

04/2019

Jahresabschluss 2018 – Diese Besonderheiten sind zu beachten

I. Einleitung

Mit der Aufstellung des Jahresabschlusses 2018 stehen die für die Bilanzierung verantwortlich Personen wieder vor unterschiedlichen Fragestellungen bei der Aufstellung des Jahresabschlusses. Zwar hat der Gesetzgeber zum Jahresende keine größeren Reformen des Handelsrechts vorgenommen, jedoch werden unterjährig in Urteilen der jeweiligen Gerichte (insbesondere des Bundesfinanzhofs) oder Verlautbarungen des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW) verschiedene Neuerungen veröffentlicht, die es in der Folge bei der Bilanzierung zu berücksichtigen gilt. Mit Blick auf die Erstellung der Jahresabschlüsse sollen an dieser Stelle solche Fragestellungen in den Fokus der Betrachtung rücken, die in 2018 durch Rechtsprechung oder Neuauslegung des Gesetzes Änderungen erfahren haben und dabei für den Bilanzierer eine praktische Bedeutung erlangen können. Darüber hinaus gibt es eine Reihe von Praktikerfragen und Gestaltungsmöglichkeiten, die regelmäßig im Rahmen der Jahresabschlusserstellung auftauchen.

II. Vorüberlegungen zum Jahresab-

schluss 2018

Ein Urteil des Bundesgerichtshofs vom 26. Januar 2017 (IX ZR 285/14) war Ausgangspunkt von Überlegungen der Bundessteuerberaterkammer (BStBK) sowie des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW), ob in Jahresabschlüssen selbst schon Hinweise auf eine Gefährdung der Unternehmensfortführung aufzunehmen sind, oder ob dieser Hinweis im Rahmen des Erstellungs- oder Prüfungsberichtes aufzunehmen ist.

In seiner neuen Stellungnahme zur Beurteilung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW PS 270) wird seitens des IDW eine Lösung durch Hinweis im Anhang gefordert. Hiernach soll dann eine Anhangangabe erfolgen, wenn „eine wesentliche Unsicherheit im Zusammenhang mit Ereignissen oder Gegebenheiten, die einzeln oder insgesamt bedeutsame Zweifel an der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung des Unternehmens aufwerfen können“ erkennbar ist.

Die BStBK hat im März 2018 „Hinweise zur Verlautbarung der Bundessteuerberaterkammer zu den Grundsätzen für die

Erstellung von Jahresabschlüssen in Bezug auf Gegebenheiten, die der Annahme der Unternehmensfortführung entgegenstehen“ herausgegeben. Diese geht dabei nicht von einem Hinweis im Anhang aus, sehr wohl aber kann eine Berichtspflicht im Lagebericht bestehen. In Einzelfällen kann im Zusammenhang mit den Angaben zu den angewandten Bewertungsmethoden im Anhang ein ausdrücklicher Hinweis auf die Annahme der Unternehmensfortführung angemessen sein. Dieser ausdrückliche Hinweis sollte dann durch eine Begründung, wie z.B. ein Forderungsverzicht, eine Patronatserklärung etc. ergänzt werden. Die Kammer empfiehlt in solchen Fällen dem Steuerberater in seiner Bescheinigung, dass eine Prüfung möglicher Insolvenzgründe nicht vorgenommen wurde und die Aussage im Anhang rein informativ sei. Es handelt sich hier laut BStBK um den häufigeren Fall einer unsicheren, jedoch noch angemessenen Annahme der Unternehmensfortführung.

Im Gegensatz zum IDW wird keine Pflicht zu einer Angabe im Anhang gesehen, da es keine gesetzliche Grundlage hierfür gebe. Diese sei ausschließlich dann vorzunehmen, wenn die Bilanzierungsmethoden sich von Fortführungs- zu Zerschlagungswerten ändern.

