

BilMoG – das neue Bilanzrecht

Das ändert sich – handeln Sie jetzt!

Karl Petersen
Dr. Christian Zwirner

So nutzen Sie dieses Buch

Die folgenden Elemente erleichtern Ihnen die Orientierung im Buch:

Beispiele

In diesem Buch finden Sie zahlreiche Beispiele, die das Gesagte zum besseren Verständnis veranschaulichen.

Die Merksätze heben wichtige Aussagen und Zusammenhänge noch einmal hervor.

Auf den Punkt gebracht

Am Ende jedes Themas finden Sie ein kurzes Fazit.



Inhalt

Was ist das „BilMoG“?	5
Einordnung der Reform	5
Hintergrund und Entstehungsverlauf	7
Wirkungsweise der Neuregelungen: Differenzierte Betrachtung	10
Die Änderungen im Überblick	13
Publizitätspflichten und steuerliche Rechnungslegung	15
Befreiung kleiner Unternehmen von den Publizitätspflichten	15
Anhebung der Größenkriterien für Kapitalgesellschaften	16
Steuerliche Buchführungspflicht	18
Maßgeblichkeitsprinzip: Zunehmende Durchbrechung	19
Aufgehoben: Umgekehrtes Maßgeblichkeitsprinzip	21
Eigenständiges steuerliches Anlagenverzeichnis	23
Erstmalige Anwendung der Regelungen	24
Änderungen im Bereich des handelsrechtlichen Einzelabschlusses	25
Vorbemerkungen und erster Überblick	25
Änderungen auf der Aktivseite	30
Änderungen auf der Passivseite	61



Übergreifende Änderungen	75
Auswirkungen auf die Gewinn-und-Verlust-Rechnung	94
Änderungen in der Anhang- und Lageberichterstattung	96
Anwendung der Übergangsregelungen	113
Relevante Regelungen und grundsätzliche Vorgehensweise	113
Rückwirkende Deregulierungsvorschriften	114
Erstmalige Anwendung einzelner Regelungen	115
Behandlung von Umstellungseffekten	116
Erleichterungen für die erstmalige Anwendung der Vorschriften	121
Inkrafttreten der Neuregelungen	123
Abkürzungsverzeichnis	124
Stichwortverzeichnis	125



Was ist das „BilMoG“?

Einordnung der Reform

Die Abkürzung „BilMoG“ steht für „Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz“; gleichzeitig steht sie für die größte deutsche Bilanzrechtsreform der letzten 25 Jahre.

Die wesentlichen Grundlagen der handelsrechtlichen Rechnungslegung im Einzelabschluss (notwendig für die Ausschüttungsbemessung) und im Konzernabschluss (notwendig für eine weitergehende Information) sind seit dem Jahr 1985 in der Umsetzung der maßgeblichen Richtlinien der EU (damals noch EG) in deutsches Recht zu sehen. Zwar wurden die Regelungen des HGB seitdem vielfach modernisiert und reformiert; eine grundlegende Reform erfolgte bis zuletzt allerdings nicht.

Das BilMoG ändert dies nun, und zwar mit voller Wirkung ab 2010. Die Zielsetzung des Gesetzgebers mit dem BilMoG besteht darin, ein HGB zu schaffen, das für die Unternehmen dauerhaft eine gleichwertige, jedoch einfachere und kostengünstigere Alternative zu den IFRS darstellt. Das HGB bleibt einerseits weiterhin die Grundlage sowohl für die Ausschüttungsbemessung als auch für die steuerliche Gewinnermittlung; auch das bewährte System der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung (GoB) soll grundsätzlich beibehalten werden. Andererseits ist der Einfluss internationaler Rechnungslegungsstandards, insbesondere im Bereich der Ansatz- und Bewertungsnormen, unverkennbar. Darüber hinaus werden mit dem BilMoG zwei



Rechtsakte der EU, die sog. Abänderungsrichtlinie und die Abschlussprüferrichtlinie, „eins zu eins“ umgesetzt.

Die Gesetzesreform hat eine mehr als sechsjährige Entstehungsgeschichte aufzuweisen. Kein anderes Gesetz wurde in den letzten Jahren derart intensiv und facettenreich diskutiert wie das Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts. Ab dem Jahr 2010 werden die Neuregelungen vollumfänglich das Bilanzbild deutscher Unternehmen und Konzerne prägen. Zwar werden die umfassenden Übergangsvorschriften dafür sorgen, dass es einige Jahre dauern wird, bis alle Neuerungen umgesetzt und alle Auswirkungen der Altregelungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage aus den Bilanzen verschwunden sein werden. Dieser Befund ändert aber nichts an der deutlichen Internationalisierung der handelsrechtlichen Rechnungslegung und an dem notwendigen und zeitgemäßen „Lifting“ des deutschen Bilanzrechts.

