

Büro Dresden:

Comeniusstraße 32 • 01307 Dresden

Telefon: 0351 / 44 00 38-0

E-Mail: info@wp-heide.com

Internet: www.wp-heide.com

weiteres Büro Freiberg:

Buttermarktgasse 10 • 09599 Freiberg

Telefon: 03731 / 77 31 77

DIE MANDANTEN | INFORMATION

Sonderausgabe zur Bilanzrechtsreform

A. Kurzüberblick: Was hat sich geändert?	S. 2
B. Buchführung und Bilanzierung	S. 2
C. Ausgewählte Neuerungen für den Jahresabschluss	S. 3
I. Wirtschaftliches Eigentum	S. 3
II. Ausnahmen vom Saldierungsverbot	S. 4
III. Änderungen der Bewertungsregeln	S. 4
IV. Änderungen bei Abschreibungen	S. 6
V. Immaterielle Vermögensgegenstände	S. 6
VI. Geschäfts- und Firmenwert	S. 7
VII. Sonderposten mit Rücklageanteil	S. 8
VIII. Pensionsrückstellungen	S. 8
IX. Aufwandsrückstellungen	S. 9
X. Latente Steuern	S. 9
XI. Währungsumrechnung	S. 10
XII. Anhangangaben und Lagebericht	S. 10
D. Änderungen für den Konzernabschluss in Kurzform	S. 11

*Sehr geehrte Mandantin,
sehr geehrter Mandant,*

nach langen Beratungen und Diskussionen sowie verschiedenen Entwürfen und Stellungnahmen war das Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (BilMoG) nach der Verabschiedung durch den Bundesrat nunmehr am 3. April 2009 endlich beschlossene Sache. Mit dem BilMoG erfahren die deutschen Bilanzierungsregeln die tiefgreifendste Änderung seit dem Bilanzrichtli-

DIE MANDANTEN-INFORMATION

niengesetz von 1985. Im Zuge der Modernisierung des Bilanzrechts werden die Bilanzregeln fortentwickelt und sollen weitgehend an internationale Rechnungslegungsgrundsätze angepasst werden. Nachfolgend verschaffen wir Ihnen einen Überblick.

Wir wünschen Ihnen viel Spaß bei der Lektüre und freuen uns auf Ihre Fragen!

Ihr Dr. W.Heide und Team

A. Kurzüberblick: Was hat sich geändert?

Nachfolgend finden Sie die wesentlichsten Änderungen in Kurzform:

1. Bei der Bewertung von Rückstellungen ist auf den Erfüllungsbetrag abzustellen. Künftige Preis- und Kostensteigerungen sind dabei einzubeziehen. Rückstellungen sind außerdem abzuzinsen. Im Bereich der Pensionsrückstellungen wird es durch die geänderte Bewertungssystematik zu erheblichen Anpassungen sowie erheblichen Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz kommen.
2. Latente Steuern sind nach dem international geltenden bilanzorientierten Konzept zu bilden, wobei das Wahlrecht für den Ansatz aktiver latenter Steuern bestehen bleibt. Ebenso ist eine Saldierung von aktiven und passiven latenten Steuern zulässig. Neu ist die Möglichkeit zur Bildung von aktiven latenten Steuern auf Verlustvorträge, verbunden mit einer Fünfjahresfrist.
3. Die Bewertung von Herstellungskosten orientiert sich künftig am produktionsbezogenen Vollkostenbegriff. Notwendige Gemeinkosten sind daher einzubeziehen. Damit werden Herstellungskosten in der Handels- und Steuerbilanz künftig gleich behandelt.
4. Handelsrechtliche Bewertungseinheiten werden auf eine gesetzliche Grundlage gestellt. Sie stellen eine Ausnahme vom bilanziellen Verrechnungsverbot dar.
5. Künftig besteht ein Wahlrecht, die Kosten der Entwicklung von immateriellen Vermögensgegenständen zu aktivieren. Für Forschungskosten bleibt es weiterhin beim Aktivierungsverbot. Damit nähert sich der Gesetzgeber der international üblichen Praxis.
6. Die bereits in der Vergangenheit in der Bilanzierungspraxis entwickelten Grundsätze für die Bilanzierung beim wirtschaftlichen Eigentümer werden nunmehr gesetzlich normiert. Da jedoch, z. B. in Form der Leasingverträge, weiterhin steuerliche Sonderregelungen gültig bleiben, wird eine Gleichstellung mit den international gültigen Bilanzierungsgrundsätzen nicht erreicht.
7. Mit der Abschaffung der Aufwandsrückstellungen verlieren Unternehmen ein häufig genutztes bilanzpolitisches Gestaltungsinstrument. Im Rahmen der Übergangsvorschriften ergeben sich hier jedoch neue Gestaltungsspielräume.
8. Die Vorschriften für die Buchführungs-, Bilanzierungs- und Konzernrechnungslegungspflicht werden angepasst. So werden die Schwellenwerte für Größenklassen im Jahresabschluss sowie die Schwellenwerte für den Konzernabschluss deutlich erhöht. Einzelkaufleute werden bei Unterschreiten von Schwellenwerten von der Verpflichtung zur Buchführung, Inventur und Bilanzierung befreit.
9. Es werden zahlreiche Ausschüttungssperren eingeführt. Die Ausschüttungssperren stellen gleichzeitig Abführungssperren dar und sind bei der Durchführung von Ergebnisabführungsverträgen zu beachten.
10. Der Konsolidierungskreis in der Konzernbilanz wird sich künftig durch Wegfall des Beteiligungserfordernisses erweitern. Insbesondere wurde die Erfassung sog. Zweckgesellschaften im Konzernabschluss an die internationalen Rechnungslegungsvorschriften angepasst. Darüber hinaus ist bei der Kapitalkonsolidierung nunmehr auf den Zeitpunkt des Erwerbs der Anteile abzustellen. Für unterjährig erworbene Anteile ist damit zwingend eine Zwischenbilanz zu erstellen.
11. Bei der Kapitalkonsolidierung ist nur noch die international übliche Neubewertungsmethode zulässig. Im Rahmen der Equity-Methode entfällt die sog. Kapitalanteilmethode.
12. Die Anhangs- und Lageberichtsvorschriften werden deutlich erweitert. Künftig wird die Erstellung des Anhangs erheblich mehr Zeit in Anspruch nehmen und höhere Kosten produzieren.
13. Das sog. Maßgeblichkeitsprinzip der Handelsbilanz für die Steuerbilanz bleibt grundsätzlich erhalten, jedoch bringt das BilMoG zahlreiche Ausnahmen und Durchbrechungen mit sich.

Das Gesetz ist unmittelbar nach Verkündung in Kraft getreten. Die neuen Bilanzierungsregeln finden verpflichtend für Geschäftsjahre ab dem 1. 1. 2010 Anwendung, können jedoch freiwillig auch bereits für den Jahresabschluss 2009 angewendet werden. Bei einigen Änderungen besteht die Möglichkeit, diese noch für das bereits abgelaufene Geschäftsjahr 2008 anzuwenden (Befreiungsvorschrift für bestimmte Einzelkaufleute/Anhebung der Schwellenwerte für Größenklassen von Kapitalgesellschaften). Daher ist in jedem Einzelfall genau zu prüfen, wann und wie sachverhaltsgestaltende und bilanzpolitische Maßnahmen genutzt werden können, um von den Erleichterungen zu profitieren.

B. Buchführung und Bilanzierung

I. Möglichkeit der Befreiung von der Buchführungs- und Bilanzierungspflicht für Einzelkaufleute

Nach den bislang geltenden Vorschriften sind die handelsrechtlichen Pflichten zur Buchführung und zur Bilanzierung an die Kaufmannseigenschaft geknüpft. Für das Steuerrecht folgt daraus die Buchführungspflicht nach den Vorschriften der Abgabenordnung sowie die Pflicht zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich.

Im Zuge des BilMoG werden nun Einzelkaufleute von der handelsrechtlichen Pflicht zur Buchführung sowie zur Inventar- und Jahresabschlussstellung befreit, wenn sie

- an zwei aufeinander folgenden Abschlussstichtagen
- nicht mehr als 500.000 € Umsatzerlöse und
- nicht mehr als 50.000 € Jahresüberschuss

ausweisen. Die Wertgrenzen der handelsrechtlichen Buchführungs- und Bilanzierungspflicht sind somit eng an die Wertgrenzen der steuerrechtlichen Buchführungspflicht nach den Vorschriften der Abgabenordnung für gewerbliche Unternehmer angelehnt.

Die Befreiungsregelung ist auf Einzelkaufleute beschränkt; Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften bleiben von der Anwendung ausgeschlossen, obwohl sich der Bundesrat in seiner Stellungnahme vom 4. 7. 2008 noch für eine Anwendung auch für Personengesellschaften ausgesprochen hatte. Hintergrund für die Beibehaltung der Buchführungspflicht dürften insbesondere die steuerlichen Vorschriften zu Kapitalkonten bei der Auseinandersetzung von Personengesellschaften gewesen sein.

Obwohl die Befreiungsvorschrift nunmehr auf Einzelkaufleute beschränkt ist, wird die Anwendung der steuerlichen Einnahmen-Überschussrechnung aufgrund der Vielzahl solcher Kleinstunternehmen in der Praxis verstärkt an Bedeutung gewinnen.

In diesem Zusammenhang wird der Gesetzgeber die entsprechende Gewinnermittlungsvorschrift stärker konkretisieren müssen. Insbesondere der Übergang vom Bestandsvergleich zur Einnahmen-Überschussrechnung (und umgekehrt) ist regelungsbedürftig. Aufgrund der fehlenden handelsrechtlichen Aufzeichnungspflichten, müssen die notwendigen Nachweispflichten an dieser Stelle steuerrechtlich verankert werden.

Die Befreiungsmöglichkeit für Einzelkaufleute kann bereits für nach dem 31. 12. 2007 beginnende Geschäftsjahre in Anspruch genommen werden.

II. Anhebung der Schwellenwerte

1. Jahresabschluss

Durch die Anhebung der Größenklassen um rund 20 % können kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften in Zukunft in größerem Umfang als bisher von den Erleichterungen bei den Informations-, Offenlegungs- und Prüfungspflichten profitieren. Diese Neuregelung stellt einen weiteren Schritt in Richtung Entbürokratisierung dar. Eine Ge-

genüberstellung der bislang geltenden und der zukünftigen Schwellenwerte enthält die nachfolgende Darstellung:

		Bisher	Neu
Kleine Kapitalgesellschaft	Bilanzsumme (€) ≤	4.015.000	4.840.000
	Umsatzerlöse (€) ≤	8.030.000	9.680.000
	Mitarbeiter ≤	50	50
Mittelgroße Kapitalgesellschaft	Bilanzsumme (€) ≤	16.060.000	19.250.000
	Umsatzerlöse (€) ≤	32.120.000	38.500.000
	Mitarbeiter ≤	250	250

2. Konzernabschluss

Daneben werden im Zuge des BilMoG auch die Schwellenwerte für die Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses jeweils um ca. 20 % erhöht. Diese Anpassungen haben wir in der nachfolgenden Gegenüberstellung für Sie zusammengefasst:

		Bisher	Neu
Bruttomethode	Bilanzsumme (€) ≤	19.272.000	23.100.000
	Umsatzerlöse (€) ≤	38.544.000	46.200.000
	Mitarbeiter ≤	250	250
Nettomethode	Bilanzsumme (€) ≤	16.060.000	19.250.000
	Umsatzerlöse (€) ≤	32.120.000	38.500.000
	Mitarbeiter ≤	250	250

3. Zeitlicher Anwendungsbereich

Die angehobenen Schwellenwerte finden bereits für Geschäftsjahre Anwendung, die nach dem 31. 12. 2007 beginnen. Zur Beurteilung, ob die Schwellenwerte zum 31. 12. 2008 an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen unter- oder überschritten sind, sind die angehobenen Schwellenwerte bereits auf den 31. 12. 2007 anzuwenden.

C. Ausgewählte Neuregelungen für den Jahresabschluss

I. Wirtschaftliches Eigentum

Für die Frage, wer in seiner Bilanz Vermögensgegenstände auszuweisen hat, ist zunächst das rechtliche Eigentum entscheidend. Fielen rechtliches und wirtschaftliches Eigentum bislang auseinander, klärte die Rechtsprechung einzelne Fälle, wie z. B. für den Eigentumsvorbehalt, die Verpfändung und die Sicherungsübereignung. Mit dem

DIE MANDANTEN | INFORMATION

BilMoG wurde nun eine allgemeine Regelung hinzugefügt. Demnach richtet sich der Ansatz von Vermögensgegenständen in der Bilanz nach dem zivilrechtlichen Eigentum. Fallen das wirtschaftliche und das zivilrechtliche Eigentum auseinander, erfolgt die Bilanzierung beim wirtschaftlichen Eigentümer. Hintergrund für diese Regelung ist die Sicherstellung der Gläubigerschutzfunktion, da nur die Vermögensgegenstände ausgewiesen werden sollen, die den Gläubigern zur Abdeckung von Schulden zur Verfügung stehen. Ein Vermögensgegenstand soll also demjenigen zuzurechnen sein, dem die wesentlichen Chancen und Risiken daraus zustehen. Für Schulden gilt wie bisher das Vorsichtsprinzip.

Fraglich bleibt aktuell, ob und wie sich diese Änderungen steuerlich auswirken werden. Erkennbar ist jedoch, dass die Gesetzesänderung keine Auswirkungen auf den bisherigen Rechtszustand und damit auch nicht auf die für die Beurteilung wichtigen steuerlichen Leasingergasse hat. Gerade bei der Bilanzierung von Leasingverhältnissen wird deutlich, dass durch die Neufassung keine Gleichwertigkeit zu den internationalen Rechnungslegungsgrundsätzen erreicht wird. Während international üblicherweise derjenige den Leasinggegenstand bilanziert, der die wesentlichen Chancen und Risiken trägt, gelten nach der Gesetzesbegründung für die Handelsbilanz nach wie vor die steuerlichen Leasingergasse, die in der Praxis zahlreiche Gestaltungen ermöglichen.

Hinweis Ihres Steuerberaters

Das wirtschaftliche Eigentum entscheidet über die Frage, wer Vermögensgegenstände in seiner Bilanz auszuweisen hat. Dieser Grundsatz ist nunmehr gesetzlich festgelegt.

II. Ausnahmen vom Saldierungsverbot

Die bisherigen bilanziellen Regelungen schreiben ein generelles Verrechnungsverbot für Vermögensgegenstände und Schulden sowie für die Posten der Gewinn- und Verlustrechnung vor. Folgende Ausnahmen entstehen durch die Gesetzesänderungen:

1. Verrechnung von Vermögensgegenständen und Schulden

Ab dem 1. 1. 2010 ist die Verrechnung von Vermögen und Schulden in den Fällen zwingend vorgeschrieben, in denen den Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen Vermögensgegenstände zu deren Erfüllung gegenüber stehen. Voraussetzung für die Verrechnung ist, dass

- das zur Erfüllung der Schulden vorgesehene Vermögen (Planvermögen) dem Zugriff aller Gläubiger entzogen ist,
- ausschließlich der Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen oder vergleichbaren langfristigen fälligen Verpflichtungen dient und
- jederzeit verwertbar, also nicht zum Betrieb des Unternehmens nötig ist.

Beispiel: Eine Produktionsmaschine im Anlagevermögen, die für den Betrieb notwendig ist, zählt nicht zum Planvermögen.

Die Verrechnungspflicht gilt auch für die den oben genannten Planvermögen und Schulden zuzurechnenden Aufwendungen und Erträge. Sofern der beizulegende Zeitwert des Planvermögens den Betrag der Schulden übersteigt, ist dieser Differenzbetrag in einem gesonderten Bilanzposten „Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung“ zu erfassen. In Höhe des Unterschiedsbetrags abzüglich der auf die zum Zeitwert angesetzten Vermögensgegenstände entfallenden passiven latenten Steuern besteht eine Ausschüttungssperre.

Beispiel:

Altersversorgungsverpflichtung: 500.000 €

Beizulegender Zeitwert des Planvermögens: 600.000 €

Nach Verrechnung der beiden Beträge werden keine Verbindlichkeiten aus Altersversorgungsverpflichtungen in der Bilanz ausgewiesen; auf der Aktivseite der Bilanz wird ausgewiesen: Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung: 100.000 €

In Höhe von 100.000 € abzüglich der darauf entfallenden latenten Steuern (angenommen: 30.000 €) = 70.000 € besteht eine Ausschüttungs- bzw. Gewinnabführungssperre.

Zum Planvermögen zählen auch sog. CTA-Modelle bei denen Vermögenswerte über Treuhandlösungen auf einen Verein oder eine Kapitalgesellschaft übertragen werden. Überlässt beispielsweise ein Unternehmer einem Treuhänder Vermögensgegenstände zur Verwaltung, die der Abdeckung der Schulden dienen, werden die Vermögensgegenstände dem Unternehmer als Treugeber bilanzrechtlich zugerechnet. Die Pensionsverpflichtungen, Altersteilzeitverpflichtungen, Verpflichtungen aus Lebensarbeitszeitmodellen und andere vergleichbare langfristig fällige Verpflichtungen sind mit den Vermögensgegenständen zu verrechnen.

Hinweis Ihres Steuerberaters

Die Saldierung von Posten der Aktivseite und Posten der Passivseite ist für die Steuerbilanz ausgeschlossen. Steuerlich ist weiterhin zu beachten, dass sich durch die geänderte Regelung Auswirkungen auf die handelsrechtliche Eigenkapitalquote und damit auf die Möglichkeit zum Betriebsausgabenabzug für Zinsen im Rahmen der Zinsschranke ergeben können.

2. Bildung von Bewertungseinheiten

Handelsrechtliche Bewertungseinheiten werden gebildet, um finanzwirtschaftliche Risiken abzudecken. Ab 2010 besteht eine gesetzliche Regelung zur Bildung von Bewertungseinheiten. Zur Absicherung können dabei neben Finanzinstrumenten auch Waretermingeschäfte dienen. Abgesichert werden können eindeutig ermittelbare einzelne Risiken wie Zins-, Währungs-, Ausfall- und Preisänderungsrisiken, nicht jedoch das allgemeine Unternehmerrisiko.

Hinweis Ihres Steuerberaters

Da es sich bei der Bildung von Bewertungseinheiten um ein Wahlrecht mit steuerlicher Auswirkung handelt, muss die Bildung grundsätzlich zeitnah und lückenlos dokumentiert werden. Im handelsrechtlichen Jahresabschluss sind darüber hinaus umfassende Beschreibungen der Bewertungseinheiten im Anhang nötig.

Beispiel: Sichert ein Unternehmer seine zahlreichen Fremdwährungsforderungen mit Devisentermingeschäften ab, sind für unrealisierte Verluste, die sich infolge von Zinsschwankungen zum Jahresabschlussstichtag ergeben, nach jetziger Gesetzeslage Drohverlustrückstellungen zu passivieren. Eine Änderung gegenüber der alten Gesetzeslage ergibt sich dadurch, dass nicht realisierte Verluste nicht berücksichtigt werden müssen, sofern ihnen in gleicher Höhe nicht realisierte Gewinne aus dem Sicherungsgeschäft gegenüber stehen.

III. Änderung der Bewertungsregeln

1. Herstellungskosten

Mit dem BilMoG ändert sich die Definition von Herstellungskosten grundlegend. So sind nunmehr die handelsrechtlichen und die steuerlichen Grenzen identisch. Durch die reichere Aktivierungspflichten, was wiederum zu Verbesserungen im Jahresabschluss führt. Die folgende Abbildung verdeutlicht die Auswirkungen:

Posten	Handelsbilanz	
	Bisher	Künftig
Materialeinzelkosten, Fertigungseinzelkosten, Sondereinzelkosten der Fertigung	Pflicht	
Materialgemeinkosten, Fertigungsgemeinkosten, Wertverzehr Anlagevermögen	Wahlrecht	Pflicht
Verwaltungskosten	Wahlrecht	
Aufwendungen für soziale Einrichtungen	Wahlrecht	
Freiwillige soziale Leistungen	Wahlrecht	
Betriebliche Altersversorgung	Wahlrecht	
Fremdkapitalzinsen	Wahlrecht	
Vertriebs-/Forschungskosten	Verbot	

Hinweis Ihres Steuerberaters

Eine Änderung ergibt sich, wenn die Herstellungskosten bisher mit dem minimalen Pflichtansatz bewertet wurden. Durch die Anpassung der handelsrechtlichen an die steuerlichen Herstellungskosten erhöhen sich diese. Das Jahresergebnis und die Eigenkapitalquote steigen,

was Auswirkung auf die Möglichkeit zum Betriebsausgabenabzug für Zinsen bei der Zinsschranke haben kann.

2. Zeitwert

Grundsätzlich gilt ab dem 1. 1. 2010 als beizulegender Zeitwert bei Vorliegen von aktiven Märkten der jeweilige Marktpreis. Hieran mangelt es, wenn es sich im Verhältnis zum Gesamtvolumen der emittierten Aktien um eine kleine Anzahl umlaufender Aktien handelt oder in einem engen Markt keine aktuellen Marktpreise vorhanden sind. Dann ist der Zeitwert anhand von allgemein anerkannten Bewertungsmethoden zu ermitteln. Kann der Zeitwert nicht verlässlich ermittelt werden (z. B. weil im Rahmen der Wertermittlung durch verschiedene Bewertungsmethoden Zeitwerte in einer großen Bandbreite entstehen), richtet er sich nach den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten.

Für Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute ist zudem für zu Handelszwecken erworbene Finanzinstrumente eine Bewertung zum Zeitwert zwingend vorgeschrieben, die steuerlich durchschlagen soll, jedoch unter Berücksichtigung von Risikoabschlägen.

Hinweis Ihres Steuerberaters

Nach § 301 AktG n. F. ist für Fälle der Ausschüttungssperre ein Gewinnabführungsverbot im Rahmen von organschaftlich verbundenen Gesellschaften vorgesehen. Für die Anerkennung der Durchführung von Ergebnisabführungsverträgen ist dies zwingend zu berücksichtigen. Außerdem führt dies in der Steuerbilanz künftig vermehrt zur Bildung aktiver Organschaftsausgleichsposten.

3. Bewertungsvereinfachungsverfahren

Ab 2010 sind als Bewertungsvereinfachungsverfahren im Bereich der Bewertung von Umlaufvermögen nur noch die Verbrauchsfolgeverfahren „First in first out“ (Fifo) und „Last in first out“ (Lifo) zulässig. Alle anderen Bewertungsvereinfachungsverfahren dürfen somit nicht mehr eingesetzt werden.

Hinweis Ihres Steuerberaters

Bei einer evtl. Umstellung auf Fifo oder Lifo ist zu beachten, dass die Fifo-Methode bei steigenden Preisen zu einer höheren Bewertung und bei fallenden Preisen zu einer niedrigeren Bewertung führt. Für die Lifo-Methode gilt das Gegenteil (steigende Preise = niedrigere Bewertung; fallende Preise = höhere Bewertung). Nur das Lifo-Verfahren wird zudem steuerlich anerkannt.

4. Bewertung von Rückstellungen

Weitreichende Änderungen durch das BilMoG ergeben sich vor allem im Bereich der Rückstellungen. In der Bewertung sind ab 2010 künftige Preis- und Kostensteigerungen zu berücksichtigen, die Rückstellungen sind abzuzinsen, wobei Unterschiede zwischen der Abzinsung in der Handels- und der Steuerbilanz bestehen.

Insgesamt wird bei der Höhe der Rückstellungen auf den Erfüllungsbetrag abgestellt, d. h. die Bewertung erfolgt unter Berücksichtigung zukünftiger Preis- und Kostensteigerungen zu dem Betrag, der im Zeitpunkt des tatsächlichen Anfalls der Aufwendungen aufgewendet werden muss, um die Verpflichtung zu leisten.

Beispiel: Ein Unternehmer muss in der Zukunft die Rekulterierung eines Grundstücks vornehmen. Die Kosten hierfür betragen zum Bilanzstichtag 100.000 €, unter Berücksichtigung von künftigen Kostensteigerungen 130.000 €. Die Rückstellung wurde bisher mit 100.000 € angesetzt; nach BilMoG muss sie mit 130.000 € (Erfüllungsbetrag) angesetzt werden.

Zudem sind Rückstellungen mit einer Laufzeit von über einem Jahr zukünftig mit dem durchschnittlichen Marktzinssatz der letzten sieben Jahre abzuzinsen. Für Pensionsrückstellungen gilt ein durchschnittlicher Marktzinssatz bei einer Laufzeit von 15 Jahren. Der Abzinsungssatz wird von der Deutschen Bundesbank monatlich veröffentlicht.

Bis zum 31. 12. 2009 erfolgt die Bewertung von Rückstellungen nach den Preis- und Kostenverhältnissen zum Bilanzstichtag. Eine Abzinsung kommt nur bei Vorhandensein von (verdeckten) Zinsanteilen in Betracht.

Für die Bilanzierungspraxis ist zu beachten, dass Rückstellungen und Aufwendungen aus der Abzinsung in der Gewinn- und Verlustrechnung auszuweisen sind. Entstehen aufgrund gesetzlicher Änderungen Auflösungen von Altersversorgungsrückstellungen, müssen diese nicht aufgelöst werden, sofern in den Folgejahren Zuführungen erforderlich wären. Werden Rückstellungen aufgrund der Bewertungsänderungen jedoch aufgelöst, sind die hieraus entstehenden Beträge in die Gewinnrücklagen einzustellen.

Für Verbindlichkeiten ist ebenfalls der Erfüllungsbetrag anzusetzen; dieser wird jedoch nicht abgezinst.

Hinweis Ihres Steuerberaters

Es ist zu erwarten, dass Rückstellungen zukünftig höhere Wertansätze aufweisen. Der damit einhergehende Rückgang der Eigenkapitalquote kann Auswirkungen auf die Möglichkeit zum Betriebsausgabenabzug für Zinsen im Rahmen der Zinsschranke haben.

IV. Änderungen bei Abschreibungen

Eine weitere Neuerung betrifft ab 2010 außerplanmäßige Abschreibungen im Bereich des Anlagevermögens. Nach der neuen Gesetzesfassung besteht für alle Kaufleute bei nur vorübergehenden Wertminderungen im Anlagevermögen nur noch für Finanzanlagen ein Wahlrecht, außerplan-

mäßige Abschreibungen vorzunehmen. Bei allen anderen Vermögensgegenständen dürfen bei nur vorübergehender Wertminderung keine außerplanmäßigen Abschreibungen vorgenommen werden. Entfallen die Gründe der außerplanmäßigen Abschreibung, müssen die Werte wieder zugeschrieben werden. Bis zum 31. 12. 2009 gilt diese Regelung nur für Kapitalgesellschaften, während die anderen Kaufleute noch ein Wahlrecht zur Abschreibung haben.

Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die nur zusammen genutzt werden können, sollen in der Handelsbilanz für die Ermittlung einer voraussichtlich dauernden Wertminderung als ein Vermögensgegenstand gelten (z. B. bebaute Grundstücke). Allerdings besteht steuerlich weiterhin der Grundsatz der Einzelbewertung.

Beispiel: Der Wert eines Gebäudes ist um 50.000 € gefallen, der Wert des zugehörigen Grundstücks jedoch gleichzeitig um 50.000 € gestiegen. Insgesamt liegt keine Wertminderung vor.

Ab 2010 sind zudem in der Handelsbilanz rein steuerrechtliche Abschreibungen nicht mehr zulässig; in diesem Zusammenhang spricht man von einer Aufhebung der umgekehrten Maßgeblichkeit. Darüber hinaus sind ab 2010 Abschreibungen im Rahmen vernünftiger kaufmännischer Beurteilung, die bisher für Personengesellschaften und Einzelkaufleute möglich waren, nicht mehr zulässig.

Hinweis Ihres Steuerberaters

Vor dem 1. 1. 2010 gebildete niedrigere Wertansätze im Umlaufvermögen dürfen beibehalten werden. Werden Zuschreibungen auf diese Wertansätze vorgenommen, sind diese Beträge in die Gewinnrücklagen einzustellen.

V. Immaterielle Vermögensgegenstände

Immaterielle Vermögensgegenstände gewinnen gerade für innovative Mittelständler und Unternehmen, die am Beginn ihrer wirtschaftlichen Entwicklung stehen, als Werttreiber immer mehr an Bedeutung. Vor diesem Hintergrund sollen künftig selbstgeschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, wie z. B. Patente, Rezepturen, Verfahren, Know-how o. Ä. in der Bilanz angesetzt werden können. Ziel dieser Änderung ist die verbesserte Außendarstellung der Unternehmen sowie eine bessere internationale Vergleichbarkeit. Zudem soll damit die Forschung und Entwicklung in Deutschland gefördert werden. Das ist für innovative Unternehmen der chemischen bzw. pharmazeutischen Industrie, vor allem aber für die Automobilindustrie nebst ihren Zulieferern wichtig. Diese Unternehmen können ihre Entwicklungen – d. h. ihr Potential – künftig in der Handelsbilanz zeigen und dadurch ihre Eigenkapitalbasis ausbauen sowie ihre Fähigkeit verbessern, sich am Markt kostengünstig weiteres Kapital zu beschaffen.

Das BilMoG hebt das bisherige Verbot, selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens zu aktivieren, auf. Hingegen dürfen Aufwendungen für die Inangangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs,

die bislang als sog. Bilanzierungshilfe angesetzt konnten, nicht mehr in der Bilanz aktiviert werden können.

Während Entwicklungskosten somit künftig aktiviert werden können, werden Kosten für die Forschung nicht berücksichtigt, was auch internationalen Gepflogenheiten entspricht. Die Abgrenzung der Entwicklungskosten von den Forschungskosten gewinnt daher künftig an Bedeutung. „Entwicklung“ kann dabei als die Anwendung von Forschungsergebnissen oder anderem Wissen für die Neuentwicklung von Gütern oder Verfahren oder die Weiterentwicklung von Gütern oder Verfahren mittels wesentlicher Änderungen verstanden werden. Können die Forschungs- und die Entwicklungskosten nicht verlässlich voneinander abgegrenzt werden, dürfen sie in der Bilanz nicht angesetzt werden.

Weiterhin verboten ist der Ansatz von Marken, Drucktiteln, Verlagsrechten, Kundenlisten o. Ä., da hier die Abgrenzung der Herstellungskosten von den auf den Geschäfts- und Firmenwert entfallenden Aufwendungen nicht möglich ist. Diese immateriellen Vermögenswerte sind dem Geschäfts- und Firmenwert zuzuordnen. Entschieden ist die Aktivierung ist die selbständige Verwertbarkeit des Vermögensgegenstands.

Um dem Gläubigerschutz Rechnung zu tragen, wird eine Ausschüttungssperre in Höhe der aktivierten immateriellen Vermögensgegenstände eingeführt. Zudem wird die Transparenz der Bilanz erhöht, indem ein eigener Gliederungspunkt mit der Bezeichnung „Selbstgeschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte“ in der Bilanzgliederung eingeführt wird. Weiterhin ist im Anhang der Gesamtbetrag der Forschungs- und Entwicklungskosten des Geschäftsjahres sowie der Teil, der auf die aktivierten selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens entfällt, anzugeben.

Der Ansatz selbst erstellter immaterieller Vermögenswerte ist erst für Entwicklungen ab dem 1. 1. 2010 relevant. Entwicklungskosten, die bis zum 31. 12. 2009 angefallen sind, dürfen nicht nachträglich aktiviert werden. Vor diesem Stichtag aktivierte Aufwendungen für die Inangasetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs dürfen unter Anwendung der für sie bislang geltenden Vorschriften beibehalten werden, müssen jedoch zu mindestens je einem Viertel in den Folgejahren abgeschrieben werden.

Hinweise Ihres Steuerberaters

Um die Entwicklungs- von den Forschungskosten abgrenzen zu können, ist eine Meilensteinplanung für das jeweilige Projekt erforderlich, aus der die einzelnen Phasen ersichtlich werden. Es empfiehlt sich, neben einer Kostenträgerrechnung für die entsprechenden Entwicklungsprojekte auch Prozesse für die Schlüsselung der Gemeinkosten und die Überprüfung der Werthaltigkeit der aktivierten Kosten einzuführen. Trotz der bei der Einführung der Systeme anfallenden Kosten kann es für Unternehmen in der Anfangsphase eine Chance sein, ihre Bilanzdarstellung aufgrund des größeren bilanzpolitischen Spielraums zu verbessern.

Zu beachten ist ferner, dass die Ausschüttungssperre für

aktivierte Beträge auch im Rahmen von Ergebnisabführungsverträgen wirkt.

Steuerlich ändert sich hinsichtlich der Behandlung der selbst erstellten immateriellen Vermögensgegenstände nichts, da die Aktivierung von nicht entgeltlich erworbenen immateriellen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens nach wie vor in der Steuerbilanz verboten ist. Anders ausgedrückt, sind die Entwicklungskosten auch künftig steuerlich voll abziehbar. Für diese Differenzen zwischen Handels- und Steuerbilanz ist zukünftig zwingend ein passiver latenter Steuerposten in der Handelsbilanz anzusetzen, da zeitliche Differenzen zwischen Handels- und Steuerbilanz auftreten, die sich jedoch in späteren Perioden wieder umkehren.

Hinweis Ihres Steuerberaters

Steuerlich ist zu beachten, dass sich durch die geänderte Regelung Auswirkungen auf die handelsrechtliche Eigenkapitalquote und damit auf die steuerliche Abziehbarkeit von Zinsen im Rahmen der Zinsschranke ergeben können.

VI. Geschäfts- und Firmenwert

Das Ziel der Modernisierung der handelsrechtlichen Vorschriften besteht vorrangig darin, die Vergleichbarkeit mit internationalen Vorschriften zu verbessern. Daher wird das bisherige Wahlrecht zum Ansatz eines erworbenen Geschäfts- oder Firmenwerts in der Handelsbilanz aufgehoben. Der entgeltlich erworbene Geschäfts- oder Firmenwert, der sich aus dem Überschuss des Kaufpreises über den Wert der übernommenen Vermögensgegenstände abzüglich der übernommenen Schulden berechnet, wird zum zeitlich begrenzt nutzbaren Vermögensgegenstand. Gesetzestechnisch wird damit erreicht, dass der Geschäfts- oder Firmenwert den allgemeinen handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften unterliegt. Ein selbst geschaffener (originärer) Geschäfts- oder Firmenwert darf weiterhin nicht angesetzt werden

Beispiele: Der selbst aufgebaute Kundenstamm eines Unternehmens darf nicht in der Bilanz aktiviert werden. Zudem wird der bei einem Anteilskauf entstandene Geschäfts- oder Firmenwert im Jahresabschluss unverändert nicht separat aktiviert, sondern ist weiterhin vollständig in den Anschaffungskosten der Beteiligung enthalten.

1. Planmäßige Abschreibung

Während es bei der Zugangsbewertung zu einer deutlichen Annäherung an das Steuerrecht und die internationalen Rechnungslegungsgrundsätze kommt (Ansatzpflicht), verläuft die Folgebewertung z. T. weiterhin unterschiedlich. Der international angewandte Grundsatz des Verzichts auf eine planmäßige Abschreibung zugunsten einer jährlichen Überprüfung der Werthaltigkeit des Geschäfts- oder Firmenwerts wird aufgrund europarechtlicher Vorgaben nicht in deutsches Recht umgesetzt. Die bisherige alternative

DIE MANDANTEN | INFORMATION

Methode der Abschreibung über die erwartete Nutzungsdauer (z. B. 15 Jahre) wird zur Regel, während die bisher mögliche Mindestabschreibung über vier Jahre nicht mehr möglich ist.

Der entgeltlich erworbene, zeitlich begrenzt nutzbare Geschäfts- oder Firmenwert ist zudem planmäßig abzuschreiben, und zwar über seine individuelle betriebliche Nutzungsdauer, wie sie sich im Zeitpunkt der Aktivierung voraussehen lässt. Anhaltspunkte für die Schätzung der individuellen betrieblichen Nutzungsdauer können beispielsweise sein:

- Art und voraussichtliche Bestandsdauer des erworbenen Unternehmens,
- Stabilität und Bestandsdauer der Branche des erworbenen Unternehmens,
- Lebenszyklus der Produkte des erworbenen Unternehmens,
- Auswirkungen von Veränderungen der Absatz- und Beschaffungsmärkte sowie der wirtschaftlichen Rahmenbedingungen auf das erworbene Unternehmen,
- Umfang der Erhaltungsaufwendungen, die erforderlich sind, um den erwarteten ökonomischen Nutzen des erworbenen Unternehmens zu realisieren,
- Laufzeit wichtiger Absatz- oder Beschaffungsverträge des erworbenen Unternehmens,
- voraussichtliche Tätigkeit von wichtigen Mitarbeitern oder Mitarbeitergruppen für das erworbene Unternehmen,
- erwartetes Verhalten potenzieller Wettbewerber des erworbenen Unternehmens sowie
- voraussichtliche Dauer der Beherrschung des erworbenen Unternehmens.

2. Außerplanmäßige Abschreibung und Wertaufholungsverbot

Liegen die entsprechenden Voraussetzungen hierfür vor, ist der Geschäfts- oder Firmenwert außerplanmäßig abzuschreiben.

Beispiel: Ein entgeltlich erworbener Kunde verschlechtert sich aufgrund der verschlechterten wirtschaftlichen Situation der Kunden weitgehend verflüchtigt. Eine planmäßige Abschreibung ist nötig.

Künftig besteht für Vermögensgegenstände eine zusätzliche Zuschreibungspflicht, wenn die Gründe für eine außerplanmäßige Abschreibung geführt haben, nicht mehr bestehen. Dieser Grundsatz gilt allerdings nicht für den Geschäfts- oder Firmenwert, bei dem eine außerplanmäßige Abschreibung resultiert in einem geringeren Wertansatz in der Zukunft beibehalten werden muss.

Beispiel: Im obigen Beispiel hat sich die Situation der Kunden wieder gebessert, so dass wieder vermehrt Umsätze stattfinden. Eine Zuschreibung auf den Geschäfts- oder Firmenwert darf nicht vorgenommen werden.

3. Anhangsangaben

Soweit Unternehmen ihren entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert über eine Nutzungsdauer von mehr als fünf Jahren planmäßig abschreiben wollen, müssen sie im Anhang des Jahresabschlusses darlegen, aus welchen Gründen dieser über einen Zeitraum von mehr als fünf Jahren genutzt werden kann. Zur Erläuterung können die oben angeführten Indikatoren herangezogen werden. Künftig ist die handelsrechtliche Nutzungsdauer unabhängig vom Steuerrecht zu beurteilen, so dass ein Hinweis auf die steuerlichen Vorschriften zur Begründung der Nutzungsdauer des Geschäfts- oder Firmenwerts nicht mehr genügt.

4. Latente Steuern

Das Ansatzwahlrecht für aktive latente Steuern führt hinsichtlich des Geschäfts- oder Firmenwerts zu keinen Änderungen. Ein von der Handelsbilanz abweichender Ansatz in der Steuerbilanz ist beispielsweise möglich, wenn in der Handelsbilanz die Nutzungsdauer kürzer als 15 Jahre ist.

VII. Sonderposten mit Rücklageanteil

Zukünftig werden rein steuerlich bestehende Bilanzierungswahlrechte keine Auswirkung mehr auf die Handelsbilanz haben. In der Steuerbilanz gebildete Rücklagen, z. B. nach § 6b EStG und R 6.6 EStR, dürfen in der Handelsbilanz nicht mehr als „Sonderposten mit Rücklageanteil“ gebildet werden; das bisherige Ansatzwahlrecht wird aufgehoben. Daher werden vermehrt zeitlich begrenzte Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz auftreten; entsprechende passive latente Steuern sind in der Handelsbilanz zu bilden. Die Neuerungen gelten für Geschäftsjahre, die nach dem 31. 12. 2009 beginnen. Bis dahin gebildete Sonderposten mit Rücklageanteil können sofort aufgelöst und der Betrag hieraus in die Gewinnrücklagen eingestellt werden. Alternativ ist es möglich, die Sonderposten in den künftigen Jahresabschlüssen beizubehalten und im Zeitablauf aufzulösen.

Hinweis Ihres Steuerberaters

Die Änderungen wirken sich auch auf die Neuregelungen zur Zinsschranke bei im Konzern verbundenen Unternehmen aus (sog. Escape-Klausel). Bisher wurde der Sonderposten mit Rücklageanteil hälftig zum Eigenkapital gezählt. Im Rahmen der Auflösung und Einstellung in die Gewinnrücklagen kann eine vollständige Zurechnung zum Eigenkapital und damit eine Erhöhung der handelsrechtlichen Eigenkapitalquote erreicht werden. Die weiteren steuerlichen Folgen sind zu beachten.

VIII. Pensionsrückstellungen

Bisher gab es in der Handelsbilanz keine konkrete Bewertungsvorschrift für Pensionsansparungen, so dass der allgemeine Bewertungsgrundsatz für Rückstellungen Anwendung fand. In der handelsrechtlichen Bilanzierungspraxis vieler Unternehmen wurde für die Bewertung der Pensi-

onsrückstellungen in der Handelsbilanz der für Zwecke ermittelte Wert angesetzt. Dies hatte dass die Pensionsverpflichtungen durch die Ab dem steuerlich vorgeschriebenen Zinssatz von zent in der Handelsbilanz deutlich zu niedrig be den. In Zukunft ist der Ansatz des steuerlichen W Handelsbilanz nicht mehr möglich. Durch die ne zierungs- und Bewertungsvorschriften werden s che Abweichungen zwischen Handels- und S ergeben, wodurch wiederum latente Steuern ent in der Handelsbilanz zu erfassen sind. Zude künftige Preis- und Kostensteigerungen zwing Bewertung berücksichtigt werden. Folglich w handelsrechtlichen Rückstellungen gegenüber d lichen Ansatz deutlich höher bewertet.

Die Änderungen sollen eine realitätsnähere Bew Pensionsrückstellung in Anlehnung an die Bewe internationalen Rechnungslegungsvorschriften chen. Ziel des Gesetzgebers ist es, die Informa on des handelsrechtlichen Jahresabschlusses I der Kapitalstruktur und der bestehenden Verpflich verbessern.

Sämtliche Rückstellungen mit einer Restlaufzeit einem Jahr sind künftig zwingend mit einem dur chen Marktzinssatz abzuzinsen, der sich aus d genen sieben Geschäftsjahren errechnet. Die Bundesbank wird diesen Zinssatz monatlich veröffentli chen. Aus Vereinfachungsgründen können Pensionsrück stellungen aber auch – abweichend von den anderen Rückstellungen – pauschal mit einem durchschnittlichen Marktzinssatz abgezinst werden, der sich bei einer ange nommenen Laufzeit von 15 Jahren ergibt. Schätzungen über die zu erwartenden Rentenanpassungen, Gehaltsstei gerungen sowie die erwartete Mitarbeiterfluktuation sind darüber hinaus in die Bewertung der Pensionsrückstellung einzubeziehen.

Die erstmalige Zuführung zu den Pensionsrückstellungen wird auf das Ende des ersten Geschäftsjahres, für welches die Änderungen anzuwenden sind (anwendbar für nach dem 31. 12. 2009 beginnende Geschäftsjahre), festgestellt und kann in 15 Jahresraten angesammelt werden. Die nicht in der Bilanz ausgewiesenen Rückstellungen für laufende Pensionen, Anwartschaften auf Pensionen und ähnliche Verpflichtungen sind jeweils im Anhang zum Jahresabschluss und im Konzernanhang anzugeben. Zur Verrech nung von Vermögensgegenständen und Erträgen mit lang fristigen Verpflichtungen und Aufwendungen vgl. Kap. C. II. Entgegen der ursprünglichen Gesetzesplanung bleibt das bestehende Passivierungswahlrecht für mittelbare Pensi onsverpflichtungen in der Handelsbilanz weiterhin beste hen; in der Steuerbilanz dürfen diese Rückstellungen daher unverändert nicht angesetzt werden.

Die steuerrechtlichen Vorschriften zur Bilanzierung und Bewertung von Pensionsrückstellungen werden nicht ge ändert, so dass es für die Steuerbilanz und die steuerliche Gewinnermittlung beim Ansatz des bisherigen steuerlichen Werts bleibt. Die weit reichenden Änderungen in der Han delsbilanz bleiben somit steuerneutral.

Hinweise Ihres Steuerberaters

Der Ansatz des steuerlichen Werts der Pensionsrück stellungen in der Handelsbilanz wird nicht mehr möglich sein. Durch die neuen Bilanzierungs- und Bewertungs vorschriften werden sich deutliche Abweichungen zwis chen Handels- und Steuerbilanz ergeben, wodurch la tente Steuern in der Handelsbilanz zu berücksichtigen sind. Im Extremfall kann es dazu führen, dass in einem internationalen Unternehmen drei verschiedene Berech nungen der Pensionsrückstellungen erstellt werden müssen.

Setzen Sie sich rechtzeitig mit Ihrem Pensionsgutachter in Verbindung und weisen Sie ihn darauf hin, dass Sie ab 2010 separate Werte für die Handels- und Steuerbil anz sowie ggf. nach internationalen Rechnungsle gungsgrundsätzen benötigen.

Falls Sie Altersversorgungsverträge abgeschlossen ha ben, bei denen sich der Umfang der Altersversorgungs verpflichtung nach dem Zeitwert von Wertpapieren (z. B. Aktien, Fondsanteile, Schuldverschreibungen) richtet, können Sie aus Vereinfachungsgründen Rückstellun gen, soweit sie eine Mindestverpflichtung überschreiten, in Höhe des Zeitwerts dieser Wertpapiere bilden, ohne ein Pensionsgutachten zu benötigen.

IX. Aufwandsrückstellungen

Weitgehende Passivierungswahlrechte werden durch das BilMoG ersatzlos gestrichen. So wird für ab dem 1. 1. 2010 beginnende Geschäftsjahre die Bildung von Aufwandsrück stellungen weitgehend verboten. Dies betrifft das Wahlrecht für die Bilanzierung von Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen, die nach Ablauf des ersten Quartals des Folgejahres nachgeholt werden. Zudem gilt dies für Rück stellungen, die für ihrer Eigenart nach genau umschriebe ne, dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr zuordenbare Aufwendungen gebildet werden, soweit sie am Abschlussstichtag wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder des Eintrittszeitpunkts unbestimmt sind. Dagegen müssen Rückstellungen für Instand haltungsaufwendungen, die im ersten Quartal des Folge jahres nachgeholt werden, auch weiterhin gebildet werden.

Das künftige Passivierungsverbot betrifft insbesondere folgende Aufwendungen, für die in der Vergangenheit Auf wandsrückstellungen gebildet wurden:

- Regelmäßige, in größerem zeitlichen Abstand anfal lende Generalüberholun gen/Instandhaltungsmaßnahmen;
- Abbruchkosten ohne vertragliche/öffentlich-rechtliche Verpflichtung, sofern die Kosten nicht den Herstel lungskosten der Folgeinvestition zuzurechnen sind;
- Abraumbeseitigung ohne rechtliche Verpflichtung erst nach Ablauf des folgenden Geschäftsjahres;
- Abschlussprüfungen ohne öffentlich-rechtliche oder vertragliche Verpflichtung;

DIE MANDANTEN | INFORMATION

- Entsorgungsmaßnahmen, sofern durch Leistungserbringung in der Vergangenheit verursacht, ohne öffentlich-rechtliche Verpflichtung;
- Firmenjubiläen und ähnliche freiwillige Sozialleistungen;
- Umzug und Geschäftsverlegung, jedoch nur für Aufwendungen, die nicht als Verbindlichkeitsrückstellungen (z. B. Sozialplanaufwendungen) oder Verlustrückstellungen (z. B. Mieten für nicht genutzte Räume) zu passivieren sind.

Für bis zum 31. 12. 2008 gebildete Aufwandsrückstellungen gilt – analog zum Sonderposten mit Rücklageanteil – ein Wahlrecht. Sie können teilweise oder insgesamt entweder bis zum Erfüllungszeitpunkt beibehalten und dann bestimmungsgemäß (ergebniswirksam) aufgelöst oder aber sofort erfolgsneutral in die Gewinnrücklagen eingestellt werden. Dies gilt jedoch nicht für die in 2009 gebildeten Aufwandsrückstellungen, um Missbräuche zu verhindern.

Steuerrechtlich ergeben sich keine Konsequenzen, da Aufwandsrückstellungen bereits bisher in der Steuerbilanz nicht angesetzt werden durften.

Hinweis Ihres Steuerberaters

Da die zum 31. 12. 2008 bestehenden Aufwandsrückstellungen bis zum Erfüllungszeitpunkt beibehalten werden können, sollten Sie die aktuellen Wahlrechte im nächsten Jahresabschluss bei Bedarf letztmalig ausnutzen.

X. Latente Steuern

Mit den neuen BilMoG-Regelungen gewinnt dieses Thema, insbesondere wegen der Möglichkeit der Bildung von aktiven latenten Steuern auf Verlustvorträge, stark an Bedeutung. Bisher wurden latente Steuern in der Handelsbilanz wegen der Unterschiede zwischen handels- und steuerlichem Jahresergebnis ermittelt. Dagegen werden nach dem BilMoG die latenten Steuern wegen der Differenzen zwischen Handels- und Steuerbilanz ermittelt. Für einen Überhang aktiver latenter Steuern besteht ein Aktivierungswahlrecht; ein Überhang passiver latenter Steuern ist wie bisher auch zwingend anzusetzen. Nach der Neuregelung können aktive latente Steuern auf der Aktivseite sowie passive latente Steuern auf der Passivseite jeweils als eigenständige Positionen ausgewiesen werden. Ein saldiertes Ausweis von aktiven und passiven latenten Steuern ist ebenfalls gestattet. In der Gewinn- und Verlustrechnung sind Erträge und Aufwendungen aus der Bildung latenter Steuern innerhalb des Postens „Steuern vom Einkommen und vom Ertrag“ gesondert auszuweisen.

Beispiel: Wegen der Unterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz ergeben sich aktive latente Steuern in Höhe von 30.000 € und passive latente Steuern in Höhe von 50.000 €. Es bestehen folgende Möglichkeiten:

- Bildung eines Aktivpostens für latente Steuern in Höhe von 30.000 € und eines Passivpostens für latente Steuern in Höhe von 50.000 €;

- Verrechnung der Aktiv- und Passivposten und Ausweis nur eines Passivpostens für latente Steuern in Höhe von 20.000 € in der Bilanz;

Der Ausweis nur eines unsaldierten Passivpostens in Höhe von 50.000 € ohne Gegenrechnung der aktiven latenten Steuern in Höhe von 30.000 € ist dagegen nicht gestattet.

Aus der konzeptionellen Änderung sowie aus den zahlreichen Bewertungsunterschieden, die sich aufgrund der Regelungen des BilMoG zukünftig zwischen der handels- und steuerrechtlichen Bilanzierung ergeben werden, folgt, dass die Unternehmen eine Steuerbilanz erstellen müssen, um jede Bilanzposition der Handels- und Steuerbilanz miteinander vergleichen zu können. Bislang konnte die Aufstellung einer Steuerbilanz oftmals vermieden werden.

Aktive latente Steuern sind daneben erstmals auch auf steuerliche Verlustvorträge zu bilden. Voraussetzung ist, dass innerhalb der nächsten fünf Jahre ausreichend Gewinne zur Ausschöpfung der steuerlichen Verlustvorträge zur Verfügung stehen. Falls die Unternehmen davon Gebrauch machen möchten, werden sie durch die Pflicht zur Ermittlung ihrer zukünftigen Ergebnisentwicklung mit erheblichem Mehraufwand rechnen müssen.

Die Bewertung der latenten Steuern erfolgt mit dem Steuersatz des Unternehmens. Bereits beschlossene zukünftige Änderungen in der Steuergesetzgebung sind bei der Ermittlung des Steuersatzes zwingend zu berücksichtigen. Latente Steuern sind nicht abzuzinsen.

Die ausgewiesenen latenten Steuern sind des Weiteren wieder aufzulösen, sobald die Steuerbe- oder -entlastung eintritt oder deren Eintreffen nicht mehr zu erwarten ist.

Zu beachten ist zudem, dass die schon bisher bestehende Ausschüttungssperre beim Ansatz von aktiven latenten Steuern beibehalten wird. Infolge der Änderung der Ermittlungsmethode bei latenten Steuern kommt der Ausschüttungssperre künftig große Bedeutung zu. Bei der Ermittlung der Ausschüttungssperre sind die passiven latenten Steuern von den aktiven latenten Steuern abzuziehen.

Die ausgewiesenen latenten Steuern auf Verlustvorträge müssen im Anhang erläutert werden; eine steuerliche Überleitungsrechnung ist erstmals in den Anhang verpflichtend aufzunehmen. Diese Überleitungsrechnung wird viele Unternehmen vor neue Herausforderungen stellen, da sie mit erheblichem Aufwand verbunden ist. Außerdem haben mittelgroße und große Kapitalgesellschaften bzw. diesen gleichgestellte Personengesellschaften im Anhang aufzuführen, ob und in welcher Höhe Verlustvorträge, Steuergutschriften und Zinsvorträge bei den aktiven latenten Steuern berücksichtigt wurden. Alle anderen Gesellschaften müssen diese Anhangangaben nicht angeben.

Hinweise Ihres Steuerberaters

Wird das Aktivierungswahlrecht beansprucht, kann die Ermittlung der latenten Steuern künftig einen deutlich erhöhten Zeitaufwand und die parallele Erstellung der Steuerbilanz erfordern. Bei Kapitalgesellschaften wird der anzuwendende Steuersatz bei ca. 30 % liegen. Per-

sonengesellschaften unterliegen selbst nur der Gewerbesteuer; der Steuersatz ist damit erheblich geringer. Auch wirken sich die latenten Steuern auf die handelsrechtliche Eigenkapitalquote aus, was erneut bei der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Zinsen durch die steuerliche Zinsschranke zu beachten ist. Daher ist im Einzelfall zu überlegen, ob und wie Wahlrechte optimal ausgenutzt werden können.

XI. Währungsumrechnung

Bisher enthielten die handelsrechtlichen Bilanzierungsvorschriften keine Angaben zur Bewertung von Fremdwährungspositionen in der Bilanz. Vielmehr wurden die Bewertungsmaßstäbe hierfür aus den allgemeinen Bewertungsregeln abgeleitet. Durch das BilMoG sind auf Fremdwährung lautende Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten grundsätzlich mit dem Devisenkassamittelkurs zum Bilanzstichtag umzurechnen. Dabei werden für Fremdwährungspositionen mit einer Restlaufzeit von weniger als einem Jahr zukünftig auch unrealisierte Gewinne aus der Währungsumrechnung erfasst. Für Positionen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr bleibt es dagegen beim Verbot der Erfassung unrealisierter Gewinne bzw. eines Ansatzes mit einem höheren Betrag als den ursprünglichen Anschaffungskosten.

Hinweis Ihres Steuerberaters

Durch die Normierung des Devisenkassamittelkurses als Umrechnungsmaßstab sowohl für Aktiv- als auch für Passivposten erübrigt sich in Zukunft die Verwendung unterschiedlicher Umrechnungskurse (Briefkurs für Forderungen und Geldkurs für Verbindlichkeiten).

XII. Anhangsangaben und Lagebericht

Im Rahmen des BilMoG werden der Anhang sowie der Lagebericht um einige Angaben erweitert. In den bisherigen Kapiteln wurde bereits auf die entsprechenden Anhangsvorschriften hingewiesen. Weitere wichtige Änderungen werden im Folgenden dargestellt.

1. Neuerungen im Anhang

a) Außerbilanzielle Geschäfte

Die bisherigen Angabepflichten zu Haftungsverhältnissen und sonstigen finanziellen Verpflichtungen werden ergänzt um Angaben zu Art, Zweck sowie Risiken und Vorteilen von Geschäften, die nicht in der Bilanz enthalten sind, soweit diese für die Beurteilung der Finanzlage notwendig sind. Hierunter fallen z. B. die Errichtung und Nutzung Zweckgesellschaften, Factoring, Pensionsgesellschaften etc. Die Orientierung des BilMoG an internationalen Standards ist hier deutlich erkennbar. Kleine Kapitalgesellschaften sind von der Angabe befreit, große Kapitalgesellschaften brauchen die Risiken und Vorteile nicht anzugeben, d. h. die Angabe

schränkt sich auf Art und Zweck der vorgenommenen Geschäfte.

b) Abschlussprüferhonorar

Infolge des BilMoG müssen in Zukunft neben den kapitalmarktorientierten Unternehmen alle Unternehmen das für das Geschäftsjahr berechnete Gesamthonorar des Abschlussprüfers angeben und nach Leistungskategorien (Abschlussprüfung, steuerliche Beratung, sonstige Beratung) aufschlüsseln. Anzugeben ist dabei das dem Unternehmen vom Abschlussprüfer für das Geschäftsjahr berechnete Honorar, nicht wie bisher das vom Unternehmen im Geschäftsjahr als Aufwand erfasste Honorar. Die Angabe gilt verpflichtend für alle mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaften, falls diese nicht in einen Konzernabschluss einbezogen werden. Kleine Kapitalgesellschaften sind von dieser Angabepflicht befreit.

c) Nicht marktübliche Geschäfte mit nahestehenden Unternehmen und Personen

Zukünftig sind wesentliche, nicht zu marktüblichen Bedingungen zustande gekommene Geschäfte mit nahe stehenden Unternehmen und Personen im Anhang anzugeben. Betroffen sind insbesondere mittelständische Unternehmen. Angabepflichtig sind die Art der Beziehung (Art des Rechtsgeschäfts, Beschreibung der unentgeltlichen oder entgeltlichen Übertragung oder Nutzung von Vermögensgegenständen oder Schulden), der Wert der Geschäfte sowie weitere Angaben, die für die Beurteilung der Finanzlage notwendig sind. Die Marktunüblichkeit wird anhand eines Vergleichs mit fremden Dritten beurteilt. Eine Zusammenfassung der Geschäfte nach Geschäftsarten ist zulässig, sofern die getrennte Angabe für die Beurteilung der Auswirkungen auf die Finanzlage nicht notwendig ist.

Beispiel: Ein Unternehmen bezieht in erheblichem Umfang Waren von der Ehefrau des Geschäftsführers zu einem Preis, den man einem fremden Dritten nicht bezahlen würde.

Ausnahmeregelungen wurden für die in 100 %igem Anteilsbesitz stehende Tochterunternehmen getroffen. Zudem sind kleine Kapitalgesellschaften von der Angabe befreit. Mittelgroße Kapitalgesellschaften müssen die Angaben nur machen, wenn sie eine Aktiengesellschaft sind; dann sind Geschäfte, die direkt oder indirekt mit dem Hauptgesellschafter oder Mitgliedern des Geschäftsführungs-, Aufsichts- oder Verwaltungsorgans abgeschlossen wurden, anzugeben.

d) Haftungsverhältnisse

Zusätzlich zu den bisher erforderlichen Angaben zu den Haftungsverhältnissen muss zukünftig auch die Risikoeinschätzung vorgenommen werden.

Hinweis Ihres Steuerberaters

Die bislang im Lagebericht im Kontext der Risikoberichterstattung begründete Einschätzung des Risikos der Inanspruchnahme aus den Haftungsverhältnissen muss nunmehr in Zukunft auch im Anhang zum Jahresab-

schluss erfolgen.

2. Lagebericht

a) Internes Kontrollsystem und Risikomanagementsystem

Kapitalmarktorientierte Unternehmen müssen künftig im Lagebericht die Strukturen und Prozesse des rechnungslegungsbezogenen Teils ihres internen Kontrollsystems und Risikomanagementsystems beschreiben. Nicht notwendig sind Angaben zur inhaltlichen Ausgestaltung bzw. Ausführungen zur Einschätzung der Effektivität des Systems. Besteht kein internes Risikomanagementsystem, soll dies auch im Lagebericht angegeben werden.

b) Erklärung zur Unternehmensführung

Weiterhin ist künftig eine gesonderte Erklärung zur Unternehmensführung im Lagebericht oder auf der Internetseite der Gesellschaft abzugeben. Diese soll die Entsprechungserklärung, Angaben zu Unternehmensführungspraktiken und eine Beschreibung der Arbeitsweise von Vorstand und Aufsichtsrat enthalten. Die sog. Corporate Governance Erklärung stellt eine neue Berichterstattungsform für kapitalmarktorientierte Unternehmen dar. Ziel ist es, den Anteilseignern mit wichtigen Informationen zu Unternehmensführungspraktiken zu versorgen.

D. Änderungen für den Konzernabschluss in Kurzform

I. Wegfall des Beteiligungserfordernisses

Tochtergesellschaften sind in einen Konzernabschluss einzubeziehen, wenn das Mutterunternehmen auf diese Unternehmen mittel- oder unmittelbar einen beherrschenden Einfluss ausüben kann. Damit entfällt die Möglichkeit, die Konsolidierung von Zweckgesellschaften durch entsprechende gesellschaftsrechtliche Gestaltungen zu umgehen. Um die Vergleichbarkeit mit dem Vorjahresabschluss zu gewährleisten, sind entsprechende Anhangsangaben zu machen.

II. Zeitpunkt der Konsolidierung

Als Konsolidierungszeitpunkt kommt zukünftig nur noch der Zeitpunkt des Erwerbs der Anteile an den Tochterunternehmen in Betracht. Das Wahlrecht, die Verrechnung auf den Zeitpunkt der erstmaligen Einbeziehung des Tochterunternehmens vorzunehmen, entfällt. Damit wird die Aufstellung eines Zwischenabschlusses bei Anteilserwerb zwingend erforderlich. Bei schrittweisem Anteilserwerb muss zukünftig der Zeitwert der einzelnen erworbenen Tranchen auf die jeweiligen Erwerbszeitpunkte ermittelt werden.

III. Kapitalkonsolidierung

Zulässig ist nur noch die Kapitalkonsolidierung nach der Neubewertungsmethode; das Wahlrecht zur Anwendung der Buchwertmethode entfällt. Diese Vorschrift ist konform mit den internationalen Rechnungslegungsvorschriften sowie den Standards des Deutschen Standardisierungsrats. Im Gegensatz zur Buchwertmethode werden nach der Neubewertungsmethode auch die auf die Minderheitenanteile entfallenden stillen Reserven und Lasten vollständig aufgedeckt und in der Konzernbilanz anteilig im Ausgleichsposten für Anteile anderer Gesellschafter erfasst. Verpflichtend anzuwenden ist die Neubewertungsmethode jedoch erst auf Unternehmenserwerbe, die nach dem 31. 12. 2008 erfolgen.

IV. Unterschiedsbeträge aus Kapitalkonsolidierung

Ein aus der Kapitalverrechnung nach der Neubewertungsmethode entstandener aktivischer Unterschiedsbetrag ist als Geschäfts- oder Firmenwert auf der Aktivseite auszuweisen, während ein passivisch verbleibender Unterschiedsbetrag als „Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung“ bezeichnet wird und nach dem Eigenkapital auf der Passivseite auszuweisen ist. Die bisher zulässige Verrechnung von aktiven (positiven) und passiven (negativen) Unterschiedsbeträgen ist künftig nicht mehr möglich.

V. Geschäfts- und Firmenwert

Die Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwerts auf Konzernabschlusssebene regelt sich nach den Vorschriften für den Jahresabschluss, die bereits dort erläutert wurden. Ferner wurde die Verrechnungsmöglichkeit des Geschäfts- oder Firmenwerts mit den Rücklagen ersatzlos aufgehoben.

VI. Latente Steuern

Die Regelungen zu den latenten Steuern im Konzernabschluss entsprechen weitgehend denen im Jahresabschluss. Lediglich Differenzen aus dem erstmaligen Ansatz eines Geschäfts- oder Firmenwerts bzw. eines passivischen Unterschiedsbetrags dürfen bei der Bildung von latenten Steuern nicht berücksichtigt werden. Die Zusammenfassung von latenten Steuern auf Konzernebene mit Posten auf Jahresabschlusssebene ist zulässig. Des Weiteren ist grundsätzlich für die Berechnung der latenten Steuern der unternehmensindividuelle Steuersatz auf Ebene des betroffenen Konzernunternehmens zu verwenden. Nur in Ausnahmefällen kann ein Konzerndurchschnittssteuersatz herangezogen werden.

VII. Rückbeteiligungen

Rückbeteiligungen sind Beteiligungen von Tochtergesellschaften an den Muttergesellschaften. Sie sind bislang in der Konzernbilanz als eigene Anteile im Umlaufvermögen gesondert auszuweisen. Künftig werden die Anteile in der Vorspalte der Konzernbilanz offen von dem Posten „Gezeichnetes Kapital“ abgesetzt, um so die Anteile im Kon-

zernabschluss als eigene Anteile des Mutterunternehmens auszuweisen.

VIII. Equity-Methode

Die Bewertung nach der sog. Equity-Methode ist für Beteiligungen an Unternehmen, auf die von einem Konzernunternehmen ein maßgeblicher Einfluss ausgeübt wird (assoziierte Unternehmen) vorgesehen. Ein maßgeblicher Einfluss wird bei einer Beteiligung zwischen 20 % und 50 % an dem anderen Unternehmen vermutet. Als einzige Form der Equity-Methode ist künftig nur noch die Buchwertmethode zulässig. Die Kapitalanteilmethode wird damit unzulässig.

Hinweise Ihres Steuerberaters

Als Zeitpunkt der erstmaligen Erfassung in der Konzernbilanz (Erstkonsolidierung) kommt nur noch der Zeitpunkt des Anteilserwerbs in Betracht. Des Weiteren ist der

Geschäfts- oder Firmenwert als abnutzbarer Vermögensgegenstand zu behandeln und erfolgswirksam über seine voraussichtliche Nutzungsdauer abzuschreiben.

Die Änderungen gelten für Erstkonsolidierungen, die in nach dem 31.12.2009 beginnenden Geschäftsjahren vorzunehmen sind.

IX. Währungsumrechnung

Mit dem BilMoG wurden gesetzliche Regelungen für die Umrechnung von in fremder Währung lautenden Abschlüssen getroffen, die der – in der Praxis weit verbreiteten – sog. modifizierten Stichtagskursmethode entsprechen:

- Bilanzpositionen sind zum Devisenkassamittelkurs am Abschlussstichtag in Euro umzurechnen.
- Das Eigenkapital ist zum historischen Kurs in Euro umzurechnen.
- Die Posten der Gewinn- und Verlustrechnung sind zum Durchschnittskurs in Euro umzurechnen.
- Eine sich ergebende Umrechnungsdifferenz ist innerhalb des Konzerneigenkapitals nach den Rücklagen unter dem Posten „Eigenkapitaldifferenz aus Währungsumrechnung“ erfolgsneutral auszuweisen.
- Bei teilweisem oder vollständigem Ausscheiden des Tochterunternehmens ist der Posten in entsprechender Höhe erfolgswirksam aufzulösen.

Diese Umrechnungsregelungen sollen nicht auf Abschlüsse aus Hochinflationländern angewendet werden.

X. Konzernanhang und Lagebericht

Die Änderungen zum Konzernanhang entsprechen weitestgehend den Änderungen in Bezug auf den Jahresabschluss. Wesentliche Änderungen sind:

- Erläuterung von Art, Zweck und finanzielle Auswirkungen von nicht in der Bilanz erscheinenden (außerbi-

lanziellen) Geschäften, soweit dies für die Beurteilung der Finanzlage notwendig ist;

- Ausweitung der Angabepflicht des Gesamthonorars des Konzernabschlussprüfers auf sämtliche Mutterunternehmen bei Angabe des für das Geschäftsjahr berechneten Gesamthonorars;
- Angaben über wesentliche, mit nahe stehenden Unternehmen und Personen getätigte Geschäfte, falls nicht marktübliche Bedingungen bestanden;
- Angabe zu den Haftungsverhältnissen erfolgt analog zu den neuen Vorschriften zum Jahresabschluss;
- Zwingende Aufnahme der Anteilsbesitzliste in den Konzernanhang;
- Angabe, dass die Entsprechenserklärung gemäß § 161 AktG abgegeben wurde und der Ort der Offenlegung;
- Erläuterungen zum negativen Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung.

Der Konzernlagebericht ist nur insoweit von Änderungen betroffen, als jetzt die wesentlichen Merkmale des internen Kontroll- und des Risikomanagementsystems (nur) im Hinblick auf den Konzernrechnungslegungsprozess enthalten sein müssen, sofern das Mutterunternehmen oder eines der in den Konzernabschluss einbezogenen Tochterunternehmen kapitalmarktorientiert ist.

Alle Informationen und Angaben in dieser Mandanten-Information haben wir nach bestem Wissen zusammengestellt. Sie erfolgen jedoch ohne Gewähr. Diese Information kann eine individuelle Beratung im Einzelfall nicht ersetzen.

Rechtsstand: 21. 4. 2009