

Aktuelle Informationen zum Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG)

Ausgabe 01/2008

17. Juni 2008

	Seite
I. HINTERGRÜNDE ZUM BILANZRECHTSMODERNISIERUNGSGESETZ (BILMOG)	4
II. WESENTLICHE ÄNDERUNGEN IN JAHRESABSCHLUSS UND LAGEBERICHT	6
A. Rechnungslegungspflicht	6
1. Befreiung kleiner Einzelkaufleute von Buchführung und Bilanzierung	6
2. Neue Schwellenwerte für Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften	6
3. Einheitliche Definition kapitalmarktorientierter Gesellschaften	7
4. Erweiterung des Jahresabschlusses kapitalmarktorientierter Kapitalgesellschaften ohne Konzernabschluss	8
B. Ansatzvorschriften	8
1. Wirtschaftliche Zurechnung von Vermögensgegenständen	8
2. Saldierung bestimmter Vermögensgegenstände und Schulden	8
3. Aktivierungspflicht für selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens	9
4. Aktivierungspflicht für den derivativen Geschäfts- oder Firmenwert	10
5. Ansatzverbot für bestimmte Aufwandsrückstellungen	10

6.	Streichung des Wahlrechts zur Bildung eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens in bestimmten Fällen	11
7.	Ansatzstetigkeit	11
C.	Bewertungsvorschriften	11
1.	Bewertung von Verbindlichkeiten	11
2.	Bewertung von Rückstellungen	12
3.	Besondere Vorschriften zur Bewertung von Pensionsrückstellungen	13
4.	Aufgabe der umgekehrten Maßgeblichkeit und Verbot allein steuerlich begründeter Wertansätze	14
5.	Streichung von Abschreibungswahlrechten	14
6.	Zeitwertbewertung von Handelsbeständen an Finanzinstrumenten	15
7.	Bildung von Bewertungseinheiten bei Sicherungsbeziehungen	16
8.	Anpassung des handelsrechtlichen Herstellungskostenbegriffs	16
9.	Währungsumrechnung	17
10.	Begrenzung der Bewertungsvereinfachungsverfahren	17
D.	Besondere Vorschriften für Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften	18
1.	Wegfall der Bilanzierungshilfe für Ingangsetzungs- und Erweiterungsaufwendungen	18
2.	Abgrenzung latenter Steuern	18
3.	Ausweis nicht eingeforderter ausstehender Einlagen	19
4.	Ausweis eigener Anteile	19
E.	Anhang	20
F.	Lagebericht	23
1.	Vermeidung von Doppelangaben in Anhang und Lagebericht	23
2.	Internes Kontrollsystem und internes Risikomanagementsystem im Hinblick auf den Rechnungslegungsprozess	23
3.	Erklärung zur Unternehmensführung	23

Lieber Leser,

nachfolgend erhalten Sie die erste Ausgabe unserer „Aktuellen Informationen zum Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG)“.

Mit dieser neuen Broschüre möchten wir Sie aktuell über die anstehenden Änderungen in der handelsrechtlichen Rechnungslegung durch das BilMoG informieren und bei der Umstellung auf die neuen Vorschriften begleiten. Sie erhalten Informationen zum weiteren Gesetzgebungsverfahren sowie Umstellungs- und Anwendungshinweise zu den neuen Vorschriften. Die „Aktuellen Informationen zum BilMoG“ werden nicht in einem bestimmten Turnus erscheinen; statt dessen werden wir Sie jeweils kurzfristig über neue Entwicklungen unterrichten.

In der Ihnen vorliegenden ersten Ausgabe geben wir einen Überblick über die wesentlichen Änderungen im handelsrechtlichen Jahresabschluss und Lagebericht durch das BilMoG. Die Darstellung der Änderungen in der Konzernrechnungslegung ist für die zweite Ausgabe vorgesehen, die in Kürze erscheinen wird. In weiteren Ausgaben werden wir z.B. vertiefend auf einzelne geänderte Vorschriften, auf die steuerlichen Konsequenzen des BilMoG und auf Anpassungserfordernisse bei den bilanzierenden Unternehmen infolge des BilMoG eingehen.

Bei Fragen zu den Neuregelungen des BilMoG und zu deren Konsequenzen für die Rechnungslegung Ihres Unternehmens sollten Sie uns ansprechen. Gerne werden wir in einem persönlichen Gespräch die Situation analysieren und Gestaltungsmöglichkeiten zur Umstellung der Rechnungslegung und zur gegebenenfalls erforderlichen Anpassung des Rechnungswesens aufzeigen. Wir hoffen auf Ihr Verständnis, dass wir für die Richtigkeit und Vollständigkeit der in der Informationsschrift enthaltenen Angaben keine Haftung übernehmen können.

I. Hintergründe zum Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG)

Am 21. Mai 2007 hat das Bundeskabinett den Regierungsentwurf des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) beschlossen. Das BilMoG stellt die umfangreichste Modernisierung des deutschen Bilanzrechts seit dem Bilanzrichtliniengesetz 1985 dar.

Ziel des BilMoG ist es, die Rechnungslegungsgrundsätze des Handelsgesetzbuches (HGB) zu einer dauerhaften und vollwertigen Alternative zu den International Financial Reporting Standards (IFRS) weiter zu entwickeln. Dabei soll es die einfachere und kostengünstigere Alternative darstellen, die insbesondere kleinen und mittleren Unternehmen die Möglichkeit zur Nutzung eines modernen Bilanzrechts eröffnet, ohne auf die IFRS übergehen zu müssen. Maßnahmen hierzu sind v.a.

- die „Entrümpelung“ des HGB von unzeitgemäßen Wahlrechten,
- die Fortentwicklung der handelsrechtlichen Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze sowie
- die Einführung zusätzlicher Berichtspflichten in Anhang und Lagebericht.

Die Fortentwicklung des HGB soll erfolgen ohne die Grundpfeiler der HGB-Rechnungslegung aufzugeben. Die HGB-Bilanz bleibt unverändert Grundlage der Ausschüttungsbemessung und der steuerlichen Gewinnermittlung. Dementsprechend wird an den allgemeinen Prinzipien der Rechnungslegung wie dem Vorsichts- oder dem Realisationsprinzip grundsätzlich festgehalten. Eine Durchbrechung dieser Grundsätze erfolgt lediglich in einzelnen Teilbereichen.

Das BilMoG zielt darüber hinaus auf eine Deregulierung der Rechnungslegung ab. Unternehmen sollen soweit möglich von unnötigen Kosten entlastet werden. Gleichzeitig werden europäische Vorgaben der sog. EU-Abänderungsrichtlinie und der EU-Abschlussprüferrichtlinie in deutsches Recht transformiert.

Ein erster Entwurf des BilMoG wurde vom Bundesministerium der Justiz (BMJ) bereits am 8. November 2007 veröffentlicht. Unter Berücksichtigung der hierzu eingegangenen Stellungnahmen wurde der Gesetzentwurf an zahlreichen Stellen überarbeitet und im Sinne einer besseren praktischen Handhabbarkeit fortentwickelt. Einzelne Regelungen wurden gänzlich gestrichen. So wurde die Überlegung, den Unternehmen künftig nicht nur zu Offenlegungszwecken, sondern grundsätzlich die Aufstellung eines IFRS-Jahresabschlusses anstelle des HGB-Jahresabschlusses zu ermöglichen, nicht in den Regierungsentwurf übernommen. Auch die Streichung des Passivierungswahlrechts für mittelbare Pensionsverpflichtungen gemäß Art. 28 Abs. 1 Satz 2 EGHGB oder die Pflicht zur Bildung von Bewertungseinheiten zur Ermittlung des Wertberichtigungsbedarfs im Anlagevermögen ist im Regierungsentwurf nicht mehr enthalten.

Zur **erstmaligen Anwendung** der durch das BilMoG geänderten Vorschriften ist Folgendes vorgesehen:

- Vorschriften, die der Entlastung der bilanzierenden Unternehmen dienen, sollen schon für Geschäftsjahre Anwendung finden, die nach dem 31. Dezember 2007 beginnen. Bei kalendergleichem Geschäftsjahr ist dies bereits das laufende Geschäftsjahr 2008.
- Vorschriften, die der Umsetzung der oben angeführten EU-Richtlinien dienen, sind – entsprechend der Umsetzungsfrist der jeweiligen EU-Richtlinie – erstmals auf Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 29. Juni bzw. nach dem 6. September 2008 beginnen.
- Die übrigen Vorschriften – wozu insbesondere die Änderungen in den Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätzen gehören – sind erstmals für Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2008 beginnen, d.h. bei kalendergleichem Geschäftsjahr im Jahresabschluss zum 31. Dezember 2009.

