

Erste Erfahrungen mit der neuen Rechnungslegung und Bilanzierung

## Herausforderungen für KMU bei der Jahresabschlusserstellung durch BilMoG – Teil II

von WP StB Gerald Schwamberger, Göttingen

Im letzten Teil unserer Beitragsserie erfahren Sie anhand der Darstellung ausgewählter Bilanzpositionen, welche Möglichkeiten die durch BilMoG geänderten Vorschriften bei der Jahresabschlusserstellung bieten. Dabei ist unmittelbar erkennbar, ob eine Einheitsbilanz möglich ist und welche steuerlichen sowie handelsrechtlichen Wahlrechte genutzt werden können.



**Teil 1 in BBP 11, 44**

### 1. Übergangsvorschriften

Die im neuen Handelsrecht geänderten Vorschriften sind im Jahr des Übergangs – soweit nicht in Art. 66 Abs. 3 S. 2 bis 4 EGHGB anders geregelt – nach Art. 66 EGHGB retrospektiv anzuwenden: Aus der Vergangenheit – z.B. durch Ausübung von Wahlrechten oder Anwendung von steuerrechtlichen Vorschriften – steuerlich möglichst niedrig angesetzte Anlagevermögensgegenstände können nunmehr so angesetzt werden, als ob von Anfang an eine dem neuen Handelsrecht entsprechende oder durch Wahlrecht getroffene Bewertung oder vorgenommene Abschreibung durchgeführt worden wären. Die Durchbrechung des Bilanzzusammenhangs nach § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB wird gem. Art. 67 Abs. 8 EGHGB für diesen Fall außer Kraft gesetzt.

**Bewertungsmethoden dürfen geändert werden**

Welche Ansatz- und Bewertungsvorschriften aus dem BilMoG resultieren und wie die steuerliche Beurteilung aussieht, wird nachfolgend verdeutlicht.

### 2. Einzelunternehmen und Personengesellschaften

#### 2.1 Anlagevermögen

##### 2.1.1 Selbsterstellte immaterielle VG des AV

Die neu geschaffene Vorschrift des § 255 Abs. 2a HGB bietet das Wahlrecht, Entwicklungskosten zu aktivieren und als immateriellen Vermögensgegenstand zu bewerten. Es besteht das Wahlrecht, allgemeine Verwaltungsgemeinkosten, Aufwendungen im sozialen Bereich und Fremdkapitalzinsen – soweit sie die Fertigung betreffen und auf den Zeitraum der Herstellung entfallen – ebenfalls zu aktivieren. Im Steuerrecht ist keine dieser Kostenarten aktivierbar.

**Wahlweise Aktivierung von Entwicklungskosten**

##### 2.1.2 Herstellungskosten für Sachanlagevermögen

In die Herstellungskosten einzubeziehen sind sämtliche Aufwendungen des Material- und Fertigungsbereichs sowie der Wertverzehr des AV (§ 255 Abs. 2 S. 2 HGB). Für die in § 255 Abs. 2 S. 3 HGB genannten Kosten (angemessene Teile der Kosten der allgemeinen Verwaltung sowie angemessene Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebes, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung)

**Aufwendungen und Wertverzehr**

besteht ein Aktivierungswahlrecht. Steuerlich wird es nicht beanstandet, wenn die Herstellungskostenuntergrenze für Wirtschaftsjahre, die vor der Veröffentlichung einer geänderten Richtlinienfassung enden, noch nach R 6.3 Abs. 4 EStR 2008 ermittelt wird (BMF 22.6.10, IV C 6 - S 2133/09/10001; Abruf-Nr. 102470). **Hinweis:** Im Ergebnis kann damit der handelsrechtliche Wertansatz zunächst vorläufig für Zwecke der steuerlichen Gewinnermittlung übernommen werden.



[www.iww.de](http://www.iww.de)  
Abruf-Nr. 102470

### 2.1.3 Umfangreiche Modernisierungs- und Instandhaltungsmaßnahmen

Die Aufwendungen sind als Herstellungsaufwand zu bilanzieren, sofern eine Erweiterung oder eine wesentliche Verbesserung (Substanzverbesserung) eintritt (§ 255 Abs. 2 HGB). Grundsätzlich entspricht der Ansatz im Handelsrecht dabei auch dem des Steuerrechts. Abweichend sind steuerrechtlich anschaffungsnahe Herstellungskosten innerhalb von drei Jahren nach Anschaffung des Gebäudes (15 %-Grenze nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 a EStG) zu aktivieren – unabhängig davon, ob es sich handelsrechtlich um Erhaltungsaufwand oder um Herstellungsaufwand handelt.

