



INFO
INFO

Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG)

Ein Überblick der für die Praxis wichtigsten Neuerungen.

Inhalt

Vorwort	3
1 Deregulierung / Erleichterungsvorschriften	4
2 Änderung von Bilanzierungsvorschriften für den Einzelabschluss	5
3 Ausgewählte Änderungen von Vorschriften für den Konzernabschluss	14



Vorwort

Das sog. BilMoG (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz) befindet sich in aller Munde. Vielfach wird die Auffassung vertreten, es handele sich um die tiefgreifendste Reform des deutschen Bilanzierungsrechts. Ziel dieser Broschüre ist es, einen Überblick über die aus unserer Sicht wesentlichen Änderungen der Bilanzierungsvorschriften des Handelsgesetzbuches zu geben.

Die durch das BilMoG, welches mit Wirkung ab dem 29. Mai 2009 in Kraft getreten ist (Link zur Lesevariante des BilMoG: <http://www.bgbl.de>), geänderten handelsrechtlichen Bilanzierungsvorschriften sind größtenteils für Geschäftsjahre nach dem 31.12.2009 anwendbar. Einzelne Vorschriften sind jedoch auch für Geschäftsjahre anwendbar, die vor diesem Stichtag beginnen. Eine freiwillige Anwendung der geänderten Regelungen für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2008 beginnen, ist ebenfalls möglich. Hier hat der Anwender jedoch sämtliche Änderungen durch das BilMoG kumuliert anzuwenden. Eine Auswahl von einzelnen Regelungen ist nicht möglich. Vor diesem Hintergrund kann es durchaus bereits jetzt geboten sein, mögliche Auswirkungen auf den Jahresabschluss zu identifizieren.

In dem vorliegenden Gesetzesüberblick werden gesetzliche Regelungen, die durch das BilMoG eine Änderung erfahren haben, bei Paragraphenangaben durch „HGB-BilMoG“ gekennzeichnet. Erläuterungen zur alten Rechtslage werden bei Paragraphenangaben mit „HGB“ dargestellt.

1 Deregulierung/Erleichterungsvorschriften

1.1 Befreiung kleiner Einzelkaufleute von der handelsrechtlichen Buchführungs- und Bilanzierungspflicht

Gemäß § 241a HGB-BilMoG und § 242 Abs. 4 HGB-BilMoG sind kleine Einzelkaufleute von der Pflicht zur handelsrechtlichen Buchführung und Aufstellung eines Inventars sowie Erstellung eines handelsrechtlichen Jahresabschlusses befreit, wenn sie an zwei aufeinander folgenden Abschlussstichtagen

- nicht mehr als TEUR 500 Umsatzerlöse und
- nicht mehr als TEUR 50 Jahresüberschuss

ausweisen.

Die Regelung gilt für Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2007 beginnen. Bei kalendergleichem Geschäftsjahr kann die Inanspruchnahme der Befreiungsregelung folglich bereits für das abgelaufene Geschäftsjahr 2008 erfolgen.

Grundsätzlich losgelöst von der handelsrechtlichen Befreiung ist die steuerrechtliche Buchführungspflicht gemäß § 141 AO zu prüfen. Sofern die dort genannten Größenkriterien unterschritten werden, ist die Erstellung einer Einnahmen-Überschuss-Rechnung ausreichend. Es ist davon auszugehen, dass diese Regelung auf Steuerpflichtige, die gemäß § 241a HGB-BilMoG von der handelsrechtlichen Buchführungspflicht befreit sind, normalerweise anwendbar sein wird.

1.2 Anpassung der Schwellenwerte gemäß § 267 HGB für Einzelabschlüsse

Die Schwellenwerte der Größenkriterien i. S. v. § 267 HGB werden mit Wirkung für Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2007 beginnen, wie folgt angepasst:

Anhebung der Schwellenwerte gemäß § 267 HGB:

Kleine KapGes	Alt	Neu
Bilanzsumme	≤ 4,015 Mio. €	≤ 4,840 Mio. €
Umsatzerlöse	≤ 8,030 Mio. €	≤ 9,680 Mio. €
Anzahl der Arbeitnehmer	≤ 50	≤ 50

Mittelgroße KapGes	Alt	Neu
Bilanzsumme	≤ 16,060 Mio. €	≤ 19,250 Mio. €
Umsatzerlöse	≤ 32,120 Mio. €	≤ 38,500 Mio. €
Anzahl der Arbeitnehmer	≤ 250	≤ 250

Bei kalenderjahrgleichem Wirtschaftsjahr sind die neuen Größenkriterien, soweit noch möglich, erstmals auf Jahresabschlüsse für Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2007 begonnen haben. Da die Kriterien an zwei aufeinander folgenden Bilanzstichtagen erfüllt sein müssen, kann eine Gesellschaft, die per 31. Dezember 2007 mittelgroß und damit gesetzlich prüfungspflichtig gewesen ist, in 2008 nach BilMoG klein und nicht gesetzlich prüfungspflichtig sein.

1.3 Erhöhung der Größenkriterien des § 293 HGB für Konzernabschlüsse

Die in § 293 HGB geregelten Größenkriterien für die Befreiung von der Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses bei Unterschreitung von zwei der drei Kriterien an zwei aufeinander folgenden Abschlussstichtagen, werden mit Wirkung für Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2007 beginnen, wie folgt angepasst:

Größenkriterien bei Anwendung der Bruttomethode

	Alt	Neu
Bilanzsumme	19,272 Mio. €	23,100 Mio. €
Umsatzerlöse	38,544 Mio. €	46,200 Mio. €
Anzahl der Arbeitnehmer	250	250

Größenkriterien bei Anwendung der Nettomethode

	Alt	Neu
Bilanzsumme	16,060 Mio. €	19,250 Mio. €
Umsatzerlöse	32,120 Mio. €	38,500 Mio. €
Anzahl der Arbeitnehmer	250	250

2 Änderung von Bilanzierungsvorschriften für den Einzelabschluss

2.1 Ausgewählte Änderungen von Ansatzvorschriften

2.1.1 Ansatz- und Bewertungsstetigkeit

Der in § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB-BilMoG enthaltene Grundsatz der Stetigkeit bei den Bewertungswahlrechten und Bewertungsmethoden wurde bisher bereits als Mussvorschrift interpretiert. Die redaktionelle Änderung (Ersatz des Wortes „sollen“ durch „sind“) durch das BilMoG hat somit lediglich klarstellenden Charakter.

Der Grundsatz der Stetigkeit bei den Ansatzwahlrechten in § 246 Abs. 3 HGB-BilMoG ist neu. Er teilt sich in die Stetigkeit bei der Anwendung von gesetzlichen Wahlrechten und die Stetigkeit bei der Ausübung von Ermessensspielräumen. Die Bedeutung der Stetigkeit bei den Ansatzwahlrechten wird in der Praxis nach der umfassenden Streichung von Wahlrechten durch das BilMoG eher gering sein. Es verbleiben nur zwei Wahlrechte (Disagio und Pensionsrückstellungen für Pensionszusagen vor dem 01. Januar 1987).

Die Durchbrechung des Grundsatzes der Stetigkeit ist wie bisher in begründeten Ausnahmefällen zulässig. Es besteht dann weiterhin die Pflicht zur Angabe der Abweichung nebst Begründung sowie des Einflusses auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage im Anhang. Die erstmalige Anwendung der Ansatz- und Bewertungsvorschriften des BilMoG spätestens im Jahresabschluss für das nach dem 31. Dezember 2009 beginnende Geschäftsjahr ist nicht als Durchbrechung des Bewertungsgrundsatzes zu werten und führt nicht zu einer Angabeverpflichtung im Anhang, selbst wenn hierdurch erhebliche Veränderungen in der Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage die Folge wären.

2.1.2 Geschäfts- oder Firmenwert

Der entgeltlich erworbene Geschäfts- oder Firmenwert wird als zeitlich begrenzt nutzbarer Vermögensgegenstand behandelt (vgl. § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB-BilMoG). Es gilt eine Aktivierungspflicht. Der Geschäfts- oder Firmenwert ist planmäßig, bzw. bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen auch außerplanmäßig, abzuschreiben. Eine spätere Wertaufholung ist als Ausnahme zu dem grundsätzlich bestehenden Wertaufholungsgebot (siehe 2.2.3) explizit ausgeschlossen.

Für die planmäßige Abschreibung wird grundsätzlich von einer Nutzungsdauer von fünf Jahren ausgegangen. Sofern eine individuelle betriebliche Nutzungsdauer von mehr als fünf Jahren zugrunde gelegt wird, sind die Gründe dafür gemäß § 285 Satz 1 Nr. 13 HGB-BilMoG im Anhang darzulegen.