III. Besonderheiten auf der Aktivseite der Bilanz

3.1 Immaterielle Vermögensgegenstände - Klarstellung durch das IDW

Die Bilanzierung von immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens bietet traditionell viel Raum für Diskussionen. Dies gilt vor allem für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände. So hatte das IDW schon vor längerer Zeit einen Rechnungslegungsstandard (IDW RS HFA 11) zum Thema entgeltlich erworbene Software verfasst, der nun überarbeitet und den aktuellen Entwicklungen der Digitalisierung angepasst wurde.

Eine entgeltlich erworbene standardisierte System- und Anwendungssoftware ist als ein Vermögensgegenstand bilanziell zu erfassen. Ist diese Software jedoch selber erstellt, so besteht handelsrechtlich ein Aktivierungsverbot der Forschungskosten (§ 248 Absatz 2 HGB) und eine Ansatzwahlrecht für die Entwicklungskosten (§ 255 Absatz 2, 2a HGB). Die Zugangsbewertung erfolgt gemäß § 253 Absatz 1 HGB i.V.m. § 255 Absatz 1 HGB. Während die Anschaffungskosten in aller Regel leicht zu ermitteln sind, kommt es bei Software häufig zu Schwierigkeiten, wenn die Anschaffungskosten nicht nur die Software als solche betreffen, sondern durch individuelle Anpassungen an die Bedürfnisse des Kunden („customizing“)

erst in den betriebsbereiten Zustand versetzt wird oder sogar eine Spektrumserweiterung der Funktionen darstellt. Diese Kosten übersteigen nicht selten die reinen Anschaffungskosten der eigentlichen Software. Solche Customizing-Maßnahmen fallen im Regelfall erst deutlich nach dem Anschaffungsvorgang an. Dann muss die Frage geklärt werden, ob es sich um nachträgliche Anschaffungskosten handelt oder ob diese Maßnahmen als Aufwand zu erfassen sind.

Konfigurationen und Modifikationen sind als Maßnahmen zur Herstellung des betriebsbereiten Zustands zu werten. Demzufolge sind solche Aufwendungen als Anschaffungsnebenkosten einzustufen und aktivierungspflichtig. Sie erweitern den Funktionsumfang nicht, sondern dienen allein der Nutzbarmachung des Programms.

Als Modifikation werden solche Maßnahmen angesehen, die als Funktionen für den individuellen betrieblichen Einsatz nachgerüstet werden. Diese Modifikationen müssen eine wesentliche Verbesserung der Software aus Sicht des Nutzers darstellen. Denkbar in diesem Zusammenhang ist auch eine verbesserte Anbindung (Schnittstellen an andere Programme des Unternehmens). Während man früher die Ansicht vertrat, dass die Aktivierung davon abhängt, in wessen Risikosphäre die Maßnahme fällt (selbst vorgenommene Modifikation durch eigene Mit-

arbeiter oder durch externe Dritte), ist man nunmehr der Auffassung, dass es sich um aktivierungspflichtige nachträgliche Kosten handelt, wenn sie für bereits aktivierte Programme anfallen.

Beginn der Aktivierungspflicht (bzw. bei selbst erstellten Vermögensgegenständen Aktivierungswahlrecht) ist der Zeitpunkt, an dem erstmalig ein aktivierungsfähiger Vermögensgegenstand vorliegt. Hier besteht ein Wahlrecht zwischen einer Aktivierung ab dem Zeitpunkt der Erfüllung der Voraussetzung oder wahlweise der Periode, in der erstmalig die Aktivierungsfähigkeit vorliegt. Der Zeitraum der Aktivierung von Herstellungskosten endet mit der Erreichung des betriebsbereiten Zustands. Dabei werden Kosten von Programmtestläufen in die Ermittlung der Herstellungskosten miteinbezogen.

3.2 Bilanzierung von Kryptowährungen

Die Digitalisierung umfasst inzwischen nicht nur den Warenverkehr und die Kommunikation zwischen Unternehmen und Kunden, sondern auch den Zahlungsverkehr. Elektronische Bezahlungssysteme verfügen über eigene (virtuelle) Währungen. Eine der bekanntesten Tausch- und Zahlungsmittel ist dabei Bitcoin. Dieses bezeichnet einerseits eine virtuelle Währung, aber zugleich auch ein Blockchain als Plattform, auf der die Transaktionen durch Wertguthaben gehandelt und verwaltet werden.

