

Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) – Teil 3 –

Autor: Dipl.-Kfm. **Ralf Sowa** (urs Unternehmensberatung, Oldenburg)

Inhalt

Das BilMoG war auch Thema unserer [Newsletter März 2009](#) (neue Größenklassen für KapGes, Befreiung von handelsrechtlicher Buchführungspflicht) und [Newsletter April 2009](#) (selbsterstellte immaterielle Vermögensgegenstände, Bewertung des Handelsbestands von Kreditinstituten zum Zeitwert).

Themen hier sind:

- Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

Gültigkeit

Die Änderungen durch das BilMoG gelten für Geschäftsjahre, die in 2010 beginnen; sie können (allerdings nur vollständig, nicht in Teilen) auch für Geschäftsjahre 2009 angewendet werden.

Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (G. o. B.)

Vollständigkeit

(1)

Die **Bilanzierung beim wirtschaftlichen Eigentümer** ist längst anerkannter G. o. B. Neu ist die explizite Nennung im HGB:

„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.“
§ 246 (1) S.2 HGB

(2)

Ein **entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert** gilt künftig als *Vermögensgegenstand*; für ihn greift das Vollständigkeitsprinzip:

„Der Unterschiedsbetrag, um den die für die Übernahme eines Unternehmens bewirkte Gegenleistung den Wert der einzelnen Vermögensgegenstände des Unternehmens abzüglich der Schulden im Zeitpunkt der Übernahme übersteigt (entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert), gilt als zeitlich begrenzt nutzbarer Vermögensgegenstand.“ § 246 (1) S.4 HGB

Den entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert trifft somit eine **Aktivierungspflicht**; das bisherige Wahlrecht nach § 255 (4) HGB a. F. entfällt. Wie für andere Vermögensgegenstände des Anlagevermögens sind planmäßige und außerplanmäßige Abschreibungen nach § 253 (3) HGB vorzunehmen.

Gem. Art 66 (3) S. 2 HGB-EG gilt dies für in nach 2009 begonnenen Geschäftsjahren erworbene Geschäfts-/Firmenwerte.

(3)

Das *Stetigkeitsprinzip* war bisher nur in seiner Ausprägung als *Bewertungsstetigkeit* im HGB genannt. Nun – als Bestandteil der G. o. B. nicht neu – kommt die **Ansatzstetigkeit** hinzu:

*„Die auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewandten **Ansatzmethoden sind beizubehalten.** § 252 Abs. 2 ist entsprechend anzuwenden.“ § 246 (3) HGB*

Verrechnungsverbot

(4)

Das *Saldierungsverbot* gilt künftig nicht für Aufwendungen und Erträge sowie Vermögensgegenstände und Schulden, die aus Altersvorsorge- und ähnlichen Verpflichtungen (wie Altersteilzeit...) gegenüber den Arbeitnehmern resultieren:

*„**Vermögensgegenstände, die dem Zugriff aller übrigen Gläubiger entzogen sind und ausschließlich der Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen oder vergleichbaren langfristig fälligen Verpflichtungen dienen, sind mit diesen Schulden zu verrechnen;** entsprechend ist mit den zugehörigen Aufwendungen und Erträgen aus der Abzinsung und aus dem zu verrechnenden Vermögen zu verfahren. Übersteigt der beizulegende Zeitwert der Vermögensgegenstände den Betrag der Schulden, ist der übersteigende Betrag unter einem gesonderten Posten zu aktivieren.“ § 246 (2) HGB*

Dem hier verfolgten Zweck entsprechend stellt die Bewertungsvorschrift für Vermögensgegenstände wie Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen usw. jeweils auf den Zeitwert ab:

„Soweit sich die Höhe von Altersversorgungsverpflichtungen ausschließlich nach dem beizulegenden Zeitwert von Wertpapieren im Sinn des § 266 Abs. 2 A.III.5 bestimmt, sind Rückstellungen hierfür zum beizulegenden Zeitwert dieser Wertpapiere anzusetzen, soweit er einen garantierten Mindestbetrag übersteigt. Nach § 246 Abs. 2 Satz 2 zu verrechnende Vermögensgegenstände sind mit ihrem beizulegenden Zeitwert zu bewerten.“ § 253 (1) S.3+4 HGB

Allerdings gilt das Saldierungsverbot für die Steuerbilanz (das steuerliche Ergebnis) für Altersvorsorgeverpflichtungen weiterhin:

„Posten der Aktivseite dürfen nicht mit Posten der Passivseite verrechnet werden.“ § 5 (1a) S.1 EStG

Umgekehrte Maßgeblichkeit, Sonderposten mit Rücklageanteil

(5)

Zur Harmonisierung mit internationalen Jahresabschlüssen fällt die *umgekehrte Maßgeblichkeit*:

Durch Streichung einiger Paragraphen

§§ 247 (3) und 273 HGB a. F. (Sonderposten mit Rücklageanteil),
§§ 254, 279 (2) HGB a. F. (Steuerliche Abschreibungen) und
§ 281 HGB (Berücksichtigung steuerrechtlicher Vorschriften)

wirken steuerrechtliche Vorschriften künftig nicht mehr auf die Handelsbilanz durch.

Die bisher *zwingende* Vorschrift fand sich im Einkommensteuergesetz:

„Steuerrechtliche Wahlrechte bei der Gewinnermittlung sind in Übereinstimmung mit der handelsrechtlichen Jahresbilanz auszuüben.“ § 5 (1) S.2 EStG a. F.

Sie wird ersetzt durch:

„Bei Gewerbetreibenden, die auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, oder die ohne

eine solche Verpflichtung Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse machen, ist für den Schluss des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen anzusetzen (§ 4 Abs. 1 Satz 1), das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist, es sei denn, im Rahmen der Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts wird oder wurde ein anderer Ansatz gewählt. Voraussetzung für die Ausübung steuerlicher Wahlrechte ist, dass die Wirtschaftsgüter, die nicht mit dem handelsrechtlich maßgeblichen Wert in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesen werden, in besondere, laufend zu führende Verzeichnisse aufgenommen werden. In den Verzeichnissen sind der Tag der Anschaffung oder Herstellung, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die Vorschrift des ausgeübten steuerlichen Wahlrechts und die vorgenommenen Abschreibungen nachzuweisen.“ § 5 (1) EStG n. F.

In besonderen Verzeichnissen sind also nachzuweisen:

- Tag der Anschaffung / Herstellung
- Höhe der Anschaffungs-/Herstellungskosten
- Vorschrift des ausgeübten steuerlichen Wahlrechts
- vorgenommene Abschreibungen

selbsterstellte immaterielle Vermögensgegenstände

(6)

Bisher waren immaterielle Vermögensgegenstände nur aktivierungsfähig (und -pflichtig), wenn sie entgeltlich erworben wurden. Künftig gilt grundsätzlich ein Aktivierungswahlrecht:

„Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens können als Aktivposten in die Bilanz aufgenommen werden. Nicht aufgenommen werden dürfen selbst geschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens.“ § 248 (2) HGB

Für Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten u. ä. bleibt es bei einem Aktivierungsverbot, weil bei diesen die Herstellungskosten nicht eindeutig genug zugeordnet werden können.

Das Aktivierungswahlrecht gilt für solche immaterielle Vermögensgegenstände, mit deren Entwicklung in nach 2009 begonnenen Geschäftsjahren **begonnen** wird. (Art. 66 (2) HGB-EG)

Wird das Wahlrecht in Anspruch genommen, besteht in Höhe des Saldos aus aktiviertem Betrag und aktiven/passiven Steuern eine **Ausschüttungssperre** (womit das Vorsichtsprinzip durchschlägt):

„Werden selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens in der Bilanz ausgewiesen, so dürfen Gewinne nur ausgeschüttet werden, wenn die nach der Ausschüttung verbleibenden frei verfügbaren Rücklagen zuzüglich eines Gewinnvortrags und abzüglich eines Verlustvortrags mindestens den insgesamt angesetzten Beträgen abzüglich der hierfür gebildeten passiven latenten Steuern entsprechen. Werden aktive latente Steuern in der Bilanz ausgewiesen, ist Satz 1 auf den Betrag anzuwenden, um den die aktiven latenten Steuern die passiven latenten Steuern übersteigen. Bei Vermögensgegenständen im Sinn des § 246 Abs. 2 Satz 2 ist Satz 1 auf den Betrag abzüglich der hierfür gebildeten passiven latenten Steuern anzuwenden, der die Anschaffungskosten übersteigt.“ § 268 (8) HGB

Steuerlich bleibt es beim Aktivierungsverbot selbsterstellter immaterieller Vermögensgegenstände mit der Folge, dass diese steuerlich weiterhin als Aufwand (Betriebsausgabe) gelten.

Der Weg zur Aktivierung in der Handelsbilanz:

