

Büro Dresden:

Comeniusstraße 32 • 01307 Dresden

Telefon: 0351 - 48 18 221

e-mail: heide@wp-heide.com

www.wp-heide.com

weiteres Büro Freiberg:

Buttermarktgasse 10 • 09599 Freiberg

Telefon: 03731 - 77 31 77

Die Sonder-Information

zu BilMoG

Thema dieser Ausgabe

- Regierungsentwurf BilMoG

Sehr geehrte Mandantin,
sehr geehrter Mandant,

das Bundeskabinett hat am 21. Mai 2008 den Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts (BilMoG) beschlossen. Das Gesetz sorgt dafür, dass das bewährte, kostengünstige und einfache HGB-Bilanzrecht auf Dauer beibehalten und für den Wettbewerb mit den internationalen Rechnungslegungsstandards gestärkt wird. Der handelsrechtliche Jahresabschluss bleibt die Grundlage der Gewinnausschüttung und der steuerlichen Gewinnermittlung. Alles Wichtige über die Punkte des Gesetzentwurfes erfahren Sie in dieser Sonderinformation.

Wir freuen uns wie immer über Ihre Fragen.

Mit besten Grüßen

Dr. Winfried Heide und Team

Gesetzgebung

1. Deregulierung

Der Gesetzentwurf entlastet die Unternehmen von vermeidbarem Bilanzierungsaufwand. Mittelständische Einzelkaufleute, die nur einen kleinen Geschäftsbetrieb unterhalten, werden von der handelsrechtlichen Buchführungs- und Bilanzierungspflicht befreit. Für

Kapitalgesellschaften wie AG und GmbH werden ebenfalls Befreiungen und Erleichterungen bei der Bilanzierung vorgesehen. Insgesamt ist aufgrund dieser Maßnahmen mit einer Senkung der Gesamtkosten für Buchführung, Abschlussaufstellung, Abschlussprüfung und Abschlussoffenlegung in Höhe von ungefähr 1,3 Mrd. € pro Jahr zu rechnen. Konkret geht es um folgende Maßnahmen:

Die Sonder-Information

- Einzelkaufleute, die bestimmte Schwellenwerte (500 000 € Umsatz und 50 000 € Gewinn pro Geschäftsjahr) nicht überschreiten, werden von der Verpflichtung zur Buchführung und Bilanzierung nach den handelsrechtlichen Vorschriften befreit. Dies wird zu einer Entlastung dieser mittelständischen Unternehmen in einer Höhe von etwa 1 Mrd. € führen.

– Die Größenklassen, die darüber entscheiden, welche Informationspflichten ein Unternehmen treffen, werden angehoben: Die Schwellenwerte für Bilanzsumme und Umsatzerlöse in § 267 HGB werden um 20 % erhöht. So kommen mehr Unternehmen als bisher in den Genuss der Erleichterungen, die für kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften gelten. Sie müssen künftig weniger Aufwand bei der handelsrechtlichen Rechnungslegung treiben. Abhängig davon, ob eine Kapitalgesellschaft als klein, mittelgroß und groß einzustufen ist, muss sie mehr oder weniger weit reichende Informationspflichten erfüllen. Kleine Kapitalgesellschaften brauchen z. B. ihren Jahresabschluss nicht von einem Abschlussprüfer prüfen zu lassen und müssen nur die Bilanz, nicht aber die Gewinn- und Verlustrechnung offenlegen. Mittelgroße Kapitalgesellschaften können auf einer Reihe von Angaben verzichten, die große Kapitalgesellschaften machen müssen, und dürfen Bilanzpositionen zusammenfassen. Dies kann sich für die betroffenen Unternehmen zu einer Ersparnis von ungefähr 300 Mio € führen.

o Als klein sind künftig solche Kapitalgesellschaften zu klassifizieren, die nicht mehr als rd. 4,8 Mio € Bilanzsumme (bisher rd. 4 Mio €), rd. 9,8 Mio € Umsatzerlöse (bisher rd. 8 Mio €), bzw. 50 Arbeitnehmer im Jahresdurchschnitt aufweisen. Von den Kriterien muss eine Kapitalgesellschaft mindestens zwei erfüllen, um als klein klassifiziert zu werden.

o Als mittelgroß sind künftig solche Kapitalgesellschaften zu klassifizieren, die nicht mehr als rd. 19,2 Mio € Bilanzsumme (bisher rd. 16 Mio €), rd. 38,5 Mio € Umsatzerlöse (bisher rd. 32 Mio €), bzw. 250 Arbeitnehmer im Jahresdurchschnitt aufweisen.

