

# Modernisierung der Rechnungslegungsvorschriften durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG)

## 1. Allgemeines

Wir hatten bereits in unserem Rundschreiben aus dem [Januar 2008](#) Kernpunkte des Referentenentwurfs des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) vorgestellt. Das Gesetz hat nunmehr das Gesetzgebungsverfahren durchlaufen und wurde vom Bundestag am 26. März 2009 beschlossen; die Zustimmung des Bundesrates erfolgte am 3. April 2009.

Im Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens sind Teilaspekte der im Januar 2008 vorgestellten Regelungen verändert worden. Am Ziel des Gesetzes der Fortentwicklung des bewährten Bilanzrechts des HGB zu einer dauerhaften, kostengünstigen und einer internationalen Rechnungslegungsstandards ebenbürtigen Alternative unter Beibehaltung des bewährten Systems der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und der Ausschüttungsbemessungsfunktion des handelsrechtlichen Abschlusses wurde festgehalten.

Nachfolgend haben wir eine Auswahl relevanter Änderungen zusammengestellt – diese ist zwangsläufig unvollständig und ersetzt keine umfassende Beratung.

## 2. Befreiung von der Buchführungspflicht

Einzelkaufleute, die an zwei aufeinander folgenden Abschlussstichtagen nicht mehr als EUR 500.000,00 Umsatzerlöse und EUR 50.000,00 Jahresüberschuss aufweisen, brauchen für handelsrechtliche Zwecke keine Bücher zu führen und kein Inventar sowie keinen Jahresabschluss aufzustellen. Im Falle der Neugründung gilt die Befreiung bereits, wenn die Werte am ersten Abschlussstichtag nach der Neugründung noch nicht überschritten werden.

Im Gegensatz zum Referentenentwurf, der die Befreiung auch auf Personenhandelsgesellschaften ausdehnen wollte, beschränkt sich die Anwendung in der beschlossenen Fassung des Gesetzes auf Einzelkaufleute. Die Wertgrenzen entsprechen den in § 141 Nr. 1 und 4 AO für die steuerliche Buchführungspflicht festgelegten und sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2007 beginnen.

## 3. Größenkriterien

Für Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften i.S.d. § 264a HGB (GmbH & Co. KG, GmbH & Co. oHG) sind die Größenkriterien des § 267 HGB wie folgt erhöht worden:

	Bilanzsumme	Umsatz	Arbeitnehmer
klein	bis 4.840.000,00 EUR	bis 9.680.000,00 EUR	bis 50
mittel	bis 19.250.000,00 EUR	bis 38.500.000,00 EUR	bis 250
groß	über 19.250.000,00 EUR	über 38.500.000,00 EUR	über 250

Für konzernrechnungslegungspflichtige Mutterunternehmen wurden die Größenklassen in § 293 Abs. 1 HGB für die Befreiung von der Verpflichtung, einen Konzernabschluss und einen Konzernlagebericht aufzustellen, wie folgt angepasst:

	Bilanzsumme	Umsatz	Arbeitnehmer
Bruttomethode <sup>1</sup>	bis 23.100.000,00 EUR	bis 46.200.000,00 EUR	bis 250
Nettomethode	bis 19.250.000,00 EUR	bis 38.500.000,00 EUR	bis 250

Um für die Unternehmen eine schnelle Entlastung von Bürokratiekosten herbeizuführen, gelten diese Größenklassen gem. Art. 66 Abs. 1 EGHGB für nach dem 31. Dezember 2007 beginnende Geschäftsjahre.

#### 4. Änderungen der Ansatz- und Bewertungsvorschriften

Bezüglich der künftig aufzustellenden Jahresabschlüsse nach HGB wurden zahlreiche Vorschriften über die Erfassung von Vermögensgegenständen und Schulden dem Grunde nach (Ansatzvorschriften) als auch der Höhe nach (Bewertungsvorschriften) geändert. Im Folgenden geben wir einen Überblick über wesentliche Änderungen zur bisherigen Rechtslage.

Die Änderungen sind regelmäßig erstmalig im nach dem 31. Dezember 2009 beginnenden Geschäftsjahr anzuwenden (Art. 66 Abs. 3 EGHGB). Eine frühere Anwendung der Regeln ist erlaubt, sie sind dann allerdings in vollem Umfang anzuwenden. Es gilt dabei der Grundsatz, dass Aufwendungen und Erträge aus der Anwendung der neuen Vorschriften vorbehaltlich ausdrücklicher Ausnahmeregelungen in der Gewinn- und Verlustrechnung zu zeigen sind. Die Vorschriften sind nicht nur auf die nach dem Umstellungstichtag zugehenden Vermögensgegenstände und Schulden anzuwenden, sondern in der Regel auf alle am Umstellungstichtag vorhandenen Posten, soweit die Art. 66 und 67 EGHGB nicht etwas anderes vorsehen.

