



[Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz - BilMoG]

1. Einführung

Bereits im Juli 2008 haben wir Sie im Rahmen eines unserer Newsletter über die bevorstehenden Änderungen durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz informiert. Nun ist es endlich soweit: der deutsche Bundesrat hat am 3. April 2009 grünes Licht für die tiefgreifendste Reform der deutschen Rechnungslegung seit über 20 Jahren gegeben.

Die Bilanzrechtsreform zielt darauf ab, den Informationsgehalt des handelsrechtlichen Jahresabschlusses durch die Annäherung an die IFRS (International Financial Reporting Standards) zu verbessern und ihn damit zu einer echten - weniger komplexen - Alternative zur internationalen Rechnungslegung zu machen. Die Handelsbilanz bleibt dabei im Grundsatz weiterhin Grundlage der Ausschüttungsbemessung und der steuerlichen Gewinnermittlung. Diese Zielsetzungen wurden u.a. mit folgenden Maßnahmen erreicht:

- Abschaffung von handelsrechtlichen Wahlrechten zur Einschränkung von bilanzpolitischen Gestaltungsmöglichkeiten
- Verbot von steuerlichen Bewertungswahlrechten in der Handelsbilanz zur Vermeidung von Informationsverzerrungen
- Angleichung an die internationale Rechnungslegung bei wichtigen Ansatz- und Bewertungsregeln
- Verbesserung der Informationsfunktion durch neue Ausweis- und Angabepflichten in Bilanz und Anhang

Der von uns im Juli 2008 dargestellte Regierungsentwurf aus dem Mai 2008 hat im Gesetzgebungsverfahren noch einige Änderungen erfahren. Wesentliche Änderungen sind die Beschränkung der Zeitwertbilanzierung von zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumenten auf Kreditinstitute und die Umqualifizierung der Bilanzierung aktiver latenter Steuern und selbsterstellter immaterieller Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens von einer Bilanzierungspflicht in ein Bilanzierungswahlrecht. Im Folgenden wollen wir Ihnen einen Überblick über die für die Zukunft geltenden Neuregelungen geben.

2. Anwendungszeitpunkt

Die Anwendung der durch das BilMoG geänderten Bilanzierungsvorschriften ist spätestens im ersten nach dem 31.12.2009 beginnenden Geschäftsjahr verpflichtend, d.h. für die Mehrzahl der Anwender im Jahresabschluss zum 31. Dezember 2010. Es besteht aber ein Wahlrecht, die Neuregelungen in ihrer Gesamtheit auch schon zum 31. Dezember 2009 (bei abweichenden Wirtschaftsjahren im Geschäftsjahr 2009/2010) freiwillig anzuwenden. Eine faktische Ausnahme bildet das Wahlrecht zur Aktivierung selbst erstellter immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, das grundsätzlich nur für Vermögensgegenstände gilt, mit deren Entwicklung in Geschäftsjahren begonnen wird, die nach dem 31. Dezember 2009 beginnen.

Bestimmte Erleichterungsvorschriften, wie z.B. die Erhöhung der Größenklassen und Schwellenwerte, gelten aber bereits rückwirkend für nach dem 31. Dezember 2007 beginnende Wirtschaftsjahre. Darüber hinaus sind aufgrund von europarechtlichen Vorgaben bestimmte zusätzliche erweiterte Berichtspflichten im Anhang und Lagebericht bereits ab dem 1. Januar 2009 zu erfüllen.

3. Deregulierung

Für den Beginn der handelsrechtlichen Buchführungspflicht und die Erstellung des Jahresabschlusses von Einzelkaufleuten gab es bislang keine größenabhängigen Erleichterungen im Handelsgesetz. Durch die Einführung von § 241a HGB n.F. werden in Angleichung an die steuerlichen Vorschriften erstmals Befreiungstatbestände für Einzelkaufleute geschaffen. Soweit an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren nicht mehr als EUR 500.000 Umsatzerlöse und EUR 50.000 Jahresüberschuss erzielt werden, brauchen die Vorschriften §§ 238 bis 241 HGB nicht angewendet werden. Stattdessen kann der Einzelkaufmann mit Hilfe einer Einnahmen-Überschussrechnung seinen Gewinn auch für das Handelsrecht ermitteln.

