

# ACCOUNTING

FACHBEIRAT: PROF. DR. ANNE D'ARCY, HEC UNIVERSITY LAUSANNE – DR. ANDREAS BARCKOW, DELOITTE & TOUCHE  
PROF. DR. SVEN HAYN, ERNST & YOUNG – PROF. DR. EDGAR LÖW, KPMG  
DR. RITA NIEDERMAYR-KRUSE, ÖSTERREICHISCHES CONTROLLER INSTITUT  
ANDREAS KRIMPMANN, INTERNATIONALER CONTROLLER VEREIN  
PROF. DR. BARBARA E. WEIßENBERGER, UNIVERSITÄT GIEßEN

## BilMoG verabschiedet

### **Überblick und unternehmerischer Anpassungsbedarf** ..... **2**

**PRAXIS**

Mit der Verabschiedung des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) im Bundesrat herrscht jetzt Klarheit über die größte HGB-Reform seit 20 Jahren. Die meisten Vorschriften gelten ab 2010, jedoch ist auch die freiwillige Anwendung (aller Vorschriften insgesamt) ab 2009 möglich. Die neuen Schwellenwerte für die größenabhängigen Erleichterungen bei der einzelgesellschaftlichen Rechnungslegung bzw. die Befreiung von der Konzernrechnungslegung gelten bereits rückwirkend ab 2008.

KLAUS BERTRAM, RALPH BRINKMANN, DR. HARALD KESSLER, PROF. DR. STEFAN MÜLLER



## **Schwerpunktheft Bilanzrechts- modernisierungsgesetz**

[www.haufe.de/bilmog](http://www.haufe.de/bilmog)

### **Selbsttest** ..... **15**

**PROFI**

Unter dieser Rubrik wollen wir Ihnen die Möglichkeit geben, Ihren Wissensstand selbst zu testen. Regelmäßig finden Sie hier Fragen zum aktuellen Heft, diesmal gestellt von PROF. DR. STEFAN MÜLLER zum Thema „Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz“.

## BilMoG verabschiedet

# Überblick und unternehmerischer Anpassungsbedarf

Mit der Verabschiedung des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) im Bundesrat herrscht jetzt Klarheit über die größte HGB-Reform seit 20 Jahren. Die meisten Vorschriften gelten ab 2010, jedoch ist auch die freiwillige Anwendung (aller Vorschriften insgesamt) ab 2009 möglich. Die neuen Schwellenwerte für die größenabhängigen Erleichterungen bei der Einzelgesellschaftlichen Rechnungslegung bzw. die Befreiung von der Konzernrechnungslegung gelten bereits rückwirkend ab 2008.

### Einleitung

Mit dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG)<sup>1</sup> erlebt die deutsche Rechnungslegung die größte Reform seit dem Bilanzrichtliniengesetz von 1985. Zentrales Ziel des Gesetzgebers ist es, das deutsche Bilanzrecht im Vergleich zu den IFRS wieder deutlich attraktiver zu gestalten. Die beschlossenen Änderungen sollen die Aussagekraft des HGB-Abschlusses erhöhen und damit für Einzelunternehmen und nicht kapitalmarktorientierte Konzerne eine „Antwort auf die International Financial Reporting Standards (IFRS) geben.“<sup>2</sup> Das BilMoG ist somit geprägt von dem Gedanken, das verlorene Vertrauen in eine wirklichkeitsgetreue Abbildung der wirtschaftlichen Verhältnisse der Unternehmen in den Jahres- und Konzernabschlüssen nach HGB wieder herzustellen. Ungeachtet der Vielzahl der Änderungen durch das BilMoG bevorzugt der Gesetzgeber anstelle einer Übernahme der IFRS ein – nach der von ihm formulierten Zielsetzung – eigenständiges, kostengünstigeres und einfacheres HGB-Regelwerk, das insbesondere für kleine und mittelständische Unternehmen zu einer deutlichen Entlastung gegenüber einer Anwendung der internationalen Rechnungslegungsstandards führen soll.<sup>3</sup> Um dieses Ziel zu erreichen, war das HGB zu **modernisieren**, möglichst jedoch ohne die Komplexität der IFRS zu übernehmen. Im Ergebnis wird der Abschluss nach HGB durch die Abschaffung zahlreicher Wahlrechte, die Anpassung von Ansatz- und Bewertungsvorschriften sowie die Aufgabe der umgekehrten Maßgeblichkeit deutlich einem internationalen Abschluss angenähert. Da zusätzlich davon auszugehen ist, dass die zu erwartende Fortentwicklung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung unter dem Eindruck der neuen Normen die Rechnungslegung nach HGB noch stärker an die IFRS annähern wird, sollte

zukünftig auch der (freiwillige) Übergang auf die IFRS vielfach nur noch einen zumindest wesentlich kleineren Schritt als bisher darstellen. Somit bleibt abzuwarten, ob das vom Gesetzgeber angestrebte Ziel der Bewahrung eines eigenständigen Rechnungslegungsrechts tatsächlich erreicht werden kann oder ob das BilMoG nur einen Zwischenschritt auf dem Weg hin zur allgemeinen Anwendung einer IFRS-Rechnungslegung in Deutschland markieren wird.

Unabhängig davon bedeutet die zu erwartende **erhöhte Aussagekraft** von HGB-Abschlüssen durch das BilMoG aus der Sicht der Adressaten des Jahresabschlusses verbesserte Einblicksmöglichkeiten, wobei jedoch die im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens wiederbelebten Wahlrechte ebenso wie das Wahlrecht zur früheren freiwilligen Anwendung der neuen Vorschriften im Vergleich zum RegE einen deutlichen Rückschritt bedeuten. Nicht zu Unrecht machen daher Schlagworte wie „BilMoG Light“ oder „BilMoG Soft“ die Runde.

Als eine weitere zentrale Stoßrichtung nennt der Gesetzgeber die **Deregulierung** in Form von Befreiungen von bzw. Erleichterungen bei der Anwendung von Rechnungslegungspflichten. So werden einerseits Schwellenwerte eingeführt, die eine Buchführungs- und Abschlusspflicht erst auslösen, andererseits die bestehenden Schwellenwerte für Unternehmensgrößenklassen und die größenabhängige Befreiung von der Konzernrechnungslegung um gut 20 % angehoben. Diese Maßnahmen gelten rückwirkend schon für Abschlüsse von Geschäftsjahren, die nach dem 31.12.2007 begonnen haben. Somit werden einige aus bisheriger Sicht mittelgroße Kapitalgesellschaften Aufträge zur gesetzlichen Pflichtprüfung an Wirtschaftsprüfer vergeben haben, obwohl sie aus heutiger Sicht ggf. nicht mehr prüfungspflichtig sind. Kleinstunterneh-



DIPL.-KFM  
KLAUS BERTRAM  
Wirtschaftsprüfer  
Steuerberater  
CVA, Partner und  
Leiter Grundsatz-  
abteilung Wirt-  
schaftsprüfung  
und Rechnungs-

legung bei FALK & Co GmbH WPG StBG, Heidelberg, Mitglied im Hauptfachausschuss und im Arbeitskreis Bilanzrechtsmodernisierung des IDW.



DIPL.-KFM  
RALPH BRINKMANN  
CPA (IL, USA),  
Master M.B.L.T.  
(jur.), StB, MIBP,  
Vice President  
der German CPA  
Society e.V.,  
Partner FAS  
International

Auditing & Assurance GmbH StBG, München (FAS-Gruppe), Partner Bayern Treuhand International Auditing & Assurance GmbH WPG, München. Lehrbeauftragter SRH Hochschule Calw, Dozent Akademie für Internationale Rechnungslegung, Stuttgart.

<sup>1</sup> Zur aktuellen Fassung vgl. die BT-Drucksache 270/09 unter [http://www.bmj.bund.de/files/-/3551/gesetzesbeschluss\\_bilmog.pdf](http://www.bmj.bund.de/files/-/3551/gesetzesbeschluss_bilmog.pdf). Die Gesetzesbegründung liegt bislang als Begründungsteil in der Drucksache 16/10067 des RegE als Regierungsbegründung sowie als Begründung des Rechtsausschusses in der Drucksache 16/12407 vor, jeweils abrufbar unter [http://www.bmj.bund.de/enid/fc1f5fc5f7065fa4d8a57f2ebe071a20,0/Bilanzrecht/Bilanzrechtsmodernisierung\\_1ez.html](http://www.bmj.bund.de/enid/fc1f5fc5f7065fa4d8a57f2ebe071a20,0/Bilanzrecht/Bilanzrechtsmodernisierung_1ez.html) (2.4.2009).

<sup>2</sup> BMJ (Hrsg.), Mitteilung für die Presse vom 16.10.2007, S. 4. Zum Text des Regierungsentwurfs vgl. <http://www.bmj.de/files/-/3152/RegE-BilMoG.pdf> (21.5.2008).

<sup>3</sup> Vgl. RegE BilMoG vom 21.5.2008, S. 71.

men haben für 2008 eine Buchführung nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und ggf. bereits einen Abschluss erstellt, was aus heutiger Sicht für diese Unternehmensgröße nicht notwendig gewesen wäre. Die bemerkenswerten Verzögerungen im Gesetzgebungsverfahren führen damit in diesem Bereich zu nicht unerheblichen Folgefragen für die Bilanzierungs- und Prüfungspraxis.

Schließlich setzt das BilMoG zwei **EU-Richtlinien**<sup>4</sup> zum Unternehmensführungsbericht sowie zur (freiwilligen) Einrichtung eines Prüfungsausschusses „eins zu eins“ in deutsches Recht um. Die neuen Vorschriften gelten – aus Sicht der EU verspätet – für nach dem 31.12.2008 beginnende Geschäftsjahre und sind somit umgehend zu beachten.

Auch wenn der überwiegende Teil der Änderungen durch das BilMoG erst ab 2010 verpflichtend anzuwenden sein wird, ist den Unternehmen dringend zu raten, sich frühzeitig mit den neuen Rechnungslegungsvorschriften und insbesondere den Übergangsregelungen vertraut zu machen, um die sich bietenden bilanzpolitischen Möglichkeiten auszuschöpfen.

### Überblick über die rechnungslegungsrelevanten Änderungen

Das BilMoG ist als Artikelgesetz aufgebaut und verändert eine Vielzahl von Vorschriften in unterschiedlichen Gesetzen. Den Mittelpunkt der Reform bilden die Rechnungslegungsvorschriften des HGB.

### Wesentliche Änderungen im Einzelabschluss

#### Größen- und rechtsform-spezifische Erleichterungen

Im Interesse einer Deregulierung der Rechnungslegung sieht der Gesetzgeber eine Befreiung von Inventur-, Buchführungs- und Abschlusserstellungspflichten für Einzelkaufleute vor, die an zwei auf-

einander folgenden Abschlussstichtagen nicht mehr als 500.000 EUR Umsatz und 50.000 EUR Jahresüberschuss ausweisen. Im Falle einer Neugründung tritt die Befreiung bereits ein, wenn die Werte am ersten Abschlussstichtag nach der Neugründung nicht überschritten werden (§§ 241a, 242 Abs. 4 HGB). Wie die weiteren Erleichterungen gilt auch diese Regelung rückwirkend für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2007 beginnen. Für Unternehmen, die weder nach § 141 AO buchführungspflichtig sind noch aufgrund anderweitiger Verpflichtungen (z. B. zur Information von Banken) Abschlüsse erstellen müssen, kann es eine erhebliche Arbeitserleichterung bedeuten, die Rechnungslegung künftig auf eine Einnahmen-Überschuss-Rechnung zu beschränken. Die Bundesregierung erwartet daraus Entlastungen von 1 Mrd. EUR für die betroffenen Unternehmen.

In die gleiche Richtung zielt der jüngst unterbreitete Vorschlag der EU-Kommission,<sup>5</sup> Kleinunternehmen rechtsformübergreifend von der Verpflichtung zur Erstellung von Jahresabschlüssen zu befreien. Hierbei handelt es sich um Unternehmen, die an zwei aufeinanderfolgenden Bilanzstichtagen zwei der drei folgenden Schwellenwerte nicht überschreiten:

- Bilanzsumme: 500.000 EUR,
- Nettoumsatzerlöse: 1.000.000 EUR,
- durchschnittlich zehn Beschäftigte im Geschäftsjahr.

Das Bundesjustizministerium hat diese Initiative, die weitere Erleichterungen bei der Rechnungslegung für deutsche Unternehmen in absehbarer Zeit erwarten lässt, grundsätzlich begrüßt.<sup>6</sup>

Ebenfalls unter dem Aspekt der Deregulierung firmiert die Anhebung der monetären Schwellenwerte für die Größeneinteilung von Kapitalgesellschaften und diesen nach § 264a HGB gleich gestellten Personenhandelsgesellschaften in § 267 Abs. 1 HGB um rund 20 %. Rückwirkend für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2007 beginnen, gelten danach die in der Abbildung dargestellten Grenzwerte.

	Kleine Unternehmen	Mittelgroße Unternehmen	Große Unternehmen
Bilanzsumme	bis 4,84 Mio. EUR	4,84-19,25 Mio. EUR	über 19,25 Mio. EUR
Umsatz	bis 9,68 Mio. EUR	9,68-38,5 Mio. EUR	über 38,5 Mio. EUR
Mitarbeiter	bis 50	51-250	über 250

Abb.: Größenklassendefinitionen nach § 267 HGB (ab 2008)



**DR. HARALD KESSLER**  
Gründungs-partner der auf internationale Rechnungslegung spezialisierten Beratungsgesellschaft KLS

Kessler Leinen Strickmann PartG, Köln (www.kls-partner.de). Accounting-Trainee für IFRS, US-GAAP, HGB, Berater von Abschlusserstellern, Prüfungsgesellschaften und Analysten. Verfasser zahlreicher Fachbeiträge zur nationalen und internationalen Rechnungslegung sowie zum Bilanzsteuerrecht.



**UNIV.-PROF. DR. STEFAN MÜLLER**  
Inhaber des Lehrstuhls für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre an der Helmut-Schmidt-Universität/Uni-

versität der Bundeswehr Hamburg. Mitherausgeber des Handbuchs der Bilanzierung (HdB) und Mitglied im Facharbeitskreis IFRS des Internationalen Controller Vereins (Kontakt: smueller@hsu-hh.de).

### Entflechtung von Handels- und Steuerbilanz

Wie bereits im RegE des BilMoG vorgesehen, hebt das Gesetz den Grundsatz der umgekehrten Maßgeblichkeit durch

<sup>4</sup> RL 2006/43/EG v. 16.5.2006 über die Abschlussprüfung von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, zur Änderung der RL 78/660/EWG und 83/349/EWG und zur Aufhebung der RL 84/253/EWG (sog. Abschlussprüferrichtlinie, ABl EU Nr. L157, S. 87 ff.) und RL 2006/46/EG zur Änderung der RL 78/660/EWG, 83/349/EWG, 86/635/EWG und 91/674/EWG (sog. Abänderungsrichtlinie, ABl EU Nr. L224, S. 1 ff.).

<sup>5</sup> Vgl. Pressemeldung der EU-Kommission vom 29.9.2008: <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=MEMO/08/589&format=HTML&aged=0&language=EN&guiLanguage=en> (26.10.08).

<sup>6</sup> Vgl. die BMJ-Pressmitteilung unter [http://www.bmj.bund.de/enid/9106fcdedac0d790ca30a418ae5b530d,76f62f636f6e5f6964092d0935373631093a095f7472636964092d0934373636/Pressestelle/Pressemitteilungen\\_58.html](http://www.bmj.bund.de/enid/9106fcdedac0d790ca30a418ae5b530d,76f62f636f6e5f6964092d0935373631093a095f7472636964092d0934373636/Pressestelle/Pressemitteilungen_58.html) (16.2.2009).

Streichung der Regelung in § 5 Abs. 1 S. 2 EStG a. F. auf. Der Verzicht auf die Übernahme nur steuerlich zulässiger Wertansätze soll die Informationsfunktion des handelsrechtlichen Jahresabschlusses aufwerten. Steuerliche Mehrabschreibungen – in Form einer Wertkorrektur des Vermögensgegenstands oder durch Bildung eines Sonderpostens mit Rücklageanteil – sind damit künftig ebenso wenig in der Handelsbilanz zu berücksichtigen wie unversteuerte Rücklagen. Aufgrund der Neufassung des § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG dürfen diese subventionellen Vergünstigungen für Zwecke der steuerlichen Gewinnermittlung bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen weiterhin in Anspruch genommen werden. Dies erfordert aus Gründen der Dokumentation allerdings die Führung besonderer Verzeichnisse, aus denen sich die vom Handelsrecht abweichenden Wertansätze der Wirtschaftsgüter ergeben. Mangels einer Übergangsvorschrift zum neu gefassten § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG treten diese Rechtsfolgen bereits mit Inkrafttreten des BilMoG ein. Eine Übernahme nur steuerlich zulässiger Wertansätze dürfte damit letztmals in Jahresabschlüssen für Geschäftsjahre zulässig sein, die vor dem Tag des Inkrafttretens des BilMoG enden. Ob diese Konsequenz vom Gesetzgeber tatsächlich gewollt ist, muss bezweifelt werden.

Durch die Aufnahme neuer Vorbehaltsvorschriften in den §§ 5, 6 EStG hat der Gesetzgeber im Übrigen sichergestellt, dass die Änderungen der handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften keine steuerlichen Wirkungen auslösen. Eine Ausnahme stellt die Zeitwertbewertung für Finanzinstrumente des Handelsbestands bei Kreditinstituten dar.

#### Neuerungen für den Bilanzansatz

§ 246 Abs. 1 S. 1 HGB knüpft die Aktivierung von Vermögensgegenständen und Schulden nunmehr allgemein an das **wirtschaftliche Eigentum**. Die Vorschrift ist im Vergleich zur Fassung des RegE klarer gefasst, da sie einen Doppelausweis beim juristischen und beim wirtschaftlichen Eigentümer ausschließt. Inhaltlich soll es bei der bisherigen GoB-Auslegung bleiben. Insbesondere die Zurechnung von Leasinggegenständen dürfte sich damit auch in Zukunft nach den einschlägigen Erlassen der Finanz-

verwaltung richten. Die Annäherung des HGB an die Aussagekraft der Abschlüsse nach internationalen Rechnungslegungsregeln wird damit im praktisch besonders bedeutsamen Bereich der Leasingbilanzierung leider nicht erreicht.

Das Vollständigkeitsgebot erstreckt sich künftig auch auf entgeltlich erworbene **Geschäfts- oder Firmenwerte**. Sie gelten nach § 246 Abs. 1 S. 2 HGB kraft gesetzlicher Fiktion als zeitlich begrenzt nutzbare, immaterielle Vermögensgegenstände. Mehrere bislang bestehende Ansatzwahlrechte entfallen durch das BilMoG spätestens für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2009 beginnen. Dies betrifft:

- die Bilanzierungshilfe für Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs (§ 269 HGB a. F.),
- Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungsaufwendungen, die nach Ablauf von drei Monaten innerhalb des folgenden Geschäftsjahrs nachgeholt werden (§ 249 Abs. 1 Satz 3 HGB a. F.),
- Aufwandsrückstellungen für ihrer Eigenart nach genau umschriebene Zukunftsaufwendungen (§ 249 Abs. 2 HGB a. F.) sowie
- Rechnungsabgrenzungsposten für bestimmte als Aufwand berücksichtigte Zölle und Verbrauchsteuern sowie für als Aufwand berücksichtigte Umsatzsteuer auf erhaltene Anzahlungen (§ 250 Abs. 1 Satz 2 HGB).

Ein neues Aktivierungswahlrecht führt das BilMoG für **selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände** ein. Das noch im RegE vorgesehene Aktivierungsgebot wurde nach der Expertenanhörung im Rechtsausschuss verworfen. Zur Begründung heißt es, ein Wahlrecht genüge, um Unternehmen insb. im Softwarebereich die Möglichkeit zu eröffnen, ihr selbst geschaffenes immaterielles Vermögen zumindest teilweise in der Bilanz zum Ausdruck zu bringen.<sup>7</sup> Ausgenommen von einer Aktivierung sind weiterhin nicht entgeltlich erworbene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (§ 248 Abs. 2 HGB). Die angesetzten selbst geschaffenen Vermögensgegenstände sind mit den Herstellungskosten zu bewerten, die in der Entwicklungsphase anfallen (§ 255 Abs. 2a HGB).

Das durch die Aktivierung ausgewiesene Mehrvermögen unterliegt nach § 268 Abs. 8 HGB einer Ausschüttungssperre. Die Ausübung dieses Aktivierungswahlrechts führt zudem zur Bildung passiver latenter Steuern.

Anders als noch im RegE vorgesehen, hat der Gesetzgeber am Aktivierungswahlrecht für **latente Steuern** festgehalten (§ 274 Abs. 1 HGB). Da zudem die bisherige Gesamtdifferenzenbetrachtung weiterhin zulässig ist, wird sich für zahlreiche Kapitalgesellschaften keine Notwendigkeit zur Abgrenzung latenter Steuern ergeben. Kleine Kapitalgesellschaften im Sinne des § 267 HGB sind ohnehin von der Regelung des § 274 HGB ausgenommen (§ 274a Nr. 5 HGB); sie müssen allenfalls – wie bislang schon – Rückstellungen nach § 249 Abs. 1 HGB für ungewisse Steuerverbindlichkeiten bilden, die sich aus einer vom Handelsrecht abweichenden steuerlichen Behandlung von Sachverhalten ergeben. Auf große Kapitalgesellschaften kommen allerdings umfangreiche Angabepflichten im Anhang zu, die den mit dem Wahlrecht intendierten Vereinfachungseffekt weitgehend konterkarieren. Ihnen erlaubt das Wahlrecht mithin nicht, die Fragen der Berechnung und Bilanzierung latenter Steuern auszublenden. Vielmehr erfordert die Komplexität des Themas, sich frühzeitig auf die zusätzlichen Anforderungen einstellen, zumal die Zahl der Anlässe zur Bildung latenter Steuern aufgrund der zunehmenden Entkoppelung von Handels- und Steuerbilanz steigt.

Um die Vergleichbarkeit der Abschlüsse im Zeitablauf zu verbessern, hat der Gesetzgeber den **Stetigkeitsgrundsatz** auf Ansatzfragen ausgeweitet (§ 246 Abs. 3 HGB). Die Entscheidung, selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände zu aktivieren oder nicht zu aktivieren, kann damit nur noch bei Vorliegen eines begründeten Ausnahmefalls revidiert werden. Entsprechendes gilt etwa für die Aktivierung latenter Steuern oder die Behandlung eines Disagios nach § 250 Abs. 3 HGB.

#### Neuerungen für die Bewertung

Die Systematik des HGB unterscheidet zwischen der erstmaligen Bewertung eines Vermögensgegenstands oder einer

<sup>7</sup> Vgl. BT-Drucksache 16/12407, S. 103.

Schuld (Zugangsbewertung) und der Bewertung zu den nachfolgenden Stichtagen (Folgebewertung). Bei der Zugangsbewertung von Vermögensgegenständen ist eine Änderung hervorzuheben: Durch die Verpflichtung, auch angemessene Teile der Material- und Fertigungsgemeinkosten sowie des Wertverzehr des Anlagevermögens als Bestandteile der **Herstellungskosten** selbst erstellter Vermögensgegenstände zu aktivieren, kommt es zu einer Angleichung von handels- und steuerrechtlichem Herstellungskostenbegriff (§ 255 Abs. 2 HGB). Zugleich erfolgt dadurch eine Annäherung an die Aktivierung der produktionsbezogenen Vollkosten nach IFRS.

Bei der Folgebewertung des Vermögens hat sich der Gesetzgeber entschieden, die bisherige Trennung zwischen weniger strengen Vorschriften für Nicht-Kapitalgesellschaften und strengeren Regelungen für Kapitalgesellschaften aufzugeben. Der neuen einheitlichen **Bewertungskonzeption** sind – einhergehend mit einem erhöhten Aussagegehalt des HGB-Abschlusses – die folgenden bisherigen Bewertungswahlrechte zum Opfer gefallen:

- außerplanmäßige Abschreibungen bei nicht voraussichtlich dauernder Wertminderung von Vermögensgegenständen des immateriellen oder des Sachanlagevermögens (§ 253 Abs. 2 Satz 3 HGB a. F.),
- Abschreibungen von Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens auf den niedrigeren Schwankungsreservewert (§ 253 Abs. 3 Satz 3 HGB a. F.),
- Ermessensabschreibungen im Rahmen vernünftiger kaufmännischer Beurteilung (§ 253 Abs. 4 HGB a. F.),
- steuerrechtliche Mehrabschreibungen (§ 254 HGB a. F.) und
- Wertaufholungswahlrecht (§ 253 Abs. 5 HGB a. F.); an seine Stelle tritt ein Wertaufholungsgebot, von dem – analog zu den Regelungen nach IFRS – lediglich Geschäfts- oder Firmenwerte ausgenommen sind.

Die noch im RegE-BilMoG vorgesehene Einführung einer erfolgswirksamen Bewertung von Finanzinstrumenten des Handelsbestands zum beizulegenden Zeitwert beschränkt das Gesetz bei gleichzeitiger Einführung von Risikopuffern auf Kreditinstitute (§ 340e HGB). Diese Änderung in der Endphase des Gesetzgebungsverfahrens ist auch auf

die mittlerweile verschärfte Finanz- und Wirtschaftskrise zurückzuführen, die zu einer zumindest teilweise ungerechtfertigten Kritik an der Konzeption des **Fair Value Accounting** geführt hat. Schon aufgrund dieser Einschränkung kann das HGB in der Fassung des BilMoG keine vollwertige Alternative zur Rechnungslegung nach IFRS sein. Festgehalten hat der Gesetzgeber dagegen an der Zeitwertbewertung von Vermögensgegenständen, die ausschließlich der Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen oder vergleichbaren langfristig fälligen Verpflichtungen dienen und dem Zugriff aller übrigen Gläubiger entzogen sind (§ 253 Abs. 1 Satz 4 HGB i. V. m. § 246 Abs. 2 Satz 2 HGB). In der Bilanz ist der Nettobetrag der korrespondierenden Vermögensgegenstände und Schulden auszuweisen. Übersteigt der Wert des Vermögens die Schulden, verlangt § 246 Abs. 2 Satz 2 i. V. m. § 266 Abs. 2 E. den gesonderten Ausweis des Saldos als letzten Posten auf der Aktivseite der Bilanz unter der Bezeichnung „Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung“. Als beizulegender Zeitwert gilt nach § 255 Abs. 4 HGB grundsätzlich der Marktwert der Vermögensgegenstände. Soweit kein aktiver Markt besteht, auf dem diese regelmäßig gehandelt werden, sind zu seiner Ermittlung anerkannte Bewertungsmethoden heranzuziehen.

Die zentrale Änderung bei der Schuldenbewertung betrifft die **Wertermittlung von Rückstellungen**. Sie orientiert sich in Anlehnung an internationale Vorstellungen stärker an einem finanzmathematischen Kalkül. Zu diesem Zweck sind bis zur Erfüllung der ungewissen Verbindlichkeit erwartete Preis- und Kostenentwicklungen zu antizipieren. Ferner verlangt § 253 Abs. 2 HGB eine laufzeitadäquate Abzinsung mit den von der Bundesbank vorgegebenen Durchschnittszinssätzen. Bei **Pensionsrückstellungen** und vergleichbaren langfristig fälligen Verpflichtungen kann aus Vereinfachungsgründen eine einheitliche Restlaufzeit von 15 Jahren für die Ermittlung des Durchschnittszinssatzes angenommen werden. Unabhängig von der Inanspruchnahme dieser Bewertungsleichterung werden die Bilanzierenden künftig nicht umhinkommen, zwei Gutachten für die handels- und steuerrechtliche Pensionsbewertung einzuholen.

Für Unternehmen, die zusätzlich nach IFRS bilanzieren, werden insgesamt drei versicherungsmathematische Gutachten erforderlich sein.

Die neuen Bewertungsregeln gelten sinngemäß für auf **Rentenverpflichtungen** beruhende Verbindlichkeiten, für die eine Gegenleistung nicht mehr zu erwarten ist.

§ 256a HGB regelt mit der **Umrechnung von Fremdwährungsgeschäften** eine objektübergreifende Bewertungsfrage. Bilanzposten in fremder Währung sind danach mit dem Devisenkassamittelkurs in Euro zu transformieren. Anders als noch im RegE vorgesehen, ist die Verwendung unterschiedlicher Geld- und Briefkurse nicht mehr vorgesehen. Als weitere Vereinfachung sieht die Vorschrift einen Niederst- bzw. Höchstwerttest nur für Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr vor. In allen anderen Fällen ist das Realisationsprinzip außer Kraft gesetzt.

Ein weiteres Sonderthema regelt § 254 HGB. Die Vorschrift schafft eine normative Grundlage für die adäquate **Abbildung von Bewertungseinheiten** zur Risikoabsicherung im handelsrechtlichen Jahresabschluss. Abweichend vom Einzelbewertungsgrundsatz erlaubt sie, Vermögensgegenstände, Schulden, schwebende Geschäfte oder mit hoher Wahrscheinlichkeit erwartete Transaktionen, die mit Finanzinstrumenten zum Ausgleich gegenläufiger Wertänderungen oder Zahlungsströme aus dem Eintritt vergleichbarer Risiken zusammengefasst wurden, für Zwecke der Anwendung des Realisations- und Imparitätsprinzips als Einheit zu beurteilen. Zu den Finanzinstrumenten zählen – wie es im Vergleich zum RegE nunmehr klarstellend heißt – auch Termingeschäfte über den Erwerb oder die Veräußerung von Waren. Ziel der Bildung von Bewertungseinheiten ist es, unrealisierte Verluste, die bei einzelnen Komponenten eintreten, nicht auszuweisen, soweit diese durch gegenläufige Entwicklungen bei einer anderen Komponente der Bewertungseinheit ausgeglichen werden. Mag die Grundidee der Regelung auch einfach sein, so wird ihre Umsetzung in der Praxis doch zahlreiche Auslegungsfragen aufwerfen, die – das darf prognostiziert werden – in enger Anlehnung an die IFRS beantwortet werden.

Die Auswirkungen des BilMoG auf latente Steuern werden für viele zur Bewährungsprobe.



Ich bin schon bei Haufe.



BilMoG kommt. Und bringt die größte Veränderung seit über 20 Jahren für die Rechnungslegung nach HGB. Jetzt ist durchdachtes Handeln gefragt. Der neue „Haufe HGB Kommentar“ führt Sie sicher durch die neue Bilanzierung nach BilMoG und steht Ihnen mit konkreten Umsetzungsempfehlungen zur Seite. Von Rückstellungen bis zu latenten Steuern – dieser Praktikerkommentar zeigt Ihnen, wie Sie mit den Neuerungen optimal umgehen. Jetzt vormerken und bereits vor Erscheinen von der Online-Version profitieren!

••• [www.haufe.de/hgb-kommentar](http://www.haufe.de/hgb-kommentar)

**Haufe**  
...

Dies gilt etwa für die Konkretisierung des Begriffs der erwarteten Transaktion oder für die an eine Bewertungseinheit zu stellenden Dokumentationsanforderungen. Die Gesetzesbegründung delegiert diese Aufgabe an den Abschlussprüfer. Ihm obliegt es „in jedem Einzelfall zu klären, ob die gebildeten antizipativen Bewertungseinheiten noch im Einklang mit den handelsrechtlichen Bilanzierungsprinzipien stehen.“<sup>8</sup> Unabhängig davon, dass die ordnungsgemäße Anwendung der Rechnungslegungsvorschriften Aufgabe der Bilanzierenden ist, gibt die Vorstellung der Bundesregierung keine Antwort auf die Frage, wie die ordnungsgemäße Anwendung des § 254 HGB bei nicht prüfungspflichtigen Unternehmen sichergestellt werden soll.

Eine weitere bedeutsame Änderung der Bewertungsmethoden betrifft die **Steuerabgrenzung**. Durch den Übergang vom GuV-orientierten auf das bilanzorientierte Abgrenzungskonzept führen künftig alle Bilanzierungs- und Bewertungsunterschiede zur Steuerbilanz zu latenten Steuern, soweit ihr Abbau Steuerwirkungen auslöst. Zudem erfasst die Neuregelung des § 274 HGB steuerliche Verlustvorträge. Die Bewertung der latenten Steuern hat mit dem unternehmens-individuellen Steuersatz im Zeitpunkt des Abbaus der Differenzen zu erfolgen. Eine Abzinsung ist generell unzulässig. Aufgrund der Befreiung in § 274a Nr. 5 HGB sind nur große und mittelgroße Kapitalgesellschaften von dieser Änderung betroffen. Für große Kapitalgesellschaften ergibt sich zudem die bereits erwähnte Notwendigkeit einer ausführlichen Erläuterung der Steuerabgrenzung im Anhang (§ 285 Nr. 29 HGB).

Insgesamt bieten sich den Bilanzierenden bei der Bewertung künftig deutlich weniger Wahlrechte als bislang. Die unterschiedliche Ausübung der verbliebenen Wahlrechte wird zudem durch die strengere Fassung des **Stetigkeitsgrundsatzes** (§ 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB) erschwert.

#### Neuerungen beim Bilanz- und GuV-Ausweis

Das **Bilanzgliederungsschema** des § 266 HGB wird durch das BilMoG um folgende Posten erweitert:

- Vom Unternehmen selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände

sind innerhalb des immateriellen Anlagevermögens gesondert im Posten ‚Selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte‘ auszuweisen.

- Abweichend vom bisherigen Gliederungsschema sieht das BilMoG ebenfalls einen gesonderten Posten für latente Steuern jeweils nach den Rechnungsabgrenzungsposten vor.
- Soweit die Verrechnung von Vermögensgegenständen und Schulden nach § 246 Abs. 2 Satz 2 HGB zu einem Aktivüberhang führt, ist dieser gesondert als letzter Posten der Aktivseite auszuweisen.

Da zurückerworbene eigene Anteile künftig von allen Unternehmen – im Grundsatz vergleichbar mit den Regelungen nach IFRS – vom Eigenkapital abzusetzen sind, kommt die Bildung einer entsprechenden Rücklage nur noch für Anteile an einem herrschenden oder mehrheitlich beteiligten Unternehmen in Betracht. Dem trägt die geänderte Postenbezeichnung in § 266 Abs. 3 A.III.2 Rechnung.

Das **Gliederungsschema der Gewinn- und Verlustrechnung** bleibt mit Ausnahme einer redaktionellen Anpassung infolge der Streichung des § 269 HGB unverändert. Für Aufwendungen und Erträge aus der Veränderung latenter Steuern sieht § 274 Abs. 2 Satz 3 HGB einen gesonderten Ausweis unter dem Posten ‚Steuern vom Einkommen und vom Ertrag‘ vor. § 277 Abs. 5 HGB ordnet zudem einen Ausweis von Erträgen (Aufwendungen) aus der Abzinsung von Schulden unter dem Posten ‚Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge‘ (‚Zinsen und ähnliche Aufwendungen‘) an. Er dient einer klaren Trennung von Betriebs- und Finanzergebnis im Interesse einer aussagekräftigen Erfolgsspaltung. Für die erstmalige Anwendung des BilMoG ist ferner die Vorschrift des Art. 67 Abs. 7 EGHGB von Bedeutung. Danach sind die in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassenden Aufwendungen und Erträge aus der Anpassung der Bilanzierung und Bewertung an die Vorgaben des BilMoG unter den Posten ‚außerordentliche Aufwendungen‘ bzw. ‚außerordentliche Erträge‘ gesondert anzugeben. Das außerordentliche Ergebnis wird zudem auch künftig ein möglicher Bestandteil in HGB-Abschlüssen sein, wohingegen in

IFRS-Abschlüssen seit 2005 kein gesonderter Ausweis von „extraordinary items“ außerhalb der operativen Ergebnisgrößen mehr zulässig ist.

#### Geänderte Erläuterungsvorschriften

Die aufgezeigten Änderungen der Bilanzierung und Bewertung sowie die Umsetzung europäischer Vorgaben führen zu einer deutlichen Ausweitung der Anhangberichterstattung. In der praktischen Umsetzung werden insbesondere die folgenden ausgewählten **neuen Berichterstattungspflichten** umfangreichere Anpassungen der internen Berichts- und Informationsbeschaffungsstrukturen erfordern:

- Angaben zu Art und Zweck sowie Risiken und Vorteilen von nicht in der Bilanz erscheinenden Geschäften, soweit dies für die Beurteilung der Finanzlage von Bedeutung ist (Angabepflicht nur für große und mittelgroße Kapitalgesellschaften).
- Angaben zu gebildeten Bewertungseinheiten (u. a. Art und Höhe der abgesicherten Risiken, Arten der gebildeten Bewertungseinheiten, Informationen zum erwarteten Ausgleich gegenläufiger Wertänderungen oder Zahlungsströme, Erläuterung abgesicherter Transaktionen, die mit hoher Wahrscheinlichkeit erwartet werden).
- Angaben zu Anteilen oder Anlageaktien an inländischen Investmentvermögen i. S. d. § 1 des InvG oder vergleichbaren ausländischen Investmentanteilen i. S. d. § 2 Abs. 9 InvG von mehr als 10 %.
- Angabe der einer Ausschüttungssperre unterliegenden Beträge gemäß § 268 Abs. 8 HGB, aufgegliedert in Beträge aus der Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, Beträge aus der Aktivierung latenter Steuern und aus der Aktivierung von Vermögensgegenständen zum beizulegenden Zeitwert.
- Angaben zu den für die Steuerabgrenzung relevanten temporären Differenzen und zu steuerlichen Verlustvorträgen einschließlich der angewandten Steuersätze, unabhängig von der Bilanzierung latenter Steuern (Angabepflicht nur für große Kapitalgesellschaften).

<sup>8</sup> RegE-BilMoG vom 21.5.2008, S. 128.

Kapitalmarktorientierte Unternehmen verpflichtet das BilMoG zudem zu einer Ausweitung der **Lageberichterstattung**, indem das interne Kontroll- und Risikomanagementsystem im Hinblick auf den Rechnungslegungsprozess beschrieben werden muss (§ 289 Abs. 5 HGB). Börsennotierte Aktiengesellschaften und solche, die bestimmte andere Wertpapiere zum Handel an einem organisierten Markt ausgegeben haben, müssen zudem eine Erklärung zur Unternehmensführung abgeben. Diese kann auch auf der Internetseite der Gesellschaft öffentlich zugänglich gemacht werden (§ 289a HGB).

## Wesentliche Änderungen im Konzernabschluss

### Größenabhängige Erleichterungen

Auch für Zwecke der Konzernrechnungslegung werden vor dem Hintergrund der angestrebten Deregulierung in Übereinstimmung mit den EU-Vorgaben die Schwellenwerte für die Konzernrechnungslegungspflicht um gut 20 % erhöht (§ 293 HGB), wobei dies rückwirkend für nach dem 31.12.2007 beginnende Geschäftsjahre gilt.

### Konsolidierungspflicht

Ein zentraler Punkt ist die Abgrenzung des Konsolidierungskreises, die im Zuge des Gesetzgebungsverfahrens aufgrund der vorgebrachten Kritik letztlich sehr stark an die internationalen Standards (IAS 27, SIC 12) angelehnt wurde. Die bisherigen Abgrenzungskriterien „einheitliche Leitung“ und „tatsächliche Kontrolle“ werden nunmehr durch das international übliche Control-Konzept („mögliche Beherrschung“) ersetzt. Demnach ist ein Tochterunternehmen in den Konzernabschluss einzubeziehen, wenn ein Mutterunternehmen auf ein Tochterunternehmen einen beherrschenden Einfluss ausüben kann. Dieser beherrschende Einfluss wird zukünftig auch unterstellt, wenn das Mutterunternehmen bei wirtschaftlicher Betrachtung die Mehrheit der Risiken und Chancen eines Unternehmens trägt, das zur Erreichung eines eng begrenzten und genau definierten Ziels des Mutterunternehmens dient. Auf diese Weise erhofft sich der Gesetzgeber eine weitaus stärkere Einbeziehung von Zweckgesellschaften in den Konsolidierungskreis, als dies bislang der Fall

ist. Gleichwohl ist sich der Gesetzgeber bewusst, mit dieser Formulierung nicht alle rechtlich denkbaren Konstruktionen erfassen zu können. Neben Unternehmen können Zweckgesellschaften auch sonstige juristische Personen des Privatrechts oder unselbstständige Sondervermögen des Privatrechts, ausgenommen Spezial-Sondervermögen im Sinn des § 2 Abs. 3 des InvG, sein.

### Ansatz und Bewertung

Die oben dargestellten Neuerungen bei Ansatz und Bewertung im Jahresabschluss sind – soweit nicht schon bislang Sonderregelungen gegolten haben (z. B. Maßgeblichkeit des Rechts der großen Kapitalgesellschaft, Verbot der Übernahme nur steuerlich zulässiger Wertansätze) – künftig auch im Konzernabschluss anzuwenden. Die Umrechnung von Fremdwährungsabschlüssen hat zukünftig einheitlich nach der modifizierten Stichtagskursmethode mit erfolgsneutraler Verrechnung der Umrechnungsdifferenz zu erfolgen (§ 308a HGB).

### Konsolidierungsmaßnahmen

Bei den Konsolidierungsmaßnahmen hat der Gesetzgeber eine Reihe bislang bestehender Wahlrechte abgeschafft, um die in der Praxis zu beobachtenden Methodenvielfalt einzudämmen.

Im Bereich der **Kapitalkonsolidierung** fällt in Übereinstimmung mit DRS 4 die in der Praxis bislang vorherrschende Buchwertmethode weg (§ 301 Abs. 1 HGB). Die Wertermittlung hat zukünftig zum Erwerbszeitpunkt zu erfolgen (§ 301 Abs. 2 HGB). Für die Praxis bedeutet dies, dass für neu erworbene Tochterunternehmen regelmäßig Zwischenabschlüsse auf den Erwerbszeitpunkt aufzustellen sind. In Anlehnung an die IFRS wird den Unternehmen ermöglicht und aufgegeben, die Erstkonsolidierung in den auf den Erwerbszeitpunkt folgenden 12 Monaten durch Berücksichtigung nachträglich gewonnener besserer Erkenntnisse ggf. anzupassen. Auf diese Weise soll die Abbildung solcher Erwerbe erleichtert werden, bei denen der Erwerbszeitpunkt in zeitlicher Nähe zum Konzernbilanzstichtag liegt, da ansonsten die Erstellung der benötigten Zwischenabschlüsse die Aufstellung des Konzernabschlusses verzögern könnten.

**Aktive und passive Unterschiedsbeträge** aus der Kapitalkonsolidierung dürfen zukünftig nicht mehr saldiert werden (§ 301 Abs. 3 HGB). Die in der bisherigen Praxis oftmals zu beobachtenden Verrechnungen von aktiven Unterschiedsbeträgen mit Rücklagen fallen ebenfalls weg. Der Geschäfts- oder Firmenwert ist damit wie jeder andere Vermögensgegenstand zu behandeln und planmäßig sowie ggf. außerplanmäßig abzuschreiben. Allerdings darf analog zu IFRS keine Zuschreibung erfolgen (§ 309 Abs. 1 HGB). Passive Unterschiedsbeträge aus der Kapitalkonsolidierung sind – abweichend von der nach IFRS vorgesehenen unmittelbaren erfolgswirksamen Erfassung – separat auf der Passivseite nach dem Eigenkapital auszuweisen und nach den bisher geltenden Vorschriften fortzuentwickeln.

Die in der Praxis kaum genutzte **Interessenzusammenführungsmethode** (§ 302 HGB a. F.) fällt – wie auch auf internationaler Ebene bereits vollzogen – weg.

Die **at-Equity-Bewertung** darf nur noch nach der Buchwertmethode mit Anschaffungskostenrestriktion durchgeführt werden, d. h., die Kapitalanteilmethode wird in Übereinstimmung mit DRS 8 abgeschafft (§ 312 HGB). Die ursprünglich im RefE-BilMoG vorgesehene Abschaffung der Anschaffungskostenrestriktion wurde im RegE-BilMoG wieder zurückgenommen. Die Neubewertung des (anteiligen) Nettovermögens des assoziierten Unternehmens ist somit auch künftig auf die Anschaffungskosten der Beteiligung begrenzt. Hinsichtlich der erstmaligen Erfassung von Anteilen an assoziierten Unternehmen gilt dasselbe wie bei vollkonsolidierten Tochtergesellschaften, d. h., auch hier hat die erstmalige Einbeziehung auf den Erwerbszeitpunkt zu erfolgen, sodass Zwischenabschlüsse der Gesellschaften aufzustellen sind. Die 12-monatige Anpassungsfrist gilt auch insoweit.

Die **Vergleichbarkeit bei Änderung des Konsolidierungskreises** darf nicht mehr durch Anpassung der Vorjahresbeträge hergestellt werden (Wegfall von § 294 Abs. 2 S. 2 HGB). Vielmehr sind in den Konzernanhang jetzt zwingend entsprechende Angaben aufzunehmen, die es ermöglichen, die Konzernabschlüsse sinnvoll zu vergleichen.

### Erläuterungsvorschriften

Die Erläuterungspflichten in **Konzernanhang und Konzernlagebericht** erfahren durch das BilMoG eine Ausweitung. Die neuen Berichtspflichten entsprechen mit Ausnahme der Erklärung zur Unternehmensführung im Wesentlichen jenen für den Jahresabschluss. Zu den bedeutenden Änderungen sei auf die Ausführungen in Abschnitt „Geänderte Erläuterungsvorschriften“ verwiesen.

### Übergangsvorschriften

Die Übergangsvorschriften enthalten einige interessante Wahlrechte, deren genaue Kenntnis für die Einschätzung der Abschlüsse 2008 bis 2010 notwendig ist. Die meisten Neuregelungen treten planmäßig für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2009 beginnen, in Kraft, wobei eine freiwillige Anwendung schon für nach dem 31.12.2008 beginnende Geschäftsjahre zulässig ist, wenn alle Vorschriften, die der Modernisierung des Bilanzrechts dienen und für die keine anderweitigen Bestimmungen zur Erstanwendung gelten, insgesamt vorzeitig angewandt werden.

**Die Maßnahmen zur Deregulierung**, d. h. insbesondere die Schwellenwert-erhöhungen gelten jedoch schon rückwirkend für nach dem 31.12.2007 beginnende Geschäftsjahre. Soweit betroffene Unternehmen z. B. bereits ihren Jahresabschluss zum 31.12.2008 nach den – unter den bisherigen Größenkriterien – für mittelgroße Gesellschaften gültigen Regelungen aufgestellt und einer Abschlussprüfung unterzogen haben, können diese gleichwohl bei der Offenlegung des Jahresabschlusses zum 31.12.2008 nunmehr die für kleine Gesellschaften bestehenden Erleichterungen nutzen, soweit sie durch die Anhebung der Schwellenwerte einen Statuswechsel von „mittelgroß“ zu „klein“ i. S. von § 267 HGB erfahren.

Die Übergangsvorschriften sehen grundsätzlich eine erfolgswirksame Behandlung der aus den geänderten Vorschriften resultierenden **Umbewertungsdifferenzen** vor. Von diesem Grundsatz bestehen jedoch eine Reihe von Ausnahmen, die nachfolgend dargestellt werden. Die mit diesen Ausnahmeregelungen geschaffenen Wahlrechte zur Beibehaltung bzw. Fortführung können für jeden Bilanzposten nur insgesamt ausgeübt werden.

Eine teilweise Ausübung ist lediglich für die sog. Aufwandsrückstellungen (§ 249 Abs. 2 HGB a. F.) zulässig.

- Höhere Wertansätze der **Pensionsrückstellungen**, die sich aus den geänderten Bewertungsvorschriften ergeben, dürfen bis 2024, d. h. über 15 Jahre verteilt, aufgebaut werden. Statt der einmaligen erfolgswirksamen Erhöhung der Pensionsrückstellung, die jedoch keine Steuerwirkung entfaltet, kann somit – begleitet von einer Anhangangabe der Deckungslücke – eine Zuführung von jeweils mindestens 1/15 des Differenzbetrages jährlich erfolgen.
- Sind im Jahresabschluss für ein vor dem 1.1.2010 beginnendes Geschäftsjahr **Wahlrechtsrückstellungen, Sonderposten mit Rücklagenanteil** sowie zukünftig **nicht mehr zulässige Rechnungsabgrenzungsposten** enthalten, dürfen diese Posten beibehalten oder erfolgsneutral aufgelöst werden (Art. 67 Abs. 3 EGHGB). Die erfolgsneutrale Verrechnung gilt nicht für Wahlrechtsrückstellungen, die im letzten vor dem 1.1.2010 beginnenden Geschäftsjahr zugeführt wurden. Damit werden bilanzpolitische Gestaltungen im Geschäftsjahr 2009 mit Blick auf diese Möglichkeit der erfolgsneutralen Verrechnung von Gewinnen für den überwiegenden Teil der Unternehmen ausgeschlossen. Nur Unternehmen, deren Geschäftsjahr noch vor dem 31.12.2009 endet, können in Kenntnis dieser Übergangsregelungen noch Rückstellungen im Abschluss 2008/2009 passivieren, die – soweit sie zum Ende des Geschäftsjahrs 2009/2010 noch bestehen – erfolgsneutral umgliedert werden dürfen.
- Ebenso dürfen niedrigere Werte durch bisher in Anspruch genommene **Wahlrechtsabschreibungen** beibehalten oder erfolgsneutral korrigiert werden (Art. 67 Abs. 4 EGHGB), wobei die im vorstehenden Punkt erwähnte Einschränkung für die im letzten Geschäftsjahr vor dem BilMoG gebildeten Sachverhalte auch hier sinngemäß gilt.
- Die Anpassung der Posten **latente Steuern** an die neue Berechnungsmethodik hat erfolgsneutral zu erfolgen, wobei die bei der erfolgsneutralen Behandlung von Umstellungseffekten an-

fallenden latenten Steuern mit zu verrechnen sind (Art. 67 Abs. 6 EGHGB).

- Die erfolgswirksamen Auswirkungen der erstmaligen Anwendung der BilMoG-Vorschriften sind in der GuV nach Art. 67 Abs. 7 EGHGB als **außerordentliche Aufwendungen oder Erträge** zu erfassen und gesondert auszuweisen.
- **Aktivierter Aufwendungen für Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs** dürfen fortgeführt werden (Art. 67 Abs. 5 EGHGB). Wird dieses Übergangswahlrecht nicht ausgeübt, sind diese Bilanzierungshilfen im Jahr der Erstanwendung der Vorschriften des BilMoG erfolgswirksam auszubuchen.
- Entwicklungskosten oder sonstige **selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände** dürfen erstmalig aktiviert werden für Entwicklungsaktivitäten, die in nach dem 31.12.2009 beginnenden Geschäftsjahren, d. h. frühestens im Geschäftsjahr 2010, aufgenommen wurden (Art. 66 Abs. 7 EG-HGB). Auch hier kann es aus bilanzpolitischen Aspekten interessant sein, die Sachverhalte entsprechend zu gestalten.
- **Geschäfts- oder Firmenwerte aus der Kapitalkonsolidierung**, die vor der Anwendung der neuen Vorschriften entstanden sind und am Stichtag der Umstellung auf das BilMoG noch nicht vollständig abgeschrieben oder mit Rücklagen verrechnet worden sind, unterliegen weiterhin der bisherigen Regelung des § 309 Abs. 1 HGB a. F. Hinsichtlich des Bilanzausweises gilt die Neuregelung des unsaldierten Ausweises auch für Altfälle.
- Schließlich brauchen **Vorjahreszahlen** bei der Anwendung von durch das BilMoG geänderten Vorschriften nicht angepasst zu werden, und es ist auch keine Beschreibung der Änderungen gem. § 252 Abs. 1 Nr. 6, § 265 Abs. 1 und § 284 Abs. 2 Nr. 3 HGB notwendig. Dies beeinträchtigt die Aussagekraft des ersten nach den Vorschriften des BilMoG aufgestellten Abschlusses ganz erheblich. Es sollte daher im Einzelfall überlegt werden, Fremdkapitalgebern die notwendigen Erläuterungen zukommen zu lassen, wenn die Vergleichbarkeit zum Vorjahr eingeschränkt ist.

# Topaktuell: Das Fachbuch zur Reform der Handelsbilanz!



## Rechnungslegung, Abschlussprüfung und Offenlegung nach dem neuen BilMoG

- ▶ Praxiswissen zu den Top-Themen: immaterielle Vermögensgegenstände, latente Steuern, Rückstellungen u.v.m.
- ▶ Alle neuen Ansatz-, Bewertungs-, Konsolidierungs- und Prüfungsvorschriften
- ▶ Im Fokus: Anwendungswahlrecht ab 1.1.2009
- ▶ Zahlreiche Beispiele, Buchungssätze, Abbildungen

nur **€ 68,00**

Kessler | Leinen | Strickmann (Hrsg.)  
 Neuerscheinung Juni 2009  
 Buch | ca. 400 Seiten | Hardcover  
 Bestell-Nr. E01100  
 ISBN 978-3-448-09325-4

Jetzt bestellen! ☎ 0180 - 50 50 440\* oder in Ihrer Buchhandlung

\*0,14 €/Min. aus dem deutschen Festnetz, abweichende Mobilfunkpreise. Ein Service von dtms.

[www.haufe.de/bestellung](http://www.haufe.de/bestellung)

**Haufe**  
...

Die Übergangsregelungen bergen **erhebliches bilanzpolitisches Potenzial**. Insbesondere die erfolgsneutrale Anpassung von Wertansätzen dürfte für die Unternehmen, die tendenziell eine konservative Bilanzpolitik betreiben, interessant sein, werden doch Erträge z. B. aus Zuschreibungen oder Auflösungen von Sonderposten oder Rückstellungen vermieden. Gleichwohl ergibt sich aus keiner dieser Regelungen eine Steuerrelevanz.

### Entscheidungs- und Anpassungsbedarf

Der überwiegende Teil der Änderungen durch das BilMoG soll nach dem Willen des Gesetzgebers ab dem Jahr 2010 gelten. Da es infolge der Neuerungen durch das BilMoG bei einigen Sachverhalten zu erheblichen Veränderungen der Rechnungslegungsprozesse und der Abbildung im Jahres- oder Konzernabschluss kommen wird und ggf. das Wahlrecht zur vorzeitigen Anwendung in Einzelfällen in Anspruch genommen werden dürfte, ist eine frühzeitige Vorbereitung auf die handelsrechtliche Rechnungslegung der „BilMoG-Generation“ sehr sinnvoll und dringend anzuraten.

Zunächst sind die Auswirkungen der Einführung der Schwellenwerte für die Rechnungslegung und der erhöhten Größenkriterien dahingehend zu prüfen, ob sich dadurch die Möglichkeit ergibt, die Rechnungslegung ganz zu vermeiden, eine geringere Größenklasse zu erreichen bzw. einen Aufstieg zu vermeiden oder, ob es im Bereich der Konzernrechnungslegung zu einer größenabhängigen Befreiung kommt. Da die Rechtsfolge nur eintritt, wenn an zwei aufeinander folgenden Stichtagen die Größenkriterien über- oder unterschritten sind, kann hier mit bilanzpolitischen Maßnahmen ggf. zielgerichtet eingegriffen werden. Dabei ist von besonderer Relevanz, dass die Schwellenwerterhöhungen bereits ab dem Jahr 2008 gelten, die geänderten BilMoG-Regelungen aber erst zwei Jahre bzw. bei freiwilliger Anwendung ein Jahr später anzuwenden sind. Die alten Wahlrechte des HGB können somit für die bilanzpolitischen Maßnahmen in diesem Bereich zumindest temporär noch genutzt werden.

Die Entscheidung über den Anwendungszeitpunkt der BilMoG-Regelungen

bedingt die Simulation der Auswirkungen auf den eigenen Abschluss. Da die relevanten Gesetze an vielen verschiedenen Stellen gerändert wurden und die Wirkungen z. T. gegenläufig sind, ist eine pauschale Aussage zur Vorteilhaftigkeit der ggf. vorgezogenen Erstanwendung kaum möglich. Als Anhaltspunkte können die folgenden Tendenzaussagen dienen, wobei die aufgezeigten Effekte durch Übergangsvorschriften zunächst teilweise abgemildert eintreten:

- Durch den Wegfall der aktiven Ansatzwahlrechte wird tendenziell weniger Vermögen und weniger Eigenkapital ausgewiesen. Der Wegfall der passiven Ansatzwahlrechte führt zu einem (durch die ggf. zu bildenden passiven latenten Steuern abgemilderten) höheren Eigenkapitalausweis.
- Die Möglichkeit zum Ansatz selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände wirkt sich zunächst nicht aus, da die Vorschrift nur Entwicklungen erfasst, die nach dem 31.12.2009 begonnen werden.
- Die Bewertungsänderungen im Bereich der Abschreibungen führen zu einem höheren Vermögensausweis und (unter Berücksichtigung latenter Steuern) höheren Eigenkapital.
- Bei bisheriger Wahl des Teilkostenansatzes für die Bewertung des Vorratsvermögens oder der anderen aktivierten Eigenleistungen wirkt der nun obligatorische Vollkostenansatz ebenfalls vermögens- und eigenkapitalerhöhend.
- Die Bewertungsänderungen der Pensionsrückstellungen dürften im Regelfall zu deutlich höheren Ansätzen zu Lasten des Eigenkapitals führen (ggf. ergibt sich hier eine Entlastung durch die Übergangsregelung). Dieser Effekt kann durch die Saldierung mit schuldendeckendem Vermögen, das zum beizulegenden Zeitwert in die Berechnung eingeht, kompensiert oder gar überkompensiert werden.
- Bei den sonstigen Rückstellungen führen die einerseits zu berücksichtigenden zukünftigen Kosten- und Preisverhältnisse und die andererseits notwendige Abzinsung zu gegenläufigen Effekten, wobei im Einzelfall durchaus signifikante Rückstellungserhöhungen oder -verminderungen auftreten können.

- Die Änderung der Bewertungsmethodik der latenten Steuern wird durch das Wahlrecht zur Aktivierung der aktiven latenten Steuern deutlich in der Wirkung gemindert. Hier ist die Bandbreite der Wirkungen zudem in Abhängigkeit von der individuellen Unternehmenssituation (z. B. Vorhandensein von Verlustvorträgen) und der Nutzung der Ansatz- und Ausweiswahlrechte sehr groß.

Damit die skizzierten Wirkungen überhaupt erzielt werden können, sind ggf. Vorarbeiten notwendig. So ist im Bereich der **selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstände** zunächst die zu verfolgende Strategie festzulegen (tendenziell höherer Vermögensausweis versus sofortige Aufwandsverrechnung), um anschließend die Kostenrechnung ggf. anzupassen, da die Aufwendungen für die verlässliche Bewertung der aktivierbaren Beträge fundiert und nachvollziehbar herzuleiten sind. Zusätzlich ist ein Dokumentationssystem zu implementieren, das den Projektfortschritt bzw. den Eintritt in die Entwicklungsphase (und damit der Aktivierungsfähigkeit) willkürfrei festhält.<sup>9</sup>

Für die **Ermittlung der Herstellungskosten zu Vollkosten** ist ebenfalls das Kostenrechnungssystem entsprechend auszugestalten, damit eine klare Wertermittlung möglich ist, wobei dies durch die Annäherung an das Steuerrecht schon weitgehend erfolgt sein sollte. Zudem sind die Abschreibungen für aktivierte selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände gesondert zu behandeln, da diese steuerrechtlich nicht als Bestandteil in die Herstellungskosten eingehen.<sup>10</sup>

Die Aufhebung der **umgekehrten Maßgeblichkeit** und die Notwendigkeit zur Abgrenzung latenter Steuern nach der bilanzorientierten Methode bewirken für viele Unternehmen künftig steigende interne Berichtserfordernisse. Aufgrund der Komplexität empfiehlt es sich, insbesondere in diesen Bereichen frühzeitig entsprechende Kompetenzen und Systeme im Unternehmen aufzubauen.

<sup>9</sup> Vgl. Weißenberger, B. E., IFRS für Controller, Haufe, 2007, S. 139-146.

<sup>10</sup> Vgl. Müller/Wobbe, in: Accounting, 7/2008, S. 6-8.

Schließlich verlangt die zukünftige **Rückstellungsbewertung** eine deutlich höhere informatorische Unterfütterung.<sup>11</sup> Die Methoden zur Ermittlung der zukünftigen Erfüllungsbeträge, die Fristigkeiten sowie die Instrumente zur Abzinsung sind im Rechnungslegungsprozess zu implementieren, um die Rückstellungen gemäß den Anforderungen des § 253 Abs. 1 HGB zu bewerten und fortzuschreiben. Für Altersversorgungsverpflichtungen und vergleichbare langfristige Verpflichtungen ergeben sich aus der gebotenen Verrechnung mit ausschließlich ihrer Erfüllung dienender Vermögensgegenstände erhebliche Auswirkungen auf das Bilanzbild und Gestaltungsmöglichkeiten,<sup>12</sup> die rechtzeitig bedacht und ggf. umgesetzt werden sollten.<sup>13</sup>

Die Ausweitung der **Anhangangaben** bezüglich Geschäften mit nahe stehenden Personen, Abschlussprüferhonoraren, Eventualverbindlichkeiten, Spezialfonds und sonstigen sensiblen Informationen sollte zeitlich antizipiert werden, da diese Angaben oftmals nicht direkt aus der Buchführung ersichtlich sind. Der Implementierung geeigneter Informationsbeschaffungsprozesse kommt in diesem Bereich eine besondere Bedeutung zu.

Durch das Festschreiben der Ansatz-, Bewertungs- und Ausweismethoden mit der Verschärfung des **Stetigkeitsgebots** kann unter Beachtung der bereits jetzt bestehenden Einschränkungen nur noch im Jahr 2009 ein Methodenwechsel vorgenommen werden. Das Management sollte sich bewusst sein, dass die im Abschluss 2009 angewandten Methoden für die Folgezeit deutlich strenger gelten und nur unter wesentlich restriktiveren Voraussetzungen als bisher geändert werden können.

Schließlich ist zu überlegen, ob es für Zwecke des Konzernabschlusses nicht vorteilhaft wäre, **freiwillig auf eine Berichterstattung** nach IFRS zu wechseln, wenn die Unterschiede zwischen der Rechnungslegung nach HGB und IFRS durch das BilMoG ohnehin deutlich verringert werden.

## Fazit

Im nicht zuletzt durch die Finanz- und Wirtschaftskrise stark verzögerten Gesetzgebungsverfahren wurde das BilMoG durch die Einführung des Ansatzwahlrechts für selbst geschaffene Vermö-

gensgegenstände, der Beibehaltung des Wahlrechts zur Aktivierung der aktiven latenten Steuern und der Beschränkung der Bewertung eines Handelsbestands zum beizulegenden Zeitwert auf Unternehmen, die unter § 340 HGB fallen (insbesondere Kreditinstitute), letztlich doch wieder deutlich hinsichtlich des Modernisierungsanspruchs beschnitten. Das eigentliche Ziel der Reform, die Vergleichbarkeit handelsrechtlicher Abschlüsse zu erhöhen, ist durch die im Zuge der Diskussionen im Rechtsausschuss des Bundestags (auch aufgrund der Forderungen des Bundesrats) erst eingeführten neuen Wahlrechte in wichtigen Bereichen konterkariert worden. Zudem kommt es durch die Verzögerung zu Problemen bei der Anwendung, da die Schwellenwerterhöhungen schon rückwirkend gelten, ggf. aber bereits Rechtsfolgen hinsichtlich der Abschlusserstellung und -prüfung aus den Altregelungen abgeleitet waren und in der Praxis bereits vollzogen sind. Aufgrund der Vielzahl von Änderungen wird das Wahlrecht zur vorzeitigen Anwendung des BilMoG in seiner Gesamtheit voraussichtlich in nur sehr eingeschränktem Umfang ausgeübt werden. Bevor die Unternehmen die Auswirkungen des BilMoG auf die eigene Rechnungslegung nicht fundiert analysiert und beurteilt haben, ist eine frühzeitige Anwendung angesichts der Notwendigkeit zur umfassenden Anpassung von Rechnungslegungsprozessen kaum zu empfehlen. In der Übergangszeit wird unter Berücksichtigung aller Übergangsregelungen die Vergleichbarkeit von Abschlüssen generell eingeschränkt sein. Um den Aufwand für die Unternehmen in Grenzen zu halten und einen flexiblen Übergang zu ermöglichen, bestand dazu aber keine Alternative. Die eingeschränkte Vergleichbarkeit der Abschlüsse ist insbesondere in der aktuellen Finanz- und Wirtschaftskrise, deren Ende derzeit nicht seriös prognostizierbar ist, dennoch ein erheblicher Nachteil für die Abschlussadressaten.

Insgesamt ist mit dem BilMoG dennoch eine Modernisierung des HGB gelungen, die auf mittlere Sicht die Aussagekraft der Rechnungslegung steigern wird. Grund hierfür sind insbesondere die Einschränkungen der expliziten Wahlrechte, die Veränderung der Bewertungsmethodik bei den Rückstellungen (insbesondere den Pensionsrückstellungen) und die Mög-

lichkeit zur Bilanzierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände. Dabei ist eine Annäherung an die IFRS zu konstatieren, die im Konzernabschluss besonders deutlich wird. Die zukünftige Ausgestaltung der GoB an die neuen Regelungen wird vor dem Hintergrund des latenten Konkurrenzkampfes der nationalen und internationalen Rechnungslegung und der insbesondere in der jüngeren Vergangenheit im Schrifttum ergriffenen Initiativen zur Bewahrung bisheriger HGB-Konzepte von besonderer Spannung begleitet sein. Nicht zuletzt deshalb stellt das Gesetz eine Herausforderung für Abschlusserstellung, -prüfung und -analyse dar, die es in den nächsten Jahren zu meistern gilt. Nach Auffassung der Verfasser wird sich die Annäherung des HGB an die internationalen Rechnungslegungsvorschriften auch und gerade im Bereich der Auslegung fortsetzen, was signifikante Änderungen der bisherigen GoB nach sich ziehen dürfte.

## Das hilft weiter

Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller (Hrsg.): Haufe HGB-Kommentar, 2009. Erscheint im Oktober 2009. [www.haufe.de/hgb-kommentar](http://www.haufe.de/hgb-kommentar)

Federmann/Kußmaul/Müller (Hrsg.): Handbuch der Bilanzierung, 2009. [www.haufe.de/shop/productDetails?orderNo=A01103VJ01](http://www.haufe.de/shop/productDetails?orderNo=A01103VJ01)

Kessler/Leinen/Strickmann (Hrsg.): Handbuch Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 2009. Erscheint im Juni 2009. [www.haufe.de/shop/productDetails?orderNo=E011100](http://www.haufe.de/shop/productDetails?orderNo=E011100)

Haufe Finance Office Professional. Beiträge zum Topthema BilMoG (laufend aktualisiert). [www.haufe.de/A01028](http://www.haufe.de/A01028)

Themenportal Finance zum BilMoG [www.haufe.de/bilmog](http://www.haufe.de/bilmog)

<sup>11</sup> Vgl. Krimpmann/Müller, in: CM, März/April 2009, S. 43-47.

<sup>12</sup> Vgl. Müller/Wulf, in: Accounting 8/2008, S. 3-7.

<sup>13</sup> Vgl. Sartoris, in: Federmann/Kußmaul/Müller (Hrsg.): HdB, Beitrag 8, Altersversorgung, betriebliche.

## Sondertagung: Brennpunkt BilMoG

### Aktuelle Neuerungen – praktische Handlungsempfehlungen

Die tiefgreifenden Änderungen und Neuregelungen des Bilanzrechts durch das BilMoG treffen fast jedes Unternehmen, unabhängig von Branche und Rechtsform. Es hat nicht nur Auswirkungen auf das Rechnungswesen, sondern auch auf die Systeme und Prozesse anderer Unternehmensbereiche.

Im Rahmen unserer Sondertagung: Brennpunkt BilMoG informieren wir Sie im Detail über

- Zwecke, Ziele und Kernpunkte des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes
- Änderungen und Auswirkungen beim handelsrechtlichen Einzel- bzw. Konzernabschluss
- Bilanz- und ergebnispolitische Auswirkungen
- Handlungsempfehlungen und aktuelle Sofortmaßnahmen

Mit anschaulichen Gegenüberstellungen und Fallbeispielen aus der Unternehmenspraxis stehen wir Ihnen bei Vorbereitung und praktischer Umsetzung zur Seite!

Mehr Infos und Buchung unter  
[www.haufe-akademie.de/bilmog](http://www.haufe-akademie.de/bilmog)



#### Termine und Orte

08.09.09	Berlin
09.09.09	Frankfurt a. M.
14.09.09	München-Unterhaching
15.09.09	Mannheim
21.09.09	Stuttgart
24.09.09	Hamburg
25.09.09	Hannover
02.10.09	Köln
12.10.09	Leipzig

Weiter durch Bildung

**9 Termine  
bundesweit!**

Die Schwierigkeiten der komplexen IFRS-Bilanzierung sind bei vielen noch lange nicht vom Tisch.



Ich bin schon bei Haufe.

Aktuelles zu  
Wirtschaftskrise und  
Fair Value

**Der meistgenutzte IFRS-Kommentar jetzt in 7. Auflage!** Entscheiden auch Sie sich für den beliebten Praktiker-Kommentar mit topaktuellem Rechtsstand 1.1.2009! Der Haufe IFRS-Kommentar ist unter IFRS-Anwendern **der am häufigsten genutzte Kommentar** (Studie Forschungswerk GmbH) und überzeugt durch **maximale Praxisorientierung** mit vielen Beispielen, verständlicher Darstellung und höchster Aktualität. Alle bis Januar herausgegebenen und grundlegend revidierten Standards, Interpretationen und Entwürfe sind praxisgerecht kommentiert.

••• [www.haufe.de/ifrs](http://www.haufe.de/ifrs)

Haufe  
...

# Selbsttest

Unter dieser Rubrik wollen wir Ihnen, liebe Leser, die Möglichkeit geben, Ihren Wissensstand selbst zu testen. Regelmäßig finden Sie hier Fragen zum aktuellen Heft, diesmal gestellt von PROF. DR. STEFAN MÜLLER zum Thema „Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz“.

## 1. Ab wann gilt das BilMoG und sind Übergangsregelungen vorgesehen?

Die Erleichterungen durch die Schwellenwerterhöhungen gelten zum 1.1.2008, der überwiegende Teil der Regelungen erst zum 1.1.2010, wobei ein Wahlrecht zur freiwilligen Anwendung der Vorschriften auch schon in 2009 vorgesehen ist, und die Vorgaben für Abschlussprüfer und Corporate Governance umgehend mit Gesetzesverabschiedung gelten.

## 2. Haben sich wesentliche Änderungen gegenüber dem Referentenentwurf ergeben?

Nein, im Wesentlichen erfolgten in der jetzt vorliegenden Gesetzesfassung notwendige Konkretisierungen. Allerdings sind sowohl die selbst erstellten immateriellen Vermögensgegenstände als auch die aktiven latenten Steuern nun doch nur als Ansatzwahlrechte ausgestaltet. Weggefallen ist zudem die Bewertung eines Handelsbestands an Finanzinstrumenten zum beizulegenden Zeitwert für alle Unternehmen außer Kreditinstituten.

## 3. Hat das BilMoG Wirkungen auf die Steuerzahlungen?

Grundsätzlich ist die Steuerneutralität ein erklärtes Ziel des Gesetzes. Allerdings könnten die Änderungen der Bilanzierungsprinzipien (insbesondere die Ausweitung des Vermögensgegenstandsbegriffs und bezüglich der Bewertungsregelungen) in Einzelfällen möglicherweise Auswirkungen haben. Die Abschaffung der Wahlrechte und die umgekehrte Maßgeblichkeit sind dagegen ebenso steuerneutral wie die Aktivierung von selbst erstellten, immateriellen Werten, wie auch die Änderung der Bewertung der Rückstellungen.

## 4. Welche Auswirkungen haben die geänderten Ansatz- und Bewertungsmethoden auf meine Bilanz?

Die Höhe der Auswirkungen hängt von der derzeitigen Nutzung der Wahlrechte und den jeweiligen Sachverhalten und

deren Volumina ab. Für die Pensionsrückstellungen rechnet man mit ca. 10 – 20 % höheren Ansätzen. Dies könnte jedoch zum Teil oder ganz durch die entfallenen Passivierungswahlrechte (z. B. Sonderposten mit Rücklageanteil und Aufwandsrückstellungen) kompensiert werden.

## 5. Welche Änderungen sind in den Kostenrechnungs- und anderen Controllingssystemen notwendig?

Der Herstellungskostenbegriff soll mit dem BilMoG konkretisiert werden. Im Wesentlichen wird eine Annäherung an den steuerlichen Herstellungskostenbegriff erreicht, was eine schon bisher notwendige Trennung in produktionsbezogene und allgemeine Verwaltungskosten sowie eine Abgrenzung der Vertriebskosten bedingt. Neu ist hingegen, die Erfassung von Entwicklungskosten in der Kostenrechnung sicherzustellen und das zur Einschätzung der Realisationschancen notwendige Forschungs- und Entwicklungscontrolling einzurichten. Zudem verlangen zahlreiche Neuregelungen umfassende Dokumentationen, z. B. bezüglich der Bildung von Bewertungseinheiten und der Prognose von zukünftigen Kostenniveaus für die Rückstellungsbewertung.

## 6. Welches bilanzpolitische Potenzial bleibt mir nach dem BilMoG noch?

Da die meisten Wahlrechte abgeschafft werden sollen, muss sich die Bilanzpolitik auf die Gestaltung der Sachverhalte bzw. die Nutzung von Einschätzungsspielräumen (sog. impliziten Wahlrechten) verlegen. So werden insbesondere bei der Bewertung von Rückstellungen durch die notwendige Verwendung eines zu schätzenden zukünftigen Kostenniveaus neue Spielräume entstehen. Bei Pensionsverpflichtungen kann eine Senkung der angenommenen zukünftigen Gehaltssteigerungen z. B. erhebliche Ergebnis erhöhende Auflösungsbuchungen zur Folge haben.

## 7. Darf ich meine eigenen Patente in der Bilanz ausweisen?

Ja, wenn das betreffende Projekt von der Forschungs- in die Entwicklungsphase übergegangen und als Vermögensgegenstand anzusehen ist. Dazu muss die „Produktreife“ soweit fortgeschritten sein, dass das selbst erstellte Gut nach der Verkehrsauffassung einzeln verwertbar ist. Es hat jedoch keine Steuerwirkung, da es in der Steuerbilanz bei einem Ansatzverbot bleibt. Zu beachten ist, dass mit den Übergangsvorschriften ein Ansatz nur für Projekte möglich ist, die nach dem 31.12.2009 beginnen.

## 8. Was bedeutet BilMoG für die Analyse von Abschlüssen?

Durch den zunächst zu begrüßenden Wegfall des Wahlrechts fehlen zukünftig Hinweise für die Richtung der vorgenommenen Bilanzpolitik. Da sich Sachverhaltsgestaltung und Nutzung von Einschätzungsspielräumen extern kaum identifizieren lassen, stellen Abschlüsse nach BilMoG eine hohe Herausforderung für die Abschlussanalyse dar. Daher ist es notwendig das Instrumentarium der Bilanzanalyse entsprechend anzupassen. Ansätze sind etwa die Schätzung von Steuerbilanzgewinnen, was durch den Pflichtansatz aktiver und passiver latenter Steuern zukünftig wieder besser möglich sein wird und Erfahrungen bzw. Vergleichen von bei der Bewertung der Rückstellungen verwendeter Prämissen.

## 9. Steigt mit dem BilMoG der Aufwand für die Jahresabschlusserstellung?

Einige Unternehmen können durch die Erhöhung der Schwellenwerte bei der Größenklassen kategorisierung und die Einführung einer Mindestgröße für die Rechnungslegung mit weniger Aufwand rechnen, was insbesondere für die Kleinst- und kleinen Unternehmen gilt (der Gesetzgeber rechnet mit 300 Mio. EUR Entlastung). Für die übrigen Unternehmen wird es jedoch aufwendiger,

da mit dem BilMoG die Unterschiede zur steuerlichen Gewinnermittlung deutlich vergrößert werden. So sind die Rückstellungen für das HGB und die Steuerbehörden unterschiedlich zu ermitteln, was doppelten Aufwand bedeutet. Ähnliches gilt für die angesetzten, selbst erstellten, immateriellen Vermögensgegenstände. Dazu kommen erheblich ausgeweitete Angabepflichten und höherer Dokumentationsaufwand. Schließlich sind die ausgeweiteten Unterschiede ab Inkrafttreten des Gesetzes auch von mittelgroßen und großen Unternehmen als aktive und passive latente Steuern auszuweisen (der Gesetzgeber rechnet mit ca. 60 Mio. EUR Belastung).

### 10. Welche Unternehmensbereiche sind vom BilMoG betroffen?

Betroffen ist die Buchhaltung, aber auch besonders das Controlling mit Auswirkungen auf

- die Kostenrechnung,
- die Abgrenzung von Entwicklungskosten,
- das Risikomanagement,
- die Prognosen hinsichtlich Erfüllungsbeträge der Rückstellungen sowie
- die Prognosen hinsichtlich der Nutzbarkeit der Verlustvorträge.

Besonders die Dokumentationspflichten und der ausgeweitete Einbezug des Bereichs auch in die Abschlussprüfung werden das Controlling beeinflussen.

### 11. Welche Beträge fallen unter die Ausschüttungssperre im Bereich der selbst erstellten, immateriellen Vermögensgegenstände (§ 268 Abs. 8 HGB)

Das Gesetz blockiert die Ausschüttung für die gesamten aktivierten Beträge, abzüglich der passiven latenten Steuern.

### 12. Was ändert sich beim Ausweis des Eigenkapitals (GmbH, GmbH & Co. KG, EU)?

Ausstehende Einlagen: Zukünftig nur noch Nettomethode (Saldierung auf Passivseite);

Erwerb eigener Anteile: Auch hier Saldierung auf Passivseite; bei Weiterveräußerung wird Saldierung rückgängig gemacht;

Sämtliche Erwerbe/Veräußerungen eigener Anteile stellen zukünftig erfolgsneutrale Vorgänge dar.

### 13. Ist die Entwicklung einer Messe unter einer bestimmten Bezeichnung als Marke aktivierungsfähig?

Selbst geschaffene Marken sind nach § 248 HGB grundsätzlich von der Aktivierung ausgeschlossen.

### 14. Wie sieht es mit Verlustvorträgen nach dem BilMoG aus?

Die Steuervorteile aus Verlustvorträgen können aktiviert werden, soweit davon ausgegangen wird, dass diese in den nächsten fünf Jahren ausgeglichen werden können. Eine Abzinsung ist nicht notwendig. Der Ausweis muss in der Position aktive latente Steuern erfolgen und die Veränderung erfolgswirksam berücksichtigt werden.

### 15. Sind steuerliche Sonderabschreibungen nach dem BilMoG noch zulässig?

Nein, die Übernahme steuerlich motivierter Werte in das HGB ist zukünftig verboten, da der § 254 HGB in der jetzigen Form gestrichen wird.

### 16. Ist mit dem BilMoG nun der IFRS für KMU vom Tisch?

Nein, das Projekt wird vom IASB weiterhin verfolgt und wohl 2009 verabschiedet. Es soll aber nach aktueller Einschätzung in Deutschland nicht zur Anwendung kommen. Gleichwohl ist eine zukünftige Anwendungserlaubnis oder sogar -verpflichtung über die EU zumindest nicht ausgeschlossen.

### 17. Auch wenn die Vorräte bereits zu Vollkosten bewertet wurden, ergeben sich durch die Abschreibung der selbst erstellten, immateriellen Bewertungsunterschiede bei den Vorräten?

Ja, da zukünftig Abschreibungen auf das Anlagevermögen in die Bewertung einzubeziehen sind. Dies gilt dann auch für Abschreibungen auf ggf. aktivierte selbst erstellte, immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens.



### 18. Bedeutet das Inkrafttreten der neuen Regelungen das Ende der Einheitsbilanz?

Faktisch ja, auch wenn der Gesetzgeber nach wie vor in bestimmten Bilanzierungsbereichen eine Übereinstimmung zwischen Handels- und Steuerbilanz erreichen möchte.

### 19. Welche Auswirkungen hat das BilMoG auf die Verrechnungspreisdokumentation? Besteht dabei ein erhöhtes Risiko einer Betriebsprüfung?

Geschäfte mit nahe stehenden Personen, die zu unüblichen Konditionen abgewickelt werden, sind im Anhang anzugeben. Alternativ (und wohl auch zu präferieren) können auch sämtliche Geschäfte mit nahe stehenden Personen angegeben werden. Werden nur die „unüblichen“ Geschäfte angegeben, wäre dies ggf. eine Steilvorlage für den Betriebsprüfer.

### 20. Für anstehende Betriebsprüfungen: Müssen bereits jetzt Punkte bei der Betriebsprüfung im Hinblick auf das BilMoG beachtet werden (Wahlrechte)?

Da die Steuerneutralität im Vordergrund steht, besteht kein akuter Handlungsbedarf. Es ist aber absehbar, dass für die steuerliche Gewinnermittlung separate Aufzeichnungspflichten bestehen werden, sodass ein erhöhter Dokumentationsaufwand zu erwarten ist.

#### Impressum

Rudolf Haufe Verlag GmbH & Co. KG,  
Hindenburgstraße 64, 79102 Freiburg.  
Redaktion: Dr. Thomas Hermann (Redaktionsleiter)  
Michael Bernhard (Chefredakteur)  
Tel. 07 61/36 83-191  
E-Mail: Michael.Bernhard@haufe.de  
Sabine Veith (Redakteurin)  
Jaroslava Svejkovska (Redaktionsassistentin)  
Accounting erscheint monatlich.  
Bezugspreis: jährlich 98,- EUR (inkl. MwSt. und Porto)  
Heftpreis: 9,80 EUR, Bestell-Nr. 01017-0550  
Bestellung: Tel. 0180-55 55 813\*  
Fax 0180-50 50 441\*;  
(\* 0,14 EUR/Min. aus dem dt. Festnetz,  
abweichende Mobilfunkpreise. Ein Service von dtms.)  
E-Mail: bestellung@haufe.de  
ISSN-Nr.: 01615-9969, ISBN-Nr.: 978-3-448-06640-1