

Beilage „Neue Regelungen für die Handelsbilanz – Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz“

zum Mandanten-Rundschreiben 4/2009

1. Überblick und Handlungsbedarf
2. Befreiung von der Buchführungs- und Bilanzierungspflicht und Größenklassen für GmbH und GmbH & Co. KG
3. Aktivierung selbst erstellter immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens
4. Bewertung von Pensionsrückstellungen
5. Sonstige Rückstellungen
6. Neuregelung der latenten Steuern
7. Ausstehende Einlagen auf das gezeichnete Kapital
8. Erweiterung der Anhangsberichterstattung

1 Überblick und Handlungsbedarf

Das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) stellt die umfassendste Reform des deutschen Handelsbilanzrechts (HGB-Abschluss) seit 25 Jahren dar. Wichtigstes Ziel des Gesetzgebers ist es, das deutsche Bilanzrecht im Vergleich zu den **internationalen Rechnungslegungsstandards (IFRS)** attraktiver zu gestalten, da zu befürchten war, dass das deutsche Bilanzrecht nach und nach durch die internationale Rechnungslegung verdrängt würde. Somit wird die Informationsfunktion als Ziel des Jahresabschlusses stärker in den Mittelpunkt gerückt. Der Gesetzgeber hat aus diesem Grund das Bilanzrecht modernisiert, ohne aber die Komplexität der IFRS zu übernehmen.

Daneben erfolgten auch Maßnahmen zur Deregulierung und zur Anpassung an EU-Richtlinien.

Die Neuregelungen sind im Grundsatz **erstmalig anzuwenden für den Jahresabschluss für das Geschäftsjahr 2010** (Abschluss zum 31.12.2010) bzw. bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Abschlussstichtag ab dem Geschäftsjahr 2010/2011. Freiwillig können die Neuregelungen auch bereits für den Jahresabschluss zum 31.12.2009 angewendet werden, dann allerdings auch zwingend alle Neuregelungen und nicht etwa nur einzelne Regelungen. Einzelne Änderungen treten bereits früher in Kraft, worauf wir gesondert hinweisen (vgl. „Befreiung von der Buchführungs- und Bilanzierungspflicht und Größenklassen für GmbH und GmbH & Co. KG“).

Hinweis:

Die Anwendung der neuen Bilanzregeln **erfordert entsprechende Vorbereitungen**, sodass eine intensive Auseinandersetzung mit den neuen Regelungen bereits jetzt notwendig ist. Betroffen sind – in unterschiedlichem Ausmaß – Unternehmen aller Rechtsformen und Größen.

Des Weiteren ist zu beachten, dass der **Übergang auf die neuen Bilanzierungsvorschriften im Grundsatz erfolgswirksam** vorzunehmen ist. Dies kann dazu führen, dass in der ersten, nach neuem Recht erstellten Bilanz deutliche Ergebniseffekte aus der Umstellung auszuweisen sind. Es kann nur geraten werden, diese frühzeitig mittels einer Proberechnung zu ermitteln, um ggf. mittels bilanzpolitischer Maßnahmen hierauf zu reagieren. Hinzuweisen ist allerdings darauf, dass sich diese Effekte im Grundsatz nicht steuerlich auswirken.

2 Befreiung von der Buchführungs- und Bilanzierungspflicht und Größenklassen für GmbH und GmbH & Co. KG

a) Befreiung von der Buchführungs- und Bilanzierungspflicht

Bislang waren alle Kaufleute verpflichtet, eine kaufmännische Buchführung einzurichten, am Jahresende eine Inventur durchzuführen und einen Jahresabschluss aufzustellen. Nach dem BilMoG können nun kleine Einzelkaufleute (nicht Personen- und Kapitalgesellschaften!), die an den

Abschlussstichtagen von zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren **nicht mehr als 500 000 € Umsatzerlöse und 50 000 € Jahresüberschuss** erzielen, wahlweise den Gewinn mittels einer sehr viel einfacheren Einnahmen-Überschussrechnung ermitteln. Im Jahr der Gründung reicht ein einmaliges Erfüllen der genannten Größenkriterien aus, damit unmittelbar von der Erleichterungsnorm Gebrauch gemacht werden kann.

