

# **Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz - BilMoG -**

## **Modernisierung der HGB-Bilanzierung**

**Ausgewählte Detailfragen**

**Dipl.-Kfm. Michael Engels WP StB  
Dipl.-Kfm. Eckhard Berthold WP StB**

## **1. Zielsetzung des BilMoG**

- 1.1. Ausgangssituation
- 1.2. Absicht des Gesetzgebers
- 1.3. Lösungsansatz
- 1.4. IFRS für den Mittelstand

## **2. Deregulierung**

- 2.1. Befreiung von der Buchführungspflicht
- 2.2. Anhebung der Schwellenwerte

## **3. Zeitliche Anwendung des BilMoG**

## 4. Inhalte des BilMoG

- 4.1. Aufhebung der umgekehrten Maßgeblichkeit
- 4.2. Abschaffung von Aktivierungswahlrechten
  - 4.2.1. Erworbener Geschäfts- oder Firmenwert
  - 4.2.2. Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs
- 4.3. Latente Steuern
- 4.4. Abschaffung von Bewertungswahlrechten
  - 4.4.1. Abschreibungen
  - 4.4.2. Umfang der Herstellungskosten
- 4.5. Abschaffung der Aufwandsrückstellung

- 4.6. Bewertung von Rückstellungen und Verbindlichkeiten
  - 4.6.1. Pensionsrückstellungen
  - 4.6.2. Sonstige Rückstellungen
- 4.7. Immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens
- 4.8. Sonstiges
  - 4.8.1. Bewertungseinheit
  - 4.8.2. Währungsumrechnung
  - 4.8.3. Bilanzgliederung
  - 4.8.4. Anhangsangaben

## **5. Bilanzpolitik unter BilMoG**

## **6. Ausblick**

## 1. Zielsetzung des BilMoG

- 1.1. Ausgangssituation
- 1.2. Absicht des Gesetzgebers
- 1.3. Lösungsansatz
- 1.4. IFRS für den Mittelstand

## 2. Deregulierung

- 2.1. Befreiung von der Buchführungspflicht
- 2.2. Anhebung der Schwellenwerte

## 3. Zeitliche Anwendung des BilMoG

# 1. Zielsetzung des BilMoG

## 1.1. Ausgangssituation

- Handelsbilanzrecht ist **keine nationale Angelegenheit**  
Umsetzung 4. + 7. EG-Richtlinie mittels BiRiLiG 1985
- Verstärkter Einfluss der IFRS  
2007 Standardentwurf für KMU; Ablehnung durch das EG-Parlament

IFRS = International Financial Reporting Standards

- IFRS sind auf kapitalmarktorientierte Unternehmen zugeschnitten.
- BilMoG = Antwort auf die IFRS

## 1.1. Ausgangssituation

### **Kritik an der aktuellen HGB-Rechnungslegung:**

- Zahlreiche Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte
- Ansatz historischer Werte statt Zeitwerte
- Steuerliche Einfärbung durch umgekehrte Maßgeblichkeit erschwert Informationsfunktion des HGB-Abschlusses

### **Kritik an der IFRS-Rechnungslegung:**

- Kapitalmarktinduziert, d.h. auf kapitalmarktorientierte Konzerne fokussiert
- IFRS-Abschluss hat nur Informationsfunktion
- Hoher Bilanzierungsaufwand durch komplexes Regelwerk

## 1.2. Absicht des Gesetzgebers

### Ziele:

- Deregulierung und Kostensenkung
- Verbesserung der Aussagefähigkeit des handelsrechtlichen Jahresabschlusses (Vergleichbarkeit, Informationsfunktion) ...

... ohne die Nachteile der internationalen Rechnungslegung (IFRS) zu übernehmen (hohe Komplexität, Zeitaufwand und Kosten)

### Nebenbedingungen:

- Beibehaltung des HGB-Abschlusses als Grundlage der Ausschüttungsbemessung
- Gewährleistung von Steuerneutralität

## 1.3. Lösungsansatz

Die **Zielsetzung** soll erreicht werden durch:

- Eliminierung von Wahlrechten
- Entkopplung der handelsrechtlichen Rechnungslegung von der steuerlichen Gewinnermittlung
- Annäherung des HGB an internationale Rechnungslegungsstandards

## 1.4. IFRS für den Mittelstand?

Seit Ende der 90er Jahre befasst sich das IASB mit der Einführung europaweit einheitlicher Bilanzierungsstandards für kleine und mittelgroße Unternehmen.

Die Bilanzierungsregeln sollen vorrangig dem **Informationszweck** dienen und dabei **weniger komplex** als die für die kapitalmarktorientierten Unternehmen konzipierten IFRS sein.

Datum	Veröffentlichung
Juni 2004	Diskussionspapier
April 2005	Fragebogen zu Ansatz- und Bewertungserleichterungen
Oktober 2005	Diskussionsrunden
August 2006	Arbeitspapier
Februar 2007	Standardentwurf
<b>Juli 2009</b>	<b>Standard: IFRS for SMEs</b>

## 1.4. IFRS für den Mittelstand?

Der IFRS for SMEs ist **keine Alternative**, sondern **nur Ergänzung** zum HGB: Für Ausschüttung und Besteuerung bleibt der handelsrechtliche Jahresabschluss entscheidend.

Die IFRS sind grundsätzlich zeitwertorientiert.

Zugunsten der Komplexitätsreduktion wurde indes während der Entstehungsphase des Standards wieder das **Anschaffungskostenmodell** (einschließlich der Verpflichtung zur Vornahme planmäßiger Abschreibungen) aufgegriffen.

## 1.4. IFRS für den Mittelstand?

### Beispiele:

#### Immaterielles Vermögen/Sachanlagevermögen

<i>„Full IFRS“</i>	<i>„IFRS for SMEs“</i>	<i>HGB BilMoG</i>
Anschaffungskostenmodell Neubewertungsmodell	Anschaffungskostenmodell	

#### Finanzanlagevermögen

<i>„Full IFRS“</i>	<i>„IFRS for SMEs“</i>	<i>HGB BilMoG</i>
Zeitwertmodell		Anschaffungskostenmodell

## 1.4. IFRS für den Mittelstand?

### Aktivierungsfähigkeit von Entwicklungskosten

<i>„Full IFRS“</i>	<i>„IFRS for SMEs“</i>	<i>HGB BilMoG</i>
Aktivierungspflicht	Aktivierungsverbot	Aktivierungswahlrecht

### Abschreibung eines erworbenen GoF

<i>„Full IFRS“</i>	<i>„IFRS for SMEs“</i>	<i>HGB BilMoG</i>
nur außerplanmäßig	planmäßig	

## 1. Zielsetzung des BilMoG

- 1.1. Ausgangssituation
- 1.2. Absicht des Gesetzgebers
- 1.3. Lösungsansatz
- 1.4. IFRS für den Mittelstand

## 2. Deregulierung

- 2.1. Befreiung von der Buchführungspflicht
- 2.2. Anhebung der Schwellenwerte

## 3. Zeitliche Anwendung des BilMoG

## 2. Deregulierung

### 2.1. Befreiung von der Buchführungspflicht

Einzelunternehmen sind von der Buchführungspflicht, Erstellung eines Inventars und eines Jahresabschlusses befreit, wenn an zwei aufeinander folgenden Stichtagen kumulativ

**die Umsatzerlöse < 500 TEUR und  
der Jahresüberschuss < 50 TEUR**



erfüllt sind.

