



WIEBKE NÖRING
STEUERBERATERIN

Seelhorststr. 61
30175 Hannover
Fon 0511-1322910
www.steuernhannover.de

Merkblatt

Bilanzrechtsreform

nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz

Inhalt

- | | |
|--|---|
| 1 Einführung | |
| 2 Anwendung der neuen bilanzrechtlichen Regelungen | |
| 3 Befreiung von der Bilanzierungspflicht | |
| 3.1 Bagatellgrenze: Steuer- und handelsrechtliche Grenzwerte stimmen überein | |
| 3.2 Beginn der steuerlichen Buchführungspflicht | |
| 4 Erhöhung der Grenzwerte für Kapitalgesellschaften | |
| | 5 Welche Änderungen ergeben sich für die Steuerbilanz? |
| | 5.1 Übereinstimmungen zwischen Handels- und Steuerbilanz |
| | 5.2 Unterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz |
| | 5.3 Auswirkungen von latenten Steuern in der Handelsbilanz |

1 Einführung

Das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) vom 25.05.2009 enthält umfassende Änderungen hinsichtlich der Bilanzierung nach dem Handelsgesetzbuch (HGB). Sinn und Zweck ist es, die nationalen Rechnungslegungsvorschriften an die internationalen Vorschriften nach IFRS (International Financial Reporting Standards) anzunähern. Mit dem BilMoG wurde eine einfachere und kostengünstigere Alternative zu den IFRS-Vorschriften geschaffen.

Das BilMoG soll den Informationsgehalt des handelsrechtlichen Jahresabschlusses verbessern, ohne dass sich dadurch steuerliche Auswirkungen ergeben. Das heißt, die Änderungen sind steuerneutral.

Wesentliche handelsrechtliche Grundsätze der ordnungsgemäßen Buchführung (GoB) bleiben bestehen - insbesondere das **Vorsichts-, Realisations- und Stichtagsprinzip**. Zudem gilt für die steuerliche Gewinnermittlung weiterhin die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen GoB.

Durch das BilMoG werden jedoch die meisten **handelsrechtlichen Ansatz- und Bewertungswahlrechte abgeschafft**, um die Vergleichbarkeit der handelsrechtlichen Jahresabschlüsse zu erleichtern. Besonderes Augenmerk verdient die Tatsache, dass das Prinzip der umgekehrten Maßgeblichkeit abgeschafft wurde. Das bedeutet, dass Sie steuerliche Sondervorschriften in Anspruch nehmen können, ohne sie in die Handelsbilanz übernehmen zu müssen bzw. zu dürfen.

Es ist beispielsweise nicht möglich, die Kürzung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Zusammenhang mit der Auflösung eines Investitionsabzugsbetrags gemäß § 7g EStG bei der handelsrechtlichen Gewinnermittlung vorzunehmen. Konsequenz ist, dass bei der Abschreibung nach Handels- und Steuerrecht unterschiedliche Werte (Abschreibungsverläufe) auszuweisen sind.

Da die handelsrechtlichen Bilanzierungsgrundsätze Grundlage der steuerlichen Gewinnermittlung bleiben, können kleinere und mittelständische Unternehmen eine Ableitungsrechnung nach § 60 Abs. 2 EStDV erstellen.

Steuerlicher und handelsrechtlicher Gewinn werden künftig immer weiter auseinanderfallen. Wenn Sie eine Einheitsbilanz erstellen, bedeutet das, dass Sie eine Handelsbilanz anfertigen, die Sie zur Ermittlung des steuerlichen Gewinns korrigieren müssen (sogenannte Ableitungsrechnung). Die Korrektur erfolgt außerhalb der Handelsbilanz. Je nach Umfang der Korrekturen stellt sich die Frage, ob es nicht besser und einfacher ist, zwei getrennte Bilanzen zu erstellen: eine Handels- und eine Steuerbilanz.

2 Anwendung der neuen bilanzrechtlichen Regelungen

Nach Art. 66 Abs. 3 des Einführungsgesetzes zum HGB gelten die meisten Vorschriften des BilMoG für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2009 beginnen.

