

Frage 1: Unsere Gesellschaft firmiert in der Rechtsform einer Personengesellschaft, wir haben keine Gewinnrücklagen. Wie sind in diesem Fall die Übergangsvorschriften zu behandeln, nach denen bestimmte Sachverhalte direkt mit den Gewinnrücklagen zu verrechnen sind?

Antwort: Leider zeigen die Regelungen des BilMoG an manchen Stellen, dass der Gesetzgeber bei der Formulierung der Gesetzesregelungen nur bedingt an Personengesellschaften gedacht hat. Im Hinblick auf die erfolgsneutrale Verrechnung von Umstellungseffekte mit den Gewinnrücklagen muss man sich demnach über einen kleinen Umweg behelfen, da – wie richtig dargestellt – viele Personengesellschaften keine Gewinnrücklagen besitzen. Für diesen Fall erscheint es uns sachgemäß, die entsprechenden Beträge mit den Kapitalkonten der Gesellschafter zu verrechnen. Dadurch würde der Sachverhalt in der Art einer „Anpassung“ der Ergebnisse der Vorperioden abgebildet. Dies würde in Konzernstrukturen v.a. im Falle von Organkreisen oder bei Tochterkapitalgesellschaften mit Ergebnisabführungsverträgen zu einem sachgemäßen und konzeptionell schlüssigen Vorgehen führen. Als problematisch könnte sich dabei jedoch eine evtl. Zweckbindung der Gesellschafterkonten erweisen.

Frage 2: Muss ich für die BilMoG-Umstellung zwingend eine Eröffnungsbilanz nach BilMoG aufstellen und wie wäre hier ggf. optimalerweise vorzugehen?

Antwort: Zwar ist die Erstellung einer Eröffnungsbilanz nach BilMoG nicht gesetzlich vorgeschrieben, allerdings ist eine Umstellung ohne ein entsprechendes Rechenwerk sehr aufwändig und wenig transparent. Daher ist es ratsam, im Rahmen der konkreten Umsetzung der BilMoG-Vorschriften eine Eröffnungsbilanz zu erstellen und damit die Ausgangsbasis für die nach den Regelungen des BilMoG durchzuführenden Buchungen vorzubereiten. Die Eröffnungsbilanz nach neuem Handelsrecht bildet die Bilanzdaten des Unternehmens zum 01.01. des Erstanwendungsjahres ab (bei dem Kalenderjahr entsprechendem Geschäftsjahr). Dabei wird die ansatz- und wertbezogene Umstellung in der logischen Sekunde zwischen dem 31.12. des Vorjahres und dem 01.01. des Jahres der Erstanwendung vollzogen, so dass die Informationen der Eröffnungsbilanz bereits die Bilanz- und Wertansätze nach BilMoG – unter Einbezug der Nutzung bestimmter Fortführungs- oder Beibehaltungswahlrechte gemäß der Übergangsvorschriften des EGHGB – widerspiegeln. Die auf diese Art und Weise erstellte Eröffnungsbilanz dient als Grundlage (Anfangsbestände) für den ersten aufzustellenden Jahres- bzw. Konzernabschluss nach den BilMoG-Regeln.

Frage 3: Ist es möglich, dass ich die Umstellungseffekte bei der BilMoG-Umstellung durch einen einfachen Bestandsvergleich zwischen den Werten vom 31.12.2009 und 31.12.2010 ermittle?

Antwort: Solch eine „einfache“ Umstellung der Bilanzdaten zum 31.12. des Erstanwendungsjahres ist nicht möglich. Dadurch würden die Unterschiede in den Bilanzansätzen zum 31.12. des Vorjahres und dem 31.12. des Jahres der Erstanwendung komplett als Umstellungseffekte klassifiziert und behandelt, was jedoch zu einer fehlerhaften Abbildung in der Darstellung der Auswirkungen der Geschäftsvorfälle führen würde. Richtigerweise ist hier eine Trennung zwischen den tatsächlichen Effekten aus der Umstellung und den regulären Buchungen des Geschäftsjahres (nach BilMoG) notwendig. Dies ergibt sich auch aus der Tatsache, dass die Umstellung grundsätzlich geschäftsjahresbezogen durchzuführen ist. Effekte aus der Umstellung bzw. Anpassung der bisherigen Bilanzansätze bei der Erstellung der Eröffnungsbilanz werden zum Teil erfolgswirksam als außerordentliche Ergebniskomponenten (Grundsatz) erfasst, zum Teil aber auch direkt mit den Gewinnrücklagen verrechnet. Vor allem vor dem Hintergrund von zur internen oder externen Analyse verwendeten Kennzahlensystemen kommt der Ergebniswirkung der Umstellungseffekte eine wichtige Rolle zu.

Frage 4: Die deutsche Bundesbank stellt laufzeitadäquate Diskontierungssätze auf monatlicher Basis zur Verfügung. Welchen dieser Zinssätze verwende ich für meinen Jahresabschluss?

