

Erste Erfahrungen mit der neuen Rechnungslegung und Bilanzierung

Herausforderungen für KMU bei der Jahresabschlusserstellung durch BilMoG – Teil I

von WP StB Gerald Schwamberger, Göttingen

Das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) wurde im Bundesgesetzblatt (BGBl I 09, 1102 ff.) veröffentlicht und am 28.5.09 verkündet. Es ist zu Recht als die größte Rechnungslegungs- und Bilanzrechtsreform seit mehr als 20 Jahren bezeichnet worden. Wesentliche Vorschriften des Handelsgesetzbuches (HGB), die die Rechnungslegung und Bilanzierung betreffen, wurden geändert oder ergänzt, sodass alle Unternehmen, die ihre Rechnungslegung und Jahresabschlüsse nach dem Handelsrecht erstellen, davon betroffen sind.

1. Jahresabschlusserstellung unter BilMoG

Neben den handelsrechtlichen Vorschriften wurden auch steuerrechtliche Vorschriften geändert, insbesondere § 5 Abs. 1 und 1a EStG. Grundsätzlich ist die Handelsbilanz auch nach BilMoG gemäß § 5 Abs. 1 EStG Grundlage für die Besteuerung – d.h., die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Besteuerung ist erhalten geblieben. Nicht erhalten geblieben ist die umgekehrte Maßgeblichkeit des § 5 Abs. 1 S. 2 EStG in der Fassung bis 2008, wonach steuerrechtliche Wahlrechte bei der Gewinnermittlung in Übereinstimmung mit der handelsrechtlichen Jahresbilanz auszuüben waren. Dies bedeutete, dass steuerrechtliche Wahlrechte nur dann ausgeübt werden konnten, wenn sie auch in der Handelsbilanz ausgewiesen und berücksichtigt wurden.

Umgekehrte Maßgeblichkeit ist nicht mehr gegeben

Diese auf den ersten Blick nicht sehr gravierende Änderung der Vorschrift hat jedoch für den Übergang der bisherigen auf die neue Rechnungslegung nach BilMoG im Einzelfall umfangreiche Konsequenzen. Es können sich erhebliche Abweichungen zwischen der Handelsbilanz und der Steuerbilanz bzw. dem steuerlichen Ergebnis ergeben. In Extremfällen ist es sicherlich unvermeidbar, dass neben der Handels- auch eine Steuerbilanz zu erstellen sein wird. An dieser Stelle eröffnet sich erstmalig die von vielen Mandanten gewünschte, vom steuerlichen Ergebnis abweichende Möglichkeit der Darstellung des Unternehmens gegenüber der Öffentlichkeit (Offenlegung), den Banken oder sonstigen Interessierten. Die von der bisherigen Praxis abweichende Darstellung des Unternehmens in der Handelsbilanz kann insbesondere für das Rating bei den Banken zu erheblich günstigeren Ausweisen des Eigenkapitals führen.

Abweichungen zwischen Handelsbilanz und steuerlichem Ergebnis

Praxishinweis

Sowohl bei Einzelunternehmen als auch bei Personen- oder Kapitalgesellschaften sind die Abweichungen durch die Vorschriften des BilMoG zu verifizieren. Auf diese Weise ist festzustellen, ob Wahlrechte, die nur im Zusammenhang mit dem Übergang genutzt werden können, anzuwenden sind, um eine positivere Darstellung der Unternehmung zu erzielen.

Übergangsregelungen

Übergangsvorschriften sind Art. 66 und 67 des Einführungsgesetzes zum Handelsgesetzbuch (EGHGB). Dies bedeutet für die Jahresabschlusserstellung, dass die Weichen, wie in Zukunft insbesondere zum Übergangsstichtag bereits vorhandene Bilanzpositionen zu bewerten und auszuweisen sind, beim ersten nach BilMoG erstellten Jahresabschluss gestellt werden. Nach Art. 67 Abs. 4 EGHGB können niedrigere Wertansätze von Vermögensgegenständen unter Anwendung der für sie geltenden Vorschriften in der bis zum 28.5.09 geltenden Fassung fortgeführt werden. In Fällen, wo so keine Verbesserung der Darstellung des Unternehmens zu erzielen ist, werden die bisherigen Wertansätze von Vermögensgegenständen unverändert fortgeführt. Dies hat zur Folge, dass in vielen Klein- und Kleinstunternehmen weiterhin eine Einheitsbilanz – d.h. eine Handelsbilanz entsprechend der Steuerbilanz – erstellt wird.

