

Übersicht zur Bilanzrechtsmodernisierung 2009/10

Das neue HGB-Bilanzrecht:

Handlungsfelder, Reformbereiche und Neuregelungen für Lehre und Praxis

Version 1.04 © Harry Zingel 2009, EMail: info@zingel.de, Internet: <http://www.zingel.de>

Nur für Zwecke der Aus- und Fortbildung

Inhaltsübersicht

1.	Die große Bilanzrechtsmodernisierung	2	2.10.	Rücklage für Anteile an einem herrschenden oder mehrheitlich beherrschten Unternehmen	10
2.	Einzelne Reformbereiche	2	2.11.	Bildung von Bewertungseinheiten	10
2.1.	Änderungen am Bilanzgliederungsschema	2	2.12.	Neuregelung bei den Geschäfts- und Firmenwerten	11
2.2.	Wegfall des Maßgeblichkeitsgrundsatzes	4	2.13.	Änderungen bei der Rückstellungsbildung	12
2.3.	Selbständige handelsrechtliche Buchführungspflichtgrenzen ..	4	2.14.	Änderungen bei der Abschreibung	12
2.4.	Wirtschaftliches Eigentum	5	2.15.	Ausweitung der Berichtspflicht im Anhang	14
2.5.	Neuregelung der Bilanzierung der immateriellen Vermögenswerte	5	2.16.	Abgeschaffte Posten	14
2.6.	Neuregelung der Herstellungskosten	6	2.17.	Anhebung von Grenzwerten	15
2.7.	Vereinfachung der Verbrauchsfolgebewertung	7	2.18.	Verschärfung des Stetigkeitsgrundsatzes	15
2.8.	Bewertung von Fremdwährungsposten	7	3.	Anhang: Detailübersicht über die wichtigsten Änderungen ...	15
2.9.	Neue Ausnahmen vom Verrechnungsverbot	8			

Das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) führte erstmals seit dem Bilanzrichtlinien-Gesetz von 1985/86 grundlegende Änderungen in der handelsrechtlichen Bilanzierung durch. Das Handelsrecht wurde damit internationalen Gepflogenheiten angepaßt und von althergebrachten, als überflüssig angesehenen Wahlrechten befreit. Nachdem seit ca. Anfang des Jahrtausends über eine gänzliche Abschaffung des HGB zugunsten der internationalen Rechnungslegung nach IFRS nachgedacht wurde, wie es z.B. in einigen osteuropäischen Staaten nach deren Beitritt zur EU gemacht wurde, hat das BilMoG den Bestand des Handelsrechts zunächst langfristig gesichert. Diese Zusammenfassung gibt einen Überblick über die wichtigsten Neuregelungen und Handlungsfelder für die Verantwortlichen in den Betrieben ebenso wie für alle, die Rechnungswesen lehren oder lernen.

Dieses Material ist frei im Internet zugänglich und darf für Lehr- und Lernzwecke beliebig verwendet werden, solange es unverändert eingesetzt und insbesondere der Urheberhinweis nicht entfernt wird. Wir freuen uns über Hinweise, wo und wie dieses kleine Skript verwendet wurde, und wie die Reaktion der Nutzer war.
Harry Zingel, info@zingel.de

Artikel zur Bilanzrechtsmodernisierung im BWL-Boten:

- <http://www.bwl-bote.de/20090408.htm> „BilMoG: Gesamtübersicht über die Neuregelungen“
- <http://www.bwl-bote.de/20090412.htm> „BilMoG: vom Ende der Maßgeblichkeit“
- <http://www.bwl-bote.de/20090404.htm> „BilMoG: Regelungen zum wirtschaftlichen Eigentum im HGB – nach 39 Jahren!“
- <http://www.bwl-bote.de/20090406.htm> „BilMoG: die Neuregelung der Bilanzgliederung“
- <http://www.bwl-bote.de/20090506.htm> „BilMoG: Die neue Grundstruktur der Bilanz“
- <http://www.bwl-bote.de/20090414.htm> „BilMoG: neue Ausweismethode für eigene Anteile“
- <http://www.bwl-bote.de/20090410.htm> „BilMoG: die Neuregelung der Bilanzierung der immateriellen Vermögenswerte“
- <http://www.bwl-bote.de/20090415.htm> „BilMoG: das Verrechnungsverbot und seine – teilweise neuen – Ausnahmen“
- <http://www.bwl-bote.de/20090418.htm> „BilMoG: Was ist eigentlich eine Bewertungseinheit?“
- <http://www.bwl-bote.de/20090503.htm> „BilMoG: Die Neufassung des Niederstwertgrundsatzes“
- <http://www.bwl-bote.de/20090420.htm> „BilMoG: Die Neuregelungen beim Geschäfts- oder Firmenwert“
- <http://www.bwl-bote.de/20090424.htm> „BilMoG: die Neufassung der handelsrechtlichen Herstellungskosten“
- <http://www.bwl-bote.de/20090428.htm> „BilMoG: wie alte Abschreibungsmethoden zu neuem Leben erwachen“
- <http://www.bwl-bote.de/20090508.htm> „Elementare Methodenlehre der Abschreibung des Anlagevermögens“

Weitere Artikel können in Zukunft erscheinen. Die bekannte BWL CD ist seit dem 14.04.2009 (mit Lexikon für Rechnungswesen und Controlling mit Version 13.19) an die neuen Rechtsvorschriften angepaßt worden. Da in Prüfungen und Lehrveranstaltungen noch für einige Zeit der alte Rechtsstand gefragt werden kann, wurden Inhalte zum alten Recht vielfach in verkürzter und zusammengefaßter Form unter Hinweis auf ihr Außerkrafttreten beibehalten.

1. Die große Bilanzrechtsmodernisierung

Bestrebungen für eine grundlegende Reform des Bilanzrechts gab es schon länger. Zunächst wurde jedoch nur das Bilanzrechtsreformgesetz in Kraft gesetzt, das jedoch einige Elemente der damals schon angedachten Bilanzrechtsmodernisierung enthielt. Zwei Mal wurde das Bilanzrechtsmodernisierungsvorhaben nicht durchgeführt und jeweils mit dem Wahltermin obsolet. Unter Bundeskanzlerin Merkel nahmen die Bilanzrechtsmodernisierungspläne 2007 konkrete Gestalt an. Mehrere Referentenentwürfe kursierten und wurden kontrovers diskutiert. Die jetzt in Kraft tretenden Neuregelungen sind das Ergebnis dieses langen Vermittlungsprozesses.

Das neue Bilanzrecht darf erstmals für das Geschäftsjahr 2009 angewandt werden, dann aber nur in seiner Gesamtheit (und nicht in Teilen). Es ist also nicht zulässig, sich relevante Teile „herauszupicken“ und andere Regelungen zu ignorieren. Ab 2010 ist die Anwendung verpflichtend.

Die wesentlichen Regelungsgebiete bzw. Reformen sind:

- Für die handelsrechtliche Buchführungspflicht gibt es jetzt endlich definitive Grenzwerte nach steuerlichem Vorbild.
- Für selbstgeschaffene immaterielle Vermögensgegenstände besteht jetzt ein Aktivierungswahlrecht.
- Analog §39 AO wird eine Vorschrift über wirtschaftliches Eigentum eingeführt, was für die Aktivierung von Vermögensgegenständen im Rahmen von Leasing wichtig ist.
- Das Bilanzgliederungsschema wird in einigen wichtigen Punkten erstmals seit 1986 verändert.
- Die Steuerabgrenzung erhält eine eigene Bilanzposition (latente Steuern) jeweils in den Aktiva und in den Passiva.
- Das Maßgeblichkeitsprinzip wird abgeschafft, was die fundamentalste Änderung sein dürfte. Ein problematisches deutsches Sonderrecht gehört damit endlich der Geschichte an. Eine Einheitsbilanz bleibt aber dennoch möglich – auch durch die vielfache Neugestaltung von Bewertungsvorschriften.
- Für Vermögensgegenstände, die zur Deckung von Altersvorsorgeverpflichtungen gehalten werden, wird eine Verrechnung eingeführt. Übersteigende Beträge sind aktivisch in einer eigenen Bilanzposition auszuweisen.
- Die Verbrauchsfolgebewertung wird auf FIFO und LIFO beschränkt. Längst nicht mehr übliche, aber in Klausuren herumgeisternde Methoden wie HIFO oder LOFO sind damit endgültig tot.
- Zahlreiche Bewertungsvorschriften werden modernisiert und diesbezügliche Wahlrechte abgeschafft. Die Definition der Mindest-Herstellungskosten in §255 Abs. 2 HGB gleicht jetzt der steuerrechtlichen Definition dieses Begriffes. Entwicklungskosten dürfen in die HK einbezogen werden. Die Bewertung des Anlagevermögens (jetzt §253 Abs. 3 HGB) und des Umlaufvermögens (§253 Abs. 4 HGB) wird gestrafft und von Wahlrechten befreit. Das Beibehaltungswahlrecht in §253 Abs. 5 HGB a.F. wird in eine generelle Wertaufholungspflicht umgewandelt.
- Die Bildung von Rückstellungen wird eingeschränkt und entspricht jetzt im wesentlichen den steuerlichen Vorschriften. Drohverlustrückstellungen bleiben jedoch handelsrechtlich zulässig.
- Im Konzernabschluß sind Zweckgesellschaften jetzt in den Konsolidierungskreis einzubeziehen, was das „Verstecken“ von Risiken bei solchen Special Purpose Vehicles verhindern soll. Dies ist eine Konsequenz aus den Erfahrungen mit der Finanzkrise.

2. Einzelne Reformbereiche

2.1. Änderungen am Bilanzgliederungsschema

Die Handelsbilanz wurde durch die Bilanzrechtsmodernisierung tiefgreifend verändert. Die Berücksichtigung neuer Posten macht das Zahlenwerk aussagekräftig. Insbesondere werden latente Steuern nicht mehr in der Rechnungsabgrenzung bzw. in den Rückstellungen versteckt, sondern in eigenen Bilanzpositionen ausgewiesen. Folgende Oberpositionen gibt es jetzt in der Bilanzgliederung für Kapitalgesellschaften:

Aktiva			Die Grundstruktur der Handelsbilanz			Passiva		
A. Anlagevermögen	EUR	%	A. Eigenkapital	EUR	%			
B. Umlaufvermögen	EUR	%	B. Rückstellungen	EUR	%			
C. Rechnungsabgrenzung	EUR	%	C. Verbindlichkeiten	EUR	%			
D. Aktive latente Steuern	EUR	%	D. Rechnungsabgrenzung	EUR	%			
E. Aktiver Unterschied aus Verm.-Verrechnung	EUR	%	E. Passive latente Steuern	EUR	%			
	Σ	%		Σ	%			

Erweiterungen durch das BilMoG sind: die Bewertung selbstgeschaffener immaterieller Vermögenswerte, der separate Ausweis der latenten Steuern, der Ausweis des aktiven Unterschiedsbetrages aus Kapitalkonsolidierung und die Änderungen bei dem Ausweis der Anteile an Konzerngesellschaften, die im Umlaufvermögen gehalten werden. Früher erforderliche Ergänzungen dieses Schemas sind durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) entfallen. Jedoch müssen die Haftungsverhältnisse (die Eventualverbindlichkeiten) weiterhin zusätzlich angegeben werden. Insofern besteht eine Pflicht zur Ergänzung dieses Schemas fort. Kleine Kapitalgesellschaften können bereits bei Aufstellung des Jahresabschlusses bestimmte Bilanzpositionen zusammenfassen und eine verkürzte Bilanz aufstellen (§266 Abs. 1 Satz 3 HGB). Sie haben lediglich die mit Buchstaben und römischen Zahlen bezeichneten Posten gesondert und in der vorgeschriebenen Reihenfolge zu übernehmen. Mittelgroßen Kapitalgesellschaften sind bestimmte Erleichterungen hinsichtlich der Bilanzgliederung nur im Rahmen der Offenlegung gestattet (§327 HGB).

