

Umstellung auf das neue deutsche Bilanzrecht: Übergangsregelungen des BilMoG nach IDW RS HFA 28

– Darstellung, Beispiele und Tipps für die Umsetzung in der Praxis –

Die vorliegende Beilage wurde von Mitarbeitern der Expertengruppe BilMoG aus den Geschäftsbereichen Advisory und Audit von Kleeberg verfasst. Kleeberg möchte damit einen Beitrag zur kritischen Diskussion hinsichtlich des Übergangs auf das neue deutsche Bilanzrecht und damit vielfach einhergehenden praxisrelevanten Problemfällen leisten.

Dr. Kleeberg & Partner GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft
kleeberg audit Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Karl Petersen

Dr. Christian Zwirner

Kai Peter Künkele

Die Autoren danken Herrn Dipl.-Kfm. Matthias Froschhammer für seine Unterstützung und seine wertvollen Hinweise bei der Erstellung dieser Beilage.

Weitere Informationen unter www.kleeberg-bilmog.de.

INHALT

I. Einleitung	3
II. Allgemeine Fragen zum Übergang.....	3
1. Anwendung der neuen Vorschriften	3
2. Beibehaltung oder Fortführung von nach altem Recht gebildeten Bilanz- posten	4
a) Nur einmalige Ausübung der Beibehaltungs- oder Fortführungswahlrechte	4
b) Posten- oder sachverhaltsbezogene Ausübung der Beibehaltungs- oder Fortführungswahlrechte.....	7
c) Weitergeltung der bisherigen handelsrechtlichen Vorschriften bei Beibe- haltung oder Fortführung	8
d) Ausschüttung von Gewinnrücklagen im Geschäftsjahr der unmittelbaren Einstellung	9
3. Rückwirkende Anhebung der Schwellenwerte i. S. des § 267 Abs. 1 und 2 HGB	9
4. Erfolgswirkungen infolge des Übergangs	10
5. Übergangserleichterungen	11
III. Einzelfragen zum Jahresabschluss	12
1. Geschäfts- oder Firmenwert.....	12
2. Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlage- vermögens	13
3. Rückstellungen	13
4. Besonderheiten bei Pensionsrückstellungen	15
a) Ermittlung des Zuführungsbetrags	15
b) Verteilung der Rückstellungszuführungen im Übergangszeitraum.....	15
c) Gesamtbetrachtung bei der Beibehaltung bisheriger Beträge	16
d) Rückstellungsbetrag nach Saldierung mit Deckungsvermögen	17
5. Bewertungseinheiten	17
6. Eigene Anteile.....	17
7. Latente Steuern.....	18
8. Bewertung selbst geschaffener Vermögensgegenstände auf Vollkostenbasis ...	20
9. Anhangangaben zu außerbilanziellen Geschäften.....	21
10. Anhangangaben zu Geschäften mit nahe stehenden Unternehmen und Personen.....	21
11. Anlagenspiegel	22
IV. Einzelfragen zum Konzernabschluss	22
1. Behandlung von Übergangswahlrechten im Konzernabschluss	22
2. Latente Steuern.....	23
3. Erstmalige Einbeziehung eines Unternehmens in einen Konzernabschluss aufgrund des geänderten § 290 HGB.....	23
4. Geschäfts- oder Firmenwert aus Kapitalkonsolidierung.....	24
5. Buchwertmethode	25
6. Interessenzusammenführungsmethode.....	25
7. Kapitalanteilmethode im Rahmen der Equity-Bewertung	25
8. Rückwirkende Anhebung der Schwellenwerte i. S. des § 293 HGB	26
V. Erklärung zum Deutschen Corporate Governance Kodex (DCGK).....	26
VI. Schlussbemerkungen und Zusammenfassung	27

I. Einleitung

Das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) ist am 28. 5. 2009 bekannt gemacht worden¹ und am 29. 5. 2009 in Kraft getreten. Der Übergang auf die neuen Regelungen wird im EGHGB in zwei eigenständigen Absätzen geregelt: Art. 66 EGHGB regelt die erstmalige Anwendung der neuen Vorschriften des HGB, Art. 67 EGHGB enthält vor allem Beibehaltungs- und Fortführungswahrechte sowie andere Erleichterungen.

Mit seiner Ende November 2009 veröffentlichten Stellungnahme zu den Übergangsregelungen des BilMoG äußert sich das IDW zu einer Vielzahl von Fragestellungen, die den Übergang auf das neue Bilanzrecht betreffen². Im Zentrum der Stellungnahme stehen hierbei neben allgemeinen Fragestellungen, die die Beibehaltung respektive Fortführung von nach altem Recht gebildeten Bilanzposten betreffen, konkrete Anwendungsfragen aus den Bereichen Einzel- und Konzernabschluss.

Die Anwendung der IDW-Stellungnahme bringt in vielen Fällen Klarheit hinsichtlich einzelner, im Gesetz nicht an allen Stellen klar geregelter Vorschriften. Sie stellt eine wertvolle Hilfe für den Anwender der neuen Regelungen ab dem Jahr 2010 dar. Mit dem Übergang auf die neuen Regelungen wird der grds. zwischen dem alten Jahr (31. 12., 24 Uhr) und dem neuen Jahr (1. 1., 0 Uhr) bestehende Bilanzzusammenhang durchbrochen. Gesondert müssen die Eröffnungsbilanzwerte zum 1. 1. 2010 ermittelt werden. Im Zentrum dieser Umstellung und der damit verbundenen Erstellung einer eigenständigen BilMoG-Eröffnungsbilanz stehen zwei wesentliche Dispositionsfaktoren für den Bilanzierenden: Zum einen muss er die obligatorische Anwendung der neuen Regelungen zutreffend und den (neuen) handelsrechtlichen Grundsätzen entsprechend vornehmen. Zum anderen ermöglicht ihm die Umstellung auf die Neuregelungen an zahlreichen Stellen einen enormen bilanzpolitischen Gestaltungsspielraum. Vor diesem Hintergrund muss der Umstellung auf das neue deutsche Bilanzrecht mehr Beachtung geschenkt werden als nur hinsichtlich einer Änderung der handelsbilanziellen Abbildungsvorschriften.

Im Folgenden werden die Äußerungen des IDW RS HFA 28 dargestellt und anhand von insgesamt 70 Beispielen³ hinsichtlich ihrer praktischen Anwendung verdeutlicht⁴. Zudem erleichtern Empfehlungen und Tipps die Umsetzung der Stellungnahme und damit der neuen Rechnungslegungsnormen in der Praxis.

Unter Bezugnahme auf die Gliederung der IDW-Stellungnahme und unter Wiedergabe der einzelnen Ausführungen wird die Umstellung auf das BilMoG unter Anwendung der Übergangsregelungen des EGHGB verdeutlicht⁵.

II. Allgemeine Fragen zum Übergang

1. Anwendung der neuen Vorschriften

Tz. 2

Für die erstmalige Anwendung der neuen Vorschriften sieht Art. 66 EGHGB verschiedene Zeitpunkte vor:

- Die begünstigenden (deregulierenden) Vorschriften sind bereits auf Abschlüsse für nach dem 31. 12. 2007 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden. Hiervon erfasst sind die Befreiung von der handelsrechtlichen Buchführungs- und Bilanzierungspflicht (§§ 241a, 242 Abs. 4 HGB) sowie die Anhebung der monetären Schwellenwerte (§§ 267 Abs. 1 und 2, 293 Abs. 1 HGB) (Art. 66 Abs. 1 EGHGB).

- Die meisten der aus der erforderlichen Umsetzung von EU-Richtlinien (vor allem der geänderten Vierten, Siebenten und Achten EU-Richtlinie) resultierenden Vorschriften, insbesondere zu Anhang, Lagebericht und Abschlussprüfung, sind erstmals auf Abschlüsse für das nach dem 31. 12. 2008 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden (Art. 66 Abs. 2 Satz 1 EGHGB).
- Die Vorschriften zur Einrichtung eines Prüfungsausschusses gem. §§ 324, 340k Abs. 5 sowie 341k Abs. 4 HGB sind erstmals ab dem 1. 1. 2010 anzuwenden (Art. 66 Abs. 4 Hs. 1 EGHGB).
- Die übrigen HGB-Vorschriften i. d. F. des BilMoG sind erstmals auf Abschlüsse für das nach dem 31. 12. 2009 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden (Art. 66 Abs. 3 Satz 1 EGHGB).

Hinsichtlich der Anwendung der Neuregelungen ergeben sich – bei erstmaliger pflichtgemäßer Anwendung des BilMoG auf Jahresabschlüsse für Geschäftsjahre, die nach dem 31. 12. 2009 beginnen – drei unterschiedliche Anwendungszeitpunkte der einzelnen Regelungen. In diesem Zusammenhang müssen die einzelnen Vorschriften genau hinsichtlich ihres (teilweise auch rückwirkenden) Erstanwendungszeitpunkts analysiert werden.

Tz. 3

Die Neufassung des § 5 Abs. 1 EStG gilt bereits mit dem Inkrafttreten des BilMoG, sodass ab dem 29. 5. 2009 die umgekehrte Maßgeblichkeit i. S. von § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG a. F. entfällt. Ungeachtet dessen sind die korrespondierenden handelsrechtlichen Öffnungsklauseln (§§ 247 Abs. 3, 254 Satz 1, 273, 279 Abs. 2, 280 Abs. 2 und 3, 281 HGB a. F.) noch auf Abschlüsse für Geschäftsjahre anwendbar, die vor dem 1. 1. 2010 beginnen (Art. 66 Abs. 5 EGHGB). Die Möglichkeit der Beibehaltung eines im Zeitpunkt des Übergangs bestehenden Sonderpostens mit Rücklageanteil und der Fortführung rein steuerlich begründeter Abschreibungen ergibt sich auch aus Art. 67 Abs. 3 Satz 1 bzw. Abs. 4 Satz 1 EGHGB. Nicht-KapGes. dürfen in Geschäftsjahren, die vor dem 1. 1. 2010 beginnen, solche Posten bzw. Abschreibungen nicht nur beibehalten, sondern in Anwendung von §§ 247 Abs. 3, 254 Satz 1 HGB a. F. neu bilden bzw. vornehmen. KapGes. dürfen solche Posten bzw. Abschreibungen letztmals in Geschäftsjahren neu bilden bzw. vornehmen, die vor dem 29. 5. 2009 begonnen haben.

Die umgekehrte Maßgeblichkeit fällt bereits für das Geschäftsjahr bzw. den Vz. 2009 weg. Für das Jahr 2009 dürfen allerdings erleichternd letztmals steuerliche Sonderabschreibungen vorgenommen sowie steuerliche Sonderposten gebildet werden, die auch handelsrechtlich abzubilden sind.

Tz. 4

Die Vorschriften des BilMoG sind nicht nur auf Vermögensgegenstände und Schulden anzuwenden, die nach Beginn des Geschäftsjahres der erstmaligen Anwendung des neuen Rechts zugegangen sind (Neufälle), sondern auch auf alle zu Beginn dieses Geschäftsjahres

- 1 BGBl. I 2009 S. 1102 ff.
- 2 Vgl. IDW RS HFA 28 (IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Übergangsregelungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes), FN-IDW 2009 S. 642 ff.; vgl. zu einer ersten umfassenden Darstellung *Gelhausen/Fey/Kirsch*, WPg 2010 S. 24 ff.
- 3 Vgl. zu zahlreichen Beispielen im Zusammenhang mit dem Übergang auf die Neuregelungen und die erstmalige Anwendung *Petersen/Zwirner/Künkele*, BilMoG in Beispielen, 2010.
- 4 Soweit nicht ausdrücklich anders erwähnt, wird bei den Beispielen ein dem Kalenderjahr entsprechendes Wirtschafts-/Geschäftsjahr unterstellt. Zudem wird eine regelkonforme BilMoG-Erstanwendung ab dem Jahr 2010 angenommen.
- 5 Auf die Wiedergabe der Tz. 1 der IDW-Stellungnahme wird an dieser Stelle verzichtet, da diese allein die Vorbemerkungen enthält. Zudem werden die Anlagen, die in tabellarischer Form die Struktur der Übergangsregelungen sowie die letztmalige/erstmalige Anwendung der HGB-Vorschriften darstellen (vgl. IDW RS HFA 28, FN-IDW 2009 S. 653 ff.) hier nicht abgedruckt. Eine ausführliche Fallstudie zur Umstellung auf das neue deutsche Bilanzrecht findet sich bei *Petersen/Zwirner/Künkele*, DB 2009 Beil. 6.

res vorhandenen Posten (Altfälle), wenn nicht in Art. 66 Abs. 3 oder 7 EGHGB etwas anderes bestimmt ist.

Das BilMoG führt zur Neu- und Umbewertung zahlreicher Bilanzposten, die im Jahresabschluss zum 31. 12. 2009 enthalten sind. So sind z. B. Rückstellungen im Übergang auf den 1. 1. 2010 neu zu bewerten. Es ist erforderlich, im Zuge der Erstellung der BilMoG-Eröffnungsbilanz die Auswirkungen der Neuregelungen für jeden einzelnen Bilanzposten zu würdigen. Neben den Auswirkungen auf bereits vorhandene Altfälle sind die Auswirkungen der Neuregelungen (z. B. die Abgrenzung latenter Steuern) zu beachten. Hieraus ergibt sich die Notwendigkeit der Erstellung einer eigenständigen Eröffnungsbilanz nach den Vorschriften des BilMoG zum 1. 1. 2010.

Tz. 5

Art. 66 Abs. 3 Satz 6 EGHGB eröffnet die Möglichkeit einer freiwilligen vorzeitigen Anwendung. Die in Art. 66 Abs. 3 Satz 1 EGHGB genannten Vorschriften können insgesamt bereits auf Abschlüsse für nach dem 31. 12. 2008 beginnende Geschäftsjahre angewandt werden (vgl. zu Auswirkungen auf spezielle Sachverhalte Tz. 13, 27, 35). Eine teilweise vorzeitige Anwendung ist ausgeschlossen. Die Inanspruchnahme dieses Wahlrechts ist im (Konzern-)Anhang anzugeben (Art. 66 Abs. 3 Satz 6 Hs. 2 EGHGB).

Die frühere Anwendung des BilMoG, bereits auf den Jahresabschluss 2009, ist möglich. Allerdings dürfen die Regelungen dann nur in Gänze angewandt werden. Ein „Normen-Picking“, d. h. die bewusste vorzeitige Anwendung nur einzelner Regelungen, ist nicht zulässig.

Tz. 6

Ergeben sich aus der Anwendung der neuen Vorschriften Umbewertungsdifferenzen, sind diese grds. sofort erfolgswirksam zu erfassen; eine erfolgsneutrale Behandlung ist nur zulässig bzw. erforderlich, soweit dies in den Übergangsvorschriften des EGHGB ausdrücklich geregelt ist.

Die außerordentlichen Umstellungseffekte sind grds. erfolgswirksam im außerordentlichen Ergebnis zu erfassen. Hierbei ist darauf hinzuweisen, dass die Aufwendungen im Zusammenhang mit der Anpassung der Pensionsrückstellungen über bis zu 15 Jahre das Ergebnis belasten, da Art. 67 Abs. 1 EGHGB erlaubt, den Anpassungsbetrag über 15 Jahre zuzuführen. In Einzelfällen – z. B. im Zusammenhang mit der erstmaligen Anwendung der Vorschriften zu latenten Steuern oder der Korrektur von Rückstellungen – ist eine unmittelbare Verrechnung mit dem Eigenkapital geboten.

Tz. 7

Ist in den Übergangsregelungen des Art. 67 EGHGB die erfolgsneutrale Verrechnung mit den Gewinnrücklagen vorgesehen, sind zunächst ein vorhandener Gewinnvortrag und die anderen Gewinnrücklagen i. S. des § 266 Abs. 3 A. III. HGB zu verwenden. Darüber hinaus können auch die Kapitalrücklagen aus anderen Zuzahlungen (§ 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB), bei Gesellschaften in der Rechtsform der GmbH auch die übrigen Kapitalrücklagen (Nr. 1 bis 3), zur Verrechnung verwendet werden. Reichen diese Posten für die Verrechnung nicht aus, kann der verbleibende Betrag mit der verwendungsbeschränkten gesetzlichen Gewinnrücklage (§ 266 Abs. 3 A. III. 1. HGB) insoweit verrechnet werden, als diese zum Ausgleich eines Jahresfehlbetrags verwandt werden darf (vgl. § 150 Abs. 3 Nr. 1 AktG). Ein danach noch verbleibender Betrag ist erfolgsneutral in einem gesonderten Posten der Ergebnisverwendungsrechnung i. S. des § 158 Abs. 1 AktG zu erfassen, sodass sich ggf. ein Bilanzverlust ergibt oder erhöht.

Erfordert Art. 67 EGHGB eine Einstellung in die Gewinnrücklagen, ist der betreffende Betrag in die anderen Gewinnrücklagen i. S. des § 266 Abs. 3 A. III. 4. HGB einzustellen.

Ein typischer Sachverhalt, bei dem die erstmalige Erfassung gem. BilMoG zu einer unmittelbaren Verrechnung mit dem Eigenkapital führt, stellt die Abgrenzung latenter Steuern dar. Insbesondere im Zusammenhang mit früheren Umwandlungsvorgängen kann die Abgrenzung passiver latenter Steuern zum 1. 1. 2010 auf die bestehenden Unterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz zu einer vollständigen Verrechnung des Eigenkapitals führen. Sofern nicht ausreichend Rücklagen zur Verfügung stehen, bedingt oder erhöht die Umwandlung einen Bilanzverlust. Diese Tatsache führt dazu, dass das Unternehmen in den kommenden Jahren anfallende Gewinne zunächst zur Verrechnung mit dem Bilanzverlust nutzen muss. Eine Ausschüttung von Ergebnissen kommt in vielen Fällen in den folgenden Geschäftsjahren somit nicht mehr in Betracht.

2. Beibehaltung oder Fortführung von nach altem Recht gebildeten Bilanzposten

a) Nur einmalige Ausübung der Beibehaltungs- oder Fortführungswahlrechte

Tz. 8

Art. 67 Abs. 1 Satz 2, Abs. 3 Satz 1, Abs. 4 Satz 1, Abs. 5 Satz 1 EGHGB sehen Wahlrechte zur Beibehaltung oder Fortführung von Bilanzposten vor, die nach dem HGB i. d. F. des BilMoG nicht mehr oder nicht mehr so wie nach altem Recht gebildet werden dürfen. Betroffen sind Verbindlichkeitsrückstellungen nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB, Aufwandsrückstellungen nach § 249 Abs. 1 Satz 3, Abs. 2 HGB a. F., ein Sonderposten mit Rücklageanteil nach §§ 247 Abs. 3, 273 HGB a. F. und nach Sinn und Zweck der Regelung auch § 281 HGB a. F., Rechnungsabgrenzungsposten nach § 250 Abs. 1 Satz 2 HGB a. F. sowie Vermögensgegenstände mit niedrigeren Wertansätzen, die auf Abschreibungen nach § 253 Abs. 3 Satz 3, Abs. 4 HGB a. F. oder nach §§ 254, 279 Abs. 2 HGB a. F. beruhen, und schließlich die Bilanzierungshilfe für Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs nach § 269 HGB a. F. Gegenstand des Wahlrechts zur Beibehaltung bzw. Fortführung sind die Werte, wie sie sich aus dem letzten Jahresabschluss vor dem Übergang auf das HGB i. d. F. des BilMoG ergeben (d. h. im Regelfall zum 31. 12. 2009).

Die Ausübung der gesetzlichen Wahlrechte zur Beibehaltung bzw. Fortführung von nach altem Recht gebildeten Bilanzposten bezieht sich auf die zum 31. 12. 2009 im Jahresabschluss angesetzten Werte. Damit wird das für die Umstellung entscheidende bilanzielle Mengen- und Wertgerüst durch den Jahresabschluss zum 31. 12. 2009 fixiert. Hierauf sollte bereits bei der Erstellung des letzten Jahresabschlusses auf Grundlage der alten Regelungen geachtet werden.

Tz. 9

Macht der Bilanzierende von dem in Art. 67 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 3 Satz 1 EGHGB vorgesehenen Wahlrecht zur Beibehaltung von Rückstellungen, dem Sonderposten mit Rücklageanteil oder Rechnungsabgrenzungsposten keinen Gebrauch, sind diese Posten aufzulösen. Für diesen Fall schreibt Art. 67 Abs. 1 Satz 3 und Abs. 3 Satz 2 Hs. 1 EGHGB grds. die unmittelbare Einstellung der gesamten aus der Auflösung resultierenden Beträge in die Gewinnrücklagen vor. Ausnahmsweise können (Beträge von) Rückstellungen nach § 249 Abs. 1 Satz 3, Abs. 2 HGB a. F. nicht erfolgsneutral aufgelöst werden, wenn sie erst im letzten vor dem 1. 1. 2010 beginnenden Geschäftsjahr gebildet bzw. zugeführt worden sind (Art. 67 Abs. 3 Satz 2 Hs. 2 EGHGB.) Für diese zeitnah zum Inkrafttreten des BilMoG gebildeten Aufwandsrückstellungen ist im Falle der Auflösung lediglich die erfolgswirksame Erfassung der aufgelösten Beträge möglich.

› **Beispiel 1: Wahlrecht zur Auflösung von Aufwandsrückstellungen**

Die Alpha AG hat für Zwecke der Generalüberholung einer Maschine in drei Jahren (2011) mit Kosten von 600.000 € bereits im Abschluss zum 31. 12. 2008 eine Rückstellung i. H. von 200.000 € gebildet. Zum 31. 12. 2009 erfolgt erneut eine Zuführung i. H. von 200.000 €.

Im Übergangszeitpunkt 1. 1. 2010 hat die Alpha AG das Wahlrecht, die Rückstellung unter Anwendung der bisher geltenden Vorschriften beizubehalten oder diese aufzulösen. Bevorzugt die Alpha AG die Auflösung der Rückstellung zum 1. 1. 2010, so ist der Betrag unmittelbar in die Gewinnrücklagen einzustellen. Zu beachten ist jedoch, dass Beträge, die im Jahr 2009 zugeführt wurden, nicht erfolgsneutral zugunsten der Gewinnrücklagen aufgelöst werden dürfen. Folglich tangiert lediglich ein Betrag i. H. von 200.000 € (aus dem Jahr 2008) nicht die GuV.

Auswirkungen auf latente Steuern: Wurde bei der Bildung der Rückstellung das Aktivierungswahlrecht für latente Steuern genutzt (in der Steuerbilanz ist die Bildung dieser Aufwandsrückstellung nicht erlaubt), so sind die latenten Steuern analog zur Vorgehensweise bei der Rückstellungsauflösung erfolgsneutral bzw. -wirksam aufzulösen. Wurden keine aktiven latenten Steuern angesetzt, sind diese im Zusammenhang mit der Erstanwendung des § 274 HGB n. F. i. V. mit Art. 67 Abs. 6 EGHGB zunächst erfolgsneutral zu bilden, sofern vom Ansatzwahlrecht Gebrauch gemacht wird. In Abhängigkeit der Beibehaltung bzw. Auflösung der Rückstellung sind im Folgenden die latenten Steuern beizubehalten oder aufzulösen.

› **Beispiel 2: Wahlrecht zur Auflösung des Sonderpostens mit Rücklageanteil**

Die Beta AG weist in der Steuerbilanz zum 31. 12. 2009 eine Reinvestitionsrücklage nach § 6b EStG i. H. von 250.000 € aus. In gleicher Höhe ist im handelsrechtlichen Abschluss zum 31. 12. 2009 ein Sonderposten mit Rücklageanteil angesetzt. In 2010 erwirbt die Beta AG das Reinvestitionsobjekt, auf das die Reinvestitionsrücklage übertragen werden kann. Die Anschaffungskosten des Objekts belaufen sich auf 1.000.000 €.

Die Beta AG hat das Wahlrecht, den Sonderposten mit Rücklageanteil aufzulösen oder beizubehalten. Bei Auflösung des Sonderpostens mit Rücklageanteil ist dieser zum 1. 1. 2010 erfolgsneutral in die Gewinnrücklagen umzugliedern.

Auswirkungen auf latente Steuern: Mit der Auflösung des Sonderpostens in der Handelsbilanz sind passive latente Steuern anzusetzen. Diese sind auch bei einer Übertragung der steuerlichen Rücklagen beizubehalten. Da die Reinvestitionsrücklage in der Steuerbilanz von den Anschaffungskosten des Reinvestitionsobjekts abgesetzt wird und sich handelsbilanziell ein höherer Wertansatz ergibt, bleiben die passiven latenten Steuern bestehen.

› **Beispiel 3: Wahlrecht zur Auflösung von Rechnungsabgrenzungsposten**

Die Gamma AG hat zum 31. 12. 2009 die Biersteuer bis zum Zeitpunkt der Veräußerung der Getränke i. H. von 24.000 € aktivisch abgegrenzt. Das Bier wird in 2010 vollständig verkauft.

Zum 1. 1. 2010 hat die Gamma AG nunmehr das Wahlrecht, den Betrag von 24.000 € unmittelbar gegen die Ge-

winnrücklagen zu verrechnen oder als Rechnungsabgrenzungsposten beizubehalten. Wählt die Gamma AG zum 1. 1. 2010 die Verrechnung des aktiven Rechnungsabgrenzungspostens mit dem Eigenkapital, wird dieses um 24.000 € reduziert.

Auswirkungen auf latente Steuern: Durch die Auflösung des Rechnungsabgrenzungspostens entsteht eine Differenz zwischen Handels- und Steuerbilanz, auf die erfolgsneutral aktive latente Steuern abzugrenzen sind.

