

Ziele des Gesetzgebers und deren Umsetzung im Einzelabschluss

*Ministerialrat
Dr. Christoph Ernst*

*Leiter des Referats für Bilanzrecht, Publizität und Recht der
Abschlussprüfung,
Bundesministerium der Justiz, Berlin*

AGENDA

- 1. Verfahrensablauf**
- 2. Einleitung**
- 3. Schwerpunkte**
- 4. Handelsbilanzrecht und Steuerrecht**
- 5. Zusammenfassung und Ausblick**

Fundstelle

- www.bmj.bund.de/BilMoG
- www.bundestag.de
- www.bundesgesetzblatt.de

- BT-Drucksache 16/10067 (RegE)
- BT-Drucksache 16/12407 (Beschluss BT-RA mit Begründung)
- BR-Drucksache 270/09
- BGBl.I 2009, S. 1102 ff. (Nr. 27)

1. Verfahrensablauf

- Kabinettsbeschluss 21.5. 2008
- Bundesratsbeschluss 4.7. 2008
- Gegenäußerung Bundesregierung 30.7. 2008
- Beratungen im Dt. Bundestag: Erste Lesung 25.9.2008
- Sachverständigenanhörung 17.12.2008
- Zweite/Dritte Lesung 26.3.2009
- Bundesrat (2.Durchgang) 3. 4. 2009
- Verkündung im Bundesgesetzblatt 28.5. 2009

2. Einleitung

BilMoG – Ziele:

- Deregulierung, Entlastung für KMU
- vollwertige, aber praxisgerechte Alternative zu IFRS und IFRS für KMU

Im Einzelnen:

- a) Verbesserter Informationsgehalt:
 - b) Verbesserte Möglichkeiten zur Kapitalaufnahme
 - c) Kosten-/Nutzenrelation beachten
 - d) Fortführung Maßgeblichkeitsgrundsatz; Steuerneutralität
- neu dazugekommen: Reaktion auf Finanzmarktkrise

3. Schwerpunkte

a) Überblick über wesentliche Änderungen gegenüber dem Regierungsentwurf:

- Aktivierungswahlrecht für latente Steuern (statt Aktivierungspflicht), § 274 HGB
- Aktivierungswahlrecht für selbstgeschaffene immaterielle Vermögensgegenstände (statt Aktivierungspflicht), § 248 HGB
- Erweiterung des Konsolidierungskreises bei Zweckgesellschaften (Einbeziehung von Zweckgesellschaften, wenn Mutterunternehmen die Mehrheit der Chancen und Risiken trägt), § 290 HGB

...

3. Schwerpunkte

...

- Verpflichtende Anwendung grundsätzlich ab 1.1.2010; Deregulierung soweit möglich noch für 2008
- Streichung der Zeitwertbewertung (Fair Value) für alle Unternehmen, § 253 Abs. 1 Satz 3 HGB-E
- Zeitwertbewertung von Finanzinstrumenten des Handelsbestandes bei Kreditinstituten mit Risikoabschlag und zusätzlichem „Sicherheitspuffer“ (§ 340e HGB)

3. Schwerpunkte

b) Die wichtigsten Regelungen in ihrer Endfassung:

aa) Befreiung von Buchführungs- und Bilanzierungspflicht ; §§ 241a, 242 HGB:

- für Einzelkaufleute mit weniger als 50.000,- € Jahresüberschuss und 500.000,- € Umsatzerlösen
- unverändert

bb) Anhebung der Schwellenwerte in § 267 HGB um 20%:

- unverändert

3. Schwerpunkte

- Als *klein* sind künftig solche Kapitalgesellschaften zu klassifizieren, die nicht mehr als
 - rd. € 4,8 Mio. Bilanzsumme (bisher rd. € 4 Mio.),
 - rd. € 9,6 Mio. Umsatzerlöse (bisher rd. € 8 Mio.),
 - 50 Arbeitnehmer im Jahresdurchschnittaufweisen. Von den Kriterien muss eine Kapitalgesellschaft mindestens zwei erfüllen, um als klein klassifiziert zu werden.
- 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.),
 - 250 Arbeitnehmer im Jahresdurchschnitt aufweisen.