Hinweis:

In den betroffenen Fällen sollte allerdings sehr sorgfältig geprüft werden, ob die Vorteile aus dem Verzicht auf eine Bilanzierung ausreichend groß sind. Zwar ist die Einnahmen-Überschussrechnung die einfachere Form der Gewinnermittlung und wegen des i.d.R. geltenden Zufluss- und Abflussprinzips ist eine steuerwirksame Zuordnung bzw. Verlagerung von Einnahmen und Ausgaben in ein gewünschtes Wirtschaftsjahr grundsätzlich einfacher, doch hat die Einnahmen-Überschussrechnung eben auch Nachteile. So kann bspw. Aufwand, der noch nicht zu einer Auszahlung geführt hat, noch nicht mittels einer Rückstellung steuermindernd berücksichtigt werden. Anzahlungen und Abschlagszahlungen von Kunden erhöhen bereits mit deren Zufluss den steuerlichen Gewinn. Auch ist zu bedenken, dass Instrumente der doppelten Buchführung, wie eine Kontokorrentbuchführung, zur Steuerung des Betriebs oftmals benötigt werden.

b) Anhebung der Schwellenwerte für die Größenklassen für GmbH und GmbH & Co. KG

Die GmbH und die GmbH & Co. KG unterliegen erhöhten Anforderungen bei der Rechnungslegung. Unterschieden wird zwischen kleinen, mittelgroßen und großen Gesellschaften und zwar mit steigenden Anforderungen. So brauchen bspw. kleine Gesellschaften keinen Lagebericht zu erstellen und den Jahresabschluss nicht prüfen zu lassen. Bei der Erstellung des Anhangs brauchen kleine Gesellschaften viele Angaben nicht zu machen und auch für mittelgroße Gesellschaften bestehen deutliche Erleichterungen.

Mit dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz sind die maßgebenden **Schwellenwerte deutlich angehoben** worden. Diese betragen nun:

Größenklasse	Bilanzsumme (in T€)	Umsatzerlöse (in T€)	Arbeitnehmerzahl
klein	≤ 4 840	≤ 9 680	≤ 50
mittel	> 4 840	> 9 680	> 50
	≤ 19 250	≤ 38 500	≤ 250
groß	> 19 250	> 38 500	> 250

Maßgebend für die Größeneinstufung ist das Über- bzw. Unterschreiten von mindestens zwei Schwellenwerten an zwei aufeinander folgenden Bilanzstichtagen.

Hinweis:

Die angehobenen Schwellenwerte gelten **erstmalig** für den **Jahresabschluss zum 31.12.2008** bzw. bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Geschäftsjahr für den Jahresabschluss des Geschäftsjahres 2008/2009.

Gerade im Hinblick auf die **Offenlegung des Jahresabschlusses zum 31.12.2008** sollte geprüft werden, ob die Anhebung der Schwellenwerte Möglichkeiten eröffnet, um von den Offenlegungserleichterungen für kleine oder mittelgroße Gesellschaften Gebrauch zu machen.

3 Aktivierung selbst erstellter immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens

Das bisherige umfassende Aktivierungsverbot für nicht entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens wurde aufgehoben und an dessen Stelle ist ein spezielles **Aktivierungsverbot für selbst geschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten** oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens getreten. Für **alle übrigen selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstände** des Anlagevermögens besteht nun ein **Aktivierungswahlrecht**. Als Beispiele können rechtlich abgesicherte Werte genannt werden, wie Patente, Lizenzen oder Urheberrechte.

Hinweis:

Steuerlich bleibt es bei dem Aktivierungsverbot, sodass sich im Falle einer Aktivierung in der Handelsbilanz keine steuerlichen Auswirkungen ergeben und mithin Entwicklungskosten weiterhin unmittelbar steuerlich als Aufwand abgezogen werden können.