Für Unternehmen erlangt diese Form des Waren- und Dienstleistungstausches eine zunehmende Bedeutung mit der Folge, dass zum Jahresende Guthaben virtueller Währungen Einzug in die Jahresabschlüsse gelangen. Da der Europäische Gerichtshof mit seinem Urteil vom 22.10.2015 (EuGH C-264/10, BStBl 2018 II S.11) bereits entschieden hat, dass Bitcoin-Guthaben als eine Art „digitales Geld“ definiert werden kann, liegt eine Vergleichbarkeit mit anderen handelbaren Währungen auf der Hand. Tatsächlich sind virtuelle Währungen jedoch nicht offiziell als Zahlungsmittel anerkannt (Ausnahme ist Japan) und haben nicht die Merkmale wie Kassen- und Bankbestände hinsichtlich ihrer Liquidität und Handelbarkeit. Ein bilanzieller Ausweis scheidet an dieser Stelle aus. Auch eine Bilanzierung unter den Wertpapieren im Umlaufvermögen ist nicht sachgerecht, da es sich nicht um verbriefte Anteile handelt. So verbleibt der Ausweis virtueller Währungen als sonstige Vermögensgegenstände.

Aus diesem Umstand folgt auch die Bewertung. So werden die Kryptowährungen bei Zugang mit ihren Anschaffungskosten bilanziert. Zum Jahresende bilden die Anschaffungskosten die Obergrenze und sind auf ihren evtl. niedrigeren beizulegenden Wert bzw. den Markt- oder Börsenpreis abzuschreiben. Als Umlaufvermögen unterliegen sie dem strengen Niederstwertprinzip, so dass es auf die Dau-

erhaftigkeit der Wertminderung nicht ankommt.

Bei der Veräußerung von Bitcoins können die Vereinfachungsregelungen der Verbrauchsfolgeverfahren angewendet oder die Bewertung zu Durchschnittskursen unterstellt werden. Während das Handelsrecht mehrere Verbrauchsfolgeverfahren zulässt, ist für das Steuerrecht allein die LiFo-Methode gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2a S. 1 EStG anwendbar. Ob die LiFo-Methode bei Krypto-Währungen den handelsrechtlichen GoB entsprechen kann, erscheint fraglich. Voraussetzung hierfür wäre die getrennte Erfassung eines jeden Erwerbs. Bei einer abweichenden Bewertung der Abgänge zwischen Handels- und Steuerrecht kann es zum Ausweis latenter Steuern kommen. Seit Jahresende 2017 existieren Online-Plattformen, die die Umrechnung der Bitcoin-Werte mit dem korrekten Umrechnungskurs vereinfachen.

Komplexer ist die Bilanzierung bei selbstgeschaffenen virtuellen Währungen („Mining“). Den Bilanzierungsgrundsätzen nach muss hier der Wert der Herstellungskosten als Summe der Aufwendungen für den Verbrauch und die Inanspruchnahme von Gütern und Dienstleistungen angesetzt werden. Virtuelle Währungen wie Bitcoin entstehen im Mining durch Rechenerleistungen, die kaum allein der Herstellung solcher Währungen dienen. Das Problem liegt somit in der direkten Zuordnung solcher Aufwendungen. Ein Lö-

sungsansatz könnte hier die Ableitung vom Tageskurs am Herstellungsstichtag sein. Zu beachten ist an dieser Stelle aber die Abweichung der handelsrechtlichen Bilanzierung von der steuerlichen, da im Steuerrecht mangels direkt zuordenbarer Herstellungskosten ein Ansatzverbot besteht. Kryptowährungen zeigen deutliche Wertschwankungen, was beispielhaft am Bitcoin deutlich wird. So betrug der umgerechnete Bitcoin zum 31.12.2017 noch EUR 11.630,78, ein Jahr später am 31.12.2018 noch EUR 3.252,63.

