

Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) – Teil 4 –

Autor: Dipl.-Kfm. **Ralf Sowa** (urs Unternehmensberatung, Oldenburg)

Inhalt

Das BilMoG war auch Thema unserer Newsletter [März 2009](#) (Größenklassen für KapGes, Befreiung von handelsrechtlicher Buchführungspflicht), [April 2009](#) (selbsterstellte immaterielle Vermögensgegenstände) und [Mai 2009](#) (G. o. B.).

Themen hier sind:

- Entfall einzelner Aufwands-Rückstellungen
- Rechnungsabgrenzungsposten
- Latente Steuern

Gültigkeit

Die Änderungen durch das BilMoG gelten für Geschäftsjahre, die in 2010 beginnen; sie können (allerdings nur vollständig, nicht in Teilen) auch für Geschäftsjahre 2009 angewendet werden.

Entfall einzelner Aufwands-Rückstellungen

Betroffene Aufwandsrückstellungen

Durch Aufhebung der Paragraphen ...

- § 249 (1) S.3 HGB a. F.
„Rückstellungen dürfen für unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung auch gebildet werden, wenn die Instandhaltung nach Ablauf der Frist nach Satz 2 Nr. 1 innerhalb des Geschäftsjahrs nachgeholt wird.“
- § 249 (2) HGB a. F.
„Rückstellungen dürfen außerdem für ihrer Eigenart nach genau umschriebene, dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr zuzuordnende Aufwendungen gebildet werden, die am Abschlussstichtag wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder des Zeitpunkts ihres Eintritts unbestimmt sind.“

... entfällt das handelsrechtliche Wahlrecht zur Bildung diverser Aufwandsrückstellungen. Bezweckt wird damit die bessere Vergleichbarkeit mit internationalen Jahresabschlüssen.

Weil steuerlich nicht anerkannt wirkten diese Aufwandsrückstellungen lediglich als *Ausschüttungssperre*. Insofern bilden Gewinnrücklagen künftig einen *Ersatz*.

Auflösung von Aufwandsrückstellungen nach *altem* Recht

Gemäß Art. 67 (3) HGB-EG dürfen diese nach *altem* Recht gebildeten Rückstellungen (auch teilweise) beibehalten werden; andernfalls wird die Rückstellung unmittelbar über Gewinnrücklagen aufgelöst. Die Auflösung über Gewinnrücklagen gilt nicht für im letzten Geschäftsjahr nach *altem* Recht gebildete Rückstellungen gem. §§ 249 (1) S.3, (2) HGB a. F.; sie *müssen* folglich beibehalten (oder storniert) werden.

„Waren im Jahresabschluss für das letzte vor dem 1. Januar 2010 beginnende Geschäftsjahr Rückstellungen nach § 249 Abs. 1 Satz 3, Abs. 2 des Handelsgesetzbuchs, Sonderposten mit Rücklageanteil nach § 247 Abs. 3, § 273 des Handelsgesetzbuchs oder Rechnungsabgrenzungsposten nach § 250 Abs. 1 Satz 2 des Handelsgesetzbuchs in der bis zum ... [einsetzen: Tag vor dem Inkrafttreten des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes] geltenden Fassung enthalten, können diese Posten unter Anwendung der für sie geltenden Vorschriften in der bis zum ... [einsetzen: Tag vor dem Inkrafttreten des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes] geltenden Fassung, Rückstellungen nach § 249 Abs. 1 Satz 3, Abs. 2 des Handelsgesetzbuchs auch teilweise, beibehalten werden. Wird von dem Wahlrecht nach Satz 1 kein Gebrauch gemacht, ist der Betrag unmittelbar in die Gewinnrücklagen einzustellen; dies gilt nicht für Beträge, die der Rückstellung nach § 249 Abs. 1 Satz 3, Abs. 2 des Handelsgesetzbuchs in der bis zum ... [einsetzen: Tag vor dem Inkrafttreten des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes] geltenden Fassung im letzten vor dem 1. Januar 2010 beginnenden Geschäftsjahr zugeführt wurden.“ Art. 67 (3) HGB-EG

Ebenfalls aufgehoben wird der diesem Gebot zur Auflösung von (Aufwands-) Rückstellungen ggf. im Wege stehende § 249 (3) S.2 HGB a. F...

