

# **HLBS-STEUERFORUM 2011**

## **Aktuelle Steuerfragen in der Land- und Forstwirtschaft**

**Vortrags- und Diskussionstagung  
für Steuerberater und qualifizierte Mitarbeiter**

## 4 Übergreifende und andere Rechtsgebiete

### 4.1 Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes auf die Land- und Forstwirtschaft

#### 4.1.1 Vorbemerkungen

Mit dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG), das am 28.05.2009 im Bundesgesetzblatt<sup>1</sup> bekannt gemacht und am 29.05.2009 in Kraft getreten ist, wurde eine der umfangreichsten Reformen der handelsrechtlichen Regelungen zur Rechnungslegung in den vergangenen Jahren umgesetzt.

Das BilMoG hat Auswirkungen auf land- und forstwirtschaftliche Unternehmen, soweit sie den Rechnungslegungsvorschriften des Handelsrechts unterliegen oder soweit landwirtschaftliche Unternehmer an solchen Gesellschaften beteiligt sind. Die Regelungen des Handelsrechts i. d. F. des BilMoG gelten für eingetragene Kaufleute (in der Landwirtschaft wohl eher selten), Kommanditgesellschaften, offene Handelsgesellschaften, GmbH & Co. KG bzw. UG (haftungsbeschränkt) & Co. KG, Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Aktiengesellschaften und Genossenschaften. Damit ergeben sich die Auswirkungen des BilMoG bspw. auch auf Kommanditgesellschaften, die im Rahmen der gemeinschaftlichen Tierhaltung nach § 51a BewG gegründet wurden oder auf GmbH & Co. KG, bei denen einer der Kommanditisten die Geschäftsführung innehat. Nicht betroffen von den Neuregelungen sind Einzelunternehmen, Gesellschaften bürgerlichen Rechts und atypisch stille Gesellschaften, da diese nicht dem Handelsrecht unterliegen.

In diesem Beitrag soll vor allem auf Änderungen eingegangen werden, die sich für kleine Kapital- und Personenhandelsgesellschaften aus den Regelungen des BilMoG ergeben, da mittelgroße und große Kapitalgesellschaften in der Land- und Forstwirtschaft nur selten vorkommen und diese nach § 316 HGB ohnehin prüfungspflichtig sind. Auch Regelungen zur Prüfung des Jahresabschlusses und zum Konzernabschluss werden hier deshalb nicht dargestellt.

#### 4.1.2 Ziele des BilMoG

Mit der größten Reform seit dem Bilanzrichtliniengesetz (1985) hat der Gesetzgeber parallel mehrere Ziele verfolgt. Unternehmen sollten von unnötigen Kosten entlastet werden, so wurden Buchführungserleichterungen eingeführt und Schwellenwerte angehoben. Das bundesdeutsche HGB - Bilanzrecht sollte auf eigenständiger Basis fortentwickelt werden. Prinzipien wie das Vorsichtsprinzip und die daraus abgeleiteten Prinzipien wie das Anschaffungswertprinzip sowie das Realisations- und Imparitätsprinzip blieben unverändert, gleichzeitig wurden Regelungen wie die Aktivierungsmöglichkeit für eigene Entwicklungskosten eingeführt bzw. Regelungen zur Bewertung von Rückstellungen derart modifiziert, dass sie näher an die international üblichen Rechnungslegungsvorschriften herangeführt wurden<sup>2</sup>. Um die Jahresabschlüsse aussagekräftiger zu gestalten, wurden verschiedene Wahlrechte abgeschafft.

Die gravierendste Änderung ist wohl die Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit. Steuerrechtliche Wahlrechte können jetzt ausgeübt werden, ohne dass sie in der Handelsbilanz ebenfalls vorgenommen werden müssen. Durch die Aufgabe der formellen Maßgeblichkeit werden häufiger zwei Jahresabschlüsse notwendig sein, da eine einfache Überleitungsrechnung nach § 60 Abs. 2 EStDV nicht möglich sein wird. Dennoch handelt es sich insgesamt um eine kostengünstige Lösung, da die Übernahme internationaler

<sup>1</sup> BGBl 2009 I, S. 1102.

<sup>2</sup> Hahn, BilMoG kompakt, S. 3.

Rechnungslegungsvorschriften für den Einzelabschluss und damit auch die Aufgabe der materiellen Maßgeblichkeit zu deutlich höheren Kosten geführt hätte, auch wenn jetzt häufiger eigene Buchungskreise, beispielsweise im Anlagevermögen, für handels- und steuerrechtliche Zwecke eingeführt werden müssen.

#### 4.1.2.1 Zeitliche Anwendung

Nach den Übergangsvorschriften zum Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz nach Artikel 66 EGHGB sind für die Anwendung der neuen Vorschriften unterschiedliche Anwendungszeitpunkte geregelt:

##### 4.1.2.1.1 Rückwirkender Anwendungsbeginn

Rückwirkender Anwendungsbeginn für die Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2007 beginnen:

Einige begünstigende Vorschriften wie die Aufhebung der Rechnungslegungspflichten für kleine Einzelkaufleute (§§ 241 a, 242 Abs. 4 HGB) und die Anhebung der Schwellenwerte für die Größenklassen (§ 267 HGB) sind, da sie begünstigender Natur sind, bereits in Geschäftsjahren anzuwenden, die nach dem 31.12.2007 beginnen.

##### 4.1.2.1.2 Regulärer Anwendungsbeginn für die Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2008 beginnen

Nach Artikel 66 Abs. 2 EGHGB sind Vorschriften, die sich aus der Umsetzung von EU-Richtlinien ergeben, auf Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31.12.2008 beginnen. Dies betrifft insbesondere neue Regelungen zur Abschlussprüfung und zu bestimmten Anhangangaben.

##### 4.1.2.1.3 Regulärer Anwendungsbeginn für die Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2009 beginnen

Aus dem Artikel 66 Abs. 3 EGHGB ergibt sich, dass die Regelungen des BilMoG zwingend für Geschäftsjahre anzuwenden sind, die nach dem 31.12.2009 beginnen. Dies betrifft also das Geschäftsjahr 2010. Soweit Gesellschaften ein abweichendes Wirtschaftsjahr haben, beispielsweise das landwirtschaftliche Wirtschaftsjahr, sind die Regelungen des BilMoG zwingend auf das Geschäftsjahr 2010/2011 anzuwenden.

##### 4.1.2.1.4 Freiwilliger Anwendungsbeginn für die Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2008 beginnen

Nach Artikel 66 Abs. 3 S. 6 EGHGB können die neuen Vorschriften bereits auf nach dem 31.12.2008 beginnende Geschäftsjahre angewandt werden, dies jedoch nur insgesamt; eine Anwendung ist im Anhang anzugeben.

#### 4.1.2.1.5 Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit

Es ist keine gesonderte Übergangsregelung vorgesehen für den Wegfall des 5 Abs. 1 S. 2 EStG a. F. (sogenannte umgekehrte Maßgeblichkeit), sie gilt also mit dem Inkrafttreten des Gesetzes. Die Finanzverwaltung hat deshalb geregelt<sup>3</sup>, dass die Ausübung steuerlicher Wahlrechte für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2008 enden, nicht mehr an die Übereinstimmung mit der handelsrechtlichen Jahresbilanz gebunden ist. Dies gilt in der Land- und Forstwirtschaft schon für das Wirtschaftsjahr 2008/2009, hat aber in der Praxis kaum Auswirkungen auf die Rechnungslegung. Handelsrechtlich kann von den korrespondierenden Regelungen im Handelsgesetzbuch nämlich noch Gebrauch gemacht werden:

Die Neufassung des § 5 Abs. 1 EStG gilt bereits mit dem Inkrafttreten des BilMoG, so dass ab dem 29.05.2009 die umgekehrte Maßgeblichkeit i. S. v. § 5 Abs. 1 S. 2 EStG a. F. entfällt. Ungeachtet dessen sind die korrespondierenden handelsrechtlichen Öffnungsklauseln (§§ 247 Abs. 3, 254 S. 1, 273, 279 Abs. 2, 280 Abs. 2 und 3, 281 HGB a. F.) noch auf Abschlüsse für Geschäftsjahre anwendbar, die vor dem 01.01.2010 beginnen (Artikel 66 Abs. 5 EGHGB). Die Möglichkeit der Beibehaltung eines im Zeitpunkt des Übergangs bestehenden Sonderpostens mit Rücklageanteil und der Fortführung rein steuerlich begründeter Abschreibungen ergibt sich auch aus Artikel 67 Abs. 3 S. 1 bzw. Abs. 4 EGHGB. Nicht-Kapitalgesellschaften dürfen in Geschäftsjahren, die vor dem 01.01.2010 beginnen, solche Posten bzw. Abschreibungen nicht nur beibehalten, sondern in Anwendung von §§ 247 Abs. 3, 254 S. 1 HGB a. F. neu bilden bzw. vornehmen. Kapitalgesellschaften dürfen solche Posten bzw. Abschreibungen letztmals in Geschäftsjahren neu bilden bzw. vornehmen, die vor dem 29.05.2009 begonnen haben<sup>4</sup>.

### 4.1.3 Allgemeine Neuregelungen des BilMoG

#### 4.1.3.1 Buchführungserleichterungen für Einzelkaufleute

Kleine Einzelkaufleute, also solche, die an zwei aufeinander folgenden Bilanzstichtagen je Größenmerkmale von

- 500.000 € Umsatzerlöse **und**
- Jahresüberschuss von 50.000 €

nicht übersteigen, sind nach § 241a HGB n. F. von der handelsrechtlichen Pflicht, Bücher zu führen und ein Inventar aufzustellen, befreit. Im Falle einer Neugründung treten die Rechtsfolgen schon ein, wenn die Werte am ersten Abschlussstichtag nach der Neugründung nicht überschritten wurden. Die Regelung gilt ausdrücklich nur für Einzelkaufleute und nicht für Personenhandelsgesellschaften, dürfte in der Land- und Forstwirtschaft also eher selten anzutreffen sein, da ein Antrag auf Eintragung als eingetragener Kaufmann in das Handelsregister ungewöhnlich wäre.

Kaufleute, die von der Buchführungspflicht befreit sind, können freiwillig weiter Bücher führen und Abschlüsse erstellen. Steuerrechtlich gelten in diesem Fall die Regelungen des § 141 AO, die von den Beträgen her deckungsgleich, von den Begriffen und formellen Voraussetzungen aber nicht deckungsgleich sind. Die steuerliche Buchführungspflicht ist deshalb gesondert zu prüfen.

Personenhandelsgesellschaften fallen nicht unter die Befreiungsvorschrift.

<sup>3</sup> *BMF-Schreiben v. 12.03.2010, Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung für die steuerrechtliche Gewinnermittlung; Änderung des § 5 Abs. 1 EStG durch das Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz - BilMoG) v. 15. Mai 2009, BStBl I, S. 239.*

<sup>4</sup> *IDW RS HFA 28 -IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Übergangsregelungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (IDW RS HFA 28), Stand: 27.11.2009, Tz. 3.*

#### 4.1.3.2 Anhebung der Schwellenwerte

Die Schwellenwerte für die Abgrenzung kleiner, mittelgroßer und großer Kapitalgesellschaften sind angehoben worden. Die Größenmerkmale betragen deshalb ab dem Wirtschaftsjahr, das nach dem 31.12.2007 beginnt (mit einbezogen werden also die Wirtschaftsjahre 2006 und 2007):

	<b>Bilanzsumme (€)</b>	<b>Umsatzerlöse (€)</b>	<b>Arbeitnehmer</b>
Kleine KapG	4.840.000	9.680.000	50
Mittelgroße KapG	19.250.000	38.500.000	250

Von den o. g. Größenmerkmalen dürfen auf zwei aufeinanderfolgenden Bilanzstichtagen zwei nicht überschritten werden, damit die Rechtsfolgen eintreten. Die Abgrenzung insbesondere zu mittelgroßen Kapitalgesellschaften ist von großer Bedeutung, da mittelgroße Kapitalgesellschaften ihren Jahresabschluss zwingend durch einen Abschlussprüfer prüfen lassen müssen. Nicht geprüfte Jahresabschlüsse können nicht festgestellt werden. Auch sind verschiedene Ausweis- und Offenlegungserleichterungen von den Größenklassen nach § 267 HGB abhängig.

#### 4.1.3.3 Erweiterung des Stetigkeitsgrundsatzes

In § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB a. F. war geregelt, dass die auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewandten Bewertungsmethoden beibehalten werden sollen. Aus der bisherigen Soll-Vorschrift ist eine Muss-Vorschrift geworden, jetzt sind die angewandten Bewertungsmethoden und auch die auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewandten Ansatzmethoden (§ 246 Abs. 3 HGB n. F.) beizubehalten.

