

**Wir wünschen
unseren Leserinnen
und Lesern ein
erfolgreiches Jahr 2008**

Im November des letzten Jahres hat das Bundesministerium der Justiz den Referentenentwurf für ein Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz vorgelegt. Beginnt damit die lang diskutierte Abkehr von den deutschen Bilanzierungsgrundsätzen? Über die Konsequenzen informiert ein Beitrag aus der Rubrik „Rechnungslegung und Prüfung“.

Seit Jahresbeginn werden die Unternehmen mit etlichen steuerlichen Neuregelungen konfrontiert. Das Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 ist Teil der groß angelegten Reform der Unternehmensbesteuerung durch die Bundesregierung. Die konkreten steuerlichen Auswirkungen auf die Unternehmen werden in einem Artikel aus der DGRV-Steuerberatung vorgestellt.

Im Herbst dieses Jahres findet in Köln die XVI. Internationale Genossenschaftswissenschaftliche Tagung statt. Federführung bei der Organisation der Veranstaltung hat das Seminar für Genossenschaftswesen der Universität zu Köln, das mit einem Beitrag über die Veranstaltung informiert.

Die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft des genossenschaftlichen Verbunds, die DGR Deutsche Genossenschaftsrevision in Bonn, feierte ihr 60-jähriges Bestehen. Die PerspektivePraxis-Redaktion berichtet über dieses Jubiläum.

Auf unserer Internetseite www.perspektivepraxis.de erhalten Sie wie gewohnt weitere Informationen zu den einzelnen Themen.

Viel Spaß beim Lesen wünscht

Ihre PerspektivePraxis-Redaktion

BilMoG – Paradigmenwechsel im Bilanz- und Bilanzsteuerrecht?

Am 8. November 2007 hat das Bundesministerium der Justiz den lang erwarteten Referentenentwurf für ein Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) veröffentlicht. Mit der Umsetzung diverser Europäischer Richtlinien (Fair-Value-Richtlinie, Modernisierungsrichtlinie, Abänderungsrichtlinie – EU-RL) in nationales Recht wird die Informationsfunktion des Jahresabschlusses ausgebaut und das deutsche Bilanzrecht an die internationalen Rechnungslegungsstandards (IFRS) angenähert. Aus der größten Reform seit dem Bilanzrichtlinien-Gesetz von 1985 ergeben sich durch die Neuformulierung der Ansatz- und Bewertungsvorschriften einschneidende Veränderungen im System der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung.

Ansatz- und Bewertungswahlrechte

Der Referentenentwurf hebt die Mehrzahl der Ansatz- und Bewertungswahlrechte auf bzw. ersetzt sie durch Ge- oder Verbote. Damit wird die bereits im Zehn-Punkte-Programm der Bundesregierung aus dem Jahr 2003 angekündigte Entrümpfung des Bilanzrechts von nicht mehr zeitgemäßen Wahlrechten vollzogen. Hierbei wird die Abschaffung der Abschreibungen nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung gemäß § 253 Abs. 4 HGB kritisch gesehen.

In der Begründung zum Bilanzrechtsreformgesetz (BilReG) vom 4. Dezember 2004 wurde noch ausgeführt, dass die Ansatz- und Bewertungsvorschriften in

den EU-RL überwiegend als Mitgliedsstaatenwahlrechte ausgestaltet sind, die dem nationalen Gesetzgeber bei der Umsetzung einen ausreichenden Spielraum gewähren und ihn nicht zu einem umfassenden Paradigmenwechsel zwingen. Mit dem Referentenentwurf wird indessen eine Kehrtwendung vollzogen und eben dieser umfassende Paradigmenwechsel eingeleitet. Ausdruck des neuen Bilanzverständnisses sind die Durchbrechung des Einzelbewertungsgrundsatzes (§ 254 HGB-E: Bildung von Bewertungseinheiten), des Verrechnungsverbots (§ 246 Abs. 2 HGB-E: Verrechnungsgebot bestimmter Vermögensgegenstände und Schulden), die dynamische Bewertung der Rückstellungen (§ 253 Abs. 1 HGB-E) sowie die im Folgenden beschriebenen Änderungsvorschläge. Explizite Wahlrechte werden durch implizite Wahlrechte ersetzt, die ihrerseits in hohem Maße Gestaltungen ermöglichen mit der Folge einer weitgehenden Entobjektivierung der Bilanzinhalte.

Das Aktivierungsverbot für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens soll abgeschafft werden (§ 248 Abs. 2 HGB-E). Damit wird ein Kernelement und zugleich das Paradebeispiel für eine vorsichtige und objektivierbare Bilanzierung zugunsten der Informationsfunktion des Jahresabschlusses aufgegeben. Um die negativen Folgen einer Ausschüttung nicht realisierter Gewinne zu vermeiden, sieht § 268 Abs. 8 HGB-E eine Ausschüttungssperre in Höhe des aktivierten Betrags vor.

