

## Neue Bilanzregeln für den steuerlichen Jahresabschluss

Die wesentlichen Neuregelungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) sind zwar erstmals für nach dem 31.12.2009 beginnende Wirtschaftsjahre anzuwenden und damit grundsätzlich für die Jahresabschlüsse 2010. Ein Wahlrecht ermöglicht jedoch ihre Anwendung bereits für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2008 enden, also insbesondere für das kalendergleiche Wirtschaftsjahr 2009. Das Wahlrecht umfasst alle Neuregelungen. Die Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit zwischen Handels- und Steuerbilanz gilt hingegen bereits für nach 2008 endende Wirtschaftsjahre und damit für den anstehenden Jahresabschluss 2009.

Das BMF hat sich mit Schreiben vom 12.03.2010 (IV C 6 - S 2133/09/10001) zu den Änderungen geäußert, wonach Unternehmer steuerliche Wahlrechte in der Steuer- und in der Handelsbilanz 2009 nicht mehr übereinstimmend ausüben müssen, da die umgekehrte Maßgeblichkeit abgeschafft wurde. Nachfolgend die wichtigsten Eckpunkte in der Übersicht.

Nunmehr ist zum Schluss des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist. Eine Ausnahme hiervon gilt, wenn bei Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts ein anderer Ansatz gewählt wird (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG).

**Faustregel:** Das allgemeine Maßgeblichkeitsgebot besteht fort: Die handelsrechtlichen Bilanzierungen sind dem Grunde und der Höhe nach für die Steuerbilanz maßgebend, sofern das Steuerrecht keine abweichenden Bilanzierungsregeln wie, z.B. Verbot von Drohverlustrückstellung oder Teilwert-AfA nur bei dauernder Wertminderung, vorsieht.

<b>Handelsbilanz</b>	<b>Steuerbilanz</b>
Aktivierungsgebote und wahlrecht	- Aktivierungsgebote, sofern keine Sonderregelungen bestehen
Passivierungsgebote	Passivierungsgebote
Passivierungsverbote und wahlrechte	- Passivierungsverbote

## **Für den Ansatz in der Steuerbilanz bedeutet dies nun, dass**

- handelsrechtliche Grundsätze zur Aktivierung, Passivierung und Bewertung der einzelnen Bilanzposten weiterhin für die steuerliche Gewinnermittlung maßgeblich sind und
- handelsrechtliche Bilanzansätze insbesondere durch die folgenden Bewertungsvorbehalte durchbrochen werden:
  - Verrechnungsverbot von Posten der Aktiv- und Passivseite (§ 5 Abs. 1a EStG),
  - Ansatzverbot für selbstgeschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter (§ 5 Abs. 2 EStG),
  - Ansatzverbot für Verpflichtungen unter der Bedingung des Anfalls künftiger Einnahmen oder Gewinne (§ 5 Abs. 2a EStG),
  - verspäteter Ansatz von Rückstellungen wegen Verletzung fremder Schutzrechte (§ 5 Abs. 3 EStG),
  - begrenzter Ansatz für Rückstellungen für Dienstjubiläen (§ 5 Abs. 4 EStG),
  - Ansatzverbot für Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften sowie für künftige Anschaffungs- und Herstellungskosten (§ 5 Abs. 4a und 4b EStG),
  - Vorschriften über Entnahmen, Einlagen, Bilanzänderung und Betriebsausgaben (§ 6 EStG),
  - steuerliche Bewertungsansätze (§ 6 EStG),
  - Pensionsrückstellungen (§ 6a EStG),
  - steuerliche Abschreibungen (§ 7 EStG).
- Aktivierungsgebote und -wahlrechte führen zu Aktivierungsgeboten in der Steuerbilanz, sofern dies nicht durch eine steuerrechtliche Regelung ausgeschlossen ist. So führt das Aktivierungswahlrecht in der Handelsbilanz bei selbstgeschaffenen immateriellen Wirtschaftsgütern nach § 5 Abs. 2 EStG nicht zu einem Aktivierungsgebot in der Steuerbilanz.
- Handelsrechtliche Passivierungsgebote sind vorbehaltlich der Steuervorschriften auch für die steuerliche Gewinnermittlung maßgeblich.
- Handelsrechtliche Passivierungsverbote und -wahlrechte führen zu Passivierungsverboten in der Steuerbilanz.
- Bewertungswahlrechte ohne eine eigenständige steuerliche Regelung wirken wegen des maßgeblichen Handelsbilanzansatzes auch auf den Wertansatz in der Steuerbilanz. Das gilt z.B. für die Festwert- und Gruppenbewertung.
- Rückstellungsgebote für Pensionszusagen gelten auch für die steuerliche Gewinnermittlung, sie sind aber durch § 6a EStG eingeschränkt.
- Wertansätze können durch steuerliche Sonderwahlrechte abweichend ausgeübt werden und sind nicht durch die Maßgeblichkeit der HGB-Grundsätze beschränkt. Das gilt z.B. für
  - die Übertragung stiller Reserven nach § 6b EStG,

