

Reform des Bilanzrechts durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz

Am 8. November 2007 hat das Bundesministerium der Justiz (BMJ) den lang erwarteten Referentenentwurf eines Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) vorgelegt. Sollte dieser Entwurf tatsächlich Gesetz werden, steht die wohl größte Bilanzrechtsreform seit dem Bilanzrichtlinien-Gesetz 1985 bevor.

Ziel des BilMoG ist es, das bewährte HGB-Bilanzrecht zu einer dauerhaften und im Verhältnis zu den internationalen Rechnungslegungsstandards vollwertigen, aber kostengünstigeren und einfacheren Alternative weiter zu entwickeln, ohne die Eckpunkte des HGB-Bilanzrechts – die HGB-Bilanz bleibt Grundlage der Ausschüttungsbemessung und der steuerlichen Gewinnermittlung – aufzugeben.

1. Hintergrund

Durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz sollen verschiedene EU-Richtlinien in deutsches Recht umgesetzt werden. Zudem benötigen nach der Auffassung des BMJ die Unternehmen in Deutschland eine moderne Bilanzierungsgrundlage. Die dem HGB zugrunde liegenden EU-Vorschriften sollen mit dem BilMoG im Lichte der internationalen Rechnungslegungsstandards IFRS umgesetzt werden. Dabei sind alle Änderungen grundsätzlich auf Steuerneutralität angelegt.

Eine Verabschiedung des Gesetzes ist für Sommer 2008 geplant, wobei einige Vorschriften sofort, andere erst per 1. Januar 2009 in Kraft treten sollen.

2. Übersicht über die Änderung der Rechnungslegungspflichten

2.1. Befreiung von der Buchführungspflicht

Künftig sollen Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften, deren Umsatzerlöse EUR 500.000,00 nicht überschreiten und deren Jahresüberschuss nicht größer ist als EUR 50.000,00, von der Pflicht, Bücher zu führen, ein Inventar und einen Jahresabschluss aufzustellen, befreit werden. Die Befreiung gilt jedoch nicht, sofern diese kleinen Unternehmen ausnahmsweise kapitalmarktorientiert sind. Die genannten Grenzen müssen an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen unterschritten werden. Sobald an einem Stichtag die Grenze überschritten wird, entfällt die Befreiung für die Zukunft. Unberührt bleibt die steuerliche Verpflichtung zur Erstellung von Jahresabschlüssen und zur Führung einer Buchhaltung.

2.2. Neue Größenklassen

Darüber hinaus werden die Größenkriterien für Kapitalgesellschaften und Personenhandelsgesellschaften i.S.d. § 264a Abs. 1 HGB hinsichtlich Bilanzsumme und Umsatzerlösen angehoben:

	<u>Kleine KapGes</u>	<u>Mittlere KapGes</u>	<u>Große KapGes</u>
Bilanzsumme	bis 4.840.000,00 €	bis 19.250.000,00 €	über 19.250.000,00 €
Umsatzerlöse	bis 9.860.000,00 €	bis 38.500.000,00 €	über 38.500.000,00 €
Arbeitnehmer	bis 50	bis 250	über 250

2.3. IFRS-Abschluss für Kapitalgesellschaften

Kapitalgesellschaften sollen künftig ihren Jahresabschluss nach den übernommenen internationalen Rechnungslegungsstandards aufstellen und die Jahresbilanz sowie die Gewinn- und Verlustrechnung nach HGB in den Anhang aufnehmen können. Ein Anhang nach HGB ist dann nicht erforderlich. Der Lagebericht muss sich dann auf den IFRS-Abschluss beziehen. Die Ermittlung des ausschüttungsfähigen Vermögens erfolgt jedoch weiterhin entsprechend der HGB-Bilanz und HGB-Gewinn- und Verlustrechnung.

3. Ansatzvorschriften und Saldierungsmöglichkeiten

Nachfolgend möchten wir einen Überblick über die geplanten Neuerungen geben, die der Entwurf des BilMoG beinhaltet:

- Für selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände soll eine Aktivierungspflicht eingeführt werden. Das steuerliche Aktivierungsverbot bleibt jedoch bestehen. Die handelsrechtlich zu aktivierenden Beträge unterliegen deshalb einer Ausschüttungssperre. Betroffen von der Neuregelung wären nicht nur selbst geschaffene Patente oder Know-How, sondern bspw. auch Entwicklungskosten für Produkte. Forschungskosten dürfen jedoch nicht als Herstellungskosten aktiviert werden. Die Abgrenzung und Bewertung wird im Einzelfall schwierig sein.
- Entgeltlich erworbene Geschäfts- oder Firmenwerte sind künftig stets aktivierungspflichtig und planmäßig abzuschreiben. An der steuerlichen Aktivierungspflicht und Abschreibung über 15 Jahre ändert sich jedoch nichts.
- Die Wahlrechte zur Bildung von Rückstellungen für unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung bei Nachholung nach dem dritten Monat des folgenden Geschäftsjahres sowie Aufwandsrückstellungen werden aufgehoben. Steuerliche Konsequenzen ergeben sich daraus nicht.
- Der Sonderposten mit Rücklageanteil entfällt. Die Handelsbilanz wird insofern frei von steuerlichen Einflüssen.
- Eingangsetzungs- und Erweiterungsaufwendungen können nicht mehr als Bilanzierungshilfe aktiviert werden. Es wird somit eine Übereinstimmung mit den IFRS erreicht.
- Für mittlere und große Kapitalgesellschaften besteht künftig eine Pflicht zum Ansatz aktiver und passiver latenter Steuern. Im Falle des Ausweises eines Aktivpostens entsteht in gleicher Höhe eine Ausschüttungssperre.
- Der Grundsatz der so genannten umgekehrten Maßgeblichkeit (Maßgeblichkeit steuerlicher Ansätze für die Handelsbilanz) wird aufgehoben. Dies ist erforderlich, um die Handelsbilanz stärker an internationale Bilanzierungsstandards anzunähern und gleichzeitig die Informationsfunktion des handelsrechtlichen Jahresabschlusses zu stärken. Beide Ziele würden verfehlt, wenn an der umgekehrten Maßgeblichkeit festgehalten würde.

- Die Bildung von Bewertungseinheiten zwischen Vermögensgegenständen, Schulden, schwebenden Geschäften oder mit höchster Wahrscheinlichkeit vorgesehenen Transaktionen zum Ausgleich gegenläufiger Wertänderungen oder Zahlungsströme wird gesetzlich verankert.
- Vermögensgegenstände, die ausschließlich der Erfüllung von Schulden dienen, sind nicht aktivisch auszuweisen, sondern mit den Schulden zu saldieren. Voraussetzung dafür ist, dass die Vermögensgegenstände der Verfügung des bilanzierenden Kaufmanns und dem Zugriff aller Gläubiger entzogen sind und nur zur Erfüllung der entsprechenden Schulden verwertet werden können. Die verrechneten Beträge sind im Anhang anzugeben.
- Durch den neuen § 246 Abs. 1 HGB soll das Prinzip der wirtschaftlichen Betrachtungsweise gesetzlich verankert werden. Damit wird klargestellt, dass für die Bilanzierung von Vermögensgegenständen, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten, Aufwendungen und Erträgen nicht der rechtliche, sondern der wirtschaftliche Gehalt eines Vorgangs maßgebend ist. Es ergeben sich daraus keine Änderungen gegenüber der bisherigen Praxis.

4. Bewertungsvorschriften

Auch die Bewertung der Vermögensgegenstände und Schulden soll, wie nachfolgend dargestellt, weitgehende Änderungen erfahren:

- Für zu Handelszwecken erworbene Finanzinstrumente wird das Anschaffungskostenprinzip aufgegeben und die Zeitwertbilanzierung eingeführt. Betroffen davon sind Aktien, Schuldverschreibungen, Optionsscheine, Geldmarktforderungen, Bezugsrechte, Derivate wie Optionen, Futures, Swaps, Forwards oder Warenkontrakte, die auf einen Ausgleich in Geld gerichtet sind, sofern sie zu Handelszwecken erworben wurden. Die Bilanzierung zum beizulegenden Wert ist erfolgswirksam durchzuführen, wodurch es auch zum Ausweis unrealisierter Gewinne kommen kann. Mit der Durchbrechung des Anschaffungskostenprinzips wird ein Grundpfeiler des deutschen Bilanzrechtsverständnisses eingerissen.
- Der handelsrechtliche Herstellungskostenbegriff wird an den Vollkostenbegriff nach IFRS angenähert. Die Herstellungskostenuntergrenze wird an die steuerliche Untergrenze angepasst.
- Rückstellungen sind in Zukunft „in Höhe des nach vernünftiger Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrages anzusetzen“. Damit werden künftige Preis- und Kostensteigerungen bei der Rückstellungsberechnung zu berücksichtigen sein. Darüber hinaus sind Rückstellungen mit einer Laufzeit von mehr als fünf Jahren abzuzinsen.
- Die Wahlrechte, bei nur vorübergehender Wertminderung, künftigen Wertschwankungen oder im Rahmen vernünftiger kaufmännischer Beurteilung Abschreibungen vornehmen zu können, werden aufgehoben. Gleichzeitig entfällt das Beibehaltungswahlrecht, wenn die Gründe für außerplanmäßige Abschreibungen weggefallen sind.

