



Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG)

Das Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG) ist am 28. Mai 2009 im Bundesgesetzblatt verkündet worden und am 29. Mai 2009 in Kraft getreten. Nachfolgend möchten wir Sie mit den für Sie relevanten Änderungen durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz vertraut machen.

Lesen Sie Informationen zu folgenden Themen:

- ✓ *Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände*
- ✓ *Aktivierung des entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwerts*
- ✓ *Pensionsrückstellungen und sonstige Rückstellungen*
- ✓ *Anpassung der handelsrechtlichen Bewertung*
- ✓ *Neuregelung der Steuerabgrenzung*
- ✓ *Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit*
- ✓ *Anhebung der Schwellenwerte für handelsrechtliche Bilanzierungspflicht*
- ✓ *Anhebung der Schwellenwerte für Konzernabschluss*
- ✓ *Reform des Handelsbilanzrechts zum 1.1.2010*



Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände

Das Verbot der Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens wird aufgehoben und durch ein Aktivierungswahlrecht ersetzt. Das Aktivierungswahlrecht wird mit einer Ausschüttungssperre gekoppelt.

Da das Handelsrecht nur die Aktivierung von Vermögensgegenständen erlaubt, ist immer zu prüfen, ob das zu aktivierende Gut als Vermögensgegenstand im handelsbilanziellen Sinn klassifiziert werden kann. Nur in diesem Fall kommt die Aktivierung überhaupt in Betracht. Vom Vorliegen eines Vermögensgegenstandes ist auszugehen, wenn das selbst erstellte Gut nach der Verkehrsauffassung einzeln verwertbar ist.

Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten und vergleichbare selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die nicht entgeltlich erworben wurden, sind einer Aktivierung auch weiterhin nicht zugänglich, d. h. ihre Aktivierung ist verboten. Der Grund für diese eingeschränkte Aufrechterhaltung des bisherigen Aktivierungsverbots ist, dass den genannten selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens Herstellungskosten teilweise nicht zweifelsfrei zugerechnet werden können.

Auf die Forschungsphase entfallende Herstellungskosten sind von der Aktivierung ausgeschlossen. Wann von der Forschungs- zur Entwicklungsphase übergegangen wird, ist in jedem Einzelfall gesondert zu beurteilen. Kann der Zeitpunkt des Übergangs nicht hinreichend nachvollziehbar und plausibel dargelegt werden, sind alle angefallenen Aufwendungen aufwandswirksam zu erfassen.

Korrespondierend wird die Bilanz um die Position „Selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte“ erweitert. Außerdem wird klargestellt, dass darunter nur entgeltlich erworbene Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten ausgewiesen werden.

Im Anhang müssen der Gesamtbetrag der Forschungs- und Entwicklungskosten und der davon auf die selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens entfallende Betrag angegeben werden.

Die Neuregelung gilt für die selbst geschaffenen immateriellen Gegenstände des Anlagevermögens, mit deren Entwicklung in nach dem 31.12.2009 beginnenden Geschäftsjahren begonnen wird.

Aktivierung des entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwerts

Künftig wird der entgeltlich erworbene Geschäfts- oder Firmenwert durch Fiktion zum zeitlich begrenzt nutzbaren Vermögensgegenstand erhoben und damit aktivierungspflichtig. Er ist in Höhe des Unterschiedsbetrages anzusetzen, um den die für die Übernahme eines Unternehmens bewirkte Gegenleistung den Wert der einzelnen Vermögensgegenstände abzüglich der Schulden im Zeitpunkt der Übernahme übersteigt. Bisher dürfen Unternehmen einen entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert entweder ganz oder teilweise ansetzen oder sofort aufwandswirksam erfassen.

Das europäische Recht sieht vor, dass der Geschäfts- oder Firmenwert grundsätzlich innerhalb von fünf Jahren abzuschreiben ist. Die planmäßige Abschreibung über einen längeren Zeitraum kann gestattet werden, sofern die individuelle betriebliche Nutzungsdauer nicht überschritten und dies im Anhang nachvollziehbar begründet wird.

