



Dr. Jörg Lehr  
RA/StB

Jürgen Schumacher GmbH  
Steuerberatungsgesellschaft



BilMoG: Handelsbilanz versus Steuerbilanz  
Was Sie als Unternehmer beachten müssen!

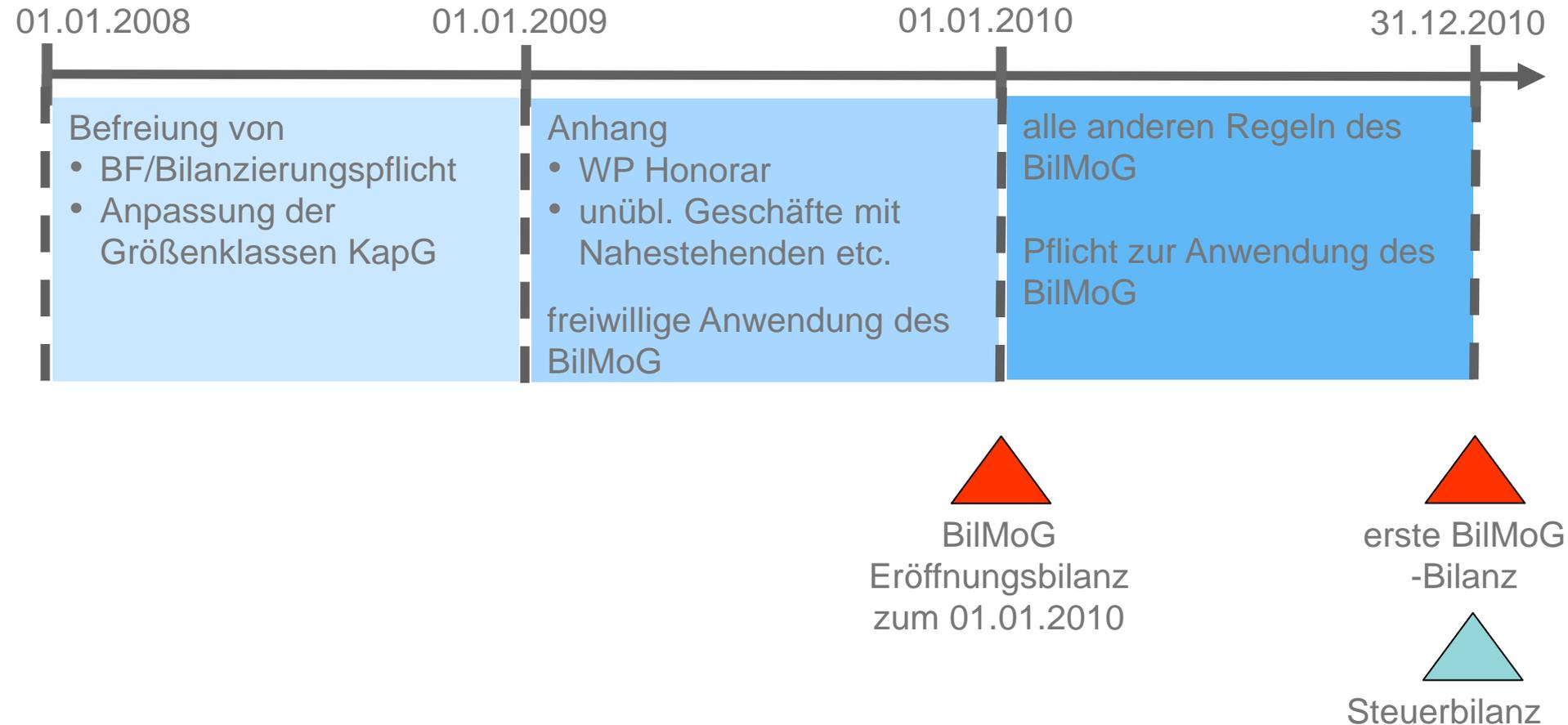
IHK für Rheinessen, 6. Juni 2011



- 
- I. zeitliche Anwendung
  - II. BilMoG für alle Unternehmen
    1. Buchführungs-/Bilanzierungspflicht
    2. Wegfall umgekehrte Maßgeblichkeit
    3. entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert
    4. selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände
    5. Ansatz von Rückstellungen
    6. Bewertung von Rückstellungen
    7. latente Steuern
  - III. BilMoG für Kapitalgesellschaften
    1. Größenklassen KapG
    2. ausstehende Einlagen
    3. Ausschüttungssperre
    4. Neue Pflichtangaben im Anhang



