

Inhaltsverzeichnis

	Seite
Neue Bilanzierungsansätze aus Anlass der Krise nach dem BilMoG	2
1. Bilanzierung der stillen Reserven	2
1.1. Heben stiller Reserven	2
1.2. DATEV - Lösung	3
2. Gestaltungsmöglichkeiten der Bilanzierung nach HGB n.F.	4
2.1. Investitionsabzugsbetrag HGB n.F.	7
2.2. DATEV - Lösung	9
3. Bilanzierung der Rückstellungen	10
3.1. Bilanzierung und Bewertung von Rückstellungen	11
3.2. DATEV – Lösung	14

Neue Bilanzierungsansätze aus Anlass der Krise nach dem BilMoG

Folgende Bilanzierungsansätze können ergriffen werden:

Bilanzierungsansätze	
■	Heben stiller Reserven
■	Gestaltungsmöglichkeiten nach HGB n.F.

1. Bilanzierung der stillen Reserven

1.1. Heben stiller Reserven

Steuerliche Bewertungsfreiheiten führen generell zu stillen Reserven in Handels- und Steuerbilanz. Hierzu zählen z.B. Sonderabschreibungen oder erhöhten Absetzungen, die Übertragung stiller Reserven ¹, Rücklage für Ersatzbeschaffung ² und erfolgsneutrale gebuchte Investitionszuschüssen. ³ Nach der umgekehrten Maßgeblichkeit ⁴ können diese Vergünstigungen dann beansprucht werden, wenn in der Handelsbilanz entsprechend verfahren wird.

Der BFH ⁵ kommt bei einer handelsrechtlichen Zuschreibung eines Wirtschaftsguts zu dem Ergebnis, dass in der Steuerbilanz kein höherer Wertansatz gebucht werden muss.

Fall:

Die X-GmbH hat Ende 2004 ein bebautes Grundstück angeschafft. Die Anschaffungskosten betragen für Grund und Boden 500.001 € sowie für das Gebäude 1.000.000 €. Darauf wird zulässigerweise eine nach § 6b EStG gebildete Rücklage i. H. von 1.000.000 € übertragen. Danach werden zum 31.12.2004 in Handels- und Steuerbilanz übereinstimmend folgende Werte ausgewiesen: Grund und Boden 1 € sowie Gebäude 500.000 €. In den Folgejahren wird die Gebäude-Abschreibung in Übereinstimmung mit § 7 EStG nach einer Nutzungsdauer von 20

1 § 6b EStG

2 R 6.6 EStR

3 R 6.5 EStR

4 § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG

5 BFH-Urteil vom 4.6.2008 – I R 84/07, BStBl. II 2009, S. 187

Jahren (5% p.a.) bemessen. Bis einschließlich 31.12.2007 wird in Handels- und Steuerbilanz übereinstimmend bilanziert: Grund und Boden mit unverändert 1 €, das Gebäude zum 31.12.2007 mit 425.000 € (nach § 6b EStG geminderte Anschaffungskosten 500.000 € abzgl. 15 % Abschreibungen für drei Jahre).

Bei Aufstellung der Bilanz zum 31.12.2008 verzichtet die X-GmbH in der Handelsbilanz auf die Inanspruchnahme der Vergünstigung nach § 6b EStG. Die in 2004 aufgewendeten Anschaffungskosten sind noch voll werthaltig. Dementsprechend erfolgt bei Grund und Boden eine Zuschreibung von 500.000 €, der damit zum 31.12.2008 mit 500.001 € ausgewiesen wird. Für das Gebäude ergibt sich ausgehend von den Anschaffungskosten von 1.000.000 € nach Berücksichtigung der Abschreibungen für vier Jahre i. H. von 20 % zum 31.12.2008 ein Bilanzwert von 800.000 €.

Lösung

In der Steuerbilanz sind diese Wertaufholungen nicht zulässig. Der Grund und Boden ist unverändert mit 1 € auszuweisen. Für das Gebäude ergibt sich nach Berücksichtigung der Abschreibungen i. H. von 25.000 € (5 % von 500.000 €) ein Buchwert von 400.000 €.

