

Das Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG) vom 25.05.2009

Auswirkungen auf den Jahresabschluss kommunaler Unternehmen

Verfasser: Bernhard Köhler
Monika Wager

Inhaltsübersicht	Seite
1 Einleitung, Ziele des BilMoG	207
2 Erleichterungen	207
3 Ansatzvorschriften	208
3.1 Allgemeine Grundsätze	208
3.1.1 Grundsatz der wirtschaftlichen Zurechnung und der Ansatzstetigkeit	208
3.1.2 Verrechnungsverbot	208
3.1.3 Aufgabe des Grundsatzes der umgekehrten Maßgeblichkeit	210
3.2 Geschäfts- oder Firmenwert	210
3.3 Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens	210
3.4 Ingangsetzungs- und Erweiterungsaufwendungen	212
3.5 Aktivierung von bestimmten Aufwendungen als Rechnungsabgrenzungsposten	213
3.6 Aufwandsrückstellungen	213
3.7 Latente Steuern	215
3.7.1 Grundkonzept	215
3.7.2 Regelungen im Einzelnen	216
3.7.3 Beispiele	218

	Seite
4 Bewertungsvorschriften	222
4.1 Herstellungskosten	223
4.2 Beizulegender Zeitwert	223
4.3 Abschreibungen	224
4.4 Verbindlichkeiten	225
4.5 Rückstellungen	225
4.6 Bewertungsvereinfachungsverfahren	229
4.7 Ausschüttungssperre	229
4.8 Sonstiges	229
5 Änderungen im Anhang und im Lagebericht	230
5.1 Anhangangaben	230
5.2 Angaben im Lagebericht	235
6 Übergangsvorschriften	235
7 Konzernrechnungslegung im Überblick	242
8 Auswirkungen auf die steuerliche Gewinnermittlung	247
8.1 Korrekturen nach § 60 Abs. 2 EStDV	247
8.2 Aufzeichnungspflichten	248
8.3 Auswirkungen	248
9 Auswirkungen auf kommunale Unternehmen	254
9.1 Rechtsformen des privaten Rechts	254
9.2 Eigenbetriebe und Kommunalunternehmen	254
9.3 Kommunale Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen	257

1 Einleitung, Ziele des BilMoG

Das Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG) vom 25.05.2009 wurde am 28.05.2009 im Bundesgesetzblatt verkündet¹ und ist damit am 29.05.2009 in Kraft getreten. Der Schwerpunkt des BilMoG liegt auf der Änderung (Modernisierung) der Rechnungslegungsvorschriften des Handelsgesetzbuchs (HGB) sowie des Einführungsgesetzes zum Handelsgesetzbuch (EGHGB). Als Artikelgesetz enthält es aber auch zahlreiche mit der Änderung der Rechnungslegungsvorschriften des HGB korrespondierende Änderungen anderer Gesetze (z. B. Einkommensteuergesetz, Aktiengesetz, GmbH-Gesetz, Genossenschaftsgesetz, Publizitätsgesetz). Mit dem BilMoG werden vorrangig zwei Ziele verfolgt: Bestimmte kleine und mittelständische Unternehmen sollen von den mit Buchführung und Bilanzierung verbundenen Kosten entlastet werden. Vor allem aber baut das BilMoG das bewährte deutsche Handelsbilanzrecht zu einer den internationalen Rechnungslegungsstandards, insbesondere der IFRS², gleichwertigen, aber kostengünstigeren und einfacheren Alternative aus. Des Weiteren erfolgte eine Anpassung des Handelsbilanzrechts an Rechtsakte der EU. Mit diesem Beitrag sollen die wesentlichen Auswirkungen auf die Rechnungslegung der kommunalen Unternehmen, aber auch künftige Divergenzen zwischen Handels- und Steuerbilanz dargestellt werden. Die neuen Rechnungslegungsvorschriften finden weit überwiegend erstmals für die Jahresabschlüsse 2010 Anwendung, teilweise aber auch bereits für die Jahresabschlüsse 2009; vgl. dazu im Einzelnen Abschnitt 6 dieses Beitrags. Die neuen Vorschriften können freiwillig bereits auf nach dem 31.12.2008 beginnende Geschäftsjahre angewandt werden, dies jedoch nur insgesamt unter Angabe im Anhang oder Konzernanhang (Art. 66 Abs. 3 Satz 6 EGHGB).³

2 Erleichterungen

Mit Einführung der §§ 241 a und 242 Abs. 4 HGB werden bestimmte Einzelkaufleute (nicht mehr als 500.000 € Umsatzerlöse und nicht mehr als 50.000 € Jahresüberschuss an zwei aufeinander folgenden Abschlussstichtagen, im Fall der Neugründung am ersten Abschlussstichtag nach der Neugründung) von der Buchführungs- und Bilanzierungspflicht befreit. Nimmt ein Einzelkaufmann diese Befreiung in Anspruch, ist er im Ergebnis nur noch verpflichtet, eine Einnahme-Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG⁴ aufzustellen.

¹ BGBl I S. 1102

² International Financial Reporting Standards

³ Von einer Erläuterung der Änderungen betreffend kapitalmarktorientierter/börsennotierter Unternehmen haben wir wegen mangelnder Relevanz für kommunale Unternehmen abgesehen.

⁴ vgl. Beschlussempfehlung zum Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts, BT-Drs. 16/12407 S. 109

Die Schwellenwerte zur Umschreibung der Größenklassen für die Abgrenzung von kleinen, mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaften wurden rückwirkend für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2007 beginnen, um rd. 20 % angehoben (§ 267 HGB, Art. 66 Abs. 1 EGHGB). Sie betragen nunmehr:

	kleine	mittelgroße Kapitalgesellschaften	große
Bilanzsumme	max. 4,84 Mio. €	max. 19,25 Mio. €	mehr als 19,25 Mio. €
Umsatzerlöse	max. 9,68 Mio. €	max. 38,50 Mio. €	mehr als 38,50 Mio. €
Arbeitnehmer ⁵	max. 50	max. 250	mehr als 250

Die Schwellenwerte für die größenabhängige Befreiung von der Verpflichtung zur Aufstellung eines Konzernabschlusses wurden ebenfalls angehoben (§ 293 Abs. 1 HGB, Art. 66 Abs. 1 EGHGB).

3 Ansatzvorschriften

Die für alle bilanzierenden Kaufleute geltenden Ansatzvorschriften finden sich unter den §§ 246 bis 251 HGB. Mit Inkrafttreten des BilMoG wurde eine Reihe von Ansatzwahlrechten gestrichen und insoweit der bisherige Ermessensspielraum für das rechnungslegende Unternehmen eingeschränkt. Die Änderungen betreffen im Einzelnen:

3.1 Allgemeine Grundsätze

3.1.1 Grundsatz der wirtschaftlichen Zurechnung und der Ansatzstetigkeit

Mit der Neufassung des § 246 Abs. 1 HGB wird das Prinzip der wirtschaftlichen Zurechnung beim Auseinanderfallen von rechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum gesetzlich verankert. Mit § 246 Abs. 3 HGB wurde nunmehr auch der Grundsatz der Ansatzstetigkeit, d. h., dass einmal gewählte Ansatzmethoden in den folgenden Jahresabschlüssen beizubehalten sind, in das Gesetz aufgenommen; bezüglich der Durchbrechung der Stetigkeit verweist § 246 Abs. 3 Satz 2 HGB auf die Regelungen zur Bewertungsstetigkeit des § 252 Abs. 2 HGB (Durchbrechung nur in begründeten Ausnahmefällen).

3.1.2 Verrechnungsverbot

§ 246 Abs. 2 HGB a. F. enthielt ein grundsätzliches Saldierungsverbot von Aktiva mit Passiva bzw. von Erträgen mit Aufwendungen. Diese Vorschrift dient den Zwecken der Klarheit und Übersichtlichkeit des Jahresabschlusses. Durch das BilMoG wurde in diese Vorschrift eine Ausnahme eingefügt. Demnach sind nunmehr Vermögensgegenstände, die dem Zugriff aller übrigen Gläubiger entzogen sind und ausschließlich der Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen oder vergleichbaren langfristig fälligen Verpflichtungen dienen, mit

⁵ unverändert

diesen Schulden zu verrechnen; entsprechend ist mit den zugehörigen Aufwendungen und Erträgen aus der Abzinsung und aus dem zu verrechnenden Vermögen zu verfahren.

Es handelt sich hierbei nicht um ein Wahlrecht, sondern um ein Verrechnungsgebot.

Mit dieser Regelung sollte eine Angleichung an die IFRS erreicht werden, die in IAS⁶ 19.7 die Verrechnung von Planvermögen mit Pensionsrückstellungen erlaubt.

Unter dem Begriff „Altersversorgungsverpflichtungen“ sind Pensionsverpflichtungen, Altersteilzeitverpflichtungen, Verpflichtungen aus Lebensarbeitszeitmodellen und andere vergleichbare langfristige Verpflichtungen zu verstehen.⁷ Der noch im Regierungsentwurf zum BilMoG enthaltene Zusatz „*die gegenüber Arbeitnehmern eingegangen wurden*“, wurde im verabschiedeten Gesetzestext gestrichen. Damit soll klar gestellt werden, dass darunter nicht nur Verpflichtungen gegenüber Arbeitnehmern im engen Sinne des Arbeitsrechts, sondern auch gegenüber weiteren Mitarbeitern zu sehen sind.⁸

Die Vermögensgegenstände müssen – auch im Falle der Insolvenz – dem Zugriff aller Gläubiger entzogen sein. Im Regelfall ist diese Voraussetzung bei Rückdeckungsversicherungen, Verpfändungen oder Einbringungen in eine Treuhandgestaltung (Contractual Trust Arrangement) der Fall. Betriebsnotwendige Vermögensgegenstände fallen regelmäßig nicht darunter, da sie nicht ausschließlich der Erfüllung der Altersverpflichtungen dienen.⁹

Bei einer Verrechnung der Aktiva und Passiva bzw. der daraus resultierenden Erträge und Aufwendungen werden die Verpflichtungen nach den Bewertungsvorschriften für Rückstellungen (vgl. Abschnitt 4.5) bewertet. Die Vermögensgegenstände sind mit dem beizulegenden Zeitwert zu bewerten (§ 246 Abs. 2 Satz 3 HGB).

Ergibt sich dabei ein Überhang der Altersversorgungsverpflichtung, ist der saldierte Wert als Rückstellung anzusetzen. Ein sich errechnender Überhang des Vermögensgegenstandes ist unter einem gesonderten Bilanzposten „Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung“ auszuweisen.

Für diesen Verrechnungsposten, der nicht als Vermögensgegenstand anzusehen ist, besteht hinsichtlich des darin enthaltenen Unterschiedsbetrags zwischen Zeit- und Anschaffungswert der Vermögensgegenstände, gemindert um die darauf entfallenden passiven latenten Steuern, ein Ausschüttungsverbot gemäß § 268 Abs. 8 HGB (vgl. Abschnitt 4.7).

Anhangangaben zur Verrechnung sind für Kapitalgesellschaften gemäß § 285 Nr. 25 HGB erforderlich (Angabe der Anschaffungskosten und des beizulegenden Zeitwertes der Vermögensgegenstände, Angaben zur Ermittlung des beizulegenden Zeitwertes, des Erfüllungsbeitrags der verrechneten Schulden, Angabe der verrechneten Erträge und Aufwendungen).

⁶ International Accounting Standards

⁷ Bundesregierung, Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts vom 21.05.2008, BT-Drs. 16/10067 S. 104

⁸ BT-Drs. 16/12407 S. 109 ff.

⁹ vgl. Ellrott/Rhiel in Beck'scher Bilanzkommentar, 7. Aufl., München 2010, § 249 Anm. 205

3.1.3 Aufgabe des Grundsatzes der umgekehrten Maßgeblichkeit

Der Grundsatz der umgekehrten Maßgeblichkeit nach § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG a. F., der für die Ausübung steuerrechtlicher Wahlrechte einen entsprechenden Ansatz in der Handelsbilanz verlangte, wurde aufgehoben. Werden nunmehr steuerrechtliche Wahlrechte in Abweichung zur Handelsbilanz ausgeübt, sind für Steuerzwecke entsprechende Verzeichnisse zu führen (§ 5 Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStG). Als Folge entfallen die bisherigen korrespondierenden HGB-Regelungen. Sonderposten mit Rücklageanteil (z. B. für § 6 b EStG – Rücklage oder Rücklage für Ersatzbeschaffung nach R 6.6 EStR 2005) dürfen in der Handelsbilanz nicht mehr gebildet werden; die §§ 247 Abs. 3, 270 Abs. 1 Satz 2 und 273 HGB a. F. sind entfallen.

Ebenfalls entfallen sind in diesem Zusammenhang die §§ 254, 279 Abs. 2 bis 281 HGB a. F. über steuerrechtliche Abschreibungen einschließlich Wertaufholungsgebot. Ein Sonderposten mit Rücklageanteil darf in der Handelsbilanz letztmals in Jahresabschlüssen für das vor dem 01.01.2010 beginnende Geschäftsjahr gebildet werden (Art. 66 Abs. 5 EGHGB). Nach bisherigem Recht gebildete Sonderposten mit Rücklageanteil können beibehalten werden oder sind unmittelbar in die Gewinnrücklagen einzustellen (Art. 67 Abs. 3 EGHGB).

3.2 Geschäfts- oder Firmenwert

Ein entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert gilt als zeitlich begrenzt nutzbarer Vermögensgegenstand und ist zu aktivieren (§ 246 Abs. 1 Satz 4 HGB). Das bisherige Wahlrecht (§ 255 Abs. 4 HGB a. F.) ist entfallen, ebenso die Pauschalabschreibung über 25 % p. a. Die Abschreibung richtet sich grundsätzlich nach der Nutzungsdauer; im Anhang sind die Gründe für die Annahme einer betrieblichen Nutzungsdauer von über fünf Jahren anzugeben (§ 285 Nr. 13 HGB). Ein niedrigerer Wertansatz eines entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwertes ist gemäß § 253 Abs. 5 Satz 2 HGB beizubehalten (Wertaufholungsverbot). Die neuen Vorschriften zum entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert sind erstmals anzuwenden für Geschäftsjahre ab 01.01.2010 (Art. 66 Abs. 3 Satz 1 EGHGB); die erstmalige Anwendung betrifft Erwerbsvorgänge, die nach dem 31.12.2009 begonnen haben (Art. 66 Abs. 3 Satz 2 EGHGB).¹⁰

3.3 Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens

Nach § 248 Abs. 2 HGB a. F. durften nicht entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens in der Bilanz nicht angesetzt werden. Dieses Bilanzierungsverbot wurde mit dem BilMoG aufgehoben. Nunmehr besteht ein Wahlrecht, selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens in die Bilanz aufzunehmen. Nicht aufgenommen werden dürfen selbst geschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens.

Das Aktivierungswahlrecht betrifft im Wesentlichen selbst erstellte Software bzw. den Eigenanteil bei einem Dienstleistungsauftrag zur Erstellung von Software. Andere selbst erstellte immaterielle Vermögenswerte (z. B. Patente) dürften im kommunalen Bereich nur ausnahmsweise anfallen.

¹⁰ bei freiwilliger Umstellung für das Geschäftsjahr 2009 Anwendung auf Erwerbsvorgänge, die nach dem 31.12.2008 begonnen haben

Bei Ausübung des Wahlrechts sind diese immateriellen Vermögensgegenstände unter dem Bilanzposten „Selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte“ zu aktivieren. Im Steuerrecht (§ 5 Abs. 2 EStG) verbleibt ein Aktivierungsverbot für diese Aufwendungen.

Aktiviert werden dürfen gemäß § 255 Abs. 2 a HGB nur die bei der Entwicklung des immateriellen Vermögensgegenstandes anfallenden Herstellungskosten¹¹. Nicht aktivierungsfähig sind hingegen die bei der Forschung anfallenden Aufwendungen. § 255 Abs. 2 a HGB definiert die beiden Begriffe wie folgt:

„Entwicklung ist die Anwendung von Forschungsergebnissen oder von anderem Wissen für die Neuentwicklung von Gütern oder Verfahren oder die Weiterentwicklung von Gütern oder Verfahren mittels wesentlicher Änderungen.“

Dabei sind lt. Begründung zum Regierungsentwurf die Begriffe „Güter“ und „Verfahren“ weit zu fassen.¹²

„Forschung ist die eigenständige und planmäßige Suche nach neuen wissenschaftlichen oder technischen Erkenntnissen oder Erfahrungen allgemeiner Art, über deren technische Verwertbarkeit und wirtschaftliche Erfolgsaussichten grundsätzlich keine Aussagen gemacht werden können.“

Schwierig festzustellen ist dabei der Zeitpunkt des Übergangs von der Forschung zur Entwicklung, zumal die Prozesse der Forschung und Entwicklung nicht zwangsweise nacheinander folgen, sondern durchaus speziell in der Übergangszeit abwechselnd durchgeführt werden.

Ist es daher nicht möglich, Forschung und Entwicklung verlässlich zu unterscheiden und somit die aktivierungsfähigen Entwicklungskosten zu ermitteln, ist eine Aktivierung nach § 255 Abs. 2 a Satz 4 HGB ausgeschlossen.

Für kommunale Einrichtungen dürften dabei Aufwendungen für die Forschung eher von untergeordneter Bedeutung sein, wohingegen die Entwicklung eigener Software für spezielle Problemlösungen durchaus üblich ist. Zu den Herstellungskosten zählen dann auch die Kosten für die erfolgreiche Entwicklung von Software durch ein Fremdunternehmen im Rahmen eines Dienstleistungsvertrages, bei dem der Auftraggeber das Risiko und die Kosten für ein Scheitern der Entwicklung trägt. Hinzu kommen als aktivierungsfähige Bestandteile gegebenenfalls noch die durch Eigenleistungen bedingten Kosten für ein derartiges Projekt.

Die Entwicklungskosten können jedoch nur dann aktiviert werden, wenn ein Vermögensgegenstand entsteht, d. h. wenn das selbst erstellte Gut einzeln verwertbar ist.¹³

Zur Beurteilung der Aktivierbarkeit können die Voraussetzungen des IAS 38.57 (insbesondere technische Realisierbarkeit, Absicht und Fähigkeit, den Vermögensgegenstand zu nutzen oder zu verkaufen) herangezogen werden.

Hinsichtlich des Aktivierungszeitpunkts ist nicht notwendigerweise von dem Zeitpunkt der Fertigstellung des immateriellen Vermögensgegenstandes auszugehen; ebenso wenig kann der

¹¹ Zu den durch das BilMoG geänderten Vorschriften zu den Herstellungskosten wird auf Abschnitt 4.1 verwiesen.

¹² BT-Drs. 16/10067 S. 130

¹³ BT-Drs. 16/10067 S. 107

Beginn der Entwicklungstätigkeiten angenommen werden. Vielmehr liegen die Voraussetzungen für die Aktivierung dann vor, wenn der Bilanzierende anhand einer zukunftsorientierten Betrachtung davon ausgeht, dass mit hoher Wahrscheinlichkeit ein Vermögensgegenstand entsteht,¹⁴ d. h. die oben angeführten Voraussetzungen erfüllt sein werden.

Erstreckt sich der Zeitraum der Entwicklung über mehrere Jahre, dürfen nach herrschender Meinung die zunächst als Aufwand angesetzten Entwicklungskosten der Vorperioden (die Aktivierbarkeit konnte in diesen Perioden noch nicht eindeutig bejaht werden) nachträglich nicht mehr aktiviert werden, auch wenn davon auszugehen ist, dass ein Vermögensgegenstand entstanden ist.¹⁵

Ungeachtet des Zeitpunkts der Aktivierung beginnt die Abschreibung des zeitlich begrenzt nutzbaren Vermögensgegenstandes mit der Beendigung der Herstellung, da erst dann vom Erreichen des betriebsbereiten Zustandes auszugehen ist.¹⁶

Nach Art. 66 Abs. 7 EGHGB betrifft das Wahlrecht nur solche immateriellen Vermögensgegenstände, mit deren Entwicklung im ersten Jahr der Anwendung des BilMoG begonnen wurde. Erfolgte lediglich unwesentliche Teile der Entwicklung in einem Geschäftsjahr zuvor, dürfte unter Wesentlichkeitsaspekten nichts gegen eine Aktivierung sprechen; allerdings ist eine Nachaktivierung der zuvor angefallenen Aufwendungen ausgeschlossen.¹⁷

Die Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände führt zu einem Ausschüttungsverbot nach § 268 Abs. 8 HGB (vgl. Abschnitt 4.7).