**Herstellungsaufwand**

### 2.1.4 Abschreibungsdauer

Nach Handelsrecht ist die voraussichtliche Nutzungsdauer (§ 253 Abs. 3 S. 2 HGB) nach vernünftigem kaufmännischem Ermessen anzusetzen. Hier kann teilweise Übereinstimmung zwischen Handels- und Steuerrecht bestehen; in vielen Fällen ist handelsrechtlich jedoch eine längere Nutzungsdauer ansetzbar, weil die steuerrechtlichen Vorgaben nach AfA-Tabellen oder gesetzlichen Vorschriften zu pauschal sind.

#### Beispiel

Die AfA auf Gebäude im Betriebsvermögen beträgt nach § 7 Abs. 4 Nr. 1 EStG 33 Jahre. Die tatsächliche Nutzungsdauer kann insbesondere bei Neubauten doppelt so lang sein.

### 2.1.5 Abschreibungsmethode

Bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, sind die Anschaffungs- oder die Herstellungskosten um planmäßige Abschreibungen zu vermindern (§ 253 Abs. 3 S. 1 HGB). Bei beweglichen Wirtschaftsgütern besteht im Steuerrecht ein Wahlrecht zwischen linearer Abschreibung, Leistungsabschreibung und geometrisch-degressiver Abschreibung (§ 7 Abs. 1, 2 EStG).

**Hinweis:** Nach BilMoG kann die Abschreibungsmethode im Handelsrecht von der des Steuerrechts abweichen. Damit können erhebliche stille Reserven in den Anlagegütern aus der Vergangenheit im Zeitpunkt der Umstellung der Bilanzierung aufgedeckt werden. Sonderabschreibungen (z.B. § 7g EStG) sind handelsrechtlich im neuen Recht nicht zulässig – insoweit besteht auch in der Zukunft eine Abweichung zwischen Handels- und Steuerrecht.

**Abweichende Methoden in Handels- und Steuerrecht**

### 2.1.6 Geringwertige Wirtschaftsgüter

Im Handelsrecht sind diese nach vernünftigem kaufmännischem Ermessen unter dem Grundsatz der Wirtschaftlichkeit anzusetzen. Es ist also zulässig, die einzelnen Vermögensgegenstände zu aktivieren und auf

**Grundsatz der Wirtschaftlichkeit**

ihre Nutzungsdauer abzuschreiben. Es ist jedoch ebenfalls zulässig, die geringwertigen Vermögensgegenstände im Rahmen der steuerlichen Abschreibung nach § 6 Abs. 2, 2a EStG in der Handelsbilanz anzusetzen, soweit diese keine wesentliche Position in der Handelsbilanz ausmachen. Im Steuerrecht besteht zurzeit ein Wahlrecht zwischen einer sofortigen Verrechnung als Betriebsausgabe bei Anschaffungskosten bis zu 410 EUR oder einer Sammelabschreibung über fünf Jahre bei Wirtschaftsgütern mit Anschaffungskosten zwischen 150,01 EUR und 1.000 EUR. Eine planmäßige Abschreibung nach § 7 Abs. 1 EStG ist ebenfalls zulässig.

**Planmäßige Abschreibung nach § 7 Abs. 1 EStG ist ebenfalls zulässig**

### **2.1.7 Wertminderungen**

Im Handelsrecht sind voraussichtlich dauernde Wertminderungen durch außerplanmäßige Abschreibung zu berücksichtigen (§ 253 Abs. 3 S. 3 HGB). Bei Finanzanlagen kann eine außerplanmäßige Abschreibung auch bei voraussichtlich nicht dauernder Wertminderung vorgenommen werden. Der niedrigere Wertansatz darf nicht beibehalten werden, wenn die Gründe dafür nicht mehr bestehen. Ausnahme: ein erworbener Geschäfts- oder Firmenwert (§ 253 Abs. 5 HGB). Im Steuerrecht besteht für dauernde Wertminderungen ein Abwertungswahlrecht, für vorübergehende Wertminderungen ein Abwertungsverbot (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 2, Nr. 2 S. 2 EStG).

**Außerplanmäßige Abschreibungen**

## **2.2 Umlaufvermögen**

### **2.2.1 Anschaffungs- und Herstellungskosten von VG des UV**

Für die Bewertung der Anschaffungs- und Herstellungskosten von Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens gelten zunächst die gleichen Vorschriften wie für das Anlagevermögen nach § 253 Abs. 1 S. 1 HGB. Abschreibungen sind nach § 253 Abs. 4 HGB mit dem niedrigeren Wert vorzunehmen, der sich aus einem Börsen- oder Marktpreis am Abschlussstichtag ergibt. Nach § 256 HGB können Verbrauchsfolgeverfahren nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung angesetzt werden. Auch Festwerte nach § 240 Abs. 3 HGB und die Zusammenfassung gleichwertiger und gleichartiger beweglicher Vermögensgegenstände nach Abs. 4 sind zulässig.