Das Aktivierungswahlrecht beschränkt sich auf Entwicklungskosten. Für Forschungskosten und auch dann, wenn sich Forschung und Entwicklung nicht verlässlich voneinander trennen lassen, gilt ein Aktivierungsverbot. Der Gegenwert des aktivierten Betrages ist für Kapitalgesellschaften ausschüttungsgesperrt D. h. in Höhe des Aktivwertes müssen freie Rücklagen ausgewiesen werden, die nicht an die Anteilseigner ausgeschüttet werden dürfen. Der aktivierte immaterielle Vermögensgegenstand ist in den Folgejahren über die voraussichtliche Nutzungsdauer planmäßig abzuschreiben.

Hinweis:

Erforderlich für die Nutzung des Aktivierungswahlrechts ist eine **sorgfältige Dokumentation**, um eine Trennung der Entwicklungs- von der Forschungstätigkeit vornehmen zu können. Auch muss ausreichend nachgewiesen werden, dass der Vermögenswert selbständig bewertbar ist und sich klar von dem allgemeinen Wert des Unternehmens (Firmenwert) abgrenzen lässt.

Die Aktivierung von Entwicklungsaufwendungen ist **erstmalig möglich für Projekte, die im Geschäftsjahr 2010 begonnen werden.**

Hinweis:

Dieses Aktivierungswahlrecht eröffnet Unternehmen mit hohen Entwicklungsaufwendungen die Möglichkeit einer **Verbesserung des Bilanzbildes**: Die geschaffenen „Werte“ können gezeigt werden und es ergibt sich ein verbessertes Eigenkapital. Dies dürfte vor allem gegenüber Fremdkapitalgebern ein Vorteil sein.

4 Bewertung von Pensionsrückstellungen

Ganz erhebliche Änderungen ergeben sich für die Bewertung von Pensionsrückstellungen. Während diese bislang in der Handelsbilanz ohne Berücksichtigung zukünftiger Kostensteigerungen und regelmäßig auf Basis des steuerlich relevanten Zinssatzes von 6 % angesetzt werden, sind zukünftig folgende Bewertungsregeln maßgebend:

- Ansatz unter **Berücksichtigung zukünftiger Lohn-, Gehalts- und Rentensteigerungen** und
- Abzinsung mit einem laufzeitkongruenten Zinssatz, welcher aus dem **Marktzins** abzuleiten ist. Alternativ zur Ermittlung des individuellen Marktzinses für jede einzelne Pensionszusage darf aus Vereinfachungsgründen auch mit einem durchschnittlichen Marktzins abgezinst werden, der sich für eine Laufzeit von 15 Jahren ergibt.

Hinweis:

Auswirkungen auf die steuerliche Bewertung ergeben sich nicht, da das Steuerrecht genaue Vorgaben hierzu macht. Durch das Auseinanderlaufen von handels- und steuerrechtlichem Ansatz bestehen zukünftig allerdings erhöhte Anforderungen an die Pensionsgutachten, welche dann ausdrücklich sowohl den handelsrechtlichen als auch den steuerlichen Wert berechnen und ausweisen müssen.

Die geänderten Bewertungsvorschriften sind **erstmalig für den Jahresabschluss zum 31.12.2010 anzuwenden**. Hinsichtlich des Betrages aus der Umstellung auf die neuen Bewertungsvorschriften ergeben sich allerdings folgende Wahlrechte:

- Ergibt sich ein **Zuführungsbetrag**, so ist dieser entweder bei der Umstellung in voller Höhe ertragswirksam zuzuführen oder dieser Betrag kann bis spätestens zum 31.12.2024 in jedem Geschäftsjahr zu mindestens einem Fünftel angesammelt werden, sodass der Umstellungsaufwand zeitlich verteilt wird.
- Ergibt sich dagegen ein **Auflösungsbetrag**, so kann dieser entweder unmittelbar erfolgswirksam in der Gewinn- und Verlustrechnung verbucht oder wahlweise erfolgsneutral in die Gewinnrücklagen eingestellt werden. Auf eine Auflösung der Rückstellung kann darüber hinaus verzichtet werden, soweit der aufzulösende Betrag spätestens zum 31.12.2024 wieder zugeführt werden müsste.

