

IDW (HRSG.)

---

# Das neue Bilanzrecht

Jahresabschluss, Konzernabschluss und  
Prüfung nach dem BilMoG

IDW (Hrsg.)

# Das neue Bilanzrecht

Jahresabschluss, Konzernabschluss und  
Prüfung nach dem BilMoG



Düsseldorf 2008

© 2008 IDW Verlag GmbH, Tersteegenstraße 14, 40474 Düsseldorf  
Die IDW Verlag GmbH ist ein Unternehmen des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.  
(IDW).

[www.idw-verlag.de](http://www.idw-verlag.de)

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne vorherige schriftliche Einwilligung des Verlages unzulässig und strafbar. Dies gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verbreitung in elektronischen Systemen. Es wird darauf hingewiesen, dass im Werk verwendete Markennamen und Produktbezeichnungen dem marken-, kennzeichen- oder urheberrechtlichen Schutz unterliegen.

Die Angaben in diesem Werk wurden sorgfältig erstellt und entsprechen dem Wissensstand bei Redaktionsschluss. Da Hinweise und Fakten jedoch dem Wandel der Rechtsprechung und der Gesetzgebung unterliegen, kann für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Angaben in diesem Werk keine Haftung übernommen werden. Gleichfalls werden die in diesem Werk abgedruckten Texte und Abbildungen einer üblichen Kontrolle unterzogen; das Auftreten von Druckfehlern kann jedoch gleichwohl nicht völlig ausgeschlossen werden, so dass für aufgrund von Druckfehlern fehlerhafte Texte und Abbildungen ebenfalls keine Haftung übernommen werden kann.

## **Einführung**

Mit dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) wird voraussichtlich Anfang 2009 die bedeutendste Reform der deutschen Rechnungslegungsvorschriften seit mehr als 20 Jahren in Kraft treten. Neben der Abschaffung nicht mehr zeitgemäßer Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte sowie der umgekehrten Maßgeblichkeit der Steuerbilanz für die Handelsbilanz werden zahlreiche weitere Neuregelungen getroffen, die einen wesentlich besseren Einblick in das Unternehmen gewähren sollen. Darüber hinaus wird eine Reihe von Regelungen für die Abschlussprüfung und das Berufsrecht der Wirtschaftsprüfer geändert.

Das BilMoG räumt den Bilanzierenden und den Abschlussprüfern nur verhältnismäßig kurze Übergangsfristen für die Umstellung auf das neue Recht ein. Deshalb ist eine möglichst frühzeitige Beschäftigung mit den neuen Regelungen erforderlich. Die praktische Arbeitshilfe des IDW ermöglicht dem Leser in kurzer Zeit einen umfassenden Überblick zu den geänderten Vorschriften des HGB und der WPO. Hierzu wurde eine sachbezogene Gliederung gewählt, indem zunächst auf die Änderungen allgemeiner Rechnungslegungsgrundsätze und darauf aufbauend auf die Neuregelungen in Bezug auf bestimmte Bilanzposten eingegangen wird. Ausführlich gewürdigt werden die hierbei anzuwendenden, z.T. sehr komplexen Übergangsvorschriften. Weitere Kapitel befassen sich mit den Neuerungen bei der Berichterstattung in Anhang und Lagebericht sowie der Konzernrechnungslegung. Den Abschluss bilden Ausführungen zu den geänderten Prüfungsvorschriften einschließlich der berufsrechtlichen Regelungen.

Jedes Kapitel beginnt mit einer Synopse der alten und neuen Vorschriften. Es folgen kurze Erläuterungen zu den Neuregelungen. Die Erläuterungen werden jeweils durch Schaubilder abgerundet, die der Visualisierung und dem schnellen Erfassen der Problematik auf einen Blick dienen sollen. Ferner wird eingegangen auf identifizierte Problemfelder, erste Lösungsansätze und den Anpassungsbedarf der Praxis.

*IDW Verlag GmbH*

Düsseldorf, im November 2008

### **Hinweis:**

Ergänzend zu der praktischen Arbeitshilfe „Das neue Bilanzrecht“ ist eine umfassende Kommentierung zum BilMoG im IDW Verlag in Vorbereitung.



## Inhaltsübersicht

### Ziele des BilMoG

#### 1. Rechnungslegung

##### *1.1 Deregulierungsmaßnahmen*

##### *1.2 Allgemeine Grundsätze der Rechnungslegung*

- 1.2.1 Bestandteile des Jahresabschlusses
- 1.2.2 Wirtschaftliche Zurechnung von Vermögensgegenständen
- 1.2.3 Stetigkeit
- 1.2.4 Herstellungskosten
- 1.2.5 Verbrauchsfolgeverfahren
- 1.2.6 Umgekehrte Maßgeblichkeit
- 1.2.7 Außerplanmäßige Abschreibungen
- 1.2.8 Wertaufholung
- 1.2.9 Bewertungseinheiten
- 1.2.10 Währungsumrechnung im Jahresabschluss

##### *1.3 Änderung der Bilanzierung (Ansatz und Bewertung) einzelner Vermögensgegenstände und Schulden*

- 1.3.1 Derivativer Geschäfts- oder Firmenwert im Jahresabschluss
- 1.3.2 Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens
- 1.3.3 Finanzinstrumente des Handelsbestands
- 1.3.4 Ingangsetzungs- und Erweiterungsaufwand
- 1.3.5 Ansatz von Aufwandsrückstellungen
- 1.3.6 Bewertung von Rückstellungen
- 1.3.7 Pensionsrückstellungen