Die Wertaufholungen müssen in der Handelsbilanz erfolgswirksam vorgenommen werden. Es handelt sich um außerordentliche Erträge, die in der Handelsbilanz zu einem gegenüber der Steuerbilanz um 900.000 € höheren Eigenkapital führen. Im Anhang sind diese außerordentlichen Erträge zu erläutern⁶.

Der in der Handelsbilanz ausgewiesene Zuschreibungsgewinn unterliegt nicht der Besteuerung. Ab 2009 wird in der Handelsbilanz infolge der erhöhten Abschreibungsgrundlage für das Gebäude insoweit gegenüber der Steuerbilanz ein niedrigerer Gewinn ausgewiesen.

Hinweis

Dieses Ergebnis hat zur Folge, dass der Bilanzausweis eines Aktivpostens in der Handelsbilanz höher ist als in der Steuerbilanz. Für Kapitalgesellschaften führt dies im Einzelabschluss zum Ausweis einer passiven Steuerlatenz.

1.2. DATEV - Lösung

6 § 277 Abs. 4 HGB

2. Gestaltungsmöglichkeiten der Bilanzierung nach HGB n.F.

Auch nach Einführung des HGB n.F. bestehen Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte. Durch die Übergangsvorschriften besteht einmalig eine neue Klasse von Wahlrechten:⁷

- Anwendungswahlrechte: Die neuen Vorschriften können insgesamt bereits auf ein nach dem 31.12.2008 beginnendes Geschäftsjahr angewendet werden;⁸
- Beibehaltungswahlrechte: Zukünftig nicht mehr zulässige Posten und Wertansätze können beibehalten oder im Übergangsjahr aufgelöst werden;⁹
- Verteilungswahlrechte: Nach BilMoG ermittelte Wertansätze können im Einzelfall sofort oder rätierlich angepasst werden.¹⁰

Übergangswahlrechte	
■	Anwendungswahlrechte
■	Beibehaltungswahlrechte
■	Verteilungswahlrechte

Die geänderten HGB - Regelungen machen bei allen Unternehmen eine **Bestandsaufnahme** erforderlich:

- Welche Wahlrechte fallen in Zukunft weg und wie ist mit wahlweise gebildeten Posten weiter zu verfahren?
- Welche zwingend anzuwendenden Neuregelungen belasten das Ergebnis und verringern das Eigenkapital?
- Welche neuen Wahlrechte und Spielräume tun sich auf? Was spricht für und gegen eine Ausübung und welche Maßnahmen sind u. U. schon im laufenden Geschäftsjahr erforderlich?

7 Schäfer / Schlarb: Gestaltungen 2009

8 Art. 66 Abs. 2 Satz 4 EGHGB

9 Art. 67 Abs. 3 bis 5 EGHGB

10 Art. 67 Abs. 1 EGHGB

Maßnahmen, die das Jahresergebnis oder das Eigenkapital beeinflussen nach HGB n.F.

