

Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG): Überblick über die Neuerungen

Reform des Handelsbilanzrechts zum 01.01.2010

Verpflichtend sind die neuen Vorschriften erstmalig für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2009 beginnen, anzuwenden. Stimmt das Geschäftsjahr mit dem Kalenderjahr überein, ist erstmals das Jahr 2010 betroffen.

Unternehmen können die Neuregelungen freiwillig vorzeitig, und zwar auf nach dem 31.12.2008 beginnende Geschäftsjahre, anwenden, jedoch nur insgesamt. Eine nur teilweise vorzeitige Anwendung ist ausgeschlossen.

Die begünstigenden Vorschriften, also die Befreiung von der Buchführungspflicht und die Heraufsetzung der Schwellenwerte, können schon für nach dem 31.12.2007 beginnende Geschäftsjahre angewandt werden.

Aufwendungen und Erträge aus der erstmaligen Anwendung der neuen Vorschriften müssen erfolgswirksam in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst werden. Eine erfolgsneutrale Bilanzierung ist nur möglich, soweit dies ausdrücklich angeordnet wird. Ergeben sich also aus der Anwendung der Übergangsvorschriften Aufwendungen und Erträge, die nicht unmittelbar mit den Gewinnrücklagen verrechnet bzw. in Gewinnrücklagen eingestellt werden dürfen, sind diese in der Gewinn- und Verlustrechnung unter den Posten „Außerordentliche Aufwendungen“ bzw. „Außerordentliche Erträge“ anzugeben.

Aktivierung des entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwertes

Künftig wird der entgeltlich erworbene Geschäfts- oder Firmenwert durch Fiktion zum zeitlich begrenzt nutzbaren Vermögensgegenstand erhoben und damit aktivierungspflichtig. Er ist in Höhe des Unterschiedsbetrages anzusetzen, um den die für die Übernahme eines Unternehmens bewirkte Gegenleistung den Wert der einzelnen Vermögensgegenstände abzüglich der Schulden im Zeitpunkt der Übernahme übersteigt. Bisher dürfen Unternehmen einen entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert entweder ganz oder teilweise ansetzen oder sofort aufwandswirksam erfassen.

Soweit Unternehmen den Geschäfts- oder Firmenwert über mehr als fünf Jahre planmäßig abschreiben wollen, müssen sie im Anhang darlegen, aus welchen Gründen dieser länger als fünf Jahre genutzt werden kann. Ein Hinweis auf die steuerlichen Vorschriften genügt nicht, denn die handelsrechtliche Nutzungsdauer ist unabhängig vom Steuerrecht zu beurteilen.

Die Neuregelung gilt für Erwerbe in nach dem 31.12.2009 beginnenden Geschäftsjahren.

Gesetzliche Verankerung der wirtschaftlichen Zurechnung

Bisher gab es nur einzelne Bestimmungen, die die Anwendungen des Prinzips der wirtschaftlichen Zurechnung auf Einzelfälle beschränkten. Das wird nun geändert. Es bleibt bei dem Grundsatz, dass der handels-

rechtliche Vollständigkeitsgrundsatz auf das rechtliche Eigentum abstellt. Nur wenn ein Vermögensgegenstand wirtschaftlich einem anderen als dem rechtlichen Eigentümer zuzurechnen ist, ist er bei dem anderen (wirtschaftlichen) Eigentümer zu bilanzieren. Die wirtschaftliche Zurechnung ist anhand der Verteilung der Chancen und Risiken zu beurteilen, die aus dem bilanzierenden Vermögensgegenstand erwachsen. Es ergeben sich keine Veränderungen des bisherigen Rechtszustandes. Die von der Rechtsprechung erarbeiteten Beurteilungskriterien behalten ebenso ihre Bedeutung, wie beispielsweise die steuerlichen Leasingerlasse.

Verrechnung von Vermögensgegenständen und Schulden

Künftig können Vermögensgegenstände, die ausschließlich der Erfüllung von Schulden aus Altersvorsorgeverpflichtungen oder vergleichbaren langfristigen Verpflichtungen dienen, mit diesen Schulden verrechnet werden. Entsprechendes gilt für die aus den Vermögensgegenständen und den Schulden erwachsenden Aufwendungen und Erträge aus der Abzinsung und dem zu verrechnenden Vermögen.

Die Vermögensgegenstände müssen dem Zugriff aller Gläubiger entzogen sein. Folglich können nur unbelastete Vermögensgegenstände zur Verrechnung herangezogen werden. Die Vermögensgegenstände müssen zudem so isoliert werden, dass sie im Fall einer Insolvenz des Unternehmens dem Zugriff aller übrigen Unternehmensgläubiger, mit Ausnahme der Gläubiger der Altersvorsorgeverpflichtungen oder vergleichbaren langfristig fälligen Verpflichtungen, entzogen sind. Die Vermögensgegenstände dienen nur dann ausschließlich der Erfüllung von Schulden aus der

Altersvorsorgeverpflichtungen oder vergleichbaren langfristigen Verpflichtungen, wenn sie jederzeit zur Erfüllung dieser Schulden verwendet werden können. Das ist beispielsweise bei betriebsnotwendigem Anlagevermögen nicht der Fall.

Übersteigt der beizulegende Wert der Vermögensgegenstände den Wert der Schulden, kann der übersteigende Betrag unter einem gesonderten Posten „Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung“ aktiviert werden. Da es sich nur um einen Verrechnungsposten handelt, der kein Vermögensgegenstand ist, besteht insoweit eine Ausschüttungssperre.

Unternehmen, die verrechnen, müssen die Anschaffungskosten und den beizulegenden Zeitwert der verrechneten Vermögensgegenstände sowie den Erfüllungsbetrag der verrechneten Schulden im Anhang angeben. Das Gleiche gilt für die Angabe der in der Gewinn- und Verlustrechnung verrechneten Aufwendungen und Erträge.

Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände

Das Verbot der Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens wird aufgehoben und durch ein Aktivierungswahlrecht ersetzt und mit einer Ausschüttungssperre gekoppelt.

Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten und vergleichbare selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die nicht entgeltlich erworben wurden, sind einer Aktivierung auch weiterhin nicht zugänglich, d. h. ihre Aktivierung ist verboten. Der Grund für diese eingeschränkte Aufrechterhaltung des bisherigen Aktivierungsverbots ist, dass

den genannten selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens Herstellungskosten teilweise nicht zweifelsfrei zugeordnet werden können.

Auf die Forschungsphase entfallende Herstellungskosten sind von der Aktivierung ausgeschlossen. Wann von der Forschungs- zur Entwicklungsphase übergegangen wird, ist in jedem Einzelfall gesondert zu beurteilen. Kann der Zeitpunkt des Übergangs nicht hinreichend nachvollziehbar und plausibel dargelegt werden, sind alle angefallenen Aufwendungen aufwandswirksam zu erfassen.

Korrespondierend wird die Bilanz um die Position „Selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte“ erweitert. Außerdem wird klargestellt, dass darunter nur entgeltlich erworbene Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten ausgewiesen werden.

Im Anhang müssen der Gesamtbetrag der Forschungs- und Entwicklungskosten und der davon auf die selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens entfallende Betrag angegeben werden.

Die Neuregelung gilt für die selbst geschaffenen immateriellen Gegenstände des Anlagevermögens, mit deren Entwicklung in nach dem 31.12.2009 beginnenden Geschäftsjahren begonnen wird.

Keine Instandhaltungsrückstellung mehr

Die Rückstellung für unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung durfte gebildet werden, wenn beabsichtigt war, die Instandhaltung innerhalb des folgen-

den Geschäftsjahres nachzuholen. Der Ausweis dieser Rückstellungen führte zu einer für die Abschlussadressaten irreführenden Darstellung der Ertrags- und Vermögenslage im handelsrechtlichen Jahresabschluss. Mit der Aufhebung wird das Informationsniveau des handelsrechtlichen Jahresabschlusses verbessert.

Darüber hinaus resultiert aus der Aufhebung der Vorschrift eine Annäherung der handelsrechtlichen Rechnungslegung an die internationale Rechnungslegung, denn international ist die Bildung von Rückstellungen für Innenverpflichtungen grundsätzlich nicht zulässig.

Rückstellungsbewertung

Rückstellungen sind künftig mit dem Erfüllungsbetrag zu bewerten. Damit wird ausdrücklich klargestellt, dass künftige Preis- und Kostensteigerungen zu berücksichtigen sind. Gleichwohl ist nur der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendige Erfüllungsbetrag anzusetzen. Es müssen folglich ausreichende objektive Hinweise auf den Eintritt künftiger Preis- und Kostensteigerungen schließen lassen.

Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr sind verpflichtend abzuzinsen. Die Abzinsung hat auf der Grundlage des durchschnittlichen Marktzinssatzes der vergangenen sieben Geschäftsjahre, unter Berücksichtigung der Restlaufzeit der Rückstellungen und der diesen zugrunde liegenden Verpflichtungen zu erfolgen. Der Zinssatz wird von der Deutschen Bundesbank auf ihren Internetseiten veröffentlicht.

Auch die Bewertung der Rückstellungen für Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen wird vereinfacht. Grund-

sätzlich ist wegen des Einzelbewertungsgrundsatzes jede Pensionsrückstellung einzeln zu bewerten, also auch der individuelle Abzinsungzinssatz zu ermitteln. Nunmehr kann für alle Pensionsrückstellungen pauschal der durchschnittliche Marktzinssatz angesetzt werden, der sich bei einer angenommenen Laufzeit von 15 Jahren ergibt.

Rückstellungen für Altersvorsorgeverträge, bei denen sich der Umfang der Altersvorsorgeverpflichtung nach dem beizulegenden Zeitwert bestimmter Wertpapiere richtet, sog. wertpapiergebundene Pensionszusagen, können zum beizulegenden Zeitwert der Wertpapiere bewertet werden. Damit ist kein Pensionsgutachten mehr nötig.

Anpassung der handelsrechtlichen Bewertung

Die handelsrechtliche Herstellungskostenuntergrenze wird an die steuerliche angeglichen. Zu den aktivierungspflichtigen Herstellungskosten zählen die Material- und Fertigungseinzelkosten und die Sonderkosten der Fertigung sowie die Material- und Fertigungsgemeinkosten und der Wertverzehr des Anlagevermögens, soweit er durch die Fertigung veranlasst ist. Außerdem können in die Herstellungskosten solche Aufwendungen eingerechnet werden, die unabhängig von der Erzeugnismenge anfallen, soweit sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen. Dazu zählen die Kosten der allgemeinen Verwaltung, Aufwendungen für freiwillige soziale Einrichtungen des Betriebes sowie Aufwendungen für freiwillige soziale Leistungen und die betriebliche Altersversorgung. Nicht angemessene Kosten bleiben auch weiterhin unbeachtlich. Weiterhin dürfen die Vertriebskosten nicht in die Herstellungskosten einbe-

zogen werden. Die Aktivierung von Forschungskosten wird ausdrücklich ausgeschlossen. Die Neuregelung gilt für alle Herstellungsvorgänge, die in nach dem 31.12.2009 beginnenden Geschäftsjahren begonnen wurden.

Die Wahlrechte,

- außerplanmäßige Abschreibungen bei nicht voraussichtlich dauerhafter Wertminderung vorzunehmen,
 - Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens bei Wertschwankungen abzuschreiben,
 - Abschreibungen nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung abzuschreiben und
 - Wertaufholungen vorzunehmen,
- werden abgeschafft.

Anhebung der Schwellenwerte zur Einteilung der Kapitalgesellschaften

Das Handelsrecht enthält die Kriterien, nach denen Unternehmen in eine der drei Größenklassen – kleine, mittelgroße und große Kapitalgesellschaft – eingestuft werden. Die Differenzierung in Größenklassen ist von maßgebender Bedeutung für die Inanspruchnahme verschiedener Befreiungen und Erleichterungen bei der Rechnungslegung, insbesondere für die Prüfungspflicht, die erst bei mittelgroßen Unternehmen einsetzt, oder für die Möglichkeit kleinerer Unternehmen, die Offenlegung der Gewinn- und Verlustrechnung nebst hierzu im Anhang enthaltener Angaben zu unterlassen.

Klein sind künftig Kapitalgesellschaften, deren Bilanzsumme nicht mehr als 4.840.000 € (bisher 4.015.000 €), deren Umsatzerlöse nicht mehr als 9.680.000 € (bisher 8.030.000 €) betragen und die nicht mehr als 50 Arbeitnehmer im Jahresdurchschnitt beschäftigen.

Mittelgroß sind künftig Kapitalgesellschaften, deren Bilanzsumme nicht mehr als 19.250.000 € (bisher 16.060.000 €), deren Umsatzerlöse nicht mehr als 38.500.000 € (bisher 32.120.000 €) betragen und die nicht mehr als 250 Arbeitnehmer im Jahresdurchschnitt beschäftigen.

Anhängerleichterungen für kleine Kapitalgesellschaften

Kleine Kapitalgesellschaften brauchen weder Angaben zu den nicht in der Bilanz erscheinenden Geschäften noch zu Geschäften mit nahe stehenden Unternehmen oder Personen zu machen. Darüber hinaus werden sie von der Verpflichtung zur Angabe des aufgeschlüsselten Gesamthonorars des Abschlussprüfers und zu Angaben hinsichtlich der Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens befreit. Mit den Befreiungen wird die Tatsache Rechnung getragen, dass die Vor- und Nachteile der erweiterten Anhangangaben gerade aus der Sicht mittelständischer kleiner Kapitalgesellschaften in einem kritischen Verhältnis stehen können.

Anhängerleichterungen für mittelgroße Kapitalgesellschaften

Auch mittelgroßen Kapitalgesellschaften können Erleichterungen im Hinblick auf ihre Anhangangabenverpflichtungen eingeräumt werden. Die Erleichterungen betreffen:

- die Angabepflicht zu nicht in der Bilanz erscheinenden Geschäften
- zu Geschäften mit nahe stehenden Unternehmen oder Personen sowie
- die Pflicht zur Aufschlüsselung des Gesamthonorars des Abschlussprüfers.

Die Angaben zu nicht in der Bilanz erscheinenden Geschäften werden für mittelgroße Kapitalgesellschaften auf deren Art und Zweck beschränkt. Im Anhang braucht somit nicht über die finanziellen Auswirkungen der nicht in der Bilanz erscheinenden Geschäfte berichtet werden.

Geschäfte mit nahe stehenden Unternehmen oder Personen brauchen mittelgroße Kapitalgesellschaften nur anzugeben, soweit sie eine Aktiengesellschaft sind. Auch dann müssen sie nur die Geschäfte angeben, die direkt oder indirekt mit dem Hauptgesellschafter oder Mitgliedern des Verwaltungs-, Leistungs- oder Aufsichtsorgans abgeschlossen werden.