##### *1.4 Latente Steuern*

##### *1.5 Eigenkapital*

- 1.5.1 Ausstehende Einlagen
- 1.5.2 Ausweis eigener Anteile
- 1.5.3 Erwerb und Wiederveräußerung eigener Anteile

##### *1.6 Anhangangaben*

- 1.6.1 Außerbilanzielle Geschäfte
- 1.6.2 Geschäfte mit nahe stehenden Unternehmen und Personen
- 1.6.3 Anteile an Investmentvermögen
- 1.6.4 Inanspruchnahme aus Eventualschulden
- 1.6.5 Abschlussprüferhonorare
- 1.6.6 Sonstige neue / geänderte Angabepflichten

**1.7 Lagebericht und Erklärung zur Unternehmensführung**

- 1.7.1 Bestandteile des Lageberichts
- 1.7.2 Bericht über rechnungslegungsbezogenes internes Kontrollsystem & Risikomanagementsystem
- 1.7.3 Erklärung zur Unternehmensführung

**1.8 Konzernrechnungslegung**

- 1.8.1 Konsolidierungspflicht
- 1.8.2 Schwellenwerte
- 1.8.3 Kapitalkonsolidierung
- 1.8.4 Geschäfts- oder Firmenwert
- 1.8.5 Umrechnung von Fremdwährungsabschlüssen
- 1.8.6 Latente Steuern aus Konsolidierungsmaßnahmen

**1.9 Ausgewählte Übergangsregelungen**

**1.10 Bilanzpolitische Überlegungen**

**2. Abschlussprüfung**

- 2.1 Erstanwendung der HGB-Neuregelungen zur Abschlussprüfung
- 2.2 Anzuwendende Prüfungsstandards
- 2.3 Zukünftige Bedeutung der IDW Prüfungsstandards (IDW PS)
- 2.4 Gesamtverantwortung des Konzernabschlussprüfers
- 2.5 Interne Rotation bei § 319a-Prüfungen
- 2.6 Unabhängigkeit im Prüfernetzwerk
- 2.7 Verbot des Wechsels zu einem Mandanten i.S.d. § 319a HGB
- 2.8 Vorzeitige Auftragsbeendigung
- 2.9 Berichts- und Dokumentationspflichten
- 2.10 Neuerungen zur Corporate Governance
- 2.11 Bilanzsitzung des Aufsichtsrats

**Stichwortverzeichnis**

## 1.3.2 Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens

### HGB alt

#### § 246 Vollständigkeit. Verrechnungsverbot

(1) Der Jahresabschluß hat sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten, Aufwendungen und Erträge zu enthalten, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist. Vermögensgegenstände, die unter Eigentumsvorbehalt erworben oder an Dritte für eigene oder fremde Verbindlichkeiten verpfändet oder in anderer Weise als Sicherheit übertragen worden sind, sind in die Bilanz des Sicherungsgebers aufzunehmen. In die Bilanz des Sicherungsnehmers sind sie nur aufzunehmen, wenn es sich um Bareinlagen handelt.

#### § 248 Bilanzierungsverbote

(1) Aufwendungen für die Gründung des Unternehmens und für die Beschaffung des Eigenkapitals dürfen in die Bilanz nicht als Aktivposten aufgenommen werden.

(2) Für immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die nicht entgeltlich erworben wurden, darf ein Aktivposten nicht angesetzt werden.

#### § 255 Anschaffungs- und Herstellungskosten

...

(2) Herstellungskosten sind die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstands, seine Erweiterung oder für eine über seinen ur-

### HGB neu

#### § 246 Vollständigkeit. Verrechnungsverbot

(1) Der Jahresabschluss hat sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten, latente Steuern sowie Aufwendungen und Erträge zu enthalten, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist. Vermögensgegenstände sind nur in die Bilanz aufzunehmen, wenn sie dem Eigentümer auch wirtschaftlich zuzurechnen sind. Schulden sind in die Bilanz des Schuldners aufzunehmen. Der Unterschiedsbetrag, um den die für die Übernahme eines Unternehmens bewirkte Gegenleistung den Wert der einzelnen Vermögensgegenstände des Unternehmens abzüglich der Schulden im Zeitpunkt der Übernahme übersteigt (entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert), gilt als zeitlich begrenzt nutzbarer Vermögensgegenstand.

#### § 248 Bilanzierungsverbote

In die Bilanz dürfen nicht als Aktivposten aufgenommen werden

1. Aufwendungen für die Gründung eines Unternehmens,
2. Aufwendungen für die Beschaffung des Eigenkapitals,
3. Aufwendungen für den Abschluss von Versicherungsverträgen

und

4. Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die nicht entgeltlich erworben wurden.

#### § 255 Bewertungsmaßstäbe

...

(2) Herstellungskosten sind die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstands, seine Erweiterung oder für eine über seinen ur-

#### HGB alt

sprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen. Dazu gehören die Materialkosten, die Fertigungskosten und die Sonderkosten der Fertigung. Bei der Berechnung der Herstellungskosten dürfen auch angemessene Teile der notwendigen Materialgemeinkosten, der notwendigen Fertigungsgemeinkosten und des Wertverzehr des Anlagevermögens, soweit er durch die Fertigung veranlaßt ist, eingerechnet werden. Kosten der allgemeinen Verwaltung sowie Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für betriebliche Altersversorgung brauchen nicht eingerechnet zu werden. Aufwendungen im Sinne der Sätze 3 und 4 dürfen nur insoweit berücksichtigt werden, als sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen. Vertriebskosten dürfen nicht in die Herstellungskosten einbezogen werden.

...

(ungeregelt)

#### HGB neu

sprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen. Dazu gehören die Materialkosten, die Fertigungskosten und die Sonderkosten der Fertigung sowie angemessene Teile der Materialgemeinkosten, der Fertigungsgemeinkosten und des Wertverzehr des Anlagevermögens, soweit dieser durch die Fertigung veranlaßt ist. Bei der Berechnung der Herstellungskosten dürfen angemessene Teile der Kosten der allgemeinen Verwaltung sowie angemessene Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung einbezogen werden, soweit diese auf den Zeitraum der Herstellung entfallen. Forschungs- und Vertriebskosten dürfen nicht einbezogen werden.

...

(2a) Die bei der Entwicklung eines selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstands des Anlagevermögens anfallenden Herstellungskosten sind zu aktivieren. 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. 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. Können Forschung und Entwicklung nicht verlässlich voneinander unterschieden werden, ist eine Aktivierung ausgeschlossen.

*HGB alt*

**§ 268 Vorschriften zu einzelnen Posten der Bilanz Bilanzvermerke**

...

(ungeregelt)

**§ 285 Sonstige Pflichtangaben**

...

(ungeregelt)

...

*HGB neu*

**§ 268 Vorschriften zu einzelnen Posten der Bilanz Bilanzvermerke**

...

(8) Erträge aus der Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens oder latenter Steuern sowie aus der Bewertung von zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumenten oder Vermögensgegenständen zum beizulegenden Zeitwert abzüglich der hierfür gebildeten passiven latenten Steuern dürfen nur ausgeschüttet werden, wenn die nach der Ausschüttung verbleibenden frei verfügbaren Rücklagen abzüglich eines Verlustvortrags oder zuzüglich eines Gewinnvortrags dem Gesamtbetrag der Erträge mindestens entsprechen.

**§ 285 Sonstige Pflichtangaben**

Ferner sind im Anhang anzugeben:

...

22. der Gesamtbetrag der Forschungs- und Entwicklungskosten des Geschäftsjahres sowie der davon auf selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens entfallende Betrag, jeweils aufgliedert in Forschungs- und Entwicklungskosten;

...

## Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens – Erläuterungen der Neuregelung

Bislang gilt im HGB für immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die nicht entgeltlich erworben wurden, ein Aktivierungsverbot. Mit der Aufhebung dieses in § 248 Abs. 2 HGB geregelten Verbots sollen diese Vermögensgegenstände unter die Aktivierungspflicht gem. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB fallen. Diese Änderung trägt der zunehmenden Bedeutung der immateriellen Vermögensgegenstände im Wirtschaftsleben und dem stattfindenden Wandel von einer Dienstleistungs- in eine Wissensgesellschaft Rechnung. Um auch weiterhin den Gläubigerschutz nicht zu vernachlässigen, baut der Gesetzgeber zwei Sicherungsmechanismen in das HGB ein. Zum einen normiert er in § 248 Nr. 4 HGB-E ein Aktivierungsverbot für bestimmte firmenwertähnliche Vorteile. Unentgeltlich erworbene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens dürfen nicht aktiviert werden. Zum anderen wird die Pflicht zur Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens mit einer Ausschüttungssperre gekoppelt (§ 268 Abs. 8 HGB-E).

Zur flankierenden Information der Abschlussadressaten sieht § 285 Nr. 22 HGB-E zusätzliche Anhangangaben vor. Im Anhang sind der Gesamtbetrag der Forschungs- und Entwicklungskosten des Geschäftsjahres sowie der davon auf selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens entfallene Betrag, aufgeschlüsselt in Forschungs- und Entwicklungskosten anzugeben.

Aus der Aufhebung des § 248 Abs. 2 HGB ergeben sich keine steuerlichen Konsequenzen. Für die Steuerbilanz gilt weiterhin das Aktivierungsverbot für unentgeltlich erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (§ 5 Abs. 2 EStG). Infolgedessen wird es in Zukunft zu einem Auseinanderfallen der Wertansätze in der Handelsbilanz und in der Steuerbilanz kommen. Die handelsbilanzielle Aktivierung von selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens zieht das Erfordernis der Bilanzierung passiver latenter Steuern nach sich.

	HGB heute	HGB morgen
Regelung	Aktivierungs <u>verbot</u> (§ 248 II)	- Aufhebung des § 248 II a.F. - Aktivierungs <u>p</u> fl <u>ic</u> ht (§ 246 I 1)
Ausnahmen	./.	Aktivierungs <u>verbot</u> für bestimmte firmenwertähnliche Vorteile, z.B. unentgeltlich erworbene Marken (§ 248 Nr. 4)
Ausschüttungssperre	./.	§ 268 VIII; für KapG und PHG i.S.v. § 264a
Anhangangaben	./.	§ 285 Nr. 22
Steuerbilanz	Aktivierungsverbot (§ 5 II EStG)	unverändert

Aufgrund der Einführung der Aktivierungspflicht für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens muss geklärt werden, ab welchem Zeitpunkt ansatzpflichtige Herstellungskosten vorliegen. Zu aktivieren sind und wie die Abgrenzung der Forschungs- von der Entwicklungsphase erfolgen soll. Hierzu unterscheidet das Gesetz zwischen nicht aktivierbaren Forschungskosten und ansatzpflichtigen Entwicklungskosten. Zentrales Kriterium für die Forschungsphase ist gem. § 255 Abs. 2a HGB-E die „eigenständige und planmäßige Suche nach neuen wissenschaftlichen Erkenntnissen“. Hingegen ist die Entwicklungsphase durch die „Anwendung von Forschungsergebnissen“ geprägt. Während die Forschungsphase laut Gesetzesbegründung die Suche nach Alternativen für Materialien, Vorrichtungen, Produkten, Verfahren, Systemen oder Dienstleistungen beinhaltet, zeichnet sich die Entwicklungsphase durch das Entwerfen, Konstruieren und Testen einer gewählten Alternative für neue Materialien etc. aus. Entwicklung ist danach auch der Entwurf, die Konstruktion und der Betrieb einer Pilotanlage, die ausschließlich als Prototyp dient. Für Zweifelsfälle normiert der Gesetzgeber ein Aktivierungsverbot (§ 255 Abs. 2a Satz 4 HGB-E). Entsprechend dem Vorsichtsgedanken sind alle angefallenen Aufwendungen aufwandswirksam zu erfassen, wenn die Abgrenzung zwischen Forschungs- und Entwicklungsphase nicht verlässlich möglich ist.

Die Aktivierungspflicht tritt erst dann ein, wenn ein Vermögensgegenstand entstanden ist. Das ergibt sich aus § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, der nur die Aktivierung von Vermögensgegenständen, nicht aber von erst im Entstehen begriffenen Vermögensgegenständen regelt.

Der Gesetzgeber geht in der Gesetzesbegründung davon aus, dass eine hinreichende Dokumentation erforderlich ist, aus der sich entnehmen lässt, aus welchen Gründen vom Vorliegen von Entwicklungskosten für einen selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstand des Anlagevermögens ausgegangen wird. Diese Einschätzung des Kaufmanns wird maßgeblichen Einfluss auf die Aktivierung haben, wenn auch die Nichterfüllung von Nachweispflichten nicht von der Aktivierungspflicht befreien kann.

Forschung	Unsicherheit	Entwicklung
Definition nach § 255 II a 3 HGB-E		Definition nach § 255 II a 2 HGB-E
<b>Aktivierungsverbot</b> nach § 255 II 4 HGB-E		<b>Aktivierungspflicht</b> , wenn VG entstanden, sonst Aktivierungsverbot (arg. ex § 246 I 1 HGB-E)
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Abgrenzungsschwierigkeiten</li> <li>• besondere Nachweispflichten als Aktivierungsvoraussetzung?</li> <li>• faktisches Bilanzierungswahlrecht?</li> </ul>		

## 1.3.5 Ansatz von Aufwandsrückstellungen

### *HGB alt*

#### § 249 Rückstellungen

(1) Rückstellungen sind für ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu bilden. Ferner sind Rückstellungen zu bilden für

1. im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, die im folgenden Geschäftsjahr innerhalb von drei Monaten, oder für Abraumbeseitigung, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden,
2. Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden.

Rückstellungen dürfen für unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung auch gebildet werden, wenn die Instandhaltung nach Ablauf der Frist nach Satz 2 Nr. 1 innerhalb des Geschäftsjahrs nachgeholt wird.

(2) Rückstellungen dürfen außerdem für ihrer Eigenart nach genau umschriebene, dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr zuzuordnende Aufwendungen gebildet werden, die am Abschlußstichtag wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder des Zeitpunkts ihres Eintritts unbestimmt sind.

(3) Für andere als die in den Absätzen 1 und 2 bezeichneten Zwecke dürfen Rückstellungen nicht gebildet werden. Rückstellungen dürfen nur aufgelöst werden, soweit der Grund hierfür entfallen ist.

### *HGB neu*

#### § 249 Rückstellungen

(1) Rückstellungen sind für ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu bilden. Ferner sind Rückstellungen zu bilden für

1. im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, die im folgenden Geschäftsjahr innerhalb von drei Monaten, oder für Abraumbeseitigung, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden,
2. Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden.

(2) Für andere als die in Absatz 1 bezeichneten Zwecke dürfen Rückstellungen nicht gebildet werden. Rückstellungen dürfen nur aufgelöst werden, soweit der Grund hierfür entfallen ist.

## Ansatz von Aufwandsrückstellungen – Erläuterung der Neuregelungen

An den geänderten Regelungen zum Ansatz von Aufwandsrückstellungen lässt sich gut erkennen, dass die Bilanzrechtsmodernisierung zwar einerseits zu einer Annäherung des HGB an die IFRS führen, andererseits diese Annäherung möglichst steuerneutral erfolgen soll. So wird es auch nach dem BilMoG dabei bleiben, dass für im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltungsmaßnahmen, die im folgenden Geschäftsjahr innerhalb von drei Monaten oder für Abraumbeseitigung, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden, zwingend Aufwandsrückstellungen zu bilden sind. Aufgrund des auch schon bislang bestehenden Passivierungsgebotes sind diese Rückstellungen auch steuerlich anerkannt.

Hingegen werden die Wahlrechte zur Bildung von Aufwandsrückstellungen für unterlassene Aufwendungen für Instandhaltungen, wenn die Instandhaltung in den Monaten vier bis zwölf des folgenden Geschäftsjahres nachgeholt wird, sowie für Aufwendungen im Sinne des bisherigen § 249 Abs. 2 HGB durch das BilMoG aufgehoben. Dies ist insofern steuerneutral, als handelsrechtliche Passivierungswahlrechte steuerlich zu einem Passivierungsverbot führen, so dass solche Aufwandsrückstellungen bereits bislang in der Steuerbilanz nicht angesetzt werden durften.

Durch den Wegfall der fakultativen Aufwandsrückstellungen wird einerseits der bilanzpolitische Spielraum der Unternehmen beschränkt, was im Sinne einer Steigerung der Aussagekraft und Vergleichbarkeit handelsrechtlicher Abschlüsse zu begrüßen ist. Andererseits bewirkt die Streichung des § 249 Abs. 2 HGB a.F., dass die bilanzierenden Unternehmen keine Möglichkeit mehr haben werden, Ansammlungsrückstellungen für Großreparaturen zu bilden. Zu erörtern ist, ob es mit den handelsrechtlichen GoB vereinbart werden kann, bei Vermögensgegenständen, die sich aus physisch separierbaren Komponenten zusammensetzen, die einzeln in Relation zum gesamten Vermögensgegenstand nicht unwesentlich sind, eine komponentenweise Abschreibung des betreffenden Vermögensgegenstandes vorzunehmen. Eine solche Vorgehensweise ist unter bestimmten Voraussetzungen nach IFRS (IAS 16.43-49) geboten. Damit würde im Ergebnis wieder eine verursachungsgerechte Verteilung des Gesamtaufwandes über die künftigen Geschäftsjahre erzielt. Das HGB in der Fassung des BilMoG sowie die Gesetzesbegründung beinhalten keine Hinweise, die einer solchen Vorgehensweise entgegenstehen.

	HGB heute	HGB morgen
Ansatzpflicht	<ul style="list-style-type: none"> <li>- nachzuholende Instandhaltung, Monate 1-3 des folgenden GJ (§ 249 I 2 Nr. 1, 1. Alt.)</li> <li>- nachzuholende Abraumbeseitigung im folgenden GJ (§ 249 I 2 Nr. 1, 2. Alt.)</li> </ul>	unverändert
Ansatzwahlrecht	<ul style="list-style-type: none"> <li>- nachzuholende Instandhaltung, Monate 4-12 des folgenden GJ (§ 249 I 3)</li> <li>- Rückstellungen i.S.v. § 249 II</li> </ul>	aufgehoben

## 1.4 Latente Steuern im Jahresabschluss

### HGB alt

#### § 246 Vollständigkeit. Verrechnungsverbot

(1) Der Jahresabschluß hat sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten, Aufwendungen und Erträge zu enthalten, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist. Vermögensgegenstände, die unter Eigentumsvorbehalt erworben oder an Dritte für eigene oder fremde Verbindlichkeiten verpfändet oder in anderer Weise als Sicherheit übertragen worden sind, sind in die Bilanz des Sicherungsgebers aufzunehmen. In die Bilanz des Sicherungsnehmers sind sie nur aufzunehmen, wenn es sich um Bareinlagen handelt.

#### § 266 Gliederung der Bilanz

#### § 274 Steuerabgrenzung

(1) Ist der dem Geschäftsjahr und früheren Geschäftsjahren zuzurechnende Steueraufwand zu niedrig, weil der nach den steuerrechtlichen Vorschriften zu versteuernde Gewinn niedriger als das handelsrechtliche Ergebnis ist, und gleicht sich der zu niedrige Steueraufwand des Geschäftsjahrs und früherer Geschäftsjahre in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich aus, so ist in Höhe der voraussichtlichen Steuerbelas-

### HGB neu

#### § 246 Vollständigkeit. Verrechnungsverbot

(1) Der Jahresabschluss hat sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten, latente Steuern sowie Aufwendungen und Erträge zu enthalten, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist. Vermögensgegenstände sind nur in die Bilanz aufzunehmen, wenn sie dem Eigentümer auch wirtschaftlich zuzurechnen sind. Schulden sind in die Bilanz des Schuldners aufzunehmen. Der Unterschiedsbetrag, um den die für die Übernahme eines Unternehmens bewirkte Gegenleistung den Wert der einzelnen Vermögensgegenstände des Unternehmens abzüglich der Schulden im Zeitpunkt der Übernahme übersteigt (entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert), gilt als zeitlich begrenzt nutzbarer Vermögensgegenstand.

#### § 266 Gliederung der Bilanz

...

##### Abs. 2

Folgender Posten D. wird angefügt:

„D. Aktive latente Steuern.“

...

##### Abs. 3

Folgender Posten E. wird angefügt:

„E. Passive latente Steuern.“

#### § 274 Steuerabgrenzung

(1) Besteht eine Differenz zwischen den handelsrechtlichen Wertansätzen der Vermögensgegenstände und Schulden und deren steuerlichen Wertansätzen und kehrt sich diese Differenz in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich um, so sind eine sich ergebende Steuerbelastung als passive latente Steuern (§ 266 Abs. 3 E.) und eine sich ergebende Steuerentlastung als aktive latente Steuern (§ 266 Abs. 2 D.) auszuweisen.

**HGB alt**

stung nachfolgender Geschäftsjahre eine Rückstellung nach § 249 Abs. 1 Satz 1 zu bilden und in der Bilanz oder im Anhang gesondert anzugeben. Die Rückstellung ist aufzulösen, sobald die höhere Steuerbelastung eintritt oder mit ihr voraussichtlich nicht mehr zu rechnen ist.

(2) Ist der dem Geschäftsjahr und früheren Geschäftsjahren zuzurechnende Steuer Aufwand zu hoch, weil der nach den steuerrechtlichen Vorschriften zu versteuernde Gewinn höher als das handelsrechtliche Ergebnis ist, und gleicht sich der zu hohe Steuer Aufwand des Geschäftsjahrs und früherer Geschäftsjahre in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich aus, so darf in Höhe der voraussichtlichen Steuerentlastung nachfolgender Geschäftsjahre ein Abgrenzungsposten als Bilanzierungshilfe auf der Aktivseite der Bilanz gebildet werden. Dieser Posten ist unter entsprechender Bezeichnung gesondert auszuweisen und im Anhang zu erläutern. Wird ein solcher Posten ausgewiesen, so dürfen Gewinne nur ausgeschüttet werden, wenn die nach der Ausschüttung verbleibenden jederzeit auflösbaren Gewinnrücklagen zuzüglich eines Gewinnvortrags und abzüglich eines Verlustvortrags dem angesetzten Betrag mindestens entsprechen. Der Betrag ist aufzulösen, sobald die Steuerentlastung eintritt oder mit ihr voraussichtlich nicht mehr zu rechnen ist.

**§ 274a Größenabhängige Erleichterungen**  
(ungeregelt)

**HGB neu**

Steuerliche Verlustvorträge sind in Höhe der innerhalb der nächsten fünf Jahre zu erwartenden Verlustverrechnung zu berücksichtigen.

(2) Die Beträge der sich ergebenden künftigen Steuerbe- und -entlastung sind mit den unternehmensindividuellen Steuersätzen im Zeitpunkt der Umkehrung der Differenz zu bewerten und nicht abzuzinsen. Die ausgewiesenen Posten sind im Anhang zu erläutern. Sie sind aufzulösen, sobald die Steuerbe- oder -entlastung eintritt oder mit ihr nicht mehr zu rechnen ist. Aufwendungen aus der Passivierung und Erträge aus der Aktivierung latenter Steuern sind in der Gewinn- und Verlustrechnung gesondert unter dem Posten „Steuern vom Einkommen und vom Ertrag“ auszuweisen.

**§ 274a Größenabhängige Erleichterungen**

Kleine Kapitalgesellschaften sind von der Anwendung der folgenden Vorschriften befreit:

...

5. § 274 über die Steuerabgrenzung.

### Latente Steuern im Jahresabschluss – Erläuterungen der Neuregelung

Gemäß § 274 Abs. 1 Satz 1 HGB-E ist der Ansatz passiver latenter Steuern unter folgenden Voraussetzungen geboten

- die handelsrechtlichen Wertansätze von Vermögensgegenständen (Schulden) sind höher (niedriger) als deren steuerliche Wertansätze,
- diese Differenz kehrt sich in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich um und
- hieraus ergibt sich eine künftige Steuerbelastung.

Dementsprechend ist der Ansatz aktiver latenter Steuern geboten, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- die handelsrechtlichen Wertansätze von Vermögensgegenständen (Schulden) sind niedriger (höher) als deren steuerliche Wertansätze,
- diese Differenz kehrt sich in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich um und
- hieraus ergibt sich eine künftige Steuerentlastung.

Damit hat der Gesetzgeber das bisher zugrunde gelegte „Timing-Concept“ aufgegeben und orientiert sich nunmehr an dem international üblichen „Temporary-Concept“. Während die bisher geltende Regelung auf die Ermittlung und Darstellung des „richtigen“ Steueraufwands abzielte, geht es künftig um den „richtigen“ Reinvermögensausweis.

	HGB heute	HGB morgen
Regelung	§ 274	
Abgrenzungskonzeption	timing-Konzept (GuV-orientiert)	temporary-Konzept (bilanzorientiert)
Zielsetzung	Abbildung des „richtigen“ Steueraufwands	Gewährleistung eines „richtigen“ Reinvermögensausweises
Berücksichtigungspflichtige Differenzen	timing differences (Entstehung und automatische Umkehrung GuV-wirksam)	temporary differences (timing sowie quasi-permanente Differenzen, deren Realisierung unternehmerischer Disposition bedarf)

Die gem. § 274 Abs. 1 Satz 1 HGB-E erforderliche Umkehr bestehender Differenzen ist so zu verstehen, dass für solche Differenzen nur insoweit latente Steuern anzusetzen sind, als diese Unterschiedsbeträge in Folgejahren durch Nutzung oder Abgang des betreffenden Bilanzpostens abgebaut werden (temporäre Differenzen). Auch für sog. quasi-permanente Differenzen (z.B. aus der Bewertung von Beteiligungen an Personengesellschaften) sind latente Steuern zu bilden. Für permanente Differenzen kommt der Ansatz latenter Steuern weiterhin nicht in Betracht.

Temporäre Unterschiede umfassen nicht nur „Bewertungsunterschiede“ zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz, sondern auch „Ansatzunterschiede“, falls ein Bilanzposten entweder nur in der Handelsbilanz (z.B. selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände, Drohverlustrückstellungen) oder aber nur in der Steuerbilanz (z.B. steuerfreie Rücklagen) angesetzt ist.

Bei Personengesellschaften sind die den handelsrechtlichen Wertansätzen gegenüber zu stellenden steuerlichen Wertansätze ggf. unter Berücksichtigung von Ergänzungsbilanzen zu ermitteln. Auch außerbilanzielle Hinzurechnungen, die nur für Zwecke der Besteuerung vorgenommen werden, sind zu berücksichtigen. Steuerliche Sonderbilanzen einzelner Gesellschafter bleiben dagegen außer Betracht, da die hierin angesetzten Vermögens- und Schuldposten nicht Teil des handelsrechtlichen Vermögens der bilanzierenden Personengesellschaft sind.

	HGB heute	HGB morgen
Saldierung	Gesamtdifferenzenbetrachtung	Bruttoausweis aktiver und passiver latenter Steuern
Einbeziehung steuerlicher Verlustvorträge	h.M.: Verbot der Abgrenzung aktiver latenter Steuern (aber Einbeziehung in Bewertung einer Rückstellung für passive latente Steuern)	Pflicht zur Aktivierung, soweit zu erwartende Verlustverrechnung innerhalb der nächsten fünf Jahre
Verpflichtungsgrad Ansatz	aktive LS: Wahlrecht passive LS: Pflicht	aktive und passive LS: Pflicht

Der bisher geltenden Regelung lag die sog. Gesamtdifferenzenbetrachtung zugrunde. Danach wurden zur Feststellung, ob der dem Geschäftsjahr und früheren Geschäftsjahren zuzurechnende Steueraufwand „zu niedrig“ (§ 274 Abs. 1 HGB) oder „zu hoch“ (§ 274 Abs. 2 HGB) war, sämtliche positiven und negativen Differenzen zwischen handels- und steuerrechtlichen Erträgen bzw. Aufwendungen zusammengefasst. Nur eine daraus insgesamt resultierende voraussichtliche künftige Steuerbelastung musste passiviert werden. Eine insgesamt ermittelte voraussichtliche künftige Steuerentlastung durfte aktiviert werden. Nunmehr sind ermittelte aktive und passive latente Steuern jeweils gesondert anzusetzen. Das bisher für aktive latente Steuern bestehende Bilanzierungswahlrecht ist entfallen.

Aktivierungspflichtig sind nunmehr auch latente Steuern auf steuerliche Verlustvorträge. Aufgrund des Vorsichtsprinzips sowie im Interesse einer besseren Nachprüfbarkeit und Praktikabilität sind aktive latente Steuern auf Verlustvorträge nur insoweit anzusetzen, als zu erwarten ist, dass sie innerhalb der nächsten fünf Jahre verrechnet werden (§ 274 Abs. 1 Satz 2 HGB-E). Dabei ist es nicht zulässig, unter Hinweis auf eine zeitlich begrenzte kürzere Planungsperiode (teilweise) von der Aktivierung latenter Steuern abzusehen, obwohl innerhalb von fünf Jahren mit entsprechenden Verlustverrechnungen und Steuerentlastungen zu rechnen ist. Unabhängig davon, ob und ggf. in welcher Höhe das Unternehmen voraussichtlich steuerpflichtige Erträge erzielen wird, durch welche vorhandene steuerliche Verlustvorträge genutzt werden können, sind jedenfalls in der Höhe aktive latente Steuern anzusetzen, wie passive latente Steuern voraussichtlich im Beurteilungszeitraum von fünf Jahren realisiert werden.

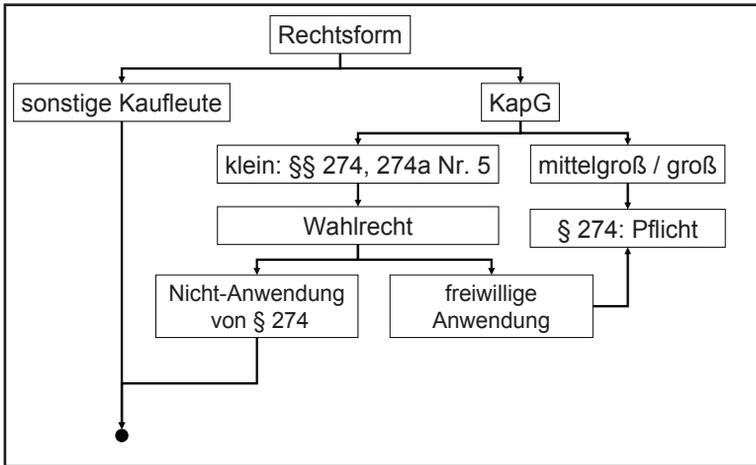
	HGB heute	HGB morgen
Bewertung	aktuell geltender Steuersatz (Abgrenzungsmethode)	(erwartete) unt.-individuelle Steuersätze bei Realisierung (Verbindlichkeitsmethode)
	keine Abzinsung	
Ausweis	- Bilanz: aktive LS als eigener Posten, passive LS gesonderter Ausweis unter den Rückstellungen - GuV: keine Regelung	- Bilanz: aktive und passive LS als eigene Posten - GuV: gesonderter Ausweis innerhalb „Steuern vom Einkommen und vom Ertrag“
Auswirkung auf Ausschüttung	Ausschüttungssperre i.H.d. aktivierten LS abzgl. passiver LS (§ 274 II 3 bzw. § 268 VIII)	

Anzusetzende aktive und passive latente Steuern sind mit den unternehmensindividuellen Steuersätzen im Zeitpunkt der voraussichtlichen Umkehrung bzw. des Abbaus der temporären Differenzen zu bewerten (§ 274 Abs. 2 Satz 1 HGB-E). Sind diese künftigen Steuersätze nicht bekannt, erfolgt die Berechnung auf Basis der am Bilanzstichtag gültigen Steuersätze. Steuersatzänderungen sind zu berücksichtigen, sobald die maßgebliche Körperschaft (in Deutschland: der Bundesrat) die Änderung vor oder am Bilanzstichtag verabschiedet hat (vgl. Regierungsbegründung).

Im Hinblick auf ihren Charakter als Sonderposten eigener Art sind aktive und passive latente Steuern nicht abzuzinsen. Insofern unterscheidet sich die Bewertung passiver latenter Steuern von den gem. § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB-E für Rückstellungen geltenden allgemeinen Bewertungsgrundsätzen.

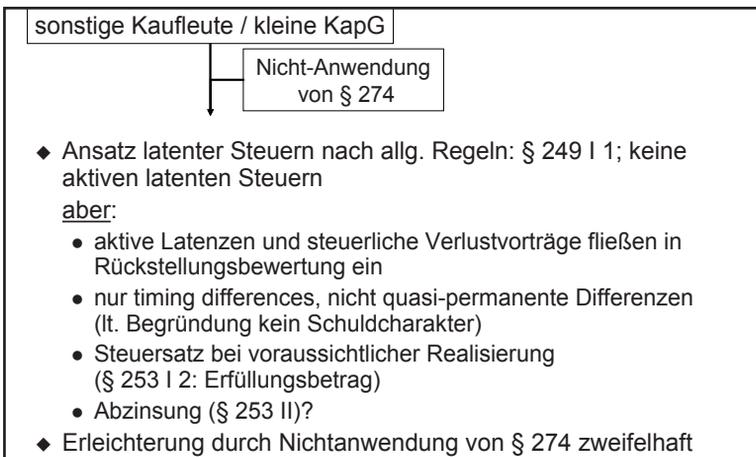
In der Gewinn- und Verlustrechnung sind Aufwendungen und Erträge aus der Bilanzierung latenter Steuern gesondert innerhalb des Postens „Steuern vom Einkommen und vom Ertrag“ zu zeigen.

Gemäß § 268 Abs. 8 HGB-E unterliegen Erträge aus der Aktivierung latenter Steuern einer Ausschüttungssperre. Die neu eingefügte Vorschrift tritt an die Stelle der bislang in § 274 Abs. 2 HGB verankerten Ausschüttungssperre bezüglich aktiver latenter Steuern. Nach der Regierungsbegründung zu § 268 Abs. 8 HGB-E sind bei der Ermittlung der Höhe des ausschüttungsgesperrten Betrages ggf. bilanzierte passive latente Steuern zu berücksichtigen. Aktive latente Steuern sind demnach nur in Höhe der nicht durch passive latente Steuern gedeckten Spitze ausschüttungsgesperrt.



Gemäß § 274a Nr. 5 HGB-E sind kleine Kapitalgesellschaften von der Anwendung des § 274 HGB-E befreit. Kleine Kapitalgesellschaften (und Nicht-Kapitalgesellschaften) sind jedoch nicht daran gehindert, die Vorschriften des § 274 HGB-E freiwillig anzuwenden. Sofern sie die Befreiung in Anspruch nehmen, haben sie nach den fortgeltenden Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung weiterhin passive latente Steuern anzusetzen, soweit die Tatbestandsvoraussetzungen für den Ansatz einer Rückstellung gem. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB vorliegen. Bei der Bilanzierung passiver latenter Steuern nach § 249 HGB ist wie bisher eine Gesamtdifferenzenbetrachtung unter Einbeziehung von Verlustverrechnungsmöglichkeiten erforderlich. Weiterhin sind bei der Berechnung nur sog. Timing-Differenzen zu berücksichtigen, nicht dagegen sog. quasi-permanente Differenzen. Letztere haben nach der Regierungsbegründung zu § 274 HGB-E keinen Verpflichtungscharakter i.S.d. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB.

Sofern kleine Kapitalgesellschaften sich nicht für eine freiwillige Anwendung von § 274 HGB-E entscheiden, haben sie passive latente Steuern grundsätzlich nach den für allgemeine Rückstellungen maßgeblichen Vorschriften des § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB-E zu ermitteln. Entsprechend dem Sinn und Zweck der für diese Gesellschaften geltenden Befreiungsvorschrift und mit Blick auf das in § 274 HGB-E für latente Steuern ausdrücklich geregelte Abzinsungsverbot sind passive latente Steuern auch dann nicht abzuzinsen, wenn sie in der Bilanz unter den Rückstellungen ausgewiesen werden.





Bitte  
freimachen,  
falls  
Briefmarke  
zur Hand

## Werbeantwort

IDW Verlag GmbH  
Postfach 32 05 80

40420 Düsseldorf

Kunden-Nummer

Name

Vorname

Straße

Postleitzahl

Ort

Ort/Datum

Unterschrift/Stempel

Mit dem **Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG)** wird voraussichtlich Anfang 2009 die bedeutenste Reform der deutschen Rechnungslegungsvorschriften seit mehr als 20 Jahren in Kraft treten. Neben der Abschaffung nicht mehr zeitgemäßer Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte sowie der umgekehrten Maßgeblichkeit der Steuerbilanz für die Handelsbilanz werden zahlreiche weitere Neuregelungen getroffen, die einen wesentlich besseren Einblick in das Unternehmen gewähren sollen. Darüber hinaus wird eine Reihe von Regelungen für die Abschlussprüfung und das Berufsrecht der Wirtschaftsprüfer geändert.

Das BilMoG räumt den Bilanzierenden und den Abschlussprüfern nur verhältnismäßig kurze Übergangsfristen für die Umstellung auf das neue Recht ein. Deshalb ist eine möglichst frühzeitige Beschäftigung mit den neuen Regelungen erforderlich. Die praktische Arbeitshilfe des IDW "Das neue Bilanzrecht" ermöglicht dem Leser in kurzer Zeit einen umfassenden Überblick zu den geänderten Vorschriften des HGB und der WPO.



## *Bestellung*

Ich/Wir bestellen hiermit \_\_\_\_\_ Exemplar(e)

## **Das neue Bilanzrecht**

Jahresabschluss, Konzernabschluss und  
Prüfung nach dem BilMoG

ca. März 2009, ca. 230 Seiten, gebunden  
mit zahlreichen Abbildungen und  
Stichwortverzeichnis  
ca. 49,00 €, ISBN 978-3-8021-1387-1

**[www.idw-verlag.de](http://www.idw-verlag.de)**