

Informationsvorlage der Verwaltung

Gremium	Sitzung am	Beratung
Finanz- und Personalausschuss	27.04.2010	öffentlich
Haupt- und Beteiligungsausschuss	29.04.2010	öffentlich

Beratungsgegenstand (Bezeichnung des Tagesordnungspunktes)

Information über das Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz - BilMoG)

Sachverhalt:

1. Einleitung

Die Verwaltung möchte im Rahmen dieser Vorlage über eine seit kurzem geltende gesetzliche Regelung informieren, die vom Grunde her für alle Beteiligungen aber auch Eigenbetriebe anzuwenden ist und dort Auswirkungen haben kann.

Zentrales Ziel des Gesetzgebers ist es, das Handelsgesetzbuch (HGB) wieder deutlich attraktiver zu machen. Den nach kaufmännischen Grundsätzen arbeitenden Rechnungslegern soll eine zu den internationalen Rechnungslegungsstandards (IFRS) gleichwertige und wettbewerbsfähige Alternative der Rechnungslegung geboten werden. Neben einer Annäherung des Handelsrechts an die IFRS in ausgewählten Punkten sind Neuerungen durch das BilMoG auch auf die verpflichtende Umsetzung aus entsprechenden EU-Richtlinien zurückzuführen. Die Übergangsvorschriften sehen eine verpflichtende Regel zur Erstanwendung des BilMoG für nach dem 31. Dezember 2009 beginnende Geschäftsjahre vor.

2. Ausgewählte Schwerpunkte (in der Anlage ergänzend synoptisch dargestellt)

2.1. Pensionsrückstellungen:

Gegenwärtig enthält das HGB keine Bewertungsvorschriften für Pensionsverpflichtungen. In Anlehnung an die einkommenssteuerlichen Regelungen werden Pensionsverpflichtungen mit einem Rechnungszins von 6 % pro Jahr und unter strengem Bezug auf die Stichtagsverhältnisse bewertet. Künftig zu erwartende, aber zum Bewertungsstichtag nicht feststehende Veränderungen maßgeblicher Einflussgrößen (z. B. Entgelt- bzw. Ruhegeldssteigerungen) sind nicht berücksichtigt. Bezogen auf das Land NRW ist abweichend zu berücksichtigen, dass durch die spezialgesetzliche Regelung in § 36 Abs. 1S.4 GemHVO der Rechnungszins auf 5 % festgelegt worden ist. Insofern werden hierdurch zukünftige Ruhegehaltszahlungen mit einem geringeren Wert abgezinst und somit höhere Rückstellungen gebildet.

Mit der Einführung des BilMoG sind erhebliche Änderungen verbunden. Ein Bewertungsverfahren wird jedoch explizit nicht vorgeschrieben, so dass das bisherige Teilwertverfahren - unter Berücksichtigung der Vorgaben des BilMoG - fortgeführt werden kann.

Für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen wird die Rückstellungsbildung detailliert geregelt. In § 253 Abs. 1 S. 2 HGB BilMoG ist u. a. dargestellt, dass Rückstellungen in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrages anzusetzen sind. Dies bedeutet, dass abweichend von der etablierten bisherigen Vorgehensweise zukünftige Entwicklungen (z. B. Entgelt- bzw. Ruhegeldssteigerungen, Pensionierungsalter) langfristig prognostiziert werden. Bereits hierdurch wird sich ein höherer Rückstellungsbedarf ergeben. § 253 Abs. 2 S. 1 u. 2 HGB BilMoG regelt weiter, dass entsprechende Rückstellungen pauschal mit dem durchschnittlichen Marktzinssatz abgezinst werden, der sich bei einer angenommenen Restlaufzeit von 15 Jahren ergibt. Der entsprechende Zinssatz wird durch die Deutsche Bundesbank ermittelt. Auch hierdurch wird sich ein höherer Rückstellungsbedarf ergeben.

Um den zu erwartenden hohen Rückstellungsbedarf zeitlich zu strecken, regelt Artikel 67 Abs. 1 S. 1 des Einführungsgesetzes zum HGB BilMoG, dass notwendige Zuführungen zu Rückstellungen bis zum 31.12.2024 in jedem Geschäftsjahr mit mind. 1/15 anzusammeln sind.