Im Anhang müssen Kapitalgesellschaften für den Fall der Inanspruchnahme des Aktivierungswahlrechts gemäß § 285 Nr. 22 HGB den Gesamtbetrag der Forschungs- und Entwicklungskosten des Geschäftsjahres angeben sowie den davon auf die selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens entfallenden Betrag.

3.4 Eingangsetzungs- und Erweiterungsaufwendungen

Die Möglichkeit der Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkten Personengesellschaften, Aufwendungen für die Eingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs als Bilanzierungshilfe zu aktivieren, ist durch Aufhebung von § 269 HGB a. F. entfallen. Vor Anwendung des BilMoG angesetzte Bilanzierungshilfen dürfen nach altem Recht fortgeführt werden (Art. 67 Abs. 5 EGHGB). Steuerrechtlich ergibt sich keine Auswirkung, da für Bilanzierungshilfen (keine Wirtschaftsgüter) bereits bislang kein Ansatz in der Steuerbilanz möglich war.

¹⁴ vgl. Kozikowski/F. Huber in Beck'scher Bilanzkommentar, 7. Aufl., München 2010, § 247 Anm. 380

¹⁵ vgl. Ellrott/Brendt in Beck'scher Bilanzkommentar, 7. Aufl., München 2010, § 255 Anm. 489 mit weiteren Verweisen

¹⁶ Laubach/Kraus/Bornhofen: „Zur Durchführung der HGB-Modernisierung durch das BilMoG: Die Bilanzierung selbst geschaffener Vermögensgegenstände“ in Beilage Nr. 5/2009 zu Der Betrieb (DB) Heft 23, S. 19 ff.

¹⁷ vgl. Entwurf IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Übergangsregelungen des BilMoG, Stand 29.05.2009, IDW ERS HFA 28, Tz. 31

3.5 Aktivierung von bestimmten Aufwendungen als Rechnungsabgrenzungsposten

Das Aktivierungswahlrecht für Zölle und Verbrauchsteuern auf aktivierte Vorräte und Umsatzsteuer auf geleistete Anzahlungen (§ 250 Abs. 1 Satz 2 HGB a. F.) ist ebenfalls entfallen. Auch hier besteht ein Beibehaltungswahlrecht (Art. 67 Abs. 3 EGHGB). Steuerrechtlich bleibt es aber bei der Aktivierungspflicht (§ 5 Abs. 5 Satz 2 EStG).

3.6 Aufwandsrückstellungen

Neben den verpflichtenden Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten gegenüber Dritten, für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften, für Abraumbeseitigungen, für Gewährleistungen und für unterlassene Instandhaltungsmaßnahmen, die innerhalb von drei Monaten des Folgejahres nachgeholt werden, konnten bisher auch sogenannte Aufwandsrückstellungen nach § 249 Abs. 1 Satz 3 und Abs. 2 HGB a. F. gebildet werden. Rückstellungen, für die bisher ein Wahlrecht bestand, dürfen nach BilMoG nicht mehr gebildet werden.

Die Unterlassung bei Instandhaltungsmaßnahmen muss belegt und die Nachholung muss bis 31.03. des Folgejahres beendet werden. Diese Frist hat zur Folge, dass bei der Erstellung des Jahresabschlusses die Aufwendungen für die Maßnahmen weitgehend bekannt sind und die Bewertung dieser Rückstellungen deshalb vergleichsweise einfach ist.

Für die nach BilMoG künftig nicht mehr ansatzfähigen bisher bereits gebildeten Aufwandsrückstellungen nach § 249 Abs. 1 Satz 3 und Abs. 2 HGB a. F. besteht bei der erstmaligen Anwendung der Vorschriften des BilMoG ein Wahlrecht nach Art. 67 Abs. 3 EGHGB. Dieses Wahlrecht kann allerdings nur einmalig im ersten Jahr der Anwendung der Vorschriften des BilMoG ausgeübt werden. Diese Rückstellungen können entweder unverändert in den Jahresabschlüssen als Rückstellungen bilanziert werden, bis sie entweder verbraucht werden oder nach § 249 Abs. 3 Satz 2 HGB a. F. aufzulösen sind. Sie müssen allerdings unter Anwendung der für sie geltenden Vorschriften des HGB a. F. beibehalten werden, d. h. diese Rückstellungen sind weiterhin stichtagsbezogen zu bewerten und nicht abzuzinsen. Alternativ können sie auch direkt als Passivtausch – ohne Berührung der Erfolgskonten in der Gewinn- und Verlustrechnung – den Gewinnrücklagen zugeführt werden. Dies kann dazu führen, dass Gewinnrücklagen ausgewiesen werden, obgleich zuvor noch nie Jahresüberschüsse erzielt wurden. Dieses Wahlrecht muss nicht insgesamt für alle Aufwandsrückstellungen gemeinsam ausgeübt werden. Es können auch Teilbeträge, d. h. einzelne Rückstellungen, auf die Gewinnrücklagen umgegliedert werden. Von einer Umgliederung in die Gewinnrücklagen ausgeschlossen sind die Beträge, die den Rückstellungen nach § 249 Abs. 1 Satz 3 und Abs. 2 HGB a. F. im letzten vor dem 01.01.2010 beginnenden Geschäftsjahr, in der Regel im Geschäftsjahr 2009, zugeführt wurden. Diese Beträge müssen demnach weiterhin als Rückstellungen ausgewiesen werden. Die nach dem Regierungsentwurf zum BilMoG noch als zulässig vorgesehene bilanzpolitische Maßnahme, mögliche Gewinne im Jahr 2009 durch die Bildung von Aufwandsrückstellungen und die spätere ergebnisneutrale Umgliederung in die Gewinnrücklagen nicht auszuweisen, ist somit im beschlossenen Gesetz vom 25.05.2009 entfallen.

Die Vor- und Nachteile der beiden Alternativen können wie folgt dargestellt werden:

Die Gewinnrücklagen sind nicht wie die Rückstellungen an die Erfüllung eines bestimmten Zwecks gebunden. Wenn ursprünglich z. B. Großreparaturrückstellungen für eine Dachsanierung gebildet wurden, können diese Beträge künftig auch zur Deckung von Jahresfehlbeträgen, die auf anderen Ursachen beruhen, herangezogen werden, ohne hierfür Mittel des (Ge-

währ)Trägers der Einrichtung oder des Gesellschafters in Anspruch zu nehmen. Allerdings sind die für die Großreparatur anfallenden Ausgaben dann als Aufwand und damit ergebniswirksam in der Gewinn- und Verlustrechnung darzustellen.

Werden die gebildeten Aufwandsrückstellungen fortgeführt, sind die ausgewiesenen Beträge zweckgebunden; Aufwendungen für eine Heizungserneuerung können beispielsweise nicht als Verbrauch der Rückstellungen für die Dachsanierung dargestellt werden. Werden Auszahlungen für die zurückgestellte Maßnahme geleistet, sind diese dann ergebnisneutral als Verbrauch der Rückstellung – ohne Berührung der Erfolgskonten in der Gewinn- und Verlustrechnung – auszuweisen.

Die Regelung im HGB a. F. bewirkte eine Glättung für künftig anfallende aperiodische Aufwendungen, d. h. die Aufwendungen wurden durch die bislang ermöglichte Rückstellungsbildung in Vorperioden verlagert und wirkten sich im Jahr der Durchführung der jeweiligen Maßnahmen nicht in vollem Umfang aus. Diese Möglichkeit entfällt künftig durch die Neufassung der § 249 HGB. Insoweit wurde eine Angleichung an die IFRS erreicht, die ebenfalls keinen Ausweis von Aufwandsrückstellungen zulassen.

Allerdings ermöglicht IAS 16 die Bildung komponentenbezogener Abschreibungen. So ist es unter Anwendung dieser Vorschriften dem Bilanzierenden erlaubt, für einen Vermögensgegenstand verschiedene Abschreibungssätze anzusetzen. Ein Gebäude kann demnach in Bezug auf die Bildung von Abschreibungen aufgeteilt werden in das Dach des Gebäudes (z. B. AfA 4 %) und das restliche Gebäude (z. B. AfA 2 %). Die während der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Gebäudes anfallenden Instandhaltungsaufwendungen größeren Umfangs werden somit in den Vorperioden durch Abschreibungen auf den betreffenden Gebäudeteil bereits im Jahresergebnis berücksichtigt.

Eine entsprechende Vorschrift war im bisherigen HGB nicht enthalten.

Am 29.05.2009 wurde vom Hauptfachausschuss des IDW ein Rechnungslegungshinweis (IDW RH HFA 1.016) verabschiedet, der die handelsrechtliche Zulässigkeit einer komponentenweisen planmäßigen Abschreibung von Sachanlagen regelt. In Nr. 8 dieses Rechnungslegungshinweises wird ausgeführt, dass diese Form der Abschreibung dem Grundsatz der Einzelbewertung (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB) nicht entgegensteht; der als Aufwand zu erfassende Werteverzehr eines Vermögensgegenstandes über unterschiedliche Nutzungsdauern wird über diese Abschreibung vielmehr realitätsnäher bestimmt.

Voraussetzung für die separate Abschreibung einzelner Komponenten ist, dass es sich dabei um physisch separierbare Teile eines Vermögensgegenstandes, z. B. das Dach eines Gebäudes, handelt. Instandhaltungsmaßnahmen, z. B. Anstrich, auch wenn sie als Generalüberholung in größerem Ausmaß zusammen fallen, oder Wartungen, erfüllen diese Voraussetzungen nicht. Werden diese physisch separierbaren Komponenten ausgetauscht, stellt dies bei Anwendung des Komponentenansatzes keinen Erhaltungsaufwand dar, sondern einen Teilabgang und -zugang des betreffenden Vermögensgegenstandes. Insoweit liegt eine erhebliche Abweichung zum Steuerrecht vor, das den Komponentenansatz nicht zulässt. Im Übrigen wird der Vermögensgegenstand auch weiterhin als eine zu bilanzierende Einheit betrachtet, deren Wert insgesamt nach planmäßiger Abschreibung der Komponenten bei voraussichtlich dauernder Wertminderung auf den niedrigeren beizulegenden Wert abgeschrieben werden muss.

3.7 Latente Steuern

3.7.1 Grundkonzept

Die Bilanzierung latenter Steuern gemäß § 274 HGB wurde durch das BilMoG, unter anderem zur besseren Vergleichbarkeit mit nach IRFS erstellten Abschlüssen, grundlegend geändert. Nach altem Recht hatte der Ausweis latenter Steuern für den Jahresabschluss in der Praxis keine allzu große Bedeutung, da Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz, die eine Passivierungspflicht hervorgerufen hätten, selten waren und aktive latente Steuern (Wahlrecht) im Allgemeinen nicht angesetzt wurden. Das hat sich mit der vorliegenden Reform aufgrund der weitergehenden unterschiedlichen Wertansätze in Handels- und Steuerbilanz (vgl. z. B. Aufgabe des Grundsatzes der umgekehrten Maßgeblichkeit, Abschnitt 3.1.3) geändert. Des Weiteren sind für den Ansatz latenter Steuern nun nicht mehr Ergebnisunterschiede (sog. GuV-orientiertes **Timing-Konzept**), sondern allein Ansatz- und Bewertungsunterschiede von Vermögensgegenständen und Verbindlichkeiten in Handels- und Steuerbilanz (sog. international übliches bilanzorientiertes **Temporary-Konzept**) maßgeblich.

Die Neuregelung des § 274 HGB betrifft Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkte Personengesellschaften¹⁸. Kleine Kapitalgesellschaften sind von der Anwendung des § 274 HGB befreit (§ 274 a Nr. 5 HGB); diese haben passive latente Steuern anzusetzen, soweit die Tatbestandsvoraussetzungen für den Ansatz einer Rückstellung („Steuerschulden“) gemäß § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB vorliegen. Dabei sind nach IDW ERS HFA 27, Tz. 20 aktive latente Steuern rückstellungsmindernd zu berücksichtigen.¹⁹

Der Gesetzgeber hat für den Ausweis der latenten Steuern einen Sonderposten eingeführt; eine Steuerbelastung wird unter Passivposten „E. Passive latente Steuern“ (§ 266 Abs. 3 HGB), eine Steuerentlastung unter Aktivposten „D. Aktive latente Steuern“ (§ 266 Abs. 2 HGB) ausgewiesen. Grundsätzlich sieht § 274 Abs. 1 Satz 1 HGB die Saldierung von passiven (Steuerbelastung) und aktiven (Steuerentlastung) latenten Steuern vor mit Passivierungspflicht für einen Passivsaldo und Aktivierungswahlrecht (was in der Praxis wohl eher der Fall sein dürfte) für einen Aktivsaldo. Die sich ergebende Steuerbelastung und die sich ergebende Steuerentlastung können aber auch brutto ausgewiesen werden, d. h. Bilanzierung passiver und aktiver latenter Steuern in ihrer jeweiligen Höhe. Dieses Wahlrecht kann nicht jedes Jahr erneut ausgeübt werden, sondern unterliegt dem Stetigkeitsgebot (vgl. Abschnitt 3.1.1). Aufwendungen und Erträge aus der Veränderung bilanzierter latenter Steuern sind in der Gewinn- und Verlustrechnung gesondert unter dem Posten „Steuern vom Einkommen und vom Ertrag“ auszuweisen (§ 274 Abs. 2 Satz 3 HGB).

Bezüglich der Wahlmöglichkeiten für den Ausweis ist aber zu beachten, dass die gemäß § 285 Nr. 29 HGB erforderlichen Anhangangaben zu genauen Ermittlungen und Berechnungen zwingen (vgl. Abschnitt 5). Der Rechtsausschuss des Bundestags hält die Anhangangaben unabhängig davon, ob in der Bilanz latente Steuern ausgewiesen werden, für erforderlich: *„Gerade wenn dies – aufgrund der Gesamtdifferenzbetrachtung – nicht der Fall ist, ist anzugeben, aufgrund welcher Differenzen oder steuerlicher Verlustvorträge per Saldo ein Ausweis unterbleibt.“*²⁰

¹⁸ letztere nur, soweit es sich um Gewerbesteuern handelt

¹⁹ Die Befreiung entfällt aber für kommunale Unternehmen (vgl. Abschnitt 9).

²⁰ vgl. BT-Drs. 16/12407 S. 116

Wird bezüglich der künftigen Steuerentlastung das Aktivierungswahlrecht ausgeübt, fällt der Überhang an aktiven latenten Steuern unter die Ausschüttungssperre (§ 268 Abs. 8 HGB); vgl. Abschnitt 4.7.

Aufwendungen und Erträge aus der erstmaligen Anwendung des § 274 HGB sind unmittelbar mit den Gewinnrücklagen zu verrechnen (Art. 67 Abs. 6 EGHGB).

3.7.2 Regelungen im Einzelnen

Für den Einzelabschluss gilt Folgendes:²¹

Gemäß § 274 Abs. 1 Satz 1 HGB besteht unter folgenden Voraussetzungen eine Pflicht zum Ansatz **passiver latenter Steuern** (Passivierungspflicht):

- zwischen den handelsrechtlichen Wertansätzen von Vermögensgegenständen, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten und deren steuerlichen Wertansätzen bestehen Differenzen,
- diese Differenzen bauen sich in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich ab und
- hieraus ergibt sich insgesamt eine künftige **Steuerbelastung**.

Gemäß § 274 Abs. 1 Satz 2 i. V. mit Satz 1 HGB ist unter folgenden Voraussetzungen der Ansatz **aktiver latenter Steuern** zulässig (Aktivierungswahlrecht):

- zwischen den handelsrechtlichen Wertansätzen von Vermögensgegenständen, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten und deren steuerlichen Wertansätzen bestehen Differenzen,
- diese Differenzen bauen sich in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich ab und
- hieraus ergibt sich insgesamt eine künftige **Steuerentlastung**.

Die Differenzen im Sinne des § 274 Abs. 1 HGB umfassen zum einen die Fälle, in denen der betreffende Bilanzposten in der Steuerbilanz mit einem anderen Wert als in der Handelsbilanz angesetzt ist (Bewertungsunterschiede) und zum anderen die Fälle, in denen der Bilanzposten entweder nur in der Handelsbilanz oder nur in der Steuerbilanz angesetzt ist (Ansatzunterschiede). Für diese Differenzen müssen bzw. dürfen nur insoweit latente Steuern angesetzt werden, als diese Unterschiedsbeträge in Folgejahren durch Nutzung oder Abgang der betreffenden Vermögensgegenstände oder Schulden abgebaut werden (temporäre Differenzen, deshalb **Temporary-Konzept**). Darüber hinaus muss der Abbau zu einem späteren Zeitpunkt zu einer Steuerbe- bzw. -entlastung führen.

Nach dem **Temporary-Konzept** spielt es grundsätzlich keine Rolle, ob die Differenzen erfolgswirksam oder erfolgsneutral (z. B. als Folge von Sacheinlagen) entstanden sind; konzeptionell wird ein reiner Bestandsvergleich gefordert. Die Unterschiede zwischen handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Wertansätzen sind für die Ermittlung der latenten Steuern im Zeitpunkt ihrer Entstehung ergebniswirksam einzubeziehen, soweit sie ergebniswirksam entstanden sind

²¹ Vgl. IDW ERS HFA 27, Tz. 3; hinsichtlich des hier nicht abgehandelten Konzernabschlusses verweisen wir auf die Tz. 39 bis 47.

(z. B. abweichende Rückstellungsbewertung).²² Einzubeziehen sind lt. Gesetzesbegründung auch quasi-permanente Differenzen; das sind Differenzen, die zwar zeitlich begrenzt sind, deren Abbau jedoch von den Dispositionen des Unternehmens abhängig ist bzw. erst bei Liquidation des Unternehmens erfolgt (z. B. steuerrechtlich nicht anerkannte Abschreibungen auf Grund und Boden). Die Frage, ob bestehende Differenzen sich „voraussichtlich“ ganz oder teilweise abbauen werden und die korrespondierende Steuerbe- oder -entlastung eintritt, ist anhand von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen zu beurteilen, wobei das handelsrechtliche Vorsichtsprinzip zu beachten ist.²³ Nicht in die Berechnung latenter Steuern einzubeziehen sind sogenannte permanente Differenzen, das sind steuerfreie Erträge oder nicht abziehbare Betriebsausgaben.

Nach § 274 Abs. 1 Satz 4 HGB sind steuerliche Verlustvorträge bei der Berechnung aktiver latenter Steuern in Höhe der innerhalb der nächsten fünf Jahre zu erwartenden Verlustverrechnung zu berücksichtigen.²⁴

Die Beträge der künftigen Steuerbe- und -entlastungen sind mit den unternehmensindividuellen Steuersätzen im Zeitpunkt des Abbaus der Differenzen zu bewerten und nicht abzuzinsen (§ 274 Abs. 2 Satz 1 HGB).²⁵

Passive latente Steuern ergeben sich, wenn Aktivposten in der Handelsbilanz (HB) höher anzusetzen sind als in der Steuerbilanz (StB) und wenn Passivposten in der Handelsbilanz niedriger anzusetzen sind als in der Steuerbilanz. Für den Ansatz aktiver latenter Steuern verhält es sich umgekehrt:

	passive latente Steuern	aktive latente Steuern
Aktivposten	HB > StB	HB < StB
Passivposten	HB < StB	HB > StB

Wesentliche Anwendungsfälle in der Praxis:

- Ausübung des handelsrechtlichen Wahlrechts zur Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände gemäß § 248 Abs. 2 HGB. In der Steuerbilanz besteht ein Aktivierungsverbot (§ 5 Abs. 2 EStG).
- Für einen entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert besteht in Handels- und Steuerbilanz Aktivierungspflicht; Unterschiede in der Bewertung können sich ergeben, wenn die Nutzungsdauer in der Handelsbilanz für einen kürzeren Zeitraum als die nach § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG gebotene Nutzungsdauer von 15 Jahren festzulegen ist.
- Die Passivierung von Rückstellungen kann zu Ansatz- bzw. Bewertungsunterschieden führen. So besteht für Drohverlustrückstellungen eine Passivierungspflicht nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB; in der Steuerbilanz besteht Passivierungsverbot (§ 5 Abs. 4 a EStG). Rückstellungen sind entsprechend § 253 Abs. 2 HGB mit dem durchschnittlichen Marktzinssatz

²² vgl. IDW ERS HFA 27, Tz. 33

²³ vgl. IDW ERS HFA 27, Tz. 6 bis 8

²⁴ vgl. IDW ERS HFA 27, Tz. 13 bis 15 sowie Beck'scher Bilanzkommentar, 7. Aufl., München 2010, § 274 Anm. 40 ff.

