

Aspekte des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG)

Von Dipl.-Kfm. Bernhard Westermann WP/StB/CPA

Einführung

In der ersten Hälfte des Jahres 2009 hat der Gesetzgeber die größte Bilanzrechtsreform der letzten 25 Jahre erfolgreich abgeschlossen. Dadurch wurden die Grundlagen des deutschen Bilanzrechts maßvoll weiterentwickelt. Die Bilanzierungsregeln für Konzernabschlüsse wurden an die internationalen Rechnungslegungsvorschriften weiter angepasst. Die neuen Regelungen des BilMoG sind von den Bilanzierenden erstmals auf Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2009 beginnen. Freiwillig können die Vorschriften aber auch bereits für Geschäftsjahre angewendet werden, die nach dem 31. Dezember 2008 beginnen. In diesem Falle können die Vorschriften aber nur insgesamt angewendet werden.

Deregulierungsvorschriften

Die §§ 241a, 242 Abs. 4 HGB sehen vor, dass Einzelkaufleute künftig von der Pflicht zur Buchführung, zur Aufstellung eines Inventars und eines Jahresabschlusses (Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung) befreit sind, wenn sie an den Abschlussstichtagen zweier aufeinanderfolgender Geschäftsjahre nicht mehr als 500.000 Euro Umsatzerlöse und 50.000 Euro Jahresüberschuss erzielt haben. Darüber hinaus wurden die Schwellenwerte gemäß § 267 und § 293 HGB, die die Größenklassen von kleinen, mittleren und großen Unternehmen regeln, um etwa 20 % angehoben. Die Erleichterungen gelten bereits für das Geschäftsjahr 2008 und bei der Prüfung der Schwellenwerte auch bereits rückwirkend für die Bilanzstichtage 2007 und 2006. Dies kann dazu führen, dass Unternehmen Erleichterungen bei den Offenlegungs- und Prüfungsvorschriften bereits für den Jahresabschluss zum 31. 12. 2009 erhalten können.

Entwicklungskosten

Die Neuregelung des § 248 Abs. 2 HGB lässt es erstmals zu, dass Entwicklungskosten für selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (z. B. Software oder Patente) aktiviert werden können. Dazu ist es allerdings erforderlich, dass die entsprechende Entwicklung erst nach dem 31. Dezember 2009 begonnen hat. Für den aktivierten Betrag (abzüglich der zu passivierenden latenten Steuern) besteht eine Gewinnausschüttungssperre. Für steuerliche Zwecke bleibt es unverändert bei dem Aktivierungsverbot für Entwicklungskosten immaterieller Vermögensgegenstände.

Firmenwert

Werden bei einem Unternehmenskauf Geschäfts- oder Firmenwerte gezahlt, so sind diese zukünftig als Vermögensgegenstände zu aktivieren und planmäßig über ihre Nutzungsdauer abzuschreiben. Diese Regelung gilt selbstverständlich auch nur für Erwerbe, die nach dem 31. 12. 2009 stattfinden.

Für steuerliche Zwecke besteht weiterhin eine Aktivierungspflicht mit einer planmäßigen Abschreibungsdauer von 15 Jahren.

Finanzanlagen

Die Bewertung von Finanzinstrumenten des Anlagevermögens erfolgt weiterhin zu den Anschaffungskosten. Die diskutierte Bewertung des Handelsbestandes mit dem beizulegenden Wert hat sich nicht durchgesetzt.

Bewertung des Anlage— und Umlaufvermögens

Bisher mögliche Abschreibungen aufgrund von Wertschwankungen (§ 253 Abs. 3 Satz 3 HGB alter Fassung) und nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung (§ 253 Abs. 4 HGB alter Fassung) sind nach neuem Recht nicht mehr zulässig. In die Herstellungskosten sind zukünftig angemessene Teile der Material- und Fertigungsgemeinkosten sowie des durch die Fertigung veranlassten Wertverzehr des Anlagevermögens einzubeziehen. Bei den Verbrauchsfolgeverfahren sind nur noch Last-In-First-Out (LIFO) und First-In-First-Out (FIFO) sowie die Bewertung zum gewogenen Durchschnitt zugelassen.

Soweit eine Gesellschaft eigene Anteile hält, sind die Anschaffungskosten bzw. der niedrigere beizulegende Wert zukünftig offen vom Eigenkapital abzusetzen.

Sonderposten mit Rücklageanteil

Durch die Abschaffung des Prinzips der umgekehrten Maßgeblichkeit ist es zukünftig nicht mehr zulässig, in der Handelsbilanz Posten anzusetzen, die sich nur aufgrund steuerlicher Vergünstigungen ergeben (z. B. steuerliche Sonderabschreibung oder unversteuerte Rücklagen, wie z. B. gemäß § 6b EStG). Bisher bestehende Sonderposten mit Rücklageanteil können allerdings beibehalten werden. Bei Auflösung der Sonderposten sind entstehende Eigenkapitalanteile unmittelbar in die Gewinnrücklagen umzugliedern. Sonderposten für Investitionsoder Baukostenzuschüsse können weiterhin gebildet werden.

Keine weiteren Aufwandsrückstellungen

Bisher nach § 249 Abs. 2 HGB alter Fassung mögliche Aufwandsrückstellungen sind nach dem neuen BilMoG weitestgehend nicht mehr zulässig. Erlaubt sind nur noch Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung, die im folgenden Geschäftsjahr innerhalb von drei Monaten nachgeholt werden und die auch steuerlich anerkannt werden. Bestehende Aufwandsrückstellungen können beibehalten werden. Bei Auflösung sind Eigenkapitalanteile in die Gewinnrücklagen umzugliedern.