Maßnahmen	Auswirkung auf das Jahresergebnis	Auswirkung auf das Eigenkapital	Rechtsform des Unternehmens
Allgemeine Ansatzvorschriften			
Bewertung des Planvermögens mit dem beizulegenden Zeitwert	Zuschreibungspflicht: Ao Ertrag		A
Allgemeine Bewertungsvorschriften			
Außerplanmäßige Abschreibungen bei vorübergehender Wertminderung bei immateriellen Vermögensgegenständen und Sachanlagen	Zuschreibungspflicht: Ao Ertrag		P
Außerplanmäßige Abschreibungen bei vorübergehender Wertminderung bei Finanzanlagen	Fortführungswahlrecht: Wenn Verzicht, dann ao Ertrag		A
Wertschwankungsabschreibungen	Fortführungswahlrecht: Wenn Verzicht, dann ao Ertrag, wenn Abschreibung im Vorjahr	Fortführungswahlrecht: Wenn Verzicht, dann Erhöhung der Gewinnrücklage, bei Abschreibung vor mehr als einem Jahr	A
Abschreibung im Rahmen vernünftiger kaufmännischer Beurteilung	Fortführungswahlrecht: Wenn Verzicht, dann ao Ertrag, wenn Abschreibung im Vorjahr	Fortführungswahlrecht: Wenn Verzicht, dann Erhöhung der Gewinnrücklage, bei Abschreibung vor mehr als einem Jahr	P
Nur steuerlich zulässige Abschreibung	Fortführungswahlrecht: Wenn Verzicht, dann ao Ertrag, wenn Abschreibung im Vorjahr	Fortführungswahlrecht: Wenn Verzicht, dann Erhöhung der Gewinnrücklage, bei Abschreibung vor mehr als einem Jahr	A
Wertaufholung bei außerplanmäßigen Abschreibungen	Zuschreibungspflicht: Ao Ertrag		P
Spezielle Bilanzposten			
Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs	Fortführungswahlrecht: Wenn Verzicht, dann ao Aufwendungen		K
Entwicklungskosten	Aktivierungswahlrecht: Ertrag im Jahr der Aktivierung, Aufwand im Jahr der Abschreibung		A
ARAP für Zölle und Verbrauchsteuern auf Vorräte		Fortführungswahlrecht: Wenn Verzicht, dann Minderung der Gewinnrücklage	A

Aktive latente Steuern	Aktivierungswahlrecht für den Überhang der aktiven latenten Steuer: Ertrag im Jahr der Aktivierung, Aufwand im Jahr der Auflösung		Mittelgroße K
Ausstehende Einlagen		Nettoaussweis: Verringerung des EK, wenn bisher Bruttoausweis	K
Sonderposten mit Rücklageanteil		Beibehaltungswahlrecht: Wenn Verzicht, dann Erhöhung der Gewinnrücklage	A
Pensionsrückstellungen (Bewertung zum Erfüllungsbetrag) bei Unterdeckung	Zuführungspflicht bis zum 31.12.2024 mit min. 1/15 der Unterdeckung, ab Aufwendungen		A
Pensionsrückstellungen (Bewertung zum Erfüllungsbetrag) bei Überdeckung	Beibehaltungswahlrecht: Wenn der aufzulösende Betrag bis zu 31.12.2024 wieder zugeführt werden müsste	Beibehaltungswahlrecht: Wenn Verzicht, dann Erhöhung der Gewinnrücklage	A
Rückstellung für unterlassene Instandhaltung, wenn die Instandhaltung innerhalb der letzten 9 Monate des folgenden Geschäftsjahres nachgeholt wird	Beibehaltungswahlrecht: Wenn Verzicht, dann ab Ertrag, wenn Bildung im Vorjahr	Beibehaltungswahlrecht: Wenn Verzicht, dann Erhöhung der Gewinnrücklage, wenn Bildung vor mehr als einem Jahr	A
Aufwandsrückstellungen	Beibehaltungswahlrecht kann selektiv ausgeübt werden: Wenn Verzicht, dann ab Ertrag, wenn Bildung im Vorjahr	Beibehaltungswahlrecht kann selektiv ausgeübt werden: Wenn Verzicht, dann Erhöhung der Gewinnrücklage, wenn Bildung vor mehr als einem Jahr	A
Sonstige Rückstellungen (Bewertung zum Erfüllungsbetrag)	Zuführungspflicht, es gibt keine Übergangsregelung: Aufwand im Jahr der Zuführung		A
Passive latente Steuern	Passivierungspflicht für den Übergang der passiven latenten Steuer: Aufwand im Jahr der Passivierung, Ertrag im Jahr der Auflösung		Mittelgroße K

A = Alle Unternehmen

P = Personenunternehmen

K = Kapitalgesellschaften und Kapitalgesellschaften & Co. (z.B. GmbH & Co. KG)

Maßnahmen können bereits im Jahresabschluss 2009 vorgenommen werden.

