

## RECHNUNGSLEGUNG

# Neues Bilanzrecht – auch für soziale Unternehmen

■ Bernd Bürger

*Die geplanten Änderungen durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz können erhebliche Auswirkungen auch auf Unternehmen der Sozialwirtschaft haben, und zwar unabhängig von deren Rechtsform. Die meisten Neuregelungen werden spätestens ab dem nächsten Geschäftsjahr gelten.*

Mit dem im letzten Mai durch das Bundeskabinett beschlossenen Entwurf des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) nähert sich die größte Bilanzrechtsreform seit dem Bilanzrichtliniengesetz aus dem Jahr 1985 dem Ende.

Das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz ändert eine Reihe von Bundesgesetzen und Verordnungen, unter anderem sind das Handelsgesetzbuch (HGB), Publizitäts-, Aktien-, GmbH- und Einkommensteuergesetz betroffen.

Mit der Modernisierung des Gesetzes wird das Ziel verfolgt, das HGB-Bilanzrecht zu einer im Verhältnis zu den internationalen Rechnungslegungsstandards (IFRS) vollwertigen, aber einfacheren und kostengünstigeren Alternative weiter zu entwickeln. Darüber hinaus soll die Aussagekraft des handelsrechtlichen Jahresabschlusses verbessert werden.

Der nachfolgende Beitrag stellt geplante Neuerungen bei den Ansatz-, Bewertungs- und Ausweisvorschriften sowie Anhangangaben nach dem Regierungsentwurf vor, die sich erheblich auf Jahresabschlüsse sozialer Dienstleistungsunternehmen auswirken werden, und zwar unabhängig von deren Rechtsform.

## **Erste Änderung: Anhebung der Schwellenwerte bei Kapitalgesellschaften**

Die Schwellenwerte des § 267 HGB für die Bilanzsumme und die Umsatzerlöse sollen für kleine und mittlere Kapitalgesellschaften um 20 Prozent erhöht werden. (Die aktuellen und geplanten Schwellenwerte sind in der Tabelle auf Seite 00 zusammengefasst.) Nach Schätzungen des Bundesministeriums der Justiz werden dadurch rund 7.400 Kapitalgesellschaften aus der mittelgroßen Größenklasse herausfallen. Als kleine Kapitalgesellschaften sind sie dann grundsätzlich nicht mehr prüfungspflichtig und können die größenabhängigen Erleichterungen bei der Aufstellung und Offenlegung des Jahresabschlusses in Anspruch nehmen. Für kleine soziale Dienstleistungsunternehmen ist dennoch zu empfehlen, sich selbstverpflichtend (weiterhin) prüfen zu lassen, was beispielsweise auch durch die Grundsätze des Diakonischen Governance Kodex (DGK) verlangt wird.

## **Zweite Änderung: Neue Ansatzvorschriften**

Künftig sollen Vermögensgegenstände, die ausschließlich der Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen gegenüber Arbeitnehmern (Zeitwertkonten, Altersteilzeit etc.) dienen (sogenanntes Planvermögen), mit diesen Verpflichtungen verrechnet werden (Saldierungsgebot). Durch diese Neuregelung soll eine zutreffendere Darstellung der wirtschaftlichen Lage ermöglicht werden. Ferner führt die Saldierung zu einer Änderung der Bi-



*Der Diplom-Kaufmann Bernd Bürger ist Wirtschaftsprüfer und Steuerberater. Er hat in Göttingen Betriebswirt-*

*schaft studiert und war einige Jahre bei der Wirtschaftsberatungs- und Steuerprüfungsgesellschaft Deloitte & Touche beschäftigt. Seit 1990 ist er in der Sozietät und jetzigen Partnerschaftsgesellschaft Frobenius, Bürger & Partner als geschäftsführender Partner tätig, die von Hannover aus bundesweit tätig ist. Ein Schwerpunkt ihrer Arbeit liegt in der Prüfung, Beratung und Unterstützung sozialer Dienstleistungsunternehmen. E-Mail [b.buerger@frobenius-buerger.de](mailto:b.buerger@frobenius-buerger.de)*

lanzsumme und hat positive Auswirkungen auf die Eigenkapitalquote und Bonität des Unternehmens. Dadurch können bessere Finanzierungsbedingungen beispielsweise bei einer Kreditvergabe erreicht werden.