IV. Änderungen auf der Passivseite der Bilanz

4.1 Neue Heubeck-Richttafeln für Altersversorgungsverpflichtungen

Eine wesentliche Determinante zur Bewertung von Pensionsverpflichtungen und ähnlichen Altersversorgungsverpflichtungen (z.B. Altersteilzeitverpflichtungen, Jubiläumsverpflichtungen) stellen die Richttafeln von Heubeck dar. Bei den neuen Richttafeln der Heubeck AG handelt es sich um ein weitverbreitetes Tabellenwerk, das eine Vielzahl biometrischer Daten zur Ermittlung solcher Versorgungsverpflichtungen anbietet. Hierbei kommt ein Erwartungswert zum Tragen, der die Wahrscheinlichkeiten der möglichen Zahlungen in den denkbaren Versorgungsfällen berücksichtigt. Die neu veröffentlichten Richttafeln RT 2018 G wurden mit Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen

vom 19.10.2018 (BMF IV C 6-S 2176/07/10004, BStBl I S. 1054) auch steuerlich anerkannt und gelten somit auch für das Handelsrecht für anwendbar.

Die Umstellungen auf die neuen Richttafeln werden zu einer steuerrechtlichen Erhöhung der Pensionsrückstellungen zwischen 0,5 % bis 1,2 % bzw. handelsrechtlich von 1,0% bis 2,0 % führen. Die Wertentwicklung durch die Umstellung hängt jedoch maßgeblich von der Bestandszusammensetzung der Altersversorgungsverpflichtungen ab. Weitere Einflussfaktoren sind die Entwicklung des Rechnungszinses, der Fluktuation, der Gehaltsdynamik und der angewandten Rechenmethode. Die Zuführungsbeiträge aus der erstmaligen Anwendung sind in der Gewinn- und Verlustrechnung als Personalaufwand erfolgswirksam zu erfassen. Eine Übergangsregelung, nach der die Zuführung über einen längeren Zeitraum verteilt werden kann, ist nicht vorgesehen. Dadurch kommt es erneut zu einer Abweichung zwischen Handels- und Steuerrecht, denn steuerlich muss der Anpassungsaufwand gemäß § 6a Absatz 4 Satz 2 EStG über einen Zeitraum von drei Jahren verteilt werden.

Die neuen Richttafeln haben nach überwiegender Meinung einen wertaufhellenden Charakter, da sie eine bessere Erkenntnis über die Höhe der Altersversorgungsverpflichtungen liefert. Aus der Anerkennung durch das BMF kann geschlos-

sen werden, dass die neuen Richttafeln für alle Geschäftsjahre anzuwenden sind, die am oder nach dem 19.10.2018 enden.

4.2 Personalrückstellungen – Beachtung neuer Sozialversicherungswerte

Die Sozialversicherungswerte werden vom Gesetzgeber wie in den Vorjahren auch zum Jahreswechsel neu festgelegt. Diese Anpassungen betreffen zum großen Teil auch die Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung, welche bei der Berechnung der Rückstellungen für Personal (Ansprüche

der Arbeitnehmer aus Resturlaub und angesammelter Gleizeit, Rückstellung für Freistellung und Abfindungen von Mitarbeitern, Tantieme usw.) einfließen. Die Entwicklung der Beiträge im Vergleich zum Vorjahr (2018) stellt sich folgend dar:

Die Krankenkassen erheben zu dem o.g. Beitragssatz einen durchschnittlichen Zusatzbeitrag von 0,9 %. Bei der Pflegeversicherung ist zu differenzieren, ob es sich um kinderlose Beitragszahler handelt. In diesem Fall erhöht sich der Beitrag um 0,25 % auf 3,30 %.

Fehler! Es ist nicht möglich, durch die Bearbeitung von Feldfunktionen Objekte zu erstellen.