Hinweis:

Erwartet werden ganz **erhebliche Steigerungen des Rückstellungsbetrags**, was allerdings nur individuell ermittelt werden kann. Anzuraten ist eine frühzeitige Abschätzung des Umstellungsbetrags, um eine entsprechende Planung der Überleitung auf die neuen Wertansätze vornehmen zu können. Hierzu wird regelmäßig ein Probe-Pensionsgutachten nach den neuen Bewertungsregeln zu erstellen sein. Abzusehen ist, dass sich bei der Abschätzung der zukünftigen Lohn- und Gehaltsentwicklungen erhebliche Ermessensspielräume ergeben, sodass sich bilanzpolitische Spielräume eröffnen.

5 Sonstige Rückstellungen

a) Ansatz

Hinsichtlich des Ansatzes von Rückstellungen werden **Wahlrechte abgeschafft. Im Ergebnis erfolgt** eine Angleichung an die steuerlichen Regelungen:

Rückstellungsgrund	HGB bisher	HGB neu	Steuerbilanz
ungewisse Verbindlichkeiten	Pflicht	Pflicht	Pflicht
drohende Verluste aus schwebenden Geschäften	Pflicht	Pflicht	Verbot
Instandhaltungen, die innerhalb von drei Monaten nachgeholt werden	Pflicht	Pflicht	Pflicht
Abraumbeseitigung	Pflicht	Pflicht	Pflicht
Gewährleistungen ohne rechtliche Verpflichtung	Pflicht	Pflicht	Pflicht
Instandhaltungen, die im folgenden Jahr nach Ablauf von drei Monaten nachgeholt werden	Wahlrecht	Verbot	Verbot
Aufwandsrückstellungen	Wahlrecht	Verbot	Verbot

Hinweis:

Mit dem **Verbot der Aufwandsrückstellungen** wird ein wesentliches bilanzpolitisches Instrument zur Ergebnisglättung genommen. Bislang kann z. B. für künftig anfallende Generalüberholungen und Instandhaltungsmaßnahmen, die regelmäßig und in größerem Abstand anfallen und den Charakter von Erhaltungsaufwand haben, sowie für allgemeine Steuerrisiken und Restrukturierungsmaßnahmen (Umzug und Geschäftsverlegung oder strukturelle Veränderungen in einzelnen Geschäftsbereichen) eine Aufwandsrückstellung in der Handelsbilanz gebildet werden.

Hinzuweisen ist darauf, dass sich **steuerliche Auswirkungen** aus diesen Änderungen **nicht ergeben**, da diese handelsrechtlichen Wahrrückstellungen auch bislang schon steuerlich nicht zulässig sind.

b) Bewertung

Ganz maßgebliche Änderungen ergeben sich bei der Bewertung von Rückstellungen. Zukünftig sind insbesondere folgende Regeln zu beachten:

- Anzusetzen sind die Rückstellungen mit dem voraussichtlich notwendigen Erfüllungsbetrag, sodass **zukünftige Preis- und Kostensteigerungen** zu berücksichtigen sind und
- **Abzinsung** von Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr, wobei entsprechende Zinssätze von der Deutschen Bundesbank veröffentlicht werden sollen.

Hinweis:

Aus dem ersten Aspekt resultiert eine Erhöhung und aus dem zweiten Aspekt eine Absenkung des Rückstellungsbetrages. Die konkreten Auswirkungen können letztlich nur für den Einzelfall ermittelt werden.

