

Kernpunkte des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG)

09 | 08

Editorial

Das als Regierungsentwurf vorliegende Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz sieht erhebliche Änderungen in der handelsrechtlichen Rechnungslegung ab 2009 vor.

Die Zielsetzung des Regierungsentwurfs ist es, u.a. durch die Streichung der umgekehrten Maßgeblichkeit und vieler Wahlrechte die Attraktivität des HGB im Vergleich zu den IFRS deutlich zu steigern.

Wegen der weitreichenden Auswirkungen auf den Rechnungslegungsprozess empfehlen wir eine sofortige, zumindest aber möglichst frühzeitige Vorbereitung. Sollten sich im Gesetzgebungsverfahren noch Änderungen ergeben, informieren wir Sie umgehend in den PKF Nachrichten.

Mit freundlichen Grüßen

Ihr Team von PKF

Inhalt

1. Erhöhung der Schwellenwerte und neue Befreiungsregeln

2. Einzelabschluss

- 2.1 Aktivierungspflicht für selbst geschaffene Anlagegüter
- 2.2 Anpassung des Herstellungskostenbegriffs
- 2.3 Beizulegender Zeitwert (fair value)
- 2.4 Bildung von Bewertungseinheiten
- 2.5 Rückstellungsbewertung allgemein
- 2.6 Bewertung von Pensionsrückstellungen
- 2.7 Latente Steuern
- 2.8 Anhang

3. Konzernabschluss

4. Zeitliche Anwendung

1. Erhöhung der Schwellenwerte und neue Befreiungsregeln

Die Schwellenwerte für Umsatzerlöse und Bilanzsumme werden bei den Größenklassen um rund 20 % erhöht. Hierdurch können zukünftig mehr Unternehmen die größenabhängigen Erleichterungen hinsichtlich der Prüfungs- und Publizitätspflicht nutzen. Dieser Aspekt dürfte insbesondere für mittelständische Unternehmen von besonderem Interesse sein, die sich im Grenzbereich zwischen zwei Größenklassen befinden. Die neuen Schwellenwerte im Überblick:

	Bilanzsumme (T€)	Umsatzerlöse (T€)	Arbeitnehmer
klein	≤ 4.840	≤ 9.680	≤ 50
mittel	> 4.840 und ≤ 19.250	> 9.680 und ≤ 38.500	> 50 und ≤ 250
groß	> 19.250	> 38.500	> 250

Außerdem sollen zukünftig Einzelkaufleute, die an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren nicht mehr als 500 T€ Umsatzerlöse und 50 T€ Jahresüberschuss aufweisen, grundsätzlich von der Buchführungspflicht nach HGB befreit sein.

2. Einzelabschluss

2.1 Aktivierungspflicht für selbst geschaffene Anlagegüter

Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (z.B. Patente) dürfen bislang nicht bilanziert werden. Künftig sind sie in der HGB-Bilanz anzusetzen, wenn mit der Entwicklung in

einem nach dem 31.12.2008 beginnenden Geschäftsjahr begonnen wird. Voraussetzung für die Aktivierung ist, dass mit hoher Wahrscheinlichkeit ein Vermögensgegenstand im handelsbilanziellen Sinne zur Entstehung gelangt. Die Aktivierungspflicht soll sich auf die Entwicklungskosten beschränken. Forschungsaufwendungen dürfen auch weiterhin nicht aktiviert werden. Ausdrücklich von der Aktivierungspflicht ausgeschlossen sind beispielsweise Marken, Verlagsrechte und Kundenlisten.

Die neue Aktivierungspflicht besteht ausschließlich für die Handelsbilanz. Steuerlich müssen Entwicklungskosten dagegen weiterhin sofort als Aufwand erfasst werden. Dies hat die Abgrenzung latenter Steuern (siehe Abschn. 2.7) zur Folge. Die handelsrechtlich aktivierten Beträge abzüglich der passiven latenten Steuern stehen für eine Gewinnausschüttung oder -abführung nicht zur Verfügung.

2.2 Anpassung des Herstellungskostenbegriffs

Der handelsrechtliche Herstellungskostenbegriff wird an den steuerlichen Herstellungskostenbegriff angepasst. Kern der Neufassung ist die Aufhebung des bisherigen Wahlrechts, die auf den Zeitraum der Herstellung entfallenden angemessenen Teile der notwendigen Material- und Fertigungsgemeinkosten einzubeziehen.