Die Größenklassen für Kapitalgesellschaften und kapitalistische Personenhandelsgesellschaften, die darüber entscheiden, welchen Bilanzierungs- und Informationspflichten ein Unternehmen unterliegt, werden um rd. 20% angehoben. So kommen mehr Unternehmen als bisher in den Genuss der Erleichterungen, die für kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften gelten. Kleine Kapitalgesellschaften brauchen z.B. ihren Jahresabschluss nicht von einem Abschlussprüfer prüfen zu lassen und müssen nur den verkürzten Jahresabschluss (Bilanz und Anhang), nicht aber die Gewinn- und Verlustrechnung, offen legen. Mittelgroße Kapitalgesellschaften können auf eine Reihe von Anhangsangaben verzichten, die große Kapitalgesellschaften machen müssen, und dürfen Bilanzpositionen zusammenfassen. Desweiteren wurden die für die Befreiung zur Aufstellung eines Konzernabschlusses maßgebenden Größenmerkmale angehoben.

Schwellenwerte	Kleine Kapitalgesellschaft ¹	Mittelgroße Kapitalgesellschaften	Große Kapitalgesellschaft	Konzernabschlusspflicht
Bilanzsumme	≤ 4.840 TEUR (bisher ≤ 4.015 TEUR)	> 4.840 TEUR ≤ 19.250 TEUR (bisher > 4.015 ≤ 16.060 TEUR)	> 19.250 TEUR (bisher > 16.060 TEUR)	> 19.250 TEUR (bisher > 16.060 TEUR)
Umsatzerlöse	≤ 9.680 TEUR (bisher ≤ 8.030 TEUR)	> 9.680 TEUR ≤ 38.500 TEUR (bisher > 8.030 ≤ 32.120 TEUR)	> 38.500 TEUR (bisher > 32.120 TEUR)	> 38.500 TEUR (bisher > 32.120 TEUR)
Arbeitnehmer im Jahresdurchschnitt	unverändert ≤ 50	unverändert > 50 ≤ 250	unverändert > 250	unverändert > 250

4. Auswirkung der Änderungen

Die Mehrzahl der mittelständischen Unternehmen erstellt soweit wie möglich Einheitsbilanzen und orientiert sich damit bei der handelsrechtlichen Bilanzierung und Bewertung an den Vorschriften für die Steuerbilanz, soweit die handelsrechtlichen Vorschriften sie nicht zu einer Abweichung zwingen. Steuerliche Wahlrechte werden soweit zulässig in die Handelsbilanz übernommen. Handelsrechtliche Wahlrechte, die steuerlich nicht anerkannt sind, werden ausnahmsweise genutzt, um bilanzpolitische Spielräume für die Verbesserung der Eigenkapitalquote und des Gewinns zu nutzen.

Mit der Bilanzreform entfällt eine Vielzahl der handelsrechtlichen Wahlrechte und reduziert damit die Möglichkeiten für Bilanzpolitik. Für diejenigen, die bereits bisher, soweit möglich, Einheitsbilanzen erstellt haben, bleibt der Wegfall der rein handelsrechtlichen Wahlrechte ohne Auswirkung. Allerdings gibt es auch zahlreiche Änderungen mit wesentlichen Auswirkungen auf Gewinn und Eigenkapitalquote, die von den steuerlichen Vorschriften abweichen und zwingend für alle gelten. Darüber hinaus entfällt in Zukunft die Möglichkeit, rein steuerliche Wahlrechte, wie z.B. bestimmte Sonderabschreibungen, in die Handelsbilanz zu übernehmen.

5. Wesentliche Bilanzierungs- und Bewertungsänderungen in Abweichung von der Steuerbilanz

5.1. Aktivierungswahlrecht für selbstgeschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens

Für immaterielle selbstgeschaffene Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, wie zum Beispiel selbstgestellte Software, Patente, Lizenzen oder Produktionsverfahren, besteht künftig ein Bilanzierungswahlrecht in Höhe der Herstellungskosten, soweit mit der Herstellung nach dem 31. Dezember 2009 begonnen wurde. Steuerlich bleiben die Aufwendungen weiterhin abzugsfähig. Die Erträge unterliegen zudem einer Ausschüttungssperre. Das Wahlrecht ist vor allem für innovative Unternehmen mit hohen Entwicklungsaufwendungen interessant. Dadurch kann die Eigenkapitalquote erhöht und die Kapitalbeschaffung erleichtert werden. Im Gegenzug entfällt das Wahlrecht für die Aktivierung von Inangangsetzungs- und Erweiterungsaufwendungen, welches steuerlich auch bisher nicht zulässig war.

Maßgebliches Kriterium für die Qualifizierung als Vermögensgegenstand ist die Einzelverwertbarkeit. Ein Bilanzierungsverbot gilt weiterhin für Forschungskosten, selbsterstellte Geschäftswerte, Marken, Verlagsrechte und Kundenlisten. Die Aktivierung und Bewertung erfordert voraussichtlich eine umfassende Dokumentation der Herstellungskosten.