Die Neuregelung ist erstmals für das nach dem 31. Dezember 2009 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden. Die Regelungen des § 253 HGB-BilMoG für die Folgebewertung des entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwertes ist gem. Art. 66 Abs. 3 Satz 2 EG-HGB-BilMoG erstmals auf Geschäfts- oder Firmenwerte im Sinn des § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB-BilMoG anzuwenden, die aus Erwerbsvorgängen herrühren, die in Geschäftsjahren erfolgt sind, die nach dem 31. Dezember 2009 begonnen haben. Hieraus folgt, dass für in der Vergangenheit erworbene Geschäfts- oder Firmenwerte die bisher geltenden Vorschriften auch in Zukunft unverändert anzuwenden sind.

2.1.3 Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände

2.1.3.1 Allgemeines zur Anwendung der Neuregelung

Das Aktivierungsverbot für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens gemäß § 248 Abs. 2 HGB-BilMoG wird im Rahmen des BilMoG für Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2009 beginnen, durch ein Aktivierungswahlrecht ersetzt. Nur Vermögensgegenstände, mit deren Entwicklung nach dem 31. Dezember 2009 begonnen wurde, fallen unter die Neuregelung. Wir weisen an dieser Stelle darauf hin, dass eine freiwillige Anwendung der Änderungen durch BilMoG für das Geschäftsjahr 2009 grundsätzlich möglich ist. Voraussetzung ist die vollständige Anwendung sämtlicher Änderungen. Entsprechend bezieht sich die Regelung dann auf Vermögensgegenstände mit deren Entwicklung nach dem 31. Dezember 2008 begonnen wurde.

Nach § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB-BilMoG unterliegen aber weiterhin Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die nicht entgeltlich erworben wurden, einem Aktivierungsverbot. Unter vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände fallen nach der Regierungsbegründung diejenigen, bezüglich derer eine Abgrenzung der Aufwendungen für die Entwicklung von Aufwendungen, die den originären Geschäfts- oder Firmenwert erhöhen, nicht möglich ist. So sind rein wirtschaftliche Vorteile wie z.B. Werbefeldzüge mangels klarer Abgrenzbarkeit, wie bisher nicht ansatzfähig.

2.1.3.2 Ermittlung des Bilanzansatzes / Bewertung

Die Bewertung hat gemäß § 255 Abs. 2a HGB-BilMoG zu den auf die Entwicklung entfallenden Herstellungskosten zu erfolgen. Für die auf die Forschungsphase entfallenden Herstellungskosten besteht gemäß § 255 Abs. 2 Satz 4 HGB-BilMoG ein Aktivierungsverbot.

Somit ist künftig für die Ermittlung des Bilanzansatzes die Abgrenzung von Forschungs- und Entwicklungsphase bedeutend. Die Neufassung des § 255 Abs. 2a HGB-BilMoG enthält hier-

für eine Definition der Begriffe Forschung und Entwicklung. Demnach ist Entwicklung „die Anwendung von Forschungsergebnissen oder von anderem Wissen für die Neuentwicklung von Gütern oder Verfahren oder die Weiterentwicklung von Gütern oder Verfahren mittels wesentlicher Änderungen“; Forschung ist dagegen „die eigenständige und planmäßige Suche nach neuen wissenschaftlichen oder technischen Erkenntnissen oder Erfahrungen allgemeiner Art, über deren technische Verwertbarkeit und wirtschaftliche Erfolgsaussichten grundsätzlich keine Aussagen gemacht werden können“. Sofern eine Trennung der Phasen verlässlich nicht möglich ist, ist die Aktivierung sämtlicher Herstellungskosten ausgeschlossen.

Im Allgemeinen wird davon auszugehen sein, dass der Zeitpunkt des Übergangs vom systematischen Suchen zum Erproben und Testen der gewonnenen Erkenntnisse oder Fertigkeiten als „Phasenwechsel“ zu werten ist. Aus der Abgrenzungproblematik und dem Erfordernis einer selbstständigen Bewertbarkeit, die der Gesetzgeber durch die in § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB-BilMoG genannten Ansatzverbote zum Ausdruck bringt, werden tendenziell erhöhte Anforderungen an das Controlling und die Kostenkalkulation der Unternehmen gestellt und es kann notwendig sein, EDV-technische Anpassungen vorzunehmen.

Ein weiteres Abgrenzungsproblem besteht in der Ermittlung des konkreten Aktivierungsbeginns, denn eine Aktivierung ist nicht erst dann vorzunehmen, wenn ein selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstand fertig gestellt ist, sondern die Aktivierung hat, falls der Bilanzierende sich für eine Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände entscheidet, bereits in der Entwicklungsphase zu erfolgen. Mit dem Übergang in die Entwicklungsphase ist daher zu jedem Bilanzstichtag zu prüfen, ob die Entstehung eines Vermögensgegenstandes wahrscheinlich ist. Dieses Vorgehen ist dem Grunde nach vergleichbar mit der Aktivierung von „Anlagen im Bau“, wobei in diesem Fall die Beurteilung, dass es zu einem aktivierungsfähigen Vermögensgegenstand z.B. in Form des Gebäudes kommt, erheblich einfacher sein dürfte. Es ist aus Sicht des Bilanzierenden eine Dokumentation notwendig, der sich entnehmen lässt, aus welchen Gründen von der künftigen Entstehung eines selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstandes auszugehen ist. Sofern der Nachweis zum Bilanzstichtag nicht gelingt, scheidet die Nachaktivierung von Entwicklungskosten in Folgejahren aus.

Für Zwecke der Folgebewertung gemäß § 253 HGB-BilMoG ist zunächst zu prüfen, ob der Vermögensgegenstand einem Werteverzehr unterliegt. Dies ist für zeitlich befristete Rechte und vergleichbare Vermögensgegenstände i.d.R. unproblematisch. Allerdings ist auch in diesen Fällen die etwaig unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten und z.B. Berücksichtigung des technischen Fortschritts ermittelte kürzere betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer

heranzuziehen. Sowohl abnutzbare als auch nicht abnutzbare immaterielle Vermögensgegenstände sind bei einer dauerhaften Wertminderung gemäß § 253 Abs. 3 HGB-BilMoG außerplanmäßig auf den niedrigeren beizulegenden Wert abzuschreiben. An nachfolgenden Bilanzstichtagen ist das strikte Wertaufholungsgebot gemäß § 253 Abs. 5 HGB-BilMoG zu berücksichtigen.

2.1.3.3 Folgewirkungen in Bilanz, Anhang und Lagebericht
Mit der Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens unmittelbar verbunden ist die Bildung passiver latenter Steuern, da steuerrechtlich weiterhin das Aktivierungsverbot des § 5 Abs. 2 EStG gilt.

Im Sinne des Gläubigerschutzes ist eine Ausschüttungssperre in § 268 Abs. 8 HGB-BilMoG geregelt. Die maximal mögliche Ausschüttung ermittelt sich wie folgt:

	frei verfügbare Rücklagen
+	Gewinnvortrag
./.	Verlustvortrag
./.	Buchwert selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände
+	Passive latente Steuer auf die selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstände
=	max. Ausschüttung (soweit positiv)

Im Anhang ist künftig, mit Ausnahme von kleinen Kapitalgesellschaften (bzw. Personenhandelsgesellschaften i.S.v. § 264 a HGB), gemäß § 285 Satz 1 Nr. 22 HGB-BilMoG der Gesamtbetrag der Forschungs- und Entwicklungskosten des Geschäftsjahres sowie der davon auf selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens entfallende Betrag anzugeben.

In diesem Zusammenhang weisen wir darauf hin, dass bereits nach altem Rechtsstand qualitative Angaben zu Forschung und Entwicklung gemäß § 289 Abs. 2 Nr. 3 HGB im Lagebericht gefordert werden. Neu ist nach BilMoG nur das betragsmäßige Element der Informationen im Anhang.

2.1.4 Wegfall der Ansatzwahlrechte für Aufwandsrückstellungen

Die Wahlrechte zur Bildung von Aufwandsrückstellungen für unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, die mehr als drei Monate nach Geschäftsjahresende, aber im nachfolgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden (§ 249 Abs. 1 Satz 3 HGB) sowie für ihrer Eigenart nach genau umschriebene, dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr zuzuordnende Aufwendungen, die am Abschlussstichtag wahrscheinlich oder

sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder des Zeitpunkts des Eintritts unbestimmt sind (§ 249 Abs. 2 HGB), wurden abgeschafft.