Nach der Neuregelung zählen zu den aktivierungspflichtigen Herstellungskosten die Einzelkosten und die variablen Gemeinkosten (Material- und Fertigungsgemeinkosten; letztere umfassen auch den Wertverzehr des Anlagevermögens). Hinsichtlich der fixen Gemeinkosten, die unabhängig von der Produktionsmenge anfallen (z.B. allgemeine Verwaltungskosten), besteht ein Wahlrecht.

Vertriebs- und Forschungskosten dürfen unverändert nicht in die Herstellungskosten einbezogen werden.

2.3 Beizulegender Zeitwert (fair value)

Finanzinstrumente wie Aktien oder Derivate, die zu Handelszwecken (Umlaufvermögen) erworben werden, müssen künftig zum Abschlussstichtag mit dem beizulegenden Zeitwert (fair value) bewertet werden.

Im Regierungsentwurf wird darauf hingewiesen, dass eine abschließende inhaltliche Ausfüllung des Begriffs „Finanzinstrument“ nicht möglich ist. Wegen des recht weit gefassten Begriffs gehören hierzu grundsätzlich auch Derivate. Eine Handelsabsicht muss bereits im Erwerbzeitpunkt des Finanzinstruments bestehen.

Durch den Ansatz des fair value kann es zu einer erfolgswirksamen Durchbrechung des Anschaffungskostenprinzips kommen. Für eine Gewinnausschüttung oder -abführung stehen hieraus resultierende Erträge aber nicht zur Verfügung (Ausschüttungs- bzw. Abführungssperre). Bei gesunkenen Zeitwerten erfolgt die Bewertung wie bisher nach dem (strengen) Niederstwertprinzip.

Steuerlich entfaltet die Zeitwertbewertung der zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumente grundsätzlich keine Wirkung. Eine Ausnahme gilt allerdings für Kreditinstitute und Finanzdienstleistungsinstitute.

2.4 Bildung von Bewertungseinheiten

Erstmals gesetzlich geregelt wird die Bewertung zusammengehöriger Geschäfte, etwa einer Fremdwährungsforderung und eines zur Absicherung eingegangenen Währungstermingeschäfts. Erfolgt eine getrennte Bewertung, müssen nach dem Imparitätsprinzip unrealisierte Verluste ausgewiesen werden, während unrealisierte Gewinne aber nicht erfasst werden dürfen. Damit ist es möglich, dass trotz vollständiger Absicherung ein Verlust ausgewiesen wird. Über die Bildung einer Bewertungseinheit kann dies zukünftig vermieden werden.

Wegen der vergleichsweise knapp formulierten gesetzlichen Regelung besteht noch erheblicher Klärungsbedarf: So müssen insbesondere die Begriffe „schwebende Geschäfte“ und „mit hoher Wahrscheinlichkeit vorgesehene Transaktion“ noch definiert werden.

2.5 Rückstellungsbewertung allgemein

Der Regierungsentwurf hat erhebliche Auswirkungen auf die handelsrechtliche Bilanzierung von Rückstellungen:

- **Verbot der Aufwandsrückstellungen:** Zukünftig dürfen keine Aufwandsrückstellungen mehr gebildet werden. Dies betrifft insbesondere Rückstellungen für Instandhaltungen, die im aktuellen Geschäftsjahr unterlassen und erst nach Ablauf des ersten Quartals des folgenden Geschäftsjahrs nachgeholt werden (§ 249 Abs. 1 Satz 3 HGB). Ebenfalls von der Neuregelung betroffen sind Rückstellungen für Großreparaturen. Die Übergangsvorschriften zum BilMoG räumen dem Bilanzierenden insoweit allerdings ein Wahlrecht ein, bereits passivierte Aufwandsrückstellungen nach altem Recht fortzuführen oder sofort erfolgsneutral mit den Gewinnrücklagen zu verrechnen (Art. 66 Abs. 1 EGHGB-E).

