

Das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz

IFRS für den deutschen Mittelstand durch die Hintertür?

Von Ingo Weber, Vorstand, FAS AG

Das deutsche Bilanzierungsrecht steht vor seiner größten Umwälzung seit über 20 Jahren. Mit dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) strebt der Gesetzgeber eine Modernisierung und Verbesserung der Aussagekraft des handelsrechtlichen Jahresabschlusses durch eine Fortentwicklung des HGB und eine Annäherung an die internationalen Bilanzierungsregeln (IFRS) an. Das HGB soll damit zu einer dauerhaften und im Verhältnis zu den IFRS vollwertigen, aber kostengünstigen Alternative entwickelt werden. Während die IFRS in der Vergangenheit primär nur börsennotierte Unternehmen betroffen haben, scheint nun die Welle der Globalisierung der Bilanzierung auch im Mittelstand angekommen zu sein. Obwohl derzeit der endgültige Zeitpunkt der Verabschiedung des Gesetzes noch offen ist, wird davon ausgegangen, dass die neuen Regelungen bereits spätestens ab dem Geschäftsjahr 2010 verpflichtend sind. Welche wesentlichen Auswirkungen hat nun das BilMoG auf den (Konzern-)Jahresabschluss nach HGB?



Ingo Weber

Aktivierung von Entwicklungskosten

Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände, z.B. Kosten für die Entwicklung neuer Produkte oder Technologien, sind – sofern eine ausreichende Wahrscheinlichkeit besteht – zukünftig in der HGB-Bilanz zu aktivieren. Diese bereits aus den IFRS bekannte Vorschrift ist insbesondere für innovative Unternehmen von Bedeutung, welche einen hohen Anteil an Entwicklungskosten aufweisen. Während diese Kosten bisher das Periodenergebnis belastet haben, erhöhen sie in der Zukunft das Eigenkapital und verbessern somit die Kapitalbasis des Unternehmens. Um eine Ausschüttung nicht realisierter Werte zu vermeiden, steht der Teil des Eigenkapitals, welcher auf die Aktivierung von Entwicklungskosten entfällt, jedoch nicht für die Gewinnverwendung zur Verfügung (sog. Ausschüttungssperre).

Bewertung von Pensionsrückstellungen

Bisher bestand nach HGB für die Bewertung von Pensionsrückstellungen ein großer Spielraum. Theoretisch waren

Abzinsungsfaktoren zwischen 3% und 6% möglich. Zukünftige Gehaltssteigerungen bis zur Pensionierung konnten wahlweise einbezogen werden. Da dies steuerlich nicht möglich war und ein Abdiskontierungsfaktor von 6% vorgegeben war, erfolgte der Ansatz von Pensionsrückstellungen in der Handelsbilanz i.d.R. entsprechend den steuerlichen Regelungen ohne Gehaltssteigerungen, abdiskontiert mit einem Zinssatz von 6%. Nach den Regelungen des BilMoG ist zukünftig der Erfüllungsbetrag maßgeblich, welcher auch zukünftige Gehaltssteigerungen umfasst. Daneben soll sich der Abdiskontierungsfaktor an der Marktverzinsung orientieren, die häufig unter den steuerlich anerkannten 6% liegt. Diese beiden an den IFRS angelegten Komponenten dürften dazu führen, dass die Pensionsrückstellungen in den HGB-Bilanzen von 30% auf bis zu 100% ansteigen werden. Um den negativen Effekt dieser Neuregelung auf das Eigenkapital abzuschwächen, kann der Umbewertungseffekt über max. 15 Jahre bis 2023 verteilt werden.

Ansatz und Bewertung von Sonstigen Rückstellungen

Ein nach HGB sehr beliebtes Instrument zur Bildung von stillen Reserven war die Bildung von sog. Aufwands-

ZUR PERSON: INGO WEBER

Ingo Weber (ingo.weber@fas-ag.de) ist Vorstand der FAS AG. Die FAS AG ist ein Beratungsunternehmen mit Spezialisierung auf Optimierung der Unternehmenssteuerung und Umstellung auf IFRS oder US-GAAP. www.fas-ag.de

rückstellungen. Hierbei handelt es sich um Rückstellungen ohne Außenverpflichtung, deren Inanspruchnahme im Wesentlichen im Ermessen des Unternehmens lag, wie z.B. Instandhaltung nach dem 3. Monat des neuen Geschäftsjahres. Das BilMoG sieht für diese Rückstellung zukünftig ein Passivierungsverbot vor und reduziert damit die Möglichkeiten für die Bilanzpolitik nach HGB. Allerdings besteht für die Unternehmen die Möglichkeit, Aufwandsrückstellungen beizubehalten, soweit diese zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Neuregelungen bestanden haben.