Mit der handelsrechtlichen Befreiung erfolgt eine Annäherung an die Schwellenwerte des § 141 AO.

## 2.1. Befreiung von der Buchführungspflicht

Unternehmen, die die Befreiung in Anspruch nehmen, erstellen nur noch **Einnahmen-Überschuss-Rechnungen** für steuerliche Zwecke.

Dies soll lt. Gesetzesentwurf zu einer **Kostenentlastung** von 1.000.000.000,00 EUR führen.



## 2.2. Anhebung der Schwellenwerte

Erleichterung für kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften durch **Anhebung der Schwellenwerte** um 20 Prozent:

Angaben in T€	Klein	mittelgroß	groß
Bilanzsumme	≤ <b>4.840</b> (4.015)	≤ <b>19.250</b> (16.060)	> <b>19.250</b> (16.060)
Umsatzerlöse	≤ <b>9.860</b> (8.030)	≤ <b>38.500</b> (32.120)	> <b>38.500</b> (32.120)
Arbeitnehmer	≤ 50	≤ 250	> 250

## 1. Zielsetzung des BilMoG

- 1.1. Ausgangssituation
- 1.2. Absicht des Gesetzgebers
- 1.3. Lösungsansatz
- 1.4. IFRS für den Mittelstand

## 2. Deregulierung

- 2.1. Befreiung von der Buchführungspflicht
- 2.2. Anhebung der Schwellenwerte

## 3. Zeitliche Anwendung des BilMoG

### 3. Zeitliche Anwendung des BilMoG

- Anwendung der meisten neuen Vorschriften erstmals auf Geschäftsjahre, die im Kalenderjahr **2010 beginnen (d.h. ab 01.01.2010)**
- Möglichkeit der Inanspruchnahme von Erleichterungen, wie z.B. Erhöhung der Schwellenwerte, bereits **für das Geschäftsjahr 2008**



## 4. Inhalte des BilMoG

### 4.1. **Aufhebung der umgekehrten Maßgeblichkeit**

#### 4.2. Abschaffung von Aktivierungswahlrechten

4.2.1. Erworbener Geschäfts- oder Firmenwert

4.2.2. Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs

#### 4.3. Latente Steuern

#### 4.4. Abschaffung von Bewertungswahlrechten

4.4.1. Abschreibungen

4.4.2. Umfang der Herstellungskosten

#### 4.5. Abschaffung der Aufwandsrückstellung

## 4. Inhalte des BilMoG

### 4.1. Aufhebung der umgekehrten Maßgeblichkeit

Die Anknüpfung des handelsrechtlichen Jahresabschlusses an den so genannten „**Grundsatz der umgekehrten Maßgeblichkeit**“ **wird aufgegeben.**

Steuerliche Vergünstigungen dürfen nicht mehr in der Handelsbilanz nachvollzogen werden.

Von der Norm betroffen sind:

- Sonderposten mit Rücklageanteil (z. B. § 6 b Rücklage)
- Steuerliche Sonderabschreibungen, erhöhte Absetzungen

## 4.1. Aufhebung der umgekehrten Maßgeblichkeit

Bereits gebildete Sonderposten dürfen beibehalten werden; wird von diesem Wahlrecht kein Gebrauch gemacht, sind die Auflösungsbeträge unmittelbar in die Gewinnrücklagen einzustellen.

### Steuerliche Änderung:

Voraussetzung für die Ausübung von Wahlrechten in der Steuerbilanz:  
Gesondertes Verzeichnis ist zu führen.

## 4. Inhalte des BilMoG

4.1. Aufhebung der umgekehrten Maßgeblichkeit

### 4.2. Abschaffung von Aktivierungswahlrechten

#### 4.2.1. Erwerbener Geschäfts- oder Firmenwert

4.2.2. Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs

4.3. Latente Steuern

4.4. Abschaffung von Bewertungswahlrechten

4.4.1. Abschreibungen

4.4.2. Umfang der Herstellungskosten

4.5. Abschaffung der Aufwandsrückstellung

## 4.2. Abschaffung von Aktivierungswahlrechten

### 4.2.1. Erworbener Geschäfts- oder Firmenwert

**Bisher**     Aktivierungswahlrecht

bei Aktivierung erfolgt Abschreibung über

- pauschal vier Jahre oder

- die voraussichtliche Nutzungsdauer

**Neu**        Aktivierungspflicht

Abschreibung erfolgt über die voraussichtliche Nutzungsdauer

Der ursprünglich angedachte Verzicht auf planmäßige Abschreibungen (→ IAS 36) wurde nicht umgesetzt.

Ein außerplanmäßig abgeschriebener Geschäfts- oder Firmenwert darf nicht wieder zugeschrieben werden.

## 4.2.1. Erworbener Geschäfts- oder Firmenwert

### Weitere Anmerkungen:

Die Gründe für eine Schätzung der Nutzungsdauer von mehr als **5 Jahren** sind im Anhang anzugeben (§ 285 Satz 1 Nr. 13 HGB BilMoG).

Steuerlich bleibt es bei einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von **15 Jahren** (§ 7 Abs. 1 Satz 3 EStG).

## 4. Inhalte des BilMoG

4.1. Aufhebung der umgekehrten Maßgeblichkeit

### 4.2. **Abschaffung von Aktivierungswahlrechten**

4.2.1. Erworbener Geschäfts- oder Firmenwert

#### 4.2.2. **Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs**

4.3. Latente Steuern

4.4. Abschaffung von Bewertungswahlrechten

4.4.1. Abschreibungen

4.4.2. Umfang der Herstellungskosten

4.5. Abschaffung der Aufwandsrückstellung

## 4.2.2. Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs

**Bisher**     Aktivierungswahlrecht

bei Aktivierung erfolgt Abschreibung über pauschal vier Jahre  
Steuerlich: Aktivierungsverbot (Bisher und Neu)

**Neu**        Aktivierungsverbot

Begründung:

- Bilanzierungshilfen sind auch in IFRS unbekannt
- Anstelle der Aktivierung einer Bilanzierungshilfe besteht zukünftig ggf. die Möglichkeit der Aktivierung als selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstand

## 4. Inhalte des BilMoG

- 4.1. Aufhebung der umgekehrten Maßgeblichkeit
- 4.2. Abschaffung von Aktivierungswahlrechten
  - 4.2.1. Erworbener Geschäfts- oder Firmenwert
  - 4.2.2. Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs

### 4.3. Latente Steuern

- 4.4. Abschaffung von Bewertungswahlrechten
  - 4.4.1. Abschreibungen
  - 4.4.2. Umfang der Herstellungskosten
- 4.5. Abschaffung der Aufwandsrückstellung

## 4.3. Latente Steuern

### Hintergrund:

Die Steuerzahlung an das Finanzamt bemisst sich nach dem steuerrechtlichen Ergebnis.

