

VERLAG
DASHÖFER

Schnelleinstieg

BilMoG

Kurzüberblick mit Umstellungs-Checklisten

Probeseiten

Weitere Informationen zur Fachbroschüre
und eine Bestellmöglichkeit finden Sie [hier](#).

Dietmar Buchholz
Dirk-J. Lamprecht

Dietmar Buchholz, Dirk-J. Lamprecht

Schnelleinstieg BilMoG

Kurzüberblick mit Umstellungs-Checklisten



Verlag Dashöfer GmbH

Fachverlag für Wirtschaft, Behörden, Selbständige
und Freiberufler

Barmbeker Straße 4a · 22303 Hamburg
Telefon: 0 40 /41 33 21-0 · Fax: 0 40/41 33 21-10
E-Mail: info@dashoefer.de · Internet: www.dashoefer.de

Stand: Dezember 2009

Copyright © 2009 Dashöfer Holding Ltd., Zypern & Verlag Dashöfer GmbH, Hamburg. Alle Rechte, insbesondere Titelrecht, Lizenzrecht und gewerbliche Schutzrechte sind im alleinigen Eigentum der Dashöfer Holding Ltd. Zypern.

Alle Rechte sind vorbehalten, insbesondere das Recht auf Vervielfältigung und Verbreitung sowie Übersetzung. Kein Teil des Werkes darf in irgendeiner Form (durch Druck, Fotokopie, elektronische oder andere Verfahren) ohne schriftliche Genehmigung des Verlages reproduziert werden.

Die in diesem Werk enthaltenen Informationen wurden nach bestem Wissen zum Zeitpunkt der Veröffentlichung erarbeitet, erfolgen aber wegen der uneinheitlichen Ergebnisse in Forschung, Rechtsprechung und Verwaltung ohne Gewähr. Der Verlag haftet insbesondere nicht für den Inhalt der vorgestellten Internet-Seiten. Die Verantwortung für Inhalt und Funktion der Links liegt bei den jeweiligen Betreibern.

Satz: Reemers Publishing Services GmbH, Luisenstraße 62, 47799 Krefeld
Druck: Nuntius Marketing Logistik e. K., Bargkoppelweg 72, 22145 Hamburg

Inhaltsverzeichnis

1	Einleitung	1
2	Handels- und steuerrechtliche Änderungen durch das BilMoG	2
3	Auswirkungen des BilMoG auf den handelsrechtlichen Einzelabschluss	3
3.1	Fortfall der handelsrechtlichen Buchführungs- und Bilanzierungspflicht	3
3.2	Aktivierungspflicht des derivativen Geschäfts- oder Firmenwerts	5
3.3	Bilanzielle Behandlung immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens	7
3.3.1	Abgrenzung zwischen Forschungs- und Entwicklungskosten	7
3.3.2	Ausschüttungssperre nach § 268 Abs. 8	9
3.3.3	Bilanzieller Ausweis und Angaben im Anhang – Nachweisführung	9
3.3.4	Auswirkungen auf die Steuerbilanz – Bildung latenter Steuern	9
3.3.5	Übergangsvorschrift	9
3.4	Beschränkung der Zeitbewertung von Finanzinstrumenten	10
3.5	Bilanzierung und Bewertung von Rückstellungen	10
3.5.1	Fortfall des Wahlrechts für Aufwandsrückstellungen	11
3.5.2	Ausnahme für die Bildung von Aufwandsrückstellungen	12
3.5.3	Berücksichtigung künftiger Preis- und Kostensteigerungen	12
3.5.4	Abzinsungspflicht bei langfristigen Rückstellungen	12
3.5.5	Handelsrechtliche und steuerliche Behandlung von Rückstellungen	12
3.5.6	Übergangsvorschriften	12
3.5.7	Rückstellungen für betriebliche Versorgungsverpflichtungen	12
3.5.8	Bewertung und Ausweis des Planvermögens	14
3.5.9	Verrechnung von Vermögensgegenständen mit Schulden	14
3.5.10	Ausschüttungssperre und Anhangangaben	14
3.5.11	Wahlrecht für die Abzinsung von Pensionsrückstellungen	15
3.5.12	Übergangsvorschriften	15
3.6	Ergebnisglättung durch Aktivierung / Passivierung latenter Steuern	15
4	Bilanzierung: Ansatz-, Bewertungs-, Ausweis- und Anhangvorschriften	17
4.1	Grundsatz der Ansatz- und Bewertungsstetigkeit	17
4.2	Wirtschaftliche Zurechnung von Vermögensgegenständen	17
4.3	Bildung von Bewertungseinheiten	17
4.3.1	Anhangvorschriften	18
4.3.2	Steuerliche Behandlung	18
4.4	Fortfall von Bilanzierungshilfen nach § 269 HGB	18
4.5	Änderung bei den aktiven Rechnungsabgrenzungsposten	18
4.6	Neuer Herstellungskostenbegriff	19
4.7	Einschränkung für außerplanmäßige Abschreibungen auf Sachanlagen	20
4.8	Fortfall von Abschreibungswahlrechten des Umlaufvermögens	21
4.9	Wertaufholungsgebot für Vermögensgegenstände des Anlage- und Umlaufvermögens	21
4.10	Übergangsvorschrift	22
4.11	Fortfall anerkannter Bewertungsvereinfachungsverfahren § 256 S. 1 HGB n. F.	22
4.12	Regelung zur Fremdwährungsumrechnung § 256 a HGB n. F.	22
4.13	Ausweisvorschriften: Bilanzgliederung, ausstehende Einlagen, eigene Anteile	22
4.14	Zusätzliche Angaben im Anhang und Lagebericht	23