Es kann auch Auswirkungen auf land- und forstwirtschaftliche Betriebe haben, da über § 141 Abs. 1 S. 2 AO die wesentlichen rechnungslegungsbezogenen Regelungen des Handelsgesetzbuches für nach § 141 Abs. 1 AO buchführungspflichtige Steuerpflichtige dann gelten, wenn sich aus den Steuergesetzen nichts anderes ergibt.

#### 4.1.3.4 Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit

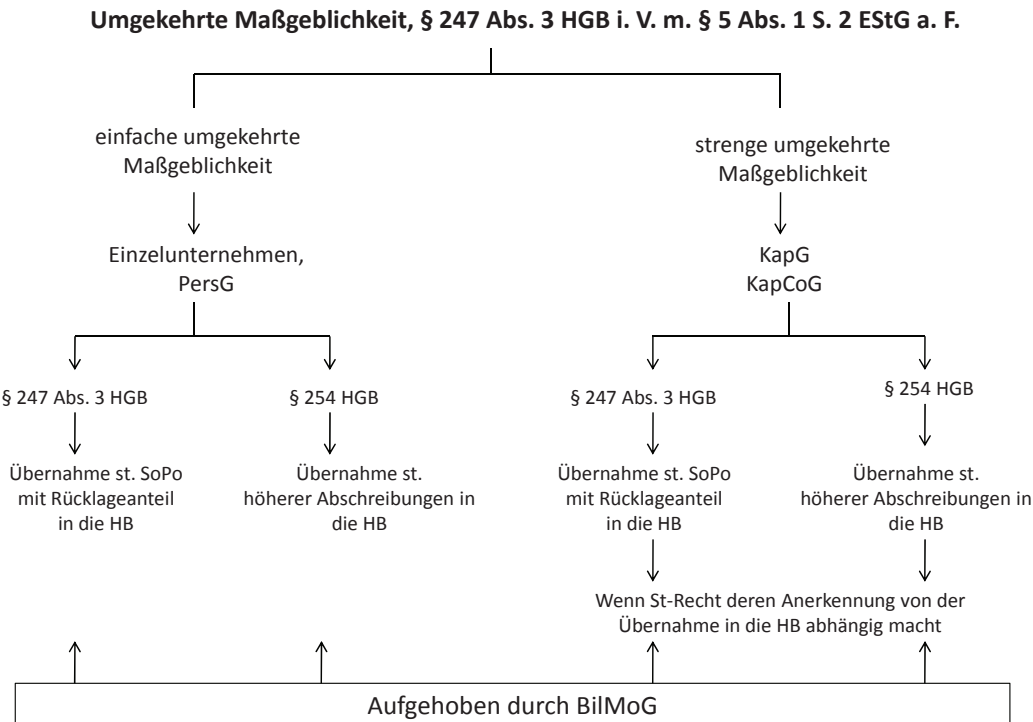
Die Abschaffung der formellen oder sogenannten umgekehrten Maßgeblichkeit ist einer der zentralen Punkte der Reform im Rahmen des BilMoG. Die Handelsbilanz soll die Finanz-, Vermögens- und Ertragslage eines Unternehmens ohne steuerliche Einflüsse auf die Bewertung der Vermögensgegenstände abbilden.

#### 4.1.3.5 Materielle Maßgeblichkeit

Die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung bleiben auch nach BilMoG nach § 5 Abs. 1 EStG bzw. über § 141 AO materiell maßgeblich für die Steuerbilanz sofern nicht im Rahmen der Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts ein anderer Ansatz gewählt wird. Es entsteht deshalb keine eigenständige Steuerbilanz, die völlig unabhängig ist von den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung. Lediglich bei einzelnen Positionen gibt es Durchbrechungen. Diese Durchbrechungen sind zukünftig wesentlich umfangreicher als in der Vergangenheit, so dass in der Praxis bei dem Handelsrecht unterliegenden Gesellschaften häufiger als in der Vergangenheit zwei Bilanzen erstellt werden müssen.

4.1.3.5.1 Formelle (umgekehrte) Maßgeblichkeit.

Nach § 5 Abs. 1 S. 2 EStG a. F. mussten in der Vergangenheit steuerrechtliche Wahlrechte bei der Gewinnermittlung in Übereinstimmung mit der handelsrechtlichen Bilanz ausgeübt werden. Die nachfolgende Übersicht<sup>5</sup>, zeigt die Regelung im Überblick:



Diese als formelle oder umgekehrte Maßgeblichkeit bezeichnete Regelung ist im Zuge des BilMoG vollständig entfallen, da jetzt steuerliche Wahlrechte oder andere Ansätze nach § 5 Abs. 1 S. 1 EStG unabhängig von der Handelsbilanz ausgeübt werden können. Die handelsrechtlichen Regelungen, die es in der Vergangenheit erlaubt haben, steuerrechtliche Wertansätze auch in der Handelsbilanz anzusetzen (§§ 247 Abs. 3, 254, 273, 279 Abs. 2, 280 Abs. 2 und 3 sowie § 281 HGB) wurden für alle Kaufleute gestrichen. Dies betrifft zwei Gruppen von Wahlrechten:

**Steuerliche Wahlrechte** können jetzt vollständig unabhängig von der Behandlung der Handelsbilanz ausgeübt werden. Dies betrifft z. B.:

- Rücklage nach § 6b EStG bei der Übertragung stiller Reserven aus der Veräußerung bestimmter Anlagegüter (§ 6b EStG)
- Rücklagen für Ersatzbeschaffung nach R 6.6 Abs. 3 EStR
- Investitionsabzugsbeträge und steuerliche Sonderabschreibungen nach § 7g EStG
- Verzicht auf die Aktivierung von Feldinventar (R 14.2 EStR, R 34 KStR)
- Nichtansatz selbsterzeugter, nicht zum Verkauf bestimmter Vorräte (Tz. 3.1.3 des Buchführungserlasses)<sup>6</sup>
- Teilwertabschreibung bei dauernder Wertminderung gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG

<sup>5</sup> Korth, *Schwerpunkte des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG)*, Seminar-Manuskript 2009.

<sup>6</sup> *BMF-Schreiben v. 15.12.1981, Buchführung in landwirtschaftlichen Betrieben, BStBl 1981 I, S. 878.*

Das BMF-Schreiben zur Maßgeblichkeit<sup>7</sup> geht von einer uneingeschränkten Wirksamkeit der steuerlichen Wahlrechte aus. So kann der Steuerpflichtige eine Teilwertabschreibung bei voraussichtlich dauernder Wertminderung unabhängig vom handelsrechtlichem Wahlrecht vornehmen. Durch diese Auslegung ist es dem Steuerpflichtigen möglich, in einem Wirtschaftsjahr eine Teilwertabschreibung vorzunehmen und in einem darauffolgenden Jahr durch den Verzicht des Nachweises der dauernden Wertminderung nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 4 EStG das entsprechende Wirtschaftsgut (wieder) mit den fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten. Insofern sieht § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 S. 4 EStG eine erforderliche Wertzuschreibung vor. Es besteht daher die Möglichkeit, wirtschaftsjahrbezogen das Wahlrecht unabhängig von der Bewertung in den Folgejahren auszuüben und dadurch Gewinne in andere Wirtschaftsjahre zu verschieben. Für diesen Fall sieht das BMF-Schreiben vor, dass vor allem im Zusammenhang mit Verlustabzügen seitens der Finanzverwaltung geprüft werden muss, ob eine willkürliche Gestaltung vorliegen könnte. Von einer willkürlichen Gestaltung dürfte dann auszugehen sein, wenn eine bewusste Verschiebung des steuerrechtlich relevanten Gewinns vorgenommen wurde, um die Mindestbesteuerung zu umgehen oder den Teilwert punktuell zum Ausgleich eines hohen Gewinns zu nutzen<sup>8</sup>. Unklar ist, welche Folgen sich aus einer „willkürlichen Gestaltung“ ergeben sollen und ob überhaupt eine Korrekturmöglichkeit besteht<sup>9</sup>. Noch im Gesetzgebungsverfahren ist im Übrigen von der Bundesregierung die Auffassung vertreten worden, dass für den Fall einer dauernden Wertminderung die Handelsbilanz materiell maßgeblich für die Steuerbilanz ist. Diese Auffassung wird von der Finanzverwaltung wegen des eindeutigen Gesetzeswortlautes abgelehnt<sup>10</sup>.

Der Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit betrifft weiter **Wahlrechte, die sowohl in der Steuer- als auch in der Handelsbilanz bestehen**, wie beispielsweise:

- Vorratsbewertung, Durchschnittsbewertung oder Lifo-Methode: Nach § 256 HGB kann für den Wertansatz gleichartiger Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens unterstellt werden, dass die zuerst oder dass die zuletzt angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstände zuerst verbraucht oder veräußert worden sind, steuerlich gilt dieses Wahlrecht nach § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG nur für die Lifo-Methode. Die Lifo-Methode kann jetzt in der Steuerbilanz unabhängig davon angewendet werden, ob auch in der Handelsbilanz ein Verbrauchsfolgeverfahren angewendet oder mit der Durchschnittsbewertung bewertet wird.
- Planmäßige Abschreibungen (linear, degressiv, leistungsabhängig) können in der Handels- und Steuerbilanz unabhängig voneinander vorgenommen werden. Degressive Abschreibungen sind in der Handelsbilanz allerdings nur noch zulässig, wenn es sich nicht um eine Abschreibung aus nur steuerrechtlichen Gründen handelt, sondern wenn dadurch der Werteverzehr des Vermögensgegenstandes sachgerecht dargestellt wird<sup>11</sup>.
- Während in § 255 Abs. 2 HGB a. F. bei der Bemessung der handelsrechtlichen Herstellungskosten notwendige Gemeinkosten wahlweise in die Ermittlung einbezogen werden könnten, ist dieses Wahlrecht nach BilMoG entfallen. Jetzt müssen angemessene Teile der Materialgemeinkosten, der Fertigungsgemeinkosten und des Werteverzehrs des Anlagevermögens, soweit dieser durch die Fertigung veranlasst ist, einbezogen werden. Lediglich Kosten der allgemeinen Verwaltung dürfen noch wahlweise einbezogen werden. Die Finanzverwaltung

<sup>7</sup> BMF-Schreiben v. 15.03.2010, a. a. O.

<sup>8</sup> Klein, Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit und die Folgen, NWB 2010, 2042.

<sup>9</sup> Kaminski, Neue Probleme mit § 5 Abs. 1 i. d. F. des BilMoG aufgrund des BMF-Schreibens v. 12.03.2010, DStR 2010, 771.

<sup>10</sup> Klein, a. a. O.

<sup>11</sup> IDW RH HFA 1.015-IDW-Rechnungslegungshinweis: Zulässigkeit degressiver Abschreibungen in der Handelsbilanz vor dem Hintergrund der jüngsten Rechtsänderungen (Stand 27.11.2009).



ging zunächst davon aus, dass in den steuerrechtlichen Herstellungskostenbegriff Verwaltungskosten zwingend einbezogen werden müssen<sup>12</sup>, zwischenzeitlich wurde diese Anweisung bis zu einer Neufassung der Einkommensteuer-richtlinien zurückgestellt<sup>13</sup>.

- Werden handelsrechtlich Fremdkapitalzinsen nach § 255 Abs. 3 in die Herstellungskosten einbezogen, gilt dies wegen der materiellen Maßgeblichkeit auch für die Steuerbilanz<sup>14</sup>.

Betroffen von dem Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit sind alle Unternehmen, die nach § 5 EStG buchführungspflichtig sind, also Gewerbetreibende. Land- und forstwirtschaftliche Betriebe sind nur betroffen, soweit sie aufgrund der Rechtsform Gewerbebetriebe sind oder als OHG oder KG auch gewerbliche Einkünfte erzielen und deshalb insgesamt wegen der Abfärbung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG gewerbliche Einkünfte haben.

Da gesellschaftsvertragliche Regelungen zur Gewinnverteilung etc. auf den handelsrechtlichen und nicht auf den steuerrechtlichen Jahresabschluss abstellen und eine Einheitsbilanz zukünftig nicht mehr möglich sein wird, wird bei landwirtschaftlichen Betrieben auch in solchen Fällen, bei denen Jahresabschlüsse nicht im Unternehmensregister veröffentlicht werden müssen, weil eine natürliche Person Vollhafter ist, nach handelsrechtlichen Grundsätzen aufgestellt werden müssen. Gesellschaftsvertragliche Regelungen werden häufig an die neue Gesetzgebung anzupassen sein. Es war in der Vergangenheit üblich, zu regeln, dass die Handelsbilanz in Übereinstimmung mit der Steuerbilanz erstellt wird. Da steuerliche Wahlrechte in der Handelsbilanz nicht mehr ausgeübt werden können, wären diese Wahlrechte bei einer einheitlichen Bilanz auch in der Steuerbilanz nicht mehr möglich.