3. Schwerpunkte

cc) Definition des wirtschaftlichen Eigentums; § 246 Abs. 1 HGB:

- Neue Fassung der Definition
- Grundsatz: Vg in der Bilanz des Eigentümers
- aber: ist ein Vg nicht dem Eigentümer, sondern einem anderen wirtschaftlich zuzurechnen, hat dieser ihn in seiner Bilanz auszuweisen.

3. Schwerpunkte

dd) Planvermögen und Verrechnung Pensionsrückstellungen; § 246 Abs.2 HGB:

„Vg, die dem Zugriff aller übrigen Gläubiger entzogen sind und ausschließlich der Erfüllung von Schulden aus Altersverpflichtungen oder vergleichbaren langfristig fälligen Verpflichtungen dienen, (gestrichen: die gegenüber Arbeitnehmern eingegangen wurden,) sind mit diesen Schulden zu verrechnen; entsprechend ist mit den zugehörigen Aufwendungen und Erträgen aus der Abzinsung und aus dem zu verrechnenden Vermögen zu verfahren. Übersteigt der beizulegende Zeitwert der Vermögensgegenstände den Betrag der Schulden, ist der übersteigende Betrag unter einem gesonderten Posten zu aktivieren.“ (Hinweis: Dieser Betrag ist ausschüttungsgesperrt: § 268 Abs. 8 HGB))

- unterstrichener Text wurde während BT-Beratungen eingefügt -

3. Schwerpunkte

ee) Bewertung der zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumente zum Zeitwert in § 253 Abs.1 HGB-E mit Ausschüttungssperre und Regelung zur Steuerneutralität es bleibt aber bei der Zeitwertbewertung von Planvermögen:

- gestrichen
- § 253 Abs. 1 Satz 4 HGB: „Nach § 246 Abs.2 Satz 2 zu verrechnende Vg sind mit ihrem beizulegenden Zeitwert zu bewerten.“ (jetzt ohne Begrenzung auf den Erfüllungsbetrag der Schulden)

3. Schwerpunkte

ff) Änderung der Rückstellungsbewertung – Bewertung „zukunftsorientiert“ (Erfüllungsbetrag); § 253 Abs. 1 HGB:

- grundsätzlich unverändert
- Bei Abzinsung: Durchschnittszinssatz aus 7 Jahren
- Durchschnittsbewertung der Verbindlichkeiten (15 Jahre Laufzeit) bei Pensionsrückstellungen möglich
- Neu: § 253 Abs.1 Satz 3 HGB: Soweit sich die Höhe der Altersversorgungsverpflichtungen nach dem beizulegenden Zeitwert von Wertpapieren richtet, ist dieser Zeitwert anzusetzen, soweit er einen garantierten Mindestbetrag übersteigt.

...

3. Schwerpunkte

...

- Abzinsungssatz wird durch Rechtsverordnung geregelt
- Übergangsregelung: Anzuwenden ab Gj 2010, freiwillig auch schon für Gj 2009, Art. 66 Abs. 3 EGHGB
- Ansammlung der Rückstellungsbeträge bis spätestens Gj 2024 in jedem Gj zu mindestens 1/15; soweit Rückstellung vorübergehend zu hoch, kann sie aufgelöst werden (muss aber nicht), Art. 67 Abs. 1 EGHGB

3. Schwerpunkte

gg) Aktivierung selbstgeschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens:

- jetzt Wahlrecht
- Ausschüttungssperre
- Anknüpfen an Vg-Definition
- Aktivierung von Entwicklungskosten
- keine Marken
- Änderung des § 248 Abs. 2 HGB
- zur Bewertung § 255 Abs. 2a HGB

