

Die Bilanzrechtsreform 2009/10

Handels- und Steuerbilanz nach BilMoG

Herausgegeben von

Deloitte & Touche GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Bearbeitet von

Dirk Fischer

Wirtschaftsprüfer und Steuerberater
Partner Deloitte & Touche GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Düsseldorf

Dr. Guido Neubeck

Wirtschaftsprüfer, Certified Public
Accountant und Steuerberater
Senior Manager Deloitte & Touche
GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Düsseldorf

Manfred Günkel

Wirtschaftsprüfer und Steuerberater
Partner Deloitte & Touche GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Düsseldorf

Dr. Michael Pannen

Steuerberater
Partner Deloitte & Touche GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Düsseldorf

Inhaltsverzeichnis

Vorwort.....	5
Literaturverzeichnis.....	15
Abkürzungsverzeichnis.....	31

TEIL I Kommentierungen

A. Gegenstand und Zweck des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes als Basis der Bilanzrechtsreform.....	39
B. Auswirkungen der Bilanzrechtsreform auf die Handels- und die Steuerbilanz	41
I. Jahresabschluss/Handels- und Steuerbilanz.....	41
1. Allgemeine Auswirkungen.....	41
a) Befreiung von der Buchführungs- und Bilanzierungspflicht	41
aa) Allgemeines.....	41
bb) Buchführungs- und Bilanzierungspflicht	41
cc) Befreiung.....	43
dd) Folgen der Befreiung.....	44
b) Änderung der Größenklassen.....	45
2. Bilanzierungs- und Bewertungsgrundlagen.....	46
a) Wirtschaftliche Zurechnung in der Handels- und Steuerbilanz	46
aa) Allgemeines, bisherige Rechtslage.....	46
bb) Änderungen durch das BilMoG.....	47
(1) Entstehung.....	47
(2) Konzeption des BilMoG.....	48
b) Ansatz- und Bewertungsstetigkeit.....	49
aa) Allgemeines.....	49
bb) Ansatz.....	49
cc) Bewertung.....	50
dd) Ausweis.....	51
ee) Gestaltungsaspekte.....	51
c) Herstellungskosten.....	52
aa) Allgemeines.....	52
bb) Ansatz.....	52
cc) Bewertung.....	53
dd) Ausweis.....	58
ee) Gestaltungsaspekte.....	59
d) Zeitwertbewertung.....	60
aa) Allgemeines.....	60
bb) Zeitwert.....	61
cc) Ausweis.....	62
dd) Gestaltungsaspekte.....	62
e) Bewertungsmaßstäbe für Verbindlichkeiten und Rückstellungen ..	63
aa) Allgemeines zur Bewertung des Erfüllungsbetrags	63
bb) Allgemeines zur Abzinsung.....	64
cc) Bewertung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen - steuerlich abweichende Regelungen.....	66
(1) Keine Berücksichtigung künftiger Preis- und Kostensteigerungen.....	66
(2) Abweichende Abzinsungsvorschriften	66
dd) Ökonomisches Zusammenwirken von Abzinsung und Berücksichtigung von Preis- und Kostensteigerungen	67
f) Währungsumrechnung.....	69
aa) Allgemeines.....	69
bb) Grundlagen der Währungsumrechnung.....	69
cc) Umrechnungskurs	72