Versucht man, die Neuerungen des BilMoG auf eine Formel zu bringen, müsste diese wie folgt lauten:

Das BilMoG führt zu einer veränderten bilanziellen Darstellung: Es sind vielfach mehr Posten auf der Aktivseite anzusetzen und diese sind im Einzelfall höher zu bewerten als früher. Auf der Passivseite erfolgt künftig ein restriktiverer Ansatz von Verbindlichkeiten und Rückstellungen, und dies zu vielfach geringeren Wertansätzen als bislang – mit Ausnahme der Pensionsrückstellungen. Wahlrechte werden abgeschafft und bestehende Vorschriften nach dem Vorbild der IFRS modernisiert.

Jeder Bilanzierende, Analyst, Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer muss sich mit den Auswirkungen des BilMoG auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss, den neuen Möglichkeiten zwischenbetrieblicher Vergleiche sowie dem veränderten unternehmensindividuellen Bilanzbild auseinandersetzen.

Das BilMoG verändert das Bilanzbild deutscher Unternehmen und führt in weiten Teilen zu einem Umdenken in der Rechnungslegung, Berichterstattung, Bilanzpolitik und Bilanzanalyse.

Mit dem Inkrafttreten des BilMoG hat Deutschland ein neues Bilanzrecht erhalten. Über die Halbwertszeit der einzelnen Regelungen kann aus heutiger Sicht nur spekuliert werden. Es bleibt offen, ob das HGB in der Fassung des BilMoG eine langfristige Alternative zu den IFRS darstellen und bleiben wird oder ob die aktuelle HGB-Reform rückblickend nur als Zwischenschritt auf dem Weg zur vollständigen Übernahme der IFRS zu beurteilen sein wird.

Hintergrund und Entstehungsverlauf

Die Entwicklungsgeschichte des BilMoG zieht sich über einen vergleichsweise langen Zeitraum hin. Mehr als sechs Jahre liegen zwischen den ersten Ankündigungen des Gesetzgebers zur Reform des Bilanzrechts und der letztendlichen Verkündung.

- ▶ Im Februar 2003 kündigte die damalige Bundesregierung in einem **Maßnahmenkatalog** zur Stärkung der



Unternehmensintegrität und des Anlegerschutzes im Rahmen eines Zehn-Punkte-Programms u. a. die Fortentwicklung der Bilanzregeln und die Anpassung an internationale Rechnungslegungsgrundsätze an.

- ▶ Erst mit dem **Referentenentwurf** des BilMoG vom 08.11.2007 wurden schließlich erstmals konkrete Änderungen und Neuerungen vorgestellt. Die Möglichkeit zur Stellungnahme wurde von Wissenschaft und Praxis in vielfältiger Weise wahrgenommen.
- ▶ Die Kritik der zahlreichen Stellungnahmen wurde vom Gesetzgeber im **Regierungsentwurf** des BilMoG vom 21.05.2008 zum Teil berücksichtigt. Der Regierungsentwurf des BilMoG zeichnete sich im Vergleich zum Referentenentwurf vor allem durch eine nun wieder stärkere Verzahnung zwischen der handels- und der steuerrechtlichen Rechnungslegung aus und nahm zudem die Annäherung an die IFRS teilweise wieder zurück. Zu dem Regierungsentwurf hat im Juli 2008 der Bundesrat Stellung genommen und in einigen Bereichen eine stärkere Annäherung an die IFRS befürwortet, sich in anderen Bereichen allerdings kritisch geäußert. In ihrer Gegenäußerung zur Stellungnahme des Bundesrats verdeutlichte die Bundesregierung, dass die Bedenken des Bundesrats zum Teil nachvollzogen werden können. Andererseits sah die Bundesregierung in manchen Bereichen keinen weiteren Handlungsbedarf. Am 25.09.2008 erfolgte die erste Lesung zum Regierungsentwurf des BilMoG im Bundestag. Bereits nach 30 Minuten wurde der Regierungsentwurf an den Rechtsausschuss verwiesen und die Lesung beendet.