**Steuerrecht:** Hiernach ist Vergleichsmaßstab der Teilwert, der von dem beizulegenden Wert nach Handelsrecht abweichen kann. Darüber hinaus ist nach § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG das Lifo-Verfahren zulässig.

**Vergleichsmaßstab Teilwert**

### **2.2.2 Verbindlichkeiten**

Verbindlichkeiten sind nach § 253 Abs. 1 S. 2 HGB nunmehr mit ihrem Erfüllungsbetrag gegenüber dem bisher anzusetzenden Rückzahlungsbetrag zu berücksichtigen. Hierin ist jedoch keine besondere Veränderung gegenüber dem Begriff „Rückzahlungsbetrag“ zu sehen.

**„Erfüllungs-“ statt „Rückzahlungsbetrag“**

### **2.2.3 Rückstellungen**

Der bisherige Ansatz von Rückstellungen nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung ist nunmehr nach § 253 Abs. 1 S. 2 HGB grundsätzlich in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrags anzusetzen. Danach sind künftige Preis- und Kostensteigerungen bei der Bewertung der Rückstellungen zu berücksichtigen,

weil für die Ermittlung des Rückstellungsbetrags die Preis- und Kostenverhältnisse zum voraussichtlichen Erfüllungszeitpunkt relevant sind. Preis- und Kostenminderungen sind jedoch nicht zu berücksichtigen. Für alle Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr ist nach § 253 Abs. 2 S. 1 HGB eine Abzinsungspflicht zu berücksichtigen. Hierfür gilt der durchschnittliche Marktzinssatz der letzten sieben Jahre, der von der Deutschen Bundesbank ermittelt und monatlich veröffentlicht wird. Abzinsungen bei Verbindlichkeiten und Rückstellungen sind nach dem Steuerrecht mit einem Zinssatz von 5,5 % vorzunehmen. Hierdurch können sich erhebliche Differenzen in der Bewertung ergeben.

**Abzinsungspflicht bei Restlaufzeit von über einem Jahr**

Nach dem neuen Handelsrecht ist bei **Rückstellungen für Altersversorgungsverpflichtungen** und vergleichbar langfristig fällige Verpflichtungen gemäß § 253 Abs. 1 S. 1 HGB zukünftig der Erfüllungsbetrag ausschlaggebend, wonach die voraussichtlichen Kosten- und Preissteigerungen (z.B. Lohn-, Gehalts- und Rentensteigerungen) zu berücksichtigen sind. Die Abzinsung hat hierbei grundsätzlich ebenso wie bei den anderen Rückstellungen in Abhängigkeit von der individuellen Restlaufzeit mit dem durchschnittlichen Marktzinssatz zu erfolgen. Nach dem neuen Handelsrecht werden sich die Rückstellungsbeträge aufgrund des nunmehr anzusetzenden Marktzinssatzes nicht unerheblich erhöhen, sodass das Wahlrecht besteht, die sich im Umstellungsjahr ergebende Erhöhung auf 15 Jahre zu verteilen (Art. 67 Abs. 1 S. 1 EGHGB, bis spätestens 31.12.24).

**Wahlrecht der Aufteilung auf 15 Jahre**

**Hinweis:** Die aufgezählten Abweichungsmöglichkeiten zwischen der handelsrechtlichen Bewertung des Anlage- und Umlaufvermögens sowie der steuerrechtlichen Bewertung haben keinen Anspruch auf Vollständigkeit, sondern sollen die für KMU häufigsten und typischsten Fälle aufzeigen.

### 3. Kapital-/Personengesellschaften i.S. des § 264a HGB

#### 3.1 Latente Steuern

Der Wechsel vom bisher anzuwendenden Timing Concept zum international gebräuchlichen Temporary Concept führt zu einer erheblich aufwendigeren Ermittlung der latenten Steuern (§ 274 HGB). Das bisher als Ergebnisdifferenz in der Erfolgsrechnung zu berechnende Konzept stellt nunmehr einen Vergleich der relevanten bilanziellen Wertansätze gegenüber den in der Steuerbilanz anzusetzenden Werten dar, wobei auch alle sich ausgleichenden erfolgsneutralen Differenzen bei der Steuerabgrenzung zu berücksichtigen sind. Zu beachten ist, dass nach § 274a HGB kleine Kapitalgesellschaften (und Personengesellschaften i.S. des § 264a HGB) von der Anwendung des § 274 HGB befreit sind. Sie können die Steuerabgrenzung jedoch wahlweise vollziehen.

