

BiMoG-Reform

Informationsveranstaltung
„Modernisierung des Bilanzrechts (BiMoG-Reform)“

Karl Petersen, Dipl.-Kfm., WP/StB
Dr. Christian Zwirner, Dipl.-Kfm., StB
Dr. Kleeberg & Partner GmbH WPG StBG, München/Stuttgart

Mandantenveranstaltung von Kleeberg am 02. Juli 2009

Notizen

1. Gliederung



- Gliederung
- Hintergrund
- Überblick
- Publizitätspflichten und Deregulierung
- Bezug zur steuerrechtlichen Rechnungslegung
- Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss
- Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Konzernabschluss
- Erstmalige Anwendung und Übergangsvorschriften
- Wesentliche Änderungen im PubLG und AktG
- Schlussbemerkungen und Kontakt

3

2. Hintergrund



- Gliederung
- Hintergrund
- Überblick
- Publizitätspflichten und Deregulierung
- Bezug zur steuerrechtlichen Rechnungslegung
- Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss
- Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Konzernabschluss
- Erstmalige Anwendung und Übergangsvorschriften
- Wesentliche Änderungen im PubLG und AktG
- Schlussbemerkungen und Kontakt

4

2. Hintergrund



- Die Bundesregierung zur Modernisierung des Bilanzrechts:
 - „Die Unternehmen in Deutschland benötigen eine moderne Bilanzierungsgrundlage. Ziel des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes ist es daher, das bewährte HGB-Bilanzrecht zu einer dauerhaften und im Verhältnis zu den internationalen Rechnungslegungsstandards vollwertigen, aber kostengünstigeren und einfacheren Alternative weiter zu entwickeln, ohne die Eckpunkte des HGB-Bilanzrechts – die HGB-Bilanz bleibt Grundlage der Ausschüttungsbemessung und der steuerlichen Gewinnermittlung – und das bisherige System der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung aufzugeben.“
 - Die Einheitsbilanz soll weiterhin (im Einzelfall) möglich sein.
 - Die Reform soll steuerneutral sein. Dieses Ziel wurde erreicht.
 - Die ersten Reformbestrebungen gehen bereits auf das Jahr 2003 zurück.
 - Zudem: Umsetzung von zwei EU-Richtlinien „eins zu eins“

2. Hintergrund



- mit dem BilMoG tritt die Rechnungslegungslandschaft in Deutschland im Jahr 2009 nach vielen Internationalisierungsbewegungen in eine neue „Phase“ ein
- die seit 2006 verstärkte anhaltende Diskussion um eine Modernisierung des Bilanzrechts scheint beendet
- ab 2010 wird sich die Rechnungslegungslandschaft in Deutschland vollkommen verändert darstellen

Phase	Jahr	Ereignis	Würdigung
I	1900	• Inkrafttreten des HGB	Schaffung zentraler nationaler Normen ↓ Harmonisierung auf EU-Ebene ↓ Internationalisierung der Rechnungslegungspraxis ↓ Modernisierung des Bilanzrechts ↓ Voranreife EU-weite IFRS-Rechnungslegung
	1964	• Aktiengesetz 1937 • Nachkriegsreformen • Gründung der EWG	
II	1965	• Aktiengesetz 1965	
	1973	• Publizitätsgesetz 1969 • Gründung des IASC • Harmonisierung seitens der EG	
III	1974	• Basisrichtlinien der EG	
	1989	• Umsetzung des BRLiG	
IV	1990	• zunehmende Anwendung der IFRS	
	1997	• NYSE-Listing der Daimler-Benz AG • Strategiewechsel der EU-Kommission • Gründung des Neuen Markts	
V	1998/1999	• KapAEG • KonTraG • Gründung des DRSC	
	2000/2001	• Anerkennung der IFRS durch die IOSCO • Neustrukturierung des IASB • KapCoRiLiG • TransPuG	
VII	2002/2003	• Regelungen des SMAX • Neuregulierung der Börsenlandschaft • IAS-Verordnung der EU	
	2004/2005	• BilReG • BilKoG	
IX	2006 ff.	• Weitere Ausstrahlung der IFRS-Normen? • 2007: Ref-E BilMoG • 2008: Reg-E BilMoG	

2. Hintergrund



- Die wichtigsten Punkte des Gesetzes im Einzelnen:
 - Deregulierung
 - Befreiung „kleiner“ Einzelkaufleute von der Buchführungspflicht
 - Anhebung der Größenkriterien des § 267 HGB
 - Verbesserung der Aussagekraft des HGB-Abschlusses
 - das modernisierte HGB-Recht ist die deutsche Antwort auf die IFRS, durch:
 - Aktivierungswahlrecht selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens
 - Bewertung einzelner Vermögensgegenstände zum Marktwert
 - Änderungen der Rückstellungsbewertung
 - Abschaffung zahlreicher Wahlrechte
 - Konsolidierungspflicht bezüglich Zweckgesellschaften

2. Hintergrund



- tief greifendste Reform der deutschen Rechnungslegung seit den achtziger Jahren
- deutlicher Einfluss der IFRS auf das modernisierte Bilanzrecht und Bilanzreform als deutsche Antwort auf die IFRS
- Zielsetzung der Reformbemühungen
 - Entschlackung des HGB von überholten Wahlrechten
 - moderate Heranführung des Handelsrechts an internationale Standards
 - Steuerneutralität
- im Ergebnis soll eine einfachere Handhabung und kostengünstigere Alternative zur vollumfänglichen Anwendung der IFRS geschaffen werden
- wenig Erwartungen an das Projekt „IFRS for SME“

2. Hintergrund



- Auswertung der (Fach-) Literatur zur Modernisierung
 - grundlegend positiver Tenor
 - zwar nachvollziehbare Annäherung an die IFRS und damit Stärkung der Informationsfunktion des HGB-Abschlusses, aber keine durchgehend konsequente Umsetzung
 - positive Beurteilung der Deregulierung
 - Steuerneutralität ist gelungen
 - zum Teil wesentlicher Klärungsbedarf und Kritik am Auseinanderfallen von HGB, Steuerrecht und IFRS
 - Auswirkungen stark von Unternehmensgröße abhängig

2. Hintergrund



- Grundsätzliche Bedenken
 - starke Tendenz, sich den IFRS anzunähern und auf diese Bezug zu nehmen (indirekte Verweisung)
 - Befürchtung eines faktischen Zwangs zur IFRS-Bilanzierung
 - Einheitsbilanz sollte nicht zusätzlich erschwert werden (ist aber kaum mehr möglich)
 - Erstanwendung vieler Regelungen bietet enormen bilanzpolitischen Spielraum
 - Diskussionen auf EU-Ebene sollten abgewartet werden
- Zielkonflikt?
 - Deregulierung, Kostensenkung, Internationalisierung sollen ohne die „Nachteile“ der IFRS (hohe Komplexität, hoher Zeitaufwand, hohe Kosten) erreicht werden

2. Hintergrund



▪ Zeitliche Entwicklung

- seit dem Jahr 2003 strebt die Bundesregierung die „Fortentwicklung der Bilanzregeln und Anpassung an internationale Rechnungslegungsstandards“ an
- erste Vorschläge zur Modernisierung des Bilanzrechts seitens des DRSC stammen aus dem Jahr 2005
- Vorlage des Referentenentwurfs (Ref-E) im November 2007
- Vorlage des Regierungsentwurfs am 21. Mai 2008
- öffentliche Anhörung im Dezember 2008 und Beratungen des Rechtsausschusses
- Verabschiedung im Bundestag im März 2009 und im Bundesrat im April 2009

2. Hintergrund



▪ Wesentliche Diskussionspunkte

- selbst erstellte immaterielle Werte des Anlagevermögens
 - Aktivierungswahlrecht
- Fair Value Bewertung
 - keine umfassende Anwendung, nur für bestimmte Vermögensgegenstände
- Abgrenzung latenter Steuern
 - zwar Aktivierungswahlrecht, aber umfassende Angabepflichten und Ermittlungserfordernisse
- wirtschaftliche Betrachtungsweise
 - Bewertungseinheiten, Saldierungen, Konsolidierungspflicht von Zweckgesellschaften

3. Überblick



- Gliederung
- Hintergrund
- Überblick
- Publizitätspflichten und Deregulierung
- Bezug zur steuerrechtlichen Rechnungslegung
- Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss
- Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Konzernabschluss
- Erstmalige Anwendung und Übergangsvorschriften
- Wesentliche Änderungen im PubiG und AktG
- Schlussbemerkungen und Kontakt

13

3. Überblick



- die Änderungen des BilMoG betreffen unterschiedliche Bereiche
 - Deregulierung der handelsrechtlichen Publizitäts- und Berichterstattungspflichten
 - Vereinfachung der steuerrechtlichen Rechnungslegung
 - Modernisierung der handelsrechtlichen Rechnungslegung im Einzelabschluss und deutliche Ausweitung der Berichterstattungspflichten
 - Aufwertung des handelsrechtlichen Konzernabschlusses
 - zudem Änderungen im AktG, PubiG, in der WPO und einer Vielzahl weiterer Rechtsquellen

14

3. Überblick



- Einflussnahme des BilMoG auf Rahmenbedingungen der Rechnungslegung wie bspw.
 - Risikomanagement und
 - Compliance
- Eröffnung bilanzpolitischer Gestaltungsspielräume
- zunehmende Konvergenz zwischen internem und externem Rechnungswesen
- gleichzeitig Annäherung an die internationalen Normen der IFRS
- Konkretisierung des Übergangs auf die neuen Vorschriften des BilMoG durch entsprechende Übergangsregelungen

3. Überblick



3. Überblick



- vorab: die Änderungen betreffen nicht alle Unternehmen im selben Umfang
 - steuerliche Gewinnermittlung bleibt im Wesentlichen unberührt
 - für Einzelkaufleute greifen Publizitätserleichterungen
 - kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften werden teilweise von den Neuregelungen und den Anhangangaben ausgenommen
 - deutliche Veränderung der Rechnungslegung im Bereich der großen Kapitalgesellschaften
 - zusätzliche Neuerungen für Aktiengesellschaften
 - deutliche Veränderungen im Bereich der Konzernrechnungslegung aller Unternehmen (sowohl nach HGB als auch nach PubLG)

3. Überblick



- im Zentrum der „neuen“ Ansatz- und Bewertungsvorschriften stehen eine Hinwendung zu den internationalen Normen und ein tendenziell höherer Eigenkapitalausweis
- „BilMoG-Formel“
 - *Das BilMoG führt zu einer veränderten bilanziellen Darstellung: Es sind vielfach mehr Posten auf der Aktivseite anzusetzen und diese sind im Einzelfall höher zu bewerten als früher. Auf der Passivseite erfolgt künftig ein restriktiverer Ansatz von Verbindlichkeiten und Rückstellungen, und dies zu vielfach geringeren Wertansätzen als bislang.*
 - [einschränkend ist auf unternehmensspezifische Besonderheiten sowie die Bedeutung bestimmter bilanzieller Sachverhalte für das jeweilige Unternehmen hinzuweisen]

4. Publizitätspflichten und Deregulierung



- Gliederung
- Hintergrund
- Überblick
- Publizitätspflichten und Deregulierung
- Bezug zur steuerrechtlichen Rechnungslegung
- Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss
- Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Konzernabschluss
- Erstmalige Anwendung und Übergangsvorschriften
- Wesentliche Änderungen im PubliG und AktG
- Schlussbemerkungen und Kontakt

19

4. Publizitätspflichten und Deregulierung



- Befreiung von Einzelkaufleuten von den Rechnungslegungspflichten durch § 241a HGB
 - Befreiungsgrenze
 - an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen
 - nicht mehr als 500.000 EUR Umsatz und
 - nicht mehr als 50.000 EUR Jahresüberschuss
 - beide Kriterien müssen gemeinsam erfüllt sein
 - Annäherung an die Schwellenwerte des § 141 AO

20

4. Publizitätspflichten und Deregulierung



- Befreiung von Einzelkaufleuten von den Rechnungslegungspflichten durch § 241a HGB
 - durch Tatbestandsvoraussetzung, dass Schwellenwerte an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren unterschritten werden sollen, wird gewisse Kontinuität sichergestellt
 - bei Neugründung treten die Rechtsfolgen bereits dann ein, wenn die Voraussetzungen am ersten Abschlussstichtag nach der Neugründung vorliegen
 - Anwendung für nach dem 31.12.2008 beginnende Geschäftsjahre

4. Publizitätspflichten und Deregulierung



- Befreiung von Einzelkaufleuten von den Rechnungslegungspflichten durch § 241a HGB
 - mit dem Wegfall der einschlägigen Buchführungspflichten entfällt auch die Verpflichtung zur Erstellung eines Inventars für „kleine“ Einzelunternehmer
 - Beschränkung auf Einnahmen-Überschuss-Rechnung im Sinne des § 4 Abs. 3 EStG
 - durch Änderung des § 141 AO wird eigenständige steuerliche Buchführungspflicht sichergestellt

4. Publizitätspflichten und Deregulierung



■ Ausweitung der handelsrechtlichen Berichtspflichten (§ 264 HGB)

- derzeit unterschiedlicher Umfang der Bestandteile der Rechnungslegung bei Einzel- und Konzernabschluss
- künftig dient die Kapitalmarktorientierung als Differenzierungsmerkmal
- kapitalmarktorientierte Unternehmen, die nicht zur Erstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet sind, müssen künftig einen Eigenkapitalspiegel und eine Kapitalflussrechnung erstellen
- Segmentberichterstattung weiterhin fakultativ
- Problematik
 - zusätzlicher Aufwand bringt keinen zusätzlichen Nutzen
 - zudem freiwillige Erstellung ohnehin jederzeit möglich

4. Publizitätspflichten und Deregulierung



■ Legaldefinition „kapitalmarktorientiert“ (§ 264d HGB)

- organisierter Markt im Sinne des § 2 Abs. 5 WpHG
 - Amtlicher Markt
 - Regelter Markt
 - NICHT: Freiverkehr
- Wertpapiere im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 WpHG
 - Aktien
 - Schuldverschreibungen
 - Genuss- und Optionsscheine
 - Zertifikate, die Aktien vertreten
 - andere Wertpapierforderungen, die mit Aktien und/oder Schuldverschreibungen vergleichbar sind

4. Publizitätspflichten und Deregulierung



■ Anhebung der Größenkriterien (§ 267 HGB)