# zeitliche Anwendung des BilMoG





# 1. Befreiung von der Rechnungslegungspflicht für kleine Einzelkaufleute

<b>StR</b> <b>§§ 140, 141</b> <b>AO</b>	FA kann von einem Gewerbetrieb eine Buchführung verlangen, wenn der Unternehmer mehr als <ul style="list-style-type: none"><li>• 500 T€ Umsatz nach UStG <u>oder</u></li><li>• 50 T€ Gewinn aus Gewerbebetrieb erzielt</li></ul> anwendbar auf WJ das nach dem 31.12.2007 beginnt
<b>HGB aF</b>	Buchführungspflicht für alle Kaufleute
<b>HGB BilMoG</b>	grds: Buchführungspflicht für alle Kaufleute  ausn: Befreiung für Einzelkaufleute, die an zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren nicht mehr als <ul style="list-style-type: none"><li>• 500 T€ Umsatzerlöse <u>und</u></li><li>• 50 T€ Jahresüberschuss</li></ul> anwendbar auf WJ das nach 31.12.2007 beginnt

für Formkaufleute (GmbH) sieht HGB wie StR Rechnungslegungspflicht vor



## 2. Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit

### Handelsbilanz BilMoG

### ~~Einheitsbilanz~~

### Steuerbilanz

- Ansatz + Bewertungsregeln

- ~~Öffnungsklauseln HGB aF~~  
~~– Sonderposten mit Rücklageanteil~~  
~~– erhöhte steuerl. AfA~~

- HGB Regelungen BilMoG
  - Pflicht von DrohverlustRS
  - Abzinsung langfristiger RS mit Marktzins
  - Preissteigerung bei RS Bewertung berücksichtigen

→  
materielle Maßgeblichkeit  
Vorschriften des HGB gelten in der StB

←  
~~umgekehrte Maßgeblichkeit~~  
~~= steuerliche Vorschriften des HGB nicht~~  
~~identisch ausgeübt werden~~

- Ansatz + Bewertungsregeln

- steuerliche Wahlrechte
  - Sonderposten mit Rücklageanteil
  - erhöhte steuerl. AfA

- steuerl Spezialregelungen
  - Verbot von DrohverlustRS
  - Abzinsung langfristiger RS mit 5,5%
  - Preissteigerungen bei RSBewertung nicht berücksichtigen



# Musterfall steuerliche Mehrabschreibung auf Anschaffungen ab 2010

II. BilMoG für alle Kaufleute

Musterschreiner S hat am 02.01.2010 eine Maschine AK netto 300 T€ erworben, ND 10 Jahre. S schreibt in der StB degressiv (25%) ab, JÜ 2010 beträgt vor Berücksichtigung der Investition 100 T€.

## HB (BilMoG) 31.12.2010

Maschine 270 T€	JÜ nach AfA	70.000 €
	pass lat St	-6.750 €
	JÜ	63.250 €

~~umgekehrte  
Maßnahmen  
denken  
ab 2010~~  
**BilMoG**

## StB 31.12.2010

Maschine 225 T€	JÜ	25 T€
-----------------	----	-------

## Anlagevermögen HB (BilMoG)

AK Maschine	300 T€
- lineare AfA 10%	<u>30 T€</u>
BW 31.12.10	270 T€

## Anlagevermögen StB

AK Maschine	300 T€
- degr. AfA 25%	<u>75 T€</u>
BW 31.12.10	225 T€

Anwendbarkeit für WJ, die nach dem 31.12.2009 beginnen



# Musterfall steuerliche Mehrabschreibungen auf Anschaffungen vor 2010

II. BilMoG für alle Kaufleute

Musterschreiner S hat am 01.01.2007 eine Maschine AK netto 300 T€ erworben, ND 10 J. S hat degressiv abgeschrieben (30%), JÜ 2007-2010 vor Berücksichtigung der Investition je 100 T€. S möchte möglichst hohes EK ausweisen. Latente Steuern sollen nicht berücksichtigt werden.