Zunächst wurde das bisherige Verbot der Bewertung selbstgeschaffener immaterieller Vermögensgegenstände in ein Wahlrecht zur Bewertung solcher Vermögenswerte umgewandelt. Hierfür wurde ein neuer Posten in das Gliederungsschema eingefügt:

Neufassung der Bewertung der immateriellen Vermögensgegenstände:	
Bisherige Fassung (1986 bis 2009)	Neuregelung (BilMoG ab 2009/10)
A. Anlagevermögen: I. Immaterielle Vermögensgegenstände: 1. Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten; 2. Geschäfts- oder Firmenwert; 3. geleistete Anzahlungen	A. Anlagevermögen: I. Immaterielle Vermögensgegenstände: 1. Selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte; 2. entgeltlich erworbene Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten; 3. Geschäfts- oder Firmenwert; 4. geleistete Anzahlungen

Ferner war in der bisherigen Bilanz der Ausweis der latenten Steuern ein Ärgernis. Aktive latente Steuern wurden als Rechnungsabgrenzungsposten und passive latente Steuern als Rückstellungen i.S.d. ausgewiesen. Das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz hat mit diesem Problem Ordnung geschaffen, indem jeweils auf der Aktiv- und der Passivseite ein neuer Posten für den Ausweis der latenten Steuern eingefügt wird:

Expliziter Ausweis latenter Steuern und aktiver Sicherungsgeschäfte	
Bisherige Fassung (1986 bis 2009)	Neuregelung (BilMoG ab 2009/10)
Aktiva: C. Rechnungsabgrenzungsposten	Aktiva: C. Rechnungsabgrenzungsposten D. Aktive latente Steuern E. Aktiver Unterschiedsbetrag aus Vermögensverrechnung
Passiva: D. Rechnungsabgrenzungsposten	Passiva: D. Rechnungsabgrenzungsposten E. Passive latente Steuern

Weiterhin sind Sicherungsgeschäfte, die ausschließlich der Absicherung von Altersvorsorgeverpflichtungen dienen, nunmehr zu verrechnen (Ausnahme zu §246 Abs. 1 HGB) und ein aktiver Unterschiedsbetrag ist separat auszuweisen.

Ferner wurde der separate Ausweis der eigenen Anteile abgeschafft:

Der bisherige aktivische Ausweis eigener Anteile entfällt zugunsten einer Verrechnung	
Bisherige Fassung (1986 bis 2009)	Neuregelung (BilMoG ab 2009/10)
B. Umlaufvermögen: [...] III. Wertpapiere: 1. Anteile an verbundenen Unternehmen; 2. eigene Anteile; 3. sonstige Wertpapiere;	B. Umlaufvermögen: [...] III. Wertpapiere: 1. Anteile an verbundenen Unternehmen; 2. sonstige Wertpapiere;

Das bedingte die folgende Änderung im Ausweis der bisherigen Rücklage für eigene Anteile:

Entsprechende Änderungen bei der Rücklage für eigene Anteile:	
Bisherige Fassung (1986 bis 2009)	Neuregelung (BilMoG ab 2009/10)
A. Eigenkapital: I. Gezeichnetes Kapital; II. Kapitalrücklage; III. Gewinnrücklagen: 1. gesetzliche Rücklagen; 2. Rücklagen für eigene Anteile; 3. satzungsmäßige Rücklagen; 4. andere Gewinnrücklagen. IV. Gewinnvortrag/Verlustvortrag; V. Jahresüberschuß/Jahresfehlbetrag.	A. Eigenkapital: I. Gezeichnetes Kapital; II. Kapitalrücklage; III. Gewinnrücklagen: 1. gesetzliche Rücklagen; 2. Rücklage für Anteile an einem herrschenden oder mehrheitlich beteiligten Unternehmen; 3. satzungsmäßige Rücklagen; 4. andere Gewinnrücklagen. IV. Gewinnvortrag/Verlustvortrag; V. Jahresüberschuß/Jahresfehlbetrag.

Die Bilanz wurde damit aussagekräftiger und vermittelt einen größeren Informationsnutzen für den Abschlußleser.

Besonders zu begrüßen ist die Beibehaltung eines festen Gliederungsschemas für Personengesellschaften, weil hierdurch die Vergleichbarkeit der Jahresabschlüsse gewahrt bleibt. Das verbindliche Gliederungsschema ist ein Vorteil des deutschen Handelsrechts im Vergleich zum Ausweis nach IFRS.

2.2. Wegfall des Maßgeblichkeitsgrundsatzes

Mit der Bilanzrechtsmodernisierung entfällt der seit Jahrzehnten liebevoll gepflegte Maßgeblichkeitsgrundsatz, und mit ihm der Schrecken jeder Bilanzbuchhalterprüfung. Diese deutsche bilanzrechtliche Besonderheit war schon lange nicht mehr zeitgemäß. Die scheinbar kleine Änderung in §254 HGB (und §5 Abs. 1 EStG) ist jedoch von grundlegender Bedeutung und hat weitreichende Konsequenzen. Dies ist daher vermutlich die wichtigste Einzeländerung im ganzen Reformwerk, denn sie stellt nicht nur eine nominelle Änderung dar, sondern einen fundamentalen Paradigmenwechsel.

Bekanntlich galt bisher der Grundsatz, daß steuerliche Abschreibungsvorschriften auch handelsrechtlich anwendbar seien (Maßgeblichkeit), und daß die handelsrechtlichen Grundsätze der ordnungsgemäßen Buchführung auch steuerlich anwendbar wären (umgekehrte Maßgeblichkeit). Das war einst darauf angelegt, eine steuer- wie handelsrechtlichen Vorschriften gleichermaßen genügende Einheitsbilanz zu ermöglichen. Spätestens seit Schröders großer Steuerreform von 1999 haben sich aber so viele steuer- und handelsrechtliche Vorschriften direkt widersprochen, daß die Maßgeblichkeit nicht mehr das Papier wert war, auf dem sie geschrieben stand. Die schlußendliche Abschaffung des längst nicht mehr zeitgemäßen Grundsatzes war also längst überfällig.

Das aber hat tiefgreifende Konsequenzen. So war die handelsrechtliche Gewinn- und Verlustrechnung oft von steuerlichen Motiven verzerrt. Damit ist jetzt Schluß, denn steuerliche Abschreibungsvorschriften sind handelsrechtlich nicht mehr relevant. Damit wird der handelsrechtliche Ausweis realitätsnaher und aussagekräftiger. Abschreibungsmethoden wie die digitale Abschreibung, die steuerrechtlich unzulässig sind, können jetzt handelsrechtlich angewandt werden. Die wirkliche (und nicht die in den amtlichen AfA-Tabellen normierte fiktive) Nutzungsdauer kann jetzt handelsrechtlich zugrundegelegt werden.

Steuer- und Handelsbilanz sind jetzt separate Zahlenwerke. Galt bisher der Grundsatz, daß die Steuerbilanz als Sonderbilanz aus der Handelsbilanz abgeleitet werden müsse, werden nunmehr die Steuer- und die Handelsbilanz sich voneinander unabhängig entwickeln.

Eine Einheitsbilanz bleibt dennoch zulässig und möglich. So dürfen selbstgeschaffene immaterielle Vermögenswerte handelsrechtlich aktiviert werden (§248 Abs. 2 HGB), aber steuerrechtlich bleibt es beim bisherigen Verbot (§5 Abs. 2 EStG). Die Ausübung dieses neuen

handelsrechtlichen Wahlrechtes entscheidet also diesbezüglich über die Möglichkeit einer Einheitsbilanzierung. Die neue Pflicht, Gemeinkosten bei der Aktivierung der Herstellungskosten handelsrechtlich einzubeziehen, gleicht das Handelsrecht dem Steuerrecht an. Und das ganz ohne Maßgeblichkeit!

Bleiben dennoch unterschiedliche Bewertungen zurück, so entstehen latente Steuern. Die werden jetzt aber nicht mehr in der Rechnungsabgrenzung oder in den Rückstellungen versteckt, sondern in separaten Bilanzpositionen ausgewiesen, die dem Bilanzgliederungsschema hinzugefügt wurden. Auch in dieser Hinsicht wird die Bilanz jetzt also aussagekräftiger und klarer. Der Informationsnutzen für den Abschlußleser ist jetzt das oberste Prinzip, und nicht mehr die den Überblick über die Lage der Unternehmung verschleiende Vorsicht. Die handelsrechtliche Bilanz nähert sich damit internationalen Standards an, und das war schon lange überfällig.

2.3. Selbständige handelsrechtliche Buchführungspflichtgrenzen

Gemäß §238 Abs. 1 HGB ist jeder Kaufmann verpflichtet, Bücher zu führen und in diesen seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich zu machen. Eindeutige finanzielle Grenzwerte, wann das notwendig ist, standen aber bisher nur im Steuerrecht. Nach §141 AO ist buchführungspflichtig, wer

1. pro Jahr über 500.000 Euro (ab 2007) bzw. 350.000 Euro (2004 bis 2006) bzw. 260.000 Euro (bis 2003) Umsatz macht oder
2. selbstgenutzte landwirtschaftliche Flächen im Wert von über 25.000 Euro (ab 2004) bzw. 20.500 Euro (bis 2003) besitzt, festzustellen nach Bewertungsgesetz, oder
3. pro Jahr 50.000 Euro (ab 2008) bzw. 30.000 Euro (2004 bis 2007) Gewinn aus Gewerbebetrieb oder Land- und Fortwirtschaft erzielt.

Durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) wurde ab 2009/10 ein neuer §241a HGB mit eigenständigen handelsrechtlichen Grenzwerten eingeführt. Nach dieser Neuregelung brauchen Einzelkaufleute, die in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren

- 500.000 Euro Umsatz und
- 50.000 Euro Jahresüberschuß

nicht überschreiten, die §§238 bis 241 HGB nicht anzuwenden. Die Buchführungspflicht (§238 HGB) und die Pflicht zur Inventur und zur Führung eines Inventars (§§239, 240 HGB) sowie die Inventurvereinfachungsverfahren (§241 HGB) entfallen daher.

Die Zweijahresregelung hat den Zweck zu verhindern, daß bei einem Kaufmann, dessen Gewinn um die 50.000 Euro pendelt und/oder dessen Umsatz immer so um die 500.000 Euro pro Jahr herum liegt, die handelsrechtliche Buchführungspflicht mal eintritt und dann wieder entfällt. Sie stellt also eine gewisse Rechtssicherheit sicher.

Vergleicht man die steuerrechtlichen Vorschriften mit den (geplanten) handelsrechtlichen Neuregelungen, so kommt das folgende Bild heraus:

Grenzwert	Steuerrecht (seit 2008)	Handelsrecht (ab 2009/10)
Umsatz pro Jahr	500.000 Euro	500.000 Euro
Gewinn aus Gewerbe	50.000 Euro	50.000 Euro
Gewinn Land-/Forstw.	50.000 Euro	
Wert landw. Fläche	25.000 Euro	(keine Regel)

Noch immer sind die beiden Regelwerke uneinheitlich. Obwohl zwar oberflächlich betrachtet die gleichen Grenzwerte genutzt werden, gibt es doch noch immer viel zu viele Unterschiede in den Details. Diese betreffen auch die zugrundeliegenden Definitionen wie z.B. die steuerrechtliche Unterscheidung in Gewerbebetrieb und Land- und Forstwirtschaft, die das Handelsrecht nicht kennt. Ein Unternehmer kann nach steuerrechtlichen Regelungen buchführungspflichtig sein, ohne dies nach handelsrechtlichen Regeln ebenfalls zu sein, wie das folgende Beispiel zeigt.

Ein Beispiel: Ein Landwirt habe einen Umsatz i.H.v. 250.000 Euro und einen Gewinn i.H.v. 30.000 Euro. Nebenher betreibt er einen Handel mit (eigenen und fremden) landwirtschaftlichen Produkten, der einen Umsatz von weiteren 200.000 Euro und weitere 35.000 Euro Gewinn vermittelt. Der Gesamtumsatz beträgt also 450.000 Euro und der Gesamtgewinn 65.000 Euro. Nach der (neuen) handelsrechtlichen Regelung ist der Landwirt buchführungspflichtig, aber nach §141 AO bleibt er unter allen Grenzwerten und muß steuerrechtlich keine Bücher führen.

2.4. Wirtschaftliches Eigentum

Oft hat ein anderer als der juristische Eigentümer die tatsächliche Sachherrschaft während der betriebsüblichen Nutzungsdauer einer Sache und trägt die Nutzen und Risiken des Objektes. Man spricht dann vom wirtschaftlichen Eigentum. Häufigster Fall hierfür ist das Finanzierungs-Leasing. Nur 39 Jahre nachdem das Steuerrecht im Erlaßwege hierfür eine Bilanzierungsvorschrift entwickelt hat, bekommt das Handelsrecht endlich eine eigene Regelung über wirtschaftliches Eigentum.

So wurden schon in den Jahren 1971 und 1972 in den sogenannten Leasing-Erlassen scheinbar komplexe, bei näherem Hinsehen aber sehr logische Regelungen zum wirtschaftlichen Eigentum in Kraft gesetzt. Im März 1976 folgte die Abgabenordnung (AO). Gemäß §39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO ist ein Wirtschaftsgut dem wirtschaftlichen Eigentümer bilanziell zuzuordnen, wenn dieser (und nicht der juristische Eigentümer) während der gewöhnlichen Nutzungsdauer im Regelfall die tatsächliche Sachherrschaft ausübt und Dritte von Einwirkungen ausschließen kann – was wiederum genau auf Leasingverhältnisse paßt. Dann herrschte regulatorische Ruhe, für Jahrzehnte.