dd)	Währungsumrechnung kurzfristiger Fremdwährungspositionen.....	73
ee)	Ausweis.....	74
ff)	Gestaltungsaspekte.....	75
g)	Bewertungseinheiten.....	75
aa)	Allgemeines.....	75
bb)	Grundgeschäfte.....	75
cc)	Sicherungsgeschäfte.....	77
dd)	Zusammenfassung zum Ausgleich.....	78
ee)	Auswirkung auf die Bilanzierung.....	79
ff)	Bewertungseinheiten außerhalb von § 254 HGB.....	80
gg)	Ausweis.....	81
hh)	Gestaltungsaspekte.....	82
h)	Verrechnung von Vermögensgegenständen (Planvermögen).....	82
aa)	Allgemeines.....	82
bb)	Ansatz.....	83
cc)	Bewertung.....	84
dd)	Ausweis.....	84
ee)	Gestaltungsaspekte.....	85
i)	Abschreibungswahlrechte und Wertaufholungsgebot.....	86
aa)	Allgemeines.....	86
bb)	Abschreibungen bei vorübergehender Wertminderung im Anlagevermögen.....	87
cc)	Abschreibungen auf den nahen Zukunftswert im Umlaufvermögen.....	88
dd)	Abschreibungen nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung.....	88
ee)	Abschreibungen auf Grund steuerlicher Vorschriften.....	89
ff)	Wertaufholungsgebot.....	90
gg)	Ausweis.....	90
hh)	Gestaltungsaspekte.....	90
	Änderungen beim Maßgeblichkeitsprinzip.....	91
a)	Allgemeines, bisheriges Recht.....	91
b)	Änderungen durch das BilMoG.....	92
c)	Konzeption des Gesetzes.....	94
d)	Reichweite der materiellen Maßgeblichkeit.....	94
e)	Beibehaltung der konkreten Maßgeblichkeit.....	96
f)	Einführung neuer steuerlicher Ansatz- und Bewertungsvorbehalte unter Durchbrechung der Maßgeblichkeit.....	96
g)	Keine Übergangsregelung.....~!	97
	Postenspezifische Auswirkungen.....	97
a)	Ausstehende Einlagen auf das gezeichnete Kapital.....	97
aa)	Bisherige Rechtslage.....	97
bb)	Änderung durch das BilMoG.....	97
b)	Eigene Anteile.....	98
aa)	Allgemeines.....	98
bb)	Anwendung.....	102
cc)	Steuerrechtliche Konsequenzen.....	105
dd)	Ausweis und Übergangsregelungen.....	110
c)	Aufwendungen für die Inangasetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs.....	110
aa)	Bisherige Rechtslage.....	110
bb)	Wegfall durch das BilMoG.....	111
d)	Immaterielle Vermögensgegenstände - selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte.....	111
aa)	Allgemeines, bisherige Rechtslage.....	111
bb)	Änderungen durch das BilMoG.....	112
cc)	Ansatz.....	114
dd)	Bewertung.....	115
ee)	Übergangsregelung.....	117
e)	Immaterielle Vermögensgegenstände - Geschäfts- oder Firmenwert.....	117
aa)	Allgemeines, bisherige Rechtslage.....	117
bb)	Ansatz nach dem BilMoG.....	118

cc)	Bewertung.....	118
dd)	Übergangsregelung.....	119
f)	Sachanlagevermögen.....	120
aa)	Allgemeines.....	120
bb)	Herstellungskosten.....	120
cc)	Abschreibungswahlrechte und Wertaufholungsgebot.....	120
dd)	Geringwertige Wirtschaftsgüter und andere aus steuerlichen Regelungen bekannte Vereinfachungen.....	121
ee)	Ausweis.....	122
ff)	Gestaltungsaspekte.....	123
g)	Vorräte.....	124
aa)	Allgemeines.....	124
bb)	Herstellungskosten.....	124
cc)	Bewertungsvereinfachungen.....	124
dd)	Abschreibungswahlrechte und Wertaufholungsgebot.....	125
ee)	Ausweis.....	126
ff)	Gestaltungsaspekte.....	126
h)	Rechnungsabgrenzungsposten.....	127
aa)	Allgemeines.....	127
bb)	Anwendung.....	129
cc)	Steuerrechtliche Konsequenzen.....	130
dd)	Ausweis und Übergangsregelungen.....	131
i)	Aktive latente Steuern.....	131
j)	Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung.....	131
k)	Sonderposten mit Rücklageanteil.....	132
l)	Rückstellungen.....	133
aa)	Ansatz von Rückstellungen - Allgemeines.....	133
bb)	Ansatz von Rückstellungen - Anwendung der Änderungen ..	136
cc)	Ansatz von Rückstellungen - Übergangsvorschriften.....	139
dd)	Ansatz von Rückstellungen - steuerliche Konsequenzen.....	140
ee)	Bewertung von Rückstellungen zum Erfüllungsbetrag - Allgemeines.....	141
ff)	Bewertung von Rückstellungen zum Erfüllungsbetrag - Anwendung der Änderungen.....	141
gg)	Abzinsung von Rückstellungen - Allgemeines.....	142
hh)	Abzinsung von Rückstellungen - Anwendung.....	143
II)	Bewertung von Rückstellungen - steuerlich abweichende Regelungen.....	145
(1)	Keine Berücksichtigung künftiger Preis- und Kostensteigerungen.....	145
(2)	Abweichende Abzinsungsvorschriften.....	146
jj)	Bewertung von Rückstellungen - Konsequenzen abweichender Handels- und Steuerbilanz.....	146
kk)	Bewertung von Rückstellungen - Übergangsvorschriften.....	147
m)	Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen.....	147
aa)	Allgemeines.....	147
bb)	Ansatz.....	149
cc)	Bewertung.....	149
dd)	Ausweis.....	152
ee)	Gestaltungsaspekte.....	153
n)	Passive latente Steuern.....	154
aa)	Allgemeines.....	154
bb)	Bedeutung der Neuregelung.....	156
cc)	Ansatz latenter Steuern.....	161
dd)	Bewertung von latenten Steuern.....	165
ee)	Ausweis.....	173
ff)	Erstmalige Anwendung.....	177
gg)	Gestaltungsaspekte.....	177
o)	Verbindlichkeiten.....	180
aa)	Handelsrechtliche Neuregelungen.....	180
bb)	Steuerliche Auswirkungen.....	182
II.	Konzernabschluss.....	182
1.	Aufstellungspflicht und Konsolidierungskreis.....	183
a)	Allgemeines.....	183

