

» Univ.-Prof. Dr. Stefan Müller und Dipl.-Kfm. StB Ralph Brinkmann

BilMoG verschiebt sich

Gesetzgeber und Berufsverbände tragen derzeit dazu bei, das BilMoG für die Bilanzierungspraxis zu optimieren und bestehende Schwachstellen auszuräumen. Ein Inkrafttreten der meisten Vorschriften erst ab 2010 ist mittlerweile sehr wahrscheinlich. Dennoch besteht für Rechnungsleger, Prüfer und Berater kein Anlass, das Thema BilMoG „ad acta“ zu legen.

» 1. Weiterer Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens

Der Regierungsentwurf¹ wurde Ende September im Bundestag in weniger als 30 Minuten „beraten“ und anschließend an den Rechtsausschuss verwiesen. Der Rechtsausschuss tagte hierzu Mitte Oktober 2008. Auch vor dem Hintergrund der aktuellen Finanzkrise wurde die nächste Expertenanhörung erst für den 17.12.08 angesetzt.²

Mit einer Beschlussempfehlung des Rechtsausschusses zum BilMoG und der 2. und 3. Lesung im Bundestag dürfte daher nicht mehr vor Februar bzw. März 2009 zu rechnen sein. Die aktuellen Entwicklungen sprechen somit deutlich für eine Verabschiedung des BilMoG frühestens in 2009, wodurch sich der Anwendungszeitpunkt des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) verzögert.

» 2. Stellungnahme von Experten

Eine Verschiebung der Anwendung des BilMoG um ein Jahr wird von einschlägigen Expertenkreisen auch in aktuellen Stellungnahmen befürwortet. Insbesondere das IDW hat in seinem Schreiben vom 26.09.08 an den Rechtsausschuss ein Inkrafttreten der meisten BilMoG-Vorschriften erst ab 2010 vorgeschlagen.³

Einflussreiche Lobbyverbände (vor allem Banken) sprechen sich vor dem Hintergrund des erforderlichen Zeitbedarfs für die Schaffung der Voraussetzungen im Rechnungswesen zur Umsetzung der neuen Vorschriften auch für eine Verschiebung der BilMoG-Anwendung aus.⁴ Allerdings enthält das BilMoG auch einige Gesetzesänderungen im Zusammenhang mit der modernisierten 8. EU-Abschlussprüferrichtlinie,⁵ deren Umsetzungsfrist bereits am 29.06.2008 endete. Hinsichtlich dieser Vorschriften sind sich alle Beteiligten offenbar einig, dass diese keinen wesentlichen Änderungen mehr unterliegen und sofort nach der Verabschiedung des Gesetzes anzuwenden sein werden.

Die Anwendungstermine für die übrigen BilMoG-Vorschriften sind jedoch mittlerweile wieder offen. Wahrscheinlich werden die pflichtgemäßen Anwendung um ein Jahr und der überwiegende Teil der Änderungen auf den 01.01.2010, verschoben. Es könnte noch eine freiwillige Anwendung in 2009 ermöglicht werden, allerdings unter dem Vorbehalt aller BilMoG-Vorschriften insgesamt. Ein „Cherry-Picking“ soll somit in keinem Fall möglich sein.

Auch die mit der Deregulierung im Zusammenhang stehenden Regelungen zur Erhöhung der Schwellenwerte und zur Befreiung von den Buchführungs-, Inventur- und Abschlusserstellungspflichten werden voraussichtlich um ein Jahr verschoben, d. h. sie werden frühestens zum 01.01.2009 anzuwenden sein.

» 3. Auswirkungen der Verschiebung auf Berater und ihre Mandanten

Für die Praxis haben diese Entwicklungen zumindest den Nachteil, dass eventuell gewünschte neue Bilanzierungsregeln erst ein Jahr später als erwartet angewandt werden können.

