte. Die vorherrschende rechtliche Unsicherheit wurde nur bedingt beseitigt. Ein weiterer Grund für die Einführung dieser Vorschrift war, dass die 4. EG Richtlinie steuerliche Wertansätze in der Handelsbilanz nur zulassen wollte, wenn das Steuerrecht für die Inanspruchnahme der Vergünstigungen einen Handelsbilanzansatz voraussetzt.[48]

Im Entwurf des Steuerreformgesetzes 1990 vom 19.04.1988 war die Verankerung der formellen Maßgeblichkeit im Rahmen der umgekehrten Maßgeblichkeit im Gesetz geplant. Bei der Verabschiedung des Gesetzes wurde diese Regelung zunächst zurückgestellt. Im Rahmen des Wohnungsbauförderungsgesetzes vom 22.12.1989 wurde dann der § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG neu eingeführt.[49] Gewiss nicht um den Wohnungsbau zu fördern, aber auch nicht um ihn zu behindern.[50] Die neue Vorschrift besagt, dass „steuerrechtliche Wahlrechte bei der Gewinnermittlung … in Übereinstimmung mit der handelsrechtlichen Jahresbilanz auszuüben“ sind. Somit wurde einerseits die umfassende Existenz der formellen Maßgeblichkeit für Ansatz und Bewertung bestätigt und andererseits die formelle Maßgeblichkeit für steuerrechtliche Sondervorschriften bestimmt. § 6 Abs. 3 EStG 1985 wurde aufgehoben.

Als ein Grund für die Einführung des § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG wurde die Schutzfunktion des Fiskus gesehen. Durch die Inanspruchnahme von steuerlichen Vergünstigungen wird der Gewinn in Handels- und Steuerbilanz des entsprechenden Wirtschaftsjahres reduziert. Es verringert sich die Ausschüttungs- und Steuerbemessungsgrundlage. Durch diese Ausschüttungssperre will der Fiskus gewährleisten, dass Subventionen in Form von Steuervergünstigungen das Unternehmen nicht durch Ausschüttungen verlassen, sondern im Unternehmen verbleiben.[51] Das Innenfinanzierungspotential des Unternehmens soll gestärkt

[46] Vgl. Stobbe, in: Herrmann/Heuer/Rupach Kommentar zum EStG und KStG, § 5 EStG Anm. 75.
[47] Vgl. Busse von Colbe, Lexikon des Rechnungswesens, ‚Maßgeblichkeitsprinzip' S. 438.
[48] Vgl. Stobbe, in: Herrmann/Heuer/Rupach Kommentar zum EStG und KStG, § 5 EStG Anm. 75.
[49] Vgl. Stobbe, Neuregelung § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG, DStR 1991, S. 165.
[50] Vgl. Bordewin, umgekehrte Maßgeblichkeit bei stl. Bilanzierungswahlrecht, DB 1992, S. 291.
[51] Vgl. Bähr/Fischer-Winkelmann/List, Buchführung und Jahresabschluss, S. 207.

werden. Dem Steuerverzicht des Staates soll der Ausschüttungsverzicht des Anteilseigners entsprechen.[52] Dies gilt nur für Kapitalgesellschaften, denn Personengesellschaften können unabhängig vom Jahresüberschuss ihre Entnahmen tätigen.[53]

Ein weiterer Grund für die Einführung des § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG ist die Möglichkeit die Erstellung einer Einheitsbilanz zu gewährleisten. Dem Steuerpflichtigen soll nicht zugemutet werden, nur wegen der Inanspruchnahme von subventionellen Steuervergünstigungen zwei Rechnungslegungskreise aufzustellen bzw. erhebliche Nebenrechnungen durchzuführen.[54]

Mit dem Steueränderungsgesetz 1992 wurde die umgekehrte Maßgeblichkeit durch die weitestgehende Übernahme von Steuerbilanzwerten in die Vermögensaufstellung erweitert. Es entstand die so genannte verlängerte Maßgeblichkeit.[55] Im Rahmen des TransPubG wurde die umgekehrte Maßgeblichkeit für Konzernabschlüsse zum 01.01.2003 wieder aufgehoben. Im Referentenentwurf zum BilMoG vom 08.11.2007 ist die Abschaffung des § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG geplant. Dies wird in Kapitel 6 näher erläutert.

4.3 Allgemeine Umkehrung

4.3.1 Wesen, Grundlagen, Allgemein

Durch die formelle Maßgeblichkeit (vgl. Kapitel 3.4) ist die Steuerbilanz an die tatsächlich aufgestellte Handelsbilanz in Ansatz und Bewertung gebunden. Da diesbezüglich die Rechtslage lange unklar war, wurde spätestens mit der Einführung des § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG die Geltung der formellen Maßgeblichkeit bestätigt. Deshalb muss der Bilanzierende sich schon bei der Erstellung der Handelsbilanz über die steuerlichen Auswirkungen Gedanken machen und diesbezüglich seine Entscheidungen treffen. Es gelangen steuerrechtliche Vorteilsüberlegungen in die Handelsbilanz. Diese Tatsache, dass aus steuerrechtlichen Gründen GoB – konforme Ansätze in die Handelsbilanz gelangen, wird als allgemeine Umkehrung des Maßgeblichkeitsprinzips definiert. Diese Wertansätze wären auch ohne (umgekehrte) Maßgeblichkeit in der Handelsbilanz zulässig.[56] Für den externen Bilanzleser ist nicht erkennbar, ob der Steuerpflichtige maßgeblich oder umgekehrt maßgeblich gehandelt hat.[57]

[52] Vgl. Drescher, Zukunft Maßgeblichkeitsgrundsatz, S. 580.
[53] Vgl. Dörfler/Adrian, Steuerliche Auswirkungen BilMoG, in DB 2008, Beilage zu Heft 7, S. 44.
[54] Vgl. Herzig, in: Küting/Weber Handbuch der Rechnungslegung, Kap. 3 Anm.2.
[55] Vgl. Robisch, Umkehrung des Maßgeblichkeitsprinzips, DStR 1993, S.998.
[56] Vgl. Haeger, Umgekehrte Maßgeblichkeit in der Praxis, S. 32.
[57] Vgl. Haeger, Umgekehrte Maßgeblichkeit in der Praxis, S. 33.

4.3.2 Konsequenzen, Folgen, Auswirkungen

Hier kommt der Zielkonflikt zwischen Handels- und Steuerbilanz zum Ausdruck, der seine Ursache in den unterschiedlichen Aufgaben der beiden Bilanzen hat (vgl. Kapitel 2). Die Handelsbilanz dient in erster Linie als Ausschüttungsbemessungsgrundlage, als Informationsgrundlage und zur Rechenschaftslegung. Eine große Rolle spielt außerdem der Gläubigerschutz. Die Handelsbilanz hat viele verschiedene Adressaten, die alle unterschiedliche Interessen vertreten. Die Aufgabe des handelsrechtlichen Jahresabschlusses, diese Unternehmensinteressenten zu informieren, tritt vor allem bei kleinen und mittelständischen Unternehmen hinter dem Ziel einer möglichst geringen Steuerlast zurück.

Der Steuerpflichtige hat das Bestreben, den Steuerbilanzgewinn, der als Steuerbemessungsgrundlage dient, möglichst gering zu halten, um somit die Steuerbelastung zu minimieren. Folglich wird er Wahlrechte so ausüben um dieses Ziel zu erreichen. Durch die formelle sowie die allgemeine umgekehrte Maßgeblichkeit überlegt der Bilanzierende bereits beim Erstellen der Handelsbilanz wie er den Jahresüberschuss so niedrig wie möglich ausweisen kann. Die Handelsbilanz dient jedoch als Informationsgrundlage. Bei Kreditverhandlungen mit Gläubigern etwa ist ein hoher Jahresüberschuss von Vorteil. Auch bei der Veröffentlichung von den Daten im elektronischen Bundesanzeiger, ist ein positives Gesamtbild wünschenswert, zumal die Daten seit der Einführung des elektronischen Handels- und Unternehmensregisters leicht von jedermann im Internet eingesehen werden können.

Durch die allgemeine umgekehrte Maßgeblichkeit wird die Handelsbilanz zunächst mit Blick auf die Auswirkungen in der Steuerbilanz erstellt. Die Wahl fällt auf den steuerlich günstigen Wert, unabhängig von den handelsrechtlichen Konsequenzen und Zielen. Die Darstellung der tatsächlichen Verhältnisse tritt hier in den Hintergrund.[58]

Die formelle Maßgeblichkeit erschwert die Bilanzpolitik und führt zu Gerechtigkeitsproblemen. Nicht alle Steuerpflichtigen müssen eine Handelsbilanz aufstellen. Bei denen, die zur Erstellung eines handelsrechtlichen Jahresabschlusses verpflichtet sind, ist die Bedeutung der Handelsbilanz von Größe und Rechtsform abhängig. Wahlrechte werden mit unterschiedlicher Priorität gegenüber Handels- und Steuerbilanz ausgeübt, und es kommt zu einer ungleichmäßigen Besteuerung.[59]

[58] Vgl. Blödtner/Bilke/Heining, Buchführung und Bilanzsteuerrecht, S. 218.
[59] Vgl. Schildbach, Handelsrechtlicher JA, S. 179.

Es gelangen auch steuerliche Tatbestände in die Handelsbilanz, weil der Bilanzierende aus Vereinfachungsgründen eine Einheitsbilanz erstellen möchte. Dies erspart das Aufstellen von zwei Rechnungslegungskreisen bzw. umständlichen Nebenrechnungen, beispielsweise bei der Aktivierung eines Disagios. Handelsrechtlich besteht ein Wahlrecht ob man dieses Disagio aktiviert und abschreibt, oder ob man es als Sofortaufwand verbucht (§ 250 Abs. 3 HGB). Steuerrechtlich hingegen muss das Disagio aktiviert und über die Laufzeit des Darlehens abgeschrieben werden.[60] Viele Bilanzierende ziehen gar nicht erst in Erwägung, das Disagio in der Handelsbilanz sofort abzuschreiben, weil sie dann in der Steuerbilanz anders verfahren müssten. Sie ersparen sich diesen Mehraufwand und verfahren in beiden Rechnungen identisch. Folglich werden handelsrechtliche Überlegungen außen vor gelassen und steuerliche Denkweisen gelangen in die Handelsbilanz.

4.3.3 Argumente für die Bindung der Steuerbilanz an die Handelsbilanz

Bei der oben genannten Kritik stellt sich die Frage, warum der Gesetzgeber die Steuerbilanz an die Handelsbilanz bindet.

Als ein Vorzug dieser Regelung wird gesehen, dass dem Steuerpflichtigen Arbeit erspart wird, indem er nur einen Rechnungslegungskreis aufstellen muss (Einheitsbilanz mit außerbilanziellen steuerrechtlichen Korrekturen).

Außerdem wird die Einheitlichkeit der Rechtsordnung als Vorteil angepriesen, da die handelsrechtlichen Regelungen ohnehin schon vorhanden sind. Ein eigenständiges Steuerrecht würde zusätzlichen Regelungen bedürfen. Mit der Maßgeblichkeit wird die Einheit der Rechtsordnung gewahrt.[61] M. E. ist dieses Argument mittlerweile überholt, da es sehr viele steuerrechtliche Sonderregelungen gibt. Ein eigenständiges Steuerrecht würde kaum mehr Vorschriften mit sich bringen, als die ganzen momentan vorherrschenden steuerrechtlichen Korrekturen des Handelsrechts.

Des Weiteren wird die Bindung der Steuer- an die Handelsbilanz mit der Schutzfunktion zugunsten des Fiskus begründet. Der Steuerpflichtige soll nicht durch willkürliche Gewinnregulierungen Abweichungen vom handelsrechtlichen Ergebnis erlangen können. Minderbewertungen sollen verhindert werden. Der Fiskus will sozusagen eine Gleichbehandlung mit Anteilseignern und Gläubigern. Diese sollen ihre Ausschüttungen am gleichen Gewinn bemessen wie der Fiskus seine Steuern.[62] Gleichzeitig ist das Handelsrecht

[60] Vgl. Falterbaum/Bolk/Reiß/Eberhart, Buchführung und Bilanz, S. 488.
[61] Vgl. Federmann, Bilanzierung, S. 184.
[62] Vgl. Federmann, Bilanzierung, S. 184.

vom Vorsichtsprinzip und dem Gläubigerschutz geprägt. Der Staat hat ein Interesse am Fortbestehen des Unternehmens. Somit wird auch nur der vorsichtig ermittelte Gewinn, nach steuerrechtlichen Korrekturen, besteuert. Demgegenüber stehen der Schutz des Unternehmens vor fiskalischen Eingriffen und die Sicherheit, dass die Steuerbilanz nicht zum fiskalischen Beutesymbol degeneriert.[63]

Ein weiterer Aspekt ist die Steuergerechtigkeit. Hier sind die Grundsätze der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und der Besteuerung nach Leistungsfähigkeit zu beachten. Das Einkommen, zu dem unter anderem der Steuerbilanzgewinn zählt, wird als Kriterium für die Leistungsfähigkeit gesehen.[64] Der Steuerbilanzgewinn wiederum ist aus dem Handelsbilanzgewinn abgeleitet. Der Gesetzgeber sieht in dem vorsichtig ermittelten Handelsbilanzgewinn einen Maßstab für die Leistungsfähigkeit eines Unternehmens.

4.4 Spezielle Umkehrung

4.4.1 Wesen

Unter der speziellen Umkehrung der Maßgeblichkeit versteht man den Einfluss von GoB - fremden, rein steuerrechtlichen Tatbeständen in die Handelsbilanz.

In den letzten Jahren wurde das Steuerrecht immer wieder durch außerfiskalische Zielsetzungen beeinflusst. Die Regierung wollte durch subventionelle Steuervergünstigungen finanzielle Anreize schaffen, um die Investitionstätigkeit der Unternehmen auf die gewünschte wirtschafts-, konjunktur-, sozial- oder umweltpolitische Weise zu beeinflussen.[65] Insbesondere durch erhöhte Abschreibungen, Sonderabschreibungen und die Möglichkeit zur Bildung von Sonderposten mit Rücklageanteil kann der Gewinn kurzfristig vermindert werden.[66] Alle subventionellen Steuervergünstigungen dieser Art haben gemeinsam, dass der Jahresüberschuss im Jahr der Bildung gemindert und auf einen späteren Veranlagungszeitraum übertragen wird.[67] Hierbei handelt es sich um steuerliche Wahlrechte. Es wird niemand zur Inanspruchnahme dieser steuerlichen Vergünstigungen verpflichtet.

Nach § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG sind steuerrechtliche Wahlrechte bei der Gewinnermittlung in Übereinstimmung mit der handelsrechtlichen Jahresbilanz auszuüben. Folglich setzt die Inanspruchnahme der oben genannten steuerlichen Vergünstigungen einen entsprechenden Ansatz in der Handelsbilanz voraus, soweit das Steuerrecht nicht explizit darauf verzichtet.

[63] Vgl. Herzig, in: Küting/Weber, Handbuch der Rechnungslegung, Kap 3 Anm. 85.
[64] Vgl. Coenenberg, Jahresabschlussanalyse, S. 16.
[65] Vgl. Haeger, Umgekehrte Maßgeblichkeit in der Praxis, S. 1.
[66] Vgl. Haeger, Umgekehrte Maßgeblichkeit in der Praxis, S. 148.
[67] Vgl. Falterbaum/Folk/Reiß/Eberhart, Buchführung und Bilanz, S. 841.

Da diese subventionellen Steuervergünstigungen nicht den GoB entsprechen, wird ein Handelsbilanzansatz erst durch Öffnungsklauseln möglich. Ohne diese Öffnungsklauseln würde weder die materielle noch die formelle Maßgeblichkeit greifen.[68] Hierbei ist zwischen den für alle Rechtsformen geltenden Regelungen und den Spezialvorschriften für Kapitalgesellschaften und bestimmten Personengesellschaften zu unterscheiden.

4.4.2 Handelsrechtliche Vorschriften für alle Kaufleute

Für alle Rechtsformen ist in § 247 Abs. 3 HGB geregelt, dass soweit steuerrechtlich zulässig, für Zwecke der Steuern von Einkommen und Ertrag Passivposten gebildet werden dürfen. Diese Passivposten sind als Sonderposten mit Rücklageanteil in der Handelsbilanz auszuweisen. Mit § 254 HGB wird allen Bilanzierenden ermöglicht, rein steuerrechtlich zulässige Abschreibungen in die Handelsbilanz zu übernehmen. Vermögensgegenstände des Anlage- und Umlaufvermögens können so mit einem noch niedrigeren Wert angesetzt werden als er handelsrechtlich zulässig wäre.[69] Der Ansatz GoB - fremder Abschreibungen und Sonderposten mit Rücklageanteil ist unabhängig davon möglich, ob das Steuerrecht eine Gleichbehandlung in der Handelsbilanz voraussetzt. Einzelunternehmen und Personengesellschaften mit mindestens einer natürlichen Person als Vollhafter sollen nicht in der Inanspruchnahme von subventionellen Steuervergünstigungen behindert werden. Außerdem soll dadurch auf keinen Fall die Erstellung einer Einheitsbilanz beeinträchtigt werden.[70] Abschläge sind sowohl im Bereich des Umlaufvermögens als auch für das Anlagevermögen zulässig.[71] Diese Vorschriften werden durch BilMoG-RegE aufgehoben.

4.4.3 Handelsrechtliche Vorschriften für Kapitalgesellschaften und bestimmte Personengesellschaften

Nach momentan geltendem Recht sind die rechtsformspezifischen Öffnungsklauseln für Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften, die keine natürliche Person als Vollhafter haben, §§ 273, 279 Abs. 2 und 281 HGB. Sonderposten mit Rücklageanteil aus steuerrechtlichen Gründen dürfen laut § 273 HGB gebildet werden. Allerdings nur insoweit wie das Steuerrecht die Bildung dieser Sonderposten in der Handelsbilanz als Vorraussetzung für die steuerliche Anerkennung sieht. Dieser Sonderposten ist in der Handelsbilanz vor den Rückstellungen auszuweisen und die Vorschriften nach denen er gebildet worden ist, sind im Anhang anzugeben. Laut § 281 Abs. 2 HGB sind die Einstellungen und Auflösun-

---

68 Vgl. Stobbe, in: Herrmann/Heuer/Rupach, Kommentar zum EStG und KStG, § 5 EStG Anm. 63.
69 Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzen, S. 257.
70 Vgl. Schildbach, Handelsrechtlicher JA, S. 170.
71 Vgl. Kusterer, in: Glannegger/Güroff/Kirnberger/Kusterer/Peuker/Ruß/Selder/Stuhlfelner, Handelsgesetzbuch Kommentar, § 254 HGB Anm. 2.

gen der Sonderposten mit Rücklageanteil gesondert in den Posten sonstige betriebliche Aufwendungen bzw. Erträge der Gewinn- und Verlustrechnung anzugeben oder im Anhang aufzuführen. Nach § 279 Abs. 2 HGB dürfen rein steuerrechtlich zulässige Abschreibungen in der Handelsbilanz angesetzt werden. Allerdings nur insoweit das Steuerrecht für die Anerkennung einen Handelsbilanzansatz voraussetzt. Nach § 281 Abs. 1 HGB haben Kapitalgesellschaften und bestimmte Personengesellschaften die Möglichkeit die steuerlichen Abschreibungen entweder als Abschreibungen vom jeweiligen Wirtschaftsgut auf der Aktivseite abzuziehen oder indirekt als Sonderposten mit Rücklageanteil auf der Passivseite auszuweisen.[72] Auch für diese steuerrechtlichen Abschreibungen sind entsprechende Anhangsangaben zu machen. Der Betrag ist getrennt nach Umlauf- und Anlagevermögen in der Gewinn- und Verlustrechnung auszuweisen oder im Anhang anzugeben. Scheidet das Wirtschaftsgut, für welches die Rücklage gebildet worden ist, aus dem Vermögen des Kaufmanns aus, so ist unabhängig von den steuerrechtlichen Vorschriften die Rücklage aufzulösen.

Zusammenfassend lässt sich sagen, dass für Kapitalgesellschaften und bestimmte Personengesellschaften die subventionellen Steuervergünstigungen nur in der Handelsbilanz ausgewiesen werden dürfen, wenn das Steuerrecht den Handelsbilanzansatz als Voraussetzung für die steuerliche Inanspruchnahme sieht. Begründet wird dies mit dem Informationsverlust, den die Handelsbilanz durch den Einfluss dieser GoB-fremden Tatbestände erfährt. Die Handelsbilanz soll nur so weit wie unbedingt nötig steuerlichem Einfluss unterliegen. Allerdings soll der Inanspruchnahme steuerlicher Vergünstigungen und der Aufstellung einer Einheitsbilanz nicht im Wege gestanden werden.

Die Unterscheidung zwischen den unterschiedlichen Öffnungsklauseln für verschiedene Rechtsformen ist nur bei den Anhangsangaben und bei der ausdrücklichen Aufhebung der speziellen umgekehrten Maßgeblichkeit relevant. Letzteres hat seit der Abschaffung der Preissteigerungsrücklage, welche seit dem 01.01.1990 nicht mehr gebildet werden darf, erheblich an praktischer Bedeutung verloren. Altfälle müssten seit dem 01.01.1997 aus den Bilanzen verschwunden sein. Im sehr seltenen Ausnahmefall, dem § 3 des Gesetzes über steuerliche Maßnahmen bei der Stilllegung von Steinkohlebergwerken, verzichtet das Steuerrecht explizit auf den Handelsbilanzansatz als Voraussetzung für die steuerliche Inanspruchnahme. Außerdem gilt die umgekehrte Maßgeblichkeit nicht bei besonderen

[72] Vgl. Schildbach, Handelsrechtlicher JA, S. 173.

Rückstellungen und Rechnungsabgrenzungsposten bei Zuwendungen zu Unterstützungskassen nach § 4d Abs. 2 Satz 4 EStG.[73]

Im Rahmen des Wegfalls der umgekehrten Maßgeblichkeit durch BilMoG werden auch die dazugehörigen Paragraphen im HGB aufgehoben.

4.4.4 Beispiele

Die subventionellen Steuervergünstigungen lassen sich in verschiedene Gruppen einteilen: die steuerlichen Sonderabschreibungen, die erhöhten Abschreibungen und die Sonderposten mit Rücklageanteil.[74] Die wesentlichsten Vorschriften sind der Übersicht in Anhang 4 zu entnehmen.

Steuerrechtliche Sonderabschreibungen können neben der planmäßigen Abschreibung vorgenommen werden, während erhöhte Absetzungen an die Stelle der planmäßigen Abschreibungen treten. Steuerlich begründete Sonderposten mit Rücklageanteil werden vor der planmäßigen Abschreibung vorgenommen.[75]

Stellvertretend für diese Regelungen sollen die Auswirkungen dieser subventionellen Steuervergünstigungen am Beispiel der Reinvestitionsrücklage nach § 6b EStG erfolgen. Dieses ist in Anhang 5 und 6 zu finden.

4.4.5 Kritik

4.4.5.1 Unzutreffende Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage

Die spezielle umgekehrte Maßgeblichkeit ist seit jeher heftig umstritten. Das häufigste Argument um sie zu kritisieren, ist das durch den Einfluss GoB - fremder Werte der Aussagegehalt der Handelsbilanz verzerrt wird. Laut § 264 Abs. 2 Satz 1 HGB ist es die Aufgabe des Jahresabschlusses „ein nach den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kapitalgesellschaft zu vermitteln." Diese grundlegende Bestimmung des handelsrechtlichen Jahresabschlusses wird, wie oben in den Beispielen verdeutlicht, eingeschränkt. Dies kann durch die Anhangsangaben bei Kapitalgesellschaften nur bedingt vermindert werden. Es muss zwar die Auswirkung auf die Gewinn- und Verlustrechnung des Jahres und die dazugehörige Vorschrift genannt werden, für einen externen Betrachter ist es in den Folgejahren jedoch nicht möglich, die gebildeten stillen Reserven zu erkennen. Hierzu müssen die Jahresabschlüsse im Zeitverlauf betrach-

[73] Vgl. Federmann, Bilanzierung, S. 192.
[74] Vgl. Robisch, Umkehrung des Maßgeblichkeitsprinzips, DStR 1993, S. 998.
[75] Vgl. Falterbaum/Bolk/Reiß/Eberhardt, Buchführung und Bilanzen, S. 842.

tet werden. Außerdem sind die Anhangsangaben nur für mittelgroße und große Kapitalgesellschaften verbindlich.[76] Kleine Kapitalgesellschaften sind nach § 288 HGB i. V. m. § 285 Nr. 5 HGB sogar von diesen Anhangsangaben befreit.[77] Folglich kann ein externer Bilanzleser Sonderabschreibungen und die somit gebildeten stillen Reserven nicht erkennen.[78] Eine indirekte Darstellungsweise, also ein grundsätzlicher Ausweis als Sonderposten mit Rücklageanteil hingegen, würde wesentlich mehr Klarheit bringen.[79] Dies wird an Hand eines Zahlenbeispiels in Anhang 7 besonders deutlich. Der Ausweis in dieser Form ist aber in der Praxis eher selten aufzufinden.

Durch die Einschränkung der Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage wird die Handelsbilanz ihrem eigentlichen Zweck entfremdet. Durch die steuerlichen Überlegungen erfolgt eine Verfälschung der handelsrechtlichen Rechnungslegung.

Nimmt man an, dass der handelsrechtliche Jahresüberschuss ein Merkmal für die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit darstellt, so wird diese Annahme durch die spezielle umgekehrte Maßgeblichkeit durchbrochen, da eine willkürliche Verschiebung des Gewinns erfolgt.[80]

Für Gläubiger des Unternehmens ist es wichtig Informationen über die zukünftigen Erträge und Liquiditätsüberschüsse zu erhalten. Durch die verzerrte Darstellung der Ertragslage wird möglicherweise die Kreditvergabe beeinflusst. In Jahren, in denen der Jahresüberschuss auf Grund von Sonderabschreibungen bzw. der Bildung von Sonderposten, niedriger ist, erfolgt eine schlechtere Beurteilung des Unternehmens durch den geringeren Erfolgsausweis. Kredite werden gar nicht oder nur zu schlechteren Konditionen erhalten. In den Jahren der Aufdeckung wird ein höherer Jahresüberschuss ausgewiesen als eigentlich erwirtschaftet wurde. Dadurch können Defizite im Bereich der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit überdeckt werden. Dem externen Bilanzleser kann passieren, dass die zukünftigen Erträge des Unternehmens zu hoch geschätzt werden.

Ein weiteres Argument gegen die umgekehrte Maßgeblichkeit ist, dass die Bildung von Rücklagen in den Bereich der Gewinnverwendung gehört und nicht in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesen werden dürfte. Außerdem wird das ohnehin schon komplexe

[76] Vgl. Haeger, Umgekehrte Maßgeblichkeit in der Praxis, S. 57.
[77] Vgl. Robisch, Umkehrung des Maßgeblichkeitsprinzips, DStR 1993, S. 1001.
[78] Vgl. Haeger, Umgekehrte Maßgeblichkeit in der Praxis, S. 57.
[79] Vgl. Robisch, Umkehrung des Maßgeblichkeitsprinzips, DStR 1993 S. 1001.
[80] Vgl. Haeger, Umgekehrte Maßgeblichkeit in der Praxis, S. 64ff.

Steuerrecht durch die Einbringung von außerfiskalischen Zielsetzungen zusätzlich Verkompliziert.[81]

4.4.5.2 Ausschüttungssperre

Wie bereits in Kapitel 4.2 erläutert wurde, ist ein Grund für die Einführung des § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG gewesen, eine Ausschüttungssperre einzuführen. Der Steuerverzicht des Staates sollte dem Ausschüttungsverzicht des Unternehmers entsprechen.[82] Dies gilt jedoch nur für Kapitalgesellschaften. Diese Ausschüttungssperre ist bei Personengesellschaften nicht möglich, da deren Entnahme und Einlageverhalten unabhängig vom handelsrechtlichen Gewinn erfolgen kann.[83] Es kommt zu einer Ungleichbehandlung der verschiedenen Rechtsformen und zu einem Verstoß gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Deshalb ist diese Regelung verfassungsrechtlich fragwürdig.[84]

Kapitalgesellschaften müssen die Steuerstundung mit einer Ausschüttungssperre erkaufen. Dem steuerlichen Vorteil steht somit ein mehr oder weniger großer Nachteil gegenüber. Dadurch ist der Anreiz geringer, diese subventionellen Steuervergünstigungen in Anspruch zu nehmen.[85] M. E. wird dem Zweck dieser Vorschriften widersprochen, mit diesen Vergünstigungen finanzielle Anreize zu schaffen, und dadurch die Investitionstätigkeit der Unternehmen zu beeinflussen, um außerfiskalische Zielsetzungen zu erreichen.

Durch die Ausschüttungseinschränkung können die Anteilseigner diese liquiden Mittel nicht für private Zwecke verwenden. Folglich kann es sein, dass gewinnbringende Investitionen außerhalb des Unternehmens nicht getätigt werden können. Es kommt zu einer Konsumsperre oder dem Zwang zu einer teuren Konsumkreditfinanzierung.[86]

Der Jahresabschluss wird erst zeitverzögert aufgestellt. Die Steuern werden erst später gezahlt bzw. erstattet, und die Vergünstigung tritt erst zeitverzögert ein. Die meisten Formen der subventionellen Steuervergünstigungen setzen eine getätigte Investition voraus. Dies gilt beispielsweise für die Sonderabschreibungen auf Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens privater Krankenhäuser nach § 7f EStG. Die Anschaffung muss bereits vor der Inanspruchnahme der Sonderabschreibung bzw. vor der Bildung des Sonderpostens getätigt werden und es besteht kein Grund mehr für eine Ausschüttungssperre.[87] Eine Ausnahme

[81] Vgl. Schildbach, Handelsrechtlicher JA, S. 180 f.
[82] Vgl. Bähr/Winkelmann/List, Buchführung und Jahresabschluss, S. 207.
[83] Vgl. Dörfler/Adrian, Steuerliche Auswirkungen BilMog, in DB 2008 Beilage zu Heft 7, S. 44.
[84] Vgl. Heni, in: Bonner Handbuch der Rechnungslegung, Kommentar, § 254 HGB Abschn. 4 S. 5.
[85] Vgl. Schildbach, Handelsrechtlicher JA, S. 181.
[86] Vgl. Schildbach, Handelsrechtlicher JA, S. 180.
[87] Vgl. Haeger, Umgekehrte Maßgeblichkeit in der Praxis, S. 66.

bildet hier die Reinvestitionsrücklage nach § 6b EStG. Hier kann die Rücklage schon vor der eigentlichen Investition gebildet werden.

Der Aussage, dass der Steuerverzicht des Staates dem Ausschüttungsverzicht des Unternehmers entsprechen soll,[88] ist nur bedingt zuzustimmen. Zwar werden Handels- und Steuerbilanzgewinn um den gleichen Betrag gemindert, aber die tatsächliche Steuerersparnis unterscheidet sich vom Betrag der Ausschüttungssperre. Die Steuerersparnis ist das Produkt aus dem individuellen Steuersatz der Kapitalgesellschaft und dem Betrag, um den der Gewinn durch die subventionelle Steuervergünstigung gemindert wurde. Der momentane Körperschaftsteuersatz nach § 23 KStG liegt bei 15 % (Rechtsstand 2008). Der Solidaritätszuschlag bei 5,5 %. Unter Berücksichtigung eines Gewerbesteuerhebesatzes von 500 % ergibt sich eine Ertragsteuerbelastung von 33,325 %. Der Gewinn nach Steuern, welcher die Ausschüttungsbemessungsgrundlage darstellt, beträgt 66,675 % des Gewinns vor Steuern. Die Ausschüttungssperre ist also etwa doppelt so groß wie die eigentliche Steuerersparnis. Hier kommt ein entsprechendes Missverhältnis von Mittel und Zweck zum Tragen.[89]

Im Jahre der Auflösung der Sonderposten mit Rücklageanteil bzw. der niedrigeren Abschreibung in Folge von vorherigen Sonderabschreibungen entsteht ein höherer Jahresüberschuss als wenn die subventionellen Steuervergünstigungen nicht in Anspruch genommen worden wären. Es kann ein Gewinn ausgeschüttet werden, der in diesem Jahr gar nicht erwirtschaftet wurde.[90] Die durch die früheren Ausschüttungssperren gebildeten Liquiditätsmittel wurden oft schon verbraucht. Dies kann zu Schwierigkeiten führen, wenn Anteilseigner auf Grund des erhöhten Jahresüberschusses Ausschüttungen fordern und das Unternehmen keine ausreichenden Liquiditätsreserven gebildet hat.

4.4.5.3 Rechtliche Bedenken

Die Ausschüttungssperre hat auf die Unternehmen, abhängig von ihrer Rechtsform, unterschiedliche Auswirkungen:

Aktiengesellschaften sind im vollen Umfang von der Ausschüttungssperre betroffen, denn sie dürfen lt. § 57 AktG nur den Bilanzgewinn ausschütten, der in Höhe der subventionellen Steuervergünstigung gemindert ist. GmbHs dürfen nach § 30 GmbHG nur das zur Erhaltung des Stammkapitals erforderlich Vermögen nicht ausschütten. Solange offene Rück-

88 Vgl. Drescher, Zukunft Maßgeblichkeitsgrundsatz, S. 580.
89 Vgl. Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer, Plädoyer Abschaffung umgekehrte Maßgeblichkeit, DStR 2008, S. 1057.
90 Vgl. Haeger, Umgekehrte Maßgeblichkeit in der Praxis, S. 58.

lagen im Jahresabschluss ausgewiesen sind, ist die Ausschüttung nicht auf den handelsrechtlichen Jahresüberschuss beschränkt. Bestehen allerdings keine Rücklagen, so wird durch die Inanspruchnahme von subventionellen Steuervergünstigungen der ausschüttungsfähige Betrag gemindert. Gesellschafter von Personengesellschaften können ihre Entnahmen unabhängig vom handelsrechtlichen Ergebnis ausüben. Demzufolge besteht für sie keine Ausschüttungssperre. Lediglich für den Kommanditisten können sich nach § 172 Abs. 4 HGB Haftungsfolgen ergeben, wenn Entnahmen getätigt werden, die seinen Gewinnanteil übersteigen.[91]

Es entstehen durch die umgekehrte Maßgeblichkeit rechtsformspezifische Unterschiede. Dies ist nicht mit dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu vereinbaren und verfassungsrechtlich fragwürdig.[92]

Außerdem verstößt die umgekehrte Maßgeblichkeit gegen die 4. EG Richtlinie. Hiervon betroffen sind insbesondere die handelsrechtlichen Vorschriften §§ 247 Abs. 3, 273, 281 HGB. Die durch diese Paragraphen in die Handelsbilanz kommenden Sonderposten mit Rücklageanteil sind in der Richtlinie nicht vorgesehen. Die 4. EG-Richtlinie hatte zum Ziel, dass im Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft widergespiegelt wird. Steuerliche Sonderabschreibungen werden jedoch geduldet, solange entsprechende Angaben im Anhang gemacht werden. Diese Regelung wurde nur auf Druck der deutschen Delegation mit in die Richtlinie aufgenommen und wird nach herrschender Meinung so interpretiert, dass sie für Ausnahmefälle gilt. Beim Beschluss der Richtlinie war die umgekehrte Maßgeblichkeit in Deutschland noch nicht umfassend gesetzlich geregelt. Mit der Einführung des § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG wurde diese Ausnahmeregelung ausgenutzt. Dies wirkt zumindest illoyal gegenüber den Richtlinien-Gesetzgebern, da gegen den Zweck der Richtlinie verstoßen wird.[93]

4.4.5.4 Steuerstundungs-, Progressions- und Tarifänderungseffekte

Die Höhe der tatsächlichen Steuereinsparung durch die subventionellen Steuervergünstigungen ist unter verschiedenen Gesichtspunkten zu betrachten.

---

[91] Vgl. Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer, Plädoyer Abschaffung umgekehrte Maßgeblichkeit, DStR 2008, S. 1057.
[92] Vgl. Heni, in: Bonner Handbuch der Rechnungslegung, Kommentar, § 254 HGB, Abschn. 4 S. 5.
[93] Vgl. Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer, Plädoyer Abschaffung umgekehrte Maßgeblichkeit, DStR 2008, S. 1057.

Durch die Inanspruchnahme subventioneller Steuervergünstigungen wird die Steuerbemessungsgrundlage zunächst gemindert, um sich in den folgenden Veranlagungszeiträumen um insgesamt den gleichen Betrag zu erhöhen. Dies wird auch im Beispiel in Anhang 5 und 6 deutlich. Die Steuerzahlung wird also c. p. nicht erlassen, sondern nur auf einen späteren Zeitpunkt verschoben. Bestehen kurzfristige Liquiditätsengpässe kann dies von erheblichem Vorteil sein. Dem Steuerpflichtigen sollte bei Inanspruchnahme der Regelungen klar sein, dass die Steuer später gezahlt werden muss und die nötigen liquiden Mittel anzusparen sind.

Die Höhe der tatsächlichen Einkommensteuerersparnis ist vom individuellen Steuersatz abhängig. In Deutschland ist ein progressiver Anstieg des Einkommensteuersatzes in § 32a EStG verankert. Bis zu einem Grundfreibetrag von 7.664 € muss keine Einkommensteuer gezahlt werden. Der 7.665. Euro wird mit 15,0 % besteuert. Danach wächst die zu zahlende Einkommensteuer je hinzuverdientem Euro an. Dies erfolgt bis zu einem zu versteuernden Einkommen von 12.739 € relativ steil. Auf den 12.740. Euro müssen 24,0 % Einkommensteuer gezahlt werden. Der Steuertarif steigt weiter bis zu einem zu versteuernden Einkommen von 52.152 €, allerdings nicht mehr so extrem. Der Grenzsteuersatz bei diesem Einkommen liegt bei 42,0 %. Seit dem 01.01.2007 müssen ab dem 250.001. Euro 45,0 % Einkommensteuer bezahlt werden. Zusätzlich muss Solidaritätszuschlag in Höhe von 5,5 % der tariflichen Einkommensteuer gezahlt werden. Das Ausmaß der tatsächlichen Steuereinsparung durch die subventionellen Steuervergünstigungen ist abhängig vom zu versteuernden Einkommen im entsprechenden Jahr der Inanspruchnahme und der Auflösung der Steuervergünstigung. Für Steuerpflichtige, die im Jahr der Inanspruchnahme der subventionellen Steuervergünstigung unter dem Grundfreibetrag liegen, laufen die Steuersubventionen ins Leere, da auch ohne diese Vergünstigungen keine Steuer gezahlt werden müsste. Es sei denn, es können Verlustvor- oder -rückträge gebildet werden. Bei einem Verlustvortrag geht allerdings der Steuerstundungseffekt verloren.[94] Grundsätzlich gilt: je höher das zu versteuernde Einkommen ist, desto größer ist die Steuerersparnis. Ab einem zu versteuernden Einkommen von 52.152 € steigt die tatsächliche Steuerersparnis nicht mehr, es sei denn durch Inanspruchnahme der subventionellen Steuervergünstigung wird das Einkommen geringer als 250.001 €. Die tatsächliche Steuerersparnis ertragsstarker Unternehmen ist größer, als die ertragsschwacher. Aber gerade ertragsschwache Unternehmen haben eine Förderung nötig. Ist das zu versteuernde Einkommen im Jahre der Auflösung des Sonderpostens bzw. der verminderten Abschreibung höher als im Jahre der In-

[94] Vgl. Robisch, Umkehrung des Maßgeblichkeitsprinzips, DStR 1993, S. 1003.

anspruchnahme, kann es insgesamt sogar zu einer Mehrbelastung des Steuerpflichtigen kommen.

Kapitalgesellschaften unterliegen keinem progressiven Steuertarif. Momentan liegt der Körperschaftsteuersatz bei 15,0 %. Hinzu kommen 5,5 % Solidaritätszuschlag und die Gewerbesteuer. Hier ist die tatsächliche Steuerersparnis von der Höhe des Gewinns nur insoweit abhängig, ob die Kapitalgesellschaft einen Gewinn in einen Verlust ‚umändern' kann. Bei Ausschüttungen ist 2008 noch der individuelle Steuersatz des Anteilseigners zu berücksichtigen, ab 2009 gelten dann grundsätzlich die Neuregelungen zur Abgeltungsteuer. Die Entscheidung für oder gegen die Inanspruchnahme einer subventionellen Steuervergünstigung sollte unter Berücksichtigung des künftigen Einkommens erfolgen.

Auch geplante Änderungen des Steuersatzes sollten bei der Inanspruchnahme der subventionellen Steuervergünstigungen berücksichtigt werden. Sind Tarifsenkungen geplant ist es meist von Vorteil, Gewinne möglichst in die Zukunft zu verlagern. Ist jedoch eine Anhebung des Steuersatzes geplant, lohnt sich eine Überlegung auf die Vergünstigung zu verzichten.

Unter Berücksichtigung von Steuerstundungs-, Progressions- und Tarifänderungseffekten ist eine Inanspruchnahme der steuerlichen Subventionsvorschriften im Einzelfall genau zu prüfen. Unter Umständen kann es insgesamt sogar zu einer Mehrbelastung des Steuerpflichtigen kommen.

4.4.5.5 Steuervergünstigungen als geeignetes Subventionsmittel?

Zunehmend häuft sich auch die Kritik nach der Eignung dieser subventionellen Steuervergünstigungen, um Unternehmen auf eine bestimmte wirtschafts-, konjunktur-, sozial- oder umweltpolitische Weise zu beeinflussen. Einerseits versucht der Staat mit Hilfe dieser steuerrechtlichen Fördermaßnahmen in Wirtschaftsprozesse einzugreifen, andererseits erschwert er den Kapitalgesellschaften durch die Ausschüttungssperre, diese Vergünstigungen in Anspruch zu nehmen. So stellt sich die Frage, ob direkte Subventionen nicht effektiver wären als indirekte Steuervergünstigungen. Außerdem handelst es sich, wie oben erläutert, hier nur um Steuerstundungen und nicht um einen Steuererlass. Außerdem kommt bei vielen Steuerpflichtigen die tatsächliche Vergünstigung auf Grund von Steuerstundungs-, Progressions- und Tarifänderungseffekten erst nicht an.