²⁵ vgl. IDW ERS HFA 27, Tz. 25 bis 28 und Beck'scher Bilanzkommentar, 7. Aufl., München 2010, § 274 Anm. 60 ff.

abzuzinsen (Barwert). In der Steuerbilanz sind Pensionsrückstellungen höchstens mit dem Teilwert anzusetzen; der Rechnungszinsfuß beträgt 6 % (§ 6 a Abs. 3 Satz 3 EStG), für alle übrigen Rückstellungen 5,5 % (§ 6 Abs. 3 a Buchstabe e EStG); vgl. im Einzelnen die Abschnitte 4.5, 8 und 9.2.

- Die Ausübung von steuerrechtlichen Wahlrechten ohne handelsrechtliche Übereinstimmung (Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit, vgl. Abschnitt 3.1.3) führt zu Ansatzunterschieden.

3.7.3 Beispiele

Dazu folgende (vereinfachte) Beispiele:

Beispiel 1

In der Handelsbilanz des Jahres 1 wird in Ausübung des Ansatzwahlrechts des § 248 Abs. 2 HGB ein selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstand im Wert von 100.000 € bilanziert. Der Handelsbilanzgewinn beträgt vor Steuern 120.000 €; die Ertragsteuerbelastung beträgt 25 % (Körperschaftsteuer zuzüglich Solidaritätszuschlag, Gewerbesteuer). In der Steuerbilanz wird die Aktivierung nicht akzeptiert; die Aufwendungen sind in voller Höhe gewinnmindernd zu berücksichtigen.

Die Berechnung der latenten Steuern erfolgt nach dem nunmehr maßgeblichen **Temporary-Konzept** wie folgt:²⁶

Jahr 1

Vermögensgegenstand lt. Handelsbilanz	100.000 €
- Vermögensgegenstand lt. Steuerbilanz	0 €
= Ansatzdifferenz/zu versteuernde zeitliche Differenz	100.000 € ²⁷
x Steuersatz (25 %)	
= passive latente Steuer	25.000 €

Die tatsächliche Steuerbelastung beträgt 5.000 € (120.000 € Handelsbilanzgewinn - Gewinnminderung 100.000 € = 20.000 € * 25 %). Die Steuerbelastung lt. Ergebnis der Handelsbilanz beträgt 30.000 € (120.000 € * 25 %).

Die Buchungen lauten:

GuV-Posten: Steuern vom Einkommen und Ertrag	5.000 €	an Kasse/Bank	5.000 €
GuV-Posten: Steuern vom Einkommen und Ertrag		an Passivposten	
davon latente Steuern	25.000 €	E. Passive latente Steuern	25.000 € ²⁸

²⁶ zu einem vertieften Berechnungsschema vgl. Kozikowski/Fischer in Beck'scher Bilanzkommentar, 7. Aufl., München 2010, § 274 Anm. 57

²⁷ Bei Realisierung zum handelsrechtlichen Buchwert resultiert daraus ein zu versteuernder Ertrag von 100.000 €.

²⁸ Der gesonderte Ausweis in der Gewinn- und Verlustrechnung kann entweder durch Einfügung einer gesonderten Zeile, durch eine Vorspalte oder durch einen Davon-Vermerk erfolgen (IDW ERS HFA 27, Tz. 32).

Ergänzend wird bemerkt, dass sich wegen der Ergebniswirksamkeit der Differenzen keine Unterschiede zur Berechnung nach dem **Timing-Konzept** ergeben: Die Steuerbelastung lt. Ergebnis der Handelsbilanz beträgt 30.000 € (120.000 € * 25 %); in Höhe der Differenz zur Steuerbilanz ergibt sich auch danach ein Zuführungsbetrag zum Passivposten „Passive latente Steuern“ von 25.000 € (30.000 € - 5.000 €).

Jahr 2

Ab dem Jahr 2 werden 20.000 € auf den immateriellen Vermögensgegenstand in der Handelsbilanz abgeschrieben; das Ergebnis lt. Handelsbilanz beträgt 120.000 €, der Steuersatz 25 %.

Berechnung der latenten Steuern:

Vermögensgegenstand lt. Handelsbilanz	80.000 €
- Vermögensgegenstand lt. Steuerbilanz	0 €
= Ansatzdifferenz/zu versteuernde zeitliche Differenz	80.000 € ²⁹
x Steuersatz (25 %)	
= passive latente Steuer	20.000 €

Die tatsächliche Steuerbelastung beträgt 35.000 € (120.000 € Handelsbilanzgewinn + Gewinnerhöhung 20.000 € = 140.000 € * 25 %). Die Steuerbelastung lt. Ergebnis der Handelsbilanz beträgt 30.000 € (120.000 € * 25 %).

Die Buchungen lauten:

GuV-Posten: Steuern vom Einkommen und Ertrag	30.000 €		
Passivposten E. Passive latente Steuern	5.000 €	an Kasse/Bank	35.000 €

Der Passivposten für latente Steuern beträgt 20.000 € (Jahr 1: 25.000 € - Verbrauch Jahr 2: 5.000 € = 20.000 €).

Jahr 3

Ab dem Jahr 2 werden 20.000 € auf den immateriellen Vermögensgegenstand in der Handelsbilanz abgeschrieben; das Ergebnis lt. Handelsbilanz beträgt 120.000 €, der Steuersatz 25 %.

Berechnung der latenten Steuern:

Vermögensgegenstand lt. Handelsbilanz	60.000 €
- Vermögensgegenstand lt. Steuerbilanz	0 €
= Ansatzdifferenz/zu versteuernde zeitliche Differenz	60.000 € ³⁰
x Steuersatz (25 %)	
= passive latente Steuer	15.000 €

Die tatsächliche Steuerbelastung beträgt 35.000 € (120.000 € Handelsbilanzgewinn + Gewinnerhöhung 20.000 € = 140.000 € * 25 %). Die Steuerbelastung lt. Ergebnis der Handelsbilanz beträgt 30.000 € (120.000 € * 25 %).

²⁹ Bei Realisierung zum handelsrechtlichen Buchwert resultiert daraus ein zu versteuernder Ertrag von 80.000 €.

³⁰ Bei Realisierung zum handelsrechtlichen Buchwert resultiert daraus ein zu versteuernder Ertrag von 60.000 €.

Die Buchungen lauten:

GuV-Posten: Steuern vom Einkommen und Ertrag	30.000 €		
Passivposten E. Passive latente Steuern	5.000 €	an Kasse/Bank	35.000 €

Der Passivposten für latente Steuern beträgt 15.000 € (Jahr 2: 20.000 € - Verbrauch Jahr 3: 5.000 € = 15.000 €).

Beispiel 2

Die Bewertung der Pensionsverpflichtungen führt in der Handelsbilanz des Jahres 1 zu einem Rückstellungsansatz von 600.000 €; in der Steuerbilanz beträgt der Ansatz 500.000 €. Der Handelsbilanzgewinn beträgt 120.000 €, der Steuersatz beträgt 25 %.

Jahr 1

Die latenten Steuern werden wie folgt berechnet:

Schuldposten (Pensionsrückstellungen) lt. Handelsbilanz	600.000 €
- Schuldposten (Pensionsrückstellungen) lt. Steuerbilanz	500.000 €
= Bewertungsdifferenz/zu versteuernde zeitliche Differenz	100.000 € ³¹
x Steuersatz (25 %)	
= aktive latente Steuer	25.000 €

In Höhe von 25.000 € kann ein Posten „Aktive latente Steuern“ gebildet werden.

Die tatsächliche Steuerbelastung beträgt 55.000 € (120.000 € Handelsbilanzgewinn + Gewinnerhöhung 100.000 € = 220.000 € * 25 %). Die Steuerbelastung lt. Ergebnis der Handelsbilanz beträgt 30.000 € (120.000 € * 25 %).

Die Buchungen lauten:

GuV-Posten: Steuern vom Einkommen und Ertrag	55.000 €	an Kasse/Bank	55.000 €
Aktivposten D. Aktive latente Steuern	25.000 €	an Steuern vom Einkommen und Ertrag davon latente Steuern (latenter Steuerertrag)	25.000 €

Auch nach dem **Timing-Konzept** würde sich ein Aktivposten für latente Steuern von 25.000 € ergeben. Die Steuerbelastung lt. Ergebnis der Handelsbilanz beträgt 30.000 €; in Höhe der Differenz zur Steuerbilanz (55.000 €) ergibt sich auch danach ein Zuführungsbetrag zum Posten „Aktive latente Steuern“ von 25.000 € (55.000 € - 30.000 €).

Jahr 2

Im Jahr 2 führt die Bewertung in der Handelsbilanz zu einem Rückstellungsansatz von 650.000 €; in der Steuerbilanz wird die Rückstellung mit 570.000 € bewertet. Der Handelsbilanzgewinn beträgt 120.000 €; der Steuersatz beträgt 25 %.

³¹ Bei Erfüllung der Verpflichtung zum handelsrechtlichen Buchwert resultiert daraus ein steuerlich abzugsfähiger Aufwand von 100.000 €.

Die latenten Steuern werden wie folgt berechnet:

Schuldposten (Pensionsrückstellungen) lt. Handelsbilanz	650.000 €
- Schuldposten (Pensionsrückstellungen) lt. Steuerbilanz	570.000 €
= Bewertungsdifferenz/zu versteuernde zeitliche Differenz	80.000 € ³²
x Steuersatz (25 %)	
= aktive latente Steuer	20.000 €

In Höhe von 20.000 € kann der Posten „Aktive latente Steuern“ beibehalten werden.

Die tatsächliche Steuerbelastung beträgt 25.000 € (120.000 € Handelsbilanzgewinn - Gewinnminderung 20.000 €³³ = 100.000 € * 25 %). Die Steuerbelastung lt. Ergebnis der Handelsbilanz beträgt 30.000 € (120.000 € * 25 %).

Die Buchungen lauten:

GuV-Posten: Steuern vom Einkommen und Ertrag	25.000 €	an Kasse/Bank	25.000 €
GuV-Posten: Steuern vom Einkommen und Ertrag davon latente Steuern	5.000 €	an Aktivposten D. Aktive latente Steuern	5.000 €

Der Aktivposten für latente Steuern beträgt 20.000 € (Jahr 1: 25.000 € - Auflösung Jahr 2: 5.000 €).

Jahr 3

Im Jahr 3 ist die Bewertung in Handels- und Steuerbilanz mit 620.000 € identisch.

Die latenten Steuern werden wie folgt berechnet:

Schuldposten (Pensionsrückstellungen) lt. Handelsbilanz	620.000 €
- Schuldposten (Pensionsrückstellungen) lt. Steuerbilanz	620.000 €
= Bewertungsdifferenz/zu versteuernde zeitliche Differenz	0 €
x Steuersatz (25 %)	
= aktive latente Steuer	0 €

Die tatsächliche Steuerbelastung beträgt 10.000 € (120.000 € Handelsbilanzgewinn - Gewinnminderung 80.000 €³⁴ = 40.000 € * 25 %). Die Steuerbelastung lt. Ergebnis der Handelsbilanz beträgt 30.000 € (120.000 € * 25 %).

³² Bei Erfüllung der Verpflichtung zum handelsrechtlichen Buchwert resultiert daraus ein steuerlich abzugsfähiger Aufwand von 80.000 €.

³³ Die Gewinnminderung in der Steuerbilanz ergibt sich wie folgt: Zuführung Rückstellung lt. Steuerbilanz 70.000 € - Zuführung Rückstellung Handelsbilanz 50.000 €

³⁴ Die Gewinnminderung in der Steuerbilanz ergibt sich wie folgt: Zuführung Rückstellung lt. Steuerbilanz 50.000 € + Auflösung Rückstellung Handelsbilanz 30.000 €

Die Buchungen lauten:

GuV-Posten: Steuern vom Einkommen und Ertrag	10.000 €	an Kasse/Bank	10.000 €
GuV-Posten: Steuern vom Einkommen und Ertrag davon latente Steuern	20.000 €	an Aktivposten D. Aktive latente Steuern	20.000 €

Der Aktivposten für latente Steuern ist aufzulösen (Jahr 2: 20.000 € - Auflösung Jahr 3: 20.000 €).

Ausweis in der Bilanz

Beide Beispiele zusammen ergeben im Jahr 1 Folgendes:

Passive latente Steuern	25.000 €
Aktive latente Steuern	<u>25.000 €</u>
Gesamtdifferenz	0 €

Eine Bilanzierung ist nicht geboten; vom Wahlrecht des Bruttoausweises kann aber Gebrauch gemacht werden.

Ebenso verhält es sich im Jahr 2:

Passive latente Steuern	20.000 €
Aktive latente Steuern	<u>20.000 €</u>
Gesamtdifferenz	0 €

Im Jahr 3 ergibt sich Folgendes:

Passive latente Steuern	15.000 €
Aktive latente Steuern	<u>0 €</u>
Gesamtdifferenz	15.000 €

Der Posten „Passive latente Steuern“ ist in der Bilanz in Höhe von 15.000 € auszuweisen.

4 Bewertungsvorschriften

Die für alle Bilanzierungspflichtigen geltenden Bewertungsvorschriften enthalten die §§ 252 bis 256 a HGB. Die für Kapitalgesellschaften geltenden besonderen Bewertungsvorschriften der §§ 279 bis 283 a. F. wurden aufgehoben und, soweit erforderlich, an anderer Stelle übernommen. Die allgemeinen Bewertungsgrundsätze gemäß § 252 HGB wurden derart geändert, dass nunmehr – wie auch bezüglich der Ansatzvorschriften (vgl. Abschnitt 3) – eine unbedingte Pflicht zur Bewertungsstetigkeit besteht (vorher Soll-Vorschrift); vgl. § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB. Im Einzelnen erläutern wir Folgendes:

4.1 Herstellungskosten

Die handelsrechtlichen Herstellungskosten ziehen nun auch die Material- und Fertigungsgemeinkosten einschließlich Werteverzehr von Fertigungs-Anlagevermögen als Pflichtbestandteile mit ein und entsprechen damit grundsätzlich der steuerlichen Wertuntergrenze der Herstellungskosten (§ 255 Abs. 2 HGB). Die Herstellungskosten setzen sich demnach wie folgt zusammen:

- 1) Pflichtbestandteile
 - Materialeinzelkosten
 - + Fertigungseinzelkosten
 - + Sondereinzelkosten der Fertigung
 - + Materialgemeinkosten
 - + Fertigungsgemeinkosten
 - + Werteverzehr von Fertigungs-Anlagevermögen³⁵
 - = Wertuntergrenze der Herstellungskosten nach Handelsrecht und nach Steuerrecht (EStR 6.3).

- 2) Wahlrecht
 - + allgemeine herstellungsbezogene Verwaltungskosten
 - + Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für betriebliche Altersversorgung, soweit sie herstellungsbezogen sind
 - + Zinsen für Fremdkapital, soweit sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen
 - = Wertobergrenze der Herstellungskosten nach Handelsrecht und nach Steuerrecht

Forschungs- und Vertriebskosten dürfen weder nach Handels- noch nach Steuerrecht in die Herstellungskosten einbezogen werden. Zur Einbeziehung von Entwicklungskosten bei selbst geschaffenen immateriellen Wirtschaftsgütern vgl. Abschnitt 3.3.

Die Neuregelung gilt ab 01.01.2010 und findet erstmals auf Herstellungsvorgänge Anwendung, die nach dem 31.12.2009 begonnen wurden (Art. 66 Abs. 3 Satz 3 HGB).^{36, 37}

4.2 Beizulegender Zeitwert

Für die Bestimmung des beizulegenden Zeitwertes gab es bislang keine explizite Regelung im HGB. Nunmehr definiert § 255 Abs. 4 HGB den beizulegenden Zeitwert als weiteren Bewertungsmaßstab neben den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten. Zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten sind

- Vermögensgegenstände, die ausschließlich der Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen oder vergleichbaren langfristig fälligen Verpflichtungen dienen und

³⁵ entfällt in der Steuerbilanz für aktivierte selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (vgl. Abschnitt 3.3)

³⁶ bei freiwilliger Umstellung für das Geschäftsjahr 2009 Anwendung auf Herstellungsvorgänge, die nach dem 31.12.2008 begonnen haben

³⁷ hingewiesen wird auf folgenden Entwurf des Hauptfachausschusses des IDW: Entwurf IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Aktivierung von Herstellungskosten (IDW ERS HFA 31) vom 09.09.2009

die dem Zugriff aller übrigen Gläubiger entzogen sind (§ 246 Abs. 2 Satz 2 i. V. mit § 253 Abs. 1 Satz 4 HGB),

- fondsgebundene Altersversorgungsverpflichtungen (§ 253 Abs. 1 Satz 3 HGB) und
- Finanzinstrumente des Handelsbestands von Kredit- und Finanzdienstleistungsunternehmen (abzüglich eines Risikoabschlags) im Sinne des § 340 e Abs. 3 Satz 1 HGB.

Der beizulegende Wert ist grundsätzlich der Marktpreis. Ist kein aktiver Markt³⁸ vorhanden, anhand dessen sich der Marktpreis bestimmen lässt, ist der beizulegende Zeitwert mit Hilfe allgemein anerkannter Bewertungsmethoden zu bestimmen. Lässt sich auch danach der beizulegende Zeitwert nicht bestimmen, ist Grundlage nach § 255 Abs. 4 Satz 4 HGB für eine dann nach dem (strengen) Niederstwertprinzip des Umlaufvermögens (§ 253 Abs. 4 HGB) fortzuführende Folgebewertung zu Anschaffungs- und Herstellungskosten der letzte zuverlässig ermittelte beizulegende Zeitwert.

4.3 Abschreibungen

Die Abschreibungsvorschriften wurden mit dem BilMoG rechtsformunabhängig gestaltet. Die Möglichkeit der außerplanmäßigen Abschreibung bei nur vorübergehender Wertminderung von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens (§ 253 Abs. 2 Satz 3 HGB a. F.) bleibt für alle Rechtsformen auf Finanzanlagen beschränkt; nach altem Recht galt die Beschränkung nur für Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkte Personengesellschaften (§ 253 Abs. 2 Satz 3 HGB a. F., § 279 Abs. 1 Satz 2 HGB a. F.). Zur Neuregelung vgl. § 253 Abs. 3 Satz 4 HGB. Aufgehoben wurden des Weiteren die Wahlrechte für Abschreibungen auf Gegenstände des Umlaufvermögens wegen künftiger Wertschwankungen (§ 253 Abs. 3 Satz 3 HGB a. F.), für Abschreibungen im Rahmen vernünftiger kaufmännischer Beurteilung (§ 253 Abs. 4 HGB a. F.) und für steuerrechtliche Abschreibungen (§§ 254, 279 Abs. 2 HGB a. F.); für diese Abschreibungen sieht Art. 67 Abs. 4 Satz 1 EGHGB ein Beibehaltungswahlrecht vor. Wird davon kein Gebrauch gemacht, sind die aus der Zuschreibung resultierenden Beträge direkt in die Gewinnrücklagen einzustellen; dies gilt jedoch nicht für Abschreibungen, die im letzten Geschäftsjahr vor der Umstellung gebildet wurden (Art. 67 Abs. 4 Satz 2 EGHGB).

Wertaufholungen aller Formen außerplanmäßiger Abschreibungen werden – mit Ausnahme solcher auf Geschäfts- oder Firmenwerte – für alle Unternehmen vorgeschrieben (§ 253 Abs. 5 HGB). Nach altem Recht bestand die Zuschreibungspflicht nur für Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkte Personengesellschaften (Wegfall von § 280 HGB a. F.).

Im Einzelnen bestehen nunmehr rechtsformunabhängig folgende Formen der Abschreibung/Zuschreibung gemäß § 253 Abs. 3 bis 5 HGB:

- auf Vermögensgegenstände des Anlagevermögens
 - planmäßige Abschreibungen (Pflicht)
 - außerplanmäßige Abschreibungen bei einer dauerhaften Wertminderung (Pflicht)³⁹

³⁸ z. B. ein börsenmittelter Preis, Preis von einem Broker, von einer Branchengruppe, von einem Preisberechnungsservice oder von einer Aufsichtsbehörde

³⁹ Für die Steuerbilanz besteht ein Wahlrecht (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und Nr. 2 Satz 2 EStG); vgl. Abschnitt 8.3.

- außerplanmäßige Abschreibungen bei einer vorübergehenden Wertminderung (nur für Finanzanlagen Wahlrecht, ansonsten Verbot)
 - Wertaufholungspflicht (für Geschäfts- oder Firmenwert: Wertaufholungsverbot)
- auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens
- Abschreibung auf einen niedrigeren Börsen- oder Marktpreis am Abschlussstichtag oder den beizulegenden Wert, wenn ein Börsen- oder Marktpreis nicht feststellbar ist (Pflicht)⁴⁰
 - Wertaufholungspflicht

Bezüglich der handelsrechtlichen Zulässigkeit einer komponentenweisen planmäßigen Abschreibung von Sachanlagen (IDW RH HFA 1.016) vgl. Abschnitt 3.6.