Eine Erläuterung der geänderten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden im Anhang kann unterbleiben, da sie von Gesetz wegen erfolgen. Auch Vorjahreszahlen brauchen nicht angepasst werden, allerdings ist auf die unterbliebene Anpassung im Anhang hinzuweisen (Art. 67 Abs. 8 EGHGB).

##### 4.1. Geänderte Ansatzvorschriften

- 1) Der **Sonderposten mit Rücklageanteil**, der bislang in der Umsetzung des Konzeptes der handelsrechtlichen und steuerlichen Einheitsbilanz zu bilden war, wenn das Steuerrecht die Anerkennung des Wertansatzes bei der steuerlichen Gewinnermittlung von einer gleichlautenden Behandlung in der Handelsbilanz abhängig machte (umgekehrte Maßgeblichkeit; z.B. frühere Rücklagen nach § 7g EStG oder § 6b EStG) wird ersatzlos gestrichen. Soweit steuerlich eine Übertragung stiller Reserven zugelassen wird, sind die künftigen Steuermehrbelastungen aus einem ggfs. geringeren Abschreibungsvolumen im Rahmen der passiven latenten Steuern zu erfassen.

Bestanden Sonderposten mit Rücklageanteil im letzten Jahresabschluss vor der erstmaligen Anwendung der neuen Vorschriften, können diese entweder beibehalten werden oder sind unmittelbar in die Gewinnrücklagen einzustellen (Art. 67 Abs. 3 EGHGB).

<sup>1</sup> Bei der Bruttomethode werden die Bilanzsummen bzw. Umsatzerlöse des Mutterunternehmens und der einzubeziehenden Tochterunternehmen ohne Konsolidierungsmaßnahmen addiert. Bei der Nettomethode wird ein Probe-Konzernabschluss unter voller Anwendung der Konsolidierungsvorschriften erstellt.

- 2) Das bisherige Verbot der **Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände** des Anlagevermögens wird aufgehoben und durch ein Wahlrecht zur Aktivierung ersetzt. Aktivierungsfähig sind damit gem. § 248 Abs. 2 HGB alle immateriellen Vermögensgegenstände, die selbstständig verkehrsfähig und bewertbar sind. Weiterhin vom Aktivierungsverbot betroffen sind daher der selbst erstellte Geschäfts- und Firmenwert und Vermögensgegenstände, bei denen die Abgrenzung zwischen Geschäfts- und Firmenwert und einem an sich aktivierungsfähigen Vermögensgegenstand nicht zweifelsfrei möglich ist, insbesondere Markenrechte, Kundenlisten oder Verlagsrechte. Weiterhin nicht aktivierbar sind Aufwendungen für Grundlagenforschung, da diese nicht einen einzelnen verkehrsfähigen Vermögensgegenstand betrifft. Können Forschungs- und Entwicklungskosten nicht verlässlich voneinander unterschieden werden, ist die Aktivierung weiterhin ausgeschlossen.

Da § 5 Abs. 2 EStG auch weiterhin den Ansatz nicht entgeltlich erworbener immaterieller Wirtschaftsgüter steuerlich versagt, kommt es bei deren handelsrechtlicher Aktivierung stets zur Bildung passiver latenter Steuern. Der Differenzbetrag zwischen den in der Bilanzgliederung als neuem Aktivposten auszuweisenden selbst erstellten immateriellen Vermögensgegenständen und den darauf entfallenden passiven latenten Steuern unterliegt gem. § 268 Abs. 8 HGB einer Ausschüttungssperre.

Der neue § 248 Abs. 2 HGB ist auf selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände anzuwenden, mit deren Herstellung in nach dem 31. Dezember 2009 beginnenden Geschäftsjahren angefangen wurde.

- 3) Die bisher bestehenden handelsrechtlichen Wahlrechte zur Passivierung von Aufwendungen für **unterlassene Instandhaltungen**, die später als drei Monate nach dem Bilanzstichtag bis spätestens zum Ende des Geschäftsjahres nachgeholt werden, und **sonstige Aufwandsrückstellungen** sind ersatzlos aufgehoben worden.

Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen, die nach den ersten drei Monaten nach dem Bilanzstichtag nachgeholt werden, waren insbesondere in der Wohnungswirtschaft verbreitet (Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen, die in den ersten drei Monaten des folgenden Geschäftsjahrs nachgeholt werden, sind auch weiterhin verpflichtend zu bilden). Aber auch die übrigen Aufwandsrückstellungen haben in vielen mittelständischen Unternehmen Anwendung gefunden:

- a) regelmäßige Generalüberholungen, für die der Aufwand über mehrere Jahre angesammelt wurde,
- b) Abschlussprüfungen ohne öffentlich-rechtliche oder gesellschaftsvertragliche Verpflichtung,
- c) Entsorgungsmaßnahmen, die nicht aufgrund einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung vorzunehmen sind oder
- d) Firmenjubiläen oder ähnliche freiwillige soziale Leistungen.

Da wegen des handelsrechtlichen Passivierungswahlrechts steuerlich bereits ein Passivierungsverbot bestand, sind eventuell in diesen Rückstellungen enthaltene Beträge aus versteuerten Gewinnen gebildet worden. Bestanden die genannten Rückstellungen im letzten Jahresabschluss vor der erstmaligen Anwendung der neuen Vorschriften, können diese daher unmittelbar in die Gewinnrücklagen eingestellt oder beibehalten werden; im letzten

Geschäftsjahr vor der Umstellung gebildete Rückstellungen müssen aus Gründen der Vermeidung von Manipulationen beibehalten und entweder planmäßig verbraucht oder aufgelöst werden.

- 4) Ein künftig deutlich höheres Gewicht als bislang werden wegen der vielfältigen Durchbrechungen der Maßgeblichkeit die **latenten Steuern** haben. Für große Unternehmen ergeben sich darüber hinaus ausgedehnte Anhangsangabepflichten. Kleine Unternehmen sind von Ermittlung und Ausweis latenter Steuern insgesamt, mittelgroße nur von den Anhangsangabepflichten befreit.

Systematisch wechselt das HGB vom bisherigen GuV-orientierten Timing-Konzept (in dem auf Ergebnisunterschiede abgestellt wird) zum international verbreiteten Temporary-Konzept (basierend auf Bewertungsunterschieden zwischen Handels- und Steuerbilanz). Auch künftige Mindersteuern aufgrund von vorhandenen Verlustvorträgen sind als aktive latente Steuern berücksichtigungsfähig, allerdings setzt die Aktivierung der Steuerlatenzen auf Verlustvorträge voraus, dass diese innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren verbraucht werden.

Dem berichtenden (großen und mittelgroßen) Unternehmen stehen verschiedene Wahlrechte offen. Ergibt sich bei Saldierung der aktiven und passiven latenten Steuern ein Überhang der passiven, so muss dieser Überhang in der Bilanz angesetzt werden. Ergibt sich dagegen ein Überhang der aktiven latenten Steuern, kann das Unternehmen diese ansetzen, es besteht jedoch – anders als noch im Referentenentwurf vorgesehen – keine Verpflichtung. Darüber hinaus kann das Unternehmen die aktiven und passiven latenten Steuern auch unsaldiert in seiner Bilanz ausweisen.

Ein sich ergebender Überhang der aktiven latenten Steuern führt zu einer Ausschüttungssperre.

Aufwendungen und Erträge aus der erstmaligen Anwendung der Regeln zu den latenten Steuern im Umstellungszeitpunkt sind gem. Art. 67 Abs. 6 EGHGB unmittelbar mit den Gewinnrücklagen zu verrechnen.

- 5) Ausweiswahlrechte im Bereich des Eigenkapitals werden im Hinblick auf die **ausstehenden Einlagen** und die **eigenen Anteile** eingeschränkt. Künftig sind die ausstehenden Einlagen netto, d.h. vom gezeichneten Kapital abgesetzt zu zeigen; die eigenen Anteile sind unabhängig von ihrer weiteren Verwendung passivisch unter Verrechnung mit freien Rücklagen abzubilden.

Die in den Fällen der Aktivierung selbst erstellter immaterieller Vermögensgegenstände und eines aktivischen Überhangs an Steuerlatenzen ausschüttungsgesperrten Beträge werden bei der Berechnung des Kapitalanteils des Kommanditisten nach § 172 Abs. 4 HGB nicht berücksichtigt. Auch bei einem positiven Kapitalanteil des Kommanditisten sind daher Fälle denkbar, bei denen wegen der anteiligen Nichtanrechnung der ausschüttungsgesperrten Beträge eine wieder auflebende Kommanditistenhaftung entsteht.

