

BilMoG – Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz

Einführung

Bereits seit einigen Jahren gibt es Bestrebungen, die Bilanzierungsvorschriften des Handelsgesetzbuchs zu reformieren und damit eine höhere Akzeptanz im internationalen Vergleich der Rechnungslegungssysteme zu erreichen. Seit dem ersten Referentenentwurf vom 8.11.2007 wurde das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) in der Fachwelt intensiv diskutiert. Das Gesetz ist im Mai verkündet worden und damit in Kraft getreten. Einen kurzen, an dieser Stelle noch zu vertiefenden Überblick, haben wir bereits in unserer Mandanten-Information Juni 2009 gegeben.

Deregulierung und Kostensenkung

Ein Ziel des BilMoG besteht in der Deregulierung und Kostensenkung für kleine und mittelgroße Unternehmen. Diesem Zweck dienen insbesondere zwei Änderungen:

- Die **Schwellenwerte** für die Klassifizierung als kleine, mittelgroße oder große Gesellschaften werden angehoben. Für **kleine Kapitalgesellschaften** erhöhen sich die Bilanzsumme von bislang 4,015 Mio. € auf 4,84 Mio. € und die Umsatzerlöse von 8,03 Mio. € auf 9,86 Mio. €. Die Arbeitnehmerzahl beträgt – wie bisher – bis zu 50. Für **mittelgroße und große Kapitalgesellschaften** erhöhen sich die Bilanzsumme von 16,06 Mio. € auf 19,25 Mio. € und die Umsatzerlöse von 32,12 Mio. € auf 38,50 Mio. €. Die Arbeitnehmerzahl beträgt für mittelgroße Kapitalgesellschaften unverändert bis zu 250 und für große Kapitalgesellschaften über 250.
- Einzelkaufleute mit einem jährlichen Umsatz von bis zu 500.000 EUR und einem Gewinn von bis zu 50.000 EUR werden von der Verpflichtung zur Buchführung, Erstellung eines Inventars und Aufstellung eines Jahresabschlusses **befreit**.

Auch wenn für kleinere **Einzelunternehmen** möglicherweise die Erstellung einer Buchführung nebst Bilanz rein rechtlich nicht mehr gefordert wird, kann dies wirtschaftlich doch sinnvoll sein, denn immerhin erhält man dadurch einen guten Überblick über die wahre Situation Ihres Unternehmens. Hinzu kommt, dass viele Banken bei der Kreditvergabe auf Bilanzen bestehen, da diese wesentlich aussagekräftiger sind als reine Einnahmeüberschussrechnungen. Die zusätzliche Erstellung einer Vermögensübersicht zu solchen Zwecken führt dabei zu erheblichen Mehraufwand und würde den Vereinfachungseffekt konterkarieren. Ebenfalls ist zu beachten, dass nach neuer Rechtslage die Aufstellung der Bilanz bereits für das Jahr einer erstmaligen Überschreitung der Grenzwerte gefordert wird, was am Jahresende zu Problemen führen kann. Zumindest die vorsorgliche freiwillige Durchführung einer Inventur ist daher anzuraten. Welche Lösung für Sie individuell hierzu die Beste ist, sollte im Einzelgespräch geklärt werden. Bitte kommen Sie deshalb unbedingt auf uns zu! Wir können und dürfen von unserer Seite aus nur Änderungen an der bisherigen Verfahrensweise vornehmen, wenn uns eindeutige Anweisung ihrerseits dazu vorliegt. Es ist anzuraten, eine Umstellung auch erst nach Ansprache mit Ihrer Bank vorzunehmen.

Einzelne Änderungen

Das BilMoG beinhaltet zahlreiche, teilweise grundlegende Änderungen der Ansatz-, Bewertungs- und Gliederungsvorschriften des Jahresabschlusses. Nachfolgend einige der wichtigsten Neuregelungen:

- Das Aktivierungsverbot für **selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände** des Anlagevermögens wird abgeschafft. Künftig besteht ein **Aktivierungswahlrecht für Entwicklungskosten**. Forschungskosten dürfen dagegen auch weiterhin nicht aktiviert werden. Dasselbe gilt für selbst geschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte etc. sowie für den originären Geschäftswert.
- Ein entgeltlich erworbener **Geschäfts- oder Firmenwert** gilt als Vermögensgegenstand und muss somit aktiviert werden.
- **Aufwandsrückstellungen** dürfen in Zukunft nicht mehr gebildet werden (Ausnahme: unterlassene Instandhaltung, die in den ersten drei Monaten des folgenden Geschäftsjahres nachgeholt wird).
- Bestimmte **Abschreibungen** (z. B. bei nur vorübergehender Wertminderung, zum Ausgleich zukünftiger Wertschwankungen, aufgrund steuerlicher Vorschriften) sind in Zukunft nicht mehr zulässig. Es wird ein generelles **Wertaufholungsgebot** eingeführt.
- Eine **Bilanzierungshilfe** für Aufwendungen der Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs darf nicht mehr aktiviert werden.
- **Latente Steuern** werden in Zukunft nach dem bilanzorientierten Konzept ermittelt. Für die aktiven latenten Steuern bleibt es bei einem Ansatzwahlrecht, wobei auch die steuerlichen Verlustvorträge einzubeziehen sind, soweit eine Nutzung innerhalb der nächsten fünf Jahre zu erwarten ist.