Die Neuregelung ist auf Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2009 beginnen, anzuwenden. Für bis zum 31. Dezember 2009 gebildete Aufwandsrückstellungen besteht ein Wahlrecht für die Fortschreibung. Die gebildeten Aufwandsrückstellungen können beibehalten und verbraucht werden oder erfolgsneutral über die Gewinnrücklagen aufgelöst werden. Die erfolgsneutrale Verrechnung mit den Gewinnrücklagen gilt allerdings nicht für Beträge, die einer Aufwandsrückstellung im letzten, vor dem 01. Januar 2010 beginnenden Geschäftsjahr zugeführt wurden. Demnach ist die ergebniswirksame Auflösung geboten, dagegen scheidet die Auflösung über die Gewinnrücklagen aus. Die bilanzielle Behandlung für in Vorjahren gegebenenfalls gebildete aktive latente Steuern erfolgt analog zur Behandlung der Rückstellungen.

Die Abschaffung der o. g. Wahlrechte führt zu einem Gleichklang von Handels- und Steuerbilanz. Für diejenigen Unternehmen, die bisher eine Einheitsbilanz aufgestellt haben, ergeben sich folglich keine Änderungen.

2.1.5 Streichung Bilanzierungshilfe für Ingangsetzungs- und Erweiterungsaufwendungen

Für Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebes darf letztmals für vor dem 01. Januar 2010 beginnende Geschäftsjahre eine Bilanzierungshilfe gebildet werden. Vor diesem Stichtag gebildete Bilanzierungshilfen (Altfälle) dürfen planmäßig fortgeführt, d.h. in jedem Geschäftsjahr zu mindestens 25 % aufgelöst werden. Dabei kann die Bilanzierungshilfe auch im ersten Jahr in voller Höhe erfolgswirksam aufgelöst werden. Eine erfolgsneutrale Buchung gegen die Gewinnrücklagen ist nicht vorgesehen.

2.1.6 Latente Steuern

Das BilMoG statuiert für mittelgroße und große Gesellschaften i. S. v. § 267 Abs. 1 und 2 HGB-BilMoG einen grundlegenden Wechsel in der Ermittlung der latenten Steuern. Mit dem Übergang vom GuV-orientierten sog. „timing differences“-Konzept zum bilanzorientierten sog. „temporary differences“-Konzept ist grundsätzlich ein größerer Umfang der Steuerabgrenzung verbunden, da nun auch quasi-permanente und erfolgsneutral entstandene Differenzen mit in die Betrachtung einbezogen werden müssen. Die Entstehung von erfolgsneutralen Differenzen ist sowohl nach dem bislang geltenden Handelsrecht als auch nach dem Handelsrecht in der Fassung nach BilMoG auf wenige Sonderfälle begrenzt. Änderungen ergeben sich damit hauptsächlich aus der Abgrenzung von latenten Steuern auf quasi-permanente Differenzen. Dabei handelt es sich insbesondere um Differenzen aus der unterschiedlichen Bewertung von nicht abnutzbarem Anlagevermögen, die sich erst bei Veräußerung des Vermögens-

gegenstandes (Grundbesitz, Beteiligungen) auswirken.

Nach dem „temporary differences“-Konzept hat zwingend eine Einzeldifferenzbetrachtung aller abweichenden Wertansätze von Vermögensgegenständen und Schulden in Handels- und Steuerbilanz zu erfolgen. Eine pauschale Betrachtungsweise, bei der allein auf die unterschiedliche Periodisierung von Aufwendungen und Erträgen abgestellt wird, ist nicht mehr möglich. In der Praxis stellt sich das Problem, dass häufig keine gesonderte Steuerbilanz aufgestellt wurde. Je nach Umfang der Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz kann es in Zukunft sinnvoll sein, eine eigenständige Steuerbilanz aufzustellen; bei eher geringer Anzahl der Abweichungen ist eine Ermittlung der latenten Steuern auf Basis der Überleitungsrechnung i. S. v. § 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV denkbar.

Abweichend vom Regierungsentwurf besteht für den Ansatz von aktiven latenten Steuern ein Aktivierungswahlrecht. Nach der nunmehr endgültigen Fassung des Gesetzes ist eine unverrechnete Darstellung der sich ergebenden Steuerbe- und Steuerentlastungen möglich. Die Regelungen zum Ausweis der aktiven und passiven Steuerlatenzen lassen eine Vielzahl von Alternativen zu. So können die aktiven und passiven Steuerlatenzen jeweils separat in der Bilanz ausgewiesen werden (Bruttoausweis). Bei einem reinen Nettoausweis wird lediglich der Überhang aktiver oder passiver Steuerlatenzen als Saldo ausgewiesen. Aufgrund der Tatsache, dass für aktive Steuerlatenzen ein Aktivierungswahlrecht besteht, ergibt sich als dritte Ausweisalternative bei einem Überhang aktiver Steuerlatenzen vollständig auf den Ausweis von Steuerlatenzen zu verzichten.

Die aktiven und passiven Steuerlatenzen werden jeweils als eigener Posten unterhalb der Rechnungsabgrenzungsposten ausgewiesen. Passive latente Steuern werden damit künftig nicht mehr als Rückstellungen ausgewiesen. Dies liegt u. a. darin begründet, dass die zwingend zu berücksichtigenden quasi-permanenten Differenzen nicht die Voraussetzungen einer Rückstellung erfüllen, da es am Bilanzstichtag sowohl an einer rechtlichen als auch an einer faktischen Verpflichtung mangelt.

Neu ist auch die Aktivierung latenter Steuern auf steuerliche Verlustvorträge und vergleichbare Sachverhalte wie z.B. Steuergutschriften und Zinsvorträge (resultierend aus der Anwendung der Zinsschranke gemäß § 4h EStG), sofern bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind. Dabei steht die Frage im Vordergrund, ob ein zukünftiger wirtschaftlicher Vorteil – in Form einer Steuerentlastung genutzt werden kann bzw. ob künftig ausreichend hohe zu versteuernde Gewinne für eine Verlustverrechnung erzielt werden. Eine Aktivierung latenter Steuern auf Verlustvorträge und vergleichbare Sachverhalte ist nur dann zulässig, wenn zum Bilanzstichtag eine Realisierung in den folgenden fünf Geschäfts-

jahren hinreichend sicher ist. Dabei ist im ersten Schritt zu prüfen, in welcher Höhe eine Verlustverrechnung mit passiven latenten Gewinnen möglich ist.

Für die Berechnung der latenten Steuern, die zu jedem Bilanzstichtag neu vorzunehmen ist, sind die zum Zeitpunkt der Umkehrung der jeweiligen Differenz erwarteten unternehmensindividuellen Steuersätze zu Grunde zu legen. Sofern die individuellen Steuersätze im Zeitpunkt der Umkehrung nicht bekannt sind, sind die am Bilanzstichtag gültigen Steuersätze heranzuziehen. Bei Verabschiedung eines Gesetzes durch den Bundesrat vor dem Bilanzstichtag ist der damit geänderte Steuersatz relevant. Weder aktive noch passive latente Steuern sind auf den Bilanzstichtag abzuzinsen.

In der Gewinn- und Verlustrechnung sind die Aufwendungen und Erträge aus Steuern separat und gesondert unter dem Posten „Steuern vom Einkommen und Ertrag“, z.B. durch einen „davon“-Vermerk auszuweisen.

In § 268 Abs. 8 HGB-BilMoG ist eine Ausschüttungssperre auf aktive latente Steuern vorgesehen; allerdings nur in derjenigen Höhe, in der sie die passiven latenten Steuern übersteigen. Im Anhang bestehen Erläuterungspflichten bezüglich der ausgewiesenen latenten Steuern. Gem. § 285 Satz 1 Nr. 29 HGB-BilMoG ist darzustellen, auf welchen Differenzen oder steuerlichen Verlustvorträgen die aktiven und passiven latenten Steuern beruhen. Die bei der Bewertung der Bilanzansätze herangezogenen Steuersätze sind ebenfalls darzustellen. Sollte es auf Grund des Ausweises von aktiven und passiven latenten Steuern zu einer Ausschüttungssperre nach § 268 Abs. 8 HGB-BilMoG kommen, ist dieser Betrag gem. § 285 Satz 1 Nr. 28 HGB-BilMoG ebenfalls im Anhang darzustellen.

Durch die Abschaffung der Aufwandsrückstellungen und die Angleichung des handelsrechtlichen Mindestansatzes der Herstellungskosten an den bisherigen steuerlichen Ansatz fallen zwei bedeutende Anwendungsfälle der aktiven latenten Steuern nach dem BilMoG weg.

Bei der Bilanzierung z.B. von Drohverlustrückstellungen oder der Bewertung von Vorräten mit steigenden Preisen nach dem FiFo-Verfahren in der Handelsbilanz wird es jedoch weiterhin zu latenten Steuern kommen. Einen zusätzlichen Anwendungsfall eröffnet das BilMoG bei dem Ansatzwahlrecht für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände.

Die Neuregelung ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2009 beginnen. Dabei gilt eine retrospektive Anwendung. D.h., dass (spätestens) zum 31. Dezember 2010 ein Vergleich der Bilanzansätze zwischen Handels- und Steuerbilanz zu erfolgen hat. Dabei kann es insbesondere aufgrund bislang nicht erfolgter Aktivierung von latenten Steuern zu erheblichen Nachaktivierungen bzw. Anpassungen kommen.

Anpassungseffekte aus dem Übergang zum neuen Recht sind grundsätzlich über die Gewinnrücklagen vorzunehmen. Eine Ausnahme von der erfolgsneutralen Anpassungsbuchung erscheint nur dann geboten, wenn die die Anpassung auslösende Veränderung der latenten Steuern erfolgswirksam erfasst wird. Dies trifft insbesondere auf die Möglichkeit der erfolgswirksamen Auflösung von in der Vergangenheit gebildeten Aufwandsrückstellungen zu.

Schließlich möchten wir darauf hinweisen, dass zwar kleine Kapital- bzw. Personenhandelsgesellschaften gemäß § 274 a Nr. 5 HGB-BilMoG von der Anwendung der Vorschrift des § 274 HGB-BilMoG freiwillig absehen können. Dies ist jedoch faktisch nicht als wesentliche Entlastung zu werten, da die Steuerabgrenzung für die kleinen Gesellschaften nach den (auch bisher geltenden) allgemeinen Regeln zu erfolgen hat. Für diese Gesellschaften ist am Bilanzstichtag darauf abzustellen, ob eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten gemäß § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB-BilMoG zu bilden ist. Die Befreiung greift damit nur für aktive latente Steuern.

In die Rückstellungsbewertung finden aktive latente Steuern gleichwohl Eingang. Systematisch sind für kleine Gesellschaften wohl, wie bisher üblich, nur vorübergehende Differenzen und nicht quasi-permanente Differenzen zu berücksichtigen. Ungeklärt ist, ob die Rückstellung nach den allgemeinen Regelungen des § 253 Abs. 2 HGB-BilMoG abzuzinsen ist. Insgesamt ist der Erleichterungseffekt fraglich, so dass im Einzelfall die Inanspruchnahme der Erleichterungsregelung abgewogen werden sollte.

2.2 Ausgewählte Änderungen von Bewertungsvorschriften

2.2.1 Identität von handelsrechtlicher und steuerlicher HK-Untergrenze

Die gemäß § 255 Abs. 2 HGB-BilMoG in die Herstellungskosten verpflichtend einzubeziehenden Bestandteile werden durch das BilMoG um die wesentlichen Gemeinkosten in Form der Materialgemeinkosten, Fertigungsgemeinkosten und des Werteverzehrs des Anlagevermögens, sofern durch die Fertigung veranlasst, erweitert. Damit entspricht künftig der handelsrechtliche Mindestansatz dem steuerlichen.

Die Wertobergrenze wird mit dem BilMoG nicht geändert. Nach wie vor dürfen folglich angemessene Teile der Kosten der allgemeinen Verwaltung, angemessene Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebes, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersvorsorge einbezogen werden.

Für den wesentlichen Teil der mittelständischen Bilanzierer dürfte diese Neuerung zu keinen Änderungen der bisher praktizierten Bilanzierung führen, da, im Sinne einer Einheitsbilanz, auch bisher eine Orientierung am steuerlichen Wertansatz erfolgte.

Als Konsequenz der Tatsache, dass künftig selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände unter bestimmten Voraussetzungen zu aktivieren sind, zählen zu den handelsrechtlichen Herstellungskosten künftig auch die Abschreibungen auf selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, soweit durch die Fertigung veranlasst. Aufgrund des Aktivierungsverbots des § 5 Abs. 2 EStG können diese Abschreibungen steuerlich nicht in die Herstellungskosten einbezogen werden. Es liegt ein neuer Fall passiver latenter Steuern vor.

Die Neuregelungen bezüglich des Aktivierungsumfangs der Herstellungskosten gemäß § 255 Abs. 2 HGB-BilMoG werden erstmalig auf Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2009 beginnen, anzuwenden sein. Dabei ist der Herstellungsbeginn maßgeblich. Eine freiwillige Aufwertung unterhalb der neuen Wertuntergrenze bilanzierter Alt-Vermögensgegenstände ist nicht zulässig. Für diese Fälle kommt es folglich erst durch Verkauf zu einer Realisierung der stillen Reserven.

2.2.2 Wegfall von Abschreibungswahlrechten

Die Vorschriften über die Folgebewertung von Vermögensgegenständen sind nach dem BilMoG für alle Kaufleute identisch geregelt. Für Kapitalgesellschaften und GmbH & Co. KG bestehen diesbezüglich keine Sonderregelungen mehr.

Das Wahlrecht auf Vornahme außerplanmäßiger Abschreibungen auf Vermögensgegenstände des Anlagevermögens gilt rechtsformunabhängig nur noch für Vermögensgegenstände des Finanzanlagevermögens. Eine außerplanmäßige Abschreibung auf Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens bei nur vorübergehender Wertminderung ist nicht mehr zulässig. Sofern bislang eine Einheitsbilanz aufgestellt wurde, ist diese Neuerung ohne Auswirkung, da steuerlich eine Teilwertabschreibung bereits bislang nur bei voraussichtlich dauernder Wertminderung möglich war und auch künftig sein wird.

Für Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens gilt unverändert das sog. strenge Niederstwertprinzip. Abschreibungen auf den nahen Zukunftswert gemäß § 253 Abs. 3 Satz 3 HGB sind nach BilMoG nicht mehr zulässig.

Das Wahlrecht zur Vornahme von Abschreibungen (auf Vermögensgegenstände des Anlage- oder Umlaufvermögens) nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung über die planmäßigen und außerplanmäßigen hinaus gemäß § 253 Abs. 4 HGB, das nicht für Kapitalgesellschaften und Personenhandelsgesellschaften galt, wird ersatzlos gestrichen.

Die Streichung der letztgenannten beiden Wahlrechte dürfte für die Praxis ohne große Bedeutung sein, da diese Abschreibungen steuerrechtlich nicht zulässig waren und bei Aufstellen einer Einheitsbilanz auch handelsrechtlich nicht in Anspruch genommen wurden. Die Neuregelungen des § 253 HGB-BilMoG sind erstmals auf Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2009 beginnen.

Bezüglich der Folgebewertung von Altfällen ist wie folgt zu unterscheiden. Ein niedrigerer Bilanzansatz von Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens aufgrund außerplanmäßiger Abschreibung auf den Zukunftswert oder von Vermögensgegenständen aufgrund außerplanmäßiger Abschreibung nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung darf beibehalten und entsprechend den bisherigen Regelungen fortgeführt werden. Alternativ können die Zuschreibungen zugunsten der Gewinnrücklagen im Jahr der erstmaligen Anwendung der neuen handelsrechtlichen Vorschriften vorgenommen werden. Diese Ausnahmeregelung gilt nicht für vorbenannte Abschreibungen, die im letzten vor dem 1. Januar 2010 beginnenden Geschäftsjahr vorgenommen worden sind.

Davon zu unterscheiden sind außerplanmäßige Abschreibungen auf Vermögensgegenstände aufgrund einer voraussichtlich nicht dauernden Wertminderung und unterlassene Zuschreibungen aufgrund entsprechender Ausübung des Zuschreibungswahlrechtes. Für diese Fälle ist keine Übergangsregelung vorgesehen. Mangels anderweitiger Regelung sind diese Zuschreibungen erfolgswirksam vorzunehmen.

2.2.3 Wertaufholungsgebot

Mit § 253 Abs. 5 HGB-BilMoG wird ein umfassendes und rechtsformunabhängiges Wertaufholungsgebot bezüglich aller außerplanmäßigen Abschreibungen sowohl für Vermögensgegenstände des Anlagevermögens als auch des Umlaufvermögens eingeführt. Dadurch besteht für den Bilanzierenden die Pflicht, zu jedem Bilanzstichtag zu prüfen, ob die Voraussetzungen für eine Wertaufholung gegeben sind. Mit dieser Änderung sind keine steuerrechtlichen Folgen verbunden.

