

Der Übergang auf das BilMoG in Fallbeispielen

Ein Service von „Betriebswirtschaft im Blickpunkt“

Latente Steuern

Bilanzorientierte Abgrenzungskonzeption des § 274 HGB	1
Investitionsabzugsbetrag	8
Erläuterung latenter Steuern im Anhang	8
Steuerüberleitungsrechnung	9

Abschreibungen/Wertaufholungen

Planmäßige Abschreibung	10
Teilwertabschreibung	11
Außerplanmäßige Abschreibung im Anlagevermögen	12
Zuschreibungsgebot im Anlagevermögen	14
Steuerrechtliche Mehrabschreibungen	15

Sonstige Rückstellungen/Pensionsverpflichtungen

Aufwandsrückstellungen und Rückstellungen für Rückbaukosten	17
Bewertung von Rentenverpflichtungen	23
Übergangsregelung für Pensionsverpflichtungen	24
Pensionsverpflichtungen und Planvermögen	25
Zeitwertbewertung von Planvermögen	27
Umrechnung von Fremdwährungsgeschäften nach § 256a HGB	28

Weitere Neuregelungen

Selbst geschaffene immaterielle VG des AV	31
Herstellungskosten und -ermittlung	36
Disagio	39

Der Übergang auf das BilMoG in Fallbeispielen

Autoren: Dr. Markus Leinen, KLS Accounting & Valuation
GmbH Köln

Schriftleitung: Dipl.-Kffr. Kerstin Happ
Nordkirchen

Druck und
Verarbeitung: Rademann GmbH, Lüdinghausen

© IWW Institut für Wirtschaftspublizistik
Verlag Steuern Recht Wirtschaft GmbH & Co. KG
Nordkirchen 2011

Nachdruck, fotomechanische, elektronische oder sonstige Vervielfältigung, Bearbeitung, Übersetzung, Mikroverfilmung und Einspeicherung, Verarbeitung bzw. Wiedergabe in Datenbanken oder anderen elektronischen Medien und Systemen ist – auch auszugsweise – nur nach schriftlicher Zustimmung des Verlags erlaubt. Der Inhalt ist nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt worden. Die Komplexität und der ständige Wandel der Rechtsmaterie machen es notwendig, Haftung und Gewähr auszuschließen. Die alleinige Verantwortung bei der Verwendung dieser Unterlage liegt bei den beratenden Berufsgruppen.

Abschlussbild durch Wahlrechtsausübungen beeinflussen

Der Übergang auf das BilMoG in Fallbeispielen

von Dr. Markus Leinen, Köln

Das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz wird zu Recht als die größte Bilanzrechtsreform seit mehr als 20 Jahren bezeichnet. Wesentliche Rechnungslegungsvorschriften des Handelsgesetzbuchs (HGB) wurden geändert oder ergänzt. Nahezu alle HGB-Bilanzierer sind hiervon betroffen.

Die nachfolgenden Fallbeispiele veranschaulichen die für die Bilanzierungspraxis wichtigsten Änderungen der Reform. Ein besonderes Augenmerk gilt dabei den Möglichkeiten, die die Bestimmungen zur Erstanwendung der neuen Bilanzierungsvorschriften einschließlich der sie flankierenden Übergangsregelungen bieten, um das Abschlussbild gezielt zu beeinflussen.

Fallbeispiel: Bildung latenter Steuern im Übergang auf BilMoG

Sachverhalt

Zum Ende des Jahres der Erstanwendung der Vorschriften des HGB i.d.F. BilMoG (31.12.10) sind bei der B-AG – einer großen Kapitalgesellschaft – folgende Sachverhalte unter dem Gesichtspunkt der Abgrenzung latenter Steuern zu würdigen. Die B-AG nimmt das Aktivierungswahlrecht für latente Steuern in Anspruch. Der kumulierte Ertragsteuersatz der Gesellschaft beträgt 30 %. Steuersatzänderungen sind nicht in Sicht.

**Inanspruchnahme
des Aktivierungs-
wahlrechts für
latente Steuern**

Fall 1

Die B-AG hat im Übergang auf die Vorschriften des BilMoG Aufwandsrückstellungen i.S. des § 249 Abs. 2 HGB a.F. in Höhe von 80 TEUR, die in Geschäftsjahren vor dem 31.12.09 gebildet worden sind, durch Umgliederung in die Gewinnrücklagen aufgelöst.

Lösung

Die Auflösung der (optionalen) Aufwandsrückstellungen führt zu einer Angleichung der Handels- an die Steuerbilanz. Sofern die B-AG in ihrem Vorjahresabschluss keine aktiven latenten Steuern für die Rückstellungen gebildet hatte, ergeben sich aus ihrer Auflösung keine Konsequenzen für die Steuerabgrenzung.

**Optionale
Aufwands-
rückstellung**

Fall 2

Aufgrund der geänderten Bewertungsvorschriften für Pensionsverpflichtungen ist der vormals in der Handelsbilanz nach § 6a EStG bewerteten Pensionsrückstellung zum Übergangsstichtag 1.1.10 ein Betrag von 260 TEUR zuzuführen. Die B-AG entscheidet sich für eine sofortige volle Aufstockung der Pensionsrückstellung.

Lösung

Die Anpassung der handelsrechtlichen Pensionsrückstellung wirkt sich wegen des Bewertungsvorbehalts in § 6a EStG steuerlich nicht aus. Durch die Zuführung ist eine abzugsfähige temporäre Differenz i.S. des § 274 Abs. 1 HGB entstanden. Bei einem Steuersatz von 30 % ermitteln sich aktive latente Steuern von 78 TEUR. Da die Aufstockung der Pensionsverpflichtung erfolgswirksam zu Lasten des Jahreserfolgs zu erfassen ist, muss auch die latente Steuer erfolgswirksam erfasst werden; Art. 67 Abs. 6 EGHGB, der im Falle von erfolgsneutralen Sachverhalten eine erfolgsneutrale Erfassung von latenten Steuern vorschreibt, greift nicht ein.

Fall 3

Eine ursprünglich zu Anschaffungskosten bewertete Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft wurde handelsbilanziell vor Übergang auf die Vorschriften des BilMoG um 350 TEUR außerplanmäßig abgeschrieben. Die B-AG hat für diesen Vorgang keine latenten Steuern in ihrem Abschluss berücksichtigt.

Lösung

Permanente Differenz

Die handelsrechtliche Niederstwertabschreibung ist in der Regel auch in der Steuerbilanz als Teilwertabschreibung vorzunehmen, wirkt sich aber nach § 8b KStG nicht auf den steuerpflichtigen Gewinn aus. Damit liegt eine permanente Differenz vor, für die auch nach den Vorschriften des BilMoG keine Steuerabgrenzung zulässig ist.

Fall 4

Für einen belastenden Mietvertrag hat die B-AG bereits im Vorjahr eine Drohverlustrückstellung in Höhe von 480 TEUR gebildet, für die keine aktiven latenten Steuern angesetzt wurden. Zum 31.12.10 ist die Rückstellung auf 410 TEUR zu reduzieren.

Lösung

Zum Übergangsstichtag 01.01.10 ist § 274 HGB erstmals auf den nach bisherigem Bilanzrecht aufgestellten Abschluss anzuwenden. Es liegt eine abzugsfähige temporäre Differenz vor, da Drohverlustrückstellungen in der Steuerbilanz gemäß § 5 Abs. 4a S. 1 EStG nicht gebildet werden dürfen. Entscheidet sich die B-AG zur Ausübung des Aktivierungswahlrechts für latente Steuern, sind diese erfolgsneutral (Art. 67 Abs. 6 S. 1 EGHGB) einzubuchen. Das betrifft einen Betrag von 144 TEUR (30 % von 480 TEUR). Nach der Reduzierung der Drohverlustrückstellung auf 410 TEUR zum 31.12.10 sind die aktiven latenten Steuern um 21 TEUR (30 % von 70 TEUR) erfolgswirksam aufzulösen.

Fall 5

Zum 31.12.09 verfügt die B-AG über einen steuerlichen Verlustvortrag von 1.200 TEUR. Ursächlich hierfür waren der Ausfall eines Großkunden sowie Abfindungszahlungen an mehrere Führungskräfte. Am 1.1.10 geht die B-AG davon aus, den Verlust in den kommenden fünf Jahren gleichmäßig nutzen zu können. Nach einer Eintrübung der Konjunktur im Laufe des Jahres 2010 erachtet sie den Verlustvortrag zum 31.12.10 nur noch zu 60 % als werthaltig.

Lösung

Zum 1.1.10 ermittelt sich aus der Nutzung der Verlustvorträge eine erwartete Steuerentlastung von 360 TEUR, für die die B-AG annahmegemäß aktive latente Steuern bildet (§ 274 Abs. 1 S. 4 HGB). Da die latenten Steuern aus der Erstanwendung des § 274 HGB resultieren, sind sie erfolgsneutral gegen die Gewinnrücklagen einzubuchen (Art. 67 Abs. 6 S. 1 EGHGB). Zum 31.12.10 ist der latente Steueranspruch um 40 % auf 216 TEUR wertzuberichtigen. Das ergibt einen latenten Steueraufwand von 144 TEUR, der erfolgswirksam in der GuV zu erfassen ist.

Steuerlicher Verlustvortrag

Fallbeispiel: Unversteuerte Rücklage nach § 6b EStG

Sachverhalt

Unternehmen U hat im Geschäftsjahr 2010 ein Grundstück mit einem Buchwert von 1 Mio. EUR zum Preis von 3 Mio. EUR veräußert und in Höhe des Gewinns eine unversteuerte Rücklage nach § 6b EStG gebildet. Im Geschäftsjahr 2011 erwirbt U ein Ersatzgrundstück zum Preis von 6 Mio EUR. In der Steuerbilanz kürzt es die Anschaffungskosten nach § 6b EStG in Höhe der im Vorjahr gebildeten unversteuerten Rücklage. Der Ertragsteuersatz von U beträgt 30 %.

Wie ist der Sachverhalt unter dem Aspekt der Bildung latenter Steuern zu beurteilen?

Lösung

Geschäftsjahr 2010

In der **Handelsbilanz** ist im Geschäftsjahr 2010 ein Gewinn aus der Veräußerung des Grundstücks in Höhe von 2 Mio. EUR auszuweisen. **Steuerlich** wird dieser Gewinn durch den Ansatz einer unversteuerten Rücklage storniert. Handelsrechtlich wird damit ein Mehrvermögen von 2 Mio. EUR ausgewiesen. Für diese temporäre Differenz sind aufwandswirksam passive latente Steuern von 600 TEUR zu bilden.

Mehrvermögen in der Handelsbilanz

Geschäftsjahr 2011

Handelsrechtlich ist das Ersatzgrundstück mit seinen AK von 6 Mio. EUR anzusetzen; **steuerlich** – nach Kürzung um die unversteuerte Rücklage – nur mit 4 Mio. EUR. Die in 2010 gebildete passive latente Steuer von 600 TEUR ist fortzuführen.

Fallbeispiel: Werthaltigkeit aktiver latenter Steuern

Sachverhalt

Unternehmen U nimmt das Wahlrecht des § 248 Abs. 2 S. 1 HGB in Anspruch und weist erstmals in seiner Handelsbilanz zum 31.12.10 im Anlagevermögen selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände i.H.v. 1 Mio. EUR aus. U schreibt die Vermögensgegenstände planmäßig über eine Nutzungsdauer von fünf Jahren ab. Zudem setzt U in seiner Handelsbilanz zum 31.12.10 für einen unvorteilhaften Mietvertrag eine Drohverlustrückstellung i.H.v. 1 Mio. EUR an. Der Verlust realisiert sich über die Restlaufzeit des Mietvertrags von 10 Jahren. Der kumulierte Ertragsteuersatz von U beträgt 30 %.

Frage 1: Wie ist der Sachverhalt unter dem Aspekt der Bildung latenter Steuern zu beurteilen?

Frage 2: Welche Beurteilung ergibt sich, wenn U keine Drohverlustrückstellung gebildet hat, sondern zum 31.12.10 über steuerliche Verlustvorträge in Höhe von 1,5 Mio. EUR verfügt?

Lösung zu Frage 1

Selbst geschaffenes immaterielles AV

Zu versteuernde temporäre Differenz

Da der Ansatz selbst geschaffener immaterieller VG steuerlich nicht zulässig ist (§ 5 Abs. 2 EStG), liegt in Höhe des handelsrechtlich aktivierten Betrags eine zu versteuernde temporäre Differenz vor. Für die zu versteuernde temporäre Differenz sind passive latente Steuern von 300 TEUR anzusetzen.

Belastender Mietvertrag

Abzugsfähige temporäre Differenz

Der Ansatz einer Drohverlustrückstellung ist steuerrechtlich durch § 5 Abs. 4a EStG ausgeschlossen. In Höhe der handelsrechtlich gebildeten Rückstellung liegt eine abzugsfähige temporäre Differenz vor. Für diese kommt der Ansatz aktiver latenter Steuern in Höhe von 300 TEUR in Betracht.