Erster Jahresabschluss nach BilMoG stellt die Weichen

Klein- und Kleinstunternehmen

Ein wesentliches Anliegen des Gesetzgebers war es, für Kleinunternehmen mit einem Umsatz bis 500.000 EUR p.a. und einem Jahresgewinn von nicht mehr als 50.000 EUR wahlweise von der Erstellung eines Jahresabschlusses abzusehen und lediglich die Gegenüberstellung der Betriebs-einnahmen und -ausgaben vorzunehmen. Da es eine entsprechende Grenze zur Buchführungspflicht im Handelsrecht bisher nicht gab, war jeder Kaufmann verpflichtet, einen Jahresabschluss zu erstellen.

Wahlweiser Jahresabschluss

Die steuerlichen Vorschriften nach § 141 Abs. 1 AO wurden auf dieselben Grenzwerte geändert, sodass auch für steuerliche Zwecke bei Überschreitung dieser Grenzwerte Buchführungspflicht entsteht. Die Unterschiede liegen jedoch darin, dass eine Buchführungs- und Bilanzierungspflicht nach Handelsrecht unmittelbar bei Überschreiten der Grenzwerte entsteht, während die Bilanzierungspflicht im Steuerrecht erst dann entsteht, wenn durch das zuständige Finanzamt eine entsprechende Aufforderung für das kommende Wirtschaftsjahr erfolgt. Insofern ist dies nicht zum selben Zeitpunkt möglich.

Bilanzierungspflicht entsteht im Steuerrecht erst nach Aufforderung

Diese sogenannte Deregulierungsmaßnahme des Gesetzgebers nach § 241a HGB gilt jedoch nur für Einzelkaufleute. Für die überwiegende Zahl von Klein- und Kleinstunternehmen, die ihr Betriebsergebnis bisher im Rahmen einer Bilanzierung erstellen, hat sich gezeigt, dass eine Umstellung auf die Einnahmen-Überschuss-Rechnung i.S. von § 4 Abs. 3 EStG aus vielerlei Gründen weder sinnvoll noch vorteilhaft ist.

Umstellung auf § 4 Abs. 3 EStG nicht in jedem Fall vorteilhaft

Soweit der Einzelunternehmer Kredite bei Banken in Anspruch nimmt, wird die Bank Wert darauf legen, dass eine Bilanzierung vorgenommen wird. Darüber hinaus sind oft auch günstige steuerliche Konsequenzen nicht gegeben oder minimal, weil – abweichend von der Bilanzierung – zukünftige Verpflichtungen im Rahmen von Rückstellungen oder der Ausweis von Verbindlichkeiten bei der Einnahmen-Überschuss-Rechnung nicht erfasst werden können. In der Einnahmen-Überschuss-Rechnung sind die tatsächlichen Zu- und Abflüsse von Umsatzsteuerbeträgen (Vorsteuer) zu berücksichtigen, sodass diese in der Regel weder beim Übergang der Gewinnermittlungsart noch auf Dauer Vorteile bringt.

Praxishinweis

Überprüfen Sie bei Mandanten, die unter den Grenzen des § 241a HGB liegen, ob eine bisher durchgeführte Bilanzierung vom Mandanten gewünscht wird, und sichern Sie sich bei der Hausbank ab, dass diese eine Einnahmen-Überschuss-Rechnung akzeptiert. Berechnen Sie vorab, ob die Umstellung auf die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG steuerliche Vorteile bringt und wie sich die steuerliche Entwicklung auf Dauer darstellt.

2. Jahresabschlusserstellung mit der neuen Maßgeblichkeit

Nach bisheriger Rechtslage war die Aufstellung eines Jahresabschlusses nach handelsrechtlichen Vorschriften gemäß § 5 Abs. 1 S. 1 EStG Grundlage für die Besteuerung des Unternehmens. Diese Vorschrift war Ausgangspunkt des sogenannten Maßgeblichkeitsprinzips. Das bedeutete auch, dass Gewerbetreibende, die zwar nach dem Handelsrecht nicht verpflichtet waren, eine Buchführung und einen Jahresabschluss aufzustellen, diese jedoch nach den steuerrechtlichen Vorschriften (§§ 140, 141 AO) aufstellen mussten, die handelsrechtlichen Vorschriften zu beachten hatten. Im Rahmen der Rechnungslegungsänderungen des Handelsrechts nach BilMoG blieb § 5 Abs. 1 S. 1 EStG unverändert, während hinzugefügt wurden:

- Laut § 5 Abs. 1 S. 2 EStG ist Voraussetzung für die Ausübung steuerlicher Wahlrechte, dass die Wirtschaftsgüter, die nicht mit dem handelsrechtlich maßgeblichen Wert in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesen werden, in besondere, laufend zu führende Verzeichnisse aufgenommen werden.
- § 5 Abs. 1 S. 3 EStG bestimmt, wie diese Verzeichnisse zu führen sind.