2.2.4 Bildung von Bewertungseinheiten

Mit der in § 254 HGB-BilMoG neu geschaffenen Regelung zu Bewertungseinheiten soll die bisher als Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung anerkannte bilanzielle Abbildung von Bewertungseinheiten gesetzlich normiert werden. Der Anwendungsbereich geht jedoch deutlich über die bisherige Bilanzierungspraxis hinaus.

Das Grundgeschäft und das Sicherungsgeschäft sind korrespondierend zu bewerten. Bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 254 HGB-BilMoG, d.h. einer dokumentierten Bündelung von Grund- und Sicherungsgeschäft, gegenläufigen Änderungen aus gleichartigen Risiken und dokumentierter regelmäßiger Effektivitätsmessung, sind die allgemeinen Bewertungsvorschriften nicht zu beachten. Nach dem Gesetzeswortlaut handelt es sich folglich um ein Bilanzierungsgebot. Faktisch liegt ein Wahlrecht vor, da die Voraussetzung des Nachweises verbunden mit den zu erfüllenden Dokumentationspflichten im Handlungsspielraum des Bilanzierenden liegt.

Als absicherungsfähige Grundgeschäfte kommen Vermögensgegenstände, Schulden, schwebende Geschäfte oder mit hoher Wahrscheinlichkeit erwartete Transaktionen in Frage. Bedeutend ist, dass die Grundgeschäfte nicht auf Finanzinstrumente beschränkt sind und dass die Vorschrift durch letztgenannte Nennung sogar für sog. antizipative Bewertungseinheiten greift. Die möglichen Sicherungsgeschäfte sind auf Finanzinstrumente, originäre oder derivative, beschränkt. Zulässige Verfahren der Bildung von Bewertungseinheiten sind ausweislich der Gesetzesbegründung das Micro-Hedging, das Portfolio-Hedging und das Macro-Hedging.

Für den Zeitraum, in dem die gegenläufigen Wertänderungen oder Zahlungsströme sich ausgleichen, erfolgt bilanziell das „bewertungstechnische Einfrieren“ oder die „Durchbuchung“ der gegenläufigen Wertänderungen oder Zahlungsströme. Der Gesetzeswortlaut legt keine Methode fest. Die Bildung einer Bewertungseinheit ist im Regelfall bis zur Erreichung des mit ihr verfolgten Zweckes beizubehalten.

Die Vorschrift ist erstmals auf Jahresabschlüsse des Geschäftsjahres, das nach dem 31. Dezember 2009 beginnt, anzuwenden. Da die Bildung von Bewertungseinheiten keine Rückwirkung entfaltet, nur vom Zeitpunkt ihrer nachweislich zu dokumentierenden Begründung für die Zukunft wirkt und bisher schon als zulässig erachtet wurde, stellt sich keine Übergangsproblematik. Mit der Anwendung der Norm ab 31. Dezember 2009 sind erweiterte Anhangangabepflichten gemäß § 285 Satz 1 Nr. 23 HGB-BilMoG verbunden.

Die in der Handelsbilanz gebildeten Bewertungseinheiten sind gemäß § 5 Abs. 1a EStG auch für die Steuerbilanz maßgeblich, wenn sie der Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken dienen.

2.2.5 Einschränkung der Bewertung nach Verbrauchsfolgeverfahren

Handelsrechtlich sind nach dem BilMoG nur noch das LiFo-Verfahren und das FiFo-Verfahren zulässig. Die Streichung der übrigen Verbrauchsfolgeverfahren hat für die Praxis kaum Bedeutung, da diese nur in Ausnahmefällen angewandt wurden. Für die Fälle, in denen bislang eine Einheitsbilanz aufgestellt wurde, hat die Änderung keine Auswirkung, da steuerrechtlich nur das LiFo-Verfahren zulässig ist bzw. war.

2.2.6 Rückstellungsbewertung

2.2.6.1 Allgemeines

Rückstellungen, sofern nicht Teil einer Bewertungseinheit i. S. v. § 254 HGB-BilMoG, sind gemäß § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB-BilMoG mit dem nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrag anzusetzen. Damit wird der bereits allgemein anerkannte Bewertungsmaßstab nunmehr gesetzlich kodifiziert. Bei der Ermittlung des Erfüllungsbetrages sind die Wertverhältnisse im Erfüllungszeitpunkt, d.h. entgegen dem ausdrücklichen Wortlaut der Regierungsbegründung, nicht nur künftige Preis- und Kostensteigerungen, sondern auch Preis- und Kostensenkungen, soweit mit dem Vorsichtsprinzip vereinbar, zu berücksichtigen. Allerdings ist im Zusammenhang mit der bestehenden Prognoseunsicherheit zu berücksichtigen, dass nach Auffassung des Gesetzgebers „ausreichend objektive Hinweise auf den Eintritt künftiger Preis- und Kostenschwankungen“ schließen lassen müssen. Für Geldleistungsverpflichtungen wird es sich gemeinhin anbieten, als Preissteigerung die Prognosen über künftige Inflationsraten heranzuziehen. Berücksichtigungsfähige Preisschwankungen bei Sachleistungsverpflichtungen werden im Einzelfall hinsichtlich der Wahrscheinlichkeit ihres Eintritts zu würdigen sein. Maßstab ist die „vernünftige kaufmännische Beurteilung“. Dabei dürfte nur sicher sein, dass externe Ereignisse, die mit Unsicherheit behaftet sind, wie z.B. unbekannte Technologie- oder Gesetzesänderungen, nicht in die Bewertung einzubeziehen sein werden.

Wie bisher scheidet steuerrechtlich die Berücksichtigung künftiger Preis- und Kostenschwankungen im Rahmen der Bewertung von Rückstellungen auch künftig nach dem strengen Stichtagsprinzip gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. f EStG-BilMoG aus. Aus den zwangsläufig unterschiedlichen Wertansätzen in Handels- und Steuerbilanz resultieren latente Steuern.

Künftig gilt generell ein Abzinsungsgebot für Geldleistungs- und Sachleistungsverpflichtungen mit einer Laufzeit von mehr als einem Jahr. Dabei ist i. d. R. der ihrer Laufzeit entsprechende durchschnittliche Marktzinssatz der letzten sieben Geschäfts-

jahre zugrunde zu legen. Die anzuwendenden Marktzinssätze werden von der Deutschen Bundesbank monatlich bekannt gegeben. Offen ist, ob für kurzfristige Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von weniger als einem Jahr ein Abzinsungsverbot oder ein Abzinsungswahlrecht besteht.

Im Rahmen der Folgebewertung ist der Barwert der Rückstellung bis zum Erfüllungszeitpunkt aufzuzinsen, indem zu jedem Bilanzstichtag die zu diesem Zeitpunkt vorliegenden Informationen zu berücksichtigen und der Abzinsungsfaktor neu aus dem Durchschnitt der Marktzinssätze der jeweils letzten sieben Jahre zu ermitteln ist.

Steuerrechtlich gilt unverändert ein Abzinsungssatz in Höhe von 5,5 % bzw. von 6 % bei Pensionsrückstellungen.

Erträge und Aufwendungen aus der Abzinsung der Rückstellungen sind gesondert unter den Posten „Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge“ bzw. „Zinsen und ähnliche Aufwendungen“, d.h. im Finanzergebnis, zu zeigen.

Bezüglich der geänderten Bewertungsvorschriften, d.h. insbesondere der Berücksichtigung von künftigen Preis- und Kostenschwankungen sowie der Abzinsung, bestehen folgende Übergangsregelungen: Würde sich der Wertansatz der Rückstellung reduzieren, so kann der höhere Wertansatz beibehalten werden, wenn der festgestellte Wertminderungsbetrag bis zum 31. Dezember 2024 wieder zugeführt werden müsste (hypothetischer Zuführungsbetrag). Wird von dem Wahlrecht kein Gebrauch gemacht, so sind die aus der Auflösung resultierenden Beträge unmittelbar in die Gewinnrücklagen einzustellen. Bei einer Erhöhung des Wertansatzes erfolgt eine aufwandswirksame Erfassung (Ausnahmen gelten allerdings für Pensionsrückstellungen, s. u.).

2.2.6.2 Pensionsrückstellungen

Ziel der geänderten Regelungen zur Bilanzierung von Pensionsverpflichtungen ist die realitätsnähere Darstellung der wirtschaftlichen Belastung aus den Verpflichtungen.