4.4 Verbindlichkeiten

Verbindlichkeiten waren nach altem Recht „zu ihrem Rückzahlungsbetrag“ anzusetzen. Nach § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB sind sie nunmehr „mit ihrem Erfüllungsbetrag“ anzusetzen. Diese Änderung hat klarstellende Bedeutung; sie folgt der bereits vorherrschenden Interpretation des Begriffes „Rückzahlungsbetrag“. Der Begriff „Erfüllungsbetrag“ weist klarer darauf hin, dass die Verbindlichkeiten nicht nur Geldleistungsverpflichtungen, sondern auch Sachleistungs- bzw. Sachwertverpflichtungen umfassen. Mit der Verwendung des Begriffes „Erfüllungsbetrag“ wird gemäß der amtlichen Begründung ausdrücklich klargestellt, dass bei der Bewertung – unter Einschränkung des Stichtagsprinzips – künftige Preis- und Kostensteigerungen zu berücksichtigen sind. Auch un- und unterverzinsliche Verbindlichkeiten sind mit dem Erfüllungsbetrag anzusetzen. Eine Abzinsung ist auch für Verbindlichkeiten von mehr als einem Jahr (anders als für Rückstellungen und für auf Rentenverpflichtungen beruhenden Verbindlichkeiten, für die eine Gegenleistung nicht mehr zu erwarten ist) – wie bisher – handelsrechtlich unzulässig. In der Steuerbilanz sind unverzinsliche Verbindlichkeiten mit einer Laufzeit von wenigstens zwölf Monaten, die nicht auf einer Anzahlung oder Vorausleistung beruhen, abzuzinsen (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG); vgl. Abschnitt 8.3. Zu den Anhangangaben vgl. Abschnitt 5.

4.5 Rückstellungen

Rückstellungen waren bisher entsprechend § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB a. F. nur in Höhe des Betrags anzusetzen, der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig ist. Die Einbeziehung künftiger Preis- und Kostensteigerungen wurde bisher im fachlichen Schrifttum kontrovers diskutiert.⁴¹ Überwiegend wurden die Rückstellungen stichtagsbezogen, d. h. mit den am Bilanzstichtag erwarteten Kosten bewertet. Eine Abzinsung langfristiger Rückstellungen war nur dann geboten, wenn in den Rückstellungen ein Zinsanteil enthalten war.

Nach § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB in der Fassung des BilMoG sind Rückstellungen künftig mit dem „nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrag“ zu bewer-

⁴⁰ Für die Steuerbilanz besteht ein Wahlrecht (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und Nr. 2 Satz 2 EStG); vgl. Abschnitt 8.3.

⁴¹ vgl. A. Drinhausen/J. Ramsauer: „Zur Umsetzung der HGB-Modernisierung durch das BilMoG: Ansatz und Bewertung von Rückstellungen“, in Beilage Nr. 5/2009 zu DB Heft 23, S. 46 ff.

ten. Neben der redaktionellen Klarstellung, dass es sich dabei nicht nur um Zahlungen, sondern auch um bewertete sonstige Verpflichtungen (Sachleistungs-, Sachwertverpflichtungen) handeln kann, wird durch die Gesetzesänderung gefordert, dass die Rückstellungen mit dem Wert zum Zeitpunkt der Erfüllung zu bewerten sind. Nach der Begründung zum Regierungsentwurf zum BilMoG⁴² wird mit der Verwendung des Begriffs „Erfüllungsbetrag“ ausdrücklich klar gestellt, dass bei der Rückstellungsbewertung in der Zukunft – unter Einschränkung des Stichtagsprinzips – künftige Preis- und Kostensteigerungen zu berücksichtigen sind. Es werden hierbei ausdrücklich Preis- und Kostensteigerungen und nicht Preis- und Kostenveränderungen angeführt. Insofern ist es fraglich, ob künftige Kostensenkungen bzw. Erlösmehrungen in die Bewertung einbezogen werden können. Dabei ist das Vorsichtsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) zu beachten. Die Kostenentwicklungen dürfen nicht willkürlich subjektiv angesetzt werden, sondern es sind objektive Hinweise (z. B. auch Trends aus der Vergangenheit) zu berücksichtigen. Für Urlaubsrückstellungen oder Rückstellungen für Überstunden und Gleitzeitüberhänge am Bilanzstichtag sind somit die Wertverhältnisse zum Zeitpunkt des Ausgleichs zu Grunde zu legen; Personalkostensteigerungen des Folgejahres sind somit immer bei der Bewertung zu berücksichtigen, unabhängig davon, ob sie am Bilanzstichtag oder zum Zeitpunkt der Erstellung des Jahresabschlusses schon bekannt sind. Wenn z. B. Tarifverhandlungen zeitlich parallel zur Erstellung des Jahresabschlusses laufen, sind die voraussichtlichen Erhöhungen in der Rückstellung zu berücksichtigen.

Ungleich schwieriger ist diese Bewertungsproblematik bei langfristigen Rückstellungen, da auch hier die Höhe der Rückstellungen von den Preis- bzw. Kostenverhältnissen zum Erfüllungszeitpunkt abhängt. Künftige Personal- und Sachkostensteigerungen müssen deshalb nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung berücksichtigt werden. Insbesondere bei Altersteilzeitrückstellungen sind dann die bis zur Erfüllung erforderlichen Personalkostensteigerungen zu berücksichtigen.

Nach § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB sind mittel- und langfristige Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr künftig mit dem ihrer Restlaufzeit entsprechenden durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen sieben Jahre abzuzinsen. Der Abzinsungszinssatz wird nach den Vorgaben der Rückstellungsabzinsungsverordnung vom 18.11.2009 (BGBl I S. 3790) von der Deutschen Bundesbank ermittelt und monatlich bekannt gegeben. Kurzfristige Rückstellungen sind nicht abzuzinsen. Die in den Folgejahren entstehenden Erträge und Aufwendungen aus der Auf- und Abzinsung der Rückstellungen (wegen Änderungen des Zinssatzes und der Restlaufzeit) sind nach § 277 Abs. 5 HGB unter dem Posten „Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge“ bzw. unter dem Posten „Zinsen und ähnliche Aufwendungen“ auszuweisen.

Die Rückstellungen werden demnach in folgenden Schritten bewertet:

- Bewertung mit den Preis- und Kostenverhältnissen zum Bilanzstichtag
- Schätzung der voraussichtlichen Preis- und Kostenentwicklung bis zum Erfüllungszeitpunkt
- Abzinsung der Rückstellung auf den Bilanzstichtag

Für Rückstellungen für Altersversorgungsverpflichtungen kann davon abweichend der Marktzinssatz bei einer angenommenen Restlaufzeit von 15 Jahren herangezogen werden. Nach der Begründung zum Regierungsentwurf des BilMoG⁴³ kann diese pauschale Vereinfachung allerdings nicht angewendet werden, wenn die betrachteten Pensionsrückstellungen deutlich niedrigere Laufzeiten aufweisen. Demgegenüber wurden bisher handelsrechtlich diese Verpflichtungen

⁴² BT-Drs. 16/10067 S. 112

⁴³ BT-Drs. 16/10067 S. 119

tungen zumeist nach dem steuerlichen Teilwertverfahren unter Anwendung des in § 6 a Abs. 3 EStG vorgeschriebenen Zinsfußes von 6 % bewertet, wobei der auf Basis dieses Zinsfußes ermittelte Wert nach HFA 2/1988 handelsrechtlich als Wertuntergrenze anzusehen war; die Bandbreite des anzusetzenden Zinsfußes lag zwischen 3 % und 6 %. Künftige Steigerungen der Gehälter bzw. Pensionen und Renten wurden nicht berücksichtigt.

Wie bisher können Rückstellungen für Altersversorgungsverpflichtungen zutreffend nur mit versicherungsmathematischen Berechnungen ermittelt werden. Neben den bereits bisher hierfür notwendigen Annahmen über biometrische Wahrscheinlichkeiten, Fluktuation, Altersgrenzen und der Festlegung des Zinsfußes sind nunmehr auch noch Gehalts- und Rententrends zu berücksichtigen.

Rentenverpflichtungen, für die keine Gegenleistungen mehr zu erwarten sind, sind mit dem Barwert anzusetzen. Für Anwartschaften noch tätiger Mitarbeiter ist eine Bewertungsmethode in § 253 HGB nicht vorgesehen. Grundsätzlich kommen als versicherungsmathematische Bewertungsmethode wie bisher das Teilwertverfahren oder die „Projected Unit Credit Methode“⁴⁴ in Frage. Für den theoretischen Fall (bei niedrigen Gehalts- und Rententrends und höheren Zinsfußes als 6 %), dass die handelsrechtlich ermittelten Rückstellungen die nach § 6 a EStG ermittelten Beträge unterschreiten, dürfte der steuerliche Wert in der Handelsbilanz anzusetzen sein.⁴⁵

Kapitalgesellschaften müssen die Grundlagen für die Ermittlung der Rückstellungen für Altersversorgungsverpflichtungen (Bewertungsmethode, Zinssatz, Sterbetafel, Gehalts- und Rententrend) gemäß § 285 Nr. 24 HGB im Anhang erläutern.

Davon abweichend sind bei der Bewertung von Altersversorgungsverpflichtungen zwei Sonderfälle zu beachten:

- die Saldierung der Verpflichtung mit Vermögensgegenständen, die dem Zugriff aller übrigen Gläubiger entzogen sind und ausschließlich der Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen oder vergleichbaren langfristig fälligen Verpflichtungen dienen (§ 246 Abs. 2 Satz 2 HGB). Hierzu wird auf die Ausführungen in Abschnitt 3.1.2 verwiesen.
- Bewertung von Altersversorgungsverpflichtungen, die an Wertpapiere gebunden sind

Ist die Altersversorgungsverpflichtung oder eine ähnliche langfristig fällige Verpflichtung an den Zeitwert von Finanzanlagen gebunden, so sind diese Verpflichtungen nach § 253 Abs. 1 Satz 3 HGB auch mit dem Zeitwert dieser Finanzanlagen zu bewerten. Das Diskontierungsgebot nach § 253 Abs. 2 HGB ist in diesen Fällen nicht anzuwenden. Dabei ist es für die Bewertung nicht von Bedeutung, dass diese Wertpapiere vom Bilanzierenden gehalten werden. Die Wertpapiere selbst dürfen entsprechend den Vorschriften des § 253 Abs. 1 HGB zu den Anschaffungskosten, gegebenenfalls im Falle einer Wertminderung verringert um Abschreibungen nach § 253 Abs. 3 HGB, bewertet werden. Eine Bewertung dieser Finanzanlagen zum Zeitwert wäre nur geboten, wenn die Voraussetzungen nach § 246 Abs. 2 HGB vorliegen, was wiederum zu einer Saldierung mit den Altersversorgungsverpflichtungen führen würde.

⁴⁴ vgl. Ellrott/Rhiel, a. a. O., § 249 Anm. 197

⁴⁵ vgl. Höfer/Rhiel/Veit in „Die Rechnungslegung für betriebliche Altersversorgung“ in DB 2009, S. 1605 ff.

Diese Bewertungsvereinfachung, die dem Grunde nach keine versicherungsmathematische Bewertung der Altersversorgungsverpflichtung erfordert, ist allerdings nur dann zu realisieren, wenn mit Sicherheit davon ausgegangen werden kann, dass der Zeitwert der Finanzanlagen den garantierten Mindestbetrag übersteigt. Dieser Beweis kann in Einzelfällen nicht immer leicht zu erbringen sein, so dass dennoch eine versicherungsmathematische Abzinsung der Altersversorgungsverpflichtung vorgenommen werden muss.⁴⁶

Die durch das BilMoG geänderten Bewertungsvorschriften erfordern einen Vergleich der Rückstellungen, die letztmals nach HGB a. F. bilanziert wurden (in der Regel zum 31.12.2009) mit den neuen Bewertungsvorschriften zum Eröffnungsbilanzstichtag des Geschäftsjahres, in dem die neuen Regelungen angewandt werden (in der Regel zum 01.01.2010). Bewertungsänderungen sind grundsätzlich entsprechend Art. 67 Abs. 7 EGHGB als „Außerordentliche Erträge“ bzw. „Außerordentliche Aufwendungen“ auszuweisen. Damit sind die durch das BilMoG sich ergebenden Bewertungsänderungen in der Buchhaltung erfasst. Weitere Änderungen der Mengenkomponekte bzw. der Bewertungsgrundlagen im folgenden Geschäftsjahr sind buchhalterisch wie bisher zu behandeln.

Ausnahmen von der Anpassung der Rückstellungsbewertungen regeln Art. 67 Abs. 1 und 2 EGHGB.

Ergeben sich aufgrund der neuen Bewertungsregelungen niedrigere Rückstellungen, dürfen diese dennoch in der ursprünglich bilanzierten Höhe beibehalten werden, soweit der Wertminderungsbetrag bis zum 31.12.2024 wieder zugeführt werden müsste. Diese Regelung betrifft in der Regel nur langfristige Rückstellungen, ist aber nicht auf Pensionsrückstellungen beschränkt, sondern für alle Rückstellungen einschlägig (z. B. auch für Rückstellungen zur Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen bzw. Patientenunterlagen). Bei der Prüfung, ob die Rückstellungen später wieder erhöht werden müssen, gilt der Grundsatz der Einzelbewertung; lediglich bei dem seltenen Fall der Überdeckung von Pensionsrückstellungen wäre eine Gesamtbetrachtung vorzunehmen. Bei Ansammlungsrückstellungen (z. B. für die Verpflichtung zum Rückbau oder zum Gebäudeabriss) umfasst diese Betrachtung sowohl den Aufzinsungseffekt als auch die normale Ansammlung.⁴⁷ Der zum jeweiligen Bilanzstichtag sich errechnende Betrag der Überdeckung dieser Rückstellungen ist im Anhang anzugeben. Wird von dem Wahlrecht kein Gebrauch gemacht, so ist der aufzulösende Betrag ergebnisneutral direkt den Gewinnrücklagen zuzuführen.

Sind die bisher ausgewiesenen Rückstellungen für Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen niedriger bewertet als nach den Vorschriften des BilMoG, muss der Unterschiedsbetrag nicht sofort ausgewiesen werden; er kann bis zum 31.12.2024 jährlich zu mindestens einem Fünfzehntel den Rückstellungen zugeführt werden. Bei Anwendung dieser Vorschrift ist der Differenzbetrag spätestens zu diesem Zeitpunkt den Rückstellungen vollständig zugeführt. Es steht dem Bilanzierenden frei, in den einzelnen Jahren höhere Beträge zuzuführen; hierfür muss auch kein Plan festgelegt werden. Die Veränderungen der Pensionsrückstellungen zwischen den nach den neuen Regelungen ermittelten Werten zum Eröffnungsbilanzstichtag und zum Stichtag des Jahresabschlusses sind buchhalterisch wie bisher zu behandeln.

Den in der Übergangszeit nicht in der Bilanz ausgewiesenen Betrag der Pensionsrückstellungen müssen Kapitalgesellschaften nach Art. 67 Abs. 2 EGHGB im Anhang angeben.

⁴⁶ vgl. Höfer/Rhiel/Veit, a. a. O., S. 1605 ff.

⁴⁷ IDW ERS HFA 28, Tz. 36 ff.

4.6 Bewertungsvereinfachungsverfahren

Als Vereinfachungsverfahren für den Wertansatz gleichartiger Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens sind gemäß § 256 Satz 1 HGB nur noch das FiFo- (first in - first out) und das LiFo- (last in - first out) Verfahren zulässig, soweit ihre Anwendung den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht. Andere Verbrauchsfolgeverfahren sind nicht mehr zulässig. Steuerlich anerkannt ist nur das LiFo-Verfahren (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 a EStG); vgl. Abschnitt 8.3.

Insgesamt bestehen nach Handelsrecht folgende Bewertungsvereinfachungsverfahren:

- (unverändert) Festwertverfahren gemäß § 240 Abs. 3 HGB
- (unverändert) Gruppenbewertung gemäß § 240 Abs. 4 HGB
- FiFo- und LiFo-Verfahren gemäß § 256 Abs. 1 HGB

4.7 Ausschüttungssperre

Gemäß § 268 Abs. 8 HGB gilt eine Ausschüttungssperre für Gewinne, falls folgende Vermögensgegenstände bzw. Sonderposten aktiviert worden sind:

- selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (§ 248 Abs. 2 HGB)
- aktive latente Steuern (§ 274 Abs. 1 Satz 2 HGB)
- über die Anschaffungskosten hinausgehende Beträge zeitwertbewerteter Vermögensgegenstände für die Altersversorgung im Sinne des § 246 Abs. 2 Satz 2 HGB

Gewinne dürfen nur insoweit ausgeschüttet werden, als nach der Ausschüttung frei verfügbare Rücklagen – zuzüglich eines Gewinn- und abzüglich eines Verlustvortrags – mit einem Betrag übrig bleiben, der mindestens dem jeweils insgesamt aktivierten Betrag abzüglich der hierfür gebildeten passiven latenten Steuern entspricht. Im Fall der Aktivierung von aktiven latenten Steuern ist die maximale Ausschüttungssperre auf einen Aktivüberhang begrenzt. Auf die zusätzlichen Anhangangaben wird hingewiesen (vgl. Abschnitt 5).

4.8 Sonstiges

Wegen der geringen Relevanz für kommunale Unternehmen werden die folgenden neu eingeführten Bewertungsregeln nur kurz angesprochen:

- Der neu gefasste § 254 HGB ermöglicht die Bilanzierung von sogenannten Bewertungseinheiten zum Zwecke des Hedging. Bei einer Bewertungseinheit steht einem Grundgeschäft ein Sicherungsgeschäft (Finanzinstrument) korrespondierend gegenüber. Für den Zeitraum, in dem die gegenläufigen Wertänderungen oder Zahlungsströme sich ausgleichen, können Grund- und Sicherungsgeschäft zu einer Bewertungseinheit zusammengefasst werden. Die Bilanzierung einer Bewertungseinheit ist eine Ausnahme vom Grundsatz der Einzelbewertung und führt zu einer Nichtanwendung des Realisations- und Imparitätsprinzips. Der Ansatz in der Handelsbilanz ist aufgrund § 5 Abs. 1 a Satz 2 EStG für die steuer-

liche Gewinnermittlung maßgeblich. Auf die (wahlweise) erforderlichen Angaben im Anhang oder Lagebericht wird hingewiesen (vgl. Abschnitt 5).

- Für die Umrechnung von auf fremde Währung lautende Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten besteht nunmehr mit § 256 a HGB eine gesetzliche Regelung; die Umrechnung geschieht zum Devisenkassamittelkurs am Abschlussstichtag. Bei einer Restlaufzeit von einem Jahr oder weniger entfällt die Beschränkung auf die Anschaffungskostenobergrenze und das Realisationsprinzip (§ 256 a Satz 2 HGB). Kapitalgesellschaften haben Erträge und Aufwendungen aus der Währungsumrechnung in der Gewinn- und Verlustrechnung innerhalb der sonstigen betrieblichen Erträge und Aufwendungen gesondert auszuweisen (§ 277 Abs. 5 Satz 2 HGB).

5 Änderungen im Anhang und im Lagebericht

5.1 Anhangangaben

Durch das BilMoG wurde die Verpflichtung, einzelne Sachverhalte im Anhang zu erläutern, wesentlich geändert.

Entfallen sind in Folge der Streichung der §§ 254, 273 und 280 HGB a. F. Angaben zu aus steuerlichen Gründen vorgenommenen Abschreibungen und unterlassenen Zuschreibungen sowie zum Sonderposten mit Rücklageanteil. Ebenso können keine Angaben mehr zu Abschreibungen auf das Umlaufvermögen zur Berücksichtigung künftiger Wertschwankungen gemäß § 277 Abs. 3 HGB a. F. gemacht werden, da diese bisher in § 253 Abs. 3 Satz 3 HGB a. F. geregelten Abschreibungen spätestens ab dem Geschäftsjahr 2010 nicht mehr zulässig sind.

Durch die Streichung des § 287 HGB a. F. müssen die Angaben zu Anteilsbesitzen gemäß § 285 Nrn. 11 und 11 a HGB verpflichtend im Anhang gemacht werden. Die gesonderte Aufstellung des Anteilsbesitzes ist nicht mehr zulässig.

Zum selben Zeitpunkt entfällt auch das Wahlrecht, die Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren in der Bilanz auszuweisen. Diese Verbindlichkeiten sind nunmehr zwingend im Anhang (§ 285 Nr. 2 HGB) anzugeben.

