

XVIII. Sonderposten mit Rücklageanteil

Bilanzposition ß) Sonderposten mit Rücklagenanteil

Aus dem Verkauf eines Grundstücks in 2008 resultiert noch eine Rücklage gem. § 247 Abs. 3 HGB „Sonderposten mit Rücklage-Anteil gem. § 6b EStG“ i.H.v. 115 T€. Da die Steuererklärung damals noch außer Haus erstellt wurde, liegen nähere Angaben über die Rücklage nicht vor.

Auszug aus der Handelsbilanz zum 31.12.2009 Show-Me-BilMoG-GmbH (HGB alt)

...	ß) D. Sonderposten mit Rücklagenanteil	115
...		
	<u>1.930</u>	<u>1.930</u>

Lösung:

Mit der Beseitigung der Passivierungswahlrechte z.B. des Sonderpostens mit Rücklageanteil soll eine Annäherung des HGB an die IFRS erfolgen. Zudem soll eine verbesserte Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage erreicht (keine irreführende Darstellung für den Abschlussadressaten) sowie das Informationsniveau angehoben werden.

Mit Wegfall der sog. umgekehrten Maßgeblichkeit entfällt auch die Notwendigkeit einer entsprechenden **Öffnungsklausel** (§ 247 Abs. 3 HGB a.F.) im HGB. Die Notwendigkeit aber auch die Möglichkeit der Passivierung von Sonderposten mit Rücklageanteil für steuerfreie Rücklagen und steuerrechtliche Abschreibungen in der Handelsbilanz entfällt ab Anwendung des BilMoG vollständig.

Damit können künftig insbesondere folgende **Sonderposten mit Rücklageanteil in der Handelsbilanz nicht mehr gebildet werden:**

- Reinvestitionsrücklage gem. § 6b EStG.
- Rücklage Ersatzbeschaffung gem. R 6.6 EStR.
- Rücklage gem. § 4g EStG.

Die §§ 247 Abs. 3, 273 und 281 HGB werden aufgehoben. Damit soll die handelsrechtliche Rechnungslegung vereinfacht werden.

Nach Art. 67 Abs. 3 EGHGB n.F. können bereits gebildete Sonderposten mit Rücklageanteil (§ 247 Abs. 3, § 273 HGB a.F.) beibehalten werden. Dieses Wahlrecht kann nur insgesamt und nur im ersten Jahr der Umstellung in Anspruch genommen werden. Wird von dem Wahlrecht kein Gebrauch gemacht, dann sind die Auflösungsbeträge erfolgsneutral in die Gewinnrücklagen einzustellen.

Die erfolgsneutrale Auflösung des Sonderpostens löst eine passive latente Steuer aus, da der Wertansatz in der Handelsbilanz von dem Ansatz in der Steuerbilanz abweicht. Nach Art. 67 Abs. 6 EGHGB n.F. ist diese passive latente Steuer erfolgsneutral mit den Gewinnrücklagen zu verrechnen.

Durch Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit des § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG und der Aufhebung des § 247 Abs. 3 HGB i.d.F. des BilMoG kann der Ausweis in der Handelsbilanz unterbleiben, nach Art. 67 EGHGB erfolgt die Auflösung bei erstmaliger Anwendung des BilMoG wahlweise durch unmittelbares Einstellen in die Gewinnrücklagen.

Ergänzendes Beispiel: Aus dem Verkauf eines seit 15 Jahren zum Anlagevermögen gehörenden Grundstücks erzielt die Realplan GmbH in 2009 einen Veräußerungsgewinn von 1,8 Mio. €. Der Erwerb eines neuen Grundstücks ist geplant, aber in 2009 noch nicht erfolgt. In 2010 veräußert sie ein weiteres gem. § 6b EStG begünstigtes Grundstück, wobei sie einen Veräußerungsgewinn von 500.000 € erzielt.

Die Realplan GmbH hat in 2009 die Möglichkeit den Gewinn von 1,8 Mio. € steuerlich ganz oder teilweise in eine Rücklage gem. § 6b EStG einzustellen und somit die Besteuerung der stillen Reserven in 2009 zu vermeiden.