- Erhöhung der Schwellenwerte für Bilanzsumme und Umsatzerlöse um rund 20 %
- eine Kapitalgesellschaft im Sinne des § 264d HGB (Legaldefinition von Kapitalmarktorientierung) gilt stets als groß
- Rechtsfolgen treten ein, wenn die Größenkriterien am Abschlussstichtag an zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren über- oder unterschritten wurden
- Prüfung, ob Kriterien zum 31.12.2008 erfüllt, durch Anwendung der neuen Kriterien auf die Vorjahre
 - damit ggf. nachträglicher Wegfall der Prüfungspflicht
 - neue Größenkriterien relevant für Berichtspflichten in Abhängigkeit der Unternehmensgröße (z.B. Lageberichterstattung, Anhangangaben)

4. Publizitätspflichten und Deregulierung



■ Anhebung der Größenkriterien (§ 267 HGB)

	Bilanzsumme (EUR)		Umsatzerlöse (EUR)		Arbeitnehmer	
	bisher	neu	bisher	neu	bisher	neu
Kleine Kappes.	4.015.000	4.840.000	8.030.000	9.680.000	50	50
Mittelgr. Kappes.	16.060.000	19.250.000	32.120.000	38.500.000	250	250

4. Publizitätspflichten und Deregulierung



■ Erhöhung der Größenkriterien (§ 293 HGB)

- Anhebung der einschlägigen Schwellenwerte für Bilanzsumme und Umsatz um rund 20 % bei der Bruttomethode und rund 20 % bei Anwendung der Nettomethode

	Bilanzsumme (EUR)		Umsatzerlöse (EUR)		Arbeitnehmer	
	bisher	neu	bisher	neu	bisher	neu
Bruttomethode	19.272.000	23.100.000	38.544.000	46.200.000	250	250
Nettomethode	16.060.000	19.250.000	32.120.000	38.500.000	250	250

4. Publizitätspflichten und Deregulierung



■ Erhöhung der Größenkriterien (§ 293 HGB)

- keine Befreiung, wenn das Mutterunternehmen oder eines seiner Tochterunternehmen eine Kapitalgesellschaft im Sinne des § 264d HGB ist
- Konkretisierung, dass im Fall der Umwandlung oder Neugründung die Rechtsfolgen schon eintreten, wenn die Voraussetzungen am ersten Abschlussstichtag nach der Umwandlung oder Neugründung eintreten
- ansonsten: Rechtsfolgen treten ein, wenn die Kriterien am Abschlussstichtag und am vorhergehenden Abschlussstichtag über- oder unterschritten wurden
- Prüfung, ob Kriterien zum 31.12.2008 durch Anwendung der neuen Kriterien auf die Vorjahre erfüllt sind
 - Wegfall der Pflicht zur Konzernabschlusserstellung rückwirkend möglich

4. Publizitätspflichten und Deregulierung



- Weitere Veränderungen in der Berichterstattung
 - umfassende Änderungen in der Anhang- und Lageberichterstattung

- Zielsetzung des Gesetzgebers
 - Entlastung mittelständischer Einzelkaufleute, die nur einen kleinen Geschäftsbetrieb unterhalten
 - Senkung der Gesamtkosten (zusammen mit den Kosten der Befreiungen und Erleichterungen bei Kapitalgesellschaften durch angepasste Größenkriterien): schätzungsweise rund 1,3 Mrd. EUR

4. Publizitätspflichten und Deregulierung



- Würdigung
 - stärkere Differenzierung in den Publizitätspflichten nach Unternehmensgrößen und Rechtsformen
 - deutliche Ausweitung der Publizitätspflichten dem Grunde und dem Umfang nach bei großen Kapitalgesellschaften, die keinen Konzernabschluss erstellen
 - Deregulierung bei kleinen Gesellschaften und Einzelkaufleuten und Differenzierung bei Kapitalgesellschaften (nach Größe und Kapitalmarktorientierung)

4. Publizitätspflichten und Deregulierung



▪ Würdigung: Deregulierung versus Differenzierung

	kapitalmarkt-orientierte Kap.Ges.	große Kap.Ges.	mittelgroße Kap.Ges.	kleine Kap.Ges.	alle Kaufleute	Einzelkaufleute i.S.v. § 241a HGB
SBE						
EKS						
KFR						
Lagebericht						
Anhang						
GuV						
Bilanz						
BuFü/Inventar						

[Quelle: Bieg/Kußmaul/Petersen/Waschbusch/Zwirner, Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, München/Wien 2009, S. 243]

5. Bezug zur steuerrechtlichen Rechnungslegung



- Gliederung
- Hintergrund
- Überblick
- Publizitätspflichten und Deregulierung
- Bezug zur steuerrechtlichen Rechnungslegung
- Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss
- Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Konzernabschluss
- Erstmalige Anwendung und Übergangsvorschriften
- Wesentliche Änderungen im PubLG und AktG
- Schlussbemerkungen und Kontakt

5. Bezug zur steuerrechtlichen Rechnungslegung



- steuerrechtliche Buchführungspflicht
 - mit § 141 Abs. 1 Satz 2 AO wird künftig die Bezugnahme zu den handelsrechtlichen Normen (§ 241a HGB) vermieden
 - damit Sicherstellung einer eigenständigen Buchführungspflicht
 - für Steuerpflichtige, die nach § 241a HGB nicht buchführungspflichtig sind, ist die Erstellung einer Einnahmen-Überschuss-Rechnung ausreichend

- zunehmende Durchbrechung des Maßgeblichkeitsprinzips
 - grundsätzliche Geltung der Maßgeblichkeit
 - zunehmende Aufweichung, z.B. Abschaffung von § 248 Abs. 2 HGB, aber Beibehaltung von § 5 Abs. 2 EStG

5. Bezug zur steuerrechtlichen Rechnungslegung



- Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit
 - keine Geltung mehr von steuerrechtlichen Ansätzen für die handelsrechtliche Rechnungslegung
 - Vereinfachung der handelsrechtlichen Bilanzierung durch Abschaffung von
 - § 247 Abs. 3 HGB (steuerrechtliche Sonderposten)
 - § 254 HGB (steuerrechtliche Abschreibungen)
 - § 273 HGB (Sonderposten mit Rücklageanteil)
 - § 279 Abs. 2 HGB (Vornahme steuerrechtlicher Abschreibungen)
 - § 280 HGB (Wertaufholungsgebot, steuerrechtlich unterlassene Zuschreibungen)
 - § 281 HGB (steuerrechtliche Vorschriften)
 - sowie der Angabepflichten nach § 285 Nr. 5 HGB

5. Bezug zur steuerrechtlichen Rechnungslegung



- Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit
 - Bisherige Anwendung der umgekehrten Maßgeblichkeit
 - Steuererleichterungen (nur bei gleich lautender Anwendung in der Handelsbilanz)
 - Abschreibungserleichterungen (steuerliche Sonderabschreibungen, erhöhte Absetzungen)
 - steuerfreie Rücklagen
 - Bildung Sonderposten mit Rücklagenanteil
 - faktische umgekehrte Maßgeblichkeit
 - handelsrechtlicher Abschreibungsplan orientiert sich an betriebsgewöhnlicher Nutzungsdauer gem. AfA-Tabellen
 - Behandlung GWG orientiert sich an steuerlichen Regelungen
 - Leasingbilanzierung orientiert sich an steuerlichen Leasingerlassen

5. Bezug zur steuerrechtlichen Rechnungslegung



- Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit
 - Neue Problemstellung
 - steuerliche Regelungen gelten nur noch als Anhaltspunkte
 - handelsrechtliche Regelungs- und Interpretationsfreiräume wurden bisher steuerlich interpretiert
 - künftige Interpretation durch IFRS?
 - die Anwendung von § 6b EStG oder § 7g EStG bleibt steuerrechtlich unberührt; alleine die umgekehrte Maßgeblichkeit fällt weg

5. Bezug zur steuerrechtlichen Rechnungslegung



- Sicherstellung der Bezugnahme auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss
 - Änderung von § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG
 - grundsätzliche Bezugnahme auf die handelsrechtlichen GoB, „es sei denn, im Rahmen der Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts wird oder wurde ein anderer Ansatz gewählt“
 - Voraussetzung für die Ausübung steuerlicher Wahlrechte: gesondertes Verzeichnis über die Wirtschaftsgüter, die in der Steuerbilanz nicht mit den handelsrechtlichen Werten angesetzt worden sind
 - Notwendigkeit einer eigenständigen steuerlichen Anlagenbuchführung führt im Einzelfall zu erheblichem Mehraufwand

5. Bezug zur steuerrechtlichen Rechnungslegung



- Änderungen der §§ 5 und 6 EStG
 - die Verrechnung von Posten der Aktivseite mit Posten der Passivseite ist steuerrechtlich nicht vorgesehen (§ 5 Abs. 1a EStG)
 - Ergänzung des § 6 EStG für Kreditinstitute und Finanzdienstleister (§ 6 Abs. 1 Nr. 2b EStG)
 - „Steuerpflichtige, die in den Anwendungsbereich des § 340 des Handelsgesetzbuchs fallen, haben die zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumente, die nicht in einer Bewertungseinheit im Sinne des § 5 Abs. 1a Satz 2 abgebildet werden, mit dem beizulegenden Zeitwert abzüglich eines Risikoabschlages (§ 340e Abs. 3 HGB) zu bewerten“.
 - hierbei ist § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG (Wahlrecht zum Ansatz des niedrigeren Teilwerts) nicht anzuwenden

5. Bezug zur steuerrechtlichen Rechnungslegung



- Änderungen der §§ 5 und 6 EStG
 - Konkretisierung der Rückstellungsbewertung in § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG
 - „Bei der Bewertung sind die Wertverhältnisse am Bilanzstichtag maßgebend; künftige Preis- und Kostensteigerungen dürfen nicht berücksichtigt werden“.

- Inkrafttreten der Regelungen mit der Verabschiedung des Gesetzes, d.h. ab 2009

5. Bezug zur steuerrechtlichen Rechnungslegung



- Erstellung einer Einheitsbilanz ist künftig nicht mehr möglich
 - in einzelnen Teilen zwar Annäherung des HGB an die steuerlichen Regelungen, in weiten Teilen aber abweichende Ansatz- und Bewertungsvorschriften
 - deutliche Durchbrechung der Maßgeblichkeit, bspw. in folgenden Bereichen
 - Aktivierungswahlrecht selbst erstellter immaterieller Vermögensgegenstände nach § 248 Abs. 2 HGB versus § 5 Abs. 2 EStG
 - Berücksichtigung von Preis- und Kostensteigerungen bei der Rückstellungsbewertung nach § 253 Abs. 1 HGB versus § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG
 - Vorschriften zur Währungsumrechnung
 - „übliche“ Abschreibungsdauer des Goodwill
 - Verrechnungen nach § 246 Abs. 2 HGB

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- Gliederung
- Hintergrund
- Überblick
- Publizitätspflichten und Deregulierung
- Bezug zur steuerrechtlichen Rechnungslegung
- Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss
- Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Konzernabschluss
- Erstmalige Anwendung und Übergangsvorschriften
- Wesentliche Änderungen im PubLG und AktG
- Schlussbemerkungen und Kontakt

41

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- Wichtigste Änderungen und kritische Punkte
 - Saldierung/Verrechnung von Vermögensgegenständen und Schulden
 - Aktivierung selbst erstellter immaterieller Vermögensgegenstände
 - Fair Value bei bestimmten Vermögensgegenständen
 - Rückstellungsbewertung, insb. auch Pensionsrückstellungen
 - Abgrenzung latenter Steuern

42

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- Wirtschaftliche und rechtliche Zurechnung (§ 246 HGB)
 - Änderung des § 246 Abs. 1 Satz 2 HGB
 - Zurechnung von Vermögensgegenständen nur, wenn sie dem Eigentümer sowohl rechtlich als auch wirtschaftlich zuzurechnen sind
 - Anwendung auch auf Rechnungsabgrenzungsposten und Aufwendungen und Erträge
 - Zielsetzung: richtiger Ausweis des Schuldendeckungspotentials
 - Schulden sind (weiterhin) in der Bilanz des Schuldners aufzunehmen
 - Annäherung an die wirtschaftliche Betrachtungsweise der IFRS
 - Problematik:
 - von der steuerrechtlichen Regelung abweichende Beurteilung
 - eine gleich lautende Erfassung/Beurteilung sollte sichergestellt werden

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- Geschäfts- oder Firmenwert als Vermögensgegenstand (§ 246 HGB)
 - Streichung von § 255 Abs. 4 HGB a.F. (Ansatzwahlrecht des GoF)
 - Ende der Diskussion um die Einordnung als Vermögensgegenstand oder Bilanzierungshilfe
 - Klarstellung, dass GoF als zeitlich begrenzt nutzbarer Vermögensgegenstand gilt
 - Aktivierungspflicht und planmäßige Abschreibung über individuelle betriebliche Nutzungsdauer
 - Angabepflicht und Begründung, wenn individuelle Nutzungsdauer Zeitraum von fünf Jahren übersteigt
 - auch außerplanmäßige Abschreibung ohne spätere Wertaufholung
 - Anwendung der Neuregelung erst für künftige Akquisitionen

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



▪ Geschäfts- oder Firmenwert als Vermögensgegenstand (§ 246 HGB)

- Problematik:
 - Nutzungsdauern in Handels- und Steuerbilanz sollten vereinheitlicht werden
 - Abgrenzung von Geschäfts- oder Firmenwert zu anderen immateriellen Vermögensgegenständen nicht eindeutig
 - Interpretationsspielraum bei Anlass, Durchführung und Quantifizierung von außerplanmäßigen Firmenwertabschreibungen
 - bei unterschiedlichen Abschreibungsdauern in Handels- und Steuerrecht: Abgrenzung latenter Steuern nach § 274 HGB

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



▪ Saldierungen (§ 246 Abs. 2 HGB)

- Durchbrechung des Bruttoprinzips nach § 246 Abs. 2 HGB
- Vermögensgegenstände, die ausschließlich zur Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen oder vergleichbaren langfristig fälligen Verpflichtungen dienen, die gegenüber Arbeitnehmern eingegangen wurden, sind mit diesen zu saldieren
- saldierter Ausweis stellt VFE-Lage „richtiger“ dar
- entsprechend sind Aufwendungen und Erträge zu verrechnen
- Bewertung des Planvermögens zum Fair Value nach § 253 Abs. 1 S. 4 HGB
- wird steuerlich nicht nachvollzogen (§ 5 Abs. 1a EStG)
- Abgrenzung latenter Steuern (§ 274 HGB)
- Ausschüttungssperre zu beachten (§ 268 Abs. 8 HGB)

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



▪ Saldierungen (§ 246 Abs. 2 HGB)



▪ Beispiel:

- Der Erfüllungsbetrag einer Versorgungsverpflichtung beträgt 400 TEUR. Der Versorgungsverpflichtung steht ein Aktivum – welches die Kriterien des § 246 Abs. 2 Satz 2 HGB erfüllt – mit einem beizulegenden Zeitwert i.H.v. 300 TEUR und Anschaffungskosten i.H.v. 200 TEUR gegenüber. Nach den Vorschriften des BilMoG besteht eine Saldierungspflicht gemäß § 246 Abs. 2 Satz 2 HGB. Da der beizulegende Zeitwert des Aktivums 300 TEUR und die Pensionsverpflichtung 400 TEUR betragen, ist in Zukunft nur noch der Saldo i.H.v. 100 TEUR als Pensionsverpflichtung auf der Passivseite auszuweisen.
- Beträgt der Zeitwert des Aktivums 500 TEUR, erfolgt der Ausweis von 100 TEUR auf der Aktivseite.