Bereits ab dem Geschäftsjahr 2009 sind im Anhang gemäß § 285 Nr. 3 HGB⁴⁸ Art und Zweck sowie Risiken und Vorteile von nicht in der Bilanz enthaltenen Geschäften, soweit dies für die Beurteilung der Finanzlage notwendig ist, zu erläutern. Kleine Kapitalgesellschaften brauchen diese Angaben nicht zu machen, mittelgroße Kapitalgesellschaften können sich auf die Angaben zu Art und Zweck dieser Geschäfte beschränken. Nach der Begründung zum Regierungsentwurf sind hierunter alle Transaktionen, die von vornherein dauerhaft keinen Eingang in die Handelsbilanz finden oder einen dauerhaften Abgang von Vermögensgegenständen oder Schulden aus der Handelsbilanz nach sich ziehen, zu verstehen. Dies betrifft vor allem schwebende Geschäfte oder Dauerschuldverhältnisse, die noch nicht in den Jahresabschluss eingegangen sind, nicht jedoch die kurzfristig in der Schwebe befindlichen Lieferungen und Leistungen des gewöhnlichen Geschäftsbetriebs.

⁴⁸ Der bisherige § 285 Satz 1 Nr. 3 HGB a. F. wird durch BilMoG zu § 285 Nr. 3 a HGB.

Als Beispiele werden genannt:⁴⁹

- Factoring und ABS-Transaktionen
- unechte Pensionsgeschäfte
- Operating-Leasing-Verträge
- sale-and-lease-back-Geschäfte bei Vorliegen von Operating-Leasing
- verdeckte Leasinggeschäfte
- Konsignationslagervereinbarungen
- Auslagerung von betrieblichen Funktionen

Die Angaben sind für alle, auch vor dem 01.01.2010 begonnenen Geschäfte zu machen.

Ebenso sind bereits ab 01.01.2009 die durch das BilMoG geänderten Angaben des § 285 Nrn. 16, 17 und 21 HGB zu beachten.

§ 285 Nr. 16 HGB besagt, dass börsennotierte oder andere Aktiengesellschaften im Sinne des § 161 Abs. 1 AktG zusätzlich angeben müssen, wo die Erklärung zum Corporate Governance Kodex zugänglich gemacht wurde.

Nach § 285 Nr. 17 HGB müssen nun alle großen Kapitalgesellschaften Angaben zu den Honoraren des Abschlussprüfers machen, getrennt nach dem im Geschäftsjahr als Aufwand erfassten Honorar für

- die Abschlussprüfung,
- sonstige Bestätigungsleistungen,
- Steuerberatungsleistungen,
- sonstige Leistungen.

Sofern diese Angaben bereits im Anhang eines Konzerns enthalten sind, in den das Unternehmen eingebunden ist, können sie im Anhang für den Einzelabschluss unterbleiben. Mittelgroße Kapitalgesellschaften müssen diese Angaben auf schriftliche Anfrage der Wirtschaftsprüferkammer übermitteln (§ 288 Abs. 2 Satz 3 HGB).

In § 285 Nr. 21 HGB sind die nicht zu marktüblichen Bedingungen zustande gekommenen Geschäfte, soweit sie wesentlich sind, mit nahe stehenden Unternehmen und Personen anzugeben. Dabei sind Angaben zur Art der Beziehung, zum Wert der Geschäfte sowie weitere Angaben, die für die Beurteilung der Finanzlage notwendig sind, erforderlich.

Angabepflichtig sind Geschäfte (z. B. Kauf oder Verkauf von Vermögensgegenständen, Erbringung von Dienstleistungen, Nutzungsüberlassungen, Finanzierungen, Bürgschaften)⁵⁰, welche die Finanzlage der Gesellschaft am Bilanzstichtag wesentlich beeinflussen. Nicht marktüblich sind Geschäfte dann, wenn die dem Geschäft zu Grunde liegenden Konditionen mit einem unabhängigen fremden Dritten – im positiven wie im negativen Sinne – nicht zu erreichen gewesen wären.

⁴⁹ vgl. IDW ERS HFA 32, Tz. 8

⁵⁰ weitere Beispiele sind in IDW ERS HFA 33, Tz. 5

Beispiele für nahe stehende Personen können aus IAS 24 entnommen werden:

- Mutterunternehmen
- Schwesterunternehmen
- Tochterunternehmen
- Unternehmen, das beteiligt ist und maßgeblichen Einfluss hat
- Partnerunternehmen
- Versorgungskasse zugunsten der Arbeitnehmer der Gesellschaft oder ihr nahe stehender Unternehmen
- Mitglieder des Managements (Vorstände, Geschäftsführer, Aufsichtsräte, leitende Angestellte der Ebene unterhalb der Geschäftsführung) oder deren nahe Familienangehörige
- natürliche Personen, die das Unternehmen beherrschen, oder deren nahe Familienangehörige
- natürliche Personen, die am Unternehmen beteiligt sind und maßgeblichen Einfluss auf die Gesellschaft haben, oder deren nahe Familienangehörige

Dabei brauchen diese Angaben für Geschäfte mit und zwischen Unternehmen, die mittelbar oder unmittelbar in 100-prozentigem Anteilsbesitz stehen und in einen Konzernabschluss einbezogen sind, nicht angegeben werden. Diese Befreiung kann das bilanzierende Unternehmen sowohl als Mutterunternehmen (keine Angabepflicht zu Geschäften mit den Tochterunternehmen, die diese Voraussetzungen erfüllen) als auch als in einen Konzernabschluss einbezogenes Tochterunternehmen (keine Angabepflicht zu Geschäften mit dem Mutterunternehmen, das zu 100 % die Anteile hält) betreffen.⁵¹

Kleine Kapitalgesellschaften müssen diese Angaben nicht machen, mittelgroße Kapitalgesellschaften nur, wenn es sich um Aktiengesellschaften handelt und Geschäfte betrifft, die direkt oder indirekt mit dem Hauptgesellschafter oder Mitgliedern des Geschäftsführungs-, Aufsichts- oder Verwaltungsorgans abgeschlossen wurden.

Die weiteren Änderungen sind erstmals im Anhang zum Jahresabschluss für das Geschäftsjahr 2010 zu beachten.

Die in § 285 Nrn. 18 und 19 HGB geforderten Anhangangaben zu über dem Zeitwert bilanzierten, zu den Finanzanlagen gehörenden Finanzinstrumenten und zu nicht zum beizulegenden Zeitwert bilanzierten derivativen Finanzinstrumenten entsprechen inhaltlich den in § 285 Satz 1 Nrn. 18 und 19 HGB a. F. enthaltenen Regelungen.⁵²

Gemäß § 285 Nr. 22 HGB sind Angaben zu Forschungs- und Entwicklungskosten zu machen, wenn nicht entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände aktiviert wurden (vgl. Abschnitt 3.3). Anzugeben sind jeweils getrennt die gesamten Forschungs- und Entwicklungs-

⁵¹ vgl. Ellrott in Beck'scher Bilanzkommentar, 7. Aufl., München 2010, § 285 Anm. 384

⁵² vgl. Ellrott, a. a. O., § 285 Anm. 310, 320

aufwendungen des Geschäftsjahres sowie der aktivierte Anteil der Entwicklungsaufwendungen. Kleine Kapitalgesellschaften sind von der Angabepflicht befreit.

Angaben zu nach § 254 HGB gebildeten Bewertungseinheiten (vgl. Abschnitt 4.8) können nach § 285 Nr. 23 HGB entweder im Anhang oder im Lagebericht gemacht werden. Dabei ist zu berichten über die Art der gebildeten Bewertungseinheiten, das abzusichernde Risiko (z. B. Preis-, Zins-, Währungsrisiken), die Höhe der abgesicherten Risiken, die in die Bewertungseinheiten einbezogenen Vermögensgegenstände, Schulden bzw. nicht bilanzierten schwebenden Geschäfte mit Nennung des Betrags. Des Weiteren sind Angaben zu machen zur Effektivität der Bewertungseinheiten (Methode der Ermittlung der Wirksamkeit, Erläuterung, warum, in welchem Umfang und in welchem Zeitraum sich gegenläufige Wert- und Zahlungsstromänderungen ausgleichen). Abschließend sind Erläuterungen zu mit hoher Wahrscheinlichkeit für das Grundgeschäft erwarteten Transaktionen (z. B. künftige Zinsentwicklung bei Absicherung eines Zinsrisikos) erforderlich.

Zu Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen (vgl. Abschnitt 4.5) sind nach § 285 Nr. 24 HGB das angewandte versicherungsmathematische Berechnungsverfahren sowie die grundlegenden Annahmen der Berechnung, wie Zinssatz, erwartete Lohn- und Gehaltssteigerungen und zu Grunde gelegte Sterbetafeln anzugeben.

Werden Vermögensgegenstände mit Schulden entsprechend § 246 Abs. 2 HGB saldiert (vgl. Abschnitt 3.1.2), so sind im Anhang gemäß § 285 Nr. 25 HGB

- die Anschaffungskosten und die beizulegenden Zeitwerte der verrechneten Vermögensgegenstände,
- die Grundlagen zur Ermittlung der beizulegenden Zeitwerte,
- die Erfüllungsbeträge der verrechneten Schulden und
- die verrechneten Erträge und Aufwendungen

anzugeben.

Sofern die bilanzierende Kapitalgesellschaft Anteile oder Anlageaktien an inländischem Investmentvermögen oder vergleichbare ausländische Investmentanteile in einem Umfang von mehr als 10 % der in Umlauf befindlichen Anteile oder Anlageaktien besitzt, wird nach § 285 Nr. 26 HGB die Angabe

- der Anlageziele (Kategorien der jeweiligen Fonds),
- des Wertes der Anteile bzw. Anlageaktien,
- die Differenz zum Buchwert,
- die Ausschüttungen im Geschäftsjahr,

- zu Beschränkungen im Hinblick auf die Möglichkeit der täglichen Rückgabe,
- der Gründe, warum eine außerplanmäßige Abschreibung nach § 253 Abs. 3 Satz 4 HGB unterblieben ist,

verlangt.

Sind unter der Bilanz Verbindlichkeiten oder Haftungsverhältnisse nach §§ 251 und 268 Abs. 7 HGB auszuweisen oder im Anhang anzugeben, so sind nach § 285 Nr. 27 HGB im Anhang auch die Gründe für die Einschätzung, dass mit der Inanspruchnahme nicht zu rechnen ist, darzustellen.

§ 285 Nr. 28 HGB fordert eine Aufgliederung der Beträge, für die nach § 268 Abs. 8 HGB eine Ausschüttungssperre vorliegt, nach

- Beträgen aus der Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens,
- Beträgen aus der Aktivierung latenter Steuern,
- Beträgen aus der Aktivierung von Vermögensgegenständen zum beizulegenden Zeitwert.

Bei der Ermittlung des aktiven Überhangs der latenten Steuern dürfen jedoch die passiven latenten Steuern, die bei den beiden anderen Sachverhalten bereits zu berücksichtigen waren, nicht nochmals eingerechnet werden.

Auf die Ausführungen in den Abschnitten 3.1.2, 3.3, 3.7 und 4.7 wird verwiesen.

In § 285 Nr. 29 HGB ist geregelt, dass zum Ausweis der latenten Steuern im Anhang Angaben zum Steuersatz und zu den jeweiligen Differenzen zwischen handels- und steuerrechtlicher Bewertung der einzelnen Vermögensgegenstände, Rechnungsabgrenzungsposten und Schulden erforderlich sind. Dabei sind die Art des Vermögensgegenstandes (z. B. selbst geschaffene Software) oder des Schuldpostens (z. B. Jubiläumsrückstellung) zu nennen. Ferner ist anzugeben, ob der Unterschied zu einer aktiven oder passiven Latenz führt. Eine Angabepflicht für die einzelnen Beträge besteht nicht.⁵³ Gleiche Vermögensgegenstände und Schulden können bei der Nennung zusammengefasst werden.

Anzugeben sind auch steuerliche Verlustvorträge sowie gleichartige Sachverhalte wie Steuergutschriften oder Zinsvorträge⁵⁴.

Die Anhangangaben sind auch dann erforderlich, wenn aufgrund der Saldierung aktiver und passiver latenter Steuern bzw. wegen des Aktivierungswahlrechts aktiver latenter Steuern ein Ausweis in der Bilanz unterbleibt.⁵⁵ Kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften brauchen diese Angaben nach § 288 HGB nicht zu machen.

⁵³ vgl. Ellrott, a. a. O., § 285 Anm. 471

⁵⁴ BT-Drs. 16/10067 S. 147

⁵⁵ vgl. Wendholt/Wesemann: „Zur Umsetzung der HGB-Modernisierung durch das BilMoG: Bilanzierung von latenten Steuern im Einzel- und Konzernabschluss“ in Beilage Nr. 5/2009 zu DB Heft 23, S. 64 ff.

Nach Art. 67 Abs. 1 EGHGB müssen Überdeckungen bei Pensionsrückstellungen, wenn sie nicht den Gewinnrücklagen zugeführt wurden, im Anhang angegeben werden (vgl. die Erläuterungen in Abschnitt 4.5).

Die wegen der Übergangsvorschrift in Art. 67 Abs. 1 Satz 1 EGHGB nicht in der Bilanz ausgewiesenen Pensionsrückstellungen müssen gemäß Art. 67 Abs. 1 EGHGB ebenfalls im Anhang angegeben werden (vgl. die Erläuterungen in Abschnitt 4.5).

Ferner ist gemäß Art. 67 Abs. 8 Satz 2 EGHGB im Anhang darauf hinzuweisen, wenn die Vorjahreszahlen bei erstmaliger Anwendung der Vorschriften des BilMoG nicht angepasst wurden.

5.2 Angaben im Lagebericht

Die Änderungen des Lageberichts durch das BilMoG betreffen nur börsennotierte Aktiengesellschaften bzw. Aktiengesellschaften, die andere Wertpapiere zum Handel an organisiertem Markt ausgeben (§ 289 a HGB) bzw. kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften (§ 289 Abs. 4 und 5 HGB). Insoweit wird in diesem Beitrag hierauf nicht eingegangen.

6 Übergangsvorschriften

Das BilMoG enthält in einem neuen Abschnitt des EGHGB eine Reihe von Übergangsregelungen: Art. 66 EGHGB regelt die erstmalige Anwendung der neuen Vorschriften des HGB, Art. 67 EGHGB enthält im Wesentlichen Beibehaltungs- und Fortführungswahlrechte sowie andere Erleichterungen.⁵⁶

Einzelabschluss

Hierzu zunächst nachfolgender Überblick:

ab 01.01.2008

Anwendung sämtlicher Erleichterungsvorschriften

ab 01.01.2009

- Anwendung der erweiterten Berichterstattungspflichten⁵⁷
- freiwillige (vorzeitige) Anwendung der gesamten bilanziellen Änderungen des HGB (eine teilweise vorzeitige Anwendung ist ausgeschlossen); die Inanspruchnahme des Wahlrechts ist im Anhang anzugeben

⁵⁶ vgl. im Einzelnen IDW ERS HFA 28, Stand 29.05.2009

⁵⁷ Neue Anforderungen an den Lagebericht betreffen nur kapitalmarktorientierte AG und KGaA, vgl. Abschnitt 5.2.

ab 01.01.2010

- verpflichtende Anwendung der gesamten bilanziellen Änderungen des HGB
- Anwendung der Neuregelungen zu selbst erstellten immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens

Im Einzelnen ergibt sich die letztmalige bzw. pflichtgemäße erstmalige Anwendung der HGB-Vorschriften wie folgt:⁵⁸

ab 01.01.2008

HGB	EGHGB	
§§ 241 a, 242 Abs. 4	Art. 66 Abs. 1	Erstanwendung der Buchführungs- und Bilanzierungserleichterungen für bestimmte Kaufleute (vgl. Abschnitt 2)
§ 267 Abs. 1 und 2	Art. 66 Abs. 1	Anhebung der Schwellenwerte/Größenklassen

ab 01.01.2009

HGB	EGHGB	
§ 285 Nrn. 3, 3 a, 17 und 21	Art. 66 Abs. 2 Satz 1	Anhangangaben: außerbilanzielle Transaktionen, sonstige finanzielle Verpflichtungen, Abschlussprüferhonorare, Geschäfte mit nahestehenden Personen

ab 01.01.2010/letztmals bis 31.12.2009

HGB	EGHGB	
§ 246	Art. 66 Abs. 3 Satz 1	Vollständigkeit, Verrechnungsverbot, wirtschaftliche Zurechnung, Geschäfts- oder Firmenwert, Verrechnungsgebot bei Deckungsvermögen, Ansatzstetigkeit, ab 01.01.2010
§ 247 Abs. 3 a. F., § 270 Abs. 1 Satz 2 und § 273 a. F.	Art. 66 Abs. 5 Art. 67 Abs. 3	Sonderposten mit Rücklageanteil bis 31.12.2009; Beibehaltungswahlrecht oder Möglichkeit der Einstellung in Gewinnrücklagen (vgl. Abschnitt 3.1.3)

⁵⁸ Erläuterungen zur KG, zu kapitalmarktorientierten/börsennotierten Unternehmen, zu haftungsbeschränkten Personengesellschaften, zum Lagebericht (vgl. Fußnote 57) und zur Abschlussprüfung werden hier nicht gegeben.

HGB	EGHGB	
§ 248 § 248 Abs. 2 und § 255 Abs. 2 a	Art. 66 Abs. 3 Satz 1 Art. 66 Abs. 7	Bilanzierungsverbote und -wahlrechte, ab 01.01.2010 Wahlrecht: Aktivierung selbst erstellter immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens nur auf Herstellungsvorgänge ab dem 01.01.2010 (vgl. Abschnitt 3.3)
§ 249	Art. 66 Abs. 5 Art. 67 Abs. 3	Rückstellungen: Bisher bestehende Instandhaltungs- und Aufwandsrückstellungen (§ 249 Abs. 1 Satz 3, Abs. 2 HGB a. F.), die nicht im Geschäftsjahr vor der Umstellung gebildet wurden, können beibehalten oder in die Gewinnrücklagen eingestellt werden (vgl. Abschnitt 3.6).
§ 250	Art. 66 Abs. 5 Art. 67 Abs. 3	Rechnungsabgrenzungsposten; bestimmte Rechnungsabgrenzungsposten können beibehalten oder mit den Gewinnrücklagen verrechnet werden (vgl. Abschnitt 3.5).
§ 252 Abs. 1 Nr. 6	Art. 66 Abs. 3 Satz 1	Bewertungsstetigkeit, ab 01.01.2010 (vgl. Abschnitt 4)
§ 253	Art. 66 Abs. 3 Sätze 1 und 2	Zugangs- und Folgebewertung, ab 01.01.2010 (vgl. z. B. Abschnitte 4.2, 4.3, 4.4, 4.5), Geschäfts- oder Firmenwert: erstmalige Anwendung auf Erwerbsvorgänge, die nach dem 31.12.2009 begonnen haben
§ 254 a. F. und § 279 Abs. 2 a. F.	Art. 66 Abs. 5 Art. 67 Abs. 4	steuerrechtliche Abschreibungen bis 31.12.2009 (Beibehaltungswahlrecht oder Einstellung in Gewinnrücklagen, vgl. Abschnitt 4.3)
§ 254 n. F.	Art. 66 Abs. 3 Satz 1	Bildung von Bewertungseinheiten, ab 01.01.2010 (vgl. Abschnitt 4.8)
§ 255 Abs. 2	Art. 66 Abs. 3 Satz 3	Herstellungskosten, ab 01.01.2010 erstmalige Anwendung auf Herstellungsvorgänge, die nach dem 31.12.2009 begonnen haben (vgl. Abschnitt 4.1)
§ 255 Abs. 2 a	Art. 66 Abs. 3 Satz 1	Abgrenzung Forschungs- und Entwicklungskosten, ab 01.01.2010
§ 255 Abs. 4	Art. 66 Abs. 3 Satz 1	beizulegender Zeitwert, ab 01.01.2010 (vgl. Abschnitt 4.2)
§ 256 Satz 1	Art. 66 Abs. 3 Satz 1	Verbrauchsfolgeverfahren, ab 01.01.2010 (vgl. Abschnitt 4.6)
§ 256 a	Art. 66 Abs. 3 Satz 1	Währungsumrechnung, ab 01.01.2010 (vgl. Abschnitt 4.8)
§ 265 Abs. 3 Satz 2 a. F. und § 272 Abs. 1 a	Art. 66 Abs. 5 und Art. 66 Abs. 3 Satz 1	Ausweisänderung „eigene Anteile“, ab 01.01.2010
§ 266 Abs. 2 und 3	Art. 66 Abs. 3 Satz 1	Gliederung der Bilanz, ab 01.01.2010