3 Befreiung von der Bilanzierungspflicht

Vor Inkrafttreten des BilMoG waren Kaufleute im Sinne des HGB unabhängig von der Höhe ihres Umsatzes und Gewinns stets bilanzierungspflichtig. Nach dem neuen § 241a HGB wird nun für Einzelunternehmer die handelsrechtliche Bilanzierungspflicht eingeschränkt.

So entfällt die handelsrechtliche Buchführungs- und Bilanzierungspflicht, wenn der Unternehmer an zwei aufeinanderfolgenden Bilanzstichtagen die beiden folgenden Grenzwerte nicht überschreitet:

- Jahresüberschuss (Gewinn) nicht mehr als 50.000 €
- Umsatz nicht mehr als 500.000 €

Die Bagatellgrenzen des § 241a HGB gelten ausschließlich für Einzelunternehmen, nicht aber für Personengesellschaften, die Kaufleute im Sinne des § 1 HGB (beispielsweise eine OHG oder KG) sind, und auch nicht für Kapitalgesellschaften, beispielsweise für GmbHs. Der § 241a HGB ist für Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31.12.2007 beginnen. Besteht weder nach Handels- noch nach Steuerrecht eine Bilanzierungspflicht, kann der Unternehmer frei wählen, ob er seinen Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung oder durch Bilanzierung ermittelt.

Hinweis

Nach der neuen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) kann dieses Wahlrecht uneingeschränkt bis zur Abgabe der Steuererklärung ausgeübt werden (BFH, Urt. v. 19.03.2009 - IV R 57/07). Das Wahlrecht hängt nicht davon ab, ob zu Jahresbeginn eine Eröffnungsbilanz aufgestellt, eine Inventur durchgeführt oder die laufende Buchführung eingerichtet wurde, die als Grundlage für eine Bilanzierung erforderlich ist.

Bei **Neugründungen** ist entscheidend, ob die Schwellenwerte am ersten Abschlussstichtag nach der Neugründung überschritten wurden (§ 242 Abs. 4 HGB). Sowohl nach Handelsrecht als auch nach Steuerrecht gibt es nunmehr übereinstimmende Grenzwerte, wenn auch die handelsrechtlichen Jahresüberschüsse (beispielsweise durch nicht abziehbare Betriebsausgaben) mit dem steuerlichen Gewinn nicht immer deckungsgleich sind.

3.1 Bagatellgrenze: Steuer- und handelsrechtliche Grenzwerte stimmen überein

Im Handels- und Steuerrecht gelten zwar jetzt übereinstimmende Grenzwerte. Die Begriffe „Jahresüberschuss nach dem HGB“ und „steuerlicher Gewinn“ sind allerdings nicht identisch. Darüber hinaus gibt es weitere Unterschiede, weil der Unternehmer

- steuerrechtlich zur Einnahmenüberschussrechnung wechseln darf, wenn er im vorangegangenen Jahr keinen der Grenzwerte überschritten hat, und
- handelsrechtlich zur Einnahmenüberschussrechnung wechseln darf, wenn er an den beiden letzten Bilanzstichtagen keinen der Grenzwerte überschritten hat (lediglich bei Neugründungen ist es ausreichend, wenn die Schwellenwerte am ersten Abschlussstichtag nach der Neugründung nicht überschritten werden).

Hinweis

Überschreitet der Unternehmer die handelsrechtlichen Buchführungsgrenzen nicht, muss er dennoch nicht zwingend zur Einnahmenüberschussrechnung wechseln. Er kann auch weiterhin eine Steuerbilanz erstellen. Da er nach dem Handelsrecht nicht bilanzierungspflichtig ist, muss er allerdings keine Handelsbilanz erstellen. Eine reine Steuerbilanz reicht dann aus. Das heißt, Unternehmer müssen zwar die steuerlichen, nicht aber die speziellen handelsrechtlichen Regelungen beachten. Ein Unternehmer, der an den beiden zurückliegenden Bilanzstichtagen keinen der Grenzwerte überschritten hat, braucht weder eine gerichtliche Genehmigung noch die Zustimmung des Finanzamts, um zur Einnahmenüberschussrechnung zu wechseln.