Weichen handelsrechtliches und steuerrechtliches Ergebnis voneinander ab, werden damit mehr oder weniger Steuern gezahlt (sog. „**effektive Steuerbelastung**“), als angefallen wären, wenn das handelsrechtliche Ergebnis der Besteuerung unterlegen hätte (sog. „**fiktive Steuerbelastung**“).

### Ziel der Steuerabgrenzung:

Vermittlung zutreffender Vermögens- und Ertragslage

(→ Informationszweck)

## 4.3. Latente Steuern

**Bisher**     Aktivierungswahlrecht für aktive latente Steuern  
Passivierungspflicht für passive latente Steuern  
insoweit durch BilMoG keine Änderungen !

**Neu**        Netto- oder Bruttoausweis !  
Berücksichtigung der innerhalb von fünf Jahren verrechenbaren steuerlichen Verlustvorträge als aktive latente Steuern.

Formal Befreiung kleiner Kapitalgesellschaften von der Steuerabgrenzung (§ 274a Nr. 5 HGB BilMoG).  
Allerdings ist eine passive latente Steuer ihrem Wesen nach Rückstellung, die wiederum nach allgemeinen Grundsätzen passivierungspflichtig ist.

## 4.3. Latente Steuern

**Beispiele für aktive Steuerlatenzen:** (Mi A : Minderkap. in HB: Aktive latente Steuern)

- Rückstellungen, die steuerlich nicht anerkannt werden  
(**Drohverlustrückstellung**)
- Rückstellungen, die in der Steuerbilanz niedriger angesetzt werden  
(**Pensionsrückstellungen**)
- Positionen, die in der Handelsbilanz nicht aktiviert werden, in der Steuerbilanz aber aktivierungspflichtig sind (**Disagio**)
- **Steuerliche Verlustvorträge (BilMoG)**

## 4.3. Latente Steuern

Beispiele für passive Steuerlatenzen: (Me P: Mehrkap. In HB: Passive latente Steuern)

- Bildung eines Sonderposten mit Rücklagenanteil (§ 6b Rücklage) in der Steuerbilanz (kein Ansatz in der Handelsbilanz zulässig) (**BiMoG**)
- Aktivierung von selbsterstellten immateriellen Vermögensgegenständen als Anlagevermögen (**BiMoG**); In der Steuerbilanz: Aktivierungsverbot

### 4.3. Latente Steuern

Entstehung aktiver und passiver Steuerlatenzen nach BilMoG:

#### **Aktiva:**

HGB-Buchwert  $>$  Steuerwert  $\rightarrow$  passive latente Steuern

HGB-Buchwert  $<$  Steuerwert  $\rightarrow$  aktive latente Steuern

#### **Passiva:**

HGB-Buchwert  $>$  Steuerwert  $\rightarrow$  aktive latente Steuern

HGB-Buchwert  $<$  Steuerwert  $\rightarrow$  passive latente Steuern

## 4.3. Latente Steuern

### Beispiel 1:

	t <sub>1</sub>	t <sub>2</sub>	
Drohverlustrückstellung HGB-Bilanz	50	0	
Drohverlustrückstellung Steuerbilanz	0	0	
<hr/>			
Temporäre Differenz	50	0	
Steuerergebnis	100	50	
Tatsächlicher Ertragssteueraufw.	30	15	
HGB-Ergebnis	50	100	←
Tatsächlicher Ertragssteueraufw.	30	15	←
Latenter Steueraufwand/(-ertrag)	(15)	15	
Effektiver Steueraufwand	15	30	←
<hr/>			
HGB-Ergebnis n. Steuern	35	70	

t <sub>1</sub> : aktive latente Steuern	15	an	Steuerertrag	15
t <sub>2</sub> : Steueraufwand	15	an	aktive latente Steuern	15

## 4.3. Latente Steuern

### Beispiel 2:

Die X-GmbH hat steuerliche Verlustvorträge von TEUR 3.000.

Es ist damit zu rechnen, dass innerhalb der nächsten 3 Jahre diese Verlustvorträge durch Gewinne ausgeglichen werden.

### Lösung:

Buchungssatz:	S	H
Aktive latente Steuern ( <b>30 %</b> )	TEUR 900	
Ertragsteuern		TEUR 900

- ▶ Das handelsrechtliche Ergebnis erhöht sich somit in 2010 um TEUR 900.

### 4.3. Latente Steuern

Die Bilanz der X-GmbH sieht demnach folgendermaßen aus:

#### X-GmbH 31.12.2010

Anlagevermögen	8.000	Eigenkapital	8.000
Umlaufvermögen	10.000	<i>(davon Jahresergebnis)</i>	<i>-2.100</i>
<b>Aktive latente Steuern</b>	<b>900</b>	Fremdkapital	10.900
	<u>18.900</u>		<u>18.900</u>

### 4.3. Latente Steuern

In 2011 erzielt die X-GmbH ein Ergebnis vor Steuern von TEUR 800, das mit dem zu versteuernden Einkommen übereinstimmt.

Die aktivischen latenten Steuern vermindern sich um TEUR 240 (30 % von TEUR 800).

#### X-GmbH 31.12.2011

Anlagevermögen	7.000	Eigenkapital	8.560
Umlaufvermögen	11.000	<i>(davon Jahresergebnis)</i>	<i>560</i>
<b>Aktive latente Steuern</b>	<b>660</b>	Fremdkapital	10.100
	<b>18.660</b>		<b>18.660</b>

### 4.3. Latente Steuern

#### Beispiel 3:

Es bestehen folgende Latenzen:

	TEUR
Aktive Latenzen	60
Passive Latenzen	100
Steuerliche Verlustvorträge (30 % von TEUR 334)	100 *)

\*) davon 80 innerhalb der nächsten fünf Jahre verrechenbar

### 4.3. Latente Steuern

#### Lösung:

	TEUR
Aktive Latenzen	60
innerhalb von drei Jahren verrechenbare Verlustvorträge	80
	<hr/>
	140
Passive Latenzen	<hr/> 100
Überschuss aktiver Latenzen	<hr/> 40

	4 Alternativen: !			
	1.	2.	3.	4.
Aktive latente Steuern	0	40	140	100
Passive latente Steuern	0	0	100	100

## 4. Inhalte des BilMoG

- 4.1. Aufhebung der umgekehrten Maßgeblichkeit
- 4.2. Abschaffung von Aktivierungswahlrechten
  - 4.2.1. Erworbener Geschäfts- oder Firmenwert
  - 4.2.2. Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs
- 4.3. Latente Steuern
- 4.4. Abschaffung von Bewertungswahlrechten**
  - 4.4.1. Abschreibungen**
  - 4.4.2. Umfang der Herstellungskosten
- 4.5. Abschaffung der Aufwandsrückstellung