HGB	EGHGB	
§ 268 Abs. 2 Satz 1, § 269 a. F. und § 275 Abs. 2 Nr. 7 a. F.	Art. 66 Abs. 3 Satz 1 Art. 66 Abs. 5 Art. 67 Abs. 5	Bilanzierungshilfe für Aufwendungen für Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs entfällt ab 01.01.2010; bisher aktivierte Beträge können beibehalten werden (vgl. Abschnitt 3.4)
§ 268 Abs. 8	Art. 66 Abs. 3 Satz 1	Ausschüttungssperre, ab 01.01.2010 (vgl. Abschnitt 4.7)
§ 272 Abs. 1, 1 a, 1 b und 4	Art. 66 Abs. 3 Satz 1	geänderte Ausweisvorschriften zum Eigenkapital, ab 01.01.2010
§ 274 und § 274 a Nr. 5	Art. 66 Abs. 3 Satz 1	geänderte Vorschriften über latente Steuern, ab 01.01.2010 (vgl. Abschnitt 3.7)
§ 277 Abs. 3 Satz 1, Abs. 4 Satz 3, Abs. 5	Art. 66 Abs. 3 Satz 1	Vorschriften zum Ausweis einzelner Posten der Gewinn- und Verlustrechnung (außerplanmäßige Abschreibungen, Abzinsungserträge und -aufwendungen, Erträge und Aufwendungen aus der Währungsumrechnung), ab 01.01.2010
§§ 279 bis 283 a. F.	Art. 66 Abs. 5	besondere Bewertungsvorschriften für Kapitalgesellschaften bis 31.12.2009 (sind nunmehr aufgehoben, vgl. Abschnitte 4 und 3.1.3)
§ 285 Nr. 13	Art. 66 Abs. 3 Satz 1	Anhangangaben zur Nutzungsdauer eines entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwertes von mehr als fünf Jahren, ab 01.01.2010
§ 285 Nrn. 18 bis 20	Art. 66 Abs. 3 Satz 1	Anhangangaben zu Finanzinstrumenten, ab 01.01.2010
§ 285 Nr. 22	Art. 66 Abs. 3 Satz 1	Anhangangaben zu Forschungs- und Entwicklungskosten bei Aktivierung von selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, ab 01.01.2010
§ 285 Nr. 23	Art. 66 Abs. 3 Satz 1	Anhangangaben zu Bewertungseinheiten gemäß § 254 HGB, ab 01.01.2010 (vgl. Abschnitt 4.8)
§ 285 Nrn. 24 und 25	Art. 66 Abs. 3 Satz 1	Anhangangaben zu Pensionsrückstellungen und zum Deckungsvermögen, ab 01.01.2010 (vgl. Abschnitte 3.1.2, 4.5 und 5)
§ 285 Nr. 26	Art. 66 Abs. 3 Satz 1	Anhangangaben zu Investmentvermögen, ab 01.01.2010
§ 285 Nr. 27	Art. 66 Abs. 3 Satz 1	Anhangangaben zu Eventualverbindlichkeiten, ab 01.01.2010
§ 285 Nr. 28	Art. 66 Abs. 3 Satz 1	Anhangangaben zur Ausschüttungssperre, ab 01.01.2010 (vgl. Abschnitt 4.7)
§ 285 Nr. 29	Art. 66 Abs. 3 Satz 1	Anhangangaben zu latenten Steuern, ab 01.01.2010 (vgl. Abschnitte 3.7 und 5)

HGB	EGHGB	
§ 285 Satz 1 Nrn. 2, 5, 13, 18 und 19 Sätze 2 bis 6 HGB a. F.	Art. 66 Abs. 5	Diese Anhangangaben gelten bis 31.12.2009; sie sind nunmehr aufgehoben oder geändert (Angaben zu Verbindlichkeiten, Abschreibungen aufgrund steuerrechtlicher Vorschriften, Sonderposten mit Rücklageanteil, Abschreibung auf Geschäfts- oder Firmenwert und zu Finanzinstrumenten).
§ 287 a. F.	Art. 66 Abs. 5	Die Möglichkeit, den Anteilsbesitz statt im Anhang in einer gesonderten Aufstellung darzustellen, ist entfallen.

Konzernabschluss⁵⁹

ab 01.01.2008

HGB	EGHGB	
§ 293 Abs. 1	Art. 66 Abs. 1	Anhebung der Schwellenwerte/Größenklassen

ab 01.01.2009

HGB	EGHGB	
§ 314 Abs. 1 Nrn. 2, 2 a, 9 und 13	Art. 66 Abs. 2 Satz 1	Angaben im Konzernanhang: außerbilanzielle Transaktionen, sonstige finanzielle Verpflichtungen, Abschlussprüferhonorare, Geschäfte mit nahestehenden Personen

ab 01.01.2010/letztmals bis 31.12.2009

HGB	EGHGB	
§ 294 Abs. 2 Satz 2 a. F.	Art. 66 Abs. 5	Anpassung der Vorjahresbeträge, bis 31.12.2009
§ 297 Abs. 3 Satz 2	Art. 66 Abs. 3 Satz 1	Stetigkeit der Konsolidierungsmethoden, ab 01.01.2010

⁵⁹ vgl. dazu Abschnitt 7

HGB	EGHGB	
§ 298 Abs. 1	Art. 66 Abs. 3 Satz 1	anzuwendende Vorschriften im Konzernabschluss, ab 01.01.2010
§ 300 Abs. 1 Satz 2	Art. 66 Abs. 3 Satz 1	Konsolidierungsgrundsätze, Vollständigkeitsgebot, ab 01.01.2010
§ 301 Abs. 1 Sätze 2 und 3, Abs. 2	Art. 66 Abs. 3 Satz 4	Wertansätze bei der Kapitalkonsolidierung (nur noch Neubewertungsmethode, nicht mehr Buchwertmethode), Zeitpunkt der Kapitalkonsolidierung, ab 01.01.2010 (erstmalig auf Erwerbsvorgänge, die nach dem 31.12.2009 begonnen haben)
§ 301 Abs. 1 Satz 4, Abs. 3 Satz 3 a. F.	Art. 66 Abs. 5	bestimmte Anhangangaben (Wahlrechtsausübung) entfallen
§ 301 Abs. 3 Satz 1, Abs. 4	Art. 66 Abs. 3 Satz 1	Ausweis der Unterschiedsbeträge aus Kapitalkonsolidierung, Ausweis von Rückbeteiligungen, ab 01.01.2010
§ 302 a. F.	Art. 66 Abs. 5	Kapitalkonsolidierung bei Interessenzusammenführung ist entfallen (letztmals bis 31.12.2009); bisher schon grundsätzlich bedeutungslos
§ 306	Art. 66 Abs. 3 Satz 1	latente Steuern, ab 01.01.2010 (weitgehend wie beim Einzelabschluss)
§ 307 Abs. 1 Satz 2 a. F.	Art. 66 Abs. 5	Anteile anderer Gesellschafter, Ausgleichsposten entfällt (letztmals bis 31.12.2009)
§ 308 a	Art. 66 Abs. 3 Satz 1	Währungsumrechnung, ab 01.01.2010
§ 309 Abs. 1	Art. 66 Abs. 3 Satz 4	Abschreibung Geschäfts- oder Firmenwert, ab 01.01.2010 (erstmalig auf Erwerbsvorgänge in den nach dem 31.12.2009 beginnenden Geschäftsjahren)
§ 310 Abs. 2	Art. 66 Abs. 3 Satz 1	anzuwendende Rechtsvorschriften auf die anteilmäßige Konsolidierung, ab 01.01.2010
§ 312	Art. 66 Abs. 3 Satz 4	Wertansatz der Beteiligung und Behandlung des Unterschiedsbetrags (assoziierte Unternehmen); künftig nur noch Buchwertmethode, ab 01.01.2010 (erstmalig auf Erwerbsvorgänge, die nach dem 31.12.2009 begonnen haben)
§ 313 Abs. 4	Art. 66 Abs. 5	Die Möglichkeit, den Beteiligungsbesitz statt im Anhang in einer gesonderten Aufstellung darzustellen, ist entfallen.
§ 314 Abs. 1 Nrn. 10 bis 12	Art. 66 Abs. 3 Satz 1	Anhangangaben zu Finanzinstrumenten, ab 01.01.2010
§ 314 Abs. 1 Nr. 14	Art. 66 Abs. 3 Satz 1	Anhangangaben zu Forschungs- und Entwicklungskosten, ab 01.01.2010
§ 314 Abs. 1 Nr. 15	Art. 66 Abs. 3 Satz 1	Anhangangaben zu Bewertungseinheiten gemäß § 254, ab 01.01.2010 (vgl. Abschnitt 4.8)

HGB	EGHGB	
§ 314 Abs. 1 Nrn. 16 und 17	Art. 66 Abs. 3 Satz 1	Anhangangaben zu Pensionsrückstellungen, Deckungsvermögen, ab 01.01.2010
§ 314 Abs. 1 Nr. 18	Art. 66 Abs. 3 Satz 1	Anhangangaben zu Investmentvermögen, ab 01.01.2010
§ 314 Abs. 1 Nr. 19	Art. 66 Abs. 3 Satz 1	Anhangangaben zu Eventualverbindlichkeiten, ab 01.01.2010
§ 314 Abs. 1 Nr. 20	Art. 66 Abs. 3 Satz 1	Anhangangaben zur Nutzungsdauer eines entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwertes von mehr als fünf Jahren, ab 01.01.2010
§ 314 Abs. 1 Nr. 21	Art. 66 Abs. 3 Satz 1	Anhangangaben zu latenten Steuern, ab 01.01.2010

Des Weiteren wird auf folgende Übergangsregelungen hingewiesen:

Art. 67 Abs. 1 und 2 EGHGB

Sondervorschriften für Rückstellungen und damit in Zusammenhang stehende Anhangangaben (vgl. Abschnitte 4.5 und 5)

Art. 67 Abs. 3 EGHGB

Nicht länger zulässige Rückstellungen, Sonderposten mit Rücklageanteil und Rechnungsabgrenzungsposten können beibehalten oder in die Gewinnrücklage eingestellt werden. Nicht mehr zulässige Rückstellungen, die im letzten Jahr vor der Umstellung gebildet wurden, müssen beibehalten werden (vgl. Abschnitte 4.5, 3.1.3, 3.5 und 3.6).

Art. 67 Abs. 4 EGHGB

Nicht länger zulässige Abschreibungen können beibehalten oder in die Gewinnrücklage eingestellt werden. Nicht mehr zulässige Abschreibungen, die im letzten Jahr vor der Umstellung vorgenommen wurden, müssen beibehalten werden (vgl. Abschnitt 4.3).

Art. 67 Abs. 5 EGHGB

Eine bestehende Bilanzierungshilfe für Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs nach § 269 HGB a. F. kann fortgeführt werden, vgl. Abschnitt 3.4; ebenso Kapitalkonsolidierung im Konzern nach § 302 HGB a. F. (vgl. Abschnitt 7).

Art. 67 Abs. 6 EGHGB

Aufwendungen und Erträge aus der erstmaligen Anwendung der Neuregelungen zu den latenten Steuern sowie latente Steuern aus der Einstellung von Beträgen in die Gewinnrücklage nach Art. 67 Abs. 1 bis 4 sind direkt mit den Gewinnrücklagen zu verrechnen (vgl. Abschnitt 3.7).

Art. 67 Abs. 7 EGHGB

Aus der Anwendung der Übergangsvorschriften resultierende Aufwendungen und Erträge sind – sofern diese nicht mit den Gewinnrücklagen zu verrechnen sind – unter den Posten „Außerordentliche Aufwendungen“ und „Außerordentliche Erträge“ der Gewinn- und Verlustrechnung gesondert anzugeben.

Art. 67 Abs. 8 EGHGB

Bei der erstmaligen Anwendung des BilMoG sind die Stetigkeitsvorschriften (§ 252 Abs. 1 Nr. 6, § 265 Abs. 1, § 284 Abs. 2 Nr. 3 HGB) nicht anzuwenden. Die Vorjahreszahlen brauchen bei der erstmaligen Anwendung nicht angepasst zu werden; hierauf ist im Anhang hinzuweisen (vgl. Abschnitt 5).

7 Konzernrechnungslegung im Überblick

Nachfolgend werden kurz die die Konzernrechnungslegung betreffenden Änderungen durch das BilMoG dargestellt. Die einzelnen bereits bisher in der Konzernrechnungslegung verwendeten Begriffe werden nicht gesondert erläutert; wir verweisen hierzu auf die Ausführungen in unserem Geschäftsbericht 2004, S. 147 ff.

Bisher bestand die Verpflichtung, einen Konzernabschluss aufzustellen, wenn ein Mutter-Tochter-Verhältnis begründet war

- entweder durch die einheitliche Leitung (§ 290 Abs. 1 HGB a. F.)
- oder durch ein sogenanntes Control-Verhältnis (§ 290 Abs. 2 HGB a. F.).

Durch das BilMoG wurde das Konzept der „einheitlichen Leitung“ ersetzt durch das Konzept der „Möglichkeit eines beherrschenden Einflusses“. Das Control-Konzept bildet dabei lediglich einen integralen Bestandteil dieses neuen Konzepts⁶⁰. Dabei muss der beherrschende Einfluss nicht ausgeübt werden, es reicht bereits die bestehende Möglichkeit zur Ausübung.

Die in § 290 Abs. 2 HGB dargestellten Merkmale (Mehrheit der Stimmrechte, Mehrheit der Organbestellungsrechte, Bestimmung der Finanz- und Geschäftspolitik aufgrund Beherrschungsvertrag oder Satzung des beherrschten Unternehmens, Tragen der Risiken und Chancen für eine Zweckgesellschaft) für das Vorliegen eines Beherrschungsverhältnisses müssen nicht gleichzeitig erfüllt sein; es reicht, wenn eines der vier Merkmale vorliegt.

Neben den bisher über das Control-Konzept bereits gegebenen Voraussetzungen (§ 290 Abs. 2 Nrn. 1 bis 3) werden nunmehr auch Zweckgesellschaften, die nicht notwendigerweise Unternehmen sein müssen, in den Konzernabschluss einbezogen, wenn sie der Erreichung eines eng begrenzten und genau definierten Ziels des Mutterunternehmens dienen und das Mutterunternehmen die Mehrheit der Chancen und Risiken des Unternehmens trägt. Eine gesellschaftsrechtliche Beteiligung des Mutterunternehmens ist nicht notwendig. Bei einer ungleichen Verteilung der Chancen und Risiken ist dabei eher auf die Risiken abzustellen.

⁶⁰ vgl. Kozikowski/Richter in Beck'scher Bilanzkommentar, 7. Aufl., München 2010, § 290 Anm. 8

Die Zweckgesellschaften müssen erstmals in den Konzernabschluss des Geschäftsjahres 2010 einbezogen werden, auch wenn es sich um solche handelt, die bereits vor Inkrafttreten des BilMoG bestanden.⁶¹

Die in § 293 Abs. 1 HGB angegebenen Schwellenwerte (Bilanzsumme, Umsatzerlöse), bei deren Unterschreiten ein Mutterunternehmen von der Aufstellung eines Konzernabschlusses befreit ist, sofern nicht das Mutterunternehmen selbst oder ein in den Konzernabschluss einzubeziehendes Tochterunternehmen ein kapitalmarktorientiertes Unternehmen im Sinne des § 264 d HGB ist, wurden durch das BilMoG erhöht:

Kriterium		Bruttomethode	Nettomethode
Bilanzsumme	neu	23.100.000 €	19.250.000 €
	bisher	19.272.000 €	16.060.000 €
Umsatzerlöse	neu	46.200.000 €	38.500.000 €
	bisher	38.544.000 €	32.120.000 €
Zahl der Arbeitnehmer (blieb unverändert)		250	250

Die neuen Werte waren bereits für die Jahresabschlüsse 2008 maßgeblich (Art. 66 Abs. 1 EGHGB), d. h. für den Vorjahresvergleich (31.12.2007) war auch von diesen Werten auszugehen.⁶²

Durch die Änderung des § 294 Abs. 2 HGB wird das den Konzernabschluss aufstellende Unternehmen dazu verpflichtet, bei wesentlichen Änderungen des Konsolidierungskreises entsprechende Angaben im Anhang aufzunehmen, so dass der Konzernabschluss mit dem Vorjahresabschluss vergleichbar ist. Bisher war es auch möglich, diese Vergleichbarkeit durch eine Anpassung der Vorjahreszahlen in der Bilanz und in der Gewinn- und Verlustrechnung darzustellen.

Durch die Neufassung von § 301 HGB ist künftig nur mehr die Neubewertungsmethode für die Kapitalkonsolidierung zulässig. Dabei sind die stillen Lasten und Reserven im Gegensatz zur früher auch zulässigen Buchwertmethode vollständig aufzudecken. Ungeachtet des allgemeinen Grundsatzes der Bewertung mit dem Zeitwert sind Rückstellungen des Tochterunternehmens nach § 253 Abs. 1 und 2 HGB und latente Steuern des Tochterunternehmens nach § 274 Abs. 2 HGB zu bewerten.

Die Verpflichtung, die Neubewertungsmethode durchzuführen, betrifft nach Art. 66 Abs. 3 Satz 4 EGHGB nur Erwerbsvorgänge nach der erstmaligen Anwendung der Vorschriften des BilMoG. Demzufolge kann die bei früheren Erwerbsvorgängen vorgenommene Buchwertmethode beibehalten werden.⁶³

⁶¹ BT-Drs. 16/12407 S. 126

⁶² vgl. Kozikowski/Richter, a. a. O., § 293 Anm. 21

⁶³ BT-Drs. 16/12407 S. 125

Gemäß § 301 Abs. 2 HGB ist geregelt, dass die Erstkonsolidierung auf Grundlage der Wertansätze in dem Zeitpunkt durchzuführen ist, in dem das Unternehmen zum Tochterunternehmen geworden ist. Bisher konnte alternativ auf den Zeitpunkt entweder des Erwerbs von Anteilen oder der erstmaligen Einbeziehung des Tochterunternehmens in den Konzernabschluss abgestellt werden. Nachdem der nun zu wählende Zeitpunkt nur in Ausnahmefällen mit dem Bilanzstichtag zusammenfällt, ist somit für das Tochterunternehmen ein Zwischenabschluss zu erstellen. Können die Wertansätze zu diesem Zeitpunkt nicht exakt ermittelt werden, ist es nach Satz 2 erlaubt, die in den folgenden zwölf Monaten gewonnenen Erkenntnisse über den Zeitwert der Vermögensgegenstände und Schulden erfolgsneutral im Konzernabschluss nachzuholen.⁶⁴ Als Vereinfachungsregelung können Mutterunternehmen, die erstmals zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet sind, z. B. weil sie die Schwellenwerte gemäß § 293 HGB überschritten haben, die Wertansätze zum Zeitpunkt des Einbeziehens des Tochterunternehmens heranziehen; diese Erleichterung entfällt für die Unternehmen, die im Jahr der erstmaligen Aufstellung des Konzernabschlusses Tochterunternehmen geworden sind. Dieselben Vereinfachungen gelten auch für die erstmalige Einbeziehung eines bisher wegen der Voraussetzungen des § 296 HGB nicht in den Konzernabschluss einbezogenen Tochterunternehmens.

In § 301 Abs. 3 HGB wurde das bisher eröffnete Wahlrecht aufgegeben, die bei der Kapitalkonsolidierung sich ergebenden Unterschiedsbeträge auf der Aktivseite und der Passivseite zu saldieren.

Von Tochterunternehmen am Mutterunternehmen gehaltene Anteile dürfen künftig gemäß § 301 Abs. 4 HGB nicht mehr als Umlaufvermögen ausgewiesen werden, sondern müssen im Konzernabschluss im Eigenkapital vom gezeichneten Kapital des Mutterunternehmens abgesetzt werden. Diese Regelung erfolgt analog zur Behandlung eigener Anteile im Einzelabschluss (§ 272 Abs. 1 a HGB).

Die Ausweisvorschriften nach § 301 Abs. 3 und 4 HGB sind entsprechend Art. 66 Abs. 3 Satz 1 EGHGB auch für Altfälle anzuwenden.

§ 302 HGB a. F., der wahlweise die Kapitalkonsolidierung auch nach der Pooling-of-Interests-Methode (Kapitalzusammenführung bei Interessenzusammenführung) auf der Basis des gezeichneten Kapitals des Tochterunternehmens erlaubte, wurde aufgehoben; dieses Wahlrecht wurde in der Praxis ohnehin sehr selten ausgeübt. Wurde dennoch die Kapitalkonsolidierung nach dieser Methode vorgenommen, darf sie entsprechend Art. 67 Abs. 5 Satz 2 EGHGB unter Anwendung der Vorschriften des HGB a. F. beibehalten werden.