„Rückstellungen dürfen nur aufgelöst werden, soweit der Grund hierfür entfallen ist.“ § 249 (3) S.2 HGB a. F.

Rückstellungen nach § 249 HGB n. F.

§ 249 (1) HGB n. F. wird (weiterhin) Rückstellungen zulassen für

- ungewisse Verbindlichkeiten
- drohende Verluste aus schwebende Geschäften
- im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, die im folgenden Geschäftsjahr innerhalb von drei Monaten nachgeholt werden
- im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Abraumbeseitigung, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden
- Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden

Rechnungsabgrenzungsposten

In § 250 (1) HGB wird Satz 2 gestrichen:

„Ferner dürfen ausgewiesen werden 1. als Aufwand berücksichtigte Zölle und Verbrauchsteuern, soweit sie auf am Abschlußstichtag auszuweisende Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens entfallen, 2. als Aufwand berücksichtigte Umsatzsteuer auf am Abschlußstichtag auszuweisende oder von den Vorräten offen abgesetzte Anzahlungen.“ (§ 250 (1) S. 2 HGB a. F.)

Damit entfällt das bisherige Wahlrecht, für Vorräte geleistete Zölle und Verbrauchssteuern sowie Umsatzsteuer auf erhaltene Anzahlungen unter den Aktiven Rechnungsposten auszuweisen. Zweck ist die Harmonisierung mit den IFRS.

Erhaltene Anzahlungen und die Umsatzsteuer darauf sind künftig nach der *Nettomethode* separat zu passivieren: Bank (119) → erh. Anzahlungen (100) + Umsatzsteuer (19)

Latente Steuern

§ 274 HGB (Latente Steuern)

„(1) Bestehen zwischen den handelsrechtlichen Wertansätzen von Vermögensgegenständen, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten und ihren steuerlichen Wertansätzen Differenzen, die sich in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich abbauen, so ist eine sich daraus insgesamt ergebende Steuerbelastung als passive latente Steuern (§ 266 Abs. 3 E.) in der Bilanz anzusetzen. Eine sich daraus insgesamt ergebende Steuerentlastung kann als aktive latente Steuern (§ 266 Abs. 2 D.) in der Bilanz angesetzt werden. Die sich ergebende Steuerbe- und die sich ergebende Steuerentlastung können auch unverrechnet angesetzt werden. Steuerliche Verlustvorträge sind bei der Berechnung aktiver latenter Steuern in Höhe der innerhalb der nächsten fünf Jahre zu erwartenden Verlustverrechnung zu berücksichtigen.

(2) Die Beträge der sich ergebenden Steuerbe- und -entlastung sind mit den unternehmensindividuellen Steuersätzen im Zeitpunkt des Abbaus der Differenzen zu bewerten und nicht abzuzinsen. Die ausgewiesenen Posten sind aufzulösen, sobald die Steuerbe- oder -entlastung eintritt oder mit ihr nicht mehr zu rechnen ist. Der Aufwand oder Ertrag aus der Veränderung bilanzierter latenter Steuern ist in der Gewinn- und Verlustrechnung gesondert unter dem Posten "Steuern vom Einkommen und vom Ertrag" auszuweisen.“

Betroffene Gesellschaften; Erleichterungen

Die Vorschriften zu latenten Steuern betreffen Kapitalgesellschaften (und Personengesellschaften, an denen keine natürliche Person mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist; § 264a HGB).

Kleine Kapitalgesellschaften sind von der Anwendung des § 274 (Latente Steuern) befreit (§ 274a Nr.5 HGB).

Bilanzorientiertes Konzept

§ 274 (1) HGB

„Bestehen zwischen den handelsrechtlichen Wertansätzen von Vermögensgegenständen, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten und ihren steuerlichen Wertansätzen...“

Die Ermittlung latenter Steuern basierte im HGB bisher auf dem *G. u. V. - orientierten Konzept*, nach dem Aufwand und Ertrag in den handels- und steuerrechtlichen Ergebnisrechnungen verglichen wurden. Weil sämtliche Wertänderungen in der Gewinn- und Verlustrechnung dargestellt werden, ist dies so möglich.