Werthaltigkeitsprüfung

Die Werthaltigkeitsprüfung für die aktiven latenten Steuern ergibt Folgendes:

- Die wegen der Verluste aus dem Mietvertrag (100 TEUR pro Jahr) in den ersten fünf Jahren insgesamt erwarteten Steuerentlastungen von 150 TEUR (5 x (30 % von 100 TEUR)) sind realisierbar, da sie mit den erwarteten Steuerbelastungen aus der Nutzung der immateriellen VG von 300 TEUR (30% von 1 Mio. EUR) zusammentreffen.

- Der Verlust aus dem sechsten Jahr kann im Wege des Verlustrücktrags nach § 10d Abs. 1 EStG genutzt werden.
- Ob für die übrigen Verluste aus dem Mietvertrag aktive latente Steuern angesetzt werden dürfen, hängt von den Gewinnerwartungen und Möglichkeiten der Sachverhaltsgestaltung von U ab.

Lösung zu Frage 2

Erneut sind passive latente Steuern von 300 TEUR für die zu versteuernde temporäre Differenz aus der Aktivierung selbst geschaffener immaterieller VG anzusetzen.

Steuerlicher Verlustvortrag

Maximal kommt ein Ansatz aktiver latenter Steuern von 450 TEUR (30 % von 1,5 Mio. EUR) in Betracht. **Aber:** § 274 HGB beschränkt die Aktivierung auf den Betrag der Steuerersparnis, der sich aus einer Verlustverrechnung innerhalb der nächsten fünf Jahre ergibt.

**Eingeschränkte
Aktivierung nach
§ 274 HGB**

Soweit kein steuerliches Einkommen aus der übrigen Geschäftstätigkeit zu erwarten ist, ermittelt sich der Aktivierungsbetrag wie folgt:

- Verrechnung mit den steuerlichen Mehrergebnissen aus der Nutzung des selbst geschaffenen immateriellen VG: 1 Mio. EUR (= 5 x 200 TEUR),
- Aktivierungsbetrag: 300 TEUR (= 30 % von 1 Mio. EUR).

Fallbeispiel: Geschäfts- oder Firmenwert und latente Steuern

Sachverhalt

Unternehmen U will den Konkurrenten T-AG im Wege eines Asset Deal übernehmen. Das in der Handelsbilanz erfasste Nettovermögen der T-AG beträgt 20 Mio. EUR. Es umfasst keine stillen Reserven und keine stillen Lasten. Zu den Schulden gehört eine aus künftigen Einnahmen zu tilgende Verbindlichkeit in Höhe von 1 Mio. EUR, die nach § 5 Abs. 2a EStG nicht angesetzt werden darf. Das steuerliche Betriebsvermögen der T-AG beläuft sich damit auf 21 Mio. EUR. U ist bereit, einen maximalen Kaufpreis von 25 Mio. EUR zu zahlen. Der Ertragsteuersatz von U beträgt 30%.

Wie ist der Sachverhalt unter dem Aspekt der Bildung latenter Steuern zu beurteilen?

Lösung

Der Erwerb aller Aktiva und Passiva zum Preis von 25 Mio. EUR ergibt zunächst einen GoF von 5 Mio. EUR. In der Steuerbilanz wird der GoF wegen der Nichtpassivierung der aus künftigen Einnahmen zu tilgenden Verbindlichkeit um 1 Mio. EUR niedriger ausgewiesen.

GoF in der Steuerbilanz 1 Mio. EUR niedriger

**Erneute Anpassung
der latenten
Steuern**

Damit liegt eine zu versteuernde temporäre Differenz von 1 Mio. EUR vor (handelsbilanzieller GoF: 5 Mio. EUR; steuerbilanzieller GoF: 4 Mio. EUR), für die passive latente Steuern zu berücksichtigen sind. Diese erhöhen ihrerseits den GoF, was Anlass zu einer erneuten Anpassung der latenten Steuern gibt. Der letztlich anzusetzende Betrag passiver latenter Steuern ermittelt sich nach folgender Formel:

$$\frac{\text{Temporäre Differenz in Bezug auf den Geschäfts- oder Firmenwert} \times \text{Steuersatz}}{(1 - \text{Steuersatz})}$$

Das sind im Beispiel 428.571 EUR. Der GoF in der Handelsbilanz beträgt damit 5.428.571 EUR.

Fallbeispiel: Steuerfreie Investitionszulage

Sachverhalt

Das Unternehmen U hat zum Ende des Geschäftsjahrs 2010 eine Fertigungsanlage erworben, deren Anschaffungskosten 3 Mio. EUR betragen. Dafür wurde U eine steuerfreie Investitionszulage in Höhe von 10 % (300 TEUR) gewährt. Steuerrechtlich aktiviert U die Fertigungsanlage mit 3 Mio. EUR. In seiner Handelsbilanz zum 31.12.10 setzt U das Anlagegut

- a) mit 3 Mio. EUR bei gleichzeitiger ertragswirksamer Vereinnahmung der Zulage,
- b) mit seinem um die Zulage gekürzten Zugangswert von 2,7 Mio. EUR an.

Der Ertragsteuersatz von U beträgt 30 %.

Wie ist der Sachverhalt unter dem Aspekt der Bildung latenter Steuern zu beurteilen?

Lösung zu Fall a

**Permanente
Differenz**

Es besteht keine temporäre Differenz. Der in der Handelsbilanz erfasste Ertrag führt auch in der Zukunft nicht zu einer Steuerbelastung. Es liegt eine permanente Differenz vor. Latente Steuern sind nicht zu bilden.

In einer etwaigen Steuerüberleitung (vgl. Fallbeispiel Steuerüberleitungsrechnung, S. 9) wäre das Auseinanderfallen von erwartetem und ausgewiesenem Steueraufwand als Überleitungsposten zu erklären.

Lösung zu Fall b

**Temporäre
Differenz nach § 274
Abs. 1 S. 1 HGB**

Nach dem Wortlaut des § 274 Abs. 1 S. 1 HGB liegt eine temporäre Differenz vor, da die Fertigungsanlage in Handels- und Steuerbilanz abweichend bewertet wird. Dementsprechend kommt eine Einbuchung einer aktiven latenten Steuer in Höhe von 90 TEUR (30 % von 300 TEUR) in Betracht. Sie führte zum Ausweis eines entsprechenden latenten Steuerertrags. Der Posten ist über die Abschreibungsdauer der Fertigungsanlage aufzulösen.

Mit Blick auf die GuV wirkt der latente Steuerertrag im ersten Jahr störend, da er zu einem Auseinanderfallen von handelsrechtlichem Ergebnis und ausgewiesenem Steueraufwand führt.

In einem IFRS-Abschluss tritt diese Diskrepanz nicht auf, da für den anfänglichen Bewertungsunterschied in Anwendung der Ausnahmeregelung des IAS 12.24b keine Steuerabgrenzung vorzusehen ist.

Keine Ausnahmeregelung entsprechend IAS 12

Fallbeispiel: Ausweismöglichkeiten für latente Steuern

Sachverhalt

Bei Unternehmen U ergeben sich zum Abschlussstichtag des ersten nach BilMoG aufgestellten Jahresabschlusses folgende temporäre Differenzen und steuerliche Verlustvorträge:

Abzugsfähige temporäre Differenzen	300.000 EUR
Zu versteuernde temporäre Differenzen	650.000 EUR
Ungenutzte steuerliche Verlustvorträge	200.000 EUR

Der kumulierte Ertragsteuersatz von U beträgt 30 %. U geht von der Werthaltigkeit der aktiven latenten Steuern aus abzugsfähigen temporären Differenzen und steuerlichen Verlustvorträgen aus.

Welche Ausweismöglichkeiten für die latenten Steuern hat U im Jahresabschluss?

Lösung

Aufgrund der bestehenden Bilanzierungs- und Bewertungsunterschiede sowie der Verlustvorträge ermitteln sich die folgenden Beträge an latenten Steuern:

Aktive latente Steuern aus abzugsfähigen temporären Differenzen	90.000 EUR
Aktive latente Steuern aus steuerlichen Verlustvorträgen	60.000 EUR
Passive latente Steuern aus zu versteuernden temporären Differenzen	195.000 EUR

Bei einer Gesamtdifferenzenbetrachtung mit einer Verrechnung künftiger Steuerbelastungen und Steuerentlastungen hat U passive latente Steuern in Höhe von 45.000 EUR (= 195.000 EUR - 90.000 EUR - 60.000 EUR) auszuweisen. Alternativ besteht die Möglichkeit eines Bruttoausweises gemäß § 274 Abs. 1 S. 3 HGB von aktiven latenten Steuern (150.000 EUR) und passiven latenten Steuern (195.000 EUR).

Netto- oder Bruttoausweis

Hinweis: Nicht zulässig ist es dagegen, auf die Erfassung der aktiven latenten Steuern zu verzichten und ausschließlich passive latente Steuern von 195.000 EUR zum Ansatz zu bringen.

Fallbeispiel: Investitionsabzugsbetrag

Sachverhalt

Unternehmen U nimmt als kleine Kapitalgesellschaft im Geschäftsjahr 2010 einen Investitionsabzugsbetrag in Höhe von 100 TEUR nach § 7g Abs. 1 EStG in Anspruch. Dieser reduziert außerbilanziell den steuerlichen Gewinn. Zum Ende des Geschäftsjahrs 2013 erwirbt U eine Maschine mit Anschaffungskosten von 300 TEUR und einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von zehn Jahren. Gemäß § 7g Abs. 2 EStG ist im Gegenzug der Abzugsbetrag dem steuerlichen Gewinn wieder hinzuzurechnen. Da gleichzeitig die Anschaffungskosten der Maschine um 100 TEUR zu vermindern sind, wirkt sich der Vorgang im Investitionsjahr per Saldo nicht auf die steuerliche Bemessungsgrundlage aus.

Durch die reduzierte Abschreibung des Investitionsguts kehrt sich der vorübergehende Steuervorteil in der Folgezeit wieder um. Der kumulierte Ertragsteuersatz von U beträgt 30 %.

Lösung

Wirtschaftlich verursachte echte Steuerschuld

Die Bildung der unversteuerten Rücklage nach § 7g EStG führt nicht zu einer endgültigen Steuerersparnis, sondern nur zu einer befristeten Steuerstundung. Dementsprechend hat U für die in der Zukunft zu erwartende Steuermehrbelastung von 30 TEUR (30 % von 100 TEUR) eine Rückstellung nach § 249 Abs. 1 S. 1 HGB zu bilden.

Der Ausweis hat unter den passiven latenten Steuern zu erfolgen, falls die kleine Kapitalgesellschaft § 274 HGB freiwillig anwendet (vgl. § 274a Nr. 5 HGB), oder – bei Verzicht auf die Anwendung nach § 274 HGB – unter den „Steuerrückstellungen“.

Ratierliche Inanspruchnahme der Rückstellung

Die Rückstellung ist in dem Maße aufzulösen, wie die Steuerlast aus der Verwendung des Abzugsbetrags eintritt. Das führt zu einer ratierlichen Inanspruchnahme der Rückstellung während des Abschreibungszeitraums für das Anlagengut von 3.000 EUR p.a.

Fallbeispiel: Erläuterung latenter Steuern im Anhang

Sachverhalt

Unternehmen U hat zum 31.12.2010 folgende mögliche Ursachen latenter Steuern identifiziert:

Bilanzierungs- und Bewertungsunterschiede

Aktiviert selbst geschaffene immaterielle VG	700 TEUR
Beteiligungsabschreibung bei einer KapG	200 TEUR
Aufstockung der Pensionsrückstellung nach BilMoG	260 TEUR
Drohverlustrückstellung	410 TEUR
Inanspruchnahme einer Aufwandsrückstellung nach § 249 Abs. 2 HGB a.F.	100 TEUR

Steuerlicher Verlustvortrag

Nominelle Höhe	4.000 TEUR
Voraussichtliche Nutzbarkeit	85 %

Der Ertragsteuersatz von U beträgt 30 %. U entscheidet sich für einen Nettoausweis der latenten Steuern in der Bilanz.

Nettoausweis in der Bilanz

Wie kann die Anhangangabe nach § 285 Nr. 29 HGB erfüllt werden?

Lösung

Die Erläuterung der Ursachen latenter Steuern im Anhang stellt sich wie folgt dar:

Sachverhalt	Abzugsfähige Differenz	Zu versteuernde Differenz	Steuersatz	Aktive latente Steuern	Passive latente Steuern
Selbst erstellte immaterielle VG	0	700	30 %	0	210
Beteiligungsabschreibung	0	0	30 %	0	0
Pensionsrückstellung	260	0	30 %	78	0
Drohverlustrückstellung	410	0	30 %	123	0
Aufwandsrückstellungen	0	0	30 %	0	0
Steuerlicher Verlustvortrag	4000	-	30 %	1.200	0
Zwischensumme	4670	700	-	1.401	210
Bewertungsabschlag Verlustvortrag				-180	0
Summe				1.221	210
Saldo				1.011	0

Entgegen der vorstehenden quantitativen Darstellung genügt nach Auffassung des IDW (ERS HFA 27, Rz. 35f.) und des DSR (DRS 18, Tz. 63 ff.) eine qualitative Erläuterung.