Artikel 65 und 66 EGHGB-E enthalten zahlreiche Vorschriften zum **Übergang auf die geänderten Vorschriften**. Grundsätzlich gilt: Anpassungsbeträge, die aus dem Übergang auf die Vorschriften des BilMoG resultieren, sind im Zeitpunkt des Übergangs erfolgswirksam zu erfassen. In bestimmten Fällen wird jedoch die Fortführung der bisherigen Wertansätze oder die erfolgsneutrale Verrechnung des Anpassungsbetrags mit den Gewinnrücklagen bzw. die Verteilung des Anpassungsbetrags über einen bestimmten Zeitraum gestattet (vgl. hierzu im Einzelnen Abschn. II).

In Art. 66 Abs. 7 EGHGB-E wird auch klargestellt, dass der Grundsatz der Bewertungs- und der Darstellungsstetigkeit (§ 252 Abs. 1 Nr. 6, § 265 Abs. 1 HGB) beim Übergang auf die BilMoG-Vorschriften nicht anzuwenden ist. Außerdem brauchen die **Vorjahreszahlen** bei der erstmaligen Anwendung der geänderten Vorschriften nicht angegeben zu werden.

Nach Angaben aus dem BMJ soll der Gesetzentwurf dem Bundesrat Anfang Juli 2008 vorlegt und im Bundestag unmittelbar nach der parlamentarischen Sommerpause beraten werden.

Der Gesetzentwurf kann auf der Internetseite des BMJ abgerufen werden:
http://www.bmj.de/files/-/3152/RegE_BilMog.pdf.

II. Wesentliche Änderungen in Jahresabschluss und Lagebericht

Hinweis:

Soweit nachstehend bei der Darstellung der einzelnen Änderungen nichts anderes erwähnt ist, sind die neuen Vorschriften erstmals für Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2008 beginnen. Die dabei entstehenden Anpassungsbeträge sind erfolgswirksam zu erfassen.

A. Rechnungslegungspflicht

1. Befreiung kleiner Einzelkaufleute von Buchführung und Bilanzierung

Bislang sind alle Kaufleute unabhängig von der Unternehmensgröße buchführungspflichtig, haben ein Inventar sowie regelmäßig einen handelsrechtlichen Jahresabschluss zu erstellen. Künftig sollen Einzelkaufleute von diesen handelsrechtlichen Pflichten befreit werden, wenn sie an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren nicht mehr als EUR 500.000 Umsatzerlöse und EUR 50.000 Jahresüberschuss erzielen (§ 241a HGB-E). Bei Neugründungen gilt die Befreiung schon, wenn die Größenkriterien am ersten Abschlussstichtag nicht überschritten werden.

Die Befreiung bedeutet nicht, dass diese Unternehmen keinerlei Aufzeichnungen mehr führen müssen. Steuerlich ist unverändert die Regelung des § 141 Abgabenordnung einschlägig. An die Stelle des handelsrechtlichen Jahresabschlusses wird regelmäßig eine Einnahmen-Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG treten.

Die Befreiung gilt erstmals für Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2007 beginnen. Bei kalendergleichem Geschäftsjahr ist dies das laufende Geschäftsjahr mit dem Abschlussstichtag 31. Dezember 2008.

2. Neue Schwellenwerte für Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften

Mit dem BilMoG werden die Schwellenwerte des § 267 HGB zur Einordnung von Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkten Personenhandelsgesellschaften in die einzelnen Größenklassen für die Größenmerkmale **angehoben**. Künftig gelten folgende Schwellenwerte:

	klein	mittel	groß
Bilanzsumme (in TEUR)	≤ 4.840 (bislang ≤ 4.015)	≤ 19.250 (bislang ≤ 16.060)	> 19.250 (bislang > 16.060)
Umsatzerlöse (in TEUR)	≤ 9.680 (bislang ≤ 8.030)	≤ 38.500 (bislang ≤ 31.120)	> 38.500 (bislang > 31.120)
Arbeitnehmer (unverändert)	≤ 50	≤ 250	> 250

Die neuen Schwellenwerte sind **erstmalig anwendbar** für Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2007 beginnen. Damit treten die Rechtsfolgen der erhöhten Schwellenwerte bei kalendergleichem Geschäftsjahr erstmals ein für Geschäftsjahre mit dem Abschlussstichtag **31. Dezember 2008**.

Für die Beurteilung, ob am 31. Dezember 2008 die Rechtsfolgen des geänderten § 267 HGB eintreten, sind zur Größenklasseneinstufung zum 31. Dezember 2007 und ggf. auch zum 31. Dezember 2006 bereits die erhöhten Schwellenwerte heranzuziehen.

Die erstmalige Anwendung der erhöhten Schwellenwerte und die Änderungen der materiellen Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften ist zeitlich um ein Geschäftsjahr verschoben. Zu berücksichtigen ist dabei, dass die Entlastungswirkung der erhöhten Schwellenwerte im folgenden Geschäftsjahr insoweit kompensiert wird, als zahlreiche Neuerungen in den Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften zu einer Erhöhung der Bilanzsumme führen werden.

3. Einheitliche Definition kapitalmarktorientierter Gesellschaften

Neben die Differenzierung zwischen Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkten Personenhandelsgesellschaften einerseits und übrigen Kaufleuten andererseits hat sich in den vergangenen Jahren eine weitere Differenzierung nach der Inanspruchnahme des organisierten Kapitalmarktes herausgebildet. In einigen Vorschriften der §§ 264 ff. HGB werden für Gesellschaften, die den organisierten Kapitalmarkt in Anspruch nehmen, strengere Rechnungslegungsanforderungen formuliert. Der konkrete persönliche Anwendungsbereich dieser Vorschriften wurde in der jeweiligen Vorschrift abgegrenzt.

Mit § 264d HGB-E hat der Gesetzgeber nunmehr eine einheitliche Generaldefinition der so genannten kapitalmarktorientierten Gesellschaften aufgenommen, auf die in den jeweiligen Einzelnormen verwiesen wird:

„Eine Kapitalgesellschaft ist kapitalmarktorientiert, wenn sie einen organisierten Markt im Sinn des § 2 Abs. 5 des Wertpapierhandelsgesetzes durch von ihr ausgegebene Wertpapiere im Sinn des § 2 Abs. 1 Satz 1 des Wertpapierhandelsgesetzes in Anspruch nimmt oder die Zulassung zum Handel an einem organisierten Markt beantragt hat.“

Gemäß § 264c HGB sind die Vorschriften der §§ 264 ff. HGB und damit auch § 264d HGB-E auch auf haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften anzuwenden. Diese Gesellschaften können den organisierten Kapitalmarkt zwar nicht mit Eigenkapitaltiteln, wohl aber durch die Emission von Schuldtiteln in Anspruch nehmen.

Mit der Einfügung des § 264d HGB-E wird das HGB lesbarer und anwenderfreundlich, ohne dass damit eine materielle Änderung der betroffenen Rechnungslegungsvorschriften verbunden ist.

4. Erweiterung des Jahresabschlusses kapitalmarktorientierter Kapitalgesellschaften ohne Konzernabschluss

§ 264 Abs. 1 HGB wird dahingehend ergänzt, dass kapitalmarktorientierte Gesellschaften, die nicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet sind, ihren Jahresabschluss um eine Kapitalflussrechnung und einen Eigenkapitalspiegel zu ergänzen haben. Auf freiwilliger Basis können Sie ihren Jahresabschluss um eine Segmentberichterstattung ergänzen.

B. Ansatzvorschriften

1. Wirtschaftliche Zurechnung von Vermögensgegenständen

In § 246 Abs. 1 HGB wird eine Generalnorm zur wirtschaftlichen Zuordnung von Vermögensgegenständen aufgenommen. Vermögensgegenstände sind danach nur in der Bilanz aufzunehmen, wenn sie dem Eigentümer auch wirtschaftlich zuzurechnen sind (§ 246 Abs. 1 Satz 2 HGB-E). Gleichzeitig werden die Spezialvorschriften des § 246 Abs. 1 Satz 2 und 3 HGB zur persönlichen Zurechnung von Vermögensgegenständen in bestimmten Fällen (Eigentumsvorbehalt u.ä.) gestrichen.

Zur Klarstellung, dass das Prinzip der wirtschaftlichen Zuordnung bei Schulden stark eingeschränkt ist, regelt § 246 Abs. 1 Satz 3 HGB-E, dass Schulden in die Bilanz des Schuldners aufzunehmen sind.

Gemäß der Gesetzesbegründung ist eine Änderung des bisherigen Rechtszustandes mit der Neufassung des § 246 Abs. 1 HGB-E nicht beabsichtigt. Insbesondere sollen die von der Rechtsprechung schon erarbeiteten Beurteilungskriterien zur wirtschaftlichen Zurechnung ebenso ihre Bedeutung behalten wie beispielsweise die steuerlichen Leasingerlasse. Keine Änderungen ergeben sich damit auch in den Grundsätzen zur Abbildung von Forderungsverkäufen.