2. Verbesserung der Aussagekraft der HGB-Abschlüsse

Das modernisierte HGB-Bilanzrecht ist die Antwort auf die International Financial Accounting Standards (IFRS), die vom International Accounting Standards Board (IASB) herausgegeben werden. Die IFRS sind auf kapitalmarktorientierte Unternehmen zugeschnitten; dienen also dem Informationsbedürfnis von Finanzanalysten, berufsmäßigen Investoren und anderen Kapitalmarktteilnehmern.

Die weit überwiegende Anzahl der rechnungslegungspflichtigen deutschen Unternehmen nimmt den Kapitalmarkt aber gar nicht in Anspruch. Es ist deshalb nicht zu rechtfertigen, alle rechnungslegungspflichtigen Unternehmen auf die kostenintensiven und hochkomplexen IFRS zu verpflichten. Auch der kürzlich vom IASB veröffentlichte Entwurf eines Standards „IFRS für kleine und mittelgroße Unternehmen“ ist keine gangbare Alternative für die Aufstellung eines informativen Jahresabschlusses. Die Praxis in Deutschland hat den Entwurf scharf kritisiert, weil seine Anwendung – im Verhältnis zum HGB-Bilanzrecht – immer noch viel zu kompliziert und kostenträchtig wäre.

Das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz wählt deshalb einen anderen Ansatz: Es baut das bewährte HGB-Bilanzrecht zu einem Regelwerk aus, das den internationalen Rechnungslegungsstandards gleichwertig, aber wesentlich kostengünstiger und in der Praxis einfacher zu handhaben ist. Insbesondere bleibt es dabei, dass die HGB-Bilanz Grundlage der steuerlichen Gewinnermittlung und der Ausschüttungsbemessung ist. Dies ermöglicht insbesondere den mittelständischen Unternehmen, nur ein Rechenwerk – die sog. Einheitsbilanz – aufzustellen, das Grundlage für alle genannten Zwecke ist.

Mit folgenden Maßnahmen wird die Aussagekraft des handelsrechtlichen Jahresabschlusses verbessert:

- Selbstgeschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens
Immaterielle selbstgeschaffene Vermögensgegenstände des Anlagevermögens wie zum Beispiel Patente oder Know-how sind künftig in der HGB-Bilanz anzusetzen. Das ist vor allem für innovative Unternehmen wichtig, die intensiv forschen und entwickeln
- beispielsweise die chemische oder pharmazeutische Industrie oder die Automobilindustrie nebst ihren Zulieferern. Insbesondere profitieren auch kleine und sogenannte Start-up-Unternehmen von der Vorschrift. Auch sie können ihre Entwicklungen – ihr Potential – künftig in der Handelsbilanz zeigen. Dadurch können

die Unternehmen ihre Eigenkapitalbasis ausbauen und ihre Fähigkeit verbessern, sich am Markt kostengünstig weiteres Kapital zu beschaffen. Steuerlich bleiben die Aufwendungen aber nach wie vor abzugsfähig; sie stehen auch nicht für die Gewinnausschüttung zur Verfügung. Das fördert die Wettbewerbsfähigkeit Deutschlands als Standort für innovative Unternehmen.

Beispiele:

(1) Ein großer Teil der in der pharmazeutischen Industrie anfallenden Kosten entfällt auf die Erforschung und Entwicklung neuer Medikamente. Wenn sich künftig beispielsweise aus klinischen Studien ergibt, dass ein Medikament die Marktzulassung erhalten wird, sind die Entwicklungskosten als Herstellungskosten eines selbst erstellten Vermögensgegenstands des Anlagevermögens, beispielweise eines Patents oder von einfachem Know-how zu aktivieren und nicht, wie bisher, aufwandswirksam zu erfassen. Das heißt, die Gewinn- und Verlustrechnung des Unternehmens wird nicht belastet, und der bilanzielle Gewinn fällt höher aus.

