

[BilMoG kompakt - mit Arbeitshilfen online](#)

Das Praxishandbuch für Anwender

Bearbeitet von
Dr. Felice-Alfredo Avella

1. Auflage 2013. Buch. 367 S. Kartoniert
ISBN 978 3 648 03228 2

[Recht > Handelsrecht, Wirtschaftsrecht > Handels- und Vertriebsrecht >
Handelsbilanzrecht, Bilanzsteuerrecht](#)

Zu [Inhaltsverzeichnis](#)

schnell und portofrei erhältlich bei

**beck-shop.de**
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung [beck-shop.de](#) ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

3 Bilanzierungs- und Bewertungsgrundlagen

3.1 Wirtschaftliche Zurechnung von Vermögensgegenständen

3.1.1 Gesetzliche Kodifizierung

Die Neufassung des § 246 Abs. 1 HGB dient der Klarstellung und gesetzlichen Verankerung des Prinzips der wirtschaftlichen Zurechnung von Vermögensgegenständen. Eine Änderung der bisherigen Rechtsanwendung ergibt sich dadurch nicht. Der Ansatz der Vermögensgegenstände richtet sich nach dem rechtlichen Eigentum (§ 246 Abs. 1 Satz 2 HGB). Nur wenn ein Vermögensgegenstand wirtschaftlich einem anderen zuzurechnen ist, ist er bei ihm — dem wirtschaftlichen Eigentümer — zu bilanzieren. Das ist der Fall, wenn der wirtschaftliche Eigentümer den rechtlichen Eigentümer von der Nutzung ausschließen kann, z. B. beim Leasing.

Die Zurechnung ist in der Handels- und in der Steuerbilanz einheitlich zu entscheiden. Damit können die bisher angewandten Leasingerlasse der Finanzverwaltung und die Leasingurteile des BFH für die handels- und steuerrechtliche Praxis gleichermaßen angewendet werden.

Wirtschaftliches Eigentum von Vermögensgegenständen bzw. Wirtschaftsgütern	
<p>Grundsatz</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Vermutung: wirtschaftliches und rechtliches Eigentum stimmen überein ▪ Notwendigkeit einer Überprüfung der Vermutung im Einzelfall ▪ Beurteilungsmaßstab: Verteilung der aus einem Vermögensgegenstand resultierenden Chancen und Risiken zwischen den beteiligten Personen 	<p>Verhältnis zum Steuerrecht</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Orientierung an § 39 AO ▪ Fortgeltung der steuerlichen Leasinggerätschaften im Handelsbilanzrecht

Tab. 11: Feststellung des wirtschaftlichen Eigentums bei Vermögensgegenständen nach BilMoG¹

3.1.2 Alte Rechtslage

Gemäß § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB a. F. musste der Jahresabschluss sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten, Aufwendungen und Erträge enthalten, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt war. In den Sätzen 2 und 3 fanden sich spezielle Zuordnungsregelungen für Eigentumsvorbehalt, Pfandrecht und Sicherungsübereignung bzw. Sicherungsabtretung.

Bisher ergaben sich **Zuordnungsprobleme**, weshalb sich in der handels- und ertragsteuerrechtlichen Literatur der Begriff des „**wirtschaftlichen Eigentums**“ entwickelte. Die Zurechnung der Vermögensgegenstände ist dann von Bedeutung, wenn das rechtliche und das wirtschaftliche Eigentum auseinanderfallen. Wirtschaftlicher Eigentümer ist derjenige, der — ohne rechtlicher Eigentümer zu sein — die tatsächliche Sachherrschaft über einen Vermögensgegenstand derart ausübt, dass dadurch der zivilrechtliche Eigentümer wirtschaftlich auf Dauer von der Einwirkung ausgeschlossen wird (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO). Die tatsächliche Sachherrschaft hat i. d. R. derjenige, bei dem der Besitz, die Gefahr, der Nutzen und die Lasten der Sachen liegen.

¹ Van Hall, in: Kessler/Leinen/Strickmann 2010, S. 169.

Bisher war umstritten, ob für das Steuerrecht die Zurechnung zum wirtschaftlichen Eigentümer über § 246 Abs. 1 HGB nach dem Maßgeblichkeitsgrundsatz erfolgte oder ob das wirtschaftliche Eigentum nach § 39 AO steuerrechtlich vorrangig war. Daraus ergaben sich aber für die Praxis keine Abweichungen zwischen der Handels- und der Steuerbilanz.