2. Saldierung bestimmter Vermögensgegenstände und Schulden

Gegenwärtig besteht ein generelles Saldierungsverbot für Aktiv- und Passivposten sowie für Aufwendungen und Erträge. Durch Ergänzung des § 246 Abs. 2 HGB wird dieses generelle Saldierungsverbot künftig durchbrochen. Eingeführt wird eine **Saldierungspflicht** für

- **Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen** oder vergleichbaren langfristig fälligen Verpflichtungen, die gegenüber Arbeitnehmern eingegangen wurden und
- **Vermögensgegenstände**, die ausschließlich der **Erfüllung dieser Schulden** dienen und dem **Zugriff aller übrigen Gläubiger entzogen** sind.

Die Saldierungspflicht gilt auch für die zugehörigen Aufwendungen und Erträge.

Ziel der Regelung ist eine Anpassung an die internationalen Rechnungslegungsstandards zur Berücksichtigung von Planvermögen beim Ausweis von Pensionsverpflichtungen. Dementsprechend ist das Verrechnungsgebot beschränkt auf Pensionsverpflich-

tungen, Altersteilzeitverpflichtungen, Verpflichtungen aus Lebensarbeitszeitmodellen und andere vergleichbare langfristig fällige Verpflichtungen, die gegenüber Arbeitnehmern bestehen. Für alle übrigen gegenüber Arbeitnehmern bestehenden Verpflichtungen bleibt es bei dem grundsätzlichen Saldierungsverbot.

Die zu verrechnenden Schulden sind zu ihrem Erfüllungsbetrag, die zu verrechnenden Vermögensgegenstände mit ihrem beizulegenden Zeitwert, maximal jedoch mit dem Erfüllungsbetrag der Schulden zu bewerten (§ 253 Abs. 1 Satz 4 HGB-E). Kommt es bei der Bewertung der zu saldierenden Vermögensgegenstände zu einer Überschreitung der Anschaffungskosten, unterliegt der die Anschaffungskosten übersteigende Betrag einer Ausschüttungssperre (§ 268 Abs. 8 HGB-E).

3. Aktivierungspflicht für selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens

Nicht entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens dürfen bislang nicht in der Bilanz angesetzt werden (§ 248 Abs. 2 HGB). Durch die Aufhebung des § 248 Abs. 2 HGB sind derartige Vermögensgegenstände künftig grundsätzlich ansatzpflichtig, sofern die Kriterien für das Vorliegen eines Vermögensgegenstandes erfüllt sind. Das Ansatzgebot wird allerdings – korrespondierend zu den internationalen Rechnungslegungsvorschriften – insoweit eingeschränkt, als Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten und vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die nicht entgeltlich erworben worden sind, auch weiterhin einer Aktivierung nicht zugänglich sind (§ 248 Nr. 4 HGB-E).

Aktiviert werden dürfen (und müssen) nur die bei der Entwicklung der immateriellen Vermögensgegenstände anfallenden Entwicklungskosten (§ 255 Abs. 2a Satz 1 HGB-E). Forschungskosten dürfen demgegenüber nicht in die Herstellungskosten einbezogen werden. Die insofern maßgebliche Frage der Abgrenzung zwischen nicht aktivierungsfähiger Forschung und aktivierungspflichtiger Entwicklung wird in § 255 Abs. 2a HGB-E geregelt. Können Forschung und Entwicklung nicht verlässlich voneinander unterschieden werden, scheidet eine Aktivierung laut § 255 Abs. 2a Satz 4 HGB-E aus. Ausschlaggebend ist dabei allerdings nicht die Qualität des internen Rechnungswesens. Eine mögliche, in der Kostenrechnung gleichwohl unterlassene Trennung zwischen Forschungs- und Entwicklungskosten befreit dementsprechend nicht von der handelsrechtlichen Pflicht zur Aktivierung der Entwicklungskosten.

Aus Gründen des Gläubigerschutzes ist die Aktivierung selbst erstellter immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens bei Kapitalgesellschaften an eine Ausschüttungssperre gekoppelt (§ 268 Abs. 8 HGB-E). Bei der Ermittlung der Höhe des ausschüttungsgesperrten Betrages sind die auf die aktivierten immateriellen Vermögensgegenstände entfallenden passiven latenten Steuern betragsmindernd zu berücksichtigen. Die aktivierten Beträge sind in der Bilanz gesondert im Posten A.I.1. „Selbstgeschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte“ auszuweisen.

Steuerliche Auswirkungen ergeben sich aus der Einführung des Aktivierungsgebots nicht, da das steuerliche Aktivierungsverbot des § 5 Abs. 2 EStG unberührt bleibt.

Die handelsrechtliche Aktivierungspflicht für nicht entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens gilt erstmals für Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2008 beginnen. Nach Art. 66 Abs. 3 EGHGB-E ist die Aktivierung allerdings erst für solche Entwicklungen zulässig, die nach dem 31. Dezember 2008 begonnen wurden. Die Aktivierung von Entwicklungskosten für immaterielle Ver-

mögensgegenstände, mit deren Entwicklung in früheren Geschäftsjahren begonnen wurde, ist somit nicht zulässig.

4. Aktivierungspflicht für den derivativen Geschäfts- oder Firmenwert

Bislang dürfen Unternehmen einen entgeltlich erworbenen Geschäfts- und Firmenwert entweder ganz oder teilweise aktivieren oder sofort aufwandswirksam erfassen. Für einen aktivierten Geschäfts- oder Firmenwert bestehen zahlreiche Abschreibungsmöglichkeiten (§ 255 Abs. 4 HGB).

Künftig wird der derivative Geschäfts- und Firmenwert im Wege einer Fiktion zum zeitlich begrenzt nutzbaren Vermögensgegenstand erhoben, der zwingend zu aktivieren und planmäßig über seine individuelle betriebliche Nutzungsdauer abzuschreiben ist (§ 246 Abs. 1 Satz 4 HGB). Wird der planmäßigen Abschreibung eine Nutzungsdauer von mehr als fünf Jahren zugrunde gelegt, ist dies von Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkten Personenhandelsgesellschaften im Anhang zu begründen (§ 285 Nr. 13 HGB-E).

Zusätzlich zur planmäßigen Abschreibung ist der derivative Geschäfts- oder Firmenwert bei Vorliegen der entsprechenden Tatbestandsmerkmale außerplanmäßig abzuschreiben. In Vorjahren vorgenommene Abschreibungen auf den derivativen Geschäfts- oder Firmenwert sind beizubehalten, auch wenn die Gründe für die Abschreibung nicht mehr bestehen (Wertaufholungsverbot; § 253 Abs. 5 Satz 2 HGB-E).

Steuerlich bleibt es bei der Aktivierungspflicht und Abschreibung über 15 Jahre. Wird der derivative Geschäfts- und Firmenwert handelsrechtlich über einen kürzeren Zeitraum abgeschrieben, sind latente Steuern zu bilden.

5. Ansatzverbot für bestimmte Aufwandsrückstellungen

Das Wahlrecht zur Bildung von Rückstellungen für

- unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, die im 4. bis 12. Monat des folgenden Geschäftsjahres 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 ihres Eintritts unbestimmt sind (Aufwandsrückstellungen nach § 249 Abs. 2 HGB)

wird ersatzlos gestrichen. Für derartige Aufwendungen besteht somit künftig ein **Passivierungsverbot**.

Unverändert bestehen bleibt die Passivierungspflicht nach § 249 Abs. 1 Nr. 3 HGB von Aufwandsrückstellungen für im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, die in den ersten drei Monaten des folgenden Geschäftsjahres nachgeholt werden, sowie für Abraumbeseitigung, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt wird.

Steuerliche Konsequenzen sind mit der Streichung von § 249 Abs. 1 Satz 3 und Abs. 2 HGB nicht verbunden, da die betroffenen Aufwendungen bereits heute steuerlich nicht rückstellungsfähig sind.

Das Passivierungsverbot für Aufwandsrückstellungen gilt erstmals für Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2008 beginnen. In früheren Geschäftsjahren gebildete Rückstellungen dürfen entweder fortgeführt oder im Umstellungszeitpunkt erfolgsneutral aufgelöst und in die Gewinnrücklagen eingestellt werden (Art. 66 Abs. 1 EGHGB-E).