5	Steuerliche Auswirkungen auf den Einzel- und Konzernabschluss	27
5.1	Einzelne Änderungen – Übersicht.....	27
5.2	Steuerliche Folgen des Fortfalls der umgekehrten Maßgeblichkeit.....	28
5.3	Steuerliche Nachweisführung – Dokumentationspflichten.....	28
5.4	Angaben im Anhang – verdeckte Gewinnausschüttung, verdeckte Einlage.....	28
6	Checkliste zur BilMoG-Umstellung	30
6.1	Allgemeine Änderungen.....	30
6.2	Änderungen bei den Bilanzposten.....	33

1 Einleitung

Mit dem Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG) hat der Gesetzgeber die größte Bilanzreform der letzten 25 Jahre verabschiedet. Das Gesetz ist am 25. Mai 2009 in Kraft getreten (BGBl. I Nr. 27 vom 28. Mai 2009, 1102f.). Mit dem BilMoG sind erhebliche Änderungen des Bilanzrechts und im Recht der Abschlussprüfung sowie der Berichterstattung verbunden, die für die einzelnen Bilanzadressaten wie Groß- und Kleinaktionäre, Finanzamt, Gläubiger und Arbeitnehmer von erheblicher Bedeutung sind. Das BilMoG lässt darüber hinaus zahlreiche Gesetze wie das Aktiengesetz, SE-Ausführungsgesetz, GmbH-Gesetz, Genossenschaftsgesetz, Einkommensteuergesetz, Abgabenordnung, Publizitätsgesetz, Wirtschaftsprüferordnung, Publizitätsgesetz, Umwandlungsgesetz etc. nicht unberührt. Auch hier hat der Gesetzgeber zahlreiche Änderungen vorgenommen. Durch das BilMoG wurden nunmehr auch die Abänderungsrichtlinie sowie die Abschlussprüferrichtlinie der Europäischen Union umgesetzt. Die meisten Neuregelungen sind überwiegend für Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2009 beginnen, erstmalig anzuwenden; eine frühere Anwendung ist möglich.

Die Auswirkungen des BilMoG umfassen neben dem Handelsrecht insbesondere das Steuerrecht sowie die Corporate Governance des Unternehmens. Hier steht im Vordergrund die stärkere Fokussierung der Aufsichtsorgane auf das interne Kontroll- und das Risikomanagementsystem sowie die Erweiterung der Berichterstattung. Mit dem BilMoG verfolgt der Gesetzgeber das Ziel, das deutsche Bilanzrecht zu modernisieren und den Unternehmen eine gleichwertige, einfachere und kostengünstige Alternative zu den International Financial Reporting Standards (IFRS) zu bieten. Insbesondere für kleine und mittelständische Unternehmen soll die Deregulierung der Entbürokratisierung und damit zur Kostensenkung dienen. Vor dem Hintergrund der Finanzmarkt- und Wirtschaftskrise führen die Regelungen lediglich zu einer Annäherung an die International Financial Reporting Standards. Die bewährten bilanzrechtlichen Grundsätze, insbesondere das aus Gläubigerschutzgründen bewährte Vorsichts- und Maßgeblichkeitsprinzip des HGB und die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung sind weitgehend beibehalten worden. Der einzelhandelsrechtliche Abschluss behält somit weiterhin seine Funktion als Ausschüttungsbemessungsgrundlage. Darüber hinaus bleibt es bei der Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Bilanzierung für die steuerliche Gewinnermittlung.¹

1 Gesetzentwurf der Bundesregierung, Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts, BT-Drs. 16 / 10067,132 vom 30. Juli 2008; Beschlussempfehlung und Bericht des Rechtsausschusses des Deutschen Bundestages zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung 16 / 10067, BT-Drs. 16 / 12407 vom 24. März 2009

2 Handels- und steuerrechtliche Änderungen durch das BilMoG

Im Einzelnen werden folgende Neuregelungen / Änderungen auf den handelsrechtlichen Einzelabschluss besprochen:

- Fortfall handelsrechtlicher Buchführungs- und Bilanzierungspflichten
- Aktivierungspflicht des derivativen Geschäfts- oder Firmenwerts
- bilanzielle Behandlung immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (AV)
- Beschränkung der Bewertung von Finanzinstrumenten
- Bilanzierung und Bewertung von Rückstellungen und Verbindlichkeiten
- Bilanzierung betrieblicher Versorgungsverpflichtungen
- Latente Steuern: Übergang zum bilanzorientierten „Temporary Concept“
- Bilanzierung: Ansatz-, Bewertungs-, Ausweis- und Anhangvorschriften
- steuerliche Auswirkungen des BilMoG

3 Auswirkungen des BilMoG auf den handelsrechtlichen Einzelabschluss

3.1 Fortfall der handelsrechtlichen Buchführungs- und Bilanzierungspflicht

Nach § 241a HGB n.F. sind **Einzelkaufleute** von der handelsrechtlichen Buchführungs- und Bilanzierungspflicht befreit, soweit sie an den Abschlussstichtagen zweier aufeinander folgenden Geschäftsjahren

- **kumulativ** Umsätze von nicht mehr als 500.000 Euro
- noch einen Gewinn von maximal 50.000 Euro erzielen.

Im Falle der Neugründung ist allein der erste Abschlussstichtag nach der Neugründung maßgebend. Nach Art. 66 Abs. 1 EGHGB gilt die Neuregelung erstmals für Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2007 beginnen.¹

An die Stelle der von den kleineren Unternehmen als aufwändig und kostenträchtig empfundenen handelsrechtlichen Buchführungs- und Bilanzierungspflicht tritt die schlichte Einnahme-Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG. Ob der Unternehmer von der Erleichterung Gebrauch macht, muss jeder Unternehmer für sich entscheiden, ist doch die schlichte Einnahme-Überschuss-Rechnung mit nicht unerheblichen Informationsverlusten verbunden. Darüber hinaus müssen die Befreiungsvoraussetzungen fortdauernd erfüllt sein.

Werden die Schwellenwerte überschritten, greifen die handelsrechtlichen Buchführungs- und Bilanzierungspflichten wieder. Der Unternehmer muss daher ständig prüfen, ob die Voraussetzungen für die Befreiung vorliegen. Auch gilt die Befreiung nur für Kaufleute im Sinne des § 1 Abs. 1 HGB. Einzelunternehmer oder die Gesellschaft bürgerlichen Rechts sind von der Befreiungsvorschrift nicht erfasst. Hier kann es im Einzelfall Abgrenzungsschwierigkeiten geben.

§ 241a HGB n.F. sowie § 242 HGB n.F. lauten wie folgt:

§ 241a Befreiung von der Pflicht zur Buchführung und Erstellung eines Inventars

Einzelkaufleute, die an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren nicht mehr als 500.000 Euro Umsatzerlöse und 50.000 Euro Jahresüberschuss aufweisen, brauchen die §§ 238 bis 241 nicht anzuwenden. Im Fall der Neugründung treten die Rechtsfolgen schon ein, wenn die Werte des Satzes 1 am ersten Abschlussstichtag nach der Neugründung nicht überschritten werden.

