

Bilanzmodernisierungsgesetz – BilMoG

Leonberg, im September 2010

Das Gesetz ist am 29.05.2009 in Kraft getreten.

Ziel soll sein, das bewährte HGB- Bilanzrecht beizubehalten aber für den Wettbewerb mit internationalen Standards zu stärken.

Bei kleinen und mittelständischen Unternehmen (KMU) soll es zu Deregulierung und Kostensenkung beitragen. Gleichzeitig soll die Aussagekraft der Jahresabschlusses (JA) verbessert werden.

Das HGB – Recht soll im Ergebnis eine vollwertige Alternative zu den internationalen Rechnungslegungsstandards sein.

Wesentliche Änderungen werden u.a. sein:

- Abschaffung bestimmter Aktivierungs- und Passivierungswahlrechte
- Wahlweise Ansatz immaterieller Vermögensgegenstände
- Neuregelungen bei den Rückstellungen
- Wegfall der sog. umgekehrten Maßgeblichkeit
- Unterschiedliche Entwicklung der Sachlagewerte
- Ausweis latenter Steuern

Zeitliche Anwendung

Die neuen Vorschriften müssen auf Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2009 beginnen, angewendet werden (Art. 66 Abs. 3 EGHGB).

Sie können auch bereits für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2008 beginnen, angewendet werden (Art. 66 Abs. 3 S.6 EGHGB). In diesem Fall müssen die neuen Vorschriften insgesamt angewendet werden. Im Anhang ist die Anwendung anzugeben.

Befreiung der Buchführungspflicht für kleine Einzelkaufleute:

Wahlrecht zur Einnahme – Überschuss -Rechnung

Einzelkaufleute (nicht also Personen- oder Kapitalgesellschaften), die an zwei aufeinander folgenden Abschlussstichtagen

- weniger als € 500.000,00 Umsatzerlöse und
- weniger als € 50.000,00 Jahresüberschuss

ausweisen, werden von der Pflicht zur Buchführung und Erstellen eines Inventars sowie eines Jahresabschlusses befreit.

Konkret heißt das: Wahlrecht anstatt durch Bilanzierung den Gewinn durch Einnahme – Überschuss – Rechnung zu ermitteln.

Die Buchhaltung wird dadurch i.d.R. deutlich einfacher, der Jahresabschluss-Aufwand und somit die Kosten geringer. Und natürlich: Das BilMoG ist nicht anzuwenden.

Anhebung der Schwellenwerte für die Größenklassen bei Kapitalgesellschaften (§ 267 HGB)

Die Einstufung in klein, mittel und groß ändert sich:

	Bilanzsumme Mio €	Umsatz Mio e	Mitarbeiter (Durchschnitt)
Alte Regelung:			
Klein	< 4,015	< 8,03	< 50
Mittel	4,01 bis 16,06	8,03 bis 32,12	50 bis 250
Groß	> 16,06	> 32,12	> 250
Neue Regelung ab 31.12.2007:			
Klein	< 4,84	< 9,68	< 50
Mittel	4,84 bis 19,25	9,68 bis 38,5	50 bis 250
Groß	> 19,25	> 38,5	> 250

Die Einstufung hat Bedeutung für die Anforderungen an Rechnungslegung, Prüfung und Offenlegung.

Nur große und mittelgroße Kapitalgesellschaften unterliegen der (Wirtschafts-) Prüfungspflicht.

Änderungen bei Aktivierungswahlrechten durch das BilMoG

Neues Aktivierungswahlrecht für bestimmte, selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände.

Dies sind insbesondere die selbst erschaffene Software sowie Entwicklungskosten. Allerdings wurde hieran auch eine Gewinnausschüttung gekoppelt.

Die erstmalige Anwendung des Aktivierungsrechts darf nur auf solche Vermögensgegenstände erfolgen, mit deren Entwicklung in einem GJ das nach dem 31.12.2009 beginnt, begonnen bzw. mit unwesentlichen Teilen der Entwicklung bereits schon früher begonnen wurde (IDW RS HFA 28).

Bei freiwilliger vorzeitiger Anwendung des BilMoG auf 2009 entsprechender Beginn der Entwicklung nach dem 31.12.2008.