6. Streichung des Wahlrechts zur Bildung eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens in bestimmten Fällen

Nach § 250 Abs. 1 Satz 2 HGB können gegenwärtig als Rechnungsabgrenzungsposten auf der Aktivseite ausgewiesen werden:

- als Aufwand berücksichtigte Zölle und Verbrauchssteuern, soweit sie auf am Abschlussstichtag auszuweisende Vermögensgegenstände entfallen, sowie
- als Aufwand berücksichtigte Umsatzsteuer auf am Abschlussstichtag auszuweisende oder von den Vorräten offen abgesetzte Anzahlungen.

Das Aktivierungswahlrecht derartiger Rechnungsabgrenzungsposten wird durch das BilMoG ersatzlos gestrichen. Das Wahlrecht des § 250 Abs. 3 HGB zur zeitlichen Verteilung eines Disagios bleibt demgegenüber weiterhin bestehen.

Die Aufhebung des Aktivierungswahlrechts des § 250 Abs. 1 Satz 2 HGB gilt erstmals für Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2008 beginnen. In früheren Geschäftsjahren gebildete Rechnungsabgrenzungsposten dürfen entweder fortgeführt oder im Umstellungszeitpunkt durch Verrechnung der entsprechenden Beträge mit den Gewinnrücklagen erfolgsneutral aufgelöst werden (Art. 66 Abs. 1 EGHGB-E).

7. Ansatzstetigkeit

Die in § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB bislang schon vorgeschriebene Bewertungsstetigkeit wird um das Gebot der Ansatzstetigkeit ergänzt (§ 246 Abs. 3 Satz 1 HGB-E). Stetigkeitsdurchbrechungen sind allein unter den in § 252 Abs. 2 HGB aufgeführten Voraussetzungen zulässig (§ 246 Abs. 3 Satz 2 HGB-E).

C. Bewertungsvorschriften

1. Bewertung von Verbindlichkeiten

Verbindlichkeiten sind künftig nicht mehr mit ihrem „Rückzahlungsbetrag“, sondern mit ihrem „**Erfüllungsbetrag**“ anzusetzen (§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB-E). Nach der Gesetzesbegründung hat diese Änderung nur klarstellenden Charakter. Bei Geldleistungsverpflichtungen entspricht der Erfüllungsbetrag dem Rückzahlungsbetrag, bei Sachleistungs- oder Sachwertverpflichtungen dem im Erfüllungszeitpunkt voraussichtlich aufzuwendenden Geldbetrag.

Verbindlichkeiten, die auf **Rentenverpflichtungen** beruhen und für die eine Gegenleistung nicht mehr zu erwarten ist, sind **abzuzinsen**, also mit ihrem Barwert anzusetzen, wobei die Vorschriften zur Abzinsung von Rückstellungen (vgl. nachfolgende Ausführungen) entsprechend anzuwenden sind (§ 253 Abs. 2 Satz 3 HGB-E). Ein generelles Abzinsungsgebot für Verbindlichkeiten vergleichbar der steuerlichen Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG ist im BilMoG nicht vorgesehen.

2. Bewertung von Rückstellungen

Rückstellungen sind künftig mit dem nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung erforderlichen **Erfüllungsbetrag** anzusetzen und unabhängig von der Art der ihnen zugrunde liegenden Verpflichtung **abzuzinsen** (§ 253 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 HGB-E).

Mit der Verwendung des Begriffs „Erfüllungsbetrag“ soll ausdrücklich klar gestellt werden, dass bei der Rückstellungsbewertung – unter Einschränkung des Stichtagsprinzips – künftige **Preis- und Kostensteigerungen** zu berücksichtigen sind. Damit wird dem Bedürfnis der Praxis nach einer zukunftsgerichteten Rückstellungsbewertung Rechnung getragen, zumal künftige Preis- und Kostensteigerungen in der Praxis der handelsrechtlichen Rechnungslegung bereits gegenwärtig teilweise berücksichtigt werden.

Der Abzinsungspflicht unterliegen nach § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB-E alle Rückstellungen mit einer (Rest-)Laufzeit von mehr als einem Jahr. Im Umkehrschluss folgt hieraus, dass Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von einem Jahr und weniger nicht abgezinst werden müssen. Da die Abzinsungspflicht nicht länger von der Art der der Rückstellung zugrunde liegenden Verpflichtung abhängt, sind künftig auch Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen abzuzinsen.

Die Abzinsung hat auf der Grundlage des **durchschnittlichen Marktzinssatzes der vergangenen sieben Geschäftsjahre** unter **Berücksichtigung der Restlaufzeit der einzelnen Rückstellung**, bzw. der ihr zugrunde liegenden Verpflichtung, zu erfolgen. Der Abzinsungssatz

- ist somit kein Stichtagszinssatz, sondern ein mehrjähriger Durchschnittszinssatzes, womit ein Glättungseffekt zur Vermeidung übermäßiger Bewertungsänderungen und Ertragsschwankungen infolge von Zinssatzänderungen erreicht wird und
- hat die Restlaufzeit der einzelnen der Rückstellung zugrunde liegenden Verpflichtung zu berücksichtigen.

Die anzuwendenden Zinssätze sind grundsätzlich nicht vom Bilanzierenden selbst zu ermitteln, sondern werden von der Deutschen Bundesbank vorgegeben. Die Deutsche Bundesbank wird monatlich eine Zinsstrukturkurve ermitteln und bekannt machen, der sich der anzuwendende siebenjährige Durchschnittszins für ganzjährige Restlaufzeiten zwischen einem und 50 Jahren entnehmen lässt.

Erträge und Aufwendungen aus der Ab- bzw. Aufzinsung sind in der Gewinn- und Verlustrechnung gesondert unter den Posten „Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge“ bzw. „Zinsen und ähnliche Aufwendungen“, also als Bestandteile des Finanzergebnisses, zu zeigen (§ 253 Abs. 2 Satz 4 HGB-E).

Steuerliche Konsequenzen ergeben sich aus der Neufassung der handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften für Rückstellungen nicht, da in den relevanten Bereichen besondere steuerliche Regelungen bestehen. So wird in dem durch das BilMoG eingefüg-

ten § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchstabe f EStG-E klargestellt, dass für die steuerliche Bewertung von Rückstellungen die Verhältnisse am Abschlussstichtag maßgebend sind. Bezüglich des Abzinsungssatzes besteht schon gegenwärtig eine eigenständige steuerliche Regelung.

3. Besondere Vorschriften zur Bewertung von Pensionsrückstellungen

Die vorstehenden Grundsätze zur Rückstellungsbewertung gelten auch für die Bewertung von Pensionsrückstellungen. Allerdings lässt § 253 Abs. 2 Satz 2 HGB-E gewisse Vereinfachungen zu:

Grundsätzlich ist jede Rückstellung und damit auch jede Pensionsrückstellung einzeln zu bewerten und es ist für jede Rückstellung der individuelle laufzeitkongruente Abzinsungssatz zu ermitteln. Bei Pensionsrückstellungen darf demgegenüber – unter Außerachtlassung des Einzelbewertungsgrundsatzes – anstelle des individuellen laufzeitkongruenten Abzinsungszinssatzes für jede einzelne Pensionsverpflichtung **pauschal** auf alle Pensionsrückstellungen der **durchschnittlichen Marktzinssatz** der vergangenen sieben Geschäftsjahre angesetzt werden, der sich bei einer **angenommenen Laufzeit von 15 Jahren** ergibt.

Besondere Regelungen sind auch für die Umstellung der Bewertung von Pensionsrückstellungen auf die BilMoG-Vorschriften vorgesehen: Während bei den übrigen Rückstellungen Beträge aus dem Übergang auf die neuen Bewertungsvorschriften unmittelbar erfolgswirksam zu erfassen sind, eröffnet Art. 65 EGHGB-E für Pensionsrückstellungen mehrere Alternativen zur Behandlung der Anpassungsbeträge:

Ein aus der Umstellung resultierender **Zuführungsbetrag** kann entweder

- sofort in vollem Umfang aufwandswirksam erfasst oder
- bis spätestens zum 31. Dezember 2023, d.h. über 15 Jahre in Jahresraten angesammelt werden (Art. 65 Abs. 1 Satz 1 EGHGB-E).

Nach der Gesetzesbegründung kann die Ansammlung in gleichmäßig bemessenen Jahresraten oder in unterschiedlich hohen Jahresraten unter Berücksichtigung des Jahresergebnisses erfolgen und zwar entweder unter Ausnutzung des vollen 15-Jahres-Zeitraums oder aber über einen kürzeren, selbst gewählten Zeitraum. Damit besteht ein großer bilanzpolitischer Spielraum zur Erfassung des Zuführungsbetrags. Allerdings haben Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften den nicht passivierten Zuführungsbetrag im Anhang anzugeben (Art. 65 Abs. 2 EGHGB).