3.1.3 Zeitliche Anwendung, Übergangsregelung und steuerliche Folgen

Die Neufassung des Vollständigkeitsgebots gem. § 246 Abs. 1 HGB war erstmals für die nach dem 31.12.2009 beginnenden Geschäftsjahre anzuwenden (Art. 66 Abs. 3 Satz 1 EGHGB). Für die nach dem 31.12.2008 beginnenden Geschäftsjahre konnte das neue Vollständigkeitsgebot ebenfalls angewandt werden, das bedingte jedoch auch, dass alle sonstigen Vorschriften umgesetzt wurden. Diese Vorgehensweise war im Anhang festzuhalten (Art. 66 Abs. 3 Satz 6 EGHGB).

Aufgrund der lediglich klarstellenden Wirkung hatte der Gesetzgeber eine Übergangsregelung nicht vorgesehen.

Steuerliche Konsequenzen ergeben sich nicht, weil die handelsrechtliche Beurteilung der wirtschaftlichen Zurechnung von Vermögensgegenständen und Schulden an den § 39 AO angepasst wurde.

3.2 Ansatz- und Bewertungsstetigkeit

3.2.1 Vergleich mit der bisherigen Handhabung

In § 246 Abs. 3 HGB n. F. hat der Gesetzgeber die Ansatzstetigkeit gesetzlich verankert. Bisher existierten nur Normen für die Bewertungs- (§ 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB) und Ausweisstetigkeit (§ 265 Abs. 1 HGB). Mit der Einführung der Ansatzstetigkeit wollte der Gesetzgeber die **Jahresabschlüsse transparen-**

ter gestalten. Während sich die Einführung der Ansatzstetigkeit materiell auswirkt, hat die Änderung des § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB lediglich eine Klarstellung des Bewertungsstetigkeitsgrundsatzes zur Folge.²

3.2.2 Ansatz

Da mit dem BilMoG die Ansatzwahlrechte weitgehend beseitigt werden sollten, kam dem Grundsatz der Ansatzstetigkeit nur eine geringe Bedeutung zu. Die folgenden Aktivierungs- oder Passivierungswahlrechte werden vom Grundsatz der Ansatzstetigkeit erfasst:

Aktivierungswahlrechte	Passivierungswahlrechte
Selbst erschaffener immaterieller Vermögensgegenstand des Anlagevermögens, insbesondere Entwicklungskosten (§ 248 Abs. 2 Satz 1 HGB)	Rückstellung für unmittelbare Pensionszusagen, die vor dem 01.01.1987 erteilt wurden und Rückstellung für mittelbare Pensionszusagen und ähnliche Verpflichtungen (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB; Art. 28 Abs. 1 Sätze 1 u. 2 EGHGB)
Disagio (§ 250 Abs. 3 HGB)	
Aktive latente Steuern (§ 274 Abs. 1 HGB)	

Tab. 12: Aktivierungs- und Passivierungswahlrechte nach BilMoG

Nach dem Grundsatz der Stetigkeit müssen die angewandten Ansatzmethoden des vorangegangenen Jahresabschlusses beibehalten werden (§ 246 Abs. 3 HGB). Von den allgemeinen Bewertungsgrundsätzen des § 252 Abs. 1 HGB und der Ansatzstetigkeit des § 246 Abs. 3 HGB darf nur in begründeten Fällen abgewichen werden (§ 252 Abs. 2 HGB).

Abweichungen sind beispielsweise bei gesetzlich zugelassenen Ausnahmen zu den allgemeinen Bewertungsgrundsätzen des § 252 Abs. 1 HGB möglich, so z. B. bei der Anwendung von Bewertungsvereinfachungs- oder Festwertverfahren.³ Weitere mögliche Abweichungen nach § 252 Abs. 2 HGB werden

² Vgl. Avella/Brinkmann, in: Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller 2012, § 252, Rz. 161.

³ Vgl. Winkeljohann/Büssow, in: Ellrott u. a. 2010, § 252 HGB, Rz. 74; Ballwieser, in: Schmidt 2008, § 252, Rn. 116.

im Zusammenhang mit den jeweiligen Grundsätzen nach Abs. 1 behandelt.⁴ Ferner ist bei den Übergangsregelungen zum BilMoG in Art. 67 Abs. 8 EGHGB die Nichtanwendung von § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB i. R. d. BilMoG-Übergangs geregelt. Allerdings gilt diese Ausnahme nur beim erstmaligen Übergang auf das BilMoG.⁵

Achtung: Ansatzfalle mit hohen Folgekosten

Sofern ein Unternehmer aufgrund der verschlechterten Vermögens-, Finanz- und Ertragslage das Ansatzwahlrecht für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens wahlweise in Anspruch nehmen möchte, um seiner Bank einen besseren Jahresabschluss präsentieren zu können, muss er Folgendes bedenken: Er muss fortan zwischen Forschungs- und Entwicklungskosten abgrenzen (vgl. Kapitel 3.3.4) und darüber im Anhang berichten (hoher Dokumentationsaufwand). Ferner sitzt er in der Ansatzfalle, d. h., er muss die Entwicklungskosten, sofern sie anfallen, auch künftig in der Handelsbilanz aktivieren. In der Steuerbilanz besteht dagegen ein Ansatzverbot nach § 5 Abs. 2 EStG. Das hat weiterhin zur Folge, dass ab mittelgroßen Kapitalgesellschaften latente Steuerabgrenzungen vorzunehmen sind.