- ▶ Der mit der Federführung beauftragte **Rechtsausschuss** des Deutschen Bundestags beräumte daraufhin für den 17.12.2008 eine Expertenanhörung an. Die Sachverständigen aus Wissenschaft und Praxis diskutierten kontrovers über verschiedene Themenbereiche. Im Nachgang zu der im Rechtsausschuss geführten Diskussion um einzelne im Regierungsentwurf vorgesehene Änderungen und Neuerungen stellte der Rechtsausschuss im März 2009 die Beschlüsse des 6. Ausschusses zum Entwurf des BilMoG zusammen. Der aus dem Mai 2008 stammende Regierungsentwurf wurde in zentralen Fragestellungen verändert.
- ▶ Die **Beschlussempfehlung** und der Bericht des Rechtsausschusses (6. Ausschuss) wurden mit Datum vom 24.03.2009 dem Deutschen Bundestag vorgelegt. Der Deutsche Bundestag hat in zweiter und dritter Lesung der Beschlussempfehlung in seiner 214. Sitzung am 26.03.2009 zugestimmt. Nachdem der Bundesrat eine Fristverkürzung gewährt hat, hat er am 03.04.2009 dem Gesetz zugestimmt.
- ▶ Mit der **Beschlussfassung** des Bundesrats hat das BilMoG am 03.04.2009 alle rechtlichen Hürden genommen.
- ▶ Das BilMoG wurde mit Datum vom 25.05.2009 im **Bundesgesetzblatt** (BGBl 2009 Teil I Nr. 27, S. 1102 ff.) vom 28. Mai 2009 veröffentlicht.
- ▶ Das Gesetz tritt am Tag nach der **Verkündung** in Kraft.



Wirkungsweise der Neuregelungen: Differenzierte Betrachtung

Nicht alle Unternehmen und nicht alle Bereiche der Rechnungslegung sind von den Neuerungen des BilMoG in gleicher Weise betroffen:

- ▶ Die **steuerliche Gewinnermittlung** bleibt im Wesentlichen unberührt. Dem Gesetzgeber ist die steuerneutrale Umsetzung des BilMoG gelungen. Steuerliche Spezialregelungen sorgen dafür, dass die handelsrechtlichen Änderungen nicht auf die Steuer durchschlagen.
- ▶ Allerdings fallen der steuerliche Jahresabschluss und der handelsrechtliche Jahresabschluss künftig mehr auseinander als bislang. Das Prinzip der umgekehrten Maßgeblichkeit wird aufgegeben. Das Prinzip der Maßgeblichkeit bleibt erhalten, wird aber an vielen Stellen aufgeweicht. Eine **Einheitsbilanz** wird künftig nur noch in Ausnahmefällen möglich sein.
- ▶ Die **Publizitätserleichterungen** werden es kleinen Einzelkaufleuten künftig ermöglichen, auf ihren handelsrechtlichen Jahresabschluss zu verzichten. Kleine und mittlere Kapitalgesellschaften sowie kleine Konzerne profitieren von den erhöhten Schwellenwerten. Damit können sie eher als bisher Berichterstattungs- und Offenlegungserleichterungen in Anspruch nehmen.
- ▶ An einzelnen Stellen werden **kleine und mittlere Kapitalgesellschaften** von den einzelnen Ansatz- und Bewertungsvorschriften ausgenommen. Dies gilt ebenso für den Bereich der Anhangangaben. Damit wirken sich



nicht alle Neuregelungen des BilMoG auf Unternehmen dieser Größenklassen aus.

- ▶ **Große Kapitalgesellschaften** werden mit nahezu allen Regelungen konfrontiert. Sowohl die einzelnen Ansatz- als auch Bewertungsvorschriften und zahlreiche neue Berichterstattungspflichten machen die handelsrechtliche Rechnungslegung künftig komplexer und aufwendiger.
- ▶ Zusätzlich zu den Änderungen des HGB haben **Aktiengesellschaften** die Neuerungen des AktG zu beachten. Neben den Regelungen zur Ausschüttungssperre stehen hierbei im Wesentlichen Anforderungen an eine ordnungsgemäße Überwachung des Rechnungslegungsprozesses durch den Aufsichtsrat und ein angemessenes Risikomanagementsystem im Vordergrund.
- ▶ Die **Konzernabschlüsse** aller Unternehmen werden durch das BilMoG verändert. Neue Aufstellungspflichten und eine veränderte Abgrenzung des Konsolidierungskreises sind in allen Fällen zu beachten. Einzelne Wahlrechte der Vergangenheit werden abgeschafft; gleichzeitig führt die grundsätzliche Einbeziehungspflicht von Zweckgesellschaften zu einer Ausweitung des Konsolidierungskreises.
- ▶ **Natürliche Personen** an der Spitze von Konzernen oder mit umfassenden Beteiligungen werden künftig eher der Verpflichtung zur Konzernrechnungslegung ausgesetzt sein. Zudem fordern die neuen Anhangangaben im Einzelnen umfassende Angaben zu getätigten Geschäften.



