

EPPLE, DR. HÖRMANN & KOLLEGEN

STEUERBERATER, RECHTSANWÄLTE



Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz

Dr. Dorothee Hallerbach
Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht

Überblick

Umfassendste Reform des Bilanzrechts

- Neuregelung der Rechnungslegung im Einzel- und Konzernabschluss
- Geändert
 - HGB
 - EStG
 - GmbHG/AktG
 - DCGK
 - Publizitätsgesetz und WPO

Überblick

BilMoG als Kompromisslösung

- Einerseits Reformstau im HGB
- Andererseits stellen die IFRS und auch die SME IFRS aufgrund der Nachteile (Komplexität, Kosten, Besteuerung, Ausschüttung usw.) per se (noch) nicht die Lösung dar
- BilMoG stellt einen (entscheidenden) Schritt dar auf dem Weg der nationalen deutschen Rechnungslegung in Richtung international verständlicher Finanzberichterstattung
- Durch die letzte Überarbeitung im Rechtsausschuss sind allerdings einige Regelungen abgeschafft, abgeschwächt bzw. lediglich als Wahlrechte zugelassen worden.

Überblick

- Zielsetzung des Gesetzgebers
- Schaffung einer eigenständigen Alternative zu IFRS, die gleichzeitig einfacher und kostengünstiger ist durch:
 - ⇒ Angleichung des Informationsgehalts eines HGB-Einzel- und Konzernabschlusses an IFRS
 - ⇒ Beibehaltung der Eckpfeiler der deutschen Bilanzierung, d.h. insbesondere der Ausschüttungsbemessungsfunktion des Einzelabschlusses und der Maßgeblichkeit für die Steuerbilanz

Überblick

- Deregulierung der Rechnungslegung: Abschaffung von Regelungen, deren Sinnhaftigkeit in einer globalisierten Welt mit Blick auf die Vermittlung eines true and fair views und einer Ausrichtung am Shareholder Value nur noch schwer zu vermitteln wäre, z.B.
 - ⇒ Umgekehrte Maßgeblichkeit,
 - ⇒ Abschreibungen nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung etc.

Überblick

- Kostenentlastung bis 2,5 Mrd. € durch Deregulierung von Buchführungs- und Bilanzierungspflichten
- Insbesondere Anhebung der Größenklassen und
- Anhebung der Grenzen für Buchführungspflicht

Überblick

- Verbesserung der Kapitalaufnahme durch mehr Transparenz
- Annäherung an kapitalmarktorientierte Unternehmen
- Beibehaltung von Kapitalschutz und Gläubigerschutz
- HGB bleibt Grundlage der Ausschüttungsbemessung
- HGB bleibt Grundlage steuerlicher Gewinnermittlung
- Teilweise Berücksichtigung der Finanzmarktkrise
- Steuerlich neutrale Regelungen

Überblick

- Einführung von einzelnen, punktuellen Elementen der internationalen Rechnungslegung, z.B.
 - Aktivierungswahlrecht selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände
 - Bilanzorientiertes Konzept latenter Steuerabgrenzungen
 - Beschränkung der Kapitalkonsolidierung auf die Erwerbsmethode in Form der Full-Fair-Value-Methode (Neubewertungsmethode)
Abschaffung der Pooling-of-Interest-Methode.
- Nennenswerte Reputationserhöhung fraglich
- Aber: Vertrautheit mit den Themen der internationalen Rechnungslegung
- Späterer Übergang auf IFRS nicht mehr so gravierend

Überblick

Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2007 beginnen	Rückwirkende Anwendung der Bilanzierungserleichterungen (Schwellenwerte) soweit möglich
Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2008 beginnen	Wahlrecht zur vorzeitiger Anwendung aller Neuregelungen möglich, allerdings: nur vollständige vorzeitige Umstellung möglich
Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2009 beginnen	Späteste Pflichtanwendung aller Neuregelungen

Überblick

- Zeitlicher Anwendungsbereich =>
- freiwillig für GJ, die nach dem 31.12.2008 beginnen => vollständig
- Zwingend für GJ, die nach dem 31.12.2009 beginnen
- Erhöhte Schwellenwerte gelten bereits ab 01.01.2008 => Folge => Prüfungspflicht kann bereits zum JA auf den 31.12.2008 entfallen

Überblick

Umstellungsprozess

- Standardumstellung
 - Erstanwendung der neuen Vorschriften auf den Übergangsbestand
 - Erfolgswirksame Erfassung des Umstellungseffekts
 - Aufwendungen und Erträge aus der Umstellung sind unter den GuV-Posten „außerordentliche Aufwendungen“ bzw. „außerordentliche Erträge“ gesondert anzugeben

Überblick

- Keine Veröffentlichung angepasster Vorjahreszahlen (unter Hinweis im Anhang)
- Keine Anwendung der Vorschriften zu
 - Bewertungsstetigkeit
 - Darstellungsstetigkeit
 - Anhangangaben zu Methodenänderungen
 - Methodenstetigkeit im Konzernabschluss

Überblick

- Bildung derivativer Firmenwert
- Einschränkung Saldierungsverbot
- betreffend Pensionszusage und Rückdeckungsversicherung, aktive und passive latente Steuern
- Ansatzwahlrechte für selbstgeschaffene immaterielle WG
- Abschaffung SoPo mit Rücklagenanteil
- Abschaffung weiterer in der Praxis weniger bedeutsamer Rückstellungen

Überblick

- Zeitwertbilanzierung für Finanzinstrumente im Umlaufvermögen
- Abschreibungspflicht bei dauernder Wertminderung
- Wertaufholungsgebot
- Neufassung Herstellungskostenbegriff
- Abschaffung Abschreibung nach kaufmännischer Beurteilung

Überblick

- Mittelgroße und Große Kapitalgesellschaften => Pflicht zum Ausweis passiver latenter Steuern, Wahlrecht zur Aktivierung latenter Steuern
- Ausschüttungssperre für Zeitwerte, selbst erstellte immaterielle WG und aktive latente Steuern (§ 268 Abs. 8 HGB)
- Ausweis nicht eingezahltes Kapital und eigene Anteile abgesetzt vom Eigenkapital
- Erweiterung der Anhangangaben

Schwellenwerte

- Anhebung Schwellenwerte
- **Einzelkaufleute** nicht handelsrechtlich buchführungs- und rechnungslegungspflichtig, wenn an **zwei aufeinander folgenden Abschlussstichtagen**
 - ⇒ die **Umsatzerlöse** nicht mehr als **500.000 €** betragen und
 - ⇒ der **Jahresüberschuss 50.000 €** nicht übersteigt
- Aber Buchführung u.U. erforderlich für Umsatzsteuervoranmeldung
- Banken wollen im Zweifel Bilanz sehen

Schwellenwerte

Kapitalgesellschaften/GmbH & Co. KG	Klein	Mittelgroß	Groß
Bilanzsumme	Bis 4.840 Mio. €	Bis 19.250 Mio. €	Über 19.250 Mio. €
Umsatz	Bis 9.680 Mio. €	Bis 32.120 Mio. €	Über 32.120 Mio. €
Arbeitnehmer	Bis 50	Bis 250	Über 250

Abschaffung umgekehrte Maßgeblichkeit

- Umgekehrte Maßgeblichkeit
 - steuerliche Wahlrechte waren in Handelsbilanz zu übernehmen
zB
 - Rücklagen nach § 6b EStG oder § 7g EStG
 - Zuschussrücklagen
 - Rücklagen für Ersatzbeschaffungen nach R 6.6. Abs. 4 EStR
- Auseinanderentwicklung von Handels- und Steuerbilanz
- Faktischer Zwang zur Aufstellung von zwei Bilanzen

Latente Steuern § 274 HGB

- Voraussetzung => Differenzen zwischen Handels- und Steuerbilanz
 - Sei es aufgrund handelsrechtlicher Wertansätze einzelner Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten
- Keine permanenten Differenzen
- Eine aus Differenz resultierende Steuerbelastung zwingt bei mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaften zur Passivierung latenter Steuern
- Eine Entlastung führt zu einem Aktivierungswahlrecht
- Zunehmende Bedeutung wg. fortschreitender Auseinanderentwicklung Steuerbilanz und Handelsbilanz

Latente Steuern § 274 HGB

- Aktivierung, wenn Aktivwerte in der Handelsbilanz niedriger sind oder Passivwerte höher
- In diesem Fall ist die Steuerbelastung auf die Laufzeit der Differenz negativ, weil die Differenz steuermindernd abzuschreiben oder aufzuholen ist, handelsrechtlich aber keine Auswirkungen mehr hat
- Aktivierung auch möglich, wenn steuerliche Verlustvorträge vorhanden sind
- Passivierung, wenn Aktivwerte in der HaBi höher und Passivwerte niedriger, weil sich die handelsrechtliche Anpassung steuerlich nicht mehr auswirkt
- In diesem Fall ist die Steuerbelastung auf die Differenz positiv, latent Steuern sind zu passivieren

Latente Steuern § 274 HGB

- Beachtung des Vorsichtsprinzips bei der Aktivierung latenter Steuern
- Dennoch erheblicher Gestaltungsspielraum, insbesondere bei Verlustvorträgen
- Eigenständige Position auf Aktiv- und Passivseite
- Saldierungswahlrecht
- Gesonderter Ausweis der Erträge und Aufwendungen aus der Aktivierung und Passivierung latenter Steuern in der GuV (Steuern vom Einkommen und Erträgen)
- Ausschüttungssperre auf Aktivüberhang latenter Steuern
- Erweiterte Anhangangaben

Latente Steuern § 274 HGB

- Ermittlung
 - Unternehmensinterner Steuersatz
 - Bei Kapitalgesellschaften => Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer
 - Bei Personengesellschaften => nur Gewerbesteuer
 - Im Zeitpunkt der Umkehrung der Differenz, ist keine Änderung bekannt aktueller Steuersatz

Latente Steuern § 274 HGB

- Beispiel: Steuerbilanz aktivierter Geschäftswert 100.000, Handelsbilanz => kein Geschäftswert,
- Steuersatz 30 % => aktive latente Steuer 30.000 Euro
- Fortschreibung => Ertragswirksame Auflösung mit Minderung der Differenz
- Abschreibung Geschäfts- und Firmenwert => 6.667 € p.a.
- Aufwandswirksame Auflösung der aktiven latenten Steuer => 30 % v. 6.667 € = 2000 €

Aufwendungen für Ingangsetzung und Erweiterung Geschäftsbetrieb

- Fall*: A AG (mittelgroße Kapitalgesellschaft) hat zum 31.12.2009 Aufwendungen in Höhe von 36.000 Euro für Marktforschungsaufwendungen als Aufwendungen für Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs aktiviert, Steuersatz 30 %
- Behandlung nach neuem Recht?
- Wahlrecht zur Aktivierung einer Bilanzierungshilfe, Abschreibung über vier Jahre
- Neues Recht => Aktivierung ausgeschlossen
- Steuerrechtlich => Aktivierung ausgeschlossen
- Übergangsregelung => zum 31.12.2009 gebildete Bilanzierungshilfen können nach altem Recht fortgeführt werden => Sollte im Hinblick auf Eigenkapital angewandt werden

*Alle Fallbeispiele aus Petersen/Zwirner/Künkele Beilage 6 DB 2009

Ansatz selbstgeschaffener immaterieller WG

- Fall: A AG entwickelt ab 01.03.2010 Prototypen eines Werkzeugs, Kosten für Gehälter der Entwickler, 45.000 Euro, Material, 30.000 Euro, Patentkosten 3.000 Euro, produktionsbezogene Abschreibung 8.000 Euro, bis 01.02. sind 100.000 Euro Forschungskosten angefallen
- Behandlung nach neuem Recht?
- Altes Recht
 - Aktivierungsverbot für immaterielle WG des Anlagevermögens
- Neu
 - Zulässigkeit der Aktivierung (Wahlrecht)
 - mit Ausnahme Marken, Drucktitel, Verlagsrechte und Kundenlisten oder vergleichbare immat. WG

Ansatz selbstgeschaffener immaterieller WG

- Aktivierung von Entwicklungskosten zulässig
- Verbot der Aktivierung von Forschungskosten
- Aktivierung nur von Anlagevermögen
- Aktivierbarer Vermögensgegenstand
- Ausschüttungssperre nach § 268 Abs. 8 HGB
- Zeitlicher Anwendungsbereich => Beginn der Entwicklung in Geschäftsjahren, die nach dem 31.12.2009 beginnen
- Steuerrechtlich => Ansatz ausgeschlossen

Ansatz selbstgeschaffener immaterieller WG

- Lösung Fall:
- Forschungskosten bis 01.03.2010 können nicht aktiviert werden => Sofortaufwand in Höhe von 100.000 Euro
- Zur Verbesserung der Eigenkapitalsituation wird selbstgeschaffenes gewerbliches Schutzrecht, ähnliche Rechte und Werte in Höhe von 86.000 Euro aktiviert.
- Auf Differenz zwischen Handelsbilanz (um 86.000 Euro höher als Steuerbilanz) sind latente Steuern zu passivieren ($86.000 * 30 \% = 25.800$)
- Abschreibung in den Folgejahren nach Nutzungsdauer, denkbar auch Teilwertabschreibung
- Ziel der Neuregelung => Verbesserung der Eigenkapitalbasis
- Spielraum hinsichtlich der Ermittlung der aktivierungsfähigen Aufwendungen, hinsichtlich des Beginns der Entwicklung

Neufassung Herstellungskostenbegriff

- Fall: Die A AG setzt ihre zum 31.12.2009 und auch 31.12.2010 vorhandenen Fertigerzeugnisse mit den Einzelkosten (50.000 Euro), Gemeinkosten iHv 30.000 Euro wurden als Aufwand erfasst. Steuerrechtlich wurden die Vollkosten in Höhe von 80.000 Euro angesetzt.
- Im Jahr 2010 werden erneut Fertigerzeugnisse produziert, für die Kosten von 40.000 Euro anfielen ua 5.000 Euro produktbezogene Materialgemeinkosten, 5.000 Euro produktbezogene Fertigungsgemeinkosten, 5.000 Euro produktionsbezogene Abschreibung; 5.000 Euro allgemeine Verwaltungskosten, 4.000 Euro wurde an Vertriebskosten aufgewendet

Neufassung Herstellungskostenbegriff

- Lösung: Zum 01.01.2010, sind die vorhandenen Fertigerzeugnisse weiterhin mit den Einzelkosten zu aktivieren => 50.000 Euro, daneben sind passive latente Steuern auf die Differenz zum steuerlichen Aktivwert von 30.000 Euro zu bilden (9.000 Euro), die erst mit Veräußerung oder Abschreibung aufzulösen sind. Beides ist zum 31.12.2010 unverändert beizubehalten
- Zum 31.12.2010 können die neuen Fertigerzeugnisse handelsrechtlich mit 36.000 Euro aktiviert werden
 - verpflichtender Ansatz der produktionsbezogenen Materialgemeinkosten, produktionsbezogenen Fertigungsgemeinkosten und der produktionsbezogenen Abschreibung
 - Ansatzwahlrecht für die allgemeinen Verwaltungskosten und Ansatzverbot für die Vertriebskosten

Bilanzierung derivativer Firmenwert

- Fall: A AG kauft am 01.01.2010 alle WG der B GmbH
- Kaufpreis 4.500.000 Euro, Wert des Sachanlagevermögens 3.500.000 Euro, Nutzungsdauer 10 Jahre
- Differenz 1 Mio Euro => Geschäfts- oder Firmenwert
- Altes Recht => Aktivierungswahlrecht
- Behandlung nach neuem Recht
- Aktivierungspflicht eines entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwerts
- Abschreibung nach den betriebsüblichen Nutzungsdauer => idR 5 Jahre
Außerplanmäßige Abschreibung zulässig => Wertaufholung unzulässig
- Steuerrechtliche Aktivierungspflicht => Abschreibung 15 Jahre
- Gestaltungsspielraum hinsichtlich der Verteilung des Kaufpreises auf WG und Geschäftswert und hinsichtlich der Nutzungsdauer

Außerplanmäßige Abschreibung und Wertaufholung

- Neu
 - Abschreibungsverbot bei nicht dauernder Wertminderung für WG des Anlagevermögens
 - Ausnahme Finanzanlagen => Wahlrecht bei nicht dauernder Wertminderung
 - Geltung für alle bilanzierenden Unternehmen
 - Abschaffung erweitertes Niederstwertprinzip => keine vorweggenommene Abschreibung mehr, keine Abschreibung nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung
- Steuerrechtlich => Abschreibung nur bei voraussichtlich dauernder Wertminderung
- Übergangsregelung => Niedrigerer Wert kann fortgeführt werden, Zuschreibung und Verbuchung in Gewinnrücklagen für Abschreibungen, die nicht im letzten GJ, das vor dem 01.01.2010 begonnen hat, Rückgängigmachung von Abschreibungen aus dem letzten GJ erhöhen unmittelbar den Jahresüberschuss

Außerplanmäßige Abschreibung und Wertaufholung

- Abschreibungsgebot bei voraussichtlicher dauernder Wertminderung
- Bei
 - Sachanlagevermögen,
 - immaterielle WG,
 - Finanzanlagen
 - Geschäfts- oder Firmenwert
 - Umlaufvermögen (bereits bisher)
- Nicht definiert => Begriff der dauernden Wertminderung
- Gesetzgeber geht wohl von mehr als 12 Monaten aus
- Regelungen zu übernehmen, die nach § 280 HGB bisher für Kapitalgesellschaften galten
- Annäherung an steuerliche Vorgaben

Sonstige Rückstellung

Neu

- Bewertung Rückstellung künftig nach dem bei vernünftiger kaufmännischer Betrachtung notwendigen Erfüllungsbetrag
- Bisher
 - keine Berücksichtigung von Preis- und Kostensteigerungen
- Künftig
 - Preis- und Kostensteigerungen sind zu berücksichtigen
- Gilt für alle Arten der Rückstellung

Sonstige Rückstellung

- Rückstellungen mit einer Laufzeit von mehr als einem Jahr sind mit dem ihrer Restlaufzeit entsprechenden durchschnittlichen Marktzins der letzten sieben Jahre abzuzinsen
- Abzinsungssätze werden von Bundesbank (RückAbzinsV) ermittelt und monatlich bekannt gegeben
- Zinskomponente ist im Rahmen der GuV gesondert im Zinsergebnis auszuweisen
- Bewertungsspielraum bei den künftigen Kostensteigerungen, aber auch bei der Laufzeit der Rückstellung
- Steuerrechtliche Behandlung
- Abzinsung mit 5,5 %, keine Berücksichtigung von Preis- und Kostensteigerungen

EPPLE, DR. HÖRMANN & KOLLEGEN

STEUERBERATER, RECHTSANWÄLTE



**Herzlichen Dank für
Ihre Aufmerksamkeit.**

Freizeichnung

Der Vortragsinhalt und der Broschüreninhalt sind nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt worden, können naturgemäß aber nur die Grundsätze darstellen. Im Einzelfall kann es daher zu Abweichungen von den dargestellten Grundsätzen kommen. Vor diesem Hintergrund kann von dem Referenten und von uns keine Haftung übernommen werden.

© 2010

Kanzlei Epple, Dr. Hörmann & Kollegen

Steuerberater, Rechtsanwälte

Morellstr. 33, 86159 Augsburg

Tel. 0 821/59 78 0

Fax: 0821/57 81 85

e-mail: kanzlei@e-h-k.de

Internet: www.e-h-k.de