Nicht aktiviert werden dürfen Aufwendungen der Forschung.
Zur Abgrenzung definiert § 255 Abs. 2a HGB die Begriffe „Entwicklung“ bzw. „Forschung“

Weiterhin nicht aktivierungsfähig sind: selbst geschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare Gegenstände.

Grund dafür ist, dass die Herstellungskosten hierzu nicht immer zweifelsfrei feststellbar sind oder eine Abgrenzung zu den Herstellkosten eines Geschäfts- oder Firmenwerts nicht zweifelsfrei möglich ist.

Bei Anwendung des Aktivierungswahlrechts ergeben sich wegen § 5 Abs. 2 EStG aber keine Mehrsteuern. Die Aufwendungen für Forschung und Entwicklung sind steuerlich generell als Aufwand zu erfassen. Die sich ergebende Differenz im Wertansatz zwischen HGB- und Steuerbilanz führt zu passiven latenten Steuern (s.u.).

Aktivierungspflicht für entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert

Das bisherige Wahlrecht den entgeltlich erworbenen, derivativen FW zu aktivieren, wird zu einer Aktivierungspflicht. Dies gilt auch steuerlich.

Er ist sodann planmäßig abzuschreiben auf Basis einer individuellen Schätzung der Nutzungsdauer.

Anhaltspunkte hierfür können sein: Stabilität und Bestandsdauer der Branche, Lebenszyklus der Produkte, Auswirkungen der Absatz- und Beschaffungsmärkte sowie der wirtschaftlichen

Rahmenbedingungen auf das Unternehmen, Laufzeit wichtiger Verträge, voraussichtliche Tätigkeit wichtiger Mitarbeiter etc.

Im Anhang muss begründet werden, falls eine ND von mehr als 5 Jahren angenommen wird. Steuerlich ist ein derivativer FW auf 15 Jahre abzuschreiben (§7 Abs. 1 S.3 EStG).

Für in der Vergangenheit erworbene FW besteht keine Nachaktivierungspflicht.

Ein selbst geschaffener (originärer) Firmenwert darf nach wie vor nicht aktiviert werden.

Abschaffung der Sonderposten mit Rücklageanteil

Aufhebung von § 247 Abs.3, 273 und 281 HGB: Steuerlich motivierte Sonderposten mit Rücklageanteil sind in der Handelsbilanz nicht mehr zulässig (Aufgabe der umgekehrten Maßgeblichkeit).

Für Altfälle eröffnet Art. 67 Abs. 3 EGHGB ein Wahlrecht zur Beibehaltung oder aber zur erfolgsneutralen Auflösung gegen die Gewinnrücklagen.

Bei Auflösung bzw. bei künftigen steuerlichen Sonderposten sind passive latente Steuern zu bilden (s.u.). Soweit die Auflösung auf Altfälle beruht, hat diese Bildung ebenfalls erfolgsneutral zu erfolgen (Art. 67 Abs. 6 S.2 EGHGB).

Handelsrechtlich gebildete Sonderposten (etwa für Investitionszulagen) bleiben von den Änderungen des BilMoG unberührt.

Wegfall Passivierungswahlrechte für Aufwandsrückstellungen

Nicht mehr gebildet werden dürfen

- Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen bei Nachholung nach Ablauf von 3 Monaten des nachfolgenden Geschäftsjahres (§ 249 Abs. 1 S. 3 HGB)
- Allgemeine Aufwandsrückstellungen (§ 249 Abs. 2 HGB)

Dies waren bisher üblicherweise Rückstellungen für regelmäßig und in größeren zeitlichen Abständen anfallende Großreparaturen, Generalüberholungen etc.

Änderungen der Bewertungsgrundsätze

Wie bisher sind Aktiva höchstens mit ihren Anschaffungs- oder Herstellkosten, vermindert um Abschreibungen anzusetzen.

Es ist zu jedem Abschlussstichtag zu prüfen, ob die (fortgeführten) AK/HK beibehalten werden können, oder ob Wertkorrekturen (außerplanmäßige Abschreibungen oder Zuschreibungen) vorzunehmen sind.