- **Bewertung:** Bei der Bewertung von Rückstellungen ist zukünftig auf den „nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrag“ abzustellen (§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB-E). Damit stellt der Gesetzgeber klar, dass bei der Rückstellungsbewertung absehbare Preis- und Kostensteigerungen in die Bewertung einzubeziehen sind.
- **Abzinsung:** Rückstellungen mit einer Laufzeit von mehr als einem Jahr sind zukünftig mit einem laufzeitadäquaten Marktzins abzuzinsen. Unerheblich ist dabei, ob es sich um Geld- oder Sachleistungsverpflichtungen handelt. Bei der Bestimmung des Marktzinses ist auf den Durchschnitt innerhalb der letzten sieben Geschäftsjahre abzustellen, um Zufallsschwankungen in der Zinsentwicklung zu glätten. Die anzuwendenden Zinssätze werden von der Deutschen Bundesbank ermittelt und monatlich bekanntgegeben (§ 253 Abs. 2 HGB-E). Sie sind grundsätzlich auch der Abzinsung von Verpflichtungen zugrunde zu legen, die in fremder Währung zu erfüllen sind. Führt dies nicht zu einem sachgerechten Ergebnis, ist der Abzinsungszinssatz individuell zu ermitteln.
- **GuV und Rückstellungsspiegel:** Erträge und Aufwendungen aus der Ab- bzw. Aufzinsung von Rückstellungen sind in der Gewinn- und Verlustrechnung gesondert unter den entsprechenden Posten des Zinsergebnisses auszuweisen. Um die Rückstellungsentwicklung für den Abschlussadressaten transparent zu machen, wird in der Gesetzesbegründung zudem empfohlen, einen Rückstellungsspiegel zu erstellen, der auch die Effekte aus der Ab- und Aufzinsung gesondert darstellt.

Übergangsvorschriften über die Erfassung der Auswirkungen aus der erstmaligen Anwendung der neuen Bewertungsvorschriften sind im Regierungsentwurf nicht enthalten. Es ist daher von einer ertragswirksamen Wertanpassung der sonstigen Rückstellungen in dem ersten betroffenen Jahres- oder Konzernabschluss auszugehen.

2.6 Bewertung von Pensionsrückstellungen

Die Bewertung von Pensionsverpflichtungen richtet sich grundsätzlich nach den Vorschriften der Rückstellungsbewertung. Demnach sind zukünftig wahrscheinliche Erhöhungen von Renten und Gehältern bei der Rückstellungsbewertung zu berücksichtigen. Bei dynamischen

Pensionsverpflichtungen wird es im Vergleich zur derzeitigen gesetzlichen Regelung zu erhöhten Rückstellungen kommen.

Die Abzinsung von Pensionsrückstellungen muss mit einem von der Bundesbank veröffentlichten laufzeitadäquaten Marktzins erfolgen. Vereinfachend kann hierbei unterstellt werden, dass sämtliche Pensionsverpflichtungen eine Laufzeit von 15 Jahren haben. Die Bewertung der Pensionsrückstellungen in der Steuerbilanz erfolgt unverändert nach § 6a EStG. Zukünftig ist es daher nicht mehr möglich, die Pensionsrückstellungen in der Handelsbilanz in Übereinstimmung mit der Steuerbilanz zu bewerten. Ein bestimmtes versicherungsmathematisches Verfahren zur Bewertung in der Handelsbilanz wird allerdings nicht vorgeschrieben.

Soweit aufgrund der geänderten Rückstellungsbewertung eine Zuführung zu den Rückstellungen für laufende Pensionen oder Anwartschaften erforderlich ist, besteht nach Art. 65 EGHGB-E ein Wahlrecht, die Zuführung in gleichmäßig bemessenen Raten bis zum 31.12.2023, d.h. über 15 Jahre, anzusammeln.

2.7 Latente Steuern

Latente Steuern ergeben sich durch unterschiedliche Wertansätze in der Handels- und Steuerbilanz. Voraussetzung ist dabei, dass sich diese Abweichungen im Zeitablauf wieder auflösen.

Aktive latente Steuern waren bislang nur im Konzernabschluss auszuweisen, während sie im Einzelabschluss mit passiven latenten Steuern verrechnet werden mussten. Zukünftig ist ein unsaldierter Ausweis aktiver latenter Steuern auch im Einzelabschluss mittelgroßer und großer Unternehmen Pflicht. Für kleine Unternehmen bestehen Ausnahmen.

Latente Steuern sind zukünftig ausschließlich durch den Vergleich der Wertansätze in Handels- und Steuerbilanz zu ermitteln (sog. temporary-Konzept):

- **Passive latente Steuern** entstehen, wenn der Wertansatz eines Vermögensgegenstands in der Steuerbilanz niedriger ist als in der Handelsbilanz. Ursächlich hierfür können zukünftig steuerliche Sonderabschreibungen sein, deren Ausübung anders als bisher nicht mehr eine entsprechende Abschreibung in der Handelsbilanz voraussetzt.