Der Vorteil der anstehenden Verschiebung des BilMoG dürfte in konsistenteren endgültigen Regelungen liegen. Zudem erhalten Berater und Mandanten durch die Verschiebung eine angemessene längere Vorlaufzeit zur sachgerechten Umsetzung der endgültigen BilMoG-Regeln sowie zulässigen Gestaltungsmaßnahmen in 2009. Dieses ungeahnte zeitliche Polster sollten Berater und Mandanten nutzen, denn die Umstellungserfordernisse im Rechnungswesen des nach HGB bilanzierenden Mittelstandes sind nicht zu unterschätzen. Dabei sollten sie sich eingehend mit dem Regierungsentwurf, den auch der Bundesrat - von einigen Änderungsvorschlägen abgesehen - befürwortet und der eine hervorragende Basis bildet, auseinandersetzen.

» 4. Einzelne Diskussionspunkte zum BilMoG und Auswirkungen

Zahlreiche Kritikpunkte hinsichtlich der Regelungsvorschläge des BilMoG-Referentenentwurfs wurden im Regierungsentwurf berücksichtigt. Die zum Regierungsentwurf vorgelegten Stellungnahmen sind - von einigen wesentlichen Änderungswünschen des Bundesrates - im Hinblick auf weitere Änderungen der Kernregelungen des BilMoG vergleichsweise zurückhaltend. Sowohl die Zielrichtung als auch die konkrete Ausgestaltung des BilMoG werden auf breiter Front unterstützt. Es verbleiben jedoch einige Detailfragen, auf die einschlägige Fachgremien zu Recht hinweisen.⁷

4.1 Deregulierung: Schwellenwerte und Befreiungen

Die schon für den 01.01.08 angekündigte Erhöhung der Schwellenwerte und die Befreiung von den Buchhaltungs-, Inventur- und Abschlusserstellungspflichten für Einzelkaufleute im Rahmen der Deregulierung sind aufgrund praktischer Erwägungen zu den geplanten Terminen kaum noch umsetzbar. Denn: Durch eine frühzeitige Anwendung der erhöhten Schwellenwerte würde ggf. in bestehenden Vertragsverhältnisse eingegriffen werden. Beispielsweise werden die Prüfungsaufträge für Pflichtprüfungen des Geschäftsjahres 2008 auf Basis der aktuell geltenden Schwellenwerte zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des BilMoG in vielen Fällen schon erteilt worden sein.

Die Anpassung der Schwellenwerte für die Größenkategorisierung von Kapitalgesellschaften und für die Befreiung von der Konzernrechnungslegung soll aufgrund europäischer Vorgaben alle fünf Jahre erfolgen. Da die letzte Erhöhung (um 17 %) mit dem Bilanzrechtsreformgesetz (BilReG) zum 01.01.2004 erfolgte, würde ein Erhöhungstermin zum 01.01.2009 innerhalb der vorgesehenen Zeit liegen. Diese Regelungen werden somit wohl frühestens ab dem 01.01.2009 gelten.⁸ In diesem Zusammenhang hat der Bundesrat die Ausweitung der Befreiungen auch auf kleine Personenhandelsgesellschaften, die noch im Referentenentwurf des BilMoG vorgesehen war, wieder zur Diskussion gestellt.⁹

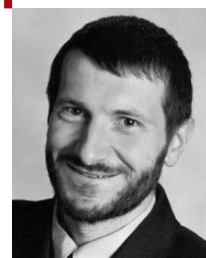
Aus Brüssel wurden zudem die Pläne von EU-Kommissar Charlie McCreevy zur Vereinfachung des europäischen Bilanzrechts bekannt, nach denen die EU-Mitgliedstaaten auf Basis der Vorschläge der Stoiber-Arbeitsgruppe zum Bürokratieabbau u. a. die Möglichkeit erhalten sollen, kleine Kapitalgesellschaften („micro entities“) vom Anwendungsbereich des EU-Bilanzrechts auszunehmen.¹⁰ In Deutschland könnte dies zu erheblichen Vereinfachungen für kleine GmbH und GmbH & Co. KG führen. Zudem sollen die EU-Bilanzrichtlinien unter Berücksichtigung der Interessen kleiner Unternehmen überarbeitet und modernisiert werden. Diese Pläne wurden von Bundesjustizministerin Zypries in einer Presseerklärung am 01.10.2008 ausdrücklich begrüßt.¹¹

