

Beratung rund um das Geld: Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz

## Ein Thema in der Landwirtschaft?

Das Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – kurz BilMoG) ist die größte Reform des Handelsgesetzbuches (HGB) seit etwa 20 Jahren und ist erstmals für das Geschäftsjahr 2010 beziehungsweise das abweichende Geschäftsjahr 2010/11 – freiwillig auch bereits ein Jahr früher – anzuwenden.

Als wesentliche Schwächen der bisherigen HGB-Rechnungslegung wurden die zahlreichen Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte, die die Vergleichbarkeit der Jahresabschlüsse erschweren, sowie die steuerliche Einfärbung durch das Prinzip der umgekehrten Maßgeblichkeit gesehen. Unter anderem diese Schwächen wurden mit dem BilMoG beseitigt.

Die Regeln der handelsrechtlichen Rechnungslegung sind nicht von allen Unternehmen zu beachten. Im Umfeld der Landwirtschaft sind folgende betroffen:

- Kapitalgesellschaften (GmbH, e.G.)
- bestimmte Personengesellschaften (GmbH & Co. KG, KG, oHG)
- gewerbetreibende Einzelunternehmer (mit Umsatz von über 500.000 € und Gewinn über 50.000 €)

Achtung: Auch die Viehhaltungskooperation („51a-Gesellschaft“), die in der Gesellschaftsform einer KG geführt wird, unterliegt dem Handelsrecht und hat damit die Regelungen des BilMoG anzuwenden.

Nicht betroffen von den Neueregungen sind die Einzelunternehmer sowie die Gesellschaften bürgerlichen Rechts (GbR), die Land- und Forstwirtschaft betreiben. Diese können weiter wie bisher nach den Regelungen des Einkommensteuerrechts (§ 4 Abs. 1 EStG) ihre Bilanzen beziehungsweise Einnahmen-Überschuss-Rechnungen erstellen. Für sie ändert sich nahezu nichts.

### Die Handels- und Steuerbilanz

Die Unterscheidung von Handels- und Steuerbilanz ist außerordentlich wichtig:

- Die Handelsbilanz wird benötigt als Grundlage für alle gesellschaftsrechtlich relevanten Vorgänge (Gewinnverteilung, Ausschüttung, Kapitalkontenermittlung, Abfin-



Auch Viehhaltungskooperationen, die in der Gesellschaftsform einer KG geführt werden, unterliegen dem Handelsrecht.

dungsberechnungen und so weiter).

- Bei Verpflichtung zur Veröffentlichung im elektronischen Handelsregister ist allein die Handelsbilanz maßgeblich.
- Grundlage für die Beurteilung der wirtschaftlichen Situation eines Betriebes durch eine Bank (Rating) ist grundsätzlich allein die Handelsbilanz.
- Die Steuerbilanz dient einzig und ausschließlich der Ermittlung der Grundlagen für die Besteuerung. Sie ist dem Finanzamt einzureichen.

Auch bisher hatten die oben genannten Gesellschaften und Gewerbebetriebe bereits die Regelungen des HGB zu beachten. Das bedeutet, dass auch bisher bereits eine Handelsbilanz sowie eine Steuerbilanz aufgestellt werden mussten. Im Bereich der kleinen Kapital- und Personengesellschaften gab es jedoch kaum zwingende Differenzen zwischen der Handels- und Steuerbilanz, sodass meist eine sogenannte Einheitsbilanz erstellt wurde. Sollten doch kleinere Unterschiede bestehen, konnten diese in einer



Einzelunternehmer sowie Gesellschaften bürgerlichen Rechts, die Land- und Forstwirtschaft betreiben, sind nicht von der Neuerung betroffen.

Übergangsrechnung relativ einfach dargestellt werden.

An dieser Stelle sei darauf hingewiesen, dass Bezugsgrößen in Gesellschaftsverträgen aufgrund der bisherigen Aufstellung von Einheitsbilanzen häufig nicht eindeutig bestimmt sind („Gewinn“ oder „Bilanz“). Auch Tantiemenvereinbarungen beinhalten häufig noch Bestimmungen, die sich auf eine Steuerbilanz beziehen. Diese Verträge sollten geprüft und gegebenenfalls angepasst werden.

### Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz

Die bisherige Einheitsbilanz wurde im Wesentlichen durch den Grundsatz der umgekehrten Maßgeblichkeit ermöglicht. Der Grundsatz besagt, dass bestimmte steuerliche Wahlrechte nur dann in der Steuerbilanz ausgeübt werden konnten, wenn sie auch in der Handelsbilanz vorgenommen wurden. Dadurch wurde die Handelsbilanz steuerlich eingefärbt. Mit dem BilMoG wurde diese umgekehrte Maßgeblichkeit abgeschafft. Damit sind zum Beispiel steuerliche Sonderabschreibungen sowie Übertragung von stillen Reserven (§ 6b EStG, Rücklage für Ersatzbeschaffung) in Zukunft nur noch in der Steuerbilanz zu buchen. In der Handelsbilanz dürfen sie nicht mehr erscheinen. Die Handelsbilanz wird hier zwingend von der Steuerbilanz abweichen.

Dabei gibt es Abweichungen, die sich im Zeitverlauf wieder auflösen, und solche, die sich nur dann auflösen, wenn bestimmte Sachverhalte eintreten.

### Sonderabschreibungen gemäß Paragraph 7g EStG

Zunächst ein Beispiel für eine Abweichung, die sich im Zeitverlauf wieder auflöst: Eine GmbH & Co. KG mit Geschäftsjahr = Kalenderjahr erwirbt am 10. Januar 2012 einen Schlepper für 150.000 €. Sie möchte im Jahr der Anschaffung die Sonderabschreibung gemäß § 7g EStG in Anspruch nehmen. Der Buchwert entwickelt sich bei einer Nutzungsdauer von acht Jahren, wie in Übersicht 1 dargestellt.

Das Beispiel zeigt, dass die Abschreibung in der Handelsbilanz li-

near erfolgt. In der Steuerbilanz wird im Jahr der Anschaffung eine Sonderabschreibung in Anspruch genommen. In den Folgejahren unterscheiden sich die Abschreibungen zwischen Handels- und Steuerbilanz nicht. Am Ende des Fünfjahreszeitraumes für die Sonderabschreibung ist in der Steuerbilanz der Restbuchwert auf die Restnutzungsdauer zu verteilen, wodurch die Abschreibung dann niedriger als in der Handelsbilanz ausfällt, der steuerliche Gewinn damit höher ist. Entsprechend der Gewinnauswirkung ist das Eigenkapital während der gesamten Nutzungsdauer des Schleppers in der Handelsbilanz höher als in der Steuerbilanz. Die Angleichung erfolgt erst wieder nach vollständiger Abschreibung.

### Übertragung stiller Reserven gemäß Paragraph 6b EStG

Nun ein Beispiel für eine Differenz, die sich nur unter bestimmten Voraussetzungen wieder auflöst:

Eine GmbH verkauft im Geschäftsjahr 2011 ein Stück Ackerland. Der Gewinn (Erlös abzüglich Buchwert) beträgt 100.000 €. Im Jahr 2012 erwirbt sie Ackerland im Wert von insgesamt 150.000 €. Steuerlich möchte sie Gebrauch von der Regelung des § 6b EStG machen und die stillen Reserven aus dem Verkauf auf den Zukauf übertragen.

Das Beispiel (Übersicht 2) zeigt, dass sich der Verkauf des Ackerlandes 2011 in der Handelsbilanz in voller Höhe auf den Gewinn auswirkt. In der Steuerbilanz hingegen wird diese Gewinnauswirkung durch die Einstellung der Rücklage neutralisiert. Der zugekaufte Grund und Boden wird in der Handelsbilanz mit den Anschaffungskosten ausgewiesen, in der Steuerbilanz jedoch nur mit den um die 6b-Rücklage geminderten Anschaffungs-

### Übersicht 2: Gewinnauswirkungen bei Ver- und Zukauf von Ackerland

	Gewinnauswirkung	
	Handelsbilanz	Steuerbilanz
Gewinn aus Verkauf	100.000	100.000
Einstellung Rücklage § 6b EStG	-	-100.000
Gewinnauswirkung 2011	100.000	0
Zukauf GuB 2012	0	0
Übertragung Rücklage § 6b EStG	-	0

  

