

Bundessteuerberaterkammer, KdöR, Postfach 02 88 55, 10131 Berlin

Herrn
Andreas Schmidt
Rechtsanwalt
Vorsitzender des Rechtsausschusses und
an die Mitglieder des Rechtsausschusses
des Deutschen Bundestages

E-Mail: andreas.schmidt@bundestag.de
rechtsausschuss@bundestag.de



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

Der Präsident

Dr. Horst Vinken
Tel.: 030 240087-21
Fax: 030 240087-551
E-Mail: praesident@bstbk.de

10. Dezember 2008

Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG)

Sehr geehrter Herr Schmidt,
sehr geehrte Damen und Herren Abgeordnete,

für die Einladung, als Sachverständiger an der Anhörung teilzunehmen, möchte ich mich zunächst bedanken und bereits vorab Folgendes zu dem Gesetzentwurf anmerken.

Grundsätzlich begrüßen wir die Zielrichtung des BilMoG, die nationale Rechnungslegung zu modernisieren und zu einer dauerhaften und im Verhältnis zu den internationalen Rechnungslegungsvorschriften vollwertigen Alternative weiterzuentwickeln. Der Regierungsentwurf hat zwar zahlreiche Anregungen aus der Praxis, auch aus unserer Stellungnahme vom 7. Januar 2008 aufgenommen, aber es bleiben einige Punkte, die auch aus Praktikabilitätsgründen einer weiteren Änderung bedürfen.

Stärker berücksichtigt werden sollte insbesondere das Interesse des Großteils der deutschen mittelständischen Unternehmen, die nach wie vor die Einheitsbilanz gegebenenfalls mit steuerlicher Überleitungsrechnung bevorzugen. Die Steuerberater, zu deren Hauptaufgaben es gehört, für viele der mittelständischen Unternehmen in Deutschland die Erstellung des Jahresabschlusses zu übernehmen und die damit für die Unternehmer in der Regel der erste Ansprechpartner bei Bilanzierungsfragen sind, sehen durch den Gesetzentwurf ein weiteres Auseinanderdriften von Handels- und Steuerbilanz. Als Beispiele seien hier lediglich die Aktivierung von immateriellen Wirtschaftsgütern oder auch die Neubewertung der Rückstellungen genannt. Dagegen ist die Beseitigung zahlreicher Wahlrechte, die zu einer Annäherung der Handels- an die Steuerbilanz und damit auch zu einer Vereinfachung der Bilanzierung führen, zu begrüßen.

Darüber hinaus ist dem Regierungsentwurf insofern zuzustimmen, als er davon Abstand genommen hat, die Personenhandelsgesellschaften von der Buchführungs- und Bilanzierungspflicht zu befreien; hier waren erhebliche fachliche Bedenken im Hinblick auf gesellschaftsrechtliche Folgefragen vorgetragen worden. Auch hätte die Befreiung in der Praxis nicht zu einer tatsächlichen Vereinfachung geführt, da die Buchführung für den Kaufmann eine wichtige Hilfe bei betriebswirtschaftlichen Entscheidungen darstellt, auf die er schwerlich verzichten kann, auch wenn er gesetzlich nicht dazu verpflichtet ist. Dem Anliegen des Bundesrates sollte somit nicht gefolgt werden.

Nach wie vor in der Diskussion steht auch die Neufassung des § 246 Abs. 1 HGB-E, die der gesetzlichen Verankerung des Prinzips der wirtschaftlichen Zurechnung dienen soll. Zwar betont der Regierungsentwurf nunmehr wieder die Bedeutung des zivilrechtlichen Eigentums als Grundlage der bilanzrechtlichen Zurechnung. Gleichwohl besteht noch weiterer Klarstellungsbedarf. Um weitere Missverständnisse zu vermeiden, sollte überlegt werden, ob nicht auch handelsrechtlich die Regelung des § 39 AO inhaltlich übernommen werden kann. Dem Vorschlag des Bundesrates sollte in diesem Punkt gefolgt werden.

Der Regierungsentwurf sieht davon ab, einen befreienden Jahresabschluss nach IFRS zuzulassen (§ 264e RefE-BilMoG). Dem ist ausdrücklich zuzustimmen. Die in ihrer Ausgestaltung für die Praxis untaugliche Regelung hätte zu einer deutlichen Abwertung des Jahresabschlusses nach HGB geführt, der durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz aber eigentlich gestärkt werden soll. Durch die verschiedenen Bilanzansätze in der IFRS-Bilanz und der HGB-Bilanz (ohne Anhang) sind die Jahresabschlüsse schwer zu verstehen. Darüber hinaus darf nicht unberücksichtigt bleiben, dass ein mit einem eingeschränkten Testat versehener Jahresabschluss auch nur zu einem eingeschränkten Testat für den IFRS-Abschluss führen kann.

Bedenken haben wir im Hinblick auf die Aktivierung des ökonomischen Vorteils aus steuerrechtlichen Verlustvorträgen, da unsicher ist, ob der Verlustvortrag steuerlich realisiert wird. Darüber hinaus ist die Berechnung latenter Steuern für eine Vielzahl der betroffenen Unternehmen sehr aufwändig, ohne dass sie daraus einen Informationsmehrwert schaffen würden. Von einer Aktivierungspflicht für aktive latente Steuern sollte abgesehen werden.

Im Hinblick auf die aktuelle Finanzmarktkrise und die sich als Folge daraus ergebenden Veränderungen in der internationalen Bilanzierung sollte von der Aufnahme der Fair-Value Bewertung in den allgemeinen Teil des HGB auf jeden Fall abgesehen werden.

Ausführliche Anmerkungen zu einzelnen Vorschriften finden Sie in der Anlage, die der gemeinsame Arbeitskreis von Bundessteuerberaterkammer und Deutschem Steuerberaterverband erarbeitet hat.

Mit freundlichen Grüßen


Dr. Horst Vinken

Anlage



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

Anlage

Arbeitskreis Rechnungslegung

Stellungnahme

zum

Regierungsentwurf eines Gesetzes

zur

Modernisierung des Bilanzrechts

(Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG)

Prof. Dr. Joachim Schulze-Osterloh (Vorsitzender)

StB/vBP/RB Dipl.-Kfm. Manfred Dehler

StB/WP Dipl.-Kfm. Prof. Dr. Hans-Michael Korth

StB/WP Dipl.-Kfm. Prof. Dr. Klaus-Jürgen Lehwald

StB/WP Dipl.-Kfm. Prof. Dr. Günter Lutz

StB/WP Dipl.-Kfm. Hans-Christoph Seewald

StB/WP Dipl.-Kfm. Dr. Horst Vinken

c/o

Bundessteuerberaterkammer K. d. ö. R.

Haus der Steuerberater

Postfach 02 88 55, 10131 Berlin

Neue Promenade 4, 10178 Berlin

Telefon: +49 (0)30 240087-61

Telefax: +49 (0)30 240087-99

eMail: steuerrecht@bstbk.de

Internet: <http://www.bstbk.de>

17. Oktober 2008

Artikel 1: Änderung des Handelsgesetzbuches

Zu Nr. 2: § 241a HGB-E

Der Arbeitskreis Rechnungslegung begrüßt den Regierungsentwurf insoweit, als nunmehr die Personenhandelsgesellschaften aus dem Anwendungsbereich dieser Vorschrift herausgenommen worden sind. Eine Befreiung der Personenhandelsgesellschaft von der Buchführungs- und Bilanzierungspflicht hätte einige ungeklärte gesellschaftsrechtliche Folgefragen aufgeworfen. So sind für die Rechtsbeziehungen der Gesellschafter untereinander die Kapitalkonten von entscheidender Bedeutung, dies insbesondere auch im Hinblick auf die Auseinandersetzung. Völlig unterschätzt würde auch der betriebswirtschaftliche Wert der Buchführung für die Unternehmensführung. Dem Gegenvorschlag des Bundesrates (BR-Drucks. 344/08, Nr. 1), der die Personenhandelsgesellschaften wieder in die Befreiung aufnehmen will, sollte nicht gefolgt werden.

Im übrigen hält der Arbeitskreis die in der Stellungnahme vom 7. Januar 2008 zum Referentenentwurf vorgetragene Bedenken gegen die Befreiung von Kaufleuten von der handelsrechtlichen Buchführungs- und Bilanzierungspflicht aufrecht. Nach wie vor ist auch nicht geregelt, wie die Eröffnungsbilanz nach Überschreiten der Schwellenwerte aufzustellen ist. Es ist zu entscheiden, ob die fiktiv fortgeschriebenen Buchwerte maßgebend sind oder die Vermögensgegenstände mit ihrem aktuellen Zeitwert anzusetzen sind.

Zu Nr. 4 Buchst. a): § 246 Abs. 1 Satz 2 HGB-E

Der Regierungsentwurf nimmt die Anregung des Arbeitskreises in der Stellungnahme vom 7. Januar 2008 auf und betont nunmehr die Bedeutung des zivilrechtlichen Eigentums als Grundlage der bilanzrechtlichen Zurechnung. Allerdings gibt auch die neue Formulierung zu Bedenken Anlaß:

Zum einen ist vom Eigentümer die Rede, obwohl auch Inhaber von Rechten und Forderungen betroffen sind. Das mag allerdings dem Bedürfnis nach einfacher Ausdrucksweise geschuldet sein. Die Erweiterung auf die genannten Rechtsinhaber ergibt sich dann – wie bei der entsprechenden steuerrechtlichen Vorschrift des § 39 AO – durch eine entsprechende Auslegung.

Zum anderen läßt sie die Frage offen, ob es Fälle gibt, in denen ein Vermögensgegenstand nur auf Grund wirtschaftlicher Zuordnung bilanzrechtlich zuzurechnen ist. Hierzu gehören z. B. das Sicherungsgut und die unter Eigentumsvorbehalt gekaufte Sache. Der Sicherungsgeber und der Käufer sind nicht zivilrechtliche Eigentümer oder sonst Berechtigte, dennoch ist ihnen die Sache oder das Recht bilanzrechtlich zuzurechnen, wie in § 246 Abs. 1 Satz 2 HGB in der geltenden Fassung ausdrücklich geregelt ist. Daran soll bekanntlich nichts geändert werden.

Daher empfiehlt es sich, den Vorschlägen des Bundesrates (BR-Drucks. 344/08 [Beschluss]. Nr. 4), des Deutschen Standardisierungsrates sowie des Bundesverbandes der Deutschen Industrie und des Deutschen Industrie- und Handelskammertags zu folgen und in § 246 HGB eine Vorschrift aufzunehmen, die sich an die entsprechende steuerrechtliche Regelung des § 39 AO anlehnt. Sie könnte daher folgendermaßen lauten:

Vermögensgegenstände sind bilanzrechtlich dem Eigentümer zuzurechnen. Übt ein anderer als der Eigentümer die tatsächliche Herrschaft über einen Vermögensgegenstand in der Weise aus, daß er den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

Nutzungsdauer von der Einwirkung auf den Vermögensgegenstand wirtschaftlich ausschließen kann, so ist ihm der Vermögensgegenstand zuzurechnen.

Zu Nr. 4 Buchst. a): § 246 Abs. 1 Satz 4, § 253 Abs. 3 HGB-E, zu Nr. 5 BR-Drs. 344/08

Die Regelung im Regierungsentwurf, die eine planmäßige Abschreibung des entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwerts vorsieht, sollte beibehalten werden. Dem Vorschlag des Bundesrates, für den erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert nur eine außerplanmäßige Abschreibung zuzulassen, ist zu widersprechen. Der Überprüfungsaufwand für die Unternehmen wäre in diesen Fällen zu hoch. Darüber hinaus kann bei nur außerplanmäßigen Abschreibungen die Volatilität bei Wertverlusten, insbesondere in Krisenzeiten, sehr stark zunehmen, so daß sich dadurch negative bilanzielle Auswirkungen verstärken.

Eine solche Regelung verstieße gegen Art. 37 Abs. 2 der 4. EG-Richtlinie. Darüber hinaus führte sie dazu, daß im Laufe der Zeit der erworbene Geschäfts- oder Firmenwert durch den selbst geschaffenen des Erwerbers des Unternehmens ersetzt werden würde.

Die vom Bundesrat zutreffend hervorgehobene Schwierigkeit, die Nutzungsdauer eines erworbenen Geschäfts- oder Firmenwerts „in aussagekräftiger Weise zu bestimmen“, läßt sich ohne weiteres dadurch beheben, daß mit Art. 37 Abs. 2 i. V. m. Art. 34 Abs. 1 Buchstabe a) der 4. EG-Richtlinie eine Höchstdauer des Abschreibungszeitraums von fünf Jahren zwingend vorgeschrieben wird.

Zu Nr. 10: § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB-E

Ein besonders gravierendes Beispiel für das weitere Auseinanderdriften von Handels- und Steuerbilanz ist die unterschiedliche Bewertung von Pensionsrückstellungen. Trotz der mit dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz eintretenden Hinwendung zu einer den wirtschaftlichen Gegebenheiten entsprechenden Bewertung der Pensionsrückstellungen in der Handelsbilanz soll für die Steuerbilanz die einschränkende Regelung des § 6a EStG unverändert erhalten bleiben. Damit wird nunmehr ganz offensichtlich, daß unter Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip ein unrealistisch hohes Betriebsvermögen der Besteuerung zugrunde gelegt wird. Unverändert bleibt auch die Diskrepanz bestehen, daß Rückdeckungsansprüche des Unternehmers zur Sicherung der Pensionsverpflichtungen in der Steuerbilanz mit einem deutlich höheren Wert angesetzt werden als die Pensionsverpflichtung selbst (BFH v. 25.2.2004 – I R 54/02, BStBl. II 2004, 654 ff.). Zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Pensionsansprüche zeigt sich dann, daß die Rückstellung zu gering angesetzt worden ist, woraus sich dann die Folge einer erheblichen Minderung des Steueraufkommens ergibt.

Nach Verabschiedung des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes sollte daher nach Wegen gesucht werden, dem steuerlichen Leistungsfähigkeitsprinzip im Bereich der Bewertung von Pensionsrückstellungen Rechnung zu tragen, wobei haushaltsschonende Übergangszeiten hinzunehmen wären.

Zu Nr. 10: § 253 Abs. 1 Satz 3 HGB-E, zu Nr. 6 BR-Drs. 344/08

Gegen die Aufnahme der Fair-Value Bewertung ins HGB haben wir grundsätzlich Bedenken. Sofern für einzelne Branchen die Notwendigkeit einer solchen Regelung besteht, sollte dem

Vorschlag des Bundesrates zur Begrenzung der Zeitwertbewertung von zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumenten auf Finanzunternehmen gefolgt werden, der mit der Stellungnahme des Arbeitskreises vom 7. Januar 2008 übereinstimmt. Nach Aussage der Kreditwirtschaft würde eine solche Regelung ebenfalls befürwortet werden.

Im Hinblick auf die aktuelle Finanzmarktkrise und die sich als Folge daraus ergebenden Veränderungen in der internationalen Bilanzierung sollte von der Aufnahme der Fair-Value Bewertung in den allgemeinen Teil des HGB auf jeden Fall abgesehen werden.

Zu Nr. 11 Buchst. c): § 255 Abs. 2a HGB-E, zu Nr. 9 BR-Drs. 344/08

Im Rahmen der Bewertungsvorschrift des § 255 Abs. 2a HGB-E schlägt der Bundesrat ein Aktivierungswahlrecht für die Entwicklungskosten eines selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens vor. Richtigerweise gehört eine solche Bestimmung zu den Ansatzvorschriften.

Der Arbeitskreis hat sich in seiner Stellungnahme vom 7. Januar 2008 zum Referentenentwurf gegen die Aktivierbarkeit selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens ausgesprochen. Hieran hält er auch aus den dort genannten Gründen fest. Auch die vom Bundesrat hervorgehobenen Schwierigkeiten der Abgrenzung von Forschungskosten einerseits, von Entwicklungskosten andererseits, sprechen gegen die Aktivierbarkeit selbst geschaffener Vermögensgegenstände.

Wenn sich der Gesetzgeber aber für ihre Aktivierbarkeit entscheidet, kommt ein Wahlrecht nicht in Betracht, weil damit die Vergleichbarkeit der Jahresabschlüsse zusätzlich erschwert werden würde. Ein wesentliches Anliegen der Bilanzrechtsreform ist es ja gerade, Wahlrechte möglichst zu beseitigen, neue sollten daher keinesfalls eingeführt werden.

Nr. 25: § 274 HGB-E

Die Neufassung der Vorschrift über den Ausweis latenter Steuern zeigt Verbesserungen gegenüber dem Referentenentwurf: Nunmehr ist, wie die Begründung ausdrücklich bemerkt (BT-Drucks. 10/10067, S. 147), die Saldierung aktiver und passiver latenter Steuern ausgeschlossen. Ferner ist der Passivposten als Posten eigener Art auszuweisen und nicht mehr als Teil der Steuerrückstellungen. Eine gewisse Verbesserung ist es auch, daß steuerliche Verlustvorträge nur in Höhe der innerhalb der nächsten fünf Jahre zu erwartenden Verlustverrechnung zu berücksichtigen sind.

Dennoch bestehen gegen die Ausgestaltung der Regelung des Ausweises latenter Steuern unverändert erhebliche Bedenken, die in der Stellungnahme vom 7. Januar 2008 vorgetragen worden sind. Das gilt vor allem für die Einbeziehung von Verlustvorträgen in die Steuerabgrenzung, wobei insbesondere auf die gestiegene Unsicherheit solcher Verlustvorträge wegen der durch das Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 eingeführten Vorschrift des § 8c KStG hinzuweisen ist. Des weiteren steht die Regelung nicht mit dem Bestreben im Einklang, mit dem BilMoG einen Beitrag zum Bürokratieabbau zu leisten. Art. 43 Abs. 1 Nr. 11 der 4. EG-Richtlinie gestattet eine wesentlich einfachere Regelung.