Antwort: Bzgl. des Zinssatzes besteht ein zeitliches Auswahldilemma. Zwar wird durch die Vorgabe des Diskontierungssatzes durch die Deutsche Bundesbank die Thematik der Zinsermittlung deutlich entschärft, aber auch hier ergeben sich durch abschlussbedingte Routinen und Abläufe Fragestellungen in Bezug auf die Verwendbarkeit von Zinssätzen aus Monaten vor dem Dezember des Berichtsjahres. Zudem eröffnet die Regierungsbegründung den Unternehmen dadurch weitreichende bilanzpolitische Möglichkeiten, dass die Zinssätze der Bundesbank dann nicht zur Anwendung kommen müssen, wenn damit der Generalnorm des § 264 Abs. 2 Satz 1 HGB – nämlich der Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage – nicht Genüge getan wird. Dies dürfte v.a. dann zur Regel werden, wenn die Zinsverhältnisse außerhalb der Eurozone wesentlich von denen im Euroraum abweichen. Für diesen Fall sind die durchschnittlichen Marktzinssätze durch das Unternehmen selbst zu ermitteln, was – entgegen der Einschätzung der Bundesregierung – insbesondere für mittelständische Unternehmen eine immense Herausforderung darstellen dürfte. Zudem bleibt auch die Frage unbeantwortet, wie bzgl. der Diskontierung von Massenverpflichtungen zu verfahren ist. Durch unterschiedliche (Rest-)Laufzeiten und Diskontierungssätze können sich dabei zum Teil enorme Effekte ergeben, was die Rückstellungshöhe betrifft. Dabei scheint es aus Praktikabilitätsgründen durchaus vertretbar, mit gemittelten (Rest-)Laufzeiten zu arbeiten und damit auch einen Diskontierungssatz für die entsprechende Rückstellungsgruppe zu verwenden.

Frage 5: § 285 Satz 1 Nr. 29 HGB verlangt die Angabe, auf welchen Differenzen oder steuerlichen Verlustvorträgen die latenten Steuern beruhen und mit welchen Steuersätzen die Bewertung erfolgt ist. Wie ist dieses Berichtserfordernis zu erfüllen?

Antwort: Die Anhangangaben zu Steuerlatenzen sind noch immer nicht umfänglich geklärt. Dabei legte das IDW den Sachverhalt in IDW ERS HFA 27.36 dahingehend aus, dass qualitative Angaben zur Erfüllung der Berichtspflichten ausreichen und quantitative – d.h. in Zahlen gefasste – Informationen somit nicht zwingend gefordert werden. Da mit dem BilMoG maßgeblich auch die Zielsetzung verfolgt wird, den Mittelstand zu entlasten, kann hier de facto auch nur von einer rein qualitativen Angabe ausgegangen werden. Nichtsdestotrotz ist auch auf die Auslegung des DRSC hinzuweisen, das aus Gründen der Information der Abschlussadressaten eine steuerliche Überleitungsrechnung fordert. Dies auch vor dem Hintergrund, dass IDW ERS HFA 27 aufgrund weitgehender Übereinstimmungen mit DRS 18 am 09.09.2010 durch den HFA des IDW aufgehoben wurde. Bedeutende Unterschiede zwischen DRS 18 und IDW ERS HFA 27 bestehen in Bezug auf die seitens des DRSC geforderte Überleitung erwartetem Steueraufwand/-ertrag und tatsächlichem Steueraufwand/-ertrag im Konzernanhang (DRS 18.67) bzw. die Angaben zu Differenzen oder steuerlichen Verlustvorträgen als Ursache eines Aktivüberhangs latenter Steuern, wenn die Latenz nicht aktiviert wurde. Zwar empfiehlt der HFA in beiden Fällen die entsprechende Angabe im Konzernanhang. Allerdings hält er an seiner Auffassung fest, dass hierzu keine gesetzliche Pflicht besteht. Vom Konzernabschlussprüfer sollte es daher nicht zu beanstanden sein, wenn der Konzernanhang die Angaben nach DRS 18.64 und DRS 18.67 nicht enthält. Eine Einschränkung des Bestätigungsvermerks kommt demnach regelmäßig nicht in Betracht (vgl. IDW-Aktuell vom 23.09.2010).

Frage 6: Wir sind eine kleine Kapitalgesellschaft und können von der Vereinfachungsregel des § 274a HGB Gebrauch machen. Bedeutet dies, dass wir keine latenten Steuern ermitteln und ausweisen müssen?

Antwort: § 274 HGB ist lediglich auf Kapitalgesellschaften verpflichtend anzuwenden. Ein Thema von höchster Relevanz für Unternehmen, die nicht in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft firmieren sowie für die gem. § 274a HGB befreiten Unternehmen (kleine Kapitalgesellschaften) stellt daher die derzeit vorherrschende Rechtsunsicherheit bzgl. der Anwendbarkeit des § 274 HGB dar. Seit einiger Zeit befasst sich nun aber auch das IDW in seinem Interpretationsentwurf mit dem Thema. So schlug IDW ERS HFA 27 vor, dass von der Anwendung des § 274 HGB befreite Unternehmen ggf. Rückstellungen bilden, jedoch nicht nach dem per BilMoG anzuwendenden Temporary-Konzept, sondern nach dem bislang gültigen Timing-Konzept. Insbesondere in Konzernstrukturen würde dies zu einem konzeptionellen Bruch führen. Allerdings hat sich in Bezug auf die Auslegung dieser Frage noch keine abschließende Meinung in Praxis oder Schrifttum gebildet. Dies gilt insbesondere vor dem Hintergrund der Aufhebung des IDW ERS HFA 27 durch den HFA des IDW am 09.09.2010.

Frage 7: Sind auch auf Differenzen aus Ergänzungs- oder Sonderbilanzen latente Steuern zu bilden?

Antwort: Sowohl IDW als auch DRSC haben diesbzgl. in ihren Interpretationen bzw. Entwürfen Stellung zu dieser Frage bezogen. Danach wären auf Differenzen aus Ergänzungsbilanzen latente Steuern zu bilden, nicht jedoch auf Differenzen aus Sonderbilanzen. Dies erscheint auch sinnvoll, da das zugrunde liegende Mengengerüst bei Sonderbilanzen von dem der Gesamthandsbilanz abweicht, im Falle der Ergänzungsbilanzen jedoch vom gleichen Mengengerüst auszugehen ist.

Frage 8: Was muss ich bei der Prozessplanung im Hinblick auf die ordnungsgemäße Behandlung latenter Steuern beachten?