	Buchwert GuB	
	Handelsbilanz	Steuerbilanz
Anschaffungskosten Zukauf GuB 2012	150.000	150.000
Übertragung Rücklage § 6b EStG	-	-100.000
Buchwert GuB Zukauf 2012	150.000	50.000

### Übersicht 1: Entwicklung des Buchwertes

	Buchwert		Gewinnauswirkung	
	Handelsbilanz	Steuerbilanz	Handelsbilanz	Steuerbilanz
Anschaffungskosten	150.000	150.000		
Sonderabschreibung		-30.000		
Normalabschreibung	-18.750	-18.750		
<b>Buchwert 31.12.2012</b>	<b>131.250</b>	<b>101.250</b>	<b>-18.750</b>	<b>-48.750</b>
Normalabschreibung	-18.750	-18.750		
<b>Buchwert 31.12.2013</b>	<b>112.500</b>	<b>82.500</b>	<b>-18.750</b>	<b>-18.750</b>
Normalabschreibung	-18.750	-18.750		
<b>Buchwert 31.12.2014</b>	<b>93.750</b>	<b>63.750</b>	<b>-18.750</b>	<b>-18.750</b>
Normalabschreibung	-18.750	-18.750		
<b>Buchwert 31.12.2015</b>	<b>75.000</b>	<b>45.000</b>	<b>-18.750</b>	<b>-18.750</b>
Normalabschreibung	-18.750	-18.750		
<b>Buchwert 31.12.2016</b>	<b>56.250</b>	<b>26.250</b>	<b>-18.750</b>	<b>-18.750</b>
Normalabschreibung	-18.750	-8.750		
<b>Buchwert 31.12.2017</b>	<b>37.500</b>	<b>17.500</b>	<b>-18.750</b>	<b>-8.750</b>
Normalabschreibung	-18.750	-8.750		
<b>Buchwert 31.12.2018</b>	<b>18.750</b>	<b>8.750</b>	<b>-18.750</b>	<b>-8.750</b>
Normalabschreibung	-18.750	-8.750		
<b>Buchwert 31.12.2019</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>-18.750</b>	<b>-8.750</b>

kosten. Diese Differenz bleibt so lange bestehen, bis irgendwann dieses zugekaufte Grundstück wieder veräußert wird.

### Feldinventar: Nicht zum Verkauf bestimmte Vorräte

Ein weiteres Beispiel für eine zwingende Abweichung durch steuerrechtliche Sonderregelungen stellt das Feldinventar dar: In einer GmbH, einer GmbH & Co. KG oder auch einer KG, die Landwirtschaft betreibt, konnte bisher auch in der Handelsbilanz auf die Bilanzierung des Feldinventars verzichtet werden. Steuerlich besteht diese Möglichkeit unverändert, handelsrechtlich ist aufgrund der Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit das Feldinventar zwingend zu aktivieren. Da wohl kaum jemand auf die Idee kommen wird, aufgrund der handelsrechtlichen Aktivierungspflicht das Feldinventar auch

steuerlich zu aktivieren, wenn er vorher die Befreiungsvorschrift in Anspruch genommen hat, wird es auch hier zu Differenzen zwischen Handels- und Steuerbilanz kommen. Dabei ist das Eigenkapital in der Handelsbilanz grundsätzlich höher als das in der Steuerbilanz. Gewinndifferenzen entstehen durch die Bestandsänderung des Feldinventars zwischen Beginn und Ende des Geschäftsjahres.

Dasselbe gilt für die steuerliche Befreiungsmöglichkeit von der Aktivierung der selbst gewonnenen, nicht zum Verkauf bestimmten Vorräte (Silofutter, Heu, Stroh). Auch diese sind zukünftig in der Handelsbilanz mit ihren Herstellungskosten zu aktivieren.

Bei Betrieben, die das Feldinventar bereits bisher in ihrer Einheitsbilanz bewertet hatten, ändert sich durch das BilMoG nichts. Hier werden für die Ermittlung der Bilanzwerte meist die vom BMELV herausgegebenen Standardherstellungskosten verwendet. Für die Handelsbilanz ist grundsätzlich die Bilanzierung mit den genau ermittelten Herstellungskosten vorgesehen. Glücklicherweise besteht allerdings in Fachkreisen Einigkeit darüber, dass auch für die Handelsbilanz die Standardherstellungskosten angesetzt werden können.