HB aF 31.12.2009			
Maschine	102.900 €	JÜ	55.900 €

← umgekehrte Maßgeblichkeit

StB 31.12.2009			
Maschine	102.900 €	JÜ	55.900 €

HB (BilMoG) Eröffnungsbilanz 01.01.10			
Maschine	210 T€	GewinnRL	107.100 €

HB (BilMoG) 31.12.10			
Maschine	180.000 €	JÜ	70.000 €

Einheitsbilanz

StB 31.12.2010			
Maschine	72.030 €	JÜ	100.000 €
		-AfA	30.870 €
		JÜ	69.130 €

Anlagevermögen HB (BilMoG)		
Maschine AK	lin AfA	300.000 €
AfA 07 10%	30 T€	270.000 €
AfA 08 10%	30 T€	240.000 €
AfA 09 10%	30 T€	210.000 €
AfA 10 10%	30 T€	180.000 €

Anlagevermögen StB		
Maschine AK	deg AfA	300.000 €
- AfA 07 30 %	90 T€	210.000 €
- AfA 08 30 %	63 T€	147.000 €
- AfA 09 30 %	44.100 €	102.900 €
- AfA 10 30 %	30.870 €	72.030 €



### 3. entgeltlich erworbener Geschäfts- und Firmenwert

#### HGB aF

Aktivierungwahlrecht mit  
Abschreibungsmöglichkeit

Sofortaufwand oder Bilanzierungshilfe

#### HB      BilMoG

- Aktivierungspflicht mit AK
- planmäßige AfA über Nutzungsdauer
- Anhangangabe bei ND > 5 Jahre
- anwendbar für FW, die ab 01.01.2010 angeschafft

#### Steuerbilanz

Abschreibung  
über 15 Jahre



## 4. Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände

### HB aF

Aktivierungs**verbot** für selbst geschaffene immaterielle VG des AV

### HB BilMoG

Aktivierung**wahl**recht für selbst geschaffene immaterielle VG des AV, die einzeln verwertbar sind

Nicht aktiviert werden dürfen

- selbst geschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten und vergleichbare VG
- Forschungskosten (↔ Entwicklungskosten) anwendbar, wenn Entwicklung nach 31.12.09 begonnen

### StB

Aktivierungsverbot  
§ 5 II EStG



# Musterfall selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände

3. Die Werbeabteilung des S entwickelt neue Webseite mit Online-Shop. Kosten für die Programmierung 30 T€, Lizenzgebühr für die Software für Zahlungsverkehr 10 T€

HB	Akt	BA	StB	Akt	BA
1. WahlR die Software zu aktivieren, Forschungskosten = BA	10	2	1. Entwicklungs- wie Forschungskosten für Software unterliegen Aktivierungsverbot, BA 12 T€		12
2. Firmenlogo = Marke = Aktivierungsverbot = BA		40	2. Aktivierungsverbot, BA 40 T€		40
3. a) Website = immaterieller VG Aktivierungswahlrecht 30 T€	30		3. a) Aktivierungsverbot, BA 30 T€		30
b) Lizenzgebühr = entgeltlich erworbener VG = Aktivierungspflicht	10		b) Lizenzgebühr Aktivierungspflicht 10 T€	10	
	50	42		10	82



## 7. Ansatz von Rückstellungen § 249 HGB

Rückstellungen	HB aF <b>BilMoG</b>	StB
ungewisse Verbindlichkeiten	Pflicht	Pflicht
drohende Verluste	Pflicht	Verbot
unterlassene Instandhaltung - Nachholung innerhalb von 3 Mon. - Nachholung außerhalb von 3 Mon. aber innerh. eines Jahres	Pflicht WahIR <b>Verbot</b>	Pflicht Verbot
Aufwandsrückstellung	WahIR <b>Verbot</b>	Verbot



## 8. Bewertung von Rückstellungen

### HB aF

Bewertung Rückstellung mit Rückzahlungsbetrag und Abzinsungsverbot

### HB BilMoG § 253 HGB

- Bewertung Rückstellung mit Erfüllungsbetrag
- Abzinsungspflicht bei Laufzeit von mehr als 1 Jahr, laufzeitabhängiger durchschnittl. Marktzins der letzten 7 Jahre anzuwenden.
- Anwendbarkeit für WJ, die nach 31.12.09 beginnen  
RS Zuführungen direkt aufwandswirksam