2.1. Investitionsabzugsbetrag HGB n.F.

Voraussetzungen des Investitionsabzugsbetrags

Für den Investitionsabzugsbetrag sind **objektive und subjektive** Voraussetzungen zu erfüllen. Der Investitionsabzugsbetrag führt im Abzugsjahr zu einer **außerbilanziellen Gewinnminderung** und im Anschaffungs- bzw. Herstellungsjahr zu einer **außerbilanziellen Gewinnerhöhung**.

Gleichzeitig kann der Investitionsabzugsbetrag zu einer Abschreibung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten führen. Die **Rückgängigmachung** des Investitionsabzugsbetrags führt zu einer **Korrektur im Abzugsjahr**.

Unabhängig vom Investitionsabzugsbetrag ist die **Sonderabschreibung** zu beurteilen.

Investitionsabzugsbetrag Voraussetzungen		
Objektive VOR	Künftige Anschaffung oder Herstellung eines abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgut des Anlagevermögens	§ 7g Abs. 1 Satz 1 EStG
	Gewinn aus LuF, Gew.-Betrieb oder selbständiger Arbeit	§ 7g Abs. 1 Satz 2 EStG
	Einhaltung der Größenmerkmale: - Betriebsvermögen ≤ 235.000 EUR - Gewinn § 4 Abs. 3 EStG ≤ 100.000 EUR - (Ersatz-) Wirtschaftswert LuF ≤ 125.000 EUR	§ 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG
	Angabe der Funktion und voraussichtliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Wirtschaftsguts	§ 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 EStG
	Summe der Abzugsbeträge im Wirtschaftsjahr und den drei vorangegangenen Jahre ≤ 200.000 EUR	§ 7g Abs. 1 Satz 4 EStG

Investitionsabzugsbetrag Voraussetzungen		
Subjektive VOR	Anschaffungsabsicht: Das Wirtschaftsgut in den drei folgenden Wirtschaftsjahren anzuschaffen oder herzustellen	§ 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 2a EStG
	Nutzungsabsicht: - Bis zum Ende des der Anschaffung oder Herstellung folgenden Jahres - (Fast) ausschließliche betriebliche Nutzung - Nutzung in einer inländischen Betriebsstätte	§ 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 2b EStG

Investitionsabzugsbetrag Rechtsfolgen		
Abzugsjahr	Außerbilanzieller Investitionsabzugsbetrag von bis zu 40 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten	§ 7g Abs. 1 Satz 1 EStG
Jahr der Anschaffung / Herstellung	Außerbilanzielle Hinzurechnung des Investitionsabzugsbetrags Wahlrecht zur Abschreibung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten um 40 %; max. hinzugerechneter Investitionsabzugsbetrag	

Rückgängigmachung des Investitionsabzugsbetrags		
Voraussetzung	Verstoß gegen die - Anschaffungsabsicht oder - Nutzungsabsicht	§ 7g Abs. 3 Satz 1 und Abs. 4 Satz 1 EStG
Rechtsfolge	Rückgängigmachung des außerbilanziellen Investitionsabzugsbetrags, ggf. Kürzung des außerbilanziellen Hinzurechnungsbetrags und Rücknahme der Abschreibung	§ 7g Abs. 3 Sätze 2 und 3 EStG

Fall

Der Unternehmer U will eine Maschine für voraussichtlich 100.000 EUR anschaffen (Nutzungsdauer 8 Jahre). Im VZ 2007 hat U einen Investitionsabzugsbetrag von 40.000 EUR geltend gemacht. Im VZ 2008 hat U die Maschine für 100.000 EUR angeschafft.

- a) Wie hoch ist die Bemessungsgrundlage für die Sonder-AfA?**
- b) Wie hoch ist die Sonder-AfA?**
- c) Wie hoch ist die lineare AfA?**
- d) Setzt die Sonder-AfA die Inanspruchnahme eines Investitionsabzugsbetrags voraus?**

Lösung

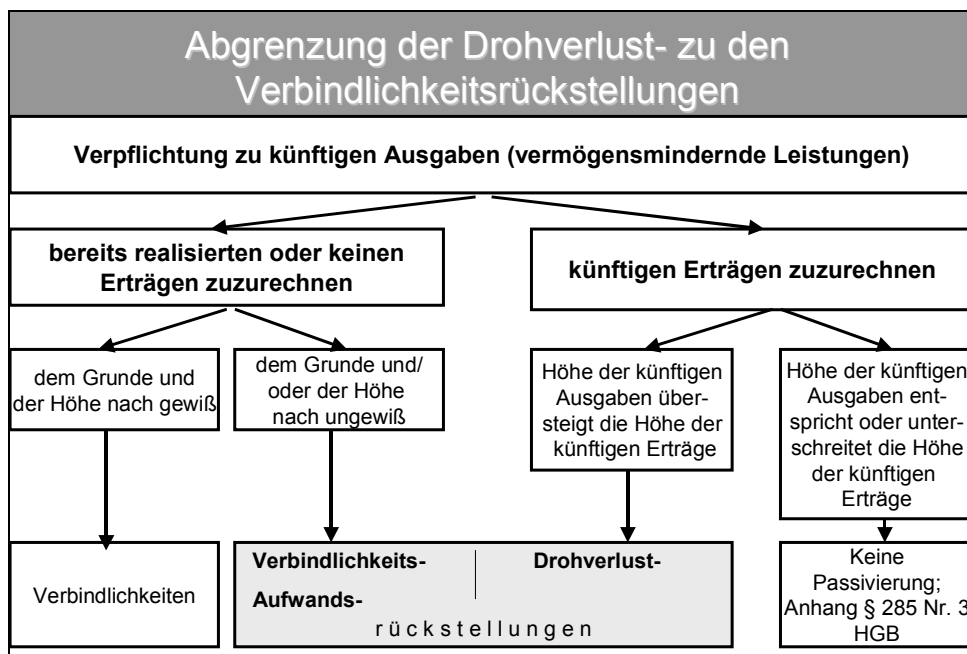
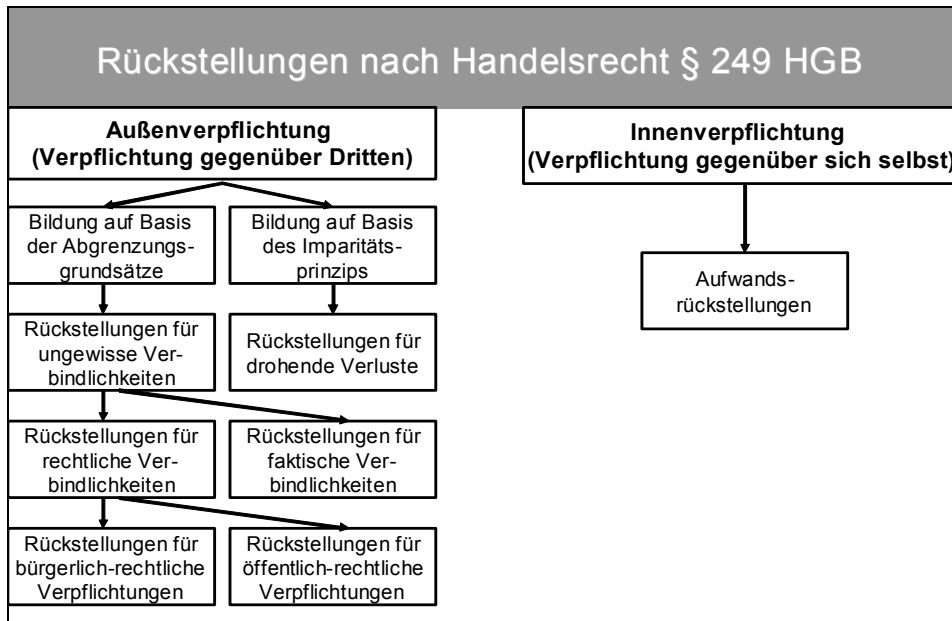
Investitionsabzugsbetrag/Sonder-AfA		VZ 2007	VZ 2008	VZ 2009	VZ 2010
voraussichtliche AHK	100.000				
Investitionsabzugsbetrag	40%	-40.000			
Gewinnerhöhung außerbilanziell			40.000		
Gewinnminderung bilanziell			-40.000		
BMG-Sonder-AfA	60.000				
Sonder-AfA	20%		-12.000		
lineare AfA (ND 8 Jahre)	12,5%		-7.500	-7.500	-7.500
Gewinnminderung		-40.000	-19.500	-7.500	-7.500