Für die Folgebewertung eines nach § 301 Abs. 3 HGB auszuweisenden Geschäfts- oder Firmenwertes (aktiver Unterschiedsbetrag) verweist § 309 HGB auf die Regelungen zum Einzelabschluss (vgl. Abschnitt 3.2). Das bisher in § 309 Abs. 1 HGB eröffnete Wahlrecht, den Geschäfts- oder Firmenwert

- zu mindestens einem Viertel in den Folgejahren abzuschreiben,
- planmäßig auf die voraussichtliche Nutzungsdauer zu verteilen,
- offen mit den Rücklagen zu verrechnen,

⁶⁴ BT-Drs. 16/10067 S. 177

wurde für Erwerbsvorgänge, die nach dem 31.12.2009 begannen, erstmalige Aufstellungen von Konzernabschlüssen oder erstmalige Konsolidierungen von Tochterunternehmen nach diesem Stichtag ausgeschlossen (Art. 66 Abs. 3 Sätze 2 und 5 EGHGB).

Die Regelungen für die weitere Behandlung eines passiven Unterschiedsbetrags bleiben unverändert.

Die Änderung des § 306 HGB folgt aus der Änderung von § 274 HGB für den Einzelabschluss (vgl. Abschnitt 3.7). Dadurch ist auch im Konzernabschluss das bilanzorientierte „**Temporary Konzept**“ anstelle des bisher anzuwendenden ergebnisorientierten „**Timing-Konzepts**“ anzuwenden. Demzufolge sind auch aus den Konsolidierungen entstehende ergebnisneutrale Unterschiede der Bilanzposten in die latenten Steuern gemäß § 306 HGB einzubeziehen. Im Gegensatz dazu sind Unterschiedsbeträge aus der erstmaligen Kapitalkonsolidierung (§ 301 Abs. 3 HGB) und Unterschiede zwischen steuerrechtlichen Bewertungen von Beteiligungen an in den Konzernabschluss einbezogene Unternehmen (Tochterunternehmen, assoziierte Unternehmen, Gemeinschaftsunternehmen) und handelsrechtlicher Bewertung des dafür im Konzernabschluss ausgewiesenen Nettovermögens dieser Unternehmen nicht zu berücksichtigen. Zu berücksichtigen sind nur die aus der Vollkonsolidierung gemäß §§ 300 bis 307 HGB entstehenden Unterschiedsbeträge.

Somit entstehen drei Stufen bei der Bildung latenter Steuern:

- im Einzelabschluss unter Anwendung von § 274 HGB
- bei der Erstellung der Handelsbilanz II unter Anwendung von § 274 HGB
- bei der Konsolidierung unter Anwendung von § 306 HGB

Die sich unter Anwendung von § 306 HGB ergebenden latenten Steuern können saldiert werden oder gesondert als Aktiv- und Passivposten ausgewiesen werden.

Der Ausweis der jeweils gebildeten latenten Steuern kann zusammen mit den unter Anwendung von § 274 HGB ermittelten latenten Steuern zusammengefasst werden (§ 306 Satz 6 HGB).

Die Regelungen sind nach Art. 66 Abs. 3 Satz 1 EGHGB spätestens ab dem Geschäftsjahr 2010 anzuwenden; Aufwendungen und Erträge aus der erstmaligen Anwendung der §§ 274 und 306 HGB sind ergebnisneutral mit den Gewinnrücklagen zu verrechnen (Art. 67 Abs. 6 EGHGB).

Im Hinblick auf die anzuwendenden Steuersätze wird auf § 274 Abs. 2 HGB verwiesen. Demzufolge sind die latenten Steuern mit dem Steuersatz zum Zeitpunkt der Umkehr der Differenzen zu bewerten. Unter Verhältnismäßigkeits- (Kosten-Nutzen-Relation) und Wesentlichkeitsgesichtspunkten kann die Bewertung ausnahmsweise auch mit einem konzerneinheitlichen, durchschnittlichen Steuersatz erfolgen.⁶⁵

Der durch das BilMoG neu eingefügte § 308 a HGB regelt die Behandlung von in den Konzernabschluss einzubeziehenden Einzelabschlüssen, die auf Fremdwährung lauten. Dieser Fall dürfte bei kommunalen Gesellschaften und Unternehmen nur sehr selten sein; deswegen werden diese Regelungen hier nicht weiter erörtert.

⁶⁵ BT-Drs. 16/10067 S. 182

Die assoziierten Unternehmen werden im Konzernabschluss künftig nach der Änderung des § 312 HGB nur mehr nach der Buchwertmethode berücksichtigt. Im Anhang anzugeben ist der Unterschied zwischen dem Buchwert und dem anteiligen Eigenkapital (anteiliger Zeitwert der Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten und Bilanzierungshilfen) zu dem Zeitpunkt, zu dem das einzubeziehende Unternehmen assoziiertes Unternehmen wurde. Ungeachtet des allgemeinen Grundsatzes der Bewertung mit dem Zeitwert sind auch hier Rückstellungen nach § 253 Abs. 1 und 2 HGB und latente Steuern nach § 274 Abs. 2 HGB zu bewerten.

Insoweit ist auch hier in der Regel zu dem zu berücksichtigenden Zeitpunkt ein Zwischenabschluss für das assoziierte Unternehmen zu erstellen. Ebenso wie im Fall der Vollkonsolidierung ist eine Frist von zwölf Monaten eingeräumt, innerhalb der die Ermittlung der Wertansätze nachgeholt werden kann. Der Unterschiedsbetrag ist auf die einzelnen Bilanzposten aufzuteilen und ebenso wie diese in den Folgejahren abzuschreiben, fortzuführen oder aufzulösen. Für die Behandlung eines Geschäfts- oder Firmenwertes oder passiven Unterschiedsbetrags gilt § 309 HGB entsprechend.

Durch die Neufassung der Absätze 2 und 3 sollte weitestgehender Gleichlauf mit den Regelungen bei der Kapitalkonsolidierung sichergestellt werden.⁶⁶

Die Änderungen betreffen nur Unternehmen, die nach dem 31.12.2009 zu assoziierten Unternehmen wurden (Art. 66 Abs. 3 Satz 4 EGHGB); war dies bereits vor diesem Stichtag der Fall, können die bisherigen Wertansätze unter Beachtung der Vorschriften des HGB a. F. beibehalten werden. Nicht davon betroffen sind Ausweisvorschriften. So sind auch bei bisher nach der Neubewertungsmethode sich ergebende aktive Unterschiedsbeträge nunmehr als „Anteile an assoziierten Unternehmen“ und nicht mehr als „Geschäfts- oder Firmenwerte“ auszuweisen.⁶⁷

Die den Konzernanhang betreffenden Änderungen der §§ 313 und 314 HGB decken sich inhaltlich zumeist mit den entsprechenden Regelungen für den Einzelabschluss. Die Möglichkeit, anstelle der in § 313 Abs. 2 HGB geforderten Anhangangaben eine Aufstellung des Anteilbesitzes als Bestandteil des Anhangs zu erstellen, entfällt künftig durch die Streichung des § 313 Abs. 4 HGB.

Nachfolgend werden die geänderten Anhangangaben des § 314 HGB, soweit sie kommunale Unternehmen betreffen, aufgelistet und die entsprechenden Vorschriften für den Einzelabschluss angegeben. Auf die jeweiligen Ausführungen im Abschnitt 5 wird verwiesen.

Konzernabschluss

§ 314 Abs. 1 Nr. 2 HGB

§ 314 Abs. 1 Nr. 2 a HGB

§ 314 Abs. 1 Nrn. 8 bis 21 HGB

Einzelabschluss

§ 285 Nr. 3 HGB

§ 285 Nr. 3 a HGB

§ 285 Nrn. 16 bis 29 HGB

Die Änderungen des Konzernlageberichts durch das BilMoG sind nur dann relevant, wenn ein in den Konzernabschluss einbezogenes Unternehmen ein kapitalmarktorientiertes Unternehmen im Sinne des § 264 d HGB ist (betrifft § 315 Abs. 2 Nr. 5 HGB) oder wenn das Mutterunternehmen einen organisierten Markt im Sinne des § 2 Abs. 7 des Wertpapiererwerbs- und

⁶⁶ BT-Drs. 16/12407 S. 119

⁶⁷ vgl. Winkeljohann/Böttcher in Beck'scher Bilanzkommentar, 7. Aufl., München 2010, § 312 Anm. 123

Übernahmegesetzes durch von ihm ausgegebene stimmberechtigte Aktien in Anspruch nimmt (betrifft Änderungen des § 315 Abs. 4 HGB).

8 Auswirkungen auf die steuerliche Gewinnermittlung

Ziel des Art. 3 des BilMoG ist eine steuerneutrale Umsetzung der handelsrechtlichen Vorschriften. Die ertragsteuerlichen Bemessungsgrundlagen werden demzufolge durch die neuen Vorschriften nicht berührt.

Die handelsrechtlichen Rechnungslegungsgrundsätze (einschließlich der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung) sind auch nach Änderung des § 5 Abs. 1 EStG durch das BilMoG grundsätzlich für die steuerliche Gewinnermittlung maßgebend. Denn nach § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG n. F. „ist für den Schluss des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen anzusetzen (§ 4 Abs. 1 Satz 1 EStG), das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist, *es sei denn, im Rahmen der Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts wird oder wurde ein anderer Ansatz gewählt.*“

Dieser Maßgeblichkeitsgrundsatz wird aber in mehrfacher Weise eingeschränkt. Mit dem hier kursiv gedruckten § 5 Abs. 1 Satz 1, 2. Halbsatz EStG n. F. wurde klargestellt, dass steuerrechtliche Wahlrechte, die von den handelsrechtlichen Bilanzierungsvorschriften abweichen, in der Handelsbilanz nicht mehr abzubilden sind (Aufgabe des Grundsatzes der umgekehrten Maßgeblichkeit, vgl. Abschnitt 3.1.3). Wenn das Steuerrecht eigene Bestimmungen enthält, gehen die speziellen steuerrechtlichen Bilanzierungsvorschriften für Zwecke der Besteuerung den Regelungen des HGB vor. Außerdem werden nicht alle handelsrechtlichen Wahlrechte steuerrechtlich anerkannt. Das bedeutet, dass alle steuerlichen Wahlrechte unabhängig von der Handelsbilanz ausgeübt werden können. Folglich schränken zwingende steuerliche Bilanzierungsvorschriften die Möglichkeit der Aufstellung einer Einheitsbilanz künftig ein. Des Weiteren ergeben sich durch unterschiedliche Wahlrechtsausübungen auch neue Gestaltungsspielräume für eine eigenständige Steuerbilanzpolitik. Zur Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für die steuerliche Gewinnermittlung hat das BMF mit Schreiben vom 12.03.2010 Stellung genommen (BMF vom 12.03.2010, BStBl I S. 239)⁶⁸. Danach ist der neue § 5 Abs. 1 EStG bereits für den Veranlagungszeitraum 2009 anzuwenden.

8.1 Korrekturen nach § 60 Abs. 2 EStDV

Wird der steuerliche Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1 EStG (Bilanzierung) ermittelt, ist der Steuererklärung eine Abschrift der (Handels)Bilanz beizufügen. Stimmen Wertansätze in der Handelsbilanz nicht mit den steuerlichen Vorschriften überein, sind nach § 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV die Ansätze oder Beträge durch Zusätze oder Anmerkungen den steuerlichen Vorschriften anzupassen.⁶⁹ Diese Korrekturen sind in Zeile 22 der Körperschaftsteuererklärung⁷⁰ unter Beifügung einer Erläuterung einzutragen und dem Handelsbilanzgewinn (Zeile 21)⁷¹ hinzu- oder abzurechnen. Der Steuerpflichtige braucht also keine ge-

⁶⁸ Az.: IV C 6 - S 2133/09/10001, vgl. Internet: <http://www.bundesfinanzministerium.de>

⁶⁹ BMF, a. a. O., Tz. I. 1

⁷⁰ Formblatt KSt 1 A Dez. 2008

⁷¹ a. a. O.

sonderte Steuerbilanz aufzustellen. Er kann aber der Steuererklärung eine den steuerlichen Vorschriften entsprechende Bilanz (Steuerbilanz) beifügen (§ 60 Abs. 2 Satz 2 EStG).

8.2 Aufzeichnungspflichten

Voraussetzung für die Ausübung steuerlicher Wahlrechte ist nach § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG die Aufnahme der Wirtschaftsgüter, die nicht mit dem handelsrechtlich maßgeblichen Wert in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesen werden, in besondere, laufend zu führende Verzeichnisse. Nach § 5 Abs. 1 Satz 3 EStG müssen in den Verzeichnissen nachgewiesen werden:

- Tag der Anschaffung oder Herstellung,
- die Anschaffungs- oder Herstellungskosten,
- die Vorschrift des ausgeübten steuerlichen Wahlrechts und
- die vorgenommenen Abschreibungen.

Dieses Verzeichnis ergänzt § 60 Abs. 2 EStDV und ist auch zu erstellen, wenn eine Steuerbilanz erstellt wird.

Eine besondere Form des Verzeichnisses ist dabei nicht vorgeschrieben. Soweit diese Angaben bereits im Anlagenverzeichnis oder in einem Verzeichnis für geringwertige Wirtschaftsgüter gemäß § 6 Abs. 2 Satz 4 EStG enthalten sind oder das Anlagenverzeichnis um diese Angaben ergänzt wird, ist diese Dokumentation ausreichend.

Die laufende Führung dieses Verzeichnisses ist Tatbestandsvoraussetzung für die wirksame Ausübung des jeweiligen steuerlichen Wahlrechts. Wird das Verzeichnis nicht oder nicht vollständig geführt, ist der Gewinn hinsichtlich des betreffenden Wirtschaftsguts durch die Finanzbehörde so zu ermitteln, als wenn das Wahlrecht nicht ausgeübt wurde. Nach BMF vom 12.03.2010, Tz. II. 22, ist für die Bildung von steuerlichen Rücklagen (z. B. § 6 b EStG-Rücklage) eine Aufnahme in das besondere Verzeichnis nicht erforderlich, wenn die Rücklage in der Steuerbilanz abgebildet wird. Wird die Rücklage in einem folgenden Wirtschaftsjahr auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts übertragen, ist dieses Wirtschaftsgut mit den erforderlichen Angaben in das Verzeichnis aufzunehmen. Werden Zuschüsse erfolgsneutral (Absetzung von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten) behandelt, ist eine gesonderte Aufzeichnung nach § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG erforderlich. Die Aufzeichnungspflicht entfällt, wenn die Zuschüsse als Betriebseinnahme angesetzt werden.⁷²

8.3 Auswirkungen

Wie eingangs erläutert, gelten zwingende handelsrechtliche Bilanzierungsvorschriften gemäß § 5 Abs. 1 EStG auch für das Steuerrecht, sofern dieses keine abweichenden Bestimmungen enthält; vgl. dazu BMF, a. a. O.⁷³

⁷² BMF, a. a. O., Tz. II. 19 bis 23

⁷³ Tz. I. 2 bis 18

Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz ergeben sich insbesondere in folgenden Fällen (auszugsweise):

- entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert (vgl. Abschnitt 3.2)

Der Abschreibung ist steuerrechtlich gemäß § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 15 Jahren zu Grunde zu legen, während handelsrechtlich nach § 253 Abs. 3 i. V. mit § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB die voraussichtliche Nutzungsdauer zu Grunde zu legen ist. Steuerrechtlich ist beim Entfallen der Gründe für eine außerplanmäßige Abschreibung eine Wertaufholung geboten (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG), handelsrechtlich hingegen verboten (§ 253 Abs. 5 Satz 2 HGB).

- selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände (vgl. Abschnitt 3.3)

In der Steuerbilanz ist ein Aktivposten nur dann anzusetzen, wenn das Wirtschaftsgut entgeltlich erworben wurde.

- Teilwertabschreibungen/außerplanmäßige Abschreibungen

Gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und Nr. 2 Satz 2 EStG sind diese nur bei voraussichtlich **dauernder** Wertminderung zulässig (Wahlrecht), während nach § 253 Abs. 3 Satz 4 HGB Abschreibungen auf den niedrigeren beizulegenden Wert bei Vermögensgegenständen des Finanzanlagevermögens auch bei einer nur **vorübergehenden** Wertminderung vorgenommen werden dürfen (vgl. Abschnitt 4.3). Die Vornahme einer außerplanmäßigen Abschreibung in der Handelsbilanz auf Anlage- oder Umlaufvermögen ist nicht zwingend in der Steuerbilanz durch eine Teilwertabschreibung nachzuvollziehen; der Steuerpflichtige kann darauf auch verzichten (BMF, a. a. O., Tz. I. 15, Beispiel 2).

- anschaffungsnahe Herstellungskosten für Gebäude

Gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 1 a EStG gehören zu den Herstellungskosten eines Gebäudes auch Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die innerhalb von drei Jahren nach Anschaffung des Gebäudes durchgeführt werden, wenn die Aufwendungen ohne Umsatzsteuer 15 % der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen; nicht einzubeziehen sind hierbei Aufwendungen für Erweiterungen im Sinne von § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB sowie Aufwendungen für Erhaltungsarbeiten, die jährlich üblicherweise anfallen. Für die Handelsbilanz bestimmt sich die Höhe der Herstellungskosten ausschließlich nach § 255 Abs. 2 HGB (vgl. Abschnitt 4.1).

- Fremdwährungsposten

Steuerrechtlich gilt das Anschaffungskostenprinzip als Wertobergrenze, im Falle einer dauerhaften Wertminderung erfolgt die Bewertung zum niedrigeren Teilwert bzw. bei Schulden zum höheren Wert (§ 6 Abs. 1 Nrn. 1, 2 und 3 EStG). In der Handelsbilanz ist bei Laufzeiten von bis zum einem Jahr stets der Stichtagskurs maßgeblich (§ 256 a HGB; vgl. Abschnitt 4.8).

- Bewertungsvereinfachungsverfahren

Steuerrechtlich ist als Verbrauchsfolgeverfahren zur Bewertung des Vorratsvermögens nur das LiFo-Verfahren zulässig (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 a HGB). Im Gegensatz dazu ist in

der Handelsbilanz neben dem LiFo-Verfahren auch das FiFo-Verfahren möglich (vgl. Abschnitt 4.6).

- Rückstellungen, vgl. zunächst Abschnitte 3.6 und 4.5

Der Wegfall des Wahlrechts für die Bildung bestimmter Aufwandsrückstellungen in der Handelsbilanz, für die bislang schon in der Steuerbilanz ein Passivierungsverbot bestand, führt künftig zu einer Angleichung der Handels- an die Steuerbilanz. Die handelsrechtlich weiterhin gemäß § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB zu bildenden Drohverlustrückstellungen sind steuerrechtlich – wie bisher – nicht zugelassen (§ 5 Abs. 4 a EStG). Dies gilt auch (wie bisher) für einige weitere, handelsrechtlich gebotene Rückstellungen und Rückstellungsbewertungen (vgl. z. B. § 5 Abs. 4 EStG, § 6 Abs. 1 Nr. 3 a EStG). Aus der Abzinsung und Bewertung der Rückstellungen können sich künftig Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz ergeben: Rückstellungen mit einer Laufzeit von mehr als zwölf Monaten sind gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 3 a EStG (wie Verbindlichkeiten) mit einem Zinssatz von jährlich 5,5 % abzuzinsen. In der Handelsbilanz sind Rückstellungen mit einer Laufzeit von mehr als einem Jahr gemäß § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB mit dem fristadäquaten durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen sieben Geschäftsjahre abzuzinsen (vgl. im Einzelnen Abschnitt 4.5). Gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 3 a Buchstabe f EStG sind Rückstellungen auf der Grundlage des am Abschlussstichtag herrschenden Preis- und Kostenniveaus zu bewerten, während im handelsrechtlichen Erfüllungsbetrag (§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB) künftige Kosten- bzw. Preissteigerungen zu berücksichtigen sind. § 6 a EStG regelt – abweichend zu den handelsrechtlichen Vorschriften – Ansatz und Bewertung von Pensionsrückstellungen. Wesentliche Unterschiede ergeben sich aufgrund der Anwendung des Teilwertverfahrens (handelsrechtlich das Barwertverfahren) und dem steuerrechtlich vorgeschriebenen Zinssatz von 6 % (handelsrechtlich durchschnittlicher Marktzinssatz entsprechend der Rückstellung abzinsungsverordnung). Grundsätzlich führt die unterschiedliche Bewertung der Pensionsrückstellungen zu einem niedrigeren Wertansatz in der Steuerbilanz.