Das war ein Problem, denn das Handelsrecht kennt keine Vorschriften zum wirtschaftlichen Eigentum. Die steuerbilanzielle Zuordnung von Leasingobjekten beim Leasingnehmer konnte daher nur über teils recht abenteuerliche Maßgeblichkeits-Konstruktionen handelsrechtlich herbeigeführt werden. Das ist nunmehr aber unmöglich, denn der Maßgeblichkeitsgrundsatz wurde ja abgeschafft. Es mußte daher eine eigenständige handelsrechtliche Regelung zum wirtschaftlichen Eigentum eingeführt werden.

Das geschieht nunmehr in §246 Abs. 1 HGB. Dort wird eine eine §39 AO entsprechende Regelung eingefügt werden: „ist ein Vermögensgegenstand nicht dem Eigentümer, sondern einem anderen wirtschaftlich zuzurechnen, so hat dieser ihn in der Bilanz auszuweisen“. Damit hat endlich auch das Handelsrecht eine Regelung zum wirtschaftlichen Eigentum.

Diese ist allerdings bisher recht mager und muß mit Leben gefüllt werden. Die nähere Zukunft wird dann zeigen, ob die Regelungen der Leasing-Erlasse aus 1971 und 1972 erhalten bleiben. Das HGB könnte sich auch in Richtung auf IAS 17 hin entwickeln und die Beurteilung weitgehend dem Bilanzierenden überlassen. Eine möglichst weitgehender Erhalt der Einheit zwischen steuer- und handelsbilanzieller Beurteilung von Leasing-Sachverhalten ist jedenfalls schon aus Gründen der Entbürokratisierung wünschenswert.

2.5. Neuregelung der Bilanzierung der immateriellen Vermögenswerte

Nachdem man anfänglich offenbar über eine Aktivierungspflicht bei den selbstgeschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen nachgedacht hat, ist jetzt ein Wahlrecht herausgekommen, das das alte Aktivierungsverbot in §248 Abs. 2 HGB ersetzt. Dieses Wahlrecht gilt nur für neu geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände, und nicht für solche, die bei Einführung des BilMoG schon bestehen. Das ist aus mehreren Gründen ein sinnvoller Kompromiß:

So war das bisherige Aktivierungsverbot für unentgeltlich erworbene, d.h. selbstgeschaffene immaterielle Vermögensgegenstände schon lange völlig unzeitgemäß. Eine Neureglung wurde dringend erwartet. Zuerst war über eine generelle Bilanzierungspflicht nach dem Vorbild des IAS 38 nachgedacht worden. Die entsprechende Regelung des internationalen Rechnungswesens ist jedoch komplex und bürokratisch. Zudem war die Frage ungeklärt, wie mit schon bestehenden selbstgeschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen verfahren werden soll.

Die jetzt in Kraft gesetzte Neuregelung läßt dem Bilanzierenden ein willkommenes Wahlrecht. So können technologie- und wissensbasierte Unternehmen ihre immateriellen Vermögenswerte aktivieren, müssen aber keinen bürokratischen Aufwand für die Bewertung schon bestehender Vermögenswerte betreiben. Für sie bleibt es beim bisherigen Aktivierungsverbot. Es bleibt aber auch möglich, auf die Aktivierung immaterieller Vermögenswerte

weiterhin ganz zu verzichten, was dem fortgeltenden steuerrechtlichen Verbot des §5 Abs. 2 EStG entspricht. Eine Einheitsbilanz kann also weiterhin aufgestellt werden, jedenfalls im Rahmen dieser Vorschrift: und das auch nach dem ersatzlosen Fortfall des Maßgeblichkeitsgrundsatzes.

Die Neuregelung erlaubt jetzt auch die Aktivierung von Entwicklungsaufwendungen in den Herstellungskosten, aber Forschung und Entwicklung müssen sich eindeutig trennen lassen (§255 Abs. 2a HGB). Das kann organisatorische Maßnahmen nach sich ziehen, die jetzt in Angriff genommen werden sollten um zum 1. Januar 2010 umgesetzt zu sein, eröffnet aber auch ganz neue bilanzpolitische Perspektiven. Die Aktivierung der Entwicklungsaufwendungen ist wahlfrei, aber die der Gemeinkosten in den Herstellungskosten ist jetzt Pflicht. Die handels- und die steuerrechtlichen Herstellungskosten können damit weiterhin problemlos zur Deckung gebracht werden.

Für nicht entgeltlich erworbene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens bleibt es übrigens beim bisherigen Aktivierungsverbot, was ebenfalls der Regelung in IAS 38 entspricht. Das Vorsichtsprinzip ist also nicht ganz abgeschafft worden, es wird nur zu einem nachrangigen Prinzip hinter dem nunmehr herrschenden Leitgedanken der Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes. Durch diese gelungene Reform steigt der Informationsnutzen des handelsrechtlichen Abschlusses. Das HGB wird damit in dieser Hinsicht wirklich zu einer günstigen Alternative zum internationalen Rechnungswesen.

2.6. Neuregelung der Herstellungskosten

Die Aktivierung der Material- und der Fertigungsgemeinkosten bei der Ermittlung der Herstellungskosten ist nunmehr auch handelsrechtlich verpflichtend. Die steuer- und die handelsrechtliche Bewertung der Herstellungskosten ist damit jetzt weitgehend gleich. Nur hinsichtlich der Aktivierung von Entwicklungsaufwendungen, die jetzt nach dem Vorbild der IFRS möglich ist, ergibt sich noch ein grundlegender Unterschied. Das neue Wahlrecht aus §248 Abs. 2 HGB ermöglicht jedoch eine Einheitsbilanz:

Was diese Unterschiede bedeuten, zeigt ein einfaches Zahlenbeispiel. Dieser Vergleichsrechnung liegen die folgenden Ausgangszahlen zugrunde:

Fertigungsmaterial [FM]:	4.200,00 €
Materialgemeinkosten [MGK]:	600,00 €
Fertigungslöhne [FL]:	3.800,00 €
Maschinenkosten [MK]:	6.400,00 €
Fertigungsgemeinkosten [FGK]:	4.560,00 €
Sondereinzelkosten der Fertigung [SEKF]:	300,00 €
Allg. Verwaltungsgemeinkosten [VwGK]:	300,00 €
Davon dem Produkt zurechenbar:	100,00 €
Zurechenbare Entwicklungskosten:	550,00 €
Zurechenbare Fremdkapitalzinsen:	250,00 €

Die Berechnung nach HGB:

Hieraus ergeben sich zunächst die folgenden Herstellungskosten nach neuem Handelsrecht mit Einbeziehung der Gemeinkosten:

Fertigungsmaterial	4.200,00 €
+ Fertigungslöhne	3.800,00 €
+ Maschinenkosten	6.400,00 €
+ Sondereinzelkosten d. Fert.	300,00 €
+ Material-GK	600,00 €
+ Fertigungs-GK	4.560,00 €
= Mindest-HK	19.860,00 €
+ Verwaltungs-GK	300,00 €
+ Zurechenbare FK-Zinsen	250,00 €
+ Entwicklungskosten	550,00 €
= Höchst-HK	20.960,00 €

Die Berechnung nach Steuerrecht:

Folgendermaßen sieht die steuerrechtliche Berechnung nach R 6.3 EStG aufgrund derselben Ausgangsdaten aus:

Fertigungsmaterial	4.200,00 €
+ Material-GK	600,00 €
+ Fertigungslöhne	3.800,00 €
+ Maschinenkosten	6.400,00 €
+ Fertigungs-GK	4.560,00 €
+ Sondereinzelkosten d. Fert.	300,00 €
= Mindest-HK	19.860,00 €
+ Verwaltungs-GK	300,00 €
+ Zurechenbare FK-Zinsen	250,00 €
= Höchst-HK	20.410,00 €

Die Definition der Herstellungskosten (nach §255 Abs. 2 HGB und R 6.3 EStR unterschiedlich definiert)			
Handelsrecht (mit BilMoG)		Steuerrecht	
Pflicht	Fertigungsmaterial	Pflicht	Fertigungsmaterial
	+ Fertigungslöhne		+ Fertigungslöhne
	+ Sondereinzelkst. Fertigung		+ Sondereinzelkst. Fertigung
	+ Materialgemeinkosten		+ Materialgemeinkosten
	+ Fertigungsgemeinkosten		+ Fertigungsgemeinkosten
= Mindest-Herstellungskosten		= Mindest-Herstellungskosten	
Wahl	+ Verwaltungsgemeinkosten	Wahl	+ Verwaltungsgemeinkosten
	+ Fremdkapitalzinsen		+ Fremdkapitalzinsen
	+ Entwicklungskosten		= Höchst-Herstellungskosten
	= Höchst-Herstellungskosten		

Die Neuregelung der Herstellungskosten durch das BilMoG

Die steuer- und die handelsrechtliche gleichen einander jetzt an, auch ohne Maßgeblichkeitsgrundsatz. Das neue Wahlrecht aus §248 Abs. 2 HGB der Aktivierung selbstgeschaffener immaterieller Vermögensgegenstände ermöglicht auch in der Zukunft eine Einheitsbilanz.

Eventuelle Bewertungsunterschiede führen zu latenten Steuern.

2.7. Vereinfachung der Verbrauchsfolgebewertung

Waren bisher aufgrund von §256 HGB praktisch alle Verbrauchsfolgemethoden zulässig, so wird der Bereich der handelsrechtlichen Verfahren auf

- FIFO (First In First Out) und
- LIFO (Last In First Out)

eingeschränkt. Die Durchschnitts- und die Gleichbewertung (§240 Abs. 3, 4 HGB) bleiben unverändert.

Betrachten wir ein Beispiel: Für eine Materialart liegen über ein Jahr verteilt folgenden Lagerbewegungen vor:

Nr.	Datum	Menge	Preis	Wert
1	02.01.20xx	100 St	12,00 €/St	1.200,00 €
2	10.01.20xx	200 St	14,00 €/St	2.800,00 €
3	25.01.20xx	150 St	15,50 €/St	2.325,00 €
4	21.02.20xx	1.000 St	13,50 €/St	13.500,00 €
5	18.04.20xx	500 St	15,20 €/St	7.600,00 €
6	14.06.20xx	2.000 St	11,00 €/St	22.000,00 €
7	10.09.20xx	1.200 St	13,75 €/St	16.500,00 €
8	27.09.20xx	800 St	16,50 €/St	13.200,00 €
9	30.10.20xx	1.500 St	14,30 €/St	21.450,00 €
10	28.11.20xx	500 St	17,20 €/St	8.600,00 €
11	12.12.20xx	300 St	18,00 €/St	5.400,00 €
12	21.12.20xx	400 St	17,50 €/St	7.000,00 €

Der Schlußbestand beträgt ausweislich der Schlußinventur 580 Stück. Der Marktpreis des Artikels am Jahresende betrage 14,00 Euro/Stück. Die Bewertung soll nach der Durchschnittsmethode, nach FIFO und nach LIFO vorgenommen werden.

Am Ende des Abrechnungszeitraumes ist noch der genannte Schlußbestand von 580 Stück vorhanden, so daß insgesamt im Berichtszeitraum $8.650 - 580 = 8.070$ Stück verbraucht worden sind. Die 580 Stück Schlußbestand sind bilanziell zu bewerten. Hierdurch ergibt sich auch eine Konsequenz für die Bewertung des Verbrauches. Die Vermögensbewertung und die Verbrauchsbewertung hängen zusammen.

Bewertet man hier nach §240 Abs. 4 HGB, so erhält man einen durchschnittlichen Stückpreis des Schlußbestandes von 14,0549 Euro. Der Schlußbestand ist damit insgesamt 8.151,85 Euro wert. Der Verbrauch kann ebenfalls aus dem Durchschnittswert der Vermögensgegenstände bestimmt werden und ist 113.423,15 €.

Teilwertabschreibungen bleiben beim Umlaufvermögen handelsrechtlich auch bei vorübergehender Wertminderung zulässig (§253 Abs. 4 HGB). Führt man jedoch eine Teilwertabschreibung durch, weil der Schlußbestand nur einen Börsen- oder Marktpreis i.H.v. 14 Euro/Stück habe, so muß der Schlußbestand auf diesen Wert abgeschrieben werden. Es entsteht damit eine außerordentliche Abschreibung i.H.v. 31,85 Euro. Diese ist steuerrechtlich weiterhin nur zulässig, wenn die Wertminderung dauernd ist (§6 Abs. 1 Nr. 2 EStG). Die handels- und die steuerrechtliche Bewertung widersprechen einander also weiterhin.

Bewertet man aber nach FIFO im Sinne des §256 HGB, so wäre die Stückbewertung des Schlußbestandes eigentlich 17,6552 Euro, was eine Bilanzbewertung von 10.240 Euro ergäbe. Da der Stückpreis aber den angegebenen Marktwert am Bilanzstichtag von 14,00 Euro übersteigt, muß gemäß §253 Abs. 4 HGB auch hier eine außerordentliche Abschreibung auf diesen Marktwert vorgenommen werden, so daß sich nur noch eine Schlußbewertung von 8.120 Euro ergibt. Die Abschreibung in Höhe von 2.120 Euro erscheint wiederum als außerordentliche Aufwendung. Der Kostenwert in diesem Fall beträgt 111.335 Euro.

