

Beilage

zum Mandanten-Rundschreiben 3/2013

Aktuelle Aspekte zur Erstellung des Jahresabschlusses zum 31.12.2012

1. Anforderungen an den Jahresabschluss – größenabhängige Erleichterungen
2. Steuerliche Rechnungslegung
3. Aktuelles aus Rechtsprechung und Verwaltung

1 Anforderungen an den Jahresabschluss – größenabhängige Erleichterungen

a) Größenabhängige Differenzierung

Die Anforderungen an den Jahresabschluss sind zunächst nach der Rechtsform gestaffelt:

An Einzelunternehmen und Personengesellschaften mit persönlich haftenden Gesellschaftern werden geringere Anforderungen gestellt als an die GmbH und die GmbH & Co. KG. Bei Letzteren erfolgt dann noch eine weitere Untergliederung nach der Größe des Unternehmens.

Die wichtigsten Aspekte sind in der folgenden Übersicht dargestellt:

	Freiberufler		gewerbliches Einzelunternehmen, OHG und KG				GmbH und GmbH & Co. KG			
	Regelfall	Wahlweise	ohne kfm. Geschäftsbetrieb*	Kleinst-Einzelunternehmen		Kleinst-gesellschaft	kleine Gesellschaft	mittlere Gesellschaft	große Gesellschaft	
				Wahlweise	Regelfall					Regelfall
Art der Gewinnermittlung	Einnahmenüberschussrechnung	Bilanzierung	Einnahmenüberschussrechnung	Einnahmenüberschussrechnung	Bilanzierung	Bilanzierung	Bilanzierung	Bilanzierung	Bilanzierung	Bilanzierung
Aufstellungsfrist	-	keine Vorgabe	-	-	innerhalb der „einem ordnungsgemäßen Geschäftsgang entsprechenden Zeit“		bis 30.6.2013		bis 31.3.2013	
Bilanzgliederung	-	keine Vorgabe	-	-	keine Gliederungsvorgabe		ganz stark verkürzte Gliederung	verkürzte Gliederung	ausführliche Gliederung nach § 266 HGB	
Gliederung der GuV	-	keine Vorgabe	-	-	keine Gliederungsvorgabe		ganz stark verkürzte Gliederung	ausführliche Gliederung nach § 275 HGB		
Anhang	-	nicht erforderlich	-	-	nein		nein	stark verkürzt	verkürzt	ausführlich
Lagebericht	-	nicht erforderlich	-	-	nein		nein		ja	
Offenlegung	-	nein	-	-	nein		ja			
E-Bilanz	nein	ja	nein	nein	ja		ja			

* Kein in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb notwendig.

Besonders hervorzuheben sind die in den folgenden beiden Abschnitten erläuterten Aspekte „Gewinnermittlungswahlrecht für kleine Einzelunternehmen“ und „Erleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften“.

b) Gewinnermittlungswahlrecht für kleine Einzelunternehmen

Einzelunternehmen, die an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen nicht mehr als 500 000 € Umsatzerlöse und 50 000 € Jahresüberschuss ausweisen, können alternativ zur Bilanz auch eine schlichte Einnahmenüberschussrechnung aufstellen.

Hinweis:

Die Wahl zwischen einer Bilanzierung und einer Einnahmenüberschussrechnung wird von verschiedenen Aspekten beeinflusst, so dass sorgfältig abzuwägen ist. Vorteil der Einnahmenüberschussrechnung ist aber, dass keine E-Bilanz erstellt werden muss. An die Wahl der Gewinnermittlungsmethode ist der Kaufmann drei Jahre gebunden.