Qualitative Erläuterung ist ausreichend

Fallbeispiel: Steuerüberleitungsrechnung

Sachverhalt

Die B-AG hat einen vorläufigen HGB-Abschluss zum 31.12.10 erstellt. Für diesen Abschluss liegen folgende Informationen vor:

- Das Ergebnis der B-AG vor Steuern beträgt + 1.000 TEUR, der kumulierte Ertragsteuersatz liegt bei 30 %.
- Sämtliche Steuereffekte wurden bereits berücksichtigt.
- Ein in 2010 entstandener steuerlicher Verlustvortrag von 300 TEUR wird innerhalb der kommenden fünf Jahre wohl nur zu 50 % nutzbar sein.

- Im Geschäftsjahr 2010 hat die B-AG Steuernachzahlungen in Höhe von 100 TEUR leisten müssen, für die keine entsprechende Steuer-rückstellung gebildet worden war.
- Der ausgewiesene Steueraufwand im Geschäftsjahr 2010 beläuft sich auf 430 TEUR. Bei seiner Ermittlung waren 30 TEUR nicht abzugs-fähige Betriebsausgaben und 80 TEUR steuerfreie Erträge zu berück-sichtigen.

Wie stellt sich die Steuerüberleitung der B-AG dar?

Lösung

Überleitungsrechnung (Betragsangaben in EUR)	2010
Jahresergebnis vor Steuern	1.000.000
Erwarteter Steueraufwand (Basis: Steuersatz 30 %)	300.000
+/- Auswirkungen abweichender ausländischer Steuern	0
= Errechneter Steueraufwand (Basis: Mischsteuersatz)	300.000
+/- Auswirkungen permanenter Differenzen	
Steuerfreie Erträge	- 24.000
Nicht abzugsfähige Aufwendungen	+ 9.000
+/- Auswirkungen nicht abgrenzungsfähiger Differenzen	0
+ Steuereffekt aus Wertberichtigung von Verlustvorträgen	+ 45.000
+/- Periodenfremde Auswirkungen	+ 100.000
= Ausgewiesener Steueraufwand	430.000

Steuerüberleitungs-rechnung ein Muss?

In ihrer Regierungsbegründung hat es die Bundesregierung im Interesse einer sinnvollen und umfassenden Information der Abschlussadressaten für erforderlich erachtet, den ausgewiesenen Steueraufwand/-ertrag in einer Steuerüberleitungsrechnung auf den erwarteten Steueraufwand/-ertrag überzuleiten (vgl. BT-DRS 16/10067, S. 68). Ob diese zusätzliche Information gefordert werden kann, scheint fraglich. Das IDW (ERS HFA 27, Tz. 35) hält zur Erzielung eines hinreichenden Verständnisses auch eine andere Form der Erläuterung für zulässig, die z.B. in der verbalen Darstellung wesentlicher Verwerfungen zwischen erwartetem und ausge-wiesenem Steueraufwand bestehen könnte. Demgegenüber fordert der DSR (DRS 18, Tz. 63 ff.) eine Überleitungsrechnung.

Fallbeispiel: Planmäßige Abschreibung

Sachverhalt

Das Busunternehmen B hat im Geschäftsjahr 2010 zwei neue Busse mit Flüssiggasantrieb zum Preis von 200 TEUR je Fahrzeug erworben. B schätzt die Nutzungsdauer der Busse auf fünf Jahre. Verunsichert durch die zahlreichen jüngeren Gesetzesänderungen hat er in einem Bilanz-rechtsforum im Internet eine Frage zu den Möglichkeiten der planmäßigen Abschreibung gepostet.

Lösung

Handelsbilanz

Das BilMoG hat die zulässigen Abschreibungsmethoden nicht beschränkt (§ 253 Abs. 3 S. 1f. HGB). In Betracht kommen insbesondere folgende Methoden:

Keine Einschränkung der Methoden

- lineare Abschreibung,
- geometrisch-degressive Abschreibung,
- Leistungsabschreibung.

Steuerbilanz

Bei Wirtschaftsgütern, die bis zum 1.1.11 angeschafft oder hergestellt wurden, stehen die gleichen Methoden zur Verfügung, wobei der Abschreibungssatz bei geometrisch-degressiver Abschreibung begrenzt ist (§ 7 Abs. 2 EStG i.d. Fassung vom 1.1.09 bis 31.12.10).

Verhältnis Handelsbilanz zu Steuerbilanz

Es können unterschiedliche Abschreibungsmethoden für die Busse gewählt werden. Einschränkung:

- **Handelsbilanz:** Einheitlichkeit der Bewertung
- **Steuerbilanz:** Eine unterschiedliche Behandlung der Busse erscheint wegen des subventionellen Charakters der geometrisch-degressiven Abschreibung zulässig.

Fallbeispiel: Teilwertabschreibung

Sachverhalt

M hat vor mehreren Jahren eine Mehrheitsbeteiligung an der inländischen Kapitalgesellschaft T erworben. Nachdem T im Geschäftsjahr 2010 durch den Ausfall eines Großkunden in wirtschaftliche Schwierigkeiten geraten ist, sieht sich M veranlasst, die Beteiligung im Jahresabschluss um 50 % abzuschreiben. Es ist von einer voraussichtlich dauerhaften Wertminderung auszugehen. Auch steuerlich liegen die Voraussetzungen für eine Teilwertabschreibung vor.

Lösung

Handelsrechtlich hat M keine Wahl: Wegen der dauernden Wertminderung muss er die Beteiligung auf den niedrigeren beizulegenden Wert abschreiben (§ 253 Abs. 3 S. 3 HGB).

Abschreibungspflicht

Steuerbilanz

Gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG hat der Steuerpflichtige im Falle einer voraussichtlich dauernden Wertminderung ein Abschreibungswahlrecht. Nach Auffassung der Finanzverwaltung (BMF 12.3.10, BStBl 10 I, 239, Tz. 15) hat der Steuerpflichtige in der Steuerbilanz ein Wahlrecht, welches

Abschreibungswahlrecht

auch abweichend von der Verfahrensweise in der Handelsbilanz ausgeübt werden kann.

Die Nichtabschreibung erscheint für M sinnvoll:

- Die Teilwertabschreibung wirkt sich nicht auf die steuerliche Bemessungsgrundlage aus (§ 8b Abs. 3 S. 3 KStG).
- Eine spätere Zuschreibung oder eine Veräußerung der Beteiligung über dem angesetzten Teilwert führt zu einer Effektivbesteuerung bis zu 5 % des ursprünglichen Abwertungsbetrags.

Fallbeispiel: Außerplanmäßige Abschreibung im Anlagevermögen

Sachverhalt

Die CS betreibt Copy-Shops in zahlreichen Städten in Deutschland. Bei einer routinemäßigen technischen Überprüfung eines von CS betriebenen Copy-Shops im Geschäftsjahr 2010 sind Bodenproben im Bereich des Grundstücks entnommen worden, auf dem die leeren Tonerkartuschen bis zur Entsorgung gelagert werden. Die Untersuchung der Proben hat eine erhebliche Belastung des Grundstücks mit giftigen Tonerrückständen ergeben. Da von dieser Belastung keine unmittelbare Umweltgefährdung ausgeht, hat die Umweltbehörde eine sofortige Sanierung nicht zur Auflage gemacht. Spätestens bei Stilllegung des Betriebs ist diese jedoch vorzunehmen.

Die CS schätzt die Sanierungskosten für das ihr gehörende Grundstück auf 50.000 EUR. Der Buchwert des Grundstücks entspricht den AK und beträgt 180.000 EUR. Nach den aktuellen Bodenrichtwerten geht die CS von einem Zeitwert in Höhe von 210.000 EUR aus. Bis zur Aufstellung des Jahresabschlusses wurden noch keine Sanierungsmaßnahmen eingeleitet.

Wie ist das Grundstück nach den Vorschriften des BilMoG im Jahresabschluss der CS zum 31.12.10 zu bewerten?

Lösung

Das BilMoG hat die Auslegung des Begriffs „voraussichtlich dauernde Wertminderung“ in § 253 Abs. 3 S. 3 HGB nicht geändert.

Vergleich Buchwert und beizulegender Wert

Zur Feststellung einer etwaigen Wertminderung des Grundstücks ist dessen Buchwert (180.000 EUR) mit seinem beizulegenden Wert zu vergleichen:

Der **beizulegende Wert** ermittelt sich als Differenz zwischen dem Marktwert des Grundstücks ohne Schadstoffbelastung (210.000 EUR) und den Sanierungskosten (50.000 EUR). Er beläuft sich auf 160.000 EUR. Es

ermittelt sich eine **Wertminderung** in Höhe von 20.000 EUR (= 180.000 EUR - 160.000 EUR).

Die Kontamination eines Grundstücks gilt als Ereignis, das zu einer voraussichtlich dauernden Wertminderung führt.

Fazit: Zum 31.12.10 ist eine außerplanmäßige Abschreibung des Grundstücks geboten (§ 253 Abs. 3 S. 3 HGB).

**Außerplanmäßige
Abschreibung**

Sachverhalt – Fortsetzung

Vor zwei Jahren hat die CS einen Hochleistungsdrucker zum Preis von 600.000 EUR angeschafft, der über sechs Jahre planmäßig linear abgeschrieben wird. Aufgrund eines inzwischen angebotenen Nachfolgemodells könnte eine vergleichbare Anlage zum 31.12.10 zum Preis von 300.000 EUR wiederbeschafft werden.

Wie ist der Hochleistungsdrucker nach den Vorschriften des BilMoG im Jahresabschluss der CS zum 31.12.10 zu bewerten?

Lösung

Auch im Fall des Hochleistungsdruckers liegt am Abschlussstichtag eine Wertminderung vor.

Der Wiederbeschaffungspreis eines vergleichbaren Anlageguts (300.000 EUR) liegt um 100.000 EUR unter den fortgeführten Anschaffungskosten von 400.000 EUR (600.000 EUR - 2 x 100.000 EUR).

Ob die Wertminderung als voraussichtlich dauernd einzustufen ist, beurteilt sich nach dem Verhältnis von beizulegendem Wert des Druckers heute und den fortgeführten Anschaffungskosten nach Ablauf der halben Restnutzungsdauer:

Wird der beizulegende Wert durch die planmäßige Abschreibung nicht erreicht, nimmt die h.M. eine voraussichtlich dauernde Wertminderung an. Andernfalls besteht nach den durch das BilMoG modifizierten Vorschriften für die Niederstbewertung des Anlagevermögens rechtsformübergreifend ein Abschreibungsverbot.

Im Fallbeispiel belaufen sich die fortgeführten Anschaffungskosten nach Ablauf der halben Restnutzungsdauer aus Sicht des Bewertungszeitpunkts (31.12.12) auf 200.000 EUR. Da dieser Betrag unter dem aktuell ermittelten beizulegenden Wert von 300.000 EUR liegt, kommt eine außerplanmäßige Abschreibung des Hochleistungsdruckers nicht in Betracht.

**Keine außer-
planmäßige
Abschreibung**

Fallbeispiel: Zuschreibungsgebot im Anlagevermögen

Sachverhalt

Die U-KG hat vor mehreren Jahren eine außerplanmäßige Abschreibung in Höhe von 400 TEUR auf ein kontaminiertes Betriebsgrundstück vorgenommen. Nach der Sanierung des Grundstücks verzichtete die U-KG in Ausübung des Wahlrechts gemäß § 253 Abs. 5 HGB a.F. auf die Zuschreibung. Der Buchwert des Grundstücks liegt am 31.12.09 mit 600 TEUR weiterhin 400 TEUR unter den Anschaffungskosten.

In der Steuerbilanz ist das Grundstück mit seinen Anschaffungskosten von 1.000 TEUR bewertet. Zum 31.12.10 stellt die U-KG erstmals einen Jahresabschluss nach den Vorschriften des BilMoG auf. Den Marktwert des Grundstücks schätzt die U-KG zum Abschlussstichtag auf 1.200 TEUR.

Wie ist das Grundstück im ersten Jahresabschluss nach BilMoG zu bewerten? Welche Anpassungsbuchungen sind vorzunehmen?

Lösung

Zuschreibungsgebot ab 1.1.10

Nach Wegfall des Zuschreibungswahlrechts gemäß § 253 Abs. 5 HGB a.F. ergibt sich zum 1.1.10 ein Zuschreibungsgebot. Mangels einer entsprechenden Übergangsregelung in Art. 67 EGHGB kann der niedrigere Wertansatz aus der Niederstwertabschreibung nicht beibehalten werden. Der Ertrag aus der Zuschreibung infolge des durch das BilMoG aufgehobenen Wertbeibehaltungswahlrechts ist gem. Art. 67 Abs. 7 EGHGB als außerordentlicher Ertrag auszuweisen. Die Bewertungsanpassung ist wie folgt zu buchen (Angaben in TEUR):

Datum	Konto	Soll	Haben
1.1.10	Grundstück	400	
	Außerordentliche Erträge		400

Sachverhalt – Variante

Abweichend vom Ausgangsfall sei angenommen, die U-KG habe die Niederstwertabschreibung erst im Geschäftsjahr 2009 unmittelbar nach der Kontamination des Grundstücks vorgenommen. Bereits zum 31.12.09 plant die U-KG eine Sanierung des Grundstücks. Dazu kommt es im Laufe des Geschäftsjahrs 2010. Dessen geschätzter Marktwert steigt daraufhin auf 1.200 TEUR.

Wie ist der Sachverhalt im ersten Jahresabschluss nach BilMoG zu beurteilen?