Tz. 10

Macht der Bilanzierende von dem in Art. 67 Abs. 4 Satz 1 EGHGB vorgesehenen Wahlrecht zur Fortführung von niedrigeren Wertansätzen von Vermögensgegenständen, die auf Abschreibungen nach § 253 Abs. 3 Satz 3, Abs. 4 HGB a. F. oder nach den §§ 254, 279 Abs. 2 HGB a. F. beruhen, keinen Gebrauch, sind die aus der Zuschreibung resultierenden Beträge grds. unmittelbar in die Gewinnrücklagen einzustellen (Art. 67 Abs. 4 Satz 2 Hs. 1 EGHGB). Eine erfolgsneutrale Erfassung der aus der Zuschreibung resultierenden Beträge kommt ausnahmsweise insoweit nicht in Betracht, als die Abschreibungen im letzten vor dem 1. 1. 2010 beginnenden Geschäftsjahr vorgenommen worden sind (Art. 67 Abs. 4 Satz 2 Hs. 2 EGHGB). Für diese zeitnah zum Inkrafttreten des BilMoG vorgenommenen Abschreibungen ist im Fall der Zuschreibung lediglich die erfolgswirksame Behandlung der Beträge möglich.

› **Beispiel 4: Zuschreibung außerplanmäßiger Abschreibungen**

Im Jahr 2008 hat die Delta AG ihre Vorräte (Anschaffungskosten: 30.000 €) um 5.000 € aus Gründen der Verlustantizipation außerplanmäßig abgeschrieben. Im Jahr 2009 werden erneut 4.000 € zur Vorwegnahme künftiger Wertschwankungen abgeschrieben. In der Steuerbilanz darf keine außerplanmäßige Abschreibung vorgenommen werden.

Am Bilanzstichtag 1. 1. 2010 hat die Delta AG das Wahlrecht, den niedrigeren Wertansatz durch eine Zuschreibung zu korrigieren. Führt die Delta AG die Zuschreibung durch, so ist ein Betrag i. H. von 5.000 € unmittelbar in die Gewinnrücklagen einzustellen. Der Abschreibungsbetrag i. H. von 4.000 € aus dem Jahr 2009 ist jedoch erfolgswirksam über den außerordentlichen Ertrag aufzulösen.

Auswirkungen auf latente Steuern: Wurden bei der Vornahme der außerplanmäßigen Abschreibung aktive latente Steuern gebildet, so sind diese aufzulösen. Wurden keine aktiven latenten Steuern angesetzt, sind diese ggf. (Ansatzwahlrecht) zunächst erfolgsneutral zum Umstellungszeitpunkt zu bilden. Die Behandlung der latenten Steuern folgt der Behandlung der außerplanmäßigen Abschreibungen.

Tz. 11

Außerplanmäßige Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens aufgrund einer voraussichtlich nur vorübergehenden Wertminderung sind nach dem HGB i. d. F. des BilMoG nicht mehr zulässig, da § 253 Abs. 2 Satz 3 HGB a. F. aufgehoben wurde, und dürfen aufgrund der Aufhebung von § 253 Abs. 5 HGB a. F. auch nicht beibehalten werden. Die Wertaufholung muss mangels einer speziellen Übergangsregelung erfolgswirksam durchgeführt werden. Das Gleiche gilt für sonstige Wertaufholungen, die aufgrund des Wegfalls des Beibehaltungswahlrechts nach § 253 Abs. 5 HGB a. F. erforderlich sind.

Macht der Bilanzierende von dem in Art. 67 Abs. 5 Satz 1 EGHGB vorgesehenen Wahlrecht zur Fortführung einer Bilanzierungshilfe für Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs nach § 269 HGB a. F. keinen Gebrauch, ist der sich

aus der Auflösung ergebende Betrag mangels Sonderregelung erfolgswirksam zu erfassen.

› **Beispiel 5: Zuschreibungspflicht bei Abschreibungen wegen nur vorübergehender Wertminderung**

Die Epsilon KG hat im Jahr 2008 eine außerplanmäßige Abschreibung auf ihre Maschinen vorgenommen. Aufgrund der Finanzkrise ist sie zunächst von einer dauernden Wertminderung ausgegangen. Im Jahr 2009 hat sich der Markt wieder erholt und die Epsilon KG geht nicht mehr davon aus, dass es sich weiterhin um eine dauernde Wertminderung handelt. Allerdings hat sie aus Vorsichtsgründen die außerplanmäßige Abschreibung von 79.000 € aus dem Vorjahr beibehalten.

Zum 1. 1. 2010 muss die Epsilon KG nun aufgrund des Wegfalls des § 253 Abs. 5 HGB a. F. und in Ermangelung einer eigenständigen Übergangsregelung im EGHGB eine Zuschreibung vornehmen. Die Epsilon KG weist zum 1. 1. 2010 einen außerordentlichen Ertrag aus der Zuschreibung i. H. von 79.000 € aus.

Auswirkungen auf latente Steuern: Sofern die Gesellschaft in den Vorjahren aktive latente Steuern abgegrenzt hat, sind diese zum Umstellungszeitpunkt erfolgswirksam aufzulösen. Sofern keine latenten Steuern zum 31. 12. 2009 angesetzt worden waren, sind diese zum Umstellungszeitpunkt im ersten Schritt zunächst erfolgsneutral zu bilden (Art. 67 Abs. 6 EGHGB) und korrespondierend zur Zuschreibung im zweiten Schritt erfolgswirksam aufzulösen.

› **Beispiel 6: Behandlung von Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs**

Die Zeta AG hat in der Bilanz zum 31. 12. 2009 Kosten für Marktforschungsaktivitäten i. H. von 59.000 € als Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs aktiviert. Zum 1. 1. 2010 hat die Zeta AG die Möglichkeit, die aktivierten Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs beizubehalten oder sofort erfolgswirksam aufzulösen. Ein aus der Auflösung resultierender Aufwand i. H. von 59.000 € ist als „außerordentlicher Aufwand“ zu erfassen.

Auswirkungen auf latente Steuern: Da Bilanzierungshilfen in der Steuerbilanz nicht aktiviert werden dürfen, war im handelsrechtlichen Abschluss zum 31. 12. 2009 die Bildung passiver latenter Steuern verpflichtend. Diese sind in Abhängigkeit der Fortführung der Bilanzierungshilfe erfolgswirksam aufzulösen.

Tz. 12

Die in Tz. 8 genannten Beibehaltungs- und Fortführungswahlrechte beziehen sich jeweils nur auf Posten, die in einem Abschluss für das letzte vor dem 1. 1. 2010 beginnende Geschäftsjahr enthalten waren. Daraus ergibt sich, dass die Wahlrechte nur einmal, nämlich im Abschluss für das erste nach dem 31. 12. 2009 beginnende Geschäftsjahr ausgeübt werden können. Somit ist auch nur in diesem Geschäftsjahr die grds. vorgeschriebene erfolgsneutrale Einstellung aus der etwaigen Auflösung oder Zuschreibung resultierender Beträge in die Gewinnrücklagen möglich (vgl. zu den Ausnahmen von der erfolgsneutralen Behandlung Tz. 9, 10, 11). In Folgejahren gelten die allgemeinen Bilanzierungsgrundsätze, nach denen im Falle der Auflösung oder Zuschreibung eine erfolgswirksame Behandlung geboten ist. Ferner sind die Ansatz- und Bewertungsstetigkeit (§§ 246 Abs. 3, 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB) zu beachten. Deren Durchbrechung ist in Ausnahmefällen, insbesondere zur besseren Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertrags-

lage, gem. § 252 Abs. 2 ggf. i. V. mit § 246 Abs. 3 Satz 2 HGB möglich. In diesem Fall sind die gem. § 284 Abs. 2 Nr. 3 HGB erforderlichen Anhangangaben zu machen.

› **Beispiel 7: Behandlung außerplanmäßiger Abschreibungen in Folgejahren**

Im Jahr 2008 hat die Theta AG ihre Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe um 5.000 € aus Gründen der Verlustantizipation außerplanmäßig abgeschrieben. Im Jahr 2009 ändert sich nichts an diesem Sachverhalt.

Nutzt die Theta AG nicht zum Zeitpunkt der Umstellung der Rechnungslegung die Möglichkeit der erfolgsneutralen Zuschreibung, so kommt in den Folgeperioden allein eine erfolgswirksame Erfassung der Beträge für die korrigierte Abschreibung in den außerordentlichen Erträgen in Betracht.

Auswirkungen auf latente Steuern: Da die Abschreibungen aus Gründen der Verlustantizipation steuerlich nicht anerkannt sind, sind bei Beibehaltung der niedrigeren Wertansätze zum Umstellungszeitpunkt aktive latente Steuern erfolgsneutral abzugrenzen. Bei einer späteren erfolgswirksamen Zuschreibung der Wertansätze sind die aktiven latenten Steuern ebenfalls erfolgswirksam aufzulösen.

Tz. 13

Im Falle einer freiwilligen vorzeitigen Anwendung der Vorschriften des HGB i. d. F. des BilMoG nach Art. 66 Abs. 3 Satz 6 EGHGB beziehen sich die in Art. 67 EGHGB aufgeführten Beibehaltungs- und Fortführungswahlrechte mitsamt den Bestimmungen zur erfolgsneutralen (bzw. erfolgswirksamen) Auflösung bzw. Zuschreibung auf Posten, die in einem Abschluss für das letzte vor dem 1. 1. 2009 beginnende Geschäftsjahr enthalten waren. In diesem Fall gilt die Regelung des Art. 67 Abs. 3 Satz 2 Hs. 2, Abs. 4 Satz 2 Hs. 2 EGHGB nach ihrem Sinn und Zweck nur entsprechend, wenn der Jahresabschluss erst nach Inkrafttreten des BilMoG festgestellt worden ist.

› **Beispiel 8: Fortführungs- und Beibehaltungswahlrechte bei vorzeitiger Anwendung des BilMoG**

Die Iota AG hat im Rahmen eines Fast Close ihren Jahresabschluss 2008 bereits im Januar 2009 endgültig aufgestellt, anschließend zeitnah prüfen lassen und im März 2009 festgestellt. Nach dem Inkrafttreten des BilMoG im Mai 2009 entschließt sich der Vorstand, die neuen Regelungen bereits für das Jahr 2009 anzuwenden.

Grundsätzlich muss die Iota AG damit alle im EGHGB genannten Erstanwendungszeitpunkte um ein Jahr vorziehen. Entschließt sich die Iota AG im Zuge der Umstellung ihrer Rechnungslegung auf das BilMoG zum 1. 1. 2009 im Vorjahr, also im Jahr 2008, gebildete Aufwandsrückstellungen aufzulösen, so kann diese Auflösung erfolgsneutral erfolgen, da der Jahresabschluss bereits vor dem Inkrafttreten des BilMoG festgestellt worden war.

Die Ausnutzung der einzelnen Fortführungs- und Beibehaltungswahlrechte sollte detailliert analysiert werden. Es zeigt sich, dass im Besonderen die Abgrenzung latenter Steuern im Übergangszeitpunkt einen wesentlichen Mehraufwand verursacht. Hierbei ist die Behandlung latenter Steuern differenziert zu betrachten. In diesem Zusammenhang muss zwischen der Berücksichtigung der latenten Steuern auf die bereits zum 31. 12. 2009 bestehenden bilanziellen Unterschiede (1. Schritt) und der weiteren Fortentwicklung im Zusammenhang mit den einzelnen Umstellungseffekten (2. Schritt) unterschieden werden.

Dem Bilanzierenden steht zum Zeitpunkt des Übergangs ein hohes Maß an bilanzpolitischen Möglichkeiten zur Verfügung. Mit Blick auf die Ausübung der einzelnen Beibehaltungs- oder Fortführungswahlrechte ist allerdings deren einheitliche respektive sachverhaltsbezogene Anwendung genau zu überprüfen.

b) Posten- oder sachverhaltsbezogene Ausübung der Beibehaltungs- oder Fortführungswahlrechte

Tz. 14

Das für Sonderposten mit Rücklageanteil i. S. der §§ 247 Abs. 3, 273 HGB a. F. und Rechnungsabgrenzungsposten i. S. des § 250 Abs. 1 Satz 2 HGB a. F. geltende Beibehaltungswahlrecht nach Art. 67 Abs. 3 EGHGB darf jeweils nur bezogen auf den gesamten Bilanzposten ausgeübt werden. Gleiches gilt für das Beibehaltungswahlrecht nach Art. 67 Abs. 1 Satz 2 EGHGB. Dagegen ist nach Art. 67 Abs. 3 Satz 1 Hs. 2 EGHGB für Aufwandsrückstellungen i. S. des § 249 Abs. 1 Satz 3, Abs. 2 HGB a. F. eine „teilweise“ Beibehaltung ausdrücklich erlaubt. Damit können diese Aufwandsrückstellungen sachverhaltsbezogen beibehalten bzw. aufgelöst werden.

› Beispiel 9: Ausübung des Beibehaltungswahlrechts bei Sonderposten mit Rücklageanteil

Die Phi AG weist in der Steuerbilanz zum 31. 12. 2009 eine Reinvestitionsrücklage nach § 6b EStG sowie eine Rücklage für Ersatzbeschaffung nach R 6.6 EStR aus. Im handelsrechtlichen Jahresabschluss zum 31. 12. 2009 ist ein Sonderposten mit Rücklageanteil, der beide steuerlichen Rücklagen umfasst, angesetzt.

Die Phi AG kann nur für den gesamten Sonderposten mit Rücklageanteil über eine Beibehaltung oder Auflösung entscheiden, jedoch nicht bezogen auf die einzelnen Sachverhalte.

Auswirkungen auf latente Steuern: Sofern der Sonderposten mit Rücklageanteil aufgelöst wird, sind erfolgsneutral passive latente Steuern zu bilden.

› Beispiel 10: Ausübung des Beibehaltungswahlrechts bei Rechnungsabgrenzungsposten

Die Delta AG weist in ihrem Abschluss zum 31. 12. 2009 unter den aktiven Rechnungsabgrenzungsposten die als Aufwand berücksichtigte Biersteuer sowie die als Aufwand berücksichtigte USt aufgrund der Bilanzierung einer erhaltenen Anzahlung anhand der Bruttomethode aus.

Bei der Umstellung auf das BilMoG muss sich die Delta AG für den gesamten aktiven Rechnungsabgrenzungsposten zwischen einer Beibehaltung oder Fortführung entscheiden.

Auswirkungen auf latente Steuern: Sofern der Rechnungsabgrenzungsposten aufgelöst wird, sind erfolgsneutral aktive latente Steuern zu bilden.

Mit dem BilMoG werden zahlreiche steuerlich motivierte Einflüsse in der Handelsbilanz abgeschafft. Neben den steuerlichen Sonderposten fallen hierunter ebenso die nach § 5 Abs. 5 Satz 2 EStG anzusetzenden aktiven Rechnungsabgrenzungsposten. Damit künftig nicht eine Verwässerung steuerlicher Einflüsse in der Handelsbilanz erfolgt, sieht der Gesetzgeber mit Blick auf die Beibehaltung derartiger steuerlicher Einflüsse einen „Alles oder nichts“-Weg vor. Vor dem Hintergrund der Reduktion steuerlicher Verzerrungen in der Handelsbilanz ist dies zu begrüßen. Es steht dem Bilanzierenden allerdings frei, z. B. in der Handelsbilanz enthaltene steuerliche Sonderposten beizubehalten und damit noch über Jahre nach dem Umstellungsstichtag

steuerliche Einflüsse im handelsrechtlichen Jahresabschluss auszuweisen.

› Beispiel 11: Ausübung des Beibehaltungswahlrechts bei überdotierten Pensionsrückstellungen

Die Iota GmbH hat ihre Pensionsrückstellungen bisher mit einem Zinssatz von 4,0% abgezinst. Zum 1. 1. 2010 beträgt der anzuwendende Zinssatz 5,25%. Aus der Neubewertung der Rückstellungen, die zum 31. 12. 2009 einen Buchwert von 8.300.000 € haben, ergibt sich ein Überdotierungseffekt i. H. von 3.100.000 €, der voraussichtlich bis zum 31. 12. 2024 wieder zugeführt werden muss.

Die Iota GmbH kann nur für den gesamten Bilanzposten „Pensionsrückstellungen“ über eine Beibehaltung oder Auflösung entscheiden, jedoch nicht bezogen auf die einzelnen Pensionszusagen

Auswirkungen auf latente Steuern: Auf den Unterschied zwischen den Wertansätzen in der Handelsbilanz und der Steuerbilanz sind latente Steuern zu bilden.

› Beispiel 12: Ausübung des Beibehaltungswahlrechts bei Aufwandsrückstellungen

Für Zwecke der Generalüberholung der im Produktionsprozess eingesetzten Maschine A mit erwarteten Kosten i. H. von 800.000 € zum 31. 12. 2012 hat die Kappa AG eine Rückstellung gebildet. Die Generalüberholung ist alle fünf Jahre vorgesehen und erfolgte letztmals im Jahr 2007. Zum 31. 12. 2009 beträgt die Rückstellung 320.000 €. Des Weiteren wurde im Jahr 2009 für Instandhaltungsmaßnahmen für die Maschine B, die im Mai 2010 durchgeführt werden, eine Rückstellung i. H. von 25.000 € gebildet.

Zum Zeitpunkt der Umstellung auf die neuen Regelungen kann die Gesellschaft die Rückstellungen beibehalten oder auflösen (erfolgswirksam: 160.000 € + 25.000 € aus 2009; erfolgsneutral: 160.000 € aus 2008). Die Entscheidung über die Behandlung im Umstellungszeitpunkt kann sachverhaltsbezogen erfolgen, d. h. die Kappa AG kann die für Maschine A gebildete Rückstellung beibehalten und gleichzeitig die Rückstellung für Maschine B auflösen.

Auswirkungen auf latente Steuern: Basierend auf den Wertansätzen zum 31. 12. 2009 sind bei Ausübung des Ansatzwahlrechts aktive latente Steuern zu bilden und gemäß der Beibehaltung oder Auflösung der Rückstellungen im Folgenden beizubehalten oder aufzulösen.

Die sachverhaltsbezogene Inanspruchnahme des Beibehaltungswahlrechts hinsichtlich der Aufwandsrückstellungen erfährt ihre Grenzen durch die zu fordernde Willkürfreiheit. Mit Blick auf die – nicht zuletzt durch das BilMoG zu stärkende – Informationsfunktion des Jahresabschlusses muss eine willkürliche Beibehaltung respektive Auflösung der Aufwandsrückstellungen abgelehnt werden. Indes stellt gerade der Bereich der Aufwandsrückstellungen eine im Einzelfall umfassende bilanzpolitische Manövriermasse zum Umstellungszeitpunkt dar. Die teilweise Auflösung oder Beibehaltung von Aufwandsrückstellungen für einen Sachverhalt ist indes abzulehnen.

Tz. 15

Das Wahlrecht des Art. 67 Abs. 4 EGHGB zur Fortführung niedrigerer Wertansätze von Vermögensgegenständen darf dem Wortlaut des Art. 67 Abs. 4 Satz 1 EGHGB entsprechend jeweils bezogen auf den einzelnen Sachverhalt ausgeübt werden. Insofern unter-

scheidet sich die Regelungstechnik der Abs. 3 und 4 des Art. 67 EGHGB.

› **Beispiel 13: Fortführung niedrigerer Werte im Vorratsvermögen**

Im Jahr 2008 hat die Lambda AG ihre Fertigerzeugnisse aus Gründen der Verlustantizipation außerplanmäßig abgeschrieben. Die Entscheidung bzgl. einer Fortführung des niedrigeren Wertansatzes oder dessen Korrektur durch eine Zuschreibung kann für jeden einzelnen Sachverhalt innerhalb des Bilanzpostens „Fertigerzeugnisse“ getroffen werden.

Auswirkungen auf latente Steuern: Sofern der niedrigere Wert zum Umstellungszeitpunkt fortgeführt wird, sind bei Ausnutzung des Aktivierungswahlrechts aktive latente Steuern anzusetzen.

c) Weitergeltung der bisherigen handelsrechtlichen Vorschriften bei Beibehaltung oder Fortführung

Tz. 16

Werden Rückstellungen i. S. des § 249 Abs. 1 Satz 3, Abs. 2 HGB a. F., ein Sonderposten mit Rücklageanteil i. S. der §§ 247 Abs. 3, 273 HGB a. F. oder Rechnungsabgrenzungsposten i. S. des § 250 Abs. 1 Satz 2 HGB a. F. beibehalten, finden für diese Posten die bis zum Inkrafttreten des BilMoG geltenden Vorschriften weiterhin Anwendung. Das stellt Art. 67 Abs. 3 Satz 1 EGHGB ausdrücklich klar.

Entschließt sich der Bilanzierende zur Beibehaltung bzw. Fortführung bestimmter Posten, deren Neubildung nach dem BilMoG nicht mehr vorgesehen ist, so muss er weiterhin die alte Rechtslage beachten und eine ordnungsgemäße Anwendung der Normen sicherstellen. In der gesamten (zum Teil mehrjährigen) Umstellungsphase auf das BilMoG müssen demnach der alte sowie der neue Rechtsstand gemeinsam beachtet werden.

Tz. 17

Eine Aufwandsrückstellung i. S. des § 249 Abs. 1 Satz 3, Abs. 2 HGB a. F. ist solange fortzuführen, bis sie bei Eintritt des Ereignisses, für das sie gebildet wurde, zweckentsprechend verbraucht wird oder wegen Wegfalls des Rückstellungsgrunds gem. § 249 Abs. 3 Satz 2 HGB a. F. bzw. § 249 Abs. 2 Satz 2 HGB n. F. aufzulösen ist. Trotz Weitergeltung der alten Vorschriften ist eine ggf. erforderliche Erhöhung der Aufwandsrückstellung indes ausgeschlossen. Auch die Fortsetzung einer vor Inkrafttreten des BilMoG begonnenen Ansammlung einer Aufwandsrückstellung ist somit nicht zulässig. Für die Bewertung gilt weiterhin § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB a. F. Daher kommt eine Abzinsung der Rückstellung nicht in Betracht. Ebenso wenig sind künftige Kosten- und Preissteigerungen zu berücksichtigen.

› **Beispiel 14: Bewertung beibehaltener Aufwandsrückstellungen**

Die Xi GmbH hat in den Jahren 2008 und 2009 Aufwandsrückstellungen für die Generalüberholung einer Maschine i. H. von jeweils 10.000 € gebildet. Die Generalüberholung ist alle fünf Jahre vorgesehen und erfolgte letztmals im Jahr 2007.

Wenn die Xi GmbH zum Umstellungszeitpunkt (1. 1. 2010) die bisher dotierte Rückstellung beibehält, so ist keine Ansammlung weiterer Rückstellungsbeträge zulässig. Das bedeutet, dass der verbleibende Betrag i. H. von 30.000 € (Gesamtkosten der Generalüberholung: 50.000 €) erst bei Durchführung der Generalüberholung aufwandswirksam erfasst wird. Eine rätierliche Erfassung über die Jahre 2010 bis 2012 ist nicht mehr möglich. Aus der Beibehaltung der

Rückstellungen folgt, dass die Bewertung weiterhin nach § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB a. F. zu erfolgen hat. Daher kommt weder eine Abzinsung der Rückstellungen noch eine Berücksichtigung von künftigen Preis- und Kostensteigerungen in Betracht.

Auswirkungen auf latente Steuern: Wurden bei Bildung der Rückstellung keine aktiven latenten Steuern angesetzt, sind diese im Zusammenhang mit der Erstanwendung des § 274 HGB n. F. i. V. mit Art. 67 Abs. 6 EGHGB erfolgsneutral zu bilden, sofern vom Ansatzwahlrecht Gebrauch gemacht wird. In Abhängigkeit der Beibehaltung bzw. Auflösung der Rückstellung sind im Folgenden die latenten Steuern beizubehalten oder aufzulösen.

Tz. 18

Wird ein Sonderposten mit Rücklageanteil beibehalten, ist dieser Posten in den Folgejahren nach den bisherigen Grundsätzen, insbesondere unter Beachtung der Angabepflichten der §§ 273 Satz 2 Hs. 2, 285 Satz 1 Nr. 5 HGB a. F., fortzuführen. Im Falle der späteren Übertragung der Rücklage nach § 6b EStG auf ein angeschafftes oder hergestelltes Ersatzwirtschaftsgut kann der ersatzweise angeschaffte oder hergestellte Vermögensgegenstand i. H. des Sonderpostens außerplanmäßig abgeschrieben werden. Anschließend wird der verbleibende Buchwert des Ersatzvermögensgegenstands planmäßig über seine Nutzungsdauer abgeschrieben.

Alternativ kann der Sonderposten mit Rücklageanteil nach § 281 Abs. 1 Satz 1 HGB a. F. beibehalten und nach Maßgabe des Abschreibungsverlaufs bei dem Ersatzvermögensgegenstand in den Folgejahren ertragswirksam nach § 281 Abs. 2 Satz 2 HGB a. F. aufgelöst werden.

› **Beispiel 15: Beibehaltung eines Sonderpostens mit Rücklageanteil**

Die Omicron AG weist aus einem früheren Gebäudeverkauf in der Steuerbilanz zum 31. 12. 2009 eine Reinvestitionsrücklage nach § 6b EStG i. H. von 250.000 € aus. In gleicher Höhe ist im handelsrechtlichen Abschluss zum 31. 12. 2009 ein Sonderposten mit Rücklageanteil angesetzt. In 2010 erwirbt die Omicron AG das Reinvestitionsobjekt, auf das die Reinvestitionsrücklage übertragen werden kann. Die Anschaffungskosten des Objekts belaufen sich auf 1.000.000 €. Die Nutzungsdauer beträgt zehn Jahre.

Die Omicron AG hat die Wahl zwischen der Auflösung des Sonderpostens mit Rücklageanteil oder dessen Fortführung. In letzterem Fall hat sie im Jahr 2010 zwei Möglichkeiten: Verrechnung des Sonderpostens mit Rücklageanteil mit Reinvestitionsobjekt (Variante 1) oder Übernahme des steuerlichen Bewertungsabschlags (Variante 2).