Mit dem Wegfall des § 269 HGB dürfen Aufwendungen für die Inangasetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebes zukünftig nicht mehr aktiviert werden. Eine bestehende Bilanzierungshilfe für solche Aufwendungen darf fortgeführt oder alternativ erfolgswirksam aufgelöst werden.

Nach dem Regierungsentwurf soll das Wahlrecht zur Bildung von Aufwandsrückstellungen und Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen abgeschafft werden. In der Praxis konnte bisher für in größeren und regelmäßigen Abständen stattfindende Generalüberholungen von Verwaltungs- und Betriebsgebäuden eine steuerlich nicht anerkannte Aufwandsrückstellung gebildet werden. Diese Möglichkeit wird es nach dem Regierungsentwurf zukünftig nicht mehr geben: Die gesamten Aufwendungen werden im Jahr der Generalüberholung erfasst. Damit wird ein wichtiges bilanzpolitisches Instrument der Ergebnisbeeinflussung abgeschafft. Die Neuregelung wirkt sich

gleichzeitig positiv auf die Eigenkapitalquote aus, was verbesserte Bilanzkennzahlen und Finanzierungsbedingungen zur Folge hat.

Werden die Instandhaltungen in den ersten drei Monaten des folgenden Geschäftsjahres nachgeholt, bleiben diese weiterhin passivierungspflichtig. Werden sie jedoch später nachgeholt, dürfen entsprechende Aufwendungen zukünftig nicht mehr zurückgestellt werden. Für die vor dem 1. Januar 2009 gebildeten Aufwandsrückstellungen sieht das Wahlrecht nach Artikel 66 EGHGB vor, den Restbestand an Aufwandsrückstellungen am 1. Januar 2009 erfolgsneutral als Passivtausch in die Gewinnrücklagen einzustellen oder alternativ beizubehalten. Werden sie per Wahlrecht beibehalten, so kommt nach dem Regierungsentwurf bei steuer-schädlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben die Bildung aktiver latenter Steuern in Frage.

### **Dritte Änderung: Neue Bewertungsvorschriften**

Grundlegende Änderungen sind bei der Bewertung von Rückstellungen vorgesehen. Gemäß dem Regierungsentwurf sollen künftige Preis- und Kostenentwicklungen im Zeitpunkt der Erfüllung der Verpflichtung in die Bewertung von Rückstellungen zwingend einbezogen werden. In der Steuerbilanz dürfen künftige Entwicklungen nicht berücksichtigt werden, so dass bei steuerschädlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben regelmäßig aktive latente Steuern zu bilden wären.

Für Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr ist ferner eine Abzinsung vorgesehen. Für die Abzinsung ist der von der Deutschen Bundesbank bekanntgegebene, durchschnittliche Marktzinssatz der vergangenen sieben Jahre maßgeblich, der die Restlaufzeit und Währung der Verpflichtung berücksichtigt.

Die geänderte Bewertung von Rückstellungen betrifft vor allem Pensionsrückstellungen. Voraussichtliche Erhöhungen von Gehältern und Renten sowie die erwartete Mitarbeiterfluktuation müssen bei der Bewer-

tung künftig aufwandswirksam berücksichtigt werden. Im Anhang sind das angewandte Bewertungsverfahren, die Gründe für seine Anwendung sowie grundlegende Annahmen der Berechnung (Zinssatz, erwartete Lohn- und Gehaltssteigerungen, zugrunde gelegte Sterbetafeln) anzugeben. Anders als bei der Diskontierung von übrigen Rückstellungen wurde bei Pensionsrückstellungen eine Vereinfachungsregelung geschaffen: Pen-

sionsrückstellungen können pauschal mit dem durchschnittlichen Marktzinssatz abgezinst werden, der sich bei einer angenommenen Laufzeit von 15 Jahren ergibt.