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



▪ Konkretisierung der Ansatzstetigkeit (§ 246 Abs. 3 HGB)

- Ergänzung und Konkretisierung des ohnehin bereits bestehenden Stetigkeitsgebots
- Verweis auf § 252 Abs. 2 HGB, der eine Abweichung nur in begründeten Ausnahmefällen erlaubt

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- Wegfall der Sonderposten (§ 247 Abs. 3 HGB a.F.)
 - die Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit führt zur Abschaffung der Vorschrift zum Ansatz steuerlicher Sonderposten
 - die Vorschrift dient der Vereinfachung der handelsrechtlichen Rechnungslegung und der Anhebung des Informationsniveaus des handelsrechtlichen Jahresabschlusses
 - Ansatz von steuerlichen Sonderposten in der Vergangenheit kann beibehalten werden; alternativ Auflösung zu Gunsten der Gewinnrücklagen (Art. 67 Abs. 3 EGHGB)

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- Aktivierung selbst erstellter immaterieller Vermögensgegenstände (§ 248 HGB)
 - Abschaffung des § 248 Abs. 2 HGB a.F.
 - künftig regelt § 248 Abs. 2 HGB: Aktivierungswahlrecht mit Ausnahmen
 - In der Bilanz dürfen nicht als Aktivposten aufgenommen werden:
 - Marken
 - Drucktitel
 - Verlagsrechte
 - Kundenlisten
 - oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens,
die nicht entgeltlich erworben wurden.

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- Aktivierung selbst erstellter immaterieller Vermögensgegenstände (§ 248 HGB)
 - weiterhin bestehende Aktivierungsverbote für
 - Aufwendungen für die Gründung eines Unternehmens
 - Aufwendungen für die Beschaffung des Eigenkapitals
 - Aufwendungen für den Abschluss von Versicherungsverträgen

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- Aktivierung selbst erstellter immaterieller Vermögensgegenstände (§ 248 HGB)
 - teilweise Aufhebung des Ansatzverbots selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens nach § 248 Abs. 2 HGB
 - keine vollumfängliche Aufhebung des Aktivierungsverbots wegen der im Einzelfall nicht zweifelsfreien Zurechnung einzelner Aufwendungen
 - zudem: vielfach Problematik der eigenständigen Bewertbarkeit im Vergleich zu den Aufwendungen, die sich mittelbar auf den originären Firmenwert auswirken
 - grundsätzlich (mögliche) Gleichbehandlung materieller und immaterieller Vermögensgegenstände (bei Ausübung des Aktivierungswahlrechts)
 - Voraussetzung: selbständige Verwertbarkeit

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss

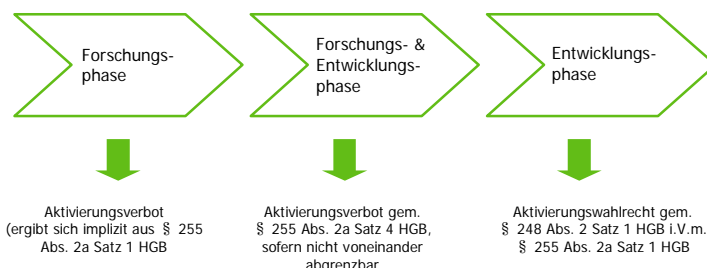


- Aktivierung selbst erstellter immaterieller Vermögensgegenstände (§ 248 HGB)
 - Ansatzwahlrecht für die in der Entwicklungsphase anfallenden Herstellungskosten für immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens
 - aber: kein Ansatz der Aufwendungen in der Forschungsphase
 - Aktivierung erst, wenn Vermögensgegenstandseigenschaft bejaht werden kann
 - Abgrenzungsversuch von Forschung und Entwicklung in § 255 Abs. 2a HGB

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- Aktivierung selbst erstellter immaterieller Vermögensgegenstände (§ 248 HGB)



[Quelle: Bieg/Kußmaul/Petersen/Waschbusch/Zwirner, Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, München/Wien 2009, S. 47]

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- **Aktivierung selbst erstellter immaterieller Vermögensgegenstände (§ 248 HGB)**
 - gleichzeitig: Ausschüttungssperre (vgl. § 268 HGB)
 - zudem Angabepflichten im Anhang (§ 285 Nr. 22 HGB) zu beachten (Gesamtbetrag FuE-Kosten und der davon auf selbst geschaffene VG entfallende Teil)
 - Aufwendungen für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände dürfen als AHK in der Bilanz nur ausgewiesen werden, wenn mit der Entwicklung nach dem 31.12.2009 begonnen wurde (Art. 66 Abs. 7 EGHGB)
 - steuerlich regelt § 5 Abs. 2 EStG weiterhin das Ansatzverbot

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- **Aktivierung selbst erstellter immaterieller Vermögensgegenstände (§ 248 HGB)**

	EStG	HGB (i.d.F. vor dem BilMoG)	HGB (i.d.F. nach dem BilMoG)	IFRS
Ansatz von selbst erstellten immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens	Verbot gemäß § 5 Abs. 2 EStG	Verbot gemäß § 248 Abs. 2 HGB	Wahrecht gemäß § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB	Pflicht, sofern die Voraussetzungen des IAS 38.57 erfüllt sind
Ansatz von Forschungskosten	Verbot gemäß § 5 Abs. 2 EStG	Verbot gemäß § 248 Abs. 2 HGB	Verbot (ergibt sich implizit aus § 255 Abs. 2a Satz 1 HGB)	Verbot gemäß IAS 38.54
Ansatz von Entwicklungskosten	Verbot gemäß § 5 Abs. 2 EStG	Verbot gemäß § 248 Abs. 2 HGB	Wahrecht gemäß § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB i. V. m. § 255 Abs. 2a Satz 1 HGB	Pflicht, sofern die Voraussetzungen des IAS 38.57 erfüllt sind

[Quelle: Bieg/Kußmaul/Petersen/Waschbusch/Zwirner, Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, München/Wien 2009, S. 50]

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



■ Aktivierung selbst erstellter immaterieller Vermögensgegenstände (§ 248 HGB)

■ Problematik:

- Abgrenzung einzelner Vermögensgegenstände ist noch unklar
- Definition Vermögensgegenstand HGB \neq Vermögenswert IFRS
- Konkretisierung Vermögensgegenstandseigenschaft
- keine Definition bestimmter Ansatzkriterien
- Abgrenzungsprobleme zwischen Forschung und Entwicklung
- zusätzliche Kosten durch verschiedene Informationsbedürfnisse (z.B. nach HGB und IFRS)
- Notwendigkeit einer angemessenen Ermittlung der Herstellungskosten (§ 255 Abs. 2 HGB)
- keine klare Abgrenzung: § 255 Abs. 2a HGB

02. Juli 2009

Mandantenseminar / Informationsveranstaltung "Modernisierung des Bilanzrechts (BilMoG-Reform)"

57

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



■ Aktivierung selbst erstellter immaterieller Vermögensgegenstände (§ 248 HGB)



■ Beispiel:

- Pharmaindustrie: Großteil der anfallenden Kosten = FuE neuer Medikamente
- Marktzulassung vorhanden: Herstellungskosten = selbst erstellter Vermögensgegenstand des Anlagevermögens, hier des Patents/Know-hows
- keine Belastung der GuV im Jahr der Aktivierung
- bilanzieller Gewinn während der Entwicklungszeit höher, später Belastung durch Abschreibungen (wenn planmäßige Nutzung)

02. Juli 2009

Mandantenseminar / Informationsveranstaltung "Modernisierung des Bilanzrechts (BilMoG-Reform)"

58

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



▪ Wegfall von Aufwandsrückstellungen (§ 249 HGB)

- in der Vergangenheit: Möglichkeit der Bildung von Rückstellungen, die wirtschaftlich den Charakter von „Rücklagen“ hatten, z.B.:
 - bisher Passivierungswahlrecht für „allgemeine“ Aufwandsrückstellungen und Instandhaltungsrückstellungen (4 - 12 Monate),
- Steigerung des Informationsniveaus des handelsrechtlichen Jahresabschlusses durch einschränkende Rückstellungsbildung
 - künftig keine Bildung von allgemeinen Aufwandsrückstellungen und Instandhaltungsrückstellungen (4 - 12 Monate),
- unveränderte Passivierungspflicht für Instandhaltungsrückstellungen bis 3 Monate.

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



▪ Wegfall von Aufwandsrückstellungen (§ 249 HGB)

- Wegfall von § 249 Abs. 2 HGB a.F.: Bildung von Rückstellungen „für ihrer Eigenart nach genau umschriebene, dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr zuzuordnende Aufwendungen [...], die am Abschlussstichtag wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder des Zeitpunkts ihres Eintritts unbestimmt sind.“
- praktische Bedeutung: regelmäßige und in größeren zeitlichen Abständen anfallende Generalüberholungen, Instandhaltungen, Großreparaturen
- künftig gilt: für andere als in § 249 Abs. 1 HGB bezeichnete Zwecke dürfen Rückstellungen nicht gebildet werden
- in der Vergangenheit gebildete Rückstellungen sind beizubehalten oder erfolgsneutral in die Gewinnrücklagen einzustellen (Art. 67 Abs. 3 EGHGB) (Ausnahme: im Jahr 2009 gebildete Rückstellungen; diese sind beizubehalten oder erfolgswirksam aufzulösen)

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



▪ Wegfall von Aufwandsrückstellungen (§ 249 HGB)



▪ Beispiel:

- Ein Unternehmen renoviert die ihm gehörenden Verwaltungs- und Betriebsgebäude im Abstand von zehn Jahren. Den zur Durchführung der Renovierung erforderlichen Betrag sammelt das Unternehmen – ohne dass bereits Vereinbarungen über die Durchführung der Renovierung mit Dritten getroffen worden wären – über die Dauer der zehn Jahre in einer (steuerlich ohnehin nicht anerkannten) Aufwandsrückstellung an. Derartige steuerlich nicht anerkannte Aufwandsrückstellungen können künftig nicht mehr gebildet werden.

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



▪ Wegfall von Aufwandsrückstellungen (§ 249 HGB)

- Rückstellungen sind künftig nur noch zu bilden für
 - ungewisse Verbindlichkeiten
 - drohende Verluste aus schwebenden Geschäften
 - unterlassene Instandhaltungsaufwendungen der Monate 1-3
 - Gewährleistungen ohne rechtliche Verpflichtung

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



▪ Wegfall von Aufwandsrückstellungen (§ 249 HGB)

Rückstellungsart	HGB (i.d.F. vor dem BilMoG)	HGB (i.d.F. nach dem BilMoG)
Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten	Ansatzpflicht	Ansatzpflicht
Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften	Ansatzpflicht	Ansatzpflicht
Rückstellungen für im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltungen, die innerhalb der ersten drei Monate des folgenden Geschäftsjahrs nachgeholt werden	Ansatzpflicht	Ansatzpflicht
Rückstellungen für Abraumbeseitigungen, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden	Ansatzpflicht	Ansatzpflicht
Rückstellungen für Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden	Ansatzpflicht	Ansatzpflicht
Rückstellungen für im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltungen, die nach Ablauf des Dreimonatszeitraums innerhalb der letzten neun Monate des folgenden Geschäftsjahrs nachgeholt werden	Ansatzwahlrecht	Ansatzverbot
Spezielle Aufwandsrückstellungen	Ansatzwahlrecht	Ansatzverbot

[Quelle: Bieg/Kußmaul/Petersen/Waschbusch/Zwirner, Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, München/Wien 2009, S. 57]
02. Juli 2009 Mandantenseminar / Informationsveranstaltung "Modernisierung des Bilanzrechts (BilMoG-Reform)"

63

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



▪ Rechnungsabgrenzungsposten (§ 250 HGB)

- künftig keine Abgrenzung der als Aufwand berücksichtigten Zölle und Verbrauchsteuern auf zum Stichtag auszuweisende Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens
- keine Abgrenzung der als Aufwand berücksichtigten USt auf die am Abschlussstichtag ausgewiesenen oder von den Vorräten abgesetzten Anzahlungen
- Änderung dient der angestrebten Gleichwertigkeit des handelsrechtlichen Jahresabschlusses mit den internationalen Normen
- Ansatz von Rechnungsabgrenzungsposten in der Vergangenheit kann beibehalten werden; alternativ Auflösung zu Gunsten der Gewinnrücklagen (Art. 67 Abs. 3 EG HGB)

02. Juli 2009 Mandantenseminar / Informationsveranstaltung "Modernisierung des Bilanzrechts (BilMoG-Reform)"

64

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- Gebot der Bewertungsstetigkeit (§ 252 HGB)
 - Abweichungen von der Bewertungsstetigkeit sind nur noch in begründeten Ausnahmefällen möglich (§ 252 Abs. 2 HGB)
 - allein klarstellende Konkretisierung der Norm, da Stetigkeitsgebot so bereits in der Vergangenheit auszulegen war

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- Zugangs- und Folgebewertung (§ 253 Abs. 1 HGB)
 - grundsätzlich gilt:
 - Ansatz von Vermögensgegenständen höchstens mit ihren AHK, gemindert um Abschreibungen
 - Ansatz von Verbindlichkeiten zum Erfüllungsbetrag
 - Ansatz von Rückstellungen in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung nötigen Erfüllungsbetrags
 - bei zu verrechnenden Vermögensgegenständen (§ 246 Abs. 2 HGB) erfolgt der Zeitwertansatz unabhängig von der Höhe des Erfüllungsbetrags der Schulden

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- **Veränderte Bewertung von Verbindlichkeiten (§ 253 HGB)**
 - Ansatz zum Erfüllungsbetrag (in gewisser Weise Konkretisierung des „Rückzahlungsbetrags“)
 - Verbindlichkeiten, die auf Rentenverpflichtungen beruhen, sind abzuzinsen, soweit keine Gegenleistungen zu erwarten sind
 - steuerrechtliche Regelungen bleiben unverändert