Bei Variante 1 wird der ersatzweise angeschaffte Vermögensgegenstand im Jahr der Anschaffung i. H. des Sonderpostens mit Rücklageanteil außerplanmäßig abgeschrieben und zugleich der Sonderposten mit Rücklageanteil ausgebucht. In den Folgeperioden erfolgt eine planmäßige Abschreibung des Vermögensgegenstands über eine Nutzungsdauer von zehn Jahren auf Basis der verminderten Anschaffungskosten i. H. von (1.000.000 € ./ 250.000 € =) 750.000 €.

Bei Variante 2 wird im Jahr der Anschaffung des Reinvestitionsobjekts der Sonderposten mit Rücklageanteil ergebniserhöhend aufgelöst. Die Übernahme der steuerlichen Kürzung der Anschaffungskosten des Reinvestitionsobjekts löst erneut die ergebniswirksame Bildung eines Sonderpostens mit Rücklageanteil aus. Diese Ergebniseffekte werden im außerordentlichen Ergebnis gezeigt. Der aufgrund der Über-

nahme des Bewertungsabschlags gebildete Sonderposten mit Rücklageanteil wird nun zeitanteilig über eine Nutzungsdauer von zehn Jahren ergebniserhöhend aufgelöst. Dieser Ergebniseffekt steht den Abschreibungen des Reinvestitionsobjekts gegenüber.

Auswirkungen auf latente Steuern: Bei gleicher Vorgehensweise in der Handelsbilanz und Steuerbilanz sind keine latenten Steuern anzusetzen.

Tz. 19

Werden niedrigere Wertansätze von Vermögensgegenständen fortgeführt, die auf Abschreibungen i. S. des § 253 Abs. 3 Satz 3, Abs. 4 HGB a. F. oder i. S. der §§ 254, 279 Abs. 2 HGB a. F. beruhen, finden für diese Posten die bis zum Inkrafttreten des BilMoG geltenden Vorschriften weiterhin Anwendung (Art. 67 Abs. 4 Satz 1 EGHGB). Dies schließt die Angabepflichten nach § 285 Satz 1 Nr. 5 HGB a. F. ein. Veränderungen der Sachverhalte, die zur Abschreibung nach den genannten Vorschriften geführt haben, wie z. B. Abschreibungen zur Vorwegnahme zukünftiger Wertschwankungen gem. § 253 Abs. 3 Satz 3 HGB a. F., berechtigen nicht zur Vornahme weiterer Abschreibungen.

› **Beispiel 16: Fortführung niedrigerer Wertansätze im Vorratsvermögen**

Die Pi AG hat zum 31. 12. 2008 eine außerplanmäßige Abschreibung aus Gründen der Verlustantizipation vorgenommen. Da die Prognosen hinsichtlich heftiger Preisschwankungen in den kommenden Jahren auch im Jahr 2009 Bestand hatten, wurde die Abwertung beibehalten.

Im Zuge der Umstellung kann die Pi AG die niedrigeren Wertansätze entsprechend den Regelungen des HGB a. F. fortführen. Nicht zulässig ist jedoch die erneute Vornahme von außerplanmäßigen Abschreibungen wegen Verlustantizipation im Jahr 2010.

Auswirkungen auf latente Steuern: Auf den zum 1. 1. 2010 bestehenden Wertansatzunterschied zwischen Handels- und Steuerbilanz sind latente Steuern nach Art. 67 Abs. 6 EGHGB erfolgsneutral zu bilden.

Tz. 20

Wird eine aktivierte Bilanzierungshilfe für Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs nach § 269 HGB a. F. fortgeführt, finden für diesen Posten die bis zum Inkrafttreten des BilMoG geltenden Vorschriften weiterhin Anwendung (Art. 67 Abs. 5 Satz 1 EGHGB). Demnach ist z. B. die für diesen Posten bestehende Ausschüttungssperre weiterhin zu beachten (§ 269 Satz 2 HGB a. F.). Außerdem ist die Bilanzierungshilfe nach dem bisherigen Abschreibungsplan weiter zu tilgen (§ 282 HGB a. F.).

› **Beispiel 17: Fortführung aktivierter Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs**

Im Jahr 2009 hat die Rho AG Marktforschungsaktivitäten durchführen lassen, deren Kosten 28.000 € betragen und die in der Bilanz zum 31. 12. 2009 als Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs aktiviert wurden.

Aus diesem Sachverhalt ergibt sich für die Rho AG neben der sofortigen erfolgswirksamen Auflösung zum 1. 1. 2010 die Möglichkeit, die aktivierten Aufwendungen unter Anwendung der für sie geltenden Vorschriften des HGB a. F. fortzuführen. Demnach ist im Jahr 2010 eine Abschreibung i. H. von mindestens einem Viertel des aktivierten Betrags (= 7.000 €) vorzunehmen. Zudem ist der angesetzte Betrag nach § 269 Satz 2 HGB a. F. ausschüttungsgesperrt.

Auswirkungen auf latente Steuern: Da im steuerrechtlichen Abschluss die angefallenen Kosten als Aufwand der Periode erfasst werden, sind, wie bereits vor BilMoG, entsprechend passive latente Steuern zu beachten. Wurden diese in der Vergangenheit nicht angesetzt, muss die Abgrenzung zum 1. 1. 2010 gesondert beurteilt werden.

Sofern in der Vergangenheit aktivierte Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs im Zuge des BilMoG fortgeführt werden, sind die Regelungen zur Ausschüttungssperre weiterhin parallel zu den Neuregelungen des § 268 Abs. 8 HGB zu beachten. Aufgrund der allerdings nur beschränkten Abschreibungszeit der aktivierten Aufwendungen auf max. vier Jahre, sind die Altregelungen und die parallelen Ausschüttungsvorschriften maximal bis zum Jahr 2013 zu beachten.

d) Ausschüttung von Gewinnrücklagen im Geschäftsjahr der unmittelbaren Einstellung

Tz. 21

Nach den Sonderregeln des Art. 67 EGHGB sind die Beträge, die aus der Auflösung von Passivposten bzw. aus der Zuschreibung von Vermögensgegenständen resultieren, unmittelbar, d. h. erfolgsneutral, in die anderen Gewinnrücklagen einzustellen. Diese Beträge können jedoch bereits im Geschäftsjahr ihrer Einstellung in die Gewinnrücklagen diesen wieder entnommen und ausgeschüttet werden, da die Vorschriften des EGHGB einer solchen Ausschüttung nicht entgegenstehen. Da Art. 67 EGHGB die unmittelbare Einstellung in die Gewinnrücklagen vorschreibt, erfolgt die Einstellung ohne Berührung der GuV und der Ergebnisverwendungsrechnung i. S. des § 158 Abs. 1 AktG. Dies hindert nicht, den eingestellten Betrag nach den allgemeinen Regeln wieder aufzulösen. Eine Entnahme ist demnach in der Ergebnisverwendungsrechnung auszuweisen.

› **Beispiel 18: Ausschüttung von aus der Umstellung resultierenden Gewinnrücklagen**

Die Beta AG weist in ihrem Abschluss zum 31. 12. 2009 einen Sonderposten mit Rücklageanteil i. H. von 560.000 € aus (steuerlich wurde eine Rücklage für Ersatzbeschaffung nach § 6b EStG angesetzt). Der Jahresüberschuss des Jahres 2010 beträgt 680.000 €. Eine Einstellung in die gesetzliche Rücklage sowie satzungsmäßige Rücklage ist nicht notwendig. Die ausschüttbaren (anderen) Gewinnrücklagen betragen 2.500.000 € zum 31. 12. 2009.

Entscheidet sich die Beta AG zum Umstellungszeitpunkt (1. 1. 2010) zur erfolgsneutralen Auflösung des Sonderpostens mit Rücklageanteil, so erhöhen sich die Gewinnrücklagen nach Abzug der passiven latenten Steuern (i. H. von 30%) um 392.000 € auf 2.892.000 €. Damit bestehen zum 31. 12. 2010 ausschüttungsfähige Gewinne (aus den anderen Gewinnrücklagen und dem Jahresüberschuss) i. H. von 3.572.000 €. Auch die aus der Auflösung des steuerlichen Sonderpostens resultierenden Rücklagen können somit bereits im Jahr ihrer Entstehung voll an die Aktionäre verteilt werden.

3. Rückwirkende Anhebung der Schwellenwerte i. S. des § 267 Abs. 1 und 2 HGB

Tz. 22

Die durch das BilMoG erhöhten monetären Schwellenwerte sind erstmals zum Abschlussstichtag des Geschäftsjahres, das nach dem 31. 12. 2007 begonnen hat, anzuwenden (Art. 66 Abs. 1 EGHGB). Dabei sind für die Beurteilung, ob am 31. 12. 2008 die Schwellenwerte an zwei aufeinander folgenden Abschlussstichtagen über- oder

unterschritten sind, zum 31. 12. 2008 und zum 31. 12. 2007 sowie – sofern erforderlich – zum 31. 12. 2006 die erhöhten Schwellenwerte anzulegen.

› Beispiel 19: Einstufung anhand der geänderten Größenkriterien

Die Sigma GmbH weist zum jeweils angegebenen Bilanzstichtag die folgenden Werte hinsichtlich Bilanzsumme, Umsatzerlösen sowie Anzahl der Arbeitnehmer aus:

	Bilanzsumme	Umsatzerlöse	Arbeitnehmer
31. 12. 2006	13 Mio. €	28 Mio. €	251
31. 12. 2007	18 Mio. €	37 Mio. €	275
31. 12. 2008	20 Mio. €	40 Mio. €	248

Aufgrund der neuen Schwellenwerte ist die Sigma GmbH zum 31. 12. 2008 als große KapGes. einzustufen. Sie kann jedoch nicht unmittelbar als große KapGes. klassifiziert werden, da sie zum 31. 12. 2007 lediglich die Größenkriterien einer mittelgroßen Gesellschaft erfüllt. Um die Einstufung vornehmen zu können, ist eine ergänzende Beurteilung der Größenkriterien für das Jahr 2006 erforderlich. Für dieses Jahr erfüllt die Sigma GmbH ebenfalls die Kriterien einer mittelgroßen KapGes. Da sie folglich die Schwellenwerte für die Klassifizierung als große KapGes. im Jahr 2008 erstmals und (noch) nicht an zwei Abschlussstichtagen in Folge überschreitet, ist die Sigma GmbH auch zum 31. 12. 2008 als mittelgroße KapGes. einzustufen.

Tz. 23

Ist vor Inkrafttreten des BilMoG eine gesetzliche Jahresabschlussprüfung nach §§ 316 ff. HGB vollständig durchgeführt und beendet worden, scheidet eine nachträgliche Umqualifizierung in eine freiwillige Prüfung auch dann aus, wenn aufgrund der Neuregelung keine Prüfungspflicht mehr besteht. Die Abschlussprüfung ist beendet, wenn der Bestätigungsvermerk erteilt und der Prüfungsbericht ausgeliefert worden ist.

Aufgrund der Tatsache, dass die neuen Schwellenwerte bereits für den Jahresabschluss 2008 anzuwenden waren, ergeben sich in der Praxis im Jahr 2010 keine Auswirkungen mehr hinsichtlich des nachträglichen Wegfalls der Prüfungspflicht.

Tz. 24

Wurde die Pflicht zur Offenlegung gem. § 325 HGB seitens der gesetzlichen Vertreter einer bislang per 31. 12. 2008 mittelgroßen und nunmehr rückwirkend als klein einzustufenden KapGes. bis zur Verkündung des BilMoG am 28. 5. 2009 noch nicht erfüllt, können fortan die für kleine KapGes. vorgesehenen Offenlegungserleichterungen des § 326 HGB in Anspruch genommen werden. In diesem Fall sind die Anforderungen des § 328 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 Hs. 2, Abs. 3 Satz 1 HGB zu beachten.

Im Fall einer rückwirkend per 31. 12. 2008 als klein einzustufenden KapGes. besteht im Fall einer bereits erfolgten Abschlussprüfung keine Pflicht zur Offenlegung des Bestätigungsvermerks. Anderenfalls käme es bei der Offenlegung zu einer Ungleichbehandlung von kleinen KapGes., die bereits bislang dieser Größenkategorie angehörten, und solchen KapGes., die erst aufgrund des Inkrafttretens des BilMoG als kleine KapGes. einzustufen sind. Dies stünde im Widerspruch zu der mit der Neufassung von § 267 Abs. 1 HGB durch den Gesetzgeber angestrebten Erleichterung.

Sofern im Jahr 2010 noch nicht die Offenlegung des Jahresabschlusses 2008 erfolgt sein sollte, ist eine gesonderte Inanspruchnahme bestimmter Offenlegungserleichterungen in Folge der rückwirkenden Anwendung der Schwellenwerte zu prüfen.

› Beispiel 20: Offenlegung bei rückwirkender Einstufung als kleine Kapitalgesellschaft

Nach den Größenkriterien des HGB a. F. war die Lambda AG zum 31. 12. 2008 als mittelgroße KapGes. einzustufen und damit abschlussprüfungspflichtig. Durch das BilMoG unterschreitet die Lambda AG die neuen Größenklassen des § 267 Abs. 1 HGB und ist bereits zum 31. 12. 2008 als kleine KapGes. zu klassifizieren. Die Abschlussprüfung der Lambda AG war bereits im April 2009 abgeschlossen. Dennoch kann die Lambda AG für Zwecke der Offenlegung die Erleichterungen des § 326 HGB in Anspruch nehmen.

Tz. 25

Ist bei Inkrafttreten des BilMoG eine gesetzliche Jahresabschlussprüfung noch nicht beendet, kommt eine Vertragsauflösung nach den Regeln des Wegfalls der Geschäftsgrundlage (§ 313 BGB) in Betracht, wenn die Prüfungspflicht nachträglich wegfällt.

Im Jahr 2010 sind aufgrund der bereits für das Jahr 2008 rückwirkenden Anpassung der Schwellenwerte keine nennenswerten Auswirkungen zu erwarten. Auf Grundlage der gesetzlichen Normen und Fristen ist von einem Abschluss der Abschlussprüfungen für das Jahr 2008 – bis auf Ausnahmen – auszugehen. Nichts anderes gilt für die Offenlegung, die grds. bis spätestens zum Jahresende 2009 für das Geschäftsjahr 2008 zu erfolgen hatte.

4. Erfolgswirkungen infolge des Übergangs

Tz. 26

Aufwendungen und Erträge, die durch den Übergang auf die Rechtslage nach Inkrafttreten des BilMoG entstehen, sind in der GuV gesondert unter den Posten „Außerordentliche Aufwendungen“ und „Außerordentliche Erträge“ anzugeben (Art. 67 Abs. 7 EGHGB). Zur Ermittlung der durch den Übergang auf das neue Recht entstehenden Anpassungsbeträge ist es erforderlich, die auf dem bisherigen Recht basierenden Wertansätze zum Abschlussstichtag des Vorjahres (z. B. 31. 12. 2009) mit denjenigen Wertansätzen zu vergleichen, die sich zu demselben Abschlussstichtag (im Beispiel: 31. 12. 2009) nach neuem Recht ergeben (zu Pensionsrückstellungen vgl. Tz. 42).

Aufwendungen und Erträge, die aus der Anwendung der Art. 66, 67 Abs. 1-5 EGHGB entstehen, sind in der GuV gesondert unter dem Posten „außerordentliche Aufwendungen“ bzw. „außerordentliche Erträge“ anzugeben. Ziel des Art. 67 Abs. 7 EGHGB ist es, eine etwaige durch die Umstellung verursachte „Verwässerung“ des Betriebs- und Finanzergebnisses der Umstellungsperiode zu vermeiden. Zu beachten ist hierbei, dass es nicht allein zum Umstellungszeitpunkt (regelmäßig im Jahr 2010, zum 1. 1. 2010) zum Ausweis „außerordentlicher“ Ergebnisbeiträge im Zusammenhang mit dem Übergang auf das neue Bilanzrecht kommt. Vielmehr wirken sich einzelne Anpassungsbeträge und „Nachlaufeffekte“ noch Jahre später „außerordentlich“ auf die Ertragslage des Bilanzierenden aus.

Tz. 27

Außerordentliche Erträge im Geschäftsjahr des Übergangs sind etwa dann auszuweisen, wenn das Wahlrecht zur Auflösung von Aufwandsrückstellungen, die erst im letzten vor dem 1. 1. 2010 beginnenden Geschäftsjahr (bzw. bei freiwilliger vorzeitiger Anwendung im letzten vor dem 1. 1. 2009 beginnenden Geschäftsjahr, vgl. Tz. 13) dotiert wurden, ausgeübt und der aus der Auflösung resultierende Betrag erfolgswirksam erfasst wurde. Außerordentliche Aufwendungen ergeben sich etwa durch die Auflösung einer Bilanzierungshilfe für Aufwendungen für die Inangasetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs i. S. des § 269 HGB a. F., da für diesen Posten eine erfolgsneutrale Auflösung nicht vorgesehen ist (vgl. Tz. 11). Ein Anwendungsfall außerordent-

licher Erträge i. S. des Art. 67 Abs. 7 EGHGB liegt vor, wenn eine Beschreibung nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung (§ 253 Abs. 4 HGB a. F.) erst im letzten vor dem 1. 1. 2010 beginnenden Geschäftsjahr (bzw. bei freiwilliger vorzeitiger Anwendung im letzten vor dem 1. 1. 2009 beginnenden Geschäftsjahr, vgl. Tz. 13) vorgenommen worden ist und rückgängig gemacht werden soll (Zuschreibung). Außerordentliche Aufwendungen und Erträge müssen ferner dann ausgewiesen werden, wenn zwar zunächst in Ausübung der in Art. 67 EGHGB vorgesehenen Wahlrechte Bilanzposten fortgeführt oder beibehalten worden sind, in Folgejahren aber unter Durchbrechung der Stetigkeit die Regeln des HGB i. d. F. des BilMoG angewandt werden (vgl. Tz. 12).

› **Beispiel 21: Umstellungseffekte im außerordentlichen Ergebnis**

Die Tau KG stellt ihre Rechnungslegung zum 1. 1. 2010 auf das BilMoG um. Die entsprechenden Effekte sind im „außerordentlichen Ergebnis“ zu erfassen. Folgerichtig erfasst die Tau KG dort folgende Sachverhalte:

- Effekte aus der Neubewertung von Rückstellungen aufgrund der Abzinsung (außerordentlicher Ertrag),
- Neubewertung der Rückstellungen aufgrund künftiger Preis- und Kostensteigerungen (außerordentlicher Aufwand),
- Neubewertung der Pensionsrückstellungen (außerordentlicher Aufwand),
- Auflösung von Aufwandsrückstellungen, die im Jahr 2009 gebildet worden sind (außerordentlicher Ertrag),
- Zuschreibung auf im Jahr 2009 vorgenommene Abschreibungen aufgrund vernünftiger kaufmännischer Beurteilung (außerordentlicher Ertrag),
- unmittelbare Aufwandsverrechnung des zum 31. 12. 2009 verbleibenden Restbetrags der aktivierten Ingangsetzungs- und Erweiterungsaufwendungen (außerordentlicher Aufwand).

Nicht im außerordentlichen Ergebnis zu erfassen sind die auf die vorgenannten Effekte erfolgswirksam zu bildenden oder aufzulösenden latenten Steuern. Diese sind unter den „Steuern vom Einkommen und vom Ertrag“ zu zeigen.

Tz. 28

Gemäß § 277 Abs. 4 Satz 2 HGB besteht für KapGes. die Pflicht, die Aufwendungen und Erträge im Anhang zu erläutern, soweit die ausgewiesenen Beträge für die Beurteilung der Ertragslage nicht von untergeordneter Bedeutung sind.

Die Erläuterungspflicht hinsichtlich der außerordentlichen Effekte aus der BilMoG-Umstellung besteht allein für KapGes. und ihnen gleichgestellte Personenhandelsgesellschaften. Personenhandelsgesellschaften und Einzelunternehmer müssen nicht gesondert über die Auswirkungen der BilMoG-Umstellung berichten.

5. Übergangserleichterungen

Tz. 29

Wenn sich durch die Anwendung der Vorschriften des BilMoG die bisherige Form der Darstellung oder die bisher angewandten Bewertungsmethoden ändern, sind gem. Art. 67 Abs. 8 Satz 1 EGHGB die §§ 252 Abs. 1 Nr. 6, 265 Abs. 1, 284 Abs. 2 Nr. 3 und § 313 Abs. 1 Nr. 3 HGB nicht anzuwenden. Diese Erleichterungen gelten nur einmalig im Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung des HGB i. d. F. des BilMoG. Unternehmen, die aufgrund der Beibehaltung oder Fortführung von Bilanzposten entsprechend den Wahlrechten

des Art. 67 EGHGB die den Bilanzposten betreffende Neuregelung erst zu einem späteren Zeitpunkt anwenden, können dann die Erleichterungen nicht mehr in Anspruch nehmen.

Beim Übergang auf die neuen Regelungen sind zwei Besonderheiten zu beachten: Zum einen erfolgt die Anwendung der neuen Bilanzierungs- und Bewertungsnormen ab dem Jahr 2010 ohne eine entsprechende Anpassung der Vorjahresangaben. Explizit schreibt dies Art. 67 Abs. 8 EGHGB vor. Im Anhang sollte indes auf die erstmalige Anwendung der neuen BilMoG-Regelungen hingewiesen werden. Es steht dem Bilanzierenden zudem frei, bestimmte Vergleichsangaben im Anhang vorzunehmen. Mit der fehlenden Verpflichtung zur Anpassung der Vorjahreswerte und -darstellung ergibt sich zwangsläufig die im Einzelfall nahezu vollkommen unmögliche Vergleichbarkeit des Jahresabschlusses 2010 mit dem des Vorjahrs. Der Abschluss 2010 wird hierbei nicht nur durch die laufenden Effekte aus der erstmaligen Anwendung der Neuregelungen beeinflusst, sondern auch durch die Umstellungseffekte zum 1. 1. 2010. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass die dem Bilanzierenden zur Verfügung stehenden Beibehaltungs- respektive Fortführungswahlrechte nur einmalig, zum Zeitpunkt der Umstellung zur Verfügung stehen. Sofern der Bilanzierende sich zunächst für die Fortführung bzw. Beibehaltung der nach altem Recht angesetzten bzw. bewerteten Bilanzposten entscheidet, muss eine spätere Anpassung an die neuen Regelungen zwingend erfolgswirksam erfolgen. Die einzelnen Erleichterungen des EGHGB fallen dann weg. Faktisch werden allein die Sachverhalte hiervon betroffen sein, die nicht im Jahr 2010 angepasst werden. Da die BilMoG-Eröffnungsbilanz zum 1. 1. 2010 nicht eigenständig veröffentlicht wird, besteht bis zur Veröffentlichung des Jahresabschlusses 2010 die Möglichkeit, bestimmte Umstellungsentscheidungen zu treffen. Aus den Regelungen nach Art. 67 Abs. 7 EGHGB folgt, dass diese erfolgswirksamen Effekte gesondert im außerordentlichen Ergebnis auszuweisen sind.

› **Beispiel 22: Spätere Anpassung von nach altem Recht angesetzten und bewerteten Bilanzposten**

Die Rho GmbH behält zum Umstellungszeitpunkt die in der Vergangenheit gebildeten Aufwandsrückstellungen nach § 249 Abs. 2 HGB a. F. bei. Ebenso erfolgt keine Zuschreibung auf niedrigere Wertansätze der Vergangenheit nach § 253 Abs. 3 Satz 3 HGB. Im Jahresabschluss 2010 sind diese Werte unverändert enthalten.

Im Jahr 2011 entschließt sich die Rho GmbH – nicht zuletzt aufgrund einer angespannten Eigenkapitalsituation – sowohl die niedrigeren Werte zuzuschreiben als auch die angesetzten Aufwandsrückstellungen aufzulösen. Dies kann im Jahr 2011 allein erfolgswirksam erfolgen, wobei der hieraus resultierende Effekt als außerordentlicher Ertrag zu zeigen ist.

Tz. 30

Nach Art. 67 Abs. 8 Satz 2 EGHGB brauchen die gem. § 265 Abs. 2 Satz 1 HGB (i. V. mit § 298 Abs. 1 HGB für den Konzernabschluss) anzugebenden Vorjahreszahlen bei erstmaliger Anwendung des HGB i. d. F. des BilMoG nicht an die geänderten Bewertungsmethoden angepasst zu werden. Auf die Nichtanpassung ist im (Konzern-)Anhang hinzuweisen. Es empfiehlt sich, die Vorjahreszahlen an die durch BilMoG geänderte Bilanzgliederung des § 266 HGB anzupassen.

Der Gesetzgeber sieht weder eine Anpassung der Vorjahreszahlen noch eine veränderte Darstellung des Vorjahres in der Bilanz verpflichtend vor. In der Bilanz werden durch das BilMoG einzelne Bilanzposten neu aufgenommen. Im Wesentlichen werden

diese Posten allerdings allein durch die prospektive Neuanwendung der Normen ab dem Jahr 2010 tangiert. Dies gilt z. B. für die Aktivierung selbst erstellter immaterieller Vermögensgegenstände nach § 248 Abs. 2 HGB oder den verpflichtenden Ausweis eines aktiven Unterschiedsbetrags aus der Vermögensverrechnung (§ 246 Abs. 2 HGB).

Im Vergleich zum Jahresabschluss 2009 ändert sich indes auch der Ausweis einzelner bereits in der Vergangenheit berücksichtigter Bilanzposten, so z. B. der latenten Steuern, der ausstehenden Einlagen oder der eigenen Anteile. Es empfiehlt sich daher, in solchen Fällen die Vorjahresdarstellung an die ab 2010 gültigen Regelungen anzupassen.

› **Beispiel 23: Anpassung der Vorjahresdarstellung**

Die Zeta GmbH hat in ihrem Jahresabschluss 2009 die passiven latenten Steuern als Bestandteil der Steuerrückstellung ausgewiesen. Zudem wurden die ausstehenden Einlagen brutto ausgewiesen. Die eigenen Anteile wurden auf der Aktivseite im Umlaufvermögen gezeigt.

Aufgrund der Neuregelungen durch das BilMoG erfahren die drei vorgenannten Sachverhalte ab 2010 einen anderen bilanziellen Ausweis. Die Zeta GmbH sollte aus Gründen einer besseren Vergleichbarkeit die Darstellung des Vorjahres an die neuen Vorschriften anpassen.

III. Einzelfragen zum Jahresabschluss

1. Geschäfts- oder Firmenwert

Tz. 31

Ein in der Vergangenheit entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert i. S. des § 255 Abs. 4 Satz 1 HGB a. F., der entweder sofort bei Zugang als Aufwand erfasst oder vollständig pauschal abgeschrieben wurde und dessen betriebliche Nutzungsdauer noch nicht vollständig abgelaufen ist, kann nicht nachaktiviert werden. Art. 66 Abs. 3 Satz 2 EGHGB stellt klar, dass § 253 HGB i. d. F. des BilMoG erstmals auf Geschäfts- oder Firmenwerte i. S. des § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB anzuwenden ist, die aus Erwerbsvorgängen herrühren, die in einem nach dem 31. 12. 2009 begonnenen Geschäftsjahr erfolgt sind. Diese Pflicht zur prospektiven Anwendung des § 253 Abs. 3 Satz 1 HGB schließt eine Nachaktivierung aus.

› **Beispiel 24: Verrechnung von Geschäfts- oder Firmenwerten aus früheren Akquisitionen**

Die Epsilon AG hat in der Vergangenheit – letztmals im Jahr 2009 – „kleinere“ Geschäfts- oder Firmenwerte aus Vereinfachungsgründen nach § 255 Abs. 4 HGB a. F. nicht aktiviert, sondern unmittelbar aufwandswirksam verrechnet.

An dieser Vorgehensweise ändert sich zum 1. 1. 2010 nichts. Die Epsilon AG darf die in der Vergangenheit verrechneten Beträge nicht nachaktivieren, auch wenn die betriebliche Nutzungsdauer einzelner Geschäfts- oder Firmenwerte noch nicht vollständig abgelaufen ist.

Tz. 32

Ein in der Vergangenheit aktivierter entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert, der noch nicht vollständig abgeschrieben ist, kann weiterhin nach der bisherigen Methode abgeschrieben werden. Ein Übergang auf die in § 253 Abs. 3 Satz 1 HGB i. d. F. des BilMoG vorgesehene planmäßige Abschreibung über die individuelle Nutzungsdauer und damit eine Änderung des Abschreibungsplans ist nicht erforderlich. Dies ergibt sich aus der Klarstellung in Art. 66 Abs. 3 Satz 2 EGHGB, dass § 253 HGB i. d. F. des BilMoG prospektiv auf Geschäfts- oder Firmenwerte anzuwenden ist, die aus Er-

werbsvorgängen in einem Geschäftsjahr resultieren, das nach dem 31. 12. 2009 begonnen hat.

› **Beispiel 25: Fortführung von Geschäfts- oder Firmenwerten aus früheren Akquisitionen**

Die Ypsilon AG hat im Jahr 2008 die Psi GmbH erworben. Aus der Akquisition resultierte ein Geschäfts- oder Firmenwert von 400.000 €. Dieser wurde beginnend ab dem Jahr 2009 über zehn Jahre abgeschrieben.

Im Umstellungszeitpunkt am 1. 1. 2010 ändert sich an dieser Vorgehensweise nichts. Die Ypsilon AG führt die planmäßige lineare Abschreibung von 40.000 € p. a. über die geschätzte Restnutzungsdauer von nunmehr neun Jahren fort. Zu beachten ist allerdings, dass die den Zeitraum von fünf Jahren überschreitende Nutzungsdauer im Anhang gem. § 285 Nr. 13 HGB zu begründen ist.

› **Beispiel 26: Aktivierungspflicht des derivativen Geschäfts- oder Firmenwerts ab 2010**

Die Phi AG erwirbt am 2. 1. 2010 für einen Kaufpreis von 500.000 € die Chi GmbH. Deren Vermögensgegenstände weisen einen Wert von 400.000 € (bewertet zu aktuellen Zeitwerten) und die Verpflichtungen einen Wert von 50.000 € auf. Die Differenz zwischen dem erworbenen Reinvermögen von 350.000 € und dem Kaufpreis von 500.000 € beträgt 150.000 €. Dieser Wert ist als Geschäfts- oder Firmenwert zu aktivieren und planmäßig über seine Nutzungsdauer abzuschreiben. Der Geschäfts- oder Firmenwert ist steuerlich planmäßig mit 10.000 € p. a. abzuschreiben.

Auswirkungen auf latente Steuern: Weicht die betriebliche Nutzungsdauer von der steuerrechtlich unterstellten Abschreibungsdauer ab, so ist die Abgrenzung latenter Steuern zu berücksichtigen.

Tz. 33

Gemäß § 285 Nr. 13 HGB sind im Anhang die Gründe anzugeben, welche die Annahme einer betrieblichen Nutzungsdauer eines entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwerts von mehr als fünf Jahren rechtfertigen. Ein Verweis auf die für steuerliche Zwecke angenommene Nutzungsdauer (vgl. § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG) ist keine ausreichende Begründung. Nach Art. 66 Abs. 3 Satz 1 EGHGB ist § 285 Nr. 13 HGB erstmals auf Jahres- und Konzernabschlüsse für das nach dem 31. 12. 2009 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden. Eine einschränkende Übergangsregelung, nach der nur Geschäfts- oder Firmenwerte in den Anwendungsbereich des § 285 Nr. 13 HGB fallen, die erst nach einem bestimmten Stichtag entgeltlich erworben wurden, ist im Gesetz nicht enthalten. Deshalb sind alle noch nicht vollständig abgeschriebenen Geschäfts- oder Firmenwerte (Altfälle), die über einen Zeitraum von mehr als fünf Jahren abgeschrieben werden, angabepflichtig gem. § 285 Nr. 13 HGB.

› **Beispiel 27: Berichterstattung über die Nutzungsdauer des Geschäfts- oder Firmenwerts**

Die Sigma AG hat die Omega GmbH, einen Hersteller von Automobilen der gehobenen Mittelklasse, im abgelaufenen Jahr erworben. Die Omega GmbH hat gerade ein neues Modell auf den Markt gebracht. Aus Erfahrung weiß die Sigma AG, dass die einzelnen Automobilmodelle einen Lebenszyklus von sechs Jahren aufweisen. Anschließend verlangt der Käufermarkt nach einem neuen Modell. Vor diesem Hintergrund schreibt die Sigma AG den bei der Akquisition der Omega GmbH entstandenen Geschäfts- oder Firmenwert über einen Zeitraum von sechs Jahren planmäßig ab. In ihrem

Anhang begründet das Unternehmen diese Nutzungsdauerannahme mit dem Produktlebenszyklus von sechs Jahren. Die Gründe für diese Vorgehensweise sind damit plausibel dargelegt.

› **Beispiel 28: Berichterstattung über die Fortführung von ‚Altfällen‘**

Aus einem Unternehmenserwerb der Alpha AG resultierte zum 31. 12. 2006 ein Geschäfts- oder Firmenwert. Dieser wurde aktiviert und seit diesem Zeitpunkt planmäßig über eine Nutzungsdauer von zwölf Jahren abgeschrieben. Im Umstellungszeitpunkt am 1. 1. 2010 kann die Alpha AG die bisherige Vorgehensweise beibehalten und den in der Vergangenheit aktivierten Geschäfts- oder Firmenwert weiter über die geschätzte Restnutzungsdauer von nunmehr neun Jahren abschreiben. Zu beachten ist in diesem Fall, dass die den Zeitraum von fünf Jahren überschreitende Nutzungsdauer im Anhang zu begründen ist.

Die Neuregelungen zur Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwerts gelten allein prospektiv. An der früheren Behandlung der Geschäfts- oder Firmenwerte ändert sich nichts. Ab dem Jahr 2010 sind die Anhangangaben zur angesetzten Nutzungsdauer zu beachten. Aus früheren Akquisitionen können sich Angabepflichten und damit einhergehende Begründungszwänge im Anhang ergeben. Zwar konnte in der Vergangenheit die Nutzungsdauer des Geschäfts- oder Firmenwerts nur dann angesetzt werden, wenn diese auch vertretbar war. Die Entscheidungsfindung und insbesondere Begründung vollzog sich indes immer in einem für den Bilanzadressaten nicht nachvollziehbaren Umfeld. Dies wird durch das BilMoG nunmehr geändert. Hierauf ist beim Übergang zu achten. Gleichwohl kann die Umstellung auf die neuen Regelungen nicht dazu benutzt werden, bestehende Geschäfts- oder Firmenwerte – ohne weitere Begründung – neu einzuschätzen und entsprechende Neubewertungseffekte (aus erhöhten, außerplanmäßigen Abschreibungen) im „Umstellungsergebnis“ zu „verstecken“.

2. Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens

Tz. 34

Gemäß § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB dürfen selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens i. H. ihrer Herstellungskosten (§ 255 Abs. 2, Abs. 2a Satz 1 HGB) grds. als Aktivposten in der Bilanz angesetzt werden. Dieses Wahlrecht darf nach Art. 66 Abs. 7 EGHGB nur auf solche selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens angewandt werden, mit deren Entwicklung in Geschäftsjahren begonnen wird, die nach dem 31. 12. 2009 beginnen. Damit wird klargestellt, dass eine Aktivierung von Entwicklungskosten für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens ausgeschlossen ist, mit deren Entwicklung bereits in einem Geschäftsjahr begonnen wurde, das vor dem 1. 1. 2010 beginnt. Indes spricht unter Wesentlichkeitsaspekten nichts dagegen, auch in den Fällen eine Aktivierung zuzulassen, in denen unwesentliche Teile der Entwicklung bereits in einem Geschäftsjahr erfolgten, das vor dem 1. 1. 2010 beginnt. Zu beachten ist, dass auch in diesem Fall eine Nachaktivierung der im vorhergehenden Geschäftsjahr angefallenen Aufwendungen ausgeschlossen ist.

› **Beispiel 29: Ansatz von Entwicklungskosten ab 2010**

Im Jahr 2009 fielen für die Gehälter des Personals für ein Forschungsprojekt der Psi AG sowie für Materialien Aufwendungen i. H. von 1.500.000 € an. Die im Jahr 2010 bis

zum 28. 2. 2010 angefallenen Kosten für das Projekt belaufen sich auf insgesamt 500.000 €. In der ab dem 1. 3. 2010 beginnenden Entwicklungsphase fallen schließlich bis zum Bilanzstichtag 31. 12. 2010 Aufwendungen für die Gehälter der Entwickler (Einzel- und Gemeinkosten) i. H. von 1.000.000 € und für Materialien für die Entwicklung (Einzel- und Gemeinkosten) i. H. von 150.000 € an.

Sowohl für die im Jahr 2009 als auch für die im Jahr 2010 bis zum 28. 2. 2010 angefallenen Kosten i. H. von 2.000.000 € besteht ein Aktivierungsverbot. Da die Entwicklungsphase am 1. 3. 2010 beginnt, dürfen erst die ab diesem Zeitpunkt entstehenden Aufwendungen (1.150.000 €) im Abschluss zum 31. 12. 2010 aktiviert werden.

Auswirkungen auf latente Steuern: Da in der Steuerbilanz für Entwicklungskosten ein Aktivierungsverbot besteht, sind im Fall der Aktivierung in der Handelsbilanz passive latente Steuern erfolgswirksam abzugrenzen.

› **Beispiel 30: Aktivierung von Entwicklungskosten bei Beginn der Entwicklung in 2009**

Die Theta AG hat im Jahr 2009 mit der Entwicklung eines neuartigen Luftschiffes begonnen. Nachdem der Prototyp bereits im Sommer 2009 in Südafrika für Furore gesorgt hat, konnte die Forschung im Herbst 2009 abgeschlossen werden. Ende des Jahres 2009 fielen bereits Entwicklungskosten i. H. von 100.000 € an. Die gesamten Entwicklungskosten werden auf ca. 100.000.000 € geschätzt.

Obwohl bereits in 2009 mit der Entwicklung begonnen wurde, sind die in 2009 angefallenen Aufwendungen im Vergleich zum erwarteten Gesamtprojekt als unwesentlich zu beurteilen. Die Theta AG kann demnach die in 2010 angefallenen Entwicklungsaufwendungen unter Ausnutzung des Aktivierungswahlrechts aktivieren. Die im Jahr 2009 – vor Geltung der Neuregelung – als Aufwand erfassten Aufwendungen bleiben von der Erstanwendung unberührt.

Auswirkungen auf latente Steuern: Bei Aktivierung von Entwicklungskosten in der Handelsbilanz sind passive latente Steuern erfolgswirksam abzugrenzen, da in der Steuerbilanz für Entwicklungskosten ein Aktivierungsverbot besteht.

Tz. 35

Im Falle einer freiwilligen vorzeitigen Anwendung der Vorschriften des HGB i. d. F. des BilMoG gem. Art. 66 Abs. 3 Satz 6 EGHGB (vgl. Tz. 5) bezieht sich das Aktivierungswahlrecht auf selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, mit deren Entwicklung in einem Geschäftsjahr begonnen wird, das nach dem 31. 12. 2008 beginnt.

Die Aktivierung von Entwicklungskosten kommt – abgesehen von einer insgesamt früheren Anwendung des BilMoG – grds. für Entwicklungen ab dem Jahr 2010 in Betracht. In diesem Zusammenhang sind hohe Anforderungen an die Bestimmung der Entwicklungskosten, die Trennung von Forschung und Entwicklung und die zuverlässige Einschätzung eines in der Entstehung begriffenen Vermögensgegenstands zu stellen.

3. Rückstellungen

Tz. 36

Gemäß Art. 67 Abs. 1 Satz 2 EGHGB besteht für sämtliche Rückstellungen, deren Wertansatz aufgrund der geänderten Bewertung von Verpflichtungen an sich gemindert werden müsste, ein Beibehaltungswahlrecht, soweit der Differenzbetrag bis spätestens zum 31. 12. 2024 wieder zugeführt werden müsste (hypothetischer Zu-

führungsbetrag). Voraussetzung für die Beibehaltung ist demnach, dass ein eigentlich aufzulösender Betrag künftig wieder zugeführt werden müsste. Das Beibehaltungswahlrecht umfasst nur denjenigen (Teil-)Betrag einer aufzulösenden Rückstellung, der bis zum 31. 12. 2024 wieder zugeführt werden müsste. Im Fall der Beibehaltung eines solchen Teilbetrags sind darüber hinausgehende Beträge erfolgswirksam aufzulösen. Bei Ansammlungsrückstellungen (z. B. Rückstellungen für Rekultivierungsverpflichtungen) umfasst der hypothetische Zuführungsbetrag neben Effekten aus der Aufzinsung auch Effekte aus der regulären Ansammlung der Rückstellung.

Zum Umstellungszeitpunkt muss im Zusammenhang mit der Neubewertung der Rückstellungen eine gesonderte Beurteilung erfolgen, ob und in welcher Höhe diese im Einzelfall überdotiert sind. An die grundsätzliche Feststellung der Überdotierung schließt sich die Notwendigkeit an, zu beurteilen, zu welchem Zeitpunkt die zum Umstellungszeitpunkt vorhandene Überdotierung durch (planmäßige) Zuführungen bzw. Erhöhungen die Überbewertung zum Umstellungszeitpunkt kompensieren werden.

Tz. 37

Die Beurteilung, ob eine Rückstellung nach den Voraussetzungen des Art. 67 Abs. 1 Satz 2 EGHGB beibehalten werden darf, erfolgt zu jedem Abschlussstichtag. Eine Auflösung ist insoweit erforderlich, als feststeht, dass der beibehaltene Wert bis spätestens zum 31. 12. 2024 nicht mehr erreicht werden wird. Bei der Beurteilung, ob der Differenzbetrag i. S. von Tz. 36 bis spätestens zum 31. 12. 2024 wieder zugeführt werden müsste, sind auch nach dem Abschlussstichtag eintretende wertbegründende Ereignisse zu berücksichtigen. Der aus der Auflösung resultierende Betrag ist erfolgswirksam zu erfassen.

Sofern sich nach dem Umstellungszeitpunkt in der Folgezeit herausstellt, dass – aus welchen Gründen auch immer – der zum 31. 12. 2009 angesetzte Betrag einer Rückstellung voraussichtlich auf Grundlage der ab 2010 gültigen Bewertungsregeln nicht mehr erreicht wird, ist der Auflösungsbetrag erfolgswirksam als außerordentlicher Ertrag (Art. 67 Abs. 7 EGHGB) zu erfassen.

Tz. 38

Bei der Beurteilung, ob und inwieweit der Differenzbetrag bis spätestens zum 31. 12. 2024 wieder zugeführt werden müsste, ist der Einzelbewertungsgrundsatz zu berücksichtigen.

› **Beispiel 31: (Teilweise) Beibehaltung einer überdotierten Verbindlichkeitsrückstellung**

Die Omega AG hat zum 31. 12. 2009 eine Verbindlichkeitsrückstellung mit 2.000.000 € bewertet. Künftige Preis- und Kostensteigerungen sind nicht zu erwarten. Der Betrag ist zum 31. 12. 2029 fällig. Zum 1. 1. 2010 muss die Omega AG die angesetzte Rückstellung abzinsen. Es ergibt sich zum 31. 12. 2009 – bei einem unterstellten Zinssatz von 3% – ein abgezinster Barwert der Verpflichtung i. H. von 1.107.000 €. Zum 31. 12. 2024 beträgt der rechnerische Barwert der Verpflichtung 1.725.000 €. Auf die Zeit zwischen dem 31. 12. 2024 und dem 31. 12. 2029 entfällt ein Zinsanteil von 275.000 €.

Wenn die Omega AG die überdotierte Verbindlichkeitsrückstellung beibehalten möchte, muss sie den Betrag von 275.000 € als außerordentlichen Ertrag erfolgswirksam erfassen, da dieser die „15-Jahre-Grenze“ übersteigt. Den Restbetrag von 1.725.000 € kann sie in der BilMoG-Eröffnungsbilanz zum 1. 1. 2010 stehen lassen. Dieser Betrag ist gesondert im Anhang anzugeben.

Auswirkungen auf latente Steuern: Auf die Differenz zwischen einem höheren Wertansatz in der Handelsbilanz als in der

Steuerbilanz sind unter Ausnutzung des Aktivierungswahlrechts aktive latente Steuern anzusetzen.

Tz. 39

Wird von dem Beibehaltungswahlrecht kein Gebrauch gemacht, sind die gesamten aus der Auflösung resultierenden Beträge unmittelbar in die Gewinnrücklagen einzustellen (Art. 67 Abs. 1 Satz 3 EGHGB; vgl. Tz. 9); eine teilweise Auflösung ist nur bei Aufwandsrückstellungen i. S. des § 249 Abs. 1 Satz 3, Abs. 2 HGB zulässig (Art. 67 Abs. 3 Satz 2 Hs. 2 EGHGB). Wird von dem Beibehaltungswahlrecht Gebrauch gemacht, ist der Betrag der Überdeckung im (Konzern-)Anhang anzugeben (Art. 67 Abs. 1 Satz 4 EGHGB). Die (Konzern-)Anhangangabe ist jährlich an den Stand der Überdeckung anzupassen.

› **Beispiel 32: Auflösung überdotierter Verbindlichkeitsrückstellungen**

Die Rückstellungen der Alpha AG werden zum 31. 12. 2009 mit einem Betrag i. H. von 2.150.000 € bewertet. Bei Anwendung der durch das BilMoG geänderten Vorschriften zur Rückstellungsbewertung zum 1. 1. 2010 ergibt sich ein anzusetzender Betrag i. H. von 1.850.000 €.

Da die Rückstellung der Alpha AG überdotiert ist, besteht die Möglichkeit, diese erfolgsneutral aufzulösen. Entscheidet sich die Alpha AG für die erfolgsneutrale Auflösung, so ist der aus einer Auflösung resultierende Betrag (300.000 €) in die Gewinnrücklagen einzustellen. Die Auflösung nur eines Teilbetrags ist nicht möglich.

Auswirkungen auf latente Steuern: Auf die Differenz zwischen dem Wertansatz in der Handelsbilanz und der Steuerbilanz sind latente Steuern anzusetzen.

› **Beispiel 33: (Teilweise) Auflösung von Aufwandsrückstellungen**

Die Rho AG hat für Zwecke der Generalüberholung von Maschine Typ A mit erwarteten Kosten i. H. von 1.400.000 € zum 31. 12. 2012 eine Rückstellung gebildet. Die Generalüberholung ist alle fünf Jahre vorgesehen und erfolgte letztmals im Jahr 2007. Zum 31. 12. 2009 beträgt die Rückstellung 560.000 €. Außerdem wurde im Jahr 2009 für Instandhaltungsmaßnahmen für die Maschine Typ B, die im Juni 2010 durchgeführt werden, eine Rückstellung i. H. von 30.000 € gebildet.

Zum Zeitpunkt der Umstellung auf die neuen Regelungen kann die Gesellschaft die Rückstellungen komplett oder sachverhaltsbezogen auflösen (erfolgswirksam: 280.000 € + 30.000 € aus 2009; erfolgsneutral: 280.000 € aus 2008), d. h. die Rho AG kann die für Maschine Typ A gebildete Rückstellung beibehalten und gleichzeitig die Rückstellung für Maschine Typ B auflösen.

Auswirkungen auf latente Steuern: Wurde bei der Bildung der Rückstellung das Aktivierungswahlrecht für latente Steuern genutzt (in der Steuerbilanz ist die Bildung dieser Aufwandsrückstellung nicht erlaubt), so sind die latenten Steuern analog zur Vorgehensweise bei der Rückstellungsauflösung erfolgsneutral bzw. -wirksam aufzulösen. Wurden keine aktiven latenten Steuern angesetzt, sind diese im Zusammenhang mit der Erstanwendung des § 274 HGB n. F. i. V. mit Art. 67 Abs. 6 EGHGB zunächst erfolgsneutral zu bilden, sofern vom Ansatzwahlrecht Gebrauch gemacht wird. In Abhängigkeit der Beibehaltung bzw. Auflösung der Rückstellung sind im Folgenden die latenten Steuern beizubehalten oder aufzulösen.

Tz. 40

Erhöht sich aufgrund der geänderten Bewertung von Verpflichtungen der Wertansatz der hierfür zu bildenden Rückstellung, ist der erforderliche Zuführungsbetrag – in Übereinstimmung mit der grundsätzlichen Vorschrift zur Erfassung von Umbewertungsdifferenzen (vgl. Tz. 6) – sofort aufwandswirksam zu erfassen. Eine Ausnahme hiervon besteht allein für Pensionsrückstellungen (Möglichkeit der Ansammlung, vgl. Tz. 41).

› Beispiel 34: Erhöhung einer unterdotierten Rückstellung

Die Beta KG schätzt die ungewisse Verbindlichkeit zur Beseitigung produktionsbedingter Kontaminationsschäden auf 200.000 € zum 31. 12. 2009. Wegen der angespannten Wirtschaftslage ist mit Kosten- und Preissteigerungen i. H. von 3,5% zu rechnen, die bisher nicht erfasst wurden.

Zum 1. 1. 2010 sind die neuen Vorschriften zur Rückstellungsbewertung zu berücksichtigen. Durch den nun verpflichtenden Einbezug der Kosten- und Preissteigerungen erhöht sich die Rückstellung um 7.000 €. Diese sind sofort in voller Höhe erfolgswirksam im „außerordentlichen Aufwand“ zu erfassen.

Auswirkungen auf latente Steuern: Da Kostensteigerungen in der Steuerbilanz nicht berücksichtigt werden dürfen, ist die Erfassung aktiver latenter Steuern zu beachten.

Die zum 31. 12. 2009 ausgewiesenen und weiterhin zulässigen Rückstellungen sind grds. auf Grundlage der geänderten Bewertungsregelungen des § 253 HGB neu zu bewerten. Sich hieraus ergebende Differenzen sind erfolgswirksam als außerordentlicher Aufwand bzw. Ertrag auszuweisen. Eine Ausnahme von der grds. unmittelbaren Ergebniswirkung des sich zum Umstellungszeitpunkt ergebenden Differenzbetrags ergibt sich zum einen hinsichtlich der Beibehaltung überdotierter Rückstellungen unter bestimmten Umständen sowie zum anderen hinsichtlich der Aufwandserfassung unterdotierter Pensionsrückstellungen.

4. Besonderheiten bei Pensionsrückstellungen

a) Ermittlung des Zuführungsbetrags

Tz. 41

Aufgrund der neuen Bewertungsvorgaben des § 253 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 HGB für Rückstellungen (Bewertung zum laufzeitäquivalent abgezinsten Erfüllungsbetrag der zugrunde liegenden Verpflichtung) wird der nach dem HGB i. d. F. des BilMoG für Pensionsverpflichtungen zu passivierende Rückstellungsbetrag regelmäßig höher sein als nach bisherigem Recht. Nach Art. 67 Abs. 1 Satz 1 EGHGB steht es dem Bilanzierenden frei, den aus der Umbewertung resultierenden Unterdeckungsbetrag nicht im Umstellungsjahr in einer Summe den Rückstellungen für laufende Pensionen oder Anwartschaften auf Pensionen zuzuführen, sondern bis spätestens zum 31. 12. 2024 in jedem Geschäftsjahr zu mindestens einem Fünftel anzusammeln.

Tz. 42

Der erforderliche Zuführungsbetrag ist der Differenzbetrag zwischen dem (grds.) zurückzustellenden Betrag nach dem alten und nach dem neuen Recht. Er ist insgesamt, d. h. auf den gesamten Posten bezogen (Gesamtbetrachtung), und nur einmal auf den Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung der neuen Vorschriften zu berechnen und anschließend anzusammeln. Die Ermittlung des Zuführungsbetrags erfolgt zweckmäßigerweise auf den Beginn des ersten nach dem 31. 12. 2009 beginnenden Geschäftsjahres (im Regelfall demnach zum 1. 1. 2010). Anderenfalls, d. h. im Fall einer Ermittlung erst auf den Abschlussstichtag des Jahres der Erstanwendung des HGB i. d. F. des BilMoG (im Regelfall zum 31. 12. 2010), wäre vom so ermittelten Differenzbetrag der Betrag abzuziehen, der regulär der Pensionsrückstellung für das betreffende Jahr zuzuführen ist.

› Beispiel 35: Ermittlung des Unterschiedsbetrags aus der Neubewertung der Pensionsrückstellungen zum 1. 1. 2010

Die Gamma AG ermittelt zum Umstellungszeitpunkt (1. 1. 2010) den erforderlichen Zuführungsbetrag zu den Rückstellungen. Der Erfüllungsbetrag der Pensionsrückstellung beträgt unter Anwendung der Regelungen des § 253 Abs. 1 Satz 2 i. V. mit Abs. 2 HGB 2.300.000 €. Das bedeutet, dass die bisherige Pensionsrückstellung i. H. von 2.000.000 € zum 1. 1. 2010 um 300.000 € unterdotiert ist.

Dieser Zuführungsbetrag muss nicht in voller Höhe bereits im Umstellungsjahr zugeschrieben werden, sondern kann bis spätestens zum 31. 12. 2024 in jedem Jahr zu mindestens einem Fünftel (20.000 €) angesammelt werden. Es steht der Gamma AG frei, Beträge zwischen 20.000 € und 300.000 € in beliebiger Höhe bis zur vollständigen Verrechnung der 300.000 € zuzuführen. Die Erfassung der Anpassungsbeträge hat jeweils als außerordentlicher Aufwand zu erfolgen.

Auswirkungen auf latente Steuern: Der höhere Wertansatz in der Handelsbilanz führt grds. zum Ansatz aktiver latenter Steuern.

› Beispiel 36: Ermittlung des Unterschiedsbetrags aus der Neubewertung der Pensionsrückstellungen zum 31. 12. 2010

Die Tau AG ermittelt den erforderlichen Anpassungsbetrag zu den Pensionsrückstellungen auf den Abschlussstichtag 31. 12. 2010. Der Erfüllungsbetrag der Pensionsrückstellung beträgt unter Anwendung der Regelungen des § 253 Abs. 1 Satz 2 i. V. mit Abs. 2 HGB 3.550.000 €. Die bisherige Pensionsrückstellung zum 31. 12. 2009 weist einen Wert von 3.050.000 € auf. Der reguläre nach den Regelungen des § 253 Abs. 1 Satz 2 i. V. mit Abs. 2 HGB ermittelte Zuführungsbetrag für das Jahr 2010 beträgt 160.000 €.

Die Rückstellung ist folglich zum 31. 12. 2010 um 500.000 € unterdotiert. Diese Unterdotierung ist jedoch auf den Anpassungsbetrag i. S. von Art. 67 Abs. 1 EGHGB und den regulären Zuführungsbetrag für das Jahr 2010 aufzuteilen. Somit ist der auf bis zu 15 Jahre zu verteilende Zuführungsbetrag um den regulären Zuführungsbetrag zu kürzen. Er beträgt mithin 340.000 € (= 500.000 € ./. 160.000 €). Dieser Betrag ist in jedem folgenden Jahr bis spätestens zum 31. 12. 2024 zu mindestens einem Fünftel (22.667 €) anzusammeln.

Auswirkungen auf latente Steuern: Mit der Zuführung der Pensionsrückstellungen sind gleichzeitig aktive latente Steuern (unter Ausnutzung der Ansatzwahlrechts) zu aktivieren.

b) Verteilung der Rückstellungszuführungen im Übergangszeitraum

Tz. 43

Soll der Zuführungsbetrag über den Höchstzeitraum von 15 Jahren gleichmäßig verteilt werden, ist zu jedem Abschlussstichtag dieses Anpassungszeitraums die sich aus der Rückstellungsbilanzierung nach §§ 249 Abs. 1 Satz 1, 253 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 HGB i. d. F. des BilMoG ergebende Veränderung des Buchwerts der Pensionsrückstellung um ein Fünftel des Zuführungsbetrags nach Art. 67 Abs. 1 Satz 1 EGHGB zu erhöhen. Die erfolgswirksame Verteilung dieses Zuführungsbetrags endet, sobald zu einem Abschlussstichtag innerhalb des Anpassungszeitraums bis zum Jahr 2024 der Rückstellungsbuchwert nach § 253 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 HGB erreicht ist.

Tz. 44

Die Ansammlung des Betrags der Zuführung zu den Rückstellungen für laufende Pensionen oder Anwartschaften auf Pensionen muss bis spätestens zum 31. 12. 2024 in jedem Geschäftsjahr zu mindestens

einem Fünftel vollständig erfolgt sein (Art. 67 Abs. 1 Satz 1 EGHGB). Demnach ist eine (schnellere) Ansammlung über einen kürzeren Zeitraum möglich. Die Ansammlung des Zuführungsbetrags muss nicht einem im Voraus festgelegten Plan folgen. Vielmehr dürfen die zu erfassenden Jahresraten in den Grenzen der genannten Übergangsvorschrift jährlich frei festgelegt werden.

Aus der Möglichkeit, einen sich ergebenden Anpassungsbetrag aus der Neubewertung der Pensionsrückstellungen über bis zu 15 Jahre anzusammeln, ergeben sich für den Bilanzierenden weitreichende bilanzpolitische Möglichkeiten. Es steht ihm frei, in jedem Jahr, beginnend mit dem Umstellungsjahr 2010, einen willkürlichen, zwischen $\frac{1}{15}$ und $\frac{1}{1}$ des Anpassungsbetrags liegenden Betrags aufwandswirksam zu erfassen. Das Jahresergebnis lässt sich vor diesem Hintergrund in den ersten Jahren nach der Umstellung und unter Beachtung des Mindestzuführungsbetrags von $\frac{1}{15}$ nahezu beliebig gestalten.

Tz. 45

Die auf dem Wahlrecht des Art. 67 Abs. 1 Satz 1 EGHGB basierenden rätierlich angesammelten Zuführungsbeträge werden jeweils erfolgswirksam erfasst. Sie sind in der GuV gesondert unter dem Posten „Außerordentliche Aufwendungen“ anzugeben (vgl. Art. 67 Abs. 7 EGHGB).

Aus Art. 67 Abs. 7 EGHGB ergibt sich, dass der im jeweiligen Jahr als Aufwand erfasste Anpassungsbetrag als außerordentlicher Aufwand auszuweisen ist. Daneben ist der reguläre Zuführungsbetrag als Personalaufwand bzw. Zinsaufwand zu erfassen. § 277 Abs. 5 HGB fordert künftig, dass der Zinsaufwand gesondert auszuweisen ist. Demnach muss der in einem Jahr erfasste Zuführungsbetrag zu den Pensionsrückstellungen auf bis zu drei GuV-Positionen aufgeteilt werden.

› Beispiel 37: Erhöhte Passivierung von Pensionsrückstellungen

Die Delta AG weist zum 31. 12. 2009 Pensionsrückstellungen i. H. von 3.000.000 € aus. Aus der Neubewertung nach den Regelungen des BilMoG entsteht eine Erhöhung der Rückstellung um 50%. Dieser Betrag wurde zum 1. 1. 2010 ermittelt. Das Unternehmen hat nunmehr folgende Möglichkeiten:

- Zuführung des gesamten Betrags von 1.500.000 € als außerordentlicher Aufwand im Jahr 2010 (konservative Bilanzpolitik),
- Zuführung von 100.000 € p. a. als außerordentlicher Aufwand (ein Fünftel) in den Jahren 2010 bis 2024 (progressive Bilanzpolitik),
- Zuführung höherer Beträge als 100.000 € p. a. als außerordentlicher Aufwand ab dem Jahr 2010 (in nicht zwingend jeweils gleicher Höhe).

Zusätzlich ergibt sich für das Jahr 2010 eine planmäßige Zuführung i. H. von 200.000 €. Hiervon entfallen 138.000 € auf den Zinsanteil.

Das Unternehmen entscheidet sich, den Anpassungsbetrag gleichmäßig über die nächsten 15 Jahre zuzuführen. In der Erfolgsrechnung ergibt sich für 2010 damit folgender Ausweis:

außerordentlicher Aufwand	100.000 €
Pensionsaufwand	62.000 €
Zinsaufwand	138.000 €

Gleichzeitig erfolgt der Bilanzansatz der Pensionsrückstellungen zum 31. 12. 2010 (ohne Berücksichtigung eventueller

Pensionszahlungen) i. H. von 3.300.000 €. Im Anhang ist der noch nicht berücksichtigte Unterschiedsbetrag aus der Neubewertung der Pensionsrückstellungen mit 1.400.000 € anzugeben.

Auswirkungen auf latente Steuern: Der höhere Wertansatz in der Handelsbilanz führt grds. zum Ansatz aktiver latenter Steuern.

c) Gesamtbetrachtung bei der Beibehaltung bisheriger Beträge

Tz. 46

Aufgrund der geänderten Rückstellungsbewertung kann eine Auflösung der Rückstellungen für laufende Pensionen oder Anwartschaften auf Pensionen erforderlich sein (seltener Fall der Überdeckung). Für diesen Fall erlaubt Art. 67 Abs. 1 Satz 2 EGHGB die Beibehaltung der Rückstellungen, soweit Zuführungen i. H. der an sich erforderlichen Auflösung bis spätestens zum 31. 12. 2024 erforderlich wären (vgl. Tz. 36). Für die Beurteilung, ob der Differenzbetrag bis spätestens zum 31. 12. 2024 wieder zugeführt werden müsste, ist eine Gesamtbetrachtung anzustellen. Demnach müssen sich Auflösung und spätere Zuführung nicht auf dieselbe einzelne Verpflichtung oder dieselbe Gruppe von Verpflichtungen beziehen. Tz. 37 gilt entsprechend.

Tz. 47

Bei der Beurteilung, ob und inwieweit der Differenzbetrag bis spätestens zum 31. 12. 2024 wieder zugeführt werden müsste, ist nicht allein auf bereits bestehende Verpflichtungen abzustellen, da der Wortlaut des Art. 67 Abs. 1 Satz 2 EGHGB die Berücksichtigung künftiger Versorgungszusagen nicht ausschließt.

› Beispiel 38: Beibehaltung überdotierter Pensionsrückstellungen

Die Epsilon GmbH hat ihre Pensionsrückstellungen bisher mit einem Zinssatz von 4,0% abgezinst. Zum 1. 1. 2010 beträgt der anzuwendende Zinssatz 5,25%. Aus der Neubewertung der Rückstellungen, die zum 31. 12. 2009 einen Buchwert von 8.300.000 € haben, ergibt sich ein Überdotierungseffekt i. H. von 3.100.000 €, von dem ein Betrag von 2.500.000 € voraussichtlich bis zum 31. 12. 2024 wieder zugeführt werden muss. Die Epsilon GmbH kann diesen Anteil der Überdotierung beibehalten. Darüber hinaus muss sie den Anteil von 600.000 € erfolgswirksam als außerordentlichen Ertrag zum 1. 1. 2010 erfassen.

Auswirkungen auf latente Steuern: Wurde bei der Bildung der Rückstellung das Aktivierungswahlrecht für latente Steuern genutzt, so sind die latenten Steuern analog zur Vorgehensweise bei der Rückstellungsauflösung erfolgswirksam aufzulösen. Würden keine aktiven latenten Steuern angesetzt, sind diese im Zusammenhang mit der Erstanwendung des § 274 HGB n. F. i. V. mit Art. 67 Abs. 6 EGHGB zunächst erfolgsneutral zu bilden, sofern vom Ansatzwahlrecht Gebrauch gemacht wird. In Abhängigkeit der Beibehaltung bzw. Auflösung der Rückstellung sind im Folgenden die latenten Steuern beizubehalten oder erfolgswirksam aufzulösen.

Für den möglichen Fall der Überdotierung einer Pensionsrückstellung zum Umstellungszeitpunkt sind auch die künftigen werterhöhenden Faktoren zu berücksichtigen, wenn diese dazu führen, dass die Rückstellung bis spätestens zum 31. 12. 2024 wieder in der zum 1. 1. 2010 vorliegenden Höhe zugeführt werden müsste. Demnach sind auch voraussichtliche künftige Pensionszusagen, Renten- und Gehaltserhöhungen in der Zukunft sowie weitere bewertungsrelevante Faktoren zu berücksichtigen.

› **Beispiel 39: Berücksichtigung künftiger Zuführungsbeträge bei der Beurteilung der Überdotierung**

Die Kappa AG hat in der Vergangenheit, letztmals zum 31. 12. 2009, ihre Pensionsrückstellungen mit 4% abgezinst. Aufgrund der Neubewertung der Pensionsrückstellungen zum 1. 1. 2010 ergibt sich für die Kappa AG eine Überdotierung der Rückstellungen von 10.000.000 €. Auf Grundlage der versicherungsmathematischen Annahmen sowie der voraussichtlichen künftigen Zusagen wird ein Zuführungsbetrag von 1.000.000 € p. a. in den kommenden Jahren erwartet. In diesem Fall muss keine Auflösung der Rückstellungen erfolgen.

Auswirkungen auf latente Steuern: Auf Basis der Wertansätze zum 31. 12. 2009 sind im Zusammenhang mit der Erstanwendung des § 274 HGB n. F. i. V. mit Art. 67 Abs. 6 EGHGB aktive latente Steuern erfolgsneutral zu bilden, sofern vom Ansatzwahlrecht Gebrauch gemacht wird.

d) Rückstellungsbetrag nach Saldierung mit Deckungsvermögen

Tz. 48

Pensionsrückstellungen sind gem. § 246 Abs. 2 Satz 2 Hs. 1 HGB mit vorhandenem Deckungsvermögen zu saldieren. Im Fall einer solchen Saldierung beziehen sich die Übergangsvorschriften zu den Pensionsrückstellungen (Art. 67 Abs. 1 EGHGB) auf den aufgrund der neuen Bewertungsvorschriften für Altersversorgungsverpflichtungen (§ 253 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 HGB) insgesamt den Pensionsrückstellungen zuzuführenden Betrag abzüglich des Betrags, um den der Wertansatz des Deckungsvermögens aufgrund der Zeitwertbewertung nach neuem Recht (§ 253 Abs. 1 Satz 4 HGB) dessen letzten Buchwert nach altem Recht übersteigt (unrealisierter Ertrag aus Höherbewertung).

› **Beispiel 40: Ermittlung des Unterschiedsbetrags aus der Neubewertung der Pensionsrückstellungen**

Die Zeta AG ermittelt zum Umstellungszeitpunkt den zuzuführenden Unterschiedsbetrag zu den Rückstellungen. Der Erfüllungsbetrag der Pensionsrückstellung beträgt 2.300.000 €. Das bedeutet, dass die bisherige Pensionsrückstellung i. H. von 2.000.000 € zum 1. 1. 2010 um 300.000 € unterdotiert ist. Die zu verrechnenden Vermögensgegenstände nach § 246 Abs. 2 HGB weisen zum 31. 12. 2009 einen Buchwert von 1.900.000 € auf. Der entsprechende Zeitwert beträgt 2.075.000 €. Die entsprechende Höherbewertung beträgt somit 175.000 €.

Der über bis zu 15 Jahre zu verteilende Unterschiedsbetrag beträgt im vorliegenden Fall 125.000 € (= 300.000 € ./ 175.000 €). In der Bilanz der Zeta AG sind zum 1. 1. 2010 zudem Pensionsverpflichtungen i. H. von 100.000 € (2.000.000 € ./ 1.900.000 €) auszuweisen. Der Anpassungsbetrag von 125.000 € ist über 15 Jahre aufwandswirksam als außerordentlicher Aufwand zuzuführen.

Auswirkungen auf latente Steuern: Zum 1. 1. 2010 ist keine Abgrenzung latenter Steuern erforderlich. Mit der Zuführung der Pensionsrückstellungen sind gleichzeitig aktive latente Steuern (unter Ausnutzung des Ansatzwahlrechts) zu aktivieren.

Durch die Berücksichtigung der unrealisierten Gewinne aus der Zeitwertbewertung zum Umstellungszeitpunkt bei der Ermittlung des Zuführungsbetrags wird vermieden, dass zum Umstellungszeitpunkt zunächst ein hoher Ertrag aus der Anpassung der Buchwerte des Deckungsvermögens an den Zeitwert ausgewiesen wird, dem künftig ein entsprechend höherer laufender An-

passungsbetrag gegenüber steht. Die Saldierung der unrealisierten Gewinne aus dem Deckungsvermögen mit dem Anpassungsbetrag führt im Ergebnis zu einer ratierlichen, sich über den Zuführungszeitraum realisierenden Erfassung der unrealisierten Gewinne aus dem Deckungsvermögen zum Umstellungszeitpunkt.

5. Bewertungseinheiten

Tz. 49

Werden Vermögensgegenstände, Schulden, schwebende Geschäfte oder mit hoher Wahrscheinlichkeit erwartete Transaktionen zum Ausgleich gegenläufiger Wertänderungen oder Zahlungsströme aus dem Eintritt vergleichbarer Risiken mit Finanzinstrumenten zu einer Bewertungseinheit zusammengefasst (Bewertungseinheit gem. § 254 HGB), sind §§ 249 Abs. 1, 252 Abs. 1 Nr. 3 und 4, 253 Abs. 1 und 256a HGB in dem Umfang und für den Zeitraum nicht anzuwenden, in dem die gegenläufigen Wertänderungen oder Zahlungsströme sich ausgleichen (§ 254 Satz 1 HGB). Wurden vor Inkrafttreten des BilMoG trotz Absicherung eines Grundgeschäfts Drohverlustrückstellungen gebildet, ist die erfolgswirksame Auflösung der Rückstellungen mit der Begründung einer nachträglichen Dokumentation der Sicherungsbeziehung i. S. des § 254 HGB nicht möglich. Entsprechendes gilt für ggf. vorgenommene außerplanmäßige Abschreibungen.

› **Beispiel 41: Keine rückwirkende Bildung von Bewertungseinheiten**

Aus einem bestehenden Liefervertrag im Jahr 2009 mit einem US-amerikanischen Kunden erwartet die Chi AG aufgrund der enormen Wechselkursschwankungen insgesamt einen Verlust, weshalb im Abschluss zum 31. 12. 2009 Drohverlustrückstellungen i. H. von 15.000 € gebildet wurden. Die Chi AG hat parallel zu dem Liefervertrag ein Devisentermingeschäft abgeschlossen, um sich gegen derartige Risiken abzusichern; die Sicherungsbeziehung wurde aber bisher nicht bilanziell abgebildet.

Im Jahr 2010 ist keine Auflösung der gebildeten Rückstellung mit der Begründung einer nachträglichen Dokumentation der Sicherungsbeziehung möglich. Die Drohverlustrückstellung muss beibehalten werden.

Mit der expliziten Regelung zur bilanziellen Behandlung nach § 254 HGB schreibt der Gesetzgeber die bislang übliche Bilanzierungs- und Bewertungspraxis fest. Vor diesem Hintergrund schließt die Stellungnahme des IDW folgerichtig eine allein auf das BilMoG rekurrierende Neueinschätzung in der Vergangenheit bereits bestehender Sicherungsbeziehungen aus.

6. Eigene Anteile

Tz. 50

Aufgrund der Neufassung des § 272 HGB ist nach dem Erwerb eigener Anteile ein aktivischer Ausweis der erworbenen Anteile mit korrespondierendem Ausweis einer Rücklage für eigene Anteile – unabhängig vom Zweck des Erwerbs – nicht mehr zulässig. Dementsprechend ist der Ausweis von im Übergangszeitpunkt gehaltenen eigenen Anteilen beim Übergang auf das neue Recht an § 272 Abs. 1a HGB anzupassen. Hierfür ist die Rücklage für eigene Anteile aufzulösen und der frei werdende Betrag einer frei verfügbaren Rücklage zuzuführen. Zudem ist das gezeichnete Kapital um den Nennbetrag oder, falls ein solcher nicht vorhanden ist, den rechnerischen Nennwert der eigenen Anteile zu reduzieren. Ein darüber hinausgehender Betrag ist gegen frei verfügbare Rücklagen zu verrechnen.

Damit einhergehend sind die eigenen Anteile auszubuchen.

› Beispiel 42: Bilanzierung eigener Anteile

Die Theta AG hat im November 2009 zum Zweck der Ausgabe an die Belegschaft 10.000 eigene Aktien mit einem Nennwert von je 5 € zu je 20 € erworben. Die Ausgabe an die Mitarbeiter soll ab dem Jahr 2013 erfolgen. Die Berücksichtigung von Anschaffungsnebenkosten wird vernachlässigt.

Da die erworbenen Aktien zur Ausgabe an Mitarbeiter vorgesehen waren, wurden die eigenen Anteile zu Anschaffungskosten i. H. von 200.000 € (= 10.000 € × 20 €) auf der Aktivseite der Bilanz zum 31. 12. 2009 aktiviert. In gleicher Höhe wurde eine Rücklage für eigene Anteile gebildet. Dies ist nach der neuen Vorschrift nicht mehr zulässig. Daher ist der Ausweis der im Übergangszeitpunkt gehaltenen eigenen Anteile beim Übergang auf das BilMoG anzupassen. Hierzu wird die Rücklage für eigene Anteile (200.000 €) aufgelöst und der Betrag in die frei verfügbaren Rücklagen eingestellt. Außerdem sind das gezeichnete Kapital um den Nennbetrag (5 €) der Aktien zu kürzen (50.000 €) und der darüber hinausgehende Betrag mit den frei verfügbaren Rücklagen zu verrechnen (150.000 €). Damit einhergehend sind die aktivierten eigenen Anteile auszubuchen. Im Ergebnis mindert sich das Eigenkapital der Theta AG durch den Ausweis der eigenen Anteile um 200.000 €.

Tz. 51

Im Gegensatz zur vor Inkrafttreten des BilMoG geltenden Rechtslage dürfen Anschaffungsnebenkosten, die beim Erwerb eigener Anteile anfallen, nicht mehr aktiviert werden (§ 272 Abs. 1a Satz 3 HGB). Im Hinblick auf die regelmäßig gegebene Unwesentlichkeit der Beträge ist es sachgerecht, nach altem Recht aktivierte Anschaffungsnebenkosten beim Übergang auf die Bilanzierung von eigenen Anteilen nach dem HGB i. d. F. des BilMoG erfolgsneutral gegen frei verfügbare Rücklagen auszubuchen.

In der Vergangenheit erfolgte die Aktivierung der eigenen Anteile mit den Anschaffungskosten zuzüglich angefallener Nebenkosten. Im Zuge der Umstellung auf die neuen Ausweisvorschriften sind aktivierte Nebenkosten mit den frei verfügbaren Rücklagen zu verrechnen. Bei künftigen Erwerben von eigenen Anteilen sind die anfallenden Nebenkosten als laufender Aufwand der Periode zu erfassen.

7. Latente Steuern

Tz. 52

Nach Art. 67 Abs. 6 Satz 1 EGHGB sind Aufwendungen oder Erträge aus der erstmaligen Anwendung des § 274 HGB i. d. F. des BilMoG unmittelbar mit den Gewinnrücklagen zu verrechnen oder den Gewinnrücklagen hinzuzurechnen. Zur Ermittlung dieses Anpassungsbetrags ist die Neufassung des § 274 HGB auf die Wertansätze der Vermögensgegenstände und Schulden anzuwenden, wie sie sich aus der Bilanz zum Ende des Geschäftsjahres vor der erstmaligen Anwendung des BilMoG ergeben (i. d. R. zum 31. 12. 2009). Der Anpassungsbetrag nach Art. 67 Abs. 6 Satz 1 EGHGB entspricht der Differenz zwischen dem letztgenannten Betrag und dem bisherigen Wertansatz für latente Steuern. Bei der erstmaligen Anwendung der Neufassung des § 274 HGB ist der Bilanzierende in Bezug auf die Aktivierung latenter Steuern nicht an seine bisherige Ausübung des Ansatzwahlrechts gebunden. Auch die Anpassungsbeträge, die sich aus einer geänderten Ausübung des Ansatzwahlrechts ergeben, sind im Rahmen des Art. 67 Abs. 6 Satz 1 EGHGB erfolgsneutral zu behandeln.

› Beispiel 43: Beispiele für den Ansatz latenter Steuern im Übergangszeitpunkt

Die Iota AG hat im Jahresabschluss zum 31. 12. 2009 verschiedene Sachverhalte abgebildet, auf die in der Vergangen-

heit keine aktiven latenten Steuern abgegrenzt worden sind. Zum 1. 1. 2010 ergibt sich die grundsätzliche Abgrenzung latenter Steuern u. a. auf folgende temporäre Sachverhalte:

1. Aktive latente Steuern sind anzusetzen für
 - Pensionsrückstellungen, sofern der Wert in der Handelsbilanz den Wert der Steuerbilanz übersteigt,
 - beibehaltene, steuerlich nicht anerkannte Aufwandsrückstellungen,
 - fortgeführte niedrigere Werte von Vermögensgegenständen aufgrund Verlustantizipation,
 - aufgelöste aktive Rechnungsabgrenzungsposten i. S. des § 250 Abs. 1 Satz 2 HGB a. F., da in der Steuerbilanz eine Ansatzpflicht besteht,
 - diskontierte Rückstellungen, sofern der Zinssatz in der Handelsbilanz geringer ist als der steuerrechtliche Zinssatz i. H. von 5,5%.
2. Passive latente Steuern sind anzusetzen für
 - aktivierte selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände,
 - Geschäfts- oder Firmenwerte, deren Nutzungsdauer 15 Jahre übersteigt,
 - aufgelöste Sonderposten mit Rücklageanteil, sofern ein Ansatz einer entsprechenden Rücklage in der Steuerbilanz vorliegt,
 - zum beizulegenden Zeitwert bewertetes Planvermögen.

