

1 Ausgangslage

Seit dem Jahr 2004 ist das Thema der Modernisierung des deutschen Bilanzrechtes aktuell. Die letzte grundlegende Änderung fand vor ca. 20 Jahren statt. Seitdem haben sich die wirtschaftlichen Rahmenbedingungen teilweise erheblich geändert. Auch neue europarechtliche Normen waren in nationales Recht umzusetzen.

Zentrale Bestandteile des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) sind:

- Deregulierung der Buchführungs- und Bilanzierungspflichten für Einzelkaufleute
- Anhebung der Schwellenwerte für Kapitalgesellschaften
- Erhöhung der Transparenz und Aussagekraft der Jahresabschlüsse durch weniger Wahlrechte und Bereinigung um steuerrechtliche Normen
- Umsetzung der Abschlussprüferrichtlinie der EU

3 Deregulierung

Einzelkaufleute sind nur noch dann zur Buchführung und zur Bilanzerstellung verpflichtet, wenn sie eine der folgenden Grenzen überschreiten:

- Jahresumsatz 500.000 Euro
- Jahresgewinn 50.000 Euro

Die Schwellenwerte der Größenklassen werden um ca. 20 % angehoben. Die Einordnung der Größenklassen ist für Kapitalgesellschaften bedeutsam dahingehend, wie

2 Zeitlicher Anwendungsbereich



© Avenue-Images, goodshoot, a division of Jupiterimages Corporation

Ein Großteil der Regelungen treten zum 1.1.2010 in Kraft, sind also auf Jahresabschlüsse für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31.12.2009 beginnen. Freiwillig können sie schon ab 2009 angewandt werden. Die Buchführungspflichtgrenzen für Kaufleute (§ 241a HGB n. F.) sowie die Anhebung der Schwellenwerte (§ 267 HGB n. F.) gelten schon ab 2008.

detailliert und aufwendig der Jahresabschluss zu erstellen ist.

Bei kleinen Kapitalgesellschaften entfällt die Prüfung des Abschlusses durch einen Wirtschaftsprüfer. Auch müssen sie nur die Bilanz, nicht auch die Gewinn- und Verlustrechnung offenlegen.

Die Größenklassen sind zukünftig wie folgt aufgeteilt, wobei mindestens zwei Kriterien unterschritten werden müssen:

	Kleine Kapitalgesellschaften	Mittelgroße Kapitalgesellschaften
Bilanzsumme	< 4,8 Mio. Euro	< 19,2 Mio. Euro
Umsatzerlöse jährlich	< 9,8 Mio. Euro	< 38,5 Mio. Euro
Arbeitnehmer	< 50	< 250

4 Erhöhung der Transparenz und Aussagekraft der Jahresabschlüsse

Das deutsche Bilanzrecht soll auch in Zukunft als Gegenstück zu den auf kapitalmarktorientierte Unternehmen zugeschnittenen International Financial Reporting Standards (IFRS) dienen. Die auf internationaler Ebene geltenden Regelungen sollen den Informationsbedarf des Kapitalmarktes decken. Für die überwiegende Anzahl der in Deutschland bilanzierungspflichtigen Unternehmen sind diese Regelungen jedoch überdimensioniert. Deshalb sollte am deutschen Bilanzrecht festgehalten, jedoch in einzelnen Punkten eine Annäherung an die internationalen Regelungen erfolgen.

4.1 Zurechnung von Vermögensgegenständen

Bisher war die Zurechnung von Vermögensgegenständen gesetzlich nicht geregelt. Man griff für die Frage, in wessen Bilanz ein Vermögensgegenstand aufzunehmen ist, auf die steuerrechtlichen Regelungen des § 39 AO zurück. An der praktischen Handhabung soll sich auch zukünftig nichts ändern. Nunmehr lautet § 246 Abs. 1 Satz 2 HGB n. F.: Vermögensgegenstände sind in der Bilanz des Eigentümers aufzunehmen; ist ein Vermögensgegenstand nicht dem Eigentümer, sondern einem anderen wirtschaftlich zuzurechnen, hat dieser ihn in seiner Bilanz auszuweisen.

Die Frage der Zurechnung ist immer in solchen Fällen bedeutsam, in denen der zivilrechtliche Eigentümer bei wirtschaftlicher Betrachtung nicht (mehr) über den Gegenstand verfügen kann. Hierbei ist insbesondere an Leasing oder Mietkauf zu denken. Auch bestimmte Treuhandverträge führen zu einer anderen wirtschaftlichen Zurechnung.

