

Das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz

Das Bundesministerium der Justiz (BMJ) hat am 8. November 2007 den Referentenentwurf des seit langem erwarteten Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG) vorgelegt. Das BilMoG gilt heute bereits als die größte Bilanzrechtsreform seit Einführung des Bilanzrichtlinien-Gesetzes aus dem Jahr 1985. Das BilMoG sieht zahlreiche Änderungen im Recht der Rechnungslegung, Prüfung und Corporate Governance vor. Im Folgenden werden ausgewählte Themen im Bereich der Rechnungslegung vorgestellt.

REFORM DER RECHNUNGSLEGUNG · ZIEL UND NOTWENDIGKEIT · WESENTLICHE ÄNDERUNGEN

Ziel und Notwendigkeit des BilMoG

Durch das BilMoG werden gleich vier EU-Richtlinien in nationales Recht überführt. Die Umsetzung von EU-Richtlinien in nationales Recht ist nichts Ungewöhnliches. Mit der Reform begegnet die Bundesregierung der Kritik, dass handelsrechtliche Abschlüsse im Vergleich zur internationalen Rechnungslegung weniger aussagefähig seien.

Das modernisierte HGB-Bilanzrecht versteht sich als adäquate Antwort auf die IFRS, die auf kapitalmarktorientierte Unternehmen zugeschnitten sind und insbesondere den Informationsbedürfnissen von Kapitalmarktteilnehmern dienen. Die Mehrzahl der rechnungslegungspflichtigen Unternehmen in Deutschland nimmt den Kapitalmarkt jedoch nicht direkt in Anspruch. Die Anwendung der sehr komplexen Regelungen der IFRS wäre zu kompliziert und viel zu kostenintensiv. Die IFRS wurden folgerichtig in Deutschland insbesondere vom Mittelstand nachhaltig abgelehnt. Ziel des BilMoG ist es daher, das gewachsene deutsche Bilanzrecht zu einer dauerhaften, kostengünstigen und vollwertigen Alternative zu den IFRS weiter zu entwickeln. Die Eckpunkte des HGB-Bilanzrechts sollen beibehalten werden. Der handelsrechtliche Jahresabschluss soll, anders als ein IFRS-Abschluss, weiterhin Grundlage der Gewinnausschüttung und Ausgangsbasis für die steuerliche Gewinnermittlung und damit für die Besteuerung bleiben.

Mit der Umsetzung des BilMoG soll auch den Anforderungen des Kapitalmarkts an eine informationsorientierte Rechnungslegung entsprochen werden. Die Fähigkeit der Unternehmen, sich im Wettbewerb um kostengünstige Fremd- und Eigenkapitalfinanzierungen zu behaupten, soll durch die Regelungen verbessert werden. Des Weiteren sind im Wege der Modernisierung erhebliche Erleichterungen und Entlastungen für die Unternehmen vorgesehen.

Umsetzung

Durch das BilMoG werden bestehende handelsrechtliche Ansatz-, Ausweis- und Bewertungswahlrechte beseitigt. Damit soll gleichzeitig eine Anhebung des Informationsniveaus handelsrechtlicher Jahresabschlüsse erreicht werden. Dies soll nach dem Willen des Gesetzgebers nicht in der Aufgabe bisheriger handelsrechtlicher Bilanzierungsprinzipien und -grundsätze münden. Vielmehr soll das Informationsniveau

des Jahresabschlusses unter Berücksichtigung der bereits bisher geltenden handelsrechtlichen Bilanzierungsprinzipien und -grundsätze in zumutbarem und realistischem Umfang angehoben werden.

Ausgewählte Regelungen

Anhebung der Größenklassen

Neben dem Wegfall der handelsrechtlichen Buchführungs- und Bilanzierungspflicht für bestimmte Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften wird die Anhebung der Größenklassen zur Kostenentlastung beitragen. Die Größenklassen entscheiden darüber, welche Informationspflichten ein Unternehmen betreffen. Die Schwellenwerte für Bilanzsumme und Umsatzerlöse werden in § 267 HGB um ca. 20 % erhöht, so dass zukünftig mehr Kapitalgesellschaften als klein und mittelgroß einzustufen sind. Dem entsprechend wird die Anwendung von größenabhängigen Erleichterungen und Befreiungen bei der Aufstellung und Offenlegung des Jahresabschlusses von mehr Kapitalgesellschaften (z. B. GmbH) genutzt werden können.

Änderung der Ansatzvorschriften

Derivative Geschäfts- oder Firmenwerte, die z. B. bei Unternehmenskäufen entstehen („asset deal“), sind zukünftig bilanzierungspflichtige Vermögensgegenstände, die planmäßig über die Nutzungsdauer abgeschrieben werden. Das Aktivierungsverbot für selbsterstellte immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens wird aufgehoben, der steuerliche Sonderposten mit Rücklagenanteil wird abgeschafft, Ingangsetzungs- und Erweiterungsaufwendungen dürfen nicht mehr als Bilanzierungshilfe angesetzt werden.

Von größerer Bedeutung dürfte bei vielen unserer Mandanten der Wegfall der Aufwandsrückstellungen sein. Hierunter fällt z. B. die Rückstellung für im Geschäftsjahr unterlassene Instandhaltungen. Werden die Instandhaltungen in den ersten drei Monaten des folgenden Geschäftsjahres nachgeholt, sind diese wie bisher passivierungspflichtig. Sollten die unterlassenen Instandhaltungen jedoch später ausgeführt werden, besteht hierfür zukünftig kein Passivierungswahlrecht, sondern ein Rückstellungsverbot. Die Aufwandsrückstellungen sind spätestens in Geschäftsjahren, die nach dem 31. Dezember 2008 enden, aufzulösen. Die Auflösung erfolgt jedoch nicht erfolgs-

wirksam über die GuV. Vielmehr sind die Beträge unmittelbar in die Gewinnrücklagen einzustellen. Begründet wird die Abschaffung der Aufwandsrückstellung damit, dass sie zu einer irreführenden Darstellung der Vermögenslage führt und insofern eine Annäherung an IFRS vollzogen werden müsse.