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- **Veränderte Bewertung von Rückstellungen (§ 253 HGB)**
 - Ansatz in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrags
 - damit zukunftsorientierte Rückstellungsbewertung
 - künftige Preis- und Kostensteigerungen sind zu berücksichtigen (gleichzeitig aber Wahrung des Stichtagsprinzips)
 - aus Gesetzesformulierung geht Berücksichtigung von Preis- und Kostensteigerungen allerdings so nicht hervor, vielmehr weist die Regierungsbegründung auf die gängige Praxis hin, die künftige Preis- und Kostensteigerungen berücksichtigt
 - es müssen für die Bewertung ausreichend objektive Hinweise auf den Eintritt künftiger Preis- und Kostensteigerungen vorliegen

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- **Veränderte Bewertung von Rückstellungen (§ 253 HGB)**
 - Abzinsung von Rückstellungen bei einer Laufzeit von mehr als einem Jahr mit dem durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen sieben Jahre
 - Simulationsrechnungen haben ergeben, dass bei einem Zeitraum von sieben Jahren hinreichende Glättungseffekte auftreten
 - Abzinsung hat unter Berücksichtigung der Restlaufzeit der Rückstellungen bzw. der diesen zu Grunde liegenden Verpflichtungen zu erfolgen
 - Anwendung einer Zinsstrukturkurve, der sich für ganzjährige Restlaufzeiten der durchschnittliche Marktzinssatz zwischen einem und fünfzig Jahren entnehmen lässt

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- **Veränderte Bewertung von Rückstellungen (§ 253 HGB)**
 - die Abzinsungssätze berücksichtigen nicht das individuelle Bonitätsrisiko, vielmehr handelt es sich um allgemeine Marktzinssätze
 - die Abzinsungssätze werden von der Deutschen Bundesbank monatlich bekannt gegeben
 - die Abzinsung von Rückstellungen für Verpflichtungen, die in fremder Währung zu erfüllen sind, hat grundsätzlich ebenso mit den von der Deutschen Bundesbank ermittelten Daten zu erfolgen, außer deren Anwendung würde zu einem falschen Bild der VFE-Lage führen

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- **Veränderte Bewertung von Rückstellungen (§ 253 HGB)**
 - Erträge aus der Abzinsung sind in der GuV unter dem Posten „Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge“ auszuweisen; Aufwendungen sind unter dem Posten „Zinsen und ähnliche Aufwendungen“ auszuweisen
 - im Rückstellungsspiegel sollten die Zinseffekte gesondert dargestellt werden
 - eigenständige steuerrechtliche Regelungen nach § § 6, 6a EStG bleiben bestehen
 - regelmäßig: zwingendes Auseinanderfallen der handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Wertansätze

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- **Veränderte Bewertung von Rückstellungen (§ 253 HGB)**
 - **Problematik:**
 - Zuständigkeit der Bundesbank für die Ermittlung der Abzinsungssätze (z.B. für Nicht-EURO-Raum)
 - regelmäßig andere Abzinsung nach HGB als nach IFRS
 - zudem eigenständige Abzinsung im Steuerrecht
 - im Einzelfall damit drei verschiedene Wertansätze

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



▪ Veränderte Bewertung von Rückstellungen (§ 253 HGB)



▪ Beispiel:

- Der Grund und Boden eines Unternehmens ist mit Chemikalien verseucht. Die Behörden geben dem Unternehmen auf, die Altlast zu beseitigen, sobald das Unternehmen seinen Geschäftsbetrieb einstellt. Damit ist in fünf Jahren zu rechnen. Zum Bilanzstichtag betragen die Kosten für den einzusetzenden Bagger 100 EUR/Std. Es ist davon auszugehen, dass die Baggerstunde in fünf Jahren 120 EUR kostet. Nach der bisherigen Rechtslage ist für die Bemessung der Rückstellung – dem Stichtagsprinzip folgend – von 100 EUR/Std. auszugehen, künftig hingegen von 120 EUR (auf Grund nachweisbarer, objektiver Schätzungen), weil die künftigen Entwicklungen zu berücksichtigen sind. Zudem hat bei langfristigen Rückstellungen eine Abzinsung zu erfolgen.

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



▪ Bewertung von Pensionsrückstellungen (§ 253 HGB)

- grundsätzliche Abzinsungspflicht gilt auch für Pensionsrückstellungen
- abweichend dürfen Rückstellungen für laufende Pensionen oder Anwartschaften auf Pensionen pauschal mit dem durchschnittlichen Marktzinssatz abgezinst werden, der sich bei einer angenommenen Laufzeit von 15 Jahren ergibt
- die pauschale Restlaufzeit von 15 Jahren berücksichtigt nach Ansicht des Gesetzgebers die demographische Entwicklung und das vielfach bestehende Übergewicht älterer Arbeitnehmer
- sofern diese Restlaufzeit kein den tatsächlichen Verhältnissen der VFE-Lage entsprechendes Bild zeichnet, hat eine individuelle Abzinsung zu erfolgen

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- Bewertung von Pensionsrückstellungen (§ 253 HGB)
 - die eigenständigen steuerlichen Regelungen nach § 6a EStG bleiben bestehen
 - Problematik:
 - unterschiedliche Wertansätze der Pensionsrückstellungen nach EStG, HGB und IFRS
 - im Einzelfall kann eine jeweilige Modifikation des steuerlichen Gutachtens ausreichen
 - der Gesetzgeber geht bei einem derzeitigen Aufwand von rund 200 Mio. EUR für die Pensionsgutachten nach § 6a EStG von einem Mehraufwand im Umstellungsjahr von 50 Mio. EUR und in den Folgejahren von 35 Mio. EUR aus

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- Bewertung von Pensionsrückstellungen (§ 253 HGB)
 - Abzinsung mit dem Marktzinssatz führt zu einer Annäherung an die Vorgehensweise nach IFRS
 - eine Höherbewertung der Pensionsrückstellungen ab dem Jahr 2010 (zum 01.01.2010) ist zu erwarten, da in der Vergangenheit vielfach eine Orientierung an einem Zinssatz von 6 % erfolgte
 - Ansatzwahlrecht für sog. Altzusagen bleibt erhalten
 - Ansatzwahlrecht für mittelbare Verpflichtungen (nach Art. 28 Abs. 1 Satz 2 EGHGB) bleibt erhalten
 - die Zuführungen zu den Pensionsrückstellungen (bei „Unterdotierung“) dürfen in gleichmäßig bemessenen Jahresraten (mindestens 1/15 pro Jahr) bis zum 31.12.2024 angesammelt werden
 - eine „Überdotierung“ darf unter bestimmten Voraussetzungen beibehalten werden, ist allerdings im Anhang anzugeben

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- Bewertung von Pensionsrückstellungen (§ 253 HGB)
 - Abgrenzung mittelbare und unmittelbare Pensionsverpflichtungen
 - Unmittelbare Pensionsverpflichtungen
 - kommen unmittelbar zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer, ohne Zwischenschaltung eines weiteren Rechtsträgers zustande
 - Passivierungspflicht in der Bilanz
 - Mittelbare Pensionsverpflichtungen
 - steuerlich sind sie aufgrund des handelsrechtlichen Passivierungswahrechts nicht rückstellungsfähig
 - Zwischenschaltung einer Unterstützungskasse; Passivierungswahrecht, wenn das Vermögen der U-Kasse nicht die Pensionsverpflichtung abdeckt

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- Bewertung von Pensionsrückstellungen (§ 253 HGB, Art. 67 EGHGB)
 - Effekt aus der Rückstellungsbewertung (Zuführung, d.h. zuvor Unterdotierung)
 - nach Art. 67 Abs. 1 EGHGB darf der Erhöhungsbetrag bis 31.12.2024 ergebniswirksam verteilt/angesammelt werden
 - sowohl sofortige erfolgswirksame Zuführung als auch erfolgswirksame Verteilung über einen kürzeren Zeitraum zulässig
 - der in der Bilanz noch nicht berücksichtigte Betrag ist im Anhang anzugeben

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- Bewertung von Pensionsrückstellungen (§ 253 HGB, Art. 67 EGHGB)
 - Effekt aus der Rückstellungsbewertung (Auflösung, d.h. zuvor Überdotierung)
 - führt die geänderte Rückstellungsbewertung zu einer Auflösung der Rückstellungen, darf der in der Vergangenheit gebildete Betrag beibehalten werden, soweit in den Folgejahren Zuführungen nötig sind, die mindestens den Auflösungsbetrag erreichen
 - wird von dem Beibehaltungswahlrecht kein Gebrauch gemacht, ist der Betrag in die Gewinnrücklagen umzubuchen
 - „Überdeckung“ ist im Anhang anzugeben

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- Zeitwertbewertung (§ 253 HGB)
 - zu Handelszwecken erworbene Finanzinstrumente (u.a. Aktien, Fondsanteile, Derivate) sind mit ihrem beizulegenden Zeitwert anzusetzen (Marktwert/ Fair Value) -> aber alleine bei Banken (unter Berücksichtigung eines angemessenen Risikoabschlags sowie einer Ausschüttungssperre)
 - Zeitwertbewertung nach § 253 Abs. 1 HGB aber für die Vermögensgegenstände, die der Saldierung nach § 246 Abs. 2 HGB unterliegen
 - auf die aufgedeckten stillen Reserven sind latente Steuern abzugrenzen
 - zudem: Ausschüttungssperre
 - umfangreiche Anhangangaben nach § 285 Nr. 18 bis 20 HGB
 - Fair Value im Anhang statt in der Bilanz

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- Zeitwertbewertung (§ 253 HGB)
 - keine Ausstrahlung auf das Steuerrecht
 - dort gelten die AHK weiter als Bewertungsobergrenze
 - § 6 Abs. 1 Nr. 2b EStG stellt ausdrücklich klar, dass die Bewertung von Finanzinstrumenten zum beizulegenden Wert nur für Steuerpflichtige mit steuerlicher Wirkung ausgestaltet ist, die unter den Anwendungsbereich des § 340 HGB fallen
 - „Steuerpflichtige, die in den Anwendungsbereich des § 340 des Handelsgesetzbuchs fallen, haben die zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumente, die nicht in einer Bewertungseinheit im Sinne des § 5 Abs. 1a Satz 2 abgebildet werden, mit dem beizulegenden Zeitwert abzüglich eines Risikoabschlages (§ 340e Abs. 3 HGB) zu bewerten“.

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- Außerplanmäßige Abschreibungen (§ 253 HGB)
 - im Anlagevermögen einheitlich (rechtsformunabhängig) nur noch dann vorzunehmen, wenn es sich um eine voraussichtlich dauernde Wertminderung handelt
 - allerdings: bei Finanzanlagen auch Abschreibung möglich, wenn es sich um eine nur vorübergehende Wertminderung handelt
 - die Neuregelung schränkt bilanzpolitische Gestaltungen ein und führt zu einer Annäherung an die Regelungen des Steuerrechts
 - Problematik:
 - Abgrenzung einer voraussichtlich dauernden Wertminderung
 - fehlende Auslegungshinweise

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- Bewertung im Umlaufvermögen (§ 253 HGB)
 - einheitlich außerplanmäßige Abschreibungen auf niedrigeren Wert am Abschlussstichtag
 - Abschreibungswahlrecht auf Grundlage von erwarteten Wertschwankungen entfällt
- Wegfall der Abschreibungen nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung (§ 253 HGB a.F.)
 - Wegfall der Abschreibungen auf Grundlage vernünftiger kaufmännischer Beurteilung
 - Annäherung an die steuerrechtlichen Regelungen sowie die IFRS

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- Zuschreibungsgebot (§ 253 HGB)
 - umfassendes, rechtsformunabhängiges Wertaufholungsgebot
 - einheitliche Regelung für alle Bilanzierenden
 - künftige Zuschreibungspflicht, wenn die Gründe, die zur Vornahme der außerplanmäßigen Abschreibung geführt haben, nicht mehr bestehen
 - Ausnahme: beim Geschäfts- oder Firmenwert ist eine vorgenommene außerplanmäßige Abschreibung beizubehalten
 - Problematik:
 - Zuschreibungsgebot auch bei selbst erstellten immateriellen Werten?
 - niedrigere Wertansätze von Vermögensgegenständen (wegen unterlassener Zuschreibung) können fortgeführt werden; alternativ Zuschreibung zu Gunsten der Gewinnrücklagen (Art. 67 Abs. 4 EGHGB)

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- Bildung von Bewertungseinheiten (§ 254 HGB)
 - Grundgeschäft und Sicherungsgeschäft sind gemeinsam zu bewerten
 - Zusammenfassung von Vermögensgegenständen, Schulden, schwebenden Geschäften zur Absicherung von Zins-, Währungs- und Ausfallrisiken oder gleichartigen Risiken mit Finanzinstrumenten: Bewertungseinheit
 - zudem auch Absicherung von mit hoher Wahrscheinlichkeit erwarteten Transaktionen
 - verschiedene Formen von Bewertungseinheiten
 - micro-hedging (ein Risiko; ein Sicherungsinstrument)
 - portfolio-hedging (gleichartige Risiken; mind. ein Sicherungsinstrument)
 - macro-hedging (risikokompensierende Wirkung ganzer Gruppen)

02. Juli 2009

Mandantenseminar / Informationsveranstaltung "Modernisierung des Bilanzrechts (BilMoG-Reform)"

85

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- Bildung von Bewertungseinheiten (§ 254 HGB)



- Beispiel:
 - Micro-Hedging
 - Forderung aus einem Grundgeschäft in USD wird durch laufzeitgleiches Devisenterminverkaufsgeschäft abgesichert
 - Portfolio-Hedging
 - Kaufvertrag über mehrere Maschinen in USD wird durch ein Termingeschäft zum Kauf der USD zum Zahlungszeitpunkt abgesichert
 - Macro-Hedging
 - Forderung über 5 Mio. USD und eine Verbindlichkeit über 4 Mio. USD (beide zum gleichen Zeitpunkt fällig); Absicherung der Nettoposition mit Devisenterminverkaufsgeschäft über 1 Mio. USD

02. Juli 2009

Mandantenseminar / Informationsveranstaltung "Modernisierung des Bilanzrechts (BilMoG-Reform)"

86

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- Bildung von Bewertungseinheiten (§ 254 HGB)
 - keine Beschränkung der absicherungsfähigen Grundgeschäfte auf Finanzinstrumente, vielmehr auch Absicherungen bzgl. der Beschaffung von RHB-Stoffen weiter zulässig
 - Bewertungsfolgen des § 254 HGB treten nur ein, wenn die abgesicherten Risiken nicht eintreten; daraus folgt, dass die Bildung von Bewertungseinheiten zu dokumentieren und die Wirksamkeit der gebildeten Bewertungseinheiten zu überwachen ist
 - keine (missbräuchliche) nachträgliche Umwidmung möglich
 - bei Bildung einer Bewertungseinheit ist diese im Regelfall bis zur Erreichung des Zwecks beizubehalten

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- Bildung von Bewertungseinheiten (§ 254 HGB)
 - in Ausnahmefällen ist eine vorzeitige Beendigung der Bewertungseinheit möglich
 - dann Anwendung der allgemeinen Vorschriften zur Bewertung
 - zudem Notwendigkeit der Dokumentation und des Nachweises plausibler wirtschaftlicher Gründe für die Beendigung
 - Zweck: Die Bildung von Bewertungseinheiten dient alleine der Risikoabsicherung, nicht der Steuerung des Jahresergebnisses.

