

Der Regierungsentwurf des BilMoG

Das Bundesministerium der Justiz (BMJ) hat am 8. November 2007 den Referentenentwurf des Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG) vorgelegt. Am 21. Mai 2008 wurde der Regierungsentwurf veröffentlicht. Der Bundesrat hat in seiner 846. Sitzung am 4. Juli 2008 zu dem Regierungsentwurf Stellung genommen. Im September wird der Bundestag darüber beraten. Im Folgenden stellen wir Ihnen ausgewählte Bereiche des Regierungsentwurfs vor.

REFORM DER RECHNUNGSLEGUNG · REGIERUNGSENTWURF · WESENTLICHE ÄNDERUNGEN

Ziel und Notwendigkeit des BilMoG

Der Regierungsentwurf behält im Großen und Ganzen die Reformziele des Referentenentwurfs (RefE) bei, wobei das BMJ an vielen Detailregelungen einen Feinschliff vorgenommen hat. Das BilMoG ändert 30 Bundesgesetze und Verordnungen und gilt auch weiterhin als großer Wurf.

Ausgewählte Regelungen

Anhebung der Größenklassen

Die Größenklassen, die für die Einteilung von Kapitalgesellschaften (z. B. GmbH) in kleine, mittelgroße und große Gesellschaften verwendet werden, sollen erhöht werden. Die Größenklassen entscheiden u. a. darüber, welchen Informationspflichten, z. B. im Rahmen der Offenlegung, ein Unternehmen nachkommen muss. Die Schwellenwerte für Bilanzsumme und Umsatzerlöse in § 267 HGB sollen um ca. 20 % erhöht werden. So wären zukünftig mehr Kapitalgesellschaften als klein und mittelgroß einzustufen und könnten die größenabhängigen Erleichterungen und Befreiungen bei der Aufstellung und Offenlegung des Jahresabschlusses nutzen.

Die Befreiung von der handelsrechtlichen Buchführungs- und Bilanzierungspflicht soll abweichend vom Referentenentwurf jetzt nur für bestimmte Einzelkaufleute und nicht mehr für Personenhandelsgesellschaften (oHG, KG) gelten. Der Bundesrat gibt dies allerdings zur Beratung an den Bundestag weiter.

Änderung der Ansatzvorschriften

Derivative Geschäfts- oder Firmenwerte, die z. B. bei Unternehmenskäufen entstehen („Asset Deal“), sind zukünftig bilanzierungspflichtige Vermögensgegenstände. Der Regierungsentwurf stellt klar, dass dieser Vermögensgegenstand qua Fiktion zeitlich nur begrenzt nutzbar und als Folge planmäßig abzuschreiben ist. Der Bundesrat hält hingegen eine außerplanmäßige Abschreibung im Sinne eines impairment only approaches, wie sie im internationalen Bereich üblich ist, für überlegenswert.

Das bisherige Aktivierungsverbot für selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens wird abgeschafft. Im Regierungsentwurf wird im Vergleich zum RefE eine

weitgehende Präzisierung des künftigen Anwendungsbereichs vorgenommen.

Auch nach Umsetzung des BilMoG bleibt die Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz bestehen. Im RefE ist jedoch die Abschaffung der sogenannten umgekehrten Maßgeblichkeit, d. h. die Maßgeblichkeit der Steuerbilanz für die Handelsbilanz, vorgesehen. Eine in der Bilanz sichtbare Folge davon ist die Streichung der Sonderposten mit Rücklagenanteil. Zur Klarstellung: Dieser Sonderposten entstand aus der Ausübung von steuerrechtlichen Bewertungswahlrechten. Die Sonderposten für Investitionszuschüsse, Fördermittel und dergleichen (z. B. nach KHG) bleiben weiterhin bestehen.

Der RefE sah den Wegfall der Aufwandsrückstellungen vor. 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. Der Regierungsentwurf und die Stellungnahme des Bundesrates hierzu sehen keinen Veränderungsbedarf.

Geplant war, die Aufwandsrückstellungen spätestens in Geschäftsjahren, die nach dem 31. Dezember 2008 enden, aufzulösen. Durch das Wahlrecht, die bestehenden Aufwandsrückstellungen beizubehalten, wurde diese strikte Vorgehensweise etwas gelockert. Möchte der Bilanzierende dieses Wahlrecht nicht nutzen, muss er die Aufwandsrückstellungen auflösen und die resultierenden Beträge unmittelbar in die Gewinnrücklagen einstellen. Eine erfolgswirksame Erfassung der Beträge über die GuV ist nicht vorgesehen.

Unternehmen, die ihre betriebliche Altersvorsorge mittelbar z. B. über Unterstützungskassen, VBL oder KZVK dargestellt haben, brauchten in der Vergangenheit hierfür keine Rückstellungen zu bilden. Eine Anhangangabe der Deckungslücke war ausreichend. Der RefE sah eine Abschaffung dieses Passivierungswahlrechts und die Einführung einer Passivierungspflicht für etwaige Deckungslücken vor. Die Umsetzung dieser Regelung hätte eine erhebliche Belastung des Jahresergebnisses und ggf. eine deutliche Verschlechterung der Eigenkapital-situation der betroffenen Unternehmen bedeutet. Diskutiert

wurde, ob die Regelung auch für Versorgungskassen (z. B. VBL, KZVK) anzuwenden gewesen wäre.