§ 242 Pflicht zur Aufstellung

1. Der Kaufmann hat zu Beginn seines Handelsgewerbes und für den Schluss eines jeden Geschäftsjahrs einen das Verhältnis seines Vermögens und seiner Schulden darstellenden Abschluss (Eröffnungsbilanz, Bilanz) aufzustellen. Auf die Eröffnungsbilanz sind die für den Jahresabschluss geltenden Vorschriften entsprechend anzuwenden, soweit sie sich auf die Bilanz beziehen.
2. Er hat für den Schluss eines jeden Geschäftsjahrs eine Gegenüberstellung der Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahrs (Gewinn- und Verlustrechnung) aufzustellen.
3. Die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung bilden den Jahresabschluss.

¹ Kersting, Handels- und gesellschaftsrechtliche Auswirkungen der Befreiung „kleiner“ Kaufleute und Personenhandelsgesellschaften von der Buchführungs- und Bilanzierungspflicht, BB 2008, S. 790; Förster / Schmidtman, Steuerliche Gewinnermittlung nach dem BilMoG, BB 2009, S. 1342

4. Die Absätze 1 bis 3 sind auf Einzelkaufleute im Sinn des § 241a nicht anzuwenden. Im Fall der Neugründung treten die Rechtsfolgen nach Satz 1 schon ein, wenn die Werte des § 241a Satz 1 am ersten Abschlussstichtag nach der Neugründung nicht überschritten werden.

Auch kleine und mittelgroße **Kapitalgesellschaften** sowie gleichgestellte **Personenhandelsgesellschaften** können die Befreiung in Anspruch nehmen, wenn bestimmte Schwellenwerte nicht überschritten werden. Für die Inanspruchnahme verschiedener Befreiungs- und Erleichterungsvorschriften bei der Rechnungslegung, Prüfungspflicht und Offenlegung nach §§ 325ff. HGB n. F. wurden die maßgeblichen Schwellenwerte erhöht.

Die Neufassung des § 267 HGB lautet künftig:

§ 267 Umschreibung der Größenklassen

1. Kleine Kapitalgesellschaften sind solche, die mindestens zwei der drei nachstehenden Merkmale nicht überschreiten:
 1. 4.840.000 Euro Bilanzsumme nach Abzug eines auf der Aktivseite ausgewiesenen Fehlbetrags (§ 268 Abs. 3).
 2. 9.680.000 Euro Umsatzerlöse in den zwölf Monaten vor dem Abschlussstichtag.
 3. Im Jahresdurchschnitt fünfzig Arbeitnehmer.
2. Mittlere Kapitalgesellschaften sind solche, die mindestens zwei der drei in Absatz 1 bezeichneten Merkmale überschreiten und jeweils mindestens zwei der drei nachstehenden Merkmale nicht überschreiten:
 1. 19.250.000 Euro Bilanzsumme nach Abzug eines auf der Aktivseite ausgewiesenen Fehlbetrags (§ 268 Abs. 3).
 2. 38.500.000 Euro Umsatzerlöse in den zwölf Monaten vor dem Abschlussstichtag.
 3. Im Jahresdurchschnitt zweihundertfünfzig Arbeitnehmer.
3. Große Kapitalgesellschaften sind solche, die mindestens zwei der drei in Absatz 2 bezeichneten Merkmale überschreiten. Eine Kapitalgesellschaft im Sinn des § 264d gilt stets als große.
4. Die Rechtsfolgen der Merkmale nach den Absätzen 1 bis 3 Satz 1 treten nur ein, wenn sie an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren über- oder unterschritten werden. Im Falle der Umwandlung oder Neugründung treten die Rechtsfolgen schon ein, wenn die Voraussetzungen des Absatzes 1, 2 oder 3 am ersten Abschlussstichtag nach der Umwandlung oder Neugründung vorliegen.
5. Als durchschnittliche Zahl der Arbeitnehmer gilt der vierte Teil der Summe aus den Zahlen der jeweils am 31. März, 30. Juni, 30. September und 31. Dezember beschäftigten Arbeitnehmer einschließlich der im Ausland beschäftigten Arbeitnehmer, jedoch ohne die zu ihrer Berufsausbildung Beschäftigten.
6. Informations- und Auskunftsrechte der Arbeitnehmervertretungen nach anderen Gesetzen bleiben unberührt.

Anhebung der Schwellenwerte § 267 HGB n. F.

		§ 267 HGB a. F.	§ 267 HGB n. F.
Klein	<ul style="list-style-type: none">• Bilanzsumme• Umsatzerlöse• Arbeitnehmer	<ul style="list-style-type: none">• < 4.015 TEUR• < 8.030 TEUR• < 50	<ul style="list-style-type: none">• < 4.840 TEUR• < 9.860 TEUR• < 50
Mittel	<ul style="list-style-type: none">• Bilanzsumme• Umsatzerlöse• Arbeitnehmer	<ul style="list-style-type: none">• < 16.060 TEUR• < 32.120 TEUR• < 250	<ul style="list-style-type: none">• < 19.250 TEUR• < 38.500 TEUR• < 250
Groß Kapitalmarktorientiert	<ul style="list-style-type: none">• Bilanzsumme• Umsatzerlöse• Arbeitnehmer	<ul style="list-style-type: none">• > 16.060 TEUR• > 32.120 TEUR• > 250	<ul style="list-style-type: none">• > 19.250 TEUR• > 38.500 TEUR• > 250

Unabhängig von den Schwellenwerten gelten **kapitalmarktorientierte** Gesellschaften i. S. d. § 264 d HGB n. F. als große Kapitalgesellschaften. Der Begriff der kapitalmarktorientierten Gesellschaft wird in § 264d HGB n. F. erstmalig in das HGB übernommen. Er umfasst nicht nur börsennotierte Aktiengesellschaften, sondern auch solche Aktiengesellschaften, die nach § 2 Abs. 5 WpHG durch Ausgabe von Wertpapieren einen organisierten Handel in Anspruch nehmen oder die Zulassung an einem organisierten Markt beantragt haben.

3.2 Aktivierungspflicht des derivativen Geschäfts- oder Firmenwerts

Für einen entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert gab es bisher ein Ansatzwahlrecht. Künftig besteht für den entgeltlich erworbenen Geschäfts oder Firmenwert eine **Ansatzpflicht**. Nach § 246 Abs. 1 S. 2 HGB n. F. wird der Firmenwert im Wege der Fiktion zum Vermögensgegenstand erhoben. Das bisherige Aktivierungswahlrecht in § 255 Abs. 4 HGB a. F. wird aufgehoben. Der zu aktivierende Firmenwert ist nach allgemein handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften nach § 253 Abs. 3 S. 1 HGB n. F. über die voraussichtliche Nutzungsdauer planmäßig abzuschreiben. Bei dauerhafter Wertminderung sind außerplanmäßig vorgenommene Abschreibungen des Geschäfts- oder Firmenwerts nach § 253 Abs. 3 S. 3 HGB n. F. geboten. Während bei anderen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens ein niedrigerer Wertansatz nicht beibehalten bleiben darf, ist der niedrigere Wertansatz eines entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwerts nach § 253 Abs. 5 S. 2 HGB n. F. beizubehalten.

Der originäre Geschäfts- und Firmenwert bleibt weiterhin nicht aktivierbar.

Steuerlich ist die Streichung des Wahlrechts ohne Auswirkung, da für den derivativen Geschäfts- bzw. Firmenwert nach § 5 Abs. 2 EStG eine Aktivierungspflicht bestand.¹

Die §§ 246, 253 HGB n. F. lauten künftig:

Ansatzvorschriften

§ 246 Vollständigkeit. Verrechnungsverbot

1. Der Jahresabschluss hat sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten sowie Aufwendungen und Erträge zu enthalten, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist. Vermögensgegenstände sind in der Bilanz des Eigentümers aufzunehmen; ist ein Vermögensgegenstand nicht dem Eigentümer, sondern einem anderen wirtschaftlich zuzurechnen, hat dieser ihn in seiner Bilanz auszuweisen. Schulden

¹ Förster / Schmidtman, Steuerliche Gewinnermittlung nach dem BilMoG, BB 2009, S. 1342, 1344