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- Bildung von Bewertungseinheiten (§ 254 HGB)
 - bei Ausgleich gegenläufiger Entwicklungen aus vergleichbaren Risiken sind die § § 249 und 253 HGB nicht anzuwenden (kein Ansatz von Vermögenswerten und Rückstellungen)
 - zudem Ausnahme vom Einzelbewertungsgrundsatz und keine Anwendung der Regelungen zur Währungsumrechnung
 - Einschränkung des Einzelbewertungsgrundsatzes sowie des Imparitätsprinzips
 - zusätzliche Angabepflichten im Anhang nach § 285 Nr. 23 HGB

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- Bildung von Bewertungseinheiten (§ 254 HGB)
 - durch § 5 Abs. 1a EStG sind die Ergebnisse der handelsrechtlichen Rechnungslegung auch für die steuerrechtliche Gewinnermittlung maßgebend
 - Problematik:
 - keine Abgrenzung der als Sicherungsinstrumente in Frage kommenden Geschäfte; damit weiter Umfang der Bewertungseinheiten (z.B. Fremdwährungsforderungen und Fremdwährungsverbindlichkeiten)

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- Wegfall des „alten“ § 254 HGB (a.F.)
 - bislang regelte § 254 HGB a.F. die Vornahme steuerrechtlicher Abschreibungen
 - Aufhebung der Regelung wegen Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit sowie des grundsätzlichen Wertaufholungsgebots
 - niedrigere Wertansätze von Vermögensgegenständen (auf Grund steuerlicher Wertansätze) können fortgeführt werden; alternativ Zuschreibung zu Gunsten der Gewinnrücklagen (Art. 67 Abs. 4 EGHGB)

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- Anpassung der Herstellungskostenuntergrenze (§ 255 HGB)
 - Annäherung der bestehenden Regelung an die produktionsbezogene Vollkostenbewertung
 - Aktivierungspflicht der Einzelkosten sowie der variablen Gemeinkosten und der Abschreibungen (Anpassung an notwendige Gemeinkosten wie im Steuerrecht sinnvoll)
 - weiterhin Wahlrecht, darüber hinaus angemessene Teile der fixen Gemeinkosten in die Herstellungskosten einzubeziehen
 - keine Aktivierung der auf die Forschungsphase entfallenden Aufwendungen (da Vermögenseigenschaft sehr unsicher)

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



▪ Anpassung der Herstellungskostenuntergrenze (§ 255 HGB)

	bisher	neu
Pflicht	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Materialeinzelkosten ▪ Fertigungseinzelkosten ▪ Sondereinzelkosten der Fertigung 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Einzelkosten ▪ Variable Gemeinkosten
Wahlrecht	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Materialgemeinkosten ▪ Fertigungsgemeinkosten ▪ Abschreibungen ▪ Allgemeine Verwaltungskosten ▪ Aufwendungen für soziale Leistungen 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Fixe Gemeinkosten (angemessene Teile)
Verbot	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Vertriebskosten 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Vertriebskosten ▪ Forschungskosten

02. Juli 2009

Mandantenseminar / Informationsveranstaltung "Modernisierung des Bilanzrechts (BilMoG-Reform)"

93

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



▪ Herstellungskosten für selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände (§ 255 Abs. 2a HGB)

- Eigenständige Regelung der Herstellungskosten für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des AV
- Entwicklung ist die Anwendung von Forschungsergebnissen oder von anderem Wissen für die Neu- oder Weiterentwicklung von Gütern/Verfahren
- Forschung ist die eigenständige und planmäßige Suche nach neuen wissenschaftlichen oder technischen Erkenntnissen/Erfahrungen oder Erfahrungen allgemeiner Art, über deren technische Verwertbarkeit und wirtschaftliche Erfolgsaussichten grundsätzlich keine Aussagen gemacht werden können
- können Forschung und Entwicklung nicht verlässlich voneinander abgegrenzt werden, ist eine Aktivierung der Kosten ausgeschlossen

02. Juli 2009

Mandantenseminar / Informationsveranstaltung "Modernisierung des Bilanzrechts (BilMoG-Reform)"

94

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- Vorschriften zur Ermittlung des beizulegenden (Zeit-) Werts (§ 255 Abs. 4 HGB)
 - nach § 255 Abs. 4 HGB entspricht der beizulegende Zeitwert dem Marktpreis (Satz 1)
 - soweit kein aktiver Markt vorhanden ist und demnach kein Marktpreis existiert, ist der Zeitwert nach anerkannten Bewertungsmethoden zu ermitteln (Satz 2)
 - lässt sich der beizulegende Wert weder nach Satz 1 noch nach Satz 2 ermitteln, sind die AHK nach § 253 Abs. 4 HGB fortzuführen (Satz 3)
 - der zuletzt nach Satz 1 oder Satz 2 ermittelte Zeitwert gilt als AHK im Sinne des Satzes 3 (Satz 4)

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- Verbrauchsfolgen nach § 256 HGB
 - künftig nur noch LIFO oder FIFO zulässig
 - unverändert gilt nach § 240 HGB die Durchschnittsbewertung
 - Problematik:
 - LIFO kann bei steigenden Preisen zu einem falschen Vermögensausweis führen
 - daher ggf. Einschränkung der Anwendung auf die Fälle, in denen Verbrauchsfolge tatsächlich nachgewiesen werden kann
 - steuerlich nur LIFO und Durchschnittsbewertung möglich

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- Währungsumrechnung (§ 256a HGB)
 - Umrechnung der auf fremde Währung lautenden Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten zum Devisenkassamittelkurs in Abhängigkeit der zum Abschlussstichtag bestehenden (Rest-) Laufzeiten
 - mit einer Laufzeit von mehr als einem Jahr: Berücksichtigung von
 - Umrechnung mit dem Devisenkassamittelkurs
 - Realisations- und Imparitätsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB)
 - den Regelungen zur Zugangs- und Folgebewertung nach § 253 Abs. 1 HGB (Anschaffungskostenprinzip)
 - bei einer Restlaufzeit von weniger als einem Jahr
 - Umrechnung zum Devisenkassamittelkurs ohne Einschränkung

02. Juli 2009

Mandantenseminar / Informationsveranstaltung "Modernisierung des Bilanzrechts (BilMoG-Reform)"

97

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



■ Währungsumrechnung (§ 256a HGB)



- Beispiel:
 - Sachverhalt
 - Höhe der Forderung: 60.000 CHF; Einbuchung der Forderung zum 22.04.2009 zu 1,50 CHF/EUR
 - Stichtagskurs zum 31.12.2009: 1,40 CHF/EUR; Laufzeit bis zum 31.03.2010
 - Lösung
 - Einbuchung zum 22.04.2009 mit 40.000 EUR (60.000 CHF/1,50 CHF/EUR)
 - Stichtagswert zum 31.12.2009: 42.857 EUR (60.000 CHF/1,40 CHF/EUR)
 - erfolgswirksamer Kursgewinn: 2.857 EUR
 - Der Stichtagswert ist ohne Beachtung von Realisations- und Imparitätsprinzip bzw. des Anschaffungskostenprinzips zu ermitteln, da die Restlaufzeit der Forderung ein Jahr unterschreitet.

02. Juli 2009

Mandantenseminar / Informationsveranstaltung "Modernisierung des Bilanzrechts (BilMoG-Reform)"

98

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- Währungsumrechnung (§ 256a HGB)
 - grundsätzlich: Umrechnung zum Devisenkassamittelkurs
 - Umrechnung von Aufwendungen und Erträgen, Rechnungsabgrenzungsposten nicht gesondert geregelt; die Umrechnung hat mit dem entsprechenden Devisenkassamittelkurs zum Zeitpunkt ihres Zugangs zu erfolgen
 - Problematik:
 - wie erfolgt Umrechnung, wenn kein Devisenkassamittelkurs vorliegt
 - Währungsumrechnung damit auch als (Folge-) Bewertung
 - Abweichung zwischen HGB und EStG, da im EStG weiterhin die AHK die Wertobergrenze darstellen

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- Bilanzgliederungsschema (§ 266 HGB)
 - Erweiterung um die selbst geschaffenen immateriellen Werte des Anlagevermögens (in Folge der Aufhebung des § 248 Abs. 2 HGB)
 - Wegfall der Posten für eigene Anteile im Umlaufvermögen sowie der korrespondierenden Rücklage im Eigenkapital (in Folge der Änderungen des § 272 HGB)
 - aktive latente Steuern als eigenständige Bilanzposition (D.) (in Folge der Ausweitung der verpflichtenden Steuerabgrenzung nach § 274 HGB)
 - passive latente Steuern als eigenständige Position (E.)
 - gesonderter Posten auf der Aktivseite (E.) für den die Schulden übersteigenden Verrechnungsbetrag nach § 246 Abs. 2 HGB („Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung“)

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- Ausschüttungssperre (§ 268 HGB)
 - Ausschüttung bestimmter Erträge nur möglich, wenn die nach der Ausschüttung verbleibenden freien Rücklagen abzüglich eines Verlustvortrags oder zuzüglich eines Gewinnvortrags dem Gesamtbetrag der Erträge mindestens entsprechen
 - von der Ausschüttungssperre sind betroffen:
 - Erträge aus der Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens abzgl. der auf sie entfallenden passiven latenten Steuern
 - Erträge aus der Aktivierung latenter Steuern (aktivischer Überhang)
 - Erträge aus der Zeitwertbilanzierung abzüglich der hierauf zu bildenden passiven latenten Steuern

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



■ Ausschüttungssperre (§ 268 HGB)



- Beispiel:
 - Werden im Geschäftsjahr selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände nach § 248 Abs. 2 HGB aktiviert (z.B. 1.000 TEUR; Steuersatz 30 %) und zudem aktive latente Steuern angesetzt (z.B. 500 TEUR), ist bei der Berechnung der Ausschüttungssperre Folgendes zu beachten:
 - Ausschüttungssperre für
 - aktivierten Betrag abzüglich der angesetzten passiven latenten Steuern (1.000 TEUR ./. 300 TEUR = 700 TEUR)
 - einen bestehenden Überhang aktiver latenter Steuern (500 TEUR ./. 300 TEUR = 200 TEUR)
 - die Doppelerfassung der passiven latenten Steuern muss vermieden werden
 - Ausschüttungssperre nicht für 900 TEUR, sondern 1.200 TEUR

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs (§ 269 HGB a.F.)
 - Wegfall der Aktivierungsmöglichkeit
 - bessere Vergleichbarkeit der handelsrechtlichen Jahresabschlüsse
 - damit Annäherung an die IFRS
 - Übergangseffekte
 - in der Vergangenheit im Jahresabschluss angesetzte Bilanzierungshilfen für Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs können fortgeführt werden und sind dann in jedem folgenden Geschäftsjahr zu mindestens einem Viertel durch Abschreibungen zu tilgen (Art. 67 Abs. 5 EGHGB)
 - alternativ: unmittelbare Aufwandserfassung

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- Eigenkapitaldarstellung (§ 272 HGB)
 - veränderte Darstellung des gezeichneten Kapitals in der Bilanz
 - ausstehende Einlagen
 - künftig verbindlicher Nettoausweis
 - der nach der Saldierung des gezeichneten Kapitals mit den nicht eingeforderten ausstehenden Einlagen verbleibende Betrag ist unter dem Posten „Eingefordertes Kapital“ auf der Passivseite zu zeigen
 - die eingeforderten, aber noch nicht eingezahlten Beträge sind unter den Forderungen auszuweisen

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



▪ Eigenkapitaldarstellung (§ 272 HGB)

Bruttoausweis (früher)

Ausstehende Einlagen auf das gezeichnete Kapital	TEUR 100	Gezeichnetes Kapital	TEUR 500
Davon eingefordert	TEUR 25		

Nettoausweis (neu)

...		Gezeichnetes Kapital	TEUR 500
		Ausstehende, nicht eingeforderte Einlagen	TEUR 75
Forderungen		Eingefordertes Kapital	TEUR 425
Eingeforderte, aber noch nicht einbezahlte ausstehende Einlagen	TEUR 25		

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



▪ Eigenkapitaldarstellung (§ 272 HGB)

- eigene Anteile
 - Differenzierung zwischen eigenen Anteilen und eigenen Aktien entfällt
 - künftig verpflichtender Ausweis auf der Passivseite
 - Nennbetrag/rechnerischer Wert in einer Vorspalte vom gezeichneten Kapital abzuziehen
 - Differenz zwischen dem Nennbetrag der Anteile und den regelmäßig hiervon abweichenden AK der eigenen Anteile ist mit den frei verfügbaren Rücklagen (= Gewinnrücklagen zuzüglich der frei verfügbaren Kapitalrücklagen) zu verrechnen
 - Annäherung an die Darstellung nach IFRS

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



▪ Eigenkapitaldarstellung (§ 272 HGB)

- bei der Veräußerung der eigenen Anteile ist der gesonderte Ausweis rückgängig zu machen
- der Unterschiedsbetrag zwischen Nennbetrag/rechnerischem Wert und eigenen AK ist mit den freien Rücklagen zu verrechnen
- ein weiterer Differenzbetrag zwischen Verkaufspreis und den „eigenen“ AK ist in die Kapitalrücklage einzustellen
- die Kosten der Kapitalmaßnahme stellen Aufwand des Geschäftsjahres dar (hier: abweichende Handhabung zu IFRS)

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



▪ Eigenkapitaldarstellung (§ 272 HGB)

- Anteile an einem Unternehmen, welches das erwerbende Unternehmen beherrscht oder an diesem mit Mehrheit beteiligt ist (sog. Rückbeteiligungen)
 - Rücklagenbildung aus den frei verfügbaren Rücklagen (= Gewinnrücklagen und frei verfügbare Kapitalrücklagen)
 - betragsmäßige Dotierung der Rücklage in Höhe des Betrags, mit dem die Anteile auf der Aktivseite bewertet werden
 - Rücklage ist aufzulösen, soweit die Anteile veräußert, ausgegeben, eingezogen werden oder auf der Aktivseite mit einem niedrigeren Betrag angesetzt werden

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



▪ Latente Steuern (§ 274 HGB)