Steuerlich ergeben sich insoweit **keine Auswirkungen**, da für die steuerliche Gewinnermittlung spezielle Bewertungsregeln existieren. Dies führt allerdings dazu, dass die handelsrechtlichen und die steuerlichen Wertansätze zukünftig stärker auseinander laufen und jedenfalls parallel ermittelt und fortgeschrieben werden müssen.

c) **Erstmalige Anwendung, Übergangsvorschriften**

Die neuen Ansatz- und Bewertungsvorschriften gelten erstmals für das Geschäftsjahr 2010, also den **Bilanzstichtag zum 31.12.2010**.

Die sich aus den **geänderten Bewertungsvorschriften** ergebenden Änderungen sind im Jahresabschluss zum 31.12.2010 **ergebniswirksam** zu buchen. Dies kann zu ganz erheblichen Ergebnisauswirkungen führen, welche frühzeitig ermittelt werden sollten.

Für **nach bisherigem Recht noch gebildete Rückstellungen**, die nach den neuen Regeln nicht mehr zulässig sind, wie bspw. Aufwandsrückstellungen, wird dem Unternehmer ein **Wahlrecht** eingeräumt, welches für die einzelnen Rückstellungen unterschiedlich ausgeübt werden kann:

- Im Jahresabschluss 2009 ausgewiesene Rückstellungen können unter Anwendung der bisherigen Regelungen ganz oder teilweise beibehalten werden.
- Soweit keine Beibehaltung der Rückstellungen erfolgt, ist zu unterscheiden:
 - Erfolgt die Bildung der Rückstellung in der Bilanz zum 31.12.2009, so muss zum 31.12.2010 eine gewinnwirksame Auflösung erfolgen;
 - erfolgte die Bildung der Rückstellung dagegen in der Bilanz zum 31.12.2008 oder früher, so kann die Rückstellung zum 31.12.2010 auch unmittelbar in die Gewinnrücklagen umgebucht werden, ohne dass hierbei die Gewinn- und Verlustrechnung berührt wird.

Hinweis:

Die Übergangsvorschriften führen zu ganz erheblichen bilanzpolitischen Spielräumen. Insbesondere mit der Bildung von Aufwandsrückstellungen noch im Jahresabschluss zum 31.12.2008 kann die Basis gelegt werden, um spätere Jahresergebnisse deutlich zu beeinflussen oder aber auch die in 2008 gewinnmindernd gebildete Rückstellung ohne Berührung der Gewinn- und Verlustrechnung in das Eigenkapital einzustellen.

6 Neuregelung der latenten Steuern

Einen deutlich höheren Stellenwert wird zukünftig der Abgrenzung latenter Steuern zukommen. Eingeschränkt wird dies allerdings durch das nun doch eingeführte Aktivierungswahlrecht.

Der Ausweis latenter Steuern ist immer dann zu prüfen, **wenn die Bilanzansätze der Handelsbilanz von denen der Steuerbilanz abweichen** und die Abweichungen sich in späteren Jahren wieder ausgleichen. Auch die zukünftigen Vorteile aus steuerlichen Verlustvorträgen sind zu berücksichtigen, soweit eine Nutzung der Verlustvorträge innerhalb der nächsten fünf Jahre zu erwarten ist.

Hinsichtlich des Ansatzes von latenten Steuern ist allerdings zu unterscheiden:

- Ergeben sich nach einer Verrechnung mit aktiven latenten Steuern **latente Steuerverbindlichkeiten**, so besteht eine **Passivierungspflicht**;
- ergibt sich dagegen umgekehrt ein Überhang der **latenten Steuerforderungen**, so besteht ein **Aktivierungswahlrecht** (bei einem Verzicht ist aber eine Angabe im Anhang vorzunehmen).

Wichtige Anwendungsfälle für die Abgrenzung von latenten Steuerforderungen sind:

- Passivierung von Drohverlustrückstellungen in der Handelsbilanz,
- höherer Ansatz von Pensionsrückstellungen oder von Verbindlichkeitsrückstellungen in der Handelsbilanz,
- steuerliche Verlustvorträge (soweit in den kommenden fünf Jahren nutzbar).

