



Sonderrundschreiben

Bilanzmodernisierungsgesetz (BilMoG)

Henn & Fries Info

- * Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit
- * Aktivierung des entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwerts
- * Anhang erleichterungen für kleine Kapitalgesellschaften
- * Anhang erleichterungen für mittelgroße Kapitalgesellschaften
- * Anhebung der Schwellenwerte für handelsrechtliche Bilanzierungspflicht
- * Anpassung der handelsrechtlichen Bewertung
- * Bildung von Bewertungseinheiten
- * Gesetzliche Verankerung der wirtschaftlichen Zurechnung
- * Neuregelung der Steuerabgrenzung
- * Nur LIFO und FIFO als Bewertungsvereinfachungsverfahren
- * Reform des Handelsbilanzrechts zum 1.1.2010
- * Rückstellungsbewertung
- * Verrechnung von Vermögensgegenständen und Schulden

Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit

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

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

Entsprechend fallen die bisher erforderlichen Anhangangaben weg.

Aktivierung des entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwerts

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

Das europäische Recht sieht vor, dass der Geschäfts- oder Firmenwert grundsätzlich innerhalb von fünf Jahren abzuschreiben ist.

Die planmäßige Abschreibung über einen längeren Zeitraum kann gestattet werden, sofern die individuelle betriebliche Nutzungsdauer nicht überschritten und dies im Anhang nachvollziehbar begründet wird.

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

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

Anhang erleichterung für kleine Kapitalgesellschaften

Kleine Kapitalgesellschaften brauchen weder Angaben zu den nicht in der Bilanz erscheinenden Geschäften noch zu Geschäften mit nahestehenden Unternehmen oder Personen zu machen. Darüber hinaus werden sie von der Verpflichtung zur Angabe des aufgeschlüsselten Gesamthonorars des Abschlussprüfers und zu Angaben hinsichtlich der Aktivierung selbst geschaf-

fener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens befreit. Mit den Befreiungen wird der Tatsache Rechnung getragen, dass die Vor- und Nachteile der erweiterten Anhangangaben gerade aus der Sicht mittelständischer kleiner Kapitalgesellschaften in einem kritischen Verhältnis stehen können.

Anhängerleichterung für mittelgroße Kapitalgesellschaften

Auch mittelgroßen Kapitalgesellschaften können Erleichterungen im Hinblick auf ihre Anhangangabeverpflichtungen eingeräumt werden. Die Erleichterungen betreffen:

- die Angabepflicht zu nicht in der Bilanz erscheinenden Geschäften
- zu Geschäften mit nahestehenden Unternehmen oder Personen sowie
- die Pflicht zur Aufschlüsselung des Gesamthonorars des Abschlussprüfers

Die Angaben zu nicht in der Bilanz erscheinenden Geschäften werden für mittelgroße Kapitalgesellschaften auf deren Art und Zweck beschränkt. Im Anhang braucht somit nicht über die finanziellen Auswirkungen der nicht in der Bilanz erscheinenden Geschäfte berichtet zu werden.

Korrespondierend zur Befreiung von der Aufschlüsselung des Gesamthonorars des Abschlussprüfers müssen mittelgroße Kapitalgesellschaften der Wirtschaftsprüferkammer die unterlassenen

Angaben auf deren schriftliche Aufforderung übermitteln.

Geschäfte mit nahestehenden Unternehmen oder Personen brauchen mittelgroße Kapitalgesellschaften nur anzugeben, soweit sie eine Aktiengesellschaft sind. Auch dann müssen sie nur die Geschäfte angeben, die direkt oder indirekt mit dem Hauptgesellschafter oder Mitgliedern des Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgans abgeschlossen werden.

Anhebung der Schwellenwerte für handelsrechtliche Bilanzierungspflicht

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

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



Anpassung der handelsrechtlichen Bewertung

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

Die Wahlrechte,

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

Bildung von Bewertungseinheiten

Abweichend vom Einzelbewertungsgrundsatz können Bewertungseinheiten zwischen Vermögensgegenständen, Schulden, schwebenden Geschäften oder mit hoher Wahrscheinlichkeit vorgesehenen Transaktionen und Finanzinstrumenten zur Absicherung von Risiken gebildet werden. Die Bildung von Bewertungseinheiten oder die kompensatorische Betrachtung von Aufwendungen und Erträgen ist nur in dem Umfang und für den

Zeitraum zulässig, in dem oder für den die gegenläufigen Wertänderungen oder Zahlungsströme sich tatsächlich ausgleichen.

Die Bildung von Bewertungseinheiten ist zu dokumentieren. Die Wirksamkeit der gebildeten Bewertungseinheiten ist zu überwachen. Die Dokumentation ist allerdings kein Tatbestandsmerkmal, weshalb im Anhang anzugeben ist, zur Absicherung welcher Risiken welche Bewertungseinheiten gebildet worden sind.

Gesetzliche Verankerung der wirtschaftlichen Zurechnung

Bisher gab es nur einzelne Bestimmungen, die die Anwendung des Prinzips der wirtschaftlichen Zurechnung auf Einzelfälle beschränkten. Das wird nun geändert. Es bleibt bei dem Grundsatz, dass der handelsrechtliche Vollständigkeitsgrundsatz auf das rechtliche Eigentum abstellt. Nur wenn ein Vermö-

gensgegenstand wirtschaftlich einem anderen als dem rechtlichen Eigentümer zuzurechnen ist, ist er bei dem anderen (wirtschaftlichen) Eigentümer zu bilanzieren. Die wirtschaftliche Zurechnung ist anhand der Verteilung der Chancen und Risiken zu beurteilen, die aus dem zu bilanzierenden Vermö-

gensgegenstand erwachsen. Es ergeben sich keine Veränderungen des bisherigen Rechtszustandes. Die von der Rechtsprechung erarbeiteten Beurteilungskriterien behalten ebenso ihre Bedeutung, wie beispielsweise die steuerlichen Leasingerlasse.

Neuregelung der Steuerabgrenzung

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

Gleichzeitig wird eine Ausschüttungssperre vorgesehen.

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

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

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

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

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

Nur LIFO und FIFO als Bewertungsvereinfachungsverfahren

Die auf eine Verbrauchs- oder Preisfolge zielenden Bewertungsvereinfachungsverfahren werden auf LIFO („last in - first out“) und FIFO („first in - first out“) beschränkt. Bisher wurden neben LIFO und FIFO weitere Bewertungsvereinfachungsverfahren

diskutiert. Zu nennen sind hier beispielsweise HIFO („highest in - first out“) oder LOIFO („lowest in - first out“). Die Anwendung dieser Verfahren wird durch die Änderung ausgeschlossen.

Reform des Handelsbilanzrechts zum 1.1.2010

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

Eine nur teilweise vorzeitige Anwendung ist ausgeschlossen.

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

Aufwendungen und Erträge aus der erstmaligen Anwendung der neuen Vorschriften müssen erfolgswirksam in der Gewinn- und Verlustrechnung

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

Rückstellungsbewertung

Rückstellungen sind künftig mit dem Erfüllungsbetrag zu bewerten. Damit wird ausdrücklich klargestellt, dass künftige Preis- und Kostensteigerungen zu berücksichtigen sind. Gleichwohl ist nur der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendige Erfüllungsbetrag anzusetzen. Es müssen folglich ausreichende objektive Hinweise auf den Eintritt künftiger Preis- und Kostensteigerungen schließen lassen.

Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr sind verpflichtend abzuzinsen. Die Abzinsung hat auf der Grundlage des durchschnittlichen Marktzinssatzes der vergangenen sieben Geschäftsjahre, unter Berücksichtigung der Restlaufzeit der Rückstellungen und der diesen zugrunde liegenden Verpflichtungen zu erfolgen. Der Zinssatz wird von der Deutschen Bundesbank auf ihren Internetseiten veröffentlicht.

Auch die Bewertung der Rückstellungen für Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen wird vereinfacht. Grundsätzlich ist wegen des Einzelbewertungsgrundsatzes jede Pensionsrückstellung einzeln zu bewerten, also auch der individuelle Abzinsungszinssatz zu ermitteln. Nunmehr kann für alle Pensionsrückstellungen pauschal der durchschnittliche Marktzinssatz angesetzt werden, der sich bei einer angenommenen Laufzeit von 15 Jahren ergibt.

Rückstellungen für Altersvorsorgeverträge, bei denen sich der Umfang der Altersvorsorgeverpflichtung nach dem beizulegenden Zeitwert bestimmter Wertpapiere richtet, sog. wertpapiergebundene Pensionszusagen, können zum beizulegenden Zeitwert der Wertpapiere bewertet werden. Damit ist kein Pensionsgutachten mehr nötig.

Verrechnung von Vermögensgegenständen und Schulden

Künftig können Vermögensgegenstände, die ausschließlich der Erfüllung von Schulden aus Altersvorsorgeverpflichtungen oder vergleichbaren langfristigen Verpflichtungen dienen, mit diesen Schulden verrechnet werden. Entsprechendes gilt für die aus den Vermögensgegenständen und den Schulden erwachsenden Aufwendungen und Erträge aus der Abzinsung und dem zu verrechnenden Vermögen.

Die Vermögensgegenstände müssen dem Zugriff aller Gläubiger entzogen sein. Folglich können nur unbelastete Vermögensgegenstände zur Verrechnung herangezogen werden. Die Vermögensgegenstände müssen zudem so isoliert werden, dass sie im Fall einer Insolvenz des Unternehmens dem Zugriff aller übrigen Unternehmensgläubiger, mit Ausnahme der Gläubiger der Altersvorsorgeverpflichtungen oder vergleichbaren langfristig fälligen Verpflichtungen, entzogen sind. Die Vermögensgegenstände dienen nur dann ausschließlich der Erfüllung von Schulden aus Altersvorsorgeverpflichtungen oder vergleichbaren langfristigen

Verpflichtungen, wenn sie jederzeit zur Erfüllung dieser Schulden verwendet werden können. Das ist beispielsweise bei betriebsnotwendigem Anlagevermögen nicht der Fall.

Übersteigt der beizulegende Wert der Vermögensgegenstände den Wert der Schulden, kann der übersteigende Betrag unter einem gesonderten Posten „Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung“ aktiviert werden. Da es sich nur um einen Verrechnungsposten handelt, der kein Vermögensgegenstand ist, besteht insoweit eine Ausschüttungssperre.

Unternehmen, die verrechnen, müssen die Anschaffungskosten und den beizulegenden Zeitwert der verrechneten Vermögensgegenstände sowie den Erfüllungsbetrag der verrechneten Schulden im Anhang angeben. Das Gleiche gilt für die Angabe der in der Gewinn- und Verlustrechnung verrechneten Aufwendungen und Erträge.