## 4.4. Abschaffung von Bewertungswahlrechten

### 4.4.1. Abschreibungen

#### Außerplanmäßige Abschreibungen

	HGB heute		HGB morgen
	Nicht-KapG	KapG	rechtsform-unabhängig
nur vorübergehende Wertminderung im SAV (§§ 253 II 3, 279 I 2)	Wahlrecht	Verbot	Verbot
nur vorübergehende Wertminderung im FAV (§§ 253 II 3, 279 I 2)	Wahlrecht	Wahlrecht	<b>Wahlrecht</b>
niedrigerer Zukunftswert im UV (§ 253 III 3)	Wahlrecht	Wahlrecht	Verbot
vernünftige kfm. Beurteilung (§§ 253 IV, 279 I 1)	Wahlrecht	Verbot	Verbot

*Neuregelung des § 253 III und IV HGB-E*

17

SAV = Sachanlagevermögen; FAV = Finanzanlagevermögen; UV = Umlaufvermögen

## 4.4.1. Abschreibungen

### Wertaufholung bei Wegfall der Gründe für eine außerplanmäßige Abschreibung

#### HGB heute

#### HGB morgen

Nicht-KapG

KapG

rechtsform-  
unabhängig

AV, UV

Zuschreibungs-  
wahlrecht

Zuschreibungs-  
pflicht

Zuschreibungs-  
pflicht

(§ 253 V)

(§ 280 I, § 280 II  
i.V.m. § 6 I Nr. 1  
S. 4, Nr. 2 S. 3  
EStG)

(§ 253 V 1)

Good-  
will

nicht gesetzlich geregelt,  
h.M.: Zuschreibungsverbot

Zuschreibungs-  
verbot

*Neuregelung des § 253 V HGB-E*

(§ 253 V 2)

18

## 4. Inhalte des BilMoG

- 4.1. Aufhebung der umgekehrten Maßgeblichkeit
- 4.2. Abschaffung von Aktivierungswahlrechten
  - 4.2.1. Erworbener Geschäfts- oder Firmenwert
  - 4.2.2. Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs
- 4.3. Latente Steuern
- 4.4. Abschaffung von Bewertungswahlrechten**
  - 4.4.1. Abschreibungen
  - 4.4.2. Umfang der Herstellungskosten**
- 4.5. Abschaffung der Aufwandsrückstellung

## 4.4.2. Umfang der Herstellungskosten

Die bisherigen **Wahlrechte** zur Aktivierung der Materialgemeinkosten, der Fertigungsgemeinkosten und des Wertverzehr des Anlagevermögens, soweit er durch die Fertigung veranlasst ist, **entfallen**.

Somit gehören diese Kosten neben den Einzelkosten zu den notwendigen Bestandteilen der Herstellungskosten.

Ein Wahlrecht der Aktivierung besteht nur noch bei den so genannten fixen Gemeinkosten.

Durch die Aufhebung des Wahlrechts bezüglich der variablen Gemeinkosten erfolgt eine **Angleichung der Handelsbilanz an die Steuerbilanz**.

## 4.4.2. Umfang der Herstellungskosten



### Zusammensetzung der Herstellungskosten:

	HGB (aktuell)		HGB (neu)/ StR		
Material- + Fertigungseinzelkosten	Pflicht		Pflicht	Untergrenze	
Sondereinzelkosten der Fertigung	Pflicht		Pflicht		
Material- / Fertigungsgemeinkosten	Wahlrecht		Pflicht		
Wertverzehr des Anlagevermögens	Wahlrecht		Pflicht		
Verwaltungskosten	Wahlrecht		Wahlrecht	Obergrenze	
Aufwendungen für best. soz. Aufw.	Wahlrecht		Wahlrecht		
Zinsen für Fremdkapital	Wahlrecht		Wahlrecht		
Forschungskosten	Verbot		Verbot		
Vertriebskosten	Verbot		Verbot		

## 4. Inhalte des BilMoG

- 4.1. Aufhebung der umgekehrten Maßgeblichkeit
- 4.2. Abschaffung von Aktivierungswahlrechten
  - 4.2.1. Erworbener Geschäfts- oder Firmenwert
  - 4.2.2. Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs
- 4.3. Latente Steuern
- 4.4. Abschaffung von Bewertungswahlrechten
  - 4.4.1. Abschreibungen
  - 4.4.2. Umfang der Herstellungskosten
- 4.5. Abschaffung der Aufwandsrückstellung**

## 4.5. Abschaffung der Aufwandsrückstellung

Beispiel: Die B-GmbH nutzt für ihre Fertigung eine Ofenanlage mit Anschaffungskosten von 1.000 T€.

I. Das Gehäuse der Anlage ist über 30 Jahre nutzbar.

Die Auskleidung des Ofens und der Brenner müssen erfahrungsgemäß nach 10 Jahren grundlegend überholt oder ersetzt werden.

II. Wie und in welchen Jahren sind die Aufwendungen für die Überholungsmaßnahmen handelsbilanziell zu erfassen ?

Jahr der tatsächlichen Zahlung  
Jahr der Verursachung durch die Nutzung

III. Was ist Betrachtungsgegenstand (Ofen insgesamt vs Elemente)?

## 4.5. Abschaffung der Aufwandsrückstellung

Kriterium: Keine Außenverpflichtung  
Gewinnnegalisierung

**Bisher** Passivierungswahlrecht

- für Instandhaltungsarbeiten, die nach Ablauf von drei Monaten, aber noch innerhalb des Geschäftsjahres nachgeholt werden
- Beispiel: Generalüberholungen u.ä.

**Neu** (Strenges) Passivierungsverbot

Begründung:

Aufwandsrückstellungen sind auch in IFRS unbekannt.

## 4.5. Abschaffung der Aufwandsrückstellung

**Neu**      Letztmalige Bildung/Zuführung: GJ-Beginn vor 01.01.2010

Übergangsregelung für bestehende Rückstellungen:

- Beibehaltung und bestimmungsgemäße Inanspruchnahme
- Erfolgsneutrale Umbuchung in Gewinnrücklagen \*

Fortgeltung der bisherigen Pflicht-Aufwandsrückstellungen

- Instandhaltungsarbeiten innerhalb von drei Monaten
- Abraumbeseitigungen innerhalb von zwölf Monaten

\* Nicht für Zuführungen im letzten WJ vor Umstellung

## 4.5. Abschaffung der Aufwandsrückstellung

Ratierliche Ansammlung von Aufwendungen für Großreparaturen mittels Rückstellung nach BilMoG unzulässig.

Möglicher Ausgleich (?) laut Institut der Wirtschaftsprüfer (IdW) die getrennte Abschreibung sog. „physisch separierbarer Komponenten“ eines Vermögensgegenstandes (sog. „**Komponentenansatz**“)

(IDW RH HFA 1.016).