Der Regierungsentwurf sieht eine Passivierungspflicht nicht mehr vor. Somit bleibt der Artikel 28 EGHGB unverändert bestehen, so dass auch zukünftig Deckungslücken aus mittelbaren Pensionsverpflichtungen entweder passiviert oder im Anhang angegeben werden können.

Änderung der Bewertungsvorschriften

Rückstellungen für künftige Verpflichtungen werden in Zukunft in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrages angesetzt. Dies bedeutet, dass bei der Bewertung künftige Entwicklungen (Lohn-, Preis- und Personalentwicklungen) berücksichtigt werden. Für Pensionsrückstellungen heißt das beispielsweise, dass künftige Gehalts- und Rentensteigerungen bei der Bemessung zu berücksichtigen sind. Der Regierungsentwurf entspricht inhaltlich dem Vorschlag des RefE.

Auch die Abzinsung von Rückstellungen mit einer Laufzeit von mehr als einem Jahr wurde in den Regierungsentwurf unverändert übernommen. Jetzt ist allerdings der durchschnittliche Marktzinssatz der vergangenen sieben statt wie bisher der vergangenen fünf Jahre zu verwenden.

Pensionsrückstellungen können hiervon abweichend pauschal mit dem durchschnittlichen Marktzinssatz abgezinst werden, der sich bei einer Laufzeit von 15 Jahren ergibt. Der hierfür zu verwendende Zinssatz wird von der Deutschen Bundesbank zur Verfügung gestellt.

Die steuerliche Bewertung von Pensionsrückstellungen erfolgt unverändert gemäß § 6 a EStG, wobei der Abzinsungszinssatz weiterhin mit 6 % p. a. vorgegeben wird.

Die bisherigen außerplanmäßigen Abschreibungswahlrechte fallen wie vorgesehen weg:

- Außerplanmäßige Abschreibung auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und auf Sachanlagen bei voraussichtlich dauernder Wertminderung
- Übernahmen von rein steuerlichen Abschreibungen auch für handelsrechtliche Zwecke
- Abschreibungen auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens wegen erwarteter Wertschwankungen
- Abschreibungen im Rahmen vernünftiger kaufmännischer Beurteilung

Ergänzend hierzu besteht ab 2009 kein Beibehaltungswahlrecht mehr. Sind die Gründe, die zu der außerplanmäßigen Abschreibung geführt haben, weggefallen, besteht kein Beibehaltungsrecht, sondern ein strenges Wertaufholungsgebot.

Im Bereich der Herstellungskosten greift der Regierungsentwurf die Idee des Vollkostenansatzes auf, den der RefE bereits

verfolgte. Künftig entsprechen die handelsrechtlichen Herstellungskosten der steuerlichen Herstellungskostenuntergrenze.

Finanzinstrumente wie Aktien, Schuldverschreibungen, Fondsanteile und Derivate, die zu Handelszwecken erworben wurden, sollen künftig mit dem Zeitwert (fair value) bewertet werden. Wertänderungen des Handelsbestands, unrealisierte Gewinne wie Verluste, sollen erfolgswirksam in der GuV erfasst werden. Die gebuchten, aber nicht realisierten Gewinne sollen keine steuerliche Wirkung entfalten.

Sonstiges

Für mittelgroße und große Kapitalgesellschaften wird man künftig latente Steuern nach dem bilanzorientierten „Temporary-Konzept“ berechnen und bilanzieren müssen. In der Vergangenheit wurden aktive latente Steuern, die regelmäßig vorhanden sind, in Ausübung des Aktivierungswahlrechts nicht bilanziert. Zukünftig besteht eine Aktivierungspflicht. Aktive latente Steuern sind dann z. B. für Verlustvorträge zu bilden. Abweichend vom RefE und Regierungsentwurf regt der Bundesrat an, die Aktivierungspflicht zugunsten eines Wahlrechts fallen zu lassen.

Der Ausweis von latenten Steuern soll in der Bilanz getrennt voneinander erfolgen. Dementsprechend wird das Verrechnungsgebot von aktiven mit passiven latenten Steuern aufgehoben.

Die Anhangs- und Konzernanhangspflichten werden erweitert, die Konzernrechnungslegung den IFRS angenähert und ergänzende Regelungen zur Abschlussprüfung eingeführt.

„
Nichts ist so beständig
wie der Wandel
“

Heraklit von Ephesus
(etwa 540–480 v. Chr.)

FAZIT

Das BilMoG trifft weiterhin auf breite Zustimmung. Diverse Interessenverbände haben die Möglichkeit zur Anhörung genutzt und ihre Verbesserungsvorschläge eingebracht, die zum Teil auch im Regierungsentwurf umgesetzt wurden. Das BilMoG behält auch im Regierungsentwurf seine Richtung bei und wird nicht grundlegend geändert. Die Stellungnahme des Bundesrates lässt vermuten, dass es noch weitere Detailänderungen geben wird. Der Bundestag wird im September 2008 über das Gesetz beraten. Es bleibt abzuwarten, inwieweit die vorgestellten Regelungen in dem endgültigen Gesetz Niederschlag finden.

Christian Dreyer

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