

Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) – Teil 5 –

Autor: Dipl.-Kfm. **Ralf Sowa** (urs Unternehmensberatung, Oldenburg)

Inhalt

Das BilMoG war auch Thema unserer Newsletter [März 2009](#) (Größenklassen für KapGes, Befreiung von handelsrechtlicher Buchführungspflicht), [April 2009](#) (selbsterstellte immaterielle Vermögensgegenstände), [Mai 2009](#) (G. o. B.) und [Juni 2009](#) (Rückstellung, aRAP, latente Steuern).

Themen hier sind:

- Bewertungsvorschriften

Gültigkeit

Die Änderungen durch das BilMoG gelten für Geschäftsjahre, die in 2010 beginnen; sie können (allerdings nur vollständig, nicht in Teilen) auch für Geschäftsjahre 2009 angewendet werden.

Zugangs- und Folgebewertung (§ 253 HGB)

Verbindlichkeiten und Rückstellungen

§ 253 Zugangs- und Folgebewertung

(1) Vermögensgegenstände sind höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die Abschreibungen nach den Absätzen 3 bis 5, anzusetzen. Verbindlichkeiten sind zu ihrem Erfüllungsbetrag und Rückstellungen in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrages anzusetzen. Soweit sich die Höhe von Altersversorgungsverpflichtungen ausschließlich nach dem beizulegenden Zeitwert von Wertpapieren im Sinn des § 266 Abs. 2 A. III. 5 bestimmt, sind Rückstellungen hierfür zum beizulegenden Zeitwert dieser Wertpapiere anzusetzen, soweit er einen garantierten Mindestbetrag übersteigt. Nach § 246 Abs. 2 Satz 2 zu verrechnende Vermögensgegenstände sind mit ihrem beizulegenden Zeitwert zu bewerten.

Nicht nur auf Geld, sondern auch auf Sachleistungsverpflichtungen können Verbindlichkeiten und Rückstellungen basieren; dies wird durch Änderung des Begriffs von *Rückzahlungsverpflichtung* in *Erfüllungsbetrag* klargestellt.

Für Rückstellungen sind die zukünftigen Kosten / Preise, die zum Zeitpunkt des Verbrauchs der Rückstellung gegeben sein werden, maßgeblich. (Im *Gegenzug* sind Rückstellungen künftig abzuzinsen; vgl. nächsten Abschnitt.) Die „vernünftige kaufmännische Beurteilung“ fordert hierzu objektive Hinweise, die die Annahme von steigenden Kosten / Preisen rechtfertigen.

Das steuerliche Ergebnis bleibt hiervon unberührt; das *Maßgeblichkeitsprinzip* greift nicht: In steuerlichen Ergebnisrechnungen sind Rückstellungen weiterhin – also zukünftig abweichend vom Handelsrecht – zu Kosten / Preisen am Bilanzstichtag zu bewerten; die Verhältnisse zum Zeitpunkt der Erfüllung interessieren hier nicht (§ 6 (1) Nr. 3a Buchstabe f EStG).

Abzinsung von Rückstellungen

§ 253 Zugangs- und Folgebewertung

(2) Rückstellungen mit einer **Restlaufzeit von mehr als einem Jahr** sind mit dem ihrer Restlaufzeit entsprechenden durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen sieben Geschäftsjahre **abzuzinsen**. Abweichend von Satz 1 dürfen Rückstellungen für Altersversorgungsverpflichtungen oder vergleichbare langfristig fällige Verpflichtungen pauschal mit dem durchschnittlichen Marktzinssatz abgezinst werden, der sich bei einer angenommenen Restlaufzeit von 15 Jahren ergibt. Die Sätze 1 und 2 gelten entsprechend für auf Rentenverpflichtungen beruhende Verbindlichkeiten, für die eine Gegenleistung nicht mehr zu erwarten ist. Der nach den Sätzen 1 und 2 anzuwendende Abzinsungszinssatz wird von der Deutschen Bundesbank nach Maßgabe einer Rechtsverordnung ermittelt und monatlich bekannt gegeben. In der Rechtsverordnung nach Satz 4, die nicht der Zustimmung des Bundesrates bedarf, bestimmt das Bundesministerium der Justiz im Benehmen mit der Deutschen Bundesbank das Nähere zur Ermittlung der Abzinsungszinssätze, insbesondere die Ermittlungsmethodik und deren Grundlagen, sowie die Form der Bekanntgabe.

Ab einer „Restlaufzeit von mehr als einem Jahr“ **müssen** Rückstellungen zukünftig abgezinst werden. [§ 253 (2) S. 1 HGB] Rückstellungen mit Laufzeiten unter einem Jahr werden folglich nicht abgezinst.

Den der Abzinsung zugrunde liegenden Satz gibt die Deutsche Bundesbank bekannt. [§ 253 (2) S. 3 HGB]

In Abweichung vom *Grundsatz der Einzelbewertung* können langfristig fällige Verbindlichkeiten aus Altersversorgung pauschal mit einem anderen Zinssatz abgezinst werden, der auf einem längerjährigen (15 Jahre) Durchschnitt basiert als im Übrigen vorgeschrieben (7 Jahre).

→ Beachte: Wird dieses Wahlrecht ausgeübt, ist es auch für zukünftige Jahresabschlüsse beizubehalten (§ 252 (1) Nr. 6 HGB – Grundsatz der Bewertungsstetigkeit).

Das steuerliche Ergebnis bleibt hiervon unberührt; das *Maßgeblichkeitsprinzip* greift nicht: In steuerlichen Ergebnisrechnungen sind Rückstellungen nach §§ 6 (1), 6a EStG zu bewerten.

Übergangsvorschriften für Pensionsrückstellungen:

Artikel 67 HGB-EG

(1) Soweit auf Grund der geänderten Bewertung der laufenden Pensionen oder Anwartschaften auf Pensionen eine Zuführung zu den Rückstellungen erforderlich ist, ist dieser Betrag bis spätestens zum 31. Dezember 2024 in jedem Geschäftsjahr zu mindestens einem Fünfzehntel anzusammeln. Ist auf Grund der geänderten Bewertung von Verpflichtungen, die die Bildung einer Rückstellung erfordern, eine Auflösung der Rückstellungen erforderlich, dürfen diese beibehalten werden, soweit der aufzulösende Betrag bis spätestens zum 31. Dezember 2024 wieder zugeführt werden müsste. Wird von dem Wahlrecht nach Satz 2 kein Gebrauch gemacht, sind die aus der Auflösung resultierenden Beträge unmittelbar in die Gewinnrücklagen einzustellen. Wird von dem Wahlrecht nach Satz 2 Gebrauch gemacht, ist der Betrag der Überdeckung jeweils im Anhang und im Konzernanhang anzugeben.

Führt eine Neubewertung zur Erhöhung von Pensionsrückstellungen, ist diese bis 2024 ratierlich zu mindestens 1/15-tel umzusetzen (kann also auch einmalig, sofort erfolgen).

Diese Änderung ist insofern nicht steuerrelevant, als das Steuerrecht ohnehin seine eigenen Bewertungsvorschriften hat.

Anlagevermögen

§ 253 Zugangs- und Folgebewertung

(3) Bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, sind die Anschaffungs- oder die Herstellungskosten um planmäßige Abschreibungen zu vermindern. Der Plan muss die Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die Geschäftsjahre verteilen, in denen der Vermögensgegenstand voraussichtlich genutzt werden kann. Ohne Rücksicht darauf, ob ihre Nutzung zeitlich begrenzt ist, sind bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens bei voraussichtlich dauernder Wertminderung außerplanmäßige Abschreibungen vorzunehmen, um diese mit dem niedrigeren Wert anzusetzen, der ihnen am Abschlussstichtag beizulegen ist. Bei Finanzanlagen können außerplanmäßige Abschreibungen auch bei voraussichtlich nicht dauernder Wertminderung vorgenommen werden.

Nur (noch) für das Finanzanlagevermögen dürfen außerplanmäßige Abschreibungen bei voraussichtlich nur vorübergehender Wertminderung erfolgen.

Das steuerliche Ergebnis bleibt hiervon unberührt; das *Maßgeblichkeitsprinzip* greift nicht: In steuerlichen Ergebnisrechnungen ist das Anlagevermögen nach § 5 (6) EStG zu bewerten.

Umlaufvermögen

§ 253 Zugangs- und Folgebewertung

(4) Bei Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens sind Abschreibungen vorzunehmen, um diese mit einem niedrigeren Wert anzusetzen, der sich aus einem Börsen- oder Marktpreis am Abschlussstichtag ergibt. Ist ein Börsen- oder Marktpreis nicht festzustellen und übersteigen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten den Wert, der den Vermögensgegenständen am Abschlussstichtag beizulegen ist, so ist auf diesen Wert abzuschreiben.

Das *strenge Niederstwertprinzip* bleibt erhalten.

Entfallen sind bisherige Bewertungswahlrechte zur *Berücksichtigung künftiger Wertschwankungen* (§ 253 (3) S.3 HGB a.F.) sowie Abschreibungen im Rahmen *vernünftiger kaufmännischer Beurteilung* (§ 253 (4) HGB a.F.). – Diese schon bisher für Kapitalgesellschaften nicht anwendbaren Bewertungswahlrechte entfallen zugunsten einer besseren Vergleichbarkeit von Jahresabschlüssen.

Das steuerliche Ergebnis bleibt hiervon unberührt; das *Maßgeblichkeitsprinzip* greift nicht: In steuerlichen Ergebnisrechnungen wurde schon bisher ausschließlich auf den *niedrigeren Teilwert* abgestellt - und bei den Steuern war auch bisher kein Raum für *vernünftige kaufmännische Bewertungen* ;-).

Generelles Wertaufholungsgebot

§ 253 Zugangs- und Folgebewertung

(5) Ein niedrigerer Wertansatz nach Absatz 3 Satz 3 oder 4 und Absatz 4 darf nicht beibehalten werden, wenn die Gründe dafür nicht mehr bestehen. Ein niedrigerer Wertansatz eines entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwertes ist beizubehalten.

Das bisher bereits für Kapitalgesellschaften geltende Wertaufholungsgebot gilt künftig für alle Kaufleute.

Das steuerliche Ergebnis bleibt hiervon unberührt; das *Maßgeblichkeitsprinzip* greift schon für die vorangegangene Abschreibung nicht, zudem enthält § 6 (1) EStG eigene Wertaufholungsgebote.

Bildung von Bewertungseinheiten (§ 254 HGB)

§ 254 Bildung von Bewertungseinheiten

Werden Vermögensgegenstände, Schulden, schwebende Geschäfte oder mit hoher Wahrscheinlichkeit erwartete Transaktionen zum Ausgleich gegenläufiger Wertänderungen oder Zahlungsströme aus dem Eintritt vergleichbarer Risiken mit Finanzinstrumenten zusammengefasst (Bewertungseinheit), sind § 249 Abs. 1, § 252 Abs. 1 Nr. 3 und 4, § 253 Abs. 1 Satz 1 und § 256a in dem Umfang und für den Zeitraum nicht anzuwenden, in dem die gegenläufigen Wertänderungen oder Zahlungsströme sich ausgleichen. Als Finanzinstrumente im Sinn des Satzes 1 gelten auch Termingeschäfte über den Erwerb oder die Veräußerung von Waren.

Das *Vorsichtsprinzip* (§ 252 (1) Nr. 4 HGB) zwingt zum Ausweis drohender, nicht realisierter Verluste (*Imparitätsprinzip*) und verbietet den Ausweis nicht realisierter Gewinne (*Realisationsprinzip*); das *Bruttoprinzip* (§ 246 (2) HGB) lässt eine Saldierung grundsätzlich nicht zu. – § 254 HGB schafft eine Ausnahme von diesen Grundsätzen, indem das *Brutto-* und das *Vorsichtsprinzip* für Bewertungseinheiten nicht gilt mit der Folge, dass unrealisierte Verluste und unrealisierte Gewinne saldiert werden dürfen.

Neu ist *lediglich* die Aufnahme in das Gesetz. Schon bisher wurde derart verfahren; Bewertungseinheiten basierten bisher auf den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung.

Eine steuerliche Wirkung hat dies nicht: § 5 (1a) EStG anerkennt (schon bisher) handelsrechtliche Bewertungseinheiten.

Bewertungsmaßstäbe (§ 255 HGB)

Anschaffungskosten

§ 255 Bewertungsmaßstäbe

(1) Anschaffungskosten sind die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten. Anschaffungspreisminderungen sind abzusetzen.

Abs. 1 bleibt unverändert (hier nur zur Vollständigkeit aufgeführt).

Herstellungskosten (Untergrenze)

§ 255 Bewertungsmaßstäbe

(2) Herstellungskosten sind die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstands, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen. Dazu gehören die Materialkosten, die Fertigungskosten und die Sonderkosten der Fertigung sowie angemessene Teile der Materialgemeinkosten, der Fertigungsgemeinkosten und des Werteverzehrs des Anlagevermögens, soweit dieser durch die Fertigung veranlasst ist. Bei der Berechnung der Herstellungskosten dürfen angemessene Teile der Kosten der allgemeinen Verwaltung sowie angemessene Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung einbezogen werden, soweit diese auf den Zeitraum der Herstellung entfallen. Forschungs- und Vertriebskosten dürfen nicht einbezogen werden.

Anteilige Materialgemeinkosten, anteilige Fertigungsgemeinkosten und anteiliger Werteverzehr des genutzten Anlagevermögens gehören nun zur Bewertungsuntergrenze der Herstellungskosten; übrige Wahlrechte (Verwaltung u. a.) und Ausschlüsse (Vertrieb, Forschung) bleiben unverändert.

Die handelsrechtliche Untergrenze der Herstellungskosten entspricht nun der steuerrechtlichen HK-Untergrenze und kommt den Herstellungskosten nach IFRS (Vollkosten) näher.

Herstellungskosten immaterieller Vermögensgegenstände

§ 255 Bewertungsmaßstäbe

(2a) Herstellungskosten eines selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstands des Anlagevermögens sind die **bei dessen Entwicklung anfallenden Aufwendungen nach Absatz 2. Entwicklung ist die Anwendung von Forschungsergebnissen oder von anderem Wissen für die Neuentwicklung von Gütern oder Verfahren oder die Weiterentwicklung von Gütern oder Verfahren mittels wesentlicher Änderungen. Forschung ist die eigenständige und planmäßige Suche nach neuen wissenschaftlichen oder technischen Erkenntnissen oder Erfahrungen allgemeiner Art, über deren technische Verwertbarkeit und wirtschaftliche Erfolgsaussichten grundsätzlich keine Aussagen gemacht werden können. Können Forschung und Entwicklung nicht verlässlich voneinander unterschieden werden, ist eine Aktivierung ausgeschlossen.**

Die Herstellungskosten-Definition für materielle Vermögensgegenstände gilt ebenso für immaterielle, jedoch ausschließlich jene Teile, die auf die *Entwicklung* entfallen.

Aufwand für *Forschung* darf nicht aktiviert werden; ebenso ist die Aktivierung verboten, wenn sich Forschung und Entwicklung nicht hinreichend voneinander trennen lassen.

Die Begriffe Entwicklung und Forschung hat der Gesetzgeber in § 255 (2a) S. 2 und 3 definiert.

Beachte hierzu Art. 66 (7) des Einführungsgesetzes zum HGB:

Art. 66 HGB-EG

(7) § 248 Abs. 2 und § 255 Abs. 2a des Handelsgesetzbuchs ... finden nur auf die selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens Anwendung, **mit deren Entwicklung in Geschäftsjahren begonnen wird, die nach dem 31. Dezember 2009 beginnen.**

Zinsen in den Herstellungskosten

§ 255 Bewertungsmaßstäbe

(3) Zinsen für Fremdkapital gehören nicht zu den Herstellungskosten. Zinsen für Fremdkapital, das zur Finanzierung der Herstellung eines Vermögensgegenstands verwendet wird, dürfen angesetzt werden, soweit sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen; in diesem Falle gelten sie als Herstellungskosten des Vermögensgegenstands.

Abs. 3 bleibt unverändert (hier nur zur Vollständigkeit aufgeführt).

Bewertung der hergestellten Vermögensgegenstände

§ 255 Bewertungsmaßstäbe

(4) Der beizulegende Zeitwert entspricht dem Marktpreis. Soweit kein aktiver Markt besteht, anhand dessen sich der Marktpreis ermitteln lässt, ist der beizulegende Zeitwert mit Hilfe allgemein anerkannter Bewertungsmethoden zu bestimmen. Lässt sich der beizulegende Zeitwert weder nach Satz 1 noch nach Satz 2 ermitteln, sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gemäß § 253 Abs. 4 fortzuführen. Der zuletzt nach Satz 1 oder 2 ermittelte beizulegende Zeitwert gilt als Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Sinn des Satzes 3.

Vgl. hierzu oben § 253 (4) HGB (Niederstwertprinzip).

Bewertungsvereinfachungsverfahren (§ 256 HGB)

§ 256 Bewertungsvereinfachungsverfahren

Soweit es den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht, kann für den Wertansatz gleichartiger Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens unterstellt werden, daß die zuerst oder daß die zuletzt angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstände zuerst verbraucht oder veräußert worden sind. § 240 Abs. 3 und 4 ist auch auf den Jahresabschluß anwendbar.

In § 256 HGB a. F. wurden die Worte „oder in einer sonstigen bestimmten Folge“ gestrichen. Damit sind künftig ausschließlich die Verbrauchsfolgefiktionen

- lifo (last-in-first-out) und
- fifo (first-in-first-out)

zulässig sowie die

- Bildung von Festwerten (§ 240 (3) HGB) und
- Gruppenbewertung anhand gewogener Durchschnittswerte (§ 240 IV HGB).

Währungsumrechnung (§ 256a HGB)

§ 256a Währungsumrechnung

Auf fremde Währung lautende Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten sind zum Devisenkassamittelkurs am Abschlussstichtag umzurechnen. Bei einer Restlaufzeit von einem Jahr oder weniger sind § 253 Abs. 1 Satz 1 und § 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbsatz 2 nicht anzuwenden.

Der Praxis entsprechend erfolgt die Umrechnung zum Devisenkassakurs.

Bei Restlaufzeiten bis zu einem Jahr dürfen § 253 (1) S.1 und § 252 (1) Nr. 4 zweiter Halbsatz HGB nicht angewendet werden. Erstgenannter definiert die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten als Wertobergrenze und fordert überdies die Anwendung des strengen bzw. gemilderten Niederstwertprinzips, der andere definiert das Realisierungsprinzip: „Gewinne sind nur zu berücksichtigen, wenn sie am Abschlussstichtag realisiert sind“. – Für diesen (kurzen) Zeitraum ist folglich (zwingend) auf den Marktwert (fair value) abzustellen, selbst wenn damit unrealisierte Gewinne gezeigt werden.

Wenn dies steuerneutral bleiben kann, dann über eine Beibehaltung der bisherigen Anschaffungskosten-Obergrenze via § 6 (1) Nr. 1 und Nr. 2 EStG. Obgleich hier nur zu wünschen wäre, dass das Maßgeblichkeitsprinzip gälte...