

Titelthema

Standort Deutschland

Konjunktur | Schlüsselbranchen | Förderung

Special

Energie für
Großabnehmer

Titelthema

Wirtschaftsentwicklung
Durchwachsene Perspektiven

Extra

Deutsche Förderbanken
Adressen, Angebote, Anträge

Special

Einkauf und Verkauf
Neues Codewort »Effizienz«



Aus dem »Wittener Institut für Familienunternehmen« an der Universität Witten/Herdecke. Mit Unterstützung der Schweizer Privatbank Pictet & Cie, einem der Träger des WIFU.

Bilanzspielräume nutzen

BilMoG als Chance für Familienunternehmen

Am 29. Mai 2009 trat das neue Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) in Kraft, das nun seit Jahresbeginn 2010 verpflichtend auf handelsrechtliche Jahresabschlüsse anzuwenden ist. Ziel der neuen Gesetzgebung ist die Vereinfachung der Jahresabschlusserstellung und damit einhergehende Kostensenkungen für kleinere und mittelgroße Familienunternehmen. Zugleich soll die Informationsfunktion des Jahresabschlusses verbessert werden. Weiterer Hintergrund der Einführung des BilMoG ist die Intention des Gesetzgebers, eine Annäherung an die »International Financial Reporting Standards« (IFRS) zu schaffen, sowie eine deutliche Reduzierung der Komplexität im Vergleich zur Anwendung der IFRS in kleineren Familienunternehmen zu erreichen.

Im Rahmen der neuen Gesetzgebung besteht die Herausforderung für nach HGB bilanzierende Familienunternehmen nun in der optimalen Anpassung ihrer bilanzpolitischen Maßnahmen entsprechend ihrer unternehmerischen Zielsetzung. Aufgrund der Tatsache, dass Informationen des externen Rechnungswesens vermehrt für interne Steuerzwecke verwendet werden und dass erwartet werden kann, dass es in Zukunft

zu weiteren Konvergenzen des internen und des externen Rechnungswesens kommen wird, ist die bewusste Ausgestaltung der Bilanzierungsschritte von besonderer Bedeutung. Aufgrund der Abschaffung diverser Wahlrechte sowie von Neuregelungen von Ansatz- und Bewertungsvorschriften im Zuge des BilMoG ergeben sich wesentliche Änderungen für bilanzpolitische Maßnahmen von Familienunternehmen.



Thilo Pukall

Abschaffung expliziter Wahlrechte ▶ Im Rahmen des BilMoG werden zunächst bilanzpolitische Spielräume durch Abschaffung von Wahlrechten oder durch die Umwandlung selbiger in Bilanzierungspflichten stark eingeschränkt. Die wichtigsten Änderungen des BilMoG in diesem Zusammenhang sollen im Folgenden überblicksartig dargestellt werden.

Ein bedeutender Eingriff in die bisherigen Bilanzierungsregeln ist die Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit. Damit wird insbesondere die Wirkung von rein steuerlich motivierten Wertansätzen der Steuerbilanz auf die Handelsbilanz verhindert. Ein weiterer bedeutender Einschnitt des BilMoG ist in der ersatzlosen Abschaffung der sogenannten Ermessensabschreibungen (§ 253 Abs. 4 HGB) zu sehen. Dadurch sind Abschreibungen

»im Rahmen vernünftiger kaufmännischer Beurteilung« für den genannten Paragraph nicht mehr möglich, wodurch erheblicher bilanzpolitischer Spielraum verloren geht.

Auch die Streichung der Wahlrechte für freiwillige Aufwandsrückstellungen begrenzt die bilanziellen Gestaltungsmöglichkeiten. Eine für Unternehmenskäufe relevante Änderung durch das BilMoG besteht vor allem in der Neuregelung bezüglich des entgeltlichen Erwerbs von Geschäfts- oder Firmenwerten (GoF) im Zuge eines Unternehmenskaufs in Form eines »Asset Deals«, also des Erwerbs einzelner Vermögensgegenstände. Das bisherige Wahlrecht (§ 255 Abs. 4 Satz 1) wird durch eine Aktivierungspflicht ersetzt.