- Abkehr vom bisherigen Timing-Konzept und Anwendung des Temporary-Konzepts
- Abgrenzung latenter Steuern auf Unterschiede zwischen den handelsrechtlichen Wertansätzen einzelner Vermögenswerte und Schulden sowie Rechnungsabgrenzungsposten und den steuerrechtlichen Werten
- Abgrenzung latenter Steuern auf Timing Differences und quasi-permanente Differenzen
- kein Ansatz latenter Steuern auf permanente Differenzen
- auch Ansatz auf erfolgsneutral entstandene Unterschiede bei direkter Verrechnung der latenten Steuern mit dem Eigenkapital
- Ansatz aktiver und passiver latenter Steuern unter den eigenständigen Bilanzposten (nach § 266 HGB); eine Verrechnung ist allerdings weiterhin zulässig

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



▪ Latente Steuern (§ 274 HGB)

- weiterhin ist eine Gesamtdifferenzenbetrachtung anzustellen, allerdings ist zuvor eine (bilanzorientierte) Einzeldifferenzenanalyse geboten
- zu ermitteln ist die „sich insgesamt ergebende Steuerbe- oder -entlastung“
- Ansatzpflicht unterschiedlich geregelt
 - Passivierungspflicht für eine sich insgesamt ergebende Steuerbelastung
 - Aktivierungswahlrecht für eine sich insgesamt ergebende Steuerentlastung
- Problem: unabhängig vom tatsächlichen Ansatz der latenten Steuern in der Bilanz sind zum Bilanzstichtag alle bestehenden Differenzen zu ermitteln
 - umfassende Angabepflichten nach § 285 Nr. 29 HGB
 - „Inventur“ aller Differenzen zum Bilanzstichtag notwendig

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



▪ Latente Steuern (§ 274 HGB)

- künftig Ansatz aktiver latenter Steuern auf Verlustvorträge bzw. Berücksichtigung bei der Ermittlung der sich insgesamt ergebenden Steuerbe- oder -entlastung
- Ansatz zeitlich beschränkt auf die steuerlichen Verlustvorträge, die innerhalb der nächsten fünf Jahre voraussichtlich genutzt werden können
- an den Nachweis der Wahrscheinlichkeit sind insbesondere dann hohe Anforderungen zu stellen, wenn das Unternehmen bereits in der Vergangenheit nicht über ausreichend nachhaltige Gewinne verfügte
- hohe Anforderungen an Berechnung, Bewertungsannahmen und Dokumentation
- analoge Anwendung der Vorschrift auf Steuergutschriften und Zinsvorträge

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



▪ Latente Steuern (§ 274 HGB)

	HGB - bisherige Rechtslage	HGB - BilMoG
Regelung	§ 274 HGB und § 306 HGB	§ 274 HGB n.F. und § 306 HGB n.F.
Abgrenzungskonzeption	<i>timing</i> -Konzept (GuV-orientiert)	<i>temporary</i> -Konzept (bilanzorientiert)
Zielsetzung	Abbildung des „richtigen“ Steueraufwands	Gewährleistung eines „richtigen“ Reinvermögensausweises
Berücksichtigungspflichtige Differenzen	<i>timing differences</i> (Entstehung und automatische Umkehrung = GuV-wirksam)	<i>temporary differences</i> (<i>timing differences</i> sowie quasi- permanente Differenzen, deren Umkehr unternehmerischer Disposition bedarf (z.B. Verkauf von Anlagevermögen))
Saldierung	Gesamtdifferenzenbetrachtung	Gesamtdifferenzenbetrachtung; Möglichkeit des unsaldierten Ausweises aktiver und passiver latenter Steuern

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



▪ Latente Steuern (§ 274 HGB)

	HGB - bisherige Rechtslage	HGB - BilMoG
Verpflichtungsgrad	Aktive Steuerlatenzen: Wahlrecht	Aktive Steuerlatenzen: Wahlrecht
Ansatz	Passive Steuerlatenzen: Pflicht	Passive Steuerlatenzen: Pflicht
Bewertung	aktuell geltender Steuersatz (Abgrenzungsmethode)	(erwartete) unternehmensindividuelle Steuersätze bei Umkehrung (Verbindlichkeitsmethode)
keine Abzinsung		
Ausweis	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Bilanz: aktive latente Steuern als eigener Posten; gesonderter Ausweis passiver latenter Steuern unter den Rückstellungen ▪ GuV: keine Regelung 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Bilanz: aktive und passive latente Steuern als eigene Posten ▪ GuV: gesonderter Ausweis innerhalb „Steuern vom Einkommen und vom Ertrag“
Ausschüttung	Ausschüttungssperre i.H.d. aktivierten abzgl. der passivierten latenten Steuern	
Berichterstattung	Keine gesonderten Regelungen	Umfassende Berichterstattungspflichten

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



▪ Latente Steuern (§ 274 HGB)

- Problematik der aktiven latenten Steuern auf Verlustvorträge:
 - „bessere“ Unternehmensdarstellung in Verlustjahren, wenn Aktivierung hinreichend begründbar
 - allerdings bei Abwertungsbedarf deutliche Ergebnisverschlechterung

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss

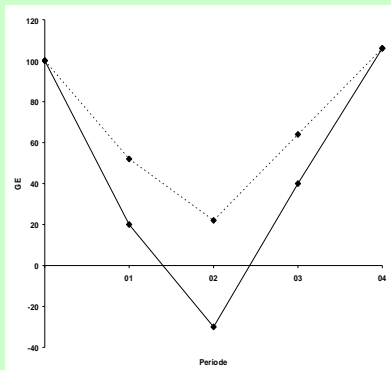


Latente Steuern (§ 274 HGB)



- Folgender Beispielsachverhalt verdeutlicht den Effekt:

- Unternehmen Z verfügt über ein Eigenkapital von 100 Geldeinheiten (GE). Im Jahr 01 wird ein Verlust von 80 GE, im Jahr 02 von 50 GE ausgewiesen. In den Perioden 03 und 04 weist die Gesellschaft einen Gewinn in Höhe von jeweils 70 GE aus. Der anzuwendende Steuersatz betrage vereinfacht 40 %. Die steuerlich entstandenen Verluste sind unbeschränkt vortragsfähig.



02. Juli 2009

Mandantenseminar / Informationsveranstaltung "Modernisierung des Bilanzrechts (BilMoG-Reform)"

115

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss

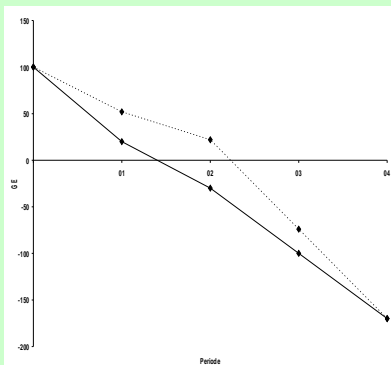


Latente Steuern (§ 274 HGB)



- Modifikation des Beispielsachverhalts:

- Unternehmen Z erzielt in den Perioden 03 und 04 keinen Gewinn, sondern einen Verlust in Höhe von jeweils 70 GE. Die Werthaltigkeit der gebildeten Steuerabgrenzung soll damit nicht mehr gegeben sein und in den Perioden 03 und 04 eine Wertberichtigung der in den Perioden 01 und 02 gebildeten Aktivposition in Höhe von jeweils 50 % vorgenommen werden.



02. Juli 2009

Mandantenseminar / Informationsveranstaltung "Modernisierung des Bilanzrechts (BilMoG-Reform)"

116

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



▪ Latente Steuern (§ 274 HGB)

- Bewertung
 - keine Abzinsung der latenten Steuern
 - Bewertung mit dem erwarteten, unternehmensindividuellen Steuersatz; sind die steuersubjektbezogenen Steuersätze zum Zeitpunkt der Umkehrung nicht bekannt, sind die am Bilanzstichtag gültigen Steuersätze anzuwenden
- Ausweis
 - Ausweis der Aufwendungen und Erträge in der GuV gesondert unter dem Posten „Steuern vom Einkommen und vom Ertrag“ (gilt auch für Anpassung der in Vorjahren angesetzten Beträge)
 - unter den eigenständigen Bilanzposten nach § 266 HGB

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



▪ Latente Steuern (§ 274 HGB)



- Beispiel:
 - Für die X-AG ergibt sich aus unterschiedlichen handels- und steuerrechtlichen Wertansätzen insgesamt eine Differenz, die in Zukunft zu einer Steuerentlastung führen wird. Die Differenz wird sich in späteren Perioden voraussichtlich wieder abbauen. Für den Bilanzierenden ergeben sich künftig drei Ausweismöglichkeiten für diesen Sachverhalt.
 - Die X-AG hat
 - gemäß § 274 Abs. 1 Satz 2 HGB ein Wahlrecht zum Ansatz des Differenzbetrags als aktive latente Steuern,
 - sie kann auf einen Ausweis verzichten
 - oder gemäß § 274 Abs. 1 Satz 3 HGB aktive und passive latente Steuern unsaldiert ausweisen.

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



▪ Latente Steuern (§ 274 HGB)

- Berichtspflichten
 - Beachtung umfassender Berichtspflichten im Anhang (Prämissen, Überleitungsrechnung [...])
 - Darstellung der einzelnen Differenzen, die der Steuerabgrenzung zu Grunde liegen
- Erleichterungen
 - Befreiung kleiner Kapitalgesellschaften durch eine Erweiterung des § 274a HGB
 - Befreiung von Anhangangaben bei mittelgroßen Kapitalgesellschaften
 - greift allerdings nur, wenn von Ansatzwahlrecht kein Gebrauch gemacht wird und sich aktiver Überhang plausibel begründen lässt
 - ansonsten dennoch umfassende Dokumentation notwendig

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



▪ Latente Steuern (§ 274 HGB)

- Übergangsvorschriften
 - Neuregelungen gelten ab dem Jahr 2010 (Art. 66 Abs. 3 EGHGB)
 - Aufwendungen/Erträge aus erstmaliger Anwendung der Regelungen, d.h. aus dem erstmaligen Ansatz latenter Steuern zum Umstellungszeitpunkt sind erfolgsneutral in den Gewinnrücklagen zu erfassen
 - soweit Steuerabgrenzung aus erfolgsneutralen Umstellungseffekten resultiert, erfolgt die Berücksichtigung der latenten Steuern auch erfolgsneutral

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- Latente Steuern (§ 274 HGB)
 - Würdigung
 - zentrale Neuerung durch das BilMoG
 - auf Grund der umfassenden Berechnungs- und Angabepflichten ist das Aktivierungswahlrecht eine „Mogelpackung“
 - Ausweitung der Steuerabgrenzung im Wesentlichen durch zwei Effekte
 - neue Konzeption schließt mehr Ursachen der Steuerabgrenzung ein
 - verstärktes Auseinanderfallen handels- und steuerrechtlicher Wertansätze

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- Angaben zur GuV (§ 277 HGB)
 - außerplanmäßige Abschreibungen nach § 253 HGB sind jeweils gesondert auszuweisen oder im Anhang anzugeben
 - Klarstellung der Angabepflichten nach § 277 Abs. 4 HGB: alle periodenfremden Aufwendungen und Erträge sind im Anhang anzugeben (nicht nur außerordentliche Effekte)
 - Neuregelung in § 277 Abs. 5 HGB
 - Erträge aus der Abzinsung/Aufwendungen aus der Aufzinsung langfristiger Rückstellungen/Verbindlichkeiten sind unter den „sonstigen Zinsen und ähnlichen Erträgen“ bzw. „Zinsen und ähnliche Aufwendungen“ auszuweisen
 - Erträge/Aufwendungen aus der Währungsumrechnung sind unter den sonstigen betrieblichen Erträgen bzw. Aufwendungen auszuweisen

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- Angaben zur GuV (§ 277 HGB)
 - Effekte aus der erstmaligen Anwendung der neuen Regelungen im Zusammenhang mit der Umstellung sind nach Art. 67 Abs. 7 EGHGB unter den „außerordentlichen Aufwendungen“ bzw. „außerordentlichen Erträgen“ auszuweisen

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- Wegfall der Regelungen der §§ 279 bis 283 HGB
 - Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit
 - Neufassung des § 253 HGB
 - Abschaffung des Aktivierungswahlrechts nach § 269 HGB
 - mit entsprechenden Übergangsvorschriften nach Art. 66 Abs. 5 EGHGB
 - Reform des § 272 HGB

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- Neue Angabepflichten (§ 285 HGB)
 - zu den Verbindlichkeiten
 - zum Gesamtbetrag der sonstigen finanziellen Verpflichtungen
 - zur Abschreibungsdauer des Geschäfts- oder Firmenwerts
 - zum Corporate Governance Kodex
 - zu den angabepflichtigen Abschlussprüferhonoraren (d.h. Angaben zu den berechneten Honoraren des Abschlussprüfers für die für das Geschäftsjahr erbrachten Leistungen)
 - zu nicht zum niedrigeren Zeitwert bewerteten Finanzinstrumenten
 - zu nicht zum Zeitwert bilanzierten derivativen Finanzinstrumenten
 - zu zum Zeitwert bewerteten Finanzinstrumenten (nach § 253 HGB)

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- Neue Angabepflichten (§ 285 HGB)
 - zu nicht bilanzierten Geschäften (off-balance-sheet Transaktionen)
 - Neuregelung geht über die Angabe der sonstigen finanziellen Verpflichtungen hinaus
 - Angabe über Art, Zweck, Auswirkung der Transaktion, soweit dies für die VFE-Lage notwendig
 - Beispiele: Factoring, Pensionsgeschäfte
 - keine Anwendung bei kleinen Kapitalgesellschaften und Erleichterungen bei mittelgroßen Kapitalgesellschaften

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- Neue Angabepflichten (§ 285 HGB)
 - zu nicht marktüblichen Geschäften mit related parties (zumindest soweit sie wesentlich sind)
 - ausgenommen sind Geschäfte mit und zwischen mittelbar oder unmittelbar in 100%igem Anteilsbesitz stehenden und in einem Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen
 - abweichend zu IFRS (IAS 24) sind nur die nicht marktüblichen Geschäfte anzugeben
 - Problematik der Beurteilung der Marktüblichkeit
 - Ausnahmeregelungen für kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- Neue Angabepflichten (§ 285 HGB)
 - zum Gesamtbetrag der Forschungs- und Entwicklungskosten
 - neben dem Gesamtbetrag des Geschäftsjahrs ist der davon auf die aktivierten selbst erstellten Vermögensgegenstände des Anlagevermögens entfallende Betrag anzugeben
 - zu den gebildeten Bewertungseinheiten und den jeweils gebildeten Arten der Bewertungseinheiten und inwieweit der Eintritt der Risiken ausgeschlossen ist (soweit die Angaben nicht im Lagebericht gemacht werden)
 - zu der Berechnung der Pensionsrückstellungen
 - zu vorgenommenen Saldierungen
 - hinsichtlich Anschaffungskosten, Zeitwerten der verrechneten Vermögensgegenstände, dem Erfüllungsbetrag der verrechneten Schulden sowie den korrespondierenden Aufwendungen und Erträgen