Lösung

Investitionsabzugsbetrag/Sonder-AfA		VZ 2011	VZ 2012	VZ 2013	VZ 2014	VZ 2015
voraussichtliche AHK	100.000					
Investitionsabzugsbetrag	40%					
Gewinnerhöhung außerbilanziell						
Gewinnminderung bilanziell						
BMG-Sonder-AfA	60.000					
Sonder-AfA	20%					
lineare AfA (ND 8 Jahre)	12,5%	-7.500	-7.500	-3.500	-3.500	-3.500
Gewinnminderung		-7.500	-7.500	-3.500	-3.500	-3.500

2.2. DATEV - Lösung

3. Bilanzierung der Rückstellungen



3.1. Bilanzierung und Bewertung von Rückstellungen

Das Handelsrecht sah bisher folgende Möglichkeiten zur Bildung von Rückstellungen vor:

- **Pflicht** zur Bildung einer Aufwandsrückstellung ¹¹ für im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, die im folgenden Geschäftsjahr innerhalb der ersten 3 Monate (Monate 1-3) nachgeholt werden
- Diese Rückstellungspflicht bleibt nach HGB n.F. bestehen.
- **Wahlrecht** zur Bildung einer Aufwandsrückstellung ¹² für im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, die im folgenden Geschäftsjahr innerhalb der letzten 9 Monate (Monate 4-12) des folgenden Geschäftsjahres nachgeholt werden.
- Mit dem HGB n.F. ist dieses Passivierungswahlrecht aufgehoben worden. Eine solche Aufwandsrückstellung darf zukünftig nicht mehr gebildet werden.
- **Wahlrecht** zur Bildung von sonstigen Aufwandsrückstellungen ¹³. Diese Art von Aufwandsrückstellung betraf in der Praxis häufig regelmäßige und in größeren zeitlichen Abständen anfallende Generalüberholungen und Instandsetzungsmaßnahmen oder Großreparaturen.
- Um eine irreführende Darstellung der Vermögenslage zu vermeiden, wurde auch diese Vorschrift gestrichen. Solche Aufwandsrückstellungen dürfen nicht mehr passiviert werden.

Steuerlich ergeben sich keine Änderungen, da handelsrechtliche Passivierungswahlrechte regelmäßig zu steuerlichen Passivierungsverboten führen.

11 § 249 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 HGB a.F.

12 § 249 Abs. 1 S. 3 HGB a.F.

13 § 249 Abs. 2 HGB a.F.

Bei der Bewertung von Rückstellungen ergeben sich zukünftig unterschiedliche Wertansätze zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz. Nach Einführung des HGB n.F. ist die Höhe der Rückstellung nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung mit dem notwendigen **Erfüllungsbetrag** zu bewerten¹⁴. Dabei sind auch Preis- und Kostensteigerungen zu berücksichtigen. Bisher wurde auf den nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Betrag abgestellt¹⁵. Dabei waren die Preisverhältnisse am Abschlussstichtag maßgebend.

Steuerlich wird klar gestellt¹⁶, dass zukünftige Preisschwankungen bei der Bewertung von Rückstellungen **nicht** berücksichtigt werden dürfen.