Für mittelständische Familienunternehmen von besonderer Bedeutung sind die Änderungen des BilMoG bezüglich aktiver latenter Steuern. Das bisherige Wahlrecht wird zu einer Aktivierungspflicht umgewandelt, wodurch die Bedeutung latenter Steuern im Jahresabschluss zunimmt. Hier sind lediglich kleine Kapitalgesellschaften von der Vorschrift befreit. Schließlich werden durch das BilMoG zahlreiche Wahlrechte im Bewertungsbereich reduziert, zu denen beispielsweise die Abschaffung der Option zur Abschreibung von erwarteten künftigen Wertschwankungen des Umlaufvermögens zählt. Temporäre Wertschwankungen dürfen in Form außerplanmäßiger Abschreibungen nur noch bei Finanzanlagen getätigt werden, während andere Anlagegegenstände nur bei dauerhafter Wertminderung außerplanmäßig abgeschrieben werden dürfen.

Diesen stark eingeschränkten bilanzpolitischen Entscheidungsmöglichkeiten im Zuge des BilMoG durch die Abschaffung vieler Wahlrechte stehen neu geschaffene, implizite Ermessensspielräume gegenüber.

Die neu geschaffenen Einflussmöglichkeiten entstehen vor allem durch unklare oder lückenhafte gesetzliche Vorgaben und aus Neuregelungen, die zusätzliche (subjektive) Schätzungen notwendig machen. Zu diesen Neuregelungen zählt auch der bereits erwähnte zu aktivierende GoF, der über die individuelle Nutzungsdauer plan-



mäßig abgeschrieben werden muss, wobei die Abschätzung der individuellen Nutzungsdauer neuen Ermessensspielraum für bilanzpolitische Einflussnahme eröffnet.

Von besonderer Bedeutung für mittelständische Familienunternehmen ist auch die Reform der Rückstellungsbewertung. Die Bestimmung von Rückstellungen hatte bereits vor der BilMoG-Einführung großes bilanzpolitisches Potenzial, da eine doppelte Wahrscheinlichkeitsprognose bezüglich des Eintretens der Verbindlichkeit und bezüglich der Notwendigkeit der Inanspruchnahme zu ermitteln war. Dieser Ermessensspielraum wird durch das BilMoG nun auf Grund der Tatsache, dass die Bewertung zukunftsorientiert zu erfolgen hat, noch erweitert. Dies hat zur Folge, dass der Erfüllungsbetrag unter Berücksichtigung der Preis- und Lohnentwicklung bis zum geplanten Zeitpunkt des tatsächlichen Abflusses zu berechnen ist. Des Weiteren sind Rückstellungen mit einer Laufzeit von über einem Jahr nach Vorgabe des BilMoG abzuzinsen. Die Ermittlung der Preis- und Lohnentwicklung sowie die Bestimmung der Rückstellungslaufzeit und damit auch der Abzinsungsdauer schaffen einen Korridor für bilanzpolitische Einflussnahmen, speziell bezüglich Pensionsrückstellungen.

Neue, umfangreiche Freiheitsgrade im Rahmen der Bewertung entstehen auch bezüglich der Bewertung selbst geschaffener, immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens. Durch die Aufhebung des bisher gültigen Aktivierungsverbots in Verbindung mit dem Vollständigkeitsgebot gemäß § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB sind immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens künftig zwingend anzusetzen. Ausgenommen hiervon sind der originäre GoF, firmenwertähnliche immaterielle Werte und Forschungskosten. Die Entwicklungskosten eines selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstand sind hingegen zu aktivieren (§ 255 Abs. 2 Satz 4 HGB). Diese Aktivierungspflichten eröffnen erheblichen Gestaltungsspielraum.