Die sogenannte „umgekehrte Maßgeblichkeit“ (§ 5 Abs. 1 S. 2 EStG) ist somit weggefallen, sodass bei der Aufstellung des Jahresabschlusses nach Handelsrecht nur die handelsrechtlichen Vorschriften zu beachten sind. Die entsprechenden Vorschriften im HGB, die bestimmten, dass steuerrechtliche Vorschriften in die Handelsbilanz zu übernehmen sind, wurden geändert (z.B. § 247 Abs. 3, § 273, § 281 HGB). Die steuerliche Auslegung der geänderten Vorschriften – insbesondere des § 5 EStG – hat die Finanzbehörde mit einem BMF-Schreiben (12.3.10, IV C 6-S 2133/09/10001, BStBl 10 I, 239; Abruf-Nr. 101099) aus Sicht der Verwaltung dargestellt. Die Aktualisierung erfolgte mit einem BMF-Schreiben vom 22.6.10 (IV C 6-S 2133/09/10001 (DOK-Nr. 2010/0482262); Abruf-Nr. 102470).

Wesentlichen Fälle umgekehrter Maßgeblichkeit vor dem BilMoG

Die wichtigsten Fälle steuerrechtlicher Wahlrechte sind:

- Reinvestitionsrücklage nach § 6b EStG,
- Ersatzbeschaffungsrücklage nach R 6.6 Abs. 4 EStR,
- Ansparrücklage nach § 7g Abs. 3 EStG und Sonderabschreibungen nach § 7g Abs. 1 bzw. 2 EStG,
- Sonderabschreibungen nach § 4 FördG,
- Rücklage nach § 6 UmwStG.

**Erweiterung von
§ 5 EStG**

**Laufend
zu führende
Verzeichnisse**



**www.iww.de
Abruf-Nrn. 101099
und 102470**

Hinweis: Die Sonderposten mit Rücklageanteil bzw. steuerrechtlichen Abschreibungen sind bis zur Anwendung des BilMoG in der Handelsbilanz des Unternehmens entsprechend zu berücksichtigen und auszuweisen. Dies entfällt spätestens für den Jahresabschluss nach dem 31.12.09.

Welche sonstigen Abweichungen zwischen der Handelsbilanz und der steuerrechtlichen Erfassung können berücksichtigt werden?

Nach Herzig/Briesemeister (DB 09, 926 ff.) sollen alle steuerrechtlichen Wahlrechte unabhängig von der Handelsbilanz ausgeübt werden können. Andere Autoren bewerten dies eingeschränkter und vertreten die Ansicht, dass die Ausübung von Wahlrechten nach bisherigem Recht die Inanspruchnahme der handelsrechtlichen Öffnungsklauseln (§ 247 Abs. 3 und § 254 HGB) bedingen oder handelsrechtlich unzulässig sind. Evelyn Klein, Referentin im Bilanzsteuerreferat des BMF, nimmt hierzu in NWB 26/10, 2046 Stellung.

Umfang der Ausübung von Wahlrechten

Merke!

Die nunmehr mögliche unterschiedliche Darstellung der betrieblichen Vermögenswerte und Schulden in einer Handels- bzw. einer Steuerbilanz führt zwar zu zusätzlichen Arbeiten bei der Jahresabschlusserstellung. Sie bietet jedoch in vielen Fällen wunschgemäß die Chance, durch eine sehr stark handelsrechtlich geprägte Handelsbilanz und die nach den Steuergesetzen möglichen Bewertungen in der Steuerbilanz, im Übergangsjahr – aber auch in der Folgezeit – bezogen auf das Eigenkapital eine günstigere Darstellung in der Handelsbilanz zu erreichen und gleichzeitig die steuerlich geprägten Werte in einer „Steuerbilanz“ fortzuführen.