### Änderungen bei Rückstellungen

Wesentliche Veränderungen bringt das BilMoG im Bereich der Bewertung von langfristigen Rückstellungen (zum Beispiel Rückbau-

verpflichtungen für Biogas- oder Windkraftanlagen):

● Im Unterschied zum Steuerrecht sind bei der Berechnung des Rückstellungsbetrages im Handelsrecht zukünftige Preis- und Kostensteigerungen zu berücksichtigen. Im Steuerrecht dürfen nur die Preisverhältnisse zum Bilanzstichtag berücksichtigt werden – der Rückstellungsbetrag ist also grundsätzlich niedriger als im Handelsrecht.

● Sowohl im Handels- als auch im Steuerrecht sind Rückstellungen mit einer Laufzeit von mehr als einem Jahr abzuzinsen. Allerdings unterscheiden sich die Zinssätze, mit denen abzuzinsen ist: Im Steu-

### ZINSBAROMETER

Stand 23. Januar 2012

Die Zinsspannen am Kapitalmarkt nehmen zu. Das Zinsbarometer bietet lediglich erste Anhaltspunkte zur aktuellen Kapitalmarktsituation (ohne Gewähr). Bei den gekennzeichneten Zinssätzen können sich je nach persönlicher Verhandlungssituation deutliche Abweichungen ergeben.

Geldanlage	Zinsen %
Festgeld 10.000 €, 3 Monate <sup>1)</sup>	1,0 - 2,3
Bundesschatzbrief Typ A, 6 Jahre	0,82

**Kredite**  
Landwirtschaftliche Rentenbank<sup>2)</sup>  
% effektiv

(Sonderkreditprogramm) Maschinenfinanzierung	
6 Jahre Laufzeit, Zins 6 Jahre fest	2,07
langfristige Darlehen	
10 Jahre Laufzeit, Zins 5 Jahre fest	2,12
20 Jahre Laufzeit, Zins 10 Jahre fest	2,90

**Baugeld-Topkonditionen<sup>3)</sup>**  
Zins 10 Jahre fest 2,90 - 3,50  
Zins 15 Jahre fest 3,00 - 3,80

1) Marktausschnitt (100 % Einlagensicherung)  
2) Zinssatz Preisklasse A, Margenaufschlag 0,35 bis 2,85 %, je nach Bonität und Besicherung (7 Preisklassen)  
3) Quelle: www.capital.de (Spanne der Topkonditionen)

**Sorgentelefon**  
für landwirtschaftliche Familien  
mittwochs 8.00 bis 2.00 Uhr  
(043 1) 5 57 79 45 0  
sorgentelefon-online@web.de

erreicht sind es immer 5,5 %, im Handelsrecht kommt ein Durchschnittszinssatz der letzten sieben Jahre zur Anwendung. Dieser liegt momentan deutlich unter den steuerlichen 5,5 %, sodass die Abzinsung im Handelsrecht niedriger als im Steuerrecht ausfällt.

Das folgende Beispiel zeigt die Rückstellungsentwicklung in Handels- und Steuerbilanz. Es soll eine Rückstellung für eine Rückbaupflichtung gebildet werden. Im ersten Jahr der Rückstellungsbildung (2011) sollen die Kosten bei 200.000 € liegen. Bei einer Kostensteigerung von angenommenen 3 % liegen die Kosten im Zeitpunkt der voraussichtlichen Inanspruchnahme (2020) bei 261.000 €.

Die Übersicht 3 zeigt für dieses Beispiel, dass die Rückstellung in der Handelsbilanz über die gesamte Laufzeit höher als in der Steuerbilanz ist. Die handelsrechtlichen Zuführungen zur Rückstellung liegen in den Jahren 2011 bis 2016 über den steuerrechtlichen (steuerrechtlicher Gewinn ist höher als handelsrechtlicher Jahresüberschuss), von 2017 bis 2020 sind die steuerrechtlichen Zuführungen höher (handelsrechtlicher Jahresüberschuss ist höher als steuerrechtlicher Gewinn).