Durch den Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit und der Streichung von Möglichkeiten, Abschreibungen auch vorzunehmen, die nur auf steuerrechtlich zulässigen Abschreibungen beruhen (§§ 254, 279 Abs. 2 HGB) wird der handelsrechtliche Jahresabschluss befreit von Bilanzierungsfolgen, die nur auf steuerrechtlichen Überlegungen beruhen. Bilanzpolitische Spielräume werden diesbezüglich größer und sollte vor allem beim Übergang auf die Rechnungslegung nach BilMoG genau überlegt werden. Nach Art. 67 Abs. 4 bzw. Abs. 3 EGHGB können die in der Vergangenheit gebildeten steuerlichen Sonderabschreibungen (auch ggf. aus diesem Grund gebildete degressive Abschreibungen) beibehalten oder fortgeführt werden. Zur Verbesserung der Eigenkapitalsituation können die handelsrechtlichen Abschreibungsverläufe neu gestaltet werden, um so z. B. Gebäude, bei denen die tatsächliche Nutzungsdauer die steuerrechtlich zulässige übersteigt, über einen längeren Zeitraum als 25 bzw. 33 Jahre abzuschreiben oder um in der Vergangenheit aktivisch berücksichtigte Sonderabschreibungen zu korrigieren.

Bei Auflösung sind die Mehrbeträge - ggf. unter Berücksichtigung latenter Steuern (s. u.) - unmittelbar den Gewinnrücklagen zuzuführen. Das gilt allerdings nicht für die Sonderabschreibungen, die im letzten vor dem 01.01.2010 beginnenden Geschäftsjahr gebildet worden sind, also in dem Jahr, in dem die Regelungen des BilMoG schon hätten freiwillig angewendet werden können.

---

<sup>12</sup> BMF-Schreiben v. 12.03.2010, Tz. 8.

<sup>13</sup> BMF-Schreiben v. 22.06.2010, Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für die steuerliche Gewinnermittlung, BStBl I, S. 597.

<sup>14</sup> BMF-Schreiben v. 12.03.2010, Tz. 6.



#### 4.1.3.5.2 Gesondert zu führende Verzeichnisse

Voraussetzung für die Ausübung steuerlicher Wahlrechte ist, dass die Wirtschaftsgüter, die nicht mit dem handelsrechtlich maßgeblichen Wert in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesen werden, in besondere, laufend zur führende Verzeichnisse aufgenommen werden. In den Verzeichnissen ist der Tag der Anschaffung oder Herstellung, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die Vorschrift des ausgeübten steuerlichen Wahlrechts und die vorgenommenen Abschreibungen nachzuweisen (§ 5 Abs. 1 S. 2f. EStG n. F.). Eine besondere Form der Verzeichnisse ist nicht vorgeschrieben, zum Ausweis des Feldinventars genügt das Anbauverzeichnis nach § 142 AO<sup>15</sup>.

Die laufende Führung des Verzeichnisses ist Tatbestandsvoraussetzung für die wirksame Ausübung des jeweiligen steuerlichen Wahlrechts. Bei Kaufleuten werden deshalb zukünftig häufiger zwei gesonderte Anlageverzeichnisse etc. erstellt werden müssen. Für Steuerpflichtige, die ihren Gewinn (wie bei den meisten land- und forstwirtschaftlichen Betrieben) nach § 4 Abs. 1 EStG ermitteln, gibt es keine entsprechende Regelung, da diese in der Regel ohnehin eine eigenständige Steuerbilanz aufstellen, in der die notwendigen Angaben enthalten sein dürften. Bestehen Abweichungen zwischen der Handels- und der Steuerbilanz, wird die Aufstellung einer gesonderten Steuerbilanz zukünftig in der Regel erforderlich sein.

#### 4.1.4 Einzelfragen zum Jahresabschluss

##### 4.1.4.1 Ansatz und Bewertung ausgewählter Bilanzposten

Die Darstellung einzelner Bilanzposten beschränkt sich auf solche Vermögensgegenstände, die in landwirtschaftlichen Gesellschaften oder Gesellschaften, an denen Landwirte beteiligt sind, häufig vorkommen. Nicht dargestellt werden Regelungen, die nur die klassischen Gewerbebetriebe betreffen, wie der Wegfall der Bilanzierungshilfe für die Ingangsetzung des Geschäftsbetriebs, die Möglichkeit, selbst geschaffene immaterielle Anlagegüter zu aktivieren (§ 269 HGB a. F. bzw. 248 Abs. 2 HGB n. F.) oder Änderungen bei der Bewertung von Pensionsverpflichtungen (§ 253 Abs. 1 S. 2 HGB n. F.).

##### 4.1.4.2 Vieh

Viehvermögen wird in der Regel auch in handelsrechtlichen Jahresabschlüssen nach dem BMF-Schreiben vom 14.11.2001<sup>16</sup> bewertet. Grundsätzlich geht auch das BMF-Schreiben von Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten aus. Besonderheiten bestehen aber, da es in der Land- und Forstwirtschaft in der Regel keine betriebsindividuelle Ermittlung der Herstellungskosten gibt. In dem BMF-Schreiben sind aus diesem Grunde Richtwerte veröffentlicht, die Herstellungskosten bzw. Teilerstellungskosten auf der Basis vergleichbarer Musterbetriebe darstellen. Diese von der Finanzverwaltung veröffentlichten Richtwerte werden auch in handelsrechtlichen Jahresabschlüssen verwendet, da keine betriebsindividuellen Werte vorliegen. Handelsrechtlich ist der Ansatz nicht unproblematisch, da nach § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB die Vermögensgegenstände einzeln zu bewerten sind. In der Praxis ist die gruppenweise Bewertung üblich und damit quasi zu Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung in der Land- und Forstwirtschaft geworden. Es handelt sich hier nicht um einen Ausfluss der umgekehrten Maßgeblichkeit sondern um Bewertungsvereinfachungsverfahren, die es erlauben, ausgehend von standardisiert ermittelten Werten, die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten abzuleiten. Grundsätzlich dürfte diese Vorgehensweise auch han-

<sup>15</sup> BMF-Schreiben v. 12.03.2010, Tz. 20f.

<sup>16</sup> BMF-Schreiben v. 14.11.2001, Betr. Bewertung von Tieren in der land- und forstwirtschaftlich tätigen Betrieben nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG v. 14.11.2001, BStBl I, S. 864.

delsrechtlich akzeptabel sein. Es gilt jedenfalls dann, wenn die Tierbestände nicht wesentlich unterbewertet sind. Bei einer Überbewertung der Tiere des Anlagevermögens bei voraussichtlich dauernder Wertminderung muss eine außerplanmäßige Abschreibung vorgenommen werden, bei Tieren des Umlaufvermögens auch bei einer nur vorübergehenden Wertminderung (strenges Niederwertprinzip) nach § 253 Abs. 2, 4 HGB.

Steuerrechtlich ist eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert grundsätzlich nur bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung möglich (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 bzw. Nr. 2 EStG).

#### 4.1.4.3 Feldinventar, Vorräte

Für das Feldinventar und die stehende Ernte besteht nach R 14.2 EStR bei landwirtschaftlichen Betrieben aus Billigkeitsgründen die Möglichkeit, von einer Aktivierung abzusehen. Das gilt nach R 34 KStR auch für die Gewinnermittlung bei Körperschaften, die Land- und Forstwirtschaft betreiben. Voraussetzung ist in diesen Fällen, dass sich der Betrieb der Körperschaft auf die Land- und Forstwirtschaft beschränkt oder der land- und forstwirtschaftliche Betrieb als organisatorisch verselbstständigter Betriebsteil (Teilbetrieb) geführt wird.

Nach dem Buchführungserlass<sup>17</sup> kann auch auf den Ansatz selbst erzeugter, nicht für den Markt bestimmter Vorräte verzichtet werden.

Handelsrechtlich ist der Verzicht auf Aktivierung nach Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit bzw. nach Wegfall der Regelung zu Abschreibungen aus nur steuerrechtlichen Gründen (§ 254 HGB) nicht mehr zulässig. Wie dargestellt, können die Regelungen nach IDW RS HFA 28 noch auf Abschlüsse für Geschäftsjahre angewendet werden, die vor dem 01.01.2010 beginnen. Kapitalgesellschaften dürfen solche Posten bzw. Abschreibungen letztmals in Geschäftsjahren neu bilden bzw. vornehmen, die vor dem 29.05.2009 begonnen haben<sup>18</sup>. Der Verzicht auf die Aktivierung von Feldinventaren und selbst erzeugter, nicht für den Markt bestimmten Vorräte ist in der Handelsbilanz nach BilMoG nicht mehr möglich. Von dem Wahlrecht der Beibehaltung kann nicht Gebrauch gemacht werden, da die Bestände von Feldinventaren und selbst erzeugten Vorräte in jedem Jahr verbraucht und neu gebildet werden.

Bei der Erstellung der BilMoG-Eröffnungsbilanz sind deshalb die Werte (ggf. mit Standardherstellungskosten, sofern keine betriebsindividuellen Werte vorliegen) zu aktivieren, die Fortführungsmöglichkeit nach Art. 67 Abs. 4 EGHGB besteht nicht. Die aus der Zuschreibung resultierenden Beträge sind unmittelbar in die Gewinnrücklagen einzustellen. Dies gilt allerdings nur, wenn von der Möglichkeit Gebrauch gemacht wird, im Geschäftsjahr 2009 bzw. im Wirtschaftsjahr 2009/2010 vorzeitig freiwillig die Regelungen des BilMoG anzuwenden. Wird von der Möglichkeit kein Gebrauch gemacht und erfolgt die Umstellung zum verpflichtenden Zeitpunkt, **ist eine Einstellung in die Gewinnrücklagen nicht möglich**, da diese Regelungen nicht für Abschreibungen gilt, die im letzten vor dem 01.01.2010 beginnenden Geschäftsjahr vorgenommen worden sind (Artikel 67 Abs. 4 S. 2 EGHGB)<sup>19</sup>.

In der Steuerbilanz kann von dem bisher möglichen Wahlrecht der Nichtaktivierung weiterhin Gebrauch gemacht werden. Für die entstehenden Unterschiede zwischen der Handels- und Steuerbilanz sind bei Kapitalgesellschaften und bei Personenhandelsgesellschaften im Sinne des § 264a HGB (KapCoG, also solchen, die keine natürliche Person als Vollhafter haben) passive latente Steuern zu berücksichtigen. Dies gilt auch für kleine Kapitalgesellschaften (s. Abschnitt Latente Steuern).

<sup>17</sup> BMF-Schreiben v. 15.12.1981.

<sup>18</sup> IDW RS HFA 28 Tz. 3.

<sup>19</sup> Zaisch, Aktuelle Einzelfragen zum landwirtschaftlichen Ertragsteuerrecht, ASOB Diskussionstagung 2009, S. 64f.

Wird das Zuschreibungsergebnis direkt mit den Gewinnrücklagen verrechnet, kann auch der entstehende Aufwand aus der Bildung passiver latenter Steuern direkt mit den Gewinnrücklagen verrechnet werden, erfolgt die Umstellung erst im Geschäftsjahr 2010, müssen beide Zuschreibungsergebnisse erfolgswirksam als außerordentliche Aufwendungen bzw. außerordentliche Erträge berücksichtigt werden (Artikel 67 Abs. 7 EGHGB).

Zukünftig haben also alle landwirtschaftlichen Unternehmen, die dem Handelsrecht unterliegen, also auch Kommanditgesellschaften und offene Handelsgesellschaften, das Feldinventar in der Handelsbilanz zu aktivieren. Passive latente Steuern sind bei Personenhandelsgesellschaften allerdings in der Regel nicht zu berücksichtigen, da diese Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielen (bei GmbH & Co. KG jedenfalls dann, wenn einer der Kommanditisten zur Führung der Geschäfte befugt ist) und deshalb keine Gewerbesteuern und damit betriebliche Steuern zu berücksichtigen sind. Die Besteuerung erfolgt auf der Ebene der Gesellschafter.