Gem. § 247 Abs. 3 HGB, Art. 66 EGHGB hat die Realplan GmbH in 2009 letztmalig die Möglichkeit diese Rücklage auch als „Sonderposten mit Rücklageanteil“ in die Handelsbilanz zu übernehmen. Aufgrund der Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit ab 2009 ist dies jedoch keine Voraussetzung mehr für die steuerliche Bildung der § 6b-Rücklage.

Buchungen 2009

Forderung/Bank	6.000	an	Grundstück – alt –	4.200	
			s.b.E.	1.800	und
a) s.b.A.	1.800	an	Sonderposten m. RL § 6b EStG	1.800	oder
b)	keine weitere Buchung				

Buchungen 2010

Wenn sich die Realplan GmbH in 2009 im Fall a) dafür entscheidet, die Rücklage in die Handelsbilanz zu übernehmen, kann sie diese in 2010 für 2010 und spätere Jahren entweder beibehalten und künftig gemeinsam mit dem Steuerrecht nach Maßgabe des § 6b EStG auflösen oder in 2010 erfolgsneutral in die Gewinnrücklagen der GmbH einstellen. Die Bildung einer neuen Rücklage für den in 2010 erzielten Veräußerungsgewinn ist unabhängig von der steuerlichen Behandlung in der Handelsbilanz 2010 nicht (mehr) möglich:

a) Keine Buchung (und Beibehaltung) oder

b) Sonderposten mit RL, § 6b EStG 1.800 an Gewinnrücklagen 1.800

Zusätzlich wäre im Fall b) grundsätzlich eine passive latente Steuer i.H.v. ca. 30 % der künftigen steuerlichen Belastung aus der Auflösung der Rücklage zu erfassen:

Gewinnrücklagen	540	an	Passive Latente Steuer	540
-----------------	-----	----	------------------------	-----

IXX. Bewertung von Wertpapieren

Bilanzposition ü) Aktien

Die Show-Me-BilMoG-GmbH hat am 30.11.2009 zum kurzfristigen Eigenhandel nach einem Insidertipp für 80 T€ Aktien der Zockerias AG erworben. Erwartungsgemäß notieren die Papiere am 31.12.2009 bei 110 T€. Da die Show-Me-BilMoG-GmbH mit weiteren Kursgewinnen rechnet, behält sie die Aktien noch.

Lösung:

Trotz anderslautender Absichten im Gesetzgebungsverfahren ist es bei der **Anschaffungskostenbewertung für Wertpapiere des Umlaufvermögens** geblieben. Nach dem Anschaffungskostenprinzip, dem Realisationsprinzip sowie dem Vorsichtsprinzip erfolgt sowohl nach HGB a.F. als auch nach BilMoG die Bewertung maximal mit den Anschaffungskosten (Ausnahme: Kreditinstitute).

Handelsbilanz zum 31.12.2010 Show-Me-BilMoG-GmbH (HGB alt) in T€

a) Ingangsetzungsposten, Erweiterung, § 269 HGB	25	A. Eigenkapital	
b) Ausstehendes Stammkapital	25	I. Stammkapital	150
davon eingefordert	10	II. Kapitalrücklagen	100
c) Eigene Anteile (25 Stammkapital, 5 Agio)	30	III. Gewinnrücklagen	500
		IV. Gewinnvortrag	0
		V. Jahresüberschuss	./.. 240
		Summe Eigenkapital 31.12.2010	510

A. Anlagevermögen		Eigenkapitalquote (Eigenkapital/ Bilanzsumme)	24,2 %
I. Immaterielle Vermögensgegenstände			
d)	Buchhaltungs-Software, selbstgeschaffen (HK 60, ND 6 Jahre)		
e)	Firmenwert („AK“ 300, derivativ)		
II. Sachanlagen			
f)	Grund und Boden (AK 250)	250	
g)	Maschine (AK 15.01.09 120.000, ND 6 Jahre, bzW 12/09 70)	100	
B. Umlaufvermögen			
I. Vorräte			
h)	Warenposten I (AK 150, bzW 180)	120	
i)	Warenposten II (Einzel-HK 60, HK I 70, HK II 95)	60	
j)	Rohstoffe I (AK 100, bzW 90, Vorjahreswert 80)	90	
k)	Rohstoffe II (AK 200, bzW 150)	150	
l)	Rohstoff III (durchschnittliche AK 45, lifo 40, fifo 50, lofo 55, hifo 35)	35	
k)	Finanzinstrument Call Rohstoff II (AK 10, bzW 50)	10	
II. Forderungen und sonstige Vermögens- gegenstände			
m)	Forderung aus L + L	250	
	davon Fremdwährung („AK“ 50, Kurswert 65)	50	
III. Wertpapiere			
ü)	Aktien (AK 80, bzW 110)	80	
n)	Kapitallebensversicherung	500	
o)	Wertpapierdepot, CTA, Kurswert 120	85	
IV. Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks			
p)	Sparguthaben, CTA	25	
q)	Sparguthaben	35	
	Guthaben bei Kreditinstituten	150	
	Kasse	10	
r)	Finanzinstrument Währungshedge US-\$ (AK 5, bzW 50)	5	
B. Rückstellungen			
1. Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen			
n)	Pensionsrückstellung	500	
o)	Rückstellung für Altersteilzeit	100	
p)	Rückstellung für Lebensarbeitszeitkonto	30	
q)	Rückstellung für Lebensarbeitszeitkonto	45	
2. Steuerrückstellungen			
	Rückstellung für Körperschaftsteuer	15	
	Rückstellung für Gewerbesteuer	15	
3. Sonstige Rückstellungen			
u)	Rückstellung für Bodendekontamination	2	
v)	Rückstellung für Renovierungsverpflich- tung	5	
w)	Wartungsrückstellung, § 249 Abs. 2 HGB	10	
x)	Rückstellung für unterlassene Instandhal- tung, 1–3 Monate	5	
x)	Rückstellung für unterlassene Instandhal- tung, 4–12 Monate	15	
x)	Rückstellung für unterlassene Instandhal- tung, > 1 Jahr (§ 249 II HGB)	40	
C. Verbindlichkeiten			
r)	Darlehensverbindlichkeit US-\$ (AK „100“, bzW 130)	130	

C. Rechnungsabgrenzungsposten		t) Darlehen	200
s) ARAP USt auf Anzahlungen	19	3. Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen	
t) ARAP Disagio	50	s) Erhaltene Anzahlungen, 19 % USt	119
		4. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	
		y) Verbindlichkeiten L + L	248
		davon Fremdwährung (AK 200, Kurswert 180)	200
		ß) D. Sonderposten mit Rücklagenanteil, § 6b EStG	115
z) D. Aktive Latente Steuern		z) E. Passive Latente Steuern	
	2.104		2.104

Handelsbilanz zum 31.12.2010 Show-Me-BilMoG-GmbH (BilMoG) in T€

a) Ingangsetzungsposten, Erweiterung § 269 HGB		A. Eigenkapital	150
b) Ausstehendes Stammkapital		I. Stammkapital	
Forderung gegen Gesellschafter aus eingefordertem Stammkapital	10	b) ./.. ausstehende Einlagen, nicht eingefordert	./.. 15
c) Eigene Anteile (25 Stammkapital, 5 Agio)		c) ./.. eigene Anteile	./.. 25
A. Anlagevermögen		II. Kapitalrücklagen	100
I. Immaterielle Vermögensgegenstände		III. Gewinnrücklagen	500
d) Buchhaltungs-Software, selbstgeschaffen (HK 60, ND 6 Jahre)	50	c) ./.. Agio eigene Anteile	./.. 5
e) Firmenwert, derivativ (AK 300, ND 5 Jahre)	240	ß) + Einstellung Sonderposten mit Rücklagenanteil, § 6b EStG	115
II. Sachanlagen		IV. Gewinnvortrag	0
f) Grund und Boden (AK 250)	250	V. Jahresüberschuss	218
g) Maschine (AK 15.01.09 120.000, ND 6 Jahre, bzW 12/09 70)	100	Summe Eigenkapital 31.12.2010	1.038
B. Umlaufvermögen		Eigenkapitalquote (Eigenkapital/Bilanzsumme)	57,2%
I. Vorräte			
h) Warenposten I (AK 150, bzW 180)	150		
i) Warenposten II (Einzel-HK 60, HK I 70, HK II 95)	70		
j) Rohstoffe I (AK 100, bzW 90, Vorjahreswert 80)	90		
k) Rohstoffe II (AK 200, bzW 150)	190		
l) Rohstoff III (durchschnittliche AK 45, lifo 40, fifo 50, lofo 55, hifo 35)	40		
k) Finanzinstrument Call Rohstoff II (AK 10, bzW 50)	10		
II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände			
m) Forderung aus L + L	265		
davon Fremdwährung (AK 50, Kurswert 65)	65		

