

Die Neuregelung auf einen Blick

- ▶ Abschaffung der Abzinsung von Verbindlichkeiten.
- ▶ **Fundstelle:** Viertes Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (Viertes Corona-Steuerhilfegesetz – 4. CorStHiG) v. 19.6.2022 (BGBl. I 2022, 911; BStBl. I 2022, 931).

§ 6 Bewertung

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346), zuletzt geändert durch 4. CorStHiG v. 19.6.2022 (BGBl. I 2022, 911; BStBl. I 2022, 931)

(1) Für die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter, die nach § 4 Absatz 1 oder nach § 5 als Betriebsvermögen anzusetzen sind, gilt das Folgende:

...

3. Verbindlichkeiten sind unter sinngemäßer Anwendung der Vorschriften der Nummer 2 anzusetzen [aufgehoben: *und mit einem Zinssatz von 5,5 Prozent abzuzinsen. ²Ausgenommen von der Abzinsung sind Verbindlichkeiten, deren Laufzeit am Bilanzstichtag weniger als zwölf Monate beträgt, und Verbindlichkeiten, die verzinslich sind oder auf einer Anzahlung oder Vorausleistung beruhen*].

3a. ...

- e) ¹Rückstellungen für Verpflichtungen sind mit einem Zinssatz von 5,5 Prozent abzuzinsen; **ausgenommen von der Abzinsung sind Rückstellungen für Verpflichtungen, deren Laufzeit am Bilanzstichtag weniger als zwölf Monate beträgt, und Rückstellungen für Verpflichtungen, die verzinslich sind oder auf einer Anzahlung oder Vorausleistung beruhen.** ²Für die Abzinsung von Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen ist der Zeitraum bis zum Beginn der Erfüllung maßgebend. ³Für die Abzinsung von Rückstellungen für die Verpflichtung, ein Kernkraftwerk stillzulegen, ist der sich aus Buchstabe d Satz 3 ergebende Zeitraum maßgebend; und

...

(2) bis (7) *unverändert*

§ 52

Anwendungsvorschriften

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346), zuletzt geändert durch 4. CorStHiG v. 19.6.2022 (BGBl. I 2022, 911; BStBl. I 2022, 931)

...

(12) ... ²§ 6 Absatz 1 Nummer 3 und 3a Buchstabe e in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 19. Juni 2022 (BGBl. I S. 911) ist erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2022 enden. ³Auf Antrag kann § 6 Absatz 1 Nummer 3 und 3a Buchstabe e in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 19. Juni 2022 (BGBl. I S. 911) auch für frühere Wirtschaftsjahre angewendet werden. ...

Autor und Mitherausgeber: Prof. Dr. Tibor Schober, Richter am FG, Berlin

Kompaktübersicht

- J 23-1 **Inhalt der Änderungen:** Der Gesetzgeber hat die Abzinsung von Verbindlichkeiten abgeschafft. Die Regelung gilt grds. für Wj., die nach dem 31.12.2022 enden. Die Stpfl. können aber eine frühere Anwendung beantragen. Die Überführung der Abzinsungsregelungen in Abs. 1 Nr. 3a (Bewertung von Rückstellungen) führt zu keinen Änderungen der Rechtslage, weil insoweit nur der bisherige Verweis auf die Bewertungsvorschrift für Verbindlichkeiten durch eine unmittelbare Regelung ersetzt wird.
- J 23-2 **Rechtsentwicklung:**
- ▶ **Zur Gesetzesentwicklung bis 2020** (2. CorStHiG v. 29.6.2020, BGBl. I 2020, 1512; BStBl. I 2020, 563) s. § 6 Anm. 2.
 - ▶ **ATADUmsG v. 25.6.2021** (BGBl. I 2021, 2035; BStBl. I 2021, 874): Siehe § 6 Anm. J 22-2.
 - ▶ **4. CorStHiG v. 19.6.2022** (BGBl. I 2022, 911; BStBl. I 2022, 931): Streichung von Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 und Einfügung von Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e Satz 1 Halbs. 2.
- J 23-3 **Zeitlicher Anwendungsbereich:** Nach § 52 Abs. 12 Satz 2 sind die Änderungen erstmals für Gewinnermittlungen für Wj. anzuwenden, die nach dem 31.12.2022 enden. Der Gesetzgeber ermöglicht aber auf Antrag eine Anwendung für frühere Wj. (s. Anm. J 23-4).
- J 23-4 **Grund und Bedeutung der Änderungen:** Der Gesetzgeber hat die Abzinsung von Verbindlichkeiten abgeschafft, weil er sie in einer anhaltenden Niedrigzinsphase nicht mehr rechtfertigen kann; marktüblich seien

mittlerweile unverzinsliche oder sogar negativ verzinsten Darlehen (Ausgabe mit Stand 18.5.2022). Damit entspricht die Regelung wieder der HBil., denn nach § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB sind Verbindlichkeiten mit dem Erfüllungsbetrag anzusetzen. Eine Abzinsung ist handelsrechtl. unzulässig (vgl. *Schubert* in Beck BilKomm., 13. Aufl. 2022, § 253 HGB Rz. 63; *Marx* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht, 3. Aufl. 2022, § 253 HGB Rz. 22).