Die Auswirkungen des BilMoG für den Bilanzierenden sind im Einzelfall zu prüfen.

Im Folgenden werden die wesentlichen Änderungen, die sich im Zusammenhang mit dem handelsrechtlichen Einzelabschluss ergeben, dargestellt. Zusätzlich werden Schnittstellen zur steuerlichen Rechnungslegung und zu den Publizitätspflichten skizziert. Während die konzernspezifischen Regelungen ebenso wie die Änderungen im Aktiengesetz nur einen Teil der Bilanzierenden betreffen, sehen sich alle Unternehmen und Kaufleute mit den Änderungen im Einzelabschluss konfrontiert.

Auf den Punkt gebracht

Das BilMoG verändert das Bilanzbild deutscher Unternehmen und erfordert ein Umdenken in Rechnungslegung, Berichterstattung, Bilanzpolitik und Bilanzanalyse. Die Wirkungsweise der Neuregelungen ist differenziert zu betrachten, das heißt, nicht alle Unternehmen und Bereiche der Rechnungslegung sind gleich davon betroffen. Daher sind die unternehmensindividuellen Auswirkungen zeitnah und genau zu analysieren.



Die Änderungen im Überblick

Die einzelnen Änderungen des BilMoG betreffen unterschiedliche Bereiche der Rechnungslegung. Vor der Darstellung der Neuregelungen im Detail vorab ein Überblick:

- ▶ Die **Publizitätspflichten** deutscher Unternehmen werden weiter dereguliert: Einzelkaufleute, die bestimmte Größenkriterien nicht überschreiten, werden künftig von der handelsrechtlichen Buchführungspflicht befreit. Die steuerliche Buchführungspflicht bleibt hiervon unberührt.
- ▶ Die **Größenkriterien** zur Einteilung von Kapitalgesellschaften in die Kategorien klein, mittel und groß wurden um 20 % angehoben. Da diese Neuregelung rückwirkend gilt, können ggf. die entsprechenden Erleichterungsmöglichkeiten bereits für das Geschäftsjahr 2008 in Anspruch genommen werden. Dies kann Auswirkungen auf die Prüfungspflicht sowie die Inanspruchnahme größenabhängiger Erleichterungen haben. Auch die Pflicht zur Offenlegung bzw. der Umfang der offenzulegenden Daten ist von der Einteilung in die entsprechenden Größenklassen abhängig.
- ▶ Die **steuerliche Rechnungslegung** wird im Einzelfall einfacher. Das Prinzip der umgekehrten Maßgeblichkeit wird aufgehoben, der Grundsatz der Maßgeblichkeit weiter ausgehöhlt. Eine **Einheitsbilanz** wird künftig nur noch im Ausnahmefall möglich sein.
- ▶ Die **Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften** im handelsrechtlichen Einzelabschluss werden modernisiert; bestehende Wahlrechte werden abgeschafft und es soll



ein besserer Einblick in die Vermögenslage der Unternehmen erreicht werden. Zugleich werden die Angabepflichten im Anhang deutlich ausgeweitet. Auch der Lagebericht bleibt nicht unberührt. Die in Teilen deutliche Annäherung der handelsrechtlichen Vorschriften an die IFRS ist unverkennbar.

- ▶ Der **Zeitpunkt der erstmaligen Gültigkeit** der neuen Vorschriften ist unterschiedlich. Der Großteil der Neuregelungen entfaltet seine Gültigkeit erstmals in nach dem 31.12.2009 beginnenden Geschäftsjahren. Allerdings müssen erste Berichtspflichten – insbesondere in Anhang und Lagebericht – im Einzelfall bereits für 2009 berücksichtigt werden.
- ▶ Der **Übergang** auf das neue deutsche Bilanzrecht erfordert umfassende und einheitliche Regelungen zur Anwendung der einzelnen Vorschriften und zur Behandlung einzelner Übergangseffekte. Die Regelungen des GHGB beinhalten diese Vorschriften.