Unternehmen, die ihre betriebliche Altersvorsorge über einen mittelbaren Durchführungsweg gewählt haben (z. B. Unterstützungskasse, Zusatzversorgungskasse), mussten in der Vergangenheit für diese mittelbaren Pensionsverpflichtungen keine Rückstellungen bilden. Eine Anhangangabe war ausreichend. Dieses Passivierungswahlrecht wird abgeschafft. Für die betroffenen Unternehmen würde die sofortige Umsetzung eine erhebliche Belastung des Jahresergebnisses bedeuten. Um diesen einmaligen Effekt zu mildern, ist vorgesehen, den Zubehörsbetrag in gleichmäßigen Raten bis zum 31. Dezember 2023 in die Pensionsrückstellungen einzustellen.

Änderung der Bewertungsvorschriften

Rückstellungen für künftige Verpflichtungen werden in Zukunft realistischer bewertet. Bei der Bewertung sollen deshalb künftige Entwicklungen (Lohn-, Preis- und Personalentwicklungen) stärker als bisher berücksichtigt werden. Rückstellungen sind künftig mit dem Erfüllungsbetrag zu bewerten. Für Pensionsrückstellungen bedeutet dies beispielsweise, dass künftige Gehalts- und Rentensteigerungen bei der Bemessung zu berücksichtigen sind. Die Neuregelung wird zumindest bei Pensionsrückstellungen zu einer Erhöhung führen.

Weiterhin müssen Rückstellungen zukünftig abgezinst werden. Die anzuwendenden Zinssätze sollen von der Deutschen Bundesbank ermittelt und monatlich bekanntgegeben werden. Für die handelsbilanzielle Berechnung der Pensionsrückstellungen darf der für steuerliche Zwecke in § 6 a EStG vorgeschriebene Zinssatz von 6 % p. a. nur noch bei entsprechendem Zinsniveau verwendet werden.

Diese Dynamisierung der Bewertung dient dazu, die wirtschaftliche Belastung des Vermögens des Bilanzierenden realitätsgerechter abzubilden. Die außerplanmäßigen Abschreibungen bei nur vorübergehender Wertminderung werden für alle Unternehmen auf Finanzanlagen beschränkt. Des Weiteren werden Abschreibungen wegen künftiger Wertschwankungen oder im Rahmen vernünftiger kaufmännischer Beurteilung aus dem HGB gestrichen. Gleichzeitig gilt ein strenges Wertaufholungsgebot, wenn die Gründe, die zu der außerplanmäßigen Abschreibung geführt haben, nicht mehr bestehen.

Auch Herstellungskosten werden neu definiert. Mit der Verpflichtung, anteilige variable Gemeinkosten in die Herstellungskosten mit einzubeziehen, wird die handelsrechtliche Herstellungskostenuntergrenze an die steuerliche Regelung angepasst. Finanzinstrumente wie Aktien, Schuldverschreibungen, Fondsanteile und Derivate, die zu Handelszwecken erworben wurden, sollen künftig mit dem Zeitwert (sogenannter Fair value) bewertet werden. Wertänderungen des Handelsbestands, unrealisierte Gewinne wie Verluste, sollen erfolgswirksam in der GuV erfasst werden.

Sonstiges

Die Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz bleibt bestehen; die sogenannte Umgekehrte Maßgeblichkeit entfällt zukünftig. Die Zahl der Abweichungen zwischen der Handels- und der Steuerbilanz wird durch das BilMoG insgesamt weiter zunehmen. Für mittelgroße und große Kapitalgesellschaften werden die Bilanzierenden künftig latente Steuern nach dem bilanzorientierten Verfahren berechnen und bilanzieren müssen. Dies betrifft sowohl aktive wie passive latente Steuern. Schließlich werden die Anhangs- und Konzernanhangspflichten erweitert und die Konzernrechnungslegung den IFRS angenähert.

Das BilMoG trifft bisher auf breite Zustimmung. Gleichwohl nutzen diverse Interessenverbände die Gelegenheit zur Anhörung und Einbringung von Verbesserungsvorschlägen. Insofern bleibt abzuwarten, inwieweit die vorgestellten Regelungen in dem endgültigen Gesetz Niederschlag finden.

FAZIT

Das BilMoG ist ein Meilenstein in der Geschichte des Bilanzrechts. Es soll zur Deregulierung und Kostensenkung beitragen und gleichzeitig die Aussagekraft handelsrechtlicher Jahresabschlüsse verbessern. Hierzu werden unzeitgemäße Ansatz- und Bewertungswahlrechte gestrichen, das Vorsichtsprinzip zurückgedrängt und die umgekehrte Maßgeblichkeit abgeschafft. Der überwiegende Teil der Regelungen gilt für Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2008 beginnen.

Christian Dreyer

Wirtschaftsprüfer/Steuerberater
CURACON GmbH
Geschäftsführer
Tel. 0 43 31/12 94-0
christian.dreyer@curacon.de

Veranstaltungsreihe Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz

Curacon führt exklusiv zu Fragestellungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes Veranstaltungen durch. Praktiker und Experten geben hier Auskunft über die aktuelle Gesetzeslage und die bilanzpolitischen Gestaltungsmöglichkeiten.

Über diese Veranstaltungsreihe werden wir Sie rechtzeitig näher informieren.