Nach § 246 Abs. 2 HGB n.F. (BilMoG) wird das bisher bestehende Saldierungsverbot ausgehöhlt. Konkret sind ausschließlich der Erfüllung von Altersvorsorgeverpflichtungen und vergleichbaren langfristigen Verpflichtungen, die gegenüber Arbeitnehmern eingegangen wurden, dienende Vermögensgegenstände nicht auf der Aktivseite der Bilanz anzusetzen, sondern mit den Schulden zu verrechnen. Voraussetzung dafür ist, dass die betreffenden Vermögensgegenstände dem Zugriff aller Gläubiger entzogen sind und nur zur Erfüllung der Schulden verwertet werden können. Gemeint ist damit vor allem Planvermögen im Zusammenhang mit Pensions- und ähnlichen Verpflichtungen

2.2. Sonstige Aufwandsrückstellungen

Nach § 249 HGB n.F. (BilMoG) müssen Verbindlichkeits- und Drohverlustrückstellungen sowie u. a. Rückstellungen für unerlassene Instandhaltung angesetzt werden. Letztere jedoch nur dann, wenn eine Nachholung innerhalb von 3 Monaten des folgenden Geschäftsjahres sichergestellt ist. Abweichend von den bisherigen rechtlichen Rahmenbedingungen wurden die Ansatzwahlrechte für sonstige Rückstellungen sowie Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen, die zwar im folgenden Geschäftsjahr, nicht jedoch in den ersten 3 Monaten nachgeholt werden, gestrichen. Das BilMoG unterscheidet nicht zwischen Pensionsrückstellungen und sonstigen Rückstellungen. Insofern besteht auch hier eine Abzinsungspflicht für die sonstigen Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von über einem Jahr.

2.3 Wertveränderungen bei Vermögensgegenständen

Im Sachanlagevermögen werden durch das BilMoG die Wertminderungen und Zuschreibungen in § 253 HGB n.F. (BilMoG) völlig neu geregelt. Während die generelle Möglichkeit zur Wahl der Abschreibungsmethode bei der planmäßigen Verteilung der Anschaffungs- und Herstellungskosten auf die Nutzungsdauer bleibt, sind außerplanmäßige Abschreibungen nur noch auf einen niedrigeren beizulegenden Wert, den Zeitwert, möglich. Abschreibungen auf nahe Zukunftswerte sind ebenso nicht mehr zulässig wie sog. Willkürabschreibung im Rahmen vernünftiger kaufmännischer Beurteilung. Da zudem die umgekehrte Maßgeblichkeit durch das BilMoG entfallen ist, entfällt zudem die Möglichkeit, steuerliche Werte zu übernehmen. Zudem besteht abweichend vom bisherigen Wahlrecht ein allgemeines Zuschreibungsgebot (Wertaufholungspflicht) mit Ausnahme der Geschäfts- oder Firmenwerte. Für dies gilt unverändert ein Wertaufholungsverbot.

2.4 Herstellkosten

Insbesondere im Hinblick auf die Anpassungen an die IFRS sowie das Steuerrecht erfolgt in § 255

Abs. 2 und 2a HGB n.F. (BilMoG) nun eine Neufassung der Vorschriften bei der Herstellungskostenermittlung. Hier erfolgt eine Angleichung an den kostenrechnerischen Vollkostenbegriff. So sind zukünftig Material- und Fertigungskosten sowie Abschreibungen zwingend in die Berechnung der Herstellungskosten einzubeziehen. Nach den bisherigen Regelungen bestand in diesen Fällen lediglich ein Wahlrecht. Intention des Gesetzgebers ist, dass zumindest die zurechenbaren Einzel- und Gemeinkosten bei der Berechnung der Herstellungskosten eines Produktes berücksichtigt werden. Gemeinkosten, die produktunabhängig anfallen, wie allgemeine Verwaltungskosten, Kosten für soziale Einrichtungen des Betriebes und freiwillige soziale Leistungen sowie die betriebliche Altersvorsorge, sollen auch zukünftig per Wahlrecht einbezogen werden dürfen.

3. Auswirkungen auf die Stadt Bielefeld

3.1 Kapitalgesellschaften und Eigenbetriebe

Kapitalgesellschaften der Kommunen haben die jeweiligen – und damit auch durch das BilMoG geänderten - Vorschriften des HGB zu beachten. Auch Eigenbetriebe sind durch die HGB-Novellierung betroffen. Das liegt darin begründet, dass es sich bei den in der Eigenbetriebsverordnung des Landes Nordrhein-Westfalen (EigVO NRW) enthaltenen Verweisungen auf das HGB um dynamische Verweisungen handelt. Die im BilMoG enthaltenen Änderungen gelten somit unmittelbar auch für die Eigenbetriebe und die entsprechend der Vorschriften für Eigenbetriebe geführten eigenbetriebsähnlichen Einrichtungen, sofern nicht von einer in § 27 EigVO NRW normierten Wahlmöglichkeit zu Gunsten der NKF-Regelungen Gebrauch gemacht wurde.

Quantitative Auswirkungen auf die einzelnen Jahresabschlüsse der städtischen Sondervermögen und Beteiligungen sind zum jetzigen Zeitpunkt nicht möglich. Dies liegt insbesondere darin begründet, dass über die Ausübung verschiedener Wahlrechte durch die jeweiligen Geschäftsführungen noch nicht entschieden worden ist.

3.2 Kernverwaltungen

Für die Kernverwaltungen enthalten die Gemeindeordnungen und Gemeindehaushaltsverordnungen ebenfalls Verweise auf entsprechende Vorschriften des HGB. Nur bei Vorliegen dynamischer Verweise auf die jeweils aktuelle Fassung des HGB werden die Änderungen des BilMoG in das kommunale Haushaltsrecht Eingang finden. Nach Einschätzung des Deutschen Städtetages handelt es sich in den meisten Fällen jedoch um statische Verweise auf das HGB. In diesen Fällen ist keine unmittelbare Auswirkung des BilMoG auf die Rechnungslegung des Kernbereichs der Kommune gegeben. Bei wörtlichen oder auch sinngemäßen Übernahmen von HGB-Regelungen wird in der Regel ebenfalls nur die zitierte Fassung des HGB zum Tragen kommen. **Für den Jahres (einzel-) abschluss von Kommunen und damit auch für die Stadt Bielefeld wird somit nach Einschätzung des Deutschen Städtetages - entgegen anders lautender Gutachten von einzelnen Wirtschaftsprüfern – davon ausgegangen, dass die Neuregelungen des BilMoG nicht durchschlagen werden.**

Löseke, Stadtkämmerer

Anlage zur Vorlage DS 801 / 2009 - 2014

Synopse zu Ansatzvorschriften im Einzelabschluss

HGB a. F.	HGB n. F. (BilMoG)
Rückstellungen	
<p>§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB a. F.</p> <p>Rückzahlungsbetrag nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung (Berücksichtigung künftiger Preis- und Kostensteigerungen zwar nach h. M. grds möglich, aber nur unter eher restriktiven Voraussetzungen) Abzinsung nur zulässig, wenn Verbindlichkeit Zinsanteil enthält</p>	<p>§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB n. F.</p> <p>Erfüllungsbetrag nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung (d. h. verpflichtende Einbeziehung künftiger Preis- und Kostensteigerungen)</p> <p>§ 253 Abs. 1 Satz 3 HGB n. F.</p> <p>Wertpapiergebundene Pensionsrückstellungen können i. H. des beizulegenden Zeitwerts der Wertpapiere angesetzt werden, wenn diese einen garantierten Mindestbetrag übersteigen.</p> <p>§ 253 Abs. 2 HGB n. F.</p> <p>Restlaufzeitkongruente Diskontierung von Rückstellungen mit Restlaufzeit von über einem Jahr (Ausnahme: für Altersvorsorgerückstellungen kann eine pauschale Restlaufzeit von 15 Jahren angenommen werden) Veröffentlichung verbindlicher Diskontierungszinssätze durch die Deutsche Bundesbank</p> <p>KapGes. haben Erträge und Aufwendungen aus der Abzinsung der Rückstellungen innerhalb des Zinsergebnisses der GuV auszuweisen (§ 277 Abs. 5 Satz 1 HGB n. F.)</p> <p>§ 256a HGB n. F.</p> <p>Umrechnung von Fremdwährungspositionen</p>