### Beispiel:

Nutzungsdauer eines Gebäudes: 60 Jahre

- Abschreibung des Daches (= physisch separierbarer Teil) über 20 Jahre, tatsächliche Reparatur: nachträgl. AK/HK
- Abschreibung des restlichen Gebäudes über 60 Jahre

## **4.6. Bewertung von Rückstellungen und Verbindlichkeiten**

### **4.6.1. Sonstige Rückstellungen**

#### 4.6.2. Pensionsrückstellungen

## 4.7. Immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens

## 4.8. Sonstiges

#### 4.8.1. Bewertungseinheit

#### 4.8.2. Währungsumrechnung

#### 4.8.3. Bilanzgliederung

#### 4.8.4. Anhangsangaben

## **5. Bilanzpolitik unter BilMoG**

## **6. Ausblick**

## 4.6. Bewertung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen

### Bewertung von Verbindlichkeiten

**Bisher:** Rückzahlungsbetrag ( § 253 Abs. 1 S. 2 HGB)

**Neu:** Erfüllungsbetrag ( § 253 Abs. 1 S. 2 HGB-E)

Keine Veränderung, nur Klarstellung für Verbindlichkeiten  
Kein generelles Abzinsungsgebot in BilMoG \*

*Auswirkung bei Rückstellungen*

\* Achtung: Steuerlich stets Abzinsung (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG)

## 4.6. Bewertung von Rückstellungen und Verbindlichkeiten

Beispiel: Die B-GmbH nutzt für den Vertrieb ihrer Produkte die Dienste selbständiger Handelsvertreter im Ausland.

Aufgrund von Delkredererisiken der verprovisionierten Umsätzen erfolgt die Auszahlung der Provisionen nach Ablauf von 15 Monaten.

Der Anspruch der Vertreter wird nicht verzinst.

Diese Abrechnungsunterlagen sowie alle anderen steuerlich relevanten Daten muß die B-GmbH aufgrund ihrer Verpflichtung aus der Abgabenordnung 10 Jahre aufbewahren.

Hierfür fallen Aufwendungen für die Archivierung von papiergebundenen und elektronischen Belegen an.

## 4.6.1. Sonstige Rückstellungen

**Bisher** Bewertung zum  
„nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Betrag“

**Neu** Bewertung zum  
„nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen **Erfüllungsbetrag**“

Berücksichtigung künftiger Preis- und Kostensteigerungen  
(ggf. auch Preisminderungen)

**Keine** Stichtagsbetrachtung bei der Bewertung

## 4.6.1. Sonstige Rückstellungen

### Abzinsungspflicht (§ 253 Abs. 2 HGB BilMoG)

- Gilt für alle Rückstellungen (Geld- und Sachleistungsverpflichtungen) mit einer Laufzeit von **mehr als** einem Jahr
- Zinssatz:
  - durchschnittlicher Marktzinssatz der vergangenen 7 Jahre, in Abhängigkeit von (Rest-)Laufzeit der Rückstellung
  - Zinssätze werden von Deutscher Bundesbank ermittelt und monatlich bekannt gegeben.
- Ausweis Zinseffekte gesondert im Finanzergebnis, ggf. Rückstellungsspiegel

## 4.6.1. Sonstige Rückstellungen

Neue Aufgabestellungen:

Festlegung von internen Richtlinien für Informationsbeschaffung und -verarbeitung von Preis- und Kostensteigerungen

Auswahl des Zinses, wenn handelsrechtliche Bewertung durchgeführt wird und Werte der Deutschen Bundesbank somit noch nicht zur Verfügung stehen

Anwendung des durch die Deutsche Bundesbank ermittelten Zinssatz für eine Tochtergesellschaft außerhalb des Euro-Raums

Interpolation nicht ganzjähriger Laufzeiten von Verpflichtungen

## 4.6.2. Pensionsrückstellungen

Beispiel: Die B-GmbH hat verschiedenen Mitarbeitern im Wege einer Direktzusage Versorgungsleistungen bei altersbedingtem Ausscheiden oder Tod zugesagt.

Hierfür hat sie Beiträge in gesonderte (Versicherungs-)verträge.

Die Verträge sind zu Gunsten der Arbeitnehmer verpfändet.

Die Berechtigten haben unterschiedliche Restdienstzeiten bis zum Ausscheiden.

Die Versorgungsleistungen bestehen nicht ausschließlich in für diese Zusage gehaltenen Wertpapieren (wertpapiergebundene Pensionzusagen).

## 4.6.2. Pensionsrückstellungen\*

**Bisher** Regelmäßig Bewertung nach § 6a EStG, ggf. mit abweichendem Zinssatz

**Neu** Bewertung nach § 6a EStG in Handelsbilanz unzulässig

Berücksichtigung künftiger Renten-, Anwartschafts- und Gehaltssteigerungen sowie von Karrieretrends, unternehmensindividuell zu ermitteln

Berücksichtigung der Fluktuation

Abzinsung zum durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen 7 Jahre (Einzelbewertung)

Wahlrecht: Zinssatz für 15 Jahre Laufzeit

Anstieg der Pensionsrückstellungen um ca. **30 % bis 60 %**

\* **Nicht neu** Ansatzpflicht für unmittelbare Neuzusagen,  
Wahlrecht für mittelbare Zusagen, Altzusagen vor 01.01.1987



## 4.6.2. Pensionsrückstellungen

### Anlage Trendannahmen

*(bitte ausfüllen und der Auftragsbestätigung beifügen)*

**Bewertung der Pensionsverpflichtungen für die deutsche Handelsbilanz  
zum 31.12.2009 gemäß dem  
Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG)**

1. Rechnungszins: Wird vom Gutachter ermittelt

**Aktuelle Schätzung: 5,25%**

2. Rentenanpassung: .....% p.a.

3. Bezügetrend: .....% p.a.

4. Fluktuation: .....% p.a.

(Firmenstempel und Unterschrift)

## 4.6.2. Pensionsrückstellungen

### Übergangsregelung

#### a) Zuführung:

- bis spätestens zum 31.12.2024 in bis zu 15 Jahresraten
- Wahlrecht hinsichtlich der Länge des Verteilungszeitraums

sofortige Verrechnung oder Verrechnung über Zeitraum < 15 Jahre  
Unzulässig: Zuführung in einer Summe zum 31.12.2024

- Bei Anwendung der Verteilungsregel ist im Anhang der in der Bilanz noch nicht berücksichtigte Betrag anzugeben

#### b) Auflösung

- Keine Anpassung heute, wenn Ausgleich dieser Auflösung bis 2024 wahrscheinlich

**Folge: Bilanzierungsspielraum**

## 4.6.2. Pensionsrückstellungen

Beispiel: Die B-GmbH hat verschiedenen Mitarbeitern im Wege einer Direktzusage Versorgungsleistungen bei altersbedingtem Ausscheiden oder Tod zugesagt.

Die Verpflichtung ist zum 31.12. mit T€ 500 nach BilMoG zu bewerten.

Zur Finanzierung zahlte die B-GmbH Beiträge in Versicherungsverträge in Höhe von 450 T€. Der Marktpreis der Verträge beträgt 475 T€ (alternativ: 515 T€)

Die Versorgungsleistungen bestehen nicht ausschließlich in für diese Zusage gehaltenen Wertpapieren (keine "wertpapiergebundene Pensionzusagen").