Dem Steuerrecht als Subventionsinstrument wird mangelnde Zielgenauigkeit vorgeworfen. Die Dosierung der Förderung ist kaum möglich, da es an einem Vergabeakt fehlt. Außer-

dem ist bei der Einführung der Regelung für den Fiskus nicht absehbar, wie viele Steuerpflichtige diese Subventionen in Anspruch nehmen werden und was tatsächlich an Steuereinnahmen verloren geht. Die Kosten der Gewährung lassen sich nur schwer vorhersagen.[95] Bei Einführung dieser Art von Steuervergünstigungen wurde nicht hinreichend untersucht, ob diese ökonomisch sinnvoll sind.[96]

Bei einer direkten Subvention kommt es, im Gegensatz zu den subventionellen Steuervergünstigungen, zu einer direkten Zahlung bevor die Investition getätigt wurde. Fehlendes Kapital wird im Voraus bereitgestellt. Hier würden vor allem ertragsschwächere Unternehmen mit einer geringen Steuerbemessungsgrundlage gefördert werden. Sie würden eine bessere Ausgangsbasis in Verhandlungen mit Fremdkapitalgebern bekommen.[97]

Zusammenfassend lässt sich sagen, dass es fraglich ist, ob die subventionellen Steuervergünstigungen überhaupt ihren Förderzweck erfüllen und ob mit anderen Maßnahmen nicht ein besseres Ergebnis erzielt werden kann.

4.4.6 Sichtweisen verschiedener Adressaten des Jahresabschlusses

4.4.6.1 Perspektive der Anteilseigner von Kapitalgesellschaften

Der handelsbilanzielle Gewinn bestimmt in der Regel die ausschüttbaren Mittel von Kapitalgesellschaften. Für die Verwendung dieser Mittel kommen durch den Anteilseigner grundsätzlich Reinvestition, anderweitige Investition oder Konsum in Frage.

Durch die spezielle umgekehrte Maßgeblichkeit wird der Jahresüberschuss zunächst reduziert. Demzufolge verringert sich der ausschüttbare Gewinn um den Betrag der subventionellen Steuervergünstigung. Konsum durch den Anteilseigner ist nur noch eingeschränkt möglich. Es erfolgt ein Verbleiben der Mittel im Unternehmen und zusätzliches Innenfinanzierungspotential wird geschaffen. Ohne Berücksichtigung individueller Präferenzen der Anteilseigner und ohne Rentabilitätsbetrachtung der (Re-)Investition verbleiben die Gewinne im Unternehmen. Die Mittel können vom Anteilseigner nicht konsumiert werden. Seine Kaufkraft sinkt. Die niedrigere Steuerlast der Kapitalgesellschaft wird durch einen Ausschüttungsteilverzicht des Anteilseigners erkauft.[98] Dies ist jedoch nur dann der Fall, wenn das Unternehmen keine Verluste macht. Im Fall eines negativen Jahresüberschusses kann auch ohne Inanspruchnahme der steuerlichen Vergünstigung im Geschäftsjahr nichts

[95] Vgl. Drescher, Zukunft Maßgeblichkeitsgrundsatz, S. 581.
[96] Vgl. Stobbe, Neuregelung § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG, DStR 1993, S. 166.
[97] Vgl. Drescher, Zukunft Maßgeblichkeitsgrundsatz, S. 583.
[98] Vgl. Robisch, Umkehrung des Maßgeblichkeitsprinzips, DStR 1993, S. 1003.

ausgeschüttet werden. Ob der Verlust nun höher oder niedriger ist, spielt für den Konsum des Anteilseigners im Jahr der Rücklagenbildung keine Rolle. Die Mittel werden erst mit Auflösung der stillen Reserven frei.

Bei Kapitalgesellschaften deren Geschäftsführung und damit auch die Bilanzpolitik nicht in den Händen der Eigenkapitalgeber liegen, so genannte Publikumsgesellschaften, steigt der Druck auf die Geschäftsleitung einen möglichst hohen Jahresüberschuss auszuweisen. Das häufigste Ziel der Kapitalgeber ist Rendite. Durch die Bildung stiller Reserven im Rahmen der speziellen umgekehrten Maßgeblichkeit und dem daraus resultierenden niedrigeren Gewinnausweis wird dieses Ziel behindert. Zwar werden diese stillen Reserven im Zeitablauf wieder aufgedeckt (vgl. Beispiel in Anhang 5 und 6), dies kann aber je nach Art der subventionellen Steuervergünstigung einige Zeit dauern. Werden beispielsweise im Rahmen einer Reinvestitionsrücklage nach § 6b EStG stille Reserven auf Grund und Boden übertragen, so werden diese erst mit dem Verkauf der Anteile realisiert. Zwar steigt durch die Bildung von stillen Reserven der Anteilswert, eine kontinuierliche Mittelversorgung des Anteilseigners erfolgt jedoch nicht.[99]

Oft ist die einzige Informationsquelle für Anteilseigner an Publikumsgesellschaften der handelsrechtliche Jahresabschluss. Durch die Bildung von stillen Reserven wird dessen Aussagegehalt jedoch verfälscht.[100] Bei einer steuerfreien Rücklage nach § 6b EStG beispielsweise ist in den Folgejahren der handelsrechtliche Jahresüberschuss auf Grund von geringeren Abschreibungen höher als ohne diese Rücklage. Etwaige Gewinnminderungen auf Grund der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit werden so nicht bemerkt.

Grundsätzlich ist die umgekehrte Maßgeblichkeit aus Sicht der Anteilseigner negativ zu beurteilen, da die Ausschüttungsbemessungsgrundlage verringert wird. Aus diesem Grund wäre eine Abschaffung zu begrüßen. Setzt der Anteilseigner allerdings auf eine langfristige Wertsteigerung seines Anteils, so kann sich die umgekehrte Maßgeblichkeit unter Umständen positiv auswirken.

4.4.6.2 Perspektive der Manager

Die Betrachtung der umgekehrten Maßgeblichkeit soll hier ausschließlich aus Sicht der Manager von Publikumsgesellschaften erfolgen. Die Manager sind befugt, die Bilanz aufzustellen und Bilanzpolitik nach ihren Interessen zu betreiben. Durch die Trennung von Kapital und Verfügungsmacht kommt es häufig zu Interessenkonflikten zwischen den Ka-

[99] Vgl. Robisch, Umkehrung des Maßgeblichkeitsprinzips, DStR 1993, S. 1001 ff.
[100] Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzen, S. 258.

pitalgebern und den Managern. Die Ausschüttungssperre, die durch die umgekehrte Maßgeblichkeit entsteht, fördert das Unabhängigkeitsbestreben der Manager von den Anteilseignern und schützt vor dividendengierigen Aktionären. Ist die Vergütung der Manager an das Unternehmenswachstum gekoppelt, so kann die umgekehrte Maßgeblichkeit unter Umständen Vorteile bringen. Ist allerdings eine Mindestausschüttung an die Anteilseigner vorgeschrieben, muss unter Umständen auf die subventionelle Steuervergünstigung verzichtet werden. Denn wenn die Kapitalgeber nicht ihre vereinbarten Dividenden bekommen, müssen die Manager sich dafür rechtfertigen. Gerade in Zeiten einer stagnierenden oder rezessiven Wirtschaft gewinnt dieser Aspekt an Bedeutung. Aber gerade dann haben Unternehmen Subventionen am nötigsten.

Aus Sicht der Manager ist situationsabhängig zu betrachten, ob die umgekehrte Maßgeblichkeit positiv oder negativ zu beurteilen ist.

4.4.6.3 Perspektive des Fiskus

Im Finanzbericht 1989 nennt die Regierung als eine Maßnahme für den Abbau von Steuersubventionen die Verankerung der speziellen umgekehrten Maßgeblichkeit in § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG. Dies erscheint widersprüchlich, denn eigentlich wird mit dieser Form von subventionellen Steuervergünstigungen ein Vorteil für den Steuerpflichtigen propagiert. Offensichtlich hofft die Regierung jedoch auf eine geringere Inanspruchnahme dieser Vergünstigungen, da der Steuerpflichtige die negativen Auswirkungen in der Handelsbilanz nicht in Kauf nehmen will.[101]

Wie aber oben bereits erläutert wurde, kommt es bei dieser Form der Steuervergünstigungen nur zu einer Stundung der Steuer, jedoch nicht zu einem Wegfall. Hierbei sind allerdings Steuerstundungs-, Progressions- und Tarifänderungseffekte zu beachten.[102] Folglich ist im Einzelfall zu betrachten, ob es für den Fiskus zu Mehr- oder Mindereinnahmen durch die umgekehrte Maßgeblichkeit kommt.

Die umgekehrte Maßgeblichkeit wurde mit der Begründung eingeführt, dass der Unternehmer durch die gleichmäßige Verringerung von Handels- und Steuerbilanzgewinn die Steuern, auf die der Staat verzichtet, nicht ausschütten kann. Die Gewinne sollen im Unternehmen verbleiben.[103]

---

[101] Vgl. Robisch, Umkehrung des Maßgeblichkeitsprinzips, DStR 1993, S. 1001 ff.
[102] Vgl. Winnefeld, Bilanzhandbuch, Anm. 598.
[103] Vgl. Schildbach, Handelsrechtlicher JA, S. 179.

Subventionelle Steuervergünstigungen erscheinen in keinem Haushalt offen.[104] Es ist nicht nachzuvollziehen, um welchen Betrag sich das Steueraufkommen durch die Inanspruchnahme verändert hat. Prognosen werden zusätzlich erschwert, da in jedem Jahr stille Reserven gebildet und aufgelöst werden. Noch schwerer ist die Zahl derer festzustellen, die auf Grund der mit der Inanspruchnahme verbundenen Nachteile auf die subventionelle Steuervergünstigung verzichtet haben. M. E. sind diese steuerlichen Sondervorschriften für Politiker ein kostengünstiges Mittel um ihren Aktionismus zu beweisen bzw. um ihre Versprechen einzuhalten. Steuervergünstigungen und –senkungen werden vom Großteil der Bevölkerung positiv aufgefasst. Viele machen sich jedoch keine Gedanken, was es im Einzelnen für sie persönlich bringt. Beispielsweise hat die erhöhte Absetzung für Baudenkmäler nach § 7i EStG die Öffentlichkeitswirkung, dass alle Denkmäler diese Förderung erhalten und die entsprechende Regierung etwas für den Erhalt dieser schutzwürdigen Gebäude tut. Das aber nicht alle Steuerpflichtigen, die in Baudenkmäler investieren, diese Sonderabschreibung überhaupt in Anspruch nehmen können (beispielsweise bei der Zuordnung zum Privatvermögen) und dass sie auch nicht allen Vorteile bringt (z. B. bei einem zu versteuernden Einkommen unter dem Grundfreibetrag), wird nur von einem Teil der Bevölkerung so wahrgenommen. Außerdem wird die Steuer nicht erlassen, sondern lediglich gestundet. Direkte Liquiditätszuschüsse für solche Baudenkmäler wären effektiver, aber auch teurer. Macht man Politikern den Vorwurf, sie würden zu wenig für den Erhalt von Baudenkmälern tun, so verweisen sie auf diese Abschreibung.

Zusammenfassend lässt sich sagen, dass die umgekehrte Maßgeblichkeit in Form von Steuervergünstigungen für den Fiskus eine positive Wirkung hat. Zwar kommt es zu einem Steuerstundungseffekt und somit zu einem Zinsnachteil für den Staat. Aber es kann versucht werden, dass politische Zielsetzungen mit in die Steuergesetze einfließen und die Unternehmen auf eine bestimmte Art und Weise beeinflusst werden.

4.4.6.4 Perspektive der Gläubiger

Gläubiger geben einem Unternehmen Kredite in Hinblick auf die zukünftigen Liquiditäts- und Gewinnüberschüsse. Das Unternehmen sollte gewährleisten können, zukünftig seinen Kapitaldienst zu bedienen. Der handelsrechtliche Jahresüberschuss dient als Informationsquelle für eben diese Kreditgeber. Die durch die umgekehrte Maßgeblichkeit gebildeten stillen Reserven sind für ihn oft nicht oder nur bedingt erkennbar. Um den Gläubiger von der Kreditwürdigkeit des Unternehmens zu überzeugen, muss der Unternehmer die stillen

[104]Vgl. Drescher, Zukunft Maßgeblichkeitsgrundsatz, S. 582.

Reserven offen legen. Bei direkten Kreditverhandlungen ist dies ohne Probleme möglich. Am anonymen Kapitalmarkt können jedoch Schwierigkeiten auftreten.

Durch die Erhöhung des Jahresüberschusses bei der Auflösung der stillen Reserven, wird dem Gläubiger unter Umständen ein falsches Bild über die Ertragslage des Unternehmens vermittelt. Folglich zieht er falsche Schlüsse auf die zukünftigen Zahlungsüberschüsse.

Für Altgläubiger ist die Bildung der stillen Reserven positiv zu beurteilen, denn die erwirtschafteten Gewinne verbleiben im Unternehmen und können nicht ausgeschüttet werden. Es steht mehr Kapital für die Tilgung von Schulden zur Verfügung.[105]

5 Grundlegende Änderungen durch BilMoG

5.1 Ursachen und Ziele des BilMoG

Den wirtschaftlichen Globalisierungsprozess kann keiner aufhalten. Diese Entwicklung und deren Folgen müssen auch in deren Abbildung im mikroökonomischen Bereich, also in der Rechnungslegung, berücksichtigt werden. Die Rechnungslegung kann nicht an ihrer Kleinstaaterei festhalten.[106] Der Internationalisierungsprozess der Rechnungslegung ist in den letzten Jahren zunehmend fortgeschritten. Die beiden wichtigsten internationalen Rechnungslegungsstandards sind die amerikanischen US-GAAP und die europäischen IFRS.[107] Diese Entwicklung wird im Regierungsentwurf des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG-RegE) vom 21.05.2008 berücksichtigt. Es ist die umfangreichste Reformierung des HGB seit dem Bilanzrichtliniengesetz 1985. Ziel dieses Vorhabens ist es das HGB zu einer dauerhaften und im Verhältnis zu den internationalen Rechnungslegungsstandards vollwertigen Alternative weiterzuentwickeln. Dabei soll das bewährte HGB-Recht jedoch kostengünstiger und einfacher als die IFRS Standards sein. Die Ausschüttungsbemessungsfunktion des handelsrechtlichen Jahresabschlusses und die Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz sollen beibehalten werden. Das bisherige System der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung bleibt ebenfalls bestehen, wird jedoch teilweise neu interpretiert.[108] Als weitere Ziele sind Kostensenkung, Deregulierung und der Bürokratieabbau zu nennen. Um Aussagekraft, Verlässlichkeit und Vergleichbarkeit der Jahresabschlüsse zu steigern, werden nicht mehr zeitgemäße Wahlrechte abgeschafft.

[105] Vgl. Robisch, Umkehrung des Maßgeblichkeitsprinzips, DStR 1993, S. 1004.
[106] Vgl. Lüdenbach, Schatten der IFRS über HGB, DStR 2007, Beihefter zu Heft 50, S. 3.
[107] Vgl. BDO Deutsche Warentreuhand AG, BDO BilMoG, S.11.
[108] BilMoG-RegE vom 21.05.2008 S. 1.

Das HGB wird den IFRS angenähert. Dadurch werden Regeln gebrochen bzw. eingeschränkt, die seit langer Zeit einen festen Platz im deutschen Handelsrecht haben. Davon sind beispielsweise das Realisations- und das Anschaffungskostenprinzip betroffen. Außerdem wird das Vorsichtsprinzip eingeschränkt und die umgekehrte Maßgeblichkeit abgeschafft.[109]

Mit dem BilMoG sollen außerdem zwei EU-Richtlinien umgesetzt werden. Hierbei handelt es sich einerseits um die so genannte Abänderungsrichtlinie[110] und andererseits um die Abschlussprüferrichtlinie[111].

Der größte Teil der Vorschriften soll für Wirtschaftsjahre gelten, die nach dem 31.12.2008 beginnen. Einige Erleichterungsvorschriften werden voraussichtlich schon für nach dem 31.12.2007 beginnende Wirtschaftsjahre gelten.

5.2 Ausgewählte Änderungen

Um die oben genannten Ziele zu erreichen sind umfassende Neuregelungen geplant. Einige wesentliche Änderungen sollen hier stellvertretend genannt werden.

Es ist die Abschaffung oder Einschränkung bestimmter Ansatz- und Bewertungswahlrechte geplant.

- Hier zu zählt der Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit nach § 5 Abs.1 Satz 2 EStG.
- Ebenso erfolgt die Abschaffung des § 250 Abs. 1 Satz 2 HGB nach dem bisher bestimmte Rechnungsabgrenzungsposten für Zölle auf Verbrauchsteuern sowie auf erhaltene Anzahlungen gebildet werden durften. Das Aktivierungswahlrecht für ein Disagio nach § 250 Abs. 3 HGB bleibt jedoch erhalten.[112]
- Des Weiteren wird mit der Änderung des § 246 Abs. 1 Satz 2 HGB-RegE der derivative Geschäfts- oder Firmenwert im Wege der Fiktion zum Vermögensgegenstand erhoben.

---

109 Vgl. Echinger/Wendholt, Einführung und Überblick BilMoG, DB 2008 Beilage 1 zu Heft 7, S. 4 ff.

110 Richtlinie 2006/46/EG des Europäischen Parlamentes und des Rates vom 14.06.2006 zur Änderung der Richtlinien des Rates 78/660/EWG über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen (4.EG-Richtlinie), 83/349/EWG über den konsolidierten Abschluss (7. EG-Richtlinie), 86/635/EWG über den konsolidierten Abschluss von Banken und anderen Finanzinstituten (EG-Bankbilanzrichtlinie) und 91/674/EWG über den Jahresabschluss und konsolidierten Abschluss von Versicherungsunternehmen.

111 Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlamentes und des Rates zur Änderung der Richtlinie des Rates 78/660/EWG über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen (4. EG-Richtlinie) und 83/349/EWG über den konsolidierten Abschluss (7. EG-Richtlinie) und zur Aufhebung der Richtlinie 84/253/EWG

112 Vgl. Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft, Einzelfragen materielles Bilanzrecht, BB 2008, S. 209.

Folglich ist dieser zwingend zu aktivieren. Daraus resultiert die Abschaffung des derzeit geltenden Aktivierungswahlrechtes nach § 255 Abs. 4 HGB.[113]

- Außerdem entfällt das Aktivierungswahlrecht für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebes nach § 269 HGB.
- Das Wahlrecht zur Aktivierung aktiver latenter Steuern wird durch eine Pflicht ersetzt. Daraus folgt eine Neufassung des § 274 HGB. Genaueres hierzu ist in Kapitel 6.2.3 erläutert.
- Das Passivierungswahlrecht für Aufwandsrückstellungen nach § 249 Abs. 1 Satz 3 und Abs. 2 HGB wird abgeschafft.
- Durch die Neufassung des § 253 HGB wird die Abschreibung auf den niedrigeren beizulegenden Zeitwert abgeschafft. Die einzige Ausnahme stellen hier Finanzanlagen bei voraussichtlich dauernder Wertminderung dar. Für diese ist das Wahlrecht erhalten geblieben. Außerdem fallen die Abschreibungen im Rahmen vernünftiger kaufmännischer Beurteilung weg.
- Die Bewertungsvereinfachungsverfahren werden nach § 256 Satz 1 HGB-RegE auf LIFO und FIFO beschränkt[114]

Außerdem sind hier weitere wichtige Neuerungen aufzuführen:

- Mit der Änderung des § 246 HGB wird der Grundsatz der wirtschaftlichen Zurechnung von Vermögensgegenständen, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten, Aufwendungen und Erträgen eingeführt. Bisher war das rechtliche Eigentum maßgebend.
- In Folge der Einführung des § 246 Abs. 2 Sätze 2 und 3 HGB-RegE wird eine Ausnahme des allgemeinen Verrechnungsverbotes geschaffen. Demnach sind alle „Vermögensgegenstände, die dem Zugriff aller übrigen Gläubiger entzogen sind und ausschließlich der Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen oder vergleichbaren langfristig fälligen Verpflichtungen dienen, die gegenüber Arbeitnehmern eingegangen wurden“[115] mit diesen Schulden zu verrechnen.
- Durch den Wegfall des § 248 Abs.2 HGB wird die Aktivierung von nicht entgeltlich erworbenen immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens zur Pflicht.

[113] Vgl. BDO Deutsche Warentreuhand AG, BDO BilMoG, S. 16.
[114] Vgl. Schulze-Osterloh, Änderungen Jahresabschluss, in: DStR 2008, S. 65.
[115] BilMoG-RegE S. 5.

Zugleich wird jedoch mit § 268 Abs. 8 HGB-RegE eine Ausschüttungssperre in Höhe des aktivierten Betrages eingeführt.[116]

- § 254 HGB-RegE sieht unter bestimmten Voraussetzungen die Bildung von Bewertungseinheiten vor. Demnach sollen Vermögensgegenstände, Schulden, schwebende Geschäfte oder mit hoher Wahrscheinlichkeit vorgesehene Transaktionen zur Absicherung von Zins-, Währungs- oder Ausfallrisiken mit Finanzinstrumenten zusammengefasst werden.[117]
- Mit der Einführung des § 241a HGB-RegE werden Einzelkaufleute, sofern sie nicht kapitelmarktorientiert sind und bestimmte Größenmerkmale nicht überschreiten, von der Buchführungspflicht, der Pflicht zur Errichtung eines Inventars und der Aufstellung eines Jahresabschlusses befreit.[118]
- Anhebung der Größenklassen (Vgl. Anhang 8)

6 Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit durch BilMoG

6.1 Allgemein

Im Referentenentwurf vom 21.05.2008 des BilMoG ist der Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit geplant. Der § 5 Abs. 1 EStG wird neu formuliert. Die dazugehörigen Paragraphen § 247 Abs. 3, §§ 254, 273, 279 Abs. 2, § 280 Abs. 1, §§ 281, 285 Satz 1 Nr. 5 HGB haben nun keine Bedeutung mehr und werden aufgehoben. Hiermit soll eine Vereinfachung der Rechnungslegung und eine Anhebung des Informationsniveaus des handelsrechtlichen Jahresabschlusses erreicht werden.[119]

Der § 5 Abs. 1 EStG-RegE lautet nun wie folgt:

„Bei Gewerbetreibenden, die aufgrund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, oder die ohne eine solche Verpflichtung Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse machen, ist für den Schluss des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen anzusetzen (§ 4 Abs. 1 Satz 1), das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist, es sei denn, im Rahmen der Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts wird oder wurde ein anderer Ansatz gewählt. Voraussetzung für die Ausübung steuerlicher Wahlrechte ist, dass die Wirtschaftsgüter, die

[116] Vgl. Dörfler/Adrian, Steuerliche Auswirkungen BilMog, in DB 2008 Beilage zu Heft 7, S. 43.
[117] Vgl. Zülich/Hoffmann, Änderungen Regierungsentwurf, BB 2008, S. 1272.
[118] Vgl. Meyer Claus, Wesentliche Änderungen Regierungsentwurf, DStR 2008, S. 1153.
[119] Vgl. BilMoG-RegE S.75.

nicht mit dem handelsrechtlich maßgeblichen Wert in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesen werden, in besondere, laufend zu führende Verzeichnisse aufgenommen werden. In den Verzeichnissen sind der Tag der Anschaffung oder Herstellung, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die Vorschrift des ausgeübten steuerlichen Wahlrechts und die vorgenommenen Abschreibungen nachzuweisen.“[120]

Aus dem Wortlaut dieses Textes ist zu entnehmen, dass die formelle Maßgeblichkeit und somit auch die umgekehrte Maßgeblichkeit wegfallen. Die materielle Maßgeblichkeit bleibt jedoch erhalten. Folglich wirken sich die handelsrechtlichen GoB weiterhin auf die Steuerbemessungsgrundlage aus, handelsrechtliche Wahlrechte müssen jedoch nicht mehr in Einklang mit der Steuerbilanz ausgeübt werden. Es können nun zwei Bilanzen unabhängig voneinander erstellt werden. Den unterschiedlichen Zielsetzungen kann besser gerecht werden. Allerdings sind die Unterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz, die auf der unterschiedlichen Ausübung von Wahlrechten beruhen, gesondert aufzuführen.

Begründet wird die Aufhebung der umgekehrten Maßgeblichkeit mit dem steigenden Informationsgehalt der Handelsbilanz. Bisher wurden steuerliche Tatbestände in der Handelsbilanz toleriert um die Erstellung einer Einheitsbilanz zu ermöglichen. Außerdem trägt die Ausschüttungssperre, die als ein Hauptargument für die Einführung der umgekehrten Maßgeblichkeit galt und mit der das Innenfinanzierungspotential des Unternehmens gesteigert werden soll, nicht hinreichend zur Erreichung der subventionierten Ziele bei. „Die Erreichung der mit der Steuervergünstigung verfolgten Zwecke hängt allein von der Entscheidung des Unternehmens ab, die Steuervergünstigung in Anspruch nehmen zu wollen. Es wird mithin selbst Maßnahmen ergreifen, um sicherzustellen, dass ausreichende Mittel für die Reinvestition vorhanden sind.“[121] Zu berücksichtigen ist hier die Ausschüttungssperre, die nur für Kapitalgesellschaften galt. Für Einzelunternehmen und Personengesellschaft hat sie keine Wirkung. Außerdem ist es besser durch den Ausweis als latente Steuern lediglich die künftigen Steuerzahlungen an eine Ausschüttungssperre zu koppeln (Vgl. Kapitel 6.2.3.2). Dies gilt auch unter der volkswirtschaftlich betrachteten optimalen Kapitalallokation.[122]

Da nun die Rechtsgrundlage für den Ansatz steuerlicher Sondertatbestände in der Handelsbilanz wegfällt, können nur noch GoB-konforme Tatbestände angesetzt werden. Eine Ausnahme bildet jedoch die steuerliche Sondervorschrift für die Abschreibung von geringwer-

[120] BilMoG-RegE S. 40 f.
[121] BilMoG-RegE S.107 f.
[122] Vgl. BilMoG-RegE, S. 108.

tigen Wirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 2a EStG. Die Bildung eines solchen Sammelpostens wird aus wirtschaftlichen Vereinfachungsgründen ausnahmsweise in der Handelsbilanz als zulässig gesehen.[123] Der Gesetzgeber hält eine rechtliche Verankerung allerdings nicht für nötig, da sich diese Regelung in Kürze als GoB erweisen wird.[124]

Die Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit wurde schon vielfach gefordert und wird allgemein begrüßt.[125] Diese Maßnahme wird den Zielen des BilMoG-RegE gerecht, denn das Handelsrecht wird internationalen Bilanzierungsstandards angenähert und die Informationsfunktion der Handelsbilanz wird verbessert. Die Zukunftsfähigkeit und die internationale Anerkennung des deutschen Handelsrechts steigen.[126]

Ebenfalls ist im Rahmen des BilMoG geplant, die Buchführungs- und Bilanzierungspflicht für kleine Einzelkaufleute abzuschaffen. Demzufolge werden künftig weniger Bilanzen erstellt und die Maßgeblichkeit bekommt, zumindest für diese Gruppe, eine geringere Bedeutung.

Fragen, die vor der Einführung des § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG 1990 diskutiert wurden, werden mit dessen Neufassung wieder aktuell. Unklar ist, ob die materielle Maßgeblichkeit auch für die Bewertung gilt oder nur für den Ansatz. Die herrschende Meinung geht jedoch von einer Geltung der Maßgeblichkeit auch für die Bewertung aus. Fraglich ist auch, ob sich die materielle Maßgeblichkeit nur auf die handelsrechtlichen GoB oder auch auf die dazugehörigen Normen erstreckt. Um Unsicherheiten zu vermeiden, wäre jedoch eine klare Stellungnahme des Gesetzgebers wünschenswert.[127]

Durch den Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit und der dazugehörigen handelsrechtlichen Vorschriften stellt sich die Frage, ob die steuerlichen Subventionsvorschriften noch rechtmäßig in der Steuerbilanz ausgeübt werden können, da hier teilweise ein Ansatz in der Handelsbilanz vorgeschrieben ist. Dies trifft insbesondere auf die so genannte Ersatzbeschaffungsrücklage nach R 6.6 EStR zu. Hier wird für die steuerliche Inanspruchnahme eine Gleichbehandlung in der Handelsbilanz vorausgesetzt. Als einzige noch praxisrelevante Vorschrift verlangt die Reinvestitionsrücklage nach § 6b EStG, dass die Bildung und die Auflösung der Rücklage in der Buchführung verfolgt werden können. Der BilMoG-RegE

---

123 Vgl. Meyer, Wesentliche Änderungen Referentenentwurf, DStR 2007, S. 2230.
124 BilMoG-RegE, S. 82.
125 Vgl. Stellvertretend hier: Bilanzbuchhalter und Controller e.V., BVBC Stellungnahme BilMoG-RefE, BC 2008 S. 30, Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt, Stellungnahme Centrale für GmbH, GmbR 2008 S. 196, Schulze-Osterloh, Änderungen Jahresabschluss, DStR 2008, S. 63.
126 Vgl. Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt, Stellungnahme Centrale für GmbH, GmbR 2008 S. 196.
127 Vgl. Herzig, Modernisierung des Bilanzrechts, DB 2008, S. 4.

ist grundsätzlich auf Steuerneutralität ausgelegt.[128] Dies kann jedoch nur gewährleistet werden, wenn die weitere Inanspruchnahme dieser steuerlichen Subventionsvorschriften gewährleistet werden kann. Hier sind weitere Nachbesserungen des Gesetzgebers notwendig.[129]

6.2 Konsequenzen

6.2.1 Verbesserte Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage

Durch den Wegfall der speziellen umgekehrten Maßgeblichkeit wird die Darstellung der tatsächlichen Vermögens-, Finanz- und Ertragslage erheblich verbessert. Die oben erläuterten Verzerrungen werden abgeschafft.[130] „Keine andere Vorschrift hat die Aussagekraft deutscher Jahresabschlüsse in der Vergangenheit mehr verfälscht als diese.“[131] Die GoB – widrigen steuerlichen Subventionsregeln haben enorme stille Reserven in den Bilanzen entstehen lassen. Ähnliche Regelungen waren und sind in keinem anderen Land zu finden. Auch die internationale Vergleichbarkeit der Jahresabschlüsse wird steigen. Es sind nunmehr ausschließlich GoB - konforme Ansätze in der Handelsbilanz zulässig. Der handelsrechtliche Jahresabschluss kann seiner Informationsfunktion besser gerecht werden. Dies trägt wesentlich zur Erreichung der Ziele des BilMoG bei.

Mit dem Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit geht eine Steigerung des internationalen Ansehens des deutschen handelsrechtlichen Jahresabschlusses einher. Denn das häufigste Argument, das des durch das Steuerrecht verunstalteten Handelsrechtes, wird den Kritikern genommen. Dies ist besonders in Zeiten der Globalisierung von Nöten. Die Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit in diesem Zusammenhang fördert das Ziel des BilMoG das deutsche Handelsrecht zu einer vollwertigen Alternative zu den internationalen Standards weiterzuentwickeln.[132]

6.2.2 Ende der Einheitsbilanz?

Als Einheitsbilanz wird die Bilanz bezeichnet, die zugleich Handels- und Steuerbilanz darstellt. Sie wird sowohl handels- als auch steuerrechtlichen Ansprüchen gerecht. Besonders kleine und mittelständische Unternehmen stellen regelmäßig eine Einheitsbilanz auf, da für

---

128 Vgl. Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft, Plädoyer Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit, DStR 2008, S. 1059.

129 Vgl. Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt, Stellungnahme Centrale für GmbH, GmbR 2008 S. 196.

130 Vgl. Ernst/Seidler, Kernpunkte Referentenentwurf, BB 2007, S. 2558.

131 Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft, Stellungnahme Grundkonzept Aktivierungsfragen, in BB 2008, S. 153.

132 Vgl. Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft, Plädoyer Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit, DStR 2008, S. 1058.

sie in den meisten Fällen kein Interesse zur Erstellung einer eigenständigen Handelsbilanz besteht. Die mit der Aufstellung nur eines Rechnungslegungskreises verbundene Arbeitsentlastung und die daraus folgende Kostenersparnis überwiegen oftmals die handelsrechtliche Informationsfunktion. Handelsrechtliche Wahlrechte werden so ausgeübt, dass in jedem Falle eine Einheitsbilanz erstellt werden kann.

Die Möglichkeit zur Aufstellung einer Einheitsbilanz hängt von der Ausgestaltung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes ab. Bei zwingenden abweichenden Vorschriften in Handels- und Steuerrecht kann kein einheitliches Rechenwerk erstellt werden. Es kommt zur so genannten Durchbrechung der Maßgeblichkeit. Ein solches Beispiel stellen etwa die Drohverlustrückstellungen dar. Nach Handelsrecht sind diese lt. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB zwingend zu bilden. § 5 Abs. 4a EStG verbietet jedoch deren Ansatz. So sind bei Vorliegen des entsprechenden Tatbestandes entweder zwei Bilanzen aufzustellen oder eine außerbilanzielle Nebenrechnung durchzuführen.[133]

Durch die Neuregelungen im BilMoG kommt es zu einem zunehmenden Auseinandertriften von handels- und steuerrechtlicher Rechnungslegung.[134] Hierzu zählt insbesondere der Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit. Es sind aber auch einige Vorschriften geplant, durch die sich Handels- und Steuerrecht annähern. Als Beispiel wäre hier die künftige Aktivierungspflicht des entgeltlich erworbenen Firmenwertes zu nennen. Bisher bestand ein handelsrechtliches Wahlrecht der Sofortabschreibung oder der Aktivierung. Steuerrechtlich besteht ein Aktivierungsgebot. Künftig kommt es hier zu einer Übereinstimmung zwischen Handels- und Steuerbilanz. Dem entgegen steht allerdings die Abschreibungsdauer. Die planmäßige steuerliche Abschreibungsdauer beträgt zwingend 15 Jahre. Handelsrechtlich ist der entgeltlich erworbene Firmenwert über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzuschreiben.[135]

Durch den Wegfall der speziellen umgekehrten Maßgeblichkeit und der dazugehörigen Vorschriften im Handelsrecht können rein steuerliche GoB - widrige Tatbestände nicht mehr in der Handelsbilanz angesetzt werden. Entscheidet sich der Bilanzierende also für die Inanspruchnahme einer subventionellen Steuervergünstigung, so fallen Handels- und Steuerbilanz zwingend auseinander. Eine Einheitsbilanz kann nicht mehr erstellt werden. Der Steuerpflichtige muss entweder eine extra Steuerbilanz aufstellen oder nach

[133] Vgl. Kirsch, Hanno, Einheitsbilanz , NWB DokID: VAAAC- 45533.
[134] Vgl. Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt, Stellungnahme Centrale für GmbH, GmbR 2008, S. 196.
[135] Vgl. Beyer, Dirk, Auswirkungen auf die Steuerbilanz, BBK 2008 Fach 13 Seite 5167.

§ 60 Abs. 2 EStDV die Handelsbilanz außerbilanziell korrigieren.[136] Beide Varianten sind mit einem höheren Aufwand verbunden. Die Buchführungs- und Jahresabschlusskosten der Unternehmen werden tendenziell steigen.[137] Die tatsächliche (Steuer-)Ersparnis, deren Höhe sowieso schon von Steuerstundungs-, Progressions- und Tarifänderungseffekten beeinträchtigt werden kann, wird durch zusätzlichen Verwaltungsaufwand verringert. Allerdings vermindert sich das Hindernis der Ausschüttungssperre auf die zu bilanzierenden latenten Steuern (Vgl. Kapitel 6.2.3.2). Unternehmen, die bisher auf subventionelle Steuervergünstigungen verzichtet haben, weil sie einen höheren Jahresüberschuss ausweisen wollten, werden diese Vorschriften tendenziell häufiger in Anspruch nehmen. Aus diesem Gesichtspunkt lässt sich nur schwer prognostizieren, welche Auswirkungen der Wegfall der speziellen umgekehrten Maßgeblichkeit auf das Steueraufkommen hat. Einerseits steigt der Verwaltungsaufwand insbesondere für kleine und mittelständische Unternehmen und steht somit der Inanspruchnahme der Vergünstigungen entgegen und andererseits fällt die Ausschüttungssperre für Kapitalgesellschaften weg und lässt die Zahl der Bilanzierenden, die diese Vorschriften in Anspruch nehmen, steigen.

Durch die Erstellung von zwei Bilanzen entsteht m. E. für den Steuerberater ein Mehraufwand, den er nicht in jedem Fall an seine Mandanten weiterberechnen kann. Dies ist beispielsweise nicht möglich, wenn die Grenzen der Gebührenverordnung bereits ausgeschöpft sind, sich der Gegenstandswert durch die Inanspruchnahme der subventionellen Steuervergünstigungen verringert oder wenn im Hinblick auf die Marktsituation bzw. auf zukünftige Folgeaufträge kein höheres Honorar berechnet werden kann. Außerdem entsteht bei Erstellung von zwei Bilanzen Mehraufwand durch die steigenden Anforderungen an die EDV und die zusätzliche Schulung der Mitarbeiter.

Während vom Wegfall der speziellen umgekehrten Maßgeblichkeit und der Einschränkung der Erstellung einer Einheitsbilanz vor allem kleine und mittelständische Unternehmen betroffen sind, hat der Wegfall der allgemeinen umgekehrten Maßgeblichkeit besonders Auswirkungen für mittelständische und große Unternehmen. Durch die Aufhebung der formellen Maßgeblichkeit ist die Steuerbilanz nicht mehr an die tatsächliche Handelsbilanz gebunden. Es können handels- und steuerrechtlich identische Wahlrechte unabhängig voneinander in beiden Rechnungslegungskreisen ausgeübt werden. Den einzelnen Zielsetzungen der beiden Bilanzen kann getrennt voneinander Rechnung getragen werden. Der Bi-

[136] Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft, Stellungnahme Grundkonzept Aktivierungsfragen, in BB 2008, S. 154.
[137] Vgl. Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt, Stellungnahme Centrale für GmbH, GmbR 2008, S. 196.

lanzierende kommt nicht mehr in den Zielkonflikt, den Jahresüberschuss aus steuerrechtlichen Gründen so gering wie möglich zu halten und aus Gründen der Ausschüttungsbemessung und der Kreditwürdigkeit so hoch wie möglich auszuweisen. Es können nunmehr zwei unterschiedliche Bilanzen erstellt werden. Der Informationsgehalt der Handelsbilanz wird erheblich verbessert, da sie nun frei von steuerlichen Überlegungen ist. Im Gegensatz dazu können in der Steuerbilanz die Wahlrechte unabhängig von handelsrechtlichen Überlegungen ausgeführt werden. Wenn nicht schon vorher etwa aus ausschüttungspolitischen Gründen der steuerliche Jahresüberschuss so gering wie möglich gehalten wurde, so wird dies spätestens jetzt geschehen. Die Erstellung einer abweichenden Steuerbilanz erfordert einen erhöhten Verwaltungsaufwand, so dass sich dies erst ab einer bestimmten Unternehmensgröße rechnet. Außerdem müssen laut § 5 Abs. 1 EStG-RegE in Handels- und Steuerbilanz abweichend ausgeführte Wahlrechte in einem extra Verzeichnis dokumentiert werden. Kleine und mittelständische Unternehmen werden m. E. weiterhin, so weit wie überhaupt noch möglich, versuchen, Kongruenz zwischen Handels- und Steuerbilanz herzustellen. Freiwillig können auch nach dem Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit übereinstimmende Wahlrechte in Handels- und Steuerbilanz identisch ausgeübt werden.

Zusammenfassend lässt sich sagen, dass durch den Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit die Erstellung einer Einheitsbilanz erheblich beeinträchtigt wird. Steuerrechtliche Sondervorschriften werden zunehmend an Bedeutung gewinnen.[138] Auf Grund der Zahl der zwingenden Abweichungen zwischen Handels- und Steuerrecht kommt es immer häufiger zur Durchbrechung der Maßgeblichkeit. Die bilanziellen Nebenrechnungen nehmen zu. Demzufolge steigt der Verwaltungsaufwand und die damit verbundenen Kosten.

6.2.3 Latente Steuern

6.2.3.1 Änderungen durch BilMoG

Latente Steuern entstehen, wenn Handels- und Steuerbilanzgewinn voneinander abweichen. Die Steuerzahlung bemisst sich nach dem Gewinn der Steuerbilanz (effektive Steuerbelastung). Würde der handelsrechtliche Jahresüberschuss der Besteuerung unterliegen (fiktive Steuerbelastung), so würde eine niedrigere oder höhere Steuerbelastung entstehen.[139] Folglich passt die aus dem steuerlichen Ergebnis resultierende Ertragsteuerverbind-

[138] Vgl. Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt, Stellungnahme Centrale für GmbH, GmbR 2008, S. 196.
[139] Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzen, S.544.

lichkeit nicht zum ausgewiesenen handelsrechtlichen Jahresüberschuss und für den Bilanzleser ist kein sinnvoller Zusammenhang erkennbar.[140]

Der Gedanke latenter Steuern beruht auf der Annahme, dass sich die ‚richtige' in der Handelsbilanz auszuweisende Steuerbelastung ergibt, wenn man dem handelsrechtlichen Jahresüberschuss einen Ertragssteuersatz zuordnet. Dieser Unterschiedsbetrag zwischen fiktiver und effektiver Steuerbelastung kann bzw. muss in einem Steuerabgrenzungsposten dargestellt werden. Unter latenten Steuern versteht man also die Differenz zwischen Handels- und Steuerbilanzergebnis multipliziert mit dem für das jeweilige Unternehmen relevanten Steuersatz.

Der Handelsbilanzgewinn kann größer oder kleiner als der Steuerbilanzgewinn sein. Passive latente Steuern werden gebildet, wenn der handelsrechtliche Jahresüberschuss größer ist als die Steuerbemessungsgrundlage. Es wird also für künftig zu zahlende Steuern ein Passivposten gebildet.[141] Passive latente Steuern haben überwiegend Rückstellungscharakter.[142] Aktive latente Steuern entstehen, wenn der Steuerbilanzgewinn größer als der Handelsbilanzgewinn ist.[143] Sie bilden einen Sonderposten eigener Art.

Sinn und Zweck der Bilanzierung latenter Steuern ist es, den Aussagegehalt der Handelsbilanz zu verbessern. Einerseits soll die Belastung des handelsrechtlichen Jahresüberschusses durch Steuern gezeigt werden, wie es sich unabhängig von steuerlichen Sondervorschriften ergeben würde. Andererseits werden die steuerlichen Folgen der Differenzen zwischen Handels- und Steuerbilanzergebnis dargestellt. Dadurch wird eine bessere Abbildung der Vermögenslage gewährleistet. [144]

Zurzeit werden die latenten Steuern durch das so genannte Timing-Konzept ermittelt. Dieses ist an der Gewinn- und Verlustrechnung orientiert.[145] Das bedeutet, dass nur Tatbestände als latente Steuern ausgewiesen werden, die sich bei ihrer Entstehung und bei der Umkehrung auf die Gewinn- und Verlustrechnung auswirken.[146] Es werden die Jahresergebnisse nach Handels- und Steuerrecht verglichen. Berücksichtigt werden jedoch nur Differenzen, die sich im Zeitverlauf ausgleichen (timing differences). Differenzen, die sich nicht

---

140 Vgl. Coenenberg, Jahresabschlussanalyse, S. 431.
141 Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzen, S. 545.
142 Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft, Einzelfragen materielles Bilanzrecht, in BB 2008, S. 215.
143 Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzen, S. 545.
144 Vgl. Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft, Einzelfragen materielles Bilanzrecht, in BB 2008, S. 215.
145 Vgl. Engel-Ciric, Kopernikanische Wende, DStR 2008, S. 29.
146 Vgl. Coenenberg, Jahresabschlussanalyse, S. 432.

ausgleichen (permanente Differenzen) oder deren Ausgleich nicht in absehbarer Zeit erwartet wird (quasi-permanente Differenzen, temporary differences) dürfen nicht berücksichtigt werden.[147] Zu den permanenten Differenzen zählen beispielsweise steuerfreie Erträge wie Investitionszulagen oder nicht abziehbare Betriebsausgaben zu denen u. a. der nichtabzugsfähige Teil der Bewirtungsaufwendungen zählt. Quasi-permanente Differenzen entstehen beispielsweise bei Abweichungen auf Finanzanlagen oder unbebauten Grundstücken.[148]

Im Rahmen des BilMoG-RegE werden die latenten Steuern neu geregelt und den IFRS Vorschriften angenähert. Nun werden latente Steuern nach dem so genannten Temporary – Konzept bilanziert, welches international gebräuchlich ist.[149] Dies ist bilanzorientiert, dass heißt, es werden nun nicht mehr die Unterschiede zwischen handels- und steuerrechtlichem Jahresergebnis betrachtet, sondern die Differenzen, die sich aus den unterschiedlichen Wertansätzen in der Handelsbilanz ergeben und künftig steuerbe- oder entlastend wirken. Durch diese Regelung werden auch erfolgsneutrale Abweichungen berücksichtigt.[150] Bei der Bildung latenter Steuern sind timing- und temporary differences mit einzubeziehen. Permanente Differenzen dürfen weiterhin nicht berücksichtigt werden.

Aktive latente Steuern sind nun zwingend zu bilanzieren. Vorher bestand diesbezüglich ein Wahlrecht. Allerdings sind kleine Kapitalgesellschaften von der Aktivierungspflicht befreit.[151] Die Gliederung der Bilanz wird um einen Posten ‚D. Aktive latente Steuern' erweitert (§ 266 Abs. 2 HGB-RegE). Bisher galten sie als Bilanzierungshilfe.[152] Die mit der Aktivierung verbundene Ausschüttungssperre ist in § 268 Abs. 8 HGB-RegE geregelt. Des Weiteren können aktive und passive latente Steuern saldiert werden. Letzteres ist kritisch zu betrachten, da es sich um unterschiedliche Bilanzpositionen handelt.[153]

Die Bewertung der latenten Steuern erfolgt lt. § 274 Abs. 2 HGB-RegE mit dem unternehmensindividuellem Steuersatz im Zeitpunkt der Umkehrung der Differenz. Angesetzt wird der Betrag der zukünftigen Steuerbe- bzw. –entlastung. Im Anhang ist zu erläutern, in wie weit Steuergutschriften und Verlustvorträge enthalten sind.[154] Besonders bei latenten Steuern auf Verlustvorträge entstehen Gestaltungsspielräume, da es sehr unsicher und nicht

147 Vgl. Coenenberg, Jahresabschlussanalyse, S. 432.
148 Vgl. Wendholt/Wesemann, BilMoG latente Steuern, in DB 2008, Beilage 1 zu Heft 7, S. 49.
149 Vgl. Petersen/Zwirner, Abschlussprüfung BilMoG, StuB 2008, S. 208.
150 Vgl. Wendholt/Wesemann, BilMoG latente Steuern, in DB 2008, Beilage 1 zu Heft 7, S. 49.
151 Vgl. Ernst/Seidler, Kernpunkte Referentenentwurf, BB 2007, S. 2560.
152 Vgl. Wendholt/Wesemann, BilMoG latente Steuern, in DB 2008, Beilage 1 zu Heft 7, S. 49.
153 Vgl. Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft, Einzelfragen materielles Bilanzrecht, in BB 2008, S. 215.
154 Vgl. Petersen/Zwirner, Abschlussprüfung BilMoG, StuB 2008, S. 209.

nachprüfbar ist, ob in Zukunft mit Gewinnen in ausreichender Höhe gerechnet werden kann. Es liegt im subjektiven Ermessen des Bilanzierenden die zukünftigen Gewinne zu prognostizieren. Eine ungünstige Lage kann durch Bilanzpolitik verschleiert werden. Werden die Verlustvorträge nicht in Form der latenten Steuern berücksichtigt, so nimmt der Bilanzleser an, dass in Zukunft keine ausreichenden Überschüsse erwirtschaftet werden können um diese in Anspruch zu nehmen. Folglich wird der Bilanzierende häufiger aktive latente Steuern ausweisen um ein positives Gesamtbild darzustellen.[155]

Durch einige Änderungen im Rahmen des BilMoG-RegE wird die Bildung latenter Steuern gefördert oder eingeschränkt. Eine Übersicht mit den wichtigsten Neuregelungen diesbezüglich ist in Anhang 9 zu finden.

6.2.3.2 Latente Steuern und umgekehrte Maßgeblichkeit

Bisher spielte die Bilanzierung von latenten Steuern eher eine untergeordnete Rolle. Auf Grund des bisherigen Aktivierungswahlrechts für aktive latente Steuern wurden diese in den meisten Fällen nicht angesetzt. Durch die Neuregelungen des BilMoG sind aktive latente Steuern zukünftig zwingend zu bilanzieren. In Folge der Änderungen durch das BilMoG diesbezüglich sowie durch den Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit gewinnen latente Steuern zunehmend an Bedeutung. Steuerrechtliche Wahlrechte können unabhängig von der Handelsbilanz ausgeübt werden. Es kommt häufiger zu temporären Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz und öfter zur Bilanzierung latenter Steuern.

Durch die Inanspruchnahme von subventionellen Steuervergünstigungen kommt es zu einer Gewinnverschiebung in die Zukunft. Die Steuerbemessungsgrundlage wird gemindert, um sich in den folgenden Veranlagungszeiträumen in der Summe um den gleichen Betrag zu erhöhen. Da durch den Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit diese Positionen nicht mehr in der Handelsbilanz angesetzt werden dürfen, kommt es bei Inanspruchnahme dieser Wahlrechte zwingend zu einem Auseinanderfallen von Handels- und Steuerbilanz. Der handelsrechtliche Jahresüberschuss ist c. p. im Jahr der Inanspruchnahme größer als die Steuerbemessungsgrundlage. Bei der Auflösung der gebildeten stillen Reserven ist dies umgekehrt. Die Steuerlast wird sozusagen gestundet. Folglich kommt es in der Zukunft zu Steuerverbindlichkeiten, die als passive latente Steuern zu bilanzieren sind. Es sind die tatsächlich zu bezahlenden Steuern anzusetzen. Diese errechnen sich aus dem Betrag der aufgedeckten stillen Reserven multipliziert mit dem unternehmensindividuellen Steuersatz im Zeitpunkt der Auflösung der stillen Reserven. Hierbei sind insbesondere Progressions- und

[155] Vgl. Engel-Ciric, Kopernikanische Wende, DStR 2008, S. 30.

Tarifänderungseffekte zu beachten. Der Handelsbilanzgewinn wird nicht mehr um den kompletten Betrag der Rückstellung bzw. Sonderabschreibung gemindert, sondern nur noch um den Betrag der tatsächlich zu zahlenden Steuer. Je nach prognostizierter Ertragslage des Unternehmens sind die latenten Steuern in unterschiedlicher Höhe anzusetzen.

Die zu bildenden passiven latenten Steuern sind kleiner als die Aufdeckung der stillen Reserven. Es kommt zu einer geringeren Verminderung des Handelsbilanzgewinns als vor dem Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit. Demzufolge ist die aus der Reduktion des handelsrechtlichen Gewinns resultierende Ausschüttungssperre kleiner. Sie entspricht jetzt der voraussichtlich tatsächlich zu zahlenden Steuer. Hier wird m. E. der Annahme, dass der Steuerverzicht des Staates dem Ausschüttungsverzicht des Anteilseigners entsprechen soll, mehr entgegengekommen, da diese Beträge ohne Berücksichtigung von Steuerstundungs-, Progressions- und Tarifänderungseffekten die gleichen sind.

In Folge der zunehmenden Bilanzierung latenter Steuern, die unter anderem auf Grund des Wegfalls der umgekehrten Maßgeblichkeit hervorgerufen werden, entsteht ein erhöhter Bilanzierungsaufwand. Hier stellt sich die Frage, ob dies dem Ziel des BilMoG, eine einfachere Alternative zu den IFRS zu schaffen, gerecht wird.[156]

Zusammenfassend lässt sich sagen, dass mit den Neuregelungen des BilMoG das Schattendasein der latenten Steuern im Rahmen der Rechnungslegung nach deutschem Handelsrecht für Kapitalgesellschaften ein Ende hat.[157] U. a. gewinnt die Bilanzierung latenter Steuern durch den Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit an Bedeutung. Hiermit verbunden ist ein erhöhter Bilanzierungsaufwand.

6.2.4 Stellt die Handelsbilanz noch eine geeignete Steuerbemessungsgrundlage dar?

Mit dem Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit ist zu überprüfen, ob der handelsrechtliche Jahresabschluss der Aufgabe, die steuerliche Leistungsfähigkeit des bilanzierenden Kaufmanns abzubilden, weiterhin gerecht werden kann. Die Informationsfunktion der Handelsbilanz tritt in den Vordergrund und vom Realisationsprinzip, welches als Grundsatz der steuerlichen Leistungsfähigkeit gesehen wird, wird punktuell abgewichen.[158] Außerdem kommt es häufiger zur zwingenden Durchbrechung der Maßgeblichkeit, so dass die Erstellung einer Einheitsbilanz in den meisten Fällen nicht mehr möglich sein wird. Der ursprüngliche Grundgedanke der Arbeitserleichterung tritt immer mehr in den Hinter-

[156] Vgl. Petersen/Zwirner, Abschlussprüfung BilMoG, StuB 2008, S. 212.
[157] Vgl. Herzig, Modernisierung des Bilanzrechts, DB 2008, S. 10.
[158] Vgl. BilMoG-RegE S. 72.

grund. Der Verwaltungsaufwand steigt erheblich und es stellt sich zunehmend die Frage, ob eine eigene von der Handelsbilanz losgelöste steuerliche Gewinnermittlung nicht sinnvoller wäre, zumal die internationalen Standards immer mehr Einfluss auf das deutsche Handelsrecht und über die Maßgeblichkeit auch auf die Steuerbemessungsgrundlage haben. Der Fiskus hat sicherlich kein Interesse am Einfluss von internationalen Entwicklungen auf die Steuerbemessungsgrundlage und auf sein Steueraufkommen.

Es ist erneut zu prüfen, ob eine eigene steuerliche Gewinnermittlung zukünftig notwendig wäre. Besonders auch im Hinblick „auf die Bestrebungen zur Schaffung einer einheitlichen konsolidierten körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage auf EU-Ebene."[159]

Darüber, wie eine solche eigenständige steuerliche Gewinnermittlung aussehen könnte, wurde in der Literatur schon viel diskutiert. Insbesondere werden ein eigenständiges Bilanzsteuerrecht oder aber eine modifizierte Einnahme-Überschuss-Rechnung diskutiert. Auch eine Cashflow-orientierte Besteuerung, insbesondere auf Grund einer Kapitalflussrechnung, ist im Gespräch.[160]

6.3 Übergangsregelungen

Grundsätzlich gibt es zwei Möglichkeiten die Sonderposten mit Rücklageanteil übergangsweise zu behandeln. Die Anwendung einer Variante, der so genannten prospektiven Methode, würde bedeuten, dass für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2008 beginnen, keine neuen Sonderposten mehr gebildet werden dürfen. Altfälle würden so lange in den Bilanzen verbleiben, bis sie aufgelöst werden. Dies kann in Einzelfällen ziemlich lange dauern. Etwa im Falle der Reinvestitionsrücklage nach § 6b EStG, wenn die stillen Reserven auf ein unbebautes Grundstück übertragen werden. Die Aufdeckung erfolgt erst mit der Veräußerung des Grundstückes.

Für eine sofortige Auflösung des Sonderpostens (retrospektive Methode) würde sprechen, dass die entsprechenden Anhangsangaben ebenfalls aufgehoben werden. Für den externen Bilanzleser wäre nicht erkennbar, was sich hinter diesen Sonderposten verbirgt. Die Informationsfunktion wäre erheblich beeinträchtigt und würde dem Ziel des BilMoG entgegenstehen. Ein weiteres Argument für die Anwendung der retrospektiven Methode ist, dass sie auch bei der Aufhebung der umgekehrten Maßgeblichkeit für Konzernabschlüsse durch die

---

159 BilMoG-RegE S. 72.

160 Vgl. u. a. Arbeitskreis ‚Steuern und Revision' im Bund der Wirtschafsakademiker e. V., Wandel der Rechnungslegung, S. 21 ff., Hirschberger, steuerliche Gewinnermittlung, Lauth, Abschied Einheitsbilanz, DStR 2000 S.1371 ff.

Abschaffung des § 308 Abs. 3 HGB im Rahmen des TransPubG[161] angewendet wurde. Die durch die Auflösung entstandenen Unterschiedsbeträge wurden in die Gewinnrücklagen eingestellt oder wurden offen mit Ihnen verrechnet. Hierbei mussten jedoch die Vorschriften für latente Steuern berücksichtigt werden. Es entstand kein Einfluss auf den Jahresüberschuss.[162]

Im Referentenentwurf des BilMoG war zunächst vorgesehen, dass die Sonderposten aufzulösen sind und ohne Berührung der Gewinn- und Verlustrechung in die Gewinnrücklagen eingestellt werden sollten. Der Regierungsentwurf vom 21.05.2008 sieht jedoch in Artikel 66 Abs. 1 EGHGB-RegE vor, dass die Sonderposten mit Rücklageanteil, die nach §§ 247 Abs. 3, 273 HGB gebildet wurden, entweder beibehalten werden können oder gegen die Gewinnrücklage aufzulösen sind. Durch Gewährung dieses Wahlrechtes wird die Vergleichbarkeit der Bilanzen eingeschränkt. Analog gilt dies laut Artikel 66 Abs. 2 EGHGB-RegE für Abschreibungen, welche nach §§ 253 Abs. 3 Satz 3, 254, 279 Abs. 2 HGB gebildet wurden.[163]

7 Zusammenfassung/Fazit/Ausblick

Im Regierungsentwurf des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes ist der Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit geplant. Der Regierungsentwurf wird dem Bundesrat voraussichtlich Anfang Juli im ersten Durchgang vorliegen und ummittelbar nach der Sommerpause vom Bundestag beraten werden.

In der Literatur wird der Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit überwiegend begrüßt. Dies wird u. a. mit der besseren Darstellung der tatsächlichen Vermögens-, Finanz- und Ertragslage in der Handelsbilanz und der Beschränkung der Ausschüttungssperre auf die latenten Steuern begründet. Außerdem steigt die internationale Anerkennung des deutschen Handelsrechts und die rechtlichen Bedenken gegenüber der umgekehrten Maßgeblichkeit fallen weg. Der Einfluss des Steuerrechts auf die Handelsbilanz wird reduziert.

Die Aufhebung des § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG hat nicht nur positive Seiten. Die Erstellung einer Einheitsbilanz wird erschwert, denn es kommt häufiger zu zwingenden Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz. Dadurch steigen die Komplexität und die Kosten des unternehmerischen Rechnungswesens. Außerdem gewinnt die Bildung latenter Steuern an

[161] BGBl. I 2002, S. 2681.
[162] Vgl. Oser/Roß/Wader/Drögemüller, Ausgewählte Neuregelungen, WPg 2008, S. 52.
[163] Vgl. Kirsch, Übergangsvorschriften, DStR 2008, S. 1205.

Bedeutung. Hierdurch soll der Aussagegehalt der Handelsbilanz verbessert werden, durch die weitläufigen Gestaltungsspielräume wird dies allerdings eingeschränkt.

M. E. ist der Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit für kleine und mittelständische Unternehmen durch die erschwerte Erstellung einer Einheitsbilanz überwiegend mit höherem Aufwand verbunden und deswegen negativ zu beurteilen. Für Publikumsgesellschaften, welche bisher in der Inanspruchnahme der steuerlichen Vergünstigungen durch die Ausschüttungssperre behindert wurden, ist die Aufhebung dieser Vorschrift zu begrüßen. Größere Unternehmen, für die sich eine separate Handels- und Steuerbilanzpolitik trotz des erhöhten Verwaltungsaufwandes lohnt, können durch den Wegfall der formellen Maßgeblichkeit Wahlrechte in Handels- und Steuerbilanz unabhängig voneinander ausüben. Aus deren Sicht ist eine Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit positiv.

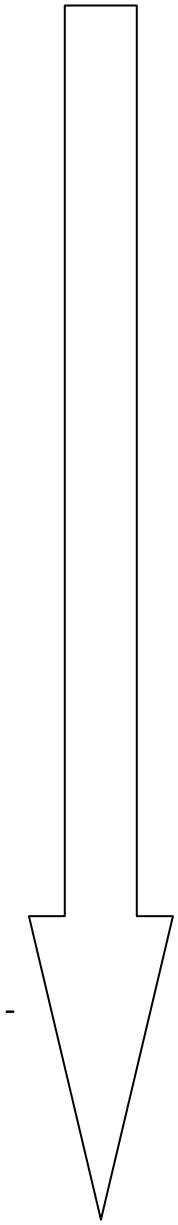
Zusammenfassend lässt sich sagen, dass der Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit sowohl positive als auch negative Konsequenzen mit sich bringt. Das Maßgeblichkeitsprinzip wird weiter ausgehöhlt. Demzufolge werden die Forderungen nach einer vom Handelsrecht unabhängigen Steuerbemessungsgrundlage zunehmen.

Anhang

Anhangverzeichnis

Anhang		Seite
1	Historische Entwicklung der Bilanzzwecke	47
2	Zwecke des Jahresabschlusses	48
3	Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz	49
4	Beispiele für subventionelle Steuervergünstigungen	50
5	Beispiel Reinvestitionsrücklage nach § 6b EStG	51
6	Zahlenbeispiel: Reinvestitionsrücklage nach § 6b EStG, Auswirkungen auf die Handelsbilanz	54
7	Ausweisvarianten für Abschreibungen gemäß § 281 Abs. 1 HGB	55
8	Anhebung der Größenklassen durch BilMoG	56
9	Beispiele für die Reduzierung bzw. Erhöhung latenter Steuern durch BilMoG	57

Anhang 1 : Historische Entwicklung der Bilanzzwecke



- **1511 bis 1579 Fugger**

  Buchhaltung und Bilanz als Controllinginstrument

- **1673 Ordonnance de Commerce/1861 Allgemeines deutsches HGB**

  Buchhaltung und Bilanzierung als Instrument der Gläubigersicherung durch Dokumentation und Selbstinformation

- **Ab 1874 Gesetze zur Einkommensbesteuerung**

  Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die einkommensteuerliche Gewinnermittlung

- **1931/1937 Aktiengesetz**

  Bilanzierung als Instrument der Gläubigersicherung durch Ausschüttungsbegrenzung

- **1965 Reform des Aktiengesetzes**

  Bilanzierung als Instrument der Gläubigersicherung und Aktionärssicherung durch Verbesserung der Information und Wahrung von Ausschüttungsinteressen

- **1969 Publizitätsgesetz**

  Bilanzierung als Instrument der Sicherung von Interessen der Öffentlichkeit durch verbreiterte Unternehmenspublizität

- **1985 Bilanzrichtliniengesetz**

  Bilanzierung als Instrument verstärkter Sicherung von Gläubiger- und Eigentümerinteressen

- **1998 Kapitalaufnahmeerleichterungsgesetz**

  Befreiender Konzernabschluss nach US-GAAP bzw. IAS für börsennotierte Unternehmen als Instrument der Kommunikation mit dem internationalen Kapitalmarkt

- **2005 EU-Verordnung von 2002**

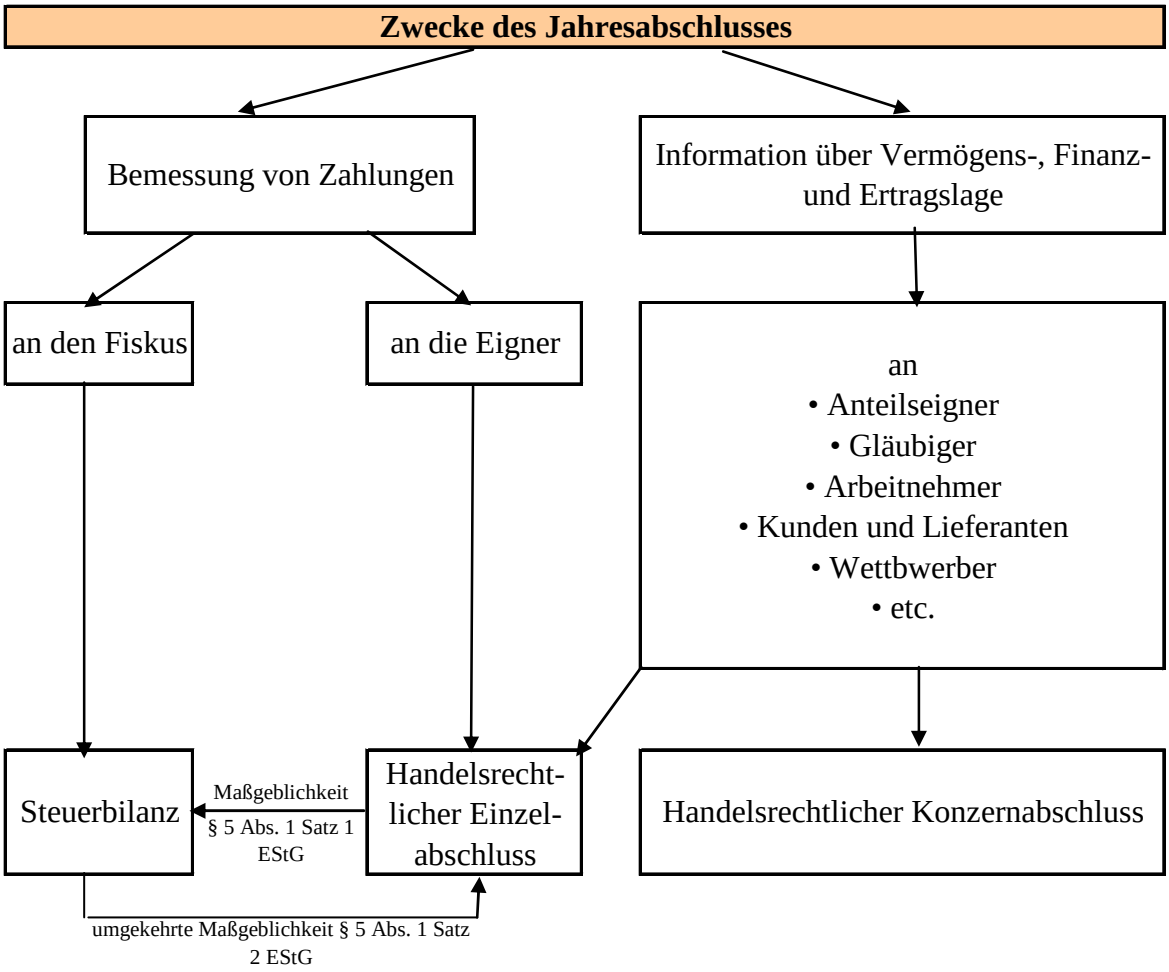
  Verpflichtung zur Erstellung des Konzernabschlusses börsennotierter Unternehmen in der EU nach IAS/IFRS

- **2009 Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz**

  Annäherung des HGB an die IFRS

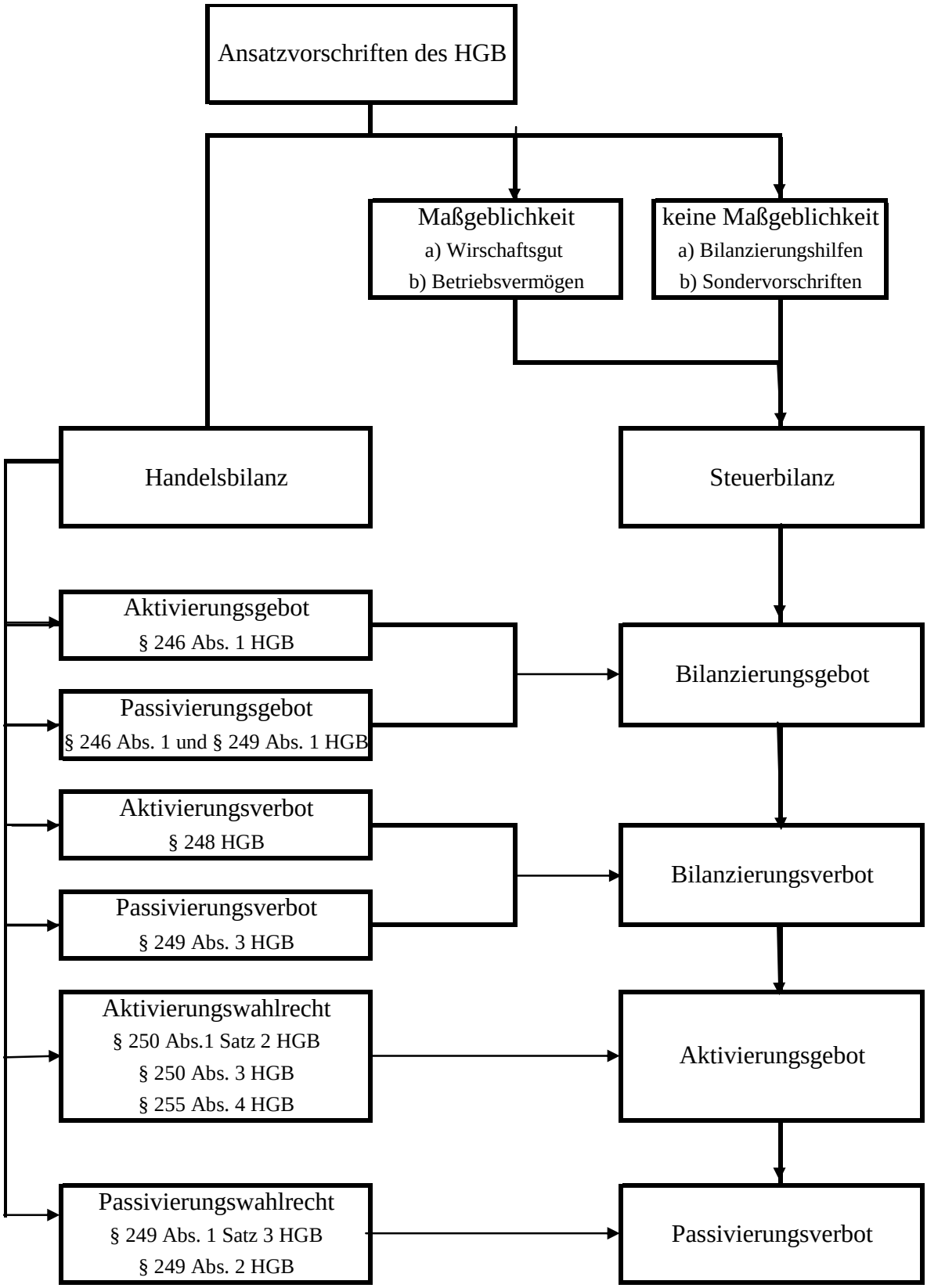
Quelle : frei nach Coenenberg, Jahresabschlussanalyse, S. 10.

Anhang 2: Zwecke des Jahresabschlusses



Quelle: frei nach Coenenberg, Jahresabschlussanalyse S. 19

Anhang 3: Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz



Quelle: frei nach Falterbaum/Bolk/Reiß/Eberhart, Buchführung und Bilanz, S. 369.

Anhang 4:Beispiele für subventionelle Steuervergünstigungen

§§	BEGÜNSTIGTER ZWECK	ANSATZ IN HANDELSBILANZ		NUR NOCH ALTFÄLLE
steuerliche Sonderabschreibungen		**PersGes**	**KapGes**	
§ 7f EStG	Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens privater Krankenhäuser	Wahlrecht: Sonderposten mit Rücklageanteil oder direkte Abschreibung		
§ 7g Abs. 1 und 2 EStG	Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens bei kleinen und mittleren Betrieben			X
§ 81 EStDV	bestimmte Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens im Kohlen- und Erzbergbau			
§ 82f EStDV	Handelsschiffe, Schiffe, die der Seefischerei dienen und für Luftfahrzeuge			
erhöhte Absetzungen		**PersGes**	**KapGes**	
§ 7c EStG	Baumaßnahmen zur Schaffung neuer Mietwohnungen (für Mietwohnungen, die vor dem 01.01.1996 fertiggestellt worden sind und deren Bauantrag vor dem 02.10.1989 gestellt worden ist)	Wahlrecht: Sonderposten mit Rücklageanteil oder direkte Abschreibung		X
§ 7d EStG	Wirtschaftsgüter, die dem Umweltschutz dienen			X
§ 7h EStG	Gebäuden in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen			
§ 7i EStG	Baudenkmale			
§ 7k EStG	Wohnungen mit Sozialbindung			X
§ 82a EStG	Erhaltungsaufwand für bestimmte Anlagen und Einrichtungen bei Gebäuden			X
§ 82g EStG	Herstellungskosten für bestimmte Baumaßnahmen			X
§ 82 i EStG	Herstellungskosten bei Baudenkmälern			X
Sonderposten mit Rücklageanteil		**PersGes**	**KapGes**	
§ 6b EStG	'Reinvestitionsrücklage', Übertragung von Veräußerungsgewinnen	Sonderposten mit Rücklageanteil		
§ 6d EStG	Euroumrechnungsrücklage			
§ 7 g Abs. 3 und 7 EStG	Ansparrücklage			X
R 6.5 Abs. 4 EStR	'Zuschussrücklage' Übertragung von Investitionszuschüssen			
R 6.6 EStR	'Ersatzbeschaffungsrücklage' Übertragung der aufgedeckten stillen Reserven bei Ersatzbeschaffung			
§ 6 UmwStG	Gewinnerhöhung durch Vereinigung von Forderungen und Verbindlichkeiten			
§ 52 Abs.16 Sätze 11 und 14 EStG	Abzinsungserträge aus unverzinslichen Altverbindlichkeiten	Sonder-posten mit Rück-lage-anteil	unmittel-barer Ansatz verboten, Bildung latenter Steuern	X
§ 3 Gesetz über steuerliche Maßnah-men bei der Still-legung von Stein-kohlebergwerken	Rücklage nach dem Gesetz über steuerliche Maßnahmen bei der Stilllegung von Steinkohlebergwerken			

Quelle: Eigene Darstellung

Anhang 5: Beispiel Reinvestitionsrücklage nach § 6b EStG

1. Wesen

In § 6b EStG ist die so genannte Reinvestitionsrücklage geregelt. Durch diese Vorschrift soll die sofortige Besteuerung von Veräußerungsgewinnen verhindert werden, die durch die Aufdeckung von stillen Reserven des Anlagevermögens entstanden sind. Diese stillen Reserven können unter bestimmten Voraussetzungen auf neu angeschaffte oder hergestellte Investitionsgüter übertragen werden. Zweck dieser Regelung ist es, dass dem Unternehmer die freigesetzten liquiden Mittel vollständig und direkt zur Neuinvestition zur Verfügung stehen und darauf vorerst keine Steuern gezahlt werden müssen.

Der Gesetzgeber will somit Neuinvestitionen fördern. Die Übertragung der stillen Reserven ist allerdings nur sehr eingeschränkt möglich. Begünstigte Wirtschaftsgüter sind in § 6b Abs. 1 Satz 1, Abs. 10 Satz 1 EStG abschließend aufgezählt. Das sind Grund und Boden, Aufwuchs auf Grund und Boden, Gebäude und Binnenschiffe. Natürliche Personen, als Einzelunternehmer oder Mitunternehmer einer Personengesellschaft können unter bestimmten Bedingungen auch Anteile an Kapitalgesellschaften veräußern und die stillen Reserven auf ein neu angeschafftes Wirtschaftsgut übertragen. Die Übertragung muss auf ein begünstigtes Wirtschaftsgut nach § 6b Abs. 1 Satz 2, Abs. 10 Satz 1 EStG erfolgen.

Falls die aufgedeckten stillen Reserven nicht oder nur teilweise auf ein Wirtschaftsgut übertragen wurden, welches im Vorjahr bzw. im Wirtschaftsjahr angeschafft wurde, kann eine gewinnmindernde Rücklage gemäß § 6b Abs. 3 und Abs. 10 EStG gebildet werden, die als Passivposten in der Handelsbilanz auszuweisen ist. Diese kann innerhalb der nächsten zwei, vier bzw. sechs Jahre auf ein neu angeschafftes begünstigtes Wirtschaftsgut übertragen werden. Die Rücklage wird von den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten des begünstigten Wirtschaftsgutes abgezogen. Kommt es zu keiner begünstigten Übertragung nach § 6b Abs. 3 Satz 2 oder 5, Abs. 10 EStG so ist für jedes Jahr, in dem die Rücklage bestanden hat, ein Gewinnzuschlag von 6 % des aufzulösenden Rücklagebetrags außerbilanziell dem Gewinn hinzuzurechnen (§ 6b Abs. 7, Abs. 10 Satz 9 EStG). [164]

Zahlenbeispiel

Ein bebautes Grundstück 1 (Buchwert: Grund und Boden: 100.000,00 €; Gebäude: 200.000,00 €) wird zum Preis von 450.000,00 € am 01.01.2007 veräußert. Am 01.01.2010 erfolgt eine Neuanschaffung eines bebauten Grundstückes 2 im Wert von insgesamt

[164] Vgl. Falterbaum/Bolk/Reiß/Eberhart, Buchführung und Bilanz, S. 859 ff.

500.000,00 € (Grund und Boden: 100.000,00 €; Gebäude: 400.000,00 €). Beide Gebäude gehören zum Betriebsvermögen und werden nicht zu Wohnzwecken genutzt.

Ein Zahlenbeispiel aus dem die Auswirkung einer solchen Rücklage zu erkennen ist, ist in Anhang 6 zu finden.

Vermindert man den Veräußerungserlös des Grundstückes 1 in 2007 von 450.000,00 € um den Restbuchwert von 300.000,00 € so ergibt sich ein Veräußerungsgewinn von 150.000,00 €.

Dieser wird in Tabelle 1 nicht in eine Rücklage nach § 6b EStG eingestellt. Er ist in 2007 als Ertrag zu buchen und erhöht den Jahresüberschuss. Das neu angeschaffte Grundstück und das Gebäude werden in 2010 jeweils mit den Anschaffungskosten in Höhe von 100.000,00 € bzw. 400.000,00 € aktiviert. Das Gebäude 2 wird nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG abgeschrieben. Die jährliche Absetzung für Abnutzung beträgt 12.000,00 €. Am 31.12.2043 ist das Gebäude vollständig abgeschrieben. Von 2007 bis 2043 ist kumuliert für beide Gebäude ein Aufwand von 250.000,00 € entstanden.

In Tabelle 2 wurde der Veräußerungserlös in eine Reinvestitionsrücklage nach § 6b EStG eingestellt. Dementsprechend erfolgte die Veräußerung des Grundstückes in 2007 erfolgsneutral. Die Rücklage in Höhe von 150.000,00 € wurde in 2010 von den Anschaffungskosten des neu angeschafften Grundstückes 2 abgezogen. Somit ergibt sich ein Bilanzansatz des Grundstückes 2 zum 01.01.2010 in Höhe von 250.000,00 €. Dieser Betrag wird nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG abgeschrieben. Es ergibt sich eine jährliche Absetzung für Abnutzung in Höhe von 7.500,00 €. Der kumulierte Aufwand für beide Gebäude in Höhe von 2007 bis 2043 beträgt 250.000,00 €.

Auswertung

Im Jahr 2007 ergibt sich ein um 150.000,00 € niedrigerer Gewinn bei der Bildung einer Rücklage nach § 6b EStG als ohne deren Inanspruchnahme. Deshalb ist die Steuerbemessungsgrundlage in diesem Jahr geringer.

Bei der Aktivierung des Grundstückes 2 werden, im Falle einer Inanspruchnahme der Reinvestitionsrücklage, die übertragenen stillen Reserven von den ursprünglichen Anschaffungskosten des neuen Wirtschaftsgutes abgezogen. Folglich vermindert sich die Bemessungsgrundlage für die Abschreibung. Da in beiden Fällen (Tabelle 1 und 2) der Abschreibungssatz nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG drei von Hundert beträgt, ist ohne Inanspruchnahme der 6b-Rücklage eine höhere jährliche Abschreibung zu verbuchen. Dies führt zu einer Verfälschung der Darstellung der Ertragslage, da die Abschreibungen in Ta-

belle 2 nicht denen entsprechen, die nach den GoB anzusetzen wären. Für den externen Bilanzleser ist diese Abweichung von den GoB nicht zu erkennen. Es sei denn es handelt sich um eine Kapitalgesellschaft oder eine Personengesellschaft, die die dazugehörigen Anhangsangaben machen muss.

Durch die niedrigeren Abschreibungen bei Inanspruchnahme der Reinvestitionsrücklage (Tabelle 2) ist der Jahresüberschuss und die Steuerbemessungsgrundlage in den Folgejahren c. p. höher als in Tabelle 1. Es kommt durch die Inanspruchnahme des § 6b EStG im Regelfall zu einer Steuerstundung aber nicht zu einem Erlass der Steuer. Ob nun in der Summe mehr oder weniger Steuern gezahlt werden müssen, hängt von vielen Faktoren ab. Insbesondere sind Steuerstundungs-, Progressions- und Tarifänderungseffekte zu beachten (Vgl. Kapitel 4.4.5.4).[165]

Die Restbuchwerte des Grundstückes 2 in Tabelle 1 sind über die gesamte Nutzungsdauer des Gebäudes höher als die in Tabelle 2. Die absolute Differenz der Restbuchwerte der Tabelle 1 und 2 nimmt im Zeitverlauf jedoch ab. Daraus folgt eine Verzerrung der Vermögenslage des Unternehmens. Die stillen Reserven sind für den externen Bilanzleser nicht erkennbar. Hier wird durch die spezielle umgekehrte Maßgeblichkeit die Informationsfunktion des handelsrechtlichen Jahresabschlusses erheblich beeinträchtigt.

Ist das begünstigte Wirtschaftsgut komplett abgeschrieben, so gleichen sich die Differenzen in Abschreibungshöhe und Restbuchwert aus. Kumuliert ist bei beiden Varianten gleicher Aufwand entstanden. Bei nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern werden die stillen Reserven erst beim Abgang aufgedeckt.

[165] Vgl. Winnefeld, Bilanzhandbuch, Anm. 598.

Anhang 6: Zahlenbeispiel Reinvestitionsrücklage nach § 6b EStG, Auswirkungen auf die Handelsbilanz

Tabelle 1	Handelsbilanz ohne Rücklage nach § 6b EStG											
	Grundstück 1		Grundstück 2									
Jahr	Grundstück 1	Gebäude 1	Grundstück 2	Gebäude 2	AfA	Veräußerungs-gewinn	Sonderposten			GuV gesamt	GuV kumuliert
	RBW 31.12.	RBW 31.12.	RBW 31.12.	RBW 31.12.			Bildung	Auflösung	RBW		
2006	100.000,00	200.000,00	0,00	0,00	(10.000,00)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
2007	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	150.000,00	0,00	0,00	0,00	150.000,00	150.000,00
2008	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	150.000,00
2009	0,00	0,00	100.000,00	400.000,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	150.000,00
2010	0,00	0,00	100.000,00	388.000,00	12.000,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-12.000,00	138.000,00
2011	0,00	0,00	100.000,00	376.000,00	12.000,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-12.000,00	126.000,00
2012	0,00	0,00	100.000,00	364.000,00	12.000,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-12.000,00	114.000,00
2013	0,00	0,00	100.000,00	352.000,00	12.000,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-12.000,00	102.000,00
2014	0,00	0,00	100.000,00	340.000,00	12.000,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-12.000,00	90.000,00
2043	0,00	0,00	100.000,00	0,00	4.000,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-4.000,00	-250.000,00

Tabelle 2	Handelsbilanz mit Rücklage nach § 6b EStG										
	Grundstück 1		Grundstück 2								
Jahr	Grundstück 1	Gebäude 1	Grundstück 2	Gebäude 2	AfA	Veräußer-ungsgewinn	Sonderposten			GuV gesamt	GuV kumuliert
	RBW 31.12.	RBW 31.12.	RBW 31.12.	RBW 31.12.			Bildung	Auflösung	RBW		
2006	100.000,00	200.000,00	0,00	0,00	(10.000,00)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
2007	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	150.000,00	0,00	150.000,00	0,00	0,00
2008	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	150.000,00	0,00	0,00
2009	0,00	0,00	100.000,00	250.000,00	0,00	0,00	0,00	150.000,00	0,00	0,00	0,00
2010	0,00	0,00	100.000,00	242.500,00	7.500,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-7.500,00	-7.500,00
2011	0,00	0,00	100.000,00	235.000,00	7.500,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-7.500,00	-15.000,00
2012	0,00	0,00	100.000,00	227.500,00	7.500,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-7.500,00	-22.500,00
2013	0,00	0,00	100.000,00	220.000,00	7.500,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-7.500,00	-30.000,00
2014	0,00	0,00	100.000,00	212.500,00	7.500,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-7.500,00	-37.500,00
2043	0,00	0,00	100.000,00	0,00	2.500,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-2.500,00	-250.000,00

Quelle: eigene Darstellung

Anhang 7: Ausweisvarianten für Abschreibungen gemäß § 281 Abs. 1 HGB

	Lineare Abschreibung		direkte aktivische Abschreibung			Lineare Abschreibung ergänzt um einen Sonderposten mit Rücklageanteil					
Jahr	Abschreibung	RBW	planmäßige Abschreibung	Sonderabschreibung	RBW	planmäßige Abschreibung	RBW	Sonderposten			Aufwand gesamt
								Zuführung	Auflösung	Bestand	
2000	5	35	5	20	15	5	35	20	0	20	25
2001	5	30	5	0	10	5	30	0	0	20	5
2002	5	25	5	0	5	5	25	0	0	20	5
2003	5	20	5	0	0	5	20	0	0	20	5
2004	5	15	0	0	0	5	15	0	5	15	0
2005	5	10	0	0	0	5	10	0	5	10	0
2006	5	5	0	0	0	5	5	0	5	5	0
2007	5	0	0	0	0	5	0	0	5	0	0

Quelle: frei nach Schildbach, Handelsrechtlicher JA, S. 173.

Wie in der oben dargestellten Tabelle zu erkennen ist, kommt es durch die Inanspruchnahme der direkten Sonderabschreibung zu Verzerrungen bei den Restbuchwerten und in der Gewinn- und Verlustrechnung. Die Darstellung der tatsächlichen Ertrags- und Vermögenslage wird verzerrt. Für den externen Bilanzleser ist in den Geschäftsjahren nach deren Bildung die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nicht mehr erkennbar.

Durch die Bildung eines Sonderpostens mit Rücklageanteil werden diese Abweichungen gesondert ausgewiesen. Das handelsrechtliche Ergebnis in der Summe ist zwar noch verzerrt, für den externen Bilanzleser ist jedoch erkennbar, dass eine Sonderabschreibung stattgefunden hat.

Anhang 8: Anhebung der Größenklassen durch BilMoG

	Kleine	**Mittelgroße**	**große**
	Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften ohne natürlicher Person als Vollhafter		
UMSATZERLÖESE			
Bisherige Regelung	≤ 8.030.000 €	> 8.030.000 € ≤ 32.120.000 €	> 32.120.000 €
Nach BilMoG-RegE	≤ 9.680.000 €	> 9.680.000 € ≤ 38.500.000 €	> 38.500.000 €
BILANZSUMME			
Bisherige Regelung	≤ 4.015.000 €	> 4.015.000 € ≤ 16.060.000 €	> 16.060.000 €
Nach BilMoG-RegE	≤ 4.840.000 €	> 4.840.000 € ≤ 19.250.000 €	> 19.250.000 €
DURCHSCHNITTLICHE MITARBEITERZAHL PRO JAHR			
Bisherige Regelung	≤ 50	> 50 ≤ 250	> 250
Nach BilMoG-RegE	≤ 50	> 50 ≤ 250	> 250

Quelle: Eigene Darstellung

Anhang 9: Beispiele für die Reduzierung bzw. Erhöhung latenter Steuern durch BilMoG

Beispiele zur Annäherung der handelsrechtlichen an die steuerrechtlichen Vorschriften durch BilMoG		
Rechtsgrundlage	**Regelungseinheit**	**Auswirkung (c. p.) auf die Abgrenzung latenter Steuern**
§ 249 HGB-RegE	Wegfall von Aufwandsrückstellungen	Reduzierung aktiver latenter Steuern
§ 253 Abs. 3 HGB-RegE	Einschränkung der Vornahme außerplanmäßiger Abschreibungen im Anlagevermögen bei nicht dauerhafter Wertminderung	Reduzierung aktiver latenter Steuern
§ 253 Abs. 4 HGB-RegE	Verbot der Abschreibungen nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung	Reduzierung aktiver latenter Steuern
§ 253 Abs. 5 HGB-RegE	Umfassendes Zuschreibungsgebot bei Wertaufholung (außer Geschäfts- oder Firmenwert)	Reduzierung aktiver latenter Steuern
§ 255 Abs. 2 HGB-RegE	Ausdehnung der aktivierungspflichtigen Herstellungskostenuntergrenze	Reduzierung aktiver latenter Steuern
§ 269 HGB	Aufhebung des Wahlrechts zur Aktivierung von Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebes	Reduzierung passiver latenter Steuern

Beispiele zu durch BilMoG zunehmenden Differenzen zwischen handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Vorschriften		
Rechtsgrundlage	**Regelungseinheit**	**Auswirkung (c. p.) auf die Abgrenzung latenter Steuern**
§ 248 HGB-RegE	Pflicht zur Aktivierung selbst erstellter immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens in der Handelsbilanz	Erhöhung passiver latenter Steuern
§ 253 HGB-RegE	Handelsrechtliche Abzinsung bestimmter Verbindlichkeiten und Rückstellungen mit einem Marktzinssatz (für die Steuerbilanz Zinssatz von 5,5% festgelegt)	Notwendigkeit der Abgrenzung aktiver oder passiver latenter Steuern in Abhängigkeit von der Differenz zwischen handelsrechtlichem und steuerrechtlichem Wertansatz
§ 253 Abs. 2 HGB-RegE	Handelsrechtliche Abzinsung von Pensionsrückstellungen mit einem Marktzinssatz (für die Steuerbilanz Zinssatz von 6,0%	
§ 5 Abs. 1 Satz 2 EStG	Aufhebung der umgekehrten Maßgeblichkeit	

Quelle: Petersen/Zwirner, Ausweitung latente Steuern, in StuB 2008 S. 211.

Gesetze, Rechtsverordnungen und Verwaltungsanweisungen

Bremisches EStG 1874	Bremisches Einkommensteuergesetz i. d. F. vom 17.12.1874.
EStG 1920	Reichseinkommensteuergesetz i. d. F. vom 29.03.1920 RGBl. 1920 S. 359 ff..
EStG 1925	Reichseinkommensteuergesetz i. d. F. vom 10.08.1925 RGBl. I 1925 S. 189 ff.
EStG 1934	Reichseinkommensteuergesetz RStBl. 1934 S. 1263 ff.
BT-Drucksache	Gesetzesentwurf der Bundesregierung, Entwurf des Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz) v. 08.11.2007.
BT-Drucksache	Referentenentwurf, Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz) v. 21.05.2008.

Rechtsprechungsverzeichnis

Datum	Aktenzeichen	Fundstelle
Bundesfinanzhof		
U. v . 03.02.1969	Gr.S. 2/68	BStBl. 1969 II S.291-294
U. v. 24.04.1986	I R 65/80	BStBl. 1986 II S. 324 ff.
U. v. 25.04.1986	IV R 83/83	BStBl. 1986 II, S. 350 ff.

Literaturverzeichnis

Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft	(Plädoyer Abschaffung umgekehrte Maßgeblichkeit) Nochmals: Plädoyer für eine Abschaffung der ‚umgekehrten Maßgeblichkeit'!, in: DStR 48. Jg. 2008, S. 1057-1060.
Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft	(Stellungnahme Grundkonzept und Aktivierungsfragen) Stellungnahme zu dem Entwurf eines BilMoG: Grundkonzept und Aktivierungsfragen, in: Betriebs-Berater, 63. Jg. 2008, S. 152-158
Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft	(Einzelfragen materielles Bilanzrecht) Stellungnahme zu dem Entwurf eines BilMoG: Einzelfragen zum materiellen Bilanzrecht, in Betriebs-Berater, 63 Jg. 2008, S. 209-216
Arbeitskreis „Steuern und Revision" im Bund der Wirtschaftsakademiker (BWA) e. V.	(Wandel der Rechnungslegung) Maßgeblichkeit im Wandel der Rechnungslegung – Die Maßgeblichkeit im System internationaler Steuerbemessungsgrundlagen vor dem Hintergrund aktueller Herausforderungen, Berlin 2004
Baetge, Jörg Kirsch, Hans-Jürgen Thiele, Stefan	(Bilanzen) Bilanzen, 9. Aufl., Münster und Wuppertal, 2007.
Bähr, Gottfried Fischer-Winkelmann, Wolf List, Stephan	(Buchführung und Jahresabschluss) Buchführung und Jahresabschluss, 9. Aufl., Wiesbaden 2005
BDO Deutsche Warentreuhand AG (Hrsg.)	(BDO BilMoG) Der Referentenentwurf des Bilanzmodernisierungsgesetzes, 2007 http://www.bdo.de/fileadmin/user_upload/pdf_publikationen/broschueren/pruefung/BilMoG_Dez_2007.pdf, 23.06.2008
Beyer, Dirk	(Auswirkungen auf die Steuerbilanz) Auswirkungen des BilMoG auf die Steuerbilanz, in: BKK 2008 Fach 13 S. 5167
Blödtner, Wolfgang Bilke, Kurt Heinig, Rudolf	(Buchführung und Bilanzsteuerrecht) Lehrbuch Buchführung und Bilanzsteuerrecht, 7. Aufl., Herne 2007

Bordewin, Arno (umgekehrte Maßgeblichkeit bei stl. Bilanzierungswahlrecht) Umgekehrte Maßgeblichkeit bei ausschließlich steuerlichem Bilanzierungswahlrecht?, in: DB, 45. Jg., 1992, S. 291

Busse von Colbe, Walther (Lexikon des Rechnungswesens) Lexikon des Rechnungswesens – Handbuch der Bilanzierung und Prüfung, der Erlös-, Finanz-, Investitions- und Kostenrechnung, 3.Aufl., Bochum 1994

Bundesverband der Bilanzbuchhalter und Controller e.V. (BVBC) (BVBC – Stellungnahme BilMoG-RefE) BVBC - Stellungnahme zum Referentenentwurf eines Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes, in: BC, 32. Jg. 2008, S. 30-33.

Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt (Stellungnahme Centrale für GmbH) Stellungnahme der Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt vom 20.12.2007 zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG), in: GmbHR 99. Jg. 2008, S. 97-101

Coenenberg, Adolf (Jahresabschlussanalyse) Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 20. Aufl., Stuttgart 2005

Dörfler, Oliver
Adrian, Gerrit (Steuerliche Auswirkungen BilMoG) Zum Referentenentwurf des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG): Steuerliche Auswirkungen, in: DB, 61. Jg. 2008, Beilage 1 zu Heft 7, S. 44-49

Drescher, Sebastian (Zukunft Maßgeblichkeitsgrundsatz) Zur Zukunft des deutschen Maßgeblichkeitsgrundsatzes, US-GAAP orientierte Reform des handelsrechtlichen Bilanzsystems, Berlin 2002

Echinger, Holger
Wendholt, Wolfgang (Einführung und Überblick BilMoG) Zum Referentenentwurf des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG): Einführung und Überblick, in: DB, 61. Jg. 2008, Beilage 1 zu Heft 7, S. 4-6

Engel-Ciric, Dejan (kopernikanische Wende) Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – Die kopernikanische Wende in der deutschen Rechnungslegung, in: BC, 32. Jg. 2008, S. 25-30.

Ernst, Christoph
Seidler, Holger (Kernpunkte Referentenentwurf) Kernpunkte des Referentenentwurfs eines Bilanzrechtsmodernisierungsgeset-

zes, in: Betriebs-Berater, 62. Jg. 2007, S. 2557-2556

Federmann, Rudolf — (Bilanzierung) Bilanzierung nach Handelsbilanz und Steuerrecht, 11. Aufl., Hamburg 2000.

Falterbaum, Hermann
Bolk, Wolfgang
Reiß, Wolfram
Eberhart, Roland — (Buchführung und Bilanz) Buchführung und Bilanz, 20.Aufl., Bielefeld 2007.

Glannegger, Peter
Güroff, Georg
Kirnberger, Christian
Kusterer, Stefan
Peuker, Monika
Ruß, Werner
Selder, Johannes
Stuhlfelner, Ulrich
(Hrsg.) — (Handelsgesetzbuch Kommentar) Handelsgesetzbuch – Handelsrecht, Bilanzrecht, Steuerrecht, Kommentar zum Handelsgesetzbuch mit den Rechnungslegungsvorschriften nach dem Bilanzrichtlinien-Gesetz und den Steuern der kaufmännischen Personenunternehmen, 6. Aufl., München 2002

Haeger, Bernd — (Umgekehrte Maßgeblichkeit in der Praxis) Der Grundsatz der umgekehrten Maßgeblichkeit in der Praxis, Duisburg 1989.

Herrmann, Carl
Heuer, Gerhard
Raupach, Arndt
(Hrsg.) — (Kommentar zum EStG und KStG) Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, Stand: Februar 2008.

Herzig, Norbert — (Modernisierung des Bilanzrechts) Modernisierung des Bilanzrechts und der Besteuerung, in: DB, 61. Jg. 2008, S. 1-10

Hirschberger, Wolfgang — (Steuerliche Gewinnermittlung) Steuerliche Gewinnermittlung ohne Maßgeblichkeit, Diskussionsbeiträge, Villingen-Schwenningen 2005
http://www.ba-vs.de/fileadmin/studiengaenge/downloads/Steuern/2005-1_bavs.pdf , 23.06.2008

Hofbauer, Max
Grewe, Wolfgang
Albrecht, Werner
Kupsch, Peter
Scherrer, Gerhard
(Hrsg.) — (Bonner Handbuch der Rechnungslegung) Bonner Handbuch der Rechnungslegung, Textsammlung, Einführung, Kommentierung, Stand März 2008

Kirsch, Hanno (Einheitsbilanz) Einheitsbilanz, NWB DokID: VAAAC-45533, in: NWB Info Center Stand März 2008

Kirsch, Hanno (Umkehrmaßgeblichkeit) Auswirkungen der Aufgabe der Umkehrmaßgeblichkeit durch das geplante Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, in: Die Steuerberatung, 51. Jg. 2008, S. 185-192

Kirsch, Hanno (Übergangsvorschriften) Geplante Übergangsvorschriften zum Jahresabschluss nach dem Regierungsentwurf des BilMoG, in: DStR, 47. Jg. 2008, S. 1202-1208

Küting, Karlheinz
Weber, Claus-Peter (Handbuch der Rechnungslegung) Handbuch der Rechnungslegung Einzelabschluss, Kommentar zur Bilanzierung und Prüfung, 5. Aufl., Stuttgart 2006

Korn, Klaus
(Hrsg.) (Kommentar zum EStG) Einkommensteuergesetz, Kommentar, Stand: Januar 2008.

Lüdenbach, Hoffmann (Schatten der IFRS über HGB) Die langen Schatten der IFRS über die HGB-Rechnungslegung, in: DStR, 46. Jg., Beihefter zu Heft 50 2007 S. 3-21.

Lauth, Bernd (Abschied Einheitsbilanz) Endgültiger Abschied von der Einheitsbilanz?, in: DStR, 38 Jg., 2000 S. 1365-1372.

Meyer, Claus (wesentliche Änderungen Referentenentwurf) Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) – die wesentlichen Änderungen nach dem Referentenentwurf, in DStR, 46. Jg., 2007, S. 2227-2231

Oestreicher, Andreas (Handels- und Steuerbilanzen) Handels- und Steuerbilanzen, 6. Aufl., Heidelberg 2003

Oser, Peter
Roß, Norbert
Wader, Dominic
Drögemüller, Steffen (Ausgewählte Neuregelungen) Ausgewählte Neuregelungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG), in: WPg 60. Jg. 2008, Teil 1 S. 49-62, Teil 2: S. 105-113

Petersen, Karl
Zwirner, Christian (Abschlussprüfung BilMoG) Die Abschlussprüfung im Lichte des BilMoG – Aktualisierung und Internationalisierung, in: StuB 2008, S. 50-57.

Petersen, Karl
Zwirner, Christian
(Ausweitung latente Steuern) Latente Steuern im Lichte des BilMoG – Mehrfache Ausweitung des Anwendungsbereichs, StuB 2008, S. 205-212.

Robisch, Martin
(Umkehrung des Maßgeblichkeitsprinzips) Die Umkehrung des Maßgeblichkeitsprinzips - Eine kritische Bestandsaufnahme unter besonderer Berücksichtigung der Situation in den neuen Bundesländern, in: DStR, 31. Jg., 1993, S. 998-1004.
.

Schiffers, Joachim
(Stellungnahme Centrale für GmbH) Stellungnahme der Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt vom 21.1.2008 zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG), in: GmbHR, 99. Jg. 2008 S. 196-197

Schildbach, Thomas
(Handelsrechtlicher JA) Der handelsrechtliche Jahresabschluss, 7. Aufl., Passau 2004.

Schulze-Osterloh, Joachim
(Änderungen Jahresabschluss) Ausgewählte Änderungen des Jahresabschlusses nach dem Referentenentwurf eines Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes, in: DStR 61. Jg. 2008, S. 63-73

Stobbe, Thomas
(Neuregelung § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG) Das Verhältnis von handels- und steuerrechtlicher Rechnungslegung unter Berücksichtigung der Neuregelung des § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG, in: DStR, 29 Jg., 1991, Teil 1: S. 53-56, Teil 2: S. 162-167.

Wendholt, Wolfgang
Wesemann, Michael
(BilMoG latente Steuern) Zum Referentenentwurf des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG): Bilanzierung von latenten Steuern im Einzel- und Konzernabschluss, in: DB, 61. Jg. 2008, Beilage 1 zu Heft 7, S. 49-52.

Winnefeld, Robert
(Bilanzhandbuch) Bilanzhandbuch – Handels- und Steuerbilanz, Rechtsformspezifisches Bilanzrecht, Bilanzielle Sonderfragen, Sonderbilanzen, IAS/US-GAAP, 3. Aufl. 2002, München

Zentöfer, Wolfgang,
Schulze zur Wiesche, Dieter
(Einkommensteuer) Einkommensteuer, 9. Aufl. 2007, Stuttgart

Zülich, Henning
(Paradigmenwechsel) BilMoG – ein Paradigmenwechsel, in StuB 2007, Heft 22, S. I

Zülich, Henning
Hoffmann, Sebastian (Änderungen Regierungsentwurf) Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz: Wesentliche Änderungen des Regierungsentwurfes gegenüber dem Referentenentwurf, in: Betriebs-Berater, 63. Jg. 2008, S. 1272-1276

Diskussionsbeiträge

8/2008 (Teil II)

Prof. Dr. Wolfgang Hirschberger
Dipl.-Bw. (BA) Marina Roth

Latente Steuern im Jahresabschluss
- unter Berücksichtigung des Bilanzrechts-modernisierungsgesetzes -

Berufsakademie Villingen-Schwenningen

Staatliche Studienakademie
University of Cooperative Education
www.ba-vs.de

Studiengang Steuern und Prüfungswesen

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis I
Abkürzungsverzeichnis III
Abbildungs- und Anhangverzeichnis VIII
Seite VIII
1 Einleitung 1
2 Begriff und Entstehung latenter Steuern 2
2.1 Entstehung latenter Steuern 2
2.2 Zweck 2
2.3 Aktive latente Steuern 4
2.3.1 Begriff 4
2.3.2 Ursachen aktiver latenter Steuern 5
2.3.2.1 Zinsvortrag 5
2.3.2.2 Geringwertige Wirtschaftsgüter 6
2.4 Passive latente Steuern 7
2.4.1 Begriff 7
2.4.2 Ursachen passiver latenter Steuern 8
3 Geltungsbereich 9
3.1 Grundsatz der Anwendung auf Kapitalgesellschaften 9
3.2 Anwendung auf Personengesellschaften 10
4 Ansatz 12
4.1 Art der Differenzen 12
4.1.1 Zeitlich begrenzte Differenzen 12
4.1.2 Quasi-permanente Differenzen 12
4.1.3 Permanente Differenzen 13
4.2 Konzepte der Steuerabgrenzung 14
4.2.1 Timing-Konzept 14
4.2.2 Temporary-Konzept 15
4.3 Verlustsituationen 16
4.3.1 Verlustrücktrag 16
4.3.2 Verlustvortrag 17
4.4 Saldierung 23
4.5 Auflösung 26

5 Bewertung 27
5.1 Methoden 27
5.1.1 Liability-Methode 27
5.1.2 Deferred-Methode 28
5.2 Maßgebender Steuersatz 28
5.3 Einzel- oder Gesamtdifferenzbetrachtung 30
5.4 Diskontierung 31
6 Ausweis 32
7 Ausschüttungssperre 33
8 Latente Steuern nach dem Referentenentwurf des BilMoG 34
8.1 Das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) 34
8.2 Ansatz latenter Steuern 35
8.2.1 Änderung des Ansatzkonzeptes 35
8.2.2 Ausweitung des Ansatzes aktiver latenter Steuern 36
8.2.3 Änderungen bei den passiven latenten Steuern 38
8.2.4 Ursachen latenter Steuern 38
8.3 Bewertung 39
8.4 Ausweis 40
8.4.1 Bilanz 40
8.4.2 Anhang 41
9 Fazit 42
Anhang 1: Abbildungen 45
Anhang 2: Beispiele 51
Gesetze, Rechtsverordnungen und Verwaltungsanweisungen 67
Literaturverzeichnis 68
Erklärung 76

Abkürzungsverzeichnis

a. M.	am Main
Abb.	Abbildung
Abs.	Absatz
ADS	Adler, Düring, Schmaltz (Kommentar)
AK	Anschaffungskosten
Aufl.	Auflage
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BBB	BeraterBriefBetriebswirtschaft (Zeitschrift)
BBK	Buchführung, Bilanzierung, Kostenrechnung (Zeitschrift)
BeBiKo	Beck´scher Bilanzkommentar
BHdR	Bonner Handbuch der Rechnungslegung
BilKoG	Bilanzkontrollgesetz
BilMoG	Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz
BilReg	Bilanzrechtsreformgesetz
BiRiLiG	Bilanzrichtliniengesetz
BMJ	Bundesministerium der Justiz
BR-Drs.	Bundesrats-Drucksache
BT-Drs.	Bundestags-Drucksache
bzw.	beziehungsweise
ca.	circa
CEO	Chief Executive Officer (Geschäftsführer)
d. h.	das heißt
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBR	Deutsche Bilanzierungs Richtlinien
DPR	Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung

DRS	Deutsche Rechnungslegungs Standards
DRSC	Deutsches Rechnungslegungs Standards Commitee
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
e. V.	eingetragener Verein
EBITDA	earnings before interest taxes depreciation and amortization
EG	Europäische Gemeinschaft
EK	Eigenkapital
ESt	Einkommensteuer
EStG	Einkommensteuergesetz
etc.	et cetera
EU	Europäische Union
evtl.	eventuell
f.	folgende
ff.	fort folgende
gem.	gemäß
GewSt	Gewerbesteuer
ggf.	gegebenenfalls
GJ	Geschäftsjahr
GM	General Motors
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
GoF	Geschäfts- oder Firmenwert
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
GWG	Geringwertige Wirtschaftsgüter
HB	Handelsbilanz
HdB	Handbuch der Bilanzierung

HdR	Handbuch der Rechnungslegung
HFA	Hauptfachausschuss
HGB	Handelsgesetzbuch
HGB-E	Handelsgesetzbuch-Entwurf
HK	Herstellungskosten
HR	Handelsrecht
Hrsg.	Herausgeber
i. d. R.	in der Regel
i. H. v.	in Höhe von
IAS	International Accounting Standards
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer e. V.
IFRS	International Financial Reporting Standards
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
JA	Jahresabschluss
JStG	Jahressteuergesetz
KoR	Zeitschrift für internationale und kapitalmarktorientierte Rechnungslegung (Zeitschrift)
KSt	Körperschaftsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
lt.	laut
max.	maximal
mind.	mindestens
n. F.	neue Fassung
Nr.	Nummer
NWB	Neue Wirtschaftsbriefe (Zeitschrift)
PersGes	Personengesellschaften
PIR	Praxis der internationalen Rechnungslegung (Zeitschrift)

Pkt.	Punkt
PublG	Publizitätsgesetz
RegE	Regierungsentwurf
RefE	Referentenentwurf
Rewe	Rechnungswesen
Rz.	Randziffer
S.	Seite
SEStEG	Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften
SMEs	Small and medium entities
sog.	sogenannte
SolZ	Solidaritätszuschlag
StB	Steuerbilanz
StSenkG	Steuersenkungsgesetz
StuB	Steuern und Bilanzen (Zeitschrift)
u. a.	unter anderem
u. U.	unter Umständen
UntStRefG	Unternehmensteuerreformgesetz
US-GAAP	US - General Accepted Accounting Principles
v.	vom
VG	Vermögensgegenstand
vgl.	vergleiche
VMEBF	Vereinigung zur Mitwirkung an der Entwicklung des Bilanzrechts für Familiengesellschaften
vs.	versus
VZ	Veranlagungszeitraum
wg.	wegen

WiSt	Wirtschaftswissenschaftliches Studium (Zeitschrift)
WP	Wirtschaftsprüfer
WPg	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
z. B.	zum Beispiel
zzgl.	zuzüglich

Abbildungs- und Anhangverzeichnis

Seite

Abbildung 1: Konzept der Steuerabgrenzung 45
Abbildung 2: Differenzen zwischen HB und StB 45
Abbildung 3: Ursache von Timing Differences bei latenten Steuern 46
Abbildung 4: Häufigkeitsverteilung Anteil latenter Steuern auf Verlustvorträge 46
Abbildung 5: Auswirkungen der Saldierung auf den Ansatz latenter Steuern 47
Abbildung 6: Berechnung des Gesamtsteuersatzes 47
Abbildung 7: Berechnungschema nach der Gesamtdifferenzbetrachtung 48
Abbildung 8: Berechnungsschema nach Einzeldifferenzbetrachtung 48
Abbildung 9: Änderungen durch BilMoG und ihr Einfluss auf latente Steuern 49
Abbildung 10: Beispiel einer steuerlichen Überleitungsrechnung 50
Abbildung 11: Ergebnisauswirkungen des Investitionsabzugsbetrags 51
Abbildung 12: Ertragswirksame Effekte des § 7g EStG n. F. 52
Abbildung 13: Latente Steuern aufgrund des Investitionsabzugsbetrages nach BilMoG 54
Abbildung 14: Entstehung erfolgswirksamer Differenzen (ohne latente Steuern) 55
Abbildung 15: Umkehr erfolgswirksam entstandener Differenzen (ohne latente Steuern) 56
Abbildung 16: Entstehung erfolgswirksamer Differenzen (mit latenten Steuern) 56
Abbildung 17: Umkehr erfolgswirksam entstandener Differenzen (mit latenten Steuern) 57
Abbildung 18: Entstehung erfolgsneutraler Differenzen (ohne latente Steuern) 58
Abbildung 19: Umkehr erfolgsneutral entstandener Differenzen (ohne latente Steuern) 58
Abbildung 20: Entstehung erfolgsneutraler Differenzen (mit latenten Steuern) 59
Abbildung 21: Umkehr erfolgsneutral entstandener Differenzen (mit latenten Steuern) 59
Abbildung 22: Wirkung des Verlustrücktrags 60
Abbildung 23: Ergebnisübersicht zu Beispiel 4 61
Abbildung 24:Wirkung des Verlustvortrags auf den Steuerabgrenzungsposten 62
Abbildung 25: Bilanzierung latenter Steuern nach der Deferred-Methode 63
Abbildung 26: Bilanzierung latenter Steuern nach der Liability-Methode 63
Abbildung 27: Bilanzierung latenter Steuern nach der Liability-Methode (Alternative) 64
Abbildung 28: Einfluss der Differenzbetrachtung auf den ausschüttbaren Gewinn 65

Anhang 1: Abbildungen 45
Anhang 2: Beispiele 51

1 Einleitung

Obgleich für die deutsche Rechnungslegungspraxis nach bisher geltender Gesetzeslage ohne wesentliche Bedeutung, erfreut sich der Themenkomplex der latenten Steuern zunehmend neuer Wichtigkeit.[1]

Dies erklärt sich durch die kontinuierliche Anpassung an die internationale Rechnungslegung, zum einen durch die Einführung des DRS 10 am 18.01.2002, der die Behandlung latenter Steuern im Konzernabschluss behandelt und sich dabei vielfach an den internationalen Normen orientiert hat und zum anderen durch den Regierungsentwurf eines Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) vom 21.05.2008. Des Weiteren kommt es zunehmend häufiger zu auftretenden Differenzen zwischen Handels- und Steuerrecht, welches vermehrt zum Ansatz latenter Steuern führt.[2]

Bereits die Einführung des Bilanzierungstatbestands der latenten Steuern im § 274 HGB im Jahr 1985 durch das Bilanzrichtliniengesetz (BiRiliG) war geprägt von internationalen Normen. So handelt es sich um einen Tatbestand, der mit Umsetzung der 4. EG-Richtlinie ins deutsche Recht übernommen wurde.[3]

Nun steht mit dem BilMoG erneut eine große Bilanzrechtsreform ins Haus, die den Tatbestand der latenten Steuern umfassend reformiert und den Anwenderkreis dieser Regelung vergrößert. Diese Ausarbeitung soll daher im Folgenden den Rechnungslegungsbegriff der latenten Steuern näher beleuchten, die geplanten Änderungen durch das BilMoG erläutern und die Annäherung an internationale Standards untersuchen.[4]

---

[1] Vgl. Wehrheim, Steuerabgrenzung, WPg 2003, S. 1058.

[2] Vgl. Rammert, Steuerlatenz, PIR 2005, S. 7.

[3] Matschke, in: BHdR, Rz. 5 zu § 274 HGB.

[4] Vgl. Petersen, Umbruch, KoR 2008, Beilage 1, S. 14 f.

2 Begriff und Entstehung latenter Steuern

2.1 Entstehung latenter Steuern

Handelsrechtliche Bilanzierungsvorschriften nach HGB finden über den Grundsatz der Maßgeblichkeit gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG auch Eingang in die steuerliche Gewinnermittlung. Entgegengesetzt sind derzeit auch rein steuerliche Vorschriften über die sog. „umgekehrte Maßgeblichkeit“ gem. § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG in die Handelsbilanz aufzunehmen, wenn der Ansatz in der Steuerbilanz vorgenommen wird.[5] Dennoch kommt es vermehrt zu Abweichungen zwischen handels- und steuerrechtlich erstellter Gewinnermittlung aufgrund von Ansatz- oder Bewertungsunterschieden. Folge des Auseinanderfallens ist, dass die in der Handelsbilanz ausgewiesene Steuerbelastung nicht korrespondierend zum Ergebnis dargestellt wird.[6]

Diese Verzerrung in der Handelsbilanz resultiert daraus, dass sich die ausgewiesene und tatsächlich durch den Fiskus vom Unternehmen geforderte Steuerbelastung nach steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften bemisst. Bei Abweichungen zwischen der Steuerbemessungsgrundlage und dem handelsrechtlichen Ergebnis ist daher in der Handelsbilanz ein korrespondierender Posten zu erfassen, der das Verhältnis zwischen handelsrechtlichem Ergebnis und Steuerbelastung richtig stellt. Der Zusammenhang soll nochmals in der Abbildung 1 im Anhang dargestellt werden[7]

2.2 Zweck

Um den Zweck latenter Steuern genauer zu ergründen, bedarf es einer Analyse der Funktion von Steuer- und Handelsbilanz.[8] Während der Steuerbilanz die Aufgabe einer Steuerbemessung zukommt, erfüllt die Handelsbilanz mehrere Funktionen. So ist zum einen Aufgabe der Handelsbilanz, die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens

[5] Vgl. Küting, Einfluss des Steuerrechts, NWB 1998, Beilage 2, S. 2.

[6] Vgl. Lück, Rechnungslegung, Rz. 223.

[7] Schmidt, in: HdB, Stichwort 84 Latente Steuern, Rz. 1.

[8] Vgl. Berlage, Einzelveräußerungsstatik, S. 139.

zutreffend darzulegen. Sie erfüllt hiermit eine Informationsfunktion für unterschiedliche Adressaten wie den Unternehmer selbst, Gläubiger u. a. [9] Zum anderen hat die Handelsbilanz die Ausschüttungsbemessungsfunktion zu erfüllen. D. h. die Bemessung des dem Unternehmen entnahmefähigen Gewinns wird durch das Handelsbilanzergebnis bestimmt. Als dritte Aufgabe ist das handelsrechtlich ermittelte Ergebnis die Grundlage für die steuerliche Gewinnermittlung. Dieser Zusammenhang resultiert aus der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz.[10]

Latente Steuern, die nur in der Handelsbilanz gebildet werden, dienen in diesem Zusammenhang der Informationsfunktion, indem sie künftige Steuerbe- und –entlastungen wiedergeben, die die Darstellung der korrekten Vermögens- und Ertragslage gewährleisten.[11] Zu berücksichtigen ist jedoch, dass die Steuerbe- und -entlastungswirkungen nur korrekt dargestellt werden, sofern zukünftig positive steuerliche Ergebnisse vorliegen, was wiederum noch ungewiss ist. Die Stärkung der Informationsfunktion durch die Bilanzierung latenter Steuern kann damit durch die Ungewissheit zukünftiger positiver Ergebnisse verfälscht werden. Bezüglich der Ausschüttungsbemessungsfunktion sorgt die Passivierung latenter Steuern an sich bereits zu einer Minderung des ausschüttungsfähigen Gewinns. Bei der Aktivierung latenter Steuern wird hierfür künstlich durch eine Ausschüttungssperre (Vgl. Pkt. 7) gesorgt. Die Ausschüttungsbemessungsfunktion wird somit zum Vorteil der Gläubiger beeinflusst, indem die Gläubiger vor dem Absaugen der unternehmerischen Ressourcen bewahrt werden.[12]

Zusammengefasst lässt sich sagen, dass latente Steuern den Zweck der periodengerechten Steuerabgrenzung verfolgen, indem sie den Steueraufwand verursachungsgerecht darstellen und damit wieder ein sinnvolles Verhältnis zwischen Handelsbilanzergebnis und Steueraufwand herstellen. Zudem werden zukünftige Steuerbe- und –entlastungen für den Bilanzleser transparenter.[13]

---

[9] Vgl. Fischer, IAS 12, BBK 2002, Fach 20, S. 669.

[10] Vgl. Arbeitskreis Bilanzrecht, Stellungnahme I, BB 2008, S. 153 f.

[11] Vgl. Loitz, Latente Steuern nach BilMoG, DB 2008, S. 249.

[12] Vgl. Marx, externe Rechnungslegung, S. 181.

[13] Vgl. Neumann, Steuerabgrenzung im HR, S. 15.

2.3 Aktive latente Steuern

2.3.1 Begriff

Liegt das steuerliche über dem handelsrechtlichen Ergebnis, so liegt der tatsächliche Steueraufwand über einem fiktiven Steueraufwand, der sich mit dem handelsrechtlichen Ergebnis als Bemessungsgrundlage ergeben würde. Man spricht hinsichtlich der Differenz zwischen dem fiktiven und dem tatsächlichen Steueraufwand von aktiven latenten Steuern. Es bedarf in diesem Fall der Richtigstellung der Steuerbelastung durch einen Aktivposten in der Handelsbilanz. Dabei ist folgende Buchung vorzunehmen:

Abgrenzungsposten wegen voraussichtlicher Steuerentlastung nachfolgender Geschäftsjahre
an Steuern vom Einkommen und Ertrag)[14]

Gründe für die Entstehung aktiver latenter Steuern sind zum einen, dass Erträge handelsrechtlich später als in der steuerlichen Gewinnermittlung berücksichtigt werden oder zum anderen, dass Aufwendungen steuerlich nachgelagert zum Ansatz kommen.[15]

Hinsichtlich des Ansatzes besteht ein Wahlrecht gem. § 274 Abs. 2 HGB. Dennoch haben gem. empirischer Untersuchungen des Jahres 2007 ca. 47,3 % der untersuchten Unternehmen die Aktivierung latenter Steuern vorgenommen.[16] Im Gesetzgebungsverfahren zum BiRiliG wurde die Bilanzierungshilfe der aktiven latenten Steuern erst sehr spät aufgenommen worden. Während im Regierungsentwurf noch ein Verbot vorgesehen war[17], wurde im Beschluss[18] das derzeitige Wahlrecht in Anlehnung an internationale Rechnungslegung aufgenommen.[19]

---

[14] Vgl. Eisele, Technik Rewe, S. 424 ff.

[15] Vgl. Klein, Bilanzierung latente Steuern, DStR 2001, S. 1450.

[16] Vgl. Köhler, Gläubigerschutz, DB 2007, S. 2730.

[17] Vgl. BT-Drs. 10/317 v. 26.08.1983, S. 84.

[18] Vgl. BT-Drs. 10/4268 v. 18.11.1985, S. 107.

[19] Vgl. ADS, Rz. 20 zu § 274 HGB.

2.3.2 Ursachen aktiver latenter Steuern

Im Folgenden sollen hier einige aktuelle Ursachen für die Bilanzierung latenter Steuern angefügt werden. Dabei sind jedoch die geplanten Änderungen durch das BilMoG noch nicht berücksichtigt.[20]

2.3.2.1 Zinsvortrag

Durch den Beschluss des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 (UntStRefG) am 06. Juli 2007 kommt es auch im Bereich der aktiven latenten Steuern zu neuen Anwendungsgebieten. Hier ist u. a. der Zinsvortrag aufgrund der Zinsschrankenregelung des § 4 h EStG n. F. bzw. § 8 a KStG n. F. zu nennen.[21]

Gemäß dieser Regelung sind Fremdkapitalzinsen eines Unternehmens im Konzernverbund u. U. nicht in voller Höhe abzugsfähig. Auf die genaue Regelung soll jedoch hier nicht eingegangen werden. Ist es jedoch zu einem nicht abzugsfähigen Zinssaldo gekommen, so kann dieser zeitlich unbegrenzt vorgetragen und zum Abzug gebracht werden, wenn die Grenzen der Zinsschranke in zukünftigen Geschäftsjahren nicht überschritten werden.[22]

Im Jahr der Entstehung der Fremdkapitalzinsen kommt es daher zu einem höheren steuerlichen Ergebnis im Vergleich zum handelsrechtlichen Ergebnis aufgrund der steuerlichen Nichtabziehbarkeit eines Teils der Zinsen. Der so entstandene Zinsvortrag führt damit bei zukünftiger Nutzung zu einer steuerlichen Verlagerung von Betriebsausgaben in spätere Perioden. Damit ist die Voraussetzung von zeitlich begrenzten Differenzen für die Bildung aktiver latenter Steuern erfüllt.[23]

Der Zinsvortrag weißt diesbezüglich Ähnlichkeiten mit dem Verlustvortrag auf (vgl. Pkt. 4.3.2), da auch hier noch geprüft werden muss, ob die Vorraussetzung zur Nutzung in späteren Perioden überhaupt vorliegen. Es sind jedoch weit umfangreichere Prämissen als beim Verlustvortrag notwendig. Demnach bedarf es nicht nur zukünftiger Gewinne, son-

[20] Vgl. Kirsch, Unternehmensteuerreform, DStR 2007, S. 1268.

[21] Vgl. Kirsch, Zins- und Verlustvorträge, PIR 2007, S. 237.

[22] Vgl. Loitz, Zinsvortrag, WPg 2008, S. 197.

[23] Vgl. Kirsch, Zins- und Verlustvorträge, PIR 2007, S. 239.

dern zusätzlich der Prognose folgender Größen:

- Entwicklung von Zinsaufwand und –ertrag,
- Entwicklung des EBITDA (Ergebnis vor planmäßiger Abschreibung, Zinsen und Steuern) und
- Entwicklung von Beherrschungsverhältnissen und Eigenkapital (als Voraussetzung zur Anwendung der Zinsschranke)

Hierfür ist eine sehr detaillierte Planung notwendig, die es fast unmöglich erscheinen lässt, eine genaue Aussage über die Wahrscheinlichkeit der tatsächlichen Nutzung des Zinsvortrags treffen zu können. Dabei ist auch der Prognosezeitraum aufgrund der komplexen Anforderungen nur begrenzt, um eine einigermaßen zuverlässige Aussage treffen zu können. Insgesamt ist daher zu sagen, dass, wenn ein Unternehmen die Aktivierung latenter Steuern auf einen Zinsvortrag wünscht, er abwägen muss, ob ihr Nutzen in einem angemessenen Verhältnis zum hohen Planungsaufwand steht. [24]

Neben der Ähnlichkeit zwischen Verlustvortrag und Zinsvortrag besteht zudem auch eine Wechselwirkung hinsichtlich der Aktivierung latenter Steuern, da sich beide in ihrer zukünftigen Wirkung einschränken können. So zieht die Nutzung eines Zinsvortrags eine Minderung des Ergebnisses und damit der Nutzungsmöglichkeit eines Verlustvortrags nach sich. Eine Planung hat dies zusätzlich zu berücksichtigen.[25]

2.3.2.2 Geringwertige Wirtschaftsgüter

Neben der Zinsschranke ist aus dem UntStRefG 2008 die Neuregelung der GWG hervorgegangen, die maßgeblichen Einfluss auf die Bilanzierung aktiver latenter Steuern hat.[26] Hiernach ist steuerlich gem. § 6 Abs. 2 a EStG n. F. für Wirtschaftsgüter, deren AK bzw. HK € 150 überschreiten, aber max. € 1.000 betragen, ein sog. Jahres-Pool aufzubauen. Unabhängig von dem Zeitpunkt der Aufnahme eines GWG in diesen Pool oder einer zwischenzeitlichen Herausnahme ist eine Abschreibung des Sammelpostens über fünf Jahre

[24] Vgl. Kirsch, Unternehmensteuerreform, DStR 2007, S. 1268.

[25] Vgl. Loitz, Zinsvortrag, WPg 2008, S. 199 f.

[26] Vgl. Mujkanovic, GWG, StuB 2008, S. 25 f.

vorgesehen. Daraus ergibt sich unter Umständen eine Abweichung zur handelsrechtlichen Erfassung von GWG, da diese Neuregelung zum einen gegen das Einzelbewertungsprinzip gem. § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB verstößt, indem Wirtschaftsgüter mit u. U. unterschiedlichen tatsächlichen Nutzungsdauern zusammengefasst werden. Zum anderen widerspricht es dem Grundsatz des HGB zur Darstellung der tatsächlichen wirtschaftlichen Lage, da die Veräußerung von Gegenständen aus dem Sammelposten unberücksichtigt bleibt.[27]

Liegen faktisch geringere tatsächliche Nutzungsdauern vor und wird dies durch eine schnellere Abschreibung in der Handelsbilanz gewürdigt, kommt es zu vorübergehenden Differenzen zwischen Handels- und Steuerbilanz, die den Ansatz aktiver latenter Steuern zu Folge hat (bei Annahme der Inanspruchnahme des derzeitigen Wahlrechts).[28]

Dennoch sieht z. B. das IDW diese Abweichung als Ausnahmefall an, da gem. IDW der steuerliche Sammelposten aus Vereinfachungsgründen in die Handelsbilanz übertragen werden kann, sofern es sich nicht um wesentliche Positionen handelt, die der ordnungsgemäßen Darstellung von Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zuwiderlaufen.[29] Es ist jedoch aufgrund dessen, dass die Bilanzierung noch in keinem aktuellen Jahresabschluss erfolgte, noch offen, wie streng die Abschlussprüfer dies berücksichtigen werden.[30]

2.4 Passive latente Steuern

2.4.1 Begriff

Ist der Handelsbilanzgewinn höher als der steuerliche Gewinn und kehrt sich dies in folgenden Jahren um, d. h. ist in zukünftigen Perioden mit Steuerbelastungen zu rechnen, so ist ein passiver Steuerabgrenzungsposten in Form einer Rückstellung zu bilden. Es liegt in diesem Fall ein Gebot zur Passivierung vor.[31] Gemäß § 274 Abs. 1 HGB in derzeit geltender Fassung handelt es sich bei diesem Passivposten um eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten. Die Zuordnung zu den Rückstellungen erfolgt, da es sich bei den zu-

[27] Vgl. Heidenreich, Geringwertig Wirtschaftsgüter, BBK 2008, Fach: 12, S. 7036.

[28] Vgl. Mujkanovic, GWG, StuB 2008, S. 28.

[29] o. V., Berichterstattung HFA, IDW-Fachnachrichten 2007, S. 506.

[30] Vgl. Heidenreich, Geringwertige Wirtschaftsgüter, BBK 2008, Fach 12, S. 7036 f.

[31] Vgl. Rabeneck, Einzelabschluss I, DStR 2002, S. 1369.

künftigen Steuerbelastungen aus der Umkehrung der passivischen Differenz um eine hinsichtlich ihres Entstehens und/oder ihrer Höhe noch ungewisse Verbindlichkeit gegenüber dem Finanzamt handelt.[32]

Der Buchungssatz hierfür lautet daher derzeit:

Steuern vom Einkommen und vom Ertrag **an** Steuerrückstellung (oder Rückstellung für latente Steuern)[33]

2.4.2 Ursachen passiver latenter Steuern

Während passive latente Steuern bisher in der deutschen Bilanzierungspraxis nur in seltenen Fällen eine Rolle spielten, ist es in jüngerer Zeit zu einer Rechtsänderung gekommen, die den Ansatz passiver latenter Steuern erfordert. Dabei bleiben auch hier die geplanten Änderungen des BilMoG noch unberücksichtigt.[34]

Ausgangspunkt hierfür ist ebenfalls wie im Falle aktiver latenter Steuern das UntStRefG 2008. Speziell soll hier die Auswirkung des § 7g EStG n. F. im Hinblick auf die Bildung passiver latenter Steuern betrachtet werden. Entgegen neuer Rechtslage handelte es sich hierbei bisher um einen Fall der umkehrten Maßgeblichkeit. D. h., dem Ansatz in der Steuerbilanz war in der Handelsbilanz zu folgen. Der neu gefasste § 7g EStG dagegen kommt nur noch in der Steuerbilanz bzw. als außerbilanzieller steuerlicher Korrekturbetrag zum Ansatz, wodurch dem Bilanzierenden Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz bevorstehen werden.[35]

Zu prüfen ist jedoch, ob diese Differenzen die Voraussetzungen zum Ansatz passiver latenter Steuern erfüllen. Dazu muss es sich um voraussichtlich wieder ausgleichende Differenzen handeln. Dies ist gegeben, da es sich bei Anwendung des § 7g EStG um eine reine Aufwandsvorverlagerung handelt, die sich mit dem Anschaffungsvorgang der Investition, spätestens lt. Gesetz aber nach 3 Jahren, wieder ausgleicht. Dieser Zusammenhang soll im Anhang anhand des Beispiels Nr. 1 nochmals verdeutlicht werden.[36]

---

[32] Vgl. Karrenbock, Latente Steuern, S. 226.

[33] Vgl. Freidank, Rechnungslegung, S. 620.

[34] Vgl. Hirschberger, Investitionsabzugsbetrag, DStR 2007, S. 2272.

[35] Vgl. Kirsch, Unternehmensteuerreform, DStR 2007, S. 1270.

[36] Vgl. Hirschberger, Investitionsabzugsbetrag, DStR 2007, S. 2273.

Damit ist gerade für kleine und mittelständische Unternehmen, die Adressat des § 7g EStG sind, die Notwendigkeit der bisher weitgehend fremden Bilanzierung passiver latenter Steuern eingetreten. Die durch die Neuregelung des § 7g EStG erhoffte „Vereinfachung“[37] ist damit wohl eher nicht eingetreten.[38]

3 Geltungsbereich

3.1 Grundsatz der Anwendung auf Kapitalgesellschaften

Die Regelung des § 274 HGB befindet sich im Zweiten Abschnitt des Dritten Buches des HGB und damit in den speziellen Vorschriften für Kapitalgesellschaften oder diesen gleichgestellten Personenhandelsgesellschaften. Es spricht daher viel dafür, dass die Bilanzierung latenter Steuern nur für Kapitalgesellschaften in Frage kommt. In der Literatur wird jedoch oft die Anwendung für Einzelunternehmen oder Personengesellschaften nicht ausgeschlossen.[39] Dies wird daraus gefolgert, dass § 274 HGB auch für Kaufleute nach dem Publizitätsgesetz gem. § 5 Abs. 1 S. 2 PublG Geltung besitzt, welches wiederum auch Einzel- und Personenunternehmen unter bestimmten Voraussetzungen umfasst.[40] Auf der anderen Seite hat der Gesetzgeber bei der Begründung des Gesetzes explizit darauf hingewiesen, dass die speziellen Vorschriften für Kapitalgesellschaften des Zweiten Abschnitts nicht ohne weiteres auf andere Gesellschaften übertragen werden können.[41]

Zumindest im Falle passiver latenter Steuern ist die Anwendung auf Personengesellschaften nach derzeitiger Rechtslage unbestritten, da in § 274 Abs. 1 HGB in derzeit geltender Fassung mit § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB auf die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten hingewiesen wird. Es handelt sich hierbei um eine Pflichtrückstellung, welche auch von Nicht-Kapitalgesellschaften zu bilden ist. Damit ist auch die Bildung passiver latenter Steuern von Einzel- und Personenunternehmen zu beachten.[42] Letztere

---

[37] Vgl. BT-Drs. 16/4841 v. 27.03.2007, S. 51.

[38] Vgl. Ott, Problembereiche, StuB 2008, S. 250.

[39] Vgl. Rabeneck, Einzelabschluss I, DStR 2001, S. 1369.

[40] Hoyos/Fischer, in: BeBiKo, Rz. 78 zu § 274 HGB.

[41] BT-Drs. 10/4268 v. 18.11.1985, S. 88 f.

[42] Vgl. ADS, Rz. 8 zu § 274 HGB.

Argumentation entfällt jedoch mit dem BilMoG, da der Verweis auf § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB lt. Regierungsentwurf zum BilMoG herausgenommen wurde. Genaueres soll jedoch in Pkt. 8.3 dargestellt werden.[43]

3.2 Anwendung auf Personengesellschaften

Für Personengesellschaften gilt grundsätzlich das Transparenzprinzip, wonach das Ergebnis über eine gesonderte und einheitliche Feststellung den Mitunternehmern zugerechnet wird und mit deren persönlichen Einkommensteuersatz zu versteuern ist.[44]

Da die Ergebnisse von Personengesellschaften nicht der Körperschaftsteuer unterliegen, sondern nur der Einkommensteuer im Rahmen der privaten Veranlagung des Mitunternehmers, beschränkt sich die Steuerabgrenzung nach allgemeiner Auffassung auf die Gewerbesteuer.[45] Angesichts der Änderungen durch das UntStRefG 2008 wird der Verzicht auf die Berücksichtigung der Einkommensteuer immer bedenklicher. Grund für die Unsicherheit hinsichtlich der einseitigen Berücksichtigung der Gewerbesteuer bei Personengesellschaften ist insbesondere die Ausweitung der Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer, so dass faktisch die gesamte Gewerbesteuer bei der Berechnung der Einkommensteuer berücksichtigt wird.[46]

Weitere Besonderheit der Personengesellschaft stellt die sog. additive Gewinnermittlung dar, wonach sich der Gewinnanteil des Einzelnen aus dem anteiligen Ergebnis der Gesamthandsbilanz, sowie auf Ebene des Gesellschafters, dem Ergänzungsbilanzergebnis und dem Ergebnis der Sonderbilanzen ergibt. Fraglich ist diesbezüglich, ob die Ergebnisse der Ergänzungsbilanz und der Sonderbilanz ebenfalls in die Betrachtung latenter Steuern einzuschließen sind. [47]

Ergänzungsbilanzen werden u. a. aufgestellt, sofern Differenzen zwischen den Anschaffungskosten eines Gesellschafters für seinen Gesellschaftsanteil und den anteilig erworbe-

---

[43] Vgl. RegE BilMoG v. 21.05.2008, S. 148.

[44] Vgl. Ernsting, PersGes, DB 2004, S. 1053.

[45] Baumann/Spanheimer, in: Küting/Weber, HdR, Rz. 6 zu § 274 HGB.

[46] Vgl. Kirsch, Unternehmensteuerreform, DStR 2007, S. 1272.

[47] Vgl. Fülbier, Personengesellschaften, KoR 2007, S. 70.

nen Werten der einzelnen Wirtschaftsgüter auftreten. Diese stillen Reserven werden über eine Ergänzungsbilanz nur dem erwerbenden Gesellschafter zugeordnet. Sie stellen daher eine Wertkorrektur der Gesamthandsbilanz dar. Da diese Wertkorrektur nur steuerlich erfolgt, kommt es zu Abweichungen zwischen handels- und steuerrechtlichem Betriebsvermögen. Fraglich ist allerdings, ob diese Differenz die Bildung latenter Steuern zur Folge hat.[48]

Wurde eine Ergänzungsbilanz gebildet auf Grund von stillen Reserven aus unbeweglichen Wirtschaftsgütern, können sich die Differenzen in folgenden Perioden nicht umkehren bzw. erst bei Veräußerung des Vermögensgegenstands oder Auflösung des Unternehmens. Es handelt sich somit um sog. quasi-permanente Differenzen, welche nach derzeitigem Handelsrecht nicht zum Ansatz latenter Steuern führen, jedoch bei Anwendung des Temporary-Konzepts (Vgl. hierzu Pkt. 4.2.2).[49] Allerdings stellt sich selbst bei Einbeziehung quasi-permanenter Differenzen in den Betrachtungsfokus für Personengesellschaften ein Problem, denn die Veräußerung oder Liquidierung der Personengesellschaft stellt keinen gewerbesteuerlichen Tatbestand dar. Damit kommt es in der Gewerbesteuer zu keiner Umkehr der Differenz in späteren Perioden und noch nicht einmal im Falle der Liquidation.[50]

Im Falle beweglicher Wirtschaftsgüter kann man jedoch von temporären Differenzen ausgehen, da deren Umkehrung durch die Abschreibungsbeträge der folgenden Perioden vollzogen wird und damit auch Einfluss auf die Gewerbesteuerlast nimmt. Dennoch bleibt auch hier die Bilanzierung latenter Steuern fraglich angesichts des individuellen Gesellschafterbezugs.[51]

Ähnlich der Ergänzungsbilanz ist es fraglich, ob eine Einbeziehung der Sonderbilanz in die Steuerabgrenzung zu erwägen ist. Hierbei stellt sich das Problem, dass mit der Personengesellschaft für die Gesamthandsbilanz und dem Mitunternehmer für die Sonderbilanz zwei unterschiedliche rechnungslegende Einheiten zu Grunde liegen.[52]

---

[48] Vgl. Freiberg, Steuerbasis, PIR 2006, S. 205.

[49] Vgl. Wulfmeier, Ergänzungsbilanzverluste, BB 1995, S. 1179.

[50] Vgl. Kirsch, Latente Steuern bei PersGes, DStR 2002, S. 1880.

[51] Vgl. Fülbier, Personengesellschaften, KoR 2007, S. 73.

[52] Vgl. Fülbier, Personengesellschaften, KoR 2007, S. 74.

Insgesamt werden in der Literatur Sonderbilanzen als Nicht-Gesellschaftsvermögen von der Betrachtung hinsichtlich latenter Steuern im HGB ausgeschieden. Wohingegen die Einbeziehung der Ergänzungsbilanzen des Öfteren als gerechtfertigt betrachtet wird, insbesondere in der internationalen Rechnungslegung, da es sich um Gesamthandsvermögen handelt und damit nicht von dem übrigen Gesamthandsvermögen zu trennen ist.[53]

4 Ansatz

4.1 Art der Differenzen

Wie bereits in Punkt 2 dargelegt ist die Bilanzierung latenter Steuern auf Differenzen zwischen Steuer- und Handelsbilanz zurückzuführen. Dabei soll es sich um eine Differenz handeln, welche sich im Zeitablauf voraussichtlich wieder umkehrt. Im Folgenden sollen daher drei Arten von Differenzen erläutert werden und deren Auswirkung auf den Ansatz latenter Steuern in der Handelsbilanz. Zudem ist die Kategorisierung der Differenzen entscheidend, je nachdem welcher, der in Pkt. 4.2 erläuterten, Konzeption, gefolgt wird.[54]

4.1.1 Zeitlich begrenzte Differenzen

Eigenschaft der zeitlich begrenzten Differenzen ist, dass Aufwendungen oder Erträge zwar in der StB als auch in der HB Ansatz finden, jedoch zu unterschiedlichen Zeitpunkten und in unterschiedlicher Höhe innerhalb einer Periode. Es kommt daher zu einer Umkehr der Differenzen in späteren Perioden z. B. durch Abschreibungen. Sowohl das Auftreten der Differenz als auch die Umkehr müssen nach derzeitiger nationaler Rechnungslegung erfolgswirksam erfolgen.[55]

4.1.2 Quasi-permanente Differenzen

Quasi-permanente – oder auch quasi-temporäre Differenzen genannt – kehren sich erst wieder um, wenn bestimmte unternehmerische Entscheidungen getroffen werden, wie die

[53] Vgl. Brähler, Analyse, KoR 2007, S. 652 f.

[54] Vgl. DBR, Offenburg, 7/L20 Latente Steuern, Nr. 1.2 f.

[55] Vgl. Arians, Konzept, StuB 2000, S. 291f.

Veräußerung des Vermögensgegenstandes oder die Liquidation des Unternehmens.[56]. Beispiel hierfür ist die Vornahme einer Abschreibung auf ein nicht abnutzbares Anlagegut in der HB, welches in der StB aufgrund fehlender dauernder Wertminderung untersagt ist. Es kommt zu einer Differenz zwischen HB und StB, welche sich erst bei Veräußerung des Gegenstands wieder ausgleicht.[57]

Der Zeitpunkt ihrer Umkehrung ist damit ungewiss. Demnach sind gem. vielfacher Literaturauffassung quasi-permanente Differenzen bei der Berechnung latenter Steuern nicht zu berücksichtigen. Deutlich weniger wird die Auffassung vertreten, dass die Betrachtung der Totalperiode als Lebensdauer des Unternehmens, auch bei dieser Art der Differenzen Berücksichtigung finden muss. Dem ist jedoch entgegen zu halten, dass dies dem Going-Concern-Prinzip widerspricht, d. h. der Annahme der Firmenfortführung.[58] Steht jedoch tatsächlich der Firmenverkauf in der Zukunft ins Haus, so ist dies zu berücksichtigen, da nun quasi-permanente Differenzen zu zeitlich begrenzte Differenzen werden, deren Umkehr aufgrund unternehmerischer Planung nun in Etwa bekannt ist.[59]

4.1.3 Permanente Differenzen

Permanente Differenzen erfüllen nicht die Voraussetzungen für die Bilanzierung latenter Steuern. Es handelt sich hierbei nämlich um Differenzen, die sich während der gesamten Dauer, auch der gesamten Lebensdauer des Unternehmens, nicht wieder ausgleichen.[60] Dass diese Differenzen für die Bilanzierung latenter Steuern außer Acht bleiben, ist zweckmäßig, da eine bessere zeitliche Zuordnung als durch die Steuergesetzgebung nicht besteht und keine Umkehr der Differenz erfolgt. Daher wird die Steuerlast der Periode zugeordnet, in der sie besteuert wurde.[61]

Beispiel hierfür sind steuerlich nicht abzugsfähige Betriebausgaben, steuerfreie Betriebseinnahmen oder gewerbesteuerliche Hinzurechnungs- und Kürzungsbeträge. Sie füh-

---

[56] Vgl. Klein, Bilanzierung latenter Steuern, DStR 2001, S. 1451.

[57] Vgl. Rabeneck, Einzelabschluss I, DStR 2002, S. 1367.

[58] Vgl. Baetge, Bilanzen, S. 548 f.

[59] Vgl. Rabeneck, Einzelabschluss I, DStR 2002, S. 1367.

[60] Vgl. Eisele, Technik Rewe, S. 423.

[61] Vgl. Schildbach, Kuriositäten, WPg 1998, S. 942.

ren zwar zu einer Differenz zwischen HB und StB, jedoch nie zu einer Umkehr der Differenz.[62]

Die Abbildung 2 im Anhang soll nochmals eine Übersicht der unterschiedlichen dargestellten Differenzen bieten. [63]

4.2 Konzepte der Steuerabgrenzung

4.2.1 Timing-Konzept

Bei den sog. Timing-Differences (= zeitlich begrenzte Differenzen) handelt es sich um eine GuV-orientierte Konzeption. Damit gemeint ist, dass nur Bilanzierungs- und Bewertungsunterschiede zwischen Steuer- und Handelsbilanz berücksichtigt werden, welche sowohl bei ihrer Entstehung als auch ihrer Umkehrung ertragswirksam sind.[64] Latente Steuern nach dem Timing-Konzept sind demnach die Differenz zwischen tatsächlichem Steueraufwand auf Basis der Steuerbilanz und einem Steueraufwand, der sich durch Hinzuziehung des handelsrechtlichen Ergebnisses als Berechnungsgrundlage ergeben würde. Kurz lässt sich dieser Zusammenhang in folgender Formel darstellen

Latente Steuern = Ertragssteuersatz x (Handelsbilanzgewinn – Steuerbilanzgewinn)[65]

Für einen negativen Betrag aus dieser Formel ergeben sich somit aktive latente Steuern, während aus einem höheren Handelsbilanzergebnis im Vergleich zur Steuerbilanz passive latente Steuern resultieren.

Weitere Voraussetzung für den Ansatz von latenten Steuern nach dem Timing-Konzept ist zudem, dass sich die Differenzen zwischen Handels- und Steuerbilanz wieder ausgleichen. Es wird daher eine Unterscheidung zwischen zeitlich begrenzten und permanenten Differenzen vorgenommen. Permanente Differenzen sind aufgrund ihrer fehlenden Umkehrung

[62] Vgl. App, Latente Steuern nach IAS, KoR 2003, S. 210.

[63] Vgl. Freidank, Rechnungslegung, S. 626.

[64] Vgl. Coenenberg, Jahresabschluss, S. 433.

[65] Vgl. Theile, Latente Steuern im Konzern-JA, BBK 2005, Fach: 14, S. 8240.

in den Folgeperioden nach dem Timing-Konzept ausgeschlossen, wie auch quasi-permanente Differenzen, da deren Ausgleich nicht vorhersehbar ist.[66]

Die Ursachen für die zeitlich begrenzten Differenzen liegen damit in Aufwandsvor- oder -nachverlagerungen bzw. Ertragsvor- und -nachverlagerungen. Abbildung 3 im Anhang macht diesen Zusammenhang nochmals deutlich. [67]

Das Timing-Konzept verfolgt somit hauptsächlich den Zweck einer periodengerechten Erfolgsermittlung und ist daher dem dynamischen Bilanzierungsverständnis (nach Schmalenbach) zuzuordnen, wonach die Darstellung der Ertragslage das höchste Ziel der Handelsbilanz darstellt. Die in der Bilanz ausgewiesenen Posten (Vgl. Pkt. 6 „Ausweis“) stellen dabei nur die Gegenkonten der Erfolgskonten dar. [68] Sowohl passive als auch aktive latente Steuern stellen nach dieser dynamischen Bilanzauffassung Abgrenzungsposten dar, um eine verursachungsgerechte Zurechnung des Steueraufwands darzustellen. Latente Steuern sind hiernach also keine Vermögensgegenstände, sondern nur Hilfsgebilde für die korrekte Periodisierung des Steueraufwands.[69]

4.2.2 Temporary-Konzept

Das Temporary-Konzept ist umfangreicher als das Timing-Konzept, da es nicht nur Ergebnisunterschiede berücksichtigt, sondern alle Bilanzierungs- und Bewertungsdifferenzen zwischen Handels- und Steuerbilanz; und damit auch solche, die nicht ergebniswirksam sind. Es handelt sich somit um ein bilanzorientiertes Konzept.[70]. Das Temporary-Konzept folgt damit der statischen Bilanzauffassung, nach welcher der korrekte Vermögensausweis im Vordergrund der handelsrechtlichen Betrachtung steht.[71]

Auch hinsichtlich der zeitlichen Komponente ist das Temporary-Konzept weitreichender als das Timing-Konzept. So berücksichtigt es alle temporären Differenzen, auch wenn de-

---

[66] Vgl. Küting, Timing und Temporary Differences, StuB 2005, S. 242 f.

[67] Vgl. Eisele, Technik Rewe, S. 424.

[68] Vgl. Berlage, Einzelveräußerungsstatistik, S. 140.

[69] Vgl. Karrenbock, Latente Steuern, S. 7 f.

[70] Hoyos/Fischer, in: BeBiKo, Rz. 7 f. zu § 274 HGB.

[71] Vgl. Petersen, im Lichte des BilMoG, StuB 2008, S. 205.

ren Ausgleich nicht voraussehbar ist. Es umfasst daher neben den zeitlich begrenzten Differenzen, auch die quasi-permanente Differenzen, welche sich nicht automatisch über die Folgeperioden ausgleichen, sondern erst aufgrund unternehmerischer Dispositionen.[72] Nach dem gem. IAS angewandten Temporary-Konzept ist damit jede Differenz anzusetzen, d. h. auch neutrale Differenzen, die zu keiner Ergebnisdifferenz zwischen HB und StB führen, solange sie sich irgendwann wieder ausgleichen. Das Beispiel 2 im Anhang soll die beiden Konzepte und deren Unterschiede nochmals darlegen.[73]

4.3 Verlustsituationen

Ob es zu einer, für die Bildung latenter Steuern entscheidenden, zukünftigen Steuerbe- oder -entlastung kommen wird, hängt von der zukünftigen Gewinnsituation einer Unternehmung ab. Ist mit der zukünftigen Steuerbe- oder -entlastung nicht mehr zu rechnen aufgrund anhaltender Verluste, ist der Steuerabgrenzungsposten daher aufzulösen bzw. erst gar nicht zu bilden.[74] Während in der HGB-Rechnungslegung über die Wahrscheinlichkeit der Steuerentlastungswirkung nichts genannt ist, werden in der internationalen Rechnungslegung unterschiedliche Bandbreiten gegeben. So geht man nach US-GAAP von einer Mindestwahrscheinlichkeit von 50 % aus („more likely than not“), während nach IAS die Realisation „probable“, d. h. wahrscheinlich, sein sollte. In der Literatur wird von Werten zwischen 75 und 80 % ausgegangen.

Besondere Verlustsituationen mit Einfluss auf die Steuerabgrenzung liegen zudem beim Verlustabzug vor.[75]

4.3.1 Verlustrücktrag

Mit § 10d Abs. 1 EStG sieht das Steuerrecht vor, dass Verluste bis zu einem Betrag von € 511.500 in den unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraum zurückgetragen werden können.[76] Da hierdurch nur vergangene Zeiträume eine Änderung der Erfolgssitua-

---

[72] Schmidt, in: HdB, Stichwort 84 Latente Steuern, Rz. 17.

[73] Vgl. Gräbsch, DRS 10, StuB 2002, S. 744.

[74] Vgl. Lochner, Einzel- und Konzernabschluss, BB 1989, S. 2293.

[75] Vgl. Küting, Indikationsfunktion, BB 2005, S. 1554 f.

[76] Vgl. Coenenberg, Jahresabschluss, S. 455 f.

tion erfahren, ist hierdurch die Bildung latenter Steuern im aktuellen Zeitraum nicht berührt. Für den aus dem Rücktrag resultierenden Steuererstattungsanspruch ist aufgrund hinreichender Konkretisierung eine Forderung einzustellen. Entscheidend für die Bilanzierung latenter Steuern dagegen sind nur die zukünftigen Steuerbe- und -entlastungen, nicht jedoch die zurückliegenden.[77] Zu beachten ist jedoch, dass ggf. eine Auflösung bereits bilanzierter latenter Steuern vorgenommen werden muss. Dieser Zusammenhang wird anhand des Beispiels Nr. 3 im Anhang dargestellt.[78]

4.3.2 Verlustvortrag

Für den, den maximalen Verlustrücktrag überschreitenden, Betrag kann gem. § 10d Abs. 2 EStG ein Verlustvortrag in zukünftige Perioden erfolgen. Dieser Verlustvortrag ist zeitlich unbegrenzt möglich und verfällt demnach nicht. In diesem Falle eines Verlustvortrags fallen ebenfalls Differenzen zwischen Handels- und Steuerbilanz an, da das handelsrechtliche Ergebnis um den steuerlich nicht ausgleichbaren Verlust niedriger ist als die Steuerbemessungsgrundlage.[79]

Kritiker halten dem jedoch entgegen, dass es sich nicht um die nach HGB geforderten Timing Differences handelt, da kein zeitlich unterschiedlicher Ansatz von Aufwand oder Ertrag in HB und StB vorliegt, sondern die zeitliche Verschiebung nur darauf zurückzuführen ist, dass im deutschen Steuerrecht keine negativen Steuerzahlungen in Verlustsituationen vorliegen und somit ein Vortrag der Verluste in Gewinnperioden erfolgt („Asymmetrie der Steuerbemessung“).[80] Fest steht ferner, dass die Aktivierung latenter Steuer auf Verlustvorträge neben dem Timing-Konzept auch nicht dem Temporary-Konzept zuzuordnen ist, sondern einen Sonderfall der Steuerabgrenzung darstellt.[81]

Ein Haupt-Kritikpunkt der Aktivierung latenter Steuern aufgrund von Verlustvorträgen besteht in der fehlenden konkreten Sicherheit, dass durch Verlustvorträge auch tatsächlich zukünftige Steuerentlastungen erwirtschaftet werden können. Es liegt demnach kein bilan-

---

[77] Vgl. Rabeneck, Einzelabschluss II, DStR 2002, S. 1409.

[78] Vgl. Eisele, Technik Rewe, S. 428 f.

[79] Vgl. Berlage, Einzelveräußerungsstatik, S. 154.

[80] Vgl. Marten, Tendenz, BB 2003, S. 2337.

[81] Vgl. Küting, Dominanz, WPg 2007, S. 557.

zierungsfähiger Vermögensgegenstand vor, da es an einer Einzelverwertbarkeit mangelt.[82] Demnach verstößt die Aktivierung latenter Steuern auf Verlustvorträge gegen das Vorsichtsprinzip bzw. das Realisationsprinzip, welches auch Gültigkeit in Verlustsituationen behält.[83]

Vielmehr ist die Entfaltung der Wirkung von bestehenden Verlustvorträgen nur gegeben, wenn folgende Tatbestände vorliegen:

1. keine Existenzgefährdung des Unternehmens
2. Steuerpflicht des Unternehmens bis mind. zum Umkehrzeitpunkt
3. keine Steuerrechtsänderungen hinsichtlich des Verlustvortrags
4. Umkehrzeitpunkt liegt innerhalb des gesetzlichen Verlustvortragszeitraums[84]

Hinsichtlich des Pkt. 1 wirkt hier eine bisherige Verlusthistorie verstärkt als Indikator, ob eine Existenzgefährdung besteht oder zumindest die Gefährdung der Steuerentlastungswirkung durch den Verlustvortrag. Dabei werden bereits drei Jahre als schädlich betrachtet, wenn nicht vorübergehende branchenbedingte bzw. besondere einmalige Verlustsituationen nachgewiesen werden können. Die Punkte 2. und 3. können dagegen nicht abschließend und sicher für die Lebensdauer eines Unternehmens festgestellt werden.[85]

Der 4. angegebene Punkt ist nach deutschem Steuerrecht weniger von Bedeutung, da der Verlustvortrag unbeschränkt Gültigkeit besitzt und nicht verfällt. Eine Ausnahme hiervon und damit der Untergang des Verlustvortrags liegt beim sog. Mantelkauf gem. § 8 c KStG vor. Demnach bedarf es rechtlicher und wirtschaftlicher Identität des Steuersubjekts zur Nutzung des Verlustabzugs. D. h., dass innerhalb von fünf Jahren nicht mehr als 50 % des Kapitals an einen Erwerber übertragen werden darf, um den Verlustabzug zu sichern. Werden in diesem Zeitraum mehr als 25 % veräußert, geht der Verlustabzug prozentual unter.[86]

---

[82] Baumann/Spanheimer, in: Küting/Weber, HdR, Rz. 55 f. zu § 274 HGB.

[83] Vgl. Marten, Tendenz, in BB 2003, S. 2337.

[84] Vgl. Neumann, Steuerabgrenzung im HR, S. 206 ff.

[85] Vgl. Loitz, Steueransprüche für Verlustvorträge, WPg 2007, S. 780 f.

[86] Vgl. Kirsch, Zins- und Verlustvorträge, PIR 2007, S. 238f.

Die steuerentlastende Wirkung des Verlustvortrags ist somit im Gegensatz zum Verlustrücktrag noch nicht sicher. So besteht nicht ein Anspruch auf Steuererstattung, sondern nur das Recht auf Verrechnung des Verlustes mit zukünftigen positiven Ergebnissen, d. h. nur eine potentielle Steuerersparnis. Hierzu müssen diese positiven Ergebnisse erst erwirtschaftet werden, damit eine steuerentlastende Wirkung eintritt. Allein die Tatsache, dass bereits Verlustvorträge bestehen, zeigt jedoch dass bereits eine Verlustsituation eingetreten ist, die u. U. anhält und somit eine Verrechnung mit zukünftigen Gewinnen nicht absehbar ist.[87]

Aufgrund der obigen Argumentation gegen die Aktivierung eines Steuerabgrenzungspostens in Bezug auf Verlustvorträge wurde der Ansatz gem. der derzeitig geltenden Fassung des § 274 HGB weitestgehend ausgeschlossen. In der internationalen Rechnungslegung nach IAS 12 dagegen besteht bei hinreichender Sicherheit und Konkretisierung der Steuerentlastung die Pflicht zur Aktivierung.[88]

Diese Pflicht ist jedoch zu relativieren, da hohe Ansprüche an die Aktivierung gestellt werden, die das Ansatzgebot tatsächlich einem Wahlrecht gleichkommen lassen. Diese Ansprüche beziehen sich hauptsächlich auf die Werthaltigkeitsbeurteilung des aktiven Steuerabgrenzungspostens und den zu betrachtenden Zeitraum. So verlangt IAS 12 eine „hinreichende“ Sicherheit der Steuerentlastungswirkung aus dem Verlustvortrag und somit eine Gewinnprognose für die folgenden Perioden. Hinter dieser Prognose verbirgt sich jedoch eine ausführliche steuerliche Unternehmensplanung. Über den Zeitraum der Gewinnprognose trifft der Standard jedoch keine genaue Aussage.[89]

Dieser scheinbare Ermessenspielraum für etwaige bilanzpolitische Gestaltungen ist auch der Deutschen Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR) aufgefallen und hat daher die Bilanzierung latenter Steuern bei Verlustvorträgen zu einem Prüfungsschwerpunkt erhoben. Die DPR hat mit Durchführung des Bilanzkontrollgesetzes (BilKoG) im Rahmen des sog. „Enforcement-Verfahrens“ am 01. Juli 2005 ihre Tätigkeit aufgenommen, gem. §§ 342 b – 342 e HGB evtl. Verstöße gegen Rechnungslegungsvorschriften aufzudecken. Dabei ist der

[87] Vgl. Karrenbock, Latente Steuern, S. 165.

[88] Vgl. Klein, Bilanzierung latenter Steuern, S. 1454 f.

[89] Vgl. Küting, Dominanz, WPg 2007, S. 558.

Prüfstelle aufgefallen, dass mit 17 % verhältnismäßig viele der geprüften Unternehmen Probleme bei der Bilanzierung und Begründung latenter Steuern auf Verlustvorträge zeigten und somit Klärungsbedarf hinsichtlich dieser Problematik besteht. Insbesondere soll dabei der Ermessensspielraum hinsichtlich einer Gewinnprognose für folgende Perioden konkretisiert werden.[90]

Mit Verweis auf IAS 36.33 (Wertminderungen von Vermögenswerten) wird oft von einem fünfjährigen Zeitraum ausgegangen. Dagegen führt der Deutsche Standardisierungsrat (DRSC) an, dass auch ein längerer Zeitraum als fünf Jahre als Prognosezeitraum möglich sei und widerspricht damit einer Pauschalisierung eines Gewinnprognosezeitraums. Zwar sinke die Prognosesicherheit je länger der Vorhersagezeitraum, jedoch sei auch über den Fünfjahres-Zeitraum hinaus eine Aussage zu treffen, insbesondere da der Verlustvortrag nach deutschem Steuerrecht unbeschränkt zur Verfügung steht und nicht durch Zeitablauf verfällt.[91]

Des Weiteren sind diese Prognosen an jedem Bilanzstichtag zu überprüfen und ggf. anzupassen. D. h. es sind u. U. in früheren Jahren unterbliebene Aktivierungen auf Verlustvorträge aufgrund prognostizierter Verlustjahre nachzuholen, wenn am Bilanzstichtag davon ausgegangen werden kann, dass aufgrund zukünftiger Gewinne die Verlustabzüge verwertete werden können.[92]

Mit Einführung des Rechnungslegungsstandards DRS 10 am 09.04.2002 ist nun auch die Relevanz zur Aktivierung eines Steuerabgrenzungsposten auf Verlustvorträge für den

HGB-Bilanzierer gestiegen. Dieser Standard betrifft im Besonderen die Bilanzierung latenter Steuern in der Konzernrechnungslegung.[93]

Der Standard wurde durch das DRSC ins Leben gerufen, welcher seit dem 3. September 1998 die Aufgabe innehat, ein unabhängiges Standardisierungsgremium einzurichten und

---

[90] Vgl. Berger, Ermessensspielraum, DB 2006, S. 2473 f.

[91] Vgl. Hauck, Prognosezeitraum, DB 2007, S. 412 f.

[92] Vgl. Küting, Indikationsfunktion, BB 2005, S. 1555.

[93] Vgl. Gräbsch, DRS 10, StuB 2002, S. 743

gem. § 342 Abs. 1 HGB im Bereich der Konzernrechnungslegung Standards zu setzen, Beratung im Gesetzgebungsverfahren zu leisten und die Vertretung der BRD in internationalen Standardisierungsgremien zu übernehmen.[94]

Nach DRS 10.11 besteht im Konzernabschluss ein Aktivierungsgebot für latente Steuern auf Verlustvorträge, sofern der Steuervorteil aus dem Verlustvortrag mit hinreichender Wahrscheinlichkeit erlangt werden kann. Die deutsche Rechnungslegung geht damit einen Schritt in Richtung IAS. Zwar gilt DRS 10 grundsätzlich gemäß Überschrift für den Konzernabschluss. Es wird jedoch in der Literatur diskutiert, ob diese Vorschrift eine Art Ausstrahlungswirkung auf den Jahresabschluss besitzt. Dies wird nun vermehrt bejaht, was durchaus sinnvoll erscheint, da § 274 HGB direkt aus seinem Wortlaut zu diesem speziellen Thema keine Stellung bezieht und DRS 10 als Interpretation der HGB-Vorschriften gesehen werden kann.[95]

Aus bilanzanalytischer Sicht handelt es sich bei der Aktivierung latenter Steueransprüche aus nicht genutzten Verlustvorträgen ebenfalls um einen wichtigen Punkt, da der Bilanzleser aus der Aktivierung die Einschätzung des Unternehmens ablesen kann, dass zukünftig ausreichend Gewinne erwirtschaftet werden, um eine Verlustverrechnung durchzuführen. Aufgrund dieser Wirkung und eines scheinbar weiten Ermessenspielraums zur Belegung der mit hoher Wahrscheinlichkeit eintretenden Steuerentlastungswirkung aus dem Verlustvortrag ergibt sich u. U. ein bilanzpolitischer Spielraum.[96]

Fragwürdig ist zudem aus bilanzanalytischer Sicht die Wirkung die die Bildung eines Aktivpostens in einer Verlustsituation mit sich bringt. Einzelne Kritiker bezeichnen dies als „negatives Risikomanagement“, da in der Verlustsituation bei positiver Zukunftseinschätzung die Verluste in der Bilanz durch Bildung eines Aktivpostens aufgefangen werden, sobald jedoch die positiven Zukunftsaussichten nicht mehr aufrechterhalten werden können, eine ergebniswirksame Auflösung des Aktivpostens zu erfolgen hat. Dieser zusätzliche Abschreibungsbetrag verschärft die bisherige Verlustsituation noch zusätzlich und kann zu einer weiteren Gefährdung der Unternehmensexistenz führen. Insgesamt kann

[94] Vgl. Falterbaum, Buchführung, S. 1501 f.

[95] Hoyos/Fischer, in: BeBiKo, Rz. 18 f. zu § 274 HGB.

[96] Vgl. Loitz, Steueransprüche für Verlustvorträge, WPg 2007, S. 778.

daher die Wirkung latenter Steuern auf Verlustvorträge den Bilanzleser insbesondere in Verlustsituationen aufgrund falscher unternehmerischer Einschätzungen in die Irre führen.[97]

In der Unternehmenspraxis hat General Motors diesen Effekt am eigenen Leibe verspüren müssen. So erlitt GM einen Rekordverlust in Höhe von 39 Mrd. Dollar, welcher in nicht unwesentlichem Umfang von 38,6 Mrd. Dollar durch die Wertberichtigung der latenten Steuern hervorgerufen wurde. Die Wertberichtigung war notwendig, da aufgrund negativer Zukunftsprognosen nicht mehr mit der Wahrscheinlichkeit einer Verlustverrechnung in den nächsten Jahren gerechnet werden konnte.[98]

Neben der Bedeutung des Verlustvortrags als „Auslöser" einer Aktivierung latenter Steuern kann er auch Einfluss auf bisher bilanzierte latente Steuern haben. Zum einen liegt dies vor, wenn aufgrund vermehrt auftretender Verlustvorträge eine Verlustsituation eingetreten ist, die die Prognose von zukünftigen Gewinnen ausschließt. In diesem Fall sind künftig keine Steuerwirkungen zu erwarten und es hat die Auflösung der aktivierten latenten Steuern zu erfolgen.[99]

Zum anderen kann er zur vollständigen bzw. teilweisen Auflösung eines passiven Steuerabgrenzungspostens führen. Dies begründet sich daraus, dass der erwarteten Steuermehrbelastung, aufgrund derer eine Rückstellung für passive latente Steuern gebildet wurde, eine erwartete Steuerentlastung aufgrund des Verlustvortrags gegenübersteht. Übersteigen die Steuerentlastungswirkungen des Verlustvortrags die erwartete Steuerbelastung, ist der Passivposten vollständig aufzulösen bzw. nicht neu einzustellen, ansonsten ist nur eine teilweiser Abbau oder, bei Neu-Passivierung, diese nur anteilig vorzunehmen. Wird die Verlustverrechnung bereits vorgenommen bevor es zur Umkehr der passivischen Differenzen kommt, kommt es zu einer Nachpassivierung in Höhe der verbleibenden, zukünftigen Steuerbelastung, die nicht mehr durch einen Verlustvortrag neutralisiert werden kann.[100]

---

[97] Vgl. Schildbach, Kuriositäten, WPg 1998, S. 945.

[98] Vgl. Eberle, Rekordverlust, Handelsblatt v. 08.11.2007, S. 13.

[99] Vgl. Coenenberg, Jahresabschluss, S. 455 ff.

[100] Vgl. Rabeneck, Einzelabschluss II, DStR 2001, S. 1409 f.

Wie die dargelegte Kritik zeigt, handelt es sich bei der Aktivierung latenter Steuern auf Verlustvorträge um ein strittiges Feld. Wie eine empirischen Untersuchung des Geschäftsjahres 2001 von 300 börsennotierter Unternehmen hinsichtlich des Verhaltens zur Bilanzierung latenter Steuern jedoch zeigt, bilden 135 der Unternehmen einen aktiven Steuerabgrenzungsposten auf Verlustvorträge und bei ca. 38 % (ca. 51 Unternehmen) dieser Unternehmen macht der Anteil der aktiven latenten Steuern auf Verlustvorträge 80 % oder mehr der insgesamt gebildeten aktiven Steuerabgrenzungsposten aus. Diese Daten können aus der Abbildung 4 im Anhang abgelesen werden. [101]

In einer ähnlichen Untersuchung von 101 IFRS-Konzernabschlüssen des Jahres 2005 kam es sogar bei 92 Unternehmen zum Ansatz von aktiven latenten Steuern auf Verlustvorträge. Zwar besteht für IFRS-Abschlüsse nach IAS 12 und auch für Konzernabschlüsse nach HGB gem. DRS 10 die Pflicht zum Ansatz, jedoch nur unter den oben erläuterten strengen Auflagen. Demnach zeigt dies nochmals die wachsende Wichtigkeit und Praxisrelevanz dieses Tatbestands. Anhand des Beispiels 4 im Anhang soll die Wirkung des Verlustvortrags nochmals erläutert werden.[102]

4.4 Saldierung

Ebenfalls häufig diskutiert in der Literatur ist die Saldierung aktiver und passiver latenter Steuern. Dabei gehen die Ansichten von einem Saldierungsgebot bis zu einem Saldierungsverbot.[103] Es handelt sich bei dieser Diskussion gleichzeitig um die Problematik von Einzel- bzw. Gesamtdifferenzbetrachtung. Bei Vornahme einer Saldierung genügt hierbei die weniger aufwendige Gesamtdifferenzbetrachtung, wonach nur die Differenz aus handels- und steuerrechtlichem Ergebnis, bereinigt um permanente bzw. quasi-permanente Differenzen, betrachtet wird. Bei der Einzeldifferenzbetrachtung dagegen wird jeder einzelne Geschäftsvorfall berücksichtigt, der zu einer Differenz i. S. d. Gesetzes führt. Dies ermöglicht es jedoch die Umkehrung der Differenzen im Auge zu behalten.[104]

---

[101] Vgl. Küting, Unternehmenspraxis, WPg 2003, S. 309.

[102] Vgl. Küting, Bilanzbild, KoR 2007, S. 101.

[103] Vgl. Karrenbock, Latente Steuern, S. 148.

[104] Vgl. Arians, Konzept, StuB 2000, S. 293.

Gegner einer Saldierung führen diesbezüglich an, dass die Rückstellungsverpflichtung des § 274 Abs. 1 HGB durch eine Saldierung mit aktiven latenten Steuern durchbrochen würde, da vorwiegend in der Bilanzierungspraxis aktive latente Steuern entstehen, die die wenigen Fälle der passiven Steuerabgrenzung i. d. R. übersteigen werden. Das bedeutet für einen aktivischen Saldo, dass das Wahlrecht des § 274 Abs. 2 HGB zum Ansatz kommt, wodurch wiederum bei Nicht-Inanspruchnahme des Wahlrechts auch die passiven latenten Steuern nicht ausgewiesen werden. Die hieraus resultierenden Effekte können aus Abbildung 5 im Anhang abgelesen werden. [105]

Ebenfalls gegen eine Saldierung spricht die Ungleichartigkeit der verrechneten Posten. So handelt es sich zum einen nach derzeitigem Recht um eine Rückstellung und zum anderen um eine aktivische Bilanzierungshilfe, die noch nicht einmal den Charakter eines Vermögensgegenstandes besitzt. In diesem Zusammenhang dürfte eine Saldierung auch dem Imparitätsprinzip entgegenlaufen.[106] Dieses fordert eine Ungleichbehandlung von negativen und positiven Erfolgsbestandteilen in der Gestalt, dass Verluste bereits auszuweisen sind, wenn sie erwartet werden, während Gewinne erst bei Realisation anzusetzen sind.[107] Weiterhin spricht eine Saldierung gegen den Grundsatz der bilanziellen Klarheit, wenn gegenläufige Erfolgskomponenten miteinander verrechnet werden. Daher sieht § 246 Abs. 2 HGB ein Saldierungsverbot vor, wonach eine Verrechnung von Aufwendungen und Erträgen untersagt ist.[108]

Befürworter der Saldierung dagegen verstehen den Wortlaut des § 274 HGB eindeutig so, dass eine Saldierung geboten ist. So wird sowohl in Absatz 1 als auch in Absatz 2 nur die Differenz zwischen handels- und steuerrechtlichem Gewinn erwähnt und damit der Saldo aus aktivischen und passivischen Differenzen.[109] Dabei ist „Gewinn“ u. U. auch nicht der richtige Begriff, da in manchen Fällen die Differenzen auch aus permanenten Differenzen resultieren, die bei der Berechnung latenter Steuern nicht zu berücksichtigen sind.[110]

---

[105] Vgl. Rau, Behandlung Steuerabgrenzung, BB 1988, S. 171 f.

[106] Vgl. Weyand, § 274 HGB, DB 1986, S. 1189.

[107] Vgl. Falterbaum, Buchführung, S. 665.

[108] Vgl. Karrenbock, Latente Steuern, S. 149.

[109] Baumann/Spanheimer, in: Küting/Weber, HdR, Rz. 11 zu § 274 HGB.

[110] Schmidt, in: HdB, Stichwort 84 Latente Steuern, Rz. 33.

Begründet wird die Vorgehensweise einer Saldierung zudem damit, dass es für den Zweck der Steuerabgrenzung, nämlich dem Ausweis des zutreffenden Steueraufwands am Bilanzstichtag, ausreichend sei nur den saldierten Ausweis vorzunehmen. Dabei ist jedoch vorausgesetzt, dass das derzeitige Wahlrecht zur Aktivierung in Anspruch genommen wird.[111]

Im Konzernabschluss gem. DRS 10.36 gilt grundsätzlich ein Saldierungsverbot, es sei denn, dass sowohl die aktiven als auch passiven Steuern gegenüber derselben Steuerbehörde bestehen, die gleiche Steuerart betreffen und sich im selben Geschäftsjahr wieder ausgleichen.[112] Diese Vorgehensweise geschieht in Anlehnung an die internationale Rechnungslegung, wonach gem. IAS 12.74 ebenfalls keine Saldierung vorgenommen werden darf.[113]

Alles in allem kann der derzeitige Gesetzeswortlaut tatsächlich so verstanden werden, dass lediglich eine Verrechnungsspitze aus aktiven und passiven latenten Steuern gebildet wird. Jedoch spricht aus Klarheitsgründen wohl nichts dagegen, wenn die gesonderte Bilanzierung erfolgt, insbesondere im Falle des Auseinanderfallens der zeitlichen Umkehrung der Differenzen.[114] Zudem ist aus dem Regierungsentwurf des BiRiliG abzulesen, dass der Gesetzgeber eine Saldierung auf keine Fall gewünscht hat[115]. Auch wenn dieser Wunsch des Gesetzgebers im Wortlaut des § 274 HGB nicht explizit zum Ausdruck kommt, kann deshalb nicht darauf geschlossen werden, dass eine Saldierung nun doch gewünscht ist.[116] Diese Meinung wird in der Literatur mehrfach vertreten, auch wenn im Beschluss vom 18. November 1985[117] erklärt wird, dass auf das Verrechnungsverbot verzichtet würde. Dies wird jedoch vielmehr auf die Schaffung des Wahlrechts zur Aktivierung latenter Steuern zurückgeführt; alles andere würde dem Gedanken der 4. EG-Richtlinie und dem Gläubigerschutzgedanken widersprechen.[118]

---

[111] Vgl. Klein, Bilanzierung latenter Steuern, DStR 2001, S. 1455.

[112] Hoyos/Fischer, in: BeBiKo, Rz. 10 zu § 274 HGB.

[113] Vgl. Wotschofsky, Konzernabschluss, IStR 2002, S. 823.

[114] Vg. Luttermann, Bilanzrecht, S. 224.

[115] BT-Drs. 9/1878 v. 27.07.1982, S. 84.

[116] Schmidt, in: HdB, Stichwort 84 Latente Steuern, Rz. 33.

[117] BT-Drs. 10/4268 v. 18.11.1985, S. 107.

[118] Matschke, in: BHdR, Rz. 20 zu § 274 HGB.

4.5 Auflösung

Wurden latente Steuern im Abschluss bilanziert, so sind diese auch jeden Bilanzstichtag aufs Neue zu überwachen. D. h. sollten sich Änderungen ergeben, die die Steuerbe- oder -entlastungswirkung wegfallen lassen, oder haben sich die Differenzen bereits umgekehrt, so ist der Posten insoweit aufzulösen.[119] Für den aktiven Abgrenzungsposten kann eine Auflösung jederzeit erfolgen, auch wenn die Umkehr oder der Wegfall nicht eingetreten sind. Dies liegt an dem Charakter der aktiven latenten Steuern einer Bilanzierungshilfe.[120] Danach erfolgt im Rahmen der aktiven Steuerlatenz eine Auflösung auch, wenn sich die zukünftige Steuerentlastungswirkung aufgrund anhaltender Verluste nicht entfalten kann. Dies gilt nicht für passive latente Steuern, wodurch der Ansatz auch in voraussichtlich langen Verlustperioden erfolgt.[121]

Die Auflösung kann dabei auch anteilig erfolgen, wenn der Eintritt der Steuerbe- oder -entlastung nur teilweise erfolgte. Auch Anpassungen des Steuersatzes im Rahmen der in Punkt 5.1.1 genauer erläuterten Liability-Methode, können zu Auflösungen oder Erhöhungen führen.[122] Um einen Überblick über die unterschiedlichen Differenzen zu behalten und den Zeitpunkt bzw. den Anteil der Auflösung der Unterschiede zu erkennen, empfiehlt es sich einen Differenzspiegel zu führen, der den voraussichtlichen Eintritt der Steuerwirkungen im Einzelnen dokumentiert.[123]

---

[119] Vgl. App, Latente Steuern nach IAS, KoR, S. 212.

[120] Vgl. IDW, WP-Handbuch, Abschnitt F,Teil III, Rz. 235.

[121] Vgl. Küting, Dominanz, WPg 2007, S. 557.

[122] Schmidt, in: HdB, Stichwort 84 Latente Steuern, Rz. 45.

[123] Vgl. Freidank, Rechnungslegung, S. 630.

5 Bewertung

5.1 Methoden

Im Bereich der Bewertung wird im Wesentlichen zwischen zwei Methoden differenziert, deren Hauptunterscheidungskriterium, wie im Falle der in Pkt. 4.2 dargelegten Abgrenzungskonzepte, die Orientierung an GuV bzw. Bilanz darstellt. Die sog. Liability-Methode und Deferred-Methode sollen im Folgenden erläutert werden, während im Anhang (Bsp. 5) ein Beispiel die beiden Methoden vergleichend gegenüberstellen soll.[124]

5.1.1 Liability-Methode

Im Rahmen der Liability-Methode - oder auch Verbindlichkeitsmethode genannt - werden latente Steuern im Falle der Passivierung als Steuerminderzahlungen der Periode betrachtet, die in den folgenden Jahren der Umkehrung zu Verbindlichkeiten führen. Es handelt sich damit um einen Schuldposten. Auf der Aktivseite stellen die latenten Steuern somit spiegelbildlich eine ungewisse Forderung dar.[125]

Ziel dieser bilanzorientierten Methode ist die richtige und vollständige Darstellung der Vermögenslage. Daher sind bei der Bewertung der latenten Steuern die Steuersätze anzuwenden, die bei Umkehrung der Differenz Gültigkeit haben.[126] Dies bedeutet in der Praxis jedoch Probleme, da aufgrund stetiger Gesetzesänderungen der zukünftige Steuersatz oft nicht bekannt ist und damit meist der aktuelle Steuersatz Berücksichtigung findet.[127] Ist jedoch der zukünftige Steuersatz bekannt, oder kommt es zu Änderungen, die die Höhe des Steuersatzes beeinflussen, sind für bestehende Abgrenzungsposten Anpassungen vorzunehmen.[128]

---

[124] Vgl. Coenenberg, Jahresabschluss, S. 438 f.

[125] Vgl. Baetge, Bilanzen, S. 553.

[126] Vgl. Klein, Bilanzierung latenter Steuern, DStR 2001, S. 1453 f.

[127] Vgl. Eisele, Technik Rewe, S. 427.

[128] Vgl. Rabeneck, Einzelabschluss I, DStR 2002, S. 1368.

5.1.2 Deferred-Methode

Die Deferred-Methode – oder auch Abgrenzungsmethode genannt- dagegen verfolgt das Ziel der periodengerechten Abgrenzung des Steueraufwands und ist damit GuV-orientiert. Gemäß dieser Zielsetzung wird der Steuersatz zum Zeitpunkt der Entstehung der Differenzen verwendet.[129] Auch bei Steuersatzänderungen darf von dem gewählten Steuersatz nicht mehr Abstand genommen werden.[130] Es handelt sich damit zwar um die einfachere Methode, jedoch besteht bei Steuersatzänderungen weiterhin kein sinnvoller Zusammenhang zwischen Steueraufwand und den Ergebnisunterschieden zwischen StB und HB, da nicht die korrekten Steuersätze zum Ansatz kommen.[131] Es wird daher sowohl in nationaler als auch internationaler Rechnungslegung die in Pkt. 5.1.1 erläuterte Liability-Methode verwendet.[132]

5.2 Maßgebender Steuersatz

Wie in den Punkten 5.1.1 und 5.1.2 dargelegt hängt der in zeitlicher Hinsicht anzusetzende Steuersatz von der verwendeten Methode ab. Neben dieser zeitlichen Komponente ist jedoch noch zu bestimmen, welche Steuerarten und steuerliche Regelungen zu berücksichtigen sind. Für Kapitalgesellschaften stellen dies als relevante Ertragsteuerarten die Körperschaftsteuer, der Solidaritätszuschlag und die Gewerbesteuer dar.[133]

Hierbei ergibt sich ein Gesamtsteuersatz von 29,83 %. Dabei zugrunde gelegt wurden bereits die Änderungen durch das UntStRefG 2008, wonach der Körperschaftsteuersatz von 25 % auf 15 % gesenkt wurde, die gewerbesteuerliche Messzahl auf 3,5 % festgesetzt wurde und die Gewerbesteuer ab 2008 nicht mehr die eigene und die körperschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage kürzt. Des Weiteren wurde zur Ermittlung des Gesamtsteuersatzes von 29,83 % von einem Hebesatz von 400 % ausgegangen. Die genaue Berechnung des Gesamtsteuersatzes kann der Abbildung 6 im Anhang entnommen werden.[134]

---

[129] Vgl. Küting, Unternehmenspraxis, WPg 2003, S. 302.

[130] Vgl. Coenenberg, Jahresabschluss, S. 439.

[131] Baumann/Spanheimer, in: Küting/Weber, HdR, Rz. 34 zu § 274 HGB

[132] Hoyos/Fischer, in: BeBiKo, Rz. 60 zu § 274 HGB.

[133] Bruschke, in: Apitz/Bruschke, GmbH-JA,Teil 3, Pkt. 7.11.2, S. 3.

[134] Vgl. Kirsch, Unternehmensteuerreform, DStR 2007, S. 1272.

Eine erhebliche Schwierigkeit bei der Berechnung des maßgeblichen Steuersatzes wurde bereits mit Einführung des Steuersenkungsgesetzes (StSenkG) am 14.07.2000 beseitigt. Im Zuge des StSenkG wurde das Anrechnungsverfahren durch das Halbeinkünfteverfahren ersetzt und gleichzeitig ein einheitlicher Körperschaftsteuersatz von damals 25 % festgesetzt. Schwierigkeit bestand bis dato, weil der bisherige Körperschaftsteuersatz abhängig von dem Ausschüttungsverhalten des Unternehmens war.[135]

Hinsichtlich der Bilanzierung latenter Steuern bei Personengesellschaften ist es ebenfalls zu Vereinfachungen gekommen. So wurde mit dem UntStRefG 2008 der bisher geltende progressive Staffeltarif durch eine einheitliche Steuermesszahl von 3,5 % ersetzt. Dies erleichtert die Berechnung des Steuersatzes damit erheblich. Einzig problematisch ist die Berücksichtigung des Steuerfreibetrags von € 24.500, welcher nur für Personengesellschaften und Einzelunternehmer Geltung besitzt. Diese kann jedoch meist aus Wesentlichkeitsgründen ignoriert werden.[136]

Weiterhin war für Kapitalgesellschaften bis zum Jahr 2008 jedoch zu klären, wie die für einen Übergangszeitraum geschaffenen Regelungen des KSt-Guthaben und der KSt-Minderung gem. § 37 KStG zu berücksichtigen sind, da diese ebenfalls die zukünftige KSt-Belastung beeinflussen können.[137] Auch diese Schwierigkeit wurde mit dem Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) Ende 2006 überwunden, wonach die Verteilung des KSt-Guthabens nicht mehr ausschüttungsabhängig ist, sondern ab dem VZ 2008 bis zum VZ 2017 in festen Beträgen in Höhe von je 10 % dem Unternehmen ausgezahlt wird. Diese Auszahlung erfolgt unabhängig von der KSt-Veranlagung und hat damit auch keinen Einfluss auf den Eintritt der Steuerent- oder -belastungswirkung, wie er vergleichbar ist mit einem Verlustvortrag. Vielmehr besteht bereits zum 31.12. 2006 die Pflicht zur Aktivierung des Guthabens in der Handelsbilanz, da aufgrund der festen und ausschüttungsunabhängigen Auszahlungsbeträge und –zeiträume eine sichere Forderung gegenüber dem Finanzamt besteht.[138] Dasselbe gilt für die KSt-Erhöhung gem. § 38 KStG,

---

[135] Vgl. Ernsting, StSenkG, WPg 2001, S. 11 ff.

[136] Vgl. Kirsch, Unternehmensteuerreform, DStR 2007, S. 1273.

[137] Vgl. Rabeneck, Einzelabschluss I, S. 1371.

[138] Vgl. Cremer, KSt-Guthaben, BBK 2008, Fach: 4, S. 2155 f.

welche gem. des Absatzes 6 in der Fassung des Jahressteuergesetzes (JStG) 2008 ebenfalls ab dem VZ 2008 jährlich in 10 gleichen Beträgen zu leisten ist und damit die Versteuerung des EK 02 Bestandes ebenfalls ausschüttungsunabhängig verläuft. Für Ausnahmefälle, auf die hier jedoch nicht einzugehen ist, besteht das Wahlrecht weiterhin die ausschüttungsabhängige Versteuerung vorzunehmen. Eine Wirkung auf den maßgeblichen Steuersatz ergibt sich somit aus der KSt-Erhöhung ebenfalls nicht mehr.[139]

5.3 Einzel- oder Gesamtdifferenzbetrachtung

Die in Pkt. 4.4 bereits erwähnte Diskussion zwischen Einzel- und Differenzbetrachtung spielt neben den Auswirkungen auf den Ansatz latenter Steuern auch für deren Bewertung eine wichtige Rolle.[140]

Es ergeben sich hiernach unterschiedliche Berechnungsschemata, die in den Abbildungen 7 und 8 im Anhang ausführlich dargestellt werden sollen. Wie diese Darstellungen zeigen, liegt der Unterschied der beiden Methoden in der Berücksichtigung der anfallenden Differenzen. Während die Gesamtbetrachtung nur die Abrechnungsspitze aus aktiven und passiven latenten Steuern abbildet, wird bei der Einzelbetrachtung eine Art Nebenbuchführung aller Geschäftsvorfälle geführt, die zu Differenzen führen. Nach letzterer Methode ist damit der unsaldierte Ausweis aktiver und passiver latenter Steuern möglich. Zwar kann auch hier im Nachgang noch eine Saldierung erfolgen, geschieht dies jedoch nicht kommt es zwischen beiden Berechnungsschemen zu unterschiedlichen Ergebnissen, je nach Ausübung des Aktivierungswahlrechts.[141]

Des Weiteren wirkt sich die Wahl zwischen Einzel- und Gesamtdifferenzbetrachtung auf den ausschüttbaren Gewinn aus. Dieser Zusammenhang soll im Anhang anhand des Beispiels 6 dargestellt werden.[142]

---

[139] Vgl. Häuselmann, JStG 2008, BB 2008, S. 23.

[140] Vgl. Baetge, Bilanzen, S. 561.

[141] Vgl. Baetge, Bilanzen, S. 561 f.

[142] Vgl. Karrenbock, Latente Steuern, S. 272 f.

5.4 Diskontierung

Zu einer eventuellen Abzinsung des latenten Steuerbetrags macht das Gesetz bisher keinerlei Angaben. Es ist daher zu überlegen, ob eine Abzinsung nach allgemeinen Bewertungsvorschriften in Frage kommt.[143]

Gegen die Diskontierung spricht, dass § 274 HGB den Ausweis der voraussichtlichen Steuerbe- oder -entlastungen folgender Perioden und nicht der Belastungen der aktuellen Periode mit dem Zeitwert künftigen Steueraufwands verlangt. Für die aktivische Bilanzierungshilfe gelten grundsätzlich auch nicht die Bewertungsvorschriften von Vermögensgegenständen, da sie nur Abgrenzungscharakter besitzen. Für die Rückstellung passiver latenter Steuern fehlt es an einem innewohnenden Zinsanteil, um eine Diskontierung durchzuführen.[144]

Ebenfalls auf Ablehnung stößt die Abzinsung aus rein praktikablen Gründen, z. B. wegen des hohen Aufwands, der hiermit verbunden ist. Zum einen ist eine Steuerplanung notwendig sowie eine Betrachtung der einzelnen Differenzen, um den zeitlichen Eintritt der Umkehrung bei der Abzinsung berücksichtigen zu können. Dies würde die in Pkt. 5.3 erläuterte Gesamtdifferenzbetrachtung ausschließen.[145] Auch nach Internationaler Rechnungslegung gem. IAS 12.53 ist dies ein Grund, auf die Abzinsung zu verzichten. Zur Diskontierung bedarf es nämlich der Beschaffung einer Vielzahl von Angaben, wie der Zeitpunkt der einzelnen Differenzen oder die Bestimmung eines Zinssatzes, um eine korrekte Abzinsung vornehmen zu können. Dabei ist unbeachtlich, dass die Differenzen u. U. auf Bewertungsunterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz zurückzuführen sind, welche aus der unterschiedlichen Vorgehensweise bei der Diskontierung bestimmter Bilanzposten resultieren.[146]

Insgesamt wird die Abzinsung daher nach bisheriger Rechtslage abgelehnt. Es wird jedoch mit zunehmender Internationalisierung der Rechnungslegung die Abzinsung in der Zukunft

---

[143] Vgl. ADS, Rz. 33 zu § 274 HGB.

[144] Baumann/Spanheimer, in: Küting/Weber, HdR, Rz. 33 zu § 274 HGB.

[145] Vgl. Loitz, Diskontierung, DB 2002, S. 650.

[146] Vgl. Coenenberg, Richtlinie IAS 12, DB 1997, S. 543.

als möglich betrachtet, da international bereits die Bewertung nach Marktpreisen üblich ist. Marktwerte sind diesbezüglich nichts anderes als diskontierte, zukünftige Zahlungsströme.[147]

Zudem darf nicht unterschätzt werden, dass aufgrund fehlender Abzinsung die Steuerabgrenzungsbeträge u. U. über längere Zeiträume überbewertet werden, was für den Informationsgehalt abträglich ist.[148]

6 Ausweis

Der Ausweis latenter Steuern erfolgt im HGB sowohl in der GuV, in der Bilanz als auch im Anhang, wohingegen ursprünglich die 4. EG-Richtlinie nur eine Aufnahme in den Anhang vorsah.[149]

In der Bilanz ist der passive Steuerabgrenzungsposten nach derzeitigem Recht dabei den Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zuzuordnen. Eine weitere Untergliederung der Bilanz gem. § 265 Abs. 5 HGB oder der Ausweis bei den Steuerrückstellungen durch Absetzung mit einem „Davon-Vermerk“ ist jedoch denkbar.[150]

Wie bereits in Pkt. 4.4 im Zusammenhang mit der Saldierung erläutert, handelt es sich bei dem aktiven Steuerabgrenzungsposten nach bisheriger Rechtslage um keinen Vermögensgegenstand, sondern nur um eine Bilanzierungshilfe. Es ist daher zweckmäßig den Ausweis hinter den Rechnungsabgrenzungsposten als eigenen Posten zu wählen. Gesetzliche Regelungen hierzu bestehen jedoch nicht.[151]

In der GuV sind die Steuerabgrenzungsbeträge wie die tatsächlichen Steuerzahlungen unter den „Steuern vom Einkommen und vom Ertrag“ auszuweisen. Eine Aufgliederung in latenten und effektiven Steueraufwand ist daher sinnvoll. Bei Auflösung der latenten Steuern

---

[147] Vgl. Loitz, Diskontierung, DB 2002, S. 645 f.

[148] Vgl. Klein, Bilanzierung latenter Steuern, DStR 2001, S. 1454 f.

[149] Vgl. ADS, Rz. 4 zu § 274 HGB.

[150] Hoyos/Fischer, in: BeBiKo, Rz. 70 zu § 274 HGB.

[151] Vgl. Baetge, Bilanzen, S. 568.

sind ebenfalls die Steuern vom Einkommen und Ertrag anzubuchen, es sei denn es handelt sich um eine Auflösung mit dem Grund, dass die Steuerwirkungen nicht mehr eintreten werden. In diesem Fall sind die „Sonstigen betrieblichen Aufwendungen“ bzw. „Sonstigen betrieblichen Erträge“ auszuweisen.[152]

Im Anhang haben derzeit der Ausweis und die Erläuterung des Postens der aktiven latenten Steuern als Bilanzierungshilfe gem. § 274 Abs. 2 Satz 2 zu erfolgen.[153] Die Praxis hat jedoch gezeigt, dass die Berichterstattung im Anhang sehr uneinheitlich und unvollständig erfolgt, obwohl die Anforderungen wesentlich geringer sind als dies international üblich ist.[154]

7 Ausschüttungssperre

Aufgrund der Aktivierung latenter Steuern kommt es zu einer Verbesserung der Eigenkapitalsituation und einem erhöhten Ergebnis.[155]

Dieses Ergebnis darf jedoch nur ausgeschüttet werden, wenn die jederzeit auflösbaren Gewinnrücklagen zzgl. Gewinnvorträgen und abzgl. Verlustvorträgen nach Ausschüttung mind. dem Abgrenzungsposten entsprechen.[156] Damit führt die Aktivierung latenter Steuern zwar zu einem höheren Ergebnis, nicht jedoch zu einem erhöhten Ausschüttungsvolumen.[157]

[152] Vgl. App, Latente Steuern nach IAS, KoR 2003, S. 213.

[153] Vgl. IDW, WP-Handbuch, Abschnitt F, Teil III, Rz. 232.

[154] Vgl. Küting, Indikationsfunktion, BB 2005, S. 1561.

[155] Vgl. Freidank, Rechnungslegung, S. 628.

[156] Vgl. Rau, Behandlung Steuerabgrenzung, BB 1988, S. 170.

[157] Vgl. Baetge, Bilanzen, S. 555.

8 Latente Steuern nach dem Referentenentwurf des BilMoG

8.1 Das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG)

Das sog. BilMoG findet seinen Anfang bereits im Jahr 2003. In diesem Jahr kündigte die Bundesregierung im Rahmen des 10-Punkte-Programmes Maßnahmen an, die zur Stärkung der Unternehmensintegrität und des Anlegerschutzes beitragen sollen.[158] Das BilMoG fällt diesbezüglich unter den 4. Punkt des Maßnahmenkatalogs mit der Überschrift „ Fortentwicklung der Bilanzregeln und Anpassung an internationale Rechnungslegungsgrundsätze“. Geplant ist unter dieser Überschrift eine „Entrümpelung“ und Modernisierung des HGB hinsichtlich überflüssiger Wahlrechte, das Überdenken des Maßgeblichkeitsprinzips zwischen HB und StB sowie die Anpassung an die internationale Rechnungslegung nach IAS.[159] Mit der Begründung des Bilanzrechtsreformgesetzes (BilReG), welches am 04.12.2004 in Kraft getreten ist und bereits die Anpassung an internationale Vorgaben zur Aufgabe hatte, wurden weitere Schritte der Modernisierung des HGB im Rahmen eines Bilanzrechtsmodernisierungsgesetztes für die zweite Jahreshälfte 2004 vorangekündigt.[160]

Dieser zeitliche Rahmen konnte jedoch bei Weitem nicht eingehalten werden. Erst am 08.11.2007 und damit ganze drei Jahre später wurde der Referentenentwurf des BilMoG veröffentlicht. [161] Ein weiteres halbes Jahr später, am 21. Mai 2008 veröffentlichte das BMJ den Regierungsentwurf. Die Vorlage an den Bundesrat ist für Anfang Juli 2008 geplant, so dass nach der Sommerpause hierüber beraten werden kann und die Regelungen des BilMoG erstmals ab dem GJ 2009 zur Anwendung kommen sollen.[162]

Das BilMoG wird dabei als eine Alternative zu den komplizierten internationalen Rechnungslegungsstandards verstanden, dessen Umsetzung auch für kleine und mittlere Unternehmen problemlos und kostengünstig möglich sein soll.[163]

---

[158] Vgl. BMJ, Pressemitteilung v. 25.02.2003, S. 1.

[159] Vgl. Seibert, 10-Punkte, BB 2003, S. 696.

[160] BR-Drs. 326/04 v. 30.04.04, S. 40.

[161] Vgl. Oser, Neuregelungen, WPg 2008, S. 49.

[162] Vgl. Meyer, Wesentliche Änderungen, DStR 2008, S. 1153.

[163] Vgl. BMJ, Pressemitteilung vom 21.05.2008, S. 1.

Inhaltlich wird das BilMoG bereits jetzt als größte Reform seit dem BiRiLiG 1985 gesehen. Als zweitem Schritt nach dem BilReG aus 2004 sollen nun weitere Teile der Fair-Value-Richtlinie und der Modernisierungsrichtlinie in nationales Recht umgesetzt werden. Hinzu kommen noch die Abänderungsrichtlinie und die Abschlussprüferrichtlinie, welche Berücksichtigung finden sollen. Damit sollen 4 EU-Richtlinien und deren Inhalte durch das BilMoG etabliert werden. Nach derzeitigem Regierungsentwurf zieht dies die Änderung von 31 Bundesgesetzen und Rechtsverordnungen nach sich und wird damit dem Ruf der größten Reform seit 1985 gerecht.[164]

Die Stellung der latenten Steuern hat im Rahmen des Referentenentwurfs eine bedeutende Erweiterung erfahren und wird als eine der wesentlichsten Neuregelungen des BilMoG betrachtet.[165] Mit dem Regierungsentwurf vom 21.05.2008 wurden diese Neuregelungen noch weiter konkretisiert, indem auf die Kritik an der bisherigen und der geplanten Regelung des Referentenentwurfs eingegangen wurde, die in einer Vielzahl von Stellungnahmen und Literaturbeiträgen geäußert wurde.[166]

Im Folgenden soll daher, nachdem in den Punkten 1 bis 7 die allgemeine Problematik latenter Steuern behandelt wurde, nun auf die hierzu geplanten Änderungen durch das BilMoG eingegangen werden.

8.2 Ansatz latenter Steuern

8.2.1 Änderung des Ansatzkonzeptes

Hinsichtlich des Ansatzes erfährt die Bilanzierung latenter Steuern durch das BilMoG eine Erweiterung hinsichtlich der zu berücksichtigenden Differenzen zwischen HB und StB. Es wird vom bisherigen Timing-Konzept Abstand genommen und das bereits nach IAS 12 geforderte Temporary-Konzept angewandt. Damit wird nun auch nach nationaler Rechnungslegung ein bilanzorientierter Ansatz gewählt. D. h., entscheidend für den Ansatz latenter Steuern sind nun die Differenzen aus unterschiedlichen Wertansätzen in HB und StB

[164] Vgl. Theile, Auswirkungen, GmbHR 2007, S. 1296.

[165] Vgl. Petersen, Umbruch; KoR 2008, Beilage 1, S. 15 f.

[166] Vgl. Meyer, Wesentliche Änderungen, DStR 2008, S. 1153.

und nicht mehr Ergebnisdifferenzen.[167] Erfolgsneutral entstandene Differenzen sind nun ebenso zu berücksichtigen wie quasi-permanente Differenzen, wobei im HGB erfolgsneutrale Differenzen nur in bestimmten seltenen Umwandlungsfällen auftreten.[168]

8.2.2 Ausweitung des Ansatzes aktiver latenter Steuern

Im Bereich der aktiven latenten Steuern wird das Aktivierungswahlrecht des § 274 Abs. 2 HGB in der bisherigen Fassung einem Aktivierungsgebot weichen. Dieses Gebot gilt jedoch nur für mittlere und große Kapitalgesellschaften, da für kleine Kapitalgesellschaften gem. § 274 a Nr. 5 HGB-E eine Befreiung vorgesehen ist. Damit steigt für erst genannte Unternehmen der Bilanzierungsbedarf bei Weitem.[169]Hinsichtlich der Befreiung kleiner Kapitalgesellschaften gem. § 274 a Nr. 5 HGB-E ist jedoch noch zu bemerken, dass dieser Kreis mit dem Anheben der Merkmale der Größenklassen des § 267 HGB-E nun größer sein dürfte.[170]

Einhergehend mit dem Aktivierungsgebot verliert die aktive Steuerabgrenzung den Charakter einer Bilanzierungshilfe, welcher bisher immer wieder zu strittigen Ansatz- und Bewertungsfragen geführt hat. Aktive latente Steuern wurden damit gem. des Regierungsentwurfs zu einem aktivischen „Sonderposten eigener Art“[171] aufgewertet, der jedoch auch weiterhin nicht den Charakter eines Vermögensgegenstands besitzt.[172] Demnach war es auch nicht nachvollziehbar, dass in den Erläuterungen zum Referentenentwurf[173] weiterhin die Saldierung aktiver und passiver latenter Steuern gefordert wurde. [174]

Mit dem Regierungsentwurf wurde darauf reagiert und sowohl für aktive als auch passive latenten Steuern jeweils ein neuer Posten in das Bilanzgliederungsschema aufgenommen (gem. § 266 Abs. 2 D HGB-E bzw. § 266 Abs. 3 E HGB-E). Damit einhergehend klärt sich

---

[167] Vgl. Wendholt, Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, DB 2008, Beilage 1, S. 49.

[168] Vgl. Loitz, Latente Steuern nach BilMoG, DB 2008, S. 252.

[169] Vgl. Theile, Reform, BBK 2007, Fach 2, S. 1327.

[170] Vgl. Wendholt, Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, DB 2008, Beilage 1, S. 50.

[171] Vgl. RefE BilMoG v. 08.11.2007, S. 139.

[172] Vgl. Petersen, im Lichte des BilMoG, StuB 2008, S. 208.

[173] Vgl. RefE BilMoG v. 08.11.2007, S. 139.

[174] Vgl. Arbeitskreis Bilanzrecht, Stellungnahme II, BB 2008, S. 215.

auch die bisher aufgekommene Frage hinsichtlich einer Saldierung.[175] Des Weiteren wird in den Erläuterungen zum Regierungsentwurf explizit eine Saldierung ausgeschlossen[176]

Ebenfalls in Anlehnung an internationale Rechnungslegung ist gem. Referenten- und Regierungsentwurf auch die Aktivierung latenter Steuern auf Verlustvorträge vorgesehen, was bisher abgelehnt wurde. Daran geknüpft ist wie nach IAS 12 und DRS 10 die Pflicht zu Glaubhaftmachung des wahrscheinlichen Eintritts der zukünftigen Steuerentlastungswirkung anhand von Planungen. Dies birgt wiederum einen großen Gestaltungsspielraum und wird daher als fragwürdig für die Informationsfunktion der Bilanz gesehen.[177] Es wird aufgrund dieser mit Objektivität und Ungewissheit belasteten Bilanzierung latenter Steuern auf Verlustvorträge damit zu den gleichen Diskussionen (Vgl. Pkt. 4.3.2) kommen, die bereits die internationale Rechnungslegung nach IAS 12 aufgeworfen hat. Genaues wird jedoch die (Wirtschaftsprüfungs-)Praxis zeigen.[178] Konkretisierend sieht jedoch der Regierungsentwurf per Gesetz nun einen Prognose-Zeitraum der zu erwartenden Verlustverrechnung von fünf Jahren vor, um dem Bilanzleser die sich hinter dem Bilanzposten verbergende Wahrscheinlichkeitserwägung transparenter zu machen. Dieser Zeitraum wurde auch bisher als Richtschnur betrachtet (Vgl. hierzu Pkt. 4.3.2).[179]

Die bisher in Referentenentwurf vermisste Erwähnung des Zinsvortrags gem. § 4 h Abs. 1 Satz 2 i. V. m. Abs. 4 EStG, welcher wie in Pkt. 2.3.1.1 dargelegt eine ähnliche Wirkungsweise wie der Verlustvortrag besitzt,[180] wird nun ebenfalls konkret in den Erläuterungen zum Regierungsentwurf nachgeholt. Hiernach ist § 274 Abs. 1 Satz 2 HGB-E entsprechend beim Zinsvortrag anzuwenden, auch wenn dies nicht explizit im Gesetz erwähnt wird.[181]

Problematisch zu sehen ist, dass sowohl der Referenten- als auch der Regierungsentwurf keine Übergangsregelung für die Bilanzierung latenter Steuern vorsehen. So wird es im

[175] Vgl. VMEBF e. V., Familienunternehmen, KoR 2008, S. 362 f.

[176] Vgl. BMF, Regierungsentwurf, Begründung, S. 148.

[177] Vgl. Velte, Informationsfunktion, KoR 2008, S. 70.

[178] Vgl. Lüdenbach, Schatten, DStR 2007, Beihefter zu Heft 50, S. 13.

[179] Vgl. Velte, Bestandsaufnahme, StuB 2008, S. 412.

[180] Vgl. IDW, Stellungnahme, S. 14

[181] Vgl. RegE BilMoG v. 21.05.2008, S. 148.

Erstjahr der Anwendung 2009 durch die neue Aktivierungspflicht zu hohen Ertragswirkungen kommen z. B. durch hohe Verlustvorträge, die bisher unberücksichtigt blieben. Zwar greift hier die Ausschüttungssperre, jedoch ist über eine erfolgsneutrale Erfassung für den Übergang nachzudenken.[182] Demnach ist auch nach BilMoG für aktive latente Steuern eine Ausschüttungssperre vorgesehen. Es kommt hier also zu keinen Änderungen zum bisherigen Recht. Einzig wurde die Regelung von § 274 Abs. 2 Satz 3 HGB in den § 268 Abs. 8 HGB-E verschoben. Die Anwendung geschieht jedoch weiterhin wie in Pkt. 7 erläutert.[183]

8.2.3 Änderungen bei den passiven latenten Steuern

Auch der Ansatz der passiven latenten Steuern hat durch den Regierungsentwurf eine Änderung erfahren. So wurde der bisher oft als kritisch gesehene Verweis auf die Rückstellungen gem. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB nun aus dem Gesetz genommen.[184] Gemäß Erläuterungen zum Regierungsentwurf wurde dies als sinnvoll erachtet, während noch gemäß der Erläuterungen des Referentenentwurfs diese Verknüpfung beibehalten werden sollte, rein aus Praktikabilitätsgründen.[185] Nun stellt der Posten ebenfalls wie die aktiven latenten Steuern ein Sonderposten eigener Art dar. Diese Änderung ist zu begrüßen und sorgt für Stetigkeit in der Bilanz auf Aktiv- und Passivseite. Die Änderung hat damit vielmehr Auswirkung auf den Ausweis.[186]

8.2.4 Ursachen latenter Steuern

Nicht nur die Neuformulierung des § 274 HGB stellt eine Erweiterung des Bilanzierungsbedarfs latenter Steuern dar, sondern auch andere geänderte Regelungen des BilMoG, die zu abweichender Bilanzierung zwischen HB und StB führen oder eben einen Gleichklang von HB und StB ermöglichen, verändern den Anwendungsbedarf dieser Regelung. Die Abbildung 9 im Anhang soll in Beispielen die Änderungen und ihren Einfluss auf die Steuerabgrenzung darlegen.

---

[182] Vgl. Wendholt, Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, DB 2008, Beilage 1, S. 51.

[183] Vgl. Petersen, Umbruch, KoR 2008, Beilage 1, S. 15.

[184] Vgl. Velte, Bestandsaufnahme, StuB 2008, S. 412.

[185] Vgl. RefE BilMoG v. 08.11.2007, S. 139.

[186] Vgl. Erläuterungen z. RegE, S. 148.

Insgesamt verbleiben bei Inkrafttreten der Regelungen des Regierungsentwurfs nur noch zwei Bilanzierungswahlrechte, während vier Ansatzwahlrechte ersatzlos gestrichen und zwei in Bilanzierungsgebote umgewandelt werden.[187]

Insgesamt erscheinen damit zwar die angleichenden Maßnahmen, die eine Einheitsbilanz ermöglichen, in der Überzahl zu sein, jedoch ist davon auszugehen, dass insbesondere durch die Aufhebung der umgekehrten Maßgeblichkeit dieser Effekt wertmäßig überstrahlt werden wird, so dass es überwiegend zum Auseinanderfallen von HB und StB kommen wird. Hinzu kommt, dass u. U. die in der Abbildung 9 als Annäherung bezeichneten Regelungen auch bald zu den Differenzen zwischen Handels- und Steuerrecht gehören könnten. Zwar bleibt die Maßgeblichkeit weiter bestehen, jedoch ist zu erwarten, dass der Gesetzgeber im nächsten Schritt diejenigen Regelungen in geänderter Form in die Steuergesetze aufnehmen wird, die der Zielsetzung der StB, nämlich der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, widersprechen. Es wird damit vermehrt zu Durchbrechungen der Maßgeblichkeit kommen, die die Anwendungsbereiche latenter Steuern ebenfalls vergrößern werden.[188]

8.3 Bewertung

Bei der Bewertung latenter Steuern sind Wahrscheinlichkeitskriterien i. S. d. Vorsichtsprinzips zu berücksichtigen. Wie diese Bewertung explizit für aktive latente Steuern aussehen soll war mit dem Referentenentwurf bisher nicht geklärt. Damit waren Fragen wie z. B., ob eine Abzinsung zu erfolgen hat, auch weiterhin offen (Vgl. Pkt. 5.4). Für passive latente Steuern dagegen war die Diskontierung als Rückstellung gem. § 249 Abs. 1 HGB-E nach dem Referentenentwurf nun Pflicht, wenn deren Laufzeit, d. h. der Umkehrzeitraum der Differenz, fünf Jahre überschreitet. Da jedoch sogar der Referententwurf[189] die Einordnung passiver latenter Steuern als Rückstellung gem. § 249 Abs. 1 HGB kritisch sah, ist es fraglich, ob die Diskontierung tatsächlich gewollt war.[190]

---

[187] Vgl. Küting, Geplante Neuregelungen, BB 2008, S. 1334.

[188] Vgl. Loitz, Latente Steuern nach BilMoG, DB 2008, S. 250 f.

[189] Vgl. RefE BilMoG v. 08.11.2007, S. 139.

[190] Vgl. Wendholt, Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, DB 2008, Beilage 1, S. 50.

Auch hier wird der Regierungsentwurf konkreter. So wird wie bereits in Pkt. 8.2.3 erwähnt der Bilanzposten der latenten Steuern von den Rückstellungen gelöst und als ein Posten eigener Art im Bilanzschema geführt. Damit entfällt auch hier Pflicht zur Abzinsung von Rückstellung mit einer Laufzeit von mehr als fünf Jahren. Des Weiteren wird nun nach jahrelanger Diskussion über diesen Tatbestand das Abzinsungsverbot explizit im Gesetz aufgenommen (§ 274 Abs. 2 HGB-E).[191]

Hinsichtlich des anzuwendenden Steuersatzes bleibt es bei dem unternehmensindividuellen Steuersatz, der bei Umkehrung der Differenz vorliegt, und damit bei der Anwendung der Liability-Methode. Das HGB war diesbezüglich bereits konform mit internationaler Rechnungslegung nach IAS 12.[192]

8.4 Ausweis

8.4.1 Bilanz

Mit dem Verlust des Charakters einer Bilanzierungshilfe haben aktive latente Steuern nun auch ausdrücklich einen eigenen Bilanzposten gem. § 266 Abs. 2 D. HGB-E nach den Rechnungsabgrenzungsposten erhalten. Zwar erfolgte bei Inanspruchnahme des Ansatzwahlrechts der Ausweis auch bisher in der Praxis an dieser Stelle der Ausweis, jedoch wird durch die Aufnahme in das Gliederungsschema des § 266 HGB-E die neue Wichtigkeit dieser Position deutlich.[193]

Auch für passive latente Steuern wird wie bereits in Pkt. 8.2.3 erwähnt mit dem Regierungsentwurf ein eigener Bilanzposten geschaffen. Dieser steht ebenfalls korrespondierend mit dem aktiven Pendant am Schluss der Bilanz (gem. § 266 Abs. 3 E. HGB-E) und wird damit von der Rückstellungen gelöst, so dass der Verweis auf § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB aufgegeben wird.[194]

---

[191] Vgl. RegE BilMoG v. 21.05.2008, S. 148 f.

[192] Vgl. Loitz, Latente Steuern nach BilMoG, DB 2008, S. 253.

[193] Vgl. Petersen, Umbruch, KoR 2008, Beilage 1, S. 16.

[194] Vgl. VMEBF e.V., Familienunternehmen, KoR 2008, S. 362.

8.4.2 Anhang

Gem. § 274 Abs. 2 Satz 2 HGB-E sind die latenten Steuerbeträge im Anhang zu erläutern. Inwieweit eine Erläuterung zu erfolgen hat gibt der Gesetzeswortlaut nicht preis. In den Erläuterungen zum Regierungsentwurf wird insbesondere auf den Anteil der latenten Steuern der berücksichtigten Verlustvorträge hingewiesen, welcher im Anhang darzustellen ist.[195]

Für eine weitere Konkretisierung bedarf es daher wohl einer Orientierung an DRS 10 oder den ohnehin viel umfangreicheren Notes-Angaben der IAS. Demnach ist es auch erforderlich den angewendeten Steuersatz bei Umkehrung der Differenz anzugeben.[196]

Für weitere Informationen des Abschlussadressaten hielt bisher die Begründung des Referentenentwurfs die Aufnahme einer Überleitungsrechnung für sinnvoll.[197] Eine solche Überleitungsrechnung wie sie bereits in der internationalen Rechnungslegung üblich ist, soll die Überleitung zwischen erwartetem Steueraufwand zum effektiven Steueraufwand, bestehend aus latenten und tatsächlichen Steuern, beschreiben.[198] Diese Formulierung als eine Empfehlung wurde jedoch vom DRSC kritisch gesehen, da es sich aufgrund des wagen Charakters nur um ein nicht im Gesetz explizit gefordertes Wahlrecht handelte, welches in einer Gesetzesbegründung damit Fehl am Platz sei.[199] Als Reaktion hierauf wurde aus dem Wahlrecht gem. Begründung des Regierungsentwurfs eine Pflicht wie man dem Wortlaut der Gesetzesbegründung nun entnehmen kann („(…) ist es zu einer sinnvollen und umfassenden Information (…) erforderlich, den ausgewiesenen Steueraufwand-/ertrag in einer gesonderten Rechnung (…) überzuleiten…“). Die Darstellung einer solchen Überleitungsrechnung erfolgt beispielhaft im Anhang in der Abbildung 10. [200]

---

[195] Vgl. RegE BilMoG v. 21.05.2008 , S. 149.

[196] Vgl. Petersen, StuB 2008, Im Lichte des BilMoG, S. 208 f.

[197] Vgl. RefE BilMoG v. 08.11.2007, S. 139.

[198] Vgl. Loitz, Überleitungsrechnung, WPg 2004, S. 1191.

[199] Vgl. DRSC e.V., Stellungnahme DRS v. 21.01.2008, S. 23.

[200] Vgl. RegE BilMoG v. 21.05.2008, S. 149.

9 Fazit

Als Ziele des BilMoG führt das BMJ die Deregulierung und Kostensenkung für kleine und mittlere Unternehmen an. Gemeint ist hiermit die Vereinfachung der Bilanzierung z. B. durch Aufgabe veralteter Wahlrechte und damit die Minderung von Bilanzierungsaufwand und -kosten. Zudem soll der HGB-Abschluss an Aussagekraft zunehmen und mit dem IFRS-Abschluss konkurrieren können, ohne dessen Nachteile zu übernehmen. Es ist nun zu prüfen, ob diese Ziele auch im Falle der latenten Steuern erreicht wurden.[201]

In Bezug auf die Annäherung an IFRS ist anzumerken, dass nach derzeitiger Rechtslage kapitalmarktorientierte Unternehmen bereits seit dem 19.07.2002 zur befreienden Offenlegung eines IFRS-Abschlusses und eines HGB-Abschlusses verpflichtet sind. Für andere Unternehmen besteht derzeit ein Wahlrecht zusätzlich einen IFRS-Abschluss zu veröffentlichen, was wiederum aufgrund von Druck von Banken, Lieferanten etc. auch zu einem faktischen Zwang werden kann. Ob da eine Modernisierung des BilMoG ausreicht, um die Ansprüche der interessierten Bilanzadressaten zu befriedigen, ist fraglich.[202]

Das gleiche Ziel eines einfacheren Regelungswerks für kleine und mittelgroße Unternehmen verfolgt zudem auch das IASC mit dem Entwurf eines IFRS for SMEs, welcher im Februar 2007 veröffentlicht wurde und wie das BilMoG in der 2. Jahreshälfte 2008 umgesetzt werden soll. Dennoch sieht weder das BMJ[203], noch eine repräsentative Auswahl mittelständischer Unternehmen in einer Umfrage des DRSC das IFRS for SMEs als einen zufriedenstellenden Ersatz des HGB.[204] Dies ist wohl darauf zurückzuführen, dass der handelsrechtliche Abschluss nach IFRS for SMEs keine Zahlungs- und Steuerbemessungsfunktion mehr besitzt und zudem die Kenntnis des Full-IFRS in vielen Teilen notwendig ist und damit nichts an Komplexität eingespart wird. In Deutschland geht die Tendenz daher mehr zur Reformation des Bilanzrechts durch das BilMoG.[205]

---

[201] Vgl. BMJ, Pressemitteilung vom 08.11.2007, S. 1.

[202] Vgl. Hillmer, BilMoG und SME-IFRS, KoR 2007, S. 430 f.

[203] Vgl. RefE BilMoG v. 08.11.2007, S. 61.

[204] Vgl. Klett, Internationalisierung, BBB 2008, S. 43 ff.

[205] Vgl. Peemöller, Brennpunkte, KoR 2008, S. 47 f.

Im Bereich der latenten Steuern ist jedoch ohnehin kaum ein Unterschied zwischen Full-IFRS und dem Entwurf IFRS for SMEs zu erkennen, so dass in diesem Bereich keine Vereinfachung zu erwarten ist. Dies gilt auch für den Entwurf des BilMoG, welcher sich stark an IAS 12 anlehnt.[206]

Hinsichtlich des Bilanzierungsaufwands war das Feld der latenten Steuern bisher in der Praxis gerade für kleine und mittelständische Unternehmen wenig relevant. Grund hierfür ist die in Deutschland bereits seit 1874 bestehende Tradition der Maßgeblichkeit und der seit 1954 gesetzlich fixierten umgekehrten Maßgeblichkeit zwischen HB und StB. Diese Regelungen stellten eine Vereinfachung der steuerlichen Gewinnermittlung dar, da HB und StB somit nahezu identisch waren. Aufgrund der seltenen Abweichungen, kam damit auch der 1985 ins Leben gerufene Posten der latenten Steuern nur selten zur Anwendung.[207]

International ist dieses Prinzip des Gleichklangs von HB und StB zumeist unbekannt. Vielmehr unterliegt die Maßgeblichkeit der Kritik, dass der Fiskus nicht wie ein Anteilseigner behandelt werden dürfe und es insbesondere durch die umgekehrte Maßgeblichkeit zur Verzerrung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage komme durch Aufnahme rein steuerlich motivierter Tatbestände.[208]

Fest steht damit, dass nun durch das BilMoG der Bilanzierungsbedarf und Aufwand hinsichtlich latenter Steuern steigen wird. Insbesondere, da es sich um einen sehr komplexen Bilanzierungstatbestand handelt, ist besonderes Augenmerk auf die Steuerlatenzen zu legen, um Fehler zu vermeiden. So wird z. B. der CEO von General Motors zitiert: „ Ich glaube, man brauch einen Doktortitel in Wirtschaftsprüfung, um es zu verstehen.“[209]

Daher wird auch die vom BMJ prognostizierte Kostenersparnis im Falle der Bilanzierung latenter Steuern nicht eintreten. Schon durch den erheblichen Mehraufwand wird es zu höheren Kosten für den Bilanzierenden kommen. Dabei ist insbesondere für kleine und

---

[206] Vgl. Loitz, Latente Steuern nach BilMoG, DB 2008, S. 255.

[207] Vgl. Loitz, Latenten Steuern nach BilMoG, DB 2008, S. 250.

[208] Vgl. Karrenbock, Latente Steuern, S. 11 f.

[209] Vgl. Hüttche, Änderung der Rechnungslegung, WiSt 2008, S. 280.

mittelständische Unternehmen das Kosten-Nutzen-Verhältnis zu Lasten der Kosten nicht ausgeglichen.[210]

So hat die Europäische Kommission in einer Stellungnahme sogar die Abschaffung der Bilanzierung latenter Steuern für kleine und mittelständische Unternehmen gefordert, da Banken und Rating-Agenturen nach eigenen Aussagen diese Bilanzposition bei Entscheidungen nicht berücksichtigen. Damit bleibt scheinbar auch für einige Abschlussadressaten der Informationsmehrgewinn aus.[211]. Zudem kann das Bild durch die Bilanzierung latenter Steuern auch verfälscht werden aufgrund objektiver Annahmen und Bilanzpolitik, insbesondere wegen des Ermessenspielraums bei der Aktivierung aufgrund von Verlustvorträgen.[212]

Festzuhalten ist, dass die Ziele des BilMoG der Vereinfachung der Handhabung, der Anpassung nationaler Rechnungslegung an IFRS und der Erhöhung der Aussagekraft im Falle der latenten Steuern nur teilweise erreicht wurden. Während die Annäherung an IAS 12, insbesondere durch Übernahme des bilanzorientierten Temporary-Konzepts und die Zulässigkeit der Aktivierung latenter Steuern auf Verlustvorträge, geglückt ist, wurde die Bilanzierung keineswegs vereinfacht, sondern durch die Ausweitung der Vorschrift und Übernahme der komplexen IFRS-Regelungen der Bilanzierungsaufwand vielmehr erhöht. Das dadurch gewonnene „Mehr“ an Informationsgehalt dagegen bleibt meist beim Abschlussadressaten, z. B. im Bankenrating, bei Entscheidungen unberücksichtigt. Es ist daher zu prüfen, ob ein erhöhter Bilanzierungsaufwand im Rahmen der latenten Steuern tatsächlich gerechtfertigt ist.[213] Fest steht, dass mit der Aufnahme der international üblichen Konzeption latenter Steuern eine der kompliziertesten Regelung in deutsches Recht aufgenommen wird.[214]

---

[210] Vgl. VMEBF, Familienunternehmen, KoR 2008, S. 362 f.

[211] Vgl. Europäische Kommission, Mitteilung v. 10.07.2007.

[212] Vgl. Velte, Informationsfunktion, KoR 2008, S. 69.

[213] Vgl. Petersen, Im Lichte des BilMoG, StuB 2008, S. 209 f.

[214] Vgl. Loitz, Latente Steuern nach BilMoG, DB 2008, S. 250.

- Anhang -

Anhang 1: Abbildungen

Abbildung 1: Entstehung latenter Steuern (zu Pkt. 2.1)

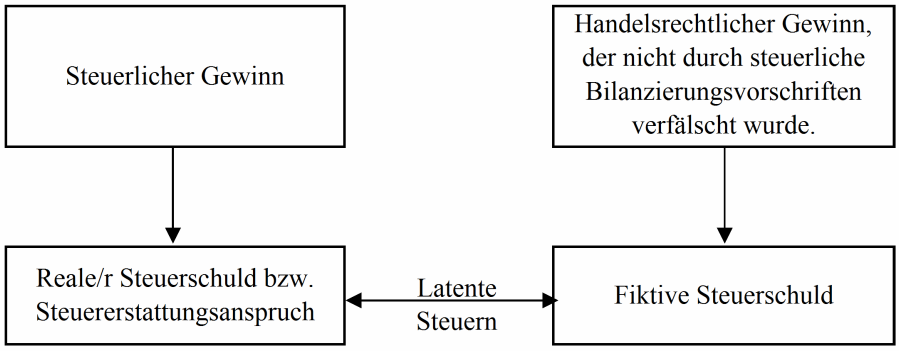


Abbildung 1: Konzept der Steuerabgrenzung[215]

Abbildung 2: Arten von Differenzen (zu Pkt. 4.1)

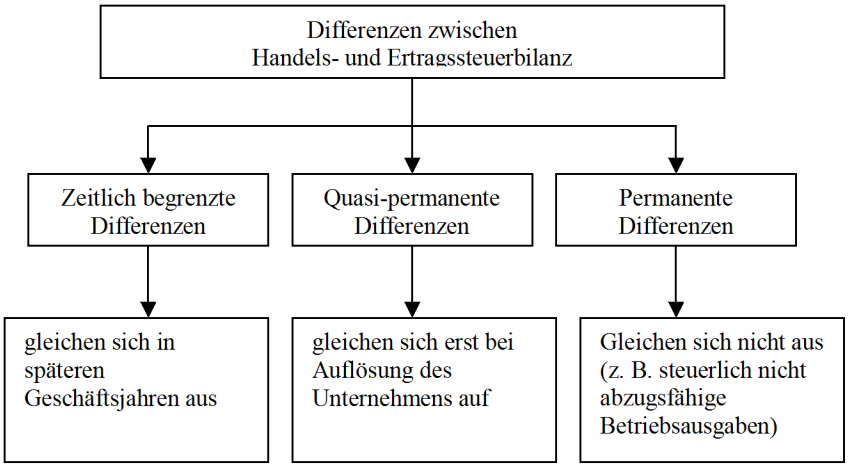


Abbildung 2: Differenzen zwischen HB und StB[216]

[215] Vgl. Mammen, Konzernsteuerquote, PIR 2007, S. 106.

[216] Vgl. Freidank, Rechnungslegung, S. 626.

Abbildung 3: Timing Differences (zu Pkt. 4.2.1)

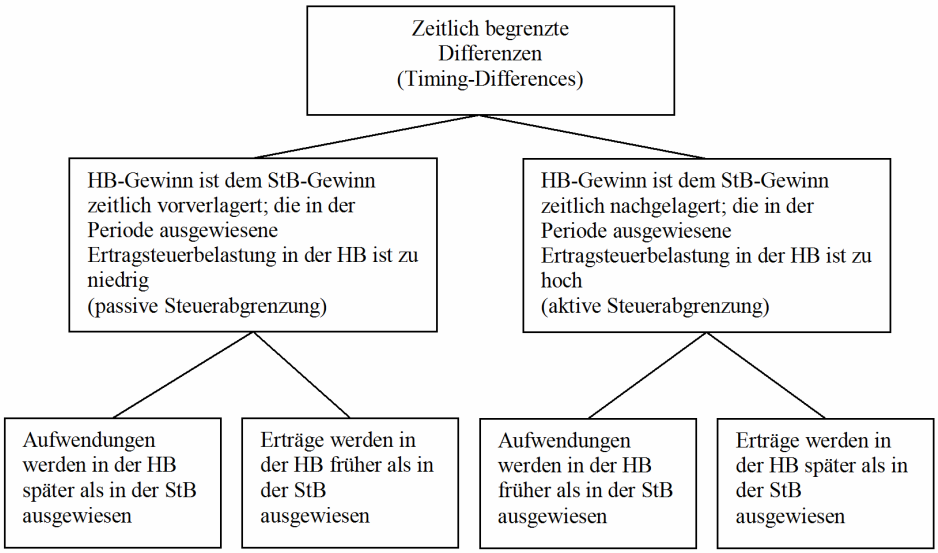


Abbildung 3: Ursache von Timing Differences bei latenten Steuern[217]

Abbildung 4 : Verlustvortrag (zu Pkt. 4.3.2)

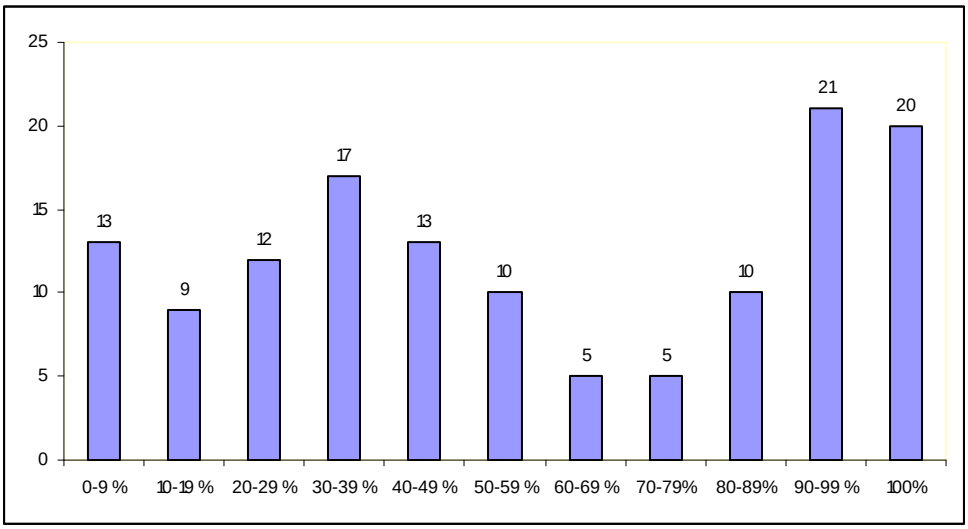


Abbildung 4: Häufigkeitsverteilung Anteil latenter Steuern auf Verlustvorträge[218]

[217] Vgl. Eisele, Technik Rewe, S. 424.

[218] Vgl. Küting, Unternehmenspraxis, WPg 2003, S. 309.

Abbildung 5: Saldierung (zu Pkt. 4.4)

Fall 1 reiner aktiver Abgrenzungs-posten	**Fall 2** reiner passiver Abgrenzungs-posten	**Fall 3** Saldo aktivisch	**Fall 4** Saldo passivisch
↓	↓	↓	↓
Aktivierungs-wahlrecht	Passivierungs-gebot	Saldierung setzt Inanspruchnahme des Wahlrechts voraus; für verrechneten aktivischen Teil gilt daher ein faktisches Aktivierungsgebot. Nur für übersteigenden Teil gilt noch ein Aktivierungswahlrecht	Saldierung setzt Inanspruchnahme des Wahlrechts voraus; für verrechneten aktivischen Teil gilt daher ein faktisches Aktivierungsgebot

Abbildung 5: Auswirkungen der Saldierung auf den Ansatz latenter Steuern[219]

Abbildung 6: Maßgebender Steuersatz (zu Pkt. 5.2)

$$
\begin{aligned}
s &= s_{KSt} \times (1 + s_{SolZ}) + s_{GewSt} \\
&= 0{,}15 \times (1 + 0{,}055) + 0{,}14 \\
&= 0{,}2983
\end{aligned}
$$

mit $s_{GewSt} = m \times h$

$= 4 \times 0{,}035$

$= 0{,}14$

Legende:

h	=	Hebesatz der Gemeinde
s_{KSt}	=	Körperschaftsteuersatz
m	=	Steuermesszahl
s_{GewSt}	=	Gewerbesteuersatz
s_{SolZ}	=	Steuersatz des Solidaritätszuschlags
s	=	Gesamtsteuersatz

Abbildung 6: Berechnung des Gesamtsteuersatzes[220]

[219] Eigene Abbildung, in Anlehnung an Schmidt, in: HdB, Stichwort 84 Latente Steuern, Rz. 37 ff.

[220] Vgl. Baetge, Bilanzen, S. 564 f.

Abbildungen 7 und 8: Einzel- oder Gesamtdifferenzbetrachtung (zu Pkt. 5.3)

Berechnungsschema nach der Gesamtdifferenzbetrachtung

HB-Ergebnis des abgelaufenen GJ vor Steuern	
+	steuerrechtlich nichtabziehbare Aufwendungen
-	steuerfreie Erträge
+/-	Aufwendungen (+) und Ertrag (-), die zu permanenten Abweichungen der HB von der Steuerbilanz führen
=	Bereinigtes HB-Ergebnis
-	zu versteuernder Gewinn
=	zeitliche Abweichung
x	Steuersatz
=	Abgrenzungsbedarf des abgelaufenen GJ
+/-	kumulierte Steuerabgrenzung der früheren GJ
=	rechnerische Steuerabgrenzung (vorläufiger Betrag)
+/-	Folgen der prognostischen Beurteilung (Anpassung des Steuersatzes, Auflösung wg. Wegfall der Wahrscheinlichkeit einer Umkehrung d. Differenzen etc.
=	Steuerabgrenzung des GJ

Abbildung 7: Berechnungschema nach der Gesamtdifferenzbetrachtung[221]

Berechnungsschema nach der Einzeldifferenzbetrachtung

	Vermögensgegenstand (VG) bzw. Schuldposten lt. HB
+/-	VG bzw. Schuldposten lt. StB
=	Ansatz- und Bewertungsdifferenzen zwischen HB und StB
+/-	permanente Differenzen (sofern sie zu einem Unterschied zwischen HB und StB geführt haben)
=	abzugsfähige bzw. zu versteuernde zeitliche Differenzen
x	Steuersatz
=	aktive bzw. passive Steuerabgrenzungsposten
+/-	aktive und passive Steuerabgrenzungsposten des VJ
=	rechnerische Steuerabgrenzung (vorläufiger Betrag)
+/-	Folgen der prognostischen Beurteilung (Anpassung des Steuersatzes, Auflösung wg.
=	Steuerabgrenzung des GJ

Abbildung 8: Berechnungsschema nach Einzeldifferenzbetrachtung[222]

[221] Hoyos/Fischer, in: BeBiKo, Rz. 55 zu § 274 HGB.

[222] Hoyos/Fischer, in: BeBiKo, Rz. 57 zu § 274 HGB.

Abbildung 9: Ursachen latenter Steuern nach BilMoG (zu Pkt. 8.2.4)

	Regelungs-grundlage	**Regelungsinhalt**	**Auswirkung (c. p.) auf die Abgrenzung latenter Steuern**
Beispiele zur **Annäherung** der handelsrecht-lichen an die steuerrecht-lichen Vorschriften durch BilMoG	§ 249 HGB-E	Wegfall von Aufwandsrückstellungen	Reduzierung aktiver latenter Steuern
	§ 253 Abs. 3 HGB-E	Einschränkung der Vornahme außerplanmäßiger Abschreibungen im Anlagevermögen bei nicht dauerhafter Wertminderung	Reduzierung aktiver latenter Steuern
	§ 253 Abs. 4 HGB-E	Verbot der Vornahme von Abschreibungen nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung	Reduzierung aktiver latenter Steuern
	§ 253 Abs. 5 HGB-E	Umfassendes Zuschreibungsgebot bei Wertaufholung (außer GoF)	Reduzierung aktiver latenter Steuern
	§ 255 Abs. 2 HGB-E	Ausdehnung der aktivierungspflichtigen Herstellungskostenuntergrenze	Reduzierung aktiver latenter Steuern
	§ 269 HGB-E	Aufhebung des Wahlrechts zur Aktivierung von Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs	Reduzierung passiver latenter Steuern
Beispiele für **zunehmende Differenzen** zwischen handelsrecht-lichen und steuerrecht-lichen Vorschriften durch BilMoG	§ 248 Abs. 2 HGB	Pflicht zur Aktivierung selbst erstellter immaterieller Vermögenswerte des Anlagevermögens in der Handelsbilanz	Erhöhung passiver latenter Steuern
	§ 253 Abs. 2 HGB-E	Handelsrechtliche Abzinsung bestimmter Verbindlichkeiten und Rückstellungen mit einem Marktzinssatz (für die Steuerbilanz ist ein Zinssatz von 5,5 % festgelegt)	Notwendigkeit der Abgrenzung aktiver oder passiver latenter Steuern in Abhängigkeit von der Differenz zwischen handelsrechtlichem und steuerrechtlichem Wertansatz
	§ 253 Abs. 2 HGB-E	Handelsrechtliche Abzinsung von Pensionsrückstellungen mit einem Marktzinssatz (für die Steuerbilanz ist ein Zinssatz von 6 % festgelegt)	
	§ 5 Abs. 1 Satz 2 EStG-E	Aufhebung der umgekehrten Maßgeblichkeit	

Abbildung 9: Änderungen durch BilMoG und ihr Einfluss auf latente Steuern[223]

[223] Vgl. Petersen, Im Lichte des BilMoG, StuB 2008, S. 211 f.

Abbildung 10: Überleitungsrechnung (zu Pkt. 8.4.2)

Steuerliche Überleitungsrechnung	**VJ**	**GJ**
Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit		
Anzuwendender (gesetzlicher) Steuersatz		
erwarteter Steueraufwand		
Steuersatzabweichungen		
a) Auswirkungen von Steuersatzänderungen	(+/-)	(+/-)
b) Effekt aus Steuersatzdifferenzen ausländ. Steuerhoheiten	(+/-)	(+/-)
c) Abweichungen aus unterschiedlichen GewSt-Hebesätzen	(+/-)	(+/-)
d) Latente Steuerbelastung aus Zurechnungen nach § 8 b Abs. 5 KStG oder GewSt nach § 7 Satz 2 GewStG auf Anteile an konsolidierten oder at equity einbezogenen Unternehmen und laufende Steuern nach diesen Vorschriften auf Gewinne aus anderen Unternehmen		
Steuereffekte aus Abweichungen in der steuerlichen Bemessungsgrundlage		
a) Abschreibungen eines steuerlich nicht absetzbaren Goodwill	(+)	(+)
b) steuerfrei Beteiligungserträge und Veräußerungsgewinne	(-)	(-)
c) Nichtabziehbare Aufwendungen	(+)	(+)
d) Sonstige steuerfreie Erträge	(-)	(-)
Ansatz und Bewertung aktiver latenter Steuern		
a) Vornahme einer Wertberichtigung/Nichtansatz von aktiven latenten Steuern	(+)	(+)
b) Zuscheibung/nachträglicher Ansatz latenter Steuern	(-)	(-)
Aperiodische Effekte		
a) Laufende und latente Steuern Vorjahre (z. B. aus einer Betriebsprüfung)	(+/-)	(+/-)
b) KSt-Erhöhung bzw. -minderung wg. Ausschüttung	(-)	(-)
c) Nicht abzugsfähige/anrechenbare Quellensteuer oder Steuer nach § 8 b Abs. 5 KStG bzw. capital gains tax oder GewSt nach § 7 Satz 2 GewStG bei Ausschüttung durch bzw. Veräußerung von ksolidierten oder at equity einbezogenen Unternehmen (soweit nicht durch Auflösung einer latenten Steuer kompensiert)	(+)	(+)
d) Steuererstattungen aus einem Verlustrücktrag	(-)	(-)
e) Andere aperiodische Steueraufwendungen bzw. - erträge	(+/-)	(+/-)
Sonstige		
Max. 5 % des fiktiven Steueraufwands		
Tatsächlicher Steueraufwand (Gesamtsteueraufwand)		
Steuer- bzw. Konzernsteuerquote		

Abbildung 10: Beispiel einer steuerlichen Überleitungsrechnung[224]

[224] Vgl. Dahlke, Überleitungsrechnung, DB 2003, S. 2238.

Anhang 2: Beispiele

Beispiel 1: Investitionsabzugsbetrag (zu Pkt. 2.4.2)

Sachverhalt:

In 2007 ist für das GJ 2008 die Anschaffung einer Maschine mit AK von 100.000 € geplant und wird tatsächlich auch durchgeführt. Die weiteren Voraussetzungen des § 7g EStG sind erfüllt. Die Sonderabschreibung gem. § 7g Abs. 5 EStG n. F. i. H. v. 20 % wird im ersten Jahr voll abgezogen. Die Nutzungsdauer der Maschine beträgt 4 Jahre.[225] Der kombinierte Steuersatz des Unternehmens beträgt 29,83 %[226].

Auswirkungen auf das Handels- und Steuerrechtliche Ergebnis durch den Investitionsabzugsbetrag:

	Handelsrechtliches Ergebnis €	Steuerliches Ergebnis €
GJ/VZ 2007		
Investitionsabzugsbetrag	0	-40.000
Auswirkungen 2007:	0	-40.000
GJ/VZ 2008		
Investitionsabzugsbetrag	0	+ 40.000
Kürzung AK/HK	-40.000	-40.000
Auswirkungen 2008:	-40.000	0

Abbildung 11: Ergebnisauswirkungen des Investitionsabzugsbetrags[227]

Erläuterungen:

Der Investitionsabzugsbetrag i. H. v. € 40.000 (= 40 % der geplanten AK) schlägt im Jahr 2007 als Aufwand nur in der Steuerbilanz zu Buche und hat ein steuerlich niedrigeres Ergebnis im Vergleich zur Handelsbilanz zur Folge. Bei Anschaffung in 2008 gleicht sich dies jedoch wieder aus. Der Investitionsabzugsbetrag in Höhe von € 40.000 ist steuerlich wieder hinzuzurechnen. Es kann jedoch in gleicher Höhe eine Kürzung der AK und damit

[225] Vgl. Hirschberger, Investitionsabzugsbetrag, DStR 2007, S. 2272.

[226] Vgl. zur Berechnung des Steuersatzes Pkt. 5.2, S. 30.

[227] Vgl. Hirschberger, Investitionsabzugsbetrag, DStR 2007, S. 2272.

der Bemessungsgrundlage für die Abschreibung durchgeführt werden. Bei Vornahme der Kürzung in der Steuerbilanz hat dies gem. § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG im Rahmen der umgekehrten Maßgeblichkeit auch für die Handelsbilanz zu erfolgen. Es kommt somit im Jahr 2007 nur zu einer Vorverlagerung des Aufwands, welche sich im Jahr 2008 bereits wieder umkehrt. Spätestens hat die Umkehrung jedoch gem. § 7g EStG n. F. innerhalb von drei Jahren zu erfolgen. Die Voraussetzung für den Ansatz passiver latenter Steuern ist damit erfüllt.[228]

Berechnung der Rückstellung für passive latente Steuern:

Timing Differenz	40.000
x Steuersatz	29,83 %
= Rückstellungsbetrag	11.932

Ertragswirksame Effekte in den GJ/VZ 2007 und 2008:

	Handelsrechtliches Ergebnis €		Steuerliches Ergebnis €	
GJ/VZ 2007				
Investitionsabzugsbetrag		0		-40.000
Rückstellung für latente Steuern		-11.932		0
Auswirkungen 2007:		-11.932		-40.000
GJ/VZ 2008				
AK/HK Maschine	100.000		100.000	
Auflösung Investitionsabzugsbetrag		0		40.000
Auflösung Rückstellung		11.932		0
Kürzung AK/HK		-40.000		-40.000
verbleibende AK/HK	60.000		60.000	
Sonderabschreibung (20 %)		-12.000		-12.000
lineare Abschreibung (25%)		-15.000		-15.000
Auswirkungen 2008:		-55.068		-27.000
Auswirkungen 2007 und 2008:		-67.000		-67.000

Abbildung 12: Ertragswirksame Effekte des § 7g EStG n. F.[229]

Nach dem GJ 2008 kommt es in diesem Beispiel zum Gleichklang zwischen Handels- und Steuerbilanz. Es fallen dann nur noch die planmäßigen Abschreibungsbeträge an, welche

[228] Vgl. Hirschberger, Investitionsabzugsbetrag, DStR 2007, S. 2272f.

[229] Vgl. Ott, Problembereiche, StuB 2008, S. 250.

sowohl handels- als auch steuerrechtlich gleich sind. Es kommt damit zu keinen weiteren Differenzen aus diesem Geschäftsvorfall, die den Ansatz latenter Steuern auslösen.[230]

Auswirkungen durch das BilMoG

In diesem Beispiel wurde jedoch noch nicht berücksichtigt, dass mit dem BilMoG die umgekehrte Maßgeblichkeit aufgehoben werden soll. In diesem Falle hat der Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit zur Folge, dass sowohl die Kürzung der AK/HK als auch die Sonderabschreibung nur noch in der Steuerbilanz vorzunehmen sind. In der folgenden Abbildung soll dieser Tatbestand berücksichtigen werden und die damit neuerlich auftretenden Differenzen dargestellt werden:[231]

[230] Vgl. Hirschberger, Investitionsabzugsbetrag, DStR 2007, S. 2274.

[231] Vgl. Oser, Neuregelungen, WPg 2008, S. 49 f.

		Handelsrechtliches Ergebnis		Steuerliches Ergebnis
		€		€
GJ/VZ 2007				
Investitionsabzugsbetrag		0		-40.000
Rückstellung für latente Steuern		-11.932		0
Auswirkungen 2007:		-11.932		-40.000
GJ/VZ 2008				
AK/HK Maschine	100.000		100.000	
Auflösung Investitionsabzugsbetrag		0		40.000
Auflösung Rückstellung		11.932		0
Kürzung AK/HK		0		-40.000
verbleibende AK/HK	100.000		60.000	
Sonderabschreibung (20 %)		-20.000		-12.000
lineare Abschreibung (25%)		-25.000		-15.000
neue passivische Differenz	-22.000			
Rückstellung für latente Steuern		-6.563		
Auswirkungen 2008:		-39.631		-27.000
GJ/VZ 2009				
Rest AK/HK	55.000		33.000	
lineare Abschreibung (25%)		-25.000		-15.000
Auflösung Rückstellung		2.983		
Stand der Rückstellung	-3.580			
Auswirkungen 2009:		-22.017		-15.000
GJ/VZ 2010				
Rest AK/HK	30.000		18.000	
lineare Abschreibung (25%)		-25.000		-18.000
Auflösung Rückstellung		2.088		
Stand der Rückstellung	-1.492			
Auswirkungen 2009:		-22.912		-18.000
GJ/VZ 2011				
Rest AK/HK	5.000		0	
lineare Abschreibung (25%)		-5.000		0
Auflösung Rückstellung		1.492		
Stand der Rückstellung	0			
Auswirkungen 2009:		-3.509		0

Abbildung 13: Latente Steuern aufgrund des Investitionsabzugsbetrages nach BilMoG[232]

Wie die Abbildung zeigt, wird es aufgrund des Wegfallens der umgekehrten Maßgeblichkeit zu weiteren passivischen Differenzen im Rahmen des Investitionsabzugsbetrages kommen, die sich über die Nutzungsdauer bzw. über die gekürzte Nutzungsdauer wieder ausgleichen. Diese Differenzen resultieren daraus, dass sowohl die Kürzung der AK/HK

[232] Eigene Abbildung

als auch die Sonderabschreibung nur noch steuerlich vorgenommen werden. Es kommt daher zu einer Differenz im Jahr 2008 der Anschaffung von (-)22.000, da der Abschreibungsumfang inkl. der Kürzung der AK steuerlich um diesen Betrag höher ist als handelsrechtlich. Diese Differenz baut sich jedoch über die in den Folgejahren höheren handelsrechtlichen Abschreibungsbeträge bis zum GJ 2011 ab. Dabei wird steuerlich die ND um mehr als ein Jahr gekürzt, was auf den Ansatz der Sonderabschreibung im GJ 2008 zurückzuführen ist. Damit zeigt das Beispiel, dass der Bilanzierungsbedarf latenter Steuern nach Verabschiedung des BilMoG in der Fassung des Referentenentwufs für den Fall des Investitionsabzugsbetrags noch weiter ansteigen wird.[233]

Beispiel 2: Temporary vs. Timing-Konzept (zu Pkt. 4.2)

Sachverhalt 1: Temporary und gleichzeitig Timing-Differenz

Ein Unternehmen erwirtschaftet in Periode 01 einen steuerlichen und zugleich handelsrechtlichen Gewinn i. H. v. 100. Die Summe der Vermögensgegenstände beträgt 1000 und die Summe der Schulden (ohne Steuerschulden) 500 sowohl lt. StB als auch HB. Dabei unberücksichtigt ist bisher die außerplanmäßige Abschreibung eines beweglichen Anlageguts i. H. v. 100, welche jedoch nur handelsrechtlich zulässig ist. In Periode 02 wird das Anlagegut veräußert. Der handelsrechtliche Gewinn beträgt 100. Mit 1.000 und 525 sind die Werte für Vermögensgegenstände und Schulden in HB und StB gleich hoch.

	Steuerbilanz 01		**Handelsbilanz 01**
Ergebnis vor apl. Abschreibung	100		100
./. apl. Abschreibung	0		-100
= Ergebnis vor Steuern	**100**		**0**
hiervon 25 % Steuerschuld	25	◄┐	
./. Steuern		→┘	-25
= Ergebnis nach Steuern			-25
Summe VG vor apl. Abschreibung	1000		1000
./. apl. Abschreibung			-100
./. Summe Schulden	-500		-500
./. Steuerschulden	-25		-25
= Eigenkapital	**475**		**375**

Abbildung 14: Entstehung erfolgswirksamer Differenzen (ohne latente Steuern)[234]

[233] Vgl. Ott, Problembereiche, StuB 2008, S. 250.

[234] Vgl. Küting, Timing und Temporary Differences, StuB 2005, S. 244.

Wie die Abbildung 14 zeigt, handelt es sich hierbei sowohl um ertragswirksame Timing Differenzen, als auch um Temporary-Differenzen, da es auch auf Ebene der Bilanz zu Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz kommt.

	Steuerbilanz 02		Handelsbilanz 02
= Ergebnis vor Steuern	**0**		**100**
hiervon 25 % Steuerschuld	0	← →	
./. Steuern			0
= Ergebnis nach Steuern			100
Summe VG	1000		1000
./. Summe Schulden	-500		-500
./. Steuerschulden	-25		-25
= Eigenkapital	**475**		**475**

Abbildung 15: Umkehr erfolgswirksam entstandener Differenzen (ohne latente Steuern)[235]

In Periode 02 kehrt sich die Differenz wieder um. Während in Periode 01 aus Sicht der Handelsbilanz der Gewinn noch um 25 zu niedrig war, ist er nun um 25 zu hoch. In Periode 01 wurde in der StB ein Ertrag zur Versteuerung herangezogen, der wirtschaftlich lt. HB erst in Periode 02 durch Veräußerung des Anlageguts realisiert ist. Um diesen Zusammenhang zwischen wirtschaftlicher Verursachung der HB und dazugehörigem Steueraufwand sofort richtig in Periode 01 zu erfassen, ist die Bildung latenter Steuern notwendig.

	Steuerbilanz 01		Handelsbilanz 01
= Ergebnis vor Steuern	**100**		**0**
hiervon 25 % Steuerschuld	25	← →	
./. Steuern effektiv			-25
./. Steuern latent			25
= Ergebnis nach Steuern			0
Summe VG	1000		900
+ Aktive latente Steuern			25
./. Summe Schulden	-500		-500
./. Steuerschulden	-25		-25
= Eigenkapital	**475**		**400**

Abbildung 16: Entstehung erfolgswirksamer Differenzen (mit latenten Steuern)[236]

Durch die Aktivierung latenter Steuern korrespondiert nun der handelsrechtliche Gewinn

[235] Vgl. Küting, Timing und Temporary Differences, StuB 2005, S. 244.

[236] Vgl. Küting, Timing und Temporary Differences, StuB 2005, S. 244.

mit dem Steueraufwand zu einem Steuersatz von 25 %. Zudem wird der Vermögensausweis richtig gestellt durch Aktivierung folgender Steuerentlastungen.

	Steuerbilanz 02		Handelsbilanz 02
= Ergebnis vor Steuern	**0**		**100**
hiervon 25 % Steuerschuld	0	←	
./. Steuern effektiv		→	0
./. Steuern latent			-25
= Ergebnis nach Steuern			75
Summe VG	1000		1000
+ Aktive latente Steuern			0
./. Summe Schulden	-500		-500
./. Steuerschulden	-25		-25
= Eigenkapital	**475**		**475**

Abbildung 17: Umkehr erfolgswirksam entstandener Differenzen (mit latenten Steuern)[237]

Im Jahr der Veräußerung 02 kommt es zur Auflösung der latenten Steuern in voller Höhe. Das Ergebnis ist mit 75 so hoch, als wäre es zu keiner Differenz zwischen StB und HB gekommen. Timing- und Temporary-Konzept führen zum gleichen Ergebnis.

Es ist anzumerken, dass die Umkehr der Differenz hier aufgrund der Veräußerung des Anlageguts geschehen ist. Dies kommt einer quasi-permanenten Differenz gleich, welche jedoch nach dem Timing-Konzept nicht zu berücksichtigen ist. Es ist hier jedoch berücksichtigt worden, da es sich um ein bewegliches Anlagegut handelt, welches abzuschreiben ist. Wäre es nicht zum Verkauf gekommen, so wäre es ebenfalls zu einer Umkehr der Differenz in Etappen über die Nutzungsdauer gekommen. Damit ist auch der Ansatz latenter Steuern nach dem Timing-Konzept im Anschaffungsjahr erklärbar.[238]

Sachverhalt 2: Temporary , aber keine Timing-Differenz

Ein Unternehmen erzielt in Periode 01 einen Gewinn lt. HB und StB i. H. v. 0. Die Summe der Vermögensgegenstände beträgt sowohl in HB als auch in StB 1000, die der Schulden je 500. Noch nicht berücksichtigt ist hierbei eine erfolgsneutrale Aufwertung eines Vermögensgegenstandes um 100, welche nur handelsrechtlich vorzunehmen ist. In Periode 02 wird der Vermögensgegenstand veräußert. Es kommt hierdurch zu einem Gewinn von 100

[237] Vgl. Küting, Timing und Temporary Differences, StuB 2005, S. 245.

[238] Vgl. Klein, Bilanzierung latenter Steuern, DStR 2001, S. 1450.

in HB und StB (entspricht der bisherigen erfolgsneutralen Aufwertung). Die Summe der Vermögenswerte und Schulden der Periode betragen sowohl in HB als auch in StB 1.100 bzw. 500 (ohne Steuerschuld). Der maßgebliche Steuersatz soll wie in Sachverhalt 1 ebenfalls 25 % betragen.

	Steuerbilanz 01		**Handelsbilanz 01**
= Ergebnis vor Steuern	**0**		**0**
hiervon 25 % Steuerschuld	0	← →	
./. Steuern			0
= Ergebnis nach Steuern			0
Summe VG	1000		1000
+ Aufwertung VG			100
./. Summe Schulden	-500		-500
= Eigenkapital	**500**		**600**

Abbildung 18: Entstehung erfolgsneutraler Differenzen (ohne latente Steuern)[239]

Durch die erfolgsneutrale Aufwertung, kommt es in der GuV zu keiner Veränderung, daher sind HB- und StB-Ergebnis identisch. Nur das Eigenkapital ist in der HB um 100 höher als in der StB.

	Steuerbilanz 02		**Handelsbilanz 02**
= Ergebnis vor Steuern	**100**		**100**
hiervon 25 % Steuerschuld	25	← →	
./. Steuern			-25
= Ergebnis nach Steuern			75
Summe VG	1100		1100
+ Aktive latente Steuern			0
./. Summe Schulden	-500		-500
./. Steuerschulden	-25		-25
= Eigenkapital	**575**		**575**

Abbildung 19: Umkehr erfolgsneutral entstandener Differenzen (ohne latente Steuern)[240]

Kommt es zur Veräußerung des Vermögensgegenstandes, so wird auch die bereits in der HB in Periode 01 vorgenommene Aufwertung gewinnwirksam verwirklicht. Der Gewinn beider Rechnungslegungswerke beträgt damit 100. In der HB kommt es zum Sinken des

[239] Vgl. Küting, Timing und Temporary Differences, StuB 2005, S. 245.

[240] Vgl. Küting, Timing und Temporary Differences, StuB 2005, S. 245.

EK in Höhe von 25, während das EK in der StB um 75 steigt. Der Erfolgsausweis in Periode 01 war damit nicht korrekt, da bei der EK-Erhöhung durch die Aufwertung von 100 die damit einhergehende Steuerschuld von 25 bei Umkehr nicht berücksichtigt wurde, d. h. die Aufwertung war statt 100 nur 75 wert. Durch die Bilanzierung passiver latenter Steuern soll der Ausweis nun richtig gestellt werden.

	Steuerbilanz 01		**Handelsbilanz 01**
= Ergebnis vor Steuern	**0**		**0**
hiervon 25 % Steuerschuld	0	← →	
./. Steuern effektiv			0
= Ergebnis nach Steuern			0
Summe VG	1000		1000
+ Aufwertung VG			100
./. Summe Schulden	-500		-500
./. passive latente Steuern			-25
= Eigenkapital	**500**		**575**

Abbildung 20: Entstehung erfolgsneutraler Differenzen (mit latenten Steuern)[241]

Das EK der HB ist nun nur noch um 75 höher als das der StB. Die Bildung der passiven latenten Steuern ist entsprechend der Differenz ebenfalls erfolgsneutral vorzunehmen.

	Steuerbilanz 02		**Handelsbilanz 02**
= Ergebnis vor Steuern	**100**		**100**
hiervon 25 % Steuerschuld	25	← →	
./. Steuern effektiv			-25
= Ergebnis nach Steuern			75
Summe VG	1100		1100
+ Aktive latente Steuern			0
./. Summe Schulden	-500		-500
./. Steuerschulden	-25		-25
./. passive latente Steuern			0
= Eigenkapital	**575**		**575**

Abbildung 21: Umkehr erfolgsneutral entstandener Differenzen (mit latenten Steuern)[242]

Auch die Auflösung der Rückstellung in der Periode der Umkehr ist erfolgsneutral vorzunehmen, so dass ebenfalls direkt das EK angesprochen wird. Damit sind über die gesamte

[241] Vgl. Küting, Timing und Temporary Differences, StuB 2005, S. 246.

[242] Vgl. Küting, Timing und Temporary Differences, StuB 2005, S. 246.

Dauer der Differenz keine Auswirkungen auf die GuV zu verzeichnen. Dies ist nur im Rahmen des Temporary-Konzeptes möglich.

Es ist jedoch anzumerken, dass die erfolgsneutrale Aufwertung von Vermögensgegenständen bisher nur in der internationalen Rechnungslegung üblich ist. Nach HGB, kommt es nur in seltenen Umwandlungsfällen zu solchen neutralen Differenzen.[243]

Beispiel 3: Auswirkungen des Verlustrücktrags auf die Bildung latenter Steuern (zu Pkt. 4.3.1)

Sachverhalt:

Ein Unternehmen erzielt in den Perioden 1 und 2 jeweils ein handelsrechtliches Ergebnis von 3.000. Aufgrund zeitlich begrenzter Differenzen von je 1.000 beträgt das steuerliche Ergebnis nur 2.000 pro Periode. In der Periode 3 erleidet das Unternehmen einen handelsrechtlichen Verlust von 2.000, während der steuerliche Verlust 1.000 beträgt. Es ist von einem fiktiven Steuersatz von 50 % auszugehen.[244]

Auswirkung des Verlustrücktrags auf die Rückstellung für latente Steuern:

Periode	1	2	3
Handelsbilanzergebnis	3.000	3.000	-2.000
Steuerbilanzergebnis	2.000	2.000	-1.000
Temporäre Differenzen	1.000	1.000	-1.000
Kumulierte temporäre Differenzen	1.000	2.000	1.000
Steueraufwand			
- fiktiv	1.500	1.500	-1.000
- effektiv	1.000	1.000	-500
- latent	500	500	-500
Rückstellung für latente Steuern	500	1.000	500

Abbildung 22: Wirkung des Verlustrücktrags[245]

Erläuterung:

In den Perioden 1 und 2 kam es zu temporären Differenzen in Höhe von je 1.000, die zur Bildung einer Rückstellung für passive latente Steuern von je 500 geführt haben. Zum En-

[243] Vgl. Loitz, Latente Steuern nach BilMoG, DB 2008, S. 252.

[244] Vgl. Eisele, Technik Rewe, S. 428.

[245] Vgl. Eisele, Technik Rewe, S. 428.

de der 2. Periode beträgt die Rückstellung daher 1.000. Im Verlustjahr 3 kommt es aufgrund des Verlustrücktrags von 1.000 zu einem steuerlichen Ertrag von 500 (1.000 x 0,5). Zudem kommt es zur Umkehr der Differenz von 1.000, so dass die Rückstellung in Höhe von 500 aufzulösen ist.[246]

Beispiel 4: Auswirkungen des Verlustvortrags auf die Bildung latenter Steuern (zu Pkt. 4.3.2)

Sachverhalt:

Ein Unternehmen erwirtschaftet in den Perioden 1 bis 7 folgende Gewinne:

Periode	Ergebnis	
	HB	StB
1	5.000	3.500
2	4.500	3.000
3	4.000	2.500
4	-6.000	-7.500
5	1.000	2.500
6	2.000	3.500
7	2.000	3.500

Abbildung 23: Ergebnisübersicht zu Beispiel 4[247]

Der steuerliche Verlust i. H. v. 7.500 der Periode 4 wird dabei erst in Höhe von 2.500 in die vorhergehende Periode zurückgetragen, so dass der Gewinn der Periode 3 vollständig aufgezehrt wird. Der übersteigende Verlust i. H. v. 5.000 wird in die beiden folgenden Perioden vorgetragen. Es ist in allen Perioden von einem Steuersatz von 40 % auszugehen.

[246] Vgl. Eisele, Technik Rewe, S. 428 f.

[247] Baumann/Spanheimer, in: Küting/Weber, HdR, Rz. 60 zu § 274 HGB.

Wirkung des Verlustabzugs auf den Steuerabgrenzungsposten

Periode	Ergebnis		Steueraufwand			zeitliche Unterschiede kum.	Steuer-abgrenzung kum.
	HB	StB	effektiv	latent	insgesamt		
1	5.000	3.500	1.400	600	2000	1.500	600
2	4.500	3.000	1.200	600	1800	3.000	1.200
3	4.000	2.500	1.000	600	1600	4.500	1.800
4	-6.000	-7.500	-1.000	-1.400	-2400	6.000	400
5	1.000	2.500	0	400	400	4.500	800
6	2.000	3.500	400	400	800	3.000	1.200
7	2.000	3.500	1.400	-600	800	1.500	600

Abbildung 24:Wirkung des Verlustvortrags auf den Steuerabgrenzungsposten[248]

Erläuterung

Durch den Verlustrücktrag der Periode 4 in Periode 3 i. H. v. 2.500 kommt es in Periode 4 zu einem effektiven Steuerertrag i. H. v. 1.000 (= 2.500 x 0,4 bzw. der Aufwand i. H. v. 1.000 der Vorperiode wird rückgängig gemacht). Der übersteigende Verlust wird i. H. v. 2.500 in die Periode 5 und i. H. v. 2.500 in die Periode 6 vorgetragen. In Periode 5 führt dies dazu, dass der tatsächliche Steueraufwand vollständig neutralisiert wird, während in Periode 6 noch ein effektiver Aufwand i. H. v. 400 verbleibt (=(3.500-2500) x 0,4). Auch in den Verlustvortrags-Perioden 5 und 6 sind Steuerabgrenzungen aufgrund der Abweichungen zwischen Handelsbilanz und steuerlicher Bemessungsgrundlage vorzunehmen. Der Vergleich der zeitlich kumulierten Unterschiede anhand des Steuersatzes von 40 % ist in diesen Perioden jedoch nicht mehr mit den kumulierten Abgrenzungsposten möglich. Erst in Periode 7 entspricht der kumulierte Abgrenzungsposten wieder 40 % der zeitlichen Unterschiede.[249]

Beispiel 5: Liability vs. Deffered-Methode (zu Pkt. 5.1)

Sachverhalt:

Periode 1: Anschaffung einer Maschine am 01.01. zu AK von 1.000 GE

Abschreibung nach Handelsrecht (4 Jahre ND): linear 25 %

Abschreibung nach Steuerrecht (2 Jahre ND): linear 50 %

Ertragsteuersatz 01: 60 %

---

[248] Baumann/Spanheimer, in: Küting/Weber, HdR, Rz. 60 zu § 274 HGB.

[249] Baumann/Spanheimer, in: Küting/Weber, HdR, Rz. 60 zu § 274 HGB.

Ertragsteuersatz ab 02: 50 % (bekannt erst in 02)

Alternative: Senkung des Ertragsteuersatzes auf 50 % wird bereits in 01 bekannt

StB = HB-Ergebnis vor Abschreibung in Periode 01 – 04: je 5.000 GE

Bilanzierung latenter Steuern nach der Deferred-Methode:

Periode	**01**	**02**	**03**	**04**
Handelsbilanz-Ergebnis vor Steuern (nach Abschreibung)	4750	4750	4750	4750
Steuerbilanz-Ergebnis vor Steuern (nach Abschreibung)	4500	4500	5000	5000
Effektiver Steueraufwand (-) Latenter Steueraufwand (-)/-ertrag (+)	-2700 -150	-2250 -125	-2500 +125	-2500 +150
HB-Ergebnis nach Steuern	1900	2375	2375	2400
StB-Ergebnis nach Steuern	1800	2250	2500	2500
Passive latente Steuern	150	275	150	0
Steuerbelastung HB-Ergebnis	60%	50%	50%	49,50%

Abbildung 25: Bilanzierung latenter Steuern nach der Deferred-Methode[250]

Bilanzierung latenter Steuern nach der Liabiltity-Methode:

Periode	**01**	**02**	**03**	**04**
Handelsbilanz-Ergebnis vor Steuern (nach Abschreibung)	4750	4750	4750	4750
Steuerbilanz-Ergebnis vor Steuern (nach Abschreibung)	4500	4500	5000	5000
Effektiver Steueraufwand (-) Latenter Steueraufwand (-)/-ertrag (+) Anpassung latenter Steuern aus 01	-2700 -150	-2250 -125 +25	-2500 +125	-2500 +150
HB-Ergebnis nach Steuern	1900	2400	2375	2375
StB-Ergebnis nach Steuern	1800	2250	2500	2500
Passive latente Steuern	150	250	125	0
Steuerbelastung HB-Ergebnis	60%	49,50%	50%	50%

Abbildung 26: Bilanzierung latenter Steuern nach der Liability-Methode[251]

[250] Vgl. Arians, Konzept, StuB 2000, S. 294.

[251] Vgl. Arians, Konzept, StuB 2000, S. 294.

Alternative: Bilanzierung latenter Steuern nach der Liability-Methode (Bekanntwerden der Steuersenkung bereits in 01):

Periode	01	02	03	04
Handelsbilanz-Ergebnis vor Steuern (nach Abschreibung)	4750	4750	4750	4750
Steuerbilanz-Ergebnis vor Steuern (nach Abschreibung)	4500	4500	5000	5000
Effektiver Steueraufwand (-)	-2700	-2250	-2500	-2500
Latenter Steueraufwand (-)/-ertrag (+)	-125	-125	+125	+125
HB-Ergebnis nach Steuern	1925	2375	2375	2375
StB-Ergebnis nach Steuern	1800	2250	2500	2500
Passive latente Steuern	125	250	125	0
Steuerbelastung HB-Ergebnis	59,50%	50%	50%	50%

Abbildung 27: Bilanzierung latenter Steuern nach der Liability-Methode (Alternative)[252]

Erläuterungen:

Wie das Beispiel zeigt, ist das Ergebnis aus Deferred und Liability-Methode gleich, so lange, es zu keiner Steuersatzänderung kommt (vgl. Abb. 25 und 26, Periode 01). Kommt es zu einer Steuersatzänderung ab Periode 02 und wird dies auch erst in Periode 02 bekannt, wird dieser Satz nach der Deferred-Methode ab diesem Jahr angewandt (vgl. Abb. 25, Periode 02).

Zusätzlich zu der Anwendung des geänderten Steuersatzes von 50 % in der Periode 02 wird nach der Liability-Methode auch noch eine Anpassung der Vorperiode 01 vorgenommen in Höhe von 125 GE (= latente Steuern bisher 150 / 60 % x 50 %) (vgl. Abb. 26, Periode 02). Es ergibt sich deshalb nach der Liability-Methode ein Mischsteuersatz von 49,5 % aufgrund der Anpassung der Periode 1.

Bei der Deferred-Methode kommt es zur Richtigstellung erst am Ende des Umkehrzeitraums in Periode 04. Auch hier kommt es zu einem Mischsteuersatz von 49,5 %. Ist im Alternativfall die Steuersatzänderung bereits in Periode 01 bekannt, so muss bereits in dieser Periode nach der Liablity-Methode dieser Steuersatz zum Ansatz kommen. Damit kommt es bereits in Periode 01 zu einem Mischsteuersatz von 59,5 % (vgl. Abb. 27, Periode 01).[253]

[252] Vgl. Arians, Konzept, StuB 2000, S. 295.

[253] Vgl. Arians, Konzept, StuB 2000, S. 294 f.

Welches Konzept demnach anzuwenden ist, bestimmt sich anhand der Betrachtungsweise. Während nach der Liability-Methode der korrekte Ausweis der Verbindlichkeit gegenüber dem Fiskus auszuweisen ist und damit eine möglichst zeitnahe Anpassung des geänderten Steuersatzes erfolgen soll, versucht die Deferred-Methode den ausgewiesenen Steueraufwand möglichst periodengerecht auszuweisen.[254]

Beispiel 6: Einfluss von Einzel- und Gesamtdifferenzbetrachtung auf den ausschüttbaren Gewinn (zu Pkt. 5.3)

Sachverhalt:

Der handelsrechtliche Gewinn der Periode beträgt 1.000 GE. Bei Einzeldifferenzbetrachtung ergeben sich 100 GE für passive latente Steuern und 300 GE für aktive latente Steuern. [255]

Gegenüberstellung des ausschüttbaren Gewinns bei Gesamt- und Einzeldifferenzbetrachtung:

		Gesamtdifferenzbetrachtung	Einzeldifferenzbetrachtung
Jahresüberschuss vor latenten Steuern		1000	1000
-	passive latente Steuern	-	- 100
+	aktive latente Steuern	+ 200	+ 300
-	Ausschüttungssperre	- 200	- 300
ausschüttungsfähiger Gewinn		1000	900

Abbildung 28: Einfluss der Differenzbetrachtung auf den ausschüttbaren Gewinn[256]

Erläuterungen:

Obwohl in beiden Fällen aktive latente Steuern i. H. v. 300 GE und passive latente Steuern i. H. v. 100 GE bestehen, vermindert sich der ausschüttbare Gewinn bei der Einzeldifferenzbetrachtung um 100 GE. Dies entsteht aus der Tatsache heraus, dass die Bildung und der Ausweis des Passivpostens für latente Steuern aus seiner Eigenart als Schuldposten

[254] Vgl. Coenenberg, Jahresabschluss, S. 442 f.

[255] Vgl. Karrenbock, Latente Steuern, S. 272 f.

[256] Vgl. Karrenbock, Latente Steuern, S. 272 f.

heraus ebenfalls eine ausschüttungssperrende Wirkung hat. Hinzu kommt noch die künstlich geschaffene Ausschüttungssperre für den Aktivposten gem. § 274 Abs. 2 Satz 3 HGB.[257]

[257] Vgl. Horschitz, Bilanzsteuerrecht, S. 659 f.

Gesetze, Rechtsverordnungen und Verwaltungsanweisungen

BT-Drs.	16/4841 vom 27.03.2007 Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008.
BR-Drs.	326/04, vom 30.04.2004 Gesetzentwurf der Bundesregierung , Entwurf eines Gesetzes zur Einführung internationaler Rechnungslegungsstandards und zur Sicherung der Qualität der Abschlussprüfung (Bilanzrechtsreformgesetz – BilReG)
BT-Drs.	10/4268, vom 18.11.1985 Beschlussempfehlung und Bericht zu dem von der Bundesregierung eingebrachten Entwurf eines Gesetzes zur Durchführung der Vierten EG-Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaft zur Kooperation des Gesellschaftsrechts (Bilanzrichtlinien-Gesetz) und Entwurf zur Durchführung der Siebenten und Achten EG-Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaft zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts.
BT-Drs.	10/317, vom 26.08.1983 Von der Bundesregierung beschlossener Entwurf eines Gesetzes zur Durchführung der Vierten EG-Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaft zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts (Bilanzrichtlinien-Gesetz) mit Begründung und Vorblatt.
BT-Drs.	9/1878 vom 27.07.1982 Von der Bundesregierung beschlossener Entwurf eines Gesetzes zur Durchführung der Vierten EG-Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaft zur Kooperation des Gesellschaftsrechts (Bilanzrichtlinien-Gesetz).
EStG 2008	Einkommensteuergesetz 2008, i. d. F. vom 20. Dezember 2007, BGBl. 2007 I, S 3150.
EStG 2007	Einkommensteuergesetz 2007, i. d. F. vom 13. Dezember 2006, BGBl. 2006 I, S. 2878.
Gesetzesentwurf	Vom 21.05.2008 Gesetzesentwurf der Bundesregierung eines Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG), www.bmj.de.
Referentenentwurf	Vom 08.11.2007 Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz –BilMoG), www.bmj.de.

Literaturverzeichnis

Adler, Hans Düring, Walter Schmaltz, Kurt	(ADS) Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, Teilband 5, 6. Aufl., Stuttgart 1997, Ergänzungsband 2001.
Apitz, Wilfried Bruschke, Gerhardt	(GmbH-JA) Der GmbH-Jahresabschluss, 64. Aktualisierung, Stand: Dezember 2007.
App, Jürgen G.	(Latente Steuern nach IAS) Latente Steuern nach IAS, US-GAAP und HGB, in: KoR, 3. Jg., 2003, S. 209 – 213.
Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft	(Stellungnahme I) Stellungnahme zu dem Entwurf eines BilMoG: Grundkonzept und Aktivierungsfragen, in: BB, 63. Jg., 2008, S. 152 – 158.
Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft	(Stellungnahme II) Stellungnahme zu dem Entwurf eines BilMoG: Einzelfragen zum materiellen Bilanzrecht, in: BB, 63. Jg., 2008, S. 209 – 216.
Arians, Georg	(Konzept) Das Konzept der handelsrechtlichen Steuerabgrenzung im Überblick, in: StuB, 2. Jg., 2000, S. 290 – 297.
Baetge, Jörg Kirsch, Hans-Jürgen Thiele, Stefan	(Bilanzen) Bilanzen, 9. Auflage, Düsseldorf 2007.
Berger, Axel	(Ermessensspielraum) Was der DPR aufgefallen ist: Ermessensspielraum und die Bilanzierung von latenten Steuern auf Verlustvorträge, in: DB, 59. Jg., 2006, S. 2473 – 2475.
Berlage, Hans	(Einzelveräußerungsstatistik) Einzelveräußerungstatistik und Bilanzierung latenter Steuern, 1. Aufl., Hamburg 1993.
BMJ	Bundesregierung beschließt modernes Bilanzrecht für die Unternehmen in Deutschland, Mitteilung an die Presse v. 21.05.2008, www.bmj.de.
BMJ	Eckpunkte der Reform des Bilanzrechts, Mitteilung an die Presse v. 08.11.2007, www.bmj.de.
BMJ	Bundesregierung stärkt Anlegerschutz und Unternehmensintegrität, Mitteilung an die Presse v. 25.02.2003, www.bmj.de.
Brähler, Gernot Brune, Phillip Heerdt, Tobias	(Analyse) Der Entwurf zu IFRS for SMEs: Eine Beurteilung anhand einer komparativen Analyse der latenten Steuern, in: KoR, 7. Jg., 2007, S. 649 – 657.

Coenenberg, Adolf
Hille, Klaus
(Richtlinie IAS 12) Latenten Steuern nach der neue gefassten Richtlinie IAS 12, DB, 50. Jg., 2007, S. 537- 544.

Coenenberg, Adolf G.
(Jahresabschluss) Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 20. Aufl., Stuttgart 2005.

Cremer, Udo
(KSt-Guthaben) Jahresabschluss 2007: Bilanzierung des Körperschaftsteuerguthabens, in: BBK, Fach 4, S. 2155 – 2158.

Dahlke, Jürgen,
von Eitzen, Bernd
(Überleitungsrechnung) Steuerliche Überleitungsrechnung im Rahmen der Bilanzierung latenter Steuern nach IAS 12, in: DB, 56. Jg., 2003, S. 2237 – 2243.

Deutsches Steuerberater-Institut e. V.(Hrsg.)
(DBR) Deutsche Bilanzierungsrichtlinien, Offenburg 2000, Stand: 10/2007.

DRSC e. V.
(Stellungnahme DRS) Stellungnahme DRS vom 21.01.2008 zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG) vom 08.11.2007, www.drsc.de

Eberle, Matthias,
Herz, Carsten
(Rekorverlust) GM schockt mit Rekordverlust, in: Handelsblatt, 47. Jg., Nr. 216 vom 08.11.2007, S. 13.

Eisele, Wolfgang
(Technik Rewe) Technik des betrieblichen Rechnungswesens, 7. Aufl., München 2002.

Ellrot, Helmut
Förschle, Gerhart
Hoyos, Martin
Winkeljohann, Norbert
(alle Hrsg.)
(BeBiKo) Beck´scher Bilanz-Kommentar, 6. Aufl., München 2006.

Ernsting, Ingo
Loitz, Rüdiger
(PersGes) Zur Bilanzierung latenter Steuern bei Personengesellschaften nach IAS 12, in: DB, 57. Jg., 2004, S. 1053 – 1060.

Ernsting, Ingo
(StSenkG) Auswirkungen des Steuersenkungsgesetzes auf die Steuerabgrenzung in Konzernabschlüssen nach US-GAAP und IAS, in: WPg, 54. Jg., S. 11 – 22.

Europäische Kommission
Mitteilung der Kommission über ein vereinfachtes Unternehmensumfeld in den Bereichen Gesellschaftsrecht, Rechnungslegung und Abschlussprüfung, Mitteilung vom 10.07.2007, ec.europa.eu.

Falterbaum, Hermann, Bolk, Wolfgang Reiß, Wolfram Eberhart, Roland — (Buchführung), Buchführung und Bilanzierung, 20. Aufl., Achim 2007.

Federmann, Rudolf Kußmaul, Heinz Müller, Stefan (Hrsg.) — (HdB) Handbuch der Bilanzierung, Freiburg 1960, Stand: Dezember 2007.

Fischer, Wolfgang Wilhelm — (IAS 12) Bilanzierung von latenten Steuern (deferred taxes) nach IAS 12, in: BBK 2002, Fach 20, S. 669 – 679.

Freiberg, Jens — (Steuerbasis) Änderung der Steuerbasis in der Steuerlatenzrechnung nach IFRS, in: PIR, 2. Jg., 2006, S. 205 – 206.

Freidank, Carl-Christian Velte, Patrick — (Rechnungslegung) Rechnungslegung und Rechnungslegungspolitik, 1. Aufl., Stuttgart 2007.

Fülbier, Rolf Uwe Mages, Monika K. — (Personengesellschaften) Überlegungen zur Bilanzierung latenter Steuern bei Personengesellschaften nach IAS 12, in: KoR, 7. Jg., 2007, S. 69 – 79.

Gräbsch, Ivonne — (DRS 10), Bilanzierung latenter Steuern im Konzernabschluss nach DRS 10, in: StuB, 4. Jg., 2002, S. 743 – 750.

Hauck, Anton Prinz, Ulrich Berger, Axel — (Prognosezeitraum) Bilanzierung latenter Steuern auf steuerliche Verlustvorträge nach IAS12 – Streitiger Prognosezeitraum zum Verlustverrechnung, in: DB, 60. Jg., 2007, S. 412 – 415.

Häuselmann, Holger — (JStG 2008) Steuerliche Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2008 vom 08.11.2007, in: BB, 63. Jg., 2008, S. 20 – 26.

Heidenreich, Jürgen — (Geringwertige Wirtschaftsgüter) Geringwertige Wirtschaftsgüter ab 2008, in: BBK, Fach: 12, S. 7033 – 7038.

Hillmer, Hans-Jürgen — (BilMoG und SME-IFRS) BilMoG und SME-IFRS – Chance oder Belastung für deutsche Unternehmen?, in: KoR, 7. Jg., 2007, S. 429 – 432.

Hirschberger, Wolfgang — (Investitionsabzugsbetrag) Passive Latente Steuern als Folge des Investitionsabzugsbetrag nach § 7g EStG n. F., in: DStR, 45. Jg., 2007, S. 2272 – 2274.

Hofbauer, Max A. Albrecht, Werner Grewe, Wolfgang Kupsch, Peter Scherrer, Gerhard (Hrsg.) — (BHdR) Bonner Handbuch der Rechnungslegung, 2. Aufl., 39. Aktualisierung, Bonn , Stand: November 2007.

Horschitz, Harald Groß Walter Fanck, Bernfried — (Bilanzsteuerrecht) Bilanzsteuerrecht und Buchführung, 11. Aufl., Stuttgart 2007.

Hüttche, Tobias — (Änderungen der Rechnungslegung) Modernes Bilanzrecht – Änderungen der Rechnungslegung durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG), in: WiSt, 37. Jg., 2008, S. 279 – 281.

IDW e. V. — (Stellungnahme) Stellungnahme zum Referentenentwurfes eines Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG) v. 04.01.2008, www.idw.de.

IDW e. V. (Hrsg.) — (WP-Handbuch) WP-Handbuch 2006, Band 1, 13. Aufl., Düsseldorf 2006.

Karrenbock, Holger — (Latente Steuern) Latente Steuern in Bilanz und Anhang, 1. Aufl., Düsseldorf 1991.

Kirsch, Hanno — (Unternehmensteuerreform) Auswirkungen der Unternehmensteuerreform 2008 auf die Bilanzierung und Bewertung latenter Steuern nach IAS 12, in: DStR, 45. Jg., 2007, S. 1268 – 1273.

Kirsch, Hanno — (Zins- und Verlustvorträge) Aktive latente Steuern aus Zins- und Verlustvorträgen nach dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008, in: PIR, 3. Jg., 2007, S. 237 – 242.

Kirsch, Hanno — (Latente Steuern bei PersGes) Abgrenzung latenter Steuern bei Personengesellschaften in Deutschland nach IAS 12, in: DStR, 40. Jg., 2002, S. 1875 – 1880.

Klein, Oliver — (Bilanzierung latenter Steuern) Die Bilanzierung latenter Steuern nach HGB, IAS und US-GAAP im Vergleich, in: DStR, 39. Jg., 2001, S. 1450 – 1456.

Klett, Christian — (Internationalisierung) Internationalisierung der Rechnungslegung im Mittelstand: BilMoG versus IFRS for SMEs? in: BBB, 6. Jg., 2008, S. 43 – 45.

Köhler, Annette G.
Marten, Kai-Uwe
Schlereth, Dieter
(Gläubigerschutz) Gläubigerschutz durch bilanzielle Kapitalerhaltung, in: DB , 60. Jg., 2007, S. 2729- 2732.

Küting, Karlheinz
(Geplante Neuregelungen) Geplante Neuregelungen der Bilanzansatzwahlrechte durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, in: BB, 63. Jg., 2008, S. 1330 – 1334.

Küting, Karlheinz
Zwirner, Christian
(Bilanzbild) Quantitative Auswirkungen der IFRS-Rechnungslegung auf das Bilanzbild in Deutschland, in: KoR, 7. Jg., 2007, S. 92-102.

Küting, Karlheinz
Gattung, Andreas
(Timing und Temporary Differences), Abgrenzung latenter Steuern auf timing und temporary differences, in: StuB, 7. Jg., 2005, S. 241 – 248.

Küting, Karlheinz
Zwirner, Christian
(Dominanz) Abgrenzung latenter Steuern nach IFRS in der Bilanzierungspraxis in Deutschland: Dominanz der steuerlichen Verlustvorträge, in: WPg, 60. Jg., 2007, S. 555 – 562.

Küting, Karlheinz
Weber, Claus-Peter
(Hrsg.)
(HdR) Handbuch der Rechnungslegung Einzelabschluss, 5. Aufl., 2. Aktualisierung, Stuttgart 2006, Stand: November 2006.

Küting, Karlheinz
Zwirner, Christian
(Indikationsfunktion) Zunehmende Bedeutung und Indikationsfunktion latenter Steuern in der Unternehmenspraxis, in: BB, 60. Jg., 2005, S. 1553 – 1562.

Küting, Karlheinz
Zwirner, Christian
(Unternehmenspraxis) Latente Steuern in der Unternehmenspraxis: Bedeutung für Bilanzpolitik und Unternehmensanalyse – Grundlage sowie empirischer Befund in 300 Konzernabschlüssen von in Deutschland börsennotierten Unternehmen -, in: WPg, 56. Jg., 2003, S. 301 – 316.

Küting, Karlheinz
(Einfluss des Steuerrechts) Der Einfluss des Steuerrechts auf die Handelsbilanz, in: NWB Beilage 2, 1998, S. 2 – 32.

Lochner, Stefan
(Einzel- und Konzernabschluss) Latente Steuern im Einzel- und Konzernabschluss, in: BB, 44. Jg., 1989, S. 2289 – 2300.

Loitz, Rüdiger
Neukamm, Michael
(Zinsvortrag) Der Zinsvortrag und die Bilanzierung von latenten Steueransprüchen, in: WPg, 61. Jg., 2008, S. 196 – 203.

Loitz, Rüdiger
(Latente Steuern nach BilMoG) Latente Steuern nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG), DB, 61. Jg., 2008, S. 249 – 256.

Loitz, Rüdiger (Steueransprüche für Verlustvorträge) Bilanzierung latenter Steueransprüche für Vorträge noch nicht genutzter steuerlicher Verluste nach IFRS, in: WPg, 60. Jg., 2007, S. 778 – 787.

Loitz, Rüdiger (Überleitungsrechnung) Latente Steuern und steuerliche Überleitungsrechnung – Unterschiede zwischen IAS/IFRS und US-GAAP-, in: WPg, 57. Jg., 2004, S. 1177 – 1194.

Loitz, Rüdiger
Rössel, Carsten (Diskontierung) Die Diskontierung von latenten Steuern, in: DB, 55. Jg., 2002, S. 645 – 651.

Lück, Wolfgang (Rechnungslegung) Rechnungslegung nach Handels- und Steuerrecht, 7. Aufl., Bonn 1996.

Lüdenbach, Norbert
Hoffmann, Wolf-Dieter (Schatten) Die langen Schatten der IFRS über der HGB-Rechnungslegung, in: DStR, 45. Jg., 2007, Beihefter zu Heft 50.

Luttermann, Claus
Großfeld, Bernhard (Bilanzrecht) Bilanzrecht – Die Rechnungslegung in Jahresabschluss und Konzernabschluss nach Handelsrecht und Steuerrecht, Europarecht und IAS/IFRS, 4. Auflage, Heidelberg 2005.

Mammen, Andreas (Konzernsteuerquote) Der Einfluss der Steuerlatenz auf die Konzernsteuerquote, in: PIR, 3. Jg., 2007, S. 105 – 110.

Marten, Kai-Uwe
Weiser, M. Felix
Köhler, Annette G. (Tendenz) Aktive latente Steuern auf steuerliche Verlustvorträge: zunehmende Tendenz zur Aktivierung, in: BB, 58. Jg., 2003, S. 2335 – 2341.

Marx, Franz Jürgen (externe Rechnungslegung) Steuern in der externen Rechnungslegung, 1. Aufl., Herne/Berlin 1998.

Meyer, Claus (Wesentliche Änderungen) Bilanzmodernisierungsgesetz (BilMoG) - die wesentlichen Änderungen im Regierungsentwurf, in: DStR, 46. Jg., S. 1153 – 1155.

Mujkanovic, Robin (GWG) Geringwertige Wirtschaftsgüter nach HGB und IFRS vor dem Hintergrund der Unternehmensteuerreform 2008 und des BilMoG-E, in: StuB, 10. Jg., 2008, S. 25 – 29.

Neumann, Patrik (Steuerabgrenzung im HR) Die Steuerabgrenzung im handelsrechtlichen Jahresabschluss, 1. Aufl., Frankfurt a. M. 1992.

IDW (Berichterstattung) Berichterstattung über die 208. Sitzung des HFA vom 03. und 04. Juli 2007, in: IDW Fachnachrichten, 2007, S. 506 – 508.

Oser, Peter
Roß, Norbert
Wader, Dominic
Drögemüller, Steffen
(Neuregelungen) Ausgewählte Neuregelungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) – Teil 1, in: WPg, 61. Jg., 2008, S. 49 – 62.

Ott, Hans
(Problembereiche) Problembereiche des Investitionsabzugsbetrags nach § 7g EStG, in: StuB, 10. Jg., 2008, S. 247 – 250.

Peemöller, Volker H.
(Brennpunkte) Aktuelle Brennpunkte der Rechnungslegung, in: KoR, 8. Jg., 2008, S. 46 – 50.

Petersen, Karl
Zwirner, Christian
(Umbruch) Deutsche Rechnungslegung und Prüfung im Umbruch, in: KoR, 8. Jg., 2008, Beilage 1, S. 5 – 31.

Petersen, Karl
Zwirner, Christian
(im Lichte des BilMoG) Latente Steuern im Lichte des BilMoG – Mehrfache Ausweitung des Anwendungsbereichs, in. StuB, 10. Jg., 2008, S. 205 – 212.

Rabeneck, Jasmin
Reichert, Gudrun
(Einzelabschluss I) Latente Steuern im Einzelabschluss (Teil II), in: DStR, 40. Jg., 2002, 40. Jg., 2002, S. 1366 – 1372.

Rabeneck, Jasmin
Reichert, Gudrun
(Einzelabschluss II) Latente Steuern im Einzelabschluss (Teil II), in: DStR, 40. Jg., 2002, S. 1409 – 1416.

Rammert, Stefan
(Steuerlatenz) Steuerlatenz im IFRS-Abschluss – Gestaltung und Analyse -, in: PIR, 1. Jg. 2005, S. 7 – 13.

Rau, Hanns-Adolf
Schmidt, Wolfgang
(Behandlung Steuerabgrenzung) Die bilanzielle Behandlung von Steuerabgrenzungen, in: BB, 43. Jg., 1988, S. 170 – 173
.

Schildbach, Thomas
(Kuriositäten) Latente Steuern auf permanente Differenzen und andere Kuriositäten – Ein Blick in das gelobte Land jenseits der Maßgeblichkeit, in: WPg, 51. Jg., 1998, S. 939 – 947.

Seibert, Ulrich
(10-Punkte) Das 10-Punkte-Programm „Unternehmensintegrität und Anlegerschutz, in: BB, 58. Jg., 2003, S. 693 – 698.

Theile, Carsten
(Reform) Reform des Bilanzrechts durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – Übersicht der wesentlichen Änderungen für den Jahresabschluss (Teil 1), in: BBK, Fach 2, Seite 1321 – 1332.

Theile, Carsten
(Auswirkungen) Die Auswirkungen des Referentenentwurfs zum Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes auf die Rechnungslegung der GmbH, in: GmbHR, 98. Jg., 2007, S. 1296 – 1300.

Theile, Carsten (Latente Steuern im Konzern-JA) Latente Steuern im HGB-Konzernabschluss nach DRS 10, in: BBK, Fach 12, S. 8239 – 8248.

Velte, Patrick (Informationsfunktion) Auswirkungen des BilMoG-RefE auf die Informations- und Zahlungsbemessungsfunktion des handelsrechtlichen Jahresabschlusses, in: KoR, 8. Jg., 2008, S. 61 – 73.

Velte, Patrick (Bestandsaufnahme) Der Regierungsentwurf für ein Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – Erste Bestandsaufnahme wesentlicher handels- und steuerrechtlicher Novellierungen gegenüber dem Referentenentwurf, in: StuB, 10. Jg., S. 411 – 419.

VMEBF e. V. (Familienunternehmen) Kritische Auseinandersetzung mit dem Reg-E eines BilMoG aus der Sicht von Familienunternehmen, in: KoR, 8. Jg., 2008, S. 357 – 363.

Wehrheim, Michael
Adrian, Gerrit (Steuerabgrenzung) Ebenen und Zeiträume der latenten Steuerabgrenzung in IAS- und HGB-Abschlüssen bei organschaftlich verbundenen Unternehmen, in: WPg, 56. Jg., 2003, S. 1058 – 1062.

Wendholt, Wolfgang (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz) Zum Referentenentwurf des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG): Bilanzierung von latenten Steuern im Einzel- und Konzernabschluss, DB, 61. Jg., 2008, Beilage 1, S. 49 – 52.

Weyand, Stefan (§ 274 HGB) Die Bilanzierung latenter Steuern nach § 274 HGB, in: DB, 39. Jg., 1986, S. 1185 – 1189.

Wotschofsky, Stefan
Heller, Silke (Konzernabschluss) Latente Steuern im Konzernabschluss, in: IStR, 11. Jg., 2002, S. 819 – 824.

Wulfmeier, Frank A. (Ergänzungsbilanzverluste) Rückstellung für quasi-permanente Steuerlatenzen aus Ergänzungsbilanzverlusten, in: BB, 50. Jg., 1995, S. 1179 – 1184.

Die zugesandten Unterlagen haben Ihre Ansprüche erfüllt? Sie wollen unsere Arbeit weiterhin unterstützen, auch finanziell?

Werden Sie Mitglied in unserem Förderverein!

Füllen Sie hierzu bitte einfach den umseitigen Mitgliedsantrag aus und senden uns diesen zu oder sprechen Sie den Geschäftsführer Prof. Dr. Wolfgang Hirschberger, Tel. (0 77 20) 39 06-140, E-Mail: hirschberger@ba-vs.de, hierauf an. Der Jahresbeitrag für Unternehmen/Institutionen beträgt derzeit 75 €.

Wir freuen uns selbstverständlich auch über eine

Einzelspende,

für die Sie umgehend eine Spendenbescheinigung erhalten. Die Bankverbindung lautet: Volksbank Donau-Neckar eG (BLZ 643 901 30), Konto-Nr. 128 103 000.

Der Partnerverein ist eine seit 1983 bestehende, gemeinnützige Institution, in der sich

- die Ausbildungsstätten,
- Lehrbeauftragte und Professoren der Berufsakademie,
- Absolventen und Studenten und
- Freunde der Berufsakademie

engagieren, um

- für die Idee der Berufsakademie zu werben,
- die Verbundenheit der Berufsakademie mit ihren ehemaligen Studenten, mit Dozenten, Freunden und Förderern zu pflegen,
- die Lehrtätigkeit an der Berufsakademie Villingen-Schwenningen, ihre Studenten und Absolventen zu fördern und
- Aus-, Fort- und Weiterbildungsmaßnahmen zu organisieren und durchzuführen,
- Studenten einen Auslandsaufenthalt zu ermöglichen.

Als Mitglied des Partnervereins

- werden Sie zu allen Akademieabenden (Vorträge über aktuelle Themen) eingeladen; die Teilnahme ist kostenlos.
- erhalten Sie den quartalsweise erscheinenden „BA Blickpunkt“, um sich immer über die aktuellen Entwicklungen an Ihrer Berufsakademie auf dem Laufenden zu halten,
- unterstützen Sie mit Ihrem Beitrag die aktuellen Studierenden und finanzieren Anschaffungen, die sonst nicht getätigt werden könnten,
- halten Sie Kontakt zu uns und das ist uns wichtig.

Zusätzliche Informationen erhalten Sie auch unter **www.ba-vs-partnerverein.de**

PARTNER DER BERUFSAKADEMIE
VILLINGEN-SCHWENNINGEN E.V.

An den
Partner der Berufsakademie
Villingen-Schwenningen e. V.
Friedrich-Ebert-Straße 30
78054 Villingen-Schwenningen

FAX-Nr. (07720) 3906-119

Aufnahmeantrag

Hiermit beantrage ich die Aufnahme in den Verein Partner der Berufsakademie Villingen-Schwenningen e. V. Ich bin damit einverstanden, dass meine persönlichen Daten zum Zwecke der Mitgliederverwaltung und des Beitragseinzuges elektronisch gespeichert werden.

Unternehmen/Institution:		
Ansprechpartner/in:		
Strasse:	PLZ:	Ort:
Telefon:	E-Mail:	
Datum:	Unterschrift:	

Abbuchungsermächtigung

Ich ermächtige den Partner der Berufsakademie Villingen-Schwenningen e.V. jederzeit widerruflich den Jahresbeitrag von meinem u. a. Konto abzubuchen.

Kontonummer:	BLZ:
Bank/Spk.:	
Datum:	Unterschrift:

Disk 8/2008