- die Teilwert-AfA gem. § 6 Abs. 1 EStG für Anlage- und Umlaufvermögen bei voraussichtlich dauernder Wertminderung,
  - die außerplanmäßigen Abschreibungen in der Handelsbilanz, die aufgrund des erlaubten Verzichts nicht zwingend in der Steuerbilanz durch eine Teilwert-AfA nachzuvollziehen sind,
  - den Sofortabzug von Anschaffungs- oder Herstellungskosten bis 410 € für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens,
  - die Sammelpostenabschreibung bei beweglichen Anlagegütern mit Preisen zwischen 150,01 und 1.000 €,
  - die Aktivierung der Herstellungskosten mit dem Mindestansatz der produktionsbedingten Einzel- und Gemeinkosten nach R 6.3 EStR oder
  - eine Minderung der Anschaffungs- und Herstellungskosten um Zuschüsse nach R 6.5 Abs. 2 EStR.
- Wahlrechte, die auch steuerrechtlich bestehen, können unterschiedlich ausgeübt werden. Das wird dann vor allem durch steuerbilanzpolitische Ziele bestimmt, die zu einem möglichst geringen Gewinn führen. Das betrifft z.B.
    - die Verbrauchsfolge beim Vorratsvermögen Fifo und Lifo,
    - die degressive Abschreibung für bewegliche Anlagegüter und den Übergang von der degressiven zur linearen AfA sowie
    - die Bildung von gewillkürtem Betriebsvermögen für Wirtschaftsgüter mit einer betrieblichen Nutzung von 10 % bis 50 %, was die Option der degressiven AfA eröffnet.
  - Ansätze und die davon abweichende Ausübung steuerlicher Wahlrechte sind an bestimmte Dokumentationspflichten geknüpft.

Voraussetzung für die mögliche unterschiedliche Ausübung des Wahlrechts ist die Aufnahme des Wirtschaftsguts in ein besonderes, fortlaufend geführtes Verzeichnis mit Erwerbsdatum, Höhe der Anschaffungs- oder Herstellungskosten, Steuervorschrift und vorgenommene AfA als Teil der Buchführung (§ 5 Abs. 1 Satz 2 EStG). Eine besondere Form ist nicht vorgeschrieben. Die geforderten Angaben können sich auch aus Anlagenspiegel oder -verzeichnis sowie der Aufzeichnung für GwG ergeben, die evtl. um die bislang fehlenden Angaben erweitert wurden. Für Sonderbetriebsvermögen, Umwandlungsvorgänge nach dem UmwStG sowie für Steuerrücklagen ist keine gesonderte Aufzeichnung erforderlich.

**Tip:** Wird das besondere Verzeichnis nicht oder nicht vollständig geführt, ermittelt die Finanzverwaltung den Gewinn für das betreffende Wirtschaftsgut so, als wäre das Wahlrecht nicht ausgeübt worden.