3. Übergangsregelungen vom alten in das neue Handelsrecht

Der Übergang vom bisherigen auf das durch das BilMoG geänderte neue Handelsrecht wird in den Art. 66 und 67 EGHGB geregelt. Für das nach dem 31.12.07 beginnende Geschäftsjahr finden sich in **Art. 66 Abs. 1 und 2 EGHGB** deregulierende und begünstigende Vorschriften sowie Neuerungen aufgrund der Abänderungs- und der Abschlussprüferrichtlinie. So ist die vorgezogene Anwendung von Vorschriften, die auf die Abänderungsrichtlinie zurückzuführen sind, erstmals auf nach dem 31.12.07 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden. Darunter fallen:

Abänderungs- und Abschlussprüferrichtlinie

- die Schwellenwerte für Unternehmensgrößenklassen (§ 267 Abs. 1 und 2 HGB),
- die Befreiung von der Konzernaufstellungspflicht (§ 293 Abs. 1 HGB),
- Befreiung von Einzelkaufleuten (§§ 241a, 242 Abs. 4 HGB).

Nach **Art. 66 Abs. 2 EGHGB** wird den Unternehmen die Möglichkeit eröffnet, die nach den bisherigen §§ 253 Abs. 3 S. 3 HGB und 253 Abs. 4 HGB sowie den bisherigen §§ 254 und 279 Abs. 2 HGB vorgenommenen Abschreibungen beizubehalten oder rückgängig zu machen.

Wahlmöglichkeit für Abschreibungen

Vorschriften, die nicht durch die Abänderungs- bzw. die Abschlussprüferrichtlinie geändert worden sind, werden nach Art. 66 Abs. 3 und 5 EGHGB geregelt. Die in **Art. 66 Abs. 3 S. 1 EGHGB** aufgeführten Regelungen sind

erstmalig auf Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31.12.09 beginnen. Nach **Art. 66 Abs. 5 EGHGB** wird die letztmalige Anwendung des alten Rechts geregelt.

In Art. **66 Abs. 3 S. 2 bis 4 EGHGB** wird für besondere Fälle geregelt, ab wann die einschlägigen Vorschriften ihre Anwendung finden. Aus dem Umkehrschluss dieser Vorschriften ergibt sich, dass alle nicht in Art. 66 Abs. 3 S. 2 bis 4 EGHGB genannten Vorschriften retrospektiv anzuwenden sind. Dies wird auch in der Regierungsbegründung beispielhaft deutlich gemacht. Danach sind etwa latente Steuern retrospektiv, also auch für frühere Geschäftsjahre zu ermitteln. In folgenden Fällen kommt eine retrospektive Betrachtung nicht in Frage:

- Die Bewertung von Geschäfts- und Firmenwerten nach § 253 HGB ist nur für Erwerbsvorgänge nach dem 31.12.09 anzuwenden. Danach sind aufwandswirksam erfasste Geschäfts- und Firmenwerte nach § 255 Abs. 4 HGB nicht nachzuaktivieren.
- Der neue Herstellungskostenbegriff nach § 255 Abs. 2 HGB ist nur für Herstellungsvorgänge, die nach dem Übergangsbilanzstichtag begonnen wurden, anzuwenden.
- Darüber hinaus sind Anhangangaben bei Veränderung des Konsolidierungskreises nach § 294 Abs. 2 HGB, Kapitalkonsolidierungen nach § 301 HGB, die Behandlung eines aus der Kapitalkonsolidierung entstehenden Geschäfts- oder Firmenwerts nach § 309 Abs. 1 HGB und Konsolidierungen assoziierter Unternehmen nach § 312 HGB für Vorgänge nach dem Übergangsbilanzstichtag anwendbar.

Daraus ergibt sich, dass die geänderten Vorschriften – soweit es sich nicht um die genannten Sondervorschriften handelt – bereits auf nach dem 31.12.08 beginnende Geschäftsjahre angewandt werden können. Dies gilt jedoch nur für die Gesamtheit der geänderten Regelungen. Die vorzeitige Anwendung ist im Anhang anzugeben.

Die Vorschriften des **Art. 66 Abs. 7 EGHGB** finden nur auf solche immateriellen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens Anwendung, deren Entwicklung in Geschäftsjahren begonnen wird, die nach dem 31.12.09 beginnen. Danach kommt eine Nachaktivierung von Entwicklungskosten aus früheren Geschäftsjahren nicht in Betracht. Es ist jedoch davon auszugehen, dass Entwicklungskosten von Projekten, die sich vor dem Übergangsbilanzstichtag noch in der Forschungsphase befanden, aktiviert werden können, wenn mit der Entwicklung nach dem Übergangsbilanzstichtag begonnen wurde.