Verrechnung von Aktiva und Passiva	
<p>§ 246 Abs. 2 HGB a. F.</p> <p>Striktes Verrechnungsverbot</p>	<p>§ 246 Abs. 2 HGB n. F.</p> <p>Verrechnungsgebot für insolvenzfeste Vermögensgegenstände zum Begleichen von Altersvorsorgeverpflichtungen mit den entsprechenden Verpflichtungen sowie Verrechnungsgebot für korrespondierende Abzinsungserträge/ -aufwendungen; Aktivierung eines ggf. verbleibenden Aktivüberhangs als gesonderter Posten.</p>
Sonstige Aufwandsrückstellungen	
<p>§ 249 HGB a. F.</p> <p>Ansatzgebot für</p> <ul style="list-style-type: none"> • Verbindlichkeitsrückstellungen • Drohverlustrückstellungen • Instandhaltungs- (Nachholung innerhalb von 3 Monaten) und Abraumbeseitigungsrückstellungen (Nachholung innerhalb von 12 Monaten) • Ansatzwahlrecht für Instandhaltungsrückstellungen (Nachholung innerhalb von 4 bis 12 Monaten) • Sonstige Aufwandsrückstellungen 	<p>§ 249 HGB n. F.</p> <p>Ansatzgebot für</p> <ul style="list-style-type: none"> • Verbindlichkeitsrückstellungen • Drohverlustrückstellungen • Instandhaltungs- (Nachholung innerhalb von 3 Monaten) und Abraumbeseitigungsrückstellungen (Nachholung innerhalb von 12 Monaten)
Wertveränderungen bei Vermögensgegenständen	
<p>§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB a. F.</p> <p>Grundsatz: Anschaffungs- und Herstellungskosten abzgl. Abschreibung</p> <p>§ 253 Abs. 2 bis 5 HGB a. F. Grundsätzliche Pflicht zur planmäßigen Abschreibung</p> <p>Rechtsformabhängige außerplanmäßige Abschreibung Nicht-KapGes. Anlagevermögen</p> <ul style="list-style-type: none"> • Vorübergehende Wertminderung: Wahlrecht • Dauerhafte Wertminderung : Pflicht, Ermessensabschreibung möglich • Wertaufholungswahlrecht (für Geschäfts- oder Firmenwert: Wertaufholungsverbot) <p>Nicht-KapGes. Umlaufvermögen</p> <ul style="list-style-type: none"> • Abschreibung auf einen niedrigeren Börsen- oder Marktpreis am Abschlusstichtag oder den beizulegenden Wert, wenn ein Börsen- oder Marktpreis nicht feststellbar ist • Abschreibungen auf Basis vernünftiger kaufmännischer Beurteilung möglich. 	<p>§ 253 Abs. 1 Satz HGB n. F.</p> <p>Grundsatz: Anschaffungs- und Herstellungskosten abzgl. Abschreibung</p> <p>§ 253 Abs. 1 Satz HGB n. F.</p> <p>Rechtsformunabhängige Pflicht zur planmäßigen Abschreibung</p> <p>Rechtsformunabhängige außerplanmäßige Abschreibung Anlagevermögen</p> <ul style="list-style-type: none"> • Vorübergehende Wertminderung: Verbot (außer Finanzanlagen: Wahlrecht) • Dauerhafte Wertminderung: Pflicht, keine Ermessensabschreibung möglich • Wertaufholungspflicht (für Geschäfts- oder Firmenwert: Wertaufholungsverbot) <p>Umlaufvermögen</p> <ul style="list-style-type: none"> • Abschreibung auf einen niedrigeren Börsen- oder Marktpreis am Abschlusstichtag oder den beizulegenden Wert, wenn ein Börsen- oder Marktpreis nicht feststellbar ist

<p>KapGes. Anlagevermögen</p> <ul style="list-style-type: none"> • Vorübergehende Wertminderung : Verbot (für Finanzanlagen: Wahlrecht) • Dauerhafte Wertminderung: Pflicht, keine Ermessungsabschreibung möglich • Wertaufholungspflicht gem. § 280 HGB a. F. (für Geschäfts- oder Firmenwert: Wertaufholungsverbot) <p>KapGes. Umlaufvermögen</p> <ul style="list-style-type: none"> • Abschreibung auf einen niedrigeren Börsen- oder Marktpreis am Abschlussstichtag oder beizulegenden Wert, wenn ein Börsen- oder Marktpreis nicht feststellbar ist. <p>§ 254 HGB a. F. Zulässigkeit steuerrechtlich niedrigerer Wertansätze</p>	<p>§ 253 Abs. 1 Satz 4 HGB n. F:</p> <p>Pflicht zur Zeitwertbewertung von Vermögensgegenständen, welche der Altersvorsorge dienen und nach § 246 Abs. 2 HGB n. F. verrechnet werden.</p>
--	--

Herstellungskosten	
<p>§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB a. F.</p> <p>Ansatzangebot für Einzelkosten Ansatzwahlrecht für variable und fixe Gemeinkosten. Verwaltungskosten u. ä. Kosten sowie Fremdkapitalzinsen (sofern fertigungsbezogen) Ansatzverbot für Vertriebs-, Forschungs- und Entwicklungskosten</p>	<p>§ 255 Abs. 2 n. F.</p> <p>Ansatzgebot für Fertigungs- und Gemeinkosten Ansatzwahlrecht für Verwaltungskosten u. ä. Kosten sowie Fremdkapitalzinsen (sofern fertigungsbezogen) Ansatzverbot für Vertriebs- und Forschungskosten</p> <p>§ 255 Abs. 2a n. F. Für selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens: Aktivierung der Herstellungskosten nach Abs. 2. Entwicklung ist die Neue- oder Weiterentwicklung von Gütern oder Verfahren. Forschung hingegen die Suche nach neuem Wissen oder neuen Erkenntnissen.</p>