#### RS Auflösung WahIR

- Auflösung unmittelbar in die GewinnRL
- Beibehaltung der RS und bei Auflösung als ao Ertrag auszuweisen

### StB

- Bewertung der Rückstellungen nach Wertverhältnissen am Bilanzstichtag
- künftige Preis- u. Kostensteigerungen nicht berücksichtigen
- Abzinsung mit 5,5%  
ausn. PRückstellungen mit 6 %

## 8. Bewertung von Rückstellungen Sonderfall Pensionsrückstellungen

HB aF	StB
<ul style="list-style-type: none"><li>• Rückstellung des Rückzahlungsbetrages</li><li>• Abzinsung 6 %</li><li>• Verrechnungsverbot</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Rückzahlungsbetrag der PZ</li><li>• Abzinsungspflicht mit 6 %</li><li>• Verrechnungsverbot</li></ul>
<b>HB BiMoG § 253 HGB</b>	
<ul style="list-style-type: none"><li>• Rückstellung des Erfüllungsbetrages</li><li>• Abzinsung nach Abzinsungssatz der BB laufzeit<u>abhängig</u> oder angenommene Laufzeit von 15 Jahren</li><li>• grds. Verrechnungsverbot ausn. Verrechnung<u>spflicht</u> bei PZ mit Deckungsvermögen</li><li>• Anhangangaben zur PZ</li><li>• Erhöhung PRS kann über bis zu 15 Jahre verteilt werden, zwingend ist 1/15 pa aufzulösen</li></ul>	





# 8. Sonderfall Pensionsrückstellungen Strategie Aufdeckung aller Risiken

Musterschreinerei GmbH hat ihrem GesGF S eine PZ erteilt, mit folgender Bewertung:

Pensionsgutachten	BilMoG	StB
01.01.2010	520.000 €	430.000 €
31.12.2010	600.000 €	490.000 €

Eine RDV besteht nicht, der JÜ 2010 vor PRS laut beträgt 100.000 €. Die GmbH will in der HB alle Risiken aus der PZ ausweisen (hohe Rückstellung). Lat. Steuern bleiben außen vor.

HB aF 31.12.2009		
	PRS	430 T€

StB 31.12.2009		
	PRS	430 T€

BilMoG 01.01.2010		
	Verlust EBilMoG	-90 T€
	PRS	520 T€

HB (BilMoG) 31.12.2010		
	JÜ vor PRS	100 T€
	Verlust EBilMoG	-90 T€
	Erh PRS	<u>-80 T€</u>
	JÜ nach PRS	-70 T€
	PRS	600 T€

StB 31.12.2010		
	JÜ vor PRS	100 T€
	Erh PRS	<u>-60 T€</u>
	JÜ nach PRS	40 T€
	PRS	490 T€

## 8. Pensionsrückstellungen Strategie möglichst hohes EK in HB

Musterschreinerei GmbH hat ihren GesGF S eine PZ erteilt, mit folgender Bewertung:

	BilMoG	StB
Pensionsgutachten 01.01.2010	520.000 €	430.000 €
31.12.2010	600.000 €	490.000 €

Eine RDV besteht nicht, der JÜ 2010 lt. StB vor PRS laut BilMoG beträgt 100.000 €. Die GmbH will in der HB möglichst hohes Eigenkapital ausweisen. Lat Steuern bleiben außen vor.

### HB aF 31.12.2009

PRS	430.000 €
-----	-----------

### StB 31.12.2009

PRS	430.000 €
-----	-----------

### HB BilMoG Eröffnungsbilanz 1.1.2010

PRS	430.000 €
-----	-----------

### HB (BilMoG) 31.12.2010

JÜ vor PRS	100.000 €
1/15 von 90 T€	-6.000 €
Erh PRS	<u>-80.000 €</u>
JÜ nach PRS	14.000 €
PRS	516.000 €

### StB 31.12.2010

JÜ	100.000 €
Erh PRS	<u>60.000 €</u>
JÜ	40.000 €
PRS	490.000 €

## 8. Pensionsrückstellungen Strategie möglichst hohes EK in HB

Musterschreinerei GmbH hat ihren GesGF S eine PZ erteilt, mit folgender Bewertung:

	BilMoG	StB
Pensionsgutachten 01.01.2010	520.000 €	430.000 €
31.12.2010	600.000 €	490.000 €

Es besteht eine RDV, die an den GesGF verpfändet ist und wie folgt bewertet ist.