Wichtige Anwendungsfälle für die Abgrenzung von latenten Steuerverbindlichkeiten sind dagegen:

- Ansatz selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände in der Handelsbilanz,
- nur steuerlich zulässige Sonderabschreibungen und
- steuerlich zulässige Gewinnübertragungen.

Hinweis:

Die Regelungen für latente Steuern gelten **nur für Kapitalgesellschaften und für die GmbH & Co. KG** und insoweit nicht für kleine Gesellschaften.

7 Ausstehende Einlagen auf das gezeichnete Kapital

Nach derzeitigem Recht besteht bei der GmbH hinsichtlich ausstehender Einlagen auf das Nennkapital ein Wahlrecht, diese entweder (1.) als Aktivposten auszuweisen oder aber (2.) eine offene Absetzung der noch nicht eingeforderten ausstehenden Einlagen vom Eigenkapital und einen gesonderten Ausweis der eingeforderten ausstehenden Einlagen unter den Forderungen und sonstigen Vermögensgegenständen vorzunehmen.

Ab dem Jahresabschluss zum 31.12.2010 ist nun nur noch die zweite Alternative zulässig: die nicht eingeforderten **ausstehenden Einlagen sind von dem Posten „Gezeichnetes Kapital“ offen abzusetzen** (Nettoausweis) und der verbleibende Betrag ist als Posten „Eingefordertes Kapital“ in der Hauptspalte der Passivseite auszuweisen.

8 Erweiterung der Anhangsberichterstattung

Die GmbH und die GmbH & Co. KG haben ihren Jahresabschluss um einen erläuternden und ergänzenden Anhang zu erweitern. Insofern ist vor allem auf folgende neuen Angabepflichten hinzuweisen, wobei jeweils angegeben wird, welche Gesellschaften im Sinne der Größeneinstufung (siehe „Befreiung von der Buchführungs- und Bilanzierungspflicht und Größenklassen für GmbH und GmbH & Co. KG“) betroffen sind:

- Große Gesellschaften müssen **Angaben zu Art und Zweck sowie Risiken und Vorteilen der nicht in der Bilanz enthaltenen Geschäfte machen**, soweit dies für die Beurteilung der Finanzlage des Unternehmens notwendig ist. Beispiele: Factoring oder Leasingverträge.
- Mittelgroße und große Gesellschaften müssen den Gesamtbetrag der **nicht in der Bilanz erfassten sonstigen finanziellen Verpflichtungen** angeben, sofern diese Angabe für die Beurteilung der Finanzlage des Unternehmens von Bedeutung ist. Beispiele: Verpflichtungen aus schwebenden Rechtsgeschäften, Folgeinvestitionen bereits begonnener Investitionen oder künftige unabwendbare Großreparaturen.
- Große Gesellschaften müssen das **vom Abschlussprüfer berechnete Gesamthonorar** für im Geschäftsjahr erbrachte Leistungen (aufgeschlüsselt nach Tätigkeiten) angeben.
- Angaben zu den wesentlichen **Geschäften mit nahe stehenden Unternehmen**, die nicht zu marktüblichen Bedingungen zustande gekommen sind. Betroffene Geschäfte können sein: Käufe oder Verkäufe von Grundstücken oder Gebäuden, von fertigen oder unfertigen Erzeugnissen, der Bezug oder die Erbringung von Dienstleistungen, die Nutzung oder die Nutzungsüberlassung von Vermögensgegenständen, Finanzierungen, die Gewährung von Bürgschaften oder anderen Sicherheiten, Investitionen, Produktionsverlagerungen oder Abstimmungen im Ein- und Verkauf.
- Soweit **Bewertungseinheiten** gebildet werden, also z. B. Fremdwährungsforderungen und entsprechende Devisentermingeschäfte für die Bewertung der Risiken zusammengefasst werden, sind von Gesellschaften aller Größenklassen die dadurch abgesicherten Risiken im Anhang anzugeben. Dabei sind Angaben zu machen über die Art und die Höhe der abgesicherten Risiken, die Art der gebildeten Bewertungseinheiten und die Effektivität der bestehenden Bewertungseinheiten.