3.2.3 Bewertung

Bewertungsmethoden sind bestimmte, in ihrem Ablauf definierte Verfahren der Wertfindung.⁶ Die Bewertung bezieht sich auf Bilanzposten, die dem Grunde nach angesetzt werden müssen oder können und im nächsten Schritt der Höhe nach anzusetzen sind. Mit der Einführung des BilMoG erfolgt keine Änderung des in § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB verankerten Bewertungsstetigkeitsgrundsatzes. Die Neuregelung dient lediglich der Klarstellung der bisherigen Bilanzierungspraxis.

Abweichungen von der Ansatz- und Bewertungsstetigkeit sind weiterhin nur in begründeten Ausnahmefällen möglich (§ 252 Abs. 2 HGB). Einer dieser Aus-

⁴ Vgl. Winkeljohann/Büssow, in: Ellrott u. a. 2010, § 252 HGB, Rz. 72; Ballwieser, in: Schmidt 2008, § 252, Rn. 118.

⁵ Vgl. Avella/Brinkmann, in: Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller 2012, § 252, Rz. 174.

⁶ Vgl. Avella/Brinkmann, in: Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller 2012, § 252, Rz. 154.

nahmefälle ist die neue, durch die Bilanzrechtsreform eingeführte Definition der Herstellungskosten in § 255 Abs. 2 HGB. Danach können Unternehmen mit Verweis auf den Stetigkeitsgrundsatz nicht auf einen Einbezug der neuen Pflichtbestandteile verzichten, auch wenn diese Pflichtbestandteile vor dem BilMoG lediglich Wahlbestandteile der Herstellungskosten waren.⁷

3.2.4 **Ausweis**

Im **Anhang** müssen Angaben über die **Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden** gemacht werden, die auf die Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung angewandt wurden (§ 284 Abs. 2 Nr. 1 HGB). Damit verbindet der Anhang in Form von Erläuterungen die Angaben in der Bilanz mit denen der Gewinn- und Verlustrechnung.

Über die Ausübung dieser Bilanzierungswahlrechte ist stets zu berichten, um die bilanzpolitischen Maßnahmen erkennbar zu machen. Über die Gründe für die Inanspruchnahme der Bilanzierungswahlrechte muss allerdings nicht berichtet werden.

Angaben zu **Abweichungen** von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden nach § 284 Abs. 2 Nr. 3 HGB, z. B. aufgrund der durch das BilMoG geänderten Ausübung von Bewertungswahlrechten, waren bei der erstmaligen Aufstellung des Jahresabschlusses nach BilMoG nicht notwendig (Art. 67 Abs. 8 Satz 1 EGHGB). Da in der zitierten Übergangsvorschrift ausdrücklich die „Bewertungsmethoden“ (und die „Form der Darstellung“) genannt werden, ist von einer Angabepflicht nach § 284 Abs. 2 Nr. 3 HGB von anderen Bilanzierungsmethoden, also insbesondere einem anders gewählten Ansatz, auszugehen. Für Aufwendungen und Erträge, die sich aus der erstmaligen Anwendung der durch die Bilanzrechtsreform geänderten Vorschriften ergaben, war ein gesonderter Ausweis im außerordentlichen Ergebnis erforderlich (Art. 67 Abs. 7 EGHGB).

⁷ Vgl. Neubeck, in: Fischer u. a. 2009, Teil I, Rz. 47.

3.2.5 **Zeitliche Anwendung, Übergangsregelung und steuerliche Folgen**

Die Ansatzstetigkeit gem. § 246 Abs. 3 HGB war erstmals **für nach dem 31.12.2009 beginnende Geschäftsjahre** anzuwenden (Art. 66 Abs. 3 Satz 1 EGHGB). Jedoch konnte die neue Vorschrift bereits für nach dem 31.12.2008 beginnende Geschäftsjahre angewandt werden, das allerdings nur im Verbund mit den übrigen neuen Vorschriften.

Es ergeben sich **keine steuerlichen Folgen**. Die fortbestehenden und neuen handelsrechtlichen Ansatzwahlrechte sind nach der Auslegung des § 5 Abs. 1 EStG durch die höchstrichterliche Rechtsprechung steuerrechtlich ohne Relevanz bzw. entfalten nach Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit keine steuerlichen Auswirkungen.