Langfristige Rückstellungen müssen unter Berücksichtigung der voraussichtlichen Preis- und Kostensteigerungen bewertet werden. Gleichzeitig sind derartige Rückstellungen abzuzinsen. Die Neuregelung ist insbesondere für Pensionsrückstellungen von Bedeutung. Soweit diese bisher in der Handelsbilanz nach den steuerlichen Vorschriften des § 6a EStG bewertet wurden, führt die Neuregelung zu einer Aufstockung der Rückstellungen, die allerdings über einen Zeitraum von bis zu 15 Jahren verteilt werden darf.

- Banken und ähnliche Finanzinstitute müssen **Finanzinstrumente**, die zu Handelszwecken erworben wurden, stets mit dem beizulegenden **Zeitwert** ansetzen. Hierdurch kann es zum Ausweis noch nicht realisierter Gewinne kommen, wenn der Zeitwert die Anschaffungskosten übersteigt. Für alle anderen Unternehmen bleibt es - entgegen dem Gesetzentwurf - bei den Anschaffungskosten als Wertobergrenze.
- Bei Sicherungsgeschäften werden Grundgeschäft und Sicherungsinstrument zu einer **Bewertungseinheit** zusammengefasst.
- In die Herstellungskosten sind neben den Einzelkosten auch zwingend die variablen **Gemeinkosten** einzubeziehen. Für fixe Gemeinkosten besteht ein Einbeziehungswahlrecht, soweit diese auf den Zeitraum der Herstellung entfallen.
- Vermögensgegenstände, die ausschließlich der Erfüllung von Altersversorgungsverpflichtungen dient, werden mit den entsprechenden Schulden **verrechnet**.
- Der Katalog der **Anhangangaben** wird deutlich erweitert.
- Auch für den **Konzernabschluss** ergeben sich zahlreiche Einzeländerungen. U. a. müssen sog. **Zweckgesellschaften** künftig in den Konzernabschluss einbezogen werden.

Steuerliche Konsequenzen

- Die beschriebenen Veränderungen vollziehen sich weitgehend **steuerneutral**, da durch die speziellen bilanzsteuerlichen Regelungen Ansatz- und Bewertungswahlrechte schon bisher eingeschränkt wurden bzw. eigenständige steuerliche Vorschriften existieren.
- Im Zuge des BilMoG wird die sogen. "**umgekehrte Maßgeblichkeit**" beseitigt. Die Inanspruchnahme von steuerlichen Sonderabschreibungen oder steuerfreien Rücklagen setzt in Zukunft nicht mehr eine entsprechende Wahlrechtsausübung in der Handelsbilanz voraus. Vielmehr werden diese Wahlrechte in Zukunft originär in der Steuerbilanz ausgeübt. Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz und damit latente Steuern werden hierdurch zunehmen.

Zeitliche Anwendung und Übergangsregelungen

- Der Großteil der Änderungen ist erstmalig für nach dem 31.12.2009 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden, bei kalendergleichem Geschäftsjahr also im Jahr 2010.
- Eine freiwillige Anwendung der Regelungen bereits im Jahr 2009 ist möglich, dann allerdings nur insgesamt.
- Einige Erleichterungen (z.B. Anhebung der Schwellenwerte) werden bereits für 2008 wirksam.
- Bisherige Bilanzposten oder Abschreibungen, die nach neuem Recht nicht mehr zulässig wären, können wahlweise fortgeführt oder zugunsten der Gewinnrücklagen aufgelöst werden.
- Der Umstellungseffekt aus der erstmaligen Anwendung der BilMoG-Vorschriften ist als "außerordentliches Ergebnis" darzustellen.

Konsequenz

Die Regelungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes stellen die umfassendste Änderung für den Bilanzierenden seit dem Bilanzrichtliniengesetz im Jahr 1985 dar. Im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens hat sich noch eine Reihe von Änderungen ergeben, die überwiegend auf Anregungen von Unternehmen und Verbänden zurückzuführen sind.

Generell zeichnet sich das Gesetz durch eine deutliche Einschränkung von Wahlrechten in der Bilanzierung und Bewertung aus. Die entscheidende Weichenstellung für die bilanzierenden Unternehmen dürfte beim Übergang auf die neuen Vorschriften erfolgen. Hier gilt es, den Zeitpunkt der Umstellung und die Auswirkungen auf zukünftige Bilanz- und Erfolgskennzahlen sorgfältig zu planen!

Wunstorf, im August 2009
M. Frühauf, Steuerberater