Lösung

Zum 31.12.09 ist das Grundstück im Wert gemindert. Eine Zuschreibung im Übergang auf die Vorschriften des BilMoG kommt nicht in Betracht.

Nach der Sanierung im Geschäftsjahr 2010 ist der Grund für die außerplanmäßige Abschreibung zum 31.12.10 weggefallen. Gemäß § 253 Abs. 5 HGB muss die U-KG zuschreiben. In der GuV führt die Zuschreibung zum Ausweis eines sonstigen betrieblichen Ertrags.

**Zuschreibungs-
pflicht**

Es ist wie folgt zu buchen (Angaben in TEUR):

Datum	Konto	Soll	Haben
31.12.10	Grundstück	400	
	Sonstige betriebliche Erträge		400

Fallbeispiel: Steuerrechtliche Mehrabschreibungen

Sachverhalt

U hat sein Betriebsgrundstück zum Preis von 5 Mio. EUR (inkl. Anschaffungsnebenkosten) erworben. Infolge der Übertragung stiller Rücklagen aus einer vorangegangenen Veräußerung von Immobilien belaufen sich die Anschaffungskosten des Grundstücks in der Steuerbilanz auf 3 Mio. EUR. Im handelsrechtlichen Jahresabschluss hat U die Übertragung der stillen Rücklagen durch eine steuerrechtliche Mehrabschreibung nach § 254 HGB a.F. aktivisch berücksichtigt.

U erfüllt die Größenkriterien einer mittelgroßen Kapitalgesellschaft i.S. des § 267 HGB. Das Unternehmen wendet in seinem Jahresabschluss für das Geschäftsjahr zum 31.12.10 erstmals die Vorschriften des BilMoG an. Das Geschäftsjahr entspricht dem Kalenderjahr.

Der kumulierte Ertragsteuersatz von U beträgt 30 %. Bei der Steuerabgrenzung ist von der Möglichkeit der Verrechnung aktiver und passiver latenter Steuern abzusehen.

Welche bilanziellen Möglichkeiten ergeben sich für U bei der Umstellung der Rechnungslegung zum 1.1.10 auf die Vorschriften des BilMoG?

Lösung

Variante 1: U darf nach Art. 67 Abs. 4 S. 1 EGHGB den nach § 254 HGB in der Handelsbilanz berücksichtigten Wertabschlag für das Grundstück nach den für die Abschreibung geltenden Vorschriften des HGB a.F. beibehalten. In dieser Variante ist eine Anpassung der Rechnungslegung nicht notwendig.

**Keine Anpassung
der Rechnungs-
legung**

Variante 2: Alternativ darf U das Grundstück mit seinen handelsrechtlichen Anschaffungskosten von 5 Mio. EUR ansetzen.

Unterfall 1: U hat den Bewertungsabschlag im Geschäftsjahr 2009 vorgenommen

**Erfolgswirksame
Korrektur**

- Der Bewertungsabschlag ist erfolgswirksam zu korrigieren (Art. 67 Abs. 4 S. 2 HS. 2 EGHGB)
- Es sind passive latente Steuern in Höhe von 600 TEUR erfolgswirksam abzugrenzen (die erfolgswirksame Korrektur folgt unmittelbar aus der Erfolgswirksamkeit des zugrunde liegenden Sachverhalts, auf den sich die Steuerabgrenzung bezieht).

Die Buchungen lauten (Angaben in TEUR):

Datum	Konto	Soll	Haben
1.1.10	Grundstück	2.000	
	Außerordentlicher Ertrag		2.000

Datum	Konto	Soll	Haben
1.1.10	Außerordentlicher Aufwand*	600	
	Passive latente Steuern		600

** Gemäß Art. 67 Abs. 7 EGHGB sind erfolgswirksame Effekte aus der Umstellung auf das BilMoG im außerordentlichen Ergebnis auszuweisen.*

Unterfall 2: U hat den Bewertungsabschlag in einem früheren Geschäftsjahr vorgenommen

**Erfolgsneutrale
Korrektur**

- Der Bewertungsabschlag ist erfolgsneutral gegen die Gewinnrücklagen zu korrigieren (Art. 67 Abs. 4 S. 2 HS. 1 EGHGB).
- Die Abgrenzung der passiven latenten Steuern erfolgt ebenfalls erfolgsneutral (Art. 67 Abs. 6 S. 2 EGHGB).

Die Buchungen lauten (Angaben in TEUR):

Datum	Konto	Soll	Haben
1.1.10	Grundstück	2.000	
	Gewinnrücklagen		2.000

Datum	Konto	Soll	Haben
1.1.10	Gewinnrücklagen	600	
	Passive latente Steuern		600

Fallbeispiel: Aufwandsrückstellungen

Sachverhalt

T ist ein von M in dessen HGB-Konzernabschluss einbezogenes Tochterunternehmen (TU). T hat vertraglich geschuldete Renovierungsarbeiten in den von M angemieteten Büroräumen im Geschäftsjahr 2009 nicht durchgeführt. Die Nachholung soll Mitte des kommenden Geschäftsjahrs erfolgen. Das TU rechnet mit Kosten in Höhe von 80 TEUR, für die es zum 31.12.09 eine Rückstellung angesetzt hat. Tatsächlich fallen am 15.3.10 Aufwendungen von 95 TEUR an.

Zum 1.1.09 hat T ferner mit einem Maschinenbauer einen Wartungsvertrag für eine Hochleistungsstanzmaschine abgeschlossen, der eine Generalüberholung mit Austausch der Verschleißteile in drei Jahren zum Preis von 750 TEUR vorsieht. Zum 31.12.09 wurde für diesen Vertrag eine Rückstellung in Höhe von 250 TEUR gebildet.

Der kumulierte Ertragsteuersatz von M beträgt 30 %. Unter dem bisherigen Bilanzrecht haben weder T noch M latente Steuern gebildet.

Wie sind die beiden Sachverhalte im Übergang auf die Vorschriften des BilMoG zu beurteilen?

Lösung

Unterlassene Renovierung

Die unterlassenen Renovierungsarbeiten begründen aus **Sicht von T** einen Erfüllungsrückstand aus dem Mietvertrag, für den eine Verbindlichkeitsrückstellung nach § 249 Abs. 1 S. 1 HGB zu bilden ist.

**Einzelabschluss:
Verbindlichkeits-
rückstellung**

Die Streichung der Ansatzwahlrechte für Aufwandsrückstellungen betrifft diese Rückstellung nicht. Fallen die Renovierungsaufwendungen im Geschäftsjahr 2010 an, ist die Rückstellung erfolgsneutral in Anspruch zu nehmen. Der Mehraufwand von 15 TEUR stellt einen sonstigen betrieblichen Aufwand dar, der das Betriebsergebnis belastet.

Aus **Konzernsicht** liegt eine Aufwandsrückstellung vor. Sie kann im Übergang auf die Vorschriften des BilMoG (Art. 67 Abs. 3 EGHGB) wie folgt behandelt werden:

**Konzernabschluss:
Aufwandsrück-
stellung**

- Fortführung nach den bisherigen Grundsätzen **oder**
- vollständige erfolgswirksame Auflösung über a.o. Erträge **oder**
- Kombination (teilweise Fortführung, teilweise Auflösung).

Wartungsvertrag

Die Verpflichtung aus dem Wartungsvertrag stellt als Teil eines schwebenden Geschäfts keine passivierungspflichtige Schuld dar.

Bei der für die Kosten der Generalüberholung gebildeten Rückstellung handelt es sich mithin um eine Aufwandsrückstellung nach § 249 Abs. 2 HGB

**Beibehaltung oder
Auflösung**

a.F. Sie kann nach Art. 67 Abs. 3 S. 1 EGHGB ganz oder teilweise beibehalten oder aufgelöst werden.

**Erfolgswirksame
Auflösung**

- Die **Auflösung** ist erfolgswirksam aufgrund der Bildung der Rückstellung in 2009 (Art. 67 Abs. 3 S. 2 HS. 2 EGHGB).
- **Beibehaltung** der Rückstellung (Art. 67 Abs. 3 S. 1 EGHGB):
 - Keine Anpassung der Bewertung (insbesondere keine Abzinsung),
 - keine weitere Zuführung zur Ansammlungsrückstellung,
 - anfallende Wartungsaufwendungen sind gegen die Rückstellung zu buchen, ein Mehraufwand ist als sonstiger betrieblicher Aufwand zu erfassen.

Fallbeispiel: Rückstellungen für Rückbaukosten

Sachverhalt

Die B-AG hat zu Beginn des Jahres 2006 in einer angemieteten Lagerhalle Ein- und Umbauten vorgenommen, die nach Ablauf des Mietvertrags zurückzubauen sind. Der zum 1.1.06 abgeschlossene Mietvertrag hat eine Laufzeit von zehn Jahren.

Die B-AG kalkuliert zum 31.12.06 auf Basis aktueller Preise mit Rückbaukosten in Höhe von 200TEUR. Aufgrund von Erfahrungen der Vergangenheit rechnet sie mit durchschnittlichen Kostensteigerungen von 3 % pro Jahr. Diese Erwartung bestätigt sich.

**Durchschnitts-
zinssätze für die
Abzinsung**

Während der Laufzeit des Mietvertrags veröffentlicht die Deutsche Bundesbank die nachfolgend dargestellten Durchschnittszinssätze der jeweils letzten sieben Jahre auf Basis einer um einen Aufschlag (AA-Rating) erhöhten Null-Kupon-Zinsswapkurve.

Durchschnittszinssätze der vergangenen sieben Jahre für Fristigkeiten von ... Jahren										
Jahr	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
2006	4,2 %	4,6 %	4,9 %	5,2 %	5,4 %	5,6 %	5,8 %	5,9 %	6,0 %	6,1 %
2007	4,4 %	4,8 %	5,1 %	5,4 %	5,6 %	5,8 %	6,0 %	6,1 %	6,2 %	6,3 %
2008	4,9 %	5,3 %	5,6 %	5,9 %	6,1 %	6,3 %	6,5 %	6,6 %	6,7 %	6,8 %
2009	4,7 %	5,1 %	5,4 %	5,7 %	5,9 %	6,1 %	6,3 %	6,4 %	6,5 %	6,6 %
2010	5,1 %	5,5 %	5,8 %	6,1 %	6,3 %	6,5 %	6,7 %	6,8 %	6,9 %	7,0 %
2011	5,4 %	5,8 %	6,1 %	6,4 %	6,6 %	6,8 %	7,0 %	7,1 %	7,2 %	7,3 %
2012	4,9 %	5,3 %	5,6 %	5,9 %	6,1 %	6,3 %	6,5 %	6,6 %	6,7 %	6,8 %
2013	5,1 %	5,5 %	5,8 %	6,1 %	6,3 %	6,5 %	6,7 %	6,8 %	6,9 %	7,0 %
2014	4,5 %	4,9 %	5,2 %	5,5 %	5,7 %	5,9 %	6,1 %	6,2 %	6,3 %	6,4 %
2015	4,3 %	4,7 %	5,0 %	5,3 %	5,5 %	5,7 %	5,9 %	6,0 %	6,1 %	6,2 %

1. Wie ist der Sachverhalt nach HGB a.F. und nach der Änderung der Bewertungsvorschriften durch das BilMoG zu beurteilen?
2. Wie ist die Rückstellungsbildung nach BilMoG in der GuV darzustellen?
3. Angenommen, die B-AG stellt ihre Rechnungslegung zum 1.1.10 auf die Vorschriften des BilMoG um. Welche Auswirkungen ergeben sich daraus für die Rückstellungsbewertung (ohne Berücksichtigung latenter Steuern)?

Lösung zu Frage 1

Beurteilung nach HGB a.F.

Für die Verpflichtung zum Rückbau der Ein- und Umbauten nach Ablauf des Mietvertrags ist eine Rückstellung nach § 249 Abs. 1 S. 1 HGB zu bilden.

Rückstellung nach § 249 HGB

Für die Bewertung der Rückstellung gilt:

- **Bewertungsmaßstab:** Erfüllungsbetrag; ob Kostensteigerungen zu berücksichtigen sind, ist umstritten. Die Bilanzierungspraxis favorisiert aus steuerlichen Gründen eine Bewertung auf Stichtagspreisniveau.
- **Abzinsung:** nein (Der Erfüllungsbetrag enthält keinen Zinsanteil.)
- **Art der Rückstellungsdotierung:** Verteilung des Erfüllungsbetrags über die Laufzeit des Mietvertrags

Die jährlichen Zuführungsbeträge sind als sonstige betriebliche Aufwendungen in der GuV zu erfassen.

Sonstige betriebliche Aufwendungen

Rückstellungsverlauf

Stichtag	Erwarteter Erfüllungsbetrag	Rückstellung nach HGB		
		Stand 1.1.	Zuführung	Stand 31.12.
31.12.06	200,0	0,0	20,0	20,0
31.12.07	206,0	20,0	21,2	41,2
31.12.08	212,2	41,2	22,5	63,7
31.12.09	218,5	63,7	23,8	87,4
31.12.10	225,1	87,4	25,1	112,6
31.12.11	231,9	112,6	26,6	139,1
31.12.12	238,8	139,1	28,1	167,2
31.12.13	246,0	167,2	29,6	196,8
31.12.14	253,4	196,8	31,2	228,0
31.12.15	261,0	228,0	32,9	261,0

* (Angaben jeweils in TEUR; Angaben sind gerundet)

Beurteilung nach BilMoG

1. Rückstellungsansatz: Keine Änderung

2. Rückstellungsbewertung

- **Bewertungsmaßstab:** Notwendiger Erfüllungsbetrag unter Einrechnung erwarteter Kostensteigerungen,
- **Abzinsung:** Geboten; die Abzinsungssätze ergeben sich aus der veröffentlichten Zinsstrukturkurve der Deutschen Bundesbank,
- **Art der Rückstellungsdotierung:** Verteilung des Erfüllungsbetrags über die Laufzeit des Mietvertrags.