Weiterhin besteht in der Handelsbilanz nunmehr ein generelles Abzinsungsgebot für Rückstellungen mit einer Laufzeit von mehr als einem Jahr¹⁷. Die Abzinsung ist mit dem ihrer (Rest-)Laufzeit entsprechenden durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen sieben Geschäftsjahre durchzuführen¹⁸. Bisher war eine Abzinsung nur zulässig, wenn die zugrunde liegende Verbindlichkeit einen Zinsanteil enthielt.

Der durchschnittliche Marktzins ist von der Deutsche Bundesbank bekannt zu geben¹⁹. Steuerrechtlich erfolgt unverändert eine generelle Abzinsung in Höhe von 5,5%²⁰. Falls aus der Verwendung von unterschiedlichen Zinssätzen oder von Preis- und Kostensteigerungen in der Handels- und Steuerbilanz unterschiedliche Wertansätze resultieren, sind zukünftig latente Steuern zu berücksichtigen.

14 § 253 Abs. 1 S. 2 HGB

15 § 253 Abs. 1 S. 2 HGB a.F.

16 mit dem neu gefassten § 6 Abs. 1 Nr. 3a, lit. f EStG

17 § 253 Abs. 2 S. 1 HGB

18 § 253 Abs. 2 S. 4 und 5 HGB n.F.

19 § 253 Abs. 2 S. 4 und 5 HGB n.F.

20 § 6 Abs. 1 Nr. 3a lit. e EStG

Um die Transparenz der Berichterstattung zu erhöhen, empfiehlt die Bundesregierung, in Anlehnung an die internationale Praxis einen **Rückstellungsspiegel** in den Anhang aufzunehmen. Er soll die Zuführungs- und Auflösungsbeträge für die wesentlichen Rückstellungsarten aufzeigen und die Effekte aus der Auf- und Abzinsung gesondert darstellen.²¹

Fall:

Es muss eine Rückstellung für Altlastenbeseitigung gebildet werden; geschätzter Erfüllungsbetrag nach vier Jahren: 480 000 EUR, konstanter Zinssatz 4 %.

Der geschätzte Erfüllungsbetrag i. H. von 480 000 EUR ist über vier Perioden anzusammeln, so dass sich eine jährliche Dotierung von 120 000 EUR ergibt. Die Erstdotierung ist sodann um drei Perioden auf den Barwert abzuzinsen, da es sich um eine Rückstellung mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr handelt. Entsprechend ist in den Folgeperioden vorzugehen:

Für das zweite Jahr ergibt sich folgende Darstellung im Rückstellungsspiegel:

Rückstellungsspiegel nach BilMoG						
Art der Rückstellung	Buchwert zum 1.1.	Zuführung	(davon) Zinsanteil	Inanspruchnahme	Auflösung	Buchwert zum 31.12.
Altlastenbeseitigung	106 679,56	115 213,93	4 267,18	0	0	221 893,49
...		-	-			
Summe

21 BT-Drucks. 16/10067, S. 55; Pollanz: Praxisempfehlungen zur Ausgestaltung eines Rückstellungsspiegels nach dem BilMoG, DStR 2009, S. 1825 ff.

		1,04	Barwert Einzel- beträge	Jahres- zuführung	Zuführung		Abzinsung	
					Aufzinsung	Summe		Kumuliert
Jahr 01	120.000,00	1,12	106.679,56	106.679,56	0,00	106.679,56	13.320,44	
Jahr 02	120.000,00	1,08	110.946,75	110.946,75	4.267,18	115.213,93	221.893,49	9.053,25
Jahr 03	120.000,00	1,04	115.384,62	115.384,62	8.875,74	124.260,36	346.153,85	4.615,38
Jahr 04	120.000,00	1,00	120.000,00	120.000,00	13.846,15	133.846,15	480.000,00	0,00
	480.000,00				26.989,08			26.989,08

3.2. DATEV – Lösung