Sofern die Iota AG mit der Nutzung steuerlicher Verlustvorträge in den kommenden fünf Jahren rechnet sind die hieraus resultierenden aktiven latenten Steuern gesondert zu ermitteln.

› Beispiel 44: Ansatz aktiver latenter Steuern zum 1. 1. 2010 aus Verlustvorträgen

Die Chi AG verfügt zum 31. 12. 2009 aus Vorjahren über steuerliche Verlustvorträge i. H. von 8.000.000 €, die voraussichtlich über die nächsten vier Jahre mit je 2.000.000 € pro Jahr nutzbar sein werden. Für das Jahr 2010 konnte ein steuerlicher Verlustvortrag von 2.000.000 € tatsächlich genutzt werden. Der kumulierte Ertragsteuersatz beträgt 30%.

Die Chi AG kann unter Anwendung des Aktivierungswahlrechts aktive latente Steuern auf Verlustvorträge in die Berechnung und den Ansatz eines sich insgesamt ergebenden aktivischen Überhangs einbeziehen. Zum 31. 12. 2009 liegen 8.000.000 € steuerliche Verlustvorträge vor, die in den kommenden vier Jahren voraussichtlich genutzt werden. Damit hat die Berücksichtigung von 2.400.000 € als aktive latente Steuern zu erfolgen. Der entsprechende Betrag ist zum 1. 1. 2010 gegen die Gewinnrücklagen einzubuchen. Im Jahr 2010 nutzt die Apollo AG erwartungsgemäß 2.000.000 € der steuerlichen Verlustvorträge. Die zum 1. 1. 2010 gebildeten aktiven latenten Steuern sind demzufolge anteilig aufzulösen. Ein entsprechender Steueraufwand ist erfolgswirksam zu erfassen.

Die erstmalige Anwendung der Neuregelungen zur Steuerabgrenzung setzt eine zweistufige Vorgehensweise voraus:

1. Im ersten Schritt sind alle temporären Differenzen (sowie ggf. bestehende und mit hinreichender Sicherheit in den kommenden fünf Jahren nutzbare steuerliche Verlustvorträge) auf Grundlage der zum 31. 12. 2009 bestehenden Werte zu ermitteln. Als Vergleichsbasis dienen die im handelsrechtlichen Jahresabschluss zum 31. 12. 2009 ausgewiesenen Werte sowie die korrespondierenden Steuerwerte.

2. In einem zweiten Schritt müssen gesondert die Effekte beachtet werden, die sich unmittelbar aus der Umstellung der handelsrechtlichen Wertansätze auf die abgegrenzten oder abzugrenzenden latenten Steuern ergeben.

Im Ergebnis kann die vorstehende Vorgehensweise dazu führen, dass zunächst latente Steuern anzusetzen und unmittelbar danach wieder aufzulösen sind.

› **Beispiel 45: Ansatz und Auflösung latenter Steuern zum Umstellungszeitpunkt**

Die Lambda GmbH hat zum 31. 12. 2009 steuerlich nicht anerkannte Aufwandsrückstellungen i. H. von 200.000 € passiviert. Der kumulierte Ertragsteuersatz der Gesellschaft beträgt 30%. Die Rückstellung wurde zu gleichen Teilen im Jahr 2008 und im Jahr 2009 zugeführt. Die Lambda GmbH beabsichtigt, die Rückstellungen zum 1. 1. 2010 aufzulösen.

Für die Abgrenzung latenter Steuern ergibt sich Folgendes:

1. Erfolgsneutraler Ansatz aktiver latenter Steuern i. H. von 60.000 € zugunsten der Gewinnrücklagen.
2. Auflösung der aktiven latenten Steuern i. H. von 30.000 € erfolgswirksam (entsprechend der erfolgswirksamen Auflösung der im Jahr 2009 gebildeten Rückstellungen) und i. H. von 30.000 € erfolgsneutral (entsprechend dem mit den Gewinnrücklagen verrechneten Zuführungsbetrag zu den Rückstellungen aus dem Jahr 2008).

Tz. 53

In einem nächsten Schritt sind die latenten Steuern zu ermitteln, die sich aus der Anpassung der Buchwerte der Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten an die durch das BilMoG geänderten Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften ergeben. Diese Beträge werden auf den Beginn des Geschäftsjahrs des Übergangs auf das HGB i. d. F. des BilMoG ermittelt (im Regelfall auf den 1. 1. 2010).

Werden Beträge nach Art. 67 Abs. 1 Satz 3 (Auflösung überdotierter Rückstellungen), Abs. 3 Satz 2 (Auflösung bestimmter Aufwandsrückstellungen, eines Sonderpostens mit Rücklageanteil oder bestimmter Rechnungsabgrenzungsposten) oder nach Abs. 4 Satz 2 EGHGB (Rückgängigmachung bestimmter niedrigerer Wertansätze) unmittelbar in die Gewinnrücklagen eingestellt, sind daraus resultierende latente Steueraufwendungen und -erträge ebenfalls unmittelbar in die Gewinnrücklagen einzustellen bzw. mit den Gewinnrücklagen zu verrechnen (Art. 67 Abs. 6 Satz 2 EGHGB). Entsteht bspw. aufgrund der Auflösung einer nach dem HGB i. d. F. des BilMoG nicht mehr zulässigen Aufwandsrückstellung ein Aufwand aus der Verminderung aktiver latenter Steuern, ist dieser erfolgsneutral mit den Gewinnrücklagen zu verrechnen. Dies gilt unabhängig von der Ausübung oder Nichtausübung des Wahlrechts zum unsaldierten Ausweis der latenten Steuern gem. § 274 Abs. 1 Satz 3 HGB, da dieses Ausweiswahlrecht den in der GuV ausgewiesenen latenten Steueraufwand oder -ertrag nicht beeinflusst.

Werden Anpassungen an das BilMoG demgegenüber erfolgswirksam vorgenommen, so sind auch die daraus resultierenden latenten Steueraufwendungen und -erträge erfolgswirksam zu berücksichtigen (Umkehrschluss aus Art. 67 Abs. 6 Satz 2 EGHGB). Dies gilt z. B. für latente Steuern auf Zuführungen zu den Pensionsrückstellungen und auf die Zuschreibung von Deckungsvermögen auf den beizulegenden Zeitwert.

› **Beispiel 46: Auflösung eines Sonderpostens mit Rücklageanteil**

Die Alpha GmbH hat nach der Veräußerung einer Lagerhalle i. H. des erzielten Veräußerungsgewinns im Jahr 2009

einen Sonderposten mit Rücklageanteil entsprechend der steuerlichen Rücklage nach § 6b EStG i. H. von 500.000 € gebildet. Der kumulierte Ertragsteuersatz beträgt 30%.

Wird der Sonderposten im Zeitpunkt der Umstellung auf das BilMoG aufgelöst, so kommt es zu einem Auseinanderfallen der handels- und steuerrechtlichen Wertansätze. Auf die Differenz zwischen Handels- und Steuerbilanz i. H. von 500.000 € sind passive latente Steuern i. H. von 150.000 € (30% × 500.000 €) zu bilden. Da die Auflösung des Sonderpostens erfolgsneutral erfolgt, werden auch die passiven latenten Steuern durch Verrechnung mit den Gewinnrücklagen gebildet.

› **Beispiel 47: Auflösung von Aufwendungen für Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs**

Die Xi AG hat im Jahr 2009 im Vorfeld einer wesentlichen Kapazitätsausweitung Marktforschungsaktivitäten durchführen lassen. Die Kosten hierfür betragen 59.000 €. In der Bilanz zum 31. 12. 2009 hat die Xi AG diese Kosten als Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs vor dem Anlagevermögen aktiviert. Der kumulierte Ertragsteuersatz beträgt 30%.

Löst die Xi AG die aktivierten Aufwendungen erfolgswirksam zum 1. 1. 2010 auf, so ist der hieraus resultierende Aufwand i. H. von 59.000 € als „außerordentlicher Aufwand“ zu erfassen. Zudem ergeben sich Auswirkungen auf die auch nach bisherigem Recht verpflichtend zu bildenden passiven latenten Steuern. Da Bilanzierungshilfen in der Steuerbilanz nicht aktiviert werden dürfen, mussten im handelsrechtlichen Abschluss zum 31. 12. 2009 passive latente Steuern i. H. von 17.700 € (= 59.000 € × 30%) angesetzt werden. Mit dem Wegfall des Grunds für die Bildung der passiven latenten Steuern sind diese aufzulösen und im Steuerertrag auszuweisen.

› **Beispiel 48: Zuschreibungspflicht bei Abschreibungen nach § 253 Abs. 2 Satz 3 HGB a. F**

Die Omicron KG hat im Jahr 2008 eine außerplanmäßige Abschreibung i. H. von 79.000 € auf ihre Maschinen vorgenommen. Dabei ist sie zunächst von einer dauernden Wertminderung ausgegangen. Im Jahr 2009 hat sich der Markt wieder erholt und die Omicron KG geht nicht von mehr davon aus, dass es sich weiterhin um eine dauernde Wertminderung handelt. Allerdings hat sie aus Vorsichtsgründen die außerplanmäßige Abschreibung beibehalten. Der kumulierte Ertragsteuersatz beträgt 30%.

Zum 1. 1. 2010 muss die Omicron KG nunmehr eine Zuschreibung vornehmen, da mit dem Wegfall des § 253 Abs. 5 HGB a. F. und in Ermangelung einer eigenständigen Übergangsregelung im EGHGB eine Zuschreibung erfolgen muss. Die Omicron KG weist zum 1. 1. 2010 einen außerordentlichen Ertrag aus der Zuschreibung i. H. von 79.000 € aus. Sofern die Gesellschaft in Vorjahren aktive latente Steuern i. H. von 23.700 € (= 79.000 € × 30%) abgegrenzt hat, sind diese zum Umstellungszeitpunkt erfolgswirksam aufzulösen. Hat die Gesellschaft zuvor keine aktiven latenten Steuern angesetzt, sind diese zunächst zu berücksichtigen und anschließend wieder aufzulösen.

› **Beispiel 49: Auflösung von Rechnungsabgrenzungsposten**

Die Beta AG hat zum 31. 12. 2009 für die von ihr hergestellten Produkte von dem Aktivierungswahlrecht nach § 250 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 HGB a. F. Gebrauch gemacht und die

Biersteuer bis zum Zeitpunkt der Veräußerung der Waren aktivisch abgegrenzt (24.000 €). Das Bier wird in 2010 vollständig verkauft. Der kumulierte Ertragsteuersatz beträgt 30%.

Zum 1. 1. 2010 hat die Beta AG nunmehr das Wahlrecht, den Betrag von 24.000 € unmittelbar gegen die Gewinnrücklagen zu verrechnen. In diesem Fall mindert sich das Eigenkapital um 24.000 €. Zugleich sind aktive latente Steuern zu berücksichtigen, da in der Steuerbilanz der Ausweis unter den Rechnungsabgrenzungsposten weiterhin erfolgen muss. Es ergeben sich aktive latente Steuern i. H. von 7.200 € (= 24.000 € × 30%), die ebenfalls erfolgsneutral zu bilden sind.

› **Beispiel 50: Auflösung überdotierter Pensionsrückstellungen**

Die Pensionsrückstellungen der Phi AG werden im handelsrechtlichen Abschluss zum 31. 12. 2009 mit einem Betrag von 2.150.000 € bewertet. Dieser wurde mithilfe des steuerlichen Teilwertverfahrens ermittelt und entspricht dem in der Steuerbilanz angesetzten Betrag. Bei Anwendung der durch das BilMoG geänderten Vorschriften zur Rückstellungsbewertung zum 1. 1. 2010 ergibt sich ein anzusetzender Betrag i. H. von 1.850.000 €. Der kumulierte Ertragsteuersatz beträgt 30%.

Da die Pensionsrückstellungen der Phi AG überdotiert sind, ergibt sich die Möglichkeit, den überschüssigen Betrag (300.000 €) aufzulösen und in die Gewinnrücklagen einzustellen. Da sich in diesem Fall die Wertansätze zwischen Handels- und Steuerbilanz unterscheiden, müssen in der Handelsbilanz passive latente Steuern i. H. von 90.000 € (= 300.000 € x 30%) angesetzt werden. Gemäß Art. 67 Abs. 6 EGHGB erfolgt auch die Bildung der passiven latenten Steuern erfolgsneutral.

Die Abgrenzung latenter Steuern zum Umstellungszeitpunkt stellt einen Umstellungsbereich dar, von dem (bis auf vernachlässigbare Ausnahmen) jeder Bilanzierende betroffen sein wird. Mit dem Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit und der zunehmenden Durchbrechung der einfachen Maßgeblichkeit werden sich bereits zum 1. 1. 2010 die Wertansätze in Handels- und Steuerbilanz (zum Teil) deutlich auseinander entwickeln. In diesem Zusammenhang muss eine detaillierte Analyse der bereits auf Grundlage der „alten“ Wertansätze zum 31. 12. 2009 zu berücksichtigenden latenten Steuern sowie der umstellungsbedingten latenten Steuern erfolgen.

Aufgrund der erfolgsneutralen Verrechnung der erstmals nach den neuen Regelungen anzusetzenden latenten Steuern kann das Eigenkapital im Einzelfall stark belastet werden. Vor diesem Hintergrund ist auf die gesonderte Vorgehensweise bzw. Verrechnungsreihenfolge nach IDW RS HFA 28, Tz. 7 hinzuweisen.

› **Beispiel 51: Eigenkapitalaufzehrung durch den erstmaligen Ansatz passiver latenter Steuern**

Die Theta AG ist im Bereich der Forschung moderner Transportmittel tätig und ist aus einer Ausgliederung entstanden. Bei dieser Ausgliederung wurden zulässigerweise steuerlich die Buchwerte fortgeführt, während handelsrechtlich – zwecks Ausweis eines möglichst hohen Eigenkapitals – die Zeitwerte angesetzt worden sind. Hierbei wurden rund 800.000 € stille Reserven in dem Betriebsgrundstück der

Theta AG im handelsrechtlichen Jahresabschluss aufgedeckt. In den letzten Jahren hat die Theta AG aus ihren Forschungsaktivitäten vergleichsweise viel Eigenkapital aufgezehrt. Ihr Eigenkapital zum 31. 12. 2009 beläuft sich nur noch auf rund 200.000 €.

Zum 1. 1. 2010 führt die Anwendung des BilMoG zur Erfassung passiver latenter Steuern auf die im handelsrechtlichen Abschluss aufgedeckten Zeitwerte. Bei einem kumulierten Ertragsteuersatz von 30% muss die Theta AG zum 1. 1. 2010 passive latente Steuern eigenkapitalmindernd (zu Lasten der Gewinnrücklagen [§ 274 HGB, Art. 67 Abs. 6 EGHGB] sowie der weiteren frei verfügbaren Rücklagen bzw. zu Lasten des Ergebnisvortrags) i. H. von 240.000 € erfassen. Zum Umstellungsstichtag ergibt sich damit ein negatives Eigenkapital von 40.000 €.

8. Bewertung selbst geschaffener Vermögensgegenstände auf Vollkostenbasis

Tz. 54

Nach § 255 Abs. 2 Satz 2 HGB umfassen die Herstellungskosten eines Vermögensgegenstands im Unterschied zum alten Recht neben den Einzelkosten auch angemessene Teile der Materialgemeinkosten, der Fertigungsgemeinkosten sowie des durch die Fertigung verursachten Werteverzehrs des Anlagevermögens. Die dadurch determinierte Wertuntergrenze ist gem. Art. 66 Abs. 3 Satz 3 EGHGB nur für Herstellungsvorgänge maßgeblich, die in dem Geschäftsjahr begonnen wurden, das nach dem 31. 12. 2009 begonnen hat. Werden im Zusammenhang mit Vermögensgegenständen, deren Herstellung in einem vor dem 1. 1. 2010 beginnenden Geschäftsjahr begonnen hat, Gemeinkosten sofort als Aufwand verrechnet, dürfen diese Gemeinkosten im Zeitpunkt des Übergangs auf das HGB i. d. F. des BilMoG nicht nachaktiviert werden. Indes besteht eine Pflicht zur Aktivierung der Gemeinkosten, die bei der Erweiterung oder wesentlichen Verbesserung eines Vermögensgegenstands über seinen ursprünglichen Zustand hinaus anfallen, auch wenn mit der erstmaligen Herstellung in dem Geschäftsjahr begonnen wurde, das vor dem 1. 1. 2010 begonnen hat. Für unfertige Erzeugnisse ist es aus Praktikabilitätsgründen nicht zu beanstanden, wenn eine Bewertung auf Vollkostenbasis ab dem Geschäftsjahr erfolgt, das nach dem 31. 12. 2009 begonnen hat, auch wenn die betreffenden Herstellungsvorgänge bereits früher begonnen haben.

› **Beispiel 52: Umfang der Herstellungskosten**

Die Xi AG baut Reinigungsmaschinen. Für die Herstellung eines neuartigen Produkts fallen die folgenden Kosten an:

Material- und Fertigungseinzelkosten	5.600 €
Material- und Fertigungsgemeinkosten	1.500 €
Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs	250 €
Allgemeine Verwaltungskosten	150 €

Insgesamt fallen für die Produktion einer Reinigungsmaschine Herstellungskosten i. H. von 7.500 € an. Aus den vorstehenden Daten ergeben sich bei der Bemessung der Herstellungskosten die folgenden Wertunter- sowie Wertobergrenzen für die handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Wertansätze bei der Xi AG. Die handelsrechtlich gebotene Mindesthöhe der zu aktivierenden Herstellungskosten ist hierbei davon abhängig, ob die Herstellung vor oder nach dem 1. 1. 2010 erfolgt:

	HGB a. F.	HGB n. F.	EStR
Wertuntergrenze	5.600 €	7.100 €	7.100 €
Wertobergrenze	7.500 €	7.500 €	7.500 €

Aus den angegebenen Daten ist ersichtlich, dass sich die handelsrechtliche Wertuntergrenze der Herstellungskosten nach neuem Recht im Vergleich zur bisherigen Rechtslage erhöht. Damit entsprechen sich nunmehr die Wertansätze in Handels- und Steuerrecht hinsichtlich der Wertunter- und der Wertobergrenze. Anders sieht dies das BMF-Schreiben vom 12. 3. 2010⁶, das entgegen den EStR einen steuerlichen Wertansatz zu den produktionsbezogenen Vollkosten (im Beispiel 7.500 €) vorsieht.

Auswirkungen auf latente Steuern: Sofern die Wertansätze in der Handelsbilanz und der Steuerbilanz voneinander abweichen, sind grds. latente Steuern zu berücksichtigen.

› **Beispiel 53: Nachträgliche Herstellungskosten bei wesentlicher Verbesserung**

Im Sachanlagevermögen der Delta AG befindet sich eine Maschine, die die Delta AG im Jahr 2007 selbst hergestellt hat. Der Buchwert zum 31. 12. 2009 beträgt 135.000 €. Die Bewertung erfolgte im Zeitpunkt der Einbuchung zur zulässigen Wertuntergrenze der Herstellungskosten. Im April 2010 rüstet die Delta AG die Maschine nach, um sie an die neuen Erfordernisse für den Einsatz im Unternehmen bereit zu machen. Es fallen Fertigungseinzelkosten i. H. von 58.000 € sowie Materialgemeinkosten i. H. von 60.000 € an. Die Nachrüstung stellt eine wesentliche Verbesserung der Maschine dar, daher sind die Kosten dafür zu aktivieren. Da die wesentliche Verbesserung im Jahr 2010 erfolgt, sind entsprechend den Regelungen des BilMoG nicht nur die Einzel-, sondern auch die Gemeinkosten zwingend anzusetzen. Damit erhöht sich der Buchwert der Maschine zum 31. 12. 2010 um 118.000 €.

Auswirkungen auf latente Steuern: Sofern die Wertansätze in der Handelsbilanz und der Steuerbilanz voneinander abweichen, sind grds. latente Steuern zu berücksichtigen.

Grundsätzlich sind die Neuregelungen zur Bestimmung der handelsrechtlichen Herstellungskosten prospektiv anzuwenden. Für die Frage, in welchem Stadium der Herstellung sich die bereits zum 31. 12. 2009 bilanzierten Vermögensgegenstände befinden, ist allerdings eine detaillierte Einzelanalyse notwendig. Führen weitere Herstellungsvorgänge im Jahr 2010 zu einer wesentlichen Verbesserung des Vermögensgegenstands, sind diese Kostenbestandteile auf Grundlage der (produktionsbezogenen) Vollkosten anzusetzen.

Um eine Vermischung eines Einzelkosten- und Vollkostenansatzes zu vermeiden, ist es als zulässig zu erachten, wenn unfertige Erzeugnisse ab dem Geschäftsjahr 2010 zu Vollkosten bewertet werden. Damit wird eine einheitliche Bewertung der unfertigen Erzeugnisse im Jahr 2010 sichergestellt.

9. Anhangangaben zu außerbilanziellen Geschäften

Tz. 55

Nach § 285 Nr. 3 HGB sind im Anhang Angaben zu Art und Zweck sowie Risiken und Vorteilen von nicht in der Bilanz enthaltenen Geschäften (außerbilanzielle Geschäfte) zu machen, soweit dies für die Beurteilung der Finanzlage notwendig ist. Für kleine und mittelgroße KapGes. bestehen nach § 288 Abs. 1, Abs. 2 Satz 1 HGB Erleichterungen. Die Angaben sind erstmals in Abschlüssen für das Geschäftsjahr zu machen, das nach dem 31. 12. 2008 begonnen hat (Art. 66 Abs. 2 Satz 1 EGHGB). Unter diese Angabepflicht fallen auch solche vor dem Übergangszeitpunkt initiierten außerbilanziellen Geschäfte, die im Übergangszeitpunkt noch nicht vollständig abgewickelt sind.

› **Beispiel 54: Berichterstattung über eine Sale and Lease Back-Vereinbarung**

Die Omicron AG berichtet in ihrem Anhang über eine bestehende Sale and Lease Back-Vereinbarung: „Zur Entlastung unserer Bilanz und zur Beschaffung liquider Mittel haben wir fünf Grundstücke verkauft und diese auf 20 Jahre vom Käufer zurück gemietet (Sale and Lease Back-Geschäft). Aus dem Verkauf sind uns im abgelaufenen Jahr liquide Mittel i. H. von 35.000.000 € zugeflossen. Die über die nächsten 20 Jahre zu leistenden Leasingraten belaufen sich auf 1.200.000 € p. a. und damit insgesamt auf 24.000.000 €. Hiervon sind 1.200.000 € im kommenden Jahr fällig, 6.000.000 € innerhalb der nächsten fünf Jahre sowie 18.000.000 € in den Jahren 6 bis 20 der Vertragslaufzeit. Der Mietvertrag enthält zudem eine Verlängerungsoption um weitere 20 Jahre“.

Die Informationen über nicht in der Bilanz enthaltene Geschäfte, die für die Beurteilung der Finanzlage von Bedeutung sind, erhöhen den Informationsgehalt des Jahres- bzw. Konzernabschlusses deutlich. Eine Analyse der entsprechenden Angaben liefert einen Aufschluss darüber, welche Risiken möglicherweise außerhalb der Bilanz zu berücksichtigen sind. Mit Blick auf mögliche potenzielle Verpflichtungen ist bei der Angabe auf etwaige Interpretationsfolgen zu achten. Hinsichtlich des Detaillierungsgrades der Angaben muss die Grenze zwischen gesetzlich geforderten Angaben und der Veröffentlichung sensibler Geschäftsrisiken sowie Geschäftschancen beachtet werden.

10. Anhangangaben zu Geschäften mit nahe stehenden Unternehmen und Personen

Tz. 56

Nach § 285 Nr. 21 HGB sind im Anhang zumindest die nicht zu marktüblichen Bedingungen zustande gekommenen Geschäfte mit nahe stehenden Unternehmen und Personen anzugeben, soweit die Geschäfte wesentlich sind. Für kleine und mittelgroße KapGes. bestehen nach § 288 Abs. 1, Abs. 2 Satz 4 HGB Erleichterungen. Die Angaben sind erstmals in Abschlüssen für das Geschäftsjahr zu machen, das nach dem 31. 12. 2008 begonnen hat (Art. 66 Abs. 2 Satz 1 EGHGB). Diese Angabepflicht umfasst auch solche Geschäfte, die vor dem Übergangszeitpunkt initiiert wurden und im Übergangszeitpunkt noch nicht vollständig abgewickelt sind.

› **Beispiel 55: Berichterstattung über Geschäfte mit nahe stehenden Unternehmen und Personen**

Die Epsilon AG hat im abgelaufenen Jahr mit einem nahe stehenden Unternehmen sowie einem Mitglied des Vorstands Geschäfte im Gesamtwert von 65.000 € getätigt. Davon wurden 26.000 € zu nicht marktüblichen, sondern besseren Konditionen ausgeführt. Zur Erfüllung der Berichtspflicht im Anhang hat die Epsilon AG folgende Möglichkeiten:

- Berichterstattung über alle Geschäfte (65.000 €), allerdings differenziert nach den beiden Gruppen „nahe stehendes Unternehmen“ sowie „Mitglied des Vorstands“ oder
- Berichterstattung nur über die marktunüblichen Geschäfte (26.000 €), ebenfalls differenziert nach den beiden Gruppen „nahe stehendes Unternehmen“ sowie „Mitglied des Vorstands“.