Pensionsrückstellungen unterliegen der allgemeinen Bewertungsvorschrift des § 253 HGB-BilMoG, nach der sie mit dem Erfüllungsbetrag anzusetzen und, wie alle Rückstellungen, einheitlich mit dem ihrer Laufzeit entsprechenden durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen sieben Jahre abzuzinsen sind.

Für Pensionsrückstellungen ist in § 253 Abs. 2 Satz 2 HGB-BilMoG explizit eine Vereinfachungsregelung als Ausnahme zum Einzelbewertungsgrundsatz vorgesehen, nach der bei der Bemessung des Abzinsungsfaktors pauschal von einer Restlaufzeit von 15 Jahren ausgegangen werden darf. Die Praxis wird von dieser Vereinfachungsregelung u. E. umfangreich Gebrauch

machen. Dabei sollte beachtet werden, dass die angenommene Restlaufzeit unter der Annahme eines Überhangs älterer Arbeitnehmer gewählt wurde. Weicht die unternehmensspezifische Altersstruktur hiervon ab, kann die Ausübung des Wahlrechtes im Einzelfall zu einer Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage im Jahresabschluss führen, die nicht dem „true-and-fair-view“ entspricht. Auch hierin liegt ein nicht unwesentlicher Beurteilungsspielraum des Bilanzierenden. Maßgeblich ist die Generalnorm des § 264 Abs. 2 HGB.

Bislang erfolgte die Abzinsung von Pensionsrückstellungen häufig auch für die handelsrechtliche Bilanz mit dem steuerrechtlich verpflichtend anzuwendenden Zinssatz in Höhe von 6 %. Der künftig handelsrechtlich anzuwendende Zins dürfte regelmäßig geringer sein. Aus der geringeren Abzinsung wird im Regelfall eine höhere Bewertung der Pensionsrückstellungen resultieren.

Der gemäß § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB-BilMoG verpflichtende Ansatz zum „Erfüllungsbetrag“ impliziert, dass erwartete Preis- und Kostensteigerungen bei der Rückstellungsbewertung zu berücksichtigen sind. Das bedeutet, dass Lohn- und Gehaltssteigerungen sowie Karrieretrends grundsätzlich Eingang in die Bewertung finden müssen, wenn die Entwicklung am Bilanzstichtag hinreichend sicher ist. Bei Rentenverpflichtungen, die drei Jahre nach Beginn eine Anpassungsprüfungspflicht gemäß § 16 Abs. 1 Betriebsrentengesetz auslösen und Rentenzusagen, die eine jährliche Steigerungsrate ab dem Rentenbeginn vorsehen oder von der Gehaltsabwicklung abhängig sind, sind die künftigen Entwicklungen am Bilanzstichtag abzuschätzen und zu berücksichtigen. Die nunmehr gesetzlich vorgeschriebene Einbeziehung zukünftiger Kostensteigerungen wird für die Pensionsrückstellungen hohe Bedeutung haben.

Rückstellungsmindernd wirkt sich die Saldierung so genannten Zweckvermögens mit den Verpflichtungen aus. Das Saldierungsgebot des § 246 Abs. 2 Satz 2 HGB-BilMoG begründet einen Ausnahmetatbestand zum allgemeinen Saldierungsverbot, sofern das Vermögen bestimmte Voraussetzungen erfüllt. Das Vermögen muss dem Zugriff aller Gläubiger mit Ausnahme der Arbeitnehmer entzogen sein und darf ausschließlich der Erfüllung der Schulden gegenüber den Arbeitnehmern dienen. Denkbar sind z.B. Verpfändungen zugunsten der Arbeitnehmer oder sog. „Contractual Trust Arrangements“, d.h. Modelle, bei denen die Pensionszahlungen und -forderungen aus der Bilanz des Unternehmens ausgegliedert werden, indem eine eigene Treuhandgesellschaft gegründet wird, der die Pensionen übertragen werden.

Das Zweckvermögen bzw. die zur Erfüllung der Pensionsverpflichtungen reservierten Aktiva ist bzw. sind gemäß § 253 Abs. 1 Satz 4 HGB-BilMoG i.V.m. § 253 Abs. 1 Satz 3 HGB-BilMoG mit dem beizulegenden Zeitwert in die Berechnung der auszuweisenden Pensionsrückstellung einzubeziehen. Übersteigt der beizulegende Zeitwert der Vermögensgegenstände den Betrag der Schulden, ist der übersteigende Betrag unter einem gesonderten Posten zu aktivieren. Durch die Erfassung des Vermögens zu Zeitwerten kann es zu einer Verrechnung von nicht realisierten Gewinnen mit den dazugehörigen Schulden kommen. Deshalb ist in § 268 Abs. 8 Satz 3 HGB-BilMoG eine Ausschüttungssperre in Höhe des Betrages, um den der Zeitwert der Vermögensgegenstände die Anschaffungskosten, abzüglich daraus resultierender passiver latenter Steuern, übersteigt, vorgesehen. Zu beachten ist, dass die Ausschüttungssperre in Folgejahren in demjenigen Umfang, wie mit dem Zweckvermögen, beispielsweise durch Veräußerung, Gewinn realisiert wird, entfallen muss.

Im Ergebnis erfolgt ein Nettoausweis, der den tatsächlichen Verpflichtungsumfang aus Pensionszusagen offen legen soll, bzw. der Ausweis eines Überhangs des Zweckvermögens. Die Informationen über die zugrunde liegenden Bruttobeträge erhält der Jahresabschlussadressat bei mittelgroßen und großen Unternehmen i. S. v. § 267 Abs. 2 und 3 HGB zukünftig im Anhang.

Die Neuregelungen über die Bewertung von Pensionsrückstellungen sind erstmalig auf Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2009 beginnen, anzuwenden.

Bezüglich des sich aus der Neubewertung laufender Pensionen und Anwartschaften ergebenden Unterschiedsbetrags, der am Jahresende des nach dem 31. Dezember 2009 beginnenden Wirtschaftsjahres aus dem Vergleich des Ansatzes nach der bisherigen und nach der neuen Methode (auch unter Berücksichtigung künftiger Kostensteigerungen) zu ermitteln ist, gilt ein Ansammlungswahlrecht. Der so ermittelte Zuführungsbetrag darf bis zum 31. Dezember 2024, also maximal über einen 15-jährigen Zeitraum angesammelt werden. Dabei dürfen sowohl ein jährlich schwankender Zuführungsbetrag als auch eine kürzere Verteilungsdauer als 15 Jahre gewählt werden, jedoch ist jährlich mindestens ein Fünftel anzusammeln. Damit ist dem Bilanzierenden ein im Einzelfall nicht unerheblicher Bilanzierungsspielraum eröffnet. Die Zuführungen können je nach Ertragslage des Unternehmens angepasst werden.

Bei Inanspruchnahme des Ansammlungswahlrechts sind noch nicht in der Bilanz ausgewiesene Rückstellungsbeträge für laufende Pensionen, Anwartschaften auf Pensionen und ähnliche Verpflichtungen im Anhang anzugeben.

Führt die Neubewertung im Ausnahmefall zu einem geringeren Bilanzansatz, darf auf die Auflösung verzichtet werden, sofern der Auflösungsbetrag bis spätestens zum 31. Dezember 2024 wieder zugeführt werden müsste. Wird von diesem Wahlrecht kein Gebrauch gemacht, müssen die aus der Auflösung resultierenden Beträge unmittelbar in die Gewinnrücklagen eingestellt werden. Die Anwendung eines bestimmten versicherungsmathematischen Verfahrens für die Bewertung der Pensionsrückstellungen ist nicht vorgesehen. Im Regelfall wird künftig jedoch die aus den IFRS bekannte „Projected unit credit“-Methode sachgerecht sein, bei der sich der Versorgungsaufwand nicht wie beim Teilwertverfahren im Steuerrecht (§ 6 a EStG) aus der jährlichen Differenz der Pensionsrückstellung (des Teilwertes zum Jahresanfang und zum Jahresende) ergibt, sondern aus dem „Dienstzeitaufwand“ und dem „Zinsaufwand“, der auf das jeweilige Wirtschaftsjahr entfällt, in dem der Arbeitnehmer seine Versorgung erdient.