Antwort: Um die Steuerabgrenzung ordnungsgemäß durchführen zu können, müssen die entsprechenden Steuerbilanzwerte bereits für die Ermittlung der handelsbilanziellen Latenzen vorliegen. Dazu bietet es sich an, schon bei der systemischen Strukturierung der Steuerrechnung darauf zu achten, dass hieraus ohne größeren Mehraufwand die notwendige Steuerbilanz abgeleitet werden kann. Aber auch die Differenzen an und für sich sollten so aufbereitet und strukturiert werden, dass daraus möglichst einfach die Anhangangaben und Dokumentationsunterlagen abgebildet werden können. Dies gilt insbesondere in Bezug auf Latenzen aus Verlustvorträgen (Dokumentation der Werthaltigkeit).

Frage 9: Resultiert aus den neuen Bewertungsregeln zur Rückstellungsbilanzierung Anpassungsbedarf für die Prozesse im Rechnungswesen?

Antwort: Umbewertungseffekte resultieren nach BilMoG aus dem Einbezug künftiger Preis-/Kostensteigerungen in die Bewertung sowie aus der evtl. Diskontierung der Rückstellungen. In der praktischen Umsetzung spielt v.a. das Objektivierungserfordernis für künftige Preis-/Kostensteigerungen eine zentrale Rolle. In den Bilanzierungsabteilungen von Unternehmen, die nicht bereits eine analoge Vorgehensweise im Rahmen eines IFRS-Konzernabschlusses verfolgen, führt dies zu einer systematischen und strukturierten Erfassung wesentlicher Parameter der Rückstellungsbewertung. So sind z.B. personalseitig Kostensteigerungen aus Tarifverhandlungen oder bei Sachleistungsverpflichtungen erwartete Steigerungen der Rohstoff-/Energiepreise einzubeziehen. Obwohl nicht gesetzlich festgeschrieben, wird hinsichtlich des Kostenumfangs i.d.R. ein Vollkostenansatz favorisiert. Dieser leitet sich oftmals aus dem Herstellungskostenumfang gem. § 255 Abs. 2 HGB ab. Allerdings bleibt dabei offen, wie in diesem Zusammenhang die nur wahlweise einzubeziehenden Verwaltungskosten zu behandeln sind. Besondere Ansprüche sind in diesem Zusammenhang an die Parameter zu stellen, die regelmäßig in die Bewertung von Pensionsrückstellungen einfließen. Dies liegt in der Tatsache begründet, dass sich Pensionsrückstellungen zum einen durch eine vergleichsweise lange Laufzeit (und entsprechende Unsicherheit) sowie zum anderen durch eine Vielzahl zu berücksichtigender (Einzel-)Verpflichtungen auszeichnen. Zwar wird die Berechnung der Rückstellung vom Gros der Unternehmen an Aktuarien oder ähnliche Dienstleister fremdver-

geben. Nichtsdestotrotz sind die Bewertungsparameter seitens des Unternehmens und angepasst auf dessen spezifische Situation bereitzustellen.

Frage 10: Mit der Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit steht auch die handelsrechtliche Anwendbarkeit der steuerlichen AfA-Tabellen verstärkt in der Kritik. Besteht hierfür eine konzeptionelle Grundlage?

Antwort: In der Tat wurde die Verwendung steuerlicher AfA-Tabellen in der Vergangenheit oftmals mit der umgekehrten Maßgeblichkeit in Verbindung gebracht. Die Streichung der umgekehrten Maßgeblichkeit wirft also folgerichtig die Frage auf, ob die Verwendung dieser steuerlich begründeten Werte zukünftig (noch) gerechtfertigt ist oder nicht. Grundsätzlich stellen die AfA-Tabellen ein seitens der Finanzverwaltung autorisiertes Hilfsmittel für die Schätzung der Nutzungsdauern im Rahmen des Einkommensteuerrechts dar. Da sich die Umkehrmaßgeblichkeit jedoch auf steuerrechtlich verankerte Sachverhalte und nicht auf sonstige Vereinfachungsmöglichkeiten der Finanzverwaltung bezieht, ist es zweifelhaft, ob die umgekehrte Maßgeblichkeit tatsächlich als Begründung für die handelsrechtliche Verwendung der steuerrechtlichen AfA-Tabellen herangezogen werden kann. Bereits vor dem BilMoG wurde dies – auch ohne Bezugnahme auf die Umkehrmaßgeblichkeit – bejaht, so dass die AfA-Tabellen als vorsichtige Schätzung der Nutzungsdauer auch handelsrechtlich anerkannt wurden – und dies auch nach BilMoG werden (vgl. Beck Bil-Kom 2010, § 253 Rz. 455 sowie Briese/Suermann, DB 2010, S. 127). Daraus ergeben sich insbesondere für mittelständische Unternehmen Vereinfachungen. Denn neben dem Mehraufwand aus der Erfassung und Verwaltung unterschiedlicher Nutzungsdauern resultieren aus den ggf. abweichenden Nutzungsdauern zwischen Handels- und Steuerrecht temporäre Differenzen, die wiederum bei der Bilanzierung latenter Steuern zu berücksichtigen wären.

Frage 11: Kann ich steuerlich für das Geschäftsjahr 2010 die degressive AfA anwenden, während ich handelsrechtlich aufgrund des Nutzungsverlaufs auf die lineare Abschreibung zurückgreifen muss?