#### 4.1.4.4 Sonderposten mit Rücklageanteil

Passivposten, die für Zwecke der Steuern vom Einkommen und vom Ertrag zulässig sind, durften nach § 247 HGB a. F. in der Bilanz gebildet werden. Sie waren als Sonderposten mit Rücklageanteil auszuweisen und nach Maßgabe des Steuerrechts aufzulösen. Kapitalgesellschaften, Genossenschaften und Personenhandelsgesellschaften nach § 264a HGB durften diesen Posten nur bilden, soweit das Steuerrecht die Anerkennung des Wertansatzes bei der steuerrechtlichen Gewinnermittlung davon abhängig macht, dass der Sonderposten in der Handelsbilanz gebildet wurde (umgekehrte oder formelle Maßgeblichkeit). Sonderposten mit Rücklageanteil sind in der Land- und Forstwirtschaft vielfach verbreitet, da nach den Ausführungsanweisungen zum BMELV-Jahresabschluss die sogenannten Testbetriebe und auch die Betriebe, die im Rahmen der einzelbetrieblichen Förderungen Fördermittel erhalten haben, den Jahresabschluss im BMELV-Format erstellen müssen.

Soweit der Sonderposten mit Rücklageanteil aufgrund dieser steuerrechtlichen Vorschriften gebildet worden ist (bspw. wegen der Bildung von Sonderabschreibungen nach § 7g EStG oder nach dem Fördergebietsgesetz, wegen übertragener stiller Reserven nach § 6b EStG, wegen Rücklagen für Ersatzbeschaffung nach R 6.6 EStR) ist die Bildung dieser Posten handelsrechtlich zukünftig nicht mehr möglich. Sonderposten, die in Geschäftsjahren gebildet wurden, die vor dem 01.01.2010 begonnen haben, können fortgeführt oder alternativ aufgelöst werden. Sofern sie aufgelöst werden, ist der Zuschreibungsertrag unmittelbar in die Gewinnrücklagen einzustellen, dies gilt auch für die ggf. entstehenden Aufwendungen aus der Berücksichtigung latenter Steuern. Dies gilt aber nicht für solche Sonderposten mit Rücklageanteil, die im letzten vor dem verpflichtend dem BilMoG unterliegenden Geschäftsjahr gebildet wurden und auf steuerlichen Mehrabschreibungen beruhen (Artikel 67 Abs. 4 S. 2 EGHGB).

Wird ein Sonderposten mit Rücklageanteil beibehalten, ist dieser Posten in den Folgejahren nach den bisherigen Grundsätzen fortzuführen. Im Falle der späteren Übertragung der Rücklage nach § 6b EStG auf ein angeschafftes oder hergestelltes Ersatzwirtschaftsgut kann der ersatzweise angeschaffte oder hergestellte Vermögensgegenstand in Höhe des Sonderpostens außerplanmäßig abgeschrieben werden. Anschließend wird der verbleibende Buchwert des Ersatzvermögensgegenstandes planmäßig über seine Nutzungsdauer abgeschrieben. Alternativ kann der Sonderposten mit Rücklageanteil nach § 281 Abs. 1 S. 1 HGB a. F. beibehalten und nach Maßgabe des Abschreibungsverlaufes bei dem Ersatzvermögensgegenstand in den Folgejahren ertragswirksam nach § 281 Abs. 2 Satz 2 HGB a. F. aufgelöst werden<sup>20</sup>

<sup>20</sup> IDW RS HFA 28, Tz. 18.

#### 4.1.4.5 Sonderposten für Investitionszuschüsse zum Anlagevermögen

Vom Sonderposten mit Rücklageanteil zu differenzieren ist der Sonderposten für Investitionszuschüsse zum Anlagevermögen. Wird von der Möglichkeit Gebrauch gemacht, derartige Zuschüsse nicht sofort als erfolgswirksame Einnahmen, sondern über die Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes korrespondierend zu dessen Abschreibungen erfolgswirksam aufzulösen, erfolgt eine Einstellung in einen Sonderposten für Investitionszuschüsse zum Anlagevermögen<sup>21</sup>. Dieser Sonderposten ist aufgrund handelsrechtlicher Regelungen<sup>22</sup> zu bilden und in einem gesonderten Posten auszuweisen. Das Gliederungsschema des BMELV-Jahresabschlusses sieht diesen gesonderten Sonderposten leider nicht vor, der Sonderposten für Investitionszuschüsse und Zulagen wird mit Posten im Sonderposten mit Rücklageanteil ausgewiesen. Der Sonderposten für Investitionszuschüsse zum Anlagevermögen kann weiter beibehalten und auch neu gebildet werden<sup>23</sup>.

#### 4.1.4.6 Rückstellungen

Mit dem BilMoG wurde die Möglichkeit, Wahrrückstellungen zu bilden, eingeschränkt. Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen, die innerhalb der Nachholfrist von 4 bis 12 Monaten nach § 249 Abs. 1 Satz 3 HGB a. F. zulässig waren, sind nicht mehr möglich. Gleiches gilt für Rückstellungen für konkretisierte, aber unsichere zukünftige Aufwendungen nach § 249 Abs. 2 HGB, wie bspw. Aufwendungen für Restrukturierungen oder für Aufwendungen zur Sanierung von Asbestdächern, für die keine rechtliche Verpflichtung besteht. Unterschiede zur Steuerbilanz bestehen zukünftig nicht mehr, da diese Wahrrückstellungen steuerrechtlich ohnehin nicht anerkannt wurden.

Gravierende Änderungen ergeben sich bei Zugangs- und Folgebewertung von langfristigen Rückstellungen. Nach § 253 HGB sind Rückstellungen in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrages anzusetzen, Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr sind mit dem ihrer Restlaufzeit entsprechenden durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen 7 Jahre abzuzinsen. Dies bedeutet eine erhebliche Veränderung zum bisherigen handelsrechtlichen Konzept. Danach galt (wie auch steuerrechtlich) das Stichtagsprinzip und (anders als im Steuerrecht) ein Abzinsungsverbot.

Langfristige Rückstellungen (also solche mit einer Laufzeit von mehr als einem Jahr) sind also zukünftig handelsrechtlich unter Berücksichtigung von Preis- und Kostensteigerungen sowie abgezinst zu ermitteln, die durchschnittlichen Marktzinssätze der vergangenen 7 Jahre werden jeweils von der Deutschen Bundesbank zur Verfügung gestellt<sup>24</sup>.

Steuerrechtlich sind bei der Bewertung die Wertverhältnisse am Bilanzstichtag maßgebend, künftige Preis- und Kostensteigerungen dürfen nicht berücksichtigt werden (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG), sie sind mit einem Zinssatz von 5,5 % abzuzinsen. Regelmäßig ergibt sich bei langfristigen Rückstellungen deshalb die Notwendigkeit, latente Steuern abzugrenzen.

Die Ermittlung der zutreffenden Rückstellungen wird zukünftig deutlich schwieriger, was folgendes Beispiel verdeutlicht:

Ein Unternehmen hat eine Entfernungsverpflichtung voraussichtlich zum 31.12.2014. Der notwendige Erfüllungsbetrag zum Stichtag 31.12.2010 beträgt 500.000 €, es wird mit einer

---

<sup>21</sup> HLBS-Fachausschuss "Landwirtschaftliches Rechnungswesen und Datenverarbeitung", Rechtsanwendungsfragen zum BilMoG.

<sup>22</sup> IDW HFA 1/84 idF 1990.

<sup>23</sup> Koss/Lemmen/Niemann/Wollgemuth, Jahres- und Konzernabschluss nach Handels- und Steuerrecht RN 1208a.L.

<sup>24</sup> [http://www.bundesbank.de/statistik/statistik\\_zinsen.php#abzinsung](http://www.bundesbank.de/statistik/statistik_zinsen.php#abzinsung).

Preissteigerung in Höhe von 2 % pro Jahr kalkuliert. Die Ermittlung der Rückstellung ergibt sich aus der folgenden Übersicht:

### Entfernungsverpflichtung

WJ	notwendiger	Ab-	Barwert	kumm.	Aufwand	Aufwand	Aufwand
	Erfüllungs-	zinsungs-	Erfüllungs-	Betrag Rück-		Zuführung	
	betrag	satz	betrag	stellung	gesamt	Rück-	
	I	II	III	IV	V	stellung	VII
31.12.2010	500,0	4,22	458,7	91,7	91,7	91,7	
31.12.2011	510,0	4,07	480,2	192,1	100,3	96,0	4,3
31.12.2012	520,2	3,90	501,3	300,8	108,7	100,3	8,5
31.12.2013	530,6	3,75	521,7	417,3	116,5	104,3	12,2
31.12.2014	541,2		541,2	541,2	123,9	108,2	15,6
					541,2	500,6	40,6

Zur Ermittlung der Rückstellungsbeträge ist für die Jahre 2010 bis 2014 der notwendige Erfüllungsbetrag zum 31.12.2014 unter Berücksichtigung der Preis- und Kostensteigerungen zu schätzen, er wird 541.200 € betragen.

Im ersten Schritt ist daraus der Barwert zu ermitteln. Dazu sind in Sp. II die Abzinsungszinssätze abgetragen, die von der Deutschen Bundesbank für den Bilanzstichtag 31.12.2010 mit einer Restlaufzeit von 1 (3,75) bzw. 4 (4,22) Jahren veröffentlicht sind. In der Sp. III ist der jeweilige Barwert des Erfüllungsbetrages von 541.200 € abgebildet.

Aus der Sp. IV ergibt sich der kumulierte (zeitanteilige) Betrag der Rückstellung, also der Betrag, der in der Bilanz zu berücksichtigen ist. Für den Bilanzstichtag 31.12.2012 bspw. ergibt sich der Betrag aus der Division des Barwertes in Höhe von 501.300 € durch die gesamte Ansammlungszeit (5 Jahre) multipliziert mit der bereits erreichten Ansammlungsdauer (3 Jahre). Zuzuführen ist deshalb insgesamt ein Betrag in Höhe von 108.700 € im Jahr 3 (300.800 € – 192.100 €).

Für die Darstellung in der Gewinn- und Verlustrechnung ist dieser Betrag in zwei Teilkomponenten zu zerlegen. Neben dem Aufwand aus der Zuführung zu der Rückstellung entsprechend des jahresanteiligen Betrages am Barwert des Erfüllungsbetrages (501.300 €:5) in Höhe von 100.300 € ist zusätzlich ein Aufwand aus der Abzinsung (Sp. VII) aus der Differenz zwischen dem gesamten Aufwand und dem Aufwand aus der Zuführung der Rückstellung zu berücksichtigen. Aus Vereinfachungsgründen wurde in der Darstellung darauf verzichtet, bei der Ermittlung des Zinsbetrages zwischen dem Aufwand aus der Aufzinsung und Erträgen bzw. Aufwendungen aus Zinssatzänderungen zu differenzieren, da diese auch saldiert dargestellt werden können.

Die Erträge und Aufwendungen aus der Abzinsung von Rückstellungen sind gemäß § 277 Abs. 5 S. 1 HGB n. F. unter den Posten „sonstige Zinsen und ähnliche Erträge“ bzw. „Zinsen und ähnliche Aufwendungen“ und somit innerhalb des Finanzergebnisses der GuV auszuweisen. Dies gilt gleichermaßen für die Erst- und Folgebewertung der Rückstellung. Mit diesem Ausweis wird vermieden, dass das operative Ergebnis bei Zinsschwankungen durch die daraus resultierenden Auf- und Abzinsungen beeinflusst wird<sup>25</sup>.

Mit der folgenden Übersicht wird dargestellt, wie sich die Rückstellungen unter HGB a. F., HGB n. F. und in der Steuerbilanz entwickeln:

<sup>25</sup> Kozikoski/Schubert, Beck'scher Bilanzkommentar, Tz. 189 zu § 253 HGB.



## Entfernungsverpflichtung - Vergleich HGB a.F., BilMoG, StB

WJ	HGB a. F. I	BilMoG II	StB III
31.12.2010	100,0	84,8	80,7
31.12.2011	204,0	181,0	173,7
31.12.2012	312,1	289,1	280,4
31.12.2013	424,5	409,1	402,4
31.12.2014	541,2	541,2	541,2

Nach HGB a. F. sind die Rückstellungen entsprechend der Verpflichtung zu den Preis- und Kostenverhältnissen am Bilanzstichtag unter Berücksichtigung der Ansammlungszeit zu bilden, wegen der Preissteigerungen steigt der Bestand der Rückstellung von 100.000 € im ersten Jahr auf 541.200 € im letzten Jahr an, die Zuführungsbeträge steigen entsprechend.

Nach BilMoG ergibt sich wegen der Abzinsung trotz der berücksichtigten Preissteigerung zunächst ein deutlich geringerer Rückstellungsbetrag. Die Begründung ergibt sich daraus, dass die Preissteigerungsrate mit 2 % pro Jahr niedriger ist als die Abzinsungszinssätze, die zwischen 4,22 und 3,75 % pro Jahr betragen. Im Regelfall dürfte sich deshalb bei langfristigen Rückstellungen - mit Ausnahme der Pensionsrückstellungen, auf die in diesem Beitrag nicht eingegangen wird - ein geringerer Rückstellungsbetrag als bisher ergeben.