Relevante Abzinsungssätze

Durchschnittszinssätze der vergangenen sieben Jahre für Fristigkeiten von ... Jahren										
Jahr	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
2006	4,2 %	4,6 %	4,9 %	5,2 %	5,4 %	5,6 %	5,8 %	5,9 %	6,0 %	6,1 %
2007	4,4 %	4,8 %	5,1 %	5,4 %	5,6 %	5,8 %	6,0 %	6,1 %	6,2 %	6,3 %
2008	4,9 %	5,3 %	5,6 %	5,9 %	6,1 %	6,3 %	6,5 %	6,6 %	6,7 %	6,8 %
2009	4,7 %	5,1 %	5,4 %	5,7 %	5,9 %	6,1 %	6,3 %	6,4 %	6,5 %	6,6 %
2010	5,1 %	5,5 %	5,8 %	6,1 %	6,3 %	6,5 %	6,7 %	6,8 %	6,9 %	7,0 %
2011	5,4 %	5,8 %	6,1 %	6,4 %	6,6 %	6,8 %	7,0 %	7,1 %	7,2 %	7,3 %
2012	4,9 %	5,3 %	5,6 %	5,9 %	6,1 %	6,3 %	6,5 %	6,6 %	6,7 %	6,8 %
2013	5,1 %	5,5 %	5,8 %	6,1 %	6,3 %	6,5 %	6,7 %	6,8 %	6,9 %	7,0 %
2014	4,5 %	4,9 %	5,2 %	5,5 %	5,7 %	5,9 %	6,1 %	6,2 %	6,3 %	6,4 %
2015	4,3 %	4,7 %	5,0 %	5,3 %	5,5 %	5,7 %	5,9 %	6,0 %	6,1 %	6,2 %

Rückstellungsverlauf

Stichtag	Erwarteter Erfüllungsbetrag	Zinssatz lt. Bundesbank	Barwert des Erfüllungsbetrags	Rückstellung nach BilMoG		
				Stand 1.1.	Zuführung	Stand 31.12.
31.12.06	261,0	6,0 %	154,5	0,0	15,4	15,4
31.12.07	261,0	6,1 %	162,5	15,4	17,1	32,5
31.12.08	261,0	6,5 %	167,9	32,5	17,9	50,4
31.12.09	261,0	6,1 %	185,0	50,4	22,8	73,2
31.12.10	261,0	6,3 %	192,3	73,2	22,9	96,1
31.12.11	261,0	6,4 %	203,6	96,1	26,1	122,2
31.12.12	261,0	5,6 %	221,6	122,2	32,9	155,1
31.12.13	261,0	5,5 %	234,5	155,1	32,5	187,6
31.12.14	261,0	4,5 %	249,8	187,6	37,2	224,8
31.12.15	261,0	-	261,0	224,8	36,2	261,0

Die Ermittlung der Rückstellungsbeträge für die unterschiedlichen Bewertungsstichtage sei für den 31.12.08 erläutert: Der erwartete Erfüllungsbetrag zum 31.12.15 (261 TEUR) ist mit dem von der Deutschen Bundesbank vorgegebenen Zins (6,5 %) abzuzinsen. Es ermittelt sich ein Barwert des Erfüllungsbetrags in Höhe von 167,9 TEUR. Hiervon sind zum 31.12.08 $\frac{3}{10} = 50,4$ TEUR als Rückstellung zu passivieren.

Lösung zu Frage 2

Es ist zwischen zwei Komponenten der erfolgswirksamen Fortschreibung von Rückstellungen zu unterscheiden:

Zwei Komponenten

- Erträge und Aufwendungen aus der Abzinsung sind im Finanzergebnis unter den sonstigen Zinsen und ähnlichen Erträgen bzw. unter den Zinsen und ähnlichen Aufwendungen zu erfassen und gesondert auszuweisen (§ 277 Abs. 5 S. 1 HGB).
- Die sonstigen erfolgswirksamen Fortschreibungen sind im Betriebsergebnis zu erfassen.

Erfassung im Finanzergebnis

Erfassung im Betriebsergebnis

Die Regelung zum Ausweis von Erträgen und Aufwendungen aus der Abzinsung lässt Raum für zwei Interpretationen:

- **Interpretation 1:** Gemeint ist die Differenz zwischen den jährlichen undiskontierten Zuführungen zur bzw. Auflösungen der Rückstellung und den tatsächlichen Zuführungen bzw. Auflösungen.
- **Interpretation 2:** Nur die jährliche Aufzinsung und ggf. ein Ertrag aus der Auflösung der Rückstellung wegen einer Zinssatzänderung sind im Finanzergebnis zu berücksichtigen.

Ausweis der Abzinsungseffekte und sonstigen Fortschreibungen nach Interpretation 1

Stichtag	Nomineller Erfüllungsbetrag	Operativer Aufwand	Barwert der Rückstellungszuführung	Zinsertrag	Zinsaufwand
31.12.06	261,0	26,1	15,4	10,7	0,0
31.12.07	261,0	26,1	17,1	9,0	0,0
31.12.08	261,0	26,1	17,9	8,2	0,0
31.12.09	261,0	26,1	22,8	3,3	0,0
31.12.10	261,0	26,1	22,9	3,2	0,0
31.12.11	261,0	26,1	26,1	0,0	0,0
31.12.12	261,0	26,1	32,9	0,0	-6,8
31.12.13	261,0	26,1	32,5	0,0	-6,4
31.12.14	261,0	26,1	37,2	0,0	-11,1
31.12.15	261,0	26,1	36,2	0,0	-10,1
Summe	-	261,0	261,0	34,4	-34,4

Ausweis der Abzinsungseffekte und sonstigen Fortschreibungen nach Interpretation 2

Stichtag	Barwert des Erfüllungsbetrags	Ertrag/Aufwand aus Abzinsung			operativer Aufwand	Buchwert Stand 31.12.
		Aufzinsung	Zins-änderung	Summe		
31.12.06	154,5	0,0	0,0	0,0	15,4	15,4
31.12.07	162,5	0,9	-0,1	0,8	16,2	32,5
31.12.08	167,9	2,0	-0,9	1,1	16,8	50,4
31.12.09	183,0	3,3	1,2	4,5	18,3	73,2
31.12.10	192,3	4,5	-0,7	3,7	19,2	96,1
31.12.11	203,6	6,1	-0,4	5,7	20,4	122,2
31.12.12	221,6	7,8	3,0	10,8	22,2	155,1
31.12.13	234,5	8,7	0,3	9,0	23,4	187,6
31.12.14	249,8	10,3	2,0	12,3	25,0	224,8
31.12.15	261,0	10,1	0,0	10,1	26,1	261,0
Summe	-	53,6	4,4	58,0	203,0	-

Lösung zu Frage 3

Zum 1.1.10 ist die Entfernungsrückstellung nach den Bewertungsvorschriften des BilMoG um 14,2 TEUR zu reduzieren:

Wertansatz nach HGB a.F.	87,4 TEUR
Wertansatz nach BilMoG	73,2 TEUR
Delta	14,2 TEUR

Welche Konsequenzen ergeben sich daraus?

Bedingtes Übergangswahlrecht

- Art. 67 Abs. 1 S. 2, 3 EGHGB sieht ein Wahlrecht vor, überdotierte Rückstellungen beizubehalten oder den überdotierten Betrag erfolgsneutral in die Gewinnrücklagen umzugliedern, wenn der Auflösungsbetrag bis zum 31.12.24 wieder anzusammeln wäre.
- Fraglich ist, ob die Regelung für alle Rückstellungen (so IDW RS HFA 28, Tz. 9) oder nur für Altersversorgungsverpflichtungen gilt. Folgt man der Ansicht des IDW, die im Einklang mit der herrschenden Auffassung steht, dann lautet die (optionale) Anpassungsbuchung wie folgt:

Datum	Konto	Soll	Haben
1.1.10	Entfernungsrückstellung	14,2	
	Gewinnrücklagen		14,2

- Zudem sind ggf. die latenten Steuern anzupassen.
- Bei Verzicht auf die Wertanpassung ist der Betrag der Überdeckung im Anhang anzugeben (Art. 67 Abs. 1 S. 4 EGHGB).

Fallbeispiel: Bewertung von Rentenverpflichtungen

Sachverhalt

Zur Erweiterung seiner Produktionsstätte erwirbt M & M ein Grundstück von der 60-jährigen Witwe B gegen Zahlung einer lebenslangen, monatlichen nachschüssigen Rente in Höhe von 2.000 EUR. Nach der aktuellen Sterbetafel hat Witwe B eine Lebenserwartung von 85 Jahren. M & M zahlt am Erwerbstichtag für langfristig aufgenommenes Fremdkapital Zinsen von 6 % p.a. Der Barwert der Kaufpreisverbindlichkeit ist nach BilMoG durch Anwendung der Vereinfachungsregelung des § 253 Abs. 2 S. 2 i.V. mit S. 3 HGB mittels Abzinsung mit einem durchschnittlichen Marktzinssatz bei einer angenommenen Restlaufzeit von 15 Jahren zu ermitteln. Die Deutsche Bundesbank hat diesen Zinssatz zum Erwerbstichtag anahmegemäß mit 4,8 % ermittelt.

Wie ist der Erwerb des Grundstücks nach HGB a.F. und nach den Vorschriften des BilMoG im Jahresabschluss der M & M abzubilden?

Lösung

Beurteilung nach HGB a.F.

Nach der bisherigen Regelung in § 253 Abs. 2 S. 1 HGB a.F. betragen die im Zugangszeitpunkt des Grundstücks zu passivierende Kaufpreisschuld und damit die AK der Immobilie 310.414 EUR.

**§ 253 Abs. 2 S. 1
HGB a.F.**

Der Zugangswert ermittelt sich unter Vernachlässigung einer unterjährigen Verzinsung nach folgender Formel:

Zugangswert

$$\begin{aligned} & \text{Monatliche Rentenzahlung} \times \text{Rentenbarwertfaktor (0,5 \% ; 300 Monate)} \\ & = 2.000 \text{ EUR} \times 155,2069 \\ & = 310.414 \text{ EUR} \end{aligned}$$

Beurteilung nach BilMoG

Nach der Neuregelung in § 253 Abs. 2 S. 3 HGB betragen die im Zugangszeitpunkt des Grundstücks zu passivierende Kaufpreisschuld und damit die AK der Immobilie 349.042 EUR.

**§ 253 Abs. 2 S. 3
HGB**

Der Zugangswert ermittelt sich unter Vernachlässigung einer unterjährigen Verzinsung nach folgender Formel:

Zugangswert

Monatliche Rentenzahlung x Rentenbarwertfaktor (0,4 %; 300 Monate)
= 2.000 EUR x 174,5210
= 349.042 EUR

Ablösebetrag **Problematik:** Wie ist zu verfahren, wenn die Vertragsparteien eine Ablösungssumme festlegen, durch deren Zahlung die Rentenschuld abgelöst werden kann?

Beträgt diese im Beispiel 300.000 EUR, sind nach bisherigem Recht Grundstück und Rentenschuld mit diesem Ablösebetrag einzubuchen. Ob dies auch für die Neuregelung in § 253 Abs. 2 HGB gilt, erscheint fraglich, da die Vorschrift den anzuwendenden Abzinsungssatz ausdrücklich vorgibt.

Fallbeispiel: Übergangsregelung für Pensionsverpflichtungen

Sachverhalt

Zum 1.1.10 beläuft sich die Pensionsrückstellung auf 100 TEUR. Bei Anwendung der neuen Bewertungsvorschriften errechnet sich ein Rückstellungsbedarf in Höhe von 250 TEUR. Der Fehlbetrag beträgt somit 150 TEUR. Entsprechend der Übergangsregelung des Art. 67 Abs. 1 S. 1 EGHGB sind in den nächsten 15 Geschäftsjahren bis zum 31.12.24 jährlich mindestens 10 TEUR der Rückstellung zuzuführen. Zum 31.12.10 ermittelt sich gemäß § 253 Abs. 1 S. 2 HGB ein Erfüllungsbetrag von 265 TEUR.

Wie ist der Sachverhalt im Abschluss zum 31.12.10 nach den Vorschriften des BilMoG zu beurteilen?

Lösung

Aufwand von 25 TEUR **Pensionsaufwand:** Wird der Fehlbetrag in Höhe der gesetzlichen Mindestverpflichtung angesammelt, ist in der GuV für das Geschäftsjahr 2010 insgesamt ein Aufwand von 25 TEUR auszuweisen. Der Aufwand setzt sich zusammen aus der Erhöhung der Verpflichtung um 15 TEUR und der ratierlichen Verrechnung des Fehlbetrags von 10 TEUR.