Der Gesetzesentwurf hatte hier noch eine Bilanzierungspflicht vorgesehen. Die Einführung eines Wahlrechts ist vor allem für mittelständische Unternehmen mit einer guten Eigenkapitalbasis vorteilhaft, da es auf die aufwändigen Wertermittlungen und Nachweise verzichten kann.

5.2. Neubewertung von Rückstellungen und Verbindlichkeiten

Rückstellungen und Verbindlichkeiten sollen in Zukunft generell mit dem erwarteten Erfüllungsbetrag angesetzt werden. Dies bedeutet, dass in Abweichung vom Stichtagsprinzip die Preis- und Kostenverhältnisse im Zeitpunkt des tatsächlichen Anfalls der Aufwendungen zu berücksichtigen sind, was zu einer realistischeren Bewertung führen soll. Zudem sind Rückstellungen mit einer Laufzeit über 1 Jahr künftig zwingend mit dem ihrer Laufzeit entsprechenden durchschnittlichen Marktzinssatz abzuzinsen. Die zu verwendenden Abzinsungssätze sollen durch Rechtsverordnung von der Deutschen Bundesbank ermittelt und monatlich bekannt gegeben werden. Es wird erwartet, dass bei den meisten längerfristigen Rückstellungen - mit Ausnahme der Pensionsrückstellung - die Belastung aus der Berücksichtigung der Preis- und Kostensteigerungen weitgehend durch die Entlastung aus der Abzinsung ausgeglichen wird.

Die größte Bedeutung hat die Neubewertung für die Pensionsrückstellungen, die sich im Regelfall aufgrund der Berücksichtigung erwarteter Lohnsteigerungen und eines reduzierten Abzinsungssatzes wesentlich erhöhen werden. Um diesen Effekt abzumildern, besteht ein Wahlrecht, den Erhöhungsbetrag auf 15 Jahre zu verteilen. Das Wahlrecht für die Passivierung mittelbarer Pensionsverpflichtungen, z.B. über Unterstützungskassen, bleibt bestehen.

Die steuerliche Bewertung der Pensionsrückstellungen nach § 6a EStG bleibt unverändert. Bei den sonstigen Rückstellungen und bei den Verbindlichkeiten bleibt es steuerlich ebenfalls beim Stichtagsprinzip und bei einem festen Abzinsungssatz von 5,5%. Verbindlichkeiten unterliegen handelsrechtlich in Abweichung zur Steuerbilanz weiterhin einem Abzinsungsverbot.

¹ Von den Kriterien Bilanzsumme, Umsatzerlöse und Anzahl Arbeitnehmer müssen 2 von 3 an zwei aufeinanderfolgenden Bilanzstichtagen erfüllt sein. Die Aufstellung gilt auch für Personengesellschaften, bei denen keine natürliche Person persönlich haftet (sog. „KapCos“). Kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften gelten stets als große Kapitalgesellschaften.

5.3. Zeitbewertung zur Rückdeckung von Pensionsverpflichtungen bestimmter Vermögensgegenstände und Saldierungsgebot

Im Zusammenhang mit Altersvorsorgeverpflichtungen und Arbeitszeitkonten wird ein Saldierungsgebot in der Handelsbilanz eingeführt. Vermögensgegenstände, die dem Zugriff aller übrigen Gläubiger entzogen sind und ausschließlich der Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungs- oder vergleichbaren Verpflichtungen dienen, sind mit den diesbezüglichen Schulden zu verrechnen. Es wird erwartet, dass dies zumindest für an die Arbeitnehmer verpfändete Rückdeckungsversicherungen und CTA-Modelle (Contractual Trust Agreements) gilt. Gleichzeitig sind die zur Absicherung dienenden Vermögensgegenstände („Planvermögen“) über die Anschaffungskosten hinaus verpflichtend mit dem aktuellen Marktwert zu bewerten (Zeitwert). Übersteigt der Zeitwert dieser Vermögensgegenstände den Betrag der Schulden, ist der Aktivüberhang in einem gesonderten Posten, ein passiver Überhang unter Pensionsrückstellungen auszuweisen. Die Saldierung wird durch umfangreiche Anhangsangaben ergänzt. In jedem Fall führt die Saldierung und die Zeitbewertung bei rückgedeckten Pensionsverpflichtungen zu einer wesentlichen Verbesserung der Eigenkapitalquote und einer besseren Vergleichbarkeit mit internationalen Abschlüssen.

Steuerlich bleibt es bei einem Saldierungsverbot und einer Einzelbewertung der Rückdeckungsmittel für Pensionsverpflichtungen nach dem Anschaffungskostenprinzip.