Beizulegender Zeitwert

Einen Angriff auf die Fundamentalprinzipien des deutschen Bilanzrechts (Kapitalerhaltungs- und Gläubigerschutzprinzip) stellt jedoch die Einführung des beizulegenden Zeitwerts (fair value) als neuer Wertmaßstab in § 255 Abs. 4 HGB-E dar. Aus der Bewertung zum beizulegenden Zeitwert können auch Wertansätze oberhalb der ursprünglichen Anschaffungskosten resultieren. Mit der Aufhebung des Anschaffungskostenprinzips wird das Realisationsprinzip aus dem Normengefüge handelsrechtlicher GoB eliminiert und die bisherige Dominanz des Vorsichtsprinzips ausgehebelt. Künftig können Erträge bereits erfolgswirksam vereinnahmt werden, wenn sie realisierbar sind. Umsatzakt und Gefahrenübergang sind für die Gewinnrealisierung nicht mehr erforderlich. Zwar wird die Bewertung zum beizulegenden Zeitwert nach § 253 Abs. 1 Satz 3 HGB-E auf Finanzinstrumente des Handelsbestands beschränkt, dennoch dürfte die veränderte GoB-Gewichtung mittelbar auch ganz andere Bilanzbereiche betreffen. Leichtfertigerweise und im Unterschied zur Aktivierung originärer immaterieller Vermögensgegenstände wird eine Ausschüttungssperre für die unrealisierten Gewinne im Interesse einer einfachen Bilanzierung nicht für erforderlich gehalten.

Solvenztest

Des Weiteren ist der Weg für die Ablösung des bilanzorientierten Kapitalerhaltungssystems durch die Einführung eines Solvenztests in der Gesetzesbegründung bereits vorgezeichnet. Die Einführung eines Solvenztests (mehrjähriger Liquiditätsplan als Ausschüttungsgrundlage) erscheint dem Gesetzgeber zum gegenwärtigen Zeitpunkt nur deshalb noch nicht opportun, weil die Zweite gesellschaftsrechtliche Richtlinie in Europa noch nicht angepasst worden ist und das Ersatzinstrumentarium (wissenschaftlich) noch nicht ausgereift ist. Entsprechende Reformen wurden aber von der Europäischen Kommission

bereits eingeleitet und durch ein Gutachten fundiert. Damit steht das gesellschaftsrechtliche Schutzsystem bereits heute in Gänze zur Disposition.

Folgen für das Bilanzsteuerrecht

Aus der Sicht des Bilanzsteuerrechts stellt der Referentenentwurf ebenfalls einen Paradigmenwechsel dar. Die umgekehrte Maßgeblichkeit in § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG und die aus der Umkehrung der Maßgeblichkeit resultierenden handelsrechtlichen Vorschriften (steuerrechtliche Abschreibungen nach § 254 HGB und Sonderposten mit Rücklageanteil nach §§ 247 Abs. 3, 273 HGB) fallen dem Ausbau der Informationsfunktion zum Opfer. Die Maßgeblichkeit des handelsrechtlichen Jahresabschlusses für die steuerliche Gewinnermittlung

mit der Problematik der Besteuerung nicht realisierter bzw. realisierbarer Gewinne aus der erfolgswirksamen Bewertung der Finanzinstrumente des Handelsbestands und der Aktivierungspflicht der selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstände. Der Aktivierungspflicht steht zurzeit noch ein Ansatzverbot für die steuerliche Gewinnermittlung gegenüber (§ 5 Abs. 2 EStG). Erheblicher Diskussionsbedarf wird sich künftig auch bei der Bewertung der Rückstellungen infolge der stärkeren Berücksichtigung der künftigen Preis- und Kostensteigerungen ergeben. Dabei werden insbesondere die über § 6a EStG hinausgehenden Werte für Pensionsverpflichtungen ins Blickfeld geraten.

Es bedarf keiner hellseherischen Fähigkeiten für die Feststellung, dass der

Eine Bilanzierung nach handelsrechtlichen Vorschriften ohne Heranziehung der umfangreichen IFRS-Regelungen wird nicht mehr möglich sein. Die Kommentare zum Bilanzrecht bedürfen einer „Generalüberholung“.

soll jedoch als Eckpfeiler (derzeit noch ohne „alternative Gestaltungsmöglichkeit“) bestehen bleiben. Die Realisierung der mit dem Gesetzentwurf verfolgten Zielsetzung der Steuerneutralität ist jedoch im Hinblick auf widerstreitende Fiskalinteressen (Senkung der Steuersätze vs. Verbreiterung der steuerlichen Bemessungsgrundlagen) mit Fragezeichen zu versehen.

Die Behandlung der steuerlichen Folgen der Reformvorschläge soll im Verlauf des weiteren Gesetzgebungsverfahrens geklärt werden. Diskussionsbedarf besteht insbesondere im Zusammenhang

doppelter Paradigmenwechsel trotz Beibehaltung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes zu einer stärkeren Entkopplung der Handels- von der Steuerbilanz führen und die bislang im Mittelstand übliche Einheitsbilanz zurückdrängen wird. Darüber hinaus wird künftig eine Bilanzierung nach handelsrechtlichen Vorschriften ohne Heranziehung der umfangreichen IFRS-Regelungen nicht mehr möglich sein. Die Kommentare zum Bilanzrecht bedürfen einer „Generalüberholung“.

Ein Beitrag von WP/StB Ulf Jessen