3. Schwerpunkte

hh) Bewertungseinheit; § 254 HGB:

Werden VG, Schulden schwebende Geschäfte oder mit hoher Wahrscheinlichkeit erwartete Transaktionen zum Ausgleich gegenläufiger Wertänderungen oder Zahlungsströme aus dem Eintritt vergleichbarer Risiken mit Finanzinstrumenten zusammengefasst, sind ... (die allgemeinen Bewertungsregeln) ... in dem Umfang und für den Zeitraum nicht anzuwenden, in dem sich die gegenläufigen Wertänderungen oder Zahlungsströme ausgleichen.

3. Schwerpunkte

ii) Aufgabe der umgekehrten Maßgeblichkeit, §§ 247, 253 HGB:

- unverändert

jj) Abschaffung nicht mehr zeitgemäßer Wahlrechte:

- unverändert
- insbesondere auch handelsrechtliche Abschaffung der steuerlich nicht anerkannten Aufwandsrückstellungen (Aufhebung § 249 Abs. 1 Satz 3, Abs. 2 HGB)

3. Schwerpunkte

kk) Änderung von Abschreibungs- und Bewertungsregeln; § 253 Abs. 3, 4, 5 HGB:

- unverändert
- erschwerte Bildung von stillen Reserven

ll) Latente Steuern; § 274 HGB:

- jetzt: Wahlrecht zum Ausweis aktiver latenter Steuern
- Ansonsten unverändert (bilanzorientierter Ansatz, einzubeziehen sind Verlustvorträge bis 5 Jahre)

3. Schwerpunkte

mm) Konsolidierungskreis; § 290 HGB:

- geändert
- neben einheitlicher Leitung jetzt auch Einbeziehung von Zweckgesellschaften, wenn Mehrheit der Chancen und Risiken beim MU

3. Schwerpunkte

nn) Fair Value; zusätzliche Regelung für Kreditinstitute in § 340 e HGB:

„Finanzinstrumente des Handelsbestandes sind zum beizulegenden Zeitwert abzüglich eines Risikoabschlages zu bewerten.“

- eng begrenzte Möglichkeit zur Umklassifizierung
- zusätzliches Sicherheitspolster: Zuführung zum SoPo für allg. Bankrisiken, jährlich 10 v.H. der Nettoerträge des Handelsbestandes, maximal bis 50 v.H,

3. Schwerpunkte

oo) Übergangsregelungen: „Eine Wissenschaft für sich“; Art. 66, 67 EGHGB:

- **Grundsatz:**
 - Begünstigende Regelungen ab Gj 2008
 - Umsetzung von EU-Recht: ab Gj 2009
 - sonst: ab Gj 2010; freiwillig ab Gj 2009, aber nur insgesamt
 - zahlreiche Detailregelungen in Art. 67 EGHGB

3. Schwerpunkte

unverändert: **Begleitregeln im EStG**

- a) steuerliche Aufzeichnungspflichten wegen Aufgabe der umgekehrten Maßgeblichkeit (§ 5 Abs. 1 EStG)
- b) Keine Verrechnung des Planvermögens mit Pensionsrückstellungen
- c) steuerliche Anerkennung der HGB-fair-value-Regelung für Banken (340 e HGB / § 6 Abs. 1 Nr. 2b EStG)
- d) für Rückstellungsbewertung: Klarstellung, dass steuerlich weiterhin das Stichtagsprinzip bleibt

4. Handelsbilanzrecht und Steuerrecht

Die Zukunft von Maßgeblichkeitsgrundsatz und Einheitsbilanz

- insbesondere : Der neue Wortlaut des § 5 Abs.1 EStG :

„...das nach handelsrechtlichen GoB auszuweisen ist, es sei denn, im Rahmen der Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts wird oder wurde ein anderer Ansatz gewählt.“

5. Zusammenfassung/Ausblick

...