Internationale Rechnungslegungsvorschriften basieren auf dem *bilanzorientierten Konzept*, mit dem auch solche Bilanzierungs- und Bewertungsabweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz ermittelt werden, die sich unmittelbar im Eigenkapital (= außerhalb der G. u. V.) auswirken. Es werden eben **nicht** sämtliche Wertänderungen in der handelsrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung dargestellt.

Diese Angleichung an internationale Rechnungslegungsvorschriften ist – derzeit – nicht weiter relevant, weil für das HGB – noch (?) – der Grundsatz (vgl. Ausnahme oben unter *Auflösung von Aufwandsrückstellungen nach altem Recht*) gilt, sämtliche Wertänderungen in der G. u. V. darzustellen.

Passive latente Steuern

§ 274 (1) HGB

„Bestehen zwischen den handelsrechtlichen ... und .. steuerlichen Wertansätzen Differenzen, die sich in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich abbauen, **so ist** eine sich daraus insgesamt ergebende Steuerbelastung als passive latente Steuern (§ 266 Abs. 3 E.) in der Bilanz anzusetzen. ...“

Der Ausweis passiver latenter Steuern ist zwingend.

Aktive latente Steuern

§ 274 (1) HGB

„... Eine sich daraus insgesamt ergebende Steuerentlastung **kann** als aktive latente Steuern (§ 266 Abs. 2 D.) in der Bilanz angesetzt werden. ...“

Der Ausweis aktiver latenter Steuern ist ein Wahlrecht.

§ 274 (1) HGB

„... Steuerliche Verlustvorträge **sind** bei der Berechnung aktiver latenter Steuern in Höhe der **innerhalb der nächsten fünf Jahre** zu erwartenden Verlustverrechnung zu berücksichtigen.“

Steuerliche Verlustvorträge müssen die erwarteten Verlustverrechnungen für einen Zeitraum von fünf Jahren umfassen.

Ausschüttungssperre für aktive latente Steuern

§ 268 (8) HGB

„Werden selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens in der Bilanz ausgewiesen, so dürfen Gewinne nur ausgeschüttet werden, wenn die nach der Ausschüttung verbleibenden frei verfügbaren Rücklagen zuzüglich eines Gewinnvortrags und abzüglich eines Verlustvortrags mindestens den insgesamt angesetzten Beträgen abzüglich der hierfür gebildeten passiven latenten Steuern entsprechen. **Werden aktive latente Steuern in der Bilanz ausgewiesen, ist Satz 1 auf den Betrag anzuwenden, um den die aktiven latenten Steuern die passiven latenten Steuern übersteigen. ...“**

Dem handelsrechtlichen Vorsichtsprinzip folgt eine Ausschüttungssperre in Höhe der aktiven latenten Steuern.

Saldierung latenter Steuern

§ 274 (1) HGB

„... Die sich ergebende Steuerbe- und die sich ergebende Steuerentlastung **können** auch unverrechnet angesetzt werden. ...“

Es besteht ein Wahlrecht, latente Steuern unsaldiert auszuweisen.

Bewertung

§ 274 (2) HGB

„Die Beträge der sich ergebenden Steuerbe- und -entlastung sind mit den unternehmensindividuellen Steuersätzen im Zeitpunkt des Abbaus der Differenzen zu bewerten und nicht abzuzinsen. ...“

Maßgebend sind die „unternehmensindividuellen Steuersätze im Zeitpunkt des Abbaus der Differenzen“. Eine Abzinsung erfolgt nicht.

Auflösung latenter Steuern

§ 274 (2) HGB

„... Die ausgewiesenen Posten sind aufzulösen, sobald die Steuerbe- oder -entlastung eintritt oder mit ihr nicht mehr zu rechnen ist. Der Aufwand oder Ertrag aus der Veränderung bilanzierter latenter Steuern ist in der Gewinn- und Verlustrechnung gesondert unter dem Posten „Steuern vom Einkommen und vom Ertrag“ auszuweisen.“

Der „Verbrauch“ oder die Auflösung des Postens erfolgt über separaten Ausweis unter dem Posten „Steuern vom Einkommen und vom Ertrag“ der Gewinn- und Verlustrechnung.

Allgemeine Erläuterungen: [Latente Steuern in wikipedia](#)