Unklar ist jedoch, wie ohne eine verpflichtende Rechnungslegung bei den Kleinstunternehmen eine ordnungsmäßige Gewinnverteilung und ein zumindest bei Kapitalgesellschaften notwendiger Gläubigerschutz sicher zu stellen ist. Letztlich würde eine rein formale Befreiung, die dann jedoch durch individuelle Vereinbarungen zu ergänzen wäre, vergleichsweise wenig Entlastung bringen und insgesamt voraussichtlich eher schädlich wirken.

4. 2 Änderungen in der Rechnungslegung

Bezüglich der Rechnungslegung werden die folgenden ausgewählten Aspekte diskutiert:¹²

- Das IDW fordert die Verankerung des Grundsatzes der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Gesetz, wie dies im Referentenentwurf vorgesehen war. Der Bundesrat fordert, diese Verankerung in Anlehnung an das Steuerrecht auszugestalten.¹³
- Der Bundesrat fordert in seiner Stellungnahme für Entwicklungskosten und aktive latente Steuern ein Aktivierungswahlrecht statt



Univ.-Prof. Dr. Stefan Müller,

ist Inhaber des Lehrstuhls für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre an der Helmut-Schmidt-Universität / Universität der Bundeswehr Hamburg, Mitherausgeber des Handbuchs der Bilanzierung (HdB) und Mitglied im Arbeitskreis IFRS des Internationalen Controller Vereins.

Kontakt: smueller@hsu-hh.de



Dipl.-Kfm. StB Ralph Brinkmann,

ist CPA (IL, USA), Master M.B.L.T. (jur.), MIBP, Vice President der German CPA Society e.V., Partner FAS International Auditing & Assurance GmbH StBG, München (FAS-Gruppe), Partner Bayern Treuhander International Auditing & Assurance GmbH WPG, München, Lehrbeauftragter SRH Hochschule Calw, Dozent Akademie für Internationale Rechnungslegung, Stuttgart.

Kontakt: ralph.brinkmann@fas-audit.com

der im Regierungsentwurf vorgesehenen Aktivierungspflicht, um den Mittelstand hinsichtlich dieser komplexen Bilanzierungsthemen zu entlasten.

- Anstelle der im Regierungsentwurf vorgesehenen planmäßigen Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts regt der Bundesrat zur Annäherung an die internationalen Rechnungslegungsvorschriften eine Einführung des „Impairment Only Approach“ im HGB an. Angesichts der Feststellungen der DPR (Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung), dass diese Bewertungsaufgabe bereits den kapitalmarktorientierten Mittelstand vor größte Probleme stellt, erscheint es bedenklich, diese hohen Anforderungen der IFRS auch in den nicht-kapitalmarktorientierten Mittelstand zu tragen. In ihrer Gegenäußerung an den Bundesrat lehnt die Bundesregierung dieses Anliegen ausdrücklich ab.
- Von grundlegender Bedeutung für jegliche Auslegung und Kommentierung des „BilMoG-HGB“ ist die Anmerkung des Bundesrates,

1) Vgl. <http://www.bmj.de/files/-/3152/RegE%20Gesetz%20zur%20Modernisierung%20des%20Bilanzrechts.pdf> (26.10.08).

2) Vgl. http://www.bundestag.de/ausschuesse/a06/anhoeerungen/43_Bilanzrecht/index.html (26.10.08).