Soweit bei der Umstellung ein **Auflösungsbetrag** entsteht, darf dieser

- beibehalten werden, wenn der Auflösungsbetrag in den folgenden Jahren wieder zugeführt werden müsste, oder
- erfolgsneutral in die Gewinnrücklagen eingestellt werden (Art. 65 Abs. 1 Satz 2 und 2 EGHGB-E).

4. Aufgabe der umgekehrten Maßgeblichkeit und Verbot allein steuerlich begründeter Wertansätze

Unverändert beibehalten wird der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die steuerliche Gewinnermittlung. Zur Stärkung der Informationsfunktion des handelsrechtlichen Jahresabschlusses wird allerdings die umgekehrte Maßgeblichkeit des § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG abgeschafft. Ergänzend werden die handelsrechtlichen Öffnungsklauseln zur Übernahme rein steuerlich begründeter Abschreibungen (§ 254 HGB) und zur Bildung steuerlicher Sonderposten mit Rücklageanteil (§§ 247 Abs. 3, 273 HGB) im handelsrechtlichen Jahresabschluss gestrichen. Der handelsrechtliche Jahresabschluss wird damit künftig frei von steuerlichen Einflüssen.

Die Abschaffung der Öffnungsklauseln zur Übernahme allein steuerlich begründeter Abschreibungen und zur Bildung steuerlicher Sonderposten mit Rücklageanteil gilt erstmals für Jahresabschlüsse von Geschäftsjahren, die nach dem 31. Dezember 2008 beginnen. In früheren Geschäftsjahren vorgenommene Abschreibungen können ebenso fortgeführt werden wie passivierte Sonderposten mit Rücklageanteil. Wird von der Fortführungsmöglichkeit kein Gebrauch gemacht, ist der aus der Zuschreibung der Vermögensgegenstände bzw. aus der Auflösung des Sonderpostens resultierende Betrag erfolgsneutral in die Gewinnrücklagen einzustellen (Art. 66 Abs. 1 und 2 EGHGB-E).

5. Streichung von Abschreibungswahlrechten

Entsprechend der Zielsetzung des BilMoG, das HGB von unzeitgemäßen Wahlrechten zu entrümpeln, werden die Abschreibungswahlrechte der §§ 253, 254, 279 Abs. 2 HGB nahezu ausnahmslos abgeschafft – und zwar mit Wirkung für **alle Kaufleute**, d.h. für Kapitalgesellschaften ebenso wie für die übrigen Kaufleute.

Zur Verdeutlichung der Änderungen in den Abschreibungsvorschriften werden in der nachstehenden Tabelle die bisherigen rechtsformabhängigen Abschreibungsregelungen den künftigen rechtsformneutralen Abschreibungsregelungen gegenübergestellt:

außerplanmäßige Abschreibungen nach § 253 HGB	bisheriges Recht		BilMoG
	alle Kaufleute	Kapitalgesellschaften	
Anlagevermögen			
niedrigerer beizulegender Wert ... bei vorübergehender Wertminderung	Wahlrecht	Finanzanlagen: Wahlrecht ansonsten: Verbot	Finanzanlagen: Wahlrecht ansonsten: Verbot
... bei dauernder Wertminderung	Pflicht	Pflicht	Pflicht
Umlaufvermögen			
niedrigerer Börsen- oder Marktpreis bzw. beizulegender Wert	Pflicht	Pflicht	Pflicht
niedrigerer Zukunftswert	Wahlrecht	Wahlrecht	Verbot
Anlage- und Umlaufvermögen			
nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung	Wahlrecht	Wahlrecht	Verbot

Parallel zur Streichung der Abschreibungswahlrechte wird – ebenfalls für alle Kaufleute – ein generelles Wertaufholungsgebot eingeführt. Einzig für den derivativen Geschäfts- oder Firmenwert besteht ein Wertaufholungsverbot (§ 253 Abs. 5 HGB-E).

Die neuen Vorschriften zu außerplanmäßigen Abschreibungen und Wertaufholung sind erstmals anzuwenden für Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2008 beginnen. In früheren Geschäftsjahren vorgenommene Abschreibungen, die nach den neuen Vorschriften nicht mehr zulässig sind, können beibehalten werden. Wird von dieser Möglichkeit kein Gebrauch gemacht, sind die Beträge, die aus der Anpassung auf die nach dem BilMoG zulässigen Wertansätze resultieren, unmittelbar in die Gewinnrücklagen einzustellen (Art. 66 Abs. 2 EGHGB-E).

6. Zeitwertbewertung von Handelsbeständen an Finanzinstrumenten

Zu **Handelszwecken erworbene Finanzinstrumente** sind künftig unter Durchbrechung des Anschaffungskostenprinzips mit ihrem **beizulegenden Zeitwert** anzusetzen. Der Betrag der zum beizulegenden Zeitwert angesetzten Finanzinstrumente ist bei jedem Bilanzposten zu vermerken (§ 253 Abs. 1 Satz 3 und 5 HGB-E).

Der beizulegende Zeitwert entspricht nach § 255 Abs. 4 HGB-E dem Marktpreis. Soweit kein aktiver Markt besteht, anhand dessen sich der Marktpreis ermitteln lässt, ist der beizulegende Zeitwert mit Hilfe allgemein anerkannter Bewertungsmethoden zu bestimmen. Lässt sich der beizulegende Zeitwert nicht ermitteln, sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten fortzuführen.

Die Zeitwertbilanzierung des Handelsbestandes an Finanzinstrumenten ist **erfolgswirksam** durchzuführen, so dass es auch zum Ausweis unrealisierter Gewinne kommen kann. Allerdings unterliegen die unrealisierten Erträge aus der Zeitwertbewertung bei Kapitalgesellschaften einer **Ausschüttungssperre** (§ 268 Abs. 8 HGB-E). Bei der Ermittlung der Höhe des ausschüttungsgesperreten Betrages sind die auf die unrealisierten Erträge entfallenden passiven latenten Steuern betragsmindernd zu berücksichtigen. Für Kreditinstitute besteht keine Ausschüttungssperre. Allerdings sieht § 340e Abs. 3 HGB-E vor, dass Kreditinstitute im Rahmen der Zeitwertbewertung einen Risikoabschlag vorzunehmen haben.

Aufgrund der Begrenzung der Zeitwertbewertung auf den reinen Handelsbestand an Finanzinstrumenten dürfte die Vorschrift für die Masse der mittelständischen Unternehmen ohne Bedeutung sein. Betroffen sind in erster Linie Kreditinstitute.

Steuerlich kommt die Zeitwertbewertung der zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumente nur für solche Unternehmen zum Tragen, die in den Anwendungsbereich des § 340 HGB fallen (§ 6 Abs. 1 Nr. 2b EStG-E), wobei allerdings auch hier ein Risikoabschlag vorzunehmen ist. Im Übrigen bleibt es bei dem steuerlichen Bewertungsvorbehalt.

7. Bildung von Bewertungseinheiten bei Sicherungsbeziehungen

Die Zulässigkeit der Bildung von Bewertungseinheiten zur Abbildung von Sicherungsbeziehungen (hedge accounting) ist schon gängige Praxis, im HGB jedoch bislang nicht explizit geregelt.

Mit § 254 HGB-E wird diese Regelungslücke im Sinne der Rechtssicherheit für die Bilanzierenden geschlossen. § 254 HGB-E legt fest, in welchem Umfang die Bildung von Bewertungseinheiten zulässig ist und welche Anforderungen an die Bildung von Bewertungseinheiten zu stellen sind. In der Gesetzesbegründung wird ausgeführt, dass mit dieser Vorschrift **keine Änderung der bisherigen Bilanzierungspraxis** einhergehen soll.

Konkret heißt es in § 254 HGB-E:

„Werden Vermögensgegenstände, Schulden, schwebende Geschäfte oder mit hoher Wahrscheinlichkeit vorgesehene Transaktionen zur Absicherung von Zins-, Währungs- und Ausfallrisiken oder gleichartigen Risiken mit Finanzinstrumenten zusammengefasst (Bewertungseinheit), sind § 249 Abs. 1, § 252 Abs. 1 Nr. 3 und 4, § 253 Abs. 1 Satz 1 und § 256a nicht anzuwenden, soweit der Eintritt der abgesicherten Risiken ausgeschlossen ist.“

Ergänzt wird § 254 HGB-E durch die Berichtspflicht in Anhang bzw. Lagebericht, welche Arten von Bewertungseinheiten zur Absicherung welcher Risiken gebildet wurden und inwieweit der Eintritt der Risiken ausgeschlossen ist (§ 285 Nr. 23 HGB-E).