Pensionsrückstellung: Zum 31.12.10 beträgt die bilanziell ausgewiesene Pensionsrückstellung 125 TEUR (Berechnung: Stand 1.1.10 (100 TEUR) + reguläre Zuführung (15 TEUR) + Ansammlung Fehlbetrag (10 TEUR)).

Sachverhalt – Variante

Zum 1.1.10 beläuft sich die Pensionsrückstellung auf 100 TEUR. Bei Anwendung der neuen Bewertungsvorschriften errechnet sich ein Rückstellungsbedarf in Höhe von 250 TEUR. Der Fehlbetrag beträgt somit 150 TEUR. Entsprechend der Übergangsregelung sind in den nächsten 15 Geschäftsjahren bis zum 31.12.24 jährlich mindestens 10 TEUR der Rückstellung zuzuführen. Zum 31.12.10 ermittelt sich gemäß § 253 Abs. 1 S. 2 HGB ein Verpflichtungsbetrag von 235 TEUR.

Wie ist der Sachverhalt im Abschluss zum 31.12.10 nach den Vorschriften des BilMoG zu beurteilen?

Lösung

Pensionsaufwand: Wird der Fehlbetrag in Höhe der gesetzlichen Mindestverpflichtung angesammelt, ist in der GuV für das Geschäftsjahr 2010 insgesamt ein Ertrag von 5 TEUR auszuweisen. Der Ertrag setzt sich zusammen aus der Verminderung der Verpflichtung um 15 TEUR und der ratierlichen Verrechnung des Fehlbetrags von 10 TEUR.

Ertrag von 5 TEUR

Pensionsrückstellung: Zum 31.12.10 beträgt die Pensionsrückstellung 95 TEUR (Berechnung: Stand 1.1.10 (100 TEUR) + reguläre Zuführung (-15 TEUR) + Ansammlung Fehlbetrag (10 TEUR)).

Fallbeispiel: Pensionsverpflichtungen und Planvermögen

Sachverhalt

Die B-AG hat für an ihre Mitarbeiter erteilte Pensionszusagen zum 31.12.09 (31.12.08) eine Rückstellung in Höhe von 5 Mio. EUR (4,5 Mio. EUR) ermittelt. Der Anstieg der Rückstellung resultiert aus neuen Anwartschaften der Mitarbeiter (0,3 Mio. EUR) und der Aufzinsung (0,2 Mio. EUR).

Um die Finanzierbarkeit des künftigen Mittelbedarfs sicherzustellen, hat sich das Unternehmen für eine Treuhandlösung entschieden. Diese weist folgende Merkmale auf:

Treuhandlösung

- Die B-AG wendet einem in der Rechtsform eines Vereins firmierenden Treuhänder auf freiwilliger Basis Vermögenswerte zu, die unwiderruflich und ausschließlich zur Finanzierung der Pensionsverpflichtungen der Gesellschaft dienen.
- Fällige Pensionszahlungen leistet die B-AG an die Berechtigten. Soweit die gezahlten Betriebsrenten ausfinanziert sind, leistet der Treuhänder eine Erstattung.
- Im Fall einer Insolvenz haben die Pensionsberechtigten einen unmittelbaren Anspruch auf Zahlung von Betriebsrenten durch den Treuhänder.

Zum 31.12.09 (31.12.08) weist das auf den Treuhänder übertragene Vermögen einen Buchwert von 3,1 Mio. EUR (2,7 Mio. EUR) und einen Marktwert von 4,5 Mio. EUR (3,0 Mio. EUR) auf. Vermögensumschichtungen sind nicht erfolgt. Die Buchwerterhöhung von 0,4 Mio. EUR geht auf die Übertragung von Vermögenswerten in das Planvermögen im Geschäftsjahr 2009 zurück.

Wie ist der Sachverhalt im Abschluss der B-AG zum 31.12.09 nach HGB a.F. und nach den Vorschriften des BilMoG abzubilden?

Lösung

Beurteilung nach HGB a.F.

**Verrechnungs-
verbot**

Allgemeine Grundsätze:

Nach dem Verrechnungsverbot des § 246 Abs. 2 HGB a.F. sind Treuhandvermögen und Pensionsverpflichtung unsaldiert auszuweisen. Das Treuhandvermögen ist zu Anschaffungskosten anzusetzen, die Pensionsverpflichtung mit dem ermittelten Rückstellungsbetrag.

Wertansätze zum 31.12.09 bzw. 31.12.08 (Vorjahreswert):

- Pensionsverpflichtung: 5 Mio. EUR (4,5 Mio. EUR)
- Treuhandvermögen: 3,1 Mio. EUR (2,7 Mio. EUR)

Aufwendungen und Erträge aus der Versorgungszusage in 2009:

- Personalaufwand: 0,5 Mio. EUR (= 5 Mio. EUR - 4,5 Mio. EUR)
- Ertrag aus Treuhandvermögen: 0 Mio. EUR (keine Ertragsrealisierung)
- Alternative: Der Aufwand aus den neuen Anwartschaften der Mitarbeiter (0,3 Mio. EUR) kann im Personalaufwand und der Zinsaufwand (0,2 Mio. EUR) im Finanzergebnis ausgewiesen werden.

Beurteilung nach BilMoG

Deckungsvermögen

Es liegt ein Fall des § 246 Abs. 2 S. 2 HGB vor:

Das auf den Treuhänder übertragene Vermögen dient ausschließlich der Erfüllung von Pensionsverpflichtungen der B-AG. Der Zugriff der Gläubiger auf das Treuhandvermögen ist ausgeschlossen. Im Falle einer Insolvenz der B-AG leistet der Treuhänder die Betriebsrenten. Das Unternehmen ist insoweit nicht mehr belastet.

Bilanzielle Konsequenzen zum 31.12.09:

Die Pensionsverpflichtung ist nach Kürzung um den Zeitwert des Planvermögens mit 0,5 Mio. EUR (= 5 Mio. EUR - 4,5 Mio. EUR) anzusetzen. Im Anhang sind die beiden Komponenten des Verpflichtungssaldos gesondert aufzuführen.

In der GuV ist für das laufende Geschäftsjahr ohne Berücksichtigung latenter Steuern ein Nettoertrag von 0,9 Mio. EUR auszuweisen.

Aufwand aus Rückstellungszuführung	- 0,5 Mio. EUR
+ Werterhöhung des Planvermögens in 2009	1,5 Mio. EUR
+ Nachholung der Zeitwertbewertung per 31.12.08*	0,3 Mio. EUR
- Zuführung zum Planvermögen	- 0,4 Mio. EUR
= Nettoertrag	0,9 Mio. EUR

* Unter der Voraussetzung des Übergangs zu den Vorschriften des BilMoG per 1.1.09 (Art. 66 Abs. 3 S. 6 EGHGB).

Erläuterungen

- Werterhöhung des Planvermögens = beizulegender Zeitwert 31.12.09 (4,5 Mio. EUR) - beizulegender Zeitwert 31.12.08 (3,0 Mio. EUR)
- Der Wertanstieg infolge der Übertragung von Vermögenswerten (0,4 Mio. EUR) ist abzuziehen.
- Nachholung der Zeitwertbewertung per 31.12.08 = beizulegender Zeitwert zum 31.12.08 (3,0 Mio. EUR) - Buchwert zum 31.12.08 (2,7 Mio. EUR).

Wertanstieg ist abzuziehen

Aufwendungen und Erträge aus der Versorgungszusage in 2009

Personalaufwand	- 0,3 Mio. EUR
Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge	+ 0,9 Mio. EUR
Außerordentlicher Ertrag	+ 0,3 Mio. EUR

Erläuterungen

- Personalaufwand = im Geschäftsjahr 2009 entstandene Anwartschaften der Mitarbeiter
- Zinsergebnis = Saldo aus dem Ertrag aus der Zeitwertbewertung des Planvermögens (1,1 Mio. EUR = 1,5 Mio. EUR – 0,4 Mio. EUR) und dem Aufwand aus der Aufzinsung der Rückstellung (-0,2 Mio. EUR)
- A.o. Ertrag = Ergebnis aus der Erstanwendung der Vorschriften zur Zeitwertbewertung von Planvermögen (Nachholung der Zeitwertbewertung per 31.12.08)

Fallbeispiel: Zeitwertbewertung von Planvermögen

Sachverhalt

Zum 31.12.10 beläuft sich die Pensionsverpflichtung auf 100 TEUR. Ein Fehlbetrag aus der Erstanwendung der neuen Bewertungsvorschriften besteht nicht. Zur Absicherung der Verpflichtung bringt das Unternehmen VG mit AK in Höhe von 110 TEUR in einen Treuhandfonds ein. Der beizulegende Zeitwert entspricht den AK.

Kein Fehlbetrag

Wie ist der Sachverhalt im Abschluss der B-AG zum 31.12.10 nach den Vorschriften des BilMoG zu beurteilen?

Lösung

Nach § 246 Abs. 2 S. 3 i.V. mit § 266 Abs. 2 HGB ist der die Verpflichtung übersteigende Betrag von 10 TEUR auf der Aktivseite in einem gesonderten Posten auszuweisen.

Gesonderter Posten auf der Aktivseite

Da der beizulegende Zeitwert die AK nicht übersteigt, kommt es zu keiner Ausschüttungssperre nach § 268 Abs. 8 S. 3 HGB.

Fallbeispiel: Umrechnung von Fremdwährungsgeschäften (1)

Sachverhalt

Am 31.3.10 hat die B-AG mit Sitz in Deutschland ihrem Tochterunternehmen in der Schweiz ein endfälliges Darlehen in Höhe von 500 TSFR mit einer Laufzeit von vier Jahren gewährt, welches im Finanzanlagevermögen ausgewiesen ist. Den Fremdwährungsbetrag hat die Hausbank der B-AG zur Verfügung gestellt. Das Darlehen ist mit 5 % p.a. zu verzinsen. Die Zinszahlung erfolgt jährlich zum 31.3. Der Kurs des Schweizer Franken hat sich zum Euro wie folgt entwickelt:

Datum	Kassakurs SFR pro EUR		
	Briefkurs	Geldkurs	Mittelkurs
31.3.10	1,510	1,490	1,500
31.12.10 - Variante 1	1,610	1,590	1,600
31.12.10 - Variante 2	1,410	1,390	1,400

Wie ist das Darlehen im Abschluss der B-AG zum 31.12.10 nach den Vorschriften des BilMoG zu bewerten? Die Durchschnittskurse des Zeitraums 31.3.10 bis 31.12.10 entsprechen jeweils den arithmetischen Mittelwerten der angegebenen Stichtagskurse.

Lösung

Fremdwährungsumrechnung zum 31.3.10

Die Darlehensforderung ist mit dem Devisenkassamittelkurs zum 31.3.10 von 1,500 SFR/EUR einzubuchen. Das ergibt einen Euro-Gegenwert von 333.333 EUR (500 TSFR/1,500 SFR/EUR). Einer Differenzierung zwischen Geld- und Briefkurs bedarf es aus Vereinfachungsgründen nicht.

Fremdwährungsumrechnung zum 31.12.10 – Variante 1

Einbuchung der Zinsen

Zinsforderung
**Fremdwährungs-
forderung**

- Zum 31.12.10 sind Zinsen in Fremdwährung von 18.750 SFR (5 % von 500.000 SFR für 9 Monate) zu erfassen.
- Die Zinsforderung ist zum Durchschnittskurs der Periode umzurechnen. Es ermittelt sich ein Zugangswert der Zinsforderung von 12.097 EUR (18.750 SFR / 1,55 SFR/EUR).
- Insgesamt beläuft sich die Fremdwährungsforderung (Darlehen plus Zinsen) zum 31.12.10 auf 518.750 SFR. Ihr Zugangswert in Euro beträgt 345.430 EUR (333.333 EUR + 12.097 EUR).

Stichtagsumrechnung und Niederstbewertung

- Die Umrechnung des Forderungsbetrags in Fremdwährung zum Devisenkassamittelkurs am Stichtag (§ 256a S. 1 HGB) ergibt einen Euro-Betrag von 324.219 EUR (518.750 SFR/1,60 SFR/EUR).

- Es ermittelt sich eine Wertminderung von 21.211 EUR (345.430 EUR - 324.219 EUR).
- Ist die Wertminderung voraussichtlich von Dauer, muss die Forderung abgeschrieben werden (§ 253 Abs. 3 S. 3 HGB), ansonsten besteht ein Abwertungswahlrecht (§ 253 Abs. 3 S. 4 HGB).