Die bisher allgemein gehaltenen Angabeverpflichtungen zu den Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden im Anhang sind nun in § 285 Satz 1 Nr. 24 HGB-BilMoG klarstellend ausdrücklich geregelt. Anzugeben sind das angewandte versicherungsmathematische Bewertungsverfahren sowie die Bewertungsparameter wie der Zinssatz, erwartete Lohn- und Gehaltssteigerungen und die zugrunde gelegte Sterbetafel. Daneben sind die Aufgliederungs- und Erläuterungspflichten zu dem ausschüttungsgesparten Gesamtbetrag gemäß § 285 Satz 1 Nr. 28 i. V. m. § 268 Abs. 8 HGB-BilMoG zu beachten. Zusätzlich verlangt § 285 Satz 1 Nr. 25 HGB-BilMoG im Fall der Verrechnung nach § 246 Abs. 2 Satz 2 HGB-BilMoG die Angabe der Anschaffungskosten und des beizulegenden Zeitwertes der verrechneten Vermögensgegenstände, des Erfüllungsbetrags der verrechneten Schulden sowie der verrechneten Aufwendungen und Erträge. Die grundlegenden Annahmen, die der Bestimmung des beizulegenden Zeitwertes mit Hilfe allgemein anerkannter Bewertungsmethoden zugrunde gelegt wurden, sind hiernach ebenfalls im Anhang anzugeben.

Die Passivierungswahlrechte bezüglich der Bilanzierung von Altzusagen (Erteilung vor dem 01. Dezember 1987) und der Unterdeckungen mittelbarer Versorgungszusagen, also aus Direktversicherungs-, Pensionskassen-, Pensionsfonds- und Unterstützungskassenzusagen, bleiben unverändert bestehen. Unternehmen, die von den Wahlrechten Gebrauch machen, haben den Fehlbetrag (Deckungslücke), wie bisher, im Anhang anzugeben.

Die dargestellten handelsrechtlichen Neuerungen in der Bewertung von Pensionsrückstellungen betreffen aufgrund des Bewertungsvorbehaltes gemäß § 5 Abs. 6 i. V. m. § 6 a EStG die Steuerbilanz nicht. Da sich die handelsrechtlichen Bewertungs-

grundsätze nunmehr deutlich von denen des Steuerrechts unterscheiden, kommt es vermehrt zu Abweichungen von Handels- und Steuerbilanz, die latente Steuern begründen. Im Einzelnen seien hier genannt:

- abweichende Zinssätze
- Saldierungsgebot mit Zweckvermögen vs. Saldierungsverbot
- handelsrechtlich verpflichtende Berücksichtigung künftiger Entwicklungen vs. strenges Stichtagsprinzip im Steuerrecht

Daneben wird man in der nach steuerrechtlichen Grundsätzen ermittelten Pensionsrückstellung nicht mehr die handelsrechtliche Wertuntergrenze sehen dürfen, denn die oben dargestellte „Projected unit credit“-Methode wird zwar voraussichtlich häufig, nicht jedoch immer zu einem über dem nach steuerrechtlichen Vorschriften ermittelten Wert führen.

Grundsätzlich ist der Bilanzierende in Zukunft gezwungen, für die Bewertung der Pensionsrückstellungen zwei Wertgutachten für handelsbilanzielle und steuerrechtliche Zwecke einzuholen. Dies wird mit Mehrkosten verbunden sein.

2.2.7 Währungsumrechnung

Mit dem BilMoG werden erstmalig Regelungen zur Währungsumrechnung im handelsrechtlichen Einzel- und Konzernabschluss gesetzlich kodifiziert. Die Neuregelung des § 256 a HGB-BilMoG betrifft die Umrechnung von auf fremde Währung lautenden Vermögensgegenständen und Verbindlichkeiten am Abschlussstichtag und damit die Folgebewertung. Es ist vorgeschrieben, dass auf fremde Währung lautende Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten, die nicht kurzfristig sind, am Abschlussstichtag zum Devisenkassamittelkurs unter Berücksichtigung des Imparitätsprinzips und der Beachtung der Anschaffungskosten umzurechnen sind. Damit wird die in der Praxis bereits überwiegende Umrechnungsmethodik gesetzlich geregelt.

Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von weniger als einem Jahr sind mit dem Devisenkassamittelkurs am Bilanzstichtag ohne Berücksichtigung des Realisations- bzw. Imparitätsprinzips und Anschaffungskostenprinzips zu bewerten.

Von der Bewertungsvorschrift ausgenommen sind Rückstellungen und latente Steuern. Diese Positionen sind zu jedem Bilanzstichtag neu zu ermitteln bzw. zu bewerten und dann jeweils mit dem Devisenkassamittelkurs am Bilanzstichtag umzurechnen.

Mangels Spezialvorschrift gilt diese Regelung über den Maßgeblichkeitsgrundsatz auch steuerrechtlich.

Kapitalgesellschaften und solche im Sinne von § 264a HGB müssen gem. § 277 Abs. 5 HGB-BilMoG die Anforderungen und Erträge aus der Währungsumrechnung gesondert (z.B. durch davon-Vermerk) unter den Posten „sonstige betriebliche Aufwendungen“ bzw. „sonstige betriebliche Erträge“ ausweisen.

2.3 Änderung des Ausweises ausstehender Einlagen und eigener Anteile

Das Ausweiswahlrecht, die nicht eingeforderten ausstehenden Einlagen im Wege des Bruttoausweises als eigenen Posten auf der Aktivseite oder des Nettoausweises durch offene Absetzung vom „Gezeichneten Kapital“ in der Handelsbilanz zu zeigen, ist zugunsten des Nettoausweises entfallen. Gemäß § 272 Abs. 1 HGB-BilMoG sind die nicht eingeforderten ausstehenden Einlagen von dem Posten „Gezeichnetes Kapital“ offen abzusetzen. Der verbleibende Betrag ist in der Hauptspalte unter dem Posten „Eingefordertes Kapital“ auszuweisen. Der Posten „Gezeichnetes Kapital“ wird für diese Fälle in die Vorspalte verlagert. Mit der Beschränkung des Ausweises nicht eingeforderter ausstehender Einlagen auf den Korrekturposten innerhalb des Eigenkapitals, ist nunmehr auch die Frage der Bewertbarkeit dieser obsolet. Eine Abwertung scheidet aus. Eingeforderte, aber noch nicht eingezahlte Einlagen sind unter den Forderungen gesondert auszuweisen und entsprechend zu bezeichnen. Sie sind einer eigenständigen Bewertung zugänglich.

Der Rückerwerb eigener Anteile soll rechtsformunabhängig seinem wirtschaftlichen Gehalt entsprechend als Kapitalherabsetzung abgebildet werden. Gemäß § 272 Abs. 1a HGB-BilMoG ist der Nennbetrag der erworbenen eigenen Anteile in der Vorspalte offen vom „Gezeichneten Kapital“ als Kapitalrückzahlung abzusetzen. Der Unterschiedsbetrag zwischen den Anschaffungskosten und dem Nennbetrag der Anteile ist mit den frei verfügbaren Rücklagen, die alle Kapital- und Gewinnrücklagen umfassen, die nicht gesetzlich oder satzungsmäßig gebunden sind, zu verrechnen. Anschaffungsnebenkosten sind aufwandswirksam in der GuV zu berücksichtigen.

Bei Wiederveräußerung der eigenen Anteile ist der (Vorspalten-)Ausweis gemäß § 272 Abs. 1b HGB-BilMoG rückgängig zu machen. Das gezeichnete Kapital wird entsprechend erhöht. Der Unterschiedsbetrag zwischen dem Nennbetrag und den ursprünglichen Anschaffungskosten der eigenen Anteile ist mit den frei verfügbaren Rücklagen zu verrechnen. Ein die ursprünglichen Anschaffungskosten übersteigender Betrag (des Veräußerungspreises) ist in die Kapitalrücklage gemäß § 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB einzustellen. Bezüglich des Falles, dass der Verkaufserlös die ursprünglichen Anschaffungskosten unterschreitet, besteht derzeit eine Regelungslücke. Analog wären diese von der Kapitalrücklage abzusetzen, darüber hinaus

gehende Beträge und Veräußerungskosten sind wie die Anschaffungsnebenkosten Aufwand des Geschäftsjahres.

Die neuen Regelungen sind auf Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2009 beginnen, anzuwenden. Mangels besonderer Übergangsvorschrift ist davon auszugehen, dass bislang aktivierte eigene Anteile im Übergangszeitpunkt offen vom Eigenkapital abzusetzen sind.

2.4 Ausgewählte Änderungen im Anhang des Einzelabschlusses

Die Angabepflichten gemäß § 285 HGB-E erfahren eine deutliche Aufwertung. Es wurden nicht nur 10 weitere Ziffern aufgenommen, sondern auch bereits bestehende Angabepflichten zum Teil modifiziert. Klar erkennbar ist die Intention des Gesetzgebers, die Abschlussadressaten besser mit entscheidungsnützlichen Informationen zu versorgen. Die folgende Auflistung gibt einen Überblick über einige bedeutende geänderte Angabepflichten allgemeiner Art. Neuerungen, die in Zusammenhang mit einer Bilanzposition stehen, wurden bereits an entsprechender Stelle erwähnt.