Sonstige Rückstellungen

Rückstellungen sind zukünftig in der Höhe zu bilden, wie sie sich nach den Preis und Kostenverhältnissen im Erfüllungszeitpunkt der zugrunde liegenden Verpflichtung ergeben werden. Für steuerliche Zwecke bleiben allerdings die Wertverhältnisse am Bilanzstichtag maßgeblich. Rückstellungen für Geld- und Sachleistungsverpflichtungen sind zukünftig dann abzuzinsen, wenn deren Restlaufzeiten mehr als ein Jahr beträgt. Den Abzinsungszinssatz gibt die Deutsche Bundesbank monatlich bekannt. Die Neuregelungen des BilMoG gelten bereits für alle sonstigen Rückstellungen im Übergangszeitpunkt. Die sich ergebenden Bewertungsanpassungen sind einmalig im Übergangsjahr unter den außerordentlichen Aufwendungen/Erträgen auszuweisen.

Pensionsrückstellungen

Bei der Bewertung von Pensionsrückstellungen können sich gravierende Veränderungen ergeben, weil künftige Gehalts- und Rentensteigerungen zu schätzen und in die Bewertung mit einzubeziehen sind. Darüber hinaus sind bei der Barwertermittlung fristenkongruente Marktzinssätze zu verwenden.

Die sich möglicherweise ergebenden erhöhten Zuführungen zu den Pensionsrückstellungen dürfen bis zum 31. Dezember 2024 in jedem Geschäftsjahr zumindest zu einem Fünftel angesammelt werden. Im Anhang ist der verbleibende Unterschiedsbetrag anzugeben. Im Zusammenhang mit Pensionsrückstellungen angesammelte Vermögensgegenstände, die dem Zugriff aller übriger Gläubiger entzogen sind und ausschließlich der Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen dienen (Planvermögen) sind mit den Pensionsverpflichtungen zu verrechnen, was zu einer Bilanzverkürzung führen kann.

Das bisher für mittelbare Verpflichtungen bestehende Passivierungswahlrecht nach Art 28 Abs. 2 EGHGB mit Bezug auf Pensionsaltzusagen bleibt weiterhin bestehen.

Die handelsrechtliche Übernahme der nach § 6a EStG berechneten Pensionsrückstellungen ist zukünftig nicht mehr zulässig.

Latente Steuern

Zukünftig richtet sich die Ermittlung latenter Steuern nach dem sogenannten, temporary-concept, wonach latente Steuern auf quasi-permanente Differenzen gebildet werden. Latente Steuern sind insgesamt zu betrachten, d. h. es ist ein Saldo aus aktiven und passiven latenten Steuern zu bilden. Bei Vorliegen eines Aktivsaldos besteht ein Aktivierungswahlrecht. Die Fortschreibung der ermittelten latenten Steuerbeträge sollte in einer Nebenbuchhaltung erfolgen. Kleine Kapitalgesellschaften sind von der Anwendung des § 274 HGB befreit.

Bewertungseinheiten

Die bisher in der Praxis übliche Bildung von Bewertungseinheiten zur Absicherung von Zins-, Währungs-, Ausfall- oder Preisänderungsrisiken wurde jetzt in § 254 HGB geregelt. Danach ist Voraussetzung für die Bildung von Bewertungseinheiten neben einer nachprüfaren Dokumentation auch die Sicherstellung der effektiven Kompensation der gegenläufigen Risiken aus dem Grund- und Sicherungsgeschäft.

Anhang

Die Anhangsangaben wurden durch das BilMoG erweitert. Insbesondere sind zukünftig im Anhang Geschäfte anzugeben, die sich noch nicht in der Bilanz niedergeschlagen haben. Ferner sind Beziehungen zu nahestehenden Unternehmen und Personen und weitere Ausführungen zu Bewertungseinheiten anzugeben.

Schlussbemerkung

Auf eine nähere Erläuterung der Vorschriften für Konzernabschlüsse wurde im Rahmen dieser Darstellung verzichtet. Aufgrund der Tatsache, dass die Neuregelungen des BilMoG teilweise erhebliche Auswirkungen auf die Jahresabschlüsse der Unternehmen haben können (z. B. im Bereich der Neubewertung der Pensionsrückstellungen) ist es ratsam, sich rechtzeitig mit den Auswirkungen des BilMoG zu beschäftigen.

Eine Vereinfachung der Rechnungslegungsvorschriften oder eine Senkung der Kosten der Jahresabschlussarbeiten sind nicht zu erwarten, da es zukünftig wohl erforderlich sein wird, neben der Handelsbilanz auch eine Steuerbilanz zu erstellen, da das Maßgeblichkeitsprinzip und das umgekehrte Maßgeblichkeitsprinzip weggefallen ist. Der von der Bundesregierung verfolgte Zweck der Vereinfachung der Rechnungslegungsvorschriften scheint durch das BilMoG wohl nicht erreicht worden zu sein.

Wirtschaftsprüfer Westermann ist Geschäftsführer der
Dr. Bitz Dr. Ring Dr. Schlotter GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft
Josef-Gockeln-Straße 10
40474 Düsseldorf