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



▪ Neue Angabepflichten (§ 285 HGB)

- zu Anteilen an Spezialfonds an inländischen Investmentvermögen im Sinne des § 1 Investmentgesetzes oder vergleichbaren ausländischen Anteilen
 - Angaben aufgliedert nach Anlagezielen
 - Angaben zum Marktwert, Ausschüttungen, Beschränkungen, unterlassenen Abschreibungen
- zu Eventualverbindlichkeiten und Haftungsverhältnissen
 - Angabe und Begründung des Risikos der Inanspruchnahme
- zum Gesamtbetrag der Erträge im Sinne des § 268 Abs. 8 HGB (Ausschüttungssperre) hinsichtlich
 - Erträgen aus der Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände, latenter Steuern und Zeitwertbewertung

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



▪ Neue Angabepflichten (§ 285 HGB)

- umfassende Angaben zur Steuerabgrenzung nach § 274 HGB
 - gesonderte Angabe der jeweiligen Differenzen
 - Angaben zu den berücksichtigten steuerlichen Verlustvorträgen
 - Angabe zu den angewandten Steuersätzen
 - Angaben zur Saldierung
 - die Angabepflicht besteht auch dann, wenn unter Ausnutzung des Aktivierungswahlrechts auf den Ansatz latenter Steuern bei einem aktivischen Überhang verzichtet worden ist
 - mittelgroße Kapitalgesellschaften sind von der Angabepflicht befreit

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



■ Neue Angabepflichten (§ 285 HGB) - ÜBERBLICK

- zu off-balance-sheet Transaktionen Nr. 3
- Gesamtbetrag der sonstigen finanziellen Verbindlichkeiten Nr. 3a
- Gründe für Annahme einer ND > 5 Jahre beim GoF Nr. 13
- Angaben zum Corporate Governance Kodex Nr. 16
- Gesamthonorar des AP für die für das Gj. berechneten Lstg. Nr. 17
- zum Ausweis von Finanzanlagen des AV über ihrem Zeitwert Nr. 18
- zu nicht zum beizulegenden Zeitwert bilanzierten Derivaten Nr. 19
- zu zum beizulegenden Zeitwert bewertete Finanzinstrumenten Nr. 20
- Geschäfte mit related parties zu nicht marktüblichen Bed. Nr. 21
- Gesamtbetrag der FuE-Kosten, aufgegliedert Nr. 22
- Bewertungseinheiten nach § 254 HGB Nr. 23

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



■ Neue Angabepflichten (§ 285 HGB) - ÜBERBLICK

- zu den Bewertungs-/Berechnungsverfahren bei Pens.-RSt. Nr. 24
- Angaben im Zshg. mit der Verrechnung von VG und Schulden Nr. 25
- zu Spezialfonds Nr. 26
- zum Risiko der Inanspruchnahme bei Haftungsverhältnissen Nr. 27
- Gesamtbetrag der Erträge mit Ausschüttungssperre Nr. 28
- Angaben zur Steuerabgrenzung Nr. 29

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- Neue Angabepflichten (§ 285 HGB)
 - grundsätzlich sind die neuen Angaben ab dem Jahr 2010 vorzunehmen
 - einzelne Angaben sind bereits ab 2009 vorzunehmen (Art. 66 Abs. 2 EGHGB)
 - zu off-balance-sheet Transaktionen Nr. 3
 - Gesamtbetrag der sonstigen finanziellen Verbindlichkeiten Nr. 3a
 - Angaben zum Corporate Governance Kodex Nr. 16
 - Gesamthonorar des AP für die für das Gj. berechneten Leistungen Nr. 17
 - Geschäfte mit related parties zu nicht marktüblichen Bed. Nr. 21
- Zudem: weitere Angabepflichten aus den geänderten Einzelnormen

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- Gesonderte Aufstellung des Anteilsbesitzes (§ 287 a.F. HGB)
 - Abschaffung des Wahlrechts des § 287 HGB a.F.
 - zwingende Vornahme der Angaben im Anhang

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- Größenabhängige Erleichterungen bei der Anhangberichterstattung (§ 288 HGB)
 - für **kleine Kapitalgesellschaften** bzgl.
 - Angabepflichten im Zusammenhang mit nicht bilanzierten Geschäften
 - Gesamtbetrag der sonstigen finanziellen Verbindlichkeiten
 - Angaben zu den berechneten Honoraren des Abschlussprüfers für die für das Geschäftsjahr erbrachten Leistungen
 - Angaben zu nicht zum niedrigeren Zeitwert bewerteten Finanzinstrumenten des Anlagevermögens
 - Geschäften mit related parties
 - Angaben zum Gesamtbetrag der Forschungs- und Entwicklungskosten
 - Angaben zur Steuerabgrenzung

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- Größenabhängige Erleichterungen bei der Anhangberichterstattung (§ 288 HGB)
 - für **mittelgroße Kapitalgesellschaften** bzgl.
 - Angabepflichten im Zusammenhang mit nicht bilanzierten Geschäften (keine Angaben der finanziellen Auswirkungen nötig)
 - Wahlrecht zur Vornahme der Angaben im Zusammenhang mit der Angabepflicht zu den für das Geschäftsjahr erbrachten Leistungen berechneten Honoraren des Abschlussprüfers (alternativ Mitteilung an die WPK nach Aufforderung)
 - Angaben zu nicht marktüblichen Geschäften mit related parties
 - Angaben zur Steuerabgrenzung

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- Lageberichterstattung (§ 289 HGB)
 - Angabepflichten hinsichtlich des internen Kontroll- und Risikomanagementsystems im Hinblick auf den Rechnungslegungsprozess für Kapitalgesellschaften im Sinne des § 264d HGB
 - Beschreibung der wesentlichen Merkmale des internen Risikomanagementsystems in Hinblick auf den Rechnungslegungsprozess
 - abweichend vom SOX ist keine Einschätzung zur Effektivität des internen RMS gefordert

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- Erklärung zur Unternehmensführung (§ 289a HGB)
 - Erklärung zur Unternehmensführung für börsennotierte Aktiengesellschaften
 - Angaben zum Corporate Governance Kodex
 - Angaben zu den weiteren relevanten Unternehmensführungspraktiken
 - Beschreibung der Arbeitsweise und Zusammensetzung von Vorstand, Aufsichtsrat und bestimmter Ausschüsse
 - künftig eigener Abschnitt des Lageberichts; alternativ Veröffentlichung im Internet, aber Hinweis hierauf im Lagebericht
 - nach § 317 Abs. 2 HGB ist der Inhalt nicht prüfungspflichtig
 - die Angaben sind nach Art. 66 Abs. 2 EGHGB ab dem Geschäftsjahr 2009 vorzunehmen

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- Einrichtung eines Prüfungsausschusses (§ 324 HGB)
 - Kapitalgesellschaften im Sinne des § 264d HGB müssen einen Prüfungsausschuss einrichten, sofern der Aufsichts- oder Verwaltungsrat nicht die Anforderungen nach § 100 Abs. 5 AktG (persönliche Voraussetzungen für Aufsichtsratsmitglieder hinsichtlich Sachverstand auf den Gebieten der Rechnungslegung oder Abschlussprüfung) erfüllt
 - die Mitglieder des Prüfungsausschusses sind von den Gesellschaftern zu wählen
 - der Vorsitzende des Prüfungsausschusses darf nicht mit der Geschäftsführung betraut sein
 - § 12 Abs. 4 EGAktG stellt klar, dass die geänderten Vorschriften keine Anwendung finden, solange alle Mitglieder des AR und Prüfungsausschusses vor Inkrafttreten des BilMoG wirksam bestellt worden sind
 - konkreter Handlungsbedarf bei der nächsten Bestellung des AR

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- Offenlegungserleichterungen (§ § 326, 327 HGB)
 - unverändert für kleine Kapitalgesellschaften
 - zusätzliche Angaben zu selbst geschaffenen immateriellen Werten bei mittelgroßen Kapitalgesellschaften
- Weitere Änderungen betreffen
 - redaktionelle Anpassungen der Bußgeldvorschriften (§ 334 HGB)
 - Änderungen im Bereich der ergänzenden Vorschriften für Kreditinstitute und Finanzdienstleistungsinstitute (§ § 340a-340n HGB)
 - Änderungen im Bereich der ergänzenden Vorschriften für Versicherungsunternehmen und Pensionsfonds (§ § 341a-341n HGB)

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- Inkrafttreten der Neuregelungen
 - im Wesentlichen ab 2010, einzelne Regelungen bereits ab 2009
 - für Erleichterungen und Deregulierungsmaßnahmen ab sofort bzw. rückwirkend für 2008
 - konkrete Übergangsvorschriften zu einzelnen Normen finden sich in den Art. 66, 67 EGHGB

7. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Konzernabschluss



- Gliederung
- Hintergrund
- Überblick
- Publizitätspflichten und Deregulierung
- Bezug zur steuerrechtlichen Rechnungslegung
- Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss
- Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Konzernabschluss
- Erstmalige Anwendung und Übergangsvorschriften
- Wesentliche Änderungen im PubliG und AktG
- Schlussbemerkungen und Kontakt

7. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Konzernabschluss



- Konzept des beherrschenden Einflusses (§ 290 HGB)
 - bislang ergibt sich die Konzernrechnungslegungspflicht (unabhängig voneinander!) aus zwei unterschiedlichen Konzepten
 - § 290 Abs. 1 HGB: einheitliche Leitung
 - § 290 Abs. 2 HGB: sog. Control-Konzept
 - künftig zeichnet alleine das Konzept des beherrschenden Einflusses dafür verantwortlich
 - konstitutives Merkmal: Möglichkeit eines mittelbaren oder unmittelbaren beherrschenden Einflusses (§ 290 Abs. 1 HGB)
 - nahezu Übernahme der früheren Kriterien des Control-Konzepts in den neuen § 290 Abs. 2 HGB (dort in den Nr. 1 bis 3)
 - Ergänzung in Nr. 4 um wirtschaftliche Betrachtung der Mehrheit der Chancen und Risiken

7. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Konzernabschluss



- Konzept des beherrschenden Einflusses (§ 290 HGB)
 - beherrschender Einfluss als alleiniges Merkmal
 - Wegfall des Beteiligungserfordernisses nach § 271 HGB; damit werden formaljuristische Gestaltungen, die dazu dienen, Vermögensgegenstände und Schulden aus dem Konzernabschluss fern zu halten, erschwert
 - Annäherung an die wirtschaftliche Betrachtungsweise nach IFRS
 - Aufnahme spezieller Einbeziehungsregelungen für Gesellschaften, bei denen dem Mutterunternehmen die Mehrheit der Chancen und Risiken zusteht
 - Geltung der Neuregelungen für Konzernabschlüsse für das nach dem 31.12.2009 beginnende Geschäftsjahr (Art. 66 Abs. 3 EGHGB)

7. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Konzernabschluss



- Einbeziehungspflicht von Zweckgesellschaften (§ 290 HGB)
 - durch die Änderungen in § 290 HGB nimmt die Bedeutung der Konsolidierungspflicht von Zweckgesellschaften („SPE“) zu
 - Einbeziehungspflicht nach § 290 Abs. 2 Nr. 4 HGB
 - deutliche Anlehnung an die internationalen Regelungen nach SIC 12
 - aber weiterhin keine Konsolidierungspflicht von Spezialfonds
 - durch die veränderte Konzeption des § 290 HGB ergibt sich c.p. eine Ausweitung des (Voll-) Konsolidierungskreises; hierfür sieht § 301 HGB bestimmte Vorschriften zur Aufrechnung vor
 - Anwendung der Neuregelungen grundsätzlich ab 2010
 - dann Konsolidierungspflicht von früher nicht konsolidierten Zweckgesellschaften

7. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Konzernabschluss



- Faktische Befreiungsmöglichkeit (§ 290 HGB)
 - Neuregelung nach § 290 Abs. 5 HGB
 - Sicherstellung, dass keine Pflicht zur Konzernabschlusserstellung, wenn das Mutterunternehmen (unter Ausübung der Wahlrechte nach § 296 HGB) über kein konsolidierungspflichtiges Tochterunternehmen verfügt
 - für kapitalmarktorientierte Unternehmen besteht dann auch keine Verpflichtung zur Erstellung eines IFRS-Konzernabschlusses
 - bislang: Problem, dass kapitalmarktorientierte Unternehmen grundsätzlich zur Erstellung eines Konzernabschlusses nach IFRS verpflichtet sind, und für die Aufstellungspflicht Bezugnahme nur auf § § 290 bis 293 HGB
 - nunmehr Klarstellung, dass Verpflichtung zur Erstellung eines Konzernabschlusses sich einzig nach HGB richtet und durch § 296 HGB i.V.m. § 290 Abs. 5 HGB eine Befreiungsmöglichkeit mangels konsolidierungspflichtiger Tochterunternehmen besteht

7. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Konzernabschluss



- Möglichkeit zur Aufstellung befreiender Konzernabschlüsse (§ 291 HGB)
 - Minderheitenschutz für Gesellschafter, deren Anteile weniger als 10 % betragen, wird eingeschränkt
 - künftig ist keine Zustimmung zur Befreiung mehr nötig
- Möglichkeit zur Aufstellung befreiender Konzernabschlüsse aus einem Drittstaat (§ 292 HGB)
 - Befreiung nur dann möglich, wenn der Abschlussprüfer des Konzernabschlusses bei der WPK in Deutschland eingetragen ist

7. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Konzernabschluss



- Angabepflichten bei Veränderungen des Konsolidierungskreises (§ 294 HGB)
 - Vergleichbarkeit ist im Zeitablauf durch entsprechende Anhangangaben herzustellen
 - die frühere Möglichkeit angepasster Vorjahreszahlen wurde gestrichen
- Anpassung des Stetigkeitsgebots mit Blick auf die Konsolidierungsmethoden (§ 297 Abs. 3 HGB)
 - in Analogie zu den einzelgesellschaftlichen Regelungen zur Ansatz- und Bewertungsstetigkeit, Anpassung der Formulierung, sodass Konsolidierungsmethoden zukünftig in Folgejahren beizubehalten sind (statt beibehalten werden sollen)

7. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Konzernabschluss



- Anwendung einzelgesellschaftlicher Normen (§ 298 HGB)
 - (redaktionelle) Anpassung an die Änderungen im Bereich der einzelgesellschaftlichen Rechnungslegung

