

## Stellungnahme

### Referentenentwurf eines Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG)

18. Januar 2008

Seite 1

Der Bundesverband Informationswirtschaft, Telekommunikation und neue Medien e. V. (BITKOM) vertritt mehr als 1.000 Unternehmen, davon 850 Direktmitglieder mit etwa 135 Milliarden Euro Umsatz und 700.000 Beschäftigten. Hierzu zählen Gerätehersteller, Anbieter von Software, IT-Services, Telekommunikationsdiensten und Content. Der BITKOM setzt sich insbesondere für bessere ordnungsrechtliche Rahmenbedingungen, eine Modernisierung des Bildungssystems und eine innovationsorientierte Wirtschaftspolitik ein.

Bundesverband  
Informationswirtschaft,  
Telekommunikation und  
neue Medien e.V.

Albrechtstraße 10 A  
10117 Berlin-Mitte  
Tel. +49. 30. 27576-0  
Fax +49. 30. 27576-400  
bitkom@bitkom.org  
www.bitkom.org

#### 1. Allgemeines

##### a) Konzeption und Grundaussage des BilMoG

Konzeption und Grundaussagen des Gesetzesentwurfs zum BilMoG überzeugen. Die verschiedenen, mit dem Gesetz verfolgten Ziele werden weitgehend durch geeignete Vorschriften umgesetzt: Die modernisierte HGB-Bilanz kann tatsächlich als einfachere und kostengünstigere Alternative zu einem Abschluss nach IFRS dienen. Bewährte Prinzipien des geltenden HGB wie Gläubigerschutz und Vorsichtsprinzip bleiben weitgehend erhalten. Die Aussagekraft des HGB-Jahresabschlusses wird – nicht zuletzt durch Streichung von Wahlrechten und Annäherung an die IFRS in einzelnen Bereichen – verbessert. Neben der Annäherung der HGB-Rechnungslegung an die IFRS werden auch viele Unterschiede zum Steuerrecht beseitigt, die trotz des Maßgeblichkeitsprinzips in § 5 Abs. 1 S. 1 EStG in der Vergangenheit aufgetreten sind. Die Bemühungen, dennoch Aufwand und Kosten für die Buchführungs- und Bilanzierungspflichtigen möglichst gering zu halten, sind deutlich erkennbar.

**Ansprechpartner**  
Thomas Kriesel  
Bereichsleiter Steuern und  
Vertragswesen  
Tel. +49. 30. 27576-146  
Fax +49. 30. 27576-409  
t.kriesel@bitkom.org

**Präsident**  
Prof. Dr. Dr. h. c. mult.  
August-Wilhelm Scheer

**Hauptgeschäftsführer**  
Dr. Bernhard Rohleder

##### b) Interessen verschiedener Unternehmensgruppen

Für kapitalmarktorientierte Unternehmen hätte es zu noch weiter gehenden Erleichterungen geführt, wenn zur Erfüllung handelsrechtlicher Publizitätspflichten die Vorlage eines reinen IFRS-Abschlusses ausreichen würde. Der Gesetzesentwurf des BilMoG sieht jedoch noch die Veröffentlichung einer HGB-Bilanz und einer HGB-GuV im Anhang des IFRS-Abschlusses vor (§ 264e HGB-E), um eine befreiende Wirkung des IFRS-Abschlusses zu erreichen. Diese nur teilweise Entlastung von bisher geltenden Publizitätspflichten führt noch nicht zu größeren Entlastungen für IFRS-pflichtige Unternehmen, da diese weiterhin ihre Bücher auch nach HGB-Vorschriften führen müssen, um eine Bilanz und eine GuV nach HGB-Grundsätzen aufstellen zu können.

Allerdings ist auch nachvollziehbar, dass der Gesetzgeber beim gegenwärtigen Stand der internationalen Diskussion zur Rechnungslegung auf die HGB-Bilanz und die HGB-GuV als Instrument zur Ermittlung des ausschüttbaren Gewinns und zur Kapitalerhaltung nicht verzichten will. Jedoch muss den Unternehmen, die nach IFRS bilanzieren, durch Öffnungsklauseln zumindest erlaubt werden, ihre nach IFRS ermit-

## Stellungnahme

### Referentenentwurf eines Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG)

18. Januar 2008

Seite 2

telten Bilanzansätze auch für die HGB-Bilanz zu übernehmen, soweit sich das HGB für die betreffende Bilanzposition weitgehend an den IFRS orientiert. So darf es z.B. nicht erforderlich werden, Pensionsrückstellungen nach drei unterschiedlichen Methoden (nach § 6a EStG, nach IFRS und nach HGB) mit jeweils abweichendem Ergebnis zu ermitteln. Ansonsten wäre der mit dem BilMoG verfolgte Entlastungseffekt bei der Rechnungslegung für IFRS-Bilanzierer nicht spürbar.

Für nicht auf eine Beteiligung an Kapitalmärkten ausgerichtete kleine und mittlere Unternehmen (KMU) hält sich der Aufwand für die Rechnungslegung dann in Grenzen, wenn sie weiterhin eine einheitliche Handels- und Steuerbilanz aufstellen können. Die Einheitsbilanz stellt für diese Unternehmen eine bedeutende Bürokratieentlastung dar. Der Arbeits- und Kostenaufwand dieser Unternehmen erhöht sich, je weiter handels- und steuerrechtliche Bilanzierungsvorschriften voneinander abweichen.

In Anbetracht der beschriebenen unterschiedlichen Interessenlagen von kapitalmarkt-orientierten Unternehmen einerseits und KMU andererseits kann weder die Hinwendung zu den IFRS noch die Ausrichtung am Ideal einer einheitlichen Handels- und Steuerbilanz dominierende Zielrichtung oder Selbstzweck der HGB-Modernisierung sein. Vielmehr wird der Gesetzgeber jeweils neu zu entscheiden haben, welchen Interessen und Bilanzierungsgrundsätzen bei der Ausgestaltung einzelner Bilanzpositionen der Vorrang gebührt.

## 2. Verhältnis Handelsrecht – Steuerrecht

### a) Streichung des umgekehrten Maßgeblichkeitsprinzips und deren Folgen

Die im BilMoG vorgesehene Aufgabe des umgekehrten Maßgeblichkeitsprinzips ist zu begrüßen. Die Geltendmachung steuerlicher Sonderabschreibungen und die Bildung steuerlicher Rücklagen sind danach nicht mehr von einer Abbildung rein steuerlich bedingter Positionen in der Handelsbilanz abhängig. Die Handelsbilanz wird damit um sachfremde, weder der Gläubigerinformation noch der Ausschüttungsbemessung dienende Positionen bereinigt. Zwar entstehen dadurch ggf. neue Differenzen zwischen Handels- und Steuerbilanz. Dies ist aber mit Hinblick auf die überwiegenden Vorteile aus der Abschaffung des umgekehrten Maßgeblichkeitsprinzips hinnehmbar.

Damit die Inanspruchnahme steuerlicher Vergünstigungen nach Streichung des umgekehrten Maßgeblichkeitsprinzips zukünftig nicht gefährdet wird, müssen auch die steuerlichen Vorschriften überarbeitet werden, die eine Abbildung in der Handelsbilanz zur Voraussetzung für die steuerliche Vergünstigung machen. Dies gilt für § 6b Abs. 4 S. 1 Nr. 5 EStG und für die Rücklage für Ersatzbeschaffung nach R 6.6 Abs. 1 S. 2 Nr. 3 EStR. Insofern bedarf es einer Klarstellung, wonach die Inanspruchnahme steuerlicher Vergünstigungen auch dann zulässig ist, wenn in der Handelsbilanz nicht entsprechend verfahren wird.

Trotz Aufgabe des umgekehrten Maßgeblichkeitsprinzips nähert der Gesetzesentwurf Handels- und Steuerbilanz in erfreulicher Weise wieder an, indem etwa handelsrechtliche Wahlrechte entfallen (z.B. §§ 253 Abs. 4, 249 Abs. 1 S. 3, Abs. 2 HGB) sowie Gebote zur Wertaufholung (§ 253 Abs. 5 S. 1 HGB-E) und zur Abzinsung von Rückstellungen (§ 253 Abs. 2 HGB-E) in das Handelsrecht eingeführt werden. Dies trägt zur Verringerung der Divergenzen zwischen Handels- und Steuerbilanz bei und ist damit als Beitrag zur Rechtsvereinheitlichung zu begrüßen, obwohl diese Maßnahmen bis zu einem gewissen Grad dem Vorsichtsprinzip widersprechen.

## Stellungnahme

### Referentenentwurf eines Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG)

18. Januar 2008

Seite 3

Allerdings lässt der Gesetzgeber auch einige Möglichkeiten ungenutzt, die Angleichung von Handels- und Steuerbilanz noch weiter voranzubringen und auch das Steuerbilanzrecht weiter zu modernisieren. So sollte z.B. die Aktivierungspflicht für Zölle, Verbrauchssteuern und Umsatzsteuer auf Anzahlungen in der Steuerbilanz (§ 5 Abs. 5 S. 2 EStG) abgeschafft werden, nachdem das entsprechende Wahlrecht in der Handelsbilanz gemäß § 250 Abs. 1 S. 2 Nr. 2 HGB durch das BilMoG gestrichen wurde. Die Abschaffung dieser Abgrenzungsposten in der Handelsbilanz begründet der Gesetzesentwurf damit, dass es sich um bloße, nicht aktivierungsfähige Vertriebskosten handle. Diese Begründung trägt aber auch für das Steuerrecht.

#### b) Steuerneutralität des BilMoG

Ausweislich der Gesetzesbegründung sollen die Änderungen der HGB-Rechnungslegung steuerneutral umgesetzt werden. Dieser Ansatz ist zu befürworten. Allerdings steht die Steuerneutralität noch nicht für alle Änderungen fest. So scheint noch keine endgültige Entscheidung darüber gefallen zu sein, ob der neu eingeführte Zeitwertansatz von zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumenten (§ 253 Abs. 1 S. 3 HGB-E) auch im Steuerrecht übernommen wird oder ob es insoweit beim Ansatz der Anschaffungskosten als Obergrenze bleibt (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG).

Man kann schon mit guten Gründen bezweifeln, dass die Einführung eines Zeitwertansatzes und der dadurch bedingte Bruch des Anschaffungskostenprinzips mit der Systematik der HGB-Rechnungslegung vereinbar sind. Keinesfalls jedoch darf der Zeitwertansatz in die Steuerbilanz übernommen werden. Andernfalls würden das Realisationsprinzip in diesem Bereich außer Kraft gesetzt und nicht realisierte Gewinne ausgewiesen, die auch zu versteuern wären. Bei einer solchen Umsetzung hätte das BilMoG nicht Steuerneutralität, sondern Übermaßbesteuerung zur Folge. Das BilMoG sollte daher eine feststellen, dass die handelsrechtliche Zeitwertbewertung von Finanzinstrumenten wegen des steuerlichen Bewertungsvorbehalts nach § 5 Abs. 6 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 EStG im Steuerrecht nicht zur Anwendung kommt.

### 3. Immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens

#### a) Grund für eine zukünftige Aktivierungspflicht

Der Gesetzesentwurf sieht eine Streichung des bisherigen § 248 Abs. 2 HGB vor. Im Zusammenspiel mit §§ 253, 255 Abs. 2 HGB-E führt dies dazu, dass zukünftig Entwicklungsaufwendungen für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens aktivierungspflichtig werden. Mit dieser Maßnahme möchte der Gesetzgeber kleinen und mittelständischen Unternehmen mit dienstleistungs- und wissensbasierter Geschäftstätigkeit (z.B. Software-Produzenten) entgegen kommen, die sich von einer Aktivierung selbst erstellter immaterieller Vermögensgegenstände eine Verbesserung ihrer Bilanzstruktur, ihrer Eigenkapitalbasis und ihrer Kreditwürdigkeit erhoffen.

Es ist jedoch durchaus fraglich, ob sich die Hoffnungen auf einen besseren Zugang zu Fremdkapital tatsächlich erfüllen werden. Denn aus der verpflichtenden Auflistung der aktivierten Entwicklungskosten im Anhang nach § 285 Nr. 22 HGB-E und aus weiteren vorzulegenden Unterlagen werden die Banken ohne Schwierigkeit ersehen können, inwieweit eine Bilanzstruktur auf der Aktivierung von selbst erstellten immateriellen Vermögensgegenständen beruht. Solche Vermögensgegenstände sind wegen ihrer Unkörperlichkeit und ihres manchmal schwer einzuschätzenden Nutzenpotenzials nur unsicher bewertbar und nur bedingt als Haftungsmasse geeignet. Es ist

## Stellungnahme

### Referentenentwurf eines Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG)

18. Januar 2008

Seite 4

demnach nicht zu erwarten, dass sich die Praxis der Kreditvergabe durch die Banken infolge der vorgesehenen Aktivierungspflicht in großem Umfang ändert. Immerhin könnte die Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände eine vorschnelle bilanzielle Überschuldung junger Unternehmen verhindern helfen.

#### b) Mehraufwand zu erwarten

Allerdings dürfte die vorgesehene Aktivierungspflicht mit nicht zu vernachlässigenden zusätzlichen Aufwendungen für die Unternehmen verbunden sein. Vermögensgegenstände sind nach herkömmlicher Auffassung (Realisationsprinzip) dadurch gekennzeichnet, dass sie verwertbar sind, also am Markt einen Veräußerungserlös erzielen können. Dies muss für immaterielle Vermögensgegenstände zunächst einmal nachgewiesen und überprüft werden und dürfte kaum für alle selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstände die Regel sein. Weiterhin müssen Entwicklungsaufwendungen von nicht aktivierbaren Forschungsaufwendungen abgegrenzt werden. Um diese Abgrenzung nachvollziehbar durchführen zu können, werden die Unternehmen entsprechende Aufzeichnungen führen müssen. Schwierigkeiten und Begründungsbedarf werden sich auch bei der Festlegung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer einstellen. Allerdings könnte hier der Gesetzgeber durch die Vorgabe einer typisierten Nutzungsdauer Hilfestellung leisten.

#### c) Steuerliche Konsequenzen

Schließlich besteht die Gefahr, dass die vorgesehenen Änderungen fiskalische Begehrlichkeiten wecken und der Gesetzgeber unter Berufung auf das fortgeltende Maßgeblichkeitsprinzip früher oder später eine Aktivierungspflicht für selbst geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens in das Steuerrecht übernimmt. Gegenwärtig verbietet § 5 Abs. 2 EStG noch den Ansatz nicht entgeltlich erworbener immaterieller Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens. Damit käme es dann zu einer Besteuerung nicht realisierter Gewinne, die unbedingt verhindert werden muss. Tatsächlich wird sich diese Gefahr auf Dauer nicht durch die Gestaltung des HGB bannen lassen. Ihr sollte jedoch nicht durch eine Änderung bisher in Handels- und Steuerrecht gleichlaufender Regelungen Vorschub geleistet werden.

## 4. Geschäfts- oder Firmenwert

Der Referentenentwurf zum BilMoG wandelt das bisherige Aktivierungswahlrecht für derivative Geschäfts- und Firmenwerte in eine Aktivierungspflicht um, da der Geschäfts- oder Firmenwert zukünftig als Vermögensgegenstand fingiert wird (§ 246 Abs. 1 HGB-E). Nach § 253 Abs. 3 HGB-E wäre er planmäßig ohne gesetzliche Zeitvorgabe abzuschreiben. Auf die Durchführung eines jährlichen Impairment-Tests verzichtet der Gesetzesentwurf. Die Neuregelung ist zu begrüßen. Sie sorgt für eine bessere Vergleichbarkeit von HGB-Bilanzen, verlangt aber gleichzeitig keinen höheren Bewertungsaufwand. Zur weiteren Rechtsvereinheitlichung sollte jedoch auch die Abschreibungsdauer für den Geschäfts- oder Firmenwert im Steuerrecht über einen kürzeren und realitätsnäheren Zeitraum möglich gemacht werden. Die Praxis zeigt, dass sich ein erworbener Firmenwert infolge von Umstrukturierungen oder Marktveränderungen sehr schnell verflüchtigen kann.

## Stellungnahme

### Referentenentwurf eines Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG)

18. Januar 2008

Seite 5

#### 5. Behandlung geringwertiger Wirtschaftsgüter in der Handelsbilanz

Das BilMoG muss seinem Anspruch, eine möglichst einfache und für die Bilanzierungspflichtigen kostengünstige Rechnungslegung zu etablieren, auch im Bereich der Aktivierung geringwertiger Vermögensgegenstände gerecht werden. Daher muss gewährleistet sein, dass die Regelung zur Poolbildung und Poolabschreibung nach § 6 Abs. 2a EStG auch genauso im handelsrechtlichen Jahresabschluss nachvollzogen werden kann. Wenn steuerrechtlich lediglich der Zugang eines GWG im Wert zwischen 150 und 1.000 Euro buchmäßig zu erfassen ist, im Übrigen aber eine Gesamtbewertung des GWG-Pools erfolgt, darf handelsrechtlich insoweit nicht der Einzelbewertungs- und Einzelbilanzierungsgrundsatz gelten. Ansonsten entstünden für Buchführung und Bilanzierung von GWG zwischen Handels- und Steuerrecht unnötige Differenzen. Der damit verbundene erhebliche Mehraufwand wäre nicht zu rechtfertigen und nicht akzeptabel.

Da das HGB das Konzept der Poolabschreibung mehrerer Vermögensgegenstände bisher nicht kennt, sollte deshalb insoweit eine explizite Regelung geschaffen werden. Ein bloßer Hinweis in der Begründung des Gesetzesentwurfs, wonach die Bildung und Abschreibung eines steuerlichen GWG-Sammelpostens auch in der Handelsbilanz für zulässig gehalten wird, reicht wegen der Fremdartigkeit einer solchen Position im bisherigen HGB und wegen der Abschaffung des umgekehrten Maßgeblichkeitsprinzips nicht aus. Auch hat der HFA des IDW in seiner 208. Sitzung ausgeführt, dass die Übernahme eines GWG-Sammelpostens in die Handelsbilanz wegen der inhärenten Überbewertung des Sammelpostens aufgrund von nicht berücksichtigten Abgängen und kürzeren tatsächlichen Abschreibungsfristen nur zulässig sein soll, wenn der Sammelposten im gesamten Bilanzbild lediglich von untergeordneter Bedeutung ist.

Die damit zum Ausdruck kommenden Zweifel an der Übernahme eines GWG-Pools und dessen Abschreibung müssen durch die Schaffung einer expliziten *lex specialis* für geringwertige Vermögensgegenstände im HGB-Abschluss beseitigt werden.

In diesem Zusammenhang wäre auch eine Klarstellung wünschenswert und hilfreich, dass Software als immaterieller Vermögenswert kein geringwertiger Vermögensgegenstand sein kann und dass ein einheitlicher Vermögensgegenstand die Geringwertigkeitsgrenze überschreitet, wenn seine Einzelkomponenten zwar unterhalb der Wertgrenze liegen, aber nicht einzeln nutzbar sind.

#### 6. Rückstellungen

Die vorgesehenen Änderungen der Rückstellungsbewertung sehen vor, dass künftige Preis- und Kostensteigerungen in die Berechnung der Rückstellungen einzubeziehen sind und dass eine Abzinsung zu einem marktgerechten Zinssatz zu erfolgen hat (§ 253 Abs. 1 S. 2, Abs. 2 HGB-E). Insofern werden zukünftige Risiken realitätsnäher in der Bilanz abgebildet. Deshalb wäre es sinnvoll, diese Ansätze auch in die Steuerbilanz zu übernehmen. Als Voraussetzung dafür müsste jedoch § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG entsprechend geändert werden.

Ein erheblicher Mehraufwand ist allerdings zu befürchten, wenn die Bewertung von Pensionsrückstellungen für Bilanzierungspflichtige nach drei unterschiedlichen Vorschriften (IFRS, HGB, § 6a EStG) mit jeweils unterschiedlichen Ergebnissen erfolgen muss. Neben dem mehrfachen Ermittlungsaufwand hätte das bilanzierende Unternehmen auch erhöhten Aufwand dadurch, dass es seinen Anteilseignern die unter-

## Stellungnahme

### Referentenentwurf eines Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG)

18. Januar 2008

Seite 6

.....

schiedlichen Rückstellungsansätze erläutern muss. Um diesem nicht zu rechtfertigenden Mehraufwand zu entgehen, sollte es zugelassen werden, dass die Ansätze für Pensionsrückstellungen aus der IFRS-Bilanz übernommen werden können, falls das bilanzierende Unternehmen eine IFRS-Bilanz aufstellt. Denn die IFRS-Grundsätze zur Abbildung von Verpflichtungen aus betrieblicher Altersversorgung sind allgemein akzeptiert und schreiben ebenfalls die Berücksichtigung von Kostensteigerungen sowie eine Pflicht zur Abzinsung vor.

### 7. Zusammenfassung und Ausblick

Das erkennbare Bemühen der Bundesregierung, insbesondere auch für kleinere und mittlere Unternehmen die mit der Erfüllung der Rechnungslegungspflichten verbundenen administrativen Lasten und Kosten zu vermindern, ist anzuerkennen. Zur Absicherung dieses Ziels sollten jedoch noch einige Regelungen in den Gesetzesentwurf aufgenommen werden: Die Übernahme des GWG-Pools aus der Steuerbilanz sowie die Übernahme des Ansatzes für Pensionsrückstellungen aus der IFRS-Bilanz sollten explizit zulässig sein, das Verbot zur Aktivierung selbst erstellter Vermögensgegenstände des Anlagevermögens sollte aufrecht erhalten bleiben.

—

Der Referentenentwurf zum BilMoG konzentriert sich auf die handelsrechtlichen Aspekte einer HGB-Modernisierung und klammert steuerliche Implikationen weitgehend aus. Dies ist zum gegenwärtigen Zeitpunkt nicht zu beanstanden. Perspektivisch wäre jedoch zu überlegen, ob die Steuerbilanz neben der Bemessung der fiskalischen Beteiligung des Staates am Unternehmensgewinn nicht auch zur Ausschüttungsbemessung für die Gewinnausschüttung an die Gesellschafter herangezogen werden kann. Dann könnte die Aufstellung von zwei Bilanzen genügen: eine an den zukünftigen Entwicklungen orientierte Informationsbilanz für Kapitalmarktbelange nach IFRS oder HGB und eine auf dem Realisationsprinzip basierende Bilanz nach eigenständigem Steuerbilanzrecht zur Bemessung der Ausschüttungen für Fiskus und Anteilseigner. Dabei könnte die Steuerbilanz auch weiterhin aus einer HGB-Bilanz abzuleiten sein. Im gegenwärtigen Gesetzgebungsverfahren muss darauf geachtet werden, dass sich durch die Änderungen die Steuerlast der Unternehmen nicht erhöht.