4.2 Bilanzierung selbst erstellter immaterieller Vermögensgegenstände

Selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände konnten bisher nicht bilanziert werden. Sie können nun in begrenztem Umfang als Aktivposten in der Bilanz angesetzt werden mit der Folge, dass die Ausgaben hierfür zunächst nicht zu betrieblichem Aufwand führen.

Einige Einschränkungen sind jedoch zu beachten:

- keine Aktivierung von selbst erstellten Marken, Drucktiteln, Verlagsrechten, Kundenlisten und vergleichbaren immateriellen Vermögensgegenständen
- Ausschüttungssperre für Gewinne aus der Aktivierung selbst erstellter immaterieller Vermögensgegenstände
- Aktivierung nur für Entwicklungskosten, nicht für Forschungskosten

Gerade die letztgenannte Restriktion macht eine Abgrenzung zwischen Forschungskosten einerseits und Entwicklungskosten andererseits notwendig. Viel hängt dabei von der individuellen Einschätzung des Unternehmens ab. Die Regelungen sehen eine Aktivierung nur der Entwicklungskosten vor, die während der Entwicklungsphase anfallen (zeitliche Abgrenzung).

Gesetzlich ist die **Entwicklung**

- die Anwendung von Forschungsergebnissen oder von anderem Wissen
- für die Neuentwicklung von Gütern oder Verfahren oder
- für die Weiterentwicklung von Gütern oder Verfahren
- mittels wesentlicher Änderungen.

Forschung hingegen ist

- die eigenständige und planmäßige Suche
- nach neuen Erkenntnissen oder Erfahrungen allgemeiner Art,
- über deren Verwertbarkeit und Erfolgsaussichten grundsätzlich keine Aussagen gemacht werden können.

Können Forschung und Entwicklung nicht verlässlich voneinander unterschieden werden, ist eine Aktivierung ausgeschlossen.

Beispiel:

Ein Unternehmen stellt serienmäßig Staubsaugerbeutel her. Es hat eine eigene Entwicklungsabteilung, in der fortlaufend Tests durchgeführt werden, die insbesondere das Strömungsverhalten von verschiedenen Staubpartikeln dokumentieren sollen. Bei einer Testreihe kam es zu Erkenntnissen, die es nahelegen, Staubsaugerbeutel in einer anderen Form herzustellen, um ein größeres Fassungsvermögen zu erreichen. Es werden in Folge verschiedene Prototypen hergestellt, mit denen dann umfangreiche Tests unternommen werden, bis letztlich eine neue Produktgeneration in Serie geht.

Die Kosten der Tests zum Strömungsverhalten der Staubpartikel stellen Forschungskosten dar und sind weiterhin nicht aktivierungsfähig. Ab der Herstellung der Prototypen der neuen Serie fallen die Kosten für die Anwendung der Forschungsergebnisse an, sodass ab diesem Zeitpunkt bis zur Aufnahme der Serienproduktion aktivierungsfähige Entwicklungskosten anfallen. Diese sind dann über die voraussichtliche Nutzungsdauer abzuschreiben.

4.3 Bewertung von Rückstellungen

Verbindlichkeiten (Schulden) sind mit ihrem zukünftigen Erfüllungsbetrag zu passivieren. Ist der Zeitpunkt der Fälligkeit oder die Entstehung ungewiss, so sind für solche ungewissen Verbindlichkeiten Rückstellungen zu bilden. Auch diese sind mit ihrem voraussichtlichen Erfüllungsbetrag zu passivieren, weshalb insbesondere Preis- und Kostensteigerungen mit zu berücksichtigen sind. Umgekehrt sind die Rückstellungen, sofern ihre Restlaufzeit mindestens ein Jahr beträgt, abzuzinsen. Die Abzinsung erfolgt mit dem ihrer Restlaufzeit entsprechenden durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen sieben Geschäftsjahre. Diese Zinssätze werden von der Bundesbank monatlich veröffentlicht.

Beispiel:

Ein Unternehmen betreibt eine Mülldeponie, die voraussichtlich in zehn Jahren ihren Maximalfüllstand erreicht hat. Das Unternehmen ist verpflichtet, die Deponie danach abzuschließen und muss hierbei besondere umweltrecht-

liche Auflagen beachten. Die Kosten würden nach heutigen Preisen ca. 10 Mio. Euro betragen. Es ist von einer jährlichen Inflation von 2 % auszugehen. Der Abzinsungssatz für zehnjährige Verpflichtungen soll 5 % betragen.