31.12.2009 380 T€      31.12.2010 420 T€

### HB aF 31.12.2009

RDV	380 T€	PRS	430.000 €
-----	--------	-----	-----------

### StB 31.12.2009

RDV 380 T€	PRS	430.000 €
------------	-----	-----------

### HB BilMoG Eröffnungsbilanz 1.1.2010

Saldierung	PRS	50.000 €
------------	-----	----------

### HB (BilMoG) 31.12.2010

Saldierung	JÜ vor PRS	100.000 €
	1/15 von 90 T€	-6.000 €
	Erh PRS	<u>-80.000 €</u>
	JÜ nach PRS	14.000 €
	PRS	96.000 €

### StB 31.12.2010

RDV 420 T€	JÜ	100.000 €
	Erh PRS	<u>60.000 €</u>
	JÜ	40.000 €
	PRS	490.000 €

	HB aF	BilMoG
Anwendungsbereich	alle KapG	nur mittel u. große KapG aber SteuerRS (pass lat Steuer) für alle Unternehmen zu bilden
Saldierung lat Steuer	Pflicht	Wahlrecht
Abzinsung	keine	keine
Anhang	bes. Angaben bei gr. KapG	bes. Angaben bei gr. KapG
aktive lat Steuern	Wahlrecht	Wahlrecht saldiert bei akt lat Steuern anzusetzen
Verlustvorträge	keine Berücksichtigung	Berücksichtigung 5 Jahre
Ausschüttungssperre	ja	ja und Pflicht zur Anh Angabe
passive lat Steuern	Passivierungspflicht	Passivierungspflicht

Anwendbarkeit für WJ, die nach dem 31.12.2009 beginnen  
 latente Steuern, die durch erstm. Anwendung des BilMoG und die Ausbuchung gegen GewinnRL  
 resultieren, sind mit den Gewinnrücklagen zu verrechnen



# 9. Musterfall

## Investitionsabzugsbetrag § 7g EStG und latente Steuern

Musterschreinerei M GmbH plant 2011 Anschaffung einer Maschine AK 250 T€, ND 5 Jahre. In 2009 wurde ein IAB 40% = 100 T€ beansprucht, das WG am 01.01.2011 angeschafft und linear abgeschrieben. JÜ 2009-2011 vor IAB und AfA 100 T€.

### HB aF 31.12.2009

JÜ	100 T€
pass lat St	<u>-30 T€</u>
JÜ	70 T€

100 T€ stille Reserven x 30% KSt/GewSt  
= 30 T€ künftige StBelastung

### StB 31.12.2009

JÜ vor IAB	100 T€
IAB	<u>-100 T€</u>
JÜ nach IAB	0 T€

### HB 31.12.2010

Maschine	250 T€	JÜ	100 T€
-lin AfA 20%	-50 T€	AfA	-50 T€
BW Maschine	200 T€	pass lat St	<u>-3 T€</u>
		JÜ	47 T€

110 T€ stille Reserven x 30% KSt/GewSt  
= 33 T€ künftige StBelastung

### StB 31.12.2011

Maschine	250 T€	JÜ	100 T€
-IAB 40%	-100 T€	SonderAfA	-30 T€
-SonderAfA	-30 T€	lin AfA	<u>-30 T€</u>
-lin AfA 20%	<u>-30 T€</u>	JÜ	40 T€
Maschine	90 T€		



Unternehmensgröße	Bilanzsumme	Umsatz €/pa	Beschäftigte
klein	<del>bis 4.015 T€</del> bis 4.840 T€	<del>bis 8.030 T€</del> bis 9.680 T€	bis 50
mittel	<del>4.015-16.060 T€</del> 4.840-19.250 T€	<del>8.030-32.120 T€</del> 9.680-38.500 T€	50 - 250
groß	<del>über 16.060 T€</del> über 19.250 T€	<del>über 32.120 T€</del> über 38.500 T€	über 250

*Durchgestrichene kursive Beträge: bisherige Größenklassen HGB aF*

KapG sind mittel/groß sobald sie 2 Größenmerkmale an 2 aufeinander folgenden Bilanzstichtagen erfüllen



# ausstehende Einlagen § 272 Abs 1 HGB

Musterschreinerei S GmbH hat ein Stammkapital von 50 T€ wovon 25 T€ noch nicht eingezahlt sind.