## 4.6.2. Pensionsrückstellungen

### - Saldierungspflicht von Vermögensgegenständen, wenn



- Zugriff aller übriger Gläubiger entzogen
- dienen Erfüllung von Altersversorgungsverpflichtungen oder anderen vergleichbar langfristigen Verpflichtungen
- Verrechnung der Bilanz- und verbundener GuV-Posten
- Ansatz des übersteigende Betrag unter einem gesonderten aktiven Posten möglich
- Ansatz positiver Erfolgsausweis in GuV (Sonst.betr. Ertrag) möglich

Folge: **Bilanzverkürzung** mit Auswirkung auf Unternehmenskennzahlen

## 4.6.2. Pensionsrückstellungen

Bewertung des zu verrechnenden Vermögens erfolgt mit dem **beizulegenden Zeitwert**

Bewertungshierarchie nach BilMoG:

Stufe 1: Preis auf aktivem Markt

Stufe 2: Wert nach allg. anerkannter Bewertungsmethode  
(Vergleichs-, Kapitalwertverfahren, Optionspreismodell)

Stufe 3: Anschaffungskosten (= letzter nach 1. oder ermittelter Wert gilt als AK)

Niederstwertprinzip gilt: Minimum von 1. bis 3.

## 4.6.2. Pensionsrückstellungen

Beispiel: Die B-GmbH hat verschiedenen Mitarbeitern im Wege einer Direktzusage Versorgungsleistungen bei altersbedingtem Ausscheiden oder Tod zugesagt.

Die Verpflichtung ist zum 31.12. mit T€ 500 nach BilMoG zu bewerten.

Zur Finanzierung zahlte die B-GmbH Beiträge in Versicherungsverträge in Höhe von 450 T€. Der Marktpreis der Verträge beträgt 475 T€ (alternativ: 515 T€)

**Lösung:** Saldierungspflicht:

Alternative 1	Rückstellung T€ 25, Anhangsangabe
Alternative 2	Aktivposten* T€ 15, Anhangsangabe

\*"Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung"

#### 4.6. Bewertung von Rückstellungen und Verbindlichkeiten

4.6.1. Sonstige Rückstellungen

4.6.2. Pensionsrückstellungen

#### **4.7. Immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens**

#### 4.8. Sonstiges

4.8.1. Bewertungseinheit

4.8.2. Währungsumrechnung

4.8.3. Bilanzgliederung

4.8.4. Anhangsangaben

### **5. Bilanzpolitik unter BilMoG**

### **6. Ausblick**

## 4.7. Immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens

Beispiel: In 2010 beschließt die B-GmbH zwei Projekte:

- I. Neubau einer Fertigungshalle zur Aufstellung von Maschinen für den Mehrkomponenten – Kunststoffspritzguss
  
- II. Realisierung eines Verfahrens zur Verarbeitung bisher nicht simultan verarbeitungsfähiger Kunststoffe

## 4.7. Immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens

**Bisher**    Aktivierungsverbot

**Neu**        Aktivierungswahlrecht

Ausnahme:

Aktivierungsverbot für Marken, Drucktitel, Kundenlisten oder vergleichbare Vermögensgegenstände

Ausschüttungssperre für aktivierte Beträge

Die Aktivierungspflicht für selbst geschaffene Vermögensgegenstände laut RegE wurde nicht umgesetzt.

## 4.7. Immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens

Bei Aktivierung erfolgt Bewertung zu Herstellungskosten

Abgrenzung von Forschung und Entwicklung:  
Forschungskosten dürfen nicht aktiviert werden

Gesetzliche Definition (§ 255 Abs. 2a HGB BilMoG)

**Forschung** ist die eigenständige und planmäßige Suche nach neuen wissenschaftlichen oder technischen Erkenntnissen, über deren technische Verwertbarkeit und wirtschaftliche Erfolgsaussichten grundsätzlich keine Aussagen gemacht werden können.

**Entwicklung** ist die Anwendung von Forschungsergebnissen oder anderem Wissen für die Produktion von neuen oder beträchtlich verbesserten Materialien, Vorrichtungen, Produkten, Verfahren, Systemen oder Dienstleistungen.

## 4.7. Immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens

BilMoG -  
Prüfschema

Forschung

Entwicklung

Nutzung

- **Entstehung eines VG ?**
  - Einzelverwertbarkeit
  - Einzelbewertbarkeit
- **Abgrenzbarkeit**
  - Firmenwert,
  - Alternativprojekte
- **Zuordnungsentscheidung AV/UV**
- **Initiierung**
  - GF-Beschluß
  - Budgetfreigabe
  - Sicherstellung weiterer aktiver Projektverfolgung

**Zugangsbewertung**

Herstellungskosten

- Material-EK
- Fertigungs-EK
- Sonder-EK
- Material-GK
- Fertigungs-GK
- .....
- Nachträgliche HK

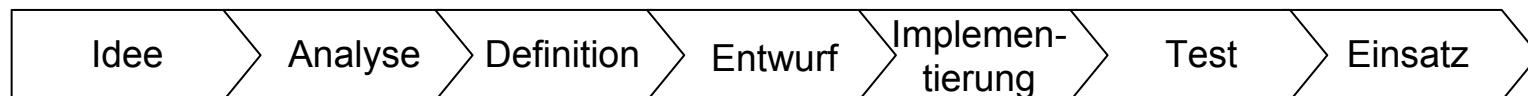
**Nicht:**

- Forschung
- Vertrieb

**Folgebewertung**

- Planmäßige Abschreibung
- Außerplanmäßige Abschreibung

„Immaterieller VG in der Entstehung“



## 4.7. Immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens

Beispiel: Im 2010 beschließt die B-GmbH ein Projekt zur Erschließung alternativer Vertriebswege für ihre Produkte mit verschiedenen Maßnahmen:

- I. Kundenbefragung und Nutzenanalyse für den Verkauf der technischen Spezialprodukte der B-GmbH durch Werbeagentur (75 T€) und Vertrieb (10 T€) über alternative Vertriebskanäle
- II. Konzeptionierung von Inhalt, Aufbau und grafischer Gestaltung einer Website durch Vertrieb und Werbeabteilung (20 T€) auf Basis MaFo-Erkenntnisse
- III. Programmierung einer Galerie mit Bildern und Videosequenzen zur Geschichte der B-GmbH durch die EDV-Abteilung (36 T€)
- IV. Realisierung Internet-Shop für Verkauf der Produkte der B-GmbH durch die EDV-Abteilung (54 T€)
- V. Kauf einer Software-Lizenz zur sicheren Zahlungsabwicklung im Internet-Shop (30 T€) und Anpassung durch die EDV-Abteilung (5 T€)

## 4.7. Immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens

**Bisher:**

	Aufwand	VG	Aktivierung	Bemerkung
I. Nutzenanalyse	Intern 10 T€ Extern 75 T€	✗	✓	Bilanzierungshilfe i.S.v. § 269 Satz 1 HGB
II. Konzeptionierung Website	Intern 20 T€	✓	✗	Nicht zu prüfen mangels entgeltlichen Erwerbs
III. Programmierung Galerie	Intern 36 T€	✗	✗	Nicht zu prüfen mangels entgeltlichen Erwerbs
IV. Realisierung Internet-Shop	Intern 54 T€	✓	✗	Nicht zu prüfen mangels entgeltlichen Erwerbs
V. Zahlungsmodul	Intern 5 T€ Extern 30 T€	✓	✓	Entgeltlicher Erwerb, interne Aufwendungen, wohl Anschaffungsnebenkosten