4.3 Behandlung von negativen Zinsen in der Gewinn- und Verlustrechnung

Die Entwicklung der Zinsen in der jüngeren Vergangenheit hat zu einer Anomalie geführt. Danach erhalten Anleger keine Zinserträge mehr, sondern diese werden

beim Darlehensgeber mit negativen Zinsen belegt und auf der anderen Seite erhalten Schuldner Zinsgutschriften als Ertrag. Nachdem diese paradoxe Entwicklung zunächst nur die Bilanzierung von Banken betraf, welche sich untereinander mit negativen Zinsen auf Geldeinlagen belegten, hat diese Entwicklung auch die Realwirtschaft und somit viele Industrie- und Handelsunternehmen erreicht. In diesem Zusammenhang stellt sich nun die Frage, wie diese Besonderheiten in Jahresabschlüssen sachgerecht dargestellt werden.

Zunächst ist festzustellen, dass Zinserträge und Zinsaufwendungen auch als solches in der GuV aufzuzeigen sind. Eine

Umwidmung in einen sonstigen betrieblichen Aufwand, da man eine Verwahrgebühr darin erkennt, wird überwiegend abgelehnt und erscheint nicht sachgerecht. Ebenso verkehrt wäre eine Wertkorrektur des korrespondierenden Bilanzpostens (Forderungen / Verbindlichkeiten). Der Ausweis selbst verbleibt im Finanzergebnis des Unternehmens.

Denkbar wäre dann ein Ausweis der negativen Werte in ihren jeweiligen GuV-Posten, was bedeuten würde, dass negative Zinserträge mit den positiven verrechnet würden (spiegelbildlich negativer Zinsaufwand mit positivem Zinsaufwand). Dieses Vorgehen würde aber gegen das Saldierungsverbot des § 246 Absatz 2 HGB) verstoßen und die Klarheit des Jahresabschlusses beeinflussen. Diese Unzulässigkeit kann jedoch umgangen werden, wenn der negative Wert offen von den positiven in einer Vorspalte abgesetzt werden würde. Das könnte wie folgt dargestellt werden:

12.	Sonstige Zinsen u. ä. Erträge	7.800	
	abzügl. negativer Zinsen aus Kapitalanlage	-850	6.950
13.	Zinsen u.ä. Aufwendungen	5.420	
	abzüglich positiver	650	4.770

	Zinsen aus Kapitalaufnahme		
--	----------------------------	--	--

Eine weitere Variante, die der Klarheit gerecht wird, ist das Einfügen eines Davon-Vermerks:

12.	Sonstige Zinsen u. ä. Erträge	6.950
	(davon negative Zinsen aus Kapitalanlage)	(-850)
13.	Zinsen u.ä. Aufwendungen	4.770
	(davon positive Zinsen aus Kapitalaufnahme)	650

Als letzte Möglichkeit kann ein negativer Zinsertrag auch als ein Zinsaufwand betrachtet werden, was er wirtschaftlich und tatsächlich auch dargestellt. Somit kann recht pragmatisch der negative Zinsertrag innerhalb des Zinsaufwands und der negative Zinsaufwand auch innerhalb der Zinserträge gezeigt werden.

V. Bilanzierung von Personenhandelsgesellschaften

Im abgelaufenen Jahr hat das Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) seine neue Stellungnahme zur Bilanzierung von Personenhandelsgesellschaften am 30.11.2017 verabschiedet (IDW RS HFA 7). In der Überarbeitung hat das IDW Stellung zu der Frage von Anhangangaben zu der Ausschüttungssperre aufgrund der Neubewertung der Pensionsrückstellung sowie zu der bilanziellen Behandlung des Ausscheidens eines Gesellschafters gegen

eine Abfindung durch die Gesellschaft bezogen.

Das Gesetz zur Umsetzung der Wohnimmobilienkreditrichtlinie und zur Änderung handelsrechtlicher Vorschriften hatte unter anderem geregelt, dass bei der Bewertung von Pensionsverpflichtungen zukünftig der Marktzinssatz der durchschnittlich letzten 10 Jahre zugrunde zu legen ist, statt wie zuvor der letzten 7 Jahre. Dadurch sanken die Altersversorgungsverpflichtungen bei der erstmaligen Anwendung dieses Gesetzes und es kam zu einem bilanziellen Ertrag durch die Verringerung der Rückstellungen. Durch die Neuaufnahme des Absatzes 6 im § 253 HGB sieht der Gesetzgeber für den Unterschiedsbetrag zwischen dem durchschnittlichen 7-Jahreszinssatz und dem 10-Jahreszinssatz eine Ausschüttungssperre vor. Diese Ausschüttungssperre muss im Anhang angegeben werden.

Daraus ergab sich die Folgefrage im Zusammenhang mit einer wiederauflebenden Außenhaftung eines Kommanditisten nach § 172 Absatz 4 HGB. Hier stellt das IDW klar, dass die Ausschüttungssperre nach § 253 Absatz 6 HGB in analoger Weise anzusehen ist wie die Ausschüttungssperre im Sinne des § 268 Absatz 8 HGB. Somit führt die (Über-) Entnahme von Beträgen, die einer Ausschüttungssperre unterliegen (§§ 253 Absatz 6 und 268 Absatz 8), zu einem Wiederaufleben der Außenhaftung

des Kommanditisten nach § 172 Absatz 4 HGB.

Unsicherheit bestand auch in der Fragestellung, wie das Ausscheiden eines Gesellschafters aus der Personenhandelsgesellschaft gegen Abfindung durch die Gesellschaft bilanziell abzubilden ist. Zum Teil wurde die Auffassung vertreten, dass bei Ausscheiden eines Gesellschafters gegen eine Abfindungszahlung durch die Gesellschaft die anteilig auf den ausscheidenden Gesellschafter entfallenden stillen Reserven bei den sonstigen Vermögensgegenständen zu aktivieren seien. Die Aufdeckung der stillen Reserven beschränkt sich dabei nicht nur auf Vermögensgegenstände, die bereits zuvor bilanziell abgebildet waren. Denkbar ist durch diese Vorgehensweise auch die nachträgliche Erfassung von selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen oder eines Geschäfts- und Firmenwertes.

Die Überarbeitung der Stellungnahme IDW RS HFA 7 geht nunmehr davon aus, dass stattdessen eine Verrechnungslösung erfolgen soll. Diese sieht vor, dass die positive Differenz zwischen dem Abfindungsbetrag, den der Altgesellschafter erhält, und seinem Kapitalanteil im Zeitpunkt des Ausscheidens mit dem verbleibenden Eigenkapital bei der Personengesellschaft zu verrechnen ist. Dabei können mögliche bestehende Rücklagen zur Verrechnung herangezogen werden und / oder es erfolgt eine quotale Verrech-

nung mit den Kapitalanteilen der verbleibenden Gesellschafter. Dabei müssen die Grundsätze der Bilanzierung negativer Kapitalkonten der Gesellschafter aber weiterhin beachtet werden.

Zwar wird die letztere Bilanzierungsalternative bevorzugt, jedoch werden beide Bilanzierungsmöglichkeiten als zulässig angesehen.

VI. Fazit

Aufgrund diverser BFH-Urteile sowie Verlautbarungen des IDW haben sich einige Neuerungen ergeben, die auch Auswirkungen auf die Bilanzierung und somit den Jahresabschluss 2018 haben. Bei der Umsetzung dieser Neuerungen im Rahmen der Jahresabschlussarbeiten sind wir Ihnen gerne behilflich.

Information:

Der Inhalt dieser Information wurde nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt. Mit Rücksicht auf die Komplexität der angesprochenen Themen und den ständigen Wandel der Rechtsmaterie bitten wir um Verständnis, wenn wir unsere Haftung und Gewährleistung auf Beratungen in individuellen Einzelaufträgen nach Maßgabe unserer Auftragsbedingungen beschränken und sie i. Ü., d. h. für diese Informationen ausschließen.