Bei LIFO-Bewertung wäre hingegen der Stückwert 13,9310 Euro, so daß keine Teilwertabschreibung notwendig wäre. Dies führt zu einem Schlußbilanzwert von stets 8.080 Euro und einem Kostenwert i.H.v. 113.495 Euro.

Allgemein gilt: Je *höher* der Schlußbestand bewertet wird, desto *geringer* ist der Wert des verbrauchten Materials, d.h., desto *geringer* sind die Verbrauchskosten, und umgekehrt je *geringer* die Schlußbewertung ist, desto *höher* sind die zuvor zu berücksichtigenden Verbrauchskosten.

2.8. Bewertung von Fremdwährungsposten

Bisher gab es im Handelsrecht keine Vorschrift über die Währungsumrechnung. Fremdwährungsforderungen wurden daher aufgrund des Vorsichtsprinzipes niedriger bewertet und Fremdwährungsverbindlichkeiten höchst bewertet. Dies führt bei einem Kursrückgang zu einer Gewinnrealisierung bei Zahlung von Fremdwährungsverbindlichkeiten und zu einer entsprechenden Realisation bei Eingang von Fremdwährungsforderungen nach einem Kursanstieg. Im Effekt hatte dies zur Folge, daß langfristige Fremdwährungsforderungen meist unterbewertet und langfristige Fremdwährungsverbindlichkeiten meist überbewertet waren. Dies führte zur Bildung stiller Reserven auf beiden Seiten der Bilanz und damit zu einer Erschwerung des Überblickes über die Lage der Unternehmung.

Durch den neuen §256a HGB sind nunmehr alle auf Fremdwährung lautende Vermögensgegenstände und Schulden mit einer Laufzeit von mehr als einem Jahr am Abschlußstichtag zum Devisenkassakurs zu bewerten. Ausgenommen sind hiervon nur Bewertungseinheiten und Finanzinstrumente sowie kurzfristige Aktiva und Passiva mit einer Laufzeit von unter einem Jahr. Das Vorsichtsprinzip ist also wesentlich zurückgedrängt worden. Das Realisationsprinzip und das Anschaffungskostenprinzip sind hierbei jedoch zu weiterhin berücksichtigen. Insofern geht der Handelsgesetzgeber eine Art „Mittelweg“ zwischen der vollständigen Kursbewertung, wie sie etwa im Bereich der IAS/IFRS anzutreffen ist, und der bisherigen „strengen Vorsicht“.

Eine ausdrückliche Bewertungsvorschrift für den Zeitpunkt des Zuganges sieht auch das neue HGB noch immer nicht vor. Fremdwährungsforderungen und -schulden sind daher in der Praxis am Zugangszeitpunkt zum Kurs

des Zugangstages und am Stichtag zum Devisenkassakurs zu bewerten. Hierbei entstehende Kursverluste sind unmittelbar erfolgswirksam zu erfassen und Währungsgewinne dürfen nur insofern erfaßt werden, als sie nicht zu einer Überschreitung der ursprünglichen Anschaffungskosten bzw. zu einer Unterschreitung des ursprünglichen Erfüllungsbetrages führen. Dies bedeutet:

- Sinkt der Kurs einer Fremdwährung, so darf dies bei Vermögensgegenständen nur bis auf die ursprünglichen Anschaffungskosten herunter ausgewiesen werden. Effektiv bedeutet das, das frühere Kursgewinne abgebaut werden dürfen; die Anschaffungskosten bleiben als Untergrenze bestehen. Erst bei endgültiger Zahlung können alle eventuellen Kursverluste realisiert werden, auch unter die ursprünglichen Anschaffungskosten.
- Steigt der Kurs einer Fremdwährung, so darf dies bei Verbindlichkeiten nur bis auf den ursprünglichen Erfüllungsbetrag herauf ausgewiesen werden. Effektiv bedeutet das, das frühere Kursverluste, die zu einer Senkung des Schuldbetrages in Euro geführt haben abgebaut werden dürfen; der ursprüngliche Rückzahlungsbetrag bleibt als Obergrenze bestehen. Erst bei endgültiger Zahlung können alle eventuellen Kursverluste realisiert werden, auch über den ursprünglichen Erfüllungsbetrag hinaus.

Eine Ausnahme gilt für Vermögensgegenstände und Schulden mit einer Laufzeit von weniger als einem Jahr. Bei diesen dürfen sämtliche positiven und negativen Differenzen zum Stichtag vollumfänglich ausgewiesen werden.

Das führt zu folgenden nach verschiedenen Arten von Posten gegliederten Übersicht zur Bewertung von Fremdwährungspositionen:

1. **Erstbewertung** stets zum Kurs des Tages des Zuganges der jeweiligen Fremdwährungsposition. Hierfür besteht nach wie vor keine eindeutige gesetzliche Grundlage; die Bewertung ist aber i.d.R. mit IAS 21 kompatibel.
2. **Folgebewertung** zum Jahresabschlußstichtag. Das betrifft die folgenden Posten bzw. Handlungsfelder:
 - **Anlagevermögen:** Währungsumrechnung zum Devisenkassakurs am Jahresabschlußstichtag, aber unter Berücksichtigung des Imparitäts- und des Anschaffungskostenprinzipes. Wertschwankungen führen nur zu Abschreibungen, wenn sie dauerhafter Natur sind, was bei Währungskursen i.d.R. nicht der Fall sein dürfte. Praktisch ändert sich also eigentlich nichts!
 - **Vorratsvermögen:** Währungsumrechnung zum Devisenkassakurs am Jahresabschlußstichtag.
 - **Langfristige Forderungen:** Währungsumrechnung zum Devisenkassakurs am Jahresabschlußstichtag, aber unter Berücksichtigung des Imparitäts- und des Anschaffungskostenprinzipes, d.h.

auch hier Behandlung ähnlich wie Anlagevermögen.

- **Kurzfristige Forderungen:** Währungsumrechnung zum Devisenkassakurs am Jahresabschlußstichtag.
- **Zu Handelszwecken erworbene Finanzinstrumente:** Keine Währungsumrechnung im Rahmen der Folgebewertung erforderlich, aber Bewertung zum „beizulegenden Zeitwert“ (§253 Abs. 1 Satz 3 HGB) und daher *durch diese Regelung* (und nicht durch §256a HGB) zum Devisenkassakurs umzurechnen.
- **Rechnungsabgrenzungsposten:** Währungsumrechnung zum Devisenkassakurs am Jahresabschlußstichtag.
- **Latente Steuern:** Währungsumrechnung zum Devisenkassakurs am Jahresabschlußstichtag.
- **Rückstellungen:** Währungsumrechnung zum Devisenkassakurs am Jahresabschlußstichtag.
- **Langfristige Verbindlichkeiten:** Währungsumrechnung zum Devisenkassakurs am Jahresabschlußstichtag unter Beachtung des Realisations-, Imparitäts- und Anschaffungskostenprinzipes.
- **Kurzfristige Verbindlichkeiten:** Währungsumrechnung zum Devisenkassakurs am Jahresabschlußstichtag.
- **Aufwendungen und Erträge:** Keine Folgebewertung erforderlich, da lediglich eine Erstbewertung zum Belegzeitpunkt stattfindet. Der jeweilige Wert zum Belegtag, der in der Kontierung und damit in der Gewinn- und Verlustrechnung erfaßt wurde, ist in die Ergebnisrechnung zu übernehmen.

Eine Erfassung von Posten direkt im Eigenkapital, wie im internationalen Rechnungswesen üblich, gibt es im Bereich des Handelsrechts nach wie vor nicht.

Nach wie vor kennt das Handelsrecht keine Regelungen zur funktionalen Währung; da §244 HGB aber ausdrücklich nur den Jahresabschluß betrifft, ist indirekt die Möglichkeit gegeben, eine funktionale Währung anders als den Euro zu führen. Die Buchführung darf ausdrücklich ganz in Fremdwährung geführt werden.

2.9. Neue Ausnahmen vom Verrechnungsverbot

Das Verrechnungsverbot ist das Verbot der Zusammenfassung von Aktiva und Passiva, von Aufwendungen mit Erträgen, von Grundstücksrechten mit Grundstückslasten (§246 Abs. 2 HGB). Es wird durch die Bilanzrechtsmodernisierung nicht angetastet. Traditionell kennt die Regelung folgende Ausnahmen:

- aufrechenbare Forderungen und Verbindlichkeiten, wenn etwa ein Lieferant gleichzeitig Kunde ist, dürfen verrechnet werden. Die Verrechnung ist dann eine Aufrechnung (§§387 ff BGB).

- Kontokorrentkonten bei dem gleichen Kreditinstitut dürfen verrechnet werden. Auch dies ist eigentlich eine bürgerlich-rechtliche Aufrechnung.
- Die Verrechnung der Vorsteuer und der Umsatzsteuer bei der Umsatzsteuer-Voranmeldung und der Umsatzsteuer-Jahreserklärung (auch hier ist der Gläubiger identisch mit dem Schuldner).
- positive und negative Bestandsveränderungen an fertigen und unfertigen Erzeugnissen, die als Aufwendungen und Erträge in Erscheinung treten, dürfen verrechnet werden.
- Zusammenfassung von GuV-Posten zum Rohergebnis z.B. in der Gewinn- und Verlustrechnung nach dem Umsatzkostenverfahren.
- Saldierung von Steuererstattungen und Steuerschulden (nicht nur bei der Umsatzsteuer), denn auch hier ist der Schuldner mit dem Gläubiger identisch, sowie der
- Abzug der Erlösschmälerungen von den Umsatzerlösen.
- Die Verrechnung der aktiven und passiven latenten Steuerabgrenzung nach §274 Abs. 1 HGB. Dies ist ein Anwendungsfall der oben dargestellten Verrechnungsfälle, denn der Steuererstattungsschuldner und der Steuerzahlungsgläubiger ist identisch.
- die Verrechnung von Altersvorsorgeverpflichtungen mit zu ihrer Deckung geführten Vermögensgegenständen (§253 Abs. 1 Satz 2 HGB i.V.m. §246 Abs. 2 Satz 2 HGB) mit Ausweis einer aktivischen Differenz in Posten E der Bilanzgliederung.
- die Verrechnung Sicherungsinstrumenten und zugrundeliegenden Vermögensgegenständen, Schulden, schwebenden Geschäften oder ähnlichen Transaktionen zu Bewertungseinheiten i.S.d. §254 HGB.
- die Verrechnung von eigenen Anteilen mit dem gezeichneten Kapital und der freien Kapitalrücklage nach §272 Abs. 1a HGB.

Diese neuen Verrechnungsvorschriften machen die Bilanz aussagekräftiger und erhöhen den Informationsnutzen, was das wesentliche Ziel der Bilanzrechtsmodernisierung war. Das manifestiert den Widerspruch in dem dem Verrechnungsverbot eigentlich zugrundeliegenden Gläubigerschutzgedanken.

Durch die Bilanzrechtsmodernisierung sind weitere gesetzlich normierte Ausnahmen vom Verrechnungsverbot in das Handelsrecht geschrieben worden:

Ein Beispiel zeigt dies: Eine Aktengesellschaft halte eigene Anteile im Wert von 1.000 Euro. Diese wurden zum Kurswert i.H.v. 3.000 Euro erworben, um sie als Mitarbeiteraktien auszugeben (das ist nach §71 AktG zulässig). Bisher wäre dies als Posten „Eigene Anteile“ im Umlaufvermögen auszuweisen gewesen, und im Eigenkapital wäre eine entsprechende Rücklage für eigene Anteile zu bilden gewesen. Das sah folgendermaßen aus:

<i>Aktiva</i>	Alte Rechtslage (bis 2008/09)		<i>Passiva</i>
Anlagevermögen			Eigenkapital
[...]			Gezeichnetes Kapital 50.000
Umlaufvermögen			Kapitalrücklage 10.000
[...]			Gewinnrücklage
Eigene Anteile 3.000			Rücklage für eig. Anteile 3.000
[...]			Freie Rücklage 5.000
			68.000

Diese Ausweismethode ist ein Ausfluß des Verrechnungsverbot, denn die aktivierten eigenen Anteile durften nicht mit dem passivierten Eigenkapital verrechnet werden. Ihnen fehlt gleichwohl aber die Haftungssubstanz, denn sie kursieren ja nicht mehr unter den Anteilseignern. Sie repräsentieren also keine Eigentümerrechte mehr. Dieser Mangel sollte durch die pflichtweise Bildung der Rücklage für eigene Anteile ausgeglichen werden.

Dies ist aber keine sehr gute Ausweismethode, denn durch die Bildung der Rücklage für eigene Anteile entsteht sogar noch der Eindruck einer Eigenkapitalerhöhung von 65.000 Euro auf 68.000 Euro – obwohl faktisch das Eigenkapital gesunken ist.

<i>Aktiva</i>	Neue Rechtslage (ab 2009/10)		<i>Passiva</i>
Anlagevermögen			Eigenkapital
[...]			Gezeichnetes Kapital 50.000
Umlaufvermögen			– Kapitalrückzahlung –1.000
[...]			= Gezeichnetes Kapital 49.000 49.000
			Kapitalrücklage 10.000 10.000
			Gewinnrücklage
			Freie Rücklagen 5.000
			– Kapitalrückzahlung –2.000
			= Gewinnrücklagen 3.000 3.000
			62.000

Seit dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz von 2009 sind eigene Anteile jetzt mit dem Nennwert des Gezeichneten Kapitals zu verrechnen und „offen abzusetzen“. Der Wert, der über den Nennwert zum Erwerb der eigenen Anteile

gezahlt wurde, ist mit dem freien Rücklagen zu verrechnen und ebenfalls offen abzusetzen. Die Position „Eigene Anteile“ im Umlaufvermögen entfällt ersatzlos aus der Bilanzgliederung.

Die im Erwerb der eigenen Anteile faktisch stattgefundene Kapitalrückzahlung wird nunmehr auf den ersten Blick offenbar. Das Kapital wird durch den Erwerb der eigenen Anteile nicht noch aufgebläht, sondern offen sichtbar von 65.000 auf 62.000 Euro reduziert. Der Informationsnutzen des Abschlusses steigt damit.

Ähnliches gilt bei der Verrechnung von Altersvorsorgeverpflichtungen mit zu ihrer Deckung geführten Vermögensgegenständen (§253 Abs. 1 Satz 2 HGB i.V.m. §246 Abs. 2 Satz 2 HGB). Diese ist nur zulässig, wenn die Sicherungsinstrumente dem Zugriff aller anderen Gläubiger entzogen sind (§246 Abs. 2 Satz 2 HGB). Ihnen kommt damit keine Haftungssubstanz zu, weil in diese Werte im Rahmen des Insolvenzverfahrens nicht vollstreckt werden kann. Sie zu verrechnen, bildet damit eher die tatsächlichen Verhältnisse ab als es das Verrechnungsverbot tut. Auch hier schadet das Verrechnungsverbot, so daß der Gesetzgeber eine Ausnahme normiert hat.

2.10. Rücklage für Anteile an einem herrschenden oder mehrheitlich beherrschten Unternehmen

Diesen Posten gab es schon bisher in §272 Abs. 4 HGB. Er ist also eigentlich nichts Neues, aber bleibt jetzt nach der Abschaffung der Rücklage für eigene Anteile gleichsam „übrig“. Er dient dem Ausweis von konzerninternen eigenen Anteilen, die im Konzernabschluß verrechnet werden. Das ist etwas kompliziert, aber ein Beispiel zeigt, wie das prinzipiell funktioniert.

Grundsätzlich besteht ein Konzernabschluß aus

- mehreren (mindestens zwei) Einzelabschlüssen und
- einem Konzernabschluß.

Im Konzernabschluß sind die Einzelabschlüsse zusammenzurechnen. Dabei sind aber wechselseitige Wertverflechtungen herauszurechnen.

Im Beispiel ist die Muttergesellschaft hundertprozentige Eigentümerin der Tochtergesellschaft:

Aktiva	Mutter	Passiva
Sachanlagen	60	Eigenkapital 70
Beteiligungen	20	Fremdkapital 100
Forderungen	50	
Vorräte/Geldmittel	40	
	170	170

Aktiva	Tochter	Passiva
Sachanlagen	30	Eigenkapital 20
Forderungen	10	lfr. Fremdkapital 20
Vorräte/Geldmittel	20	kfr. Fremdkapital 20
	60	60

Die **Beteiligung** i.H.v. 20 auf Seiten der Mutter ist also identisch mit dem Eigenkapital der Tochter. Dies ist eine

wechselseitige (konzerninterne) Wertverflechtung. Werden beide Einzelabschlüsse zusammengerechnet, so sind die einzelnen Positionen zu addieren. Die Beteiligung der Mutter entspricht aber genau dem Eigenkapital der Tochter. Diese Wertverflechtung muß herausgerechnet werden, weil der Konzern sich nicht selbst gehören kann. Es entsteht also die folgende Konzernbilanz:

Aktiva	Konzern	Passiva
Anlagen	90	Eigenkapital 70
Forderungen	60	Fremdkapital 140
Vorräte/Geldmittel	60	
	210	210

Es kann jedoch auch sein, daß eine der Konzerngesellschaften Anteile der anderen Gesellschaften für kurzfristige Zwecke hält. Beispielsweise kann die Tochtergesellschaft ein Wertpapierhandelshaus sein, und die Anteile der Mutter für Handelszwecke halten (oder umgekehrt). Dann entsteht eine weitere Wertverflechtung:

Im folgenden Beispiel hält die Mutter das **Kapital der Tochter** als **Beteiligung**. Die Tochter hält jedoch **Anteile der Mutter** i.H.v. 5 als **Wertpapierbestand** für Handelszwecke im Umlaufvermögen:

Aktiva	Mutter	Passiva
Sachanlagen	60	Eigenkapital 65 + 5
Beteiligungen	20	Fremdkapital 100
Forderungen	50	
Vorräte/Geldmittel	40	
	170	170

Aktiva	Tochter	Passiva
Sachanlagen	30	Eigenkapital 20
Wertpapiere UV	5	Konzernrücklage 5
Forderungen	10	lfr. Fremdkapital 20
Vorräte/Geldmittel	20	kfr. Fremdkapital 20
	65	65

Auch diese Wertverflechtung muß herausgerechnet werden, wenn die Konzernbilanz aufgestellt wird. Die Anteile an einem herrschenden oder mehrheitlich beteiligten Unternehmen können aber nicht offen wie eigene Anteile abgesetzt werden, weil sie erst in der Konzernbilanz verrechnet werden (und nicht schon im Einzelabschluß). Es ist daher eine **Rücklage** zu bilden. Diese bildet die – eigenen Anteilen entsprechende – Reduktion der Haftungswirkung durch den Besitz von Anteilen an einem herrschenden oder mehrheitlich beteiligten Unternehmen ab.

2.11. Bildung von Bewertungseinheiten

Unter einer Bewertungseinheit versteht man allgemein die Zusammenfassung mehrerer Vermögensgegenstände oder Schulden zu einem Ganzen, das im Jahresabschluß einheitlich angesetzt und bewertet wird. Im Bereich des Handelsrechts wird erst durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz im neuen §254 HGB eine Vorschrift über Bewertungseinheiten eingefügt: Werden Vermögensgegenstände, Schulden, schwebende Geschäfte oder mit

höchster Wahrscheinlichkeit vorgesehene Transaktionen zum Ausgleich gegenläufiger Wertänderungen oder Zahlungsströme aus vergleichbaren Risiken nachweislich zusammengefaßt, so sind die §§249 (Rückstellungen) und 253 (Zugangs- und Folgebewertung) nicht anzuwenden, soweit die gegenläufigen Wertänderungen oder Zahlungsströme sich gegenseitig aufheben.

Die Regelung ist schwierig zu verstehen und zielt auf Derivatgeschäfte und Termingeschäfte. Erst ein Beispiel zeigt, wie die kryptische Vorschrift angewandt werden soll:

Ein Unternehmen habe Waren in die USA veräußert, und daraus eine Dollarforderung im Wert von 1 Mio. US\$ vom 15. März des Jahres. Die Laufzeit der Forderung betrage ein Jahr und der Dollarkurs liege bei Abrechnung bei 1,25 US\$/Euro. Der anfängliche Gegenwert der Forderung beträgt daher beim deutschen Exporteur 800.000,00 Euro.

Am 15.06.20xx ist der Kurs des US-Dollars jedoch auf 1,28 US\$ pro Euro gefallen. Die Forderung ist also nur noch 781.250 Euro wert. Es ist ein Verlust in Höhe von 18.750 Euro entstanden.

Um weitere Verluste aus einem eventuell noch weiter verfallenden US-Dollar zu vermeiden, wird ein Devisenterminverkauf durchgeführt: Am 15.06. des Jahres mit einer Fälligkeit zum 15.03. des Folgejahres, also zeitgleich mit der zugrundeliegenden Dollarforderung, werden 1.000.000 US\$ zu 1,28 Dollar pro Euro veräußert. Der Gegenwert dieses Geschäfts beträgt also ebenfalls 781.250 Euro. Dieser Devisenterminkontrakt dient der Absicherung gegenläufiger Wertänderungen oder Zahlungsströme. Gegenläufige Wertänderungen aus vergleichbaren Risiken werden nachweislich zusammengefaßt. Der Devisenterminkontrakt bildet mit dem zugrundeliegenden Forderungsbetrag eine Bewertungseinheit i.S.d. §254 HGB.

Was aber geschieht in Folge künftiger Wertänderungen des US-Dollar?

Erstes Szenario: Der US-Dollar steigt (Annahme: 1,00 US\$ pro Euro). Die Forderung steigt damit um 200.000 Euro auf einen Wert von 1.000.000 Euro, aber das Termingeschäft verursacht einen Verlust von 218.750 Euro.

Bei isolierter Anwendung des Imparitäts- und des Realisationsprinzipes wäre die Forderung zum Anschaffungskostenprinzip zu 800.000 Euro anzusetzen und zugleich für das Termingeschäft eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften in Höhe von 200.000 Euro zu bilden.

Zweites Szenario: Der US-Dollar fällt weiter (Annahme: auf 1,60 US\$ pro Euro). Die Forderung wäre damit nur noch 625.000 Euro wert, d.h. es würde ein Forderungsverlust i.H.v. 175.000 Euro drohen. Der Gegenwert des Terminverkaufes läge aber mit 781.250 Euro um 156.250 Euro über dem Wert dieser Forderung.

Bei isolierter Anwendung des Imparitäts- und des Realisationsprinzipes wäre die Forderung mit 625.000 Euro niederstzubezugen (§253 Abs. 4 HGB), aber der höhere

Wert des Terminverkaufes nicht zu bewerten (Realisationsprinzip).

Wirtschaftlich betrachtet sind aber keine Verluste in voller Höhe der Niederstwertabschreibung bzw. der gebildeten Rückstellung entstanden, weil das Termingeschäft und die ursprüngliche Forderung ja zusammengehören. Sie bilden daher eine Bewertungseinheit. Das bedeutet, daß kompensatorisch bewertet wird:

- Unrealisierte Bewertungsgewinne werden gegen unrealisierte Bewertungsverluste aufgerechnet;
- ein Überhang unrealisierter Gewinne bleibt unberücksichtigt aber
- ein Überhang nicht realisierter Verluste wird aufwandswirksam als Abschreibung von beständen bzw. durch Bildung von Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften in die Gewinn- und Verlustrechnung vorgetragen.

Erstes Szenario: Der US-Dollar steigt (Annahme: 1,00 US\$ pro Euro). Die Forderung wäre jetzt mit 200.000 Euro zu bewerten, aber die Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften beträgt nur 18.750 Euro (der übersteigende Verlust des Termingeschäftes).

Zweites Szenario: Der US-Dollar fällt weiter (Annahme: auf 1,60 US\$ pro Euro). Die Forderung wäre weiterhin mit 781.250 Euro anzusetzen, weil das Devisentermingeschäft den Verfall des US-Dollars kompensiert. Eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften ist nicht zu bilden.

Die Regelung zur Bildung von Bewertungseinheiten in §254 HGB ist also so gesehen ein weiterer Ausnahmefall zum Verrechnungsverbot in §246 Abs. 1 HGB.

2.12. Neuregelung bei den Geschäfts- und Firmenwerten

Während das neue Aktivierungswahlrecht bei selbstgeschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen zu den bekanntesten Neuregelungen der Bilanzrechtsmodernisierung gehört, gibt es auch Neuerungen bei den Geschäfts- oder Firmenwerten. Während es bei originären Geschäfts- oder Firmenwerten beim bisherigen Bilanzierungsverbot bleibt, hat der Handelsgesetzgeber bei den derivativen Geschäfts- oder Firmenwerten einen Mittelweg zwischen der bisherigen Regelung und IFRS 3 gewählt.

Zunächst entfällt das bisherige handelsrechtliche Aktivierungswahlrecht. Entgeltlich erworbene Geschäfts- oder Firmenwerte unterliegen fortan einer Aktivierungspflicht, was schon alleine für sich den Informationsnutzen des Abschlusses erhöht und stille Reserven reduziert.