Fremdwährungsumrechnung zum 31.12.10 – Variante 2

Einbuchung der Zinsen

- Die Zinsforderung ist zum höheren Durchschnittskurs der Periode umzurechnen. Es ermittelt sich ein Zugangswert der Zinsforderung von 12.931 EUR (18.750 SFR/1,45 SFR/EUR). **Zinsforderung**
- Der Zugangswert der Fremdwährungsforderung (Darlehen plus Zinsen) zum 31.12.10 beträgt damit in Euro insgesamt 346.264 EUR (333.333 EUR + 12.931 EUR). **Fremdwährungsforderung**

Stichtagsumrechnung und Niederstbewertung

- Die Umrechnung des Forderungsbetrags in Fremdwährung zum Devisenkassamittelkurs am Stichtag (§ 256a S. 1 HGB) ergibt einen Euro-Betrag von 370.536 EUR (518.750 SFR/1,40 SFR/EUR).
- Es ermittelt sich eine Wertsteigerung von 24.272 EUR (370.536 EUR - 346.264 EUR).
- Da die Restlaufzeit der Kapitalforderung mehr als ein Jahr beträgt, darf der unrealisierte Währungsgewinn nicht erfasst werden (d.h. § 256a S. 2 HGB ist nicht anwendbar). Die Forderung ist somit zum 31.12.10 unverändert mit AK zu 333.333 EUR zu bewerten. **Kapitalforderung**
- Die Zinsforderung ist dagegen kurzfristiger Natur. Ihr währungsbedingter Wertanstieg darf – nach anderer Meinung muss – ausgewiesen werden (§ 256a S. 2 HGB). Er beträgt 462 EUR (18.750 SFR/1,40 SFR/EUR - 18.750 SFR/1,45 SFR/EUR). **Zinsforderung**

Fallbeispiel: Umrechnung von Fremdwährungsgeschäften (2)

Sachverhalt

U hat am 30.6.10 ein Darlehen in Höhe von 10.000.000 USD aufgenommen. Das Darlehen hat eine Laufzeit von zehn Jahren und ist jährlich mit 1.000.000 USD zu tilgen. Bei Aufnahme des Darlehens beträgt der Wechselkurs 1,50 USD je EUR. Zum 31.12.10 notiert der Dollar schwächer mit 1,60 USD je EUR.

Wie ist das Darlehen im Abschluss der B-AG zum 31.12.10 nach den Vorschriften des BilMoG zu bewerten?

Lösung

Wörtliche Auslegung des § 256a S. 2 HGB:

- Der Teil des Darlehens, der eine Restlaufzeit von mehr als einem Jahr aufweist (9 Mio. USD), ist zum Kurs von 1,50 USD je EUR umzurechnen.
- Für die im Jahr 2011 zu leistende Tilgungsrate (1 Mio. USD) muss der Kurs von 1,60 USD je EUR am Abschlussstichtag zur Anwendung kommen .
- Es ermittelt sich ein EUR-Gegenwert zum 31.12.10 von 6.625.000 EUR = $9.000.000 \text{ USD} / 1,50 \text{ USD/EUR} + 1.000.000 \text{ USD} / 1,60 \text{ USD/EUR}$.

Wird das Darlehen insgesamt unter Beachtung des Anschaffungswert (§ 253 Abs. 1 S. 1 HGB)- und Realisationsprinzips (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HS. 2 HGB) umgerechnet, beträgt sein Euro-Gegenwert 6.666.667 EUR = $10.000.000 \text{ USD} / 1,50 \text{ USD/EUR}$.

Vereinfachungs- lösung

Die Regelung nach § 256a S. 2 HGB soll auf Wunsch der beteiligten Kreise eine Vereinfachungslösung für kurzfristige Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten sein.

Konsequenz: Eine Umrechnung unter Beachtung des Anschaffungswertprinzips sollte ebenfalls zulässig sein.

Fallbeispiel: Umrechnung von Fremdwährungsgeschäften (3)

Sachverhalt

Die B-AG hat am 15.11.10 eine Rückstellung für eine Schadensersatzverpflichtung in Höhe von 1,5 Mio. USD gebildet. Auf Basis des Devisenkassamittelkurses am Einbuchungstag (1,50 USD je EUR) beläuft sich die Rückstellung auf 1 Mio. EUR.

Zum 31.12.10 beträgt der Devisenkassamittelkurs 1,60 USD je EUR. Die B-AG rechnet mit einer Dauer des Verfahrens von mindestens 16 Monaten.

Wie ist die Rückstellung im Abschluss der B-AG zum 31.12.10 nach den Vorschriften des BilMoG zu bewerten?

Lösung

- Rückstellungen sind aufzulösen, wenn der Grund hierfür entfallen ist (vgl. § 249 Abs. 2 S. 2 HGB).
- Nach der Regierungsbegründung zu 256a HGB soll das Höchstwertprinzip für Rückstellungen nicht gelten (Deutscher Bundestag, BT-DRS 16/10067, S.62).

Kein Höchstwert- prinzip

- Unabhängig von der Fristigkeit der ungewissen Verbindlichkeit hat daher die B-AG die Rückstellung zum 31.12.10 auf 937.500 EUR (1,5 Mio. USD/1,60 USD/EUR) zu reduzieren.

Fallbeispiel: Selbst geschaffene immaterielle VG des AV (1)

Sachverhalt

Die B-AG hat ein Verfahren entwickelt, das es erlaubt, bestimmte in ein Grundstück eingedrungene Schadstoffe mittels chemischer Substanzen zu binden und deren Diffusion in das Grundwasser zu verhindern. Aufgrund von Kostenvergleichsstudien geht die B-AG davon aus, dass sich durch Einsatz des inzwischen patentierten Verfahrens die Sanierungskosten der mit diesen Schadstoffen kontaminierten Grundstücke um 20 bis 25 % reduzieren lassen.

Im Zuge der Entwicklung des Verfahrens bis zur Marktreife sind folgende Aufwendungen angefallen:

Aufwendungen bis zur Marktreife

Bestandsaufnahme der am Markt verfügbaren Bodensanierungsverfahren	50 TEUR
Labortests zur Prüfung der Umweltverträglichkeit in Betracht kommender Bindemittel und Auswahl des Bindemittels	200 TEUR
Suche nach einer geeigneten Trägersubstanz, Analysen und Experimente zur Verbindung von Trägersubstanz und Bindemittel	400 TEUR
Praxistests der gefundenen Substanz auf Einsatzfähigkeit und Wirksamkeit	250 TEUR
Patent- und Anwaltsgebühren	50 TEUR

Die Aufwendungen sind in den Geschäftsjahren 2010 (350 TEUR) und 2011 (600 TEUR) angefallen. Nachdem die Suche nach einer geeigneten Trägersubstanz Ende 2010 abgeschlossen ist und erste Tests mit dieser Trägersubstanz vielversprechend verlaufen sind, beurteilen die Techniker die zunächst zweifelhafte Realisierbarkeit des Projekts positiv. Ende August 2012 ist das Verfahren marktreif.

1. Wie sind die angefallenen Aufwendungen nach HGB a.F. und nach BilMoG zu behandeln?
2. Wie lauten die Buchungen bei Ausübung des Aktivierungswahlrechts nach dem Gesamtkostenverfahren? Der Ertragsteuersatz der B-AG beträgt 30 %.
3. Wie hoch ist die Ausschüttungssperre, wenn die B-AG

- a) keine aktiven latenten Steuern ausweist,
- b) für einen Verlustvortrag 180 TEUR aktive latente Steuern berücksichtigt und

- 1) einen Nettoausweis praktiziert bzw.
- 2) aktive und passive latente Steuern jeweils gesondert bilanziert?

Lösung zu Frage 1

Beurteilung nach HGB a.F.

Aktivierungsverbot Das patentierte Bodensanierungsverfahren unterliegt als selbst erstellter immaterieller VG des AV dem Aktivierungsverbot des § 248 Abs. 2 HGB a.F. Alle angefallenen Aufwendungen sind sofort erfolgswirksam zu erfassen.

Beurteilung nach BilMoG

Explizites Aktivierungsverbot? **Prüfungsschritt 1:** Unterliegt das Bodensanierungsverfahren einem expliziten Aktivierungsverbot?

Das Bodensanierungsverfahren fällt nicht unter § 248 Abs. 2 S. 2 HGB.

Entstehen eines VG? **Prüfungsschritt 2:** Führen die Aufwendungen hochwahrscheinlich zu einem VG?

Das Bodensanierungsverfahren ist einzeln verwertbar und erfüllt damit die Kriterien eines VG.

Hochwahrscheinliches Entstehen des immateriellen VG (Ex-ante-Sicht):

- Ob das Bodensanierungsverfahren erfolgreich entwickelt wird, hängt von der technischen und wirtschaftlichen Realisierbarkeit des Projekts ab.
- Sie wird von den Technikern Ende 2010 bejaht.

Hinweis: In der Praxis empfiehlt sich eine ausführliche Dokumentation.

WG-Kriterien der Rechtsprechung Das Merkmal der Einzelverwertbarkeit erscheint als Beurteilungskriterium in vielen Fällen zu eng (Beispiel: ERP-Software). Geeigneter erscheinen die WG-Kriterien der Rechtsprechung. Nach der Rechtsprechung des BFH sind VG/WG durch die Merkmale Nutzenwert, Greifbarkeit, Übertragbarkeit und selbstständige Bewertbarkeit gekennzeichnet (z.B. Weber-Grellet, § 5 EStG, in: Schmidt, EStG, 29. Aufl., München 2010).

Nutzenwert:

- Ist zu bejahen.
- Bestätigung durch das breite Anwendungsspektrum und den (geschätzten) Marktwert.

Übertragbarkeit:

- Ist gegeben. Das Verfahren erfüllt das Merkmal der selbständigen Verwertbarkeit.

- Die Rechtsprechung verlangt daher lediglich Übertragbarkeit mit den Unternehmen.

Greifbarkeit: ist aufgrund der Abgrenzbarkeit des Sanierungsverfahrens vom GoF zu bejahen.

Selbstständige Bewertbarkeit: hängt vom Ergebnis der Prüfung 3 ab.

Prüfungsschritt 3: Fallen abgrenzbare HK während der Entwicklung des immateriellen VG an?

Abgrenzbare HK?

Aufgrund der Prüfung 2 scheiden alle Aufwendungen von einer Aktivierung als HK des immateriellen VG aus, die in 2010 angefallen sind.

Potenzielle Herstellungskosten:

- Patent- und Anwaltsgebühren (50 TEUR)
- Aufwendungen für Praxistests (250 TEUR)
- Teile der Aufwendungen für die Suche nach einer Trägersubstanz und für die Verbindung von Trägersubstanz und Bindemittel (400 TEUR)
- Von den letztgenannten Aufwendungen sind 100 TEUR in 2010 angefallen; sie sind nicht ansatzfähig.

Problematik: Die verbleibenden 300 TEUR könnten Forschungskosten (Suche nach einer Trägersubstanz) oder Entwicklungskosten sein.

Im Beispiel ist die Abgrenzungsfrage entschärft, da Ende 2010 die Träger-substanz gefunden ist. In der Praxis ist diese ausschließlich phasenorientierte Abgrenzung nur hinnehmbar, wenn Forschung und Entwicklung streng sequenziell erfolgen.

Sequenzielle Abfolge von Forschung und Entwicklung

Lösung Frage 2

Buchungen (Angaben in EUR)

Datum	Konto	Soll	Haben
Geschäftsjahr 2011	Selbst geschaffene immaterielle VG	600.000	
	Andere aktivierte Eigenleistungen		600.000

Datum	Konto	Soll	Haben
Geschäftsjahr 2011	Latenter Steueraufwand	180.000	
	Passive latente Steuern		180.000

Hinweis: Auf die Aktivierungsbuchung sind latente Steuern abzugrenzen, da nach § 5 Abs. 2 EStG für nicht entgeltlich erworbene Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ein Aktivierungsverbot besteht.

Lösung zu Frage 3a)

**Ausschüttungs-/
Abführungssperre**

Die Ausschüttungs- und Abführungssperre ermittelt sich als Differenz zwischen den aktivierten HK des immateriellen VG und den passivierten latenten Steuern.

Ergebnis: 420.000 EUR (= 600.000 EUR - 180.000 EUR)

Lösung zu Frage 3b) 1)

Zu erwarten ist eine Ausschüttungs- und Abführungssperre in Höhe von 600.000 EUR.

**Ausschüttungs-
sperre auch für akti-
ve latente Steuern**

Begründung: Da für aktive latente Steuern ebenfalls eine Ausschüttungssperre besteht, sind 780.000 EUR gegen Abfluss zu sperren. Davon sind die passiven latenten Steuern abzuziehen.

Konsequenz: Bei wörtlicher Auslegung des § 268 Abs. 8 HGB ergibt sich nur eine Ausschüttungssperre von 420.000 EUR, da keine aktiven latenten Steuern ausgewiesen werden.

Anmerkung: Diese Beurteilung ist abzulehnen, da sie dem Zweck der Ausschüttungsregelung nicht gerecht wird.

Lösung zu Frage 3b) 2)

Zu erwarten ist eine Ausschüttungs- und Abführungssperre in Höhe von 600.000 EUR.

**Aktive latente
Steuern übersteigen
nicht die passiven
latenten Steuern**

Begründung: Da für aktive latente Steuern ebenfalls eine Ausschüttungssperre besteht, sind 780.000 EUR gegen Abfluss zu sperren. Davon sind die passiven latenten Steuern abzuziehen. In diesem Fall werden zwar aktive latente Steuern ausgewiesen, diese übersteigen aber nicht die passiven latenten Steuern.

Konsequenz: Bei wörtlicher Auslegung ergibt sich wiederum keine zusätzliche Ausschüttungssperre für die im Wege der Verrechnung berücksichtigten aktiven latenten Steuern.

Anmerkung: Diese Beurteilung ist wegen der doppelten Berücksichtigung latenter Steuern abzulehnen.