- Darüber hinaus werden Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die notwendigerweise nur zusammen genutzt werden, für die Beurteilung einer durchzuführenden außerplanmäßigen Abschreibung als Bewertungseinheit betrachtet. Hiermit wird der Einzelbewertungsgrundsatz durchbrochen und die Vornahme außerplanmäßiger Abschreibungen eingeschränkt.
- Als Bewertungsvereinfachungsverfahren werden nur noch LIFO und FIFO anerkannt.

5. Weitere Änderungen

- Kapitalmarktorientierte Unternehmen, die nicht konzernrechnungslegungspflichtig sind, müssen eine Kapitalflussrechnung und einen Eigenkapitalpiegel aufstellen, die mit Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung und Anhang eine Einheit bilden.
- Ausstehende Einlagen und eigene Anteile werden künftig offen vom gezeichneten Kapital abgesetzt; der Ausweis auf der Aktivseite entfällt.
- Pensionsrückstellungen sind auch für mittelbare Verpflichtungen zwingend zu passivieren.
- Für Anteile an einem herrschenden oder mit Mehrheit beteiligten Unternehmen ist eine Rücklage zu bilden.
- In der Bilanz nicht erscheinende Geschäfte sind im Anhang anzugeben, ebenso wie Geschäfte mit nahe stehenden Personen zu nicht marktüblichen Bedingungen.
- Kapitalmarktorientierte Unternehmen haben im Lagebericht die wesentlichen Merkmale des internen Risikomanagementsystems im Hinblick auf den Rechnungslegungsprozess zu beschreiben.

6. Fazit

Der vorliegende Referentenentwurf durchbricht - wenn auch nur in Teilbereichen - tragende Prinzipien des deutschen Bilanzverständnisses wie Anschaffungskostenprinzip, Saldierungsverbot, Einzelbewertung. Auch wenn dies im Einzelfall sinnvoll sein mag, so scheinen dadurch auch weiteren Durchbrechungen die Tore geöffnet.

Die Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit sowie diverser Wahlrechte ist sicherlich ein Schritt in die richtige Richtung. Jedoch erscheint es nicht logisch, die Qualität eines handelsrechtlichen Jahresabschlusses durch die teilweise Übernahme von IFRS-Regeln verbessern zu wollen, da diese Regeln auf einem grundlegend anderen Konzept beruhen. Somit muss der HGB-Abschluss als einheitliches Werk unterschiedlichen Prinzipien folgen, was zwangsläufig in Auslegungsproblemen und widersprüchlichen Ergebnissen enden wird.

Die Sinnhaftigkeit der Befreiung von der Buchführungspflicht für kleine Kaufleute erschließt sich auch bei näherer Betrachtung nicht. Sie ist nicht nur kontraproduktiv und gefährlich, sondern führt auch zu einer unnötigen Verkomplizierung des Bilanzrechts. Auch die Unternehmen kleiner Kaufleute erfordern nach Art und Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb, zu dem zwingend die doppelte Buchführung gehört.

Die gesteckten Ziele der Deregulierung und Kostensenkung insbesondere für kleine und mittelständische Unternehmen sowie die Verbesserung der Aussagekraft des handelsrechtlichen Jahresabschlusses werden nur eingeschränkt erreicht. Spürbare Erleichterungen werden sich aus dem neuen Dreiklang von HGB-, Steuer- und IFRS-Abschluss nicht ergeben.

Die Neuausrichtung der HGB-Regeln soll im Sinne einer maßvollen Abkehr von den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung erfolgen, ohne die Nachteile der IFRS zu übernehmen. Es ist jedoch zweifelhaft, ob die partielle Umformung des HGB zu einem „IFRS-extralight“ irgendeinen Nutzen bringen kann. Man darf gespannt sein, ob Nachbesserungen bis zum Vorliegen eines Gesetzesentwurfes erfolgen oder künftig zwar HGB heißt, was eigentlich IFRS ist.

Kiel, 4. Februar 2008
StBin Sandra Hüller