Es entfällt auch die bisherige vierjährige Nutzungsdauer eines derivativen Geschäfts- oder Firmenwertes. Dieser gilt jetzt nur noch ausdrücklich als abnutzbares Anlagegut (§246 Abs. 1 Satz 4 HGB), was der vergleichbaren Regelung aus IFRS 3.32f widerspricht. Der Bilanzierende muß also selbst entscheiden, wie lange die Nutzungsdauer eines konkreten Firmenwertes sein soll. Das erscheint

zunächst sinnvoll, denn eine starre Frist ist bei einem so flexiblen Vermögenswert wenig sinnvoll. Die steuerliche Frist von 15 Jahren (§7 Abs. 1 Satz 3 EStG) bleibt indes erhalten, ist aber durch den Wegfall der Maßgeblichkeit nicht mehr direkt handelsrechtlich relevant. Will ein Bilanzierender einen Geschäfts- oder Firmenwert handelsrechtlich für mehr als fünf Jahre nutzen, so muß er dies im Anhang begründen (§285 Nr. 13 HGB).

In diesem Punkt bleibt die Bilanzrechtsmodernisierung eindeutig hinter den Erwartungen zurück. Geschäfts- oder Firmenwerte beruhen auf Marken, Kundenbindungen, Geschäftsideen und Humankapital. Das sind Güter, die eben normalerweise gar keiner planbaren Abnutzung unterliegen. Daher macht auch eine planmäßige Firmenwertabschreibung wenig Sinn. Die Regelung des IFRS 3, bei Firmenwerten lediglich eine Neubewertung durch einen Impairment Test herbeizuführen aber jede planmäßige Absetzung ganz zu untersagen, ist daher eindeutig angemessener und besser. Freilich könnte sich ein handelsrechtlich Bilanzierungspflichtiger mit Blick auf das Fehlen einer handelsrechtlich vorgeschriebenen Nutzungsdauer auch einfach nach IFRS 3 richten, und das im Anhang entsprechend ausführlich erläutern. Das würde nichtmal mehr einen ertragsteuerlichen Nachteil bringen, denn die Maßgeblichkeit ist jetzt ja entfallen.

Während das bisherige Beibehaltungswahlrecht in §253 Abs. 5 HGB in eine allgemeine Zuschreibungspflicht umgewandelt wurde, besteht für einen Geschäfts- oder Firmenwert ein ausdrückliches Zuschreibungsverbot. Das ist sinnvoll, denn eine Werterhöhung bei einem Geschäfts- oder Firmenwert kann immer nur ein originärer Firmenwert sein, und dann greift ja das allgemeine Bilanzierungsverbot für nichtentgeltlich erworbene Firmenwerte. Das soll auch bei Zuschreibungsfällen gelten. Die diesbezügliche Regelung ist ein Ausfluß der kaufmännischen Vorsicht und entspricht IFRS 36.124.

2.13. Änderungen bei der Rückstellungsbildung

Die Bildung von handelsrechtlichen Rückstellungen wird durch die Bilanzrechtsmodernisierung eingeschränkt und damit dem Steuerrecht angenähert, aber nicht ganz angeglichen. Aufwandsrückstellungen werden – teilweise – untersagt und Defacto-Wahlrechte bei der Passivierung künftiger ungewisser Aufwendungen eingeschränkt oder abgeschafft.

Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften, die sogenannten „Drohverlustrückstellungen“, die steuerlich unzulässig sind, bleiben handelsrechtlich möglich (§249 Abs. 1 Satz 1 HGB).

Weiterhin zulässige Aufwandsrückstellungen sind nur noch

- Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen und Abraumbeseitigung i.S.d. §249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HGB und
- Gewährleistungsrückstellungen i.S.d. §249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 HGB.

Das bisherige Defacto-Wahlrecht in §249 Abs. 1 Satz 3 HGB, Instandhaltungsrückstellungen auch zu passivieren, wenn die in Nr. 1 der Vorschrift genannten Fristen nicht eingelaten werden, entfällt.

Ferner entfällt das Recht, Rückstellungen nach §249 Abs. 2 HGB für ihrer Eigenart nach genau umschriebene, dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr zuzuordnende Aufwendungen zu bilden, die am Abschlußstichtag wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder des Zeitpunkts ihres Eintritts unbestimmt sind.

Beispiele für Anwendungsfälle: Eine Maschine wird regelmäßig jeden Dezember gewartet (Instandhaltung). Wegen eines unerwarteten Großauftrags ist die Maschine jedoch den Dezember voll ausgelastet und die Instandhaltung kann nicht durchgeführt werden. Die Instandhaltung soll im nächsten Jahr nachgeholt werden, wenn der Großauftrag abgeschlossen ist.

Wenn die Instandhaltung bis Ende März durchgeführt wird (werden soll), so ist nach §249 Abs. 1 Nr. 1 HGB zwingend auch weiterhin eine Aufwandsrückstellung zu bilden. Wenn die Instandhaltung zwischen April und Dezember nächsten Jahres durchgeführt werden soll, darf nach §249 Abs. 1 Nr. 2 keine Aufwandsrückstellung mehr gebildet werden. Das bisherige diesbezügliche Wahlrecht wurde gestrichen.

Eine Maschine habe eine Nutzungsdauer von fünf Jahren. Sie wurde bereits vollständig abgeschrieben und im Dezember wird die Produktion auf dieser Maschine eingestellt. Sie soll im nächsten Jahr verschrottet werden, was Kosten von ca. 10.000 Euro verursacht. Diese „der Eigenart nach genau umschriebenen“ Kosten sind dem abgelaufenen Geschäftsjahr bzw. den fünf Jahren der Nutzung der Maschine zuzurechnen, aber der Höhe nach oder dem Zeitpunkt nach unbestimmt. Bisher war für diese Position eine Aufwandsrückstellung nach §249 Abs. 2 HGB zu bilden. Das ist jetzt nicht mehr möglich.

Beträge aus der Auflösung bestehender Aufwandsrückstellungen sind direkt in die Gewinnrücklagen einzustellen und nicht in die GuV abzurechnen (Art. 67 Abs. 3 EGHGB).

2.14. Änderungen bei der Abschreibung

Bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens (jetzt §253 Abs. 3 HGB) ist nach wie vor eine planmäßige Abschreibung vorzunehmen, wenn die Nutzung des Gegenstandes zeitlich beschränkt ist. Eine außerplanmäßige Teilwertabschreibung ist jetzt aber nur noch bei voraussichtlich dauernder Wertminderung zulässig (§253 Abs. 3 Satz 3 HGB). Diese ist durch eine Zuschreibung umzukehren, wenn der Grund für diese Abschreibung entfallen ist (§253 Abs. 5 HGB).

Bei Finanzanlagen können diese außerplanmäßigen Abschreibungen auch nach Fortfall des Grundes der Abschreibung beibehalten werden.

Bei Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens bleibt es bei der Abschreibung auf den Börsen- oder Marktpreis

(jetzt §255 Abs. 4 HGB) und der Abschreibung auf den beizulegenden Zeitwert. Auch hier greift jedoch das Zuschreibungsgebot des §255 Abs. 5 HGB.

Neben diesen aus dem Gesetz ersichtlichen Änderungen werden wir es mit weniger offensichtlichen Neuerungen zu tun kriegen. So ist der Maßgeblichkeitsgrundsatz aus dem ehemaligen §254 HGB gestrichen worden (vgl. oben). Das bedeutet, daß steuerliche Abschreibungen nicht mehr automatisch auch handelsrechtlich relevant sind. Sie müssen nunmehr vielmehr handelsrechtlich begründet werden. Daß eine degressive AfA also nach §7 Abs. 2 EStG durchgeführt wird, mag steuerlich zulässig sein. Handelsrechtlich müßte separat begründet werden, daß dies den wahren Wertverlauf abbildet, also ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt.

Dies bedeutet zunächst, daß steuerliche Abschreibungsmethoden im Einzelfall weiterhin handelsrechtlich anwendbar sein können; es bedeutet umgekehrt aber auch, daß längst vergessene Abschreibungsmethoden wie die digitale oder die progressive Abschreibung, die steuerlich unzulässig und daher völlig unüblich sind, jetzt handelsrechtlich wieder möglich werden.

Das hat einen ganz eigenen Charme, wenn – etwa technische – Anlagevermögensgegenstände zu Anfang einen geringeren Wertverlust haben, aber in der Zukunft fortschreitend schneller an Wert verlieren: dann nämlich wäre steuerlich die degressive AfA aus Gründen der Steuerersparnis möglich, aber handelsrechtlich könnte jetzt viel „richtiger“ progressiv abgeschrieben werden. Zugleich wird natürlich weiterhin, wie früher, kalkulatorisch

abgeschrieben. Das führt zu drei verschiedenen Abschreibungsmethoden, die nebeneinander parallel betrieben werden können (und sollten).

Im nachfolgenden Zahlenwert wird angenommen, daß eine Produktionsmaschine einen Anschaffungskostenwert i.H.v. 44.000 Euro habe. Sie wird mit diesem Wert auf null

- steuerlich degressiv und
- handelsrechtlich progressiv

abgeschrieben. Die degressive Abschreibung i.S.d. §7 Abs. 2 EStG geschieht mit maximal 25% p.a. (Sachstand bei Anschaffung in 2009). Das dient der Steuervermeidung. Handelsrechtlich werde progressiv abgeschrieben, d.h. die Abschreibungsraten steigen im Laufe der Zeit an. Dies entspreche dem tatsächlichen Wertverfall der Anlage und bilde den handelsbilanziellen Zeitwert daher besser ab. Parallel wird natürlich immer noch

- kalkulatorisch linear

abgeschrieben. Das dient der Bewertung des Faktoreinsatzes und richtet sich auf den Wiederbeschaffungswert (WBW) der neuen Anlage, die in Zukunft als Ersatz beschafft werden soll (*Grundsatz der Unternehmensfortführung!*), und den Schrottwert (SW) der alten Anlage:

$$\text{Kalk. Abschreibung} = \frac{\text{WBW} - \text{SW}}{n_{\text{techn}}}$$

Auf diese Weise entstehen drei verschiedene, gleichzeitig angewandte Abschreibungsmethoden. Sie betreffen alle denselben Anlagegegenstand. Durch den Unterschied

Steuerliche, handelsrechtliche und kalkulatorische Abschreibung						
t	Steuerliche Abschreibung		Handelsrechtliche Abschreibung		Kalkulatorische Abschreibung	
	Anschaffung zum 01.01.2009, daher zunächst degressiv 25% p.a. mit Methodenwechsel §7 Abs. 3 EStG zur linearen Methode im 6. Nutzungsjahr. Das dient der Steuervermeidung zu Beginn der Nutzungsdauer.		Progressive Abschreibung mit Progressionsfaktor i.H.v. 800 Euro. Diese Methode bilde im Beispiel den wirklichen Wertverlauf besser ab und dient dem handelsbilanziellen Ausweis.		Lineare Abschreibung auf den Wiederbeschaffungswert i.H.v. 56.000 Euro minus den Restwert der alten Anlage i.H.v. 4.000 Euro. Dies bewertet den wirklichen Faktoreinsatz und dient der Kalkulation.	
	Abschreibung	Zeitwert	Abschreibung	Zeitwert	Abschreibung	Zeitwert
0		44.000,00 €		44.000,00 €		56.000,00 €
1	11.000,00 €	33.000,00 €	800,00 €	43.200,00 €	5.200,00 €	50.800,00 €
2	8.250,00 €	24.750,00 €	1.600,00 €	41.600,00 €	5.200,00 €	45.600,00 €
3	6.187,50 €	18.562,50 €	2.400,00 €	39.200,00 €	5.200,00 €	40.400,00 €
4	4.640,63 €	13.921,88 €	3.200,00 €	36.000,00 €	5.200,00 €	35.200,00 €
5	3.480,47 €	10.441,41 €	4.000,00 €	32.000,00 €	5.200,00 €	30.000,00 €
6	2.610,35 €	7.831,05 €	4.800,00 €	27.200,00 €	5.200,00 €	24.800,00 €
7	1.957,76 €	5.873,29 €	5.600,00 €	21.600,00 €	5.200,00 €	19.600,00 €
8	1.957,76 €	3.915,53 €	6.400,00 €	15.200,00 €	5.200,00 €	14.400,00 €
9	1.957,76 €	1.957,76 €	7.200,00 €	8.000,00 €	5.200,00 €	9.200,00 €
10	1.957,76 €	0,00 €	8.000,00 €	0,00 €	5.200,00 €	4.000,00 €
	44.000,00 €		44.000,00 €		52.000,00 €	

Steuer- und handelsrechtliche Abschreibung richten sich auf die Anschaffungskosten (AK) und schreiben jeweils auf null ab. Sie verwenden unterschiedliche Methoden, weil unterschiedliche Zwecke verfolgt werden. Durch die Abschaffung der Maßgeblichkeit ist das jetzt auch möglich – sinnvoll (und im Bereich der IFRS üblich) war das schon immer. Die kalkulatorische Abschreibung bewertet den wirklichen Einsatz an Produktionsfaktoren, und richtet sich daher auf den Wiederbeschaffungswert (das wird sehr oft falsch gemacht). Der Restwert muß dem noch erzielbaren Schrott- oder Wiederverkaufswert der Altanlage entsprechen.

zwischen der steuerlichen und der handelsrechtlichen Abschreibung entstehen latente Steuern; die kalkulatorische Abschreibung gehört „nur“ zum internen Rechnungswesen.