Fallbeispiel: Selbst geschaffene immaterielle VG des AV (2)

Sachverhalt

Im laufenden Geschäftsjahr wurde die Website der B-AG neu gestaltet. Das erforderte folgende Maßnahmen:

Entwicklung eines Konzepts für den Inhalt, Aufbau und für die grafische Gestaltung der Website	20 TEUR
Programmierung der neuen Galerie mit zahlreichen Bildern und Videosequenzen zur Unternehmensgeschichte	36 TEUR
Realisierung eines Internet-Shops, in dem Produkte der B-AG online gekauft werden können	54 TEUR
Lizenzgebühr für eine Software, die ein sicheres Bezahlen im Internet erlaubt	30 TEUR

Der kumulierte Ertragsteuersatz der B-AG beträgt 30 %.

Wie sind die angefallenen Aufwendungen nach BilMoG zu behandeln?

Lösung

Prüfungsschritt 1: Führen die Aufwendungen höchstwahrscheinlich zu einem VG?

Gegen die VG-Eigenschaft könnte sprechen, dass die Website nicht einzeln, sondern nur mit dem Unternehmen insgesamt verwertet werden kann.

Fehlende Einzelverwertbarkeit?

Diese Auslegung ist zu eng:

- Danach wäre z.B. jede Individualsoftware – ob erworben oder erstellt – nicht aktivierungsfähig.
- Der BFH legt daher das Übertragbarkeitskriterium sehr weit aus. Einzelveräußerbarkeit ist nicht erforderlich; ausreichend ist stattdessen Übertragbarkeit zusammen mit dem Betrieb (BFH 26.5.82, BStBl 82 II, 695; BFH IV R 51/02, BFH/NV 04, 1393). So sind nur höchstpersönliche Vorteile oder solche Vorteile, von denen die Allgemeinheit nicht ausgeschlossen werden kann, nicht zusammen mit dem Betrieb übertragbar.
- Entscheidend wird daher sein, ob die Website mit dem Unternehmen als Ganzes übertragen werden kann und bei der Kaufpreisbemessung als Einzelheit ins Gewicht fällt (Greifbarkeit). Das ist zu bejahen.

Greifbarkeit ist zu bejahen

Zwischenergebnis: Die Website als solche erfüllt die VG-Eigenschaft.

Prüfungsschritt 2: Welche Aufwendungen stellen Herstellungskosten dar?

Grundsätzliches:

- Die Definition der Forschungs- und Entwicklungskosten in § 255 Abs. 2a HGB und ihre Konkretisierung in der Begründung des RegE lehnen sich eng an diejenige nach IAS 38 an.
- Es erscheint daher gerechtfertigt, die Beurteilung nach HGB in vergleichbaren Fällen an der Auslegung des IFRS auszurichten.

Beurteilung des Sachverhalts nach SIC 32/§§ 246, 248 HGB:

- **Konzeptionskosten:** Aktivierungsverbot; die Maßnahme ist ihrer Art nach der Forschungsphase zuzurechnen.
- **Programmierung der neuen Galerie:** Aktivierungsverbot; der Nachweis eines wirtschaftlichen Nutzens gemäß IAS 38.57(d) ist nicht möglich. Auch nach HGB ist die Aussicht auf einen Zukunftsnutzen ein konstitutives Merkmal eines VG.
- **Realisierung des Internet-Shops:** Die Annahme eines Aktivierungsgebots liegt nahe; es liegen Entwicklungskosten vor. Die Realisierbarkeit des Projekts sollte hochwahrscheinlich sein.
- **Erwerb einer Softwarelizenz:** Aktivierungspflicht (entgeltlicher Erwerb).

Ergebnis:

- Für den selbst geschaffenen Internetauftritt darf in der Bilanz der B-AG ein Betrag von 54 TEUR angesetzt werden.
- Nach § 274 HGB sind für diesen VG passive latente Steuern in Höhe von 16,2 TEUR (30 % von 54 TEUR) zu bilden, da gemäß § 5 Abs. 2 EStG für selbstgeschaffene immaterielle WG ein Aktivierungsverbot besteht.
- Für den Nettoertrag aus der Aktivierung des immateriellen VG von 37,8 TEUR (= 54 TEUR - 16,2 TEUR) besteht nach § 268 Abs. 8 S. 1 HGB eine Ausschüttungssperre.

Fallbeispiel: Herstellungskosten

Sachverhalt

Automobilzulieferer Z produziert Kurbelwellen. Am 31.12.10 liegen 5.000 Einheiten auf Lager. Bei ihrer Herstellung sind folgende Aufwendungen angefallen:

Fertigungseinzelkosten	50 EUR/Stück
Materialeinzelkosten	35 EUR/Stück
Material- und Fertigungsgemeinkosten	10 EUR/Stück
Wertverzehr des Anlagevermögens	15 EUR/Stück
Aufwendungen für betriebliche Altersversorgung und für allgemeine Verwaltung	7 EUR/Stück

In der Handelsbilanz will Z die Kurbelwellen in Höhe der Wertuntergrenze der HK bewerten. Auch steuerlich strebt er eine möglichst niedrige Bewertung an.

Lösung

Bewertung in der Handelsbilanz

In die HK einzubeziehen sind sämtliche Aufwendungen des Material- und Fertigungsbereichs sowie der Wertverzehr des AV (§ 255 Abs. 2 S. 1f. HGB). Die zum 31.12.10 auf Lager liegenden Kurbelwellen sind mit HK von 550 TEUR anzusetzen (5.000 Stück x 110 EUR/Stück).

Aufwendungen und Wertverzehr

Bewertung in der Steuerbilanz

Nach dem BMF-Schreiben vom 12.3.10 (BStBl 10 I, 239, Tz. 8) sind steuerlich ab dem Veranlagungszeitraum 2009 für die Kurbelwellen die vollen Herstellungskosten unter Einschluss der handelsrechtlich nicht aktivierungspflichtigen allgemeinen Verwaltungskosten und Sozialkosten anzusetzen.

Allgemeine Verwaltungs- und Sozialkosten

Einschränkend äußert sich das BMF-Schreiben vom 22.6.10 (BStBl 10 I, 597). Es ermöglicht in Wirtschaftsjahren, die vor der Veröffentlichung einer geänderten Richtlinienfassung enden, die bisherige Fassung der R 6.3 Abs. 4 EStR anzuwenden. Im Ergebnis kann damit der handelsrechtliche Wertansatz für die Kurbelwellen vorläufig für Zwecke der steuerlichen Gewinnermittlung übernommen werden.

Noch keine Abweichung zum Handelsrecht

Fallbeispiel: Herstellungskostenermittlung

Sachverhalt

E ist Hersteller elektronischer Bauteile und von Telekommunikationszubehör. Nach dem Verlust eines Großkunden ist der Absatz an Router im zurückliegenden Jahr deutlich eingebrochen. Daraufhin hat E die Produktion auf 50 % der Normalkapazität zurückgefahren. Abschlussprüfer und Management haben sich in Anlehnung an eine gängige Literaturmeinung darauf verständigt, eine Eliminierung von Leerkosten nur insoweit vorzunehmen, als die Istkapazität unter 70 % der Normalkapazität liegt.

Die nachstehende Übersicht enthält Angaben zur Routerproduktion des laufenden Geschäftsjahrs. Sämtliche Gemeinkosten haben Fixkostencharakter. E ermittelt die Herstellungskosten auf Basis der steuerlichen Wertuntergrenze.

Kostenart	ME/Periode	EUR/Periode	EUR/Periode	EUR/Stück
Normalkapazität der Produktionsanlage	5.000			
Istkapazität der laufenden Periode	2.500			
davon: Lagerbestand	800			
Einzelkosten pro Fertigungseinheit				60
Material- und Fertigungsgemeinkosten		120.000		
Abschreibung auf Fertigungsanlage		65.000		
Verwaltungsgemeinkosten (MGK, FGK)		83.000		
davon: Material- und Fertigungsbereich			40.000	
davon: Allgemeine Verwaltung			25.000	
davon: Vertrieb			18.000	

Wie sind die Router zu bewerten, wenn die Herstellungskostenermittlung auf Basis der Istkosten, der Normalkosten bzw. unter Eliminierung der Leerkosten aus dem Absinken der Istkapazität unter 70 % der Normalkapazität ermittelt werden?

Lösung

Herstellungskostenermittlung auf Basis von Istkosten

Istkosten Auf Basis der Istkosten ermitteln sich Herstellungskosten von 150 EUR je Router. Für die auf Lager produzierten 800 Einheiten ergibt sich damit ein Bestandswert von 120.000 EUR.

Kostenart	HK auf Basis von Istkosten (in EUR)				
	Perioden- kosten	Ist- Kapazität	Kosten/ Stück	Lager	HK
Einzelkosten	-	-	60	800	48.000
Material- und Fertigungsgemeinkosten	120.000	2.500	48	800	38.400
Abschreibung auf Fertigungsanlage	65.000	2.500	26	800	20.800
Verwaltungsgemeinkosten (MGK, FGK)	40.000	2.500	16	800	12.800
Summe	225.000	-	150	-	120.000

Herstellungskostenermittlung auf Basis von Normalkosten

Normalkosten Bei einer Verrechnung von Normalkosten reduzieren sich die Herstellungskosten auf 105 EUR je Router und die Bestandserhöhung reduziert sich auf 84.000 EUR.

Diese Kalkulation offenbart die Problematik der Istkostenrechnung. Die höhere Gemeinkostenaktivierung deutet auf einen wertvolleren VG hin. Tatsächlich ist sie das Ergebnis einer Überbewertung.

Kostenart	HK auf Basis von Normalkosten (in EUR)				
	Perioden- kosten	Normal- Kapazität	Kosten/ Stück	Lager	HK
Einzelkosten	-	-	60	800	48.000
Material- und Fertigungsgemeinkosten	120.000	5.000	24	800	19.200
Abschreibung auf Fertigungsanlage	65.000	5.000	13	800	10.400
Verwaltungsgemeinkosten (MGK, FGK)	40.000	5.000	8	800	6.400
Summe	225.000	-	105	-	84.000

Herstellungskostenermittlung nach Eliminierung von Leerkosten

Bei nachhaltig unterausgelasteten Kapazitäten genügt es, diejenigen Gemeinkostenanteile als Leerkosten zu eliminieren, die durch das Absinken der Kapazitätsauslastung unter 70 % der Normalkapazität verursacht werden. Das ergibt im Beispiel Herstellungskosten pro Router von 124 EUR und eine Zunahme des Vorratsbestands von 99.429 EUR.

Leerkosten

Kostenart	HK auf Basis von 70 % der Normalkosten (in EUR)				
	Perioden- kosten	Kapazität.	Kosten/ Stück	Lager	HK
Einzelkosten	-	-	60	800	48.000
Material- und Fertigungsgemeinkosten	120.000	3.500	34	800	27.429
Abschreibung auf Fertigungsanlage	65.000	3.500	19	800	14.857
Verwaltungsgemeinkosten (MGK, FGK)	40.000	3.500	11	800	9.143
Summe	225.000	-	124	-	99.429

Fallbeispiel: Disagio

Sachverhalt

Zur Finanzierung einer Betriebserweiterung hat die C-GmbH bei zwei Banken Darlehen zu folgenden Konditionen aufgenommen:

Aufnahme von Bankdarlehen

Bank A

Darlehensnennbetrag	3 Mio. EUR
Darlehenslaufzeit	10 Jahre
Verzinsung	4,5 % p.a.
Auszahlung	97 % = 2,91 Mio. EUR

Bank B

Darlehensnennbetrag	2 Mio. EUR
Darlehenslaufzeit	7 Jahre
Verzinsung	4,9 % p.a.
Auszahlung	98 % = 1,96 Mio. EUR

Lösung

Handelsbilanz

Wahlrecht nach § 250 Abs. 3 HGB Auch nach neuem Recht eröffnet § 250 Abs. 3 HGB ein Wahlrecht, das Disagio aus der Aufnahme einer Verbindlichkeit

- sofort erfolgswirksam zu behandeln oder
- als RAP zu aktivieren, der über die Laufzeit der Verbindlichkeit aufzulösen ist.

Eine unterschiedliche Ausübung des Wahlrechts bei den beiden Darlehen erscheint nicht begründbar (vgl. das durch das BilMoG neu eingeführte Stetigkeitsgebot für Ansatzmethoden in § 246 Abs. 3 HGB).

Steuerbilanz

Aktiver RAP Steuerrechtlich ist die Behandlung des Unterschiedsbetrags in der Steuerbilanz nicht ausdrücklich geklärt. Da es sich bei einem Disagio bzw. Damnum um vorgeleisteten zinsähnlichen Aufwand handelt, nimmt das steuerrechtliche Schrifttum überwiegend einen aktiven Rechnungsabgrenzungsposten an oder verneint diesen zumindest nicht ausdrücklich (ausführlich Federmann in HHR, § 5 EStG Rz. 1949). Wie für die anderen aktiven Rechnungsabgrenzungsposten besteht gemäß § 5 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG Ansatzpflicht (vgl. BFH 24.5.84, BStBl 84 II, 747).

Konsequenz: Die C-GmbH muss beide Disagien in der Steuerbilanz über die Laufzeit der jeweiligen Verbindlichkeit abgrenzen.