Der Gesetzgeber hält aber an der Abzinsung von Rückstellungen fest. Deshalb hat er den Verweis von Nr. 3a auf Nr. 3 durch eine eigene Anordnung ersetzt. Eine inhaltliche Begr. dieses Auseinanderfallens der Bewertung liefert der Gesetzgeber aber nicht. Insoweit bleibt es bei der bisherigen Rechtslage (ausführl. § 6 Anm. 766). Die Beibehaltung der Abzinsungspflicht bei Rückstellungen entspricht den Vorgaben für die HBil., denn § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB sieht eine Abzinsungspflicht für Rückstellungen mit Restlaufzeiten von mehr als einem Jahr vor (*Schubert* in Beck BilKomm., 13. Aufl. 2022, § 253 HGB Rz. 180 ff.; *Marx* in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, Bilanzrecht, 3. Aufl. 2022, § 253 HGB Rz. 80). Nicht nachvollziehbar ist dann aber, warum der Gesetzgeber den typisierenden Zinssatz von 5,5 % bei der Bewertung von Rückstellungen beibehalten hat (krit. zum Zinssatz insbes. *Kanzler*, FR 2019, 190; *Weiss/Holle*, NWB 2019, 697; der BFH hatte aber noch 2017 keine Bedenken, vgl. BFH v. 13.7.2017 – VI R 62/15, BStBl. II 2018, 15, Verfassungsbeschwerde nicht zur Entsch. angenommen, BVerfG v. 11.2.2021 – 2 BvR 2706/17, StEd. 2022, 564; ausführl. § 6 Anm. 700). Als weitere Begr. hat der Gesetzgeber den Bürokratieabbau durch Steuervereinfachung angeführt (BTDrucks. 20/1906, 45).

Die Abzinsung führte bisher bei Entstehung der Verbindlichkeit zu einem einmaligen Ertrag (Differenz zwischen abgezinstem Barwert und Buchwert), der sich in den Folgejahren durch Aufwandsbuchungen (Erhöhung der passivierten Verbindlichkeit) wieder neutralisierte. Die Abschaffung führt in der StBil. auf Stichtage nach dem 31.12.2022 zu einer entsprechenden Höherbewertung der Verbindlichkeiten. Der Stpfl. kann nach § 52 Abs. 12 Satz 3 auch für frühere Wj. seine Verbindlichkeiten nun unabgezinst ausweisen. Die Gesetzesbegründung verweist insbes. auf zinslose Anleihen und unverzinsliche Überbrückungshilfen während der Corona-Pandemie, bei denen dann eine erstmalige Abzinsung unterbleiben kann. Voraussetzung ist aber, dass eine entsprechende StBil. noch erstmalig aufzustellen ist oder eine Bilanzänderung (§ 4 Anm. 460 ff.) in Betracht kommt. Eine Bilanzberichtigung selbst scheidet uE an einem Verstoß gegen GoB (§ 4 Anm. 404).

Soweit in der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 20/1906, 45) davon ausgegangen wird, dass der Antrag auf vorzeitige Anwendung der Neuregelung nur einheitlich für alle vor dem 1.1.2023 endenden Wj. gestellt wer-

den kann, ist dieser gesetzgeberische Wunsch (Bürokratieabbau) einsichtig, ergibt sich aber nicht unmittelbar aus dem Gesetz („kann ... auch für frühere Wirtschaftsjahre“). Die Bilanzänderung führt aber zur Pflicht der Fortführung der neuen (geänderten) Bilanzansätze in den folgenden Wj. (Bilanzberichtigung, weil Bilanzenzusammenhang GoB, vgl. BFH v. 25.10.2007 – III R 39/04, BStBl. II 2008, 226; ausführl. s. § 4 Anm. 483). Der Antrag kann vom Stpfl. aber auf einzelne Verbindlichkeiten beschränkt werden, da die Bewertung selbst immer die einzelne Verbindlichkeit erfasst.