5.4. Verbot von steuerlichen Wahlrechten in der Handelsbilanz

Steuerliche Wahlrechte können künftig ohne korrespondierende Nutzung in der Handelsbilanz ausgeübt werden (Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit). Damit einher geht das Verbot von rein steuerlichen Wahlrechten in der Handelsbilanz. Die steuerlich nach wie vor erlaubte Aktivierung von als Aufwand berücksichtigter Zölle, Verbrauchsteuern und Umsatzsteuer im aktiven Rechnungsabgrenzungsposten ist handelsrechtlich nicht mehr zulässig. In der Praxis wird das Verbot von steuerlichen Wahlrechten zu einer deutlichen Zunahme der Differenzen zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz führen. Diese Differenzen sind gemäß § 5 Abs. 1 EStG n.F. in entsprechenden Verzeichnissen zu dokumentieren.

5.5. Latente Steuern

Gemäß der nunmehr verabschiedeten Rechtslage beschränkt sich die Ansatzpflicht für latente Steuern im Einzelabschluss - wie bisher - auf Fälle, in denen das handelsbilanzielle Ergebnis höher ist als das steuerliche Ergebnis und sich dies im Zeitablauf umkehrt (passive latente Steuern). Für die Bilanzierung aktiver latenter Steuern besteht weiterhin ein Wahlrecht. Neu ist allerdings, dass sich dieses Wahlrecht im Einzelabschluss auch auf steuerliche Verlustvorträge erstreckt, soweit die Geschäftsleitung eine Verrechnung mit Gewinnen innerhalb der nächsten fünf Jahre erwartet.

Eine eher technische Änderung, die aber weitreichende Auswirkungen für den Praktiker hat, betrifft die Bewertung der latenten Steuern. Das BilMoG vollzieht einen Systemwechsel dahingehend, dass für die Berechnung der latenten Steuern nicht mehr der Unterschied zwischen dem Gewinn lt. Steuer- und Handelsbilanz maßgeblich ist, sondern die Ansatz- und Bewertungsunterschiede aller Vermögensgegenstände und Schulden in einer Gesamtdifferenzbetrachtung zzgl. aktiver latenter Steuern auf Verlustvorträge. Im Ergebnis führt dies dazu, dass bei Ausübung des Wahlrechts nach Saldierung aller Differenzen zwischen Handels- und Steuerbilanz entweder nur ein aktiver oder nur ein passiver Steuerabgrenzungsposten auszuweisen ist.

Insgesamt werden latente Steuern mit der Bilanzrechtsreform an Bedeutung gewinnen. Durch die Reform sind einige neue Fälle, in denen das handelsrechtliche Ergebnis höher als das steuerliche Ergebnis ist, hinzugekommen, so dass häufiger als bisher passive latente Steuern auszuweisen sind. In diesem Fall wird es sich in der Regel lohnen, die latenten Steuern insgesamt zu berechnen, um aktive und passive Unterschiedsbeträge zu verrechnen und so eine Bilanzverzerrung zu vermeiden. Darüber hinaus führt die Bilanzierung aktiver latenter Steuern zu einem verbesserten Eigenkapitalausweis, wobei nicht ausgeschlossen werden kann, dass die Banken diesen Posten im Rahmen ihrer Rating Systeme wieder abziehen.

6. Ausschüttungssperre

Um die Ausschüttungsbemessungsfunktion der Handelsbilanz weiterhin zu gewährleisten, wird eine **Ausschüttungssperre** im Hinblick auf besonderen Unsicherheiten unterliegenden neuen Bilanzpositionen eingeführt (§ 268 HGB n.F.), soweit nicht die freien Rücklagen nach Ausschüttung noch mindestens diesen Beträgen entsprechen:

- aktivierte Beträge selbst erstellter immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (abzgl. dafür gebildete passive latente Steuern)
- ausgewiesener Aktivüberhang latenter Steuer
- über die Anschaffungskosten hinausgehende Beträge zeitwertbewerteter Vermögensgegenstände zur Altersvorsorge (abzgl. dafür gebildeter passive latente Steuern)

7. Angleichung der Handelsbilanz an die Steuerbilanz durch die Abschaffung von Wahlrechten

Selbsterstellte Vermögensgegenstände sind künftig zu Vollkosten zu bewerten, was auch internationalen Gepflogenheiten entspricht. Es bleibt bei einem Wahlrecht für die Einbeziehung allgemeiner Verwaltungskosten u.ä. Die Aktivierung von Vertriebskosten und Forschungskosten ist weiterhin verboten. Darüber hinaus wurden die Möglichkeiten im Rahmen der Bewertungvereinfachungsverfahren nach § 256 HGB eingeschränkt. In Zukunft ist handelsrechtlich nur noch das Fifo- und Lifo-Verfahren zulässig. Für die Mehrzahl der Unternehmen, die bereits bisher entsprechend den steuerlichen Vorschriften bewertet haben, ändert sich hierdurch nichts.