Da nach § 5 Abs. 1a EStG die Ergebnisse der in der handelsrechtlichen Rechnungslegung zur Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken gebildeten Bewertungseinheiten auch für die steuerliche Gewinnermittlung maßgeblich sind und da § 254-E HGB lediglich die gegenwärtige Praxis festschreibt, ergeben sich aus § 254 HGB-E nach Einschätzung der Bundesregierung keine steuerlichen Auswirkungen.

8. Anpassung des handelsrechtlichen Herstellungskostenbegriffs

§ 255 Abs. 2 HGB zur Abgrenzung der Herstellungskosten wird durch das BilMoG neu gefasst. Kern der Neufassung ist die Aufhebung des im bisherigen Satz 3 enthaltenen Aktivierungswahlrechts für die Materialgemeinkosten, die Fertigungsgemeinkosten und den Werteverzehr des Anlagevermögens. Damit wird die handelsrechtliche an die steuerliche Herstellungskostenuntergrenze angeglichen. Gleichzeitig wird der handelsrechtliche Herstellungskostenbegriff an den produktionsbezogenen Vollkostenbegriff der internationalen Rechnungslegung angenähert.

Zu den **aktivierungspflichtigen Herstellungskosten** zählen somit künftig neben den Materialeinzelkosten, den Fertigungseinzelkosten und den Sonderkosten der Fertigung auch die Materialgemeinkosten, die Fertigungsgemeinkosten und der Werteverzehr des Anlagevermögens, soweit er durch die Fertigung veranlasst ist. Wie bislang auch, besteht ein **Aktivierungswahlrecht** für angemessene Teile der Kosten der allgemeinen Verwaltung, der Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebes sowie der Aufwendungen für freiwillige soziale Leistungen und die betriebliche Altersversorgung. Ein **Aktivierungsverbot** besteht für Forschungs- und Vertriebskosten.

9. Währungsumrechnung

Mit der Einfügung eines § 256a HGB-E enthält das HGB erstmals Vorschriften zur Währungsumrechnung. Ziel ist es, die gängige Praxis der Währungsumrechnung gesetzlich festzuschreiben.

§ 256a HGB betrifft die **Folgebewertung** von **Vermögensgegenständen** und **Verbindlichkeiten** und schreibt vor, dass auf fremde Währung lautende Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten mit dem Devisenkassakurs des Abschlussstichtages (**Stichtagskurs**) umzurechnen sind. Aus der Währungsumrechnung resultierende Wertänderungen sind nach Maßgabe des Realisations- und des Imparitätsprinzips sowie des Anschaffungskostenprinzips (§ 253 Abs. 1 HGB) zu behandeln: Buchverluste sind unmittelbar erfolgswirksam zu erfassen, während Buchgewinne nur insoweit erfasst werden dürfen, als sie nicht zu einer Überschreitung der ursprünglichen Anschaffungskosten führen.

Eine Ausnahme vom Verbot der Erfassung positiver Umrechnungsdifferenzen über die Anschaffungskosten hinaus gilt nach der Gesetzesbegründung für Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten mit einer Laufzeit von weniger als einem Jahr. Bei diesen dürfen – entsprechend der heutigen Praxis – sämtliche positiven und negativen Umrechnungsdifferenzen aus der Umrechnung zum Stichtagskurs erfolgswirksam berücksichtigt werden.

§ 256a HGB-E gilt nicht für zu Handelszwecken erworbene Finanzinstrumente, Rückstellungen und latente Steuern. Diese sind an jedem Abschlussstichtag neu zu bewerten bzw. zu ermitteln und zum dann gültigen Devisenkassakurs umzurechnen. Die Restriktionen des Anschaffungskosten- und Realisationsprinzips gelten hier nicht.

Auch erstreckt sich § 256a HGB-E nicht auf die **Zugangsbewertung**. Allerdings wird in der Gesetzesbegründung klargestellt, dass die Ermittlung der Anschaffungskosten unter Verwendung des Devisenkassakurses im Zugangszeitpunkt zu erfolgen hat.

10. Begrenzung der Bewertungsvereinfachungsverfahren

Als Bewertungsvereinfachungsverfahren kommen nach § 256 HGB-E künftig neben der Bewertung zum gewogenen Durchschnitt nur noch das LiFo- und das FiFo-Verfahren in Betracht. Sonstige Verbrauchsfolgeverfahren sind künftig in der Handelsbilanz nicht mehr anwendbar.

D. Besondere Vorschriften für Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften

1. Wegfall der Bilanzierungshilfe für Ingangsetzungs- und Erweiterungsaufwendungen

§ 269 HGB wird aufgehoben. Damit sind Aufwendungen für die Ingangsetzung des Geschäftsbetriebs und dessen Erweiterung nicht länger als Bilanzierungshilfe aktivierungsfähig.

Das Aktivierungsverbot gilt erstmals für Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2008 beginnen. In früheren Geschäftsjahren aktivierte Bilanzierungshilfen dürfen fortgeführt werden und sind in jedem folgenden Geschäftsjahr zu mindestens einem Viertel durch Abschreibung zu tilgen (Art. 66 Abs. 4 EGHGB-E).

2. Abgrenzung latenter Steuern

Der Abgrenzung latenter Steuern kommt bislang nur eine geringe praktische Bedeutung zu. Ursächlich hierfür ist, dass gegenwärtig ein Ansatzgebot nur für passive latente Steuern besteht, während aktive latente Steuern einem Ansatzwahlrecht unterliegen, und dass im Rahmen der Gesamtdifferenzenbetrachtung aktive latente Steuern regelmäßig nur insoweit aktiviert werden, wie es zum Ausgleich passiver latenter Steuern erforderlich ist.

Infolge des BilMoG wird die Steuerabgrenzung jedoch aus zwei Gründen wesentlich an **praktischer Bedeutung** gewinnen: Zum einen führt die **Aufgabe der umgekehrten Maßgeblichkeit** dazu, dass die Anwendungsfälle für passive latente Steuern zunehmen. Zum anderen unterliegen künftig neben passiven auch **aktive latente Steuern** einem **Ansatzgebot**.

Über die Einführung der Ansatzpflicht für aktive latente Steuern hinaus sieht § 274 HGB-E folgende Änderungen vor:

- Das bisherige GuV-orientierte Timing-Konzept zur Steuerabgrenzung wird zugunsten des international gebräuchlicheren **bilanzorientierten Temporary-Konzepts** aufgegeben. Die Steuerabgrenzung orientiert sich künftig nicht mehr an Differenzen, die sich aus einer unterschiedlichen Periodisierung von Aufwendungen und Erträgen bei der Ermittlung des handelsrechtlichen Jahresüberschusses im Verhältnis zur steuerlichen Gewinnermittlung ergeben, sondern an Differenzen, die aus unterschiedlichen Wertansätzen in der Handels- und der Steuerbilanz resultieren und sich künftig steuerbe- oder -entlastend umkehren. Unerheblich ist dabei, ob diese Differenzen erfolgswirksam oder erfolgsneutral entstanden sind. Zu berücksichtigen sind dabei auch quasi-permanente Differenzen z.B. aus dem unterschiedlichen Wertansatz von Beteiligungen.
- Ansatzpflichtig sind künftig auch **Vorteile aus steuerlichen Verlustvorträgen** und aus vergleichbaren Sachverhalten wie Zinsvorträgen, soweit innerhalb der nächsten fünf Jahre mit einer hinreichenden Wahrscheinlichkeit eine Verlustverrechnung zu erwarten ist.

- Aktive und passive latente Steuern sind künftig im Rahmen einer **Einzeldifferenzbetrachtung** zu ermitteln und jeweils unter gesonderten Posten („D. Aktive latente Steuern“ bzw. „E. Passive latente Steuern“) in der Bilanz auszuweisen. Eine Verrechnung aktiver und passiver latenter Steuern ist nicht mehr zulässig.
- Die Bewertung der abzugrenzenden Steuern erfolgt mit dem unternehmensindividuellen Steuersatz im Zeitpunkt der Differenzenumkehr. Ist dieser Steuersatz nicht bekannt, ist der am Bilanzstichtag gültige Steuersatz anzuwenden. Die Abzinsung latenter Steuern ist explizit untersagt.
- Erträge und Aufwendungen aus der Aktivierung bzw. Passivierung latenter Steuern sind gesondert innerhalb des Postens „Steuern vom Einkommen und vom Ertrag“ auszuweisen (§ 274 Abs. 2 Satz 4 HGB).

Kleine Kapitalgesellschaften und kleine haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften sind von der Pflicht zur Steuerabgrenzung nach § 274 HGB-E befreit (§ 274a Nr. 5 HGB-E). Gemäß der Gesetzesbegründung haben diese Gesellschaften de facto nur passive latente Steuern zu ermitteln und dies nur dann, wenn gleichzeitig die Ansatzkriterien für eine Verbindlichkeitsrückstellung vorliegen. Diese Kriterien dürften z.B. bei quasi-temporären Differenzen regelmäßig nicht erfüllt sein.