Ob die Unternehmen sich freilich auch die Mühe machen, so wissenschaftlich vorzugehen, bleibt abzuwarten.

2.15. Ausweitung der Berichtspflicht im Anhang

Verschiedene neue Berichtspflichten wurden in §285 HGB aufgenommen. Diese ähneln teilweise Offenlegungspflichten im Bereich der IFRS, z.B. der Berichterstattung über nahestehende Parteien (*Related Party Disclosure*). Im einzelnen sind dies (jeweils mit neuer Nummerngliederung aus dem Paragraph):

3. Art und Zweck sowie Risiken und Vorteile von nicht in der Bilanz enthaltenen Geschäften, soweit dies für die Beurteilung der Finanzlage notwendig ist;

3a. der Gesamtbetrag der sonstigen finanziellen Verpflichtungen, die nicht in der Bilanz enthalten und nicht nach § 251 oder Nummer 3 anzugeben sind, sofern diese Angabe für die Beurteilung der Finanzlage von Bedeutung ist; davon sind Verpflichtungen gegenüber verbundenen Unternehmen gesondert anzugeben;

13. die Gründe, welche die Annahme einer betrieblichen Nutzungsdauer eines entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwertes von mehr als fünf Jahren rechtfertigen;

16. daß die nach §161 AktG vorgeschriebene Erklärung zum Deutschen Corporate Governance Kodex abgegeben und wo sie öffentlich zugänglich gemacht worden ist;

17. das von dem Abschlußprüfer für das Geschäftsjahr berechnete Gesamthonorar, aufgeschlüsselt in das Honorar für Abschlußprüfungsleistungen, andere Bestätigungsleistungen, Steuerberatungsleistungen und sonstige Leistungen;

18. diverse Offenlegungen für zu den Finanzanlagen gehörende Finanzinstrumente, die über ihrem beizulegenden Zeitwert ausgewiesen werden, da eine außerplanmäßige Abschreibung nach §253 Abs. 3 Satz 4 HGB unterblieben ist,

19. für jede Kategorie nicht zum beizulegenden Zeitwert bilanzierter derivativer Finanzinstrumente diverse Offenlegungspflichten;

20. für gemäß §340e Abs. 3 Satz 1 HGB mit dem beizulegenden Zeitwert bewertete Finanzinstrumente diverse Offenlegungspflichten;

21. zumindest die nicht zu marktüblichen Bedingungen zustande gekommenen Geschäfte, soweit sie wesentlich sind, mit nahe stehenden Unternehmen und Personen, einschließlich Angaben zur Art der Beziehung, zum Wert der Geschäfte sowie weiterer Angaben, die für die Beurteilung der Finanzlage notwendig sind;

22. im Fall der Aktivierung selbstgeschaffener immaterieller Vermögensgegenstände nach §248 Abs. 2 HGB der

Gesamtbetrag der Forschungs- und Entwicklungskosten des Geschäftsjahres sowie der davon auf die selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens entfallende Betrag;

23. bei Anwendung des §254, also bei der Bildung von Bewertungseinheiten, mit welchem Betrag jeweils Vermögensgegenstände, Schulden, schwebende Geschäfte und mit hoher Wahrscheinlichkeit vorgesehene Transaktionen zur Absicherung welcher Risiken in welche Arten von Bewertungseinheiten einbezogen sind sowie die Höhe der mit Bewertungseinheiten abgesicherten Risiken;

24. zu den Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen das angewandte versicherungsmathematische Berechnungsverfahren sowie die grundlegenden Annahmen der Berechnung, wie Zinssatz, erwartete Lohn- und Gehaltssteigerungen und zugrunde gelegte Sterbetafeln;

25. im Fall der Verrechnung von Vermögensgegenständen und Schulden nach §246 Abs. 2 Satz 2 HGB, also beim Ausweis eines aktiven Unterschiedsbetrages aus Vermögensverrechnung, die Anschaffungskosten und der beizulegende Zeitwert der verrechneten Vermögensgegenstände, der Erfüllungsbetrag der verrechneten Schulden sowie die verrechneten Aufwendungen und Erträge;

26. diverse Offenlegungen zu Anteilen oder Anlageaktien an inländischen Investmentvermögen im Sinn des §1 des Investmentgesetzes oder vergleichbaren ausländischen Investmentanteilen im Sinn des §2 Abs. 9 des Investmentgesetzes;

27. für nach § 251 HGB unter der Bilanz oder nach §268 Abs. 7 Halbsatz 1 HGB im Anhang ausgewiesene Verbindlichkeiten und Haftungsverhältnisse die Gründe der Einschätzung des Risikos der Inanspruchnahme;

28. der Gesamtbetrag der Beträge im Sinn des §268 Abs. 8 HGB, aufgliedert in Beträge aus der Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, Beträge aus der Aktivierung latenter Steuern und aus der Aktivierung von Vermögensgegenständen zum beizulegenden Zeitwert;

29. auf welchen Differenzen oder steuerlichen Verlustvorträgen die latenten Steuern beruhen und mit welchen Steuersätzen die Bewertung erfolgt ist.

2.16. Abgeschaffte Posten

Schließlich wurden bestimmte Posten, die bisher üblich waren, aus der Bilanz entfernt.

Zunächst sind durch die Abschaffung des Grundsatzes der Maßgeblichkeit keine Sonderposten mit Rücklageanteil mehr möglich. Sonderposten mit Rücklageanteil, die ab 2010 (oder bei frühzeitiger Einführung des neuen Bilanzrechts ggfs. schon 2009) noch bestehen, dürfen jedoch zunächst beibehalten werden. Die Auflösung erfolgt erfolgsneutral, indem die Beträge direkt in die Gewinnrücklagen eingestellt werden (Art. 67 Abs. 3 EGHGB). Es dauert daher u.U. noch zahlreiche Jahre, bis

Anhebung der Größenklassenmerkmale für Kapitalgesellschaften			
Schwellenwerte für Einzelabschlüsse nach §267 HGB:			
	<i>Bilanzsumme</i>	<i>Umsatzerlöse</i>	<i>Arbeitnehmer</i>
Kleine Kapitalgesellschaft	4.840.000 € <i>alt: 4.015.000 €</i>	9.680.000 € <i>alt: 8.030.000 €</i>	50 Personen
Mittelgroße Kapitalgesellschaft	19.250.000 € <i>alt: 16.060.000 €</i>	38.500.000 € <i>alt: 32.120.000 €</i>	250 Personen
Schwellenwerte für Konzernabschlüsse nach §293 HGB:			
	<i>Bilanzsumme</i>	<i>Umsatzerlöse</i>	<i>Arbeitnehmer</i>
§293 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 (addierte Bilanzen)	23.100.000 € <i>alt: 19.272.000 €</i>	46.200.000 € <i>alt: 38.544.000 €</i>	250 Personen
§293 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (konsolidierte Bilanzen)	19.250.000 € <i>alt: 16.060.000 €</i>	38.500.000 € <i>alt: 32.120.000 €</i>	250 Personen
<i>Neuregelung 2009/10 durch das BilMoG; alte Werte ab 01.01.2005 neu durch das BilReG</i>			

dieser Posten wirklich aus der Bilanzwelt verschwunden ist.

Ferner wurde die Möglichkeit, als Aufwand berücksichtigte Zölle und Verbrauchsteuern, soweit sie auf am Abschlußstichtag auszuweisende Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens entfallen, und als Aufwand berücksichtigte Umsatzsteuer auf am Abschlußstichtag auszuweisende oder von den Vorräten offen abgesetzte Anzahlungen als Rechnungsabgrenzung auszuweisen. Das betrifft besonders die Tabak- und die Alkoholindustrie, wo die entsprechenden Verbrauchssteuern auf im Ausgangslager liegende Produkte als solche Rechnungsabgrenzung ausgewiesen wurden.

Schließlich sind in §248 Abs. 1 HGB jetzt Aufwendungen für die Gründung des Unternehmens ausdrücklich nicht mehr bilanzierungsfähig. Das macht die Bildung der bisher üblichen Bilanzierungshilfen unmöglich.

Ziel dieser Änderungen ist, den Informationsnutzen des Abschlusses zu erhöhen und als unzeitgemäß empfundene Wahlrechte zu entfernen.

2.17. Anhebung von Grenzwerten

Schließlich werden die Größenklassendefinitionen für Kapitalgesellschaften in §267 HGB und die Konzerngrenzwerte in §293 HGB jeweils um ca. 20% angehoben; vgl. hierzu die vorstehende Übersicht.

Diese Änderung hat im wesentlichen zwei Konsequenzen:

- bestehende Unternehmen fallen jetzt oft in eine kleinere Größenklasse. Das bewirkt eine Reduktion der Offenlegungspflichten. Beispielsweise können Gewinn- und Verlustrechnungen verkürzt und Posten zusammengefaßt werden. Dies soll entbürokratisierend und kostensenkend wirken, weil das Rechnungswesen dadurch vereinfacht wird.
- Steuerberater und Wirtschaftsprüfer verlieren dadurch jedoch auch Kunden, weil weniger Unternehmen ihren Abschluß jetzt prüfen lassen müssen, bzw. an Stelle einer Vollprüfung oft nur noch eine prüferische Durchsicht durchgeführt wird.

2.18. Verschärfung des Stetigkeitsgrundsatzes

Schließlich wurden in §252 Abs. 1 Nr. 6 HGB die Worte „...sollen beibehalten werden“ in „sind beizubehalten“ verändert. Das bisherige faktische Wahlrecht, bisher angewandte Ansatz- und Bewertungsmethoden zu verändern, ist damit abgeschafft worden. Bisher konnte daher mindestens bei Änderung der wirtschaftlichen Verhältnisse ein Methodenwechsel durchgeführt werden. Beispielsweise konnte von der Durchschnittsbewertung nach §240 Abs. 4 HGB auf die Verbrauchsfolgebewertung nach §256 HGB (FIFO, LIFO) gewechselt werden, wenn der Zulieferer eines Kaufteiles Seriennummern eingeführt hat, so daß eine individuelle Identifikation der einzelnen Bedarfsgegenstände möglich wurde. Dies ist jetzt nicht mehr möglich. Die einmal gewählten Bewertungs- und Ansatzmethoden sind in jedem Fall zwingend beizubehalten – sofern nicht eine Rechtsvorschrift dem entgegensteht: beispielsweise müßte mit Einführung des BilMoG einen Methodenwechsel durchführen, wer bisher noch so unübliche Methoden wie LOFO oder HIFO anwendet.

3. Anhang: Detailübersicht über die wichtigsten Änderungen

Einzelabschluß

- §241a HGB: Befreiung von Buchführungspflichten für Einzelkaufleute (unter 500.000 EUR Umsatz und 50.000 EUR Gewinn), was eine wesentliche Entbürokratisierung kleiner Unternehmen darstellt.
- §246 Abs. 1 HGB: Die Definition des Geschäfts- oder Firmenwertes bleibt unverändert, aber der Geschäfts- oder Firmenwert wird ausdrücklich als abnutzbarer Vermögenswert definiert. Der Handelsgesetzgeber stellt sich damit gegen Tendenzen, immaterielle Vermögensgegenstände überhaupt nicht mehr planmäßig abzuschreiben. Soll ein Geschäfts- oder Firmenwert über mehr als fünf Jahre abgeschrieben werden, so wird hierfür in §285 Nr. 13 eine Pflicht festgelegt, die Gründe für diese lange Abschreibungszeit offenzulegen. Dies kann praktisch etwa in der Situation eintreten, daß ein Geschäfts- oder Firmenwert bei

Kauf bzw. Übernahme eines Unternehmens entsteht und im wesentlichen in einem Patent, Gebrauchsmuster oder ähnlichen Schutzrecht besteht, dessen Laufzeit bzw. Restlaufzeit über fünf Jahren liegt.

- §246 Abs. 1 Satz 1 HGB: Ansatzpflicht für wirtschaftliches Eigentum nach dem Vorbild von §39 AO. Leasingobjekte werden dann bei Finanzierungsleasing auch handelsrechtlich beim Leasingnehmer ausgewiesen. Die selbständige handelsrechtliche Vorschrift ist erforderlich, weil der bisherige Maßgeblichkeitsgrundsatz entfällt. Damit ist auch das steuerliche Regelwerk nicht mehr handelsrechtlich relevant. Insbesondere sind die Leasingerlasse nicht mehr für die Handelsbilanz maßgeblich. Die handelsrechtliche Regelung ist jedoch weitaus einfacher als die komplexen steuerlichen Vorschriften. Inwieweit „Anleihen“ beim Steuerrecht genommen werden, bleibt abzuwarten.
- §246 Abs. 1 Satz 2 HGB: Aktivierungspflicht für den entgeltlich erworbenen Geschäfts- und Firmenwert, Wegfall der Ansatzwahlrechte: für Sonderposten mit Rücklageanteil, sonstige Wahlrechtsrückstellungen, Abgrenzung von Zöllen und Verbrauchsteuern sowie USt auf Anzahlungen und Instandhaltungs- und Aufwandsrückstellungen.
- §246 Abs. 2 HGB: Möglichkeit der Verrechnung ausschließlich der Erfüllung von Altersversorgungs- und vergleichbarer langfristiger Verpflichtungen, die gegenüber Arbeitnehmern eingegangen wurden, dienender Vermögensgegenstände mit Schulden. Diese Ausnahmeregelung ist eine Durchbrechung des weiterhin geltenden Verrechnungsverbotes. Entsteht bei der Verrechnung ein Überschuß der Vermögensgegenstände über die Altersvorsorgeverpflichtungen, so ist dieser in der neuen Bilanzposition „E. Aktiver Unterschiedsbetrag aus Vermögensverrechnung“ auszuweisen.
- §246 Abs. 3 HGB und §252 Abs. 1 Nr. 6 HGB: Verschärfung des Stetigkeitsgrundsatzes für Ansatz- und Bewertungsmethoden, Wegfall von aktivierten Ingangsetzungs- und Erweiterungsaufwendungen, Aktivierungspflicht mit Ausschüttungssperre für bestimmte, selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände.
- §248 Abs. 2 HGB, §268 Abs. 8 HGB und §285 Nr. 22 HGB: Ansatzverbote sind neben den Aufwendungen für die Gründung eines Unternehmens, für die Beschaffung des Eigenkapitals und für den Abschluß von Versicherungsverträgen, auch (weiterhin) nicht entgeltlich erworbene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens.
- §253 Abs. 1 HGB: Bewertung der zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumente zum beizulegenden Zeitwert. Wegfall der Bewertungswahlrechte: Abschreibung auf den Wert nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung (Ermessensabschreibungen), steuerrechtliche (Mehr-) Abschreibungen, außerplanmäßige Abschreibungen bei nur vorübergehender Wertminderung von immateriellem und Sachanlagevermögen, Abschreibungen von Umlaufvermögen auf den Schwankungsreservewert.
- §253 Abs. 5 HGB: Generelle Zuschreibungspflicht mit Ausnahme des Geschäfts- oder Firmenwert. Die bisherige Möglichkeit, einen durch Abschreibung entstandenen niedrigeren Wert beizubehalten wird, damit abgeschafft.
- §254 HGB: Die bisher an dieser Stelle geregelte Maßgeblichkeit entfällt völlig. Diese kleine Änderung hat indes weitreichende Folgen, denn die bisherige Kopplung der Handels- und der Steuerbilanz untereinander entfallen. Das bedeutet, daß die handelsrechtliche Abschreibung sich jetzt ganz am wirklichen Wertverlust orientieren kann und die handelsrechtliche Gewinn- und Verlustrechnung nicht mehr von steuerlichen Motiven verzerrt ist. Der Informationsnutzen des handelsrechtlichen Abschlusses steigt damit erheblich.
- §254 HGB: Legalisierung der Bildung von Bewertungseinheiten bei Sicherungsgeschäften. Das betrifft insbesondere Derivat- und andere Spekulationsgeschäfte.
- §255 Abs. 2 HGB: Angleichung des Herstellungskostenbegriffs an das Steuerrecht, d.h. Abschaffung des Teilwertansatzes. Die Aktivierung der Gemeinkosten wird Pflicht. Entwicklungskosten dürfen aktiviert werden. Die Einheit zwischen steuer- und handelsbilanziellem Ansatz kann somit erhalten bleiben.
- §255 Abs. 4 HGB: Definition des beizulegenden Zeitwerts und seiner Ermittlungsweisen aus dem Marktpreis eines Gutes: Börsen- oder Marktpreis und beizulegender Zeitwert bleiben erhalten.
- §256 HGB: Beschränkung der Verbrauchsfolgeverfahren auf LIFO und FIFO. Schon zuvor völlig unübliche Methoden wie HIFO oder LOFO gehören damit endgültig der Vergangenheit an, denn auch im Steuerrecht und im Bereich von IAS 2 sind diese Verfahren unzulässig.
- §256a HGB: Währungsumrechnung mit dem Devisenkassakurs. Das bisherige Höchstwertprinzip beim Ausweis von Fremdwährungsverbindlichkeiten entfällt damit. Das reduziert die passivischen stillen Reserven ganz erheblich.
- §253 Abs. 1, 2 HGB, Überleitungsregelung in Art. 65 EGHGB-E: Dynamisierung der Rückstellungsbewertung (künftige Preis- und Kostenentwicklungen und Abzinsung von Rückstellungen und Rentenverpflichtungen) mit von der Bundesbank vorgegebenen Durchschnittszinssätzen.
- §255 Abs. 2a HGB: Möglichkeit zur Aktivierung von Entwicklungsaufwendungen. Forschungsaufwendungen dürfen weiterhin nicht aktiviert werden. Die Trennung zwischen Forschung und Entwicklung muß einwandfrei möglich sein, was indirekt organisatorische Maßnahmen bei technologieorientierten Unternehmen nach sich ziehen kann.
- §264 Abs. 1 Satz 2 HGB: Kapitalmarktnahe Einzelgesellschaften müssen nunmehr auch eine Kapitalflußrechnung und einen Eigenkapitalspiegel vorlegen. Sie dürfen den Abschluß um eine Segmentbe-

richterstattung erweitern. Das hat aber insofern nur noch klarstellende Wirkung als daß diese Unternehmen i.d.R. ohnehin eine Rechnungslegung nach IAS/IFRS betreiben, wo diese Rechenwerke sowieso Pflicht sind.

- §266 HGB: Erweiterungen und Änderungen im Bilanzgliederungsschema; Selbständiger Ausweis der latenten Steuern in den Aktiva und Passiva am Schluß der Bilanz, Darstellung einer Rücklage für Anteile an herrschenden und beherrschten Unternehmen, separater Ausweis der selbsterstellten immateriellen Vermögensgegenstände und Hinzufügung eines Postens „E. Aktiver Unterschiedsbetrag aus Vermögensverrechnung“ für aktivische Salden, die aus der Verrechnung von Altersvorsorgeverpflichtungen und zu ihrer Absicherung gehaltenen Vermögenswerten entstehen (§246 Abs. 2 HGB)
- §267 HGB: Anhebung der Schwellenwerte für die Größeneinteilung von Kapitalgesellschaften um 20% (gilt schon rückwirkend ab 2008), was ebenfalls entbürokratisierend und kostensenkend wirken soll: durch eine Klassifizierung in eine niedrigere Größenklasse werden oft die Offenlegungspflichten reduziert. Steuerberater und Wirtschaftsprüfer verlieren hierdurch jedoch Kunden, denn Unternehmen, die jetzt in eine geringere Größenklasse fallen, müssen ihren Abschluß nicht mehr prüfen lassen (oder brauchen keine Vollprüfung mehr, sondern nur noch eine prüferische Durchsicht, was ebenfalls gebührensparend ist).
- §268 Abs. 8 HGB: Ausschüttungsbeschränkung für Gewinne aus selbstgeschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen. Hier manifestieren sich das Vorsichtsprinzip und der Gläubigerschutz.
- §269 HGB „Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebes“ wird aufgehoben. Diese Position ist jetzt nicht mehr aktivierungsfähig. Die bisher üblichen Bilanzierungshilfen entfallen.
- §272 Abs. 1a HGB: Eigene Anteile sind nicht mehr, wie früher, aktivisch auszuweisen, sondern offen vom Gezeichneten Kapital abzusetzen. Das erhöht den Informationsnutzen für den Abschlußleser, der jetzt besser erkennen kann, wo eine Defacto-Kapital senkung durch den Erwerb eigener Aktien stattgefunden hat. Werden die eigenen Anteile veräußert oder sonst aus der Bilanz entfernt, so sind sie kapitalerhöhend aus dem Gezeichneten Kapital zu entfernen (§272 Abs. 1b HGB).
- §274 HGB: Neuregelung der latenten Steuerabgrenzung und die Pflicht, die Steuerabgrenzung in den hierfür in §266 HGB neu vorgesehenen Posten auszuweisen. Das ist eine große Erleichterung, denn der bisherige Ausweis auf der Aktivseite als Rechnungsabgrenzung und auf der Passivseite als Rückstellung war eher verschleiern.
- §277 Abs. 5 HGB: Erträge und Aufwendungen aus der Abzinsung von Verbindlichkeiten sind in der Gewinn- und Verlustrechnung als „Zinsen und ähnliche Erträge“ bzw. „Zinsen und ähnliche Aufwendungen“ auszuweisen. Währungsdifferenzen sind als „Sonsti-

ge betriebliche Erträge“ bzw. als „Sonstige betriebliche Aufwendungen“ auszuweisen.

- §285 HGB: Erweiterung der Pflichtangaben im Anhang. Wesentliche neu hinzukommende Berichtsfelder sind die Risikoberichterstattung, Haftungsverhältnisse (Eventualverbindlichkeiten), Gründe, warum ein Geschäfts- oder Firmenwert länger als fünf Jahre genutzt werden soll (was indirekt einer Defactonutzungsdauerbeschränkung nahekommt), Geschäfte mit nahestehenden Parteien und die Bewertung von Finanzinstrumenten. Der Jahresabschluß wird auf diese Weise aussagekräftiger und die Risikoberichterstattung wird transparenter.
- §289 Abs. 5 HGB: Ausweitung der Lageberichterstattung.
- §289a Abs. 1 HGB: Einführung einer neuen Erklärung zur Unternehmensführung börsennotierter Kapitalgesellschaften über ein multilaterales Handelssystem im Sinne des Wertpapierhandelsgesetzes. Die Offenlegung dieser Erklärung kann auch auf der Internetseite erfolgen.
- §289a Abs. 2 HGB: Erklärung nach §161 AktG (Compliance-Erklärung hinsichtlich Deutscher Corporate Governance Kodex) ist jetzt auch im Handelsrecht verpflichtend. Zudem sind, unabhängig von Corporate Governance Kodex, Angaben zur Unternehmensführung, zur Arbeitsweise des Aufsichtsrates usw. zu machen. Dies soll offensichtlich die Transparenz für den Abschlußleser weiter erhöhen.

Konzernabschluss

- §290 Abs. 1 Satz 1 HGB: Erweiterung des Konsolidierungskreises (z.B. um Zweckgesellschaften). Das hat den Zweck, das verbreitete „Verstecken“ von Risiken durch deren Übertragung auf eine Zweckgesellschaft zu verhindern.
- §293 HGB: Erhöhung der Schwellenwerte für die Konzernrechnungslegungspflicht um gut 20%.
- §§298, 300 und 306 HGB: Übernahme aller Änderungen der Ansatz- und Bewertungsvorschriften auch in den Konzernabschluss.
- §301 Abs. 1 HGB: Wegfall der Buchwertmethode für die Kapitalkonsolidierung.
- §301 Abs. 2 HGB: Wertermittlung nur noch zum Erwerbszeitpunkt.
- §301 Abs. 3 HGB: Keine Saldierung von aktiven und passivischen Unterschiedsbeträgen aus Kapitalkonsolidierungen, was den Informationsnutzen der Konzernbilanz erhöhen soll.
- §308a HGB: Währungsumrechnung mit der modifizierten Stichtagskursmethode mit erfolgsneutraler Verrechnung der Umrechnungsdifferenz.
- §309 Abs. 1 HGB: Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwertes wie jeder andere Vermögensgegenstand. Dies widerspricht dem Abschreibungsverbot für Geschäfts- oder Firmenwerte in den IFRS.
- §302 HGB: Wegfall der Interessenzusammenführungsmethode.

- §312 HGB: At-Equity-Bewertung nur noch nach der Buchwertmethode ohne Anschaffungskostenrestriktion.
- §294 Abs. 2 HGB: Die Vergleichbarkeit bei Änderung des Konsolidierungskreises darf nicht mehr durch Anpassung der Vorjahresbeträge hergestellt werden.
- §314 HGB: Erweiterung der Pflichtangaben im Konzernanhang.
- §315 Abs. 2 Nr. 5 HGB: Ausweitung der Lageberichterstattung.

Sonstiges

- §5 Abs. 1 Satz 2 EStG: Wegfall der sogenannten umgekehrten Maßgeblichkeit. Steuer- und Handelsbilanz sind dann voneinander getrennt. Latente Steuern bleiben erhalten, bekommen aber einen selbständigen Gliederungspunkt in der Bilanzgliederung.
- §6 Abs. 1 Nr. 2a EStG: Bei Finanzinstrumenten, die zu Handelszwecken gehalten werden und nicht in einer Bewertungseinheit abgebildet werden, ist ein Risikoabschlag zu bilden.