Soweit Unternehmen den Geschäfts- oder Firmenwert über mehr als fünf Jahre planmäßig abschreiben wollen, müssen sie im Anhang darlegen, aus welchen Gründen dieser länger als fünf Jahre genutzt werden kann. Ein Hinweis auf die steuerlichen Vorschriften genügt nicht, denn die handelsrechtliche Nutzungsdauer ist unabhängig vom Steuerrecht zu beurteilen.

Die Neuregelung gilt für Erwerbe in nach dem 31.12.2009 beginnenden Geschäftsjahren.



Pensionsrückstellungen und sonstige Rückstel- lungen

Die größten Änderungen des BilMoG ergeben sich bei Ansatz und Bewertung der Rückstellungen. Die Abbildung von Risiken im Jahresabschluss wird durch die Neuerungen einerseits deutlich tatsächengemäßer. Andererseits werden **erweiterte Ermessensspielräume** geschaffen.

Bei den sonstigen Rückstellungen werden die **Ansatzwahlrechte** für Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen (§ 249 Abs. 1 S. 3 HGB), die in den Monaten 4 bis 12 des kommenden Geschäftsjahrs nachgeholt werden sollen, sowie Aufwandsrückstellungen (§ 249 Abs. 2 HGB) gestrichen.

Ohne dass sich **steuerliche Konsequenzen** ergeben würden, ist die **Bewertung** der Verpflichtungen zukünftig **realistischer** durchzuführen. Konkret wird zunächst im neu formulierten § 253 HGB vorgeschrieben, eine zukunftsgerichtete Rückstellungsbewertung vorzunehmen. Damit sind für alle Rückstellungen die zum Zeitpunkt der Erfüllung geltenden Preise und Kosten zu bestimmen. Bislang wurde - unter Interpretation des Stichtagsprinzips - von dem aktuell zum Stichtag des Jahresabschlusses geltenden Preis- und Kostenniveau ausgegangen. Insbesondere für die Bewertung der Pensionsverpflichtungen hat dies große Auswirkungen.

Das versicherungsmathematische Verfahren zur Bestimmung der aktuellen Verpflichtungen wird zwar weiterhin nicht vorgeschrieben, sodass hier ein **Methodenwahlrecht** bspw. zwischen dem steuerlichen Gleichverteilungsverfahren und dem international üblichen Ansammlungsverfahren bestehen bleibt, doch sind bei der Berechnung der Pensionsverpflichtungen **Trendannahmen** (zukünftige Lohn-, Renten- und Personalentwicklungen) einzubeziehen.

Die **Abzinsung** soll nicht mehr mit den bislang üblichen Zinssätzen (z.B. 6 % auf Basis steuerlicher Vorschriften) erfolgen, sondern es ist bei Verpflichtungen im Zusammenhang mit Pensionen mit einem von der Bundesbank vorgegebenen Marktzinssatz abzuzinsen.

Um die Effekte bei der Umstellung abzumildern, ist die Möglichkeit vorgesehen (Artikel 67 EGHGB), die Erhöhung der Rückstellungen **bis spätestens zum 31. Dezember 2024 in (gleichen oder unterschiedlichen) Jahresraten** anzusammeln. Somit muss auch weiterhin im Anhang nach eventuell bestehenden Deckungslücken gesucht werden, die aber nur von Kapitalgesellschaften und bestimmten, in § 264a HGB benannten, Personengesellschaften angegeben werden müssen.

Die Neuerungen für die Bilanzierung der Pensionsrückstellungen werden in jedem Fall zu höheren Kosten führen, da zukünftig zwei versicherungsmathematische Pensionsgutachten für Handels- und Steuerbilanzzwecke erforderlich sein werden.

Im Weiteren besteht nach dem BilMoG einerseits eine Pflicht zur Verwendung **zukunftsorientierter Kostenstrukturen** (der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendige Erfüllungsbetrag gem. § 253 Abs. 1 S. 2 HGB) und andererseits eine **Abzinsungspflicht** auch für die sonstigen Rückstellungen.