Die Rückstellung wäre aktuell wie folgt zu berechnen:

Anpassung Inflation:

$$10.000.000,00 \text{ Euro} \cdot 1,02^{10} = 12.189.944,20 \text{ Euro}$$

Abzinsung:

$$\frac{12.189.944,20 \text{ Euro}}{(1,05)^{10}} = 7.483.568,30 \text{ Euro}$$

Die Rückstellung wäre somit mit ca. 7,5 Mio. Euro anzusetzen.

Pensionsrückstellungen dürfen pauschal mit dem durchschnittlichen Marktzinssatz abgezinst werden, der sich bei einer angenommenen Restlaufzeit von 15 Jahren ergibt. Dieser Abzinsungssatz wird von der Deutschen Bundesbank nach Maßgabe einer Rechtsverordnung ermittelt und monatlich bekannt gegeben. Insbesondere bei Pensionsrückstellungen können sich so sehr viel höhere Werte als bisher ergeben, da die Unternehmen diese entsprechend der steuerlichen Handhabung nach § 6a EStG bilden konnten. § 6a EStG verbietet jedoch die Berücksichtigung zukünftiger Preis- und Kostensteigerungen und geht von einem festen Abzinsungssatz von 6 % aus. Aktuell liegen die Abzinsungssätze jedoch niedriger, was umgekehrt höhere Rückstellungen zur Folge hat.

4.4 Zweckgesellschaften

Zweckgesellschaften sollen nunmehr in der Bilanz des Konzerns ihren Niederschlag finden.

Konnten solche Gesellschaften und die mit ihr verbundenen Risiken bisher außerhalb der Konzernbilanz stehen, sollen unter folgenden Voraussetzungen Zweckgesellschaften zu konsolidieren sein:

- Mehrheit der Risiken und Chancen beim bilanzierenden (Konzern-)Unternehmen (wirtschaftliche Betrachtung)
- Gesellschaft dient der Erreichung eines eng begrenzten und genau definierten Ziels des Mutterunternehmens

4.5 Anhangangaben

Die Anhangangaben (§ 285 HGB) wurden teilweise erheblich ausgeweitet (Aufzählung nicht abschließend):

- Angabe der nicht in der Bilanz enthaltenen wesentlichen Geschäfte und finanziellen Verpflichtungen (§ 285 Nrn. 3 und 3a HGB n. F.)
- Gründe für Rechtfertigung einer längeren Abschreibungsdauer von fünf Jahren für Geschäfts- oder Firmenwert (§ 285 Nr. 13 HGB n. F.)
- Gesamthonorar des Abschlussprüfers (§ 285 Nr. 17 HGB n. F.)
- Finanzanlagen, die mit dem Zeitwert bewertet wurden (§ 285 Nr. 18 HGB n. F.)
- Finanzinstrumente, die mit dem Zeitwert bewertet wurden (§ 285 Nrn. 19 und 20 HGB n. F.)
- Geschäfte mit nahestehenden Personen, die zu marktüblichen Konditionen abgeschlossen wurden (§ 285 Nr. 21 HGB n. F.)
- bei Aktivierung der Entwicklungskosten der Gesamtbetrag der Forschungs- und Entwicklungskosten und der aktivierte Anteil (§ 285 Nr. 22 HGB n. F.)
- Details zu gebildeten Bewertungseinheiten (§ 285 Nr. 23 HGB n. F.)
- Berechnungsverfahren zu gebildeten Pensionsrückstellungen (§ 285 Nr. 24 HGB n. F.)

5 Weitere Änderungen

5.1 Latente Steuern (§ 274 HGB)

Darüber hinaus wurde die Berechnungsweise latenter Steuern auf ein streng an den Vermögensgegenständen und ihrer unterschiedlichen Bewertung ausgerichtetes Verfahren umgestellt. Bei Inanspruchnahme des Aktivierungswahlrechtes sind Verlustvorträge und Zinsvorträge nach § 4h EStG zu berücksichtigen.

5.2 Bewertungseinheiten

Nunmehr gesetzlich geregelt ist die Pflicht zur Bildung von Bewertungseinheiten, wenn sich zwei Bilanzposten gewollt gegenläufig verhalten, wie dies z. B. bei der Absicherung von Fremdwährungsschulden oder -forderungen der Fall ist.

5.3 Planvermögen/Altersversorgevermögen

Hat das Unternehmen die Verpflichtung zur Altersversorgung der Mitarbeiter durch Aktivvermögen hinterlegt, das den übrigen Gläubigern des Unternehmens entzogen ist (z. B. CTA-Modelle), so ist dieser Aktivposten mit seinem Zeitwert mit den Verbindlichkeiten aus der Altersversorgeverpflichtung zu verrechnen.