3.2.6 **Hinweise zur Bilanzpolitik und Bilanzanalyse**

Mithilfe der gezielten Inanspruchnahme von Ansatz- und Bewertungswahlrechten lässt sich die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage im Sinne einer zielgerichteten Bilanzpolitik verbessern. Allerdings ist zu bedenken, dass im Rahmen von Bilanzanalysen, die z. B. von kreditgewährenden Banken durchgeführt werden, solche Ansatz- und Bewertungswahlrechte kritisch gewürdigt und im Einzelfall gar eliminiert werden können.

3.3 **Herstellungskosten**

3.3.1 **Annäherung der Handels- an die Steuerbilanz beim Umfang der Herstellungskosten**

Durch das BilMoG wurden die Herstellungskosten umfangreicher definiert. Nach § 255 Abs. 2 HGB wird die handelsrechtliche an die steuerliche Herstellungskostenuntergrenze angeglichen. Gleichzeitig wird der handelsrechtliche

Herstellungskostenbegriff an den produktionsbezogenen Vollkostenbegriff der internationalen Rechnungslegung angenähert. Damit soll eine **Verbesserung der Vergleichbarkeit** des handelsrechtlichen Jahresabschlusses mit den nach internationalen Vorschriften erstellten Jahresabschlüssen erreicht werden.

In die handelsrechtlichen Herstellungskosten einzubeziehen sind zukünftig nicht nur Einzelkosten, sondern auch fertigungsbezogene variable Gemeinkosten. Für fixe Gemeinkosten gilt weiterhin ein Einbeziehungswahlrecht, für Forschungs- und Vertriebskosten besteht auch weiterhin ein Verbot.

3.3.2 Ansatz dem Grunde nach

Die Herstellungskosten bleiben weiterhin ein dominierender Bewertungsmaßstab für Vermögensgegenstände. Gegenstände der Bewertungen können insbesondere sein:

- immaterielle Anlagen,
- Sachanlagen,
- unfertige Erzeugnisse,
- fertige Erzeugnisse,
- Drohverlustrückstellungen.

Nach BilMoG können auch die **Entwicklungskosten** eines selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstands des Anlagevermögens als Herstellungskosten aktiviert werden (§§ 248 Abs. 2 i. V. m. 255 Abs. 2 a HGB). Dafür muss das Aktivierungswahlrecht des § 248 Abs. 2 HGB in Anspruch genommen werden. Wird das Wahlrecht einmal in der Handelsbilanz ausgeübt, muss auch künftig daran festgehalten werden (vgl. hierzu den Begriff der Ansatzfalle in Kapitel 3.2.2).

3.3.3 Bewertung

Nach § 255 Abs. 2 HGB sind Herstellungskosten solche Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten

- für die Herstellung eines Vermögensgegenstands,
- seine Erweiterung oder
- für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung

entstehen.

Laut altem Recht mussten lediglich die Materialeinzelkosten, die Fertigungseinzelkosten und die Sonderkosten der Fertigung in die Herstellungskosten einbezogen werden. Sie bildeten die handelsrechtliche Wertuntergrenze (§ 255 Abs. 2 Satz 2 HGB a. F.). Zusätzlich durften Teile der notwendigen Material- und Fertigungsgemeinkosten und des Werteverzehrs des Anlagevermögens, soweit sie durch die Fertigung veranlasst waren, in die Herstellungskosten mit eingerechnet werden (§ 255 Abs. 2 Satz 3 HGB a. F.). Es bestand zudem ein Wahlrecht, die Kosten der allgemeinen Verwaltung und die Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs (freiwillige soziale Leistungen und betriebliche Altersversorgung) in die Herstellungskosten mit einzubeziehen.

Nach neuem Recht i. d. F. des **BilMoG** müssen angemessene Teile der Materialgemeinkosten, der Fertigungsgemeinkosten und des Werteverzehrs des Anlagevermögens, soweit sie durch die Fertigung veranlasst sind, als Herstellungskosten aktiviert werden (§ 255 Abs. 2 Satz 2 HGB).

Bisher unterschieden sich die Wertuntergrenzen in der Handels- und in der Steuerbilanz. Durch die vom BilMoG herbeigeführte Annäherung **gelten sowohl für die Handels- als auch für die Steuerbilanz zukünftig grundsätzlich die gleichen Wertuntergrenzen für die Herstellungskosten. Forschungs- und Vertriebskosten** dürfen nicht mit in die Herstellungskosten einbezogen werden (§ 255 Abs. 2 Satz 4 HGB).