



Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG)

und seine Auswirkungen auf den handelsrechtlichen Einzelabschluss

Prof. Dr. Anette Renz

Gliederung

1. Einleitung
2. Ziele des BilMoG
3. Ausgewählte Änderungen im Einzelnen
 - 3.1 Aufgabe der umgekehrten Maßgeblichkeit
 - 3.2 Abschaffung von Aktivierungswahlrechten
 - 3.3 Abschaffung von Passivierungswahlrechten
 - 3.4 Abschaffung von Bewertungswahlrechten
 - 3.5 Weitere Neuregelungen
4. Anwendungsbereich des neuen HGB-Bilanzrechts
5. Auswirkungen des BilMoG für den „Mittelstand“
6. Fazit

1. Einleitung

Warum braucht Deutschland ein neues HGB?

- Kritikpunkte an dem aktuellen HGB
 - Zahlreiche Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte
 - Wenig Orientierung an Informationsbedürfnissen von Investoren
 - Ansatz historischer Werte statt Zeitwerte
 - umgekehrtes Maßgeblichkeitsprinzip

- Kritikpunkte an den „Full“-IFRS
 - Für kapitalmarktorientierte Unternehmen zugeschnitten
 - Vorrangiges Ziel: Informationsfunktion
 - Eigenkapitalbeschaffung steht für viele KMU nicht im Vordergrund
 - Hoher Bilanzierungsaufwand (hoher Zeitaufwand, hohe Kosten) durch komplexes Regelwerk

1. Einleitung

- Kritikpunkte an den IFRS für KMU
 - Ziel wird nicht erreicht, den kleinen und mittelständischen Unternehmen mit den IFRS für KMU die Arbeit anhand eigenständiger Regelungen wesentlich zu erleichtern
 - Immer noch zu komplex mit hoher Regelungsdichte
 - Anwendung der IFRS für KMU aufgrund von Verweisen auf allgemeinen IFRS nicht ohne deren Kenntnis möglich

⇒ **Ist das HGB nach dem BilMoG-E eine geeignete Alternative?**

1. Einleitung
- 2. Ziele des BilMoG**
3. Änderungen im Einzelnen
 - 3.1 Aufgabe der umgekehrten Maßgeblichkeit
 - 3.2 Abschaffung von Aktivierungswahlrechten
 - 3.3 Abschaffung von Passivierungswahlrechten
 - 3.4 Abschaffung von Bewertungswahlrechten
 - 3.5 Weitere Neuregelungen
4. Anwendungsbereich des neuen HGB-Bilanzrechts
5. Auswirkungen des BilMoG für den „Mittelstand“
6. Fazit

- Verbesserung der Vergleichbarkeit
- Stärkung der Informationsfunktion
- Beibehaltung der Eckpunkte der Bilanz, d.h.
 - Ausschüttungsbemessungsfunktion und
 - Maßgeblichkeit für die steuerliche Gewinnermittlung
- Umsetzung verschiedener (ausstehender) EU-Richtlinien in deutsches Recht
- Kostengünstiger und einfacher als IFRS
- Einführung aller Regelungen soll unter Steuerneutralität erfolgen
- Bewährte Bilanzrecht soll dauerhafte und vollwertige Alternative gegenüber den internationalen Rechnungslegungsstandards werden

2. Ziele des BilMoG

Vorschläge zur Erreichung der Ziele durch

- Einbindung internationaler Rechnungslegungs-“Gepflogenheiten“ in die deutsche Rechnungslegung
- Entkoppelung von steuerrechtlichen Regelungen
- Entrümpelung von überkommenen Wahlrechten

Gliederung

1. Einleitung
2. Ziele des BilMoG
- 3. Änderungen im Einzelnen**
 - 3.1 Aufgabe der umgekehrten Maßgeblichkeit**
 - 3.2 Abschaffung von Aktivierungswahlrechten**
 - 3.3 Abschaffung von Passivierungswahlrechten**
 - 3.4 Abschaffung von Bewertungswahlrechten**
 - 3.5 Weitere Neuregelungen**
4. Anwendungsbereich des neuen HGB-Bilanzrechts
5. Auswirkungen des BilMoG für den „Mittelstand“
6. Fazit

3.1 Aufgabe der umgekehrten Maßgeblichkeit

- § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG-E wird durch eine andere Vorschrift ersetzt, die mit der umgekehrten Maßgeblichkeit nichts zu tun hat.

Folge: Aufhebung folgender HGB-Vorschriften:

§ 247 Abs. 3 HGB	Sonderposten mit Rücklageanteil
§ 273 HGB	Sonderposten mit Rücklageanteil
§ 254 HGB	Steuerliche Abschreibungen
§ 279 HGB	Steuerliche Abschreibung
§ 280 Abs. 2 HGB	Wertaufholung
§ 281 HGB	Berücksichtigung steuerrechtlicher Vorschriften

Pro:

- Verbesserung der Informationsfunktion
- eigenständiges Handelsrecht, ohne Einflüsse steuerrechtlicher Wahlrechte
- Vereinfachung

Contra:

- Erhöhte Bedeutung der latenten Steuern



3.2 Abschaffung von Aktivierungswahlrechten

- **Rechnungsabgrenzungsposten**
§ 250 Abs. 1 Satz 2 HGB entfällt,
d.h. Wahlrecht zur Aktivierung von Zöllen und Verbrauchsteuern sowie der Umsatzsteuer auf Anzahlungen
- **Aufwendungen für die Ingangsetzung- und Erweiterung des Geschäftsbetriebes**
§ 269 HGB entfällt
- **Aktive latente Steuern**
§ 274 HGB-E: Bilanzierungspflicht mit Ausschüttungssperre
- **Geschäfts- oder Firmenwert**
§ 255 Abs. 4 HGB



3.2 Abschaffung von Aktivierungswahlrechten

➤ Neuregelung des Geschäfts- oder Firmenwertes

- Aktivierungspflicht
§ 246 Abs. 1 Satz 2 HGB-E:
Im Wege einer Fiktion wird GFW zum Vermögensgegenstand
- planmäßige Abschreibung
§ 253 Abs. 3 HGB-E:
... über die individuelle betriebliche Nutzungsdauer
- Außerplanmäßige Abschreibung
§ 253 Abs. 3 HGB-E:
... bei dauerhafter Wertminderung geboten



3.2 Abschaffung von Aktivierungswahlrechten

➤ Neuregelung des Geschäfts- oder Firmenwertes

- Zuschreibung
§ 253 Abs. 5 HGB-E:
„Ein niedrigerer Wertansatz eines entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwertes ist beizubehalten.“

Pro:

- Abschaffung von Wahlrechten
- bessere Vergleichbarkeit
- Verzicht auf Wertminderungstest

Contra:

- Übergangsregelungen fehlen



3.2 Abschaffung von Passivierungswahlrechten

- **Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung, bei denen die Nachholung zwischen dem 4. bis 12. Monat des Folgejahres erfolgt**
§ 249 Abs. 1 Satz 3 HGB entfällt
- **Aufwandsrückstellungen**
nach § 249 Abs. 2 HGB entfällt
- **Ausstehende Einlagen**
§ 272 Abs. 1 HGB-E:
Pflicht zum Ausweis nach der „Nettomethode“
- **Eigene Anteile**
§ 272 Abs. 1a, Abs. 4 HGB-E:
Pflicht zur Kürzung eigener Anteile vom gezeichneten Kapital



3.3 Abschaffung von Bewertungswahlrechten

- **außerplanmäßige Abschreibungen**
§ 253 Abs. 3 HGB-E:
bei vorübergehender Wertminderung rechtsformunabhängig nur für Finanzanlagen zulässig
- **Abschreibungen aufgrund zukünftiger Wertschwankungen**
§ 253 Abs. 3 S. 3 HGB entfällt
- **Abschreibungen aufgrund vernünftiger kaufmännischer Beurteilung**
§ 253 Abs. 4 HGB entfällt



3.3 Abschaffung von Bewertungswahlrechten

- **Zuschreibungswahlrecht für Einzelunternehmen und Personenhandelsgesellschaften**

§ 253 Abs. 5 HGB-E:
Rechtsformunabhängiges Wertaufholungsgebot

Ausnahme: GFW
§ 253 Abs. 5 Satz 2 HGB-E:
Verbot zur Zuschreibung

- **Bewertungsvereinfachungsverfahren**

§ 256 Satz 1 HGB-E: nur Lifo und Fifo erlaubt



3.4 Weitere Neuregelungen

- **Grundsatz der wirtschaftlichen Zurechnung**

§ 246 Abs. 1 Satz 1 HGB-E:
„Der Jahresabschluss hat sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten, Aufwendungen und Erträge zu enthalten, soweit sie dem Kaufmann wirtschaftlich zuzurechnen sind“

- **Verrechnung von Vermögensgegenständen mit Schulden**

§ 246 Abs. 2 Satz 2 HGB-E:
Verrechnungsgebot für Vermögensgegenstände, die ausschließlich der Erfüllung von Schulden dienen

„Vermögensgegenstände dienen ausschließlich der Erfüllung von Schulden, wenn sie der Verfügung durch den Kaufmann und dem Zugriff aller Gläubiger entzogen sind und nur zur Erfüllung der Schulden verwertet werden können.“



3.4 Weitere Neuregelungen

- **Aktivierung nicht entgeltlich erworbener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens**

§ 248 Abs. 2 HGB entfällt

Folge: Pflicht zur Aktivierung der auf die Entwicklungsphase entfallenden Herstellungskosten

Aktivierung nur, wenn Kriterien eines VG erfüllt sind, d.h. einzeln durch Veräußerung oder anderweitig (z.B. durch Verarbeitung, Verbrauch) verwertbar

§ 255 Abs. 2 Satz 4 HGB-E:

Aktivierungsverbot für Forschungskosten

Ausschüttungssperre sichert Gläubigerschutz



3.4 Weitere Neuregelungen

Abgrenzung zwischen Forschungs- und Entwicklungskosten notwendig.

Forschung

ist die eigenständige und planmäßige Suche nach neuen wissenschaftlichen oder technischen Erkenntnissen, über deren technische Verwertbarkeit und wirtschaftliche Erfolgsaussichten grundsätzlich keine Aussagen gemacht werden können.

Entwicklung

ist die Anwendung von Forschungsergebnissen oder anderem Wissen für die Produktion von neuen oder beträchtlich verbesserten Materialien, Vorrichtungen, Produkten, Verfahren, Systemen oder Dienstleistungen.



3.4 Weitere Neuregelungen

Aktivierungspflicht von Entwicklungskosten liegt vor, wenn folgende (aus IAS 38.57 übernommene) Merkmale kumulativ erfüllt sind:

1. Der aus der Entwicklungsphase resultierende immaterielle Vermögenswert muss zum Zwecke seiner Nutzung oder Veräußerung technisch realisierbar sein.
2. Das Unternehmen muss die Absicht haben, den immateriellen Vermögenswert fertig zu stellen.
3. Es muss fähig sein, den immateriellen Vermögenswert zu nutzen oder zu verkaufen.
4. Es muss den Nachweis des künftigen wirtschaftlichen Nutzen erbringen und zwar entweder durch den Nachweis der Existenz eines Marktes oder den Nachweis seines Nutzens bei der internen Verwendung.
5. Es muss über die technischen, finanziellen oder sonstigen Ressourcen verfügen, um die Entwicklung des immateriellen Vermögenswertes abzuschließen sowie ihn nutzen oder verkaufen zu können.
6. Es muss fähig sein, die während der Entwicklungsphase anfallenden Ausgaben verlässlich zu bewerten.



3.4 Weitere Neuregelungen

- **Erweiterung des Stetigkeitsprinzips**

§ 252 Abs. 1 Nr. 6 EStG-E:

„Die auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewandten Ansatz- und Bewertungsmethoden sind beizubehalten.“

- **Bewertung von Rückstellungen**

§ 253 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 HGB-E:

- mit dem nach kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrages
- Abzinsungsgebot für Rückstellungen mit einer Laufzeit von mehr als fünf Jahren mit dem durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen fünf Geschäftsjahre



3.4 Weitere Neuregelungen

- **Zeitwertbewertung bei zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumenten**

§ 253 Abs. 1 Satz 3 HGB-E

- **Zusammenfassung mehrerer Vermögensgegenstände des AV zu einem bewertungstechnischen VG, wenn die zusammenfassenden VG auch zusammengenutzt werden**

§ 253 Abs. 3 Satz 5 HGB-E:

Entgegen dem Einzelbewertungsgrundsatz und dem Vorsichtsprinzip wird außerplanmäßige Abschreibung aufgrund dauernder Wertminderung eingeschränkt

- **Bildung von Bewertungseinheiten**

§ 254 HGB-E



3.4 Weitere Neuregelungen

- **Bemessung der Herstellungskosten**

§ 255 Abs. 2 S. 2 -4 HGB-E:

„Dazu gehören die Einzelkosten und die variablen Gemeinkosten. Den Herstellungskosten dürfen auch angemessene Teile der fixen Gemeinkosten eingerechnet werden, soweit diese auf den Zeitraum der Herstellung entfallen. Forschungs- und Vertriebskosten dürfen nicht einbezogen werden.“

Abgrenzung zwischen Forschungs- und Entwicklungskosten notwendig.

- **weiterer Bewertungsmaßstab**

§ 255 Abs. 4 HGB-E:

Beizulegender Zeitwert entspricht dem Marktpreis



3.4 Weitere Neuregelungen

- **Währungsumrechnung**

§ 256a HGB-E:

Strenge Umrechnung zum Devisenkassakurs

- **Erweiterung des Umfangs des Jahresabschlusses**

§ 264 Abs. 1 Satz 2 HGB-E:

Jahresabschluss für kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften wird um eine Kapitalflussrechnung und einen Eigenkapitalspiegel erweitert

- **Anhangangaben**

§ 285 HGB-E:

werden umfangreicher



Gliederung

1. Einleitung

2. Ziele des BilMoG

3. Änderungen im Einzelnen

3.1 Aufgabe der umgekehrten Maßgeblichkeit

3.2 Abschaffung von Aktivierungswahlrechten

3.3 Abschaffung von Passivierungswahlrechten

3.4 Abschaffung von Bewertungswahlrechten

3.5 Weitere Neuregelungen

4. Anwendungsbereich des neuen HGB-Bilanzrechts

5. Auswirkungen des BilMoG für den „Mittelstand“

6. Fazit



4. Anwendungsbereich des HGB-Bilanzrechts

- **Wahlrecht der Kapitalgesellschaften, die Rechnungslegungspflicht durch Aufstellung eines IFRS-Abschlusses zu erfüllen**
§ 264e HGB-E:
In den Notes zwingende Aufnahme einer HGB-Bilanz und HGB-GuV
- **Befreiungen von der Pflicht zur Buchführung, zur Errichtung eines Inventars und eines Jahresabschlusses**
- **Anhebung der Schwellenwerte**



4. Anwendungsbereich des HGB-Bilanzrechts

Befreiungen für Einzelkaufleute und Personengesellschaften von der Pflicht zur Buchführung, zur Errichtung eines Inventars und eines Jahresabschlusses

§ 241a/§ 242 Abs. 2 HGB-E

- An zwei aufeinander folgenden Stichtagen kumulativ
- Umsatzerlöse < 500 TEUR und
- Jahresüberschuss < 50 TEUR

Pro:

- Synchronisierung mit AO
- Deregulierung sinnvoll
- Kostensenkung

Contra:

- Informationsverlust für Kaufmann
- Informationsverlust für Externe
- Ersatzregeln notwendig



4. Anwendungsbereich des HGB-Bilanzrechts

Anhebung der Schwellenwerte § 267 HGB-E

		§ 267 HGB	§ 267 HGB-E
➤ Klein	Bilanzsumme	≤ 4.015 TEUR	≤ 4.840 TEUR
	Umsatzerlöse	≤ 8.030 TEUR	≤ 9.860 TEUR
	Arbeitnehmer	≤ 50	≤ 50
➤ Mittelgroß	Bilanzsumme	≤ 16.060 TEUR	≤ 19.250 TEUR
	Umsatzerlöse	≤ 32.120 TEUR	≤ 38.500 TEUR
	Arbeitnehmer	≤ 250	≤ 250
➤ Groß	Bilanzsumme	> 16.060 TEUR	> 19.250 TEUR
	Umsatzerlöse	> 32.120 TEUR	> 38.500 TEUR
	Arbeitnehmer	>250	> 250
	Kapitalmarktorientiert		