Dabei informiert sie jeweils auch über die Art des Geschäfts (z. B. Verkauf, Dienstleistung, ...) sowie über den Umfang (Aufteilung des Gesamtbetrags der Geschäfte auf die einzelnen Arten).

⁶ Vgl. BMF-Schreiben vom 12. 3. 2010 – IV C 6 – S 2133/09/10001, DB 2010 S. 642, Tz. 8.

Die Berichterstattung kann Rückfragen bei externen Jahresabschlussadressaten auslösen, wie die Marktunüblichkeit ermittelt und behandelt wurde. Damit rückt die Anhangberichterstattung z. B. in den Fokus der steuerlichen Betriebsprüfung und birgt Risiken, wenn der Geschäftsvorfall steuerlich nicht richtig deklariert wurde. Zudem können die Angaben hinsichtlich einzelner nicht marktüblicher Gestaltungen und Vereinbarungen mit nahe stehenden Personen Rückfragen und/oder Irritationen bei anderen Gesellschaftern auslösen. Da die Angabepflicht ein Wahlrecht vorsieht, alle Geschäfte mit nahe stehenden Unternehmen und Personen anzugeben oder nur die marktüblichen, bietet sich im Einzelfall die Angabe aller Geschäfte an, da dann eine Untergliederung in marktübliche und marktunübliche Geschäfte nicht notwendig ist.

11. Anlagenspiegel

Tz. 57

Für die Darstellung der Umbewertungen aufgrund der erstmaligen Anwendung des neuen Rechts im Anlagenspiegel (§ 268 Abs. 2 HGB) empfiehlt es sich, eine gesonderte Spalte einzufügen (z. B. „Anpassungen an das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz“) und dabei zwischen erfolgswirksamen und erfolgsneutralen Anpassungen zu differenzieren.

Eine gesonderte Darstellung der (einmaligen, sich im Jahr 2010 ergebenden) Umstellungsdifferenzen ist sinnvoll, um die Überleitung vom Buchwert zum 31. 12. 2009 auf den bilanziellen „Start“-Wert zum 1. 1. 2010 (nach erfolgter BilMoG-Anpassung) zutreffend darstellen zu können. Der zum Umstellungszeitpunkt angepasste Bilanzwert stellt die Bemessungsgrundlage der im weiteren Zeitablauf vorzunehmenden planmäßigen Abschreibung dar.

IV. Einzelfragen zum Konzernabschluss

Grundsätzlich gelten die für den Einzelabschluss gültigen Regelungen auch für den Konzernabschluss. Allerdings sind für den Konzernabschluss aufgrund seiner Eigenart weitere Besonderheiten zu beachten. Die bilanzpolitischen Möglichkeiten im Konzernabschluss ergeben sich aus dem Umfang des zum Umstellungszeitpunkt definierten Mengen- und Wertgerüsts. Aufgrund der Möglichkeit einer abweichenden Behandlung einzelner Sachverhalte im Einzel- und Konzernabschluss, die bereits in der Vergangenheit möglich war, können sich Umfang und Komplexität der Umstellungseffekte im Konzernabschluss wesentlich von denen des Einzelabschlusses unterscheiden.

Sofern der Bilanzierende im Konzernabschluss in der Vergangenheit dieselbe Bilanzpolitik verfolgt hat wie im Einzelabschluss, muss er nur die zusätzlichen Besonderheiten der konsolidierten Rechnungslegung beachten. Liegen allerdings in Einzel- und Konzernabschluss ein abweichender Ansatz oder eine abweichende Bewertung bestimmter Sachverhalte vor, sind diese gesondert zu beurteilen. Hieraus können sich einerseits weniger, andererseits mehr „Umstellungsprobleme“ ergeben.

1. Behandlung von Übergangswahlrechten im Konzernabschluss

Tz. 58

Die Übergangsregelungen des BilMoG sehen in Art. 67 EGHGB Wahlrechte vor, nach denen bestimmte Posten entweder beibehalten werden dürfen oder alternativ aufzulösen und unmittelbar in die Gewinnrücklagen einzustellen sind. Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte des Mutterunternehmens dürfen nach §§ 300 Abs. 2 Satz 2, 308 Abs. 1 Satz 2 HGB für Zwecke des Konzernabschlusses unabhängig von deren Ausübung in den Jahresabschlüssen der ein-

bezogenen Unternehmen ausgeübt werden. Dies gilt auch in Bezug auf die Übergangswahlrechte des Art. 67 EGHGB. Das Wahlrecht ist für den jeweiligen Posten (ausgenommen Aufwandsrückstellungen i. S. des § 249 Abs. 1 Satz 3, Abs. 2 HGB a. F.) im Konzernabschluss einheitlich auszuüben. Soll ein Posten im Konzernabschluss des Übergangsjahres aufgelöst werden, ist der aus der Auflösung resultierende Betrag erfolgsneutral in die Konzerngewinnrücklagen umzugliedern. Eine Verrechnung gegen den noch nicht verrechneten oder noch nicht abgeschriebenen Geschäfts- oder Firmenwert kommt auch dann nicht in Betracht, wenn bspw. die Passivierung einer Aufwandsrückstellung im Rahmen der Erstkonsolidierung das Eigenkapital eines Tochterunternehmens gemindert und somit zu einer Erhöhung des Geschäfts- oder Firmenwerts geführt hat.

› Beispiel 56: Zweigleisige Bilanzpolitik bei der Umstellung

Im Jahresabschluss der Gamma AG zum 31. 12. 2010 sind Aufwandsrückstellungen wegen einer unterlassenen Instandhaltungsmaßnahme i. H. von 150.000 € passiviert, da die Gamma AG im Umstellungszeitpunkt (1. 1. 2010) das Beibehaltungswahlrecht des Art. 67 Abs. 3 EGHGB ausgeübt hat, um das Ausschüttungspotenzial zu verringern. Diese wurden in den Konzernabschluss der Gamma AG übernommen. Um aus bilanzpolitischen Gründen im Konzernabschluss ein möglichst hohes Eigenkapital auszuweisen, hat sich die Gamma AG dafür entschieden, im Konzernabschluss keine Aufwandsrückstellungen anzusetzen. Sie kann das Wahlrecht für den Konzernabschluss unabhängig von dessen Ausübung in den einzubeziehenden Jahresabschlüssen ausüben. Daher sind die Aufwandsrückstellungen auszubuchen und in die Konzerngewinnrücklagen einzustellen. Diese erhöhen sich somit um 150.000 €.

Auswirkungen auf latente Steuern: Sofern im Einzelabschluss aufgrund der lediglich in der Handelsbilanz angesetzten Aufwandsrückstellungen aktive latente Steuern auf Basis des Aktivierungswahlrechts abgegrenzt wurden, werden diese korrespondierend zur Ausbuchung der Rückstellung in der Handelsbilanz II aufgelöst. Wurden im Einzelabschluss keine aktiven latenten Steuern abgegrenzt, so sind in der Handelsbilanz II keine Anpassungsbuchungen im Zusammenhang mit latenten Steuern erforderlich.

Grundsätzlich können die einzelnen Übergangswahlrechte im Zusammenhang mit der BilMoG-Umstellung unabhängig im Einzel- und Konzernabschluss ausgeübt werden. Eine „zweigleisige“ Bilanzpolitik ist damit auch mit Blick auf den Übergang auf die neuen Regelungen möglich. In diesem Zusammenhang sind allerdings die einzelnen Umstellungswahlrechte – mit Ausnahme der Aufwandsrückstellungen – konzerneinheitlich auszuüben.

› Beispiel 57: Konzerneinheitliche Ausübung der Umstellungswahlrechte

Die Chi GmbH und die Psi AG sind Tochterunternehmen der Omega AG. Beide Unternehmen haben in der Vergangenheit Aufwandsrückstellungen nach § 249 Abs. 2 HGB sowie steuerliche Sonderposten angesetzt.

Konzerneinheitlich können die Sonderposten beibehalten oder aufgelöst werden. Die Beibehaltung des Sonderpostens nur bei einem Tochterunternehmen und die Auflösung bei dem anderen Tochterunternehmen ist nicht zulässig.

Hinsichtlich der Aufwandsrückstellungen kann eine sachverhaltsbezogene Würdigung erfolgen. Diese erlaubt z. B. die Auflösung der gebildeten Aufwandsrückstellungen bei dem einem Tochterunternehmen und Beibehaltung bei dem anderen Unternehmen.

Die Erfassung latenter Steuern hat unter Berücksichtigung der im Einzelabschluss erfassten Beträge und der Auflösung bzw. Beibehaltung des jeweiligen Bilanzpostens zu erfolgen.

Tz. 59

Nach Art. 66 Abs. 3 Satz 6 Hs. 1 EGHGB dürfen die „neuen Vorschriften“ vorzeitig erstmals bereits auf Abschlüsse für das Geschäftsjahr angewandt werden, das nach dem 31. 12. 2008 beginnt, dies jedoch nur insgesamt. Macht ein Mutterunternehmen von diesem Wahlrecht für seinen Jahresabschluss Gebrauch, muss es auch für seinen Konzernabschluss für dasselbe Geschäftsjahr die neuen Vorschriften bereits anwenden. Dies ergibt sich aus dem Wortlaut des Art. 66 Abs. 3 Satz 6 Hs. 1 EGHGB, der die vorzeitige Anwendung *sämtlicher* Vorschriften des Art. 66 Abs. 3 Satz 1 bis 5 EGHGB und damit auch die Neuregelungen für den Konzernabschluss voraussetzt.

Ebenso wie im Einzelabschluss ist ein „Normen Picking“ nicht erlaubt. Dies gilt auch mit Blick auf das Verhältnis von Einzel- und Konzernabschluss des Mutterunternehmens. Die zweigleisige Bilanzpolitik erfährt demnach hier eine Einschränkung. Entschieden sich der Bilanzierende für eine Anwendung der BilMoG-Normen ab dem Jahr 2008, so gilt dies sowohl für den Einzel- als auch Konzernabschluss.

2. Latente Steuern

Tz. 60

Bestehen zum Zeitpunkt des Übergangs auf das HGB i. d. F. des BilMoG Differenzen i. S. des § 306 Satz 1 HGB, sind die darauf entfallenden latenten Steueraufwendungen oder latenten Steuererträge aus der erstmaligen Anwendung des Temporary-Konzepts unmittelbar mit den Gewinnrücklagen zu verrechnen bzw. in diese einzustellen (Art. 67 Abs. 6 Satz 1 EGHGB).

› Beispiel 58: Latente Steuern bei der Kapitalkonsolidierung im Übergangzeitpunkt

Die Omicron AG hat im Jahr 2007 eine 100%-ige Beteiligung an der Pi GmbH erworben. Im Rahmen der Kaufpreisallokation wurden bei einem abnutzbaren Vermögensgegenstand stille Reserven i. H. von 100.000 € aufgedeckt; auf die Abgrenzung passiver latenter Steuern wurde verzichtet. Zum 1. 1. 2010 beträgt der Wertansatz des betreffenden Vermögensgegenstands 450.000 € in der Handelsbilanz I und 500.000 € in der Konzernbilanz. Auf den zum 1. 1. 2010 bestehenden Bewertungsunterschied sind nunmehr verpflichtend passive latente Steuern erfolgsneutral abzugrenzen und in der Folge korrespondierend zu den Abschreibungen des Vermögensgegenstands (und der dadurch bedingten Entwicklung der Wertansatzdifferenz) erfolgswirksam aufzulösen.

Ebenso wie im Einzelabschluss hat die erstmalige Anwendung der Neuregelungen zur Abgrenzung passiver latenter Steuern erfolgsneutral zu erfolgen. Hierbei ist zu beachten, dass auf die vielfach in der Konsolidierungspraxis aufgedeckten stillen Reserven im (nicht abnutzbaren) Anlagevermögen regelmäßig passive latente Steuern zu bilden sind, die das Konzerneigenkapital im Einzelfall deutlich belasten können.

3. Erstmalige Einbeziehung eines Unternehmens in einen Konzernabschluss aufgrund des geänderten § 290 HGB

Tz. 61

Nach § 290 HGB i. d. F. des BilMoG gelten neue Kriterien für die Konsolidierung von Tochterunternehmen. Ein Unternehmen, das erstmals die Tatbestandsmerkmale eines Tochterunternehmens erfüllt, ist folglich erstmals in den Konzernabschluss eines übergeordneten Mutterunternehmens einzubeziehen. Die danach erforderliche

Kapitalkonsolidierung ist nach der allgemeinen Vorschrift des § 301 Abs. 2 Satz 1 HGB auf Grundlage der Wertansätze zu dem Zeitpunkt durchzuführen, zu dem das Unternehmen Tochterunternehmen geworden ist. Da § 290 HGB nach Art. 66 Abs. 3 Satz 5 EGHGB erstmals auf Konzernabschlüsse für das nach dem 31. 12. 2009 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden ist, liegt bei kalendergleichem Geschäftsjahr zum 1. 1. 2010 erstmals ein Tochterunternehmen i. S. des geänderten § 290 HGB vor. Folglich sind in diesem Fall die Wertansätze zum 1. 1. 2010 für die Kapitalkonsolidierung maßgeblich. Gleiches gilt für den Fall, dass aufgrund des geänderten § 290 HGB erstmals ein Konzernabschluss aufzustellen ist.

› Beispiel 59: Erstmalige Einbeziehung von Zweckgesellschaften

Die Rho GmbH steht bereits seit Jahren in enger wirtschaftlicher Beziehung mit der Sigma GmbH und trägt bei wirtschaftlicher Betrachtung die Mehrheit der Risiken und Chancen dieser Gesellschaft. Die Sigma GmbH erfüllt die Kriterien der neu in das Gesetz aufgenommenen konsolidierungspflichtigen Zweckgesellschaft nach § 290 Abs. 2 Nr. 4 HGB. In der Vergangenheit bestand jedoch keine Konsolidierungspflicht. Sofern die Rho GmbH aufgrund des nunmehr vorliegenden Mutter-Tochter-Verhältnisses mit der Sigma GmbH erstmals zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet ist und ihr Jahr dem Kalenderjahr entspricht, ist der erste Konzernabschluss zum 31. 12. 2010 zu erstellen. Hat die Rho GmbH in der Vergangenheit bereits Konzernabschlüsse erstellt, ohne jedoch die Sigma GmbH einzubeziehen, ist die Sigma GmbH erstmals zum 31. 12. 2010 im Konzernabschluss mit zu berücksichtigen.

› Beispiel 60: (Erstmalige) Verpflichtung zur Erstellung eines Konzernabschlusses aufgrund von Zweckgesellschaften

Die Tau GmbH hält keine Beteiligungen und war in der Vergangenheit nicht konzernrechnungslegungspflichtig. Da die Ypsilon GmbH nach den durch BilMoG geänderten Regeln des § 290 HGB als vollkonsolidierungspflichtige Zweckgesellschaft der Tau GmbH einzustufen ist, muss diese – bei einem mit dem Kalenderjahr übereinstimmenden Geschäftsjahr – erstmals zum 31. 12. 2010 einen Konzernabschluss erstellen (sofern keine Befreiungsmöglichkeit besteht). Dabei ist die Zweckgesellschaft Ypsilon GmbH auf Basis der Wertansätze zum 1. 1. 2010 zu konsolidieren, d. h., sie findet bereits für das gesamte Konzerngeschäftsjahr 2010 vollumfängliche Berücksichtigung im Konzernabschluss.

Hinsichtlich der ab 2010 im Konzernabschluss berücksichtigungspflichtigen Zweckgesellschaften sind zwei Aspekte zu beachten:

1. Sofern in der Vergangenheit bereits ein Konzernabschluss erstellt worden ist, in den nach den alten Regelungen keine Zweckgesellschaft einbezogen worden ist, ist diese nach den Neuregelungen erstmals ab 2010 im Konzernabschluss zu berücksichtigen. Die Erstkonsolidierung hat zum 1. 1. 2010 zu erfolgen.
2. Hat ein Mutterunternehmen mangels konsolidierungspflichtiger Tochterunternehmen oder aufgrund der Unterschreitung der relevanten Schwellenwerte in der Vergangenheit keinen Konzernabschluss erstellt, kann die Einbeziehungspflicht von Zweckgesellschaften ab dem Jahr 2010 dazu führen, dass erstmals ein Konzernabschluss zu erstellen ist. Die erstmalige Aufstellung des Konzernabschlusses hat zum 31. 12. 2010 zu erfolgen. Gleichzeitig hat die Kapitalaufrechnung der Zweck-

gesellschaft zu dem Zeitpunkt zu erfolgen, zu dem sie Tochterunternehmen geworden ist, mithin zum 1. 1. 2010, sofern die Zweckgesellschaft nicht erst im Geschäftsjahr 2010 Tochterunternehmen geworden ist.

› **Beispiel 61: (Erstmalige) Berücksichtigung von Zweckgesellschaften**

Die Epsilon GmbH erstellt seit Jahren einen Konzernabschluss nach HGB. Im Jahr 2009 hat sie die – nach den neuen Vorschriften des § 290 HGB als Zweckgesellschaft zu klassifizierende – Omicron GmbH erworben. Im April 2010 hat sie zusätzlich eine weitere Zweckgesellschaft, die Omega GmbH, erworben.

In dem zum 31. 12. 2010 aufzustellenden Konzernabschluss sind die Omicron GmbH und die Omega GmbH erstmalig einzubeziehen. Bei der Omicron GmbH hat die Kapitalaufrechnung zum 1. 1. 2010, bei der Omega GmbH zum 31. 12. 2010 zu erfolgen.

Sofern ein Mutterunternehmen bereits in der Vergangenheit Tochterunternehmen hatte, die allerdings nicht konsolidierungspflichtig waren, und demnach keinen Konzernabschluss aufstellen musste, und erstmals durch die Berücksichtigung einer bereits zuvor bestehenden (aber nach den alten Regelungen nicht berücksichtigungspflichtigen) Zweckgesellschaft im Jahr 2010 konzernabschlusspflichtig ist, gilt: Die Kapitalaufrechnung nach § 301 HGB für die Zweckgesellschaft muss zum 1. 1. 2010 erfolgen, da die Gesellschaft im Jahr 2010, konkret zum 1. 1. 2010 mit der Neufassung des § 290 HGB, ein Tochterunternehmen geworden ist und § 301 Abs. 2 Satz 3 Hs. 2 HGB zu beachten ist⁷. Für die anderen Tochterunternehmen, die bereits zuvor „bestanden“ haben, hat die Kapitalaufrechnung zum 31. 12. 2010 zu erfolgen (nach § 301 Abs. 2 Satz 3 Hs. 1 i. V. mit Satz 4), sofern diese vollkonsolidiert werden.

› **Beispiel 62: Differenzierte erstmalige Kapitalaufrechnung bei erstmaliger Verpflichtung zur Erstellung eines Konzernabschlusses**

Die Gamma AG hält Mehrheitsbeteiligungen an zwei Tochterunternehmen (Alpha GmbH und Beta GmbH). In der Vergangenheit wurde unter Berufung auf § 296 HGB kein Konzernabschluss erstellt. Zudem sind der Gamma AG die Risiken und Chancen der Delta GmbH zuzurechnen, die nach der Neufassung des § 290 HGB ab dem Jahr 2010 als Zweckgesellschaft und somit als Tochterunternehmen der Gamma AG anzusehen ist. Der Konzernabschluss ist erstmals zum 31. 12. 2010 zu erstellen. Sofern alle Beteiligungen vollkonsolidiert werden, gilt: Die Kapitalaufrechnung für die Alpha GmbH und die Beta GmbH hat zum 31. 12. 2010 zu erfolgen. Die Kapitalaufrechnung der Delta GmbH hat zum 1. 1. 2010 zu erfolgen.

4. Geschäfts- oder Firmenwert aus Kapitalkonsolidierung

Tz. 62

Für einen Geschäfts- oder Firmenwert aus Kapitalkonsolidierung, der vor dem Übergang auf das neue Recht entstanden und am Umstellungsstichtag noch nicht vollständig beschrieben oder mit den Rücklagen verrechnet worden ist, gelten die Rechte und Pflichten fort, die sich aus dem alten Recht ergeben. Somit ist für einen solchen Geschäfts- oder Firmenwert eine Neubewertung nicht zulässig, die bisherige Behandlung ist fortzuführen (vgl. Art. 66 Abs. 3 Satz 4 EGHGB).

› **Beispiel 63: Fortführung von ‚Altfällen‘**

Aus der Erstkonsolidierung der Phi GmbH im Konzernabschluss der Chi AG resultierte zum 31. 12. 2006 ein Geschäfts- oder Firmenwert i. H. von 1.200.000 €. Dieser wurde aktiviert und seit diesem Zeitpunkt planmäßig über eine Nutzungsdauer von zwölf Jahren abgeschrieben. Zum 31. 12. 2009 beläuft sich der Restbuchwert auf 900.000 €. Im Umstellungszeitpunkt am 1. 1. 2010 hat die Chi AG die bisherige Vorgehensweise beibehalten und den in der Vergangenheit aktivierten Geschäfts- oder Firmenwert aus der Kapitalkonsolidierung weiter über die geschätzte Restnutzungsdauer von nunmehr neun Jahren abgeschrieben. Zu beachten ist allerdings, dass die den Zeitraum von fünf Jahren überschreitende Nutzungsdauer im Anhang gem. § 314 Abs. 1 Nr. 20 HGB zu begründen ist.

Auswirkungen auf latente Steuern: Aufgrund des Ansatzverbots für latente Steuern auf einen Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung ergeben sich keine Auswirkungen auf die latenten Steuern.

Für die in der Vergangenheit aktivierten Geschäfts- oder Firmenwerte sind die alten Regelungen fortzuführen. Demnach sind angewandte Abschreibungs- und Verrechnungsmethoden ebenso beizubehalten wie angesetzte Nutzungsdauern. Sofern in der Vergangenheit die Verrechnung eines Geschäfts- oder Firmenwerts erfolgt ist, bleibt dieser verrechnet.

Tz. 63

Sich im Rahmen der Erstkonsolidierung ergebende aktive oder passive Unterschiedsbeträge durften, sofern sie nicht unmittelbar mit den Rücklagen verrechnet wurden, nach altem Recht in der Konzernbilanz saldiert ausgewiesen werden (§ 301 Abs. 3 Satz 3 HGB a. F.). Nach neuem Recht sind hingegen aktive und passive Unterschiedsbeträge unsaldiert auszuweisen (§ 301 Abs. 3 Satz 1 HGB). Diese Ausweisklausel erstreckt sich auch auf solche Unterschiedsbeträge, die aus Altfällen resultieren und zum Umstellungsstichtag noch nicht vollständig abgeschrieben oder aufgelöst worden sind. Sie gilt ferner für den Ausweis von Rückbeteiligungen aus Altfällen.

› **Beispiel 64: Wegfall der Saldierungsmöglichkeit**

Im Konzernabschluss der Psi AG ergibt sich zum 31. 12. 2009 im Rahmen der Kapitalkonsolidierung des Tochterunternehmens Omega AG ein Geschäfts- oder Firmenwert von 600.000 €. Aus der Kapitalkonsolidierung des Tochterunternehmens Alpha AG resultiert hingegen zu diesem Stichtag ein passivischer Unterschiedsbetrag i. H. von 300.000 €. Die Psi AG macht von der Saldierungsmöglichkeit des § 301 HGB a. F. Gebrauch und weist einen Geschäfts- oder Firmenwert i. H. von 300.000 € aus; über die saldierten Beträge berichtet sie im Anhang. Im Umstellungszeitpunkt am 1. 1. 2010 muss die Psi AG die bislang saldierten Beträge im Konzernabschluss brutto ausweisen, sodass in der Bilanz ein Geschäfts- oder Firmenwert von 600.000 € sowie ein Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung i. H. von 300.000 € gezeigt werden.

Auswirkungen auf latente Steuern: Aufgrund der Ansatzverbots latenter Steuern auf einen Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung ergeben sich keine Auswirkungen auf latente Steuern.

⁷ § 301 Abs. 2 HGB Satz 3: „Ist ein Mutterunternehmen erstmalig zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet, sind die Wertansätze zum Zeitpunkt der Einbeziehung des Tochterunternehmens in den Konzernabschluss zugrunde zu legen, soweit das Unternehmen nicht in dem Jahr Tochterunternehmen geworden ist, für das der Konzernabschluss aufgestellt wird“.

Der Wegfall der Saldierungsmöglichkeit führt dazu, dass die Kapitalstruktur des Konzerns ab dem 1. 1. 2010 verändert dargestellt wird. Im Gegensatz zu einer saldierten Darstellung führt der Brutto-Ausweis zu einer Bilanzverlängerung und damit zum Absinken der Eigenkapitalquote.

Tz. 64

Wird für einen Geschäfts- oder Firmenwert aus der Kapitalkonsolidierung eine betriebliche Nutzungsdauer von mehr als fünf Jahren angenommen, sind im Konzernanhang die Gründe anzugeben, die dies rechtfertigen (§ 314 Abs. 1 Nr. 20 HGB). Hinsichtlich der Erstreckung des Anwendungsbereichs dieser Neuregelung auch auf Altfälle gelten die Ausführungen der Tz. 33 entsprechend.