Noch geringer ist der Rückstellungsbetrag in der Steuerbilanz (Sp. III). Dieser Effekt erklärt sich daraus, dass bei der Berechnung der Rückstellungen in der Steuerbilanz von den Preis- und Kostenverhältnissen am jeweiligen Bilanzstichtag ausgegangen wird, zusätzlich aber eine Abzinsung mit einem Zinssatz von 5,5 % erfolgt, der derzeit oberhalb der von der Bundesbank veröffentlichten Zinssätze liegt.

Übergangsregelungen: Gemäß Artikel 67 Abs. 1 S. 2 EGHGB besteht für sämtliche Rückstellungen, deren Wertansatz aufgrund der geänderten Bewertung von Verpflichtungen an sich gemindert werden müsste, ein Beibehaltungswahlrecht, soweit der Differenzbetrag bis spätestens zum 31.12.2024 wieder zugeführt werden müsste (hypothetischer Zuführungsbetrag). Das Beibehaltungswahlrecht umfasst nur denjenigen (Teil-)Betrag einer aufzulösenden Rückstellung, der bis zum 31.12.2024 wieder zugeführt werden müsste. Im Fall der Beibehaltung eines solchen Teilbetrages sind darüber hinausgehende Beträge erfolgswirksam aufzulösen. Bei Ansammlungsrückstellungen (z. B. Rückstellung für Rekultivierungsverpflichtungen) umfasst der hypothetische Zuführungsbetrag neben Effekten aus der Aufzinsung auch Effekte aus der regulären Ansammlung der Rückstellung.

Wird von dem Beibehaltungswahlrecht kein Gebrauch gemacht, sind die gesamten aus der Auflösung resultierenden Beträge unmittelbar in die Gewinnrücklagen einzustellen (Artikel 67 Abs. 1 S. 3 EGHGB), eine teilweise Auflösung ist nur bei Aufwandsrückstellungen im Sinne des § 249 Abs. 1 S. 3, Abs. 2 HGB zulässig (Artikel 67 Abs. 3 S. 1 Halbsatz 2 EGHGB).

Erhöht sich aufgrund der geänderten Bewertung von Verpflichtungen der Wertansatz der hierfür zu bildenden Rückstellung, ist der erforderliche Zuführungsbetrag - in Übereinstimmung mit der grundsätzlichen Vorschrift zur Erfassung von Umbewertungsdifferenzen - sofort erfolgswirksam zu erfassen. Eine Ausnahme hiervon besteht allein für die hier nicht dargestellten Pensionsrückstellungen<sup>26</sup>.

<sup>26</sup> IDW RS HFA 28, Tz. 36ff.



Bei der Umstellung der Rückstellungen auf BilMoG werden wegen der von der Steuerbilanz völlig unabhängigen Ermittlung in der Regel latente Steuern zu berücksichtigen sein.

#### 4.1.4.7 Latente Steuern

Die Vorschrift zur Berücksichtigung latenter Steuern für KapG und KapCoG in § 274 HGB wurde konzeptionell neu geregelt. Das bisherige Konzept - das GuV- orientierte Konzept (Timing-Konzept) - wurde zu Gunsten des international gebräuchlicheren bilanzorientierten Konzeptes (Temporary-Konzept) aufgegeben. Die Steuerabgrenzung orientiert sich nicht mehr an Differenzen, die sich aus einer unterschiedlichen Periodisierung von Aufwendungen und Erträgen bei der Ermittlung des handelsrechtlichen Jahresüberschusses im Verhältnis zur steuerlichen Gewinnermittlung ergeben, sondern an Differenzen, die aus unterschiedlichen Wertansätzen in der Handels- und der Steuerbilanz resultieren und sich künftig steuerbe- oder entlastend umkehren<sup>27</sup>.

In § 274 HGB bleibt es bei der

- Passivierungspflicht für latente Steuerverpflichtungen
- und
- dem Aktivierungswahlrecht für latente Steueransprüche.

Die sich ergebenden Steuerbe- und Steuerentlastungen können dabei saldiert, aber auch unverrechnet angesetzt werden. Neu ist, dass steuerliche Verlustvorträge bei der Berechnung aktiver latenter Steuern in Höhe der innerhalb der nächsten 5 Jahre zu erwartenden Verlustverrechnung zu berücksichtigen sind.

Wesentlicher Unterschied bei der Umstellung auf das Temporary-Konzept ist, dass jetzt sogenannte quasi-permanente Differenzen zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz in die Betrachtung einzubeziehen sind. Bei quasi-permanenten Differenzen handelt es sich um solche Differenzen, die langfristig bestehen und ggf. Dispositionen des Unternehmens unterliegen, sich langfristig aber auswirken, wie bspw. bei Bewertungsunterschieden bei Grund und Boden. Für permanente Differenzen, wie bspw. aus der Gewährung von Investitionszulagen oder bei nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben, kommt eine latente Steuerabgrenzung nach wie vor nicht in Frage.

Kleine Kapitalgesellschaften sind gemäß § 274a Nr. 5 HGB von der Anwendung des § 274 HGB befreit. Diese Befreiung nützt aber nicht viel: Wenn die Befreiung in Anspruch genommen wird, kommt gleichwohl der Ansatz einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten im Hinblick auf eine zu erwartenden Steuerbelastung gemäß § 249 Abs. 1 S. 1 HGB in Frage. Wenn die Befreiung in Anspruch genommen wird, haben die betreffenden Unternehmen also passive latente Steuern anzusetzen, soweit die Tatbestandsvoraussetzungen für die Ansatz einer Rückstellung gemäß § 249 Abs. 1 S. 1 HGB vorliegen. Dies gilt unter anderem für zeitlich begrenzte Differenzen aus dem Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit (Sonderabschreibungen, steuerfreie Rücklagen)<sup>28</sup>.

Die Vorschrift befreit kleine KapG/KapCoG also nicht von Ermittlung passiver latenter Steuern, wenn gleichzeitig die Tatbestandsvoraussetzung für den Ansatz einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten erfüllt werden. Das ist immer dann der Fall, wenn die wirtschaftliche oder rechtliche Verursachung im abgelaufenen Geschäftsjahr zur Entrich-

<sup>27</sup> Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz-BilMoG) - Deutscher Bundestag Drucksache 16/10067.

<sup>28</sup> IDW ERS-HFA 27: Entwurf IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Einzelfragen zur Bilanzierung latenter Steuern nach den Vorschriften des HGB in der Fassung des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (Stand 29.05.2009 Tz. 20), aufgehoben am 09.09.2010 wegen zwischenzeitlicher Veröffentlichungen des DRS 18 latente Steuern. Inhaltlich sind die Ausführungen nach wie vor zutreffend.

tion von Steuern führen wird. Solche passiven latenten Steuern sind dementsprechend unter den Steuerrückstellungen auszuweisen (§ 266 Abs. 3b 2 HGB) und nach § 274 Abs. 2 S. 1 HGB n. F. zu bewerten. Die Verursachung im abgelaufenen Geschäftsjahr ist zumindest für quasi-permanente Differenzen nicht gegeben. Liegen passive latente Steuern vor, sind gleichzeitig die Differenzenposten für aktive latente Steuern mit zu betrachten, da diese den Rückstellungsbetrag im Rahmen der Gesamtdifferenzenbetrachtung des § 274 Abs. 1 HGB mindern, ausgleichen oder übersteigen können. Deshalb geht die Erleichterungsvorschrift ins Leere und ist in jedem Einzelfall auf ihre Ergebnisfolgen hin zu untersuchen. Der Gesetzeszweck ist damit nicht erreicht.<sup>29</sup>

Für die Land- und Forstwirtschaft von Bedeutung ist die Frage, ob es sich bei dem nur steuerrechtlich möglichen Nichtansatz von Feldinventar und selbsterzeugten, nicht für den Markt bestimmten Vorräten um quasi-permanente Differenzen handelt<sup>30</sup>. Da das Feldinventar in jedem Jahr wechselt, es also insgesamt verkauft und neu bestellt wird, handelt es sich unseres Erachtens nicht um eine quasi-permanente Differenz. In der handelsrechtlichen Literatur wird schon seit Jahren die Auffassung vertreten, dass revolvierende zeitliche Unterschiede, d. h. Unterschiede, die sich aufgrund von Einzelvorgängen laufend bilden und auflösen, wobei der Gesamtunterschied im Zeitablauf nur geringen Schwankungen unterliegt, abzugrenzen sind. Ein Ausschluss revolvierender zeitlicher Unterschiede von der Abgrenzung latenter Steuern war schon bisher nach überwiegender Meinung nicht möglich.<sup>31</sup> Berger/Fischer wollen schon in der 5. Auflage des Beck'schen Bilanzkommentares alle quasi-permanenten Abweichungen in die Steuerabgrenzung nach altem Recht einbeziehen<sup>32</sup>.

Wegen der großen Bedeutung von Feldinventarposten in der Bilanz land- und forstwirtschaftlicher Betriebe ist es auch sachgerecht, den passiven latenten Steueraufwand zu ermitteln und abzugrenzen. Schon bei größeren Umstrukturierungen in der Fruchtfolge oder bei Flächenveränderungen, spätestens bei Liquidation des Unternehmens ergeben sich erhebliche steuerliche Auswirkungen, die Darstellung der Vermögenslage wäre unzutreffend. Da bei Umstellung auf das BilMoG bei freiwilliger Umstellung im Erstjahr direkt eine Verrechnung mit den Gewinnrücklagen, im verpflichtend vorgeschriebenen Umstellungsjahr eine Berücksichtigung über die Gewinn- und Verlustrechnung erfolgt, erfolgt in beiden Fällen eine entsprechende Erhöhung des Eigenkapitals. Ohne Berücksichtigung passiver latenter Steuern bzw. ohne Berücksichtigung einer entsprechenden Steuerrückstellung bei Verzicht auf Anwendung des § 274 HGB würde sich in erheblichem Maße nicht ausschüttungsgesperres Eigenkapital ergeben.

Die Bewertung der aktiven und passiven latenten Steuern erfolgt auf der Basis der individuellen Steuersätze und Steuerbemessungsgrundlagen zum Zeitpunkt des voraussichtlichen Abbaus der temporären Differenzen, ggf. unter Berücksichtigung von Steuersatzänderungen, die zum Abschlussstichtag vom Gesetzgeber beschlossen waren. Auf eine Abzinsung kann verzichtet werden. Bei der Gewerbesteuer unterliegenden Personenhandelsgesellschaften sind Ergebnisse aus Ergänzungsbilanzen in die Berechnung latenter Steuern mit einzubeziehen. Sonderbilanzen gehören nicht zum handelsrechtlichen Vermögen der Personengesellschaft und sind deshalb in die Betrachtung nicht mit einzubeziehen.

Sofern nicht Sonderregelungen wegen der erstmaligen Anwendung des HGB n. F. oder wegen der erfolgsneutralen Einbuchung von Vermögensgegenständen vorliegen, sind die Änderungen der aktiven und passiven latenten Steuern gesondert innerhalb des Postens "Steuern vom Einkommen und Ertrag" zu zeigen. Sofern im Saldo ein aktiver latenter Steuerbetrag verbleibt, unterliegt dieser gemäß § 268 Abs. 8 HGB einer Ausschüttungssperre.

<sup>29</sup> Ellrott, *Beck'scher Bilanzkommentar*, Tz. 6f. zu § 274a HGB.

<sup>30</sup> so Stecher im Vortrag "Auswirkungen des BilMoG auf die Bilanzierung und Erstellung/Prüfung von Jahresabschlüssen land- und forstwirtschaftlicher Betriebe", 61. HLBS-Steuerfachtagung.

<sup>31</sup> Baumann/Spannheimer in Kütting/Weber, *Handbuch der Rechnungslegung*, 5. Auflage 2003, Tz. 16, 18 zu § 274 HGB.

<sup>32</sup> Berger/Fischer, *Beck'scher Bilanzkommentar*, 5. Auflage 2003, Tz. 9 zu § 274.

Machen kleine Kapitalgesellschaften von ihrem Wahlrecht der Nicht-Berücksichtigung keinen Gebrauch, sind die aktiven und passiven latenten Steuern in einem gesonderten Posten am Ende der Bilanz auszuweisen.

