

BilMoG

Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz

Praxiskommentar für Steuerberater

Herausgegeben von der Bundessteuerberaterkammer
und dem Deutschen Steuerberaterverband

Von

Dipl.-Kfm.

Dr. Horst Vinken

Steuerberater / Wirtschaftsprüfer

Dipl.-Kfm.

Hans-Christoph Seewald

Steuerberater / Wirtschaftsprüfer

Dipl.-Kfm.

Prof. Dr. rer. pol. H.-Michael Korth

Steuerberater / Wirtschaftsprüfer

Dipl.-Kfm.

Manfred Dehler

Steuerberater / vereidigter Buchprüfer /
Rechtsbeistand

unter Mitarbeit von

Claudia Kalina-Kerschbaum LL.M.

Rechtsanwältin

Dipl.-Kfm. Dipl.-Fw. (FH)

Jörg Schwenker

Steuerberater

ERICH SCHMIDT VERLAG

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie im Internet unter

ESV.info/978 3 503 12016 1

ISBN 978 3 503 12016 1

Alle Rechte vorbehalten

© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co., Berlin 2009

www.ESV.info

Dieses Papier erfüllt die Frankfurter Forderungen der Deutschen Nationalbibliothek und der Gesellschaft für das Buch bezüglich der Alterungsbeständigkeit und entspricht sowohl den strengen Bestimmungen der US Norm Ansi/Niso Z 39.48-1992 als auch der ISO Norm 9706.

Gesetzt aus 9/11 Candida

Satz: multitext, Berlin

Druck und Bindung: Danuvia Druckhaus, Neuburg/Donau



Geleitwort

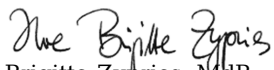
Am 29. Mai 2009 ist die größte Reform des Bilanzrechts seit mehr als 20 Jahren in Kraft getreten. Mit ihr haben wir vermeidbare Bürokratie abgebaut, das deutsche Bilanzrecht im internationalen Wettbewerb gestärkt und Lehren aus der Finanzkrise gezogen. Viele Fachleute und Praktiker haben die verschiedenen Entwurfsstadien und das Gesetzgebungsverfahren konstruktiv begleitet. Vertreter der Bundessteuerberaterkammer und des Deutschen Steuerberaterverbandes haben sich von Anfang an intensiv eingebracht. Das Ergebnis kann sich sehen lassen.

Das Gesetz zur Modernisierung der Bilanzrechts (BilMoG) verschärft die Regeln für die Offenlegung von Risiken. Damit stärken wir die Aussagekraft von Bilanzen und das Vertrauen in diese Zahlen. Das ist gerade heute besonders wichtig. Die Reform entlastet die Wirtschaft zudem von vermeidbarem Bilanzierungsaufwand. Das kommt vor allem kleinen und mittelständischen Unternehmen zugute. Schließlich stärkt die Reform das deutsche Recht im internationalen Wettbewerb. Unser bewährtes HGB-Bilanzrecht braucht die Konkurrenz mit den internationalen Rechnungslegungsstandards nicht zu scheuen. Es ist eine vollwertige Alternative zu den internationalen Regelwerken, vermeidet aber deren Nachteile.

Das bewährte HGB-Bilanzrecht bleibt im Wesentlichen erhalten und damit auch die bisher bestehenden Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. Gläubigerschutz, Vorsichtsprinzip und Realisationsprinzip bleiben Eckpfeiler der handelsrechtlichen Rechnungslegung. Die sogenannte Fair-Value-Bewertung wird auf wenige Bereiche beschränkt, insbesondere auf die Finanzinstrumente des Handelsbestandes von Kreditinstituten. Auch künftig bleibt der Jahresabschluss die Grundlage der Gewinnausschüttung und der steuerlichen Gewinnermittlung.

Die Neuerungen zur Rechnungslegung sind im Wesentlichen ab 2010 anzuwenden. Eine freiwillige Anwendung ist schon für den Abschluss 2009 möglich. Die Unternehmen und ihre Abschlussprüfer sollten sich rechtzeitig darauf einstellen. Für viele kleine und mittelständische Unternehmen ist erster Ansprechpartner die Steuerberaterin oder der Steuerberater, zu deren Aufgaben oft auch die Erstellung des Jahresabschlusses gehört. Auch sie sind deshalb jetzt gefordert, sich mit dem neuen Bilanzrecht vertraut zu

machen. Dieser Praxiskommentar ist dabei eine gute Hilfe. Die Bundessteuerberaterkammer und der Deutsche Steuerberaterverband leisten damit einen wichtigen Beitrag, die neuen Regelungen im Alltag der Bilanzierenden handhabbar zu machen. Deshalb wünsche ich diesem Kommentar eine weite Verbreitung.

A handwritten signature in black ink, reading 'Brigitte Zypries' in a cursive script.

Brigitte Zypries, MdB
Bundesministerin der Justiz

Vorwort

Das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) wird zu Recht als die größte Bilanzrechtsreform seit mehr als 20 Jahren bezeichnet. Nach langen und umfassenden Beratungen während des Gesetzgebungsverfahrens steht den Bilanzierenden nun ein praxistaugliches Bilanzrecht zur Verfügung, welches in sinnvollem Maß an die internationale Rechnungslegung angepasst wurde. Der Gesetzgeber hat es geschafft, bewährte Prinzipien des deutschen Handelsrechts zu erhalten und gleichzeitig eine adäquate Modernisierung zu erreichen.

Die Bilanzierenden müssen sich jetzt mit den neuen Regelungen vertraut machen. Das gesamte BilMoG ist verpflichtend auf Jahresabschlüsse für Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2009 beginnen, anzuwenden. Einzelne Vorschriften sind schon früher anzuwenden. Außerdem besteht eine Optionsmöglichkeit für den Jahresabschluss 2009. Dabei bieten die Übergangsvorschriften, die das Gesetz vorsieht, durchaus bilanzpolitischen Gestaltungsspielraum. Zu berücksichtigen sind aber nicht nur der Übergangszeitpunkt, sondern auch längerfristige Planungen, gerade bei der Nutzung von Wahlrechten, die über die Stetigkeitsgrundsätze zu einer gewissen Bindung in der Zukunft führen.

Die vorliegende Kommentierung der Rechtsänderungen wendet sich an Steuerberater und alle anderen Praktiker der Rechnungslegung. Im ersten Teil wird die Bedeutung des BilMoG für die Zukunft der Rechnungslegung herausgestellt. Im zweiten Teil werden zunächst die Deregulierungsmaßnahmen und anschließend die postenübergreifenden Änderungen zum handelsrechtlichen Jahresabschluss dargestellt. Danach folgt eine bilanzpostenbezogene Kommentierung der geänderten Vorschriften. Wobei in kurzer klarer Darstellung, auch anhand von Beispielen, die wesentlichen Neuerungen und die sich daraus ergebenden Abweichungen der Handelsbilanz zur Steuerbilanz erläutert werden. Der letzte Teil liefert mit Tabellen und Übersichten praxisgerechte Arbeitshilfen.

Dieses Buch ist in enger Kooperation zwischen den berufsständischen Organisationen der Steuerberater entwickelt worden. Wir freuen uns, dass wir herausragende Persönlichkeiten aus der Praxis gewinnen konnten und danken den Autoren Dr. Horst Vinken, Hans-Christoph Seewald, Prof. Dr. Hans-Michael Korth und Manfred Dehler für das außerordentliche Engagement und die hohe Disziplin, die erforderlich waren, um das Werk in der kurzen Zeitspanne zu veröffentlichen. Ein herzliches Danke-

schön gilt auch Jörg Schwenker und Claudia Kalina-Kerschbaum von der Bundessteuerberaterkammer sowie Carsten Rothbart vom Deutschen Steuerberaterverband, die sowohl fachlich als auch organisatorisch in hervorragender Weise zum Gelingen des Werkes beigetragen haben. Nicht weniger danken wir Nicole Gruna von der Bundessteuerberaterkammer für die tatkräftige Unterstützung bei der Erstellung des Manuskripts. Besonders herausstellen möchten wir die außerordentlich konstruktive und professionelle Zusammenarbeit mit dem Erich Schmidt Verlag und insbesondere der Lektorin Dr. Claudia Teuchert-Pankatz.