Die Einschätzung der Nutzungsdauer des Geschäfts- oder Firmenwerts unterliegt bilanzpolitischen Ermessensentscheidungen. Gleichwohl ist darauf zu achten, dass die Nutzungsdauer nicht willkürlich festgelegt, sondern anhand konkreter Anhaltspunkte wie z. B. eines Produktlebenszyklus bestimmt wird. Die Tatsache, dass die Berichtspflicht im Anhang ab einer geschätzten betrieblichen Nutzungsdauer von mehr als fünf Jahren greift, deutet darauf hin, dass der Gesetzgeber einen solchen Zeitraum als angemessen ansehen könnte. Das begründbare Ansetzen einer Nutzungsdauer von maximal fünf Jahren führt damit zu einer Vermeidung der Berichtspflicht. Die mit dem BilMoG neu eingeführte Berichtspflicht trifft sowohl Neu- als auch Altfälle.

5. Buchwertmethode

Tz. 65

Nach § 301 Abs. 1 Satz 2 HGB a. F. bestand die Möglichkeit, die Kapitalkonsolidierung statt nach der Neubewertungsmethode alternativ nach der Buchwertmethode durchzuführen. Nach Art. 66 Abs. 3 Satz 4 EGHGB ist § 301 Abs. 1 Satz 2 HGB i. d. F. des BilMoG (ausschließlich Neubewertungsmethode) erstmals anzuwenden auf Erwerbsvorgänge, die im nach dem 31. 12. 2009 beginnenden Geschäftsjahr erfolgt sind. Daraus ergibt sich, dass Tochterunternehmen, die bislang nach der Buchwertmethode konsolidiert worden sind, auch nach Inkrafttreten des § 301 Abs. 1 Satz 2 HGB i. d. F. des BilMoG nach der Buchwertmethode konsolidiert werden dürfen. Eine Änderung der Beteiligungsquote ohne Statuswechsel hat auf die Fortführung der Buchwertmethode keinen Einfluss.

► Beispiel 65 Anwendung der Buchwertmethode bei Altfällen

Die Beta AG hat insgesamt drei Tochterunternehmen, die alle auf der Basis der Buchwertmethode in den Konzernabschluss der Beta AG einbezogen werden. Am 1. 8. 2010 erwirbt die Beta AG zudem 75% der Anteile an der Zeta GmbH. Diese ist als Tochterunternehmen der Beta AG voll-zukonsolidieren.

Aufgrund der Einschränkung des Methodenwahlrechts bei der Vollkonsolidierung von Tochterunternehmen durch das BilMoG darf die Beta AG die neu erworbene Zeta GmbH nicht mittels der Buchwertmethode in den Konzernabschluss einbeziehen, sondern muss die Neubewertungsmethode anwenden. Eine retrograde Anpassung der Kapitalkonsolidierung der übrigen drei Tochterunternehmen ist jedoch nicht erforderlich.

► Beispiel 66: Anwendung der Buchwertmethode bei sukzessivem Anteilerwerb

Die Sigma AG hat im Jahr 2007 die Mehrheit an der Delta GmbH erworben. Die Delta GmbH wird seit dem Jahr ihres Erwerbs nach der Buchwertmethode im Rahmen der Vollkonsolidierung in den Konzernabschluss der Sigma AG einbezogen. Aufgrund günstiger Marktverhältnisse im Jahr 2010

erwirbt die Sigma AG weitere 8% an der Delta GmbH. Zudem werden 70% an der Epsilon AG in demselben Jahr erworben.

Die Epsilon AG ist zwingend ab ihrem Erwerbszeitpunkt nach der Neubewertungsmethode zu konsolidieren. Die Aufstockung der Anteile an der Delta GmbH führt zu keinem Statuswechsel, weswegen auch die im Jahr 2010 erworbene Tranche – gemeinsam mit den bereits bestehenden Anteilen – nach der Buchwertmethode zu konsolidieren ist.

Künftige Akquisitionen sind zwingend nach der Neubewertungsmethode zu konsolidieren. Dies führt dazu, dass das Eigenkapital im Konzernabschluss aufgrund der auf die Minderheitenanteile aufgedeckten stillen Reserven tendenziell höher ausgewiesen wird. Mit Blick auf die Umstellung auf das BilMoG ergeben sich indes keine Auswirkungen auf die in der Vergangenheit angewandte Konsolidierungsmethode. Vielmehr sind die in der Vergangenheit angesetzten Wertansätze fortzuführen.

6. Interessenzusammenführungsmethode

Tz. 66

Für Zwecke der Kapitalkonsolidierung ist die Anwendung der Interessenzusammenführungsmethode grds. nicht mehr zulässig. § 302 HGB a. F. ist letztmals auf Konzernabschlüsse für Geschäftsjahre anzuwenden, die vor dem 1. 1. 2010 beginnen (Art. 66 Abs. 5 EGHGB). Die Streichung des § 302 HGB a. F. durch das BilMoG hat jedoch nur Auswirkungen auf Erwerbsvorgänge, die in Geschäftsjahren erfolgen, die nach dem 31. 12. 2009 beginnen. Wurde die Interessenzusammenführungsmethode auf vorher stattgefundene Erwerbsvorgänge angewandt, ist die Fortführung dieser Methode in diesen Altfällen erlaubt. Dies stellt Art. 67 Abs. 5 Satz 2 EGHGB ausdrücklich klar.

► Beispiel 67: Fortführungswahlrecht bei der Interessenzusammenführungsmethode

Die Theta AG hat 95% der Anteile an der Iota AG am 20. 1. 2001 erworben und diesen Erwerb seit diesem Zeitpunkt auf der Basis der Interessenzusammenführungsmethode abgebildet. Im Übergangszeitpunkt auf die Neuregelungen des BilMoG zum 1. 1. 2010 kann die Theta AG die bisherige Vorgehensweise beibehalten oder die Iota AG künftig auf der Basis der Neubewertungsmethode konsolidieren. Dabei ist sie jedoch mit dem Problem konfrontiert, die der Konsolidierung zugrunde zu legenden Wertansätze zu ermitteln.

Der Gesetzgeber erlaubt nach Art. 67 Abs. 5 Satz 2 EGHGB die Fortführung einer in der Vergangenheit angewandten Interessenzusammenführungsmethode. Von diesem Wahlrecht wird in der Praxis Gebrauch gemacht werden. Es dürfte im Einzelfall weder gewollt noch praktikabel sein, die Konsolidierungsmethodik auf die Anwendung der Neubewertungsmethode im Rahmen der Purchase-Methode umzustellen, wengleich das Gesetz diese Möglichkeit erlaubt.

7. Kapitalanteilmethode im Rahmen der Equity-Bewertung

Tz. 67

Nach § 312 HGB a. F. bestand die Möglichkeit, die Equity-Bewertung einer Beteiligung an einem assoziierten Unternehmen statt nach der Buchwertmethode alternativ nach der Kapitalanteilmethode vorzunehmen. Nach Art. 66 Abs. 3 Satz 4 EGHGB ist § 312 HGB i. d. F. des BilMoG erstmals anzuwenden auf Erwerbsvorgänge, die im nach dem 31. 12. 2009 beginnenden Geschäftsjahr erfolgt sind. Daraus ergibt sich, dass Beteiligungen an assoziierten Unternehmen, die bislang nach der Kapitalanteilmethode bewertet worden sind, auch nach Inkrafttreten des § 312 HGB i. d. F. des

BilMoG nach der Kapitalanteilmethode bewertet werden dürfen. Eine Änderung der Beteiligungsquote ohne Änderung des Status des Beteiligungsunternehmens als assoziiertes Unternehmen hat auf die Fortführung der Kapitalanteilmethode keinen Einfluss.

› **Beispiel 68: Fortführung der Kapitalanteilmethode**

Die konzernrechnungslegungspflichtige Kappa AG hält seit 1. 1. 2005 bereits 25% der Anteile an der Lambda GmbH, die sie zu einem Kaufpreis von 100.000 € erworben hatte. Bei der Equity-Bewertung zum 1. 1. 2005 belief sich das anteilige Eigenkapital auf 80.000 €; stille Reserven und stille Lasten lagen nicht vor. Aufgrund der Anwendung der Kapitalanteilmethode ergaben sich zum 1. 1. 2005 Anteile an assoziierten Unternehmen i. H. von 80.000 € sowie ein Geschäfts- oder Firmenwert i. H. von 20.000 €. Dieser wird linear über seine voraussichtliche Nutzungsdauer von zehn Jahren abgeschrieben. Zum 31. 12. 2009 wird der Geschäfts- oder Firmenwert noch mit 10.000 € ausgewiesen.

Die Kappa AG darf die Kapitalanteilmethode bei der Equity-Bewertung der Lambda GmbH beibehalten. Neben der Fortschreibung der Anteile an assoziierten Unternehmen um die anteiligen Eigenkapitalveränderungen bei der Lambda GmbH mindert sich der ausgewiesene Geschäfts- oder Firmenwert im Jahr 2010 um 2.000 €, sodass zum 31. 12. 2010 noch 8.000 € ausgewiesen werden.

Ebenso wie bei der Vollkonsolidierung von Tochterunternehmen kann die in der Vergangenheit angewandte Konsolidierungsmethode auch mit dem Übergang auf die neuen Regelungen beibehalten werden. Allein für künftige Akquisitionen hat die Abbildung der assoziierten Unternehmen zwingend nach der Buchwertmethode zu erfolgen.

8. Rückwirkende Anhebung der Schwellenwerte i. S. des § 293 HGB

Tz. 68

Die erhöhten monetären Schwellenwerte i. S. des § 293 Abs. 1 HGB sind erstmals auf Konzernabschlüsse für das nach dem 31. 12. 2007 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden (Art. 66 Abs. 1 EGHGB). Insofern gelten die Ausführungen in Tz. 22 entsprechend.

› **Beispiel 69: Größenabhängige Befreiung nach der Bruttomethode**

Für die Xi GmbH und ihre Tochterunternehmen liegen bei Anwendung der Bruttomethode an den genannten Abschlussstichtagen in Summe die jeweils angegebenen Größen vor.

	Bilanzsumme	Umsatzerlöse	Arbeitnehmer
31. 12. 2009	24 Mio. €	45 Mio. €	260
31. 12. 2010	23 Mio. €	47 Mio. €	275
31. 12. 2011	22 Mio. €	46 Mio. €	268
31. 12. 2012	23 Mio. €	45 Mio. €	270

In der Vergangenheit konnte die Xi GmbH stets die größenabhängige Befreiungsmöglichkeit des § 293 HGB in Anspruch nehmen; auch im Jahr 2008 wurden alle Schwellenwerte unterschritten.

Im Jahr 2009 überschreitet der Xi Konzern zwei der drei Größenkriterien. Da es sich um ein erstmaliges Überschreiten handelt, besteht für 2009 noch keine Konzernrechnungs-

legungspflicht. Erst nach dem erneuten Überschreiten von zwei Größenkriterien in 2010 beginnt diese. Das erstmalige Unterschreiten der Größenkriterien in 2011 begründet noch keine Befreiung von der Konzernrechnungslegung; diese tritt erst beim wiederholten Unterschreiten der Schwellenwerte im und für das Jahr 2012 ein.

Die Auswirkungen der reduzierten Schwellenwerte waren für die Unternehmen bereits rückwirkend für das Geschäftsjahr 2008 wirksam. Aus der Umstellung der Rechnungslegung auf die neuen Regelungen zum 1. 1. 2010 sind daher keine gesonderten Umstellungseffekte zu berücksichtigen.

V. Erklärung zum Deutschen Corporate Governance Kodex (DCGK)

Tz. 69

Gemäß § 161 Abs. 1 Satz 1 AktG sind Vorstand und Aufsichtsrat einer börsennotierten Gesellschaft verpflichtet, jährlich zu erklären, dass den Empfehlungen des DCGK entsprochen wurde und wird oder welche Empfehlungen nicht angewendet wurden oder werden und warum nicht (Begründungspflicht). Das EGAktG enthält zu § 161 AktG keine Übergangsregelung, d. h. § 161 AktG ist anzuwenden mit seinem Inkrafttreten am 29. 5. 2009. Eine bereits veröffentlichte Entsprechenserklärung muss nicht unmittelbar mit Inkrafttreten des BilMoG um eine Begründung der Abweichung von Empfehlungen ergänzt werden. Ebenso wenig ist es erforderlich, mit Geltung des geänderten § 161 AktG eine gänzlich neue Entsprechenserklärung zu veröffentlichen. Es genügt, wenn die durch das BilMoG eingetretene Änderung der Rechtslage bei der nächsten turnusmäßig erfolgenden Erklärung berücksichtigt wird. Die bis dahin bestehende Erklärung ist so lange richtig, wie die Organe von dem erklärten Verhalten nicht abrücken wollen; eine zwischenzeitlich eingetretene Gesetzesänderung hat hierauf keinen Einfluss.

› **Beispiel 70: Anpassungspflicht der abgegebenen Erklärung zum DCGK**

Die Omega AG hat im April 2009 ihre Erklärung zum DCGK abgegeben und in dieser ausgeführt, in welchen Teilen den bekannt gemachten Empfehlungen entsprochen wurde und wird und welche Empfehlungen nicht angewendet wurden oder werden. Mit dem Inkrafttreten des BilMoG ist diese Erklärung um die Begründung der Abweichungen bzw. Nichtanwendungen einzelner Empfehlungen zu ergänzen.

Es ist ausreichend, wenn die Omega AG ihre Erklärung zum DCGK turnusgemäß im April 2010 anpasst, solange die Organe von dem in der im April 2009 abgegebenen Erklärung nicht abweichen.

Sofern aus anderen Gründen als allein der gesetzlichen Neuregelung des § 161 AktG von der zuletzt vor dem Inkrafttreten des BilMoG abgegebenen Erklärung abgewichen wird, ist eine vorzeitige Anpassung der Erklärung zum DCGK erforderlich.

In der Praxis steht die Erklärung zum DCGK in Verbindung mit der durch das BilMoG neu eingeführten Erklärung zur Unternehmensführung nach § 289a HGB. In dieser Erklärung zur Unternehmensführung haben börsennotierte Aktiengesellschaften Angaben zu den über das gesetzliche Maß hinausgehenden Unternehmensführungspraktiken, eine Beschreibung der Arbeitsweise von Vorstand und Aufsichtsrat und eine Beschreibung der einzelnen Ausschüsse vorzunehmen. Zudem ist die Erklärung zum DCGK in die Erklärung zur Unternehmensführung aufzunehmen. Es ist allerdings nicht notwendig, mit Blick auf die Veröffentlichung der Erklärung zur Unternehmensführung

ebenso die Entsprechenserklärung zum DCGK zu aktualisieren. Vielmehr ist es ausreichend, auf die zum Zeitpunkt der Abgabe der Erklärung zur Unternehmensführung aktuelle Entsprechenserklärung Bezug zu nehmen. Da es in diesen Fällen im Rahmen der turnusmäßigen Aktualisierung der Entsprechenserklärung indes zu Abweichungen kommen kann, bietet es sich dennoch an, sowohl die Erklärung zur Unternehmensführung als auch die Entsprechenserklärung gemeinsam abzugeben bzw. zu aktualisieren.

Es bietet sich künftig an, sowohl die Entsprechenserklärung als auch die Erklärung zur Unternehmensführung zum Ende eines jeden Geschäftsjahres abzugeben bzw. zu aktualisieren. Dies kann z. B. mit der routinemäßig im Dezember stattfindenden Aufsichtsratssitzung verbunden werden.

VI. Schlussbemerkungen und Zusammenfassung

Der festzustellende Umbruch in der handelsrechtlichen Denkweise und der Übergang auf ein neues deutsches Bilanzrecht führen zu einem Paradigmenwechsel in der Rechnungslegung und in einigen Teilen zu einer Abkehr von ehernen, tradierten Grundsätzen der Rechnungslegung. Vor dem Hintergrund der Aufwertung der Rechnungslegung im internationalen Vergleich und der stärkeren Betonung der Informationsfunktion ist die Reform durch das BilMoG zu begrüßen. Die Praxis allerdings wird ab dem Jahr 2010 vor zum Teil weit reichende Probleme gestellt werden, wenn es um die konkrete Umsetzung der Fülle der neuen Vorschriften im Rechnungslegungsalltag geht. Auch wenn die Regelungen des EGHGB hier zunächst Klarheit suggerieren, werden im konkreten Einzelfall zahlreiche Punkte und deren Umsetzung offen bleiben.

An dieser Stelle leistet die Stellungnahme des IDW einen wichtigen Beitrag zur Rechtssicherheit. In vielen Punkten liefern die Ausführungen Anhaltspunkte für einen zutreffenden Umgang mit der Thematik „BilMoG-Umstellung“. Die umfassende Stellungnahme zeigt allerdings auch unmittelbar auf, wie komplex und vielschichtig sich die Umstellung in der Praxis darstellt.

Die Umstellung der Rechnungslegung auf die Regelungen nach dem BilMoG stellt ein Umdenken im gesamten Rechnungslegungsprozess dar. Im Zentrum der Neuerungen stehen zwei zentrale Aspekte: einerseits die umfassenden Übergangsregelungen, die einen einheitlichen, problemlosen Übergang auf das neue deutsche Bilanzrecht sicherstellen sollen, andererseits die weitgehende Konzeption der Abgrenzung latenter Steuern, die den gesamten Rechnungslegungsprozess verändern wird.

Es wird ein Umdenken stattfinden müssen hinsichtlich der einzelnen Prozessschritte im externen Rechnungswesen. Die Steuerbilanzwerte müssen künftig zeitnah zum Bilanzstichtag ermittelt werden. Gleichzeitig erfolgt eine stärkere Verzahnung zwischen dem internen und dem externen Rechnungswesen. Aus dem Controlling müssen die entsprechenden Daten bereitgestellt werden, die die Herstellungskosten betreffen. Gleichzeitig muss im Einzelfall der Übergang von der Forschungs- auf die Entwicklungsphase genau bestimmt werden.

Der Übergang auf das neue deutsche Bilanzrecht wird sich in den Bilanzen der Unternehmen beginnend ab dem Jahr 2010

über viele Jahre hinziehen⁸. Die Vergleichbarkeit der Jahresabschlussdaten wird zunächst kaum oder nur eingeschränkt gegeben sein. Bilanzpolitisch und bilanzanalytisch müssen die einzelnen neuen oder veränderten Instrumentarien definiert und aufeinander abgestimmt werden⁹. Erstmals sieht der Gesetzgeber durch die zum Teil mögliche „Korrektur“ bestimmter Bilanzpositionen gegen die Gewinnrücklagen einen bewussten, gesetzlich kodifizierten Verstoß gegen das Kongruenzprinzip vor. Einer erfolgswirksamen Berücksichtigung bei der erstmaligen Bilanzierung einzelner Sachverhalte steht eine erfolgsneutrale Behandlung gegenüber.

Zum 31. 12. 2009 ergibt sich der Umfang der maximal möglichen Bilanzpolitik aus einer Vielzahl gesetzlicher Wahlrechte und faktischer Ermessensspielräume. Der Bilanzierende kann zum Teil frei wählen, wie er die Auflösung der künftig nicht mehr in der HGB-Bilanz vorgesehenen Posten vornimmt. Allerdings hat der Gesetzgeber auch Beschränkungen der bilanzpolitischen Maßnahmen – z. B. im Rahmen der Aufwandsrückstellungen – aufgenommen. Das Unternehmen sollte hierbei frühzeitig seine bilanzpolitischen Ziele definieren und diese als Teilmenge der gesamten unternehmerischen Ziele sowie der Summe einzelner dispositiver Entscheidungen begreifen. Erst die Definition klarer bilanzpolitischer Ziele ermöglicht ein Abwägen der entsprechenden Bilanzierungs- und Bewertungsentscheidungen

Der Bilanzpolitik tritt hierbei die Bilanzanalyse entgegen. Sie muss sich mit den Neuregelungen vertraut machen und in erster Linie die langfristigen Auswirkungen der neuen Regelungen beachten. Die Bilanzanalyse wird sich zunehmend weg von einer reinen rechnungslegungsbezogenen Analyse hin zu einer umfassenden Unternehmensanalyse entwickeln. Im Zentrum bilanzanalytischer Fragestellungen werden zunehmend qualitative Aspekte stehen. Anhang und Lagebericht werden zum Teil deutlich ausgeweitet, sodass die bilanziellen Daten erst im Kontext mit den verbalen Erläuterungen ein sachgerechtes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zeichnen.

Im Ergebnis kann aus der BilMoG-Umstellung zum 1. 1. 2010 leicht keine zeitpunktbezogene, sondern zeitraumbezogene Umstellung werden. Bis zu 15 Jahre kann sich die aufwandswirksame Erfassung des Anpassungsbetrags im Zusammenhang mit den Pensionsrückstellungen hinziehen. Steuerliche Sonderposten, die beibehalten werden, können zum Teil noch länger das individuelle Bilanzbild prägen. Das Jahr 2010 erfordert das gemeinsame Streben von Bilanzierenden, Beratenden, Analysierenden und Prüfenden nach einer möglichst unternehmens- und mittelstandsfreundlichen BilMoG-Umstellung – so schwierig dies vor dem Hintergrund der Fülle der zu beachtenden unmittelbaren und mittelbaren Auswirkungen¹⁰ auch sein mag.

8 Vgl. zu einer Checkliste zur Umstellung z. B. Pöller, BRZ 2009 S. 199 ff., 295 ff.

9 Vgl. stellvertretend Petersen/Zwirner/Künkele, Bilanzanalyse und Bilanzpolitik nach BilMoG, 2. Aufl. 2010.

10 Vgl. stellvertretend zu den mittelbaren Auswirkungen in Zusammenhang mit Vertragsgestaltungen Zwirner, BB 2010 S. 491 ff.

WP/StB Karl Petersen ist Geschäftsführer der Dr. Kleeberg & Partner GmbH WPG StBG mit Sitz in München und Stuttgart. **StB Dr. Christian Zwirner** und **WP/StB Kai Peter Künkele** sind dort Prokuristen. Weitere Informationen unter www.kleeberg.de. Die Autoren danken Herrn Dipl.-Kfm. Matthias Froschhammer für seine Unterstützung und seine wertvollen Hinweise bei der Erstellung des vorliegenden Beitrags.

Die **Umstellung auf das BilMoG** betrifft nahezu alle Unternehmensbereiche. Mit Hilfe von Checklisten analysieren wir gemeinsam mit Ihnen die relevanten Änderungen, passen die Schnittstellen an und stellen den Handlungsbedarf fest.

BilMoG-Checkliste Tax (Auszug)

- A. **Erstellung der Steuerbilanz**
 - ...
 - II. **Wird eine Überleitungsrechnung erstellt?**
 - ...
 - III. **Wird eine eigenständige Steuerbilanz erstellt?**
 - 1. Liegen die Steuerbilanzwerte vollständig vor?
 - ...
- C. **Bilanzansatz**
 - ...
 - II. **Steuerrechtliche Bilanzierungsvorbehalte**
 - ...
 - 4. Wurden Entwicklungskosten aktiviert?
 - ...
- D. **Bewertung**
 - ...
 - II. **Steuerrechtliche Bewertungsvorbehalte**
 - ...
 - 4. Wurde bei der Rückstellungsbewertung ein vom steuerlichen Zinssatz abweichender Zinssatz in der Handelsbilanz angewendet? [→ Rückstellungen]

BilMoG-Checkliste Audit (Auszug)

- A. **Bilanzansatz**
 - I. **Wirtschaftliches Eigentum**
 - 1. Steht der betrachtete Vermögensgegenstand im wirtschaftlichen Eigentum des Bilanzierenden?
 - ...
 - III. **Herstellungskosten**
 - 1. Lassen sich der Kostenrechnung die notwendigen Informationen zur Ermittlung der aktivierungspflichtigen Herstellungskostenbestandteile entnehmen?
 - ...
 - XI. **Pensionsrückstellungen**
 - 1. Liegt ein Pensionsgutachten nach den Anforderungen des BilMoG zum 01.01.2010 vor?
 - ...
- C. **Anhang**
 - ...
 - II. **Neue Angabepflichten**
 - ...
 - 3. Wurden die neuen Berichtspflichten des BilMoG beachtet?

BilMoG-Checkliste Advisory (Auszug)

- A. **Rechnungslegungspflichten (Einzel- und Konzernabschluss)**
 - ...
- B. **Umgang mit neuen Ansatzwahlrechten und Berichtspflichten**
 - ...
 - II. **Entwicklungskosten**
 - 1. Hat das Unternehmen Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten?
 - ...
- C. **Ausübung der gesetzlichen Wahlrechte im Umstellungszeitpunkt**
 - I. **Zielsetzung beim Übergang**
 - 1. Sollen Effekte nach Möglichkeit erfolgsneutral statt erfolgswirksam berücksichtigt werden?
 - ...
- D. **Bilanzpolitische Zielsetzung**
 - I. **Festlegung der bilanzpolitischen Strategie**
 - ...
 - 3. Falls nein, wurde eine (neue) Zielvorgabe für die Umstellung auf das BilMoG und die Anwendung der neuen Regelungen definiert?

BilMoG-Checkliste Legal (Auszug)

- A. **Bestehende Vertragsverhältnisse**
 - I. **Rechtliche Grundlagen der Gesellschaft**
 - 1. Wurde die Satzung auf notwendige Anpassungen aufgrund des BilMoG geprüft (bspw. Zusammensetzung des Aufsichtsgremiums)?
 - ...
 - II. **Steuerlich**
 - 1. Bestehen steuerliche Organschaften?
 - ...
 - IV. **Aktienrechtlich**
 - ...
 - 6. Besteht ein Ergebnisabführungsvertrag?
 - ...
- B. **Umwandlungsvorgänge**
 - ...
 - II. **Umwandlungsvorgänge vor BilMoG**
 - ...
 - 2. Besteht die Notwendigkeit zur Abgrenzung latenter Steuern aufgrund von Umwandlungsvorgängen, bei denen steuerrechtlich und handelsrechtlich abweichende Wertansätze gewählt wurden?

Weitere Informationen zum Thema BilMoG sowie eine Übersicht über alle Publikationen und Vorträge von Kleeberg zum BilMoG erhalten Sie aktuell unter www.kleeberg-bilmog.de.