- Verpflichtende Aufgliederung der Verbindlichkeiten im Anhang, der der Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren und der durch Pfandrechte oder ähnliche Rechte gesicherte je Verbindlichkeitenposten zu entnehmen ist. Der alternative Bilanzausweis (als „davon“-Vermerk) entfällt.
- Angaben über Art und Zweck sowie Risiken und Vorteile von nicht in der Bilanz enthaltenen Geschäften, soweit diese für die Beurteilung der Finanzlage wesentlich sind. Kleine Kapital- bzw. Personenhandelsgesellschaften sind von der Angabepflicht befreit; für mittelgroße bestehen Erleichterungen.
- Für Haftungsverhältnisse gemäß § 251 HGB sind die Gründe der Einschätzung des Risikos der Inanspruchnahme anzugeben. Das bedeutet, dass explizit darüber zu berichten ist, warum die jeweilige Eventualverbindlichkeit nach § 251 HGB nicht als Rückstellung passiviert wurde.
- Große Gesellschaften, aber auch mittelgroße Aktiengesellschaften, haben Angaben zumindest zu den wesentlichen nicht marktüblichen Geschäften mit nahe stehenden Unternehmen und Personen zu machen. Dabei soll auf die Art der Beziehung, den Wert des Geschäftes und weitere für die Beurteilung der Finanzlage wesentliche Informationen eingegangen werden. Ausgenommen sind innerkonzernliche Geschäfte bei mittel- oder unmittelbarem 100%-igem Anteilsbesitz. Kleine und mittelgroße Gesellschaften, sofern

nicht Aktiengesellschaft, sind von der Angabepflicht befreit. Damit ist die steuerliche Indizwirkung der Angaben hinsichtlich des Vorliegens einer verdeckten Gewinnausschüttung, verdeckten Einlage o. ä. stark eingeschränkt.

- Erträge aus der Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, aus der Aktivierung latenter Steuern und aus der Bewertung von Vermögensgegenständen zum beizulegenden Zeitwert sind gesondert aufzunehmen.

3 Ausgewählte Änderungen von Vorschriften für den Konzernabschluss

3.1 Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses und Konzernlageberichts

Die Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses und Konzernlageberichts nach HGB wird ausgeweitet bzw. die häufig praktizierte Umgehung der Konsolidierungspflicht durch die Bildung sog. Zweckgesellschaften konterkariert, indem in § 290 Abs.1 HGB-BilMoG das Konzept des beherrschenden Einflusses (mittel- und unmittelbar) festgeschrieben wird. Danach haben die gesetzlichen Vertreter einer Kapitalgesellschaft einen Konzernabschluss und einen Konzernlagebericht aufzustellen, wenn diese auf ein anderes Unternehmen unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluss ausüben kann. Die Voraussetzungen für das Vorliegen eines beherrschenden Einflusses sind in § 290 Abs. 2 HGB-BilMoG dargestellt.

Voraussetzungen für einen beherrschenden Einfluss eines Mutterunternehmens sind z.B. die Mehrheit der Stimmrechte oder das Recht bei gleichzeitiger Gesellschafterstellung, die Mehrheit der Mitglieder des die Finanz- und Geschäftspolitik bestimmenden Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgans zu bestellen oder abberufen zu dürfen.

3.2 Erstkonsolidierungszeitpunkt

Grundsätzlich ist für die Konsolidierung künftig der Zeitpunkt maßgeblich, zu dem das Unternehmen Tochterunternehmen geworden ist (§ 301 Abs. 2 HGB-BilMoG). Bei unterjährigen Unternehmenserwerben kann daher die Erstellung von Zwischenabschlüssen notwendig werden. Ist ein Mutterunternehmen erstmalig zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet, sind für Erwerbe aus Vorjahren die Wertansätze zum Zeitpunkt der erstmaligen Einbeziehung des Tochterunternehmens in den Konzernabschluss (erster Konzernabschlussstichtag) anzusetzen. Gleiches gilt für diejenigen Fälle, in denen bislang auf die Einbeziehung gemäß § 296 HGB verzichtet wurde. Die Neuregelung ist erstmals auf Erwerbsvorgänge anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2009 begonnen haben, d.h. eine rückwirkende Anpassung für frühere Erwerbsvorgänge erfolgt nicht.

3.3 Methoden der Kapitalkonsolidierung

Alle Unternehmenszusammenschlüsse sind künftig, d.h. in Geschäftsjahren, die nach dem 31. Dezember 2009 beginnen, ausschließlich nach der Erwerbsmethode des § 301 HGB abzubilden. Die Interessenzusammenführungsmethode des § 302 HGB wurde mangels Akzeptanz in der Praxis und in Folge der Angleichungen an das internationale Bilanzrecht ersatzlos gestrichen.

Bedeutend für die Konsolidierungspraxis ist darüber hinaus die Änderung, dass die Kapitalkonsolidierung nach der Erwerbsmethode nur noch gemäß der Neubewertungsmethode, d.h. unter Aufdeckung aller stillen Reserven und Lasten ohne Rücksicht auf die Beteiligungsquote des Mutterunternehmens sowie die Anschaffungskosten, und nicht mehr gemäß der Buchwertmethode erfolgen darf. Wichtig ist in diesem Zusammenhang, dass die Neuregelung nur prospektiv Anwendung findet. Die alte Regelung des § 301 Abs. 1 Satz 2 bis 4 HGB (Wahlrecht zwischen Buchwert- und Neubewertungsmethode) ist letztmals auf Konzernabschlüsse für das vor dem 1. Januar 2010 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden.

Für die Folgebewertung eines aus einem Unternehmenszusammenschluss resultierenden Geschäfts- oder Firmenwertes wird gesetzessystematisch konsequent auf die Regelungen für den Einzelabschluss verwiesen. Infolgedessen ist das Wahlrecht gemäß § 309 HGB für einen aktiven Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung abgeschafft worden.

3.4 Umrechnung von Abschlüssen in ausländischer Währung

Mit § 308 a HGB-BilMoG ist erstmals eine gesetzliche Regelung für die Umrechnung von in der Abschlusswährung des Tochterunternehmens aufgestellten Jahresabschlüssen kodifiziert. Unter Berücksichtigung bislang mehrheitlich geübter Bilanzierungspraxis sind nicht in der Berichtswährung (EUR) aufgestellte Einzelabschlüsse einheitlich mit der sog. modifizierten Stichtagskursmethode umzurechnen bzw. in den Konzernabschluss einzubeziehen. Die Bilanzposten mit Ausnahme des Eigenkapitals, das zum historischen Kurs zum Zeitpunkt des Erwerbes umzurechnen ist, sind zum Devisenkassamittelkurs am Konzernbilanzstichtag umzurechnen. Die in Folge der Anwendung der unterschiedlichen Kurse entstehende Differenz ist innerhalb des Konzerneigenkapitals unter dem gesonderten Posten „Eigenkapitaldifferenz aus Währungsumrechnung“ nach den Rücklagen auszuweisen. Bei teilweiser oder vollständiger Veräußerung des Tochterunternehmens ist der Posten erfolgswirksam aufzulösen.

Die Gewinn- und Verlustrechnung ist zu Durchschnittskursen (Jahres-, Quartals- oder Monatsdurchschnittskursen) umzurechnen. Dies gilt implizit auch für die Veränderung des Ergebnisvortrags im Eigenkapital.

Die Regelung ist erstmalig für Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2009 beginnen, anwendbar.

3.5 Zunehmende Bedeutung latenter Steuern auf Konsolidierungsmaßnahmen

Analog zu dem Übergang auf das „temporary differences“-Konzept im Einzelabschluss wird auch die Steuerabgrenzung im Konzernabschluss gemäß § 306 HGB-BilMoG angepasst. Wir verweisen im Wesentlichen auf unsere Erläuterungen unter Punkt 2.1.6. Die Bildung von latenten Steuern auf die im Rahmen der Kapitalkonsolidierung aufgedeckten stillen Reserven und stillen Lasten wurde entgegen des Regierungsentwurfes nicht umgesetzt.



TPW Todt & Partner KG
Welckerstraße 8
20354 Hamburg
Tel. +49 40 22819 -0
Fax +49 40 22819 -201
info@tpwkg.com
www.tpwkg.com