III. Wertpapiere			B. Rückstellungen		
ii)	Aktien (AK 80, bzW 110)	80	1. Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen		
n)	Kapitallebensversicherung		n)	Pensionsrückstellung	
o)	Wertpapierdepot, CTA, Kurswert 120		o)	Rückstellung für Altersteilzeit	
IV. Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks			p)	Rückstellungsüberhang für Lebensarbeitszeitkonto	5
p)	Sparguthaben, CTA		q)	Rückstellung für Lebensarbeitszeitkonto	45
q)	Sparguthaben, nicht besichert	35	2. Steuerrückstellungen		
				Rückstellung für Körperschaftsteuer	15
				Rückstellung für Gewerbesteuer	15
			3. Sonstige Rückstellungen		
			u)	Rückstellung für Bodendekontamination	0,66
			v)	Rückstellung für Renovierungsverpflichtung	4,27
			w)	Wartungsrückstellung, § 249 Abs. 2 HGB	
			x)	Rückstellung für unterlassene Instandhaltung, 1–3 Monate	5
			x)	Rückstellung für unterlassene Instandhaltung, 4–12 Monate	
			x)	Rückstellung für unterlassene Instandhaltung, > 1 Jahr (§ 249 II HGB)	
			C. Verbindlichkeiten		
r)	Finanzinstrument Währungshedge US-\$ (AK 5, bzW 50)	5	r)	Darlehensverbindlichkeit US-\$ (AK 100, bzW 130)	100
			t)	Darlehen	200
C. Rechnungsabgrenzungsposten			3. Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen		
s)	ARAP USt auf Anzahlungen		s)	Erhaltene Anzahlungen, 19 % USt	119
t)	ARAP Disagio	50	4. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen		
			y)	Verbindlichkeiten L + L	228
				davon Fremdwährung (AK 200, Kurswert 180)	180
			ß)	D. Sonderposten mit Rücklagenanteil, § 6b EStG	
ä)	D. Aktive Latente Steuern		ö)	E. Passive Latente Steuern	39,7
o)	E. Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung	20			
		1.815			1.815

Überleitung Eigenkapital HGB alt ⇒ HGB BilMoG, alle Werte in T€						
Sachverhalt		Eigenkapital HGB alt GmbH	Stammkapital	Kapitalrücklage	Gewinnrücklagen	Jahresüberschuss
	Ausgangsbilanz HGB alt	510	150	100	500	./ . 240
a)	Ingangsetzungsposten, Erweiterung	./ . 25				./ . 25
b)	Ausstehendes Stammkapital, nicht eingefordert	./ . 15	./ . 15			
c)	Eigene Anteile	./ . 30	./ . 25		./ . 5	
d)	Buchhaltungs-Software, selbst geschaffen	50				50
e)	Firmenwert („AK“ 300, derivativ)	240				240
f)	Grund und Boden (AK 250)					
g)	Maschine					
h)	Wegfall Schwankungsabwertung Rohstoffe I	30				30
i)	Mindest-HK Warenposten II	10				10
j)	Beibehaltung § 253 Abs. 5 HGB alt, Warenposten I					
k)	Bewertungseinheit Call – Rohstoffe II	40				40
l)	lifo statt hifo bei Rohstoff III	5				5
k)	Finanzinstrument Call Rohstoff II					
m)	Forderung aus L + L Neubewertung Fremdwährung gem. § 256a HGB BilMoG	15				15
n)	Kapitallebensversicherung	./ . 500				./ . 500
o)	Verkehrsbewertung Wertpapierdepot, CTA	./ . 85				./ . 85
p)	Sparguthaben, CTA	./ . 25				./ . 25
q)	Sparguthaben					
r)	Finanzinstrument Put US-\$ (AK 5, bzw 50)					
s)	ARAP USt auf Anzahlungen	./ . 19				./ . 19
t)	ARAP Disagio					
o)	Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung	20				20
n)	Pensionsrückstellung	500				500
o)	Rückstellung für Altersteilzeit	100				100
p)	Rückstellungsüberhang für Lebensarbeitszeitkonto	25				25
q)	Rückstellung für Lebensarbeitszeitkonto					
u)	Rückstellung für Bodendekontamination	1,343				1,343
v)	Rückstellung für Renovierungsverpflichtung	0,73				0,73