Die dargestellten Grundsätze sind nur auf Einzelunternehmen bezogen, welche durch Kaufleute betrieben werden, da nur insoweit die Vorschriften des Handelsrechts gelten. Erfordert der Betrieb keinen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb (Kiosk o.Ä.), findet das Handelsrecht keine Anwendung und es braucht keine Buchführung eingerichtet zu werden.

c) Erleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften

Kleinstkapitalgesellschaften: Ein Unternehmen wird als Kleinstkapitalgesellschaft oder als Kleinst-GmbH & Co. KG eingestuft, wenn an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen jeweils zwei der folgenden drei Größenmerkmale nicht überschritten werden:

- **Bilanzsumme** (nach Abzug eines etwaigen Fehlbetrags): 350 000 €,
- **Umsatzerlöse:** 700 000 €,
- **Arbeitnehmerzahl** im Jahresdurchschnitt: 10 Personen.

Erfolgt eine solche Einstufung als Kleinst-Kapitalgesellschaft oder als Kleinst-GmbH & Co. KG, so können (Wahlrecht) folgende **Erleichterungen** in Anspruch genommen werden:

- Die **Gliederung der Bilanz** kann auf Buchstabenposten verkürzt werden. Damit ist folgende Mindestgliederung ausreichend:

Aktiva	Passiva
A. Anlagevermögen	A. Eigenkapital
B. Umlaufvermögen	B. Rückstellungen
C. Rechnungsabgrenzungsposten	C. Verbindlichkeiten
	D. Rechnungsabgrenzungsposten

- Die **Gewinn- und Verlustrechnung** (GuV) kann nach folgendem vereinfachtem Gliederungsschema aufgestellt werden:

1. Umsatzerlöse
2. Sonstige Erträge
3. Materialaufwand
4. Personalaufwand
5. Abschreibungen
6. Sonstige Aufwendungen
7. Steuern
8. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag

- Es besteht eine **Befreiung von der Aufstellung eines Anhangs**; Voraussetzung ist allerdings, dass folgende Angaben dann – soweit vorhanden – unterhalb der Bilanz gemacht werden: (1.) Haftungsverhältnisse, (2.) Angaben zu Vorschüssen und Krediten an Mitglieder der Geschäftsführung oder Aufsichtsorgane und (3.) bei Aktiengesellschaften und der KGaA auch Angaben zu eigenen Aktien;
- Kleinstkapitalgesellschaften und Kleinst-GmbH & Co. KG können wählen, mit welcher der folgenden Varianten sie ihre **Offenlegungspflicht** erfüllen möchten: (1.) (wie bisher) durch Veröffentlichung (Bekanntmachung der Rechnungslegungsunterlagen) oder (2.) durch Hinterlegung der Bilanz beim Bundesanzeiger, wobei dann interessierte Dritte auf Antrag und gebührenpflichtig eine Abschrift der Bilanz verlangen können.

Diese Erleichterungen gelten erstmals für Jahresabschlüsse, die sich auf einen nach dem 30.12.2012 liegenden Abschlussstichtag beziehen, also im Regelfall erstmals für den **Jahresabschluss zum 31.12.2012**.

Hinweis:

Auch für die Kleinstkapitalgesellschaften gelten unverändert **alle Erleichterungen, die den sog. kleinen Kapitalgesellschaften** gewährt werden (wie z.B. die Möglichkeit des Verzichts auf die Aufstellung eines Lageberichts und der Wegfall der gesetzlichen Prüfungspflicht durch einen Wirtschaftsprüfer oder vereidigten Buchprüfer), weil Kleinstkapitalgesellschaften als eine Teilmenge der kleinen Kapitalgesellschaften definiert werden.

Gerade im Hinblick auf die im Bundesanzeiger zu veröffentlichenden Daten sind die Erleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften wichtig. Von Bedeutung ist, dass durchaus auch für diese Kleinstkapitalgesellschaften ein ausführlicher Jahresabschluss aufgestellt werden kann, um z.B. gegenüber den Gesellschaftern oder der Hausbank ausreichende Informationen zu geben. Der zur Veröffentlichung bestimmte Jahresabschluss kann dann nach den vereinfachten Regeln für Kleinstkapitalgesellschaften aufgestellt werden.

d) Handelsrechtliche Bilanzpolitik

Die bilanzrechtlichen Zielsetzungen können unterschiedlich sein. Bei Kapitalgesellschaften und bei der GmbH & Co. KG muss beachtet werden, dass der Jahresabschluss im Bundesanzeiger für jedermann einsehbar veröffentlicht werden muss. So können im Hinblick auf eine Pflicht zur **Publizität des Jahresabschlusses** ein niedriger Jahresüberschuss oder eine Verringerung des Informationsgehalts, z.B. durch Zusammenfassung von bestimmten Positionen der GuV oder gar der Verzicht auf eine Veröffentlichung der GuV bei kleinen Gesellschaften, erstrebenswert sein. Zunehmend werden Jahresabschlüsse von interessierten Dritten, z.B. Konkurrenten oder Arbeitnehmern, eingesehen (www.unternehmensregister.de).

Geht es dagegen um eine möglichst positive Darstellung der wirtschaftlichen Lage, z.B. gegenüber Kreditgebern oder potenziellen Gesellschaftern, sind ein möglichst positives Jahresergebnis und ein günstiges Bilanzbild erstrebenswert.

Hinweis:

Bei der GmbH und bei der GmbH & Co. KG hat die Bilanzpolitik auf Grund der Jahresabschlusspublizität eine große Bedeutung. In diesen Fällen sollte sorgfältig geprüft werden, ob und in welchem Umfang von **Offenlegungserleichterungen** Gebrauch gemacht werden kann. So braucht z.B. eine kleine Kapitalgesellschaft bzw. GmbH & Co. KG die GuV nicht offenzulegen.

2 Steuerliche Rechnungslegung

a) Ausübung steuerlicher Wahlrechte unabhängig von der Handelsbilanz

Bei Gewerbetreibenden bildet das Ergebnis der Handelsbilanz grundsätzlich den Ausgangspunkt der Ermittlung des steuerlichen Gewinns (sog. **Maßgeblichkeitsgrundsatz**). Aus diesem Grunde müssen bei bilanzrechtlichen Gestaltungen immer auch die steuerlichen Aspekte geprüft bzw. umgekehrt bei steuerlich motivierten Maßnahmen auch deren Auswirkungen in der Handelsbilanz beachtet werden.

Allerdings sind steuerliche Wahlrechte und Sonderabschreibungen unabhängig von der Handelsbilanz nur in der steuerlichen Gewinnermittlung abzubilden. Dies betrifft z.B.:

- Ansparrücklagen und Sonderabschreibungen für kleinere Betriebe nach § 7g EStG;
- Übertragung von bei Grundstücksveräußerungen realisierten Gewinnen auf Grundstückserwerbe oder Einstellung in Rücklagen zur späteren Übertragung (§ 6b EStG);
- steuerliche Sonderabschreibungen für Denkmalobjekte (§ 7i EStG).

Hinweis:

Liegen solche Sachverhalte vor, laufen Handelsbilanz und steuerliche Gewinnermittlung auseinander und es müssen z.B. zwei verschiedene Abschreibungsberechnungen durchgeführt werden. Die von der Handelsbilanz abweichenden Ansätze in der steuerlichen Gewinnermittlung müssen in einer Nebenrechnung zur Steuererklärung dargestellt und von Jahr zu Jahr fortgeschrieben werden. Alternativ kann auch eine eigenständige Steuerbilanz aufgestellt werden, die dem Finanzamt vorgelegt wird.

b) E-Bilanz

Wird der Gewinn durch Bilanzierung ermittelt, so ist nach den nunmehr bestehenden gesetzlichen Vorgaben **die Bilanz und die GuV nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz elektronisch an die Finanzverwaltung zu übermitteln**. Die zu übermittelnden Daten werden als E-Bilanz bezeichnet. Betroffen ist hiervon erstmals der Jahresabschluss für das Jahr 2012 bzw. bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr der Abschluss für 2012/2013.

Hinweis:

Die Finanzverwaltung beanstandet es allerdings grundsätzlich nicht, dass für das **Erstjahr** diese Rechenwerke noch in Papierform und ohne Beachtung des amtlichen Datensatzes abgegeben werden. Des Weiteren werden auch einzelne Bestandteile der E-Bilanz, wie z.B. Kapitalkontenentwicklungen bei Personengesellschaften, erst später in elektronischer Form verlangt.