Gliederung

1. Einleitung
2. Ziele des BilMoG
3. Änderungen im Einzelnen
 - 3.1 Aufgabe der umgekehrten Maßgeblichkeit
 - 3.2 Abschaffung von Aktivierungswahlrechten
 - 3.3 Abschaffung von Passivierungswahlrechten
 - 3.4 Abschaffung von Bewertungswahlrechten
 - 3.5 Weitere Neuregelungen
4. Anwendungsbereich des neuen HGB-Bilanzrechts
- 5. Auswirkungen des BilMoG für den „Mittelstand“**
6. Fazit



5. Auswirkungen des BilMoG für den „Mittelstand“

- **Außendarstellung**
 - Steigerung der Transparenz
 - Abbildung „tatsächlicher“ Verhältnisse im Jahresabschluss
 - Pflicht zur Preisgabe „unangenehmer“ Unternehmensinformationen
- **Komplexität/ Know-How**
 - Teilweise Übernahme von komplexer IFRS „Bilanzierungsmodelle“, z.B. Ermittlung des Erfüllungsbetrages bei den Rückstellungen
- **Kosten**
 - BilMoG lt. Begründung zum Ref-E weitgehend kostenneutral
 - Evtl. Wegfall der Einheitsbilanz
 - Zunahme der Komplexität verlangt u.U. verstärkt Expertenwissen
 - Erleichterung für kleine Unternehmen
- **Steuern**
 - BilMoG grundsätzlich steuerneutral
 - Fraglich: Zeitwertbewertung von Finanzinstrumenten
 - Unklar wie mit Altfällen umgegangen wird



6. Fazit

Erreicht BilMoG seine Zielsetzung?

- Verbesserung der Vergleichbarkeit ✓
- Stärkung der Informationsfunktion ✓
- Beibehaltung der Eckpunkte der Bilanz, d.h.
 - Ausschüttungsbemessungsfunktion und ✓
 - Maßgeblichkeit für die steuerliche Gewinnermittlung ✓
- Umsetzung verschiedener (ausstehender) EU-Richtlinien in deutsches Recht ✓
- Kostengünstiger und einfacher als IFRS ?
- Einführung aller Regelungen soll unter Steuerneutralität erfolgen ?
- Bewährte Bilanzrecht soll dauerhafte und vollwertige Alternative gegenüber den internationalen Rechnungslegungsstandards werden ✓



6. Fazit

➤ **Würdigung des BilMoG Ref-E**

- Insgesamt positives Echo auf den HGB Ref-E
- IFRS im Rechtskleid der HGB?
- BilMoG – eine geeignete Alternative?

➤ **Kritikpunkte**

- Erleichterung für Kleinunternehmen
- Befreiender IFRS Abschluss
- Bilanzierung von „Altfälle“



Literaturquellen

Bundesministerium der Justiz: Eckpunkte der Reform des Bilanzrechts, <http://www.bmj.bund.de>

Bundesministerium der Justiz: Referentenentwurf zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz BilMoG), <http://www.bmj.bund.de>

DRSC: Stellungnahme zum Referentenentwurf zur Modernisierung des Bilanzrechts, <http://www.drsc.de>

Fülbier/Gassen: Das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG): Handelsrechtliche GoB vor der Neuinterpretation, in: DB 48/2007, S. 2605-2613

IDW: Stellungnahme zum Referentenentwurf zur Modernisierung des Bilanzrechts, <http://www.idw.de>

Lüdenbach/Hoffmann: Die langen Schatten der IFRS über der HGB-Rechnungslegung, in: DStR Beihefter zu Heft 50/2007

Meyer: Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) – die wesentlichen Änderungen nach dem Referentenentwurf, in: DStR 49/2007, S. 2227-2231

Schulze-Osterloh: Ausgewählte Änderungen des Jahresabschlusses nach dem Referentenentwurf eines Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes, in: DStR 1-2/2008, S. 63-73



**Vielen Dank für
Ihre Aufmerksamkeit!**