Berlin, im Juni 2009

Die Herausgeber

Bundessteuerberaterkammer
Nora Schmidt-Keßeler
Hauptgeschäftsführerin

Deutscher Steuerberaterverband
Prof. Dr. Axel Pestke
Hauptgeschäftsführer

Dieses Buch ist als Praxiskommentar konzipiert. Wir freuen uns daher über Anregungen und Hinweise aus der Praxis. Lob und Tadel nehmen wir gern unter bilmog@bstbk.de entgegen.

Inhaltsverzeichnis

Geleitwort	V
Vorwort	VII
Literaturverzeichnis	XV
Abkürzungsverzeichnis	XIX

Teil I

Die Bedeutung des BilMoG für die Rechnungslegung

I.	Die Entwicklung des Bilanzrechts und das Gesetzgebungsverfahren	3
	1. Bilanzrichtliniengesetz	3
	2. Ziele des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes	4
	3. Umsetzung von EU-Rechtsakten	5
	4. Bilanzrecht in der Diskussion	7
	5. Arbeitskreis Rechnungslegung	8
	6. Referentenentwurf	9
	7. Nicht öffentliche Anhörung im Bundesministerium der Justiz am 8. Januar 2008	12
	8. Fachtagung der Bundessteuerberaterkammer am 21. Februar 2008	12
	9. Regierungsentwurf	12
	10. Stellungnahme des Bundesrates	16
	11. Mittelstandspolitisches Frühstück	17
	12. Anhörung Rechtsausschuss	18
	13. Fazit	18
II.	„Fair Value“: Konzept, Risiken und praktische Probleme ...	20
	1. Vorbemerkung	20
	2. Historie des Fair Value	21
	3. Bewertungsmethoden beim Fair Value	22
	a) Ziele der Fair Value-Bewertung	22
	b) Methoden der Bewertung nach dem Fair Value ...	23
	aa) Grundstruktur	23
	bb) Marktwert	24
	cc) Vergleichbarer Wert eines Marktwertes	25
	dd) Plausible Schätzung des Marktwertes (dritte Stufe)	26

4. Entwicklungstendenzen beim Fair Value durch die Finanzmarktkrise	29
5. Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz	30

Teil II

Kommentierung der Gesetzesänderungen

I. Deregulierungsmaßnahmen	35
1. Befreiung kleiner und mittelständischer Einzel- kaufleute von den HGB-Vorschriften	35
2. Erhöhung der für die Größenklassen maßgeblichen Schwellenwerte	38
II. Die wichtigsten generellen Änderungen zum handels- rechtlichen Jahresabschluss	40
1. Bewertung zu Anschaffungs- und Herstellungskosten ...	40
2. Postenübergreifende allgemeine Vorschriften	42
a) Vollständigkeitsgebot und wirtschaftliche Zurechnung	42
b) Stetigkeitsgebot	44
c) Verrechnungsverbot und Ausnahme des Planvermögens	44
d) Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit	47
aa) Bisherige Regelung	47
bb) Neufassung des § 5 Abs. 1 EStG	49
e) Bilanzierungsverbote	52
f) Abschaffung von Bewertungswahlrechten	53
aa) Abschreibungen wegen zukünftiger Wertschwankungen	53
bb) Ermessensabschreibungen, § 253 Abs. 4 HGB ...	53
cc) Wertbeibehaltungswahlrecht, Wertaufholungsgebot	54
g) Bewertungseinheiten	55
h) Bewertungsvereinfachungsverfahren	58
i) Währungsumrechnung	60
j) Neuerungen für kapitalmarktorientierte Kapital- gesellschaften	62
III. Bilanzpostenbezogene Ansatz- und Bewertungsvorschriften .	63
1. Aktivseite	63
(A) Anlagevermögen	63
a) Bewertung des Anlagevermögens	63

b)	Bisherige Sonderposten: Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs	66
c)	Posten A.I.1.: Selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte	67
aa)	Aktivierungswahlrecht	67
bb)	Umfang der Herstellungskosten	69
cc)	Ausschüttungssperre	71
dd)	Anhangangaben	72
d)	Posten A.I.3.: Geschäfts- oder Firmenwert	73
(B)	Umlaufvermögen	75
a)	Die Bewertung des Umlaufvermögens	75
aa)	Niederstwertprinzip	75
bb)	Wertbeibehaltungswahlrecht, Wertaufholungsgebot, § 253 Abs. 5 HGB	78
cc)	Abschreibungen wegen zukünftiger Wertschwankungen und Ermessensabschreibungen ..	78
b)	Posten B.I.: Vorräte	79
aa)	Herstellungskosten	79
bb)	Aktivierungsverbot für Forschungs- und Vertriebskosten	81
c)	Bisheriger Posten B.III.2.: Eigene Anteile	82
(C)	Rechnungsabgrenzungsposten	82
(D)	Aktive latente Steuern	83
a)	Ausschüttungssperre	83
b)	Anhangangabe	84
2.	Passivseite	84
(A)	Eigenkapital	84
a)	Sonderposten: Ausstehende Einlagen	84
b)	Sonderposten: Eigene Anteile	85
aa)	Voraussetzungen für den Erwerb eigener Anteile	85
bb)	Bilanzausweis	87
cc)	Über den Nennwert hinausgehende Erwerbskosten	87
dd)	Veräußerung eigener Anteile	88
ee)	Anteilerwerb an einem herrschenden oder mit Mehrheit beteiligten Unternehmen	89
ff)	Anwendungsregelung	90
(B)	Rückstellungen	90
a)	Rechtslage vor Einführung des BilMoG	90
b)	Aufwandsrückstellungen	91

c)	Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten . . .	92
aa)	Einbeziehung von Preis- und Kostensteigerungen	92
bb)	Abzinsung	93
d)	Pensionsrückstellungen	94
aa)	Abzinsung	94
bb)	Wertpapiergebundene Pensionszusagen	95
cc)	Steuerrechtlicher Ansatz	96
e)	Anwendungsregelung	97
(C)	Verbindlichkeiten	99
(D)	Latente Steuern	100
a)	Aktivierungswahlrecht und Passivierungspflicht	100
b)	Ermittlung der Steuerbe- und Steuerentlastung	103
c)	Ausweis	104
d)	Anwendungsregelung	104
IV.	Kommentierung der Änderungen im Anhang	104
1.	Nicht in der Bilanz enthaltene Geschäfte	105
2.	Sonstige finanzielle Verpflichtungen	107
3.	Beeinflussung des Jahresergebnisses aufgrund steuerrechtlicher Vorschriften	108
4.	Begründung für Abschreibung eines Geschäfts- oder Firmenwerts über 5 Jahre	108
5.	Erklärung zum Corporate Governance Kodex	109
6.	Gesamthonorar des Abschlussprüfers	109
7.	Finanzinstrumente	111
8.	Nicht zum Zeitwert bilanzierte derivative Finanzinstrumente	112
9.	Mit dem beizulegenden Zeitwert bewertete Finanzinstrumente	113
10.	Geschäfte mit nahe stehenden Unternehmen und Personen	114
11.	Forschungs- und Entwicklungskosten	116
12.	Bewertungseinheiten	117
13.	Pensionsrückstellungen	119
14.	Verrechnung von Vermögensgegenständen und Schulden	120
15.	Beteiligungen an Spezialfonds	121
16.	Eventualverbindlichkeiten und Haftungsverhältnisse	122
17.	Erträge aus der Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände, latenter Steuern und der Bewertung von Finanzinstrumenten	122

18. Angabe auf Grund welcher Differenzen latente Steuern beruhen	123
V. Lageberichterstattung	124
1. Änderung des § 289 HGB	124
2. Erklärung zur Unternehmensführung	127
VI. Exkurs: Änderungen zum Konzernabschluss	128

Teil III

Arbeitshilfen/Materialien

I. Unterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz nach BilMoG	133
II. Übersicht zu den Anhangangaben	137
III. Übersicht über die Übergangsvorschriften zur Anwendung des neuen Rechts	141
IV. Übersicht Gesetzgebungsverfahren	143
V. Konsolidierte Fassung HGB (§§ 238–289a)	145
VI. Auszug aus dem EGHGB	185
VII. Weiterführende Literatur	191
Stichwortverzeichnis	195
Autorenverzeichnis	201