(2) Ein Start-up-Unternehmen, das sich beispielsweise mit der Entwicklung von Software befasst, hat die Kosten für die Entwicklung der Software als Herstellungskosten der Software innerhalb der selbsterstellten immateriellen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens auszuweisen und nicht, wie bisher, aufwandswirksam zu erfassen.

- Bewertung von Finanzinstrumenten zum Marktwert

Finanzinstrumente wie Aktien, Schuldverschreibungen, Fondsanteile und Derivate, soweit sie zu Handelszwecken erworben sind, werden künftig bei allen Unternehmen zum Bilanzstichtag mit dem Marktwert (Fair Value) bewertet. Das vereinfacht und vereinheitlicht die handelsrechtliche Rechnungslegung, ist international üblich und wird nun auch im HGB-Bilanzrecht verankert. Dadurch erhöht sich die Aussagekraft des Jahresabschlusses im Hinblick auf jederzeit realisierbare Gewinne und Verluste; die noch nicht realisierten Gewinne werden jedoch grds. mit einer Ausschüttungssperre verbunden. Für Kreditinstitute wird der Anwendungsbereich der Fair-Value-Bewertung sachgerecht erweitert und umfasst alle Finanzinstrumente des Handelsbestands.

Beispiel: Eine Bank kauft 10 Aktien zu einem Kurs von 100 € pro Aktie. Die Aktien wurden

mit der Zielsetzung erworben, Kursgewinne zu erzielen und können börsentäglich wieder verkauft werden. Zum Bilanzstichtag haben die Aktien einen Kurs von 120 € pro Aktie. Da die Aktien mit dem Marktwert zu bewerten sind, sind sie in der Bilanz mit insgesamt 1 200 € (10 Stück x 120 €) anzusetzen. Es ergibt sich für die Bank ein Gewinn von 200 €. Auf Grundlage des bisher geltenden Anschaffungskostenprinzips wären die Aktien mit den Anschaffungskosten von 1 000 € (10 Stück x 100 €) anzusetzen. Der Kursgewinn von 200 € ist nicht zu vereinnahmen gewesen, solange er nicht durch einen Verkauf der Aktien realisiert wurde.

- Änderung der Rückstellungsbewertung
Rückstellungen von Unternehmen für künftige Verpflichtungen werden in Zukunft realistischer bewertet. Die Art, wie Rückstellungen gegenwärtig bilanzrechtlich behandelt werden, wird in der öffentlichen Diskussion immer wieder als Schwachstelle der handelsrechtlichen Rechnungslegung bezeichnet. Gerade bei Pensionsrückstellungen lasse sich heute in der handelsrechtlichen Rechnungslegung die wahre Belastung der Unternehmen nicht ablesen, weil die bisherigen Wertansätze nach übereinstimmender Einschätzung zu niedrig seien. Bei der Bewertung der Rückstellungen sollen deshalb künftige Entwicklungen (Lohn-, Preis- und Personalentwicklungen) stärker als bisher berücksichtigt werden. Zudem sind die Rückstellungen künftig abzuzinsen. Die Bewertung der Rückstellungen wird also dynamisiert. Die Neuregelung wird zumindest bei der Erhöhung führen. Dies ist aber unerlässlich, wenn man zu einer realitätsgerechten Rückstellungsbewertung gelangen will. Um diese Effekte abzumildern, sieht der Entwurf die Möglichkeit vor, die Rückstellung über einen Zeitraum von mehreren Jahren anzusammeln. Die steuerlichen Vorschriften in diesem Punkt bleiben unverändert, so dass es nicht zu Steuerausfällen kommen wird.

Beispiel: Der Grund und Boden eines Unternehmens ist mit Chemikalien verseucht. Die Behörden geben dem Unternehmen auf, die Altlast zu beseitigen, sobald das Unternehmen seinen Geschäftsbetrieb einstellt. Damit ist in fünf Jahren zu rechnen. Zum Bilanzstichtag betragen die Kosten für den einzusetzenden Bagger 100 € /Std. Es ist davon auszugehen, dass die Baggerstunde in fünf Jahren 120 € kostet. Nach der bisherigen Rechtslage ist für die

Die Sonder-Information

Bemessung der Rückstellung – dem Stichtagsprinzip folgend – von 100 € /Std. auszugehen, künftig hingegen von 120 €, weil die künftigen Entwicklungen zu berücksichtigen sind.

- Abschaffung nicht mehr zeitgemäßer Wahlrechte

Darüber hinaus wird das HGB-Bilanzrecht vom „Ballast“ der vergangenen Jahre befreit. Nicht mehr zeitgemäße Bilanzierungsmöglichkeiten, die den Unternehmen eingeräumt wurden, einem informativen und insbesondere vergleichbaren Jahresabschluss aber entgegenstehen, werden eingeschränkt oder aufgehoben. Dies gilt beispielsweise für die auch steuerlich nicht anerkannte Möglichkeit, Rückstellungen für eigenen künftigen Instandsetzungsaufwand zu bilden.

Beispiel: Ein Unternehmen renoviert die ihm gehörenden Verwaltungs- und Betriebsgebäude im Abstand von zehn Jahren. Den zur Durchführung der Renovierung erforderlichen Betrag sammelt das Unternehmen – ohne dass bereits Vereinbarungen über die Durchführung der Renovierung mit Dritten getroffen worden wären – über die Dauer der zehn Jahre in einer steuerlich nicht anerkannten Aufwandsrückstellung an. Derartige steuerlich nicht anerkannte Aufwandsrückstellungen können künftig nicht mehr gebildet werden.

- Transparenz bezüglich der Zweckgesellschaften

Der Gesetzentwurf enthält auch Vorschläge für mehr Information und Transparenz im handelsbilanziellen Umgang mit Zweckgesellschaften. Die wirtschaftliche Situation der Zweckgesellschaft und das wirtschaftliche Risiko für den Konzern sollen besser aus dem Jahresabschluss des Konzerns abzulesen sein. Zum einen müssen die Unternehmen künftig schon dann in den Konzernabschluss einbezogen werden, wenn sie unter der einheitlichen Leitung eines Mutterunternehmens stehen. Bisher kommt es darauf an, ob das Mutterunternehmen an der Zweckgesellschaft eine gesellschaftsrechtliche Beteiligung hält. Außerdem müssen die Unternehmen künftig im Anhang über Art, Zweck und finanzielle Auswirkungen von nicht in der Bilanz erscheinenden Geschäften berichten, soweit dies für die Beurteilung der Finanzlage notwendig ist. Damit wird eine EU-rechtliche Vorgabe umgesetzt. Außerdem haben die Unternehmen künftig darzulegen, welche Überlegungen ihrer Risikoeinschätzung im

Hinblick auf Eventualverbindlichkeiten zugrunde liegen. Hier genügt es nicht, den Abschlussadressaten nur über die Summe der bestehenden Eventualverbindlichkeiten zu informieren, die dahinter stehenden Risiken und die Einschätzung ihres Eintritts aber im Dunkeln zu lassen.

- Weitere, aus EU-rechtlichen Vorgaben resultierende Änderungen

Sonstige EU-rechtlichen Vorgaben, insbesondere die Vorgaben zum Unternehmensführungsbericht und zur Einrichtung eines Prüfungsausschusses werden „eins zu eins“ – also mit geringster möglicher Belastung für die Unternehmen – in deutsches Recht umgesetzt. Zum Beispiel müssen kapitalmarktorientierte Unternehmen, die bereits ein Aufsichtsorgan haben, jedenfalls dann keinen Prüfungsausschuss einrichten, wenn dessen Aufgaben durch das Aufsichtsorgan wahrgenommen werden. Auch werden den Unternehmen keine Vorgaben für die Einrichtung eines internen Risikomanagementsystems gemacht. Die Entscheidung über die Einrichtung und die Art und dem Umfang eines Risikomanagementsystems liegt im Aufgabenbereich der geschäftsführenden Organe eines Unternehmens.

3. Zeitplan

Der Entwurf eines Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes wird dem Bundesrat Anfang Juli im ersten Durchgang vorliegen und unmittelbar nach der Sommerpause vom Bundestag beraten werden. Der größte Teil der neuen Vorschriften soll nach dem gegenwärtigen Stand erstmals auf Geschäftsjahre Anwendung finden, die im Kalenderjahr 2009 beginnen. Erleichterungen, insbesondere die Erhöhung der Schwellenwerte, könnten teilweise schon für das Geschäftsjahr 2008 in Anspruch genommen werden.

Glossar:

- Anlagevermögen: Bestandteil des Vermögens, also auf der Aktivseite der Bilanz ausgewiesen. Das Anlagevermögen ist das Vermögen, das dazu bestimmt ist, dem Geschäftsbetrieb dauernd zu dienen. Dazu gehören beispielsweise die Produktionsgebäude und Produktionsmaschinen eines Produktionsunternehmens.

- Bilanz: Gegenüberstellung des Vermögens (Aktivseite der Bilanz) sowie der Schulden und des Eigenkapitals (Passivseite der Bilanz) eines Kaufmanns zum Ende eines

Geschäftsjahres.

- Derivate: Zusammenfassender Begriff für Finanzprodukte wie Optionen, Swaps oder Forwards zum Kauf oder Verkauf von beispielsweise Wertpapieren auf Termin.
- Eigenkapital: Vermögen - Schulden = Eigenkapital.
- Eventualverbindlichkeiten: Auf vertraglicher Grundlage beruhende, rechtlich mögliche Inanspruchnahme des Kaufmanns, mit der aus Sicht des Abschlussstichtags nicht konkret zu rechnen ist.
- Finanzinstrumente: Vertragliche Verpflichtungen, die mittel- oder unmittelbar auf den Austausch von Zahlungsmitteln gerichtet sind (Aktien, Schuldverschreibungen, Derivate).
- Forwards: Verpflichtender Vertrag über den Kauf oder Verkauf von Wertpapieren o.ä. zu einem vorher bestimmte Preis auf Termin.
- Gewinn- und Verlustrechnung: Gegenüberstellung der Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahres.
- Handelsbestand: Finanzinstrumente des Handelsbestandes sind diejenigen Finanzinstrumente von Kreditinstituten, die weder zur Liquiditätsreserve noch zum Anlagebestand zählen.
- Internationale Rechnungslegungsstandards: Hier verwandt als synonym für die International Financial Reporting Standards (IFRS). Die IFRS sind innerhalb der EU für kapitalmarktorientierte Unternehmen, die einen Konzernabschluss aufstellen müssen, verbindlich.
- International Accounting Standards Board (IASB): Privatrechtlich organisierte Einrichtung mit Sitz in London, die die IFRS erarbeitet. Ziel des IASB ist es, die IFRS als weltweit einheitlich anzuwendende Rechnungslegungsstandards durchzusetzen.
- Jahresabschluss: Oberbegriff; er umfasst die Bilanz, die Gewinn- und Verlustrechnung und - bei Kapitalgesellschaften - den Anhang.
- Kapitalmarktorientiertes Unternehmen: Unternehmen, das Aktien oder Schuldverschreibungen zum Handel auf einem geregelten Markt ausgegeben hat.
- Geregelter Markt: Marktsegment an den deutschen Börsen.
- Optionen: (Wahl-)Recht zum Kauf eines Wertpapiers zu einem vorher bestimmten Preis.
- Swaps: Geschäft über den Austausch von Zahlungsströmen (Bsp. Tausch eines fixen gegen einen variablen Zins).
- Zweckgesellschaft: Selbständiger Rechtsträger (meist juristische Person oder

Stiftung). Die Verbindung eines Unternehmens zu einer Zweckgesellschaft ist regelmäßig so gestaltet, dass diese nicht in den Konzernabschluss einbezogen (konsolidiert) zu werden braucht. Mit der Zweckgesellschaft können unterschiedliche "Zwecke" verfolgt werden. Meist dient sie der "bilanzbefreienden" Verlagerung von Vermögensgegenständen und Schulden, z.B. bei Leasingobjektgesellschaften. Mit der bilanzbefreienden Verlagerung von Vermögensgegenständen und Schulden kommt es bei dem auslagernden Unternehmen zu einer Bilanzverkürzung. Dies führt regelmäßig zu einer Verbesserung der Bilanzkennzahlen. Darüber hinaus können Risiken vor den Abschlussadressaten verborgen werden.