Überleitung Eigenkapital HGB alt ⇒ HGB BilMoG, alle Werte in T€						
Sachverhalt		Eigenkapital HGB alt GmbH	Stammkapital	Kapitalrücklage	Gewinnrücklagen	Jahresüberschuss
w)	Wartungsrückstellung, § 249 Abs. 2 HGB	10				10
x)	Rückstellung für unterlassene Instandhaltung, 1–3 Monate					
x)	Rückstellung für unterlassene Instandhaltung, 4–12 Monate	15				15
x)	Rückstellung für unterlassene Instandhaltung, > 1 Jahr	40				40
r)	Bewertungseinheit Hedge-Darlehen US-\$	30				30
y)	Erhaltene Anzahlungen, 19 % USt					
z)	Verbindlichkeiten L + L					
	davon Fremdwährung (AK 200, Kurswert 180)	20				20
ß)	Sonderposten mit Rücklagenanteil, § 6b EStG	115			115	
	Aktive Latente Steuern					
	Passive Latente Steuern	./. 39,7				./. 39,7
	Summen Bilanz BilMoG	1.038,373	110	100	610	218,373

G. Fallstudie „Einzelunternehmen“

Nachfolgendend werden die Auswirkungen der o.g. Bilanzpositionen a)–ö) auf die Bilanz eines Einzelunternehmens dargestellt:

Handelsbilanz zum 31.12.2010 Einzelunternehmen S. BilMoG (HGB alt) in T€

a)		A. Eigenkapital	
b)			
c)			
	A. Anlagevermögen		
	I. Immaterielle Vermögensgegenstände	Summe Eigenkapital 31.12.2010	380
d)	Buchhaltungs-Software, selbstgeschaffen (HK 60, ND 6 Jahre)		
e)	Firmenwert („AK“ 300, derivativ)	Eigenkapitalquote (Eigenkapital/Bilanz- summe)	19,3 %
	II. Sachanlagen		
f)	Grund und Boden (AK 250)	240	
g)	Maschine (AK 15.01.09 120.000, ND 6 Jahre, bzW 12/09 70)	70	
	B. Umlaufvermögen		
	I. Vorräte		
h)	Warenposten I (AK 150, bzW 180)	120	
i)	Warenposten II (Einzel-HK 60, HK I 70, HK II 95)	60	
j)	Rohstoffe I (AK 100, bzW 90, Vorjahreswert 80)	80	
k)	Rohstoffe II (AK 200, bzW 150)	150	
l)	Rohstoff III (durchschnittl. AK 45, lifo 40, fifo 50, lofo 55, hifo 35)	35	
k)	Finanzinstrument Call Rohstoff II (AK 10, bzW 50)	10	
	II. Forderungen und sonstige Vermögensge- genstände		
m)	Forderung aus L + L	250	
	davon Fremdwährung („AK“ 50, Kurswert 65)	50	
	III. Wertpapiere		
ü)	Aktien (AK 80, bzW 110)	80	
		B. Rückstellungen	
		1. Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen	
n)	Kapitallebensversicherung	500	n) Pensionsrückstellung 500
o)	Wertpapierdepot, CTA, Kurswert 120	85	o) Rückstellung für Altersteilzeit 100
	IV. Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks		
p)	Sparguthaben, CTA	25	p) Rückstellung für Lebensarbeitszeitkonto 30
q)	Sparguthaben	35	q) Rückstellung für Lebensarbeitszeitkonto 45
		2. Steuerrückstellungen	
		Rückstellung für Körperschaftsteuer	15
		Rückstellung für Gewerbesteuer	15
		3. Sonstige Rückstellungen	
		u) Rückstellung für Bodendekontamination	2