3) Vgl. <http://www.idw.de/idw/portal/d584994/index.jsp> (26.10.08), S. 10.

4) Vgl. z. B. Stellungnahme des Zentralen Kreditausschusses zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts von Juni 2008, abrufbar unter http://www.foeb.de/de/themen/bilanzierung/stellungnahme_bilmog/ (26.10.08), S. 2.

5) Vgl. Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17.05.2006 über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 84/253/EWG des Rates, Abl.EU Nr. L 157/87 vom 09.06.2006.

6) Vgl. WPK-Stellungnahme vom 17.10.08, http://www.wpk.de/pdf/WPK-Stellungnahme_17-10-2008.pdf (26.10.08), S. 2.

7) Beispielsweise ist nach Auffassung von IDW und WPK die Anpassung der im Zusammenhang mit der Abschlussprüfer vorgesehenen „Abkühlungsphase“ („Cooling-off-Period“) aufgrund der Vorgaben der modernisierten 8. EU-Abschlussprüferrichtlinie auf zwei Jahre zu verkürzen.

8) Das IDW mahnt unabhängig davon auch eine Anpassung der Schwellenwerte im Publizitätsgesetz an, die – abgesehen von einer geringfügigen Anpassung im Zusammenhang mit der Euroumstellung – seit der Einführung im Jahr 1969 nicht verändert wurden.

9) Vgl. BR Drucksache 344/08 (Beschluss) vom 04.07.08: [http://www.bundesrat.de/clin_099/SharedDocs/Drucksachen/2008/0301-400/344-08_28B_29.templateId=raw,property=publicationFile.pdf/344-08\(B\).pdf](http://www.bundesrat.de/clin_099/SharedDocs/Drucksachen/2008/0301-400/344-08_28B_29.templateId=raw,property=publicationFile.pdf/344-08(B).pdf) (26.10.08).

10) Vgl. Pressemeldung der EU-Kommission vom 29.09.2008: <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=MEMO/08/589&format=HTML&aged=0&language=EN&guiLanguage=en> (26.10.08).

11) Vgl. http://www.bmj.de/enid/43e4a071c576d4ba873b1f6e96408e4e,ae677c706d635f6964092d0935343338093a095f7472636964092d0935323933/Pressestelle/Pressemittelungen_58.html (26.10.08).

12) Vgl. IDW <http://www.idw.de/idw/portal/d584994/index.jsp> (26.10.2008), S. 4-10; WPK http://www.wpk.de/pdf/WPK-Stellungnahme_17-10-2008.pdf (26.10.2008).

13) Vgl. BR Drucksache 344/08 (Beschluss) vom 04.07.08: [http://www.bundesrat.de/clin_099/SharedDocs/Drucksachen/2008/0301-400/344-08_28B_29.templateId=raw,property=publicationFile.pdf/344-08\(B\).pdf](http://www.bundesrat.de/clin_099/SharedDocs/Drucksachen/2008/0301-400/344-08_28B_29.templateId=raw,property=publicationFile.pdf/344-08(B).pdf) (26.10.08).

ob an der bisherigen Auffassung des Gesetzgebers, dass die IFRS/IAS für die Konkretisierung der HGB-GoB ohne jegliche Bedeutung sind, festgehalten werden soll. Diese Anregung stellt ein Basisziel des BilMoG in Frage, wonach das „HGB der Zukunft“ eine den internationalen Rechnungslegungsstandards gleichwertige Rechnungslegungsalternative bieten soll, ohne die Nachteile der IFRS – Komplexität und hohe Compliance-Kosten – zu übernehmen. Es dürfte in Zukunft problematisch sein, eine Vielzahl der Regelungen der IFRS ins HGB zu übernehmen und gleichzeitig eine vollständige Abkoppelung der GoB, mit dem Ziel einer HGB-Rechnungslegung nach internationalem Vorbild, zu erreichen.

- Darüber hinaus wird angeregt, das geplante strikte Verbot der Umwidmung von Finanzinstrumenten zu überdenken, da im Zusammenhang mit neu zu bildenden oder aufzulösenden Bewertungseinheiten bzw. auch aus strategischen Überlegungen eine Klassifikation im Sinne einer Umgliederung in den Handelsbestand hinein oder aus diesem heraus sinnvoll sein kann.
- Hinsichtlich der Pensionsverpflichtungen wäre es nach Auffassung des IDW konsequent und sachgerecht, im Zuge der durch das BilMoG generell angestrebten Abschaffung von Wahlrechten auch das Passivierungswahlrecht für mittelbare Pensionsverpflichtungen in Art. 28 Abs. 1 Satz 2 EGHGB durch eine Passivierungspflicht zu ersetzen, wie es im BilMoG-Referentenentwurf bereits vorgesehen war. Die geplante Erleichterung durch die Verwendung von Durchschnittszinssätzen statt laufzeitbezogener Zinssätze regt das IDW auch für weitere Personalrückstellungen wie Jubiläums- oder Altersteilzeitrückstellungen an. Weiterhin wird auf die Diskrepanz der Verwendung von Durchschnittszinssätzen und der Zeitwertbewertung des schuldendeckenden Vermögens hingewiesen. Dies könnte zwar durch die Verwendung eines Stichtagszinssatzes, entsprechend der Anregung des Bundesrates, vermieden werden, doch für die gesamte Rückstellungsposition würde die Anwendung eines Stichtagszinssatzes die Ergebnisvolatilität in erheblichem und überwiegend unerwünschtem Maße erhöhen.
- Die Bewertungseinheiten sollen laut IDW – wie im Referentenentwurf vorgesehen – nicht nur auf Finanzinstrumente als Absicherungspositionen beschränkt werden. Ferner sollte klar gestellt sein, dass der ineffektive Teil stets unter Beachtung des Realisations- und Imparitätsprinzips erfolgswirksam zu behandeln ist.
- Für die Berechnung des weiterhin auch für kleine Unternehmen geforderten Ansatzes passiver latenter Steuern mit Rückstellungscharakter sollte eine Klarstellung im Gesetzestext erfolgen, dass diese – analog der großen Unternehmen – nicht abzuzinsen sind. Außerdem sollte die Bedeutung des Terminus „passive latente Steuern mit Rückstellungscharakter“ klar gestellt werden.
- Hinsichtlich der Anhangangaben zu Geschäften mit nahe stehenden Personen wird vorgeschlagen, alle wesentlichen Transaktionen mit nahe stehenden Unternehmen und Personen offen zu legen, wobei eine Einschätzung der Marktkonformität (wie im Regierungsentwurf vorgesehen) nicht erforderlich sein soll.
- Die – durch das BilMoG völlig unzureichend geregelte – Einbeziehung von Zweckgesellschaften in den Konzernabschluss sollte durch wesentlich deutlichere, an die internationalen Standards (derzeit IAS 27 i.V.m. SIC 12) angelehnte Regelungen sicher

gestellt werden. Diese Problematik war wesentlicher Bestandteil des Enron-Bilanzsskandals in 2001/2002 und ist bis heute auch in den IFRS und US-GAAP nicht zufriedenstellend gelöst.

- Die strikte Vorgabe der modifizierten Stichtagskursmethode für die Währungsumrechnung im Konzernabschluss ist zu überdenken, da die Zeitbezugsmethode in bestimmten Fällen eine deutlich zutreffendere Abbildung der wirtschaftlichen Verhältnisse ermöglicht.
- Die Bestimmung des Zeitpunktes sollte für die Bestimmung des Unterschiedsbetrags zwischen Beteiligungsbuchwert und anteiligem Eigenkapital im Rahmen der Equity-Bewertung von assoziierten Unternehmen an die Regelungen für die Vollkonsolidierung angepasst werden.

4.3 Übergangsvorschriften

Der größte Nachbesserungsbedarf besteht bei den Übergangsvorschriften, denn die erfolgsneutrale Verrechnung von Übergangsdifferenzen und die Übergangsregelung für die Nachdotierung von Pensionsrückstellungen sind wegen ihrer unerwünschten bilanzpolitischen Spielräume nicht unumstritten. Dabei überzeugt insbesondere der IDW-Vorschlag, die Verrechnung über den Zeitraum von 15 Jahren in gleichmäßigen Beträgen zu fordern sowie die erfolgsneutrale Verrechnung zumindest nur der Beträge zuzulassen, die aus Entscheidungen vor Verkündung des Gesetzes resultieren.¹⁴

Darüber hinaus spiegelt das BilMoG derzeit bestimmte Übergänge überhaupt nicht in ausreichend konkreten Regelungen wieder. Die Umstellung der Berechnung der latenten Steuern ist hier als Paradebeispiel zu nennen, da die Anwendung der bilanzorientierten Methode nach internationalem Vorbild im Vergleich zur bisher äußerst geringen Bedeutung der latenten Steuern in HGB-Abschlüssen wesentliche Auswirkungen auf die Vermögens- und Ertragslage haben wird.

Als weitere Erleichterung schlägt das IDW vor, den vorgesehenen durchschnittlichen Zinssatz für die Diskontierung der Rückstellungen, der über einen Zeitraum von sieben Jahren zu ermitteln sein soll und nach Schätzung des IDW bei 4,7 % liegen könnte, nicht bereits bei Inkrafttreten des Gesetzes anzuwenden. Stattdessen sollte dieser Durchschnittswert kontinuierlich aufgebaut werden, d.h. im ersten Jahr wäre der Stichtagszinssatz (der im September mit knapp 6 % angegeben wurde) und in den Folgejahren wären dann jeweils verkürzte Durchschnittszinssätze anzuwenden. Erst in sieben Jahren wäre dann die jetzt vorgesehene Regelung erreicht.

» 5. Fazit

Die Verzögerung des Gesetzgebungsverfahrens sorgt für Unsicherheit. Derzeit liegen zwar auf breiter Front nur vergleichsweise geringfügige Änderungsvorschläge für die Kernbereiche des BilMoG vor, sofern man von den Anregungen des Bundesrates zu den Themen „Entwicklungskosten“, „Aktive latente Steuern“ und „Goodwill-Impairment-Only-Approach“ absieht.

Die meisten Stellungnahmen beziehen sich insbesondere auf die notwendige Konkretisierung der Übergangsvorschriften. Der erneut verzögerte Gesetzgebungsprozess mit einer weiteren (wichtigen) Expertenanhörung erst im Dezember 2008 führt nicht zuletzt wegen der Finanzmarktkrise, die auch zu einer Diskussion um die Rechnungslegungsregeln für das „Fair Value Accounting“ geführt hat,¹⁵ zu Spekulationen, dass einige zentrale Bausteine der Modernisierung des Bilanzrechts noch verändert werden könnten.

Die Planungssicherheit für die Bilanzierungspraxis ist derzeit hinsichtlich der künftig endgültig geltenden Regelung und deren Anwendungszeitpunkt gering. Eine klarstellende Aussage des Gesetzgebers zum weiteren konkreten BilMoG-Zeitplan wäre daher hilfreich. ■

14) Vgl. IDW <http://www.idw.de/idw/portal/d584994/index.jsp> (26.10.2008), S. 4-10; WPK http://www.wpk.de/pdf/WPK-Stellungnahme_17-10-2008.pdf (26.10.2008).

15) Vgl. zu dieser Thematik z.B. Brinkmann/Leibfried/Zimmermann: Die Subprime-Kreditkrise im Spiegel der Rechnungslegung, in: IRZ 7-8/2008, S. 333-340.