Im Folgenden soll die Ermittlung der latenten Steuern an einem Beispiel gezeigt werden:

**Bilanzstichtag 31.12.2010 - ABC GmbH**

Posten	HB	StB	Differenz	akt. latente Steuern	pass. latente Steuern
Sachanlagen	1.250.000	1.000.000	250.000		75.000
Vorräte	510.000	10.000	500.000		150.000
Forderungen/sonst. Verm.	110.000	120.000	-10.000	3.000	
SoPo mit RL Anteil		100.000	100.000		30.000
Rückstellungen	70.000	65.000	-5.000	1.500	
<hr/>					
Zwischensumme				4.500	255.000
Steuerliche Verlustvorträge				30.000	
<b>Summe latente Steuern (unsaldiert)</b>				<b>34.500</b>	<b>255.000</b>
<b>Summe latente Steuern (saldiert)</b>					<b>220.500</b>

Nach dem Temporary-Konzept werden die sich voraussichtlich ausgleichenden Differenzen zwischen den einzelnen Bilanzposten ermittelt. Ist ein Bilanzposten in der Handelsbilanz auf der Aktivseite höher als in der Steuerbilanz, entsteht eine passive latente Steuerbelastung. Ist in der Handelsbilanz ein Passivposten höher als in der Steuerbilanz, entstehen aktive latente Steuern (und umgekehrt).

Bei der ABC GmbH bestehen folgende Unterschiede: Bei den Sachanlagen ist berücksichtigt, dass in der Vergangenheit steuerliche Sonderabschreibungen und eine übertragene Rücklage nach § 6b EStG aktivisch abgesetzt waren. Diese stillen Reserven sind bei der Umstellung der Handelsbilanz auf BilMoG aufgedeckt worden, außerdem wurden degressive Abschreibungen, die aus steuerrechtlichen Gründen vorgenommen wurden, handelsrechtlich wieder rückgängig gemacht. Bei den Sachanlagen ergibt sich eine Differenz in Höhe von 250.000 €, die - multipliziert mit dem individuellen Steuersatz der Kapitalgesellschaft in Höhe von 30 % - zu passiven latenten Steuern in Höhe von 75.000 € führt.

Bei den Vorräten ist das Feldinventar (1.000 ha) in der Handelsbilanz aktiviert, in der Steuerbilanz wird, da ausschließlich Landwirtschaft betrieben wird, von dem Nicht-Ansatzwahlrecht Gebrauch gemacht. Der hieraus entstehende Unterschied beträgt 500.000 € und führt zu passiven latenten Steuern in Höhe von 150.000 €.

Bei den Forderungen aus Lieferungen und Leistungen ist handelsrechtlich eine Abschreibung wegen einer voraussichtlich nicht dauernden Wertminderung vorgenommen worden,

diese Abschreibung wird steuerrechtlich nicht anerkannt. Die Differenz in Höhe von - 10.000 € führt zu aktiven latenten Steuern in Höhe von 3.000 €.

Der steuerrechtlich gebildete Sonderposten mit Rücklageanteil in Höhe von 100.000 €, der auf einer passivisch berücksichtigten Sonderabschreibung beruht, ist handelsrechtlich nicht zu berücksichtigen. Hieraus resultieren passive latente Steuern in Höhe von 30.000 €.

Rückstellungen sind wegen der unterschiedlichen Abzinsungszinssätze in der Handelsbilanz um 5.000 € höher als in der Steuerbilanz, hieraus resultieren aktive latente Steuern in Höhe von 1.500 €.

Zu berücksichtigen ist, dass die GmbH steuerliche Verlustvorträge in Höhe von 100.000 € hat. Da die Ergebnisse nach der Planung in den zukünftigen 5 Jahren diesen Betrag übersteigen werden, ist darauf ein aktiver latenter Steuerbetrag in Höhe von 30.000 € zu berücksichtigen.

Insgesamt ergeben sich aus der Summe der aktiven und latenten Steuern ein (saldierter) Betrag an passiven latenten Steuern in Höhe von 220.500 €.

#### 4.1.4.8 Änderungen des Ausweises in der Bilanz

Mit dem BilMoG ergeben sich Änderungen von Ausweisvorschriften, die in Bezug auf das gezeichnete Kapital, auf ausstehende Einlagen, auf eigene Anteile und in Bezug auf das Bilanzschema dargestellt werden sollen.

##### 4.1.4.8.1 Ausweis des Eigenkapitals

#### Ausstehende Einlagen

Nach den Regelungen des § 272 Abs. 1 HGB a. F. konnten ausstehende Einlagen wahlweise als ausstehende Einlagen auf der Aktivseite dargestellt oder passivisch offen von dem gezeichneten Kapital abgesetzt werden. Diese Wahlmöglichkeit besteht jetzt nicht mehr.

Die bislang als Davon-Position ausgewiesenen eingeforderten Einlagen sind jetzt als Forderungen auszuweisen. Die nachfolgende Übersicht zeigt ausstehende Einlagen nach BilMoG:

Das gezeichnete Kapital beträgt im Beispiel 100.000 €, davon sind 40.000 € eingezahlt und weitere 20.000 € eingefordert. Das nicht eingeforderte Kapital beträgt 40.000 € und ist vom Eigenkapital offen abgesetzt.

<b>B-GmbH</b>				
<b>AKTIVA</b>		<b>PASSIVA</b>		
Umlaufvermögen	Euro	Eigenkapital	Euro	Euro
Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände		Gezeichnetes Kapital	100.000	
eingeforderte, noch ausstehende Kapitaleinlagen	20.000	nicht eingeforderte, noch ausstehende Kapitaleinlagen	40.000	
Bankguthaben	40.000	Eingefordertes Kapital		60.000
	60.000			60.000

Der Eigenkapitalausweis für KapCoG richtet sich nach § 264c HGB, die Regelungen zum Ausweis noch ausstehender Einlagen nach § 272 Abs. 1 HGB sollen sinngemäß anzuwenden sein<sup>33</sup>.

### Erwerb eigener Anteile

Auch in der Land- und Forstwirtschaft tätige Kapitalgesellschaften erwerben eigene Anteile, beispielsweise wenn Gesellschafter die Altersgrenze erreicht haben und die Anteile nicht von anderen Gesellschaftern oder von Dritten erworben werden (sollen). Nach § 272 Abs. 1 HGB a. F. wurden eigene Anteile in der Regel (außer wenn Anteile eingezogen werden sollten) aktivisch ausgewiesen. Für die Anschaffungskosten der erworbenen eigenen Anteile ist eine Rücklage für eigene Anteile gebildet worden, die einer Ausschüttungssperre unterlegen hat.

Nach § 272 Abs. 1b HGB n. F. ist jetzt der Nennbetrag oder, falls ein solcher bei Aktiengesellschaften nicht vorhanden ist, der rechnerische Wert von erworbenen eigenen Anteilen in der Vorspalte offen von dem Posten „gezeichnetes Kapital“ abzusetzen. Der Unterschiedsbetrag zwischen dem Nennbetrag oder dem rechnerischem Wert und den Anschaffungskosten der eigenen Anteile ist mit den frei verfügbaren Rücklagen zu verrechnen. Aufwendungen, die Anschaffungsnebenkosten sind, sind Aufwand des Geschäftsjahres.

Die Auswirkung zeigt folgendes Fallbeispiel:

Die landwirtschaftlich tätige C-GmbH hat ein gezeichnetes Kapital in Höhe von 100.000 € und Gewinnrücklagen in Höhe von 90.000 €. Die folgende Übersicht zeigt die Bilanz vor dem Erwerb eigener Anteile:

Von einem ausscheidenden Mitglied erwirbt die Gesellschaft eigene Anteile im Nennwert von 5.000 € zu einem Kaufpreis in Höhe von 15.000 €. Die Erwerbsnebenkosten (Notar, Handelsregister) betragen 300 €.

### C-GmbH

AKTIVA			PASSIVA
	<b>Euro</b>		<b>Euro</b>
Sonstiges Vermögen	140.000	Eigenkapital	
		Gezeichnetes Kapital	100.000
		Gewinnrücklagen	
Bankguthaben	50.000	Andere Gewinnrücklagen	90.000
	190.000		190.000

<sup>33</sup> Förstle/Hoffmann, Beck'scher Bilanzkommentar, Tz. 15 zu § 264c.

Die folgende Darstellung zeigt die Bilanz nach dem Erwerb eigener Anteile:

**C-GmbH**

AKTIVA		PASSIVA	
	Euro	Eigenkapital	Euro
Sonstiges Vermögen	140.000	Gezeichnetes Kapital	100.000
		Eigene Anteile	<u>-5.000</u>
		Eingefordertes Kapital	95.000
		Gewinnrücklagen	
Bankguthaben	34.700	Andere Gewinnrücklagen	80.000
		Jahresfehlbetrag	-300
	<u>174.700</u>		<u>174.700</u>

Der Nennwert der eigenen Anteile ist offen vom gezeichneten Kapital abgesetzt, die den Nennwert übersteigenden Anschaffungskosten ohne Anschaffungsnebenkosten sind direkt mit den Gewinnrücklagen verrechnet. Da keine weiteren Geschäftsvorfälle berücksichtigt wurden, ist dieser Betrag im Jahresfehlbetrag berücksichtigt.

4.1.4.8.2 Bilanzgliederungsschema

Das Bilanzgliederungsschema nach § 266 HGB n. F. wurde an die geänderten Ansatz- und Ausweisvorschriften angepasst. Die Bilanzposten sind im Folgenden - beschränkt auf die Änderungen - dargestellt:

**Bilanzgliederungsschema**

AKTIVA	PASSIVA
A. Anlagevermögen	A. Eigenkapital
I. Immaterielle Vermögensgegenstände	I. Gezeichnetes Kapital
<b>1. Selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte;</b>	II. Kapitalrücklage
...	III. Gewinnrücklagen
B. Umlaufvermögen	1. gesetzliche Rücklage
...	<b>2. Rücklage für Anteile an einem herrschenden oder mehrheitlich beteiligten Unternehmen</b>
C. Rechnungsabgrenzungsposten	...
...	B. Rückstellungen
<b>D. Aktive latente Steuern</b>	...
<b>E. Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung</b>	C. Verbindlichkeiten
	...
	D. Rechnungsabgrenzungsposten
	<b>E. Passive latente Steuern</b>



#### 4.1.5 Umstellung auf BilMoG

In der Praxis werden verschiedene Jahresabschlüsse schon auf BilMoG umgestellt worden sein, insbesondere solche, bei denen im Wirtschaftsjahr 2009 bzw. 2009/2010 steuerliche Sonderabschreibungen bspw. aus dem Nichtansatz von Feldinventar vorgenommen wurden und diese direkt mit den Gewinnrücklagen verrechnet werden sollten.

Wichtig für die Praxis ist, dass die Umstellung auf BilMoG nicht zum Ende eines Geschäftsjahres erfolgt, sondern im Umstellungsjahr eine gesonderte **BilMoG-Eröffnungsbilanz** aufzustellen ist. Auf diesen Umstellungszeitpunkt werden die Bewertungsunterschiede ermittelt. Das BilMoG-Umstellungsjahr selbst unterliegt dann schon neuem Recht, Zuführungen zu Rückstellungen beispielsweise zwischen der BilMoG-Eröffnungsbilanz und der Stichtag der Schlussbilanz erfolgen bereits nach den neuen Regelungen. Auf die Umstellung ist bei vorzeitiger Anwendung im Anhang hinzuweisen, Vorjahreszahlen sind nicht anzupassen (Art. 67 Abs. EGHG B). Die Erträge und Aufwendungen aus der Umstellung auf BilMoG sind in der Regel erfolgswirksam aufzulösen, nur bei bestimmten Wahlrechten ist gesondert geregelt, dass direkt eine erfolgsneutrale Verrechnung mit den Gewinnrücklagen zu erfolgen hat. Erfolgt eine Verrechnung mit den Gewinnrücklagen, ist diese nicht ausschüttungsgesperrt, das heißt die Gesellschafter können über die Beträge uneingeschränkt verfügen. Die folgenden Übersichten<sup>34</sup> zeigen die Regelungen im Überblick:

---

<sup>34</sup> Hahn, *BilMoG Kompakt*, S. 143ff.

**Beibehaltung/Fortführung oder erfolgsneutrale Anpassung:**

<b>EGHGB n. F.</b>	
<b>Art. 67 Abs. 1 S. 2 - 4</b>	<b>Auflösungsbetrag von Rückstellungen</b> infolge der Änderungen in § 253 Abs. 1 und 2 HGB n. F. Die Beibehaltung/Fortführung des bisherigen (überhöhten) Wertes ist aber nur möglich, soweit der Auflösungsbetrag spätestens bis zum 31.12.2024 wieder zugeführt werden müsste und der Betrag der Überdeckung jeweils im Anhang des Einzelabschlusses und im Konzernanhang angegeben wird.
<b>Art. 67 Abs. 3</b>	<b>Aufwandsrückstellungen</b> gem. § 249 Abs. 1 S. 3 und Abs. 2 HGB a. F. Das Beibehaltungswahlrecht kann auch teilweise ausgeübt werden. Die Einstellung des möglichen Auflösungsbetrags in die Gewinnrücklagen ist aber nicht möglich für Beträge, die im letzten vor dem 01.01.2010 beginnenden Geschäftsjahr der Rückstellungen zugeführt wurden. Falls diese Einstellungen nicht beibehalten/fortgeführt werden sollen, sind sie erfolgswirksam aufzulösen.
<b>Art. 67 Abs. 3</b>	<b>Sonderposten mit Rücklageanteil</b> gemäß den bisherigen §§ 247 Abs. 3 und 273 HGB a. F. Im Falle der Beibehaltung ist der Posten nach den bisher geltenden Vorschriften fortzuführen.
<b>Art. 67 Abs. 3</b>	<b>Aktiver Rechnungsabgrenzungsposten</b> gemäß dem bisherigen § 250 Abs. 1 S. 2 Nr. 2 HGB a. F. (Umsatzsteuer auf erhaltene Anzahlungen); hier erfolgt eine reine Umbuchung zu Lasten der erhaltenen Anzahlungen.
<b>Art. 67 Abs. 4</b>	<b>Außerplanmäßige Abschreibungen</b> gemäß Regelungen nach §§ 253 Abs. 3 S. 3 und Abs. 4, 254 und 279 Abs. 2 HGB a. F. Die Einstellungen der Zuschreibungsbeträge in die Gewinnrücklagen sind nicht möglich für Abschreibungen auf Basis dieser Rechtsvorschriften im letzten vor dem 01.01.2010 beginnenden Geschäftsjahr. Falls diese nicht beibehalten/fortgeführt werden sollen, sind sie erfolgswirksam aufzulösen.
<b>Art 67 Abs. 5 S. 1</b>	<b>Kosten der Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs</b> , die gemäß der Regelung (Bilanzierungshilfe) des § 269 HGB a. F. aktiviert wurden, können entweder unter Anwendung der für sie bisher geltenden Vorschriften fortgeführt (planmäßige Abschreibungen) oder sofort in voller Höhe abgeschrieben werden. Werden die Beträge beibehalten, gilt auch die bisherige Ausschüttungssperre (§ 269 S. 2 HGB) fort.

**Sonderregelungen zu latenten Steuern**

**Erfolgsneutrale Anpassung:**

<b>Art. 67 Abs. 6 S. 2</b>	<b>Latente Steuern</b> bei erfolgsneutralen Anpassungsbuchungen gem. Art 67 Abs. 1 S. 3 (Auflösungsbetrag von Rückstellungen), Art. 67 Abs. 3 S. 2 (Auflösung von Aufwandsrückstellungen, Sonderposten mit Rücklageanteil und ggf. Rechnungsabgrenzungsposten) sowie Art. 67 Abs. 4 S. 2 (bestimmte außerplanmäßige Abschreibungen und steuerrechtliche Sonderabschreibungen).
<b>Art. 67 Abs. 6 S. 2</b>	<b>Latente Steuern</b> aus erstmaliger Anwendung der §§ 274 und 306 HGB n. F.

**Sukzessive Anpassung der Pensionsrückstellungen:**

<b>Art. 67 Abs. 1 S. 1 und Abs. 2</b>	<b>Erhöhungsbetrag von Pensionsrückstellungen</b> infolge der Änderungen in § 253 Abs. 1 und 2 HGB n. F. Sofortige Nachholung oder Ansammlung in Jahresraten in Höhe von mindestens 1/15 bis zum 31.12.2024. Die Unterdeckung ist im Anhang zum Einzel- und Konzernabschluss anzugeben.
---------------------------------------	---

Sofern EGHGB nicht ausnahmsweise eine erfolgsneutrale Anpassung vorschreibt, sind Zuführungsbeträge erfolgswirksam zu erfassen. Die folgende Übersicht zeigt die Auswirkungen:

**Außerordentliche Aufwendungen**

<b>§ 253 Abs. 1 S. 2 und § 253 Abs. 2</b>	<b>Erhöhungsbetrag Pensionsrückstellungen</b> Infolge erstmaliger Berücksichtigung eines Lohn- bzw. Gehalts- und Rententrends sowie der Abzinsung mit einem niedrigeren Zinssatz (lt. Deutscher Bundesbank) im Vergleich zum bisher verwendeten Zinssatz können sich höhere Pensionsrückstellungen ergeben. Wahlweise kann der Erhöhungsbetrag aber gemäß Art. 67 Abs. 1 S. 1 EGHGB n. F. auch in Jahresraten von mindestens 1/15 bis zum Jahr 2024 verteilt werden, auch dann ist ein Ausweis in den außerordentlichen Aufwendungen erforderlich.
<b>§ 253 Abs. 1 S. 2 und § 253 Abs. 2</b>	<b>Erhöhungsbetrag langfristige Sonstige Rückstellungen</b> Infolge der erstmaligen Berücksichtigung von Preis- und Kostensteigerungen können sich höhere Sonstige Rückstellungen ergeben. Gegenläufig wirkt aber die gem. § 253 Abs. 2 HGB n. F. erstmals zwingend vorgeschriebene Abzinsungspflicht. Sofern sich ein Auflösungsbetrag ergibt, ist dieser erfolgsneutral mit den Gewinnrücklagen zu verrechnen.
	<b>Wegfall Aktivierungswahlrecht für Ingangsetzungs- und Erweiterungskosten</b> Aufwendungen aus der sofortigen Auflösung der gem. § 269 HGB a. F. aktivierten Kosten für Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs, wenn von dem Wahlrecht zur Beibehaltung/Fortführung kein Gebrauch gemacht wird.
	<b>Wegfall aktiver Rechnungsabgrenzungsposten</b> Aufwendungen aus der Auflösung der gem. § 250 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 HGB a. F. gebildeten Rechnungsabgrenzungsposten für als Aufwand berücksichtigte Zölle und Verbrauchsteuern des Vorratsvermögens, wenn von dem Beibehaltungswahlrecht kein Gebrauch gemacht wird.

## Außerordentliche Erträge

	<p><b>Wegfall von Aufwandsrückstellungen</b> Erträge aus der Auflösung von Aufwandsrückstellungen gemäß § 249 Abs. 1 S. 3 und Abs. 2 HGB a. F., wenn von dem Beibehaltungswahlrecht kein Gebrauch gemacht wird und die Beträge im letzten vor dem 01.01.2010 beginnenden Geschäftsjahr zugeführt worden sind.</p>
	<p><b>Wegfall außerplanmäßiger Abschreibungen auf niedrigeren Zukunftswert</b> Erträge aus der Aufhebung von Abschreibungen auf den niedrigeren Zukunftswert gemäß § 253 Abs. 3 S. 3 HGB a. F., wenn von dem Beibehaltungswahlrecht kein Gebrauch gemacht wird und die Abschreibungen im letzten vor dem 01.01.2010 beginnenden Geschäftsjahr vorgenommen worden sind.</p>
	<p><b>Wegfall steuerrechtlicher Sonderabschreibungen</b> Erträge aus der Aufhebung von steuerlichen Sonderabschreibungen gem. §§ 254 und 279 Abs. 2 HGB a. F., wenn von dem Beibehaltungswahlrecht kein Gebrauch gemacht wird und die Sonderabschreibungen im letzten vor dem 01.01.2010 beginnenden Geschäftsjahr vorgenommen worden sind.</p>
§ 256a	<p><b>Neuregelung zur Währungsumrechnung</b> Erträge aus der Umrechnung von Fremdwährungsposten mit einer Restlaufzeit von einem Jahr oder weniger mit dem Devisenkassamittelkurs am Bilanzstichtag, abweichend vom bisherigen Imparitätsprinzip.</p>
§ 253 Abs. 3 S. 3	<p><b>Wegfall außerplanmäßiger Abschreibungen bei vorübergehender Wertminderung</b> Erträge aus der Aufhebung der nach bisherigem Recht gem. § 253 Abs. 4 HGB a. F. zulässigen außerplanmäßigen Abschreibungen bei einer nur vorübergehenden Wertminderung im Anlagevermögen.</p>
	<p><b>Wegfall außerplanmäßiger Abschreibungen nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung</b> Erträge aus der Aufhebung der § 253 Abs. 4 HGB a. F. zulässigen Abschreibungen, wenn von dem Beibehaltungswahlrecht kein Gebrauch gemacht wird und die Abschreibungen im letzten vor dem 01.01.2010 beginnenden Geschäftsjahr vorgenommen worden sind.</p>
§ 253 Abs. 5 S. 1	<p><b>Wegfall Wahlrecht zur Wertaufholung</b> Erträge aus Zuschreibungen aufgrund des Wegfalls des nach § 253 Abs. 5 HGB a. F. zulässigen Beibehaltungswahlrechts, wenn der Grund für eine außerplanmäßige Abschreibung entfallen ist.</p>

### Außerordentliche Aufwendungen oder außerordentliche Erträge

§ 246 Abs. 2 S. 2	<b>Zeitwertbewertung Pensionsaktiva</b> Aufwendungen oder Erträge aus der erstmaligen Bewertung von sog. Pensionsaktiva zum beizulegenden Zeitwert im Rahmen der Saldierung mit Pensionsverpflichtungen.
§ 256	<b>Wegfall von Verbrauchsfolgeverfahren</b> Aufwendungen oder Erträge aus dem Wegfall eines bisher angewandten Verbrauchsfolgeverfahrens, welches nicht der LIFO- oder FIFO-Methode entsprochen hat.
§ 274	<b>Latente Steuern auf erfolgswirksame Anpassungsbuchungen</b> Aufwendungen oder Erträge aus der Bilanzierung latenter Steuern im Zusammenhang mit erfolgswirksamen BilMoG-Anpassungsbuchungen. Umfang der Regelung aber strittig, vgl. die Ausführungen im Textteil des Buches.

#### 4.1.6 Zusammenfassung und Ausblick

Die Neuregelungen der handelsrechtlichen Rechnungslegung durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz haben Auswirkungen auf alle Kaufleute, die zur handelsrechtlichen Rechnungslegung verpflichtet sind. Auch land- und forstwirtschaftliche Unternehmen sind, soweit handelsrechtlich buchführungspflichtig, von den Neuregelungen erheblich betroffen, insbesondere da wegen der Aufhebung der umgekehrten Maßgeblichkeit und des Wegfalls von Abschreibungen, die nur aus steuerrechtlichen Gründen vorgenommen wurden, eine einheitliche Handels- und Steuerbilanz zukünftig nicht mehr möglich sein wird. Dies gilt insbesondere deshalb, da das bisher nicht aktivierte Feldinventar und die für den eigenen Verbrauch bestimmten Vorräte handelsrechtlich berücksichtigt werden müssen. Ob eine Überleitungsrechnung nach § 60 EStDV noch ausreichend ist, muss im Einzelfall entschieden werden.

Der Übergang auf die Rechnungslegungsvorschriften nach HGB in der Fassung des BilMoG sind spätestens in dem nach dem 31.12.2009 beginnenden Geschäftsjahr vorzunehmen. Dabei ist zunächst eine BilMoG-Eröffnungsbilanz auf den ersten Tag des Geschäftsjahres aufzustellen. Die sich aus der erstmaligen Anwendung der Neuregelungen ergebenden Unterschiede sind erfolgswirksam zu berücksichtigen, dies gilt nicht für im Gesetz definierte Ausnahmen wie beispielsweise Zuschreibungsergebnisse aus der Aufdeckung stiller Reserven, die aus in der Vergangenheit wegen der auch handelsrechtlich berücksichtigten steuerrechtlichen Abschreibungen resultieren oder aus Zuschreibungsergebnissen, die sich aus geringeren Rückstellungen wegen der Notwendigkeit der Abzinsung ergeben.

Der Anpassungsbedarf einzelner Unternehmen kann nur individuell ermittelt werden, pauschale Schemata sind nicht möglich. Im Rahmen des Umstellungsprozesses können bilanzpolitische Wahlrechte ausgeübt werden, die insbesondere die Höhe des Eigenkapitals im handelsrechtlichen Jahresabschluss erheblich beeinflussen können, wie beispielsweise der Verzicht auf in der Vergangenheit vorgenommener aktivisch abgesetzter Sonderabschreibungen oder den Ansatz aktiver latenter Steuern auf steuerliche Verlustvorträge. Das weitgehende Auseinanderfallen von Handels- und Steuerbilanz wird zukünftig häufiger als bisher die Aufstellung einer gesonderten Steuerbilanz erfordern. Mitarbeiter und auch Berater werden vor hohe Anforderungen gestellt und sich weiter spezialisieren müssen.