## HB aF 31.12.2009 WR (Brutto oder Netto-Prinzip)

ausst Einlagen 25 T€	gez Kap	50 T€
----------------------	---------	-------

## Stb

ausst Einlagen 25 T€	gez Kap	50 T€
----------------------	---------	-------

## BilMoG 01.01.2010 Ausweis nur noch auf Passivseite

gez. Kap	50 T€
nicht eingef	
ausst Einl	<u>25 T€</u>
eingeford Kap	25 T€

## StB 31.12.2010

gez Kap	50 T€
nicht eingef	
ausst Einl	<u>25 T€</u>
eingeford. Kap	25 T€



---

Das grundsätzlich ausschüttbare Eigenkapital von KapG unterliegt einer Ausschüttungssperre, soweit

- BW selbst geschaffener immaterieller VG des AV betroffen, abzgl. der pass lat. Steuern
- aktive lat Steuern

Achtung: ausschüttungsgespernte Beträge sind in aufgegliederter Form im Anhang anzugeben

## neue Pflichtangaben und Erleichterungen für KapG beim Anhang nach BilMoG

§ 285 Nr.	Inhalt	kleine KapG	mittelgr KapG
13	Gründe für die Annahme einer längeren als 5jährigen ND eines entgeltlich erworbenen Geschäfts- od. Firmenwertes	+	+
18	BW und Zeitwert von Finanzanlagen soweit eine außerplanmäßige Abschreibung § 253 III S 4 HGB unterlassen wurde	+	+
21 ab 2009	Angaben zu Geschäften, die nicht marktüblich und mit nahestehenden Personen abgeschlossen werden	nein	+
22	bei selbstgeschaffenen immateriellen WG des AV § 248 HGB sind Forschungs- und Entwicklungskosten anzugeben	nein	+
24	Angaben zu Pensionsrückstellungen über Berechnungsverfahren, Zinssatz, Lohn- u. Gehaltssteigerung, Sterbetabelle	+	+
25	Angaben zum verrechneten Deckungsvermögen bei Pensionszusagen § 246 II S 2 HGB	+	+
27	Haftungsverhältnisse § 251 HGB (z.B. Bürgschaften, Sicherheiten) sind hinsichtl. des Risikos der Inanspruchnahme zu erläutern	+	+
28	ausschüttungsgesperrte Beträge § 268 VIII HGB angeben und aufgliedern	+	+
29	Grund der latenten Steuern und Angaben des Steuersatzes	nein	+



# Zusammenfassung BilMoG

## Notwendigkeit von 2 Bilanzen

HB ↔ StB	Sachverhalt
WahIR	bei Sonder AfA, erhöhten AfA, FördG AfA, IAB aus Anschaffungen vor 2010
Pflicht	bei Sonder AfA, erhöhten AfA, FördG AfA, IAB bei Anschaffungen ab 2010
Pflicht	bei ab 2010 entgeltlich erworbenen Geschäfts- und Firmenwerten
Pflicht	bei Aktivierung selbstgeschaffener Vermögensgegenstände ab 2010
Pflicht	Rückstellungen bei Laufzeit von mehr als 1 Jahr (Erfüllungsbetrag/Abzinsung)
Pflicht	Pensionsrückstellungen



Dr. Jörg Lehr



**Jürgen Schumacher GmbH**  
Steuerberatungsgesellschaft

Viel Erfolg bei der  
Gestaltung wünschen Ihnen

Dr. Jörg Lehr  
Rechtsanwalt/Steuerberater  
Fon 06131-948000  
[www.dr-lehr.com](http://www.dr-lehr.com)

Christian Schumacher  
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater  
Fon 06132-790000