b)	Änderung des Konsolidierungskreises.....	184
c)	Einbeziehung von Zweckgesellschaften.....	185
d)	Befreiung von der Aufstellung auf Grund des Konzernabschlusses eines übergeordneten Mutterunternehmens.....	188
e)	Befreiung bei Verzicht auf Einbeziehung.....	189
f)	Größenabhängige Befreiung.....	189
g)	Konzernrechnungslegung nach dem PubiG.....	192
h)	Ausweis.....	193
i)	Gestaltungsaspekte.....	194
2.	Währungsumrechnung.....	194
a)	Allgemeines.....	194
b)	Umrechnungskonzept.....	195
c)	Umrechnungskurse.....	196
d)	Umrechnungsdifferenzen.....	198
e)	Ausweis.....	198
f)	Gestaltungsaspekte.....	199
3.	Kapitalkonsolidierung.....	199
a)	Allgemeines.....	199
b)	Begrenzung der Erwerbsmethode auf die Neubewertungsmethode.....	200
c)	Zeitpunkt der Erstkonsolidierung.....	203
d)	Anpassung der Wertansätze innerhalb eines Zeitfensters von einem Jahr.....	206
e)	Abschaffung der Interessenzusammenführungsmethode.....	207
f)	Quotenkonsolidierung.....	208
g)	Ausweis.....	208
h)	Gestaltungsaspekte.....	208
4.	Postenspezifische Auswirkungen.....	209
a)	Geschäfts- oder Firmenwert bzw. Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung.....	209
aa)	Ansatz.....	209
bb)	Bewertung.....	210
cc)	Ausweis.....	210
dd)	Gestaltungsaspekte.....	211
b)	Anteile an assoziierten Unternehmen.....	211
aa)	Ansatz.....	211
bb)	Bewertung.....	212
cc)	Ausweis.....	213
dd)	Gestaltungsaspekte.....	213
c)	Eigene Anteile.....	213
d)	Latente Steuern.....	213
aa)	Ansatz.....	213
bb)	Bewertung.....	215
cc)	Ausweis.....	215
dd)	Gestaltungsaspekte.....	215
III.	Änderungen beim Lagebericht und Konzernlagebericht.....	215
1.	Allgemeines.....	215
2.	Verweise auf Angaben zum Kapital und zu Entschädigungsvereinbarungen.....	216
3.	Kontroll- und Risikomanagementsystem.....	218
4.	Erklärung zur Unternehmensführung.....	220
5.	Gestaltungsaspekte.....	222
C.	Zusammenfassende Beurteilung der Reform.....	222
I.	Würdigung des BilMoG.....	222
II.	Weiterentwicklung des deutschen Bilanzrechts.....	224

TEIL II

Checklisten und Arbeitshilfen für die Erstellung des Jahresabschlusses

A.	Überblick Ansatzvorschriften.....	229
B.	Überblick Bewertungsvorschriften.....	230

C. Anhangsangaben zum Jahresabschluss.....	232
I. Benutzerhinweise.....	232
II. Checkliste.....	233
1. Allgemeine Angaben.....	233
2. Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden.....	234
3. Erläuterungen zur Bilanz.....	234
4. Erläuterungen zur Gewinn- und Verlustrechnung.....	241
5. Sonstige Angaben.....	242
D. Änderungen durch das BilMoG außerhalb der Rechnungslegung.....	247
I. Benutzerhinweise.....	247
II. Checklisten.....	247
1. Handelsgesetzbuch (HGB).....	247
2. Aktiengesetz (AktG).....	248
3. Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG).....	250

**TEIL III
Materialien**

Benutzerhinweise.....	253
Übersicht.....	254
A. Gesetze.....	259
§ 238 Buchführungspflicht.....	259
§ 239 Führung der Handelsbücher.....	260
§ 240 Inventar.....	262
§ 241 Inventurvereinfachungsverfahren.....	262
§ 241a Befreiung von der Pflicht zur Buchführung und Erstellung eines Inventars	263
§ 242 Pflicht zur Aufstellung.....	263
§ 243 Aufstellungsgrundsatz.....	271
§ 244 Sprache. Währungseinheit.....	271
§ 245 Unterzeichnung.....	272
§ 246 Vollständigkeit. Verrechnungsverbot.....	275
§ 247 Inhalt der Bilanz.....	276
§ 248 Bilanzierungsverbote / <i>Bilanzierungsverbote und -Wahlrechte</i>	277
§ 249 Rückstellungen.....	278
§ 250 Rechnungsabgrenzungsposten.....	279
§ 251 Haftungsverhältnisse.....	280
§ 252 Allgemeine Bewertungsgrundsätze.....	280
§ 253 Wertansätze der Vermögensgegenstände und Schulden / <i>Zugangs- und Folgebewertung</i>	281
§ 254 Steuerrechtliche Abschreibungen / <i>Bildung von Bewertungseinheiten</i>	288
§ 255 Anschaffungs- und Herstellungskosten / <i>Bewertungsmaßstäbe</i>	293
§ 256 Bewertungsvereinfachungsverfahren.....	296
§ 256a Währungsumrechnung.....	296
§ 257 Aufbewahrung von Unterlagen. Aufbewahrungsfristen.....	296
§ 258 Vorlegung im Rechtsstreit.....	297

§ 259	Auszug bei Vorlegung im Rechtsstreit.....	298
§ 260	Vorlegung bei Auseinandersetzungen.....	298
§ 261	Vorlegung von Unterlagen auf Bild-, oder Datenträgern.....	298
§262	Anwendung auf Sollkaufleute.....	298
§ 263	Vorbehalt landesrechtlicher Vorschriften.....	298
§ 264	Pflicht zur Aufstellung.....	298
§ 264a	Anwendung auf bestimmte offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften.....	301
§ 264b	Befreiung von der Pflicht zur Aufstellung eines Jahresabschlusses nach den für Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften.....	301
§ 264c	Besondere Bestimmungen für offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften im Sinne des § 264a.....	302
§ 264d	Kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaft.....	303
§ 265	Allgemeine Grundsätze für die Gliederung.....	303
§ 266	Gliederung der Bilanz.....	304
§ 267	Umschreibung der Größenklassen.....	306
§ 268	Vorschriften zu einzelnen Posten der Bilanz. Bilanzvermerke.....	307
§ 269	Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs.....	308
§ 270	Bildung bestimmter Posten.....	308
§ 271	Beteiligungen. Verbundene Unternehmen.....	308
§ 272	Eigenkapital.....	309
§ 273	Sonderposten mit Rücklageanteil.....	311
§ 274	Steuerabgrenzung / <i>Latente Steuern</i>	312
§ 274a	Größenabhängige Erleichterungen.....	312
§ 275	Gliederung.....	313
§ 276	Größenabhängige Erleichterungen.....	315
§ 277	Vorschriften zu einzelnen Posten der Gewinn- und Verlustrechnung.....	315
§ 278	Steuern.....	316
§279	Nichtanwendung von Vorschriften. Abschreibungen.....	316
§ 280	Wertaufholungsgebot.....	316
§ 281	Berücksichtigung steuerrechtlicher Vorschriften.....	317
§ 282	Abschreibung der Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs.....	317
§ 283	Wertansatz des Eigenkapitals.....	317
§ 284	Erläuterung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung.....	317
§ 285	Sonstige Pflichtangaben.....	318
§ 286	Unterlassen von Angaben.....	324
§ 287	Aufstellung des Anteilsbesitzes.....	325
§ 288	Größenabhängige Erleichterungen.....	325
§ 289	[Lagebericht].....	326
§ 289a	Erklärung zur Unternehmensführung.....	327
§ 290	Pflicht zur Aufstellung.....	328

§ 291	Befreiende Wirkung von EU/EWR-Konzernabschlüssen	331
§ 292	Rechtsverordnungsermächtigung für befreiende Konzernabschlüsse und Konzernlageberichte.....	332
§ 292a	Befreiung von der Aufstellungspflicht.....	333
§ 293	Größenabhängige Befreiungen.....	333
§ 294	Einzubeziehende Unternehmen. Vorlage- und Auskunftspflichten	334
§ 295	Verbot der Einbeziehung.....	335
§ 296	Verzicht auf die Einbeziehung.....	335
§ 297	Inhalt.....	335
§ 298	Anzuwendende Vorschriften. Erleichterungen.....	335
§ 299	Stichtag für die Aufstellung.....	336
§ 300	Konsolidierungsgrundsätze. Vollständigkeitsgebot.....	337
§ 301	Kapitalkonsolidierung.....	337
§ 302	Kapitalkonsolidierung bei Interessenzusammenführung	338
§ 303	Schuldenkonsolidierung.....	339
§ 304	Behandlung der Zwischenergebnisse.....	339
§ 305	Aufwands- und Ertragskonsolidierung.....	339
§ 306	Steuerabgrenzung / <i>Latente Steuern</i>	339
§ 307	Anteile anderer Gesellschafter.....	340
§ 308	Einheitliche Bewertung.....	340
§ 308a	Umrechnung von auf fremde Währung lautenden Abschlüssen	341
§ 309	Behandlung des Unterschiedsbetrags.....	341
§ 310	Anteilmäßige Konsolidierung.....	341
§ 311	Definition. Befreiung.....	342
§ 312	Wertansatz der Beteiligung und Behandlung des Unterschiedsbetrags. . . .	342
§ 313	Erläuterung der Konzernbilanz und der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung. Angaben zum Beteiligungsbesitz.....	343
§ 314	Sonstige Pflichtangaben.....	344
§ 315	[Konzernlagebericht].....	349
§ 315a	[Konzernabschluss nach internationalen Rechnungslegungsstandards] . . .	351
§ 316	Pflicht zur Prüfung.....	352
§ 317	Gegenstand und Umfang der Prüfung.....	353
§ 318	Bestellung und Abberufung des Abschlußprüfers.....	354
§ 319	Auswahl der Abschlussprüfer und Ausschlussgründe.....	356
§ 319a	Besondere Ausschlussgründe bei Unternehmen von öffentlichem Interesse.....	358
§ 319b	Netzwerk.....	359
§ 320	Vorlagepflicht. Auskunftsrecht.....	359
§ 321	Prüfungsbericht.....	360
§ 321a	Offenlegung des Prüfungsberichts in besonderen Fällen	360
§ 322	Bestätigungsvermerk.....	362
§ 323	Verantwortlichkeit des Abschlußprüfers.....	363

Inhaltsverzeichnis

§ 324	Meinungsverschiedenheiten zwischen Kapitalgesellschaft und Abschlussprüfer / <i>Prüfungsausschuss</i>	363
§ 324a	Anwendungen auf den Einzelabschluss nach § 325 Abs. 2a	365
§ 325	Offenlegung.....	365
§ 325a	Zweigniederlassungen von Kapitalgesellschaften mit Sitz im Ausland	369
§ 326	Größenabhängige Erleichterungen für kleine Kapitalgesellschaften bei der Offenlegung.....	369
§ 327	Größenabhängige Erleichterungen für mittelgroße Kapitalgesellschaften bei der Offenlegung.....	369
§ 327a	Erleichterung für bestimmte kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften	370
§ 328	Form und Inhalt der Unterlagen bei der Offenlegung, Veröffentlichung und Vervielfältigung.....	370
§ 329	Prüfungs- und Unterrichtungspflicht des Betreibers des elektronischen Bundesanzeigers.....	371
§ 330	[Verordnungsermächtigung für Formblätter und andere Vorschriften].	371
§ 331	Unrichtige Darstellung.....	372
§ 332	Verletzung der Berichtspflicht.....	374
§ 333	Verletzung der Geheimhaltungspflicht.....	374
§ 334	Bußgeldvorschriften.....	375
§ 335	Festsetzung von Ordnungsgeld.....	378
§ 335a	Festsetzung von Ordnungsgeld.....	382
§ 335b	Anwendung der Straf- und Bußgeld- sowie der Ordnungsgeldvorschriften auf bestimmte offene Handelsgesellschaften und Kommandit- gesellschaften.....	382
B. Gesetzesbegründung (Auszug).....		384
I. Überblick - Zielsetzung und Notwendigkeit.....		384
II. Modernisierung.....		384
1. Ausgangslage.....		384
a) Internationale Entwicklungen.....		384
b) Europäische Entwicklungen.....		384
c) Nationale Entwicklungen.....		385
2. Gegenwärtige Lage.....		385
3. Folgerungen.....		386
a) Handelsrechtlicher Jahresabschluss.....		386
b) Handelsrechtlicher Konzernabschluss.....		387
Stichwortverzeichnis.....		389