Abschaffung von Aktivierungs- und Abwertungswahlrechten

Bei der Aktivierung von selbst erstellten Sachanlagen und der Produktion von Vorräten gab es in der Vergangenheit einen großen Spielraum hinsichtlich der einzubeziehenden Kosten. Sowohl ein Ansatz zu Einzelkosten als auch zu Vollkosten (mit Ausnahme von Vertriebs- sowie Forschungs- und Entwicklungskosten), jedoch auch jeder Wert in dieser Spannbreite war möglich. Zukünftig müssen zwingend alle Material- und Fertigungseinzel- und -gemeinkosten in die Aktivierung mit einbezogen werden. Ein Wahlrecht besteht weiterhin für Verwaltungs- und sonstige Gemeinkosten. Damit wird im HGB nun die steuerlich anerkannte Kostenuntergrenze kodifiziert. Des Weiteren dürfen für Sachanlagen Abschreibungen auf Basis steuerlicher Vorgaben nicht mehr in die HGB-Bilanz übernommen werden. Auch die Möglichkeiten für eine außerplanmäßige Abwertung von Sachanlagen oder Vorräten auf Basis vernünftiger kaufmännischer Beurteilung (sog. Ermessensabschreibung) soll zukünftig entfallen. Beide Regelungen spiegeln auch hier eine Annäherung an die Regelungen der IFRS wider.

Aktivierung von steuerlichen Verlustvorträgen

Neben der Einführung einer grundsätzlichen Aktivierungspflicht für sog. aktive latente Steuern entsprechend der IFRS-Vorgaben besteht nach dem BilMoG auch eine Verpflichtung, bei Eintreten von steuerlichen Verlusten die hieraus resultierenden zukünftigen Steuerersparnisse bereits bei Entstehung der Verluste zu aktivieren. Durch diese Neuregelung kann es bei einem Unternehmen in

einer Verlustsituation zu einer Erhöhung des Eigenkapitals aus diesem Steuereffekt kommen. Voraussetzung ist allerdings, dass die entsprechenden steuerlichen Verlustvorträge innerhalb von 5 Jahren nach Entstehung genutzt werden können. Vorträge auf darüber hinaus gehende Verluste dürfen nicht aktiviert werden. Zudem unterliegt auch diese Regelung einer Ausschüttungssperre.

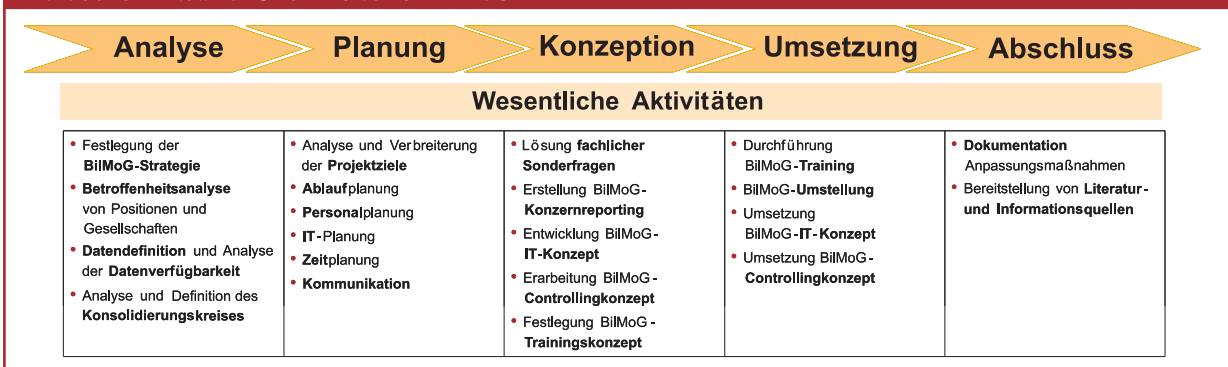
Auswirkungen auf die Besteuerung

Das BilMoG ist grundsätzlich auf Steuerneutralität ausgelegt. D. h., die geänderten Regelungen sollen keine Auswirkungen auf das steuerliche Ergebnis haben. Entwicklungskosten werden steuerlich weiterhin als Aufwand behandelt, die Bewertung der Pensionsrückstellung erfolgt weiterhin nach den bisherigen Regelungen des Steuerrechts. Da jedoch weiterhin die Steuerermittlung auf der Handelsbilanz basiert (sog. Maßgeblichkeit), besteht die latente Gefahr, dass der Gesetzgeber dieses Ziel zugunsten potenziell höherer Steuereinnahmen (teilweise) aufgibt. Obwohl das BilMoG grundsätzlich der Kostensenkung dienen soll, werden die vermehrten Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz zu einem erhöhten Aufwand zur Ermittlung des steuerlichen Einkommens führen.

Fazit:

Das BilMoG wird zu umfassenden Anpassungen bei der Bilanzierung nach HGB führen. Noch bleibt den Unternehmen genügend Zeit, sich auf diese Änderungen vorzubereiten. Gerade bei Unternehmen, welche ihren Konzernabschluss noch nach den Vorschriften des HGB erstellen, sind umfangreiche Vorkehrungen zu treffen: Das Bilanzierungshandbuch ist an die Neuregelungen anzupassen, die Konsolidierungssoftware muss in der Lage sein, die entsprechenden Daten zu verarbeiten, und die Mitarbeiter im In- und insbesondere Ausland müssen in den neuen HGB-Vorschriften geschult werden. Es bleibt zu hoffen, dass die Unternehmen aus den verschiedensten bereits mit entsprechendem Vorlauf angekündigten Neuregelungen der vergangenen Jahre wie Umstellung auf das Jahr 2000, den Euro oder IFRS gelernt haben und diesmal rechtzeitig mit der Vorbereitung für die Anpassung an das BilMoG beginnen.

Abb. 1: VORGEHENSWEISE UMSTELLUNG AUF BILMOG



Quelle: FAS AG