Publizitätspflichten und steuerliche Rechnungslegung

Befreiung kleiner Unternehmen von den Publizitätspflichten

Während nach der alten Fassung des HGB noch alle Kaufleute im Sinne des HGB zur Buchführung nach § 238 HGB verpflichtet waren, führt § 241a HGB zu einer Befreiung kleiner Einzelkaufleute, wenn diese an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen bestimmte Größenkriterien nicht überschreiten. Für Personenhandelsgesellschaften gelten die genannten Kriterien allerdings nicht. Die Befreiungsregelung gilt rückwirkend noch für das Geschäftsjahr 2008.

Wenn ein Kaufmann an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen nicht mehr als 500.000 EUR Umsatzerlöse und nicht mehr als 50.000 EUR Jahresüberschuss erzielt, ist er von der handelsrechtlichen Buchführungspflicht befreit.

Beide genannten Kriterien müssen gemeinsam erfüllt sein. Halten Kaufleute diese Grenzen ein, sind sie künftig von der Verpflichtung zur handelsrechtlichen Buchführung befreit. Bei Neugründungen tritt eine Befreiung bereits ein, wenn die Werte am ersten Abschlussstichtag nach der Neugründung nicht überschritten werden. Die Regelungen



gelten für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2007 beginnen (Art. 66 Abs. 1 EGHGB).

Die Kriterien des § 241a HGB stellen eine Annäherung der neu eingeführten handelsrechtlichen Publizitätsschwellenwerte an die steuerlichen Regelungen des § 141 AO dar.

Die Ergänzung in § 242 Abs. 4 HGB stellt sicher, dass die Pflicht zur Aufstellung eines Jahresabschlusses – bestehend aus Bilanz und Gewinn-und-Verlust-Rechnung – nicht für Unternehmen gilt, die unter die Befreiungsvorschriften des § 241a HGB fallen. So entfällt künftig beispielsweise die Erstellung eines eigenständigen Inventarverzeichnisses für den kleinen Einzelunternehmer. Die Neuregelungen stellen indes kein Verbot der Buchführung und Bilanzierung für Einzelkaufleute, die unterhalb der Schwellenwerte liegen, dar. Vielmehr kann die steuerlich zu erstellende Einnahmen-Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG auch für handelsrechtliche Zwecke genutzt werden.

! Möchte der Einzelunternehmer sich zum Bilanzstichtag einen umfassenden Überblick über den Stand seines Vermögens und seiner Schulden verschaffen, sollte er freiwillig weiterhin eine Bilanz erstellen.

Anhebung der Größenkriterien für Kapitalgesellschaften

Die Schwellenwerte der Bilanzsumme und der Umsatzerlöse für kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften nach § 267 Abs. 1 und Abs. 2 HGB werden durch das BilMoG



um rund 20 % angehoben; die Anzahl der Arbeitnehmer bleibt unverändert.

	§ 267 Abs. 1 HGB a. F.	§ 267 Abs. 1 HGB
Bilanzsumme	4,015 Mio. EUR	4,840 Mio. EUR
Umsatzerlöse	8,030 Mio. EUR	9,680 Mio. EUR
Anzahl der Arbeitnehmer	50	50

Größenkriterien für kleine Kapitalgesellschaften

	§ 267 Abs. 2 HGB a. F.	§ 267 Abs. 2 HGB
Bilanzsumme	16,060 Mio. EUR	19,250 Mio. EUR
Umsatzerlöse	32,120 Mio. EUR	38,500 Mio. EUR
Anzahl der Arbeitnehmer	250	250

Größenkriterien für mittelgroße Kapitalgesellschaften

Die Unterscheidung nach den vorgenannten Größenkriterien ist von maßgeblicher Bedeutung für die Inanspruchnahme bestimmter Befreiungen und Erleichterungen bei der Rechnungslegung bzw. einzelnen Angabe- und Publizitätspflichten. Ebenso richten sich die Offenlegungspflichten nach der Größenklasse des Unternehmens.

Die Rechtsfolgen treten dann ein, wenn der Bilanzierende mindestens zwei der genannten Größenkriterien an zwei aufeinanderfolgenden Bilanzstichtagen über- bzw. unterschreitet.

Unabhängig von der Erfüllung der Schwellenwerte gilt eine Kapitalgesellschaft im Sinne des § 264d HGB stets als groß.



Die neuen Größenkriterien gelten bereits ab dem Geschäftsjahr 2008 (Art. 66 Abs. 1 EGHGB), wobei die Prüfung der einzelnen Kriterien rückwirkend auf die Vorjahre mittels Anwendung der ab 2008 erhöhten Grenzen zu erfolgen hat.