## 4.2. Geänderte Bewertungsvorschriften

- 1) Durch die Einbeziehung angemessener Teile der Materialgemeinkosten, der Fertigungsgemeinkosten und des Wertverzehr des Anlagevermögens, soweit dieser durch die Fertigung veranlasst ist, wird die handelsrechtliche **Untergrenze der aktivierungspflichtigen Herstellungskosten** an die steuerlichen Regelungen angeglichen.
- 2) Bei der Bewertung des Vorratsvermögens zu Anschaffungskosten sind die zur Bewertungsvereinfachung zulässigen **Verbrauchsfolgeverfahren** auf das LiFo- (Last in – First out), das FiFo- (First in –First out) und das Verfahren des gewogenen Durchschnitts beschränkt worden. Steuerlich sind nur LiFo-Methode und die Bewertung nach dem gewogenen Durchschnitt zulässig.
- 3) Von der noch im Referentenentwurf enthaltenen Regelung, zu Handelszwecken erworbene Finanzinstrumente zu **Zeitwerten** zu bilanzieren, ist in Anbetracht der Finanzkrise Abstand genommen worden. Lediglich für den Handelsbestand von Kreditinstituten und für bestimmte Gestaltungen von Altersversorgungsverpflichtungen wird der Zeitwertansatz zugelassen (siehe dazu 5.)
- 4) Die Bewertung der **Rückstellungen** wurde neu geordnet und die bisherige Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz an vielen Stellen durchbrochen. Wurde bislang insbesondere von den Finanzgerichten eine Berücksichtigung von Preis- und Kostensteigerungen bei der Bewertung der künftigen Erfüllungsbeträge im Hinblick auf das Stichtagsprinzip abgelehnt, so sind diese handelsrechtlich künftig verpflichtend zu berücksichtigen. Aus Gründen der Aufkommensneutralität bleibt es jedoch für die Steuerbilanz wegen des neuen § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. f EStG bei der bisherigen Regelung.

Rückstellungen sind durch die Neufassung von § 253 Abs. 2 HGB abzuzinsen, wenn ihre Restlaufzeit länger als ein Jahr ist. Zum Abzinsungssatz wird die Deutsche Bundesbank künftig monatlich eine Zinsstrukturkurve für Restlaufzeiten zwischen einem und 50 Jahren mit dem anzuwendenden durchschnittlichen Marktzinssatz veröffentlichen. Für bisher nicht abzuzinsende Rückstellungen, deren zugrundeliegende Verbindlichkeit keinen Zinsanteil enthielt, ergibt sich demzufolge ein geringerer Zuführungsbetrag bzw. eine Auflösung. Bereits bisher abzinsungspflichtige Rückstellungen sind zum Umstellungszeitpunkt an die neuen Marktzinssätze anzupassen (zu Pensionsrückstellungen siehe 5.). Steuerlich bleibt es unabhängig davon beim auch bislang gültigen Abzinsungssatz von 5,5 % (§ 3 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e EStG).

Aufwendungen und Erträge aus der erstmaligen Abzinsung bzw. der Anpassung an den Marktzins sind in der Gewinn- und Verlustrechnung unter den außerordentlichen Aufwendungen bzw. den außerordentlichen Erträgen auszuweisen (Art. 67 Abs. 7 EGHGB), spätere Auf- und Abzinsungen sind im Zinsergebnis zu erfassen.

- 5) Für **Pensionsrückstellungen** gelten grundsätzlich auch die unter 4) genannten Bewertungsmaßstäbe – insbesondere die Berücksichtigung künftiger Gehalts- und Rentensteigerungen und von Marktzinssätzen. Die bislang übliche Praxis, bei der Berechnung der handelsrechtlichen Pensionsrückstellungen den gem. § 6a Abs. 3 S. 3 EStG steuerlich aus-

schließlich zulässigen Abzinsungssatz von 6,0 % aus Gründen der Einheitlichkeit von Handels- und Steuerbilanz anzuwenden, ist damit nicht mehr zulässig.

Während im Grundsatz auch Pensionsrückstellungen einzeln nach der biometrisch zu bestimmenden Restlaufzeit unter Anwendung des zutreffenden Marktzinses aus der von der Bundesbank herausgegebenen Zinsstrukturkurve zu berechnen sind (Grundsatz der Einzelbewertung), wird den Unternehmen zur Vereinfachung das Wahlrecht eingeräumt, die Pensionsrückstellungen pauschal mit einer Restlaufzeit von 15 Jahren abzuzinsen (§ 253 Abs. 2 S. 2 HGB).

Da die derzeitigen Marktzinssätze deutlich unter 6,0 % liegen, ergeben sich entsprechend höhere Pensionsrückstellungen, die bei vielen Unternehmen zu einer starken Minderung des Eigenkapitals führen – als Faustformel geht man davon aus, dass ein Prozentpunkt Unterschied im Zinssatz einen Unterschied von 15-20 % in der Verpflichtung ausmacht. Zur Abmilderung der Auswirkungen ist es daher nach Art. 67 Abs. 1 EGHGB zulässig, den aus der Bewertungsänderung resultierenden Betrag über 15 Jahre zu verteilen. Der nicht gedeckte Fehlbetrag ist im Anhang angabepflichtig.

Als ein Abwicklungsweg der betrieblichen Altersversorgung sind Treuhandlösungen verbreitet, bei denen das zur Bedienung der Versorgungsverpflichtungen erforderliche Vermögen als Sondervermögen geführt, an einen Treuhänder übertragen und vertraglich einer anderweitigen Verwendung entzogen wird. Bislang unterlag das Treuhandvermögen einem Saldierungsverbot mit den korrespondierenden Verpflichtungen. Durch die Einfügung von § 246 Abs. 2 S. 2 und 3 HGB sind die nach den obenstehenden Grundsätzen ermittelten Rückstellungen mit den zu Zeitwerten bewerteten Gegenständen des Treuhandvermögens zu verrechnen. Ergibt sich dabei ein Vermögensüberschuss, ist dieser auf der Aktivseite auszuweisen und ausschüttungsgesperrt.

- 6) Die handelsrechtlich bislang bestehende Möglichkeit der sofortigen aufwandswirksamen Erfassung eines **Geschäfts- und Firmenwertes** entfällt zukünftig; er ist in jedem Fall zu aktivieren und planmäßig über die Nutzungsdauer abzuschreiben. Bei einer Verteilung über eine Nutzungsdauer von mehr als fünf Jahren müssen Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften i.S.d. § 264a HGB diese im Anhang erläutern; der bloße Verweis auf die steuerliche Regelung in § 7 Abs. 1 S. 3 EStG reicht hierbei nicht aus.
- 7) Mit der Neufassung des § 253 Abs. 5 HGB wird ein umfassendes und rechtsformunabhängiges **Wertaufholungsgebot** für alle Arten von außerplanmäßigen Abschreibungen aufgenommen. Bislang galt dieses Wertaufholungsgebot nur für Kapitalgesellschaften und Personenhandelsgesellschaften i.S.d. § 264a HGB, nunmehr sind auch Einzelkaufleute, Genossenschaften und die übrigen Personengesellschaften davon erfasst.

Ein ausdrückliches Wertaufholungsverbot besteht indes für einen Geschäfts- und Firmenwert. Dieser ist generell nicht zuschreibungsfähig.

## 5. Schlussfolgerungen

Das BilMoG bringt für den Rechtsanwender eine Vielzahl neuer Regelungen im Hinblick auf den Jahresabschluss. Wegen der hohen Zahl der Änderungen und Übergangsregelungen sollte einer Umstellung der Rechnungslegung auf die geänderten Bilanzierungsregeln – insbeson-

dere für den Fall, dass eine frühere Anwendung angestrebt wird – eine rechtzeitige Analyse der zutreffenden Vorschriften und ihrer Auswirkungen auf den Jahresabschluss vorgenommen werden.

Die zahlreichen Durchbrechungen der Maßgeblichkeit zwischen Handels- und Steuerbilanz führen zu einem erhöhten Aufwand der Wertfeststellung und -fortführung für steuerliche Zwecke und machen eine Ermittlung latenter Steuern zu jedem Jahresabschluss erforderlich.

Ob die Entlastungen durch die veränderten Größenkriterien für die Unternehmen und die unterbliebene Belastung durch die breite Einführung der Fair-Value-Bewertung entsprechend angelsächsischen Rechnungslegungsgrundsätzen nicht durch die Notwendigkeit der parallelen Bewertung für Zwecke von Handels- und Steuerbilanz mehr als kompensiert werden, bleibt jedoch abzuwarten.

Kiel, 18. Mai 2009

Steffen Falk Schott  
Steuerberater