3. Ausweis nicht eingeforderter ausstehender Einlagen

Mit der Neufassung des § 272 Abs. 1 HGB wird das Wahlrecht, nicht eingeforderte, ausstehende Einlagen brutto oder netto auszuweisen, gestrichen. Künftig ist allein der **Nettoausweis** zulässig: Nicht eingeforderte ausstehende Einlagen sind auf der **Passivseite** in einer Vorspalte der Bilanz vom Posten „Gezeichnetes Kapital“ offen abzusetzen. Der verbleibende Betrag ist als Posten „Eingefordertes Kapital“ in der Hauptspalte der Passivseite auszuweisen. Korrespondierend dazu ist der eingeforderte, aber noch nicht eingezahlte Betrag unter den Forderungen gesondert auszuweisen und entsprechend zu bezeichnen.

4. Ausweis eigener Anteile

Der Ausweis eigener Anteile ist derzeit abhängig vom jeweiligen Erwerbszweck (Einziehung, Wiederveräußerung, sonstige Zwecke). Künftig wird diese Koppelung aufgegeben, d.h. der Ausweis eigener Anteile für alle Erwerbstatbestände vereinheitlicht.

Wirtschaftlich betrachtet stellt jeder Rückkauf eigener Anteile, gleichgültig ob die eigenen Anteile sofort wieder veräußert oder eingezogen werden, eine Auskehrung frei verfügbarer Rücklagen an die Anteilseigner dar. Daher sieht § 272 Abs. 1a HGB-E konsequent eine **passivische Abbildung** des Erwerbs eigener Anteile vor: Der Nennbetrag oder, falls ein solcher nicht vorhanden ist, der rechnerische Wert der rückerworbenen eigenen Anteile ist künftig in der Vorspalte offen von dem Posten „Gezeichnetes Kapital“ abzusetzen. Der Unterschied zwischen Nennbetrag bzw. rechnerischem Wert und den Anschaffungskosten der eigenen Anteile ist mit den frei verfügbaren Rücklagen zu verrechnen. Anschaffungsnebenkosten sind Aufwand des laufenden Geschäftsjahres.

Der aktivische Ausweis eigener Anteile in Verbindung mit der Bildung einer Rücklage für eigene Anteile kommt somit nicht länger in Betracht. Eine Ausnahme besteht für Anteile an einem herrschenden oder mit Mehrheit beteiligten Unternehmen. Solche

Rückbeteiligungen sind auch weiterhin aktivisch auszuweisen. In Höhe des aktivierten Betrags ist eine Rücklage zu bilden. Die Dotierung der Rücklage erfolgt bei Aufstellung des Jahresabschlusses aus frei verfügbaren Rücklagen (§ 272 Abs. 4 HGB-E).

Erstmals gesetzlich geregelt ist auch die **Veräußerung** rückerworbener **eigener Anteile**. Nach § 272 Abs. 1b HGB-E ist in diesem Fall der Vorspaltenausweis in Höhe des Nennbetrags bzw. rechnerischen Werts der betroffenen Anteile durch Erhöhung des gezeichneten Kapitals rückgängig zu machen. Der Differenzbetrag zwischen dem Nennbetrag bzw. rechnerischen Wert der eigenen Anteile und dem Veräußerungserlös ist bis zur Höhe der ursprünglichen Anschaffungskosten mit den frei verfügbaren Rücklagen zu verrechnen. Liegt der Veräußerungspreis über den ursprünglichen Anschaffungskosten, ist der verbleibende Differenzbetrag in die Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB einzustellen. Nebenkosten der Veräußerung sind – ebenso wie die Anschaffungsnebenkosten des Kaufs – Aufwand des laufenden Geschäftsjahres.

E. Anhang

Zur Stärkung der Aussagekraft handelsrechtlicher Abschlüsse wird § 285 HGB zur Berichterstattung im Anhang um zahlreiche neue Angabepflichten ergänzt. Im Einzelnen sind dies:

- Angabe von Art und Zweck sowie Risiken und Vorteile von **nicht in der Bilanz enthaltenen Geschäften**, soweit dies für die Beurteilung der Finanzlage notwendig ist (§ 285 Nr. 3 HGB-E). Als nicht in der Bilanz enthaltene Geschäfte sind solche Transaktionen zu verstehen, die von vornherein dauerhaft keinen Eingang in die Handelsbilanz finden oder einen dauerhaften Abgang von Vermögensgegenständen und Schulden aus der Handelsbilanz nach sich ziehen (z.B. Zweckgesellschaften, Offshore-Geschäfte).

Die Angabepflicht besteht erstmals für Geschäftsjahre, die nach dem 5. September 2008 beginnen. Kleine Gesellschaften sind von der Angabepflicht des § 285 Nr. 3 HGB-E befreit.

- Bei Abschreibung eines **derivativen Geschäfts- oder Firmenwertes** über eine betriebliche Nutzungsdauer von mehr als fünf Jahren, Angabe der Gründe, welche die Annahme dieser Nutzungsdauer rechtfertigen (§ 285 Nr. 13 HGB-E).

Kleine Gesellschaften sind von der Angabepflicht des § 285 Nr. 13 HGB-E befreit.

- Angabe **zumindest** der nicht zu marktüblichen Bedingungen zustande gekommenen **Geschäfte**, soweit sie wesentlich sind, **mit nahe stehenden Unternehmen und Personen**, einschließlich Angaben zur Art der Beziehung, zum Wert der Geschäfte sowie weiterer Angaben, die für die Beurteilung der Finanzlage notwendig sind. Ausgenommen von der Berichtspflicht sind Geschäfte mit und zwischen mittel- oder unmittelbar in hundertprozentigem Anteilsbesitz stehenden in einen Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen (§ 285 Nr. 21 HGB-E).

Die Vorschrift ermöglicht es, entweder nur die wesentlichen marktunüblichen Geschäfte anzugeben oder aber über alle Geschäfte mit nahe stehenden Unternehmen und Personen zu berichten, wobei in diesem Fall eine Untergliederung in zu marktüblichen und marktunüblichen Bedingungen zustande gekommene Geschäfte **nicht** erforderlich ist.

Die Berichtspflicht nach § 285 Nr. 21 HGB-E besteht erstmals für Geschäftsjahre, die nach dem 5. September 2008 beginnen. Kleine Gesellschaften sind von der Berichtspflicht gänzlich befreit. Mittelgroße Gesellschaften brauchen die Angaben nur zu machen, soweit sie Aktiengesellschaften sind. Sie können die Angabe beschränken auf Geschäfte, die direkt oder indirekt mit dem Hauptgesellschafter oder Mitgliedern des Geschäftsführungs-, Aufsichts- oder Verwaltungsorgans abgeschlossen werden.

- Angabe des Gesamtbetrags der **Forschungs- und Entwicklungskosten** des Geschäftsjahres sowie des davon auf selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens entfallenden Betrags, jeweils aufgegliedert in Forschungs- und Entwicklungskosten (§ 285 Nr. 22 HGB-E).

Kleine Gesellschaften sind von der Angabepflicht nach § 285 Nr. 22 HGB befreit.

- Bei der Bildung von **Bewertungseinheiten** gemäß § 254 HGB-E Angabe, welche Arten von Bewertungseinheiten zur Absicherung welcher Risiken gebildet wurden und inwieweit der Eintritt der Risiken ausgeschlossen ist, soweit die Angaben nicht im Lagebericht gemacht werden (§ 285 Nr. 23 HGB-E).

- Angabe des bei der **Bewertung von Pensionsrückstellungen** angewandten versicherungsmathematischen Berechnungsverfahrens sowie der grundlegenden Berechnungsannahmen, wie Zinssatz, erwartete Lohn- und Gehaltssteigerungen und zugrunde gelegte Sterbetafeln (§ 285 Nr. 24 HGB-E).

- Bei **Verrechnung von Vermögensgegenständen und Schulden** aus Altersversorgungs- und ähnlichen Verpflichtungen Angabe der Anschaffungskosten und des beizulegenden Zeitwerts der verrechneten Vermögensgegenstände, des Erfüllungsbetrags der verrechneten Schulden sowie der verrechneten Aufwendungen und Erträge (§ 285 Nr. 25 HGB-E).

- Bei **Anteilen oder Anlageaktien** an inländischen **Investmentvermögen** im Sinn des § 1 des Investmentgesetzes oder vergleichbaren ausländischen Investmentanteilen im Sinne des § 2 Abs. 9 des Investmentgesetzes von mehr als 10% sind aufgegliedert nach Anlagezielen anzugeben:

- deren Wert im Sinn des § 36 des Investmentgesetzes oder vergleichbarer ausländischer Vorschriften über die Ermittlung des Marktwertes,
- die Differenz zum Buchwert,
- die für das Geschäftsjahr erfolgte Ausschüttung sowie
- Beschränkungen in der Möglichkeit der täglichen Rückgabe.