Darüber hinaus werden fast alle bestehenden handelsrechtlichen Ansatz- und Bewertungswahlrechte gestrichen, die steuerlich bereits bisher nicht zulässig waren. So wird z.B. die Möglichkeit der Bildung von Rückstellungen für nach Ablauf von drei Monaten nach dem Stichtag vorgenommenem Instandsetzungsaufwand sowie für Aufwandsrückstellungen aufgehoben. Die bei Inkrafttreten vorhandenen Rückstellungen können beibehalten oder bei einer Auflösung unmittelbar in die Gewinnrücklagen eingestellt werden.

Außerplanmäßige Abschreibungen bei nicht dauerhafter Wertminderung werden auf Finanzanlagen beschränkt und ein umfassendes Wertaufholungsgebot eingeführt. Die Abschreibung auf den sog. Zukunftswert nach § 253 Abs. 3 S. 3 HGB a.F. und die Abschreibung nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung nach § 253 Abs. 4 HGB a.F. sind künftig nicht mehr erlaubt. Während der Ansatz von Aufwendungen für die Inangasetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs nicht mehr zulässig ist, besteht nunmehr, wie im Steuerrecht, eine Aktivierungspflicht für entgeltlich erworbene Geschäfts- oder Firmenwerte.

8. Stetigkeitsgrundsatz und wirtschaftliches Eigentum

Wir möchten an dieser Stelle zwei weitere Änderungen aufführen, die den Informationswert des handelsrechtlichen Jahresabschlusses erhöhen sollen. Zum einen wurde aus dem „Soll-Grundsatz“ der Bewertungsstetigkeit in § 256 HGB n.F. eine Pflicht. Inwieweit dies die bilanzpolitischen Spielräume einschränkt, bleibt abzuwarten und muss sich in Abstimmung zwischen Jahresabschlussprüfern und -erstellern erst einspielen. Zum anderen wurde § 246 HGB neu gefasst mit der allgemeinen Aussage, dass die Vermögensgegenstände dem **wirtschaftlichen** Eigentümer zuzurechnen sind. Der Gesetzgeber sieht in dieser Vorschrift letztlich nur eine Klarstellung der bisherigen Bilanzierungspraxis und hält insbesondere die Leasingergasse auch handelsrechtlich weiterhin für anwendbar. Auch in diesem Fall wird erst die Praxis zeigen, ob und inwieweit diese Änderung ein Einfallstor für internationale Grundsätze der Vermögenszurechnung, insbesondere auch in Leasingfällen, darstellt oder nicht.

9. Anhang, Lagebericht und Konzernabschluss

Das Gesetz enthält - der Tendenz in der internationalen Rechnungslegung folgend - eine Ausweitung der Pflichtangaben im Anhang. Die Verpflichtung zur Aufstellung einer Kapitalflussrechnung und eines Eigenkapitalspiegels im Einzelabschluss wurde aber nur für kapitalmarktorientierte Unternehmen eingeführt. Auch der Umfang des Lageberichts bleibt für nicht kapitalmarkt-orientierte Unternehmen unverändert.

Die Konsolidierungsregeln im Konzernabschluss wurden für alle Unternehmen, die der Konzernabschlusspflicht unterliegen, stark an die internationalen Regeln angepasst. Dies betrifft insbesondere den Konsolidierungskreis, der nunmehr nicht mehr auf einheitliche Leitung, sondern auf beherrschenden Einfluss („Control Concept“) abstellt, und die Kapitalkonsolidierung mit Abschaffung der Buchwert- und der Interessenzusammenführungsmethode. Allerdings sind bei der Konsolidierung entstehende Firmenwerte abweichend von den internationalen Vorschriften planmäßig über die voraussichtliche Nutzungsdauer abzuschreiben. Unzulässig ist aber die bisher noch mögliche sofortige Verrechnung mit den Rücklagen und die Pauschalabschreibung über 4 Jahre.

10. Handlungsbedarf

- **Wahl des Anwendungszeitpunkts**
Die meisten Neuregelungen können bereits für Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2008 beginnen, freiwillig angewendet werden. Ihre Entscheidung für oder gegen die vorzeitige Anwendung des BilMoG bestimmt die bilanzpolitischen Maßnahmen im laufenden Geschäftsjahr.
- **Befreiung von der handelsrechtlichen Buchführungspflicht**
Die durch das BilMoG geschaffene Buchführungserleichterung für Einzelkaufleute gilt bereits rückwirkend für das Geschäftsjahr 2008. Falls Sie von der Neuregelung betroffen sind, ist zu prüfen, ob für Sie ein Übergang auf eine Einnahmen-Überschussrechnung gem. § 4 Abs. 3 EStG sinnvoll ist.
- **Anhebung der Größenklassen**
Die Anhebung der Größenklassen ist rückwirkend erfolgt. Um zu prüfen, ob oder ab wann Ihre Gesellschaft nicht mehr prüfungspflichtig ist oder den Jahresabschluss verkürzt offenlegen kann, sind die relevanten Kennzahlen der Jahresabschlüsse 2007 und 2008 maßgeblich (bei abweichendem Wirtschaftsjahr 2007/2008 und 2008/2009).
- **Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit**
Da mit dem BilMoG die umgekehrte Maßgeblichkeit abgeschafft wird, können steuerliche Wahlrechte (z.B. Sonderabschreibungen, erhöhte Absetzungen oder steuerfreie Rücklagen) in Anspruch genommen werden, ohne dass ein entsprechender Ansatz in der Handelsbilanz erfolgt. Das steuerliche Wahlrecht kann jedoch nur unter der Voraussetzung einer Nachweisbuchführung ausgeübt werden. Für die Wirtschaftsgüter müssen fortlaufende Verzeichnisse geführt werden, aus denen sich der Tag der Anschaffung oder Herstellung, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die Vorschrift des ausgeübten Wahlrechts und die vorgenommenen Abschreibungen ergeben.

11. Ausblick

Mit der Verabschiedung des BilMoG ist der Gesetzgeber seinem Ziel, das deutsche Bilanzrecht zu modernisieren und internationalen Vorschriften anzugleichen ohne Bewährtes aufzugeben, ein Stück näher gekommen. Dadurch wird die Reform aber nur für kurze Zeit beendet sein. Die Kommission der Europäischen Gemeinschaft überarbeitet derzeit die Bilanzrichtlinien (4. und 7. EG-Richtlinie). Ein entsprechender Vorschlag wird voraussichtlich im Oktober 2009 vorliegen.

Änderungen durch das BilMoG: Gegenüberstellung wesentlicher ausgewählter Ansatz-, Ausweis und Bewertungsvorschriften im Einzelabschluss im Vergleich *		
Regelungsbereich	Bisheriges Recht - HGB a.F.	Änderungen aufgrund des BilMoG = HGB n.F.
Verrechnung von Aktiva und Passiva sowie Aufwendungen und Erträgen	§ 246 Abs. 2 HGB a.F. Allgemeines Verrechnungsverbot	§ 246 Abs. 2 HGB n.F. Verrechnungsgebot für bestimmte Vermögensgegenstände, die ausschließlich zur Begleichung von Altersvorsorgeverpflichtungen verwendet werden können, mit den entsprechenden Verpflichtungen sowie für zugehörige Aufwendungen und Erträge aus der Abzinsung und dem zu verrechnenden Vermögen; Aktivierung eines ggf. verbleibenden Aktivüberhangs als gesonderter Posten
Ansatz selbst erstellter immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens	§ 248 Abs. 2 HGB a.F. Aktivierungsverbot	§ 248 Abs. 2 HGB n.F. Grundsätzliches Aktivierungswahlrecht, Aktivierungsverbot für selbst geschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten, u.ä.
Ansatz von Ingangsetzungs- und Erweiterungsaufwendungen	§ 269 HGB a.F. Aktivierungswahlrecht für Kapitalgesellschaften (Bilanzierungshilfe)	§ 246 HGB n.F. Aktivierungsverbot, da kein Vermögensgegenstand
Ansatz von Aufwand als aktiver Rechnungsabgrenzungsposten	§ 250 Abs. 1 S. 2 HGB a.F. Aktivierungswahlrecht für Zölle und Verbrauchsteuern auf aktivierte Vorräte und Umsatzsteuer auf geleistete Anzahlungen	§ 250 Abs. 1 HGB n.F. Aktivierungsverbot
Ansatz von Rückstellungen	§ 249 HGB a.F. Ansatzgebot für <ul style="list-style-type: none"> ▪ Verbindlichkeitsrückstellungen ▪ Drohverlustrückstellungen ▪ Instandhaltungs- (Nachholung innerhalb von 3 Monaten) und Abraumbeseitigungsrückstellungen (Nachholung innerhalb von 12 Monaten) ▪ Ansatzwahlrecht für Instandhaltungsrückstellungen (Nachholung innerhalb von 4 bis 12 Monaten) ▪ Sonstige Aufwandsrückstellungen 	§ 249 HGB n.F. Ansatzgebot für <ul style="list-style-type: none"> ▪ Verbindlichkeitsrückstellungen ▪ Drohverlustrückstellungen ▪ Instandhaltungs- (Nachholung innerhalb von 3 Monaten) und Abraumbeseitigungsrückstellungen (Nachholung innerhalb von 12 Monaten)
Ausweis ausstehender Einlagen	§ 272 Abs. 1 HGB a.F. Ausweiswahlrecht: Brutto- oder Nettomethode	§ 272 Abs. 1 HGB n.F. Ausweis nur nach der Nettomethode
Ausweis eigener Anteile	§ 272 Abs. 1 HGB a.F. Grds. Aktivausweis bei Bildung einer korrespondierenden Rücklage; Ausnahme Aktien zum Zweck der Einziehung: passive Absetzung vom Eigenkapital	§ 272 Abs. 1a und 1b HGB n.F. Grundsatz der passivischen Absetzung vom Eigenkapital unter Verrechnung mit frei verfügbaren Rücklagen
Ansatz und Bewertung latenter Steuern (nur für Kapital- und gleichgestellte Personenhandels-gesellschaften)	§ 274 HGB a.F. Ermittlung latenter Steuern entsprechend dem Timing-Konzept auf Basis temporärer GuV-Unterschiede; im Rahmen einer Gesamtbetrachtung besteht saldiert <ul style="list-style-type: none"> ▪ eine Passivierungspflicht für einen Überhang passiver latenter Steuern als Rückstellung ▪ ein Aktivierungswahlrecht für einen Überhang aktiver latenter Steuern § 274 HGB a.F. Bewertung i.H.d. voraussichtlichen künftigen Steuerbe- bzw. entlastung	§ 274 Abs. 1 HGB n.F. Ermittlung latenter Steuern entsprechend dem Temporary-Konzept auf Basis temporärer Bilanzunterschiede; im Rahmen einer Gesamtbetrachtung besteht saldiert <ul style="list-style-type: none"> ▪ eine Passivierungspflicht für einen Überhang passiver latenter Steuern ▪ ein Aktivierungswahlrecht für einen Überhang aktiver latenter Steuern Aktive und passive latente Steuern können auch unsaldiert ausgewiesen werden. § 274 Abs. 1 S. 4 und Abs. 2 HGB n.F. Bewertung der Steuerbe- bzw. entlastung auf Basis erwarteter unternehmensindividueller Steuersätze unter Berücksichtigung von Verlustvorträgen innerhalb eines fünfjährigen Planungshorizonts und bei gesondertem Ausweis der Veränderung latenter Steuern im Steuerergebnis innerhalb der Gewinn- und Verlustrechnung
Bewertung von Rückstellungen	§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB a.F.: Rückzahlungsbetrag nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung, Abzinsung nur zulässig, wenn Verbindlichkeit Zinsanteil enthält, Berücksichtigung künftiger Preis- und Kostensteigerung nur unter sehr restriktiven Voraussetzungen zulässig	§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB n.F.: Erfüllungsbetrag nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung mit verpflichtender Einbeziehung künftiger Preis- und Kostensteigerungen § 253 Abs. 1 Satz 3 HGB n.F.: Wertpapiergebundene Pensionsrückstellungen können i.H. des beizulegenden Zeitwerts der Wertpapiere angesetzt werden, wenn diese einen garantierten Mindestbetrag übersteigen § 253 Abs. 2 HGB n.F.: Diskontierung von Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von über einem Jahr kongruent zur Restlaufzeit (Ausnahme: Wahlrecht einer pauschalen Restlaufzeit von 15 Jahren für Altersvorsorgeverpflichtungen), verbindliche Diskontierungszinssätze werden von der Deutschen Bundesbank veröffentlicht

* Quelle: Prof. Dr. Henning Zülch / Sebastian Hoffmann, Der Betrieb, Heft 15 S. 745-752

Regelungsbereich	Bisheriges Recht - HGB a.F.	Änderungen aufgrund des BilMoG = HGB n.F.
Bewertung von Vermögensgegenständen inkl. Abschreibung	<p>§ 253 Abs. 1 S. 1 HGB a.F. Grundsatz: Anschaffungs- und Herstellungskosten abzgl. Abschreibung</p> <p>§ 253 Abs. 2 bis 5 HGB a.F. Grundsätzliche Pflicht zur planmäßigen Abschreibung</p> <p>Rechtsformabhängige außerplanmäßige Abschreibung für:</p> <p>Nicht-Kapitalgesellschaften - Anlagevermögen</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Vorübergehende Wertminderung: Wahlrecht ▪ Dauerhafte Wertminderung: Pflicht, Ermessensabschreibung möglich ▪ Wertaufholungswahlrecht (für Geschäfts- oder Firmenwert: Wertaufholungsverbot) <p>Nichtkapitalgesellschaften - Umlaufvermögen</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Abschreibung auf einen niedrigeren Börsen- oder Marktpreis am Abschlussstichtag oder den beizulegenden Wert, wenn ein Börsen- oder Marktpreis nicht feststellbar ist ▪ Abschreibung auf Basis vernünftiger kaufmännischer Beurteilung möglich <p>Kapitalgesellschaften - Anlagevermögen</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Vorübergehende Wertminderung: Verbot (für Finanzanlagen: Wahlrecht) ▪ Dauerhafte Wertminderung: Pflicht, keine Ermessensabschreibung möglich ▪ Wertaufholungspflicht gem. § 280 HGB a.F. (für Geschäfts- oder Firmenwert: Wertaufholungsverbot) <p>Kapitalgesellschaften - Umlaufvermögen</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Abschreibung auf einen niedrigeren Börsen- oder Marktpreis am Abschlussstichtag oder den beizulegenden Wert, wenn ein Börsen- oder Marktpreis nicht feststellbar ist <p>§ 254 HGB a.F. Zulässigkeit steuerrechtlich niedrigerer Wertansätze</p>	<p>§ 253 Abs. 1 S. 1 HGB n.F. Grundsatz: Anschaffungs- und Herstellungskosten abzgl. Abschreibung</p> <p>§ 253 Abs. 3 bis 5 HGB n.F. Rechtsformunabhängige Pflicht zur planmäßigen Abschreibung</p> <p>Rechtsformunabhängige außerplanmäßige Abschreibung für:</p> <p>Anlagevermögen</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Vorübergehende Wertminderung: Verbot (außer Finanzanlagen: Wahlrecht) ▪ Dauerhafte Wertminderung: Pflicht, keine Ermessensabschreibung möglich ▪ Wertaufholungspflicht (für Geschäfts- oder Firmenwert: Wertaufholungsverbot) <p>Umlaufvermögen</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Abschreibung auf einen niedrigeren Börsen- oder Marktpreis am Abschlussstichtag oder den beizulegenden Wert, wenn ein Börsen- oder Marktpreis nicht feststellbar ist <p>§ 253 Abs. 1 S. 4 HGB n.F. Pflicht zur Zeitwertabschreibung von Vermögensgegenständen, welche der Altersvorsorge dienen und nach § 246 Abs. 2 HGB n.F. verrechnet werden</p>
Pflicht- und Wahlbestandteile von Herstellungskosten	<p>§ 255 Abs. 2 und 3 HGB a.F.</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Ansatzgebot für Einzelkosten ▪ Ansatzwahlrecht für variable und fixe Gemeinkosten, Verwaltungskosten u.ä. Kosten sowie Fremdkapitalzinsen (sofern fertigungsbezogen) ▪ Ansatzverbot für Vertriebs-, Forschungs- und Entwicklungskosten 	<p>§ 255 Abs. 2 n.F.</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Ansatzgebot für Einzelkosten sowie Fertigungs- und Materialgemeinkosten ▪ Ansatzwahlrecht für Verwaltungskosten u.ä. Kosten sowie Fremdkapitalzinsen (sofern fertigungsbezogen) ▪ Ansatzverbot für Vertriebs- und Forschungskosten <p>§ 255 Abs. 2a n.F. Für selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens: Aktivierung der Herstellungskosten nach Abs. 2. Entwicklung ist die Neu- oder Weiterentwicklung von Gütern oder Verfahren, Forschung hingegen die Suche nach neuem Wissen oder neuen Erkenntnissen.</p>
Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts	Keine explizite Regelung	<p>§ 255 Abs. 4 HGB n.F.</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Grundsatz: beizulegender Zeitwert ist der Marktpreis 2. Kein aktiver Markt vorhanden: Abstellen auf Bewertungsmethoden 3. Weder 1. noch 2. ermittelbar: Fortführung der Anschaffungs- und Herstellungskosten, welche dem zuletzt nach 1. und 2. ermittelten beizulegenden Zeitwert entsprechen
Währungsumrechnung	keine gesetzliche Regelung	<p>§ 256a HGB n.F. Umrechnung von Fremdwährungspositionen mit dem Devisenkassamittelkurs, bei Restlaufzeit der Position von weniger als einem Jahr erfolgt Umrechnung ohne Beschränkung auf die Anschaffungskostenobergrenze</p> <p>§ 277 Abs. 5 S. 2 HGB n.F. Kapitalgesellschaften haben Erträge und Aufwendungen aus der Währungsumrechnung innerhalb des sonstigen betrieblichen Ergebnisses in der GuV auszuweisen</p>