Im Vergleich zu der bisherigen Bilanzierungspraxis von Pensionsrückstellungen, bei der sich die Rückstellungshöhe an den steuerlichen Grundsätzen (§ 6a EStG) orientiert und mit einer zu niedrigen Bewertung einhergeht, findet nach dem Regierungsentwurf ab dem Jahr 2009 eine realistischere Bewertung statt. Zukünftig ist mit wesentlich höheren Rückstellungswerten zu rechnen, die allerdings die tatsächlichen Belastungen im Unternehmen wiedergeben und damit die Aussagekraft des Jahresabschlusses erhöhen. Um den Effekt einer starken einmaligen Erhöhung der Rückstellung für laufende Pensionen oder Anwartschaften abzumildern, ist im Regierungsentwurf die Möglichkeit geschaffen, die Rückstellung in gleichen Raten bis zum Dezember 2023 anzusammeln. Für den nicht passivierten Betrag gilt dann eine Pflichtangabe im Anhang. Alternativ kann eine sofortige erfolgswirksame Zuführung oder auch erfolgswirksame Verteilung in Abhängigkeit vom Jahresergebnis in unterschiedlich hohen Jahresraten über einen kürzeren Zeitraum möglich sein. Ausdrücklich verboten ist eine Zuführung in einem Betrag erst zum 31. Dezember 2023.

In der praktischen Umsetzung ergeben sich bei der Bewertung erhebliche Unterschiede, die die Vergleich-

barkeit von Jahresabschlüssen erschweren können. Außerdem ist davon auszugehen, dass Jahresergebnisse deutlichen Schwankungen unterliegen werden. Steigende Rückstellungen werden aufgrund der Berücksichtigung künftiger Preis- und Kostenerhöhungen erstmals eine Verringerung des Jahresergebnisses und der Eigenkapitalquote zur Folge haben, was sich wiederum bei Bilanzkennzahlen bzw. Finanzierungskon-

ditionen und im Rating negativ niederschlägt.

Für mittelbare Pensionsverpflichtungen, bei denen eine Altersversorgung unter Einschaltung einer Unterstützungskasse oder (Zusatz-) Versorgungskasse, wie KZVK, erfolgt, besteht zurzeit ein Passivierungswahlrecht. In dem Referentenentwurf wurde für mögliche Deckungslücken einer Versorgungskasse eine zwingende Rückstellungsbildung vorgesehen, die gravierende Auswirkungen auf das Jahresergebnis und die Eigenkapitalquote sozialer Einrichtungen gehabt hätte. Massiver Druck vieler Interessenverbände führte dazu, dass diese Regelung nicht in den Regierungsentwurf aufgenommen wurde.

Umfangreiche Abschaffungen von Wahlrechten finden bei Abschreibungen statt. Bei der Bewertung von Vermögensgegenständen des Sachanlagevermögens darf künftig unabhängig von der Rechtsform keine außerplanmäßige Abschreibung bei vorübergehender Wertminderung vorgenommen werden. Für das Finanzanlagevermögen bleibt jedoch weiterhin ein Wahlrecht bestehen. Ebenfalls abgeschafft werden sonstige Abschreibungen wegen zukünftiger Wertschwankungen im Umlaufvermögen sowie im Rahmen vernünftiger kaufmännischer Beurteilung. Insoweit kann durch diese Regelung eine bessere Vergleichbarkeit und Aussagefähigkeit der Jahresabschlüsse erreicht werden, da bilanzpolitische Spielräume zunehmend eingeschränkt werden. Steuerlich waren diese Abschreibungen bereits bisher

*»Auch ohne gesetzliche Pflicht ist kleinen sozialen Dienstleistungsunternehmen zu empfehlen, sich prüfen zu lassen«*

nicht anerkannt. Für alle Formen von außerplanmäßigen Abschreibungen soll unabhängig von der Rechtsform eine Pflicht zur Zuschreibung auf den ursprünglichen Wert gelten.

## **Vierte Änderung: Neue Ausweisvorschriften**

Das Wahlrecht zum Ausweis der ausstehenden Einlagen auf das gezeichnete Kapital mittels Brutto- bzw. Nettomethode wird aufgehoben. Nach der Neuregelung soll ein zwingender Nettoausweis auf der Passivseite erfolgen, was einen zutreffenden Einblick in die Vermögens- und Finanzlage ermöglicht.

## **Fünfte Änderung: Neue Anhangangaben**

Auf die erweiterten Angabepflichten für Rückstellungen wurde bereits im Rahmen der Rückstellungsbewertung eingegangen. Für die nach § 251 HGB unter der Bilanz ausgewiesenen Eventualverbindlichkeiten und Haftungsverhältnisse ist künftig im Anhang anzugeben, aus welchen Gründen diese unter der Bilanz und nicht auf der Passivseite der Bilanz ausgewiesen werden.

## **Fazit**

Die bei der Reform des Bilanzrechts geplanten Änderungen werden die Aussagekraft und die Vergleichbarkeit von Jahresabschlüssen verbessern. Sie werden aber auch zu komplizierten Berechnungen führen (Beispiel Pensionsrückstellungen) und Änderungen in den Unternehmensprozessen erfordern (u. a. bei IT-Systemen). Bei der Auslegung einzelner Normen werden Bilanzierende verstärkt auf fundierte Kenntnisse der internationalen Rechnungslegungsstandards angewiesen sein. Handels- und Steuerbilanzen werden in Zukunft immer weiter auseinanderfallen.

Die geplanten Neuerungen insbesondere im Zusammenhang mit der Beseitigung von bestehenden Wahlrechten werden erhebliche Auswirkungen auf die zukünftigen Jahresabschlüsse sozialer Dienstleistungsunternehmen haben und

	Aktuelles HGB	Geplantes HGB
<b>Kleine Kapitalgesellschaften</b>	nicht größer als	nicht größer als
• Bilanzsumme	4.015.000	4.840.000
• Umsatzerlöse	8.030.000	9.680.000
• Arbeitnehmer	50	unverändert
<b>Mittelgroße Kapitalgesellschaften</b>	nicht größer als	nicht größer als
• Bilanzsumme	16.060.000	19.250.000
• Umsatzerlöse	32.120.000	38.500.000
• Arbeitnehmer	250	unverändert

*Tabelle: Anhebung der Schwellenwerte des § 267 Abs. 1, Satz 2 des Handelsgesetzbuches (HGB)*

einen erhöhten Beratungsbedarf erforderlich machen. Die meisten Neuregelungen sollen bereits für das Geschäftsjahr 2009 gelten. Vor diesem Hintergrund wäre eine rechtzeitige intensive Auseinandersetzung mit den Neuregelungen dringend geboten, die auch eine angemessene Planungssicherheit schaffen kann.

In diesem Zusammenhang stehen auch zahlreiche vom Gesetzgeber bereitgestellte und hier in Umrissen dargestellte Vereinfachungs- und Übergangsregelungen, die im Rahmen der Jahresabschlusserstellung zur verbesserten Darstellung der wirtschaftlichen Lage genutzt werden können. ♦

## **Das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz**

soll insbesondere für kleine und mittlere Unternehmen weniger Regelungen und weniger Kosten bringen. Außerdem zielen die Neuerungen darauf ab, die Aussagekraft des Jahresabschlusses von Unternehmen zu verbessern. Ein Referentenentwurf der geplanten Änderungen wurde vom Bundesministerium der Justiz am 16. Oktober 2007 vorgestellt. Anschließend wurde der Entwurf den Wirtschaftsverbänden und den Regierungen der Bundesländer zur Stellungnahme übermittelt. Am 21. Mai 2008 wurde der Entwurf vom Bundeskabinett beschlossen. Die Beratung im Bundestag hat Ende September 2008 begonnen; eine Verabschiedung des Gesetzeswerkes wird für Frühjahr 2009 erwartet. Die meisten Regelungen werden dann wohl erst im Jahre 2010 in Kraft treten.