## 4.7. Immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens

**Neu:**

	Aufwand	VG	Aktivierung	Bemerkung
I. Nutzenanalyse	Intern 10 T€ Extern 75 T€	✗	✗	Wegfall § 269 HGB im BilMoG
II. Konzeptionierung Website	Intern 20 T€	✓	✗	Forschungsaufwendungen
III. Programmierung Galerie	Intern 36 T€	✗	✗	Entwicklungsaufwendungen, aber keine VG mangels Verwertbarkeit
IV. Realisierung Internet-Shop	Intern 54 T€	✓	✓	Entwicklungsaufwendungen + Verwertbarkeit
V. Zahlungsmodul	Intern 5 T€ Extern 30 T€	✓	✓	Wie "bisher"

#### 4.6. Bewertung von Rückstellungen und Verbindlichkeiten

4.6.1. Pensionsrückstellungen

4.6.2. Sonstige Rückstellungen

#### 4.7. Immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens

#### **4.8. Sonstiges**

**4.8.1. Bewertungseinheit**

4.8.2. Währungsumrechnung

4.8.3. Bilanzgliederung

4.8.4. Anhangsangaben

### 5. Bilanzpolitik unter BilMoG

### 6. Ausblick

## 4.8.1. Bewertungseinheit und Sicherungsbeziehung

Beispiel: Die B-GmbH erwartet aus Verkaufsgeschäften in drei Monaten einen Zahlungseingang von 15 Mio \$. Um sich gegen negative Wechselkursentwicklung abzusichern, verkauft B heute den zu vereinnahmenden Betrag zum heutigen Devisenterminkurs von 1,50 \$ / € (short position).

Fällt der Devisenkassakurs des € bis zum 31.12. auf 1,00 \$ /€, würde B im Grundgeschäft profitieren, während das Sicherungsgeschäft einen Verlust aufweist.

Bilanzierung nach Einzelbewertungsgrundsatz des HGB:

Sicherungsgeschäft: Drohverlustrückstellung für Wechselkursrisiko

Grundgeschäft: Kein Ansatz des nicht realisierten Gewinns

## 4.8.1. Bewertungseinheit und Sicherungsbeziehung

**Bisher**     Keine gesetzliche Regelung, aber allgemein anerkannt (GoB)

**Neu**        Einführung einer gesetzlichen Regelung  
(§ 254 HGB BilMoG)

„Werden Vermögensgegenstände, Schulden, schwebende Geschäfte oder mit hoher Wahrscheinlichkeit erwartete Transaktionen zum Ausgleich gegenläufiger Wertänderungen, oder Zahlungsströme aus dem Eintritt vergleichbarer Risiken mit Finanzinstrumenten zusammengefasst (Bewertungseinheit),

sind weder eine Abschreibung vorzunehmen noch eine Rückstellung zu bilden,

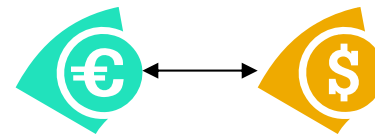
soweit und solange sich die gegenläufigen Wertänderungen oder Zahlungsströme ausgleichen.“

## 4.8.1. Bewertungseinheit

### Beispiel:

Die B-GmbH hat eine Forderung von \$ 15 Mio an einen Kunden.

Der Verkauf des Forderungsbetrages stellt ein laufzeitgleiches Devisentermingeschäft dar (Sicherungsinstrument).



### Lösung:

Das Grundgeschäft und das Sicherungsgeschäft bilden eine Bewertungseinheit. Kursschwankungen werden nicht erfasst.

Eine Drohverlustrückstellung wird nicht erfasst.

Sicherungsgeschäfte können sein:  
Finanzinstrumente (originäre und derivative)  
Warentermingeschäfte

#### 4.6. Bewertung von Rückstellungen und Verbindlichkeiten

4.6.1. Pensionsrückstellungen

4.6.2. Sonstige Rückstellungen

#### 4.7. Immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens

#### **4.8. Sonstiges**

4.8.1. Bewertungseinheit

**4.8.2. Währungsumrechnung**

4.8.3. Bilanzgliederung

4.8.4. Anhangsangaben

### 5. Bilanzpolitik unter BilMoG

### 6. Ausblick

## 4.8.2. Währungsumrechnung

**Bisher** Keine explizite gesetzliche Regelung,  
daher Behandlung nach allgemeinen Grundsätzen:

### Unrealisierte Kursverluste

- Abwertung Fremdwährungsforderung
- Aufwertung Fremdwährungsverbindlichkeit

### Unrealisierte Kursgewinne

- Realisationsprinzip: keine Gewinnvereinnahmung

## 4.8.2. Währungsumrechnung

**Neu** § 256a HGB BilMoG:

Keine Anwendung des Realisationsprinzips für:

Fremdwährungsforderungen und -verbindlichkeiten  
mit einer **Restlaufzeit < 1 Jahr**

Umrechnung der Position zum Devisenkassamittelkurs  
am Abschlussstichtag

Vereinnahmung auch nicht realisierter Kursgewinne

#### 4.6. Bewertung von Rückstellungen und Verbindlichkeiten

4.6.1. Pensionsrückstellungen

4.6.2. Sonstige Rückstellungen

#### 4.7. Immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens

#### **4.8. Sonstiges**

4.8.1. Bewertungseinheit

4.8.2. Währungsumrechnung

#### **4.8.3. Bilanzgliederung**

4.8.4. Anhangsangaben

### 5. Bilanzpolitik unter BilMoG

### 6. Ausblick

## 4.8.3. Bilanzgliederung

### A. Anlagevermögen

#### I. Immaterielle Vermögensgegenstände

1. **Selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte**
2. Entgeltlich erworbene Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten
3. Geschäfts- oder Firmenwert
4. Geleistete Anzahlungen

#### II. Sachanlagen

### 4.8.3. Bilanzgliederung

#### **B. Umlaufvermögen**

- I. Vorräte
- II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände
- III. Wertpapiere
  1. Anteile an verbundenen Unternehmen
  2. Sonstige Wertpapiere

#### **C. Rechnungsabgrenzungsposten**

#### **D. Aktive latente Steuern**

#### **E. Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung**

## 4.8.3. Bilanzgliederung

### A. Eigenkapital

- I. Gezeichnetes Kapital
- II. Kapitalrücklage
- III. Gewinnrücklagen
  1. Gesetzliche Rücklage
  2. Rücklage für Anteile an einem herrschenden oder mehrheitlich beteiligten Unternehmen
  3. Satzungsmäßige Rücklagen
  4. Andere Gewinnrücklagen

### B. Rückstellungen

### C. Verbindlichkeiten

### D. Rechnungsabgrenzungsposten

### E. Passive latente Steuern

#### 4.6. Bewertung von Rückstellungen und Verbindlichkeiten

4.6.1. Pensionsrückstellungen

4.6.2. Sonstige Rückstellungen

#### 4.7. Immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens

#### **4.8. Sonstiges**

4.8.1. Bewertungseinheit

4.8.2. Währungsumrechnung

4.8.3. Bilanzgliederung

**4.8.4. Anhangsangaben**

### 5. Bilanzpolitik unter BilMoG

### 6. Ausblick

## 4.8.4. Anhangsangaben

Überblick **neuer/modifizierter** Angabepflichten (§ 285 HGB BilMoG):

- **Art, Zweck von off-balance-sheet Transaktionen** **Nr. 3**
- *Gesamtbetrag sonstiger finanzieller Verpflichtungen* *Nr. 3a*
- **Gründe für Annahme einer ND > 5 Jahre beim GoF** **Nr. 13**
- *Gesamthonorar des AP für im GJ berechnete Leistungen* *Nr. 17*
- *Ausweis von FAV über ihrem Zeitwert* *Nr. 18*
- *Zu nicht zum beizulegenden Zeitwert bilanzierten Derivaten* *Nr. 19*
- **Geschäfte mit related parties zu nicht marktübl. Bed.** **Nr. 21**
- **Gesamtbetrag der FuE-Kosten, aufgegliedert** **Nr. 22**
- **Bewertungseinheiten nach § 254 HGB BilMoG** **Nr. 23**

## 4.8.4. Anhangsangaben

Überblick **neuer/modifizierter** Angabepflichten (§ 285 HGB BilMoG):

- **Bewertungs-/Berechnungsverfahren bei Pensions-RS** Nr. 24
- **Angaben i.Z. mit Verrechnung von VG und Schulden** Nr. 25
- *Zu Spezialfonds* Nr. 26
- *Zum Risiko der Inanspruchnahme bei Haftungsverhältnissen* Nr. 27
- **Gesamtbetrag der Beträge mit Ausschüttungssperre** Nr. 28
- **Latenten Steuern zugrundeliegende Differenzen**  
**Verlustvorträge** Nr. 29

## 4.8.4. Anhangsangaben

### ▪ Art, Zweck von off-balance-sheet Transaktionen

Ferner sind im Anhang anzugeben:

...

3. Art und Zweck sowie Risiken und Vorteile von **nicht** in der Bilanz **enthaltenen** Geschäften, **soweit** dies für die Beurteilung der Finanzlage **notwendig** ist;

Beispiele: Errichtung und Nutzung von Zweckgesellschaften,  
Factoring, Pensionsgeschäfte, Leasingverträge

## 4.8.4. Anhangsangaben

### ▪ Geschäfte mit “related parties” zu nicht marktüblichen Bedingungen

Ferner sind im Anhang anzugeben:

...

21. **zumindest** die nicht zu marktüblichen Bedingungen **zustandegekommenen** Geschäfte, **soweit** sie **wesentlich** sind, **mit nahestehenden** 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** sind Geschäfte mit und zwischen mittel- oder unmittelbar in 100-prozentigem Anteilsbesitz stehenden **in einen Konzernabschluss** einbezogenen Unternehmen; Angaben über Geschäfte können nach Geschäftsarten zusammengefasst werden, sofern die getrennte Angabe für die Beurteilung der Auswirkungen auf die Finanzlage nicht notwendig ist;

Adressaten: Große KapG  
Mittelgroße KapG nur bzgl. „Hauptgesellschafter“, Organe

Begriff "nahe stehende Unternehmen und Personen" im Sinne des IAS 24

- 4.6. Bewertung von Rückstellungen und Verbindlichkeiten
  - 4.6.1. Pensionsrückstellungen
  - 4.6.2. Sonstige Rückstellungen
- 4.7. Immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens
- 4.8. Sonstiges
  - 4.8.1. Bewertungseinheit
  - 4.8.2. Währungsumrechnung
  - 4.8.3. Bilanzgliederung
  - 4.8.4. Anhangsangaben

## **5. Bilanzpolitik unter BilMoG**

## **6. Ausblick**

## 5. Bilanzpolitik unter BilMoG

Beabsichtigt war eine Reduktion der **Ansatz- und Bewertungswahlrechte**.

Dieses Ziel wurde im Wesentlichen erreicht

(Ausnahme: Wahlrecht zur Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens).

Die **Ermessensspielräume** haben dagegen zugenommen:

- Abgrenzung von Forschung und Entwicklung
- Künftige Verrechenbarkeit steuerlicher Verlustvorträge
- Zeitwert des insolvenzsicher angelegten Vermögens
- Höhe künftiger Preis- und Kostensteigerungen
- Wahrscheinlichkeit erwarteter Transaktionen zum Ausgleich gegenläufiger Wertänderungen

## 5. Bilanzpolitik unter BilMoG

Gestaltungsmöglichkeiten ergeben sich auch bei den **Übergangsregelungen**, insbesondere bei:

- Verteilung der Zuführungsbeträge zu den Pensionsrückstellungen
  - Beibehaltung oder Auflösung der bestehender Aufwandsrückstellungen
- Verrechnung von Deckungsvermögen

- 4.6. Bewertung von Rückstellungen und Verbindlichkeiten
    - 4.6.1. Pensionsrückstellungen
    - 4.6.2. Sonstige Rückstellungen
  - 4.7. Immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens
  - 4.8. Sonstiges
    - 4.8.1. Bewertungseinheit
    - 4.8.2. Währungsumrechnung
    - 4.8.3. Bilanzgliederung
    - 4.8.4. Anhangsangaben
5. Bilanzpolitik unter BilMoG

## 6. **Ausblick**

## 6. Ausblick

### Die Umsetzung der HGB-Neuerungen durch Sie:

- Welche Bereiche Ihrer Rechnungslegung sind betroffen?
- Teilen Sie Ihr Wissen den betroffenen Mitarbeitern (Controller, F&E-Abteilung etc.) und dem GF mit!
- Welche Auswirkungen haben die Neuerungen auf Eigenkapital, Folgeergebnisse, Reporting, Rating u.a.?
- Rechnen Sie die Änderungen vor dem nächsten Bilanzstichtag durch (Vergleichsrechnung), damit Sie Handlungsspielraum nutzen können!
- Aktualisieren Sie Ihre Bilanzierungshandbücher!

## 7. Haftungsausschluss

Die Folien zum Vortrag „Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz“ enthalten ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen des Einzelfalls gerecht zu werden. Sie haben nicht dem 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 Folien oder Teilen davon stützt, handelt ausschließlich auf eigenes Risiko. FRIEBE – PRINZ + PARTNER übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung und haftet auch nicht in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Folien. Aus diesem Grund empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

# Wir bedanken uns

FRIEBE - PRINZ + PARTNER

Wirtschaftsprüfer Steuerberater Rechtsanwälte

SÜDWESTFALEN-REVISION

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Parkstraße 54, 58509 Lüdenscheid  
Telefon (02351) 1533-0 Telefax (02351) 1533-80  
E-Mail [wpg@friebe-prinz-partner.de](mailto:wpg@friebe-prinz-partner.de)  
[www.friebe-prinz-partner.de](http://www.friebe-prinz-partner.de)