- Abschaffung der Buchwertmethode (§ 301 HGB)
 - künftig ist alleine die Anwendung der Neubewertungsmethode zulässig
 - damit volle Aufdeckung stiller Reserven und Lasten auf Minderheitsgesellschafter
 - Annäherung an die international übliche Vorgehensweise und Steigerung der Informationsfunktion des handelsrechtlichen Konzernabschlusses
 - Neuregelung gilt nur für künftige Akquisitionen (ab dem nach dem 31.12.2009 beginnenden Geschäftsjahr)

7. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Konzernabschluss



- Konkretisierung des neu zu bewertenden Reinvermögens (§ 301 HGB)
 - verpflichtende Neubewertung von Vermögensgegenständen, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten und Sonderposten mit ihrem jeweiligen beizulegenden Zeitwert
 - ausgenommen von der Zeitwertbewertung im Rahmen der Erstkonsolidierung sind
 - Rückstellungen, die nach § 253 HGB zu bewerten sind
 - latente Steuern, die nach § 274 HGB zu bewerten sind
 - grundsätzlich zu berücksichtigen sind auch steuerliche Verlustvorträge (analog Steuergutschriften und Zinsvorträge)

7. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Konzernabschluss



- Konkretisierung des neu zu bewertenden Reinvermögens (§ 301 HGB)
 - steuerliche Verlustvorträge auf Ebene des Tochterunternehmens sind gesondert zu beurteilen
 - erfolgsneutrale Berücksichtigung im Zusammenhang mit der Kaufpreisallokation, wenn durch die Einbeziehung des Tochterunternehmens (z.B. auf Grund einer veränderten gesellschafts- oder steuerrechtlichen Situation) die steuerlichen Verlustvorträge auf Ebene des Tochterunternehmens nutzbar werden
 - (laufende) erfolgswirksame Berücksichtigung, wenn Nutzbarkeit auf Ebene des Mutterunternehmens gegeben ist

7. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Konzernabschluss



- Einheitlicher Aufrechnungszeitpunkt (§ 301 HGB)
 - Kapitalaufrechnung hat künftig zwingend zu dem Zeitpunkt zu erfolgen, zu dem das Unternehmen Tochterunternehmen geworden ist
 - damit wird unter anderem dem Wegfall des Beteiligungskriteriums Rechnung getragen, da es nicht zwingend auf den Anteilsbesitz ankommt
 - in der Regel ist Zeitpunkt des Anteilserwerbs auch Zeitpunkt, zu dem das Unternehmen Tochterunternehmen geworden ist

7. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Konzernabschluss



▪ Einheitlicher Aufrechnungszeitpunkt (§ 301 HGB)



▪ Beispiel:

- Die X-AG erwirbt 80 % der Anteile an der Y-AG am 15.09.2010. Aufgrund der Festlegung des Kapitalaufrechnungszeitpunkts durch das BilMoG auf den Zeitpunkt, zu dem das Unternehmen Tochterunternehmen geworden ist, muss die X-AG die Kapitalaufrechnung für die Y-AG zwingend zum 15.09.2010 vornehmen. Um die bis zu diesem Zeitpunkt angefallenen Aufwendungen und Erträge, die als vor der Konzernzugehörigkeit entstandenes Jahresergebnis Bestandteil des konsolidierungspflichtigen Eigenkapitals des Tochterunternehmens sind, ermitteln zu können, ist der Zwischenabschluss des Tochterunternehmens zum 15.09.2010 heranzuziehen.

7. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Konzernabschluss



▪ Einheitlicher Aufrechnungszeitpunkt (§ 301 HGB)

- Neuregelung für die erstmalige Erstellung eines Konzernabschlusses
 - Zugrundelegung der Wertansätze zum Zeitpunkt der Einbeziehung des Tochterunternehmens, soweit das Tochterunternehmen nicht (erst) in dem Jahr Tochterunternehmen geworden ist, für das der Konzernabschluss aufgestellt wird
 - analoge Anwendung für den Fall der erstmaligen Einbeziehung eines Tochterunternehmens, auf das nach § 296 HGB verzichtet wurde
- Konsolidierung von „alten“ Zweckgesellschaften ab 2010 mit den zum Zeitpunkt der erstmaligen Einbeziehung relevanten Werten
- die Praxis der Abbildung sukzessiver Anteilsenerwerb kann beibehalten werden, da nicht auf den jeweiligen Zeitpunkt des Anteilsenerwerbs Bezug genommen wird

7. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Konzernabschluss



- Anpassungsfrist (§ 301 HGB)
 - innerhalb von 12 Monaten kann eine (erfolgsneutrale) Anpassung der verrechneten Wertansätze erfolgen
 - Anpassung ist erfolgsneutral vorzunehmen, da es sich um einen Anschaffungsvorgang handelt
 - damit Möglichkeit, die „richtigen“ Wertansätze mit hinreichender Sicherheit ermitteln zu können
 - Annäherung an die international bekannte Vorgehensweise

7. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Konzernabschluss



- Einheitliche Behandlung von Unterschiedsbeträgen und Wegfall der Saldierungsmöglichkeit (§ 301 HGB)
 - aktiver Unterschiedsbetrag
 - Ausweis als Geschäfts- oder Firmenwert
 - keine erfolgsneutrale Verrechnung mehr möglich
 - passiver Unterschiedsbetrag
 - Ausweis als eigene Position nach dem Eigenkapital als „Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung“
 - keine Unterscheidung mehr zwischen sog. „badwill“ und „lucky buy“ im Ausweis (ggf. Ursachen und Charakter des bilanziellen Postens im Anhang erläutern)
 - Aufhebung der bisherigen Saldierungsmöglichkeit aktiver und passiver Unterschiedsbeträge aus der Kapitalkonsolidierung

7. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Konzernabschluss



- Bilanzierung von Rückbeteiligungen (§ 301 HGB)
 - von Tochterunternehmen des Mutterunternehmens gehaltene Anteile am Mutterunternehmen sind künftig in einer Vorspalte vom „Gezeichneten Kapital“ abzusetzen

- Abschaffung der Interessenzusammenführungsmethode (§ 302 HGB)
 - Aufhebung des § 302 HGB
 - damit Wegfall der in der Praxis ohnehin wenig bedeutsamen Pooling-of-Interests-Methode
 - zudem Annäherung an die IFRS

7. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Konzernabschluss



- Latente Steuerabgrenzung (§ 306 HGB)
 - korrespondierende Änderung zu den einzelgesellschaftlichen Reformen
 - Anwendung des Temporary-Konzepts
 - kein Ansatz latenter Steuern auf den erstmaligen Ansatz eines Geschäfts- oder Firmenwerts bzw. eines passiven Unterschiedsbetrags
 - Ansatzverbot auf sog. outside basis differences
 - Zusammenfassung der latenten Steuern aus Einzel- und Konzernabschluss ist erlaubt
 - Ansatzpflicht für aktive und passive latente Steuern
 - saldierter Ausweis (bei entsprechenden Angaben im Anhang) weiterhin möglich

7. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Konzernabschluss



- Latente Steuerabgrenzung (§ 306 HGB)
 - grundsätzlich Anwendung unternehmensindividueller Steuersätze der einzelnen in den Konzernabschluss einbezogenen Gesellschaften
 - unter Wirtschaftlichkeits- und Wesentlichkeitsüberlegungen ist die Anwendung von Konzerndurchschnittssätzen erlaubt
 - Erweiterung der Anhangberichterstattung
 - Überleitungsrechnung, Darstellung der Differenzen sowie der steuerlichen Verlustvorträge etc.

- Anteile anderer Gesellschafter (§ 307 HGB)
 - Wegfall einzelner Regelungen als Reflex auf die künftig verpflichtende Anwendung der Neubewertungsmethode

7. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Konzernabschluss



- Währungsumrechnung (§ 308a HGB)
 - erstmals kodifizierte Regelung im HGB
 - Verankerung der gängigen Praxis im rechtlichen Rahmen
 - Umrechnung in der Bilanz (alle Aktiv- und Passivposten) hat mit dem Devisenkassamittelkurs zu erfolgen
 - nur Konzerneigenkapital ist mit dem (jeweils) historischen Kurs umzurechnen
 - die Posten der Gewinn- und Verlustrechnung sind zum Durchschnittskurs umzurechnen
 - eine sich ergebende Umrechnungsdifferenz ist erfolgsneutral innerhalb des Konzerneigenkapitals unter dem Posten „Eigenkapitaldifferenz aus Währungsumrechnung“ zu erfassen
 - bei teilweisem/vollständigem Ausscheiden des Tochterunternehmens ist der Posten in entsprechender Höhe erfolgswirksam aufzulösen

7. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Konzernabschluss



- Geschäfts- oder Firmenwert planmäßig abzuschreiben (§ 309 HGB)
 - „Die Abschreibung eines nach § 301 Abs. 3 auszuweisenden Geschäfts- oder Firmenwerts bestimmt sich nach den Vorschriften des Ersten Abschnitts.“
 - Anwendung der Regelungen nach § 246 HGB
 - keine erfolgsneutrale direkte oder ratierliche Verrechnung mehr
 - planmäßige Abschreibung über die Nutzungsdauer
 - Angabepflicht bei einer Abschreibungsdauer, die den Zeitraum von fünf Jahren überschreitet (§ 314 Abs. 1 Nr. 20 HGB)
 - zudem außerplanmäßige Abschreibungen bei Bedarf

7. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Konzernabschluss



- Assoziierte Unternehmen (§ 312 HGB)
 - Abschaffung der bislang alternativ zulässigen Kapitalanteilmethode
 - ausschließliche Anwendung der Buchwertmethode (one-line-consolidation)
 - Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert der Beteiligung und dem anteiligen (neubewerteten) Reinvermögen sowie ein darin enthaltener Geschäfts- oder Firmenwert oder passiver Unterschiedsbetrag sind im Konzernanhang anzugeben
 - Fortführung der ermittelten Werte in einer Nebenrechnung nach Maßgabe des § 309 HGB
 - Aufhebung der Anschaffungskostenrestriktion
 - Aufrechnung zwingend zum Zeitpunkt, zu dem das Unternehmen assoziiertes Unternehmen geworden ist

7. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Konzernabschluss



- **Angabepflichten im Konzernanhang (§ 314 HGB)**
 - im Wesentlichen Übertragung der einzelgesellschaftlichen Neuerungen; größtenteils erstmalige Anwendung ab 2010

 - zu off-balance-sheet Transaktionen Nr. 2
 - Gesamtbetrag der sonstigen finanziellen Verbindlichkeiten Nr. 2a
 - Angaben zum Corporate Governance Kodex Nr. 8
 - Gesamthonorar des AP für die für das Gj. berechneten Leistungen Nr. 9
 - zum Ausweis von Finanzanlagen des AV über ihrem Zeitwert Nr. 10
 - zu nicht zum beizulegenden Zeitwert bilanzierten Derivaten Nr. 11
 - zu zum beizulegenden Zeitwert bewerteten Finanzinstrum. Nr. 12
 - Geschäfte mit related parties zu nicht marktüblichen Bed. Nr. 13

7. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Konzernabschluss



- **Angabepflichten im Konzernanhang (§ 314 HGB)**
 - Gesamtbetrag der FuE-Kosten, aufgegliedert Nr. 14
 - Bewertungseinheiten nach § 254 HGB Nr. 15
 - zu den Bewertungs-/Berechnungsverfahren bei Pens.-RSt. Nr. 16
 - Angaben im Zshg. mit der Verrechnung von VG und Schulden Nr. 17
 - zu Spezialfonds Nr. 18
 - zum Risiko der Inanspruchnahme bei Haftungsverhältnissen Nr. 19
 - Angabepflicht zur Abschreibungsdauer des GoF Nr. 20
 - Angaben zur Steuerabgrenzung Nr. 21

7. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Konzernabschluss



- Gesonderte Aufstellung des Anteilsbesitzes (§ 313 HGB a.F.)
 - Abschaffung des Wahlrechts des § 313 Abs. 4 HGB a.F.
 - zwingende Vornahme der Angaben im Konzernanhang
- Lageberichterstattung (§ 315 HGB)
 - Angabepflichten hinsichtlich des internen Kontroll- und des Risikomanagementsystems im Hinblick auf den (Konzern-) Rechnungslegungsprozess, sofern das Mutterunternehmen oder eines der in den Konzernabschluss einbezogenen Tochterunternehmen kapitalmarktorientiert im Sinne des § 264d HGB ist

7. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Konzernabschluss



- Offenlegungspflichten
 - keine konzernspezifischen Neuerungen
 - Gültigkeit der bei den einzelgesellschaftlichen Regelungen beschriebenen Änderungen
- Inkrafttreten der Neuregelungen
 - im Wesentlichen ab 2010, einzelne Regelungen bereits ab 2009
 - alleine die veränderten Größenkriterien des § 293 HGB gelten (rückwirkend) ab 2008

8. Erstmalige Anwendung und Übergangsvorschriften



- Gliederung
- Hintergrund
- Überblick
- Publizitätspflichten und Deregulierung
- Bezug zur steuerrechtlichen Rechnungslegung
- Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss
- Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Konzernabschluss
- Erstmalige Anwendung und Übergangsvorschriften
- Wesentliche Änderungen im PubLG und AktG
- Schlussbemerkungen und Kontakt

167

8. Erstmalige Anwendung und Übergangsvorschriften



- grundsätzlicher Überblick
 - Art. 66 EGHGB enthält Regelungen zur erstmaligen (zeitlichen) Anwendung der Vorschriften
 - Art. 67 EGHGB konkretisiert bestimmte materielle Übergangseffekte, Beibehaltungs- und Fortführungswahlrechte
 - zwei grundsätzliche Aussagen
 - erstmalige Anwendung für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2009 beginnen
 - erfolgswirksame Erfassung der Anpassungseffekte
 - Art. 66 Abs. 3 EGHGB sieht die Option einer freiwilligen früheren Anwendung vor
 - dann allerdings Anwendung aller Normen insgesamt
 - kein „Normen-Picking“ zulässig

02. Juli 2009 Mandantenseminar / Informationsveranstaltung "Modernisierung des Bilanzrechts (BilMoG-Reform)"

168

8. Erstmalige Anwendung und Übergangsvorschriften



- Art. 66 Abs. 1 EGHGB
 - Deregulierung ab sofort bzw. rückwirkend für 2008
 - § § 241a, 242 Abs. 4, 267, 293 HGB
 - rückwirkende Anwendung der neuen Schwellenwerte
 - damit Befreiung bzw. Erleichterungen z.T. noch für 2008 möglich

- Art. 66 Abs. 2 EGHGB
 - Regelungen bzgl. der Vornahