



BILANZRECHTS- MODERNISIERUNGS- GESETZ

FACT GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Kassel.
www.fact-ks.de

- A. Einleitung und Überblick Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG)
- B. Allgemeine Änderungen durch das BilMoG
- C. Änderungen bei der Bilanzierung
- D. Änderungen bei der Bewertung

A. I. Unternehmensstruktur

Rechnungslegung:

- ▶ Nahezu alle Unternehmen erstellen die Rechnungslegung nach Handelsgesetzbuch (HGB)
- ▶ HGB differenziert bei den Rechnungslegungsvorschriften nach Größe und Rechtsform
- ▶ Eingespieltes System des Gläubigerschutzes
- ▶ Kleinunternehmen nach steuerlichen Vorschriften
- ▶ Anpassung an internationale Rechnungslegungsentwicklungen
- ▶ Internationale Rechnungslegung orientiert sich an Großunternehmen mit Zugang zu den internationalen Finanzmärkten

1) Stand des Gesetzgebungsverfahrens

- ▶ 8.11.2007 Referentenentwurf des Bundesjustizministeriums
- ▶ 21.05.2008: Regierungsentwurf
- ▶ Zustimmungspflichtiges Gesetz
- ▶ Derzeit wird eine Verschiebung der Einführung des BilMoG auf den 01.01.2010 diskutiert

2) Ziele des Gesetzgebers

- ▶ Angleichung des Informationsgehalts eines HGB **n.F.** Einzel- und Konzernabschlusses an IFRS
- ▶ Beibehaltung der deutschen Grundprinzipien
 - ◆ Gläubigerschutz
 - ◆ Ausschüttungsbemessungsfunktion
 - ◆ Maßgeblichkeitsprinzip
- ▶ Deregulierung der Rechnungslegung KMU's
- ▶ HGB als vollwertige Alternative zu IFRS

3) Änderungen im Überblick

- ▶ Grundsätzliche Änderungen:
 - ◆ Wegfall der Rechnungslegungspflicht für Kleinunternehmen
 - ◆ Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit
 - ◆ Anhebung der Größenklassen
 - ◆ Zuordnung nach dem wirtschaftlichen Eigentum

A. II. Überblick BilMoG

3) Änderungen im Überblick

- ▶ Änderungen bei dem Einzelabschluss:
 - ◆ Selbst geschaffene Immaterielle Vermögensgegenstände
 - ◆ Entgeltlich erworbener Firmenwert
 - ◆ Bewertung von Handelspapieren zu Zeitwerten
 - ◆ Außerplanmäßige Abschreibungen
 - ◆ Verschärfung der Wertaufholungspflichten
 - ◆ Festlegung der Herstellungskostendefinition
 - ◆ Einschränkung der Verbrauchsfolgeverfahren
 - ◆ Neuregelungen zu Pensionsrückstellungen
 - ◆ Neuregelungen zu sonstigen Rückstellungen
 - ◆ Neuregelungen zu latenten Steuern
 - ◆ Bildung von Bewertungseinheiten
 - ◆ Konkretisierung des Eigenkapitalausweises

3) Änderungen im Überblick

- ▶ Änderungen beim Anhang und Lagebericht
 - ◆ Weitere Anhangsangaben, u. a. zu nahestehenden Personen
 - ◆ Erweiterung der Offenlegungspflichten für kapitalmarktorientierte Unternehmen um Kapitalflussrechnung, Segmentberichterstattung und Eigenkapitalspiegel
 - ◆ Erweiterung des Lageberichts

4) Zeitlicher Anwendungsbereich

! Verschiebung um wahrscheinlich ein Jahr !

Erstmalige Anwendung auf Abschlüsse für das nach dem 31.12.2007 beginnende Geschäftsjahr	§§ 241a, 242 Abs. 4, §267 Abs. 1 und 2, § 293 Abs. 1, § 336 Abs. 4 und 5, § 340 a Abs. 5 und § 341a Abs. 6 HGB n.F.
Erstmalige Anwendung auf Abschlüsse für das nach dem 29.06.2008 beginnende Geschäftsjahr (Umsetzung 8. EU-Richtlinie)	§ 285 Nr. 17, §§ 288, 292 Abs. 2, § 314 Abs. 1 Nr. 9, §§ 316 Abs. 4 und 5, § 317 Abs. 3 Satz 2, § 318 Abs. 3 und 8, § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4, §§ 319b, 320 Abs. 4, § 321 Abs. 4a und § 342 f. HGB n.F.
Erstmalige Anwendung auf Abschlüsse für das nach dem 05.09.2008 beginnende Geschäftsjahr	§ 285 Nr. 3, 3 a, 16 und 21, § 289 Abs. 5, §§ 289 a, 314 Abs. 1 Nr. 2, 2a, 8 und 13, § 315 Abs. 2 und 4 HGB n.F.
Erstmalige Anwendung auf Abschlüsse für das nach dem 31.12.2008 beginnende Geschäftsjahr	§§ 172 Abs. 4, 246, 249, 252 Abs.1 Nr. 6, §§ 253, 254, 255 Abs. 2 und 4, §§ 256, 256a, 264 Abs. 1 Satz 2, § 264c Abs. 4 Satz 3, §§ 264d, 266, 268 Abs. 8, § 272 Abs. 1, 1a und 4, §§ 274, 274a Nr. 5, §277 Abs. 3 Satz 1, §§ 285, 286 Abs. 3 Satz 3, §§ 290, 291 Abs. 3, § 293 Abs. 5, § 298 Abs. 1, §§ 301, 306, 308a, 309 Abs. 1, §§ 312, 313 Abs. 3 Satz 3, §§ 314, 325 Abs. 2 und 4, §§ 334, 336, 340a, 340e, 340f, 340l, 340n, 341a, 341b und 341n HGB n.F.

B. Allgemeine Änderungen durch das BilMoG

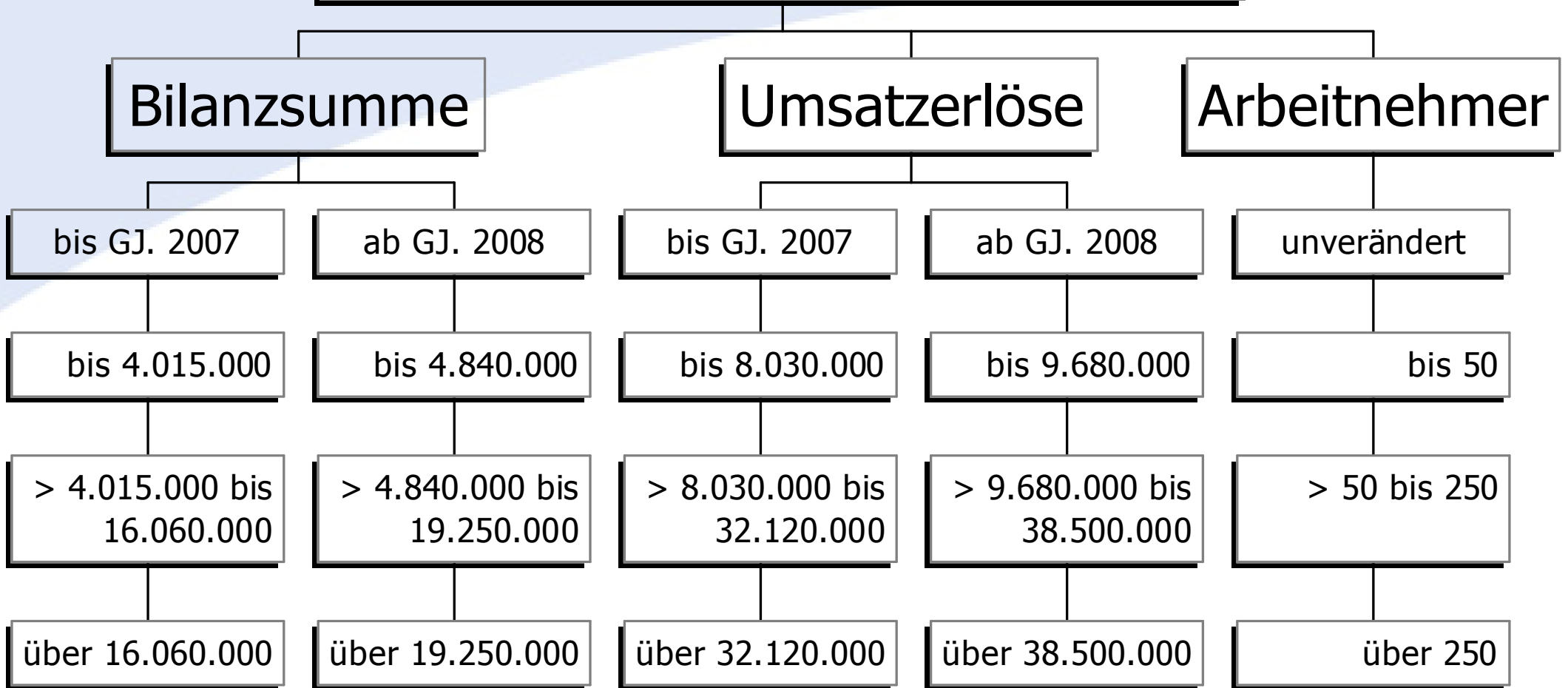
- I. Befreiung von handelsrechtlichen Buchführungspflichten
- II. Anpassung der Schwellenwerte nach § 267 HGB
- III. Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit

B. I. Befreiung von HGB-Buchführungspflicht

- ▶ Einzelkaufleute
- ▶ keine Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften
- ▶ Bundesrat will PerHG wieder aufnehmen
- ▶ Nicht kapitalmarktorientiert i.S.d. § 264 d HGB
- ▶ An zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren:
 - ◆ Umsatzerlöse : nicht > 500.000,00 € und
 - ◆ Jahresüberschuss < 50.000,00 €
- ▶ dann Befreiung von :
 - ◆ Buchführungspflicht, und
 - ◆ Erstellung Inventar und Jahresabschluss
 - ◆ nur Aufzeichnung der Belege und Einnahmen-Überschuss-Rechnung

B. II. Anpassung der Schwellenwerte

Größenklassen § 267 HGB



B. II. Anpassung der Schwellenwerte

- ▶ gelten erstmals für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2007 beginnen (Art. 66 Abs. 5 EGHGB [n.F.](#))
- ▶ Für die Beurteilung der Größenklasse zum 31.12.2008 sind bereits zum 31.12.2007 und 31.12.2006 die erhöhten Schwellenwerte anzusetzen (Gesetzesbegründung zu Art. 66 Abs. 5)
- ▶ Prüfungspflicht entfällt bereits für das Geschäftsjahr 2008; auch wenn Wahl und Beauftragung bereits erfolgt ist

B. III. Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit

- ▶ Steuerliche Sonderabschreibungen oder steuerliche Sonderposten werden steuerlich nur anerkannt, wenn diese auch in der Handelsbilanz gebildet werden (umgekehrte Maßgeblichkeit)
- ▶ BilMoG: Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit
- ▶ Alle entsprechenden HGB-Vorschriften aufgehoben:
 - ◆ steuerliche Sonderabschreibungen als Sonderposten mit Rücklageanteil

B. III. Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit

- ▶ Konsequenzen aus der Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit?
 - ◆ Die Problematik der latenten Steuern wird sich daher bei deutlich mehr Unternehmen als bisher stellen
 - ◆ Darüber hinaus wird in vielen Fällen eine gesonderte Steuerbilanz zu erstellen sein
 - ◆ Umstellung:
 - letztmalige Anwendung in Geschäftsjahren, die vor dem 01.01.09 enden
 - Beibehaltungswahlrecht oder erfolgsneutrale Auflösung über Gewinnrücklagen (Art. 66 Abs. 1 EGHGB)
 - Fortführung Sonderabschreibung oder erfolgsneutrale Auflösung über Gewinnrücklagen (Art. 66 Abs. 3 EGHGB)

C. Änderungen bei der Bilanzierung

- I. Bilanzierungsfähigkeit
- II. Selbstgeschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens
- III. Aktivierung Geschäfts- oder Firmenwert
- IV. Aufhebung von Aktivierungswahlrechten
- V. Aktive und passive latente Steuern
- VI. Aufhebung von Passivierungswahlrechten

Vermögensgegenstand

Selbständige Verwertbarkeit

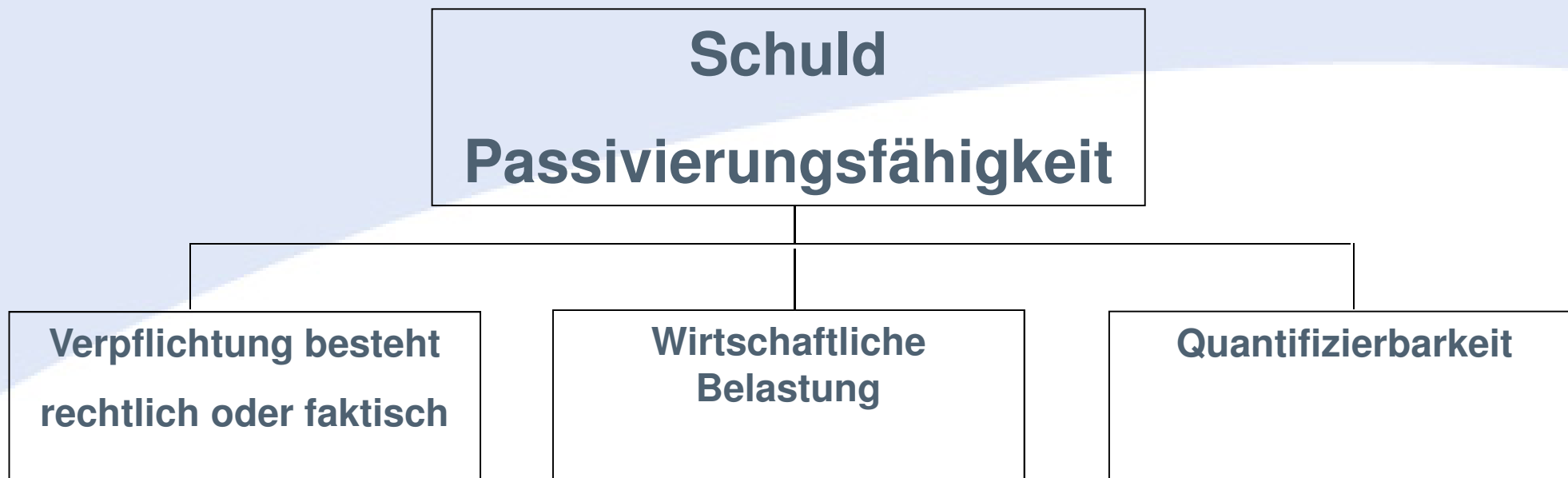
Konkrete selbstständige
Verkehrsfähigkeit
(Einzelveräußerbarkeit)

Abstrakte Verkehrsfähigkeit
(Verwertung durch
Nutzungsüberlassung)

Dem Kaufmann zuzurechnen?

Konkretes Bilanzierungsverbot?

C. I. Bilanzierungsfähigkeit



**Keine wirtschaftliche Zurechnung,
rechtlicher Schuldner muss passivieren**

C. I. Bilanzierungsfähigkeit

- ▶ An den Kriterien zur abstrakten Aktivierungs- und Passivierungsfähigkeit ändert sich durch das BilMoG nichts
- ▶ Wirtschaftliche Zurechnung ins Gesetz aufgenommen
in analoger Anwendung des § 39 AO
- ▶ Neuregelung der Bilanzierungsverbote
- ▶ Da nach der Gesetzesbegründung keine Änderung der Rechtslage beabsichtigt ist, muss der wirtschaftliche Eigentümer wie bisher den Vermögensgegenstand bilanzieren

Änderungen durch BilMoG

a. Vermögensgegenstandsfiktion für Firmenwert

- ▶ § 255 Abs. 4 HGB **a.F.**: entgeltlich erworbener Firmenwert = Unterschiedsbetrag und kein Vermögensgegenstand
- ▶ § 246 Abs. 1 S. 4 HGB **n.F.** entgeltlich erworbener Firmenwert = zeitlich begrenzt nutzbarer Vermögensgegenstand (Fiktion)

Änderungen durch BilMoG

b. Verrechnungsgebot

- ▶ Das allgemeine Saldierungsverbot bleibt unberührt, jedoch wird § 246 Abs. 2 HGB **n.F.** mit einer Ausnahme ergänzt

Vermögensgegenstände, die dem Zugriff aller übrigen Gläubiger entzogen sind und ausschließlich der Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen oder vergleichbaren langfristig fälligen Verpflichtungen dienen, die gegenüber Arbeitnehmern eingegangen wurden, sind mit diesen Schulden zu verrechnen; entsprechend ist mit den zugehörigen Aufwendungen und Erträgen zu verfahren.

- ▶ Verrechnungsgebot ist auf Pensionsverpflichtungen, Altersteilzeitverpflichtungen und Verpflichtungen aus Lebensarbeitszeitmodellen, die gegenüber Arbeitnehmer bestehen beschränkt
- ▶ in der Steuerbilanz dürfen Posten der Aktivseite nicht mit Posten der Passivseite verrechnet werden, Abweichung zwischen Handels- und Steuerbilanz

C. II. selbstgeschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens

- ▶ Bisher Aktivierungsverbot in § 248 Abs. 2 HGB **a.F.**
- ▶ Gläubigerschutz; Aktivierung nur nach Realisierung am Markt
- ▶ künftig Aktivierungspflicht nach § 246 Abs. 1 **n.F.** für selbstgeschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, falls die abstrakte Aktivierungsfähigkeit gegeben ist, d.h. es liegen Entwicklungskosten vor

C. II. selbstgeschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens

- ▶ Abgrenzung Forschung/Entwicklung in § 255 Abs. 2a HGB n.F.
- ▶ Forschung = keine Aussage über technische Verwertbarkeit und wirtschaftlich Erfolgsaussichten möglich

Forschung	Entwicklung	Produktion/Fertigung
Erforschung neuer Techniken, Materialien, Verfahren u.ä. "systematisches Suchen"	Erstellung Entwürfe, Konstruktionen, Test Prototypen, Materialien oder Verfahren "Erproben und Testen"	Aufnahme der Produktion

- ▶ Falls die Abgrenzung nicht verlässlich möglich ist, besteht ein Aktivierungsverbot § 255 Abs. 1 a S. 4 HGB n.F.
= verstecktes Aktivierungswahlrecht?

C. II. selbstgeschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens

- ▶ Mit dem **Beginn** der Entwicklung sind alle Kosten als Herstellungskosten eines neuen immateriellen Vermögensgegenstandes zu aktivieren, wenn mit hoher Wahrscheinlichkeit davon auszugehen ist, dass ein Vermögensgegenstand zur Entstehung gelangt
- ▶ Voraussetzung: hinreichende Dokumentation der künftigen Vermögensgegenstandseigenschaft
- ▶ Separater Ausweis der selbstgeschaffenen immateriellen Vermögensgegenstände

C. II. selbstgeschaffene immateriellen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens

- ▶ Steuerliche Konsequenzen ergeben sich aufgrund § 5 Abs. 2 EStG keine (steuerliches Aktivierungsverbot)
- ▶ Passive latente Steuern
- ▶ siehe auch Beispiel

C. II. selbstgeschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens

Beispiel:

- Handelsbilanz Aktivierung Entwicklungskosten 1 Mio€, in Steuerbilanz nicht
- damit Ergebnis in Handelsbilanz um 1 Mio€ höher als in Steuerbilanz
- um korrekten Steueraufwand in Bezug auf Handelsbilanz zu zeigen, ist ein zusätzlicher Passivposten zu zeigen

C. III. Aktivierung Firmenwert

- ▶ Firmenwert bisher: entgeltlich erworbener Firmenwert = Unterschiedsbetrag und kein Vermögensgegenstand
- ▶ § 255 Abs. 4 Satz 1 HGB **a.F.**: Aktivierungswahlrecht für den derivativen Geschäfts- oder Firmenwert (auch teilweise)
- ▶ Abschreibung planmäßig oder mind. $\frac{1}{4}$ in den vier folgenden Geschäftsjahren
- ▶ § 246 Abs. 1 S. 4 HGB **n.F.** entgeltlich erworbener Firmenwert = zeitlich begrenzt nutzbarer Vermögensgegenstand (Fiktion) => Aktivierungspflicht
- ▶ Der selbstgeschaffene Firmenwert erfüllt nicht die Voraussetzungen eines Vermögensgegenstandes und ist daher nie aktivierungsfähig.

C. III. Aktivierung Firmenwert

- ▶ Bewertung unverändert nach der Restwertmethode beim Unternehmenskauf
(Kapital \cdot /. Vermögen + Schulden = Firmenwert).
- ▶ Für die Folgebewertung gelten die allgemeinen Bewertungsvorschriften => planmäßige Abschreibung, und außerplanmäßige Abschreibungen
- ▶ Nutzungsdauer ist im Zeitpunkt des Erwerbs zu schätzen:
 - voraussichtliche Bestandsdauer des erworbenen Unternehmens,
 - Stabilität der Branche,
 - Lebenszyklus der Produkte des erworbenen Unternehmens,
 - Abhängigkeit von Absatz- und Beschaffungsmärkten,
 - wirtschaftlichen Rahmenbedingungen des erworbenen Unternehmens,
 - Laufzeit wichtiger Verträge,
 - voraussichtliche Tätigkeit von wichtigen Mitarbeitern,
 - erwartetes Verhalten von Wettbewerbern.

C. III. Aktivierung Firmenwert

- ▶ § 253 Abs. 5 HGB n.F.: rechtsformunabhängiges Wertaufholungsgebot
- ▶ Gilt grundsätzlich wegen der Vermögensgegenstandsfiktion auch für den Firmenwert
- ▶ § 253 Abs. 5 n.F.: Wertaufholungsverbot für den entgeltlich erworbenen Firmenwert. Planmäßige und außerplanmäßige Abschreibungen des Geschäfts- oder Firmenwertes können nicht rückgängig gemacht werden
- ▶ Dies wären Zuschreibungen auf den originären Firmenwert
- ▶ Neubewertung eines vorhandenen Firmenwertes nach den allgemeinen Bewertungsregeln. Die Zuschreibungen oder Abschreibungen sind erfolgswirksam zu erfassen.

C. III. Aktivierung Firmenwert

- ▶ Steuerliche Auswirkungen ergeben sich aus dieser Änderung nicht
- ▶ § 5 Abs. 6 EStG Bewertungsvorbehalt
- ▶ § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG ist der entgeltlich erworbene Geschäfts- oder Firmenwert steuerlich ebenfalls zu aktivieren und gleichmäßig über 15 Jahre abzuschreiben
- ▶ Für Teilwert-Abschreibungen besteht darüber hinaus ein Wertaufholungsgebot
- ▶ Die steuerlich normierte Nutzungsdauer wird in der Regel nicht der handelsrechtlichen Nutzungsdauer entsprechen
- ▶ § 285 Nr. 13 HGB **n.F.**: eine Nutzungsdauer von mehr als 5 Jahren muss im Anhang begründet werden
- ▶ in der Regel aktive Steuerabgrenzung

C. III. Aktivierung Firmenwert

Beispiel: Aktivierung Firmenwert

Firmenwert = 1 Mio€

	Handelsbilanz	Steuerbilanz
Aktivierung 1.1.	1 Mio€	1 Mio€
Abschreibung	$1/5 = 200 \text{ T€}$	$1/15 = 66 \text{ T€}$
Buchwert 31.12.	800 T€	934 T€

Wert laut Handelsbilanz auf Aktivseite ist niedriger als Wert laut Steuerbilanz

=> aktive Steuerabgrenzung

C. IV. Aktivierungswahlrechte

- ▶ § 269 HGB Bilanzierungshilfe zur Aktivierung von Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebes (Art. 66 Abs. 4 EGHGB: Beibehaltung und je $\frac{1}{4}$ in den Folgejahren oder sofort erfolgswirksam)

C. V. Aktive und passive latente Steuern

1) Umstellung des Systems

- ▶ bisher G.u.V.-orientierten Timing-Konzept
- ▶ Künftig erfolgt die Ermittlung der latenten Steuern nach dem international gebräuchlicheren bilanzorientierten Konzept (IAS 12: Temporary-Konzept)
- ▶ Überleitungsrechnung nach § 60 EStDV reicht dafür nicht aus; Steuerbilanz ist eigentlich zwingend
- ▶ Sämtliche Bilanzierungs- und Bewertungsunterschiede müssen berücksichtigt werden; auch erfolgsneutrale Änderungen, die direkt im Eigenkapital erfasst werden
- ▶ Permanente Differenzen (z. B. steuerfreie Erträge und nicht abzehbare Betriebsausgaben) sind wie bisher nicht einzubeziehen
- ▶ Quasi-permanente Differenzen sind nach der Gesetzesbegründung zu berücksichtigen (war schon h.M.)

2) Berechnung der latenten Steuern

- ▶ Unterschiedliche Wertansätze Handelsbilanz/Steuerbilanz, die sich voraussichtlich wieder ausgleichen
- ▶ § 274 Abs. 1 S. 2 HGB n.F.: auch latente Steuern auf ungenutzte Verlustvorträge, Zinsvorträge und Steuer-gutschriften
- ▶ Die Verwertbarkeit der Verlustvorträge ist anhand der voraussichtlichen Verrechnung mit künftigen Gewinnen innerhalb der nächsten 5 Jahre zu beurteilen

C. V. Aktive und passive latente Steuern

3) Ausweis der latenten Steuern

- ▶ keine Verrechnung von aktiven und passiven latenten Steuern
- ▶ aktive latente Steuern sind unter dem neuen Posten „Aktive latente Steuern“ auszuweisen
- ▶ passive latente Steuern unter dem neuen Posten „Passive latente Steuern“ auszuweisen
- ▶ Aufwendungen und Erträge in dem Posten „Steuern vom Einkommen und Ertrag“
- ▶ Keine Vermögensgegenstände sondern Sonderposten eigener Art
- ▶ Ausschüttungssperre § 268 Abs. 8 HGB n.F. für aktive latente Steuern
- ▶ Erleichterung: kleine Gesellschaften von Berechnung aktiver latenter Steuern befreit sowie passiver latenter Steuern aufgrund quasi-permanenter Differenzen

C. V. Aktive und passive latente Steuern

Bilanzierung latenter Steuern u.a. bei:

Passive latente Steuern

- ▶ Aktivierung selbstgeschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens

Aktive latente Steuern

- ▶ i.d.R. bei Aktivierung Firmenwert
- ▶ Bei Beibehaltung Altrückstellungen aus Passivierungswahlrecht
- ▶ Bewertung Rückstellung in Handelsbilanz höher wegen Beachtung Kosten- und Preissteigerungen so z.B. bei Pensionsrückstellungen

C. VI. Passivierungswahlrechte

1) Sonderposten mit Rücklageanteil

- ▶ Aufhebung § 247 Abs. 3 und § 273 HGB **a.F.**
- ▶ Damit können künftig insbesondere folgende Sonderposten nicht mehr gebildet werden:
 - Reinvestitionsrücklage § 6 b EStG.
 - Rücklage Ersatzbeschaffung R 6.6 EStR.
 - Investitionsrücklage § 7 g EStG.
- ▶ Art. 66 Abs. 1 EGHGB **n.F.:** Beibehaltungswahlrecht oder erfolgsneutrale Auflösung über Gewinnrücklagen

C. VI. Passivierungswahlrechte

Aufwandsrückstellungen

	Bisher	Künftig
Unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung		
Nachholung bis zu 3 Monaten nach Abschlussstichtag	Ansatzpflicht	Ansatzpflicht
Nachholung 3 bis 12 Monate nach Abschlussstichtag	Ansatzwahlrecht	Ansatzverbot
Sonstige Aufwandsrückstellungen	Ansatzwahlrecht	Ansatzverbot

Handelsrechtliche Ansatzwahlrechte führten bereits bisher in der Steuerbilanz zu einem Passivierungsverbot

Annäherung von Handels- und Steuerbilanz

- ▶ Rückstellungen, die in den vor dem 01.01.2009 beginnenden Geschäftsjahren gebildet wurden, dürfen beibehalten werden (Wahlrecht)
 - ▶ Auflösungsbeträge sind unmittelbar in die Gewinnrücklagen einzustellen
- ▶ Nur im ersten Jahr möglich, wenn es bis dahin nicht eingestellt wurde, dann nur bei wirtschaftlichen Gründen möglich

D. Änderungen bei der Bewertung

- I. Zugangsbewertung und Folgebewertung
- II. Bewertungsmaßstäbe
- III. Folgebewertung des Anlagevermögens
- IV. Folgebewertung des Umlaufvermögens
- V. Bildung von Bewertungseinheiten

D. I. Zugangs- und Folgebewertung

1) Bewertung von Vermögensgegenständen

- ▶ Änderungen haben sich nur bei der Herstellungskostendefinition und der Folgebewertung ergeben

D. I. Zugangs- und Folgebewertung

2) Bewertung von Verbindlichkeiten

- ▶ Verbindlichkeiten sind zu ihrem Erfüllungsbetrag (bisher Rückzahlungsbetrag) anzusetzen
- ▶ nur klarstellende Bedeutung

3) Bewertung von Rückstellungen

- ▶ Rückstellungen sind nunmehr mit dem nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrag anzusetzen.
- ▶ Erfüllungsbetrag => künftige Preis- und Kostensteigerungen müssen berücksichtigt werden, wenn es ausreichend objektive Hinweise gibt (Durchbrechung Stichtagsprinzip)

Beispiel:

- Rekultivierung Kieswerk in 10 Jahren.
- Kosten je Arbeitsstunde inkl. Material/Geräte: 100 €
- Durchschnittliche Preis- und Lohnsteigerungsraten wird die Stunde in 10 Jahren 135 € kosten.
- Künftig sind die 135 €/Stunde anzusetzen

3) Bewertung von Rückstellungen

- ▶ keine Auswirkungen auf die Steuerbilanz
- ▶ h. M. und die Rechtsprechung des Bundesfinanzhof gingen bislang vom Stichtagsprinzip aus
- ▶ Um jegliche Diskussion zu vermeiden wurde § 6 Abs. 1 Nr. 3 a (f) EStG **n.F.** aufgenommen:
Bei der Bewertung sind die Wertverhältnisse am Bilanzstichtag maßgebend; künftige Preis- und Kostensteigerungen dürfen nicht berücksichtigt werden
- ▶ Regelmäßig aktive latente Steuern

3) Bewertung von Rückstellungen

- ▶ Abzinsungsgebot § 253 Abs. 2 S. 1 HGB n.F.: Rückstellungen und Rentenverpflichtungen, für die eine Gegenleistung nicht mehr zu erwarten ist, mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr, sind künftig mit dem Barwert anzusetzen
- ▶ Abzinsungspflicht für alle Rückstellungen auch Sachleistungsverpflichtungen
- ▶ Bistlang Abzinsungsverbot für Rückstellungen; Ausn. Verbindlichkeitsrückstellungen, die einen Zinsanteil enthalten
- ▶ durchschnittliche Marktzinssätze der vergangenen sieben Geschäftsjahre, unter Berücksichtigung der Restlaufzeit der Rückstellungen

D. I. Zugangs- und Folgebewertung

3) Bewertung von Rückstellungen

- ▶ Deutsche Bundesbank ermittelt eine Zinsstrukturkurve, der sich für ganzjährige RLZ zwischen 1 bis 50 Jahren der durchschnittliche Marktzinssatz entnehmen lässt
- ▶ Einmal im Monat auf den Internetseiten der deutschen Bundesbank zu finden

3) Bewertung von Rückstellungen

- ▶ Keine Übergangsregelung
- ▶ Im Übergangszeitpunkt nicht berücksichtigte Preis- und Kostensteigerungen sowie Abzinsungseffekte sind erfolgswirksam zu erfassen
- ▶ Steuerliche Abzinsung unverändert mit 5,5 % § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG
- ▶ Damit ebenfalls wieder Problem latenter Steuern gegeben

4) Bewertung von Pensionsrückstellungen

- ▶ § 253 Abs. 1 S. 2 HGB **n.F.**: wie für alle Rückstellungen der nach vernünftiger kfm. Beurteilung notwendige Erfüllungsbetrag
- ▶ Lohn- und Gehaltssteigerungen sind künftig zu berücksichtigen. Faktoren wie der Karrieretrend oder die Fluktuationsrate fließen mit ein
- ▶ In der Praxis zu Festzusagen (€-Betrag mit Inflationsanpassung)
- ▶ Bewertungsverfahren unverändert
 - Abzinsung bleibt erhalten

D. I. Zugangs- und Folgebewertung

4) Bewertung von Pensionsrückstellungen

- ▶ § 246 Abs. 2 S. 2 HGB n.F.: Saldierungsgebot
- ▶ Insolvenzfest verpfändete Rückdeckungsansprüche sind mit dem Wert der Pensionsrückstellung zu verrechnen
- ▶ die dazugehörigen Aufwendungen und Erträge

D. I. Zugangs- und Folgebewertung

4) Bewertung von Pensionsrückstellungen

- ▶ Neubewertung im ersten Geschäftsjahr, das nach dem 31.12.2008 beginnt – momentaner Stand
- ▶ Zuführungsbetrag kann bis 31.12.2023 verteilt werden
- ▶ Verteilung über max. 15 Jahre; auch kürzer zulässig; nach der Gesetzesbegründung auch unterschiedlich hohe Jahresbeträge in Abhängigkeit des Jahresergebnisses

4) Bewertung von Pensionsrückstellungen

- ▶ Steuerliche Auswirkungen: keine
- ▶ § 6 Abs. 1 Nr. a (f) EStG **n.F.**: Unverändert Stichtagsprinzip
=> Lohn- und Gehaltssteigerungen wirken sich bei der steuerlichen Rückstellungsbewertung nicht aus
- ▶ § 6 a EStG **a.F.**: der Abzinsungssatz beträgt 6 %.
- ▶ erhebliche Abweichungen zwischen dem handelsrechtlichen und steuerlichen Wert für Pensionsrückstellungen

5) Handelspapiere

- ▶ zu Handelszwecken erworbene Finanzinstrumente sind dem beizulegenden Zeitwert (keine Begrenzung auf die Anschaffungskosten) anzusetzen
- ▶ zum Zweck der kurzfristigen Gewinnrealisierung erworben
- ▶ Die Finanzinstrumente müssen auf einem aktiven Markt im Sinn von § 255 Abs. 4 Satz 1 HGB gehandelt werden

5) Handelspapiere

- ▶ Handelsabsicht muss im Zeitpunkt des Zugangs bestehen
- ▶ Nach der Gesetzesbegründung ist der Begriff weit zu fassen
- ▶ In jedem Fall auch derivative Finanzinstrumente
- ▶ Nach den GoB's dürften daher mindestens folgende Vermögensgegenstände und Schulden zu den Finanzinstrumenten gehören:
 - Finanzanlagevermögen.
 - Forderungen.
 - Verbindlichkeiten (ohne erhaltene Anzahlungen).
 - Derivate Finanzinstrumente

6) Wertaufholungsgebot

- ▶ § 253 Abs. 5 HGB **a.F.**: Wertaufholungswahlrecht
- ▶ § 280 Abs. 1 HGB **a.F.**: Wertaufholungspflicht für Kapitalgesellschaften/Kap.&Co. § 264 a HGB **a.F.**
- ▶ § 253 Abs. 5 S. 1 HGB **n.F.** umfassendes und rechtsformunabhängiges Wertaufholungsgebot bezüglich aller Formen von außerplanmäßigen Abschreibungen
- ▶ § 253 Abs. 5 S. 2 HGB **n.F.**: Ausnahme für den Firmenwert
- ▶ Damit sind künftig auch Genossenschaften, Personengesellschaften und Einzelkaufleute zur Wertaufholung verpflichtet

D. II. Bewertungsmaßstäbe

1) Anschaffungskosten

- ▶ Keine Änderung des handelsrechtlichen Anschaffungskostenbegriffs

D. II. Bewertungsmaßstäbe

2) Herstellungskosten

- ▶ Keine Änderung durch BilMoG
- ▶ Der Umfang der einzubeziehenden Kosten ändert sich

D. II. Bewertungsmaßstäbe

Kostenart	Handelsbilanz (alt)	Handelsbilanz (neu)	Steuerbilanz
Materialeinzelkosten	Pflicht	Pflicht	Pflicht
Fertigungseinzelkosten	Pflicht	Pflicht	Pflicht
Sondereinzelkosten der Fertigung	Pflicht	Pflicht	Pflicht
Materialgemeinkosten	Wahlrecht	Pflicht	Pflicht
Fertigungsgemeinkosten	Wahlrecht	Pflicht	Pflicht
Werteverzehr des AV durch Fertigung veranlasst	Wahlrecht	Pflicht	Pflicht
Verwaltungsgemeinkosten	Wahlrecht	Wahlrecht	Wahlrecht
freiwillige soziale Leistungen und BAV	Wahlrecht	Wahlrecht	Wahlrecht
Vertriebskosten	Verbot	Verbot	Verbot
Forschungskosten	Verbot	Verbot	Verbot

D. III. Folgebewertung Anlagevermögen

Außerplanmäßige Abschreibungen im Anlagevermögen

	Bisher	Künftig
Vorübergehende Wertminderung	Abschreibungswahlrecht (bei KapGes nur für Finanzanlagen)	Abschreibungsverbot (Wahlrecht nur für Finanzanlagen)
Dauerhafte Wertminderung	Abschreibungspflicht	Abschreibungspflicht

- ▶ Regelung des § 278 Abs. 1 S. 2 HGB a.F. wird auf alle Kaufleute ausgedehnt

▶ Steuerlich Spezialvorschrift in § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG
Annäherung von Handels- und Steuerbilanz

D. IV. Folgebewertung Umlaufvermögen

Änderungen durch BilMoG

- ▶ Abschaffung aller Abschreibungswahlrechte
- ▶ vorübergehende Wertminderung:
unverändert Abschreibungspflicht
- ▶ dauernde Wertminderung:
unverändert Abschreibungspflicht
- ▶ Außerplanmäßige Abschreibung auf Zukunftswert
wird ersatzlos gestrichen
- ▶ Außerplanmäßige Abschreibung zur Legung stiller Reserven
wird ersatzlos gestrichen
- ▶ Steuerliche Sonderabschreibungen werden aufgehoben

D. V. Bildung von Bewertungseinheiten

- ▶ Die Bildung von Bewertungseinheiten war Teil der nicht kodifizierten GoB's und wurde in den letzten Jahren ständig weiterentwickelt
- ▶ Diese Regelungen werden durch das BilMoG erstmals gesetzlich verankert (§ 254 HGB **n.F.**)
- ▶ Bildung von Bewertungseinheiten zwischen:
 - Vermögensgegenständen,
 - Schulden,
 - schwebende Geschäften oder
 - mit hoher Wahrscheinlichkeit vorgesehenen Transaktionen
- ▶ Verrechnung der gegenläufigen Wertänderungen findet außerhalb der Bilanz und GuV statt.

D. V. Bildung von Bewertungseinheiten

- ▶ Die Rechtsfolgen des § 254 HGB n.F. treten nur dann ein, wenn sich die gegenläufigen Wertänderungen oder Zahlungsströme aufheben
- ▶ Bei den Bewertungseinheiten wird unterschieden zwischen:

micro-hedging:

Einem einzelnen Grundgeschäft wird ein einzelnes Sicherungsinstrument gegenübergestellt.

portfolio-hedging:

Das Risiko mehrerer gleichartiger Grundgeschäfte wird durch ein oder mehrere Sicherungsinstrumente abgedeckt.

macro-hedging

Die risikokompensierende Wirkung ganzer Gruppen von Grundgeschäften werden zusammenfassend betrachtet und nur eine sich ergebende Deckungslücke wird durch ein oder mehrere Sicherungsinstrumente abgesichert.

Buchführung, Inventar und Bilanzierung

	Inhalt	Norm
HGB-RegE	Befreiung von bestimmten Einzelkaufleuten von der Pflicht der Buchführung, Erstellung eines Inventars und handelsrechtlichen Jahresabschlusses	§ 241a Abs. 1, § 242 Abs. 4 HGB-RegE
Altregelung	keine Befreiung	§ 238, § 239, § 240, § 241, § 242 HGB

Wirtschaftliche Zurechnung

	Inhalt	Norm
HGB-RegE	Der Grundsatz der wirtschaftlichen Zurechnung von Vermögensgegenständen wird ausdrücklich im Gesetz verankert – keine Änderung der bestehenden Rechtslage beabsichtigt.	§ 246 Abs. 1 HGB-RegE
Altregelung	Wirtschaftliche Zurechnung nicht ausdrücklich gesetzlich geregelt, nur Sonderfälle	§ 246 Abs. 1 HGB

Geschäfts- oder Firmenwert

	Inhalt	Norm
HGB-RegE	Aktivierung spflicht für entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert	§ 246 Abs. 1 Satz 4 HGB-RegE
Altregelung	Aktivierung wahlrecht für entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert	§ 255 Abs. 4 HGB

Saldierung von Schulden mit Planvermögen

	Inhalt	Norm
HGB-RegE	Saldierungs gebot von Schulden mit Planvermögen (Zeitwert mit Ausschüttungssperre).	§ 246 Abs. 2, § 253 Abs. 1, § 268 Abs. 8 HGB-RegE
Altregelung	Saldierungs verbot von Schulden mit Planvermögen.	§ 246 Abs. 2 HGB

Bildung von Sonderposten mit Rücklageanteil

	Inhalt	Norm
HGB-RegE	Passivierungs verbot für Sonderposten mit Rücklageanteil (mit Übergangsregelung).	entfällt; Art. 66 Abs. 1 EGHGB-RegE
Altregelung	Passivierung wahlrecht für Sonderposten mit Rücklageanteil.	§ 247 Abs. 3 HGB

Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens

	Inhalt	Norm
HGB-RegE	Eingeschränkte Aktivierungspflicht für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens mit Ausschüttungssperre (mit Übergangsregelung)	§ 248 Nr. 4 HGB-RegE, § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB-RegE, Art. 66 Abs. 1 EGHGB-RegE
Altregelung	Aktivierungs verbot für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens	§ 248 Abs. 2 HGB

Aufwandsrückstellungen

	Inhalt	Norm
HGB-RegE	Passivierungs verbot für steuerlich nicht erkannte Aufwandsrückstellungen (mit Übergangsregelung).	entfällt: Art. 66 Abs. 1 EGHGB-RegE
Altregelung	Passivierung wahlrecht für bestimmte Aufwandsrückstellungen	§ 249 Abs. 1, Satz 3, Abs. 2 HGB

Mittelbare Pensionsverpflichtungen

	Inhalt	Norm
HGB-RegE	Passivierungswahlrecht für mittelbare Pensionsverpflichtungen.	Art. 28 Abs. 1 Satz 2 EGHGB
Altregelung	Passivierungswahlrecht für mittelbare Pensionsverpflichtungen	Art. 28 Abs. 1 Satz 2 EGHGB

Stetigkeitsgebot

	Inhalt	Norm
HGB-RegE	Prinzip der Ansatz- und Bewertungsstetigkeit.	§ 246 Abs. 3, § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB-RegE
Altregelung	Prinzip der Bewertungsstetigkeit	§ 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB

Verbindlichkeiten

	Inhalt	Norm
HGB-RegE	Bewertung von Verbindlichkeiten zum Erfüllungsbetrag.	§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB-RegE
Altregelung	Bewertung von Verbindlichkeiten zum Rückzahlungsbetrag.	§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB

Rückstellungen

	Inhalt	Norm
HGB-RegE	Bewertung von Rückstellungen zum Erfüllungsbetrag (einschließlich zukünftiger Kosten- und Preissteigerungen).	§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB-RegE
	Generelles Abzinsungsgebot für Geld- und Sachleistungsverpflichtungen (Durchschnittszinssatz der vergangenen sieben Geschäftsjahre).	§ 253 Abs. 2 Satz 1 HGB-RegE
	Bewertungsverfahren bei Pensionsrückstellungen gesetzlich nicht geregelt, aber verbindliche Festlegung des Zinssatzes (mit Vereinfachungsregelung).	§ 253 Abs. 2 Satz 2 HGB-RegE
Altregelung	Bewertung von Rückstellungen zum Rückzahlungsbetrag (Stichtagsprinzip).	§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB
	Abzinsungsgebot für Geldleistungsverpflichtungen bei verdeckten Zinsanteilen.	§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB
	Bewertungsverfahren und Zinssatz bei Pensionsrückstellungen gesetzlich nicht geregelt.	

Zu Handelszwecken erworbene Finanzinstrumente

	Inhalt	Norm
HGB-RegE	Bewertung von zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumenten mit dem beizulegenden Zeitwert (mit Ausschüttungssperre).	§ 253 Abs. 1 Satz 3, § 268 Abs. 8 HGB-RegE
Altregelung	Bewertung von zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumenten höchstens zu Anschaffungskosten .	§ 255 Abs. 1 Satz 1 HGB

Abschreibungen

	Inhalt	Norm
HGB-RegE	Verbot für außerplanmäßige Abschreibungen im Anlagevermögen bei nur vorübergehender Wertminderung (außer Finanzanlagen)	§ 253 Abs. 3 Satz 4 HGB-RegE
	Einzelbewertungsgrundsatz bei Anlagevermögen (z.B. bebaute Grundstücke).	§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB-RegE
	Wertschwankungsabschreibungen im Umlaufvermögen sind unzulässig (mit Übergangsregelung) .	entfällt: Art. 66 Abs. 2 EGHGB
	Abschreibungen im Rahmen vernünftiger kaufmännischer Beurteilung sind unzulässig (mit Übergangsregelung) .	entfällt: Art. 66 Abs. 2 EGHGB
	Verbot der Vornahme von nur steuerrechtlich zulässigen Abschreibungen (mit Übergangsregelung).	entfällt: Art. 66 Abs. 2 EGHGB
	Fortsetzung auf nächster Seite	

Abschreibungen

	Inhalt	Norm
	Fortsetzung	
Altregelung	Wahlrecht für außerplanmäßige Abschreibungen im Anlagevermögen bei nur vorübergehender Wertminderung.	§ 253 Abs. 2 Satz 3 HGB
	Einzelbewertungsgrundsatz bei Anlagevermögen (z.B. bebaute Grundstücke).	§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB
	Wertschwankungsabschreibungen im Umlaufvermögen sind zulässig	§ 253 Abs. 3 Satz 3 HGB
	Abschreibungen im Rahmen vernünftiger kaufmännischer Beurteilung sind zulässig	§ 253 Abs. 4 HGB
	Vornahme vor nur steuerrechtlich zulässigen Abschreibungen ist statthaft .	§ 254 HGB

Wertaufholung

	Inhalt	Norm
HGB-RegE	Wertaufholungs gebot , außer bei Geschäfts- oder Firmenwert.	§ 253 Abs. 5 HGB-RegE
Altregelung	Wertaufholung wahlrecht	§ 253 Abs. 5 HGB

Bewertungseinheiten

	Inhalt	Norm
HGB-RegE	Zulässigkeit der Bildung von Bewertungseinheiten wird gesetzlich verankert.	§ 254 HGB-RegE
Altregelung	Grundsatz der Einzelbewertung .	§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB

Herstellungskosten

	Inhalt	Norm
HGB-RegE	Untergrenze: Einzel-, Material- und Fertigungsgemeinkosten sowie Wertverzehr des Anlagevermögens (soweit durch Fertigung veranlasst).	§ 255 Abs. 2 Satz 2 HGB-RegE
Altregelung	Untergrenze: Einzelkosten.	§ 255 Abs. 2 Satz 2 HGB

Bewertungsvereinfachungsverfahren

	Inhalt	Norm
HGB-RegE	Als Bewertungsvereinfachungsverfahren sind nur noch die Bewertung zum gewogenen Durchschnitt, LIFO oder FIFO zulässig.	§ 256 HGB-RegE
Altregelung	Als Bewertungsvereinfachungsverfahren sind neben der Bewertung zum gewogenen Durchschnitt auch LIFO, FIFO, HIFO oder LOIFO zulässig.	§ 256 HGB

Währungsumrechnung

	Inhalt	Norm
HGB-RegE	Währungsumrechnung zum Devisenkassakurs zum Abschlussstichtag (Folgebewertung).	§ 256a HGB-RegE
Altregelung	Währungsumrechnung gesetzlich nicht geregelt.	

Ausschüttungssperre

	Inhalt	Norm
HGB-RegE	Ausschüttungssperre für aktivierte selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, aktivierte aktive latente Steuern sowie mit dem beizulegenden Zeitwert bewertete zu Handelszwecken erworbene Finanzinstrumente und Vermögensgegenstände .	§ 268 Abs. 8 HGB-RegE. § 301 Satz 1 AktG-RegE
Altregelung	Ausschüttungssperre für aktivierte Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs sowie für aktivierte aktive latente Steuern.	§ 269 Satz 2, § 274 Abs. 2 Satz 3 HGB

Ingangsetzungs- und Erweiterungsaufwendungen

	Inhalt	Norm
HGB-RegE	Aktivierungs verbot für Ingangsetzungs- und Erweiterungsaufwendungen (mit Übergangsregelung).	entfällt: Art. 66 Abs. 4 EGHGB-RegE
Altregelung	Aktivierung wahlrecht für Ingangsetzungs- und Erweiterungsaufwendungen.	§ 269 Satz 1 HGB

Nicht eingeforderte ausstehende Einlagen

	Inhalt	Norm
HGB-RegE	Nicht eingeforderte ausstehende Einlagen sind offen von dem Posten „Gezeichnetes Kapital“ abzusetzen.	§ 272 Abs. 1 Satz 3 HGB-RegE
Altregelung	Nicht eingeforderte ausstehende Einlagen sind wahlweise auf der Aktivseite der Bilanz vor dem Anlagevermögen auszuweisen oder offen von dem Posten „Gezeichnetes Kapital“ abzusetzen.	§ 272 Abs. 1 Satz 3 und 3 HGB

Eigene Anteile

	Inhalt	Norm
HGB-RegE	Eigene Anteile sind offen vom Eigenkapital abzusetzen (mit Regelungen bei Weiterveräußerung).	§ 272 Abs. 1a und 1b HGB-RegE
Altregelung	Eigene Anteile sind je nach Zweckbestimmung im Umlaufvermögen zu aktivieren bei gleichzeitiger Bildung einer Rücklage für eigene Anteile oder offen vom Eigenkapital abzusetzen.	§ 265 Abs. 3 Satz 3 HGB, § 272 Abs. 4, § 272 Abs. 1 Satz 4 HGB

	Inhalt	Norm
HGB-RegE	Aktivierungspflicht für aktive latente Steuern.	§ 274 Abs. 1 HGB-RegE
	Ermittlung: bilanzorientiertes „ temporary concept “, außerdem Berücksichtigung von steuerlichen Verlustvorträgen (zeitlich begrenzt auf fünf Jahre); Saldierungs verbot .	
Altregelung	Aktivierungswahlrecht für aktive latente Steuern.	§ 274 Abs. 1 und 2 HGB
	Ermittlung: GuV-orientiertes „ timing-concept “; Saldierungs gebot .	

Wir bedanken uns für Ihre Aufmerksamkeit



FACT GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft



FACT Steuerberatungsgesellschaft mbH



Wilhelmshöher Allee 256
34119 Kassel
Telefon: 0561 / 316686-0
Telefax: 0561 / 316686-66
E-Mail: info@fact-ks.de