Im Ergebnis brauchen Bilanz und GuV des Jahresabschlusses zum 31.12.2012 daher noch nicht zwingend elektronisch an die Finanzverwaltung übermittelt zu werden.

Gestaltungsempfehlung:

Es gibt durchaus Fälle, in denen es sich empfiehlt, trotz der Nichtbeanstandungsregelung der Finanzverwaltung für das Erstjahr bereits die Daten des Jahresabschlusses zum 31.12.2012 elektronisch an die Finanzverwaltung zu übermitteln. Ob dies geschehen soll und welche Wahlmöglichkeiten man bei der Datenaufbereitung am besten nutzt, sollte mit dem steuerlichen Berater besprochen werden.

Spätestens für den Jahresabschluss zum 31.12.2013 muss zwingend eine E-Bilanz erstellt werden. Die Vorbereitungen im Rechnungswesen waren bereits zum 1.1.2013 zu treffen bzw. sind spätestens jetzt nachzuholen, um später aufwendige und kostspielige Nacharbeiten zu vermeiden.

c) Anpassung der Steuervorauszahlungen

Der erstellte Jahresabschluss auf den 31.12.2012 sollte zum Anlass genommen werden, die laufenden Steuervorauszahlungen, welche sich grundsätzlich nach dem letzten veranlagten Ergebnis bemessen, zu überprüfen und ggf. eine **Herabsetzung der Vorauszahlungen** für 2012 und für 2013 zu beantragen.

Hinweis:

Ein Antrag auf Herabsetzung der Steuervorauszahlungen erfordert entsprechende aussagekräftige Unterlagen zum Nachweis des vorläufigen Ergebnisses. Geeignet ist eine Steuerberechnung auf Basis des Jahresabschlusses und eine Betriebswirtschaftliche Auswertung (BWA) der aktuellen Buchhaltung.

3 Aktuelles aus Rechtsprechung und Verwaltung

a) Bestimmung des Wertaufhellungszeitraums

Bei Ansatz und Bewertung in der Bilanz sind alle vorhersehbaren Risiken und Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind, zu berücksichtigen, selbst wenn diese erst zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden sind. Wertaufhellende Tatsachen können noch in einem bestimmten zeitlichen Rahmen berücksichtigt werden. Als „wertaufhellend“ sind nur die Umstände zu berücksichtigen, die zum Bilanzstichtag

bereits objektiv vorlagen und nach dem Bilanzstichtag, aber vor dem Tag der Bilanzerstellung bekannt oder erkennbar wurden.

Beispiel:

Eine Forderung entsteht auf Grund einer ausgeführten Leistung im November 2012. Abschlussstichtag ist der 31.12.2012, die Bilanzerstellung erfolgt am 28.2.2013. Der Unternehmer erfährt vor Bilanzerstellung am 11.2., dass der Schuldner bereits am 20.12.2012 Insolvenz angemeldet hat und die Forderung uneinbringlich ist. Zum Stichtag 31.12. war die Forderung bereits uneinbringlich, lediglich die Kenntnis hierüber erlangt der Unternehmer zwischen Abschlussstichtag und Bilanzerstellung.

Die wertaufhellenden Erkenntnisse sind bei der Bilanzerstellung bereits zu berücksichtigen, die Forderung ist also bereits abzuschreiben. Anders wäre der Fall zu lösen, wenn die Insolvenz erst nach dem Stichtag angemeldet worden wäre und die Forderung somit erst zu einem späteren Zeitpunkt uneinbringlich wurde.