Wurde bei nicht dauerhafter Wertminderung der Anteile bzw. Anlageaktien keine außerplanmäßige Abschreibung vorgenommen, sind die Gründe hierfür einschließlich der Anhaltspunkte anzugeben, die darauf hindeuten, dass die Wertminderung voraussichtlich nicht von Dauer ist (§ 285 Nr. 26 HGB-E).

- Für nach § 251 unter der Bilanz ausgewiesene Verbindlichkeiten und **Haftungsverhältnisse** Angabe der Gründe der Einschätzung des Risikos der Inanspruchnahme (§ 285 Nr. 27 HGB-E).

- ➔ Angabe des Gesamtbetrags der **ausschüttungsgesperrten Erträge** aus der Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und latenter Steuern sowie aus der Bewertung von Finanzinstrumenten oder Vermögensgegenständen zum beizulegenden Zeitwert unter Aufgliederung in die einzelnen vorstehend genannten Ertragskomponenten (§ 285 Nr. 28 HGB-E).

- ➔ Im Zuge der Einführung der **Zeitwertbewertung des Handelsbestands an Finanzinstrumenten** wurden die Angabepflichten des § 285 Satz 1 Nr. 18 sowie Sätze 2-4 HGB durch folgende Angabepflichten ersetzt:
 - Für jede Kategorie nicht zum beizulegenden Zeitwert bilanzierter derivativer Finanzinstrumente sind anzugeben:
 - a) deren Art und Umfang,
 - b) deren beizulegender Zeitwert, soweit er sich nach § 255 Abs. 4 HGB-E verlässlich ermitteln lässt, unter Angabe der angewandten Bewertungsmethode,
 - c) deren Buchwert und der Bilanzposten, in welchem der Buchwert, soweit vorhanden, erfasst ist, sowie
 - d) die Gründe dafür, warum der beizulegende Zeitwert nicht bestimmt werden kann (§ 285 Nr. 19 HGB-E).

 - Für mit dem beizulegenden Zeitwert bewertete Finanzinstrumente des Handelsbestands sind anzugeben:
 - a) die grundlegenden Annahmen, die der Bestimmung des beizulegenden Zeitwertes mit Hilfe allgemein anerkannter Bewertungsmethoden zugrunde gelegt wurden, sowie
 - b) Umfang und Art jeder Kategorie derivativer Finanzinstrumente einschließlich der wesentlichen Bedingungen, welche die Höhe, den Zeitpunkt und die Sicherheit künftiger Zahlungsströme beeinflussen können (§ 285 Nr. 20 HGB-E).

- ➔ Modifiziert wurde auch die Berichterstattung über Abschlussprüferhonorare nach § 285 Satz 1 Nr. 17 HGB. Während bislang das im Geschäftsjahr als Aufwand erfasste Honorar aufgeschlüsselt nach vier Leistungskategorien anzugeben ist, umfasst die Angabepflicht des § 285 Nr. 17 HGB-E künftig das vom Abschlussprüfer berechnete Gesamthonorar für im Geschäftsjahr erbrachte Leistungen. Die Abgrenzung der Leistungskategorien zur Honoraraufschlüsselung ändert sich insofern, als die Kategorie „sonstige Bestätigungs- oder Bewertungsleistungen“ in „andere Bestätigungsleistungen“ abgeändert wird.

Geändert wurde auch der Anwendungskreis der Vorschrift. Während die Angabe der Abschlussprüferhonorare bislang nur von kapitalmarktorientierten Unternehmen zu machen war, erstreckt sich die Vorschrift künftig auf alle mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften. Mittelgroße Gesellschaften können von der Angabe absehen, sind dann aber verpflichtet, der Wirtschaftsprüferkammer auf Anforderung entsprechende Informationen zu übermitteln. Für alle der Angabepflicht unterliegende Gesellschaften gilt, dass die Angaben nach § 285 Nr. 17 HGB-E nur zu machen sind, soweit die Angaben nicht in einem Konzernabschluss, in den die Gesellschaft einbezogen ist, enthalten sind.

Die geänderten Angabepflichten des § 285 Nr. 17 HGB-E gelten erstmals für Geschäftsjahre, die nach dem 29. Juni 2008 beginnen.

F. Lagebericht

1. Vermeidung von Doppelangaben in Anhang und Lagebericht

Die übernahmerechtlichen Angabepflichten nach § 289 Abs. 4 HGB führen teilweise dazu, dass bestimmte Angaben sowohl im Anhang als auch im Lagebericht zu machen sind. Um diese Doppelangaben zu vermeiden, wird in § 289 Abs. 4 Nr. 1, 3 und 9 HGB-E klargestellt, dass von den in diesen Vorschriften geforderten Angaben im Lagebericht abgesehen werden kann, soweit die Angaben im Anhang zu machen sind. Nach § 289 Abs. 4 Satz 2 HGB-E ist allerdings im Lagebericht auf die Angaben im Anhang zu verweisen.

2. Internes Kontrollsystem und internes Risikomanagementsystem im Hinblick auf den Rechnungslegungsprozess

Kapitalmarktorientierte Unternehmen haben künftig in ihren Lagebericht eine Beschreibung der wesentlichen Merkmale (= Strukturen und Prozesse) des internen Kontrollsystems und des internen Risikomanagementsystems im Hinblick auf den Rechnungslegungsprozess aufzunehmen (§ 289 Abs. 5 HGB-E).

Das Maß an erforderlichen Beschreibungen ist von den individuellen Gegebenheiten eines jeden Unternehmens abhängig. Die Beschreibung muss aber so ausgestaltet sein, dass die Abschlussadressaten sich ein Bild von den wesentlichen Merkmalen des internen Kontroll- und des internen Risikomanagementsystems im Hinblick auf den Rechnungslegungsprozess machen können. In der Gesetzesbegründung wird klargestellt, dass mit § 289 Abs. 5 HGB-E keine Vorschriften zur Einrichtung oder zur Ausgestaltung der Systeme verbunden sind. Auch fordert § 289 Abs. 5 HGB-E keine Ausführungen zur Einschätzung der Effektivität der Systeme. Besteht kein internes Kontroll- und Risikomanagementsystem, ist dies allerdings im Lagebericht anzugeben.

Die Berichtspflicht nach § 289 Abs. 5 HGB gilt erstmals für Geschäftsjahre, die nach dem 5. September 2008 beginnen.

3. Erklärung zur Unternehmensführung

Gemäß § 289a HGB-E haben börsennotierte Aktiengesellschaften sowie Aktiengesellschaften, deren Aktien lediglich über ein multilaterales Handelssystem (in Deutschland: Freiverkehr) gehandelt werden, die aber außerdem andere Wertpapiere – z.B. Schuldverschreibungen – zum Handel an einem organisierten Markt zugelassen haben, künftig eine „Erklärung zur Unternehmensführung“ zu veröffentlichen. Die Erklärung kann entweder in einen gesonderten Abschnitt des Lageberichts aufgenommen oder auf der Internetseite der Gesellschaft öffentlich zugänglich gemacht werden. Im Fall der Veröffentlichung auf der Internetseite ist in den Lagebericht eine Bezugnahme auf die diesbezügliche Internetseite aufzunehmen.

In die Erklärung zur Unternehmensführung aufzunehmen sind:

1. die Entsprechenserklärung zum Deutschen Corporate Governance Kodex gemäß § 161 AktG;
2. relevante Angaben zu Unternehmensführungspraktiken, die über die gesetzlichen Anforderungen hinaus angewandt werden, nebst Hinweis, wo sie öffentlich zugänglich sind;
3. eine Beschreibung der Arbeitsweise von Vorstand und Aufsichtsrat sowie der Zusammensetzung und Arbeitsweise von deren Ausschüssen.

Anders als die übrigen Bestandteile des Lageberichts ist die Erklärung zur Unternehmensführung nicht Gegenstand der Abschlussprüfung (§ 317 Abs. 2 Satz 3 HGB-E).

Die Erklärung zur Unternehmensführung ist erstmals abzugeben für Geschäftsjahre, die nach dem 5. September 2008 beginnen.

Diese „Aktuellen Informationen zum BilMoG“ enthalten ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen des Einzelfalls gerecht zu werden. Sie haben nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellen keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und sind auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Wer Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Broschüre oder Teile davon stützt, handelt ausschließlich auf eigenes Risiko. Die Warth & Klein GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung und haftet auch nicht in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Broschüre. Aus diesem Grund empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.