Verbindlichkeiten sind zu ihrem Erfüllungsbetrag anzusetzen.

Somit sind, unter Beachtung des Stichtagsprinzips, künftige Preis- und Kostensteigerungen bei der Rückstellungsbewertung zu berücksichtigen.

Bewertung Anlagevermögen: Entfall der umgekehrten Maßgeblichkeit, steuerliche Sonderabschreibungen, Sperrjahr.

Durch die sog. umgekehrte Maßgeblichkeit (der Steuer- auf die Handelsbilanz) mussten bisher steuerliche Sonderabschreibungen auch in der Handelsbilanz gebucht werden.

Dies können z.B. sein:

- Sonderabschreibungen bei Gebäuden in Sanierungsgebieten oder Baudenkmalobjekten nach § 7h bzw. 7i EStG
- Sonderabschreibungen für kleine und mittlere Betriebe nach § 7g EStG
- Übertragung von Re-Investitionsrücklagen gem. § 6b EStG
- Degressive Abschreibung nach § 7 Abs. 2 und 4 EStG

Nunmehr dürfen Unternehmen aller Rechtsformen in der Steuerbilanz angesetzte Sonderabschreibungen nicht mehr in die Handelsbilanz übernehmen.

Dies gilt für alle GJ, die nach dem 31.12.2009 beginnen.

Für Sonderabschreibungen, die in einem vor dem 01. Januar 2009 beginnenden GJ vorgenommen wurden, sind handelsrechtlich Zuschreibungen vorzunehmen. Diese sind erfolgsneutral gegen die Gewinnrücklagen zu buchen.

Sonderabschreibungen, die im letzten Jahr vor der Erstanwendung des BilMoG vorgenommen wurden (Sperrjahr), sind hingegen erfolgswirksam zuzuschreiben; die Erträge sind als außerordentliche Erträge auszuweisen (Art. 67 Abs. 7 EGHGB).

Alternativ gestattet Art. 67 Abs. 3 S.1 EGHGB die Beibehaltung der (niedrigeren) Wertansätze, wenn diese auf nur steuerlich zulässigen Abschreibungen basieren, die vor dem Umstellungsjahr vorgenommen wurden.
Dieses Wahlrecht muss insgesamt vorgenommen werden.

Durch die Zuschreibung bzw. den Nicht-Ansatz neuer Sonderabschreibungen in der Handelsbilanz ergeben sich temporäre Differenzen zur Steuerbilanz, die zu passiven latenten Steuern führen (s.u.). Die folgenden, planmäßigen handels- und steuerlichen Abschreibungen differieren dann ebenfalls, was zu einer Verringerung der passiven latenten Steuern führt.

Zuschreibungen, Wertbeibehaltungswahlrecht

Bisheriges Beibehaltungswahlrecht (Zuschreibungsmöglichkeit) nach Wegfall der Gründe für eine außerplanmäßige Abschreibung wird beibehalten bei Einzelunternehmen sowie OHG und KG.

Bei Kapitalgesellschaften ergibt sich aus § 280 Abs. 1 HGB nach wie vor eine Verpflichtung zur Wertaufholung.

Neu hingegen:

Bei Personenhandelsgesellschaften und Einzelkaufleuten nunmehr auch Verpflichtung zur Wertaufholung.

Bewertung von Vorräten: Fertigerzeugnisse - Änderung bei den Herstellkosten

Angleichung an den Vollkostenbegriff nach den IFR bzw. Angleichung der Wertuntergrenze an die steuerliche Wertuntergrenze.

Handelsrechtlich sind

Aktivierungspflichtig: (= Wertuntergrenze)	<ul style="list-style-type: none"> - Materialeinzelkosten - Fertigungseinzelkosten - Sondereinzelkosten der Fertigung - Materialgemeinkosten (neu) - Fertigungsgemeinkosten (neu)
Aktivierungswahlrecht: (= Wertobergrenze)	<ul style="list-style-type: none"> - allgem. Verwaltung / freiw. Sozialleist./ Altersvers. - Fremdkapitalzinsen
Aktivierungsverbot:	<ul style="list-style-type: none"> - Gemeinkosten, soweit unangemessen - Vertriebskosten, Forschungskosten - kalkulatorische Kosten

Steuerlich sind nunmehr auch angemessene Teile der Kosten für Verwaltung/soziale Einrichtungen/freiwillige soz. Leistungen/Altersversorgung einzubeziehen (BMF 12.03.2010 Tz. 8).