Antwort: Handelsrechtlich ist grundsätzlich die Abschreibungsmethode zu wählen, die den Nutzungsverlauf zumindest näherungsweise widerspiegelt und damit auch dem Grundsatz der periodengerechten Aufwandsverteilung gerecht wird. Damit ist nach den Vorschriften des HGB im Regelfall von einer Zulässigkeit sowohl einer Abschreibung nach Maßgabe der Inanspruchnahme als auch – je nach Sachverhalt – der zeitbezogenen linearen, degressiven oder progressiven Abschreibungen auszugehen. Aus steuerrechtlicher Sicht legt § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG die „Absetzung für Abnutzung (AfA) in gleichen Jahresbeträgen“ fest. Die Absätze 2 und 4 definieren zudem Sonderregelungen in Bezug auf die degressive AfA, die als Wahlrecht implementiert wurden. Diese degressive AfA konnte aufgrund der Umkehrmaßgeblichkeit sowie der Öffnungsklauseln des § 254 HGB i.V.m § 279 Abs. 2 HGB a. F. bislang auch handelsrechtlich verwendet werden, selbst wenn sie dem tatsächlichen Nutzungsverlauf nicht zwingend gerecht wurde. Mit der Streichung der Umkehrmaßgeblichkeit ist eine solche „einfache“ Übernahme der degressiven AfA für handelsbilanzielle Zwecke jedoch nur noch

dann zu rechtfertigen, wenn diese den Nutzungsverlauf maßgeblich abbildet. In vielen Fällen dürfte dies dazu führen, dass eine steuerlich motivierte degressive AfA handelsrechtlich nicht mehr zu vertreten ist. Mit der Aufhebung des § 7 Abs. 2 EStG durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 und dem damit geplanten Entfallen der Möglichkeit zur Anwendung der degressiven AfA hätte dieser Diskussion eigentlich bereits seit dem 01.01.2008 der Nährboden entzogen werden sollen. Nach der Verabschiedung des Gesetzes zur Umsetzung steuerrechtlicher Regelungen des Maßnahmenpakets „Beschäftigungssicherung durch Wachstumstärkung“ ist die degressive AfA jedoch für Anlagevermögen, das nach dem 31.12.2008 und vor dem 01.01.2011 angeschafft/hergestellt wurde, steuerlich wieder anwendbar. Nichtsdestotrotz ist mit der BilMoG-Umstellung die unreflektierte handelsrechtliche Anwendung degressiver Abschreibungen nicht mehr möglich.

Frage 12: Muss ich im Hinblick auf meine interne Vertragsgestaltung mit Wechselwirkungen aus der BilMoG-Anwendung rechnen?

Antwort: Da sich die BilMoG-Umstellung auf verschiedenste bilanzielle Aspekte auswirkt, ist eine Vertragsinventur der möglicherweise betroffenen Verträge sinnvoll. So können z.B. Kreditverträge mit financial covenants, erfolgsabhängige Vergütungsvereinbarungen, gesellschaftsrechtliche Verträge (z.B. zur Abfindungsbemessung oder zu Unternehmenszusammenschlüssen) oder Ergebnisabführungsverträge auf eventuelle Effekte aus der BilMoG-Anwendung hin zu untersuchen. Selbiges gilt für Einheitsbilanzklauseln, die ggf. die unabhängige Ausübung steuerrechtlicher Wahlrechte verhindern können.

Frage 13: Kann ich den Komponentenansatz, den ich für den IFRS-Abschluss auf bestimmte Vermögenswerte des Sachanlagevermögens anwende (Gebäude) auch im BilMoG-Abschluss anwenden?

Antwort: Das IDW hat in seinem IDW RH HFA 1.016 Voraussetzungen konkretisiert, die den Komponentenansatz auch im Rahmen der HGB-Rechnungslegung anwendbar machen sollen. Dabei beschränkt sich die Möglichkeit der Anwendung des Komponentenansatzes auf physisch separierbare Komponenten des Vermögensgegenstandes, die nach der Interpretation des IDW dann auch separat abgeschrieben werden. Damit weicht der seitens des IDW entwickelte Ansatz jedoch z. T. deutlich von den Regelungen des IAS 16 ab. Aus Sicht der Unternehmen dürfte der Ansatz aus Kosten-Nutzen-Gesichtspunkten nur bedingt von Interesse sein. So zieht die für die angemessene Fortführung der Einzelkomponenten nötige Inventarisierung regelmäßig ein deutliches Mehr an Erstellungsaufwand nach sich. Verstärkt wird dieser Effekt zudem durch das damit verbundene Auseinanderklaffen von handels- und steuerbilanziellen Wertansätzen und den darauf zu bildenden Steuerlatenzen.

Frage 14: Mit Einführung des BilMoG wurde das Prinzip der „umgekehrte Maßgeblichkeit“ aufgegeben. Inwieweit haben dann die Bilanzansätze in der Handelsbilanz nach der Neufassung des § 5 Abs. 1 EStG noch Einfluss auf die steuerrechtlichen Bilanzansätze?

Antwort: Das Bundesfinanzministerium stellt mit Schreiben vom 12.03.2010 klar, dass der Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs (BFH) aus dem Jahr 1969 zum Maßgeblichkeitsgrundsatz sowohl für die Aktivierung und Passivierung als auch für die Bewertung weiterhin gültig ist, so dass sich die Rechtslage insoweit durch das BilMoG nicht geändert hat. Wie bisher gelten die handelsrechtlichen Bilanzierungsgebote und -verbote grundsätzlich auch für die Aktivierung und Passivierung in der Steuerbilanz. Die Ausübung eines handelsrechtlichen Aktivierungswahlrechts führt zum Aktivierungsgebot in der Steuerbilanz. Handelsrechtliche Passivierungswahlrechte führen dagegen zu steuerlichen Passivierungsverboten. Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die steuerliche Gewinnermittlung betrifft nicht nur die Bilanzierung, sondern auch die Bewertung, so dass sich die Ausübung eines handelsrechtlichen Bewertungswahlrechts grundsätzlich auf die Bewertung in der Steuerbilanz auswirkt. Diese Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze sind nur dann nicht zu befolgen, wenn es entgegenstehende steuerliche Vorschriften gibt. Im Ergebnis kann festgehalten werden, dass steuerliche Bilanzierungs- und Bewertungsvorbehalte den Maßgeblichkeitsgrundsatz durchbrechen.

Frage 15: Ergeben sich für mich Änderungen bei der Bewertung von unfertigen und fertigen Erzeugnissen sowie eigenbetrieblich genutzter selbsterstellter Anlagen?

Antwort: Grundsätzlich sind die Herstellungskosten der ursprüngliche Wertmaßstab für alle vom Unternehmen hergestellten, am Bilanzstichtag noch nicht verkauften Gegenstände des Anlage- und Umlaufvermögens. Handelsrechtlich werden diese in § 255 Abs. 2 HGB rechtsformunabhängig definiert. Mit Einführung des BilMoG haben sich für die Pflicht- und Wahlbestandteile der Herstellungskosten folgende Änderungen ergeben:

	HGB (a. F.)	HGB (BilMoG)	Steuerrecht
Materialeinzelkosten	Pflicht	Pflicht	Pflicht
Fertigungseinzelkosten	Pflicht	Pflicht	Pflicht
Sondereinzelkosten der Fertigung	Pflicht	Pflicht	Pflicht
Material- und Fertigungsgemeinkosten	Wahlrecht	Pflicht	Pflicht
Verwaltungsgemeinkosten	Wahlrecht	Wahlrecht	Wahlrecht
Forschungs- und Vertriebskosten	Verbot	Verbot	Verbot

Insbesondere im Hinblick auf die Material- und Fertigungsgemeinkosten erfolgt demnach eine geänderte handelsrechtliche Bewertung, wenn nach altem Handelsrecht zur Wertuntergrenze bewertet wurde. Die handelsrechtliche Wertuntergrenze wurde hier nach dem Willen des Gesetzgebers (vgl. Gesetzesbegründung) an die steuerliche Wertuntergrenze angepasst. Für Verwirrung sorgt an dieser Stelle das Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 12.03.2010 zur umgekehrten Maßgeblichkeit. Nach Tz. 8 dieses Schreibens gilt – begründet durch den Beschluss des Großen Senats des BFH aus dem Jahr 1969 und durch ein entsprechendes Urteil aus dem Jahre 1993 zu den Material- und Fertigungsgemeinkosten – eine steuerrechtliche Aktivierungspflicht auch für die Verwaltungsgemeinkosten. Damit widerspricht das BFM der einschlägigen R 6.3 EStR, wonach für Verwaltungsgemeinkosten ein Aktivierungswahlrecht besteht. Dies verwundert insbesondere deshalb, weil der Gesetzgeber mit dem BilMoG explizit andere Zwecke – z.B. Steuerneutralität sowie die Angleichung der handels- und steuerrechtlichen Wertuntergrenzen – bezwecken wollte. Das BFM reagierte auf den massiven Widerstand aus der Unternehmenspraxis mit einem zweiten Schreiben vom 22.06.2010, mit dem das erste Schreiben ausgesetzt wird, bis eine geänderte Fassung der R 6.3 EStR veröffentlicht wird. Insofern besteht bzgl. der Verwaltungsgemeinkosten derzeit noch kein unbedingter Handlungsbedarf. Nichtsdestotrotz sind die diesbzgl. Entwicklungen zu verfolgen.

Frage 16: Müssen mittelständische Unternehmen durch die Änderungen bei Pensionszusagen mit einer Überschuldung in der Bilanz rechnen?

Antwort: Das BilMoG fasst die Bewertungsvorschriften des § 253 HGB neu. Daraus ergeben sich Auswirkungen insbesondere auf die Bewertung von Pensionsverpflichtungen, die nun bezüglich der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage realitätsgerechter ausgewiesen werden sollen. Gemäß § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB sind Rückstellungen in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrags anzusetzen. Damit sind künftig bei der Rückstellungsbewertung Preis- und Kostensteigerungen zu berücksichtigen. Aus diesem Grund ist damit zu rechnen, dass die Wertansätze von Pensionsrückstellungen vieler Unternehmen nach oben korrigiert werden müssen. Gerade für mittelständische Unternehmen könnte dies theoretisch zu einer bilanziellen Überschuldung führen. Die Übergangsvorschrift des Art. 67 Abs. 1 EGHGB ermöglicht allerdings den sich ergebenden Aufwand über einen Zeitraum von bis zu 15 Jahren zu verteilen. Die Deckungslücke ist im Anhang offen anzugeben, was Nachteile beim Rating zur Folge haben könnte.

Frage 17: Wie erfolgt die Fremdwährungsumrechnung nach BilMoG?

Antwort: Die Umrechnung von Fremdwährungspositionen erfolgt gemäß § 256a Satz 1 HGB zum Devisenkassamittelkurs. Bei Laufzeiten größer einem Jahr ist das Imparitäts-, Realisations- und Anschaffungskostenprinzip zu beachten. Das bedeutet, dass nicht realisierte Gewinne nicht zu berücksichtigen sind. Bei kurzfristigen Fremdwährungsposten mit einer Restlaufzeit von einem Jahr oder weniger darf hingegen bei der Umrechnung zum Stichtagskurs das Vorsichtsprinzip nicht angewandt werden (§ 256a Satz 2 HGB). Die Erträge und Aufwendungen aus der Währungsumrechnung sind gemäß § 277 Abs. 5 HGB gesondert auszuwei-

sen. Die Erträge sind unter dem Posten „Sonstige betriebliche Erträge“ und Aufwendungen unter dem Posten „Sonstige betriebliche Aufwendungen“ auszuweisen.

Frage 18: Wie behandle ich einen entgeltlich erworbenen Firmenwert nach BilMoG?

Antwort: Für einen entgeltlich erworbenen Firmenwert besteht seit in Kraft treten des BilMoG gemäß § 246 Abs. 1 Satz 3 HGB eine Aktivierungspflicht (vormals Wahlrecht). Die Behandlung erfolgt als zeitlich begrenzt nutzbarer Vermögensgegenstand des Anlagevermögens und ist den immateriellen Vermögenswerten zuzuweisen. Da der Firmenwert die Definition eines Vermögensgegenstandes jedoch nicht erfüllt, behilft sich der Gesetzgeber hier dadurch, dass der Firmenwert qua Fiktion zum Vermögensgegenstand erklärt wird. Die Abschreibung erfolgt planmäßig gemäß der Nutzungsdauer, die Regelungen zur Pauschalabschreibung (bis zu 4 Jahren) wurden mit dem BilMoG abgeschafft. Im Falle einer außerplanmäßigen Abschreibung ist der niedrigere Wertansatz beizubehalten (Wertaufholungsverbot gem. § 253 Abs. 5 Satz 2 HGB). Ist die Nutzungsdauer des derivativ erworbenen Firmenwerts länger als 5 Jahre, so ist gemäß § 285 Satz 1 Nr. 13 HGB im Anhang darauf hinzuweisen und diese Tatsache zu erläutern. Insbesondere für Unternehmen, die eine Einheitsbilanz anstreben, kann sich dies als problematisch darstellen. Die Gesetzesbegründung weist explizit darauf hin, dass diese Anhangangabe nicht einfach durch einen Verweis auf die steuerrechtlichen Regelungen erfüllt werden kann. Die Anforderungen an die Dokumentation der Nutzungsdauer eines derivativen Geschäfts- oder Firmenwertes dürften demnach für viele Unternehmen die Einheitsbilanz nicht mehr zu möglich machen.

Frage 19: Ich habe ein Grundgeschäft mit einem Finanzinstrument abgesichert. Wie behandle ich diesen Sachverhalt nach BilMoG?

Antwort: Die bereits gängige Bilanzierungspraxis zur Bildung von Bewertungseinheiten wird mit dem neuen § 254 HGB nunmehr gesetzlich verankert. Das bedeutet, dass Grundgeschäfte mit Finanzinstrumenten zu einer Bewertungseinheit zusammengefasst werden können. Dies gilt in dem Umfang und für den Zeitraum, in dem sich deren gegenläufige Wertänderungen oder Zahlungsströme ausgleichen. Zu den Grundgeschäften gehören neben Vermögensgegenständen, Schulden und schwebenden Geschäften auch mit hoher Wahrscheinlichkeit vorgesehene Transaktionen. Insbesondere das letztgenannte Geschäft dürfte jedoch in der bisherigen Bilanzierungspraxis nicht zu den möglichen Grundgeschäften gehört haben. Als Finanzinstrumente gelten auch Termingeschäfte über den Erwerb oder die Veräußerung von Waren. Laut Begründung des Regierungsentwurfs zum BilMoG umfasst die Regelung sowohl das sog. Micro-Hedging als auch das Macro- und Portfolio-Hedging. Die Bildung von Bewertungseinheiten nach dem BilMoG geht über die bislang als GoB im handelsrechtlichen Abschluss akzeptierte Bildung von Bewertungseinheiten hinaus. Welche Methoden zur Feststellung der Wirksamkeit der Bewertungseinheit angewandt werden, bleibt dem Unternehmen überlassen. Die Dokumentation von Bewertungseinheiten wird nicht zum Tatbestandsmerkmal erhoben. Daher sind in § 285 Nr. 23 HGB umfangreiche Angabepflichten für den Anhang vorgesehen.

Frage 20: Unsere IT-Abteilung hat eine eigene Software entwickelt. Darf ich nach BilMoG die Entwicklungskosten aktivieren oder sind diese ergebniswirksam im Aufwand zu erfassen?

Antwort: Für selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände besteht seit in Kraft treten des BilMoG gemäß § 248 Abs. 2 HGB ein Aktivierungswahlrecht. Jedoch besteht weiterhin ein Aktivierungsverbot für beispielsweise selbst geschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens. Vermögensgegenstände liegen nur dann vor, wenn das selbst erstellte Gut nach der Verkehrsauffassung einzeln verwertbar bzw. veräußerbar ist. Nach der Übergangsvorschrift des Art. 66 Abs. 7 EGHGB dürfen selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens nur aktiviert werden, wenn mit ihrer Entwicklung in Geschäftsjahren begonnen wird, die nach dem Erstanwendungszeitpunkt des BilMoG beginnen. Gemäß der Gesetzesbegründung kann aus Wesentlichkeitsgründen eine Aktivierung auch erfolgen, wenn unwesentliche Teile der Entwicklung im vorhergehenden Geschäftsjahr liegen. Eine Nachaktivierung von Aufwendungen ist aber in jedem Fall ausgeschlossen. Die Aktivierung der selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstände abzüglich der hierfür gebildeten passiven latenten Steuern wird aufgrund § 268 Abs. 8 HGB mit einer Ausschüttungssperre belegt. Die Bewertung erfolgt zu Herstellungskosten in der Entwicklungsphase, d.h. bei Neu- oder Weiterentwicklung von Gütern oder Verfahren. Jedoch nicht bei der Suche nach neuem Wissen oder neuen Erkenntnissen, diese sind weiterhin dem Aufwand zuzuordnen.

Frage 21: Wir überlegen derzeit, unsere selbst erstellten Vermögensgegenstände zu aktivieren. Ist damit ein hoher Umsetzungsaufwand verbunden?

Antwort: Die Inanspruchnahme des Wahlrechts zum Ansatz selbst erstellter immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens stellt insbesondere kleinere, mittelständische Unternehmen mit geringen Kapazitäten im Rechnungswesen oder sehr dezentral strukturierte Konzerne regelmäßig vor vielschichtige Probleme. Um die Aktivierung vornehmen zu können, sind gem. den Vorgaben des § 255 Abs. 2a HGB Forschungs- und Entwicklungskosten eindeutig von einander abzugrenzen. Die Abgrenzung ist dabei angemessen zu dokumentieren. Diesbezüglich ist in vielen Fällen eine umfangreiche Vorlaufphase für die Bereitstellung der System- bzw. Datenstrukturen einzuplanen. Hierfür wird im Regelfall eine einzelprojektbezogene Struktur der Kostendaten benötigt, die normalerweise über die Datenerfassung in der Buchhaltung ab der ersten Belegerfassung geschlüsselt und zugeordnet werden müssen und schließlich über ein aussagekräftiges F&E-Controlling mit festgelegten Dokumentationspflichten bereitgestellt werden. Im Rahmen der Kosten-/Leistungsrechnung kann z. B. eine Kostenträgerrechnung entsprechende Informationen liefern. Die Aufwendungen sind dabei in den jeweiligen Projekten separat zu planen und zu allokatieren. Insbesondere im kleineren Mittelstand sind die notwendigen Daten- und Systemstrukturen oftmals nicht oder nur unzureichend implementiert, was z. T. enormen Umstellungsaufwand mit sich bringen kann. Als problematisch erweisen sich in der praktischen Anwendung der Regelungen zudem häufig Zuordnungsprobleme einzelner Kostenkomponenten. Dies kann z. B. der Fall sein, wenn im Unternehmen gemischte Kostenstellen oder Doppelfunktionen existieren, die eine einwandfreie Zuordenbarkeit der Kosten erschweren und zu Fehlallokationen führen können. Beispiele hierfür könnten ein Leiter der Produktionsabteilung, der gleichzeitig die Leitung über

die F&E-Abteilung innehat oder „administrative“ Kostenstellen sein, die die Funktionsbereiche Verwaltung, Vertrieb, Forschung und Entwicklung umfassen. Diese müssten per innerbetrieblicher Leistungsverrechnung den einzelnen Kostenstellen verursachungsgerecht zugeordnet werden. Da im Mittelstand regelmäßig eher Entwicklungs- und weniger Forschungsaktivitäten verzeichnet werden, steht dort jedoch die projektspezifische Abgrenzung und Zuordnung der entsprechenden Entwicklungskosten stärker im Fokus der Diskussion. In diesem Zusammenhang kommt auch der Abteilungsorganisation/-bezeichnung innerhalb des Unternehmens als einem der ersten Schritte in der Kostenabgrenzung eine wichtige Bedeutung zu.

Frage 22: Wir aktivieren für unseren IFRS Konzernabschluss bereits heute in einem gewissen Umfang selbst erstellte immaterielle Vermögenswerte. Kann ich die entsprechenden Routinen und Dokumentationen einfach auch für das BilMoG verwenden oder sind hier Abweichungen zu berücksichtigen?

Antwort: Die Anlehnung an die einschlägigen Regelungen des IAS 38 zur Auslegung der teilweise eher offen formulierten HGB-Vorschriften stellt einen weiteren Diskussionspunkt bei der BilMoG-Umsetzung dar. Argumentiert wird hier meist über die begrifflich starke Ähnlichkeit zu den entsprechenden Fundstellen innerhalb der IFRS, z.B. bei der Definition der Forschungs- und Entwicklungskosten in § 255 Abs. 2a HGB oder der Formulierung der zugehörigen Aktivierungsverbote in § 248 Abs. 2 HGB. Jedoch wird seitens der Rechtswissenschaften stets das Argument angeführt, dass die IFRS keine Rechtsquelle für die HGB-Bilanzierung darstellen. Sie können somit zwar als Auslegungshilfe/Erkenntnisquelle dienen, dies aber – der Begründung des Regierungsentwurfs zum BilMoG folgend – nur dort, wo sie mit den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung in Einklang stehen. Somit wird zwar dem verfolgten Ziel einer IFRS-Annäherung des deutschen Bilanzrechts durchaus Rechnung getragen, gleichzeitig soll so aber auch die an verschiedenen Stellen hervorgehobene Unabhängigkeit des HGB gewährleistet werden. Für den IFRS-Bilanzierer bedeutet dies, dass aus Praktikabilitätsgründen zwar grundsätzlich auf analoge Verfahrensweisen abgestellt werden dürfte, dies jedoch im Einzelfall auf Übereinstimmung mit den handelsrechtlichen Detailvorgaben zu prüfen ist. So könnten sich zwar z.B. Anwendungsprobleme ggf. in Bezug auf die konzeptionellen Abweichungen zwischen dem Begriff des *asset* nach IFRS und dem des handelsbilanziellen Vermögensgegenstands ergeben. Aus Sicht der Unternehmenspraxis ist jedoch zu bezweifeln, dass sich ein entsprechender Unterschied in der praktischen Umsetzung der Regelungen maßgeblich niederschlagen würde. Nicht zuletzt vor dem Hintergrund der nötigen Voraussetzungen für die Aktivierung von Entwicklungskosten bleibt es abzuwarten, ob der innovative Mittelstand von diesem Wahlrecht in hohem Umfang Gebrauch machen wird. So kann neben den Herausforderungen bei der bilanziellen Umsetzung der Regelungen auch das mit der Aktivierung unsicherer, ggf. nicht werthaltiger Entwicklungsprojekte verbundene Risiko außerplanmäßiger Abschreibungen eine abschreckende Wirkung auf die Anwender der Regelungen haben.

Frage 23: Wir haben in unserem Anlagevermögen ein Grundstück bilanziert, bei dem eine vorübergehende Wertminderung eingetreten ist. Ergeben sich durch die Einführung des BilMoG Änderungen bzw. Neuerungen bei der außerplanmäßigen Abschreibung?

Antwort: Künftig ergeben sich bei den außerplanmäßigen Abschreibungen des Anlagevermögens und den Wertaufholungen nach BilMoG zahlreiche Änderungen im Vergleich zur Altfassung des HGB. § 253 Abs. 3 Satz 3 und Satz 4 HGB regeln die dauerhaften und vorübergehenden Wertminderungen im Anlage- und Umlaufvermögen. Unten stehendem Schaubild können Sie die Änderungen entnehmen, die sich durch das in Kraft treten von BilMoG ergeben:

	Alt	Neu
Sachanlagevermögen und immaterielle Vermögensgegenstände, <u>vorübergehend</u>	Abschreibungswahlrecht	Abschreibungsverbot
	Wertaufholungswahlrecht	
Sachanlagevermögen und immaterielle Vermögensgegenstände, <u>dauerhaft</u>	Abschreibungspflicht	Abschreibungspflicht
	Wertaufholungswahlrecht	Wertaufholungspflicht
Finanzanlagevermögen, <u>vorübergehend</u>	Abschreibungswahlrecht	Abschreibungswahlrecht
	Wertaufholungswahlrecht	Wertaufholungspflicht
Finanzanlagevermögen, <u>dauerhaft</u>	Abschreibungspflicht	Abschreibungspflicht
	Wertaufholungswahlrecht	Wertaufholungspflicht
Geschäfts- oder Firmenwert, <u>vorübergehend</u>	Abschreibungswahlrecht	Abschreibungsverbot
	Wertaufholungsverbot	
Geschäfts- oder Firmenwert, <u>dauerhaft</u>	Abschreibungspflicht	Abschreibungspflicht
	Wertaufholungsverbot	Wertaufholungsverbot
Umlaufvermögen	Abschreibungspflicht	Abschreibungspflicht
	Wertaufholungswahlrecht	Wertaufholungspflicht

Für vor dem 01.01.2010 begonnene Geschäftsjahre besteht ein Wahlrecht, die nach der bisherigen Regelung vorgenommenen Abschreibungen fortzuführen. Wird von diesem Wahlrecht kein Gebrauch gemacht, sind die Zuschreibungen in die Gewinnrücklagen einzustellen. Dies gilt nicht für Abschreibungen, die im letzten vor dem 01.01.2010 beginnenden Geschäftsjahr vorgenommen worden sind (Art. 67 Abs. 4 EGHGB). Außerplanmäßige Abschreibungen auf Vermögensgegenstände des Anlagevermögens sind, wie bisher, jeweils gesondert auszuweisen oder im Anhang anzugeben (§ 277 Abs. 3 S. 1 HGB).

Frage 24: Hat das in Kraft treten des BilMoG auch Auswirkungen auf die Bilanzstruktur?

Antwort: Durch die Änderung von Ansatz- und Bewertungsvorschriften, z.B. von § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB, die Steuerabgrenzung nach § 274 HGB und die Neuregelung des Ausweises ausstehender Einlagen und eigener Anteile mit der nun stets offenen Absetzung in der Vorspalte des Postens "Gezeichnetes Kapital" nach § 272 Abs. 1 und 1a HGB ergeben sich Änderungen im Gliederungsschema der Bilanz nach § 266 HGB. Bei den immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens sind nun "1. Selbstgeschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte" auszuweisen. Am Schluss der Aktivseite stehen die Posten "D.

Aktive latente Steuern" und "E. Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung" bzw. am Schluss der Passivseite der Posten "E. Passive latente Steuern". Der Ausweis "eigener Anteile" bei den Wertpapieren des Umlaufvermögens entfällt. Bei dem Posten "E. Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung", entstanden aus einer Verrechnung nach § 246 Abs. 2 Satz 2 und 3 HGB, handelt es sich nicht um einen Vermögensgegenstand im handelsrechtlichen Sinne, sondern um einen Verrechnungsposten, der nach § 268 Abs. 8 HGB einer Ausschüttungssperre unterliegt.

Frage 25: Wie ist mit den „eigenen Anteilen“ im Rahmen des BilMoG zu verfahren?

Antwort: Zurückerworbene eigene Anteile sind künftig immer in Höhe des Nennbetrags bzw. des rechnerischen Werts vom gezeichneten Kapital offen abzusetzen. Der Unterschiedsbetrag zwischen Nennbetrag/rechnerischem Wert und Kaufpreis der eigenen Anteile ist mit den frei verfügbaren Rücklagen zu verrechnen. Anschaffungsnebenkosten sind als Aufwand zu erfassen. Bei der Veräußerung eigener Anteile ist der Ausweis der zurückerworbenen eigenen Anteile entsprechend rückgängig zu machen. Ein die ursprünglichen Anschaffungskosten übersteigender Differenzbetrag ist in die Kapitalrücklage einzustellen.

Frage 26: Nach § 274 HGB sind aktive latente Steuern auf steuerliche Verlustvorträge in Höhe der innerhalb der nächsten 5 Jahre zu erwartenden Verlustverrechnung zu bilden. Ist damit eine 5-Jahres-Planung zwingend erforderlich?

Antwort: Die in der fachlichen Diskussion diesbzgl. vertretenen Meinungen sind sehr heterogen. So wird teilweise die Meinung vertreten, dass eine Steuerplanung über 5 Jahre Grundvoraussetzung hierfür sei. Sollte eine entsprechende Planung intern nicht vorliegen, solle diese im Sinne einer Trendextrapolation simuliert werden. Dadurch würde jedoch eine hohe Unsicherheit Eingang in den bilanziellen Wertansatz auf der Aktivseite finden, die vor dem Hintergrund einer vorsichtigen Bilanzierung kaum vertretbar wäre. Auch die Werthaltigkeit derartiger Positionen wäre nicht gesichert. Somit ist es durchaus als sachgerecht anzusehen, dass die aktiven Steuerlatenzen auf verrechenbare Verlustvorträge basierend auf der intern vorliegenden Planung – in den meisten Fällen eben weniger als 5 Jahre – ermittelt werden.