- **Aktive latente Steuern** ergeben sich, wenn der Wertansatz eines Vermögensgegenstands in der Steuerbilanz höher ist als in der Handelsbilanz. Ein Beispiel ist die Abschreibung eines Firmenwerts in der Handelsbilanz über einen Zeitraum von 5 Jahren (Steuerbilanz: 15 Jahre). Darüber hinaus führen insbesondere steuerliche Verlustvorträge zu aktiven latenten Steuern. Hierbei gilt die Besonderheit, dass nur die innerhalb der nächsten fünf Jahre erwartete Verlustverrechnung zu berücksichtigen ist.

Die Berechnung der künftigen Steuerbelastungen und -entlastungen erfolgt mit den unternehmensindividuellen Steuersätzen, die voraussichtlich im Zeitpunkt der Umkehrung der Steuerlatenzen gelten. Eine Abzinsung ist ausgeschlossen.

Bilanzierte Steuerlatenzen sind im Anhang zu erläutern. Entsprechende Erträge und Aufwendungen müssen zudem gesondert in der GuV ausgewiesen werden. Soweit die Erträge aus der Aktivierung latenter Steuern die passiven latenten Steuern übersteigen, besteht eine Ausschüttungssperre.

2.8 Anhang

Unternehmen werden u.a. verpflichtet, die nicht in der Bilanz erscheinenden Geschäfte im Anhang zu erläutern, soweit dies für die Beurteilung der Finanzlage notwendig ist.

Die grundlegenden Annahmen für die Bestimmung der beizulegenden Zeitwerte mittels Bewertungsmethoden sind anzugeben. Für Geschäfte mit nahe stehenden Personen zu nicht marktüblichen Bedingungen werden Angabepflichten im Anhang eingeführt.

3. Konzernabschluss

Der Regierungsentwurf enthält umfangreiche Änderungen zum Konzernabschluss. So ist ein HGB-Konzernab-

schluss beispielsweise bereits dann aufzustellen, wenn das Mutterunternehmen lediglich die einheitliche Leitung über ein anderes Unternehmen ausübt; eine Beteiligung an diesem Unternehmen ist dagegen nicht mehr erforderlich. Das vom Gesetzgeber beabsichtigte Ziel, mehr sog. Zweckgesellschaften in den Konzernabschluss einzubeziehen, dürfte hiermit aber nicht erreicht werden.

Die Schwellenwerte gemäß § 293 HGB, aus denen sich ggf. die Konzernrechnungslegungspflicht ergibt, werden angehoben.

Bei der Kapitalkonsolidierung gilt im Rahmen der Vollkonsolidierung künftig ausschließlich die sog. Neubewertungsmethode; der Ansatz assoziierter Unternehmen muss nach der sog. Buchwertmethode erfolgen. Die Saldierung von aktiven und passiven Unterschiedsbeträgen ist künftig genauso wenig zulässig wie eine Verrechnung des Geschäfts- oder Firmenwerts mit den Rücklagen. Vielmehr ist der Geschäfts- oder Firmenwert grundsätzlich planmäßig abzuschreiben. Eine erstmalige Vollkonsolidierung ist zudem in der Regel nur noch auf den Zeitpunkt zulässig, zu dem das Unternehmen Tochterunternehmen geworden ist.

Abschlüsse in ausländischer Währung müssen nach der sog. modifizierten Stichtagskursmethode umgerechnet werden. Aus Praktikabilitätsabwägungen ist allerdings eine Umrechnung der GuV-Posten mit Durchschnittskursen vorgesehen.

Im Konzernanhang sind ähnliche Erweiterungen wie beim Einzelabschluss vorzunehmen.

4. Zeitliche Anwendung

Die geänderten Vorschriften gelten überwiegend erstmals für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2008 beginnen. Erleichterungen, insbesondere die Erhöhung der Schwellenwerte, sollen dagegen bereits für in 2008 beginnende Geschäftsjahre gelten.

Rechtlicher Hinweis

Die Inhalte von PKF* Aktuell können weder eine umfassende Darstellung der jeweiligen Problemstellungen sein noch den auf die Besonderheiten von Einzelfällen abgestimmten steuerlichen oder sonstigen fachlichen Rat ersetzen. Wir sind außerdem bestrebt sicherzustellen, dass die Inhalte von PKF Aktuell dem aktuellen Rechtsstand entsprechen, weisen aber darauf hin, dass Änderungen der Gesetzgebung, der Rechtsprechung oder der Verwaltungsauffassung immer wieder auch kurzfristig eintreten können. Deshalb sollten Sie sich unbedingt individuell beraten lassen, bevor Sie konkrete Maßnahmen treffen oder unterlassen.

* PKF bezieht sich auf PKF International, eine internationale Verbindung eigenständiger und rechtlich unabhängiger Gesellschaften.