## 4 Übergreifende und andere Rechtsgebiete

### 4.1 Auswirkungen des BilMoG auf die LuF

---

#### 4.1.1 Vorbemerkungen

- BilMoG: Reform der handelsrechtlichen Rechnungslegung für
  - E.K., OHG, KG
  - GmbH/UG (haftungsbeschränkt) & Co. KG
  - GmbH, AG, Gen
  - gilt also auch für landwirtschaftliche KG, GmbH & Co. KG, § 51a BewG-KG
- Nicht betroffen
  - Einzelunternehmen, GbR, atypisch stille Gesellschaft

56

## 4 Übergreifende und andere Rechtsgebiete

### 4.1 Auswirkungen des BilMoG auf die LuF

---

#### 4.1.1 Vorbemerkungen

- Nach in Kraft treten des BilMoG am 29.05.2009 folgende Anwendungszeitpunkte:
  - BilMoG ist freiwillig für die Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2008 beginnen, aber nur mit allen Regelungen
  - BilMoG ist zwingend für das Geschäftsjahr 2010 bzw. das (landwirtschaftliche) Wirtschaftsjahr 2010/2011
  - Keine Übergangsregelung wegen Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit
    - lt. BMF-Schreiben keine Bindung zwischen Handels- und Steuerbilanz für Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2008 enden
    - Nicht-Kapitalgesellschaften dürfen handelsrechtliche Regelungen zu steuerlichen Wahlrechten noch für Geschäftsjahre nutzen, die vor dem 01.01.2010 beginnen, Kapitalgesellschaften letztmals in Geschäftsjahren, die vor dem 29.05.2009 begonnen haben

57



#### 4 Übergreifende und andere Rechtsgebiete 4.1 Auswirkungen des BilMoG auf die LuF

##### 4.1.2 Allgemeine Neuregelungen des BilMoG

- Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit
  - Materielle Maßgeblichkeit bleibt für Steuerbilanz
    - Handelsrechtliche Vorschriften bleiben maßgeblich
    - Steuerrechtliche Wahlrechte direkt in Steuerbilanz
  - Keine formelle Maßgeblichkeit (§ 5 Abs. 1 EStG) mehr
    - Steuerrechtliche Wahlrechte ohne Bindung an die Handelsbilanz
  - Keine steuerrechtlichen Abschreibungen in der Handelsbilanz
    - Keine Sonderabschreibungen
    - abweichende Abschreibungsverläufe (linear, degressiv, leistungsabhängig) zulässig
    - degressive Abschreibung nur, wenn dies dem Wertverlauf entspricht

58

#### 4 Übergreifende und andere Rechtsgebiete 4.1 Auswirkungen des BilMoG auf die LuF

##### 4.1.2 Allgemeine Neuregelungen des BilMoG

- Steuerliche Wahlrechte unabhängig von Handelsbilanz:
  - Rücklage nach § 6b EStG
  - Rücklage für Ersatzbeschaffung nach R 6.6 Abs. 3 EStR
  - Investitionsabzugsbeträge und Sonderabschreibungen nach § 7g EStG
  - Verzicht auf die Aktivierung von Feldinventar (R 14.2 EStR, R 34 KStR)
  - Nichtansatz selbsterzeugter, nicht zum Verkauf bestimmter Vorräte (Tz. 3.1.3 des Buchführungserlasses)
  - Teilwertabschreibung bei dauernder Wertminderung gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG
  - gilt für alle Einkunftsarten, also auch KG, landw. GmbH & Co. KG

59

#### 4 Übergreifende und andere Rechtsgebiete 4.1 Auswirkungen des BilMoG auf die LuF

---

##### 4.1.2 Allgemeine Neuregelungen des BilMoG

- Gesellschaftsvertragliche Regelungen beruhen auf Handelsbilanz, auch deshalb Handelsbilanz für alle Kaufleute
- Gesellschaftsverträge sollten geändert werden, da Regelungen zur Einheitsbilanz zukünftig steuerrechtliche Wahlrechte verhindern
- Umstellung auf BilMoG: bilanzpolitische Spielräume
  - Auflösung Sonderabschreibungen
  - Auflösung degressive Abschreibung
  - Veränderung Nutzungsdauern
  - Wahlrecht Fortführung bisheriger Sonderabschreibungen

60

#### 4 Übergreifende und andere Rechtsgebiete 4.1 Auswirkungen des BilMoG auf die LuF

---

##### 4.1.2 Allgemeine Neuregelungen des BilMoG

- Bei Auflösung Mehrbeträge direkt in Gewinnrücklagen
  - Nicht bei Sonderabschreibungen aus Jahr vor zwingender Umstellung
  - Ggf. latente Steuern
- Tatbestandsvoraussetzung für Ausübung steuerrechtlicher Wahlrechte: gesondertes Verzeichnis
  - Tag der Anschaffung oder Herstellung
  - Anschaffungs- oder Herstellungskosten
  - Vorschrift des ausgeübten steuerlichen Wahlrechts
  - vorgenommenen Abschreibungen
- Bei BilMoG-Abweichungen i.d.R. gesonderte Steuerbilanz

61

## 4 Übergreifende und andere Rechtsgebiete

### 4.1 Auswirkungen des BilMoG auf die LuF

#### 4.1.3 Einzelfragen zum Jahresabschluss

- Ansatz und Bewertung ausgewählter Bilanzposten
  - Viehvermögen
    - i. d. R. auch handelsrechtlich bewertet nach dem BMF-Schreiben zur Viehbewertung
    - Grundsätzlich AK/HK
    - da nicht vorhanden: Ansatz von Standardherstellungskosten (Richtwerte)
    - Auch handelsrechtlich möglich
    - In der Praxis gruppenweise Bewertung üblich
    - Bewertungsvereinfachungsverfahren notwendig
    - bei wesentlicher Unterbewertung handelsrechtlich bei Anlagevermögen gemildertes, bei Umlaufvermögen strenges Niederstwertprinzip

62

## 4 Übergreifende und andere Rechtsgebiete

### 4.1 Auswirkungen des BilMoG auf die LuF

#### 4.1.3 Einzelfragen zum Jahresabschluss

- Feldinventar, Vorräte
  - Verzicht auf Aktivierung nach R 14.2 EStR, ebenso Verzicht auf Ansatz selbst erzeugter, nicht für den Markt bestimmter Vorräte nach Buchführungserlass
  - Handelsrechtlich nicht mehr zulässig (steuerrechtliche Abschreibung)
  - Kein Wahlrecht der Beibehaltung, da Feldinventar in jedem Jahr erneuert wird
  - Zuschreibungserträge in Gewinnrücklagen bei Umstellung 2009 bzw. 2009/10
  - Zuschreibungserträge a.o. Ertrag bei Umstellung 2010 bzw. 2010/11
  - Landwirtschaftliche KG/KapGes zukünftig immer Aktivierung von Feldinventar in der Handelsbilanz
  - Bei Nicht-Aktivierung in der Steuerbilanz Berücksichtigung passiver latenter Steuern bei KapGes

63

#### 4 Übergreifende und andere Rechtsgebiete 4.1 Auswirkungen des BilMoG auf die LuF

---

##### 4.1.3 Einzelfragen zum Jahresabschluss

- Sonderposten mit Rücklageanteil
  - Häufige passive Darstellung von Sonderabschreibungen nach BMELV-Jahresabschluss, Regelungen sind nach BilMoG entfallen
  - Bisher gebildete Sonderposten können (gegen Gewinnrücklagen) aufgelöst werden
  - Einstellung in Gewinnrücklagen nicht für in 2009 bzw. 2009/10 gebildete Sonderposten für Sonderabschreibungen
  - Alternativ Fortführung nach bisherigen Grundsätzen
  - Keine Neubildung in Handelsbilanz ab 2010 bzw. 2010/11

64

#### 4 Übergreifende und andere Rechtsgebiete 4.1 Auswirkungen des BilMoG auf die LuF

---

##### 4.1.3 Einzelfragen zum Jahresabschluss

- Sonderposten für Investitionszuschüsse zum Anlagevermögen
  - Gesonderter Posten, um Zuschüsse über Nutzungsdauer des geförderten Wirtschaftsgutes aufzulösen
  - Sonderposten aufgrund handelsrechtlicher Regelung
  - Gegen BMELV-Jahresabschluss kein SoPo mit Rücklageanteil
  - Kann beibehalten und neu gebildet werden

65

## 4 Übergreifende und andere Rechtsgebiete

### 4.1 Auswirkungen des BilMoG auf die LuF

#### 4.1.3 Einzelfragen zum Jahresabschluss

- Latente Steuern
  - Ermittlung aus Differenzen aus unterschiedlichen Wertansätzen zwischen Handels- und Steuerbilanz, soweit sich diese zukünftig umkehren
  - Passivierungspflicht für latente Steuerverpflichtungen
  - Befreiungsvorschrift nach § 274a HGB für kleine KapG läuft ins Leere, da Ansatz einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten
  - Unterschied aus dem Nichtansatz von Feldinventar und Vorräten ist keine quasi-permanente Differenz, da revolvingende zeitliche Unterschiede (ständige Neubildung), passive latente Steuern müssen abgegrenzt werden
  - Das ist auch sinnvoll, da Eigenkapital ansonsten zu hoch ausgewiesen und keine Ausschüttungssperre besteht

66

## 4 Übergreifende und andere Rechtsgebiete

### 4.1 Auswirkungen des BilMoG auf die LuF

#### 4.1.4 Umstellung auf BilMoG

- Umstellung auf BilMoG
  - Reihenfolge:
    - Letzte Handelsbilanz
    - BilMoG-Eröffnungsbilanz
    - BilMoG-Schlussbilanz
  - Umstellung erfolgt auf den Beginn des Geschäftsjahres
  - Im Umstellungsjahr selbst Anwendung der BilMoG-Regelungen
  - Grundsätzlich erfolgswirksame Anpassung, bei bestimmten Wahlrechten erfolgsneutrale Verrechnung mit Gewinnrücklagen
  - Keine Ausschüttungssperre für gebildete Gewinnrücklagen

67

## 4 Übergreifende und andere Rechtsgebiete

### 4.1 Auswirkungen des BilMoG auf die LuF

#### 4.1.4 Umstellung auf BilMoG

- Im Skript Darstellung der einzelnen Regelungen, auch als Checkliste geeignet, hier nur beispielhaft:
- Beibehaltung/Fortführung oder erfolgsneutrale Anpassung:

EGHGB n. F.	
Art. 67 Abs. 1 S. 2 - 4	<b>Auflösungsbetrag von Rückstellungen</b> infolge der Änderungen in § 253 Abs. 1 und 2 HGB n. F. Die Beibehaltung/Fortführung des bisherigen (überhöhten) Wertes ist aber nur möglich, soweit der Auflösungsbetrag spätestens bis zum 31.12.2024 wieder zugeführt werden müsste und der Betrag der Überdeckung jeweils im Anhang des Einzelabschlusses und im Konzernanhang angegeben wird.
Art. 67 Abs. 3	<b>Aufwandsrückstellungen</b> gem. § 249 Abs. 1 S. 3 und Abs. 2 HGB a. F. Das Beibehaltungswahlrecht kann auch teilweise ausgeübt werden. Die Einstellung des möglichen Auflösungsbetrags in die Gewinnrücklagen ist aber nicht möglich für Beträge, die im letzten vor dem 01.01.2010 beginnenden Geschäftsjahr der Rückstellungen zugeführt wurden. Falls diese Einstellungen nicht beibehalten/fortgeführt werden sollen, sind sie erfolgswirksam aufzulösen.
Art. 67 Abs. 3	<b>Sonderposten mit Rücklageanteil</b> gemäß den bisherigen §§ 247 Abs. 3 und 273 HGB a. F. Im Falle der Beibehaltung ist der Posten nach den bisher geltenden Vorschriften fortzuführen.

68

## 4 Übergreifende und andere Rechtsgebiete

### 4.1 Auswirkungen des BilMoG auf die LuF

#### 4.1.5 Zusammenfassung und Ausblick

- Neuregelungen nach BilMoG für alle Kaufleute
- Landwirtschaft sofern handelsrechtlich buchführungspflichtig  
 → OHG, KG, GmbH & Co. KG, GmbH, AG, Gen
- Wegen Wegfall formeller Maßgeblichkeit und steuerrechtlicher Abschreibungen erhebliche Differenzen zwischen Handels- und Steuerbilanz
- Übergang auf BilMoG spätestens in dem nach dem 31.12.2009 beginnenden Geschäftsjahr
- Aufstellung BilMoG-Eröffnungsbilanz

69