

## **BMF: Schreiben zur Anwendung des geänderten Maßgeblichkeitsgrundsatzes nach Inkrafttreten des BilMoG**

### Hintergrund

Durch das Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (BilMoG) ist § 5 Abs. 1 EStG im Hinblick auf die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für die steuerliche Gewinnermittlung geändert worden. Die Neuformulierung des § 5 Abs. 1 EStG hat insbesondere hinsichtlich der Ausübung steuerlicher Wahlrechte zu einer Vielzahl von Fragen geführt. Mit seinem Schreiben vom 12.03.2010 nimmt das BMF hierzu Stellung.

### Verwaltungsanweisung

#### **Steuerliche Wahlrechte**

Steuerliche Wahlrechte können unabhängig vom handelsrechtlichen Wertansatz ausgeübt werden (§ 5 Abs. 1 Satz 1 Hs. 2 EStG). Die Ausübung wird nicht durch die nach § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG grundsätzlich weiter geltende Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz beschränkt. Lediglich Bewertungswahlrechte in der Handelsbilanz, für die keine eigenständige steuerliche Regelung (z. B. in Gesetz oder Verwaltungsvorschrift) besteht, müssen in der Steuerbilanz übereinstimmend ausgeübt werden. Dazu gehören z. B. die Wahlrechte zur Aktivierung von Fremdkapitalzinsen als Herstellungskosten (§ 255 Abs. 3 Satz 2 HGB) und zur Anwendung der Bewertungsvereinfachungsverfahren nach § 240 Abs. 3 und 4 HGB (Festwertbewertung, Gruppenbewertung).

#### **Ermittlung der steuerlichen Herstellungskosten**

Angemessene Teile der Kosten der allgemeinen Verwaltung sowie angemessene Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für betriebliche Altersversorgungen sind nach der jetzigen Auffassung der Finanzverwaltung zwingend bei der Berechnung der steuerlichen Herstellungskosten zu berücksichtigen. Das handelsrechtliche Bewertungswahlrecht des § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB soll steuerlich unbeachtlich sein, da § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG anordnet, dass Wirtschaftsgüter mit ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen seien, dazu gehörten auch die in § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB aufgeführten Kosten. Gem. § 5 Abs. 6 EStG gehe § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG der handelsrechtlichen Regelung in § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB vor. Diese Auffassung stützt die Finanzverwaltung auf das BFH Urteil vom 21. Oktober 1993 (BStBl. 1994 II, S. 176). Hingegen hat die Finanzverwaltung in R 6.3. Abs. 4 Satz 1 EStR 2008 bislang die Auffassung vertreten, dass die Voraussetzung für die Berücksichtigung der vorstehenden Kosten ist, dass in der Handelsbilanz entsprechend verfahren wird. Die Finanzverwaltung ist somit bisher von einem Bewertungswahlrecht ausgegangen. Eine steuergesetzliche Definition des Begriffs der Herstellungskosten ist im Einkommensteuergesetz nicht enthalten.

#### **Handelsrechtliche Abschreibung auf niedrigeren beizulegenden Wert**

Eine handelsrechtliche Abschreibung auf den niedrigeren beizulegenden Wert ist nicht zwingend in der Steuerbilanz durch eine entsprechende Teilwertabschreibung nachzuvollziehen; der Steuerpflichtige kann darauf auch verzichten. Für eine Zuschreibung zum Teilwert in einem folgenden Wirtschaftsjahr besteht dagegen kein Wahlrecht. Sie ist stets dann vorzunehmen, wenn die Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 oder § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG für eine Teilwertabschreibung nicht mehr vorliegen, d.h. wenn die voraussichtlich dauernde Wertminderung nicht mehr gegeben ist (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4, § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 EStG).

#### **§ 6b EStG-Rücklage**

Die Bildung von § 6b EStG-Rücklagen (unabhängig von der Handelsbilanz) wird durch § 5 Abs. 1 Satz 1 Hs. 2 EStG ermöglicht.

#### **Handelsrechtliche und steuerliche Wahlrechte**

Wahlrechte, die sowohl handelsrechtlich als auch steuerrechtlich bestehen, können aufgrund des § 5 Abs. 1 Satz 1 Hs. 2 EStG in der Handelsbilanz und in der Steuerbilanz unterschiedlich ausgeübt werden. Beispielsweise setzt die Anwendung des

Verbrauchsfolgeverfahrens nach § 6 Abs. 1 Nr. 2a Satz 1 EStG (Lifo) in der Steuerbilanz nicht voraus, dass der Steuerpflichtige die Wirtschaftsgüter auch in der Handelsbilanz nach diesem Verfahren bewertet. Desgleichen erfordert die Inanspruchnahme der degressiven AfA bei beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens (§ 7 Abs. 2 EStG) nicht, dass in der Handelsbilanz entsprechend abgeschrieben wird.

### **Aufzeichnungen bei Ausübung von steuerlichen Wahlrechten**

Die laufende Führung des in § 5 Abs. 1 Satz 2, 3 EStG genannten Verzeichnisses ist Tatbestandsvoraussetzung für die wirksame Ausübung des jeweiligen steuerlichen Wahlrechts. Wird das Verzeichnis nicht oder nicht vollständig geführt, ist der Gewinn durch die Finanzbehörde zu ermitteln, als wenn das Wahlrecht nicht ausgeübt worden sei. Eine besondere Form der Verzeichnisse ist nicht vorgeschrieben. Es kann auch nach Ablauf des Wirtschaftsjahrs im Rahmen der Erstellung der Steuererklärung erfolgen.

Keine gesonderte Aufzeichnung ist bei der Ausübung steuerlicher Wahlrechte im Sonderbetriebsvermögen und bei Umwandlungsvorgängen des Umwandlungssteuerrechts erforderlich. Das Gleiche gilt für die Bildung steuerlicher Rücklagen, wenn die Rücklage in der Steuerbilanz abgebildet wird. Wird die Rücklage in einem folgenden Wirtschaftsjahr auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsgutes übertragen, ist dieses Wirtschaftsgut mit den erforderlichen Angaben in das Verzeichnis aufzunehmen.

### **Anwendungszeitraum**

Die neue steuerrechtliche Regelung ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2009 anzuwenden, d.h. für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2008 enden.

### **Fundstelle**

BMF-Schreiben vom 12.03.2010, [IV C 6 – S 2133/09/10001](#) .

### [Englische Zusammenfassung](#)

Weiterer Beitrag zum Thema BilMoG: [Auswirkungen des BilMoG auf die steuerliche Anerkennung einer Organschaft](#)

---

www.deloitte-tax-news.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.