Weitere Übergangsregelungen befinden sich in Art. 67 EGHGB. So werden nach **Art. 67 Abs. 1 EGHGB** die bisher unterdotierten Pensionsrückstellungen aufgrund der geänderten Bewertung der laufenden Pensionen oder Anwartschaften insoweit angepasst, als dass eine Verteilung des Aufstockungsbetrags über die nächsten 15 Jahre erfolgen kann. Die Zuführung kann in

Keine retrospektive Betrachtung in Sonderfällen

Vorzeitige Anwendung ist im Anhang anzugeben

Selbst geschaffene immaterielle VG des Anlagevermögens

Pensionsrückstellungen

ungleichmäßigen Jahresraten auch unter Nichtausnutzung der gesamten 15 Jahre erfolgen. Überdotierte Pensionsrückstellungen können nach Art. 67 Abs. 1 EGHGB beibehalten werden, und die zu hohen Rückstellungen müssen bis zum 31.12.24 durch aufgelaufene Zuführungen aufgefüllt sein. Soweit von dieser Möglichkeit kein Gebrauch gemacht wird, ist der Auflösungsbetrag erfolgsneutral in die Gewinnrücklage einzustellen.

Nach **Art. 67 Abs. 3 EGHGB** können Aufwandsrückstellungen, Sonderposten mit Rücklageanteil und Rechnungsabgrenzungsposten im Übergangszeitpunkt beibehalten oder unmittelbar zugunsten der Gewinnrücklagen aufgelöst werden. Offen bleibt, ob der Begriff „unmittelbar“ im Sinne eines einmaligen Vorgangs oder der Möglichkeit der zeitlich gestreckten, jedoch unmittelbaren Auflösung zu verstehen ist.

Niedrigere Wertansätze aufgrund von außerplanmäßigen Abschreibungen nach §§ 253 Abs. 3 S. 3, 253 Abs. 4, 254 u. 279 Abs. 2 HGB dürfen nach **Art. 67 Abs. 4 EGHGB** beibehalten werden oder die vorgenommenen Zuschreibungen erfolgen erfolgsneutral zugunsten der Gewinnrücklagen. Das Beibehaltungswahlrecht gilt jedoch nicht für solche Abschreibungen, die im letzten vor dem 1.1.10 beginnenden Geschäftsjahr vorgenommen wurden.

Aufwendungen für Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs nach § 269 HGB sind nach **Art. 67 Abs. 5 EGHGB** beizubehalten und bis zur endgültigen Abschreibung fortzuführen oder alternativ im Übergangszeitpunkt ergebniswirksam in Form einer direkten Abschreibung auszubuchen. Im ersteren Fall bleibt die korrespondierende Ausschüttungssperre des § 269 HGB a.F. bestehen. Nach **Art. 67 Abs. 7 EGHGB** sind Aufwendungen und Erträge aus der Umstellung in der Gewinn- und Verlustrechnung unter außerordentlichen Erträgen bzw. Aufwendungen darzustellen. Bei erstmaliger Anwendung der durch das BilMoG geänderten Vorschriften setzt **Art. 67 Abs. 8 EGHGB** folgende Vorschriften außer Kraft:

- Bewertungsstetigkeit (§ 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB),
- Darstellungsstetigkeit (§ 265 Abs. 1 HGB),
- Anhangangabe bei abweichenden Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (§ 284 Abs. 2 Nr. 3 HGB).

Bei erstmaliger Anwendung des BilMoG sind die Vorjahreszahlen nicht anzupassen. Es ist jedoch im Anhang darauf hinzuweisen.

Die für KMU wesentlichen Vorschriften der Art. 66 und 67 EGHGB eröffnen erhebliche Spielräume für den Ansatz und die Bewertung beim Übergang der Bilanzierung auf das neue Handelsrecht. Die erstmalige Anwendung ist eindeutig nach dem EGHGB geregelt. Nach dem Wortlaut der Übergangsvorschrift werden „Posten“ genannt, sodass davon auszugehen ist, dass das Wahlrecht für jeden Bilanzposten unabhängig ausgeübt werden darf.

Weiterführender Hinweis

- ➔ Neuerungen für den Anhang kleiner Kapitalgesellschaften nach BilMoG in BBP 10, 302

Aufwandsrückstellungen, Sopo mit Rücklageanteil und RAP

Fortführung von niedrigeren Wertansätzen

Keine Anpassung, aber Hinweis



Wird fortgesetzt!