

# Synopse zum Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz



Diese Synopse gibt einen tabellarischen Überblick über die Änderungen bei Ansatz, Ausweis und Bewertung der verschiedenen Bilanzposten durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz. Die neuen Vorschriften sind bei Jahresabschlüssen für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2009 beginnen, zwingend anzuwenden.

	HGB gem. BilMoG	HGB a.F.
<b>Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs</b>	<p>Ansatzverbot gem. § 246 HGB, da kein Vermögensgegenstand</p> <p><u>Übergangsregelung:</u> Bilanzierungshilfen dürfen nach den bislang geltenden Regelungen fortgeführt werden. Wird vom Beibehaltungswahlrecht nicht Gebrauch gemacht, ist der Posten zum 1.1.2010 erfolgswirksam aufzulösen.</p>	<p>Ansatzwahlrecht für Kapitalgesellschaften gem. § 269 und 282 HGB als Bilanzierungshilfe</p>
<b>Ausstehende Einlagen</b>	<p>Noch nicht eingeforderte ausstehende Einlagen sind zwingend offen vom gezeichneten Kapital abzusetzen (Nettoausweis) gem. § 272 (1) HGB.</p> <p>Bei eingeforderten ausstehenden Einlagen hat sich nichts geändert. Sie sind weiterhin als Forderung auszuweisen.</p>	<p>Ausweiswahlrecht für nicht eingeforderte ausstehende Einlagen: Brutto- oder Nettoausweis (§ 272 (1) HGB). Beim Bruttoausweis werden die ausstehenden Einlagen als eigener Posten vor dem Anlagevermögen auf der Aktivseite der Bilanz ausgewiesen. Beim Nettoausweis werden sie vom gezeichneten Kapital abgesetzt. Eingeforderte ausstehende Einlagen sind als Forderung auszuweisen und zu bewerten.</p>
<b>Entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert</b>	<p>Ansatzpflicht gem. § 246 (1) HGB Ausweis als immaterieller Vermögensgegenstand</p> <p>Abschreibung planmäßig über die voraussichtliche Nutzungsdauer; sofern diese länger als 5 Jahre ist – Anhangsangabe gem. § 285 S. 1 Nr. 13 HGB</p> <p><u>Übergangsregelung:</u> Bisherige Abschreibungsmethodik muss fortgeführt werden. Neuregelung gilt nur für neu erworbene Geschäftswerte.</p>	<p>Ansatzwahlrecht gem. § 255 (4) HGB</p> <p>Abschreibung in Höhe von mind. 25 % p.a. oder planmäßig über die voraussichtliche Nutzungsdauer gem. § 255 (4) S. 3 HGB</p>

	HGB gem. BilMoG	HGB a.F.
<b>Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des AV</b>	<p>Aktivierungswahlrecht gem. § 248 (2) HGB.</p> <p>Aktivierung mit den in der Entwicklungsphase anfallenden Herstellungskosten für Wirtschaftsgüter, mit deren Entwicklung nach dem 31. Dezember 2009 begonnen wurde. Voraussetzung ist aber die Schaffung eines (immateriellen) <u>Vermögensgegenstands</u>. Beispiele sind Patente, selbst erstellte Software, Prototypen, Pilotanlagen, der Entwurf von Werkzeugen, Prägestempeln, Spannvorrichtungen und Gussformen unter Verwendung neuer Technologien. Weiterhin ist die Aktivierung von der Erfüllung weiterer Voraussetzungen wie technischer Realisierbarkeit, Verwertungsabsicht, wirtschaftlicher Nutzen und verlässliche Bewertbarkeit abhängig.</p> <p>Aktivierungsverbot für selbst geschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten und vergleichbare immaterielle Werte, deren Herstellungskosten nicht zweifelsfrei zugerechnet werden können.</p> <p><u>Beachte</u> Ausschüttungssperre in Höhe der aktivierten Beträge abzgl. hierauf entfallender passiver latenter Steuern (§ 268 (8) HGB)</p>	<p>Aktivierungsverbot gem. § 248 (2) HGB</p>
<b>Bewertung von Vermögensgegenständen in Anlage- und Umlaufvermögen: Herstellungskostenbegriff</b>	<p>Grundsätzlich Bewertung zu Anschaffungs- und Herstellungskosten abzgl. Abschreibung gem. § 253 (1) S. 1, (3) bis (5) HGB</p> <p>Anhebung der Herstellungskostenuntergrenze durch Einbeziehung der angemessenen variablen und fixen Gemeinkosten gem. § 255 (2) und (2a) HGB. Anpassung der handelsrechtlichen an die steuerliche Herstellungskostenuntergrenze.</p> <p>Weiterhin Ansatzwahlrecht für Verwaltungskosten und fertigungsbezogene Fremdkapitalkosten.</p> <p>Weiterhin Ansatzverbot für Vertriebs- und Forschungskosten.</p> <p>Neu: Herstellungskostendefinition für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens in § 255 (2a) HGB (Entwicklungskosten).</p>	<p>Grundsätzlich Bewertung zu Anschaffungs- und Herstellungskosten abzgl. Abschreibung gem. § 253 (1) bis (5) HGB</p> <p>Herstellungskostenuntergrenze mit Einbezug der Einzelkosten der Fertigung gem. § 255 (2) S. 2 HGB ohne Gemeinkosten</p> <p>Ansatzwahlrecht für variable und fixe Gemeinkosten, Verwaltungskosten und fertigungsbezogene Fremdkapitalkosten.</p> <p>Ansatzverbot für Vertriebs- und Forschungs- und Entwicklungskosten</p>

	HGB gem. BilMoG	HGB a.F.
<p><b>Folgebewertung von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens: außerplanmäßige Abschreibungen und Wertaufholung</b></p>	<p>Rechtsformunabhängige Regelungen: § 253 (1) S. 1, (3) S.3, (5) HGB Vorübergehende Wertminderung: Abschreibungsverbot für immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagen, Abschreibungswahlrecht für Finanzanlagen.</p> <p><u>Beachte</u> die Ausnahmeregelung für Vermögensgegenstände, die der Altersvorsorge dienen; siehe hierzu den Punkt "Bewertung und Ausweis von Vermögensgegenständen im Zusammenhang mit Altersvorsorgeverpflichtungen" auf Seite 4.</p> <p>Dauerhafte Wertminderung: Abschreibungspflicht</p> <p>allgemeines Verbot von Ermessensabschreibungen (Angleichung an Steuerbilanz)</p> <p>Wertaufholungspflicht für immaterielle Vermögensgegenstände, Sachanlagen und Finanzanlagen. Ausnahme: für Geschäfts- und Firmenwerte besteht ein Wertaufholungsverbot.</p>	<p>Rechtsformabhängige Regelungen:</p> <p>Vorübergehende Wertminderung: Abschreibungswahlrecht gem. § 253 (3) S. 3 HGB; für Kapitalgesellschaften grundsätzlich Verbot, Wahlrecht nur bei Finanzanlagen gem. § 279 (1) S. 2 HGB</p> <p>keine Sonderregelung</p> <p>Dauerhafte Wertminderung: Abschreibungspflicht</p> <p>Abschreibungswahlrecht nach kaufmännischem Ermessen gem. § 253 (4) HGB, für Kapitalgesellschaften: Verbot</p> <p>Wertaufholungswahlrecht gem. § 253 (5) HGB; für Kapitalgesellschaften gem. § 280 HGB nur sofern steuerlich notwendig für die Ausübung eines Wertaufholungswahlrechts.</p>
<p><b>Fortgeführte Anschaffungskosten im Anlagevermögen – steuerliche Sonderabschreibungen</b></p>	<p>Steuerliche Sonderabschreibungen dürfen die handelsrechtlichen Anschaffungskosten nicht mehr mindern. (§ 6b, § 7g, Rücklage für Ersatzbeschaffung)</p> <p><u>Übergangsregelung:</u> Beibehaltungswahlrecht für in der Vergangenheit vorgenommene Abschreibungen. Sofern Zuschreibung gewählt wird, sind die Beträge im Erstjahr i.d.R. erfolgsneutral in die Gewinnrücklagen einzustellen (beachte Besonderheiten bei im Jahr vor der erstmaligen BilMoG-Anwendung zugeführten Abschreibungen).</p>	<p>Wahlrecht steuerliche Sonderabschreibungen bei den Anschaffungskosten in der HB abzusetzen. Für KapG/KapCos nur insoweit die handelsrechtliche Wahlrechtsausübung den steuerlichen Ansatz bestätigt (umgekehrte Maßgeblichkeit).</p>

	HGB gem. BilMoG	HGB a.F.
<b>Bewertung und Ausweis von Vermögensgegenständen im Zusammenhang mit Altersvorsorgeverpflichtungen</b>	<p>Vermögensgegenstände, die dem Zugriff aller übrigen Gläubiger entzogen sind und ausschließlich der Deckung von Schulden aus Altersvorsorgungs- und vergleichbaren Verpflichtungen dienen, sind zum Zeitwert zu bewerten (§ 253 (1) S. 4 HGB) und gem. § 246 (2) HGB mit den diesbezüglichen Rückstellungen zu verrechnen.</p> <p>Ein Aktivüberhang ist in einem gesonderten Posten, ein Passivüberhang unter den Pensionsrückstellungen auszuweisen (§ 246 (2) HGB). Aufwendungen und Erträge sind ebenfalls zu verrechnen.</p> <p>Für den Aktivüberhang abzgl. hierauf entfallener latenter Steuern gilt eine Ausschüttungssperre (§ 268 (8) S.3 HGB).</p> <p><u>Beachte</u> Besonderheiten bei Nutzung der Übergangsregelungen für zugehörige Pensionsrückstellungen.</p>	<p>Bisher galt auch für diese Vermögensgegenstände das Anschaffungskostenprinzip und das Saldierungsverbot.</p>
<b>Folgebewertung von Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens: Abschreibung auf den niedrigeren beizulegenden Wert und Wertaufholung</b>	<p>Abschreibungspflicht auf den niedrigeren Börsen- oder Marktpreis zum Stichtag gem. § 253 (4) S.1 HGB</p> <p>Abschreibungsverbot zur Antizipation zukünftiger Wertschwankungen (Angleichung an die Steuerbilanz)</p> <p>allgemeines Verbot von Ermessensabschreibungen (Angleichung an Steuerbilanz)</p> <p>Wertaufholungspflicht gem. § 253 (5) HGB.</p>	<p>Abschreibungspflicht auf den niedrigeren Börsen- oder Marktpreis zum Stichtag gem. § 253 (3) S. 1 HGB</p> <p>Abschreibungswahlrecht gem. § 253 (3) S. 4 HGB zur Antizipation zukünftiger Wertschwankungen.</p> <p>Abschreibungswahlrecht nach kaufmännischem Ermessen gem. § 253 (4) HGB, für Kapitalgesellschaften: Verbot</p> <p>Wertaufholungswahlrecht gem. § 253 (5) HGB; für Kapitalgesellschaften gem. § 280 HGB nur sofern steuerlich notwendig für die Ausübung eines Wertaufholungswahlrechts.</p>
<b>Eigene Anteile</b>	<p>Die gehaltenen eigenen Anteile werden offen vom gezeichneten Kapital abgesetzt unter Verrechnung mit frei verfügbaren Rücklagen (Nettoausweis gem. § 272 (1) HGB)</p>	<p>Bruttoausweis oder Nettoausweis gem. § 272 (1) HGB Bei Aktivausweis unter den sonstigen Vermögensgegenständen (Bruttoausweis) erfolgt die Bildung einer korrespondierenden Rücklage im Eigenkapital.</p>

	HGB gem. BilMoG	HGB a.F.
<b>Warenbestand (Verbrauchsfolgeverfahren)</b>	Bei Bewertung nach Verbrauchsfolgeverfahren sind nur noch Durchschnittsverfahren, LiFo und FiFo zulässig gem. § 256 HGB.	Gem. § 256 HGB auch andere Verfahren zulässig wie z. B. HiFo
<b>Rechnungsabgrenzungsposten für - als Aufwand berücksichtigte Zölle und Verbrauchsteuern und - als Aufwand berücksichtigte Umsatzsteuer auf Anzahlungen</b>	Ansatzverbot. Wegen Ansatzpflicht in § 5 (5) S. 2 EStG können sich Abweichungen zur Steuerbilanz ergeben.  <u>Beachte:</u> Im Fall der Umsatzsteuer auf Anzahlungen können Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz durch Verbuchung nach der sog. Nettomethode vermieden werden.	Ansatzwahlrecht von als Vertriebskosten zu qualifizierender Zölle und Verbrauchsteuern sowie von Umsatzsteuer auf Anzahlungen als ARAP statt im Aufwand gem. § 250 (1) S. 2 Nr. 1 und 2 HGB
<b>Aktive latente Steuern</b>	Ansatzwahlrecht gem. § 274 (1) S. 2 HGB bzgl. des Aktivüberhangs der aktiven über die passiven latenten Steuern  Ausweis als gesonderter Posten gem. § 266 (2) D. HGB am Ende der Aktivseite der Bilanz. Beachte Wahlrecht bzgl. Verrechnung aktiver mit passiven latenten Steuern oder Bruttoausweis.  Ermittlung nach dem bilanzorientiertem Konzept unter Berücksichtigung von Verlustvorträgen und betriebsindividuellem Steuersatz im Zeitpunkt des Abbaus der Differenzen. Die Berücksichtigung von Verlustvorträgen ist begrenzt auf innerhalb der nächsten 5 Jahre zu erwartender Verrechnungsmöglichkeiten. Abzinsungsverbot.  <u>Beachte:</u> Ausschüttungssperre auf den aktiven Unterschiedsbetrag zw. aktiven und passiven latenten Steuern gem. § 268 (8) HGB.	Ansatzwahlrecht gem. § 274 (2) HGB für die aktiven latenten Steuern (ohne vorherige Verrechnung mit den passiven latenten Steuern)  Ausweisalternativen: - als gesonderter Posten vor oder nach dem aktiven Rechnungsabgrenzungsposten - als gesonderter Posten unter Forderungen und sonstigen Vermögensgegenständen  Ermittlung nach dem GuV-Konzept ohne Verlustvorträge; keine Regelung zum anzuwendenden Steuersatz; Abzinsungsverbot.
<b>Eigenkapital</b>	Änderungen bzgl. Ausweis von - eigenen Anteilen (siehe dort) - ausstehenden Einlagen (siehe dort)	

	HGB gem. BilMoG	HGB a.F.
<b>Sonderposten mit Rücklageanteil</b>	<p>Handelsrechtlich entfällt dieser Posten künftig (Aufhebung des Grundsatzes der umgekehrten Maßgeblichkeit und Streichung der damit zusammenhängenden handelsrechtlichen Vorschriften)</p> <p><u>Übergangsregelung:</u> Beibehaltungswahlrecht für bestehende Sonderposten. Sofern Auflösung gewählt wird, sind die Beträge im Erstjahr erfolgsneutral in die Gewinnrücklagen einzustellen</p>	<p>Übernahme steuerrechtlich zulässiger Abschreibungen sowie steuerlicher Wahlrechte gem. § 254 HGB, für Kapitalgesellschaften gem. § 279 HGB nur, wenn das Steuerrecht die Anerkennung von der handelsrechtlichen Übernahme abhängig macht.</p>
<b>Rückstellungen allgemein</b>	<p>Bewertung zwingend mit dem nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen <u>Erfüllungsbetrag</u> unter Berücksichtigung künftig erwarteter Preis- und Kostensteigerungen gem. § 253 (1) S. 2 HGB</p> <p>Abzinsungsgebot bei einer Laufzeit von mehr als einem Jahr gem. § 253 (2) S.1 HGB (ihrer Restlaufzeit entsprechender durchschnittlicher Marktzinssatz der letzten sieben Jahre wie von Deutscher Bundesbank bekanntgegeben)</p> <p><u>Übergangsregelung:</u> Beachte Beibehaltungswahlrecht für überhöhte Rückstellungen unter bestimmten Bedingungen. Sofern Auflösung gewählt wird, sind die Beträge im Erstjahr erfolgsneutral in die Gewinnrücklagen einzustellen.</p>	<p>Bewertung mit dem nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Betrag; hiernach auch zulässig: Rückzahlungsbetrag unter Berücksichtigung der Wertverhältnisse am Bilanzstichtag gem. § 253 (1) S. 2 HS. 1 HGB</p> <p>Abzinsung nur zulässig, wenn die zugrundeliegende Verbindlichkeiten einen Zinsanteil enthalten gem. § 253 (1) S. 2 HS. 2 HGB</p>

	HGB gem. BilMoG	HGB a.F.
<b>Pensionsrückstellungen</b>	<p>Bewertung mit dem nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen <u>Erfüllungsbetrag</u> unter Berücksichtigung zukünftiger Gehalts- und Rentensteigerungen. (§ 253 (1) S. 2 HGB).</p> <p>Abzinsungsgebot mit der Restlaufzeit entsprechendem durchschnittlichen Marktzinssatz der letzten sieben Jahre wie von Deutscher Bundesbank bekanntgegeben (§ 253 (2) S.1 HGB). Wahlrecht abweichend von der allgemeinen Regelung mit einem durchschnittlichen Marktzinssatz für eine pauschale Laufzeit von 15 Jahren abzuzinsen (§ 253 (2) S. 2 HGB).</p> <p>Rückstellungen für wertpapiergebundene Pensionsverpflichtungen können i. H. des beizulegenden Zeitwerts der Wertpapiere angesetzt werden, wenn dieser einen garantierten Mindestbetrag übersteigt (§ 253 (1) S. 3 HGB).</p> <p>Erläuterung im Anhang zu den gewählten Berechnungsverfahren und Gründe für deren Anwendung, sowie zu den Berechnungsgrundlagen zwingend gem. § 285 S. 1 Nr. 24 HGB</p> <p><u>Übergangsregelung:</u> Wahlrecht notwendige Zuführungen aufgrund BilMoG über 15 Jahre bis zum 31.12.2024 in frei bestimmbaren Raten anzusammeln. (<u>Beachte</u> Besonderheiten bei der Ermittlung der Raten, wenn Deckungsvermögen zum Zeitwert Neubewertet wird).</p>	<p>Bewertung mit dem nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Betrag gem. § 253 (1) S. 2 HS. 1 HGB; Steuerlicher Wert wurde im Rahmen der GoB nach § 6a EStG als Wertuntergrenze akzeptiert. Rückstellungen mit abweichenden Abzinsungsfaktoren oder in Höhe der nach IFRS oder USGAAP ermittelten Werte waren ebenfalls zulässig.</p>
<b>Aufwandsrückstellungen</b>	<p>Passivierungsverbot gem. § 249 (2) HGB</p> <p><u>Übergangsregelung:</u> Beibehaltungswahlrecht für bestehende Aufwandsrückstellungen. Sofern Auflösung gewählt wird, sind die Beträge im Erstjahr erfolgsneutral in die Gewinnrücklagen einzustellen (<u>Beachte</u> Ausnahme für im Jahr vor der BilMoG-Umstellung zugeführte Beträge).</p>	<p>Passivierungswahlrecht gem. § 249 (2) HGB für ihrer Eigenart genau umschriebene, dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr zuzuordnende Aufwendungen, die am Abschlussstichtag wahrscheinlich aber ihrer Höhe und des Eintrittszeitpunkts nach unbestimmt sind.</p>

	HGB gem. BilMoG	HGB a.F.
<b>Instandhaltungsrückstellungen, die später als drei Monate nach Ablauf des Geschäftsjahres nachgeholt werden</b>	Passivierungsverbot gem. § 249 (2) HGB	Passivierungswahlrecht gem. § 249 (1) S. 3 HGB, soweit eine Nachholung zwar nach Ablauf von 3 aber vor Ablauf von 12 Monaten erfolgt
<b>Verbindlichkeiten</b>	<p>Ansatz mit dem Erfüllungsbetrag gem. § 253 (1) S. 2 HGB. Weiterhin Abzinsungsverbot.</p> <p>Änderung ist im Wesentlichen klarstellend: bei Sachleistungsverpflichtungen ist der Erfüllungsbetrag der im <u>Erfüllungszeitpunkt</u> aufzubringende Geldbetrag.</p>	Ansatz mit dem Rückzahlungsbetrag gem. § 253 (1) S. 2 HGB. Abzinsungsverbot.
<b>Passive latente Steuern</b>	<p>Passivierungspflicht gem. § 274 (1) S. 1 HGB für den Passivüberhang aus der Differenz aktiver und passiver latenter Steuern</p> <p>Ausweis als gesonderter Bilanzposten am Ende der Passivseite der Bilanz. Beachte Wahlrecht bzgl. Verrechnung aktiver mit passiven latenten Steuern oder Bruttoausweis.</p> <p>Ermittlung nach dem bilanzorientiertem Konzept unter Berücksichtigung von betriebsindividuellem Steuersatz im Zeitpunkt des Abbaus der Differenzen. Abzinsungsverbot.</p>	<p>Passivierungspflicht gem. § 274 (1) HGB</p> <p>Ausweis innerhalb der Steuerrückstellungen</p> <p>Ermittlung nach dem GuV-Konzept ; keine Regelung des anzuwendenden Steuersatzes. Abzinsungsverbot.</p>
<b>Bewertungseinheiten</b>	Zulässigkeit der Bildung von Bewertungseinheiten bei Vermögensgegenständen, Schulden oder schwebenden Geschäften zum Ausgleich gegenläufiger Wertänderungen aus dem Eintritt vergleichbarer Risiken mit Finanzinstrumenten, sofern sich diese ausgleichen (Umfang und Zeitraum), § 254 HGB.	keine gesetzliche Regelung. Bewertungseinheiten wurden im Rahmen der GoB auch bereits bisher in engen Grenzen gebildet.
<b>Fremdwährungsumrechnung</b>	<p>Umrechnung von Fremdwährungspositionen mit dem Devisenkassamittelkurs am Abschlussstichtag. Bei Restlaufzeit der Position von weniger als einem Jahr erfolgt die Umrechnung immer zum Zeitwert ohne Beschränkung auf die Anschaffungskosten (§ 256a HGB). Bei Restlaufzeiten von über 1 Jahr ist weiterhin die Anschaffungskostengrenze zu beachten (Imparitätsprinzip).</p> <p>Kapitalgesellschaften haben Erträge und Aufwendungen aus der Währungsumrechnung gesondert unter den Posten sonstige betriebliche Erträge bzw. Aufwendungen auszuweisen (§ 277 (5) S. 2 HGB).</p>	Die Anschaffungskostengrenze galt bisher auch bei Fremdwährungsforderungen und -verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit unter einem Jahr (Imparitätsprinzip). Fremdwährungsforderungen wurden nur an sinkende Kurse, Fremdwährungsverbindlichkeiten nur an steigende Stichtagskurse angepasst. Darüber hinaus bestand keine spezifische gesetzliche Regelung.