Eine Besonderheit im Bereich der Rückstellungen liegt bei den Pensionsrückstellungen. Auch hier unterscheidet sich die Ermittlung der Rückstellung in Handels- und Steuerrecht. Der Versicherungsmathematiker muss also in Zukunft zwei Werte ermitteln. Hier liegt erfahrungsgemäß der handelsrechtliche

### Übersicht 3: Rückstellungsentwicklungen in 1.000 Euro

	Handelsbilanz		Steuerbilanz	
	Zuführung	Rückstellung	Zuführung	Rückstellung
31.12.2011	17,0	17,0	12,4	12,4
31.12.2012	18,9	35,9	14,5	26,9
31.12.2013	20,9	56,8	16,8	43,7
31.12.2014	23,0	79,8	19,7	63,4
31.12.2015	25,2	150,0	22,7	86,1
31.12.2016	27,3	132,3	26,2	112,3
31.12.2017	29,4	161,7	30,1	142,4
31.12.2018	31,4	193,2	34,3	176,7
31.12.2019	33,2	226,3	39,5	216,2
31.12.2020	34,7	261,0	44,8	261,0

Ansatz deutlich über dem steuerrechtlichen Wert.

### Gestaltungsspielraum durch BilMoG

Die Finanzverwaltung lässt es ausdrücklich zu, dass handels- und steuerliche Wahlrechte nunmehr unabhängig voneinander ausgeübt werden können. Die meisten Anwendungsbereiche liegen dabei im Bereich der Bewertung von Anlage- und Umlaufvermögen. Hier gibt es zahlreiche Beispiele, von denen hier nur einige wenige genannt seien.

Bei der Bewertung von Feldinventar (siehe oben) und Vieh wird aus Vereinfachungsgründen gerne auf von der Finanzverwaltung beziehungsweise dem Bundeslandwirtschaftsministerium (BMELV) vorgegebene Standardwerte zurückgegriffen. Es gäbe allerdings auch die Möglichkeit, die Herstellungskosten einzeln exakt zu ermitteln. Möglicherweise ergäbe sich

damit ein deutlich höherer Wert, der in der Handelsbilanz zu einem höheren Eigenkapitalausweis führen würde.

Bei der Ermittlung der Herstellungskosten gibt es Positionen, für die es sowohl im Handelsrecht als auch im Steuerrecht ein Wahlrecht zu Einbeziehung gibt. Dieses Wahlrecht könnte unterschiedlich ausgeübt werden, sodass zum Beispiel handelsrechtlich ein höherer Wertansatz und damit ein höherer Eigenkapitalausweis erreicht werden könnte.

Im Bereich der Bewertung des Umlaufvermögens (Vorräte, Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe) gibt es verschiedene Bewertungsvereinfachungsverfahren. In Handels- und Steuerbilanz können verschiedene Verfahren zur Anwendung kommen.

**Kirsten Hettenhausen**  
Steuerberaterin  
wetreu LBB, Kiel

### FAZIT

Die Erstellung einer Einheitsbilanz wird in Zukunft grundsätzlich nicht mehr möglich sein. Handels- und Steuerbilanz werden bis auf wenige Ausnahmen zwingend voneinander abweichen. Zu weiteren Abweichungen kann es durch unterschiedliche Ausübung von Wahlrechten kommen. Zum einen bedeuten diese Abweichungen zwar höheren Aufwand (und damit höhere Kosten) bei der Erstellung der Jahresabschlüsse, zum anderen besteht dadurch aber auch die Möglichkeit, die Handelsbilanz unabhängig von der steuerlichen Situation zu gestalten. Ein möglichst hoher Jahresüberschuss ist zum Beispiel sinnvoll für ein gutes Rating bei der Bank oder bei einem angestrebten Verkauf des Unternehmens. Ein niedriger Jahresüberschuss hingegen könnte gewollt sein, wenn es um Abfindungen für ausscheidende Gesellschafter geht. Für diese Zwecke lohnt es sich sicherlich, über die Möglichkeiten, die das BilMoG bietet, nachzudenken. In jedem Fall sollten alle betroffenen Gesellschaften ihre gesellschaftsvertraglichen Regelungen (Gesellschaftsvertrag, Tantiemenvereinbarungen) daraufhin prüfen, ob Anpassungen durch das BilMoG erforderlich sind.



Der Verkauf von Ackerland kann sich in voller Höhe in der Handelsbilanz auf den Gewinn auswirken.

Fotos: Isa-Maria Kuhn