Er entsteht unter anderem durch die problematische Abgrenzung eines immateriellen Wertträgers als »Vermögensgegen-

stand«, da die Definition nicht gesetzlich geregelt ist. Außerdem ergeben sich Abgrenzungsprobleme bezüglich der in die Herstellungskosten einzubeziehenden Kosten, insbesondere im Bezug auf Forschungs- und Entwicklungskosten. Laut Intention des Gesetzgebers sollen immaterielle Vermögensgegenstände bereits »in der Entstehung« in Höhe der Entwicklungskosten aktivierbar sein, sofern es »hoch wahrscheinlich« ist, das daraus später tatsächlich ein immaterieller Vermögensgegenstand entsteht.

Diese unscharfen Bestimmungen erlauben in jeder Beziehung bilanzpolitische Interpretationen. Für mittelständische Familienunternehmen besonders relevant sind die neu geschaffenen Spielräume im Bereich der latenten Steuern. Insbesondere ist in diesem Zusammenhang die »erwartete Verlustverrechnung« als Grundlage für unternehmensspezifische Beurteilungen zu nennen, die nur schwer überprüfbar sind.

Fazit ► Die Einführung der BilMoG engt den bilanzpolitischen Spielraum durch Abschaffung vieler Wahlrechte ein, eröffnet aber auch neue Ermessensspielräume, die als implizite Wahlrechte gesehen werden können. Die Instrumente der Bilanzpolitik haben sich dadurch verändert, sind aber summa summarum nicht notwendigerweise weniger geworden. Die tatsächliche Auswirkung der Veränderungen auf die Bilanzpolitik kann nur unternehmensindividuell bestimmt werden und ist abzuwarten.

Aufgrund der inhaltlichen Annäherung des HGB an die IFRS ist für Unternehmen, die sich schnell entwickeln und eine internationale Expansion anstreben, ein direkter Umstieg auf die IFRS durchaus überlegenwert, zumindest, wenn dies aus bilanzpolitischen Überlegungen Sinn macht. Im Übrigen verursacht das BilMoG aus Kostensicht erheblichen Aufwand, insbesondere bezüglich latenter Steuern. Dieser Posten alleine kann denselben Aufwand wie der gesamte restliche Jahresabschluss verursachen. <<

*Dipl.-Kfm. Thilo Pukall,
Research Associate, WIFU – Witten
Institute for Family Business*

Veranstaltungshinweise



Ringvorlesung zum Thema Familienunternehmensforschung ► Nachdem die Wittener Ringvorlesung zur Familienunternehmensforschung im vergangenen Wintersemester 2009/2010 erstmalig stattgefunden hat und auf breite Resonanz gestoßen ist, ist es dem Wittener Institut für Familienunternehmen (WIFU) der Universität Witten/Herdecke im Sommersemester 2010 wieder gelungen, einen Kreis renommierter Forscherinnen und Forscher für eine Vorlesungsreihe zu gewinnen. Unter dem Motto »Familienunternehmensforschung zwischen wissenschaftlicher Genauigkeit und unternehmerischer Relevanz« soll die insgesamt drei Vorträge umfassende Veranstaltungsreihe einen Einblick in die Bandbreite der weltweiten Forschung im Bereich der Familienunternehmen verschaffen. Die Ringvorlesung richtet sich an das Fachpublikum und an interessierte Praktiker. Die kostenlosen Veranstaltungen finden in den Räumen der Universität Witten/Herdecke statt.

Die Veranstaltungstermine im Überblick ► **Mittwoch, 30.06.2010** | *Positive Interaktionen zwischen Familienmitgliedern: Die Familie als Wettbewerbsvorteil im Unternehmen* | Prof. Dr. Franz W. Kellermanns, Mississippi State University, Associate Professor of Management and Information Systems, Starkville, USA ► **Mittwoch, 14.07.2010** | *Family Businesses in Canada – Research and Challenges* | Patricia Fitzgerald, Ph.D., Department of Management Sobey School of Business, St. Mary's University, Halifax, Canada sowie Robert Blunden, Ph.D. Associate Professor of Strategic Management, School of Business Administration, Dalhousie University, Halifax, Canada ► **Weitere Informationen finden Sie im Internet unter »www.wifu.eu«**