Mit Beschluss vom 12.12.2012 (Aktenzeichen I B 27/12) bestätigt der Bundesfinanzhof seine Rechtsprechung, dass der Wertaufhellungszeitraum an dem Tag endet, an dem der Stpfl. spätestens eine Bilanz hätte erstellen müssen. Insofern ist ein späterer Tag der tatsächlichen Erstellung des Jahresabschlusses (Unterschrift durch das zuständige Organ) unmaßgeblich.

b) Bewertung des Vorratsvermögens

Nach Ansicht der Finanzverwaltung (so nun R 6.3 [1] EStR 2012) sind bei der Bemessung der Herstellungskosten, was vor allem bei der Bewertung des Vorratsvermögens eine Rolle spielt, auch *„angemessene Kosten der allgemeinen Verwaltung, angemessene Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung“* zu berücksichtigen. Insofern erhöht sich die steuerliche Untergrenze für die Herstellungskosten.

Hinweis:

Ob diese Änderung relevante Auswirkungen hat, muss im Einzelfall geprüft werden. Jedenfalls muss nun eine **Neuermittlung der Herstellungskosten** erfolgen, bei der diese Änderung berücksichtigt wird.

Allerdings hat die Finanzverwaltung mit Schreiben vom 25.3.2013 (Aktenzeichen IV C 6 – S 2133/09/10001 :004) mitgeteilt, dass es dem Stpfl. freigestellt wird, bis auf Weiteres noch die bisherige Regelung weiter anzuwenden.

Die nach Ansicht der Finanzverwaltung in die Herstellungskosten einzubeziehenden Kosten umfassen im Einzelnen folgende Bestandteile:

- Zu den **Kosten für die allgemeine Verwaltung** gehören u.a. die Aufwendungen für Geschäftsleitung, Einkauf und Wareneingang, Betriebsrat, Personalbüro, Nachrichtenwesen, Ausbildungswesen, Rechnungswesen – z.B. Buchführung, Betriebsabrechnung, Statistik und Kalkulation –, Feuerwehr, Werkschutz sowie allgemeine Fürsorge einschließlich Betriebskrankenkasse.
- Zu den **Aufwendungen für soziale Einrichtungen** gehören z.B. Aufwendungen für Kantine, einschließlich der Essenszuschüsse, sowie für Freizeitgestaltung der Arbeitnehmer.
- **Freiwillige soziale Leistungen** sind nur Aufwendungen, die nicht arbeitsvertraglich oder tarifvertraglich vereinbart worden sind; hierzu können z.B. Jubiläumsgeschenke, Wohnungs- und andere freiwillige Beihilfen, Weihnachtsspendungen oder Aufwendungen für die Beteiligung der Arbeitnehmer am Ergebnis des Unternehmens gehören.
- **Aufwendungen für die betriebliche Altersversorgung** sind Beiträge an Direktversicherungen und Pensionsfonds, Zuwendungen an Pensions- und Unterstützungskassen sowie Zuführungen zu Pensionsrückstellungen.

Hinweis:

Zu beachten ist, dass diese Auslegung der Finanzverwaltung in der Literatur ganz überwiegend abgelehnt wird. Die herrschende Meinung geht vielmehr davon aus, dass diese Kostenkomponenten wahlweise, aber nicht verpflichtend in die Ermittlung der Herstellungskosten einzubeziehen sind.

c) Teilwertabschreibung bei Wertpapieren des Umlaufvermögens

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 8.6.2011 (Aktenzeichen I R 98/10) entschieden, dass bei festverzinslichen Wertpapieren, die eine Forderung in Höhe des Nominalwerts der Forderung verbrieft, eine Teilwertabschreibung unter ihrem Nennwert allein wegen gesunkener Kurse regelmäßig nicht zulässig ist. Dies gilt auch dann, wenn die Wertpapiere zum Umlaufvermögen gehören. Dies wird damit begründet, dass diese Wertpapiere bei Endfälligkeit zum Nennwert zurückgezahlt werden und damit die Wertminderung nicht dauerhaft ist.

Die Finanzverwaltung hat mit Schreiben vom 10.9.2012 (Aktenzeichen IV C 6 – S 2171-b/0 :005) mitgeteilt, dass die Grundsätze dieses Urteils über den entschiedenen Einzelfall hinaus anwendbar sind unter der Voraussetzung, dass

- es sich um festverzinsliche Wertpapiere im Umlaufvermögen handelt,
- kein Bonitäts- und Liquiditätsrisiko hinsichtlich der Rückzahlung der Nominalbeträge besteht und
- die Wertpapiere bei Endfälligkeit zu ihrem Nennwert eingelöst werden können.

Hinweis:

In der Praxis muss für den Einzelfall sorgfältig geprüft und ggf. dokumentiert werden, ob nach den Anleihebedingungen die genannten Voraussetzungen vorliegen.

d) Rückstellungen

Rückstellungen sind wegen der bestehenden Ermessensspielräume nicht nur ein wichtiges bilanzpolitisches Instrument, sondern auch vielfach Streitpunkt mit der Finanzverwaltung. Zu dieser Thematik sind folgende aktuelle Aspekte zu erwähnen:

- **Bedeutung des handelsrechtlichen Ansatzes für die Steuerbilanz:** Die Finanzverwaltung vertritt die Auffassung (so aktuell R 5.7 [1] Satz 2 EStR 2012), dass die Höhe der Rückstellung in der steuerlichen Gewinnermittlung den zulässigen Ansatz in der Handelsbilanz nicht überschreiten darf. Dies hat zur Konsequenz, dass z.B. dann, wenn die handelsrechtliche Rückstellung durch die im Rahmen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes eingeführte Abzinsungspflicht einen geringeren Wert als nach den steuerlichen Regelungen ergibt, auch die steuerliche Zuführung auf diesen Betrag begrenzt ist.

Hinweis:

Seit den Änderungen des Handelsbilanzrechts durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz ist die Höhe der einzelnen Rückstellungen separat nach handelsrechtlichen und nach steuerlichen Vorgaben zu ermitteln.

- **Finanzierungskosten bei Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen:** Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen sind nach der Grundsatzentscheidung des Bundesfinanzhofs vom 11.10.2012 (Aktenzeichen I R 66/11) mit den Vollkosten zu bewerten. Diese umfassen – anders als die Herstellungskosten – sämtliche Gemeinkosten einschließlich der Finanzierungskosten. Ein konkreter wirtschaftlicher Zusammenhang ist nicht erforderlich, allerdings müssen diese durch Kostenschlüsselung verursachungsgerecht den Sachleistungsverpflichtungen zugeordnet werden können.
- **Rückstellung wegen zukünftiger Betriebsprüfungen bei Großbetrieben:** Mit Urteil vom 6.6.2012 (Aktenzeichen I R 99/10) hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass in der Bilanz einer als Großbetrieb i.S.v. § 3 Betriebsprüfungsordnung eingestuftes Kapitalgesellschaft Rückstellungen für im Zusammenhang mit einer Außenprüfung bestehende Mitwirkungspflichten grundsätzlich zu bilden sind, soweit diese die am jeweiligen Bilanzstichtag bereits abgelaufenen Wirtschaftsjahre (Prüfungsjahre) betreffen. Die Passivierung einer Rückstellung für diese Kosten sei auch vor Erlass einer Prüfungsanordnung möglich. Dies hatte die Finanzverwaltung bislang anders gesehen, das Bundesministerium der Finanzen erkennt nun aber mit Schreiben vom 7.3.2013 (Aktenzeichen IV C 6 – S 2137/12/10001) diese geänderte Rechtsprechung an. Allerdings sieht die Finanzverwaltung eine Rückstellungspflicht nur für solche Betriebe, die nach der Betriebsprüfungsordnung mit einer Betriebsprüfung zwingend rechnen müssen. Bei Großbetrieben ist regelmäßig davon auszugehen, dass Anschlussprüfungen stattfinden.

Hinweis:

In die Rückstellung sind die Aufwendungen einzubeziehen, die in direktem Zusammenhang mit der Durchführung einer zu erwartenden Betriebsprüfung stehen. Hierzu zählen beispielsweise die Kosten, die für die Inanspruchnahme rechtlicher oder steuerlicher Beratung zur Durchführung einer Betriebsprüfung entstehen.