3.2 Beginn der steuerlichen Buchführungspflicht

Soweit keine handelsrechtliche Buchführungspflicht vorliegt, beginnt die steuerrechtliche Buchführungspflicht nicht mit dem Überschreiten beider Grenzwerte. Das Finanzamt wird den Unternehmer zur Bilanzierung auffordern, sobald es feststellt, dass eine der in § 141 AO genannten Grenzen überschritten ist. Die Bilanzierungspflicht beginnt dann frühestens mit Beginn des darauffolgenden Wirtschaftsjahres; so dass zu diesem Zeitpunkt eine Eröffnungsbilanz zu erstellen ist.

In der Eröffnungsbilanz sind alle Vermögenswerte aufzunehmen, wie beispielsweise Forderungen und Verbindlichkeiten, die bisher bei der Einnahmenüberschussrechnung steuerlich unberücksichtigt blieben. Bei einem Wechsel zur Gewinnermittlung durch Bilanzierung müssen alle Werte des Anlage- und Umlaufvermögens erfasst werden. Da der Warenbestand zum Umlaufvermögen gehört, muss auch eine Inventur gemacht werden. Dabei ergibt sich regelmäßig ein Über-

gangsgewinn. Für diesen gestattet die Finanzverwaltung eine Verteilung auf drei Jahre.

Anders ist es bei Kaufleuten im Sinne des § 1 HGB. Erstellen diese berechtigterweise eine Einnahmenüberschussrechnung und überschreiten anschließend einen der Grenzwerte des HGB, haben sie im darauffolgenden Geschäftsjahr zu bilanzieren. Wer nach dem HGB bilanzieren muss, für den gilt diese Verpflichtung nach § 5 EStG auch für die Bilanz nach dem Steuerrecht.

4 Erhöhung der Grenzwerte für Kapitalgesellschaften

Die Größeneinteilung bei Kapitalgesellschaften (beispielsweise GmbH, AG) in klein, mittelgroß und groß hängt davon ab, ob mindestens zwei der folgenden drei Grenzwerte überschritten werden. Diese Grenzwerte wurden durch das BilMoG für alle Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2007 beginnen, um 20 % angehoben.

Grenzwerte für Jahresabschlüsse ab 2008:

Beurteilungskriterium	kleine Kapitalgesellschaften	mittelgroße Kapitalgesellschaften	große Kapitalgesellschaften
Bilanzsumme	nicht mehr als 4.840 T€	mehr als 4.840 T€, aber nicht mehr als 19.250 T€	mehr als 19.250 T€
Umsatzerlöse	nicht mehr als 9.680 T€	mehr als 9.680 T€, aber nicht mehr als 38.500 T€	mehr als 38.500 T€
Arbeitnehmerzahl	nicht mehr als 50	mehr als 50, aber nicht mehr als 250	mehr als 250

Mit der Zuordnung zu einer Größenklasse sind Prüfungs- und Offenlegungspflichten verbunden. Bei kleinen Kapitalgesellschaften entfällt die Prüfungspflicht durch einen Wirtschaftsprüfer, und es gelten Erleichterungen bei der Offenlegung.

Seit dem **01.01.2013** gilt bei der Finanzverwaltung eine neue Einteilung bei den Größenklassen: Die zuvor geltenden Grenzwerte wurden erhöht. Die Größenklassen haben Bedeutung für die Einteilung von Unternehmen in Groß-, Mittel- oder Kleinbetriebe und damit für den jeweiligen Prüfungszeitraum. So ist der Prüfungszeitraum bei Klein- und Mittelbetrieben auf drei Jahre beschränkt, während Großbetriebe grundsätzlich fortlaufend geprüft werden. Die neuen Werte ergeben sich aus folgender Tabelle.

Betrieb	Merkmal	Groß-betrieb	Mittel-betrieb	Klein-betrieb
Handel	Umsatz	7.300.000 €	900.000 €	170.000 €
	Gewinn	280.000 €	56.000 €	36.000 €
Fertigung	Umsatz	4.300.000 €	510.000 €	170.000 €
	Gewinn	250.000 €	56.000 €	36.000 €
Freie Berufe	Umsatz	4.700.000 €	830.000 €	170.000 €
	Gewinn	580.000 €	130.000 €	36.000 €
Andere Leistungs-betriebe	Umsatz	5.600.000 €	760.000 €	170.000 €
	Gewinn	330.000 €	63.000 €	36.000 €

Für die Zugehörigkeit zu einer Größenklasse genügt die Überschreitung eines Größenmerkmals im Zeitpunkt der Prüfungsanordnung.

5 Welche Änderungen ergeben sich für die Steuerbilanz?

Die Änderungen des Bilanzrechts durch das BilMoG gehen in zwei Richtungen. Einige Änderungen führen dazu, dass sich handelsrechtliche und steuerliche Regelungen annähern, während andere sie weiter auseinanderreiben, insbesondere durch den Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit.

5.1 Übereinstimmungen zwischen Handels- und Steuerbilanz

Je mehr Positionen es gibt, die in der Bilanz handels- und steuerrechtlich übereinstimmend zu behandeln sind, desto eher ist es möglich, eine Einheitsbilanz zu erstellen. Was im Einzelfall zweckmäßig ist, hängt davon ab, ob und in welchem Umfang steuerliche Regelungen unabhängig von der Handelsbilanz genutzt werden sollen.

Nachfolgend werden die Angleichungen der Handelsbilanz an die Steuerbilanz dargestellt.

- **Handelsrechtliche Aktivierungspflicht für entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert**

Bei dem entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert handelt es sich um den Mehrwert, der die Marktwerte der erworbenen einzelnen Vermögensgegenstände abzüglich der übernommenen Schulden übersteigt. Dieser Wert ist künftig in der Handelsbilanz zu erfassen - somit Aktivierungspflicht wie in der Steuerbilanz - und über die voraussichtliche Nutzungsdauer abzuschreiben. Steuerrechtlich erfolgt die Abschreibung weiterhin über 15 Jahre. Ein gleicher Wertansatz ist in der Handels- und Steuerbilanz nur möglich, sofern in beiden Bilanzen eine Abschreibungsdauer von 15 Jahren angenommen wird. Soweit jedoch der Geschäfts- oder Firmenwert handelsrechtlich über mehr als fünf Jahre abgeschrieben werden soll, muss dies im Anhang begründet werden.

- **Abschaffung der bisherigen handelsrechtlichen Rückstellungswahlrechte**

Für unterlassene Instandhaltungen dürfen keine Rückstellungen mehr gebildet werden, wenn diese im folgenden Wirtschaftsjahr innerhalb des zweiten bis vierten Quartals nachgeholt werden. Werden die unterlassenen Instandhaltungen im ersten Vierteljahr des Folgejahres nachgeholt, müssen Rückstellungen weiterhin handels- und steuerrechtlich passiviert werden. Insoweit gibt es jetzt nur noch die bisherigen handelsrechtlichen Pflichtansätze, die auch zu einer steuerrechtlichen Passivierungspflicht führen.

- **Einschränkung außerplanmäßiger Abschreibungen in der Handelsbilanz**

In der Handelsbilanz sind außerplanmäßige Abschreibungen bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens (immaterielle Vermögensgegenstände, Sachanlagen) nur noch bei einer **dauerhaften** Wertminderung möglich. Bei vorübergehender Wertminderung besteht für diese Bilanzposten ein Abschreibungsverbot und bei dauerhafter Wertminderung eine Abschreibungspflicht, was zu einer Angleichung an die Steuerbilanz führt.

Zudem werden bisherige handelsrechtliche Abschreibungen auf den Zukunftswert im Rahmen vernünftiger kaufmännischer Beurteilung verboten. Auch diese Abschreibungen waren bisher schon in der Steuerbilanz nicht möglich.

- **Strenges Wertaufholungsgebot**

Soweit die Gründe für eine vorher vorgenommene handelsrechtliche außerplanmäßige Abschreibung wegfallen, ist künftig stets eine Wertaufholung durchzuführen. Das heißt, die in den Vorjahren durchgeführte außerplanmäßige Abschreibung ist rückgängig zu machen, jedoch darf der Buchwert nur bis zu den handelsrechtlich zulässigen Bewertungshöchstgrenzen (= Anschaffungs- und Herstellungskosten abzüglich planmäßige Abschreibungen) wieder aufgestockt werden. Ein Zuschreibungsverbot besteht aber weiterhin beim Geschäfts- oder Firmenwert, und zwar in der Handels- wie auch in der Steuerbilanz.

- **Neuregelung zu den Herstellungskosten**

Eine teilweise Angleichung an die Steuerbilanz erfolgt künftig durch die Pflicht zur Einbeziehung von Material- und Fertigungsgemeinkosten und von Abschreibungen in der Handelsbilanz, soweit diese Kosten durch die Fertigung veranlasst sind.

Eine Abweichung gibt es bei der Bewertung, soweit steuerliche Begünstigungen (beispielsweise Sonderabschreibungen nach § 7g EStG) genutzt werden sollen, aufgrund der Streichung der umgekehrten Maßgeblichkeit (siehe Punkt 5.2). Eine Einheitsbilanz ist hier nur

möglich, wenn die Voraussetzungen für steuerliche Begünstigungen fehlen.

• **Bewertung von Fremdwährungsposten**

Die Umrechnung von Forderungen und Schulden in fremder Währung erfolgt handelsrechtlich mit dem Devisenkassamittelkurs. Die bislang übliche Unterscheidung von Geld- und Briefkurs entfällt.

• **Bilanzierungsverbot für Ingangsetzungs- und Erweiterungsaufwendungen**

Hier handelt es sich um Aufwendungen, die mit dem Aufbau der wirtschaftlichen Grundlagen des Unternehmens bei seiner Gründung oder Erweiterung entstehen, beispielsweise Einführungswerbung. Diese Aufwendungen sind handelsrechtlich künftig aufwandswirksam in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen. Auch steuerrechtlich handelt es sich um Aufwand.

5.2 Unterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz

5.2.1 Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit

Von erheblicher Bedeutung ist die Abschaffung des Prinzips der umgekehrten Maßgeblichkeit. Bisher mussten Sie, um steuerliche Wahlrechte in Anspruch nehmen zu können, diese auch im handelsrechtlichen Jahresabschluss ansetzen. Das ist nach den Änderungen durch das BilMoG künftig nicht mehr der Fall. Konsequenterweise sind daher § 254 HGB, in dem die Abschreibung allein aufgrund steuerlicher Werte geregelt war, und § 247 Abs. 3 HGB (Sonderposten mit Rücklageanteil) aufgehoben worden.

Die Übertragung stiller Reserven, beispielsweise nach § 6b EStG oder R 6.6 EStR, ist künftig unabhängig vom Ansatz in der Handelsbilanz möglich. Steuerlich ergeben sich keine Einschränkungen.

Aus den Änderungen durch das BilMoG resultiert eine Reihe von Konsequenzen. Zunächst stellt sich die Frage, ob Sie

- eine Handelsbilanz aufstellen, aus der Sie mit Hilfe von Nebenrechnungen den steuerlich zutreffenden Gewinn ermitteln, oder
- die steuerlich abweichenden Werte getrennt buchen und eine eigenständige Steuerbilanz erstellen, weil die Abweichungen vom Handelsrecht zu umfangreich sind.

Sie können steuerrechtliche Wahlrechte nicht in Anspruch nehmen, indem Sie einfach die handelsrechtlichen Werte übernehmen. Für Wirtschaftsgüter, die Sie nicht mit dem handelsrechtlich maßgeblichen Wert in der steuerlichen Gewinnermittlung ausweisen, müssen Sie nach § 5 Abs. 1 EStG in der Fassung des BilMoG ein besonderes, laufend zu führendes Verzeichnis an-

fertigen. In den Verzeichnissen sind folgende Angaben festzuhalten:

- Tag der Anschaffung oder Herstellung,
- Anschaffungs- oder Herstellungskosten,
- die Vorschrift, nach der das steuerliche Wahlrecht ausgeübt wird, und
- die Abschreibung, die Sie in Anspruch genommen haben.

Allein für steuerliche Zwecke müssen Sie Aufzeichnungspflichten erfüllen. Es ist also erforderlich, Strategien zu entwickeln, um das steuerlich optimale Ergebnis zu erzielen. Diese Strategien führen im Regelfall dazu, dass Sie handels- und steuerrechtlich unterschiedliche Lösungen suchen müssen. Gestaltung ist jetzt mehr denn je gefragt.

Durch den Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit können steuerrechtliche Sonderregelungen nicht mehr in die Handelsbilanz übernommen werden. Die nachfolgende Übersicht zeigt, dass es Bilanzpositionen gibt, die handels- und steuerrechtlich nicht übereinstimmen.

Bilanzpositionen	Handelsbilanz	Steuerbilanz
<i>Verrechnung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen mit dem Planvermögen</i>	Pflicht	Verbot
<i>Steuerfreie Rücklagen (z.B. § 6b-EStG-Rücklage), handelsrechtliches Verbot wegen Wegfalls der umgekehrten Maßgeblichkeit</i>	Verbot	Wahlrecht
Bilanzpositionen	Handelsbilanz	Steuerbilanz
<i>Ansatz für selbstgeschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, Entwicklungskosten (ohne Forschungskosten) (siehe Punkt 5.2.6)</i>	Wahlrecht	Verbot
<i>Ansatz eines Rechnungsabgrenzungspostens für als Aufwand berücksichtigte Zölle, Verbrauchssteuern und Umsatzsteuer</i>	Verbot	Pflicht
<i>Rückstellungen: zukünftige Preis- und Kostensteigerungen</i>	Pflicht	Verbot
<i>Abschreibung bei Finanzanlagen auch bei vorübergehender Wertminderung</i>	Wahlrecht	Verbot
Gewinn- und Verlustrechnungsposition	Handelsbilanz	Steuerbilanz
<i>Steuerliche Abschreibungswahlrechte (z.B. Sonderabschreibungen, § 7g EStG)</i>	Verbot	Wahlrecht

5.2.2 Ansatz und Ausweis von Sammelposten in der Steuerbilanz

Für bewegliche und selbständig nutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens mit Anschaffungskosten von mehr als 150 € (netto), aber nicht mehr als 1.000 €

kann ein Sammelposten gebildet werden, der gleichmäßig über fünf Jahre gewinnmindernd aufzulösen ist (Poolabschreibung). Veränderungen, die im Laufe der fünf Jahre eintreten, bleiben unberücksichtigt, auch wenn die Wirtschaftsgüter bereits aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden sind.

Alternativ können Aufwendungen von mehr als 150 € und nicht mehr als 410 € im maßgebenden Wirtschaftsjahr in voller Höhe als Betriebsausgaben abgezogen werden.

5.2.3 Anwendung des Verbrauchsfolgeverfahrens

Nach § 256 HGB n.F. sind für die Bewertung nach dem Verbrauchsfolgeverfahren handelsrechtlich drei Möglichkeiten zugelassen:

- die Fifo-Methode (first in first out),
- die Lifo-Methode (last in first out) und
- die Durchschnittsbewertung.

Das Steuerrecht enthält in § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG eine eigenständige Regelung. Sie müssen sich nicht mehr nach den Verfahren in der Handelsbilanz richten. Das ist die Konsequenz aus dem Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit. Sie können handels- und steuerrechtlich übereinstimmende, aber auch unterschiedliche Wertansätze wählen.

5.2.4 Ermittlung der Herstellungskosten

Das Einkommensteuergesetz enthält keinen eigenständigen Herstellungsbegriff. Der Bundesfinanzhof hat auf § 255 Abs. 2 HGB zurückgegriffen, wenn es um die Abgrenzung von Herstellungs- und Instandhaltungskosten ging. Unterschiede bestanden jedoch hinsichtlich der Zusammensetzung. Die nachfolgende Übersicht zeigt, welche Beträge Sie nach dem HGB in der Fassung des BilMoG ansetzen müssen und wie sich die steuerlichen Herstellungskosten zusammensetzen.

Herstellungskosten nach HGB	Herstellungskosten nach Steuerrecht
Materialeinzelkosten Fertigungseinzelkosten Sondereinzelkosten der Fertigung	Materialeinzelkosten Fertigungseinzelkosten Sondereinzelkosten der Fertigung
= alte Wertuntergrenze der handelsrechtlichen Herstellungskosten	
Materialgemeinkosten Fertigungsgemeinkosten Wertverzehr des Anlagevermögens, soweit durch die Fertigung verursacht	Materialgemeinkosten Fertigungsgemeinkosten Wertverzehr des Anlagevermögens, soweit durch die Fertigung verursacht
= neue Wertuntergrenze der handelsrechtlichen Herstellungskosten	= Wertuntergrenze der steuerlichen Herstellungskosten

anteilige Kosten der allgemeinen Verwaltung
Aufwendungen für soziale Einrichtungen
Aufwendungen für freiwillige soziale Leistungen
Aufwendungen für die betriebliche Altersversorgung
Fremdkapitalzinsen unter bestimmten Voraussetzungen, wenn sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen

= Wertobergrenze der handelsrechtlichen Herstellungskosten

anteilige Kosten der allgemeinen Verwaltung
Aufwendungen für soziale Einrichtungen
Aufwendungen für freiwillige soziale Leistungen
Aufwendungen für die betriebliche Altersversorgung
Fremdkapitalzinsen unter bestimmten Voraussetzungen, wenn sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen

= Wertobergrenze der steuerlichen Herstellungskosten

Hinweis

Nach der Verabschiedung des BilMoG hat sich der Begriff der Herstellungskosten insoweit geändert, als die alte Wertuntergrenze nicht mehr gilt.

Bei einem Ansatz von Fremdkapitalzinsen wurde bisher stets eine übereinstimmende bilanzielle Behandlung bei den handels- und steuerrechtlichen Herstellungskosten verlangt. Nach dem Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit ist dies künftig nicht mehr erforderlich. Außerdem können sich weiterhin Unterschiede ergeben, weil die einzelnen Positionen handels- und steuerrechtlich nicht immer übereinstimmen.

5.2.5 Pensionsrückstellungen

Durch das BilMoG wird eine Saldierungspflicht von Pensionsrückstellungen mit dem ausgegliederten Planvermögen (beispielsweise Pensions- oder Versorgungskassen) eingeführt. Voraussetzung ist jedoch, dass das Planvermögen dem Zugriff aller übrigen Gläubiger entzogen ist (beispielsweise bei Insolvenz kein Gläubigerzugriff durch Verpfändung an Mitarbeiter) und ausschließlich der Erfüllung von Altersversorgungsverpflichtungen dient. Diese handelsrechtliche Saldierungspflicht ist jedoch steuerlich unzulässig.

Hinsichtlich der Bewertung sind Pensionsrückstellungen künftig mit dem Erfüllungsbetrag anzusetzen. Damit sind zwingend auch Gehalts- und Karrieretrends zu berücksichtigen. Zudem ist die Rückstellung mit einem von der deutschen Bundesbank ermittelten durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen sieben Jahre oder alternativ mit einer pauschalen Abzinsung mit dem durchschnittlichen Marktzinssatz bei angenommener Laufzeit von 15 Jahren abzuzinsen. Bisher enthielt das HGB keine Angaben zum Rechnungszins, so dass der im Steuerrecht geforderte Zinssatz von 6 % zugrunde gelegt werden konnte. Dies ist künftig nicht mehr möglich.

Hinweis

Aufgrund der geänderten Bewertung können sich für Sie deutliche Steigerungen der Pensionsrückstellungen ergeben. Der Ansatz des steuerlichen Werts nach § 6a EStG führte bisher zu einer erheblichen Unterbewertung der

Schuld, da der steuerliche Zinssatz über dem handelsrechtlichen Zinssatz lag.

