



Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz

Erfahrungen nach der Umstellung

Von Wolf Achim Tönnies

Mittlerweile mussten sich die meisten Unternehmen, die nach dem Handelsgesetzbuch bilanzieren, mit den neuen Vorschriften auseinandersetzen.

ALS DIE UMFASSENDSTE Reform des Bilanzrechts der letzten 20 Jahre wurde das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) bezeichnet und gemessen an der Anzahl der Publikationen, die zu dem Thema veröffentlicht worden sind, dürfte das wohl auch zutreffend sein. In seiner ganzen Breite ist das Gesetz erstmalig auf Geschäftsjahre angewendet worden, die

nach dem 31. Dezember 2009 begonnen haben (Art. 66 Abs. 3 Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch und Bilanzrichtlinien-Gesetz), sodass wohl jedes nach Handelsgesetzbuch (HGB) bilanzierende Unternehmen mittlerweile mit dem BilMoG zu tun hatte. Es ist deshalb an der Zeit, Bilanz zu ziehen über die Erfahrungen, die insbesondere mittelständische

Unternehmen mit der Umstellung auf die neuen Rechnungslegungsvorschriften gemacht haben. Nachfolgend werden daher – ohne Anspruch auf Vollständigkeit – einzelne durch das BilMoG geänderte Regelungen daraufhin untersucht, inwieweit hiervon tatsächlich in der laufenden und jetzt zu Ende gehenden „Bilanzsaison“ Gebrauch gemacht wurde.

Latente Steuern

Eine der gravierendsten Neuerungen des BilMoG dürfte die Bilanzierung latenter Steuern nach § 274 HGB gewesen sein, die bekanntlich – und auch das ist geändert worden – nur anfallen, wenn sich Abweichungen zwischen den Wertansätzen der Handels- und der Steuerbilanz ergeben, die sich voraussichtlich in Zukunft wieder aufheben werden („temporary concept“). Das gilt auch für Abweichungen in sehr ferner Zukunft. Ein Beispiel sind steuerrechtlich nicht anerkannte Abschreibungen auf Grund und Boden, die sich erst bei einer unternehmerischen Entscheidung zum Verkauf des Grundstücks auflösen.

Tatsächlich hat sich das Spektrum der Abweichungen zwischen der Handels- und der Steuerbilanz durch das BilMoG und die Aufgabe des Prinzips der Maßgeblichkeit [Streichung des § 5 Abs. 1 S. 2 Einkommensteuergesetz (EStG) ab 2009] deutlich erweitert, auch wenn gerade im Mittelstand weiterhin die Tendenz besteht, so weit wie möglich an der Einheit von Handels- und Steuerbilanz festzuhalten. Auch bei zwingenden Abweichungen, wie etwa dem Ansatz von Pensionsrückstellungen, führen diese Abweichungen in der Regel zu einem Überhang der aktiven über die passiven latenten Steuern. Beide können dann saldiert werden und für einen sich daraus ergebenden aktiven Saldo entsteht ein Bilanzierungswahlrecht: Der Bilanzierende kann auf den Ausweis aktiver latenter Steuern verzichten.

Infolgedessen ist der praktische Anwendungsbereich des neugefassten § 274 HGB nach meiner Erfahrung eher gering, zumal die Unternehmen weitgehend vom Wahlrecht Gebrauch machten und auf einen aktiven Steuerüberhang verzichteten. Auch die Möglichkeit, latente Steuern auf bestehende Verlustvorträge auszuweisen, wurde kaum angenommen, da wohl zu Recht davon ausgegangen worden ist, dass ein so geschaffenes Eigenkapital beim Bankrott ohne Weiteres wieder gestrichen wird und damit die Aktivierung latenter Steuern auf Verlustvorträge eher negative Signale sendet. Durch die Ausschüttungssperre auf Ergebnisanteile, die durch das Aktivieren latenter Steuern entstehen, hat auch der Gesetzgeber deutlich gemacht (§ 268 Abs. 8 HGB), dass er diese Position als problematisch ansieht.

Gerade bei den latenten Steuern auf Verlustvorträge kommt noch der sogenannte „Fallbeileffekt“ hinzu. Nach § 274



Wolf Achim Tönnies

Diplom-Kaufmann, Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater. Er ist Partner der HLB Dr. Schumacher & Partner GmbH WPG/StBG. Sein Tätigkeitsbereich erstreckt sich unter anderem auf die Wirtschaftsprüfung sowie die Beratung von Mandanten in Fragen der Bilanzierung und Rechnungslegung.

Abs. 1 S. 4 HGB dürfen nämlich Verlustvorträge bei der Berechnung latenter Steuern nur insoweit berücksichtigt werden, als sie sich innerhalb der nächsten fünf Jahre voraussichtlich auflösen. Mit der Folge, dass bei einer sich verschlechternden Situation der erhoffte positive Effekt durch Aktivierung latenter Steuern auf diese Verlustvorträge verloren geht. Möglicherweise ergebniswirksam, wenn die Gesellschaft ohnehin mit Verlusten belastet ist, weil sich herausstellt, dass die Verluste in der vorgesehenen Zeit nicht oder nicht in der erwarteten Höhe aufgeholt werden können.

Unabhängig davon ist aber zu beachten, dass bei Aufstellung der Handelsbilanz die Abweichungen zur Steuerbilanz laufend mitberücksichtigt werden müssen. Denn entstehende Differenzen haben in jedem Fall Auswirkung auf den in der Handelsbilanz auszuweisenden Steuerertrag, der sich aber allein nach der Steuerbilanz berechnet. Dem trägt der neue § 5 Abs. 1 S. 2 EStG dadurch Rechnung, dass er für Positionen, die von handelsrechtlichen Werten abweichen, die Führung laufender Verzeichnisse verlangt.

Immaterielle Vermögensgegenstände

Bei der ebenfalls durch das BilMoG erstmalig eingeräumten Möglichkeit der Aktivierung selbstgeschaffener immaterieller Vermögensgegenstände (§ 248 Abs. 2 HGB) ist die Schwierigkeit der Abgrenzung von nicht bilanzierungsfähigem Forschungs- zu bilanzierungsfähigem Entwicklungsaufwand in der Literatur ausgiebig diskutiert worden. Der Gesetzgeber hilft hier zwar mit einer genauen Definition der Begriffe „Forschung“ und „Entwicklung“ (§ 255 Abs. 2a HGB), sieht aber selbst, dass es hier in der Praxis Überschneidungen geben kann. Er verbietet die Aktivierung dann, wenn Forschung und Entwicklung nicht verlässlich voneinander unterschieden werden können.

Dass bisher auch vom Bilanzierungswahlrecht nur äußerst selten Gebrauch gemacht wurde, hängt damit aber nicht zusammen. Vielmehr wird zu Recht vermutet, dass eine Bilanzpolitik dieser Art von den Banken beim Bilanzrating nicht akzeptiert werden kann und möglicherweise auch hier ein negativer Effekt eintritt.

Pensionsrückstellungen

Der abweichenden Bilanzierung von Pensionsrückstellungen konnte man aber nicht aus dem Weg gehen. Obwohl bislang zwar die Möglichkeit bestand, die Pensionsrückstellungen für die Handelsbilanz mit einem niedrigeren Zinssatz zu diskontieren und so mit einem höheren Betrag auszuweisen, machte man davon regelmäßig nur wenig oder gar keinen Gebrauch. Für die Diskontierung zur Anwendung gebracht wurde der steuerlich vorgegebene und weiterhin unveränderte Satz von sechs Prozent.

Nach Neufassung des § 253 Abs. 2 HGB ist das nicht mehr möglich. Das Gesetz verlangt nun die Anwendung eines Zinssatzes, den die Deutsche Bundesbank bekannt gibt und der dem durchschnittlichen Marktzins der vergangenen sieben Jahre entspricht. Üblicherweise wird die Rückstellung von Gutachtern berechnet, die sich rechtzeitig auf die geänderten rechtlichen Verhältnisse eingestellt haben. Dadurch dürften die praktischen Probleme bei der neuen Ermittlung der Pensionsrückstellungen abgemildert worden sein.

Dafür musste sich der Unternehmer aber jetzt Gedanken zu einzelnen Bewertungsparametern wie Lohn- und Gehaltstrends oder Fluktuationsraten machen. Auch hier hat sich mittlerweile eine herrschende Meinung gebildet, sodass diese Parameter weitgehend vereinheitlicht sind. Es bleibt allerdings dabei, dass statt bisher eines Bewertungsgutachtens zwei – bei einer IFRS-Bilanzierung im