Somit weichen die Wertuntergrenzen wiederum voneinander ab. Soweit insofern eine Differenz bei den Wertansätzen entsteht, sind aktive latente Steuern abzugrenzen.

Bewertung von Vorräten: RHB Stoffe - Sonderabschreibungen wegen Preisverfall nach Bilanzstichtag

Bisher durfte ein nach Bilanzstichtag erwarteter Preisverfall bereits berücksichtigt werden. Steuerlich war dies nicht zulässig.

Beispiel:

Einkaufspreis im ld. Jahr	€	100,00
Marktpreis zum Bilanzstichtag	€	80,00
Preis im folgenden Jahr	€	60,00

Die Vorräte sind nach § 253 Abs. 3 S.1 HGB mit dem niedrigeren Marktwert, also € 80,00, zu bewerten. Es durfte bisher wahlweise auch der Wert von € 60,00 angesetzt werden. Steuerlich war und ist dies nicht zulässig.

Dieses Wahlrecht sieht das BilMoG nicht mehr vor.

Nach Art. 67 Abs. 4 EGHGB dürfen diese niedrigeren Werte (hier: € 60,00) aus GJ vor Einführung des BilMoG beibehalten oder aber eine erfolgsneutrale Zuschreibung (gegen Gewinnrücklagen) vorgenommen werden.

Abwertungen auf diese niedrigeren Werte (hier € 60,00), die im letzten Jahr vor Einführung des BilMoG entstanden, sind hingegen zwingend zuzuschreiben. Die erfolgswirksame Buchung hat hier als „außerordentlicher Ertrag“ zu erfolgen (Art. 67 Abs. 7 EGHGB).

Bewertung von Rückstellungen: Abzinsung

Rückstellungen sind nunmehr in Höhe des nach „vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrages“ anzusetzen.

Somit sind künftige Preis- und Kostensteigerungen zu berücksichtigen.

Steuerlich ändert sich diesbezüglich hingegen nichts.

Bisher waren nur die RST abzuzinsen, die einen Zinsanteil enthalten. Dies ungeachtet ob die RST lang- oder kurzfristig ist.

Neu ist hier eine Abzinsungspflicht für alle Rückstellungen mit einer Laufzeit von mehr als einem Jahr mit dem ihrer Laufzeit entsprechenden durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen sieben Geschäftsjahre.

Die Deutsche Bundesbank veröffentlicht monatlich die anzuwendenden Zinssätze unter <http://www.bundesbank.de/download/statistik/abzinsungzinssaetze.pdf> auf www.bundesbank.de
(Abzinsungzinssätze gemäß § 253 Abs. 2 HGB)

Erträge aus der Abzinsung bzw. Aufwendungen bei späteren Aufzinsungen sind unter den „Sonstigen Zinsen und ähnlichen Erträgen“ bzw. im Zinsaufwand anzugeben.

Ungeachtet dessen ist in der Steuerbilanz mit 5,5% (§ 6 Abs. 1 Nr. 3e EStG) abzuzinsen, was zu abweichenden Werten in Handels- und Steuerbilanz führt.

Es ergeben sich Differenzen im Wertansatz und somit latente Steuern.

Saldierung von Pensionsrückstellungen mit Rückdeckungsvermögen

§ 264 Abs. 2 S. 2 HGB sieht eine Saldierungspflicht (Verrechnung) dann vor, wenn dieser Vermögensgegenstand (Rückdeckungsvermögen) dem Zugriff aller übrigen Gläubiger im Insolvenzfall entzogen ist.

Bisher waren diese Ansprüche aus Rückdeckungsversicherungen getrennt zu aktivieren, eine Saldierung war nicht erlaubt.

Steuerlich gilt das Saldierungsgebot nicht (§ 5 Abs. 1a S. 1 EStG).

Latente Steuern (§ 274 HGB)

Latente Steuern ergeben sich aus Differenzen bei den Wertansätzen in der Handels- und Steuerbilanz die künftig steuerlich be- oder entlasten.

Dabei sind auch permanente Differenzen und Verlustvorträge zu berücksichtigen. Nicht berücksichtigt werden steuerliche Sonder- und Ergänzungsbilanzen einzelner Gesellschafter bei Personengesellschaften.

Die anzuwendenden Steuersätze sollen unternehmensindividuell sein.

Passive latente Steuern: - Differenzen in den Wertansätzen HGB – Steuer
 - die Differenzen bauen sich in Zukunft ab
 - führt künftig zu einer Steuerbelastung
 = Pflicht zum Ansatz

Wertansatz AKTIVA:
HGB > Steuerbilanz

Wertansatz PASSIVA:
HGB < Steuerbilanz

Aktive latente Steuern: - Differenzen in den Wertansätzen HGB – Steuer
 - die Differenzen bauen sich in Zukunft ab
 - führt künftig zu einer Steuerentlastung
 = Wahlrecht zur Aktivierung

Wertansatz AKTIVA:
HGB < Steuerbilanz

Wertansatz PASSIVA:
HGB > Steuerbilanz

Verlustvortrag

Eine Saldierung ist möglich (Wahlrecht).

In der Gewinn- und Verlustrechnung ist die Veränderung des Postens gem. § 274 Abs. 2 S.3 HGB gesondert innerhalb des Postens „Steuern vom Einkommen und Ertrag“ zu zeigen.

Latente Steuern auf steuerliche Verlustvorträge (§ 274 Abs. 1 S.4 HGB)

Ein steuerlicher Verlustvortrag löst in der Zukunft steuerliche Entlastung aus. Dieser Vermögensvorteil kann als aktive latente Steuern aktiviert werden.

Es muss aber mit hinreichender Wahrscheinlichkeit absehbar sein, dass die Verlustverrechnung innerhalb der nächsten 5 Jahre zu erwarten ist. Dies ist mit einer Planungsrechnung zu unterlegen.

Erstmalige Anwendung und Ansatz von latenten Steuern

Die Neuregelungen sind erstmals auf Jahresabschlüsse, die nach dem 31.12.2009 beginnen, anzuwenden.

Aufwendungen (passive latente Steuern) bzw. Erträge (aktive latente Steuern), die sich bei der erstmaligen Berechnung ergeben, sind unmittelbar mit den Gewinnrücklagen zu verrechnen.

Latente Steuern auf laufende Geschäftsvorfälle sind als (latenter) Steueraufwand erfolgswirksam zu buchen.

Änderungen der Gliederung und Umfang des Jahresabschlusses

Änderungen ergeben sich

- Darstellung des gezeichneten Kapitals und der ausstehenden Einlage (§ 272 Abs. 1 HGB)
- Ausweis Eigener Anteile (§ 272 Abs. 1a und b HGB)
- Anteile an herrschenden oder mit Mehrheit beteiligten Unternehmen (§ 272 Abs. 4 HGB)
- Bilanzgliederungsschema (§ 266 Abs. 2 und 3 HGB)
- Neue Pflichtangaben im Anhang (§ 285 Satz 1 HGB)

Checklisten für Anhänge finden sich z.B. hier:

<http://www.primus-fachseminare.de/default4.php?fnum=120947363983>

Haftungsausschluss:

Das Handels- und Steuerrecht sowie die Rechtsprechung vollziehen einen ständigen Wandel und sind daher regelmäßig im Einzelfall zu überprüfen. Für die Richtigkeit und Vollständigkeit der folgenden Angaben in „Ihrem Fall“ kann keinerlei Haftung übernommen werden. Gerne berate ich Sie in diesem Zusammenhang sowohl mit immer aktueller Rechtslage als auch dessen Anwendung individuell bezogen auf Ihre Unternehmung.

Den gesamten Text zum BilMoG finden Sie z.B. hier:

<http://www.gesetze-im-internet.de/hgbeg/index.html>