**Wechsel vom Timing zum Temporary Concept**

**Hinweis:** Soweit latente Steuern passiver Art Rückstellungscharakter aufweisen, muss jeder Kaufmann einen Ausweis vornehmen. Der Pflichtausweis erfolgt unter den Rückstellungen (§ 249 Abs. 1 S. 1 HGB).

#### 3.2 Aktive latente Steuern

Auf Verlustvorträge – explizit steuerliche Verlustvorträge, die mit den Verlustvorträgen der bisherigen Einheitsbilanz nicht identisch sein müssen – kön-

nen gemäß § 274 Abs. 1 S. 4 HGB aktive latente Steuern gebildet werden. Voraussetzung ist allerdings, dass diese nur für steuerliche Verlustvorträge in der Höhe gelten, für die innerhalb der nächsten fünf Jahre eine Verlustverrechnung zu erwarten ist. Dies erfordert eine Prognoserechnung für die zukünftigen fünf Jahre darüber, inwieweit die Gesellschaft die „steuerlichen Verluste“ in diesem Prognosezeitraum durch Gewinne ausgleichen wird.

**Berücksichtigung von Verlustvorträgen in Höhe der Verlustverrechnung**

Nach dem neuen Handelsrecht sind Unterschiede zwischen den handelsrechtlichen und den steuerlichen Wertansätzen der Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten, bei denen sich in der Zukunft eine Steuerentlastung ergibt, in den aktiven latenten Steuern erfassbar. Dies kann bei Vermögensgegenständen und aktiven Rechnungsabgrenzungsposten dann der Fall sein, wenn diese in der Handelsbilanz mit einem niedrigeren Wert stehen als in der Steuerbilanz. Entsprechend sind höhere Ansätze bei Rückstellungen, Verbindlichkeiten und passiven Rechnungsabgrenzungsposten in der Handelsbilanz gegenüber der Steuerbilanz für die Berechnung der aktiven latenten Steuern möglich.

**Sonstige Differenzen zwischen Handels- und Steuerbilanz**

Die Berechnung der latenten Steuern erfolgt nach dem Ertragsteuersatz des Bilanzierenden – in der Regel zurzeit ein typisierter Steuersatz von rund 30 %. Eine Abzinsung ist nach § 274 Abs. 2 S. 1 HGB nicht vorzunehmen. Soweit sie ausgewiesen werden, sind sie aufzulösen, sobald mit dem Eintritt der antizipierten Steuerwirkung nicht mehr zu rechnen ist.

**Keine Abzinsung**

#### **Merke!**

Auslöser von aktiven latenten Steuern sind u.a. die höheren Wertansätze gegenüber der Steuerbilanz – insbesondere bei Pensionsrückstellungen, den Differenzen bei den Rückstellungen und Verbindlichkeiten bei Zugrundelegung eines anderen Abzinsungssatzes als im Steuerrecht und auch beim Ansatz von Drohverlustrückstellungen, die im Steuerrecht nicht ansetzbar sind.

### **3.2 Passive latente Steuern**

Kleine Kapitalgesellschaften (Personengesellschaften i.S. des § 264 a HGB) nach § 267 HGB sind vom Ausweis passiver latenter Steuern befreit. Für mittelgroße und große Kapitalgesellschaften besteht eine Ansatzpflicht. Passive latente Steuern entstehen im Wesentlichen bei Wertansätzen des Anlage- und Umlaufvermögens und aktiven Rechnungsabgrenzungsposten, die in der Handelsbilanz höher anzusetzen sind als in der Steuerbilanz. Entsprechend sind niedrigere Wertansätze von Rückstellungen, Verbindlichkeiten und passiven Rechnungsabgrenzungsposten gegenüber der Steuerbilanz ebenfalls zu berücksichtigen. Dazu gehören sowohl der Ansatz der selbstgeschaffenen immateriellen Vermögensgegenstände (§ 255 Abs. 2a HGB) als auch alle aktiven Wertansätze, die die Ansätze in der entsprechenden Steuerbilanz übersteigen.

**Nur kleine Kapitalgesellschaften sind befreit**

#### **Weiterführender Hinweis**

- ➔ Eine umfangreiche Sammlung möglicher Fallgestaltungen zu den einzelnen Bilanzpositionen bietet Ihnen die Sonderausgabe „Der Übergang auf das BilMoG in Fallbeispielen“. Diese finden Sie im Online-Service auf [www.iww.de](http://www.iww.de) unter „Downloads“ in der Rubrik „Sonderausgaben“.



**Sonderausgabe im Online-Service!**