Die rückwirkende Anwendung der erhöhten Schwellenwerte kann Kapitalgesellschaften von bestimmten Berichts- und Offenlegungspflichten bereits ab dem Geschäftsjahr 2008 befreien.

Steuerliche Buchführungspflicht

Nach § 140 AO sind Steuerpflichtige – unabhängig von den in § 141 Abs. 1 AO genannten Größenkriterien – zur Führung von Büchern verpflichtet, wenn sich eine Buchführungspflicht auf Grundlage des HGB ergibt. Die §§ 238 ff. HGB sind dann sinngemäß anzuwenden. Sofern keine Buchführungspflicht nach HGB besteht, die Kriterien des § 141 AO aber überschritten werden, ist eine eigenständige Steuerbilanz zu erstellen. Werden die Kriterien des § 141 AO unterschritten, ist eine Einnahmen-Überschuss-Rechnung ausreichend.

Bei kleinen Einzelkaufleuten ist künftig die Erstellung einer Einnahmen-Überschuss-Rechnung für steuerliche Zwecke ausreichend.



Mit der Änderung des § 141 Abs. 1 Satz 2 AO wird künftig die Bezugnahme auf § 241a HGB vermieden. Damit wird sichergestellt, dass weiterhin die steuerliche Buchführungspflicht bestehen bleibt.

Abgesehen von den dargestellten Erleichterungen für kleine Einzelkaufleute, die in der Vergangenheit aufgrund ihrer Kaufmannseigenschaft zur handelsrechtlichen Rechnungslegung verpflichtet waren, ändert sich hinsichtlich der steuerlichen Buchführungspflichten durch das BilMoG nichts.

Maßgeblichkeitsprinzip: Zunehmende Durchbrechung

Das HGB bleibt auch nach den Änderungen des BilMoG in weiten Teilen maßgeblich für die steuerliche Gewinnermittlung. Allerdings wird das Maßgeblichkeitsprinzip, das für Ansatz und Bewertung einzelner Wirtschaftsgüter und Schulden in der steuerlichen Bilanzierung verantwortlich ist, in Zukunft teilweise durchbrochen. Während das BilMoG die handelsrechtlichen Ansatz- und Bewertungsvorschriften weitgehend verändert, sehen die Regelungen des Einkommensteuergesetzes, im Besonderen in den §§ 5, 6, 6a EStG, diesbezüglich eigenständige Normen vor.

Einzelne Beispiele, die die Durchlöcherung des Maßgeblichkeitsprinzips verdeutlichen, finden sich im Folgenden:

- ▶ Künftig entfällt das Aktivierungsverbot nach § 248 Abs. 2 HGB a. F., nach dem selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens nicht anzusetzen sind. Allerdings sieht § 5 Abs. 2 EStG weiterhin ein Ansatzverbot vor. Der handelsrechtlichen Ak-



tivierung und Abschreibung über die Nutzungsdauer steht steuerlich damit eine sofortige Aufwandserfassung gegenüber.

- ▶ § 5 Abs. 1a EStG stellt klar, dass eine handelsrechtliche Verrechnung bestimmter Posten der Aktivseite mit Posten der Passivseite steuerrechtlich nicht zulässig ist. Ist beispielsweise künftig eine Verrechnung von bestimmten Vermögenswerten, die ausschließlich zur Absicherung bestehender Pensionsverpflichtungen dienen, vorzunehmen (§ 246 Abs. 2 HGB), muss dies steuerlich wieder korrigiert werden.
- ▶ Die Regelung nach § 5 Abs. 1a EStG nimmt nur soweit Bezug auf die im handelsrechtlichen Jahresabschluss gebildeten Bewertungseinheiten (§ 254 HGB), wie diese sich auf abgesicherte finanzwirtschaftliche Risiken beziehen. Damit sind nicht alle im HGB-Abschluss angesetzten Bewertungseinheiten maßgeblich für die steuerliche Gewinnermittlung.
- ▶ Abweichend von der Rückstellungsbewertung nach den handelsrechtlichen Regelungen (§ 253 HGB) stellt § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG klar, dass bei der Bewertung der Rückstellungen die Wertverhältnisse am Bilanzstichtag maßgebend sind und künftige Preis- und Kostensteigerungen (entgegen den Regelungen des HGB) nicht berücksichtigt werden dürfen. Im Einzelfall erfolgt die Rückstellungsbewertung im Steuerrecht damit zu niedrigeren Werten als im Handelsrecht.