Ist insoweit aufgrund der geänderten Bewertung eine Zuführung zu den Pensionsrückstellungen erforderlich, kann diese Zuführung in jedem Geschäftsjahr zu mindestens 1/15 bis spätestens zum 31.12.2024 angesammelt werden. Aufgrund der Komplexität der Materie sollten Sie dies aber mit Ihrem Steuerberater besprechen.

5.2.6 Ansatzwahlrecht für selbstgeschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens

Insbesondere innovative Unternehmen sowie Unternehmen, die erst am Beginn ihrer wirtschaftlichen Entwicklung stehen, erhalten durch dieses handelsrechtliche Wahlrecht die Möglichkeit, ihren Gewinn besser darzustellen.

Zu den selbstgeschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen gehören gewerbliche Schutzrechte (beispielsweise Patente, Gebrauchsmuster, Urheberrechte) und ähnliche Rechte und Werte (beispielsweise EDV-Software). Nicht aufgenommen werden dürfen selbstgeschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens.

Es ist zu beachten, dass auch Entwicklungskosten (ihre Anwendungsmöglichkeiten müssen ersichtlich sein!) handelsrechtlich in die Herstellungskosten einzubeziehen sind, jedoch weiterhin keine Forschungskosten (Grundlagenforschung).

In der Steuerbilanz besteht nach wie vor ein Aktivierungsverbot für selbsterstellte immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens.

Hinweis

Mit dem BilMoG wurde auch eine Ansatzstetigkeit eingeführt. Das heißt, dass die auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewandten Ansatzmethoden beizubehalten sind. Soweit nun vom Ansatzwahlrecht für selbsterstellte immaterielle Vermögensgegenstände Gebrauch gemacht wird, muss dieses Wahlrecht auch für zukünftige Wirtschaftsjahre ausgeübt werden.

5.3 Auswirkungen von latenten Steuern in der Handelsbilanz

In der Regel fällt die Höhe des handels- und steuerrechtlichen Gewinns unterschiedlich aus. Der tatsächliche Steueraufwand richtet sich nach dem Steuerbilanzgewinn, entspricht aber oftmals nicht dem handelsrechtlich ausgewiesenen Gewinn.

Der Steueraufwand auf Grundlage des handelsrechtlichen Gewinns stellt einen fiktiven Steueraufwand dar. Ist der tatsächliche Steueraufwand - auf Grundlage des

Steuerbilanzgewinns - niedriger als der fiktive Steueraufwand nach der Handelsbilanz, ist in der Handelsbilanz eine Rückstellung in Höhe der Differenz zu bilden.

Im umgekehrten Fall darf zur aktiven Steuerabgrenzung in der Handelsbilanz ein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten (RAP) gebildet werden; es besteht also ein Aktivierungswahlrecht.

Bei der Ermittlung der Differenzen wird auf die jeweiligen (unterschiedlichen) Bilanzansätze in der Handels- und Steuerbilanz abgestellt.

Bei steuerlichen Verlusten ist bei der Bildung eines RAP für latente Steuern darauf abzustellen, inwieweit sich die Verlustvorträge innerhalb der nächsten fünf Jahre auswirken können. Kleine Kapitalgesellschaften sind von solchen latenten Steuerabgrenzungen befreit.

Hinweis

Durch das BilMoG entstand ein erheblicher Aufwand, auf den sich Unternehmen einstellen mussten. Die Umstellung der Rechnungslegung war ein komplexer und zeitintensiver Prozess, welcher nicht nur das Rechnungswesen berührt, sondern auch die Prozesse in anderen Unternehmensbereichen wie ein Controlling tangiert.

Ihr Steuerberater steht Ihnen gerne für weitere Fragen zur Verfügung.

Rechtsstand: Januar 2013

Alle Informationen und Angaben in diesem Mandanten-Merkblatt haben wir nach bestem Wissen zusammengestellt. Sie erfolgen jedoch ohne Gewähr. Diese Information kann eine individuelle Beratung im Einzelfall nicht ersetzen.