- Verbindlichkeiten sind gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG mit einem Zinssatz von jährlich 5,5 % abzuzinsen. Das gilt nicht für Verbindlichkeiten, deren Laufzeit am Bilanzstichtag weniger als zwölf Monate beträgt, die verzinslich sind oder auf einer Anzahlung oder Vorausleistung beruhen. In der Handelsbilanz ist eine Abzinsung grundsätzlich unzulässig (vgl. Abschnitt 4.4).
- zu bestimmten Rechnungsabgrenzungsposten, vgl. Abschnitt 3.5
- steuerliche Wahlrechte

Aufgrund der Aufgabe der umgekehrten Maßgeblichkeit entfällt für Wahlrechte, die nur steuerlich bestehen, der Ansatz in der Handelsbilanz (siehe oben). Deshalb wird es künftig auch möglich sein, unterschiedliche Abschreibungsarten in Handels- und Steuerbilanz zu wählen; z. B. lineare Abschreibung in der Handelsbilanz, degressive Abschreibung in Ausübung des steuerlichen Wahlrechts in der Steuerbilanz. Der Ansatz der degressiven Abschreibung nach § 7 Abs. 2 EStG setzt nicht voraus, dass der Steuerpflichtige auch in der Handelsbilanz eine degressive Abschreibung vornimmt (vgl. BMF, a. a. O., Tz. I. 18, Beispiel 2). Solche Unterschiede können sich auch in Teilwertabschreibungen (siehe oben) oder beim Ansatz von Herstellungskosten (z. B. handelsrechtliche Bewertungsobergrenze, steuerrechtliche Pflichtbestandteile nach R 6.3 Abs. 1 EStR, vgl. Abschnitt 4.1) ergeben.

Beispiel für die Bewertung einer langfristigen Rückstellung nach Handelsrecht und nach Steuerrecht:

Zum Bilanzstichtag 31.12.2010 wird mit einer Inanspruchnahme zum Ende des Jahres 2015 gerechnet. Der Aufwand zum 31.12.2010 wird mit 500.000 € veranschlagt. Bei der Bewertung des Erfüllungsbetrags sind künftige Preis- und Kostensteigerungen zu berücksichtigen (vgl. Abschnitt 4.5); diese werden mit 2,5 % pro Jahr angenommen. Gemäß § 235 Abs. 2 Satz 1 HGB sind Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr abzuzinsen (vgl. Abschnitt 4.5).

Der Zinssatz wird im Beispiel mit 4,5 % angenommen.

$$\begin{aligned} \text{Erfüllungsbetrag} &= 500.000 \text{ €} * 1,025^5 \\ &= \mathbf{565.704 \text{ €}} \end{aligned}$$

31.12.2010	31.12.2011	31.12.2012	31.12.2013	31.12.2014	31.12.2015
€	€	€	€	€	€
	500.000	512.500	525.313	538.445	551.906
	12.500	12.813	13.132	13.461	13.798
500.000	512.500	525.313	538.445	551.906	565.704

$$\begin{aligned} \text{abgezinster (diskontierter) Erfüllungsbetrag} &= 565.704 \text{ €} / 1,045^5 \\ &= \mathbf{453.950 \text{ €}} \end{aligned}$$

31.12.2010	31.12.2011	31.12.2012	31.12.2013	31.12.2014	31.12.2015
€	€	€	€	€	€
453.950	474.378	495.725	518.032	541.344	565.704
	20.428	21.347	22.307	23.312	24.360
	453.950	474.378	495.725	518.032	541.344

Die Rückstellung ist zum 31.12.2010 in Höhe von 453.950 € (z. B. über Materialaufwand) anzusetzen. Bei unveränderten Preis- und Kostensteigerungen und unverändertem Zinssatz beträgt die Rückstellung zum 31.12.2011 474.378 €. In Höhe des Unterschiedsbetrags von 20.428 € erfolgt eine Aufzinsung, die über GuV-Posten Zinsaufwand zu buchen ist.

Zum Bilanzstichtag 31.12.2012 werden für die folgenden Jahre Preis- und Kostensteigerungen von 2,6 % erwartet; der Zinssatz hat sich auf 4,7 % erhöht. Die Rückstellung wird wie folgt berechnet:

1. Abzinsung mit 4,7 % auf Basis der bisher angenommenen Preis- und Kostensteigerungen
 = 565.704 € / 1,047³
 = **492.889 €**

31.12.2012	31.12.2013	31.12.2014	31.12.2015
€	€	€	€
492.889	516.055	540.310	565.704
	23.166	24.255	25.394
	492.889	516.055	540.310

Die Differenz zum Vorjahreswert von 18.511 € (492.889 € - 474.378 €) ist als Zinsaufwand zu buchen.

2. In einem zweiten Schritt ist die Veränderung aufgrund der Preis- und Kostensteigerung zu berechnen

Erfüllungsbetrag = 525.313 € * 1,026³
 = **567.362 €**

31.12.2012	31.12.2013	31.12.2014	31.12.2015
€	€	€	€
0	525.313	538.971	552.984
0	13.658	14.013	14.378
525.313	538.971	552.984	567.362

abgezinster (diskontierter) Erfüllungsbetrag = 567.362 € / 1,047³
 = **494.334 €**

31.12.2012	31.12.2013	31.12.2014	31.12.2015
€	€	€	€
494.334	517.567	541.893	567.362
	23.233	24.326	25.469
	494.334	517.567	541.893

Die Differenz zwischen dem abgezinsten Erfüllungsbetrag auf Basis der bisherigen Preis- und Kostensteigerungen (492.889 €) und dem abgezinsten Erfüllungsbetrag auf Basis der aktuellen

Preis- und Kostensteigerung (494.334 €) in Höhe von 1.445 € ist wie bei der Erstbildung der Rückstellung (z. B. über Materialaufwand) zu buchen.

Die Rückstellung zum 31.12.2012 beträgt 494.334 €.

In der Steuerbilanz dürfen Preis- und Kostensteigerungen nicht berücksichtigt werden (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 a Buchstabe f EStG), der Zinssatz beträgt 5,5 % (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 a Buchstabe e EStG).

Danach ergibt sich folgende Bewertung der Rückstellung:

$$\begin{aligned} \text{Wertansatz} &= 500.000 \text{ €} / 1,055^5 \\ &= \mathbf{382.567 \text{ €}} \end{aligned}$$

31.12.2010	31.12.2011	31.12.2012	31.12.2013	31.12.2014	31.12.2015
€	€	€	€	€	€
382.567	403.608	425.807	449.226	473.934	500.000
	21.041	22.199	23.419	24.708	26.066
	382.567	403.608	425.807	449.226	473.934

Latente Steuern entstehen bei einer Steuerbelastung von 25 % zum 31.12.2010 wie folgt:

Rückstellung lt. Handelsbilanz	453.950 €
Rückstellung lt. Steuerbilanz	382.567 €
= Bewertungsdifferenz/zu versteuernde zeitliche Differenz	71.383 €
x Steuersatz 25 %	
= aktive latente Steuer	17.846 €

Für die Bildung eines Aktivpostens besteht ein Wahlrecht (vgl. Abschnitt 3.7).

Im Anhang (vgl. Abschnitt 5) ist – unabhängig von der Wahlrechtsausübung in der Bilanz – anzugeben,

- auf welchen Differenzen die latenten Steuern beruhen,
- mit welchem Steuersatz die Bewertung erfolgt ist,
- gegebenenfalls auf welchen steuerlichen Verlustvorträgen die Differenzen beruhen.

Die Höhe der Differenzen und der Zeitraum des Abbaus ist nicht angabepflichtig (vgl. im Einzelnen Ellrott, a. a. O., § 285 Anm. 470 ff.).

Im Beispielsfall wäre folgende Formulierung denkbar:

Bezüglich der Rückstellung für Rekultivierung ergeben sich unterschiedliche Wertansätze in der Handelsbilanz und bei der steuerlichen Gewinnermittlung, die zu aktiven latenten Steuern führen. Dabei wurde der Körperschaftsteuersatz von 15 %, der Solidaritätszuschlag von 5,5 % und für die Gewerbesteuer ein Hebesatz von 262 zu Grunde gelegt.

9 Auswirkungen auf kommunale Unternehmen

Die von der HGB-Reform betroffenen Vorschriften gelten teils für alle Kaufleute (Erster Abschnitt des Dritten Buchs des HGB; §§ 238 bis 263), teils für Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkte Personengesellschaften (Zweiter Abschnitt des Dritten Buchs des HGB; §§ 264 bis 335).

9.1 Rechtsformen des privaten Rechts

Unter den Rechtsformen des privaten Rechts kommen für Kommunen vor allem Kapitalgesellschaften (z. B. AG, GmbH) und haftungsbeschränkte Personengesellschaften (z. B. GmbH & Co. KG) in Betracht.

Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkte Personengesellschaften sind stets Kaufleute; für sie gelten die §§ 238 bis 263 HGB. Des Weiteren gilt für sie der Zweite Abschnitt des Dritten Buchs des HGB, also die §§ 264 bis 335.

Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkte Personengesellschaften der Kommunen haben künftig also die durch das BilMoG geänderten Vorschriften des HGB zu beachten. Art. 94 BayGO⁷⁴ verpflichtet die Kommune, bei ihren Mehrheitsbeteiligungen im Sinne des § 53 Abs. 1 HGrG sicherzustellen, dass die strengeren Vorschriften für große Kapitalgesellschaften im Sinne des HGB angewandt werden.

Hingewiesen wird auf die geänderten Ausweisvorschriften im Eigenkapital der Kapitalgesellschaften (§ 272 HGB). Das Ausweiswahlrecht bezüglich nicht eingeforderter ausstehender Einlagen (Brutto- oder Nettomethode) ist entfallen; der Ausweis ist nur noch auf der Passivseite möglich. Nicht eingeforderte ausstehende Einlagen sind künftig offen vom Posten „Gezeichnetes Kapital“ abzusetzen (§ 266 Abs. 2 und 3, § 272 Abs. 1 Satz 3 HGB). Der Nennbetrag eigener Anteile ist ebenfalls auf der Passivseite vom „Gezeichneten Kapital“ offen abzusetzen. Der Unterschiedsbetrag zwischen dem vom gezeichneten Kapital abzusetzenden Betrag und dem reinen Kaufpreis der eigenen Anteile (ohne Anschaffungsnebenkosten) ist mit frei verfügbaren Rücklagen zu verrechnen (§ 272 Abs. 1 a HGB). Bei Veräußerung der eigenen Anteile ist dieser Ausweis rückgängig zu machen. Ein Ertrag ist in die Kapitalrücklage einzustellen; die Nebenkosten der Veräußerung sind Aufwand des Geschäftsjahres (§ 272 Abs. 1 b HGB).

9.2 Eigenbetriebe und Kommunalunternehmen⁷⁵

Unabhängig von der Kaufmannseigenschaft sind für Eigenbetriebe die Vorschriften des Dritten Buchs des HGB (Erster und Zweiter Abschnitt) anzuwenden, soweit nicht aufgrund der Eigenbetriebsverordnung (EBV) besondere Bestimmungen gelten oder Ausnahmen bestehen (§ 18 Abs. 2, § 20 EBV). Damit haben Eigenbetriebe den Rechnungslegungsstandard der großen Kapitalgesellschaften im Sinne des HGB anzuwenden. Gleiches gilt für Kommunalunternehmen (vgl. Art. 91 Abs. 1 BayGO⁷⁶ sowie § 20 Abs. 2 und § 22 KUV). Für den Jahresabschluss der Eigenbetriebe und der Kommunalunternehmen findet ein besonderes Gliederungsschema

⁷⁴ Art. 82 BayLKrO, Art. 80 BayBezO

⁷⁵ ausgenommen Krankenhäuser, siehe nachfolgend Abschnitt 9.3

⁷⁶ Art. 79 Abs. 1 BayLKrO, Art. 77 Abs. 1 BayBezO

	HGB Erster Abschnitt Vorschriften für alle Kaufleute	HGB Zweiter Abschnitt Ergänzende Vorschriften für Kapitalgesellschaften	Eigenbetriebe EBV Formblätter	Kommunalunternehmen KUV Formblätter
Gewinn- und Verlustrechnung		§§ 275 bis 278	§ 22	§ 24
		Im Einzelnen:		
		§ 275 Umsatzkostenverfahren ist ausgenommen	§ 22 Abs. 1 Formblatt 4 VwvEBV	§ 24 Abs. 1 Formblatt 4 VwvEBV
		§ 276 entfällt		
		§ 277 Abs. 3 Satz 1 ist ausgenommen	Formblatt 4 VwvEBV ³⁾	Formblatt 4 VwvEBV ³⁾
		§ 278		
Bewertungsvorschriften	§§ 252 bis 256 a			
Anhang		§§ 284 bis 288		
		Im Einzelnen:		
		§ 284		
		§ 285 ohne Nr. 8 zu Nrn. 9 und 10 siehe	§ 23 Abs. 1 Satz 1 § 23 Abs. 1 Satz 2	§ 25 Abs. 1 Satz 1 § 25 Abs. 1 Sätze 2 und 3
		§ 286 Abs. 1 und 4	§ 23 Abs. 1 Satz 1	§ 25 Abs. 1 Satz 1
		§ 286 Abs. 2 und 3 sind ausgenommen	§ 23 Abs. 1 Satz 1	§ 25 Abs. 1 Satz 1
		§ 287 aufgehoben ¹⁾		
		§ 288 entfällt		

¹⁾ aufgehoben durch BilMoG; letzte Anwendung für vor dem 01.01.2010 beginnende Geschäftsjahre

^{2) und 3)} Formblätter sind noch nicht an Neuregelungen angepasst

Bezüglich der Übernahme der neuen HGB-Vorschriften in die Praxis wird insbesondere auf Folgendes hingewiesen:

- Die EBV und die KUV kennen keine Gewinnrücklagen. Aufgrund der Übergangsregelungen zulässige Einstellungen (vgl. z. B. Abschnitt 3.6) wird man davon ausgehen, dass derartige Umbuchungen in die „Allgemeine Rücklage“ erfolgen können.⁷⁸
- Das Formblatt 1 für die Bilanzgliederung weist als Passivposten B. den „Sonderposten mit Rücklageanteil“ aus. Grundsätzlich dürfte es deshalb nicht zu beanstanden sein, einen derartigen Posten – abweichend von den geänderten HGB-Bestimmungen (vgl. Abschnitt 3.1.3) – in der Handelsbilanz des Eigenbetriebs oder des Kommunalunternehmens neu zu bilden.

Eigenbetriebe und Kommunalunternehmen, die eine Strom- oder Gasversorgung betreiben, haben gemäß § 10 Abs. 1 EnWG einen Jahresabschluss nach den für Kapitalgesell-

⁷⁸ da gesetzlich geregelt, erfolgt die Einstellung ohne Beschluss von Gemeinderat, Kreistag, Bezirkstag oder Verwaltungsrat

schaften geltenden Vorschriften des HGB aufzustellen; für diese Unternehmen entfällt jedenfalls der Sonderposten.

- Der Davon-Vermerk zum GuV-Posten 7.b) ist wegen des Wegfalls der Schwankungsabschreibungen im Umlaufvermögen (vgl. Abschnitt 4.3) künftig obsolet.
- Hinsichtlich Ansatz und Bewertung der Aktivposten werden aus unserer Sicht in der Praxis nachgeordnete Auswirkungen erwartet (vgl. dazu im Einzelnen Abschnitt 9.3). Auswirkungen auf die Rechnungslegung werden vor allem die Änderungen bezüglich der Bewertung von Rückstellungen ergeben (vgl. Abschnitt 9.3). Für steuerpflichtige Unternehmen wird auch die Aufgabe der umgekehrten Maßgeblichkeit vor allem unterschiedliche Bewertungsansätze der Rückstellungen in Handelsbilanz und Steuerbilanz mit sich bringen. Davon betroffen sind insbesondere die Pensionsrückstellungen, Rückstellungen für Altersteilzeit und sonstige langfristige Rückstellungen. Die Unternehmen sind z. B. gezwungen, die Pensionsverpflichtungen zweifach gutachterlich bewerten zu lassen.
- Die unterschiedliche Bewertung der Rückstellungen in Handels- und Steuerbilanz führt zwar im Allgemeinen zu aktiven latenten Steuern, für die ein Bilanzierungswahlrecht (in der Handelsbilanz) besteht; aufgrund der erforderlichen Anhangangaben (vgl. Abschnitte 3.7 und 5) werden aber Berechnungen unausweichlich bleiben.
- Probleme könnten sich wegen des Wegfalls der umgekehrten Maßgeblichkeit auch im Zusammenhang mit der Bilanzierung der Baukostenzuschüsse (Passivposten C. „Empfangene Ertragszuschüsse“) und deren ertragsteuerlichen Behandlung ergeben.

9.3 Kommunale Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen

Ungeachtet der jeweiligen unterschiedlichen Rechtsformen (die rechtsformspezifischen Auswirkungen wurden in den Abschnitten 9.1 und 9.2 erörtert) betreffen einige durch das BilMoG eingeführte Änderungen in der Rechnungslegung kommunale Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen in erheblichem Ausmaß, wohingegen andere Änderungen sich nur unwesentlich oder überhaupt nicht auswirken.

Zunächst ist anzuführen, dass die Krankenhausbuchführungsverordnung (KHBV) und die Pflegebuchführungsverordnung (PBV) an die Änderungen des HGB angepasst wurden. Dabei wurden insbesondere § 4 Abs. 3 KHBV und § 4 Abs. 3 PBV an die aus dem HGB anzuwendenden Vorschriften angepasst (Ergänzung um § 256 a HGB, Wegfall von § 279 HGB). Die jeweiligen Anlagen 1 (Gliederung der Bilanz) wurden um die Bilanzposten „Selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte“, „Aktive latente Steuern“, „Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung“ und „Passive latente Steuern“ ergänzt. In Anlage 2 zur KHBV (Gewinn- und Verlustrechnung) wurde Pos. 20 a wegen der künftig nicht mehr möglichen Bildung des Bilanzpostens „Aktivierte Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs“ redaktionell angepasst. Ferner wurden in Folge der vorgenannten Änderungen die Anlagen 4 (Kontenrahmen) in den Kontengruppen 08, 19 und 39 erweitert.

Für Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen wirkt sich insbesondere die künftig entfallene Möglichkeit zur Bildung von Rückstellungen für Großreparaturen im Gebäudebereich und für Krankenhäuser zudem die Bildung von Rückstellungen für den Austausch von Röntgenröhren u. Ä. aus.

Die Änderungen der Bewertung von Rückstellungen wirken sich insbesondere bei Einrichtungen aus, die einen hohen Anteil von Beamten beschäftigen, z. B. Regie- und Eigenbetriebe von Bezirken. Dabei ist zu berücksichtigen, dass hier im Gegensatz zu anderen kommunalen Krankenhäusern und Pflegeeinrichtungen neben Pensionsrückstellungen auch Rückstellungen für Altersteilzeitregelungen aufgrund der nach dem Beamtenrecht in Bayern weiterhin ermöglichten Altersteilzeit betroffen sind. Ferner dürften die sich geänderten Bewertungsvorschriften auch im Bereich der Rückstellungen für die Archivierung von Patienten- oder Bewohner- sowie Geschäftsunterlagen auswirken.

Im Hinblick auf die Saldierung von Altersversorgungsverpflichtungen mit Planvermögen können Krankenhausträger in Einzelfällen z. B. bei derartigen Regelungen mit Geschäftsführern, Vorständen oder Chefärzten betroffen sein.

Die Neuregelung der Herstellungskosten wird das Rechnungswesen kommunaler Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen bei Bauvorhaben kaum beeinflussen. Von Bedeutung kann allerdings der Ansatz der komponentenbezogenen Abschreibungen sein, insbesondere für die Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen, die bisher Großreparaturrückstellungen gebildet haben. Sofern Krankenhäuser die Leistungen für Fallpauschalen-Überlieger nicht pauschal nach vorgegebenen Bewertungsschemen (z. B. Ermittlungsschema der Bayerischen Krankenhausesellschaft), sondern entsprechend HGB mit aus der Kostenrechnung ermittelten „Herstellungskosten“ bewertet haben, könnte sich ein höherer Ansatz der „Unfertigen Leistungen“ errechnen.

Bei größeren Einrichtungen kann sich das Aktivierungswahlrecht für selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände im Jahresabschluss niederschlagen, wohingegen das Aktivierungsverbot für Ingangsetzungsaufwendungen oder die geänderten Bilanzierungsvorschriften für den Geschäfts- oder Firmenwert eher untergeordnete Bedeutung haben.

Die Neuregelungen zur Bilanzierung latenter Steuern dürften die Träger von Krankenhäusern und Pflegeeinrichtungen wohl nur dann betreffen, wenn deren wirtschaftliche Geschäftsbetriebe einen bedeutenden Umfang erreicht haben.