Anpassung der handels- rechtlichen Bewertung

Die handelsrechtliche Herstellungskostenuntergrenze wird an die steuerliche angeglichen. Zu den aktivierungspflichtigen Herstellungskosten zählen die Material- und Fertigungseinzelkosten und die Sonderkosten der Fertigung sowie die Material- und Fertigungsgemeinkosten und der Werteverzehr des Anlagevermögens, soweit er durch die Fertigung veranlasst ist. Außerdem können in die Herstellungskosten solche Aufwendungen eingerechnet werden, die unabhängig von der Erzeugnismenge anfallen, soweit sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen. Dazu zählen die Kosten der allgemeinen Verwaltung, Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebes sowie Aufwendungen für freiwillige soziale Leistungen und die betriebliche Altersversorgung. Nicht angemessene Kosten bleiben auch weiterhin unbeachtlich. Weiterhin dürfen die Vertriebskosten nicht in die Herstellungskosten einbezogen werden. Die Aktivierung von Forschungskosten wird ausdrücklich ausgeschlossen. Die Neuregelung gilt für alle Herstellungsvorgänge, die in nach dem 31.12.2009 beginnenden Geschäftsjahren begonnen wurden.

Die Wahlrechte,

- außerplanmäßige Abschreibungen bei nicht voraussichtlich dauerhafter Wertminderung vorzunehmen,
 - Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens bei Wertschwankungen abzuschreiben,
 - Abschreibungen nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung abzuschreiben und
 - Wertaufholungen vorzunehmen,
- werden abgeschafft.



Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (BilMoG)

Neuregelung der Steuerabgrenzung

Das bisherige GuV-orientierte Konzept (timing-Konzept) zur Steuerabgrenzung wird durch das international gebräuchlichere bilanz-orientierte Konzept (temporary-Konzept) ersetzt. Die Steuerabgrenzung orientiert sich also an Differenzen aus unterschiedlichen Wertansätzen in der Handels- und der Steuerbilanz, die sich künftig steuerbe- oder -entlastend abbauen. In die Ermittlung der abzugrenzenden Steuern sind auch die quasi-permanenten Differenzen einzubeziehen. Ebenso Verlustvorträge, soweit eine Verlustverrechnung innerhalb der nächsten fünf Jahre zu erwarten ist.

Gleichzeitig wird eine Ausschüttungssperre vorgesehen.

Die aktiven latenten Steuern, für die ein Aktivierungswahlrecht besteht, **können** unter dem Posten „Aktive latente Steuern“, die passiven latenten Steuern **sind** unter dem Posten „Passive latente Steuern“ auszuweisen. Die Gesamtdifferenzbetrachtung ist weiter möglich.

Weil die latenten Steuern ein Sonderposten eigener Art sind, kommt eine Abzinsung nicht in Betracht.

Im Anhang sind die ausgewiesenen Posten zu erläutern. Dabei ist darauf einzugehen, inwieweit Verlustvorträge oder Steuergutschriften bei der Berechnung der abzugrenzenden Steuern berücksichtigt wurden.

Die ausgewiesenen Posten sind aufzulösen, sobald die Steuerbe- oder -entlastung eintritt oder mit ihr nicht mehr zu rechnen ist.

Kleine Kapitalgesellschaften sind von der Verpflichtung zur Ermittlung und zum Ausweis der latenten Steuern befreit.

Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit

Die Anknüpfung des handelsrechtlichen Jahresabschlusses an den Grundsatz der umgekehrten Maßgeblichkeit wird aufgegeben. Die in diesem Zusammenhang stehenden handelsrechtlichen Vorschriften werden aufgehoben. Dabei handelt es sich um steuerliche Mehrabschreibungen oder steuerlich motivierte Abschreibungen sowie steuerfreie Rücklagen.

Steuerlich wird klargestellt, dass die Ausübung steuerlicher Wahlrechte, die von den handelsrechtlichen Bilanzierungsvorschriften abweichen, im handelsrechtlichen Jahresabschluss nicht mehr nachzuvollziehen, aber in laufend zu führende Verzeichnisse aufzunehmen ist. Den Anforderungen wäre z. B. mit einer Ergänzung des Anlagenspiegels um die vorgenommenen steuerlichen Abschreibungen und das ausgeübte steuerliche Wahlrecht Genüge getan.

Entsprechend fallen die bisher erforderlichen Anhangangaben weg.

Anhebung der Schwellenwerte für handelsrechtliche Bilanzierungspflicht

Die bisher bestehende Verknüpfung zwischen der Kaufmannseigenschaft und der daran anknüpfenden Verpflichtung zur handelsrechtlichen Buchführungspflicht wird teilweise aufgegeben. Einzelkaufleute **können** ihre Rechnungslegung auf eine Einnahmen-Überschuss-Rechnung beschränken, wenn an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren nicht mehr als 500.000 € Umsatzerlöse und 50.000 € Jahresüberschuss erzielt werden.

Die neuen Schwellenwerte gelten erstmals für Jahresabschlüsse für das nach dem 31. Dezember 2007 beginnende Geschäftsjahr. Für die Beurteilung, ob am 31. Dezember 2008 die Schwellenwerte an zwei aufeinander folgenden Abschlussstichtagen über- oder unterschritten sind, sind zum 31. Dezember 2007 und zum 31. Dezember 2006 bereits die erhöhten Schwellenwerte anzuwenden.

Anhebung der Schwellenwerte für Konzernabschluss

Die Schwellenwerte für Befreiungen von der Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses und eines Konzernlageberichts werden um 20 % angehoben.

Bruttomethode: Die Grenze für die konsolidierte Bilanzsumme wird von 19.272.000 € auf 21.000.000 € angehoben. Die Grenze für die Umsatzerlöse wird von 38.544.000 € auf 42.000.000 € angehoben.

Nettomethode: Die Grenze für die Bilanzsumme wird von 16.060.000 € auf 19.250.000 € angehoben. Die Grenze für die Umsatzerlöse wird von 32.120.000 € auf 38.500.000 € angehoben.

Die ausschlaggebende Zahl der im Jahresdurchschnitt beschäftigten Arbeitnehmer bleibt bei 250 Arbeitnehmern.



Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (BilMoG)

Reform des Handelsbilanzrechts zum 1.1.2010

Verpflichtend sind die Vorschriften erstmalig für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2009 beginnen, anzuwenden. Damit wurde die Anwendung im Vergleich zum Regierungsentwurf auf Grund des langwierigen Gesetzgebungsverfahrens um ein Jahr verschoben. Unternehmen können, insbesondere bei abweichendem Geschäftsjahr, die Neuregelungen freiwillig vorzeitig, und zwar auf nach dem 31.12.2008 beginnende Geschäftsjahre, anwenden, jedoch nur insgesamt. Eine nur teilweise vorzeitige Anwendung ist ausgeschlossen.

Die begünstigenden Vorschriften, also die Befreiung von der Buchführungspflicht und die Heraufsetzung der Schwellenwerte, können schon für nach dem 31.12.2007 beginnende Geschäftsjahre angewandt werden.

Aufwendungen und Erträge aus der erstmaligen Anwendung der neuen Vorschriften müssen erfolgswirksam in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst werden. Eine erfolgsneutrale Bilanzierung ist nur möglich, soweit dies ausdrücklich angeordnet wird. Ergeben sich also aus der Anwendung der Übergangsvorschriften Aufwendungen und Erträge, die nicht unmittelbar mit den Gewinnrücklagen verrechnet bzw. in die Gewinnrücklagen eingestellt werden dürfen, sind diese in der Gewinn- und Verlustrechnung unter den Posten „Außerordentliche Aufwendungen“ bzw. „Außerordentliche Erträge“ anzugeben.