

Top Beitrag | Schnell gelesen

Bilanzreform durch das MicroBilG für Kleinstkapitalgesellschaften

Anfang Juli hat das BMJ den Entwurf eines Kleinstkapitalgesellschaften-Bilanzrechtsänderungsgesetzes – MicroBilG vorgelegt. Ziel ist es, bereits für 2012 zum Bürokratieabbau Kleinstgesellschaften die Rechnungslegung zu erleichtern.

[Ausführlicher Beitrag
ab Seite 786](#)

I. Europarechtlicher Hintergrund

Im Jahr 2008 hat die Europäische Kommission vorgeschlagen, Kleinstkapitalgesellschaften aus dem Anwendungsbereich der 4. EG-Richtlinie zu entlassen, weil sie meist nicht grenzüberschreitend tätig seien und so Bürokratie abgebaut werden könne. Der Europarat indes lehnte es ab, Kleinstkapitalgesellschaften völlig aus der 4. EG-Richtlinie zu entlassen. Als **Kompromiss** erhielten sie als **Wahlrecht** aber Erleichterungen im Zuge der sog. Micro-Richtlinie. Den Mitgliedstaaten steht somit frei, inwieweit sie diese Wahlrechte nutzen. Das BMJ hat nun zur Umsetzung der Micro-Richtlinie den Referenten-Entwurf des MicroBilG vorgelegt.

Q 4. EG-Richtlinie
→DAAAD-29054]

II. Inhalt des MicroBilG

Das MicroBilG hat im Kern folgenden Inhalt:

- Kleinstkapitalgesellschaften sind definiert als Kapitalgesellschaften, die an zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren mindestens zwei der drei Merkmale nicht überschreiten: **350.000 € Bilanzsumme** nach Abzug eines auf der Aktivseite ausgewiesenen Fehlbetrags, **700.000 € Umsatzerlöse** in den zwölf Monaten vor dem Abschlussstichtag und im Jahresdurchschnitt **zehn Arbeitnehmer**.
- Die vereinfachte Bilanz umfasst nur noch Anlagevermögen, Umlaufvermögen, Unterschiedsbetrag aus Vermögensverrechnung, Eigenkapital, Rückstellungen und Verbindlichkeiten.
- Die GuV verkürzt sich auf Nettoumsatzerlöse, sonstige Erträge, Materialaufwand, Personalaufwand, Abschreibungen, sonstige Aufwendungen, Steuern und Ergebnis.
- Ein Anhang darf bis auf einige wenige Zusatzangaben entfallen.
- Für die Offenlegung soll ein Hinterlegungsauftrag genügen, es würde keine elektronische Veröffentlichung mehr erfolgen. Interessierte Dritte würden aber eine kostenpflichtige Kopie der Bilanz erhalten können.

Definition der „Kleinstkapitalgesellschaften“

Stark vereinfachte Bilanz und GuV

Anhang und elektronische Veröffentlichung entfallen

III. Praktische Konsequenzen des MicroBilG

Jahresabschlüsse von Unternehmen gehören zu den wichtigsten Informationsgrundlagen jeder Bonitätsprüfung. Die elektronische Analyse der Daten ermöglicht es, Kennzahlen zu Bonitätsurteilen zu verdichten. Durch die elektronische Veröffentlichung des Jahresabschlusses seit dem EHUG 2007 war es auch für Unternehmen leicht, die Abschlüsse von Geschäftspartnern z. B. im Hinblick auf eine Überschuldung zu prüfen. Hierzu rufen sie mehr als **116.000 Abschlüsse pro Kalendertag elektronisch ab**.

Wichtige Kennzahlen lassen sich nicht mehr berechnen

Die Reduktion des Informationsumfangs durch die verkürzte Bilanz und GuV macht es unmöglich, wichtige Kennzahlen zu berechnen, z. B. die Umschlagdauer der Vorräte oder das Kundenziel. In der GuV lassen sich Renditekennzahlen nicht mehr ermitteln. Gleichzeitig werden viele **Kreditgeber** sich nicht mit derartig verkürzten Abschlüssen zufrieden geben (dürfen). Weil die Kleinstkapitalgesellschaften die Daten also meist ohnehin vorhalten müssen, ist zweifelhaft, ob es zu einem Bürokratieabbau kommt.

Ziel Bürokratieabbau verfehlt

Kreditgeber werden meist mehr Daten fordern

Steuerrecht aktuell

BERND RÄTKE*

Bilanzierung | Rückstellung für künftige Außenprüfung bei Großbetrieb auch ohne Prüfungsanordnung zulässig

BFH, Urteil vom 6. 6. 2012

- I R 99/10

→TAAAE-16281]

Überwiegende Wahrscheinlichkeit einer Außenprüfung bei Großbetrieben

Abzinsung mit 5,5 % erforderlich

Abweichung von der Finanzverwaltung

Neue Größenklassen ab 2013

Rückstellung auch bei Außenprüfung über Körperschaftsteuer

Keine Rückstellung für künftigen Buchführungsaufwand

Ein Großbetrieb muss eine Rückstellung für die Kosten einer künftigen Außenprüfung bilden, die bereits abgelaufene Wirtschaftsjahre betreffen wird. Es kommt nicht darauf an, dass am Bilanzstichtag bereits eine Prüfungsanordnung vorliegt.

Nach dem BFH spricht bei Großbetrieben¹ eine überwiegende Wahrscheinlichkeit für eine Außenprüfung: So betrug im Streitjahr 2006 die Prüfungsquote für Großbetriebe 80 %. Deshalb kommt es angesichts dieser Prüfungsquote nicht darauf an, ob die Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erfolgt ist oder ob das FA am Bilanzstichtag bereits die Prüfung angeordnet hat.

Über die **Höhe der Rückstellung** gab es im BFH-Fall keinen Streit. Anzusetzen sind die künftigen Sach- und Personalaufwendungen, die aufgrund der Außenprüfung anfallen werden². Der Ansatz erfolgt mit den **Gemeinkosten** und ist nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e EStG mit einem Zinssatz von 5,5 % abzuzinsen.

Hinweis: Der BFH weicht von der Auffassung der Finanzverwaltung ab, die für eine Rückstellungsbildung eine Prüfungsanordnung zum Bilanzstichtag fordert³. Für jeden Großbetrieb kommt damit nach dem BFH eine Rückstellung aufgrund einer künftigen Außenprüfung in Betracht. Ab 2013 gelten übrigens neue Größenmerkmale für die Einstufung in Groß-, Mittel- oder Kleinbetriebe⁴. Maßgeblicher Zeitpunkt für die Einstufung in eine der drei Größenklassen ist der Zeitpunkt der Prüfungsanordnung. Die Rückstellung kann im Übrigen auch insoweit gebildet werden, als sich die Außenprüfung voraussichtlich auf die Körperschaftsteuer beziehen wird. Zwar ist die Körperschaftsteuer samt Nebenleistungen nach § 10 Nr. 2 KStG nicht abziehbar; hierzu gehört aber nicht der Sach- und Personalaufwand für die Betreuung einer künftigen Außenprüfung, die sich auf die Körperschaftsteuer bezieht. Weiterhin ausgeschlossen bleibt jedoch die Bildung einer Rückstellung für den zu erwartenden Buchführungsaufwand z. B. durch Anpassungsbuchungen, der durch eine künftige Außenprüfung ausgelöst wird⁵. Hier fehlt es an einem hinreichenden Vergangenheitsbezug.

Zum Thema:

- infoCenter, Betriebsprüfung →PAAAB-04785]
- Zeidler/Mißbach, Rückstellungen von A-Z: Betriebsprüfung (Außenprüfung) →CAAAC-42499]

* Bernd Rätke, Vorsitzender Richter am Finanzgericht Berlin-Brandenburg, BBK-Herausgeber.

¹ §§ 3, 4 Abs. 2 BpO.

² Vgl. hierzu Zeidler/Mißbach, Rückstellungen von A-Z: Betriebsprüfung (Außenprüfung) →CAAAC-42499], unter Abschnitt II.

³ H 5.7 Abs. 4 EStH.

⁴ BMF, Schreiben vom 22. 6. 2012 - IV A 4 - S 1450/09/10001, BStBl 2012 I S. 689 →JAAAE-12985].

⁵ BFH, Urteil vom 24. 8. 1972 - VIII R 21/69, BStBl 1973 II S. 55 →RAAAA-90864].

- Happe, Rückstellungen für Kosten künftiger Betriebsprüfungen – Bilanzierung und Berechnung, BBK 10/2011 S. 479 [→YAAAD-82316].
- Arbeitshilfe, Zulässigkeit der Rückstellung für die Kosten einer zukünftigen Betriebsprüfung bei einem Großbetrieb – Mustereinspruch [→PAAAD-80349]. ■

Bilanzierung | Keine Rückstellung wegen Überschreitung der kassenärztlichen Verordnungskosten

Ein bilanzierender Arzt darf eine Rückstellung wegen Überschreitung der zulässigen Verordnungskosten erst dann bilden, wenn der Prüfungsausschuss der Kassenärztlichen Vereinigung (KV) eine **Rückforderung beschlossen** hat. Denn erst dann ist die Zahlungsverpflichtung dem Grunde nach hinreichend konkretisiert.

Hingegen genügt es nicht, dass die KV dem Arzt eine Abweichung seiner Verordnungsweise von den Durchschnittswerten oder eine Überschreitung der Richtgrößen mitteilt. Denn hierbei handelt es sich lediglich um eine Information, die den Vertragsärzten eine **Beobachtung ihrer Verordnungstätigkeit** ermöglichen soll.

Auch die Einleitung eines Prüfverfahrens soll nach dem FG Bremen noch keine Rückstellungsbildung rechtfertigen, weil dies nicht zwingend zu einem Regress führe.

FG Bremen, Urteil vom 8. 2. 2012 - 1 K 32/10 (5) [→YAAE-03587], Rev. beim BFH: VIII R 13/12

Mitteilung über Abweichung genügt nicht

Einleitung eines Prüfverfahrens rechtfertigt keine Rückstellung

Zum Thema:

- infoCenter, Rückstellungen in der Steuerbilanz [→SAAAD-82733].
- Heinrich, Das Urteil der Woche: Rückstellungen für Regressforderungen der Krankenkassen, NWB 12/2012 S. 960 [→QAAAE-04459].
- Wiedemann, Verteidigungsmöglichkeiten des regressbedrohten Vertragsarztes, NWB 12/2010 S. 903 [→AAAAD-39566]. ■

Bilanzierung | Rückstellungsverbot für nachträgliche Anschaffungskosten

Das Rückstellungsverbot des § 5 Abs. 4b Satz 1 EStG für künftige Anschaffungs- oder Herstellungskosten gilt auch für Aufwendungen, die in einem zukünftigen Jahr als nachträgliche Anschaffungskosten zu aktivieren sind.

Das Rückstellungsverbot differenziert damit nicht zwischen erstmaligen und nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Es betrifft folglich auch Aufwendungen für bereits vorhandene Wirtschaftsgüter, wenn diese Aufwendungen bei dem vorhandenen Wirtschaftsgut zu nachträglichen Anschaffungskosten führen.

Das Urteil des FG Köln betraf eine Rückstellung für eine Nachschussverpflichtung gegenüber einer Tochter-GmbH. Das FG erkannte die Rückstellung nicht an, weil der Nachschuss zu **nachträglichen Anschaffungskosten auf die Beteiligung** an der Tochter-GmbH geführt hätte. Die Rückstellung musste daher gewinnerhöhend aufgelöst werden.

FG Köln, Urteil vom 30. 5. 2012 - 10 K 2477/11 [→LAAAE-14989]

Keine Unterscheidung zwischen erstmaligen und nachträglichen Anschaffungskosten

Hinweis: Hingegen gilt das Rückstellungsverbot des § 5 Abs. 4b EStG nach der neuen BFH-Rechtsprechung nicht, wenn die Aufwendungen aufgrund eines Aktivierungsverbots wie z. B. nach § 5 Abs. 2a EStG nicht aktiviert werden dürfen, sondern als Betriebsausgabe sofort abziehbar wären⁶.

Zum Thema:

- infoCenter, Rückstellungen in der Steuerbilanz [→SAAAD-82733].

⁶ BFH, Urteil vom 8. 9. 2011 - IV R 5/09 [→LAAAD-95591].

- Zeidler/Mißbach, Rückstellungen von A-Z: Anschaffungskosten (Herstellungskosten) ➔GAAAC-424761. ■

Bilanzierung | OFD zur Maßgeblichkeit bei der steuerlichen Rückstellungsberechnung

OFD Münster, Vfg. vom 13. 7. 2012 - S 2170a - 234 - St 12 - 33
➡YAAAE-13323]

Abweichungen aufgrund des BilMoG

Keine Maßgeblichkeit bei Pensionsrückstellungen

Hinweis: Zu einem niedrigeren handelsbilanziellen Rückstellungswert kann es aufgrund der Änderungen des § 253 HGB durch das BilMoG kommen.

- So sind Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr handelsrechtlich abzuzinsen, und zwar nach § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB mit dem ihrer Restlaufzeit entsprechenden durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen sieben Geschäftsjahre. Dabei erstreckt sich der Abzinsungszeitraum über den Zeitpunkt des Beginns der Erfüllung hinaus.
- Steuerlich kommt es hingegen nur zu einer Abzinsung bis zum Beginn der Erfüllung der Sachleistungsverpflichtung⁷.

Die OFD leitet ihre Auffassung aus dem Maßgeblichkeitsgrundsatz des § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG ab. Zu beachten ist aber, dass der Maßgeblichkeitsgrundsatz bei der Bewertung von Rückstellungen gemäß § 5 Abs. 6 EStG nicht uneingeschränkt gilt: So sind Pensionsrückstellungen mit dem Teilwert gemäß § 6a Abs. 3 EStG zu bewerten⁸.

Zum Thema:

- Zeidler/Mißbach, Rückstellungen in der Steuerbilanz ➔SAAAD-82733].
- Skoluda/Meyer-Hollatz, Einzelfragen zur handelsrechtlichen Bilanzierung von Verbindlichkeitsrückstellungen, StuB 9/2012 S. 343 ➔KAAAE-08910].
- Endert/Sepetauz, Bildung einer Rückstellung für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen, BBK 5/2012 S. 207 ➔AAAAE-03060]. ■

Bilanzierung | Bilanzierung von Bearbeitungsgebühren für Darlehen und stille Beteiligung

FG München, Urteil vom 7. 2. 2012 - 6 K 867/09
➡FAAAE-05679]

Bearbeitungsgebühr für Darlehen: Betriebsausgabe bei Kündigungs möglichkeit

Bearbeitungsgebühr des Geschäftsinhabers für stille Beteiligung: Anschaffungskosten und AfA auf Laufzeit

Das FG München hat sich zur Bilanzierung von Bearbeitungsgebühren bei Darlehen einerseits und stillen Beteiligungen andererseits geäußert. Danach gilt:

- Der **Darlehensnehmer** muss eine Bearbeitungsgebühr für ein Darlehen nicht als aktiven RAP bilanzieren, wenn er das Darlehen jederzeit mit einer 20-tägigen Frist kündigen kann und im Fall der Kündigung keinen Rückerstattungsanspruch hat. Eine solche Kündigungsmöglichkeit ist nicht nur theoretischer Natur, weil bei einem Sinken des Zinsniveaus eine Kündigung mit anschließender Umschuldung zu erwarten ist. Damit ist die **Bearbeitungsgebühr in voller Höhe Betriebsausgabe**.
- Die vom **Geschäftsinhaber** zu zahlende Bearbeitungsgebühr für die Begründung einer **stillen Gesellschaft** gehört hingegen zu den Anschaffungskosten der stillen Beteiligung. Sie ist daher zu aktivieren und auf die Laufzeit der stillen Beteiligung abzuschreiben. Im Gegensatz zu einem Darlehen führt die stille Beteiligung zu einer

⁷ § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG.

⁸ § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e Satz 2 EStG.

⁹ BMF, Schreiben vom 12. 3. 2010 - IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl 2010 I S. 239, Tz. 9 ff. ➔HAAAD-40121]; siehe auch Rätke/Theile, Bilanzpolitik im steuerlichen Wahlrechtsbereich nach dem BMF-Schreiben vom 12. 3. 2010, BBK 7/2010 S. 306, 309 ➔PAAAD-40221].

Innengesellschaft, die aus Sicht des Geschäftsinhabers einen „qualifizierten“ Kredit darstellt und auf einen Betriebserwerber übertragbar ist.

Hinweis: Der BFH hat vor kurzem zwei Urteile zur Bilanzierung von Bearbeitungsgebühren bei Darlehen veröffentlicht¹⁰. Danach ist zwar grundsätzlich ein aktiver RAP zu bilden; dies gilt aber nur dann, wenn eine Kündigung des Darlehens nur rein theoretischer Natur ist. Für das FG lag hingegen eine Kündigung nahe, weil der Darlehensnehmer im Fall sinkender Zinsen von seinem Kündigungsrecht Gebrauch machen würde.

Die Bearbeitungsgebühr für eine stille Beteiligung war im Streitfall vom Geschäftsinhaber zu entrichten. Hier folgte das FG der BFH-Rechtsprechung¹¹ zur steuerlichen Behandlung auf Seiten des stillen Gesellschafters: Danach stellt die Bearbeitungsgebühr für den stillen Gesellschafter Anschaffungskosten (und nicht Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen) dar. Dies muss nach dem FG dann auch für den Geschäftsinhaber gelten.

Rechtsprechung des BFH zu Bearbeitungsgebühren bei Darlehen

Bei stiller Beteiligung
Gleichklang zwischen
Gesellschafter und
Geschäftsinhaber

Zum Thema:

- infoCenter, Finanzierungskosten [→FAAAB-03397].
- Born, Rechnungsabgrenzung bei Bearbeitungsentgelten für Kredite, NWB 10/2012 S. 802 [→PAAAE-03311].
- Horst, BFH überdenkt Abgrenzungspflicht für Bearbeitungsentgelte, NWB 44/2011 S. 3688 [→HAAAD-94204].
- Micker, „Bearbeitungsentgelt“ für einen Kredit, KSR 10/2011 S. 6 [→WAAAD-93185]. ■

Bilanzierung | Nur anteilige Aufdeckung stiller Reserven bei Übertragung auf Zbragesellschaft

Beim Verkauf eines Wirtschaftsguts des Betriebsvermögens durch einen gewerblich tätigen Gesellschafter an „seine“ vermögensverwaltende Personengesellschaft (sog. Zbragesellschaft¹²) werden die stillen Reserven nicht aufgedeckt, soweit der Gesellschafter an der vermögensverwaltenden Personengesellschaft beteiligt ist. Bei einer Beteiligung von 99 % kommt es damit nur im Umfang von 1 % zu einer **Aufdeckung und Besteuerung der stillen Reserven**.

BFH, Urteil vom
26. 4. 2012 - IV R 44/09
[→VAAAE-14040]

Nach dem BFH bleibt der gewerblich tätige Gesellschafter trotz des Verkaufs im Umfang seiner Beteiligung an dem Wirtschaftsgut beteiligt. Dies beruht auf der sog. Bruchteilsbetrachtung des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO, wonach dem Gesellschafter einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft die Wirtschaftsgüter der Personengesellschaft anteilig zugerechnet werden. Der „Verkauf“ des Wirtschaftsguts wird damit im Umfang der Beteiligung steuerlich nicht anerkannt, selbst wenn der Kaufpreis fremd-üblich ist.

Bruchteilsbetrachtung bei
vermögensverwaltenden
Personengesellschaften

Beispiel ► A ist gewerblich tätig und mit 99 % an der A-KG beteiligt, die nur Vermietungseinkünfte im Sinne von § 21 EStG erzielt, also vermögensverwaltend tätig ist. Zum Betriebsvermögen des A gehört ein Grundstück mit einem Buchwert von 1 Mio. €, das er zum Verkehrswert von 8 Mio. € an die A-KG veräußert.

Lösung ► Die stillen Reserven von 7 Mio. € werden nur im Umfang von 1 % (= 70.000 €) aufgedeckt und versteuert. Die verbleibenden stillen Reserven werden erst

¹⁰ BFH, Urteile vom 22. 6. 2011 - I R 7/10, BStBl 2011 II S. 870 [→KAAAD-90759]; vom 27. 7. 2011 - I R 77/10, BStBl 2012 II S. 284 [→VAAAD-94166].

¹¹ BFH, Urteil vom 23. 2. 2000 - VIII R 40/98, BStBl 2001 II S. 24 [→WAAAA-88853].

¹² Bei einer Zbragesellschaft handelt es sich um eine vermögensverwaltende Personengesellschaft, an der mindestens ein gewerblich tätiger Gesellschafter beteiligt ist; dieser erzielt dann – im Gegensatz zu den anderen Gesellschaften – gewerbliche Beteiligungseinkünfte.

dann aufgedeckt, wenn die A-KG das Grundstück zu einem Preis über dem Buchwert von 1 Mio. € veräußert.

Bei gewerblichen Personengesellschaften gelten Grundsätze der Mitunternehmerschaft

Hinweis: Bei einem Verkauf an eine gewerblich tätige KG wären die stillen Reserven in voller Höhe aufgedeckt worden, weil bei gewerblichen Personengesellschaften die Bruchteilsbetrachtung des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO durch die Regelung zur Mitunternehmerschaft (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG) verdrängt wird¹³.

Allerdings kann die Aufdeckung der stillen Reserven durch eine unentgeltliche Übertragung oder durch eine Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG vermieden werden; die Personengesellschaft kann dann den Buchwert fortführen.

Zum Thema:

- Kratzsch, Folgen bei Veräußerung von Wirtschaftsgütern an eine vermögensverwaltende Personengesellschaft, KSR 9/2012 S. 3 ➔GAAAE-16310]. ■

Steuerrecht | Keine regelmäßige Arbeitsstätte bei Leiharbeitnehmern

FG Baden-Württemberg, Urteil vom 24. 5. 2012 - 3 K 1226/11
➔KAAAE-15007]

Keine Beschränkung auf Entfernungspauschale

Auch Leiharbeitnehmer können Fahrtkosten mindern

Leiharbeitnehmer haben keine regelmäßige Arbeitsstätte, wenn sie bei einem Entleiher und damit bei einem Kunden ihres Arbeitgebers tätig werden. **Folge:** Sie können die **tatsächlichen Fahrtkosten** von 0,30 € pro gefahrenen Kilometer (Hin- und Rückfahrt) sowie **Verpflegungsmehraufwendungen** für die ersten drei Monate¹⁴ geltend machen.

Nach dem FG Baden-Württemberg sind Leiharbeitnehmer also nicht auf die Entfernungspauschale beschränkt. Der Betrieb des Entleihers ist für den Leiharbeitnehmer keine regelmäßige Arbeitsstätte, weil es sich nicht um eine betriebliche Einrichtung seines eigenen Arbeitgebers (Verleiher) handelt¹⁵. Dies gilt selbst dann, wenn der Leiharbeitnehmer längerfristig beim Entleiher zum Einsatz kommt; denn **sein Einsatz dort könnte jederzeit enden**.

Hinweis: Nach dem FG kommt es nicht darauf an, ob der Leiharbeitnehmer tatsächlich höhere Fahrtkosten hat als ein gewöhnlicher Arbeitnehmer. Das FG weist darauf hin, dass auch Leiharbeitnehmer ihre Fahrtkosten durch Erwerb von Monatskarten oder Bildung von Fahrgemeinschaften minimieren könnten.

Damit weicht das FG in seiner Begründung vom BFH¹⁶ ab: Nach dem BFH hat nämlich ein Arbeitnehmer, der außerhalb seiner regelmäßigen Arbeitsstätte tätig wird, nicht die Möglichkeit, seine Wegekosten gering zu halten. Für die Auslegung des Begriffs der regelmäßigen Arbeitsstätte kommt es aber letztendlich nicht auf die Einsparmöglichkeiten bei den Fahrtkosten an.

Zum Thema:

- Weber/Weißen, Kriterien zur Bestimmung der regelmäßigen Arbeitsstätte, BBK 3/2012 S. 119 ➔QAAAE-01144].
- Weber, Neue BFH-Urteile zur regelmäßigen Arbeitsstätte, BBK 18/2011 S. 859 ➔TAAAD-90863].
- Hilbert, (Keine) regelmäßige Arbeitsstätte in Fällen der Leiharbeit, BBK 20/2010 S. 962 ➔IAAAD-53429]. ■

¹³ BFH, Urteil vom 2. 4. 2008 - IX R 18/06, BStBl 2008 II S. 679 ➔SAAAC-80792].

¹⁴ § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2, § 9 Abs. 5 EStG.

¹⁵ So auch BFH, Urteil vom 10. 7. 2008 - VI R 21/07, BStBl 2009 II S. 818 ➔MAAAC-90731].

¹⁶ BFH, Urteil vom 10. 4. 2008 - VI R 66/05, BStBl 2008 II S. 825 ➔WAAAC-81446].

BUCHFÜHRUNGS-SEMINAR

Korrektur überhöhter oder unterlassener planmäßiger Abschreibungen

VOLKER ENDERT UND KARSTEN SEPETAUZ*

L Prinz/Kanzler (Hrsg.), NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, Herne 2012, Rz. 3539

Die Berechnung und Bilanzierung von Abschreibungen kann in der Praxis mitunter fehlerbehaftet sein. Gründe hierfür können u. a. eine falsche Berechnung des Abschreibungssatzes, die Nichterfassung nachträglicher Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder auch manuelle Fehler sein, z. B. Übertragungs- oder Rechenfehler. Der Beitrag stellt ausgewählte Korrekturbuchungen bei der Berichtigung von Abschreibungen dar.

Inhaltsübersicht

- I. Grundlagen der Bilanzkorrektur bei Abschreibungen
- II. Korrektur von Abschreibungen
- III. Ausgangssachverhalt
- IV. Korrektur der fehlerhaften Abschreibungen

I. Grundlagen der Bilanzkorrektur bei Abschreibungen

1. Abschreibungen in der Handelsbilanz

Abschreibungsgebot der Handelsbilanz

Planmäßige und außerplanmäßige Abschreibungen

Nutzungsdauer

Unabhängig von der Zuordnung zum Anlage- oder Umlaufvermögen, sind in der Handelsbilanz bei Vermögensgegenständen gemäß § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB Abschreibungen vorzunehmen, um einen Werte- bzw. Substanzverzehr bilanziell nachzuvollziehen. Zu unterscheiden ist grundsätzlich zwischen planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen:

- **Planmäßige Abschreibungen** sind gemäß § 253 Abs. 3 Satz 1 HGB für abnutzbare Vermögensgegenstände des Anlagevermögens vorzunehmen.
- **Außerplanmäßige Abschreibungen** betreffen demgegenüber sowohl abnutzbare als auch nichtabnutzbare Vermögensgegenstände, unabhängig davon, ob diese dem Anlage- oder Umlaufvermögen zuzurechnen sind¹.

Hinweis: Eine zeitlich begrenzte Nutzungsdauer muss sich aus dem Vermögensgegenstand selbst ergeben. Von der planmäßigen Abschreibung werden Fälle einer

* Dipl.-Kfm. Volker Endert ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Arbeitsbereich Betriebswirtschaftliche Steuerlehre der Universität Hamburg. Dipl.-Kfm. Karsten Sepetauz ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Revisions- und Treuhandwesen der Universität Hamburg. Die Autoren geben ausschließlich ihre eigene Auffassung wieder.

¹ Vgl. hierzu statt vieler Ballwieser, in: Busse von Colbe/Crasselt/Pellens (Hrsg.), Lexikon des Rechnungswesens, 5. Aufl., München 2011, S. 3-8.

zeitlich begrenzten Nutzungsdauer nicht erfasst, sofern die Begrenzung auf einer subjektiven Absicht des Bilanzierungspflichtigen beruht, den Vermögensgegenstand nur für einen bestimmten Zeitraum zu verwenden².

Die Verpflichtung zur Vornahme von Abschreibungen ist ein Ausfluss des **Imparitätsprinzips** und dient der Darstellung einer den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft³. Die Vornahme einer planmäßigen Abschreibung soll den Ausweis unrealisierter Gewinne verhindern und die Möglichkeit von Wertminderungen antizipieren.

Hierfür sind die Bemessungsgrundlage, ein etwaiger Restwert, die (Rest-)Nutzungsdauer sowie die Abschreibungsmethode festzulegen bzw. zu schätzen⁴. Sämtliche wertbeeinflussende Faktoren und „Startwerte“, wie z. B. die Anschaffungs- und Herstellungskosten, stellen die **rechnerischen Grundlagen** für den Abschreibungsplan dar⁵.

2. Abschreibungen in der Steuerbilanz

Steuerrechtlich gilt aufgrund des Bewertungsvorbehalts gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG eine **Durchbrechung der Maßgeblichkeit**, die nach neuer Auffassung⁶ eine konstitutive Wirkung entfaltet⁷. Dementsprechend ist die steuerrechtliche Abschreibung unabhängig von der Vorgehensweise in der Handelsbilanz vorzunehmen.

Im Hinblick auf Abschreibungen entfaltet dieser Grundsatz regelmäßig praktische Bedeutung in Bezug auf die Vornahme einer **Teilwertabschreibung** bei dauernder Wertminderung gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 bzw. Nr. 2 Satz 2 EStG.

Beispiel ► Bei Kapitalgesellschaften ließe sich die Abschreibung auf Aktien im Finanzanlagevermögen vermeiden, da eine steuerliche Wirkung gemäß § 8b Abs. 3 Satz 2 KStG unterbleibt. Eine spätere Wertaufholung würde aber zu einer 5%igen Steuerpflicht führen (§ 8b Abs. 5 Satz 1 KStG)⁸.

Bei planmäßigen Abschreibungen dürfte im Hinblick auf die Methoden und die Nutzungsdauern eine Parallelität zwischen Handels- und Steuerbilanz den Regelfall darstellen⁹. Zwar gelten steuerrechtlich grundsätzlich die amtlichen **AfA-Tabellen** zur Schätzung der Nutzungsdauer. Das gilt aber nur, sofern im **Einzelfall** kein abweichender Sondersachverhalt vorliegt, der eine kürze oder längere Nutzungsdauer bedingt. In diesen Fällen ist eine Widerlegung durch den Steuerpflichtigen statthaft.

Des Weiteren stellen die amtlichen AfA-Tabellen der Finanzverwaltung **Schätzungen** der erwarteten **betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer** dar, welche der **voraussichtlichen Nutzungsdauer** des HGB häufig entsprechen, sofern nicht rechtliche oder wirtschaftliche Gründe für eine abweichende handelsrechtliche (voraussichtliche) Nutzungsdauer sprechen.

Imparitätsprinzip

Rechnerische Grundlagen der AfA

Bewertungsvorbehalt im Steuerrecht

Verhältnis Handels- und Steuerbilanz

AfA-Tabelle als Schätzmaßstab

² Vgl. Kozikowski/Roscher/Andrejewski, in: Ellrott et al. (Hrsg.), Beck'scher Bilanz-Kommentar, 8. Aufl., München 2012, § 253 Rz. 212.

³ Vgl. Tiedchen, in: Goette/Habersack/Kalss (Hrsg.), Münchener Kommentar zum AktG, 2. Aufl., München 2003, Bd. 5a, § 253 HGB Rz. 30; Hoffmann/Lüdenbach, NWB Kommentar Bilanzierung, 3. Aufl., Herne 2012, § 253 Rz. 101; Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzen, 11. Aufl., Düsseldorf 2011, S. 136.

⁴ Kozikowski/Roscher/Andrejewski, in: Ellrott et al. (Hrsg.), Beck'scher Bilanz-Kommentar, 8. Aufl., München 2012, § 253 Rz. 229; Hoffmann/Lüdenbach, NWB Kommentar Bilanzierung, 3. Aufl., Herne 2012, § 253 Rz. 102.

⁵ Vgl. Schoor, Planmäßige Abschreibungen im Handels- und Steuerrecht – Bemessungsgrundlage sowie Abschreibungsplan und -zeitraum, BBK 12/2006 S. 655 [→WAAAB-87706]; Langenbeck, in: Endriss (Hrsg.), Bilanzbuchhalter-Handbuch, 8. Aufl., Herne 2011, Abschnitt 1, Rz. 540-542.

⁶ Vgl. BMF, Schreiben vom 12. 3. 2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl 2010 I S. 239 [→VAAAD-99798], Tz. 2.

⁷ Kritisch hierzu Freidank/Velté, StuW 2010 S. 185-194.

⁸ So bereits Herzog/Briesemeister, DB 2009 S. 978.

⁹ Vgl. hierzu auch Herzog, DB 2012 S. 1347 f.

Hinweis: Sollten sich die Werte unterscheiden, ist in der Handelsbilanz eine abweichende Abschreibung zu erfassen¹⁰. In der Konsequenz führt dies zu unterschiedlichen Wertansätzen in der Handels- und Steuerbilanz und mithin zur Bildung latenter Steuerpositionen¹¹.

II. Korrektur von Abschreibungen

1. Fehlerkorrektur von Abschreibungen in der Handelsbilanz

1.1 Ursachen

Schätzfehler

Aufgrund der Ungewissheit über die tatsächliche Nutzungsdauer können **Schätzfehler** auftreten, die eine unbeabsichtigte zu hohe oder zu niedrige Abschreibung verursachen. Daneben ist denkbar, dass eine solche „Fehlabschreibung“ absichtlich herbeigeführt wird, um die Vermögens- und Ertragslage bewusst zu manipulieren oder einen Steuervorteil zu erlangen. Handelsrechtlich ist zwischen überhöhter sowie zu niedriger Abschreibung zu unterscheiden; hierauf wird im Folgenden eingegangen.

1.2 Überhöhte Abschreibungen

Korrektur überhöhter Abschreibung

 Vogl/Heemeyer, Nichtigkeit von Jahresabschlüssen, BBK 8/2008 S. 393  RAAAC-76106

Bei überhöhter Abschreibung handelt es sich um einen **ergebnismindernden Fehler**, der grundsätzlich in der laufenden Buchführung beseitigt werden kann¹². Voraussetzung ist, dass der Fehler nicht zu einer Nichtigkeit eines vorangegangenen Jahresabschlusses geführt hat.

Gemäß § 256 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 AktG ist dies der Fall, sofern es durch die Unterbewertung zu einer Verschleierung der Vermögens- und Ertragslage kommt und ein Vorsatz hierfür bestanden hat. Ersteres ist regelmäßig nur bei **wesentlichen Fehlern** erfüllt¹³. Unbeabsichtigte unwesentliche Fehler bei der Abschreibung sollten dementsprechend regelmäßig durch laufende (Korrektur- oder Anpassungs-)Buchungen erfasst werden.

Hinweis: Bei einer vorsätzlich falschen Abschreibung liegt der strafbewährte Tatbestand der **Bilanzfälschung** gemäß § 331 HGB vor¹⁴.

1.3 Zu geringe Abschreibung

Korrektur zu geringer Abschreibungen

Bei einer zu geringen Abschreibung liegt hingegen eine **Überbewertung** vor, welche allerdings auch nur dann zu korrigieren ist, sofern es sich um einen wesentlichen Fehler handelt¹⁵. Für die Nichtigkeit gilt analog gemäß § 256 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 AktG das Erfordernis einer wesentlichen Verzerrung¹⁶, wohingegen es auf einen Vorsatz nicht ankommt.

Grundsätzlich prospektive Korrektur

Ergebnis: Es lässt sich festhalten, dass eine **rückwirkende Korrektur** einer fehlerhaften Abschreibung in der Regel **unterbleiben** kann, da es sich hierbei typischerweise um nicht wesentliche Fehler handelt. Lediglich in Ausnahmefällen, in denen sich wesent-

¹⁰ Vgl. Kozikowski/Roscher/Andrzejewski, in: Ellrott et al. (Hrsg.), Beck'scher Bilanz-Kommentar, 8. Aufl., München 2012, § 253 Rz. 231, m. w. N.

¹¹ Vgl. hierzu auch Scheffler, Möglichkeiten und Grenzen der Steuerbilanzpolitik, in: Prinz/Kanzler (Hrsg.), NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, Herne 2012, Rz. 2776-2814.

¹² Vgl. IDW RS HFA 6, FN-IDW 2007 S. 265, Rz. 16 und 21 f.

¹³ Vgl. Rölike, in: Spindler/Stilz (Hrsg.), Aktiengesetz, 2. Aufl., München 2010, § 256 Rz. 68.

¹⁴ Vgl. Spatscheck/Wulf, DStR 2003 S. 174 f.

¹⁵ Vgl. IDW RH HFA 6, Rz. 16.

¹⁶ Vgl. Rölike, in: Spindler/Stilz (Hrsg.), Aktiengesetz, 2. Aufl., München 2010, § 256 Rz. 64a; Vetter, in: Hessler/Strohn (Hrsg.), Gesellschaftsrecht, München 2011, AktG § 256 Rz. 20-23.

liche Verzerrungen des Jahresabschlusses ergeben, ist der Fehler bis zur Quelle zu korrigieren¹⁷. Ansonsten sollte eine Korrektur in laufender Rechnung genügen.

2. Fehlerkorrektur von Abschreibungen in der Steuerbilanz

In der Steuerbilanz ergeben sich Besonderheiten zum einen durch die **Bestandskraft** des § 172 Abs. 1 AO und die **Festsetzungsverjährung** des § 169 AO. Durch den in § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG verankerten formellen Bilanzzusammenhang wird eine rückwirkende Korrektur insoweit unmöglich, dass unabhängig von Wesentlichkeit oder Vorsatz die Richtigstellung ggf. nur eingeschränkt vorgenommen werden kann¹⁸.

In Bezug auf die Abschreibung kommt hinzu, dass diese durch eine umfangreiche Rechtsprechung dezidiert festgeschrieben worden ist¹⁹. Hat ein Steuerpflichtiger eine Abschreibung demnach **bewusst** nicht oder in einem zu geringen Umfang vorgenommen, ist eine **erfolgsneutrale Korrektur** vorzunehmen; dabei ist der Bilanzzusammenhang zu durchbrechen²⁰.

Durch die vorsätzliche Falschabschreibung wird ein **Verstoß gegen Treu und Glauben** unterstellt, so dass die Abschreibung nicht nachzuholen ist. Stattdessen ist das Wirtschaftsgut in der Eröffnungsbilanz des laufenden Jahres mit dem Wert anzusetzen, der sich bei von Anfang an richtiger Abschreibung ergeben hätte.

Hinweis: Ein Verstoß gegen Treu und Glauben liegt nach der Rechtsprechung des BFH hingegen dann nicht vor, wenn die falsche Abschreibung zwar bewusst vorgenommen bzw. unterlassen worden ist, der Vorsatz jedoch aus **außersteuerlichen Gründen** resultiert²¹.

Bei einem **unbewusst** vorgenommenen Fehler hat hingegen sowohl bei einer überhöhten²² als auch einer zu geringen Abschreibung²³ eine Korrektur durch Anpassung im laufenden Veranlagungszeitraum der Restabschreibung zu erfolgen.

Sofern es sich bei dem Wirtschaftsgut um ein Gebäude handelt, ist der typisierende AfA-Satz gemäß §§ 7 Abs. 4 oder 5 EStG beizubehalten bzw. erstmalig zu wählen. Es kommt so regelmäßig zu einer **Verlängerung** (bei zu geringer AfA) bzw. **Verkürzung** (bei überhöhter AfA) der **Restnutzungsdauer**.

Bei allen anderen Wirtschaftsgütern ist der AfA-Satz entsprechend auf die Restnutzungsdauer anzupassen. Diese Grundsätze werden im folgenden Beispielsfall behandelt.

III. Ausgangssachverhalt

Die X-GmbH (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) produziert Fensterrahmen. Zum Betriebsvermögen gehört auch ein Gebäude (Anschaffungskosten zum 1.1.2002: 400.000 €), das in der Handels- und Steuerbilanz **fälschlicherweise** mit 3,5 % (Nutzungsdauer: 34 Jahre) abgeschrieben worden ist. Bei Veranlagung des Jahres 2011 fällt der zuständigen Finanzbehörde auf, dass eine Abschreibung gemäß § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG nur mit 3 % vorzunehmen ist und teilt dies der X-GmbH schriftlich mit. Die Vorjahre seien bestandskräftig veranlagt.

Steuerliche Besonderheiten

Bewusste Fehlbilanzierung

Ausnahme

Unbewusste Fehlbilanzierung

Grützner, Bilanzierung von Grundstücken, Teil A, BBK 9/2012 S. 411 [MAAAE-08516] und Teil B, BBK 10/2012 S. 461 [AAAE-09369]

SKR 04

¹⁷ Vgl. Kanzler, Bilanzkorrekturen – Systematische Darstellung von Bilanzberichtigung und Bilanzänderung, NWB 29/2012 S. 2376 f. [MAAAE-12992].

¹⁸ Vgl. BFH, Beschluss vom 29. 11. 1965 - Gr S 1/65 S, BStBl 1966 III S. 142 [QAAAB-48818]. Zu Korrekturen in der Steuerbilanz vgl. umfassend Kanzler, Bilanzkorrekturen – Systematische Darstellung von Bilanzberichtigung und Bilanzänderung, NWB 29/2012 S. 2377-2390 [MAAAE-12992].

¹⁹ Vgl. die umfangreichen Nachweise bei Nolde, in: Hermann/Heuer/Raupach (Hrsg.), EStG/KStG-Kommentar, § 7 Rz. 96.

²⁰ Vgl. BFH, Urteil vom 7. 10. 1971 - IV R 181/66, BStBl 1972 II S. 271 [HAAAA-90743].

²¹ Zustimmend Nolde, in: Hermann/Heuer/Raupach (Hrsg.), EStG/KStG-Kommentar, § 7 Rz. 96; Winnefeld, Bilanz-Handbuch, 4. Aufl., München 2006, Rz. 626.

²² Vgl. BFH, Urteil vom 4. 5. 1993 - VIII R 14/90, BStBl 1993 II S. 661 [HAAAA-94586].

²³ Vgl. BFH, Urteil vom 3. 7. 1980 - IV R 31/77, BStBl 1981 II S. 255 [SAAAA-91600].

Darüber hinaus verfügt die X-GmbH über eine vollautomatische Drehbank für die Fensterproduktion (Anschaffungskosten zum 1. 7. 2009: 50.000 €), die **fälschlicherweise** gemäß AfA-Tabelle in den letzten Jahren mit 12 % (Nutzungsdauer: acht Jahre) abgeschrieben worden ist. Aufgrund der sehr hohen Kapazitätsauslastung sowie des Mehrschichtbetriebs der Produktion wird die Maschine aber wohl nur sechs Jahre nutzbar sein.

IV. Korrektur der fehlerhaften Abschreibungen

1. Berichtigung der zu hohen Abschreibungen

Berichtigung zu hoher Abschreibung bei Gebäuden

Das **Gebäude** wurde sowohl handels- als auch steuerrechtlich zu hoch abgeschrieben. Die tatsächliche und auch voraussichtliche Nutzungsdauer beträgt 34 Jahre, so dass eine sachgerechte Verteilung der Anschaffungskosten einen Abschreibungssatz von 2,94 % ergeben hätte.

Steuerrechtlich ist gemäß § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG zwingend mit 3 % abzuschreiben. Grundsätzlich kann letztere auch für Zwecke der handelsrechtlichen Rechnungslegung herangezogen werden²⁴.

Die vorliegende Abweichung der tatsächlichen Nutzungsdauer (34 anstatt 33,3 Jahre bei einer Abschreibung mit 3 %) kann unter dem Aspekt einer vorsichtigen Bewertung sowie der geringen Diskrepanz vernachlässigt werden. Eine Korrektur hat für die Zukunft zu erfolgen, indem der „normale“ AfA-Satz von 3 % Anwendung findet. Der derzeitige Restbuchwert beträgt:

Anschaffungskosten zum 1. 1. 2002	400.000 €
/. Abschreibungen bis zum 31. 12. 2011 (3,5 % für zehn Jahre)	./. 140.000 €
Aktueller Restbuchwert	260.000 €

Verkürzung der AfA-Dauer

Die weiterhin vorzunehmende Abschreibung beträgt 3 % von 400.000 € und mithin 12.000 € pro Jahr. Dementsprechend beträgt die bilanzielle Restnutzungsdauer $260.000 / 12.000 = 21,67$ Jahre, so dass es zu einer **Verkürzung der Abschreibungsdauer** gekommen ist. Sofern die Abschreibung noch nicht vorgenommen wurde, ist zu buchen:

6221	Abschreibungen auf Gebäude	an	0240	Geschäftsgebäude	12.000 €
------	----------------------------	----	------	------------------	----------

Hinweis: Sofern die Abschreibung im System automatisch erfolgt, ist darauf zu achten, die darin hinterlegten Werte anzupassen. Unterbleibt dies, entsteht in den Folgejahren weiterer Korrekturbedarf.

2. Berichtigung der zu geringen Abschreibungen

Berichtigung zu geringer Abschreibung im Anlagevermögen

Bei der Drehbank ergibt sich eine **zu geringe Abschreibung** in den vorangegangenen Jahren. Prognosefehler bei der Abschreibungsdauer sind grundsätzlich prospektiv zu berücksichtigen²⁵. Im vorliegenden Fall resultiert die übermäßige Beanspruchung jedoch aus dem Umstand des Mehrschichtbetriebs, der eine höhere Abschreibung von Anfang an gerechtfertigt hätte²⁶.

²⁴ Vgl. Hoffmann/Lüdenbach, NWB Kommentar Bilanzierung, 3. Aufl., Herne 2012, § 253 Rz. 103.

²⁵ Vgl. Kozikowski/Roscher/Andrzejewski, in: Ellrott et al. (Hrsg.), Beck'scher Bilanz-Kommentar, 8. Aufl., München 2012, § 253 Rz. 229.

²⁶ Vgl. BMF, Schreiben vom 6. 12. 2001 - IV D 2 - S 1551 - 498/01, BStBl 2001 I S. 860 [NAAAA-78708], Nr. 4.

Sowohl nach Handels- als auch nach Steuerrecht hat aufgrund der zuvor genannten Grundsätze dennoch eine Korrektur erst im laufenden Jahr zu erfolgen. Die Maschine wurde bisher mit 12 % und entsprechend 6.000 € p. a. abgeschrieben. Der aktuelle Restbuchwert beträgt:

Anschaffungskosten zum 1. 7. 2009	50.000 €
./. Abschreibungen bis zum 31. 12. 2011 (12 % für 2,5 Jahre)	./. 15.000 €
Aktueller Restbuchwert	35.000 €

Bei einer Nutzungsdauer von sechs Jahren ergibt sich eine Restnutzungsdauer von 6 - 2,5 = 3,5 Jahren. Der aktuelle Restbuchwert ist auf die verbleibenden Jahre zu verteilen, so dass sich eine Abschreibung von 10.000 € pro Jahr ergibt.

Erhöhter AfA-Satz

Dies stellt einen Abschreibungssatz von 20 % bezogen auf die ursprünglichen Anschaffungskosten und mithin eine **Erhöhung des AfA-Satzes** dar. Zu buchen ist:

6220 Abschreibungen auf Sachanlagen (ohne AfA auf Kfz und Gebäude) an 0440 Maschinen 10.000 €

Hinweis: Da im vorliegenden Fall ein Gleichlauf zwischen Handels- und Steuerbilanz besteht, erfolgt die Korrektur in der Steuerbilanz analog. Für die E-Bilanz sind keine Besonderheiten zu beachten.

FAZIT

Die Korrektur von Fehlern bei der Abschreibung erfolgt sowohl in Handels- als auch Steuerbilanz typischerweise prospektiv. Die Anpassung wird hierbei in der Regel durch eine Verteilung des Restbuchwerts auf die verbleibende Nutzungsdauer vorgenommen. Besonderheiten sind steuerrechtlich bei Gebäuden sowie bei einer vorsätzlichen Falschabschreibung zu beachten. Aufgrund der zunehmenden Divergenz zwischen Handels- und Steuerbilanz in Folge des BilMoG kann es bei der Fehlerkorrektur zu weiteren Abweichungen beider Regelwerke kommen, welche die Erfassung von latenten Steuern bedingen.

AUTOREN



Volker Endert,
Dipl.-Kfm., ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Arbeitsbereich Betriebswirtschaftliche Steuerlehre der Universität Hamburg (Prof. Dr. S. Grottherr).



Karsten Sepetauz,
Dipl.-Kfm., ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Revisions- und Treuhandwesen der Universität Hamburg (Prof. Dr. C.-Chr. Freidank).

Aktueller Überblick

Die E-Bilanz im Spiegel von Politik, Rechtsprechung und praktischer Umsetzung

HENNING BURLEIN*

 Mandanten-Information – Sonderausgabe zur E-Bilanz
www.nwb.de/go/mi-e-bilanz

 Koch/Nagel/Maltseva, E-Bilanz – rationell und richtig umstellen, Herne 2012

Seit der Bekanntgabe des BMF-Anwendungsschreibens zur Veröffentlichung der Taxonomien¹ sind gute neun Monate vergangen. In den letzten Wochen und Monaten hat es in Sachen E-Bilanz viel Bewegung in allen Richtungen und auf allen Ebenen gegeben: sei es auf politischer Ebene², bei der Frage der Rechtsgrundlage für die Gliederungstiefe³ oder beim Stand der Einführung und der technischen Umsetzung bei den Softwareherstellern. Es sind einige Fragen geklärt und neue sind hinzugekommen. Der Beitrag nimmt zu den aktuellen Entwicklungen Stellung.

Inhaltsübersicht

- I. Politische Dimension der E-Bilanz
- II. Indirekte Auswirkungen aktueller BFH-Urteile zur Rechtsgrundlage der Taxonomien (Gliederungstiefe)
- III. Aktuelle Entwicklungen zur E-Bilanz
- IV. Wie weit ist der Stand der Technik?

I. Politische Dimension der E-Bilanz

In den letzten Monaten griffen Zeitungsartikel im süddeutschen Raum⁴ die Kritik auf, die die Bundesministerien der Justiz (BMJ) und der Wirtschaft (BMWi) in Ansätzen zu der Einführung der E-Bilanz geäußert hatten. Die Kritik betraf die **Gliederungstiefe** der E-Bilanz im rechtlichen Sinne sowie die **Belastung des deutschen Mittelstands** durch die Einführung.

1. Stellungnahme des BMJ zum Entwurf eines Anwendungsschreibens zur E-Bilanz

 Rätke, Taxonomie ohne Rechtsgrundlage!, Beilage zu BBK 23/2011 S. 4 [BAAAD-96280](#)

Mit Schreiben vom 7. 9. 2011 äußerte sich das BMJ zum BMF-Entwurf eines Anwendungsschreibens zur Veröffentlichung der Taxonomien vom 30. 6. 2011 und zur Verbandsanhörung vom 16. 8. 2011 im BMF in Berlin. Das BMJ kritisierte zum einen die Gliederungstiefe der E-Bilanz und forderte, dass sich der Umfang der Taxonomien aus steuerlicher Sicht am Handelsrecht orientieren sollte (§§ 266, 275 HGB). Es sah zum damaligen Zeitpunkt das **Maßgeblichkeitsprinzip** der Handelsbilanz für die Steuerbilanz als gefährdet an und erkannte durch die umfassenden rechtlichen und technischen

* StB Henning Burlein, Sprecher des DSAG-Arbeitskreises Steuern, [www.dsag.de](#).

¹ BMF, Schreiben vom 28. 9. 2011 - IV C 6 - S 2133 b/11/10009, BStBl 2011 I S. 855 [BAAAD-887721](#).

² BMF-Pressemitteilung vom 30. 5. 2012 unter [www.bundesfinanzministerium.de](#), Suchbegriff „E-Bilanz“.

³ Vgl. z. B. BFH, Urteil vom 16. 11. 2011 - X R 18/09 [BAAAD-98385](#) und vom 14. 3. 2012 - XI R 33/09 [LAAAE-06824](#), vgl. Abschnitt II.

⁴ So z. B. die Stuttgarter Nachrichten vom 17. 3. 2012, vgl. Editorial zu BBK 7/2012 S. 297 [SAAAE-05987](#).

Vorgaben für die einzelnen Angaben die **faktische Schaffung einer unabhängigen Steuerbilanz**.

Zum anderen befürchtete das BMJ eine Aushöhlung der gesetzlichen Grundlagen, sollten die Taxonomien und ihre Anwendbarkeit nur über ein **bloßes Anwendungsschreiben** veröffentlicht werden. Das BMJ forderte zudem eine weitere Verschiebung der verpflichtenden Einführung der E-Bilanz bis 2015.

Aushöhlung der gesetzlichen Grundlagen?

Hinweis: In den Zeitungsartikeln⁵ wurde das BMJ-Schreiben als Kritik an der fehlenden oder nicht ausreichenden Rechtsgrundlage dargestellt.

Es ist zu beachten, dass das Schreiben vor der Veröffentlichung des endgültigen BMF-Schreibens vom 28. 9. 2011⁶ an das BMF gerichtet wurde. Ob und inwieweit das nachfolgend dargestellte BFH-Urteil zur Pflichtabgabe der Anlage EÜR bei den Überlegungen des BMF hinsichtlich der BMJ-Kritik eine Rolle gespielt hat, gehört in den Bereich der Spekulationen.

2. Gemeinsame Pressemitteilung von BMF und BMWi vom 30. 5. 2012⁷

In einer zwischen dem BMF und BMWi abgestimmten Pressemitteilung nehmen die Ministerien Stellung zu Mussfeldern, Auffangpositionen und der E-Bilanz-Einführung bei mittelständischen Unternehmen. Sie informieren darüber, dass die **E-Bilanz wie geplant** verpflichtend für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. 12. 2012⁸ beginnen, eingeführt werden soll.

Keine weitere Verschiebung – Einführung ab 2013

Hinsichtlich der Auffangpositionen, die dann genutzt werden können, wenn sich ein Mussfeld der Taxonomie für einen bestimmten Sachverhalt nicht mit Werten füllen lässt, führt das BMF aus, dass es diese dauerhaft geben werde. Die Auffangpositionen würden benötigt, um der gegebenen Rechtssituation gerecht zu werden. Eine Streichung dieser besonderen Positionen zu einem bestimmten Stichtag **war und sei nicht beabsichtigt**.

Auffangpositionen dauerhaft – keine Streichung geplant

Auch auf kleine und mittlere Unternehmen soll Rücksicht dahingehend genommen werden, dass sie nur **die im Hauptbuch enthaltenen Bilanzposten** elektronisch übermitteln müssen. Zusätzlich sollen für sie spezielle Informationen zur Verfügung gehalten werden. Wie diese Informationen aussehen, ist aber zurzeit noch nicht bekannt.

KMU-Erleichterung: Nur Daten des Hauptbuchs

Hintergrund: Der BMWi hat aufgrund von Kritik der Mittelstandsverbände im Dezember 2011 einzelne Wirtschaftsverbände angeschrieben⁹. In diesem Schreiben gibt der BMWi diese Kritik weiter, vor allem bezüglich der weit über die handelsrechtlichen Vorschriften hinausgehenden Aufgliederungen der Konten. Gleichzeitig wunderte sich der BMWi über die verhaltenene Kritik der Wirtschaftsverbände zur E-Bilanz-Einführung und bat sie um Stellungnahme¹⁰.

Der Bitte folgend haben die Wirtschaftsverbände ihre Sicht zur Tiefengliederung, zu den Auffangpositionen und zur verpflichtenden Abgabe dem BMF und BMWi zu kommen lassen. Die Pressemitteilung vom 30. 5. 2012 ist das Ergebnis dieses Meinungsaustausches. Inwieweit die Pressemitteilung mit dem BMJ abgestimmt wurde, ist nicht offiziell bekannt. Es gibt hierzu bejahende und verneinende Meinungen.

⁵ Vgl. Fn. 4.

⁶ BMF, Schreiben vom 28. 9. 2011 - IV C 6 - S 2133 b/11/10009, BSTBI 2011 I S. 855 [IAAAD-88772].

⁷ Vgl. BBK kompakt, BBK 12/2012 S. 539 [CAAAE-11022].

⁸ BMF, Schreiben vom 28. 9. 2011 [IAAAD-88772], Abschnitt IX.1 unter Berücksichtigung der Nichtbeanstandungsregelung für 2012.

⁹ So etwa das BMWi-Schreiben an den Deutschen Reiseverband e. V. vom 19. 12. 2011.

¹⁰ Vgl. dagegen Stellungnahmen der Verbände, veröffentlicht mit Datum vom 21. 10. 2010 (185 Seiten) und vom 23. 8. 2011 (166 Seiten), zu finden unter www.bundesfinanzministerium.de, Suchbegriff „E-Bilanz“.

II. Indirekte Auswirkungen aktueller BFH-Urteile zur Rechtsgrundlage der Taxonomien (Gliederungstiefe)

BFH nimmt zweimal Stellung zur E-Bilanz

 BFH, Urteil vom 16. 11. 2011 - X R 18/09
→VAAAD-98385]

Anlage EÜR mit wirksamer Rechtsgrundlage

Anlage EÜR im Einklang mit Gleichmäßigkeit der Besteuerung

Anlage EÜR als Zwischenschritt zu verbessertem Risikocontrolling

Standardisierung notwendig

BFH: Umstellungsaufwand gering

Der BFH hat in zwei Entscheidungen Hinweise zur Anwendung der E-Bilanz gegeben: Während das Urteil zur Pflichtabgabe der Anlage EÜR¹¹ in seiner Begründung eindeutig auf die anstehende Pflichtabgabe der E-Bilanz eingeht, verweist das Urteil zur elektronischen Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen¹² nur auf das Urteil zur Anlage EÜR hinsichtlich der Gewährleistung einer **effektiven, möglichst wirtschaftlichen und einfachen Steuerverwaltung**.

1. Pflicht zur Abgabe der Anlage EÜR

Bei der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG galt für Wirtschaftsjahre, die vor dem 1. 1. 2011 endeten, dass die Gewinnermittlung gemäß § 60 Abs. 4 EStDV a. F. nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck zu erfolgen hatte und dieser der Steuererklärung beizufügen war.

Neue Rechtslage: Für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. 12. 2010 beginnen, sieht § 60 Abs. 4 EStDV n. F. nunmehr vor, dass die Einnahmen-Überschussrechnung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz per Datenfernübertragung zu übermitteln ist¹³.

Der BFH hat nun zur Pflichtabgabe der Anlage EÜR entschieden: § 60 Abs. 4 EStDV¹⁴ stellt eine wirksame Rechtsgrundlage zur verpflichtenden Abgabe der Anlage EÜR dar. Durch die Anlage EÜR werde keine neue Gewinnermittlungsart eingeführt. Vielmehr sei die **verpflichtende Abgabe verhältnismäßig**, da sie zur Erreichung der verfolgten Zwecke geeignet sei, nämlich der

- Gleichmäßigkeit der Besteuerung und
- Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens.

Das Urteil ist auch im Kontext zur E-Bilanz und der Gliederungstiefe der Taxonomien zu sehen: Nach Auffassung des BFH steht die Einführung der Anlage EÜR in strukturierter Form im Einklang mit der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, da ein **maschinelles Abgleichen und Plausibilitätsprüfungen** durch die Pflichtabgabe aufseiten der Finanzverwaltung der Erhöhung der Kontrolldichte dienen.

Der BFH sieht in der Einführung der Anlage EÜR nur eine Momentaufnahme im Rahmen eines grundlegenden, **einen längeren Zeitraum beanspruchenden Umstellungsprozesses** der Arbeitsweise der Finanzverwaltung, die zu einer Verbesserung des Risikocontrollings führe.

In diesem Zusammenhang verweist der BFH auch auf die Einführung der E-Bilanz, die einen weiteren Baustein dieses Prozesses darstelle. Er nimmt auch zur Gliederungstiefe der Anlage EÜR Stellung, die in der Klage angegriffen wurde: Die Notwendigkeit, zahllose **individuelle Gliederungs-Systematiken** in das von der Finanzverwaltung vorgesehene Format umzuschlüsseln, würde aufseiten der Finanzverwaltung einen **unverhältnismäßigen Programmier-Mehraufwand auslösen**.

Insoweit sei der Umstellungsaufwand aufseiten der betroffenen Steuerpflichtigen gerechtfertigt, zumal er aus BFH-Sicht gering ist.

¹¹ BFH, Urteil vom 16. 11. 2011 - X R 18/09 →VAAAD-98385] = Rätke, Steuerrecht aktuell, BBK 3/2012 S. 104 →FAAAE-01152].

¹² BFH, Urteil vom 14. 3. 2012 - XI R 33/09 →LAAAE-06824] = Rätke, Steuerrecht aktuell, BBK 9/2012 S. 391 →XAAAE-08508].

¹³ Vgl. Rätke, Steuerrecht aktuell, BBK 4/2012 S. 151 →MAAAE-02019].

¹⁴ Das Urteil bezieht sich zwar auf § 60 Abs. 4 EStDV a. F.; aus der Begründung ist jedoch erkennbar, dass die BFH-Aussagen auch für § 60 Abs. 4 EStDV n. F. gelten könnten.

Hinweis: Überträgt man diese BFH-Aussagen auf die von vielen Verbänden gerügte Gliederungstiefe der E-Bilanz (Taxonomien), die nach Aussagen der Verbände vom Gesetz nicht gedeckt sei, ist zu erwarten, dass das BFH-Urteil in diesem Kontext von der Finanzverwaltung begrüßt werden wird.

Es bleibt abzuwarten, ob die vom BFH getroffenen Aussagen auf die Regelungen des § 5b EStG übertragen werden können, insbesondere deshalb, da der Umstellungsaufwand auf die Gliederungstiefe der E-Bilanz gegenüber einem Steuerpflichtigen, der die Einnahmen-Überschussrechnung anwendet, deutlich höher veranschlagt werden muss.

Übertragung der Urteilsgrundsätze auf E-Bilanz?

2. Pflicht zur elektronischen Übermittlung von USt-Voranmeldungen verfassungsgemäß

Auch das BFH-Urteil zur USt-Voranmeldung steht unter dem Aspekt der **Gleichmäßigkeit der Besteuerung**. Der BFH entschied, es sei verfassungsgemäß, dass ein Unternehmer die USt-Voranmeldungen dem Finanzamt durch Datenfernübertragung elektronisch übermitteln muss. Diese Verpflichtung besteht seit dem 1. 1. 2005.

Allerdings kann das Finanzamt auf Antrag zur Vermeidung unbilliger Härten auf die elektronische Übermittlung verzichten (§ 18 Abs. 1 Satz 2 UStG). Bei Bewilligung des Antrags muss wie bisher eine Erklärung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck in Papierform eingereicht werden. Das Finanzamt muss dem Antrag entsprechen, wenn die elektronische Übermittlung für den Unternehmer **wirtschaftlich oder persönlich unzumutbar** ist (§ 150 Abs. 8 Satz 1 AO).

Q BFH, Urteil vom 14. 3. 2012 - XI R 33/09
LAAAE-06824]

Härtefallregelung

Beispiele Die technischen Voraussetzungen lassen sich nur mit einem nicht unerheblichen finanziellen Aufwand herbeiführen oder der Unternehmer ist nach seinen individuellen Kenntnissen und Fähigkeiten nicht oder nur eingeschränkt in der Lage, die Möglichkeiten der Datenfernübertragung zu nutzen.

Der mit der elektronischen Abgabe verfolgte Zweck rechtfertigt diese Regelung, so dass die Verpflichtung nach Ansicht des BFH nicht verfassungswidrig ist: So könnten die elektronischen Daten von den Finanzämtern automatisch weiterverarbeitet werden; dies diene u. a. der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und erleichtere die notwendige Kontrolle. Die Regelung ist **auch nicht unverhältnismäßig**, da die Härtefallregelung die berechtigten Belange der Steuerpflichtigen in ausreichendem Maße berücksichtigt.

Automatische Weiterverarbeitung der Daten

Damit liegt die Entscheidung auf der gleichen Linie wie schon das Urteil des BFH zur Anlage EÜR. Diese beiden Entscheidungen sind auch für andere Fälle der elektronischen Übermittlung von Steuererklärungen von Bedeutung, nämlich die verpflichtende elektronische Übermittlung der

- Körperschaftsteuer-,
- Gewerbesteuer- und
- Einkommensteuererklärung mit Gewinneinkünften sowie
- der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung.

Elektronische Steuererklärungen ab 2011

Diese Pflichten gelten jeweils ab dem Veranlagungsjahr 2011, soweit sie von der Finanzverwaltung bereits technisch umgesetzt sind.

Hinweis: Das Urteil ist auch im Hinblick auf die Härtefallregelung im BMF-Schreiben zur Veröffentlichung des Datenformats in XBRL¹⁵ zu sehen, die beim Leser den Eindruck erwecken kann, dass die Hürden für ihre Inanspruchnahme nicht sehr hoch

¹⁵ Rz. 3 des BMF-Schreibens vom 19. 1. 2010 - IV C 6 - 2133 b/0, BStBl 2010 I S. 47 ZAAAD-36769].

sind. Das Urteil grenzt die Inanspruchnahme deutlich ein, wobei in der Praxis auf den Einzelfall abzustellen ist.

III. Aktuelle Entwicklungen zur E-Bilanz

 FAQ-Katalog
zur E-Bilanz
[>HAAAD-93553]

Fallbeispiele zu ausländischen Betriebsstätten

1. FAQ zur E-Bilanz in der Fassung vom 15. 6. 2012¹⁶

Die Änderungen im FAQ sind im Wesentlichen zurückzuführen auf

- die Bekanntgabe der Strategie der Veröffentlichung von Taxonomieversionen¹⁷,
- die Klarstellung zur künftigen Nutzung der Auffangpositionen¹⁸ und
- die Anwendbarkeit der Taxonomien bei inländischen Unternehmen mit ausländischen Betriebsstätten bzw. bei ausländischen Unternehmen mit inländischen Betriebsstätten¹⁹.

Hinweis: Die Antwort zur Anwendbarkeit der Taxonomien eines inländischen Unternehmens mit ausländischen Betriebsstätten enthält vier ausführliche Fallbeispiele, wie bzw. wo die Buchhaltung der ausländischen Betriebsstätte geführt wird. Die entsprechenden Taxonomiepositionen sind bereits in Version 5.1 der Kerntaxonomie enthalten²⁰.

Die Ergebnisse der ausländischen Betriebsstätte sind erstmals in der E-Bilanz für Wirtschaftsjahre zu melden, die nach dem 31. 12. 2014 beginnen²¹.

 BMF, Schreiben vom 5. 6. 2012 - IV C 6 - S 2133 b/11/10016
[>CAAAE-11800]

Anwendungsregelung der Taxonomie

Übermittlung ab November 2012 möglich

2. Strategie der Veröffentlichung von Taxonomieversionen

Das BMF hat mit Schreiben vom 5. 6. 2012²² die Strategie bei Anwendung der jeweils gültigen Taxonomieversionen bezogen auf das Wirtschaftsjahr und die Taxonomie 5.1 offiziell veröffentlicht. Unter Bezug auf das BMF-Schreiben vom 28. 9. 2011²³ weist das BMF darauf hin, dass die Taxonomie **regelmäßig auf notwendige Aktualisierungen geprüft** werde und grundsätzlich nur für ein Wirtschaftsjahr zu verwenden sei. Des Weiteren wird das aktualisierte Datenschema der Taxonomie als amtlich vorgeschriebener Datensatz nach § 5b EStG veröffentlicht. Zurzeit ist dies die Version 5.1.

Diese Taxonomie ist grundsätzlich für die Bilanzen aller Wirtschaftsjahre zu verwenden, die nach dem 31. 12. 2012 beginnen. Sie kann auch für das vorhergehende Wirtschaftsjahr eingesetzt werden, also für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. 12. 2011 beginnen. Die Nichtbeanstandungsregelung aus dem BMF-Schreiben vom 28. 9. 2012 bleibt davon unberührt.

Eine Übermittlung der E-Bilanz basierend auf der Taxonomieversion 5.1 wird mit dem **Releasewechsel des ERIC** (Elster Rich Client) ab November 2012 möglich sein.

Hinweis: Die Taxonomie 5.1 (Kern- und Branchentaxonomien) war bereits vor Veröffentlichung des BMF-Schreibens seit dem 30. 5. 2012 unter www.esteuere.de eingestellt worden – hier war der Dienstleister schneller als sein Auftraggeber.

¹⁶ Veröffentlichung unter www.esteuere.de, vgl. auch Abschnitt II.2.

¹⁷ BMF, Schreiben vom 5. 6. 2012 - IV C 6 - S 2133 b/11/10016, BStBl 2012 I S. 598 [>CAAAE-11800] = Rätke, Steuerrecht aktuell, BBK 13/2012 S. 582 [>YAAAE-12432]; vgl. auch Abschnitt III.2.

¹⁸ Vgl. Frage zur mittelfristigen Evaluierung der Auffangpositionen und ihres zukünftigen ersatzlosen Wegfalls unter 4g) des FAQ-Katalogs vom 15. 6. 2012 [>HAAAD-93553].

¹⁹ Vgl. zur Frage, wie die ausländischen Betriebsstätten inländischer Unternehmen im Rahmen der E-Bilanz zu berücksichtigen sind 4i) des FAQ-Katalogs vom 15. 6. 2012 [>HAAAD-93553].

²⁰ Vgl. www.esteuere.de.

²¹ BMF, Schreiben vom 28. 9. 2011 - IV C 6 - S 2133 b/11/10009, BStBl 2011 I S. 855 [>IAAAD-88772] Abschnitt II.4. in Verbindung mit II.1.

²² Vgl. unter www.bundesfinanzministerium.de, Suchbegriff „E-Bilanz“ oder unter www.esteuere.de.

²³ BMF, Schreiben vom 28. 9. 2011 - IV C 6 - S 2133 b/11/10009, BStBl 2011 I S. 855 [>IAAAD-88772].

IV. Wie weit ist der Stand der Technik?

Die folgende Darstellung beschränkt sich auf die beiden Softwarehersteller SAP AG und DATEV eG. Eine Anbieterübersicht zur E-Bilanz ist unter www.esteuere.de zu finden.

 Anbieter-Übersicht
unter www.esteuere.de

1. SAP ERP System

Auf dem Thementag „E-Bilanz“ der Deutschsprachigen SAP-Anwendergruppe e. V. (DSAG) am 8. 5. 2012 in Sankt-Leon-Rot stellte die SAP AG ihre **drei Optionen** zur E-Bilanz²⁴ dar sowie deren jeweiligen Entwicklungsstand.

Die Taxonomiestrukturen für das Kontenmapping im SAP ERP-System für die Versionen R/3 4.6c und 4.7 sowie für alle ECC 5.0 und 6.0 Versionen sind ausgeliefert.

 www.dsag.de

Hinweis: Die SAP AG hat auf dem Thementag mitgeteilt, dass die Taxonomie für GCD-Daten im SAP-Standard verfügbar sein wird und nicht – wie angekündigt – im kundenpezifischen Namensraum. Diesen Standard wird es leider nicht für R/3 4.6c geben. Erste OSS-Hinweise zu den GCD Daten sind Anfang Juli 2012 veröffentlicht worden.

GCD-Daten im SAP Standard

Folgende OSS-Hinweise zu SAP ERP E-Bilanz hat die SAP AG veröffentlicht²⁵:

	GCD Stammdatenmodul für SAP ERP:
1732201	E-Bilanz: Global Common Data (GCD)
1737025	E-Bilanz: GCD-Daten - Steuernummer nicht eingabebereit
1739019	E-Bilanz GCD: Maintenance view customizing correction
	E-Bilanz Mapping Tool für SAP ERP:
1666580	E-Bilanz - Kontenmapping in ERP
1709059	E-Bilanz: FB „FB_SELECTIONS_DISPLAY“ nicht vorhanden
1710670	E-Bilanz: FSEO_XBRL - Abbruch bei Währungstyp 00
1711876	E-Bilanz: Berechnung von Staffelsummen
1712817	E-Bilanz: Sammelhinweis zu diverse Korrekturen
1713539	E-Bilanz: Laufzeitfehler UNCAUGHT_EXCEPTION ..
1714515	E-Bilanz - Falsche Darstellung der Umlaute Ä,Ö,Ü,ä,ö,ü
1715908	E-Bilanz: Davon-Positionen werden nicht korrekt angezeigt
1729124	E-Bilanz: FSEO_XBRL Laufzeitfehler MESSAGE_TYPE_X
1729891	E-Bilanz: Falsche Summenbildung in GuV
1731513	E-Bilanz: Einstiegsschema für GAAP Steuerl. Einzelabschluss
1733814	E-Bilanz: Errechnetes Ergebnis wird nicht ausgewiesen
1737966	E-Bilanz: Fehler bei Übernahme der Kontenzuordnung
1738688	E-Bilanz: Prüfung auf nicht zugeordnete Konten/Funk.bereiche
	E-Bilanz Mapping Tool für SAP R/3 4.6 + 4.7:
1696180	E-Bilanz - Kontenmapping in R/3 4.6C und 4.70
	Allgemeine Informationen der SAP zur E-Bilanz:
1463434	E-Bilanz in Deutschland
1690315	E-Bilanz: Informationen zu den Taxonomien
1707438	Abbildung von Betriebsstätten in ERP

 Koch/Nagel/
Maltseva, E-Bilanz –
rationell und richtig
umstellen, Herne 2012,
Abschnitt 5.7 zur SAP-
Lösung ab S. 225

²⁴ Vgl. auch Burlein, E-Bilanz – Die Analyse der Finanzverwaltungsvorgaben und ihre praktische Umsetzung beginnen jetzt, Beilage zu BBK 23/2011 S. 10
[EUAAD-96278], Abschnitt VII. zum technischen SAP-Lösungsansatz.

²⁵ Quelle: www.dsag.de, Forum AK Steuern, Beitrag von Bernd Nowack vom 11. 7. 2012.

Datev Lösung in Kanzlei-Rechnungswesen

L Koch/Nagel/Maltseva, E-Bilanz – rationell und richtig umstellen, Herne 2012, Abschnitt 5.3 zur DATEV-Lösung ab S. 203

2. DATEV eG

Eine Aufbereitung der E-Bilanz in der Rechnungswesen-Software ist seit dem April-Release 2012 auf Basis neuer Bilanztabellen möglich. Der **E-Bilanz-Assistent** von DATEV inklusive der steuerlichen Überleitungsrechnung und dem eigentlichen Übertragungsmodul wird mit dem Herbst-Release Ende September 2012 ausgeliefert.

Derzeit befindet er sich in einer **Pilotphase** mit interessierten Anwendern. DATEV wird hinsichtlich der Quelldaten unterschiedliche Lösungen anbieten (vgl. **Abbildung 1**).

Szenarien	FIBU	Abschluss		E-Bilanz	Steuern
		Handelsbilanz	Steuerbilanz		
Szenario A FIBu = Finanzbuchführung HaBil = Handelsbilanz StBil = Steuerbilanz					
Szenario B FIBu im Fremdsystem; HaBil und E-Bilanz mit DATEV	<input checked="" type="checkbox"/>				
Szenario C HaBil im Fremdsystem; StBil und E-Bilanz mit DATEV		<input checked="" type="checkbox"/>			
Szenario D HaBil im Fremdsystem; Überleitungsrechnung und E-Bilanz mit DATEV		<input checked="" type="checkbox"/>			
Szenario E StBil im Fremdsystem; E-Bilanz mit DATEV			<input checked="" type="checkbox"/>		

Abb. 1: Optionen zur E-Bilanz der DATEV

Übernahme aus SAP ERP-System

Hinweis: Szenario D ist der Lösungsweg, wenn die Daten aus dem SAP ERP-System stammen, wobei das Konten-Mapping auf die Taxonomie bereits im SAP ERP-System erfolgt. Die DATEV befürwortet diesen Ansatz vor allem bei der Übermittlung der E-Bilanz in der Form einer Handelsbilanz mit steuerlicher Überleitungsrechnung.

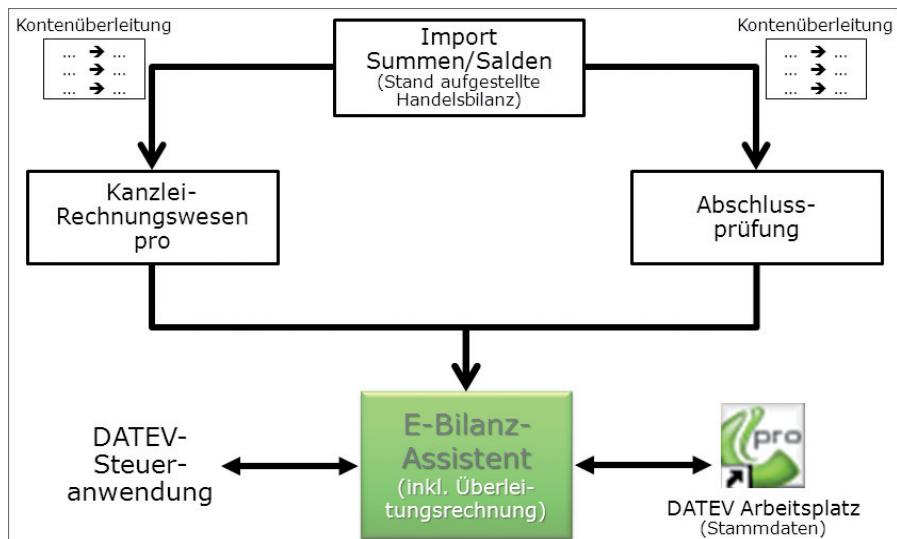


Abb. 2: Schematische Darstellung der Übernahme der Fremddaten

Übernahme der Handelsbilanz aus Fremd-Buchhaltungen

Für Handelsbilanzdaten aus anderen, fremden Buchhaltungssystemen wäre folgender Ansatz denkbar, den **Abbildung 2** veranschaulicht. Dabei werden die **Kontensalden der Handelsbilanz** in die DATEV-Rechnungswesen-Software eingelesen und als Basis für eine gebuchte Steuerbilanz verwendet (Zwei-Bereichs-Logik). Die Steuerbilanz wird dann über den E-Bilanz-Assistenten aufbereitet und übertragen.

FAZIT

Die nötigen Maßnahmen zur Umsetzung der E-Bilanz nehmen immer deutlichere Konturen an: Die Strategie zur Versionierung der Taxonomien und das Zusammenspiel der jeweiligen Taxonomieverisionen mit den jährlichen ERIC-Updates sind veröffentlicht. Die jetzige Fassung des FAQ lässt die grundsätzliche Anwendbarkeit der Auffangpositionen für die Zukunft deutlich erkennen.

Die marktführenden Softwarehersteller werden bis spätestens Ende des Jahres ihre Lösungen zur E-Bilanz auf den Markt bringen.

Ein zweites „ELENA“²⁶ ist aus heutiger Sicht bei der E-Bilanz nicht erkennbar und auch nicht zu erwarten, auch wenn sich dies einige Stimmen aus der Anwenderschaft als Geschenk auf dem Gabentisch zu Weihnachten wünschen.

Für Unternehmen, die mit der zukünftigen Strategie oder Umsetzung der E-Bilanz noch nicht begonnen haben, muss die Warnung ausgesprochen werden: „Es ist fünf vor zwölf“.

Neben dem neu zu gestaltenden zukünftigen E-Bilanzprozess als interaktive Unternehmensaufgabe sollte das zumindest einmal notwendige Kontenmapping auf die jeweilige Taxonomie bis zum Beginn des neuen Wirtschaftsjahres abgeschlossen sein²⁷. Dies gilt unabhängig von der Unternehmensgröße oder -rechtsform, dem Einsatz einer Softwarelösung, der gebuchten Handelsbilanz mit steuerlicher Überleitungsrechnung oder einer gebuchten Steuerbilanz.

 NWB Seminar,
Das Projekt E-Bilanz,
www.nwb-seminare.de

AUTOR



Henning Burlein,

Steuerberater, ist Senior Manager bei der WTS in München (www.wts.de). Er ist daneben der Sprecher des Arbeitskreises Steuern in der Deutschsprachigen SAP Anwendergruppe e. V. sowie Mitglied der Fach AG Taxonomie der Finanzverwaltung. Er hat im Rahmen seiner WTS-Tätigkeit an der Pilotphase zur E-Bilanz teilgenommen.

 Koch/Nagel/Maltseva, E-Bilanz – rationell und richtig umstellen, Herne 2012

²⁶ Vgl. zum Nachfolgeprojekt Krüger, Projekt OMS – Optimiertes Meldeverfahren in der Sozialversicherung, BBK 8/2012 S. 374 [LAAAE-07433].

²⁷ Gilt grundsätzlich für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. 12. 2012 beginnen; vgl. BMF-Schreiben vom 28. 9. 2011 (Fn. 8).

Leserfrage

Festsetzungsverjährung bei Verlegung des Beginns einer Außenprüfung

■ Haben Sie auch eine fachliche Frage? Bitte richten Sie Ihre Zusendung per E-Mail an bbk-leserfrage@nwb.de bbk-leserfrage@nwb.de

Frage

Das Finanzamt (FA) hat im Jahr 2009 für das Jahr 2004 eine Außenprüfung angeordnet, die im Dezember 2009 beginnen sollte. Zum 31. 12. 2009 wäre an sich Verjährung für 2004 eingetreten. Da für das Vorjahr 2003 noch ein **Einspruchsverfahren anhängig** war, das Auswirkungen für 2004 haben könnte, wurde am 15. 11. 2009 (Eingang beim FA) die Verlegung des Beginns der Prüfung beantragt, bis das Einspruchsverfahren für 2003 abgeschlossen ist. Diesem Antrag hat das FA noch im Jahr 2009 stattgegeben.

Das Einspruchsverfahren für das Jahr 2003 ist nun immer noch nicht abgeschlossen, und es ist nicht absehbar, wann das FA mit der Prüfung für das Jahr 2004 beginnen wird. Ist bereits **Festsetzungsverjährung** für 2004 eingetreten? Falls nicht: Wann wird sie möglicherweise eintreten?

Antrag auf Aussetzung der Vollziehung

Offenes Einspruchsverfahren

Antwort

VRiFG Bernd Rätke, Berlin*

I. Grundsätze

1. Prüfungsbeginn führt zur Ablaufhemmung

Die Verjährung im Fall einer Außenprüfung richtet sich nach § 171 Abs. 4 AO. Nach Satz 1 Variante 1 dieser Norm wird der Eintritt der Verjährung durch den **Beginn** einer Außenprüfung gehemmt. Die Verjährung tritt dann erst ein, wenn aufgrund der Außenprüfung (**geänderte**) **Steuerbescheide** ergehen und diese bestandskräftig werden.

Prüfungsbeginn hemmt Verjährung

2. Verschiebung des Beginns führt zur Ablaufhemmung

Die Festsetzungsverjährung tritt nach § 171 Abs. 4 Satz 1 Variante 2 AO auch dann nicht ein, wenn der Beginn der Prüfung **auf Antrag des Steuerpflichtigen** hinausgeschoben wird. Ein Verlegungsantrag ist daher nicht geeignet, die Verjährung herbeizuführen.

Verlegungsantrag des Steuerpflichtigen

Ausnahme: Die Prüfungsanordnung wurde nicht zwei Wochen oder – bei Großbetrieben – vier Wochen vorher, sondern zu kurzfristig bekannt gegeben (entgegen § 197 Abs. 1 Satz 1 AO in Verbindung mit § 5 Abs. 4 Satz 2 BpO). Legt der Steuerpflichtige gegen diese Festlegung des Prüfungsbeginns Einspruch ein und stellt er einen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung (AdV), um den angeordneten Prüfungsbeginn zu stoppen, gilt dies nicht als Antrag im Sinne von § 171 Abs. 4 Satz 1 AO¹.

* Bernd Rätke, Vorsitzender Richter am Finanzgericht Berlin-Brandenburg, BBK-Herausgeber.

¹ BFH, Urteil vom 10. 4. 2003 - IV R 30/01, BStBl 2003 II S. 827 [KAAAA-71843].

Beispiel ► Zum 31. 12. 2011 droht die Verjährung für das Prüfungsjahr 2006. Das FA erlässt am 20. 12. 2011 gegen A eine Prüfungsanordnung und setzt den Prüfungsbeginn auf den 30. 12. 2011 fest: also nur zehn Tage im Voraus anstatt zwei Wochen vorher. Legt A hiergegen Einspruch ein und stellt er mit Erfolg einen Adv-Antrag, so dass das FA die Prüfung auf den 1. 2. 2012 verschiebt, ist Festsetzungsverjährung eingetreten. A kann dann gegen die aufgrund der Prüfung ergehenden Steuerbescheide Einspruch einlegen und den Eintritt der Festsetzungsverjährung geltend machen.

II. Wegfall der Ablaufhemmung

1. Befristeter Verlegungsantrag

Verjährungsfrist: zwei Jahre nach Antragstellung

Allerdings entfällt nach dem IV. BFH-Senat² die Ablaufhemmung nach Ablauf von zwei Jahren nach Eingang des Verlegungsantrags, wenn es sich um einen **zeitlich befristeten Verlegungsantrag** handelt, z. B. eine Verlegung auf den 1. März des Folgejahres oder eine Verlegung um ein halbes Jahr beantragt wird.

Nach Ablauf dieser zwei Jahre tritt dann also Festsetzungsverjährung ein, wenn das FA bis zu diesem Zeitpunkt nicht mit der Prüfung begonnen hat.

Beispiel ► A beantragt am 15. 11. 2011 (Eingang des Antrags beim FA), den für den 1. 12. 2011 festgesetzten Prüfungsbeginn auf den 1. 3. 2012 zu verschieben. Ohne Außenprüfung würde die Festsetzungsverjährung am 31. 12. 2011 eintreten. Das FA gibt dem Verlegungsantrag statt, beginnt mit der Prüfung aber nicht am 1. 3. 2012, sondern erst am 1. 12. 2013.

Lösung ► Am 15. 11. 2013 – und damit vor dem tatsächlichen Beginn der Prüfung – ist Festsetzungsverjährung eingetreten. Denn es handelte sich um einen befristeten Verschiebungsantrag (die Prüfung sollte auf den 1. 3. 2012 verschoben werden). Das FA hätte daher innerhalb von zwei Jahren nach Eingang des Verschiebungsantrags (15. 11. 2011) bis zum 15. 11. 2013 mit der Prüfung beginnen müssen. Tatsächlich begann die Prüfung aber erst am 1. 12. 2013 und damit zwei Wochen zu spät. A kann gegen die Änderungsbescheide aufgrund der Außenprüfung Einspruch einlegen und mit Erfolg den Eintritt der Festsetzungsverjährung geltend machen.

Keine Verschiebung auf unbestimmte Zeit möglich

Die Zwei-Jahres-Frist leitet der BFH aus § 171 Abs. 10 und Abs. 8 Satz 2 AO ab: Danach hat das FA bei Erlass eines Grundlagenbescheids (Abs. 10) oder bei Wegfall der Ungewissheit bei Vorläufigkeitsfestsetzungen (Abs. 8 Satz 2) nur zwei Jahre Zeit für eine Änderung des Bescheids. Diese Zwei-Jahres-Frist überträgt der BFH auf den Bereich der Außenprüfung: Die zugunsten des FA eintretende Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 Satz 1 Variante 2 AO wegen eines Verlegungsantrags des Steuerpflichtigen ist nämlich nur dann gechertfertigt, wenn der **Verlegungsantrag ursächlich für das Hinausschieben des Prüfungsbeginns** ist. An der Ursächlichkeit fehlt es aber, wenn der Steuerpflichtige nur eine befristete Verschiebung beantragt, das FA aber mehr als zwei Jahre lang nicht mit der Prüfung beginnt. Es tritt dann Festsetzungsverjährung ein.

2. Unbefristeter Verlegungsantrag

Verjährungsfrist: zwei Jahre nach Wegfall des Hinderungsgrundes

Anders ist die Rechtslage beim unbefristeten Verlegungsantrag, bei dem der Steuerpflichtige den Termin nicht nennt, auf den der Prüfungsbeginn verschoben werden soll. Dies ist etwa der Fall, wenn – wie in der Leserfrage – eine **Verschiebung der Prüfung**

² BFH, Urteil vom 17. 3. 2010 - IV R 54/07, BStBl 2011 II S. 7 [GAAAD-46076].

bis zum Abschluss eines anderen Verfahrens oder aus anderen Gründen eine Verlegung auf unbestimmte Zeit beantragt wird.

Nach einer aktuellen Entscheidung des I. Senats des BFH³ entfällt in diesem Fall die Ablaufhemmung erst zwei Jahre nach Wegfall des im Verlegungsantrag genannten Hinderungsgrundes und bei Kenntnis des FA vom Wegfall dieses Grundes – und nicht schon zwei Jahre nach Eingang des Verlegungsantrags beim FA (zur Berechnung siehe Abschnitt II.3).

Der BFH betont folgenden Unterschied zwischen einem befristeten Verlegungsantrag (siehe Abschnitt II.1) und einem unbefristeten Verlegungsantrag:

- Bei einem **befristeten Verlegungsantrag** kann das FA den Prüfungsfall sogleich bei Eingang des Verlegungsantrags **wieder in die Prüfungspläne eintragen**.
- Bei einem **unbefristeten Verlegungsantrag** ist dies jedoch nicht möglich, weil noch nicht feststeht, wann die Prüfung erfolgen kann.

Deshalb beginnt die Zwei-Jahres-Frist erst mit Wegfall des Hinderungsgrundes und Kenntnis des FA hier von.

FA muss Planungssicherheit haben

Hinweis: Noch nicht geklärt ist, ob und ggf. ab welchem Zeitpunkt die Zwei-Jahres-Frist gilt, wenn der Steuerpflichtige einen unbefristeten Verlegungsantrag stellt, aber **keine Hinderungsgründe** nennt, und das FA trotz fehlender Begründung diesem Antrag stattgibt. Meiner Meinung nach gelten hier die gleichen Grundsätze wie bei einem befristeten Verlegungsantrag (siehe Abschnitt II.1). Denn nennt der Steuerpflichtige keinen Hinderungsgrund, kann das FA den Prüfungsfall sogleich in die neuen Prüfungspläne aufnehmen und innerhalb von zwei Jahren mit der Prüfung beginnen.

3. Zusammenfassung und Lösung

Ein Antrag auf Verschiebung des Beginns einer Außenprüfung hemmt zwar grundsätzlich den Eintritt der Festsetzungsverjährung. Hier von gibt es aber zwei **Ausnahmen**:

- Bei **befristeten Verlegungsanträgen**, mit denen die Verlegung des Prüfungsbeginns auf einen bestimmten Zeitpunkt beantragt wird, muss das FA innerhalb von zwei Jahren nach Eingang des Antrags mit der Prüfung beginnen; ansonsten entfällt die Ablaufhemmung, so dass Festsetzungsverjährung eintritt (siehe Abschnitt II.1).
- Bei **unbefristeten Verlegungsanträgen** – wie in der Leserfrage – bleibt es bei der Ablaufhemmung, bis der Hinderungsgrund entfällt und das FA vom Wegfall Kenntnis erhält. Ab diesem Zeitpunkt hat das FA dann noch zwei Jahre Zeit, mit der Prüfung zu beginnen (siehe Abschnitt II.2).

 Differenzierung zwischen befristeten und unbefristeten AdV-Anträgen

Ergebnis: Im Fall des Lesers handelt es sich um einen unbefristeten Verlegungsantrag, weil er keinen bestimmten Zeitpunkt genannt hat, auf den die Prüfung verschoben werden sollte, sondern eine **Verschiebung bis zum Abschluss des Einspruchsverfahrens** für das Vorjahr beantragt hat. Das FA musste daher die Prüfung nicht innerhalb von zwei Jahren nach Eingang des Verlegungsantrags beginnen, also bis zum 15. 11. 2011, sondern kann den Abschluss des Einspruchsverfahrens und damit den Wegfall des Hinderungsgrundes abwarten. Erst dann beginnt die Zwei-Jahres-Frist nach § 171 Abs. 10, Abs. 8 Satz 2 AO analog. Sollte das Einspruchsverfahren für das Vorjahr 2003 also z. B. am 31. 3. 2013 abgeschlossen werden, muss das FA bis zum 31. 3. 2015 mit der Prüfung für 2004 beginnen.

³ BFH, Urteil vom 1. 2. 2012 - I R 18/11 [BAAE-06366].

Gleich per Fax anfordern 02323.141-173

Ihre schnellen Bestellwege:



Service-Fon
02323.141-940



E-Mail
bestellung@nwb.de



Internet
www.nwb.de/go/bbk



Postanschrift
NWB Verlag · 44621 Herne



Beratung vor Ort
Fon: 02323.141-349

Absender

Firmanschrift Privatanschrift (Zutreffendes bitte ankreuzen)

Firma · Kanzlei · Institution

Titel · Vorname · Name

Geburtsdatum*

Kundennummer

Funktion*

Straße · Postfach

PLZ · Ort

Tel.-Nr. · Fax-Nr.

E-Mail

Anzahl Berufsträger*

Anzahl Mitarbeiter (ca.)*

Branche*

*freiwillige Angaben

95536



Leistungsumfang:

- Zeitschrift BBK · 2 x im Monat in Ihrem Briefkasten
- Online-Datenbank · tagesaktuell im Internet
- DVD-Datenbank · mit zwei Updates pro Jahr
- NWB Mobile · ideal für unterwegs
- Rückstellungen von A-Z · digital abrufbar
- Kostenrechnungs- und Controllinglexikon · digital abrufbar
- Berechnungsprogramme · praktische Helfer im Berufsalltag
- E-Mail-Newsletter · regelmäßig in Ihrem E-Mail-Postfach

NWB Risikolos-Garantie: **Gratis testen. Jederzeit kündigen.**

Ja, ich möchte NWB Rechnungswesen 4 Wochen kostenlos testen.

Wenn mir NWB Rechnungswesen gefällt, brauche ich nichts mehr zu veranlassen. Im Anschluss an den Test beziehe ich es bis auf Widerruf im Abonnement zum Preis von monatlich 20,20 € (5 Lizenzen) bzw. zum Ausbildungspreis (1 Lizenz) oder zum Vorzugspreis für b.b.h.- oder BVBC-Mitglieder (5 Lizenzen) von 15,40 € inklusive 7 % Mehrwertsteuer und 0,90 € Versandkostenanteil innerhalb Deutschlands. Alle Preise gültig ab 1.1.2013. Die Rechnungsstellung erfolgt jährlich im Voraus. Der Bezug ist jederzeit kündbar. Wenn ich kein Abonnement wünsche, genügt eine kurze Nachricht vor Ablauf der Testzeit.

Ausbildungspreis: Bescheinigung liegt Ihnen vor

reiche ich nach

sende ich mit

Ich bin b.b.h.-Mitglied - Bescheinigung liegt bei.

Ich bin BVBC-Mitglied - Bescheinigung liegt bei.

Datum/Unterschrift

Widerrufsbelehrung:

Sie können Ihre Vertragserklärung innerhalb von 14 Tagen ohne Angaben von Gründen in Textform (z. B. Brief, Fax, E-Mail) oder durch Rücksendung der Sache widerrufen. Die Frist beginnt mit Eingang der Ware bei Ihnen (bei der wiederkehrenden Lieferung gleichartiger Waren mit Eingang der ersten Teillieferung), bei Verträgen über Dienstleistungen mit Zugang unserer Annahmeerklärung bei Ihnen. Der Widerruf ist zu richten an: NWB Verlag GmbH & Co. KG, Eschstraße 22, 44629 Herne. Zur Wahrung der Widerrufsfrist genügt die rechtzeitige Absendung des Widerrufs oder der Sache. Im Falle eines Widerrufs sind beiderseits empfangene Leistungen zurückzugeben. Kosten und Gefahr der Rücksendung tragen wir. Wir werden Ihre Daten auch zur Information über neue Produkte und Services nutzen. Der Nutzung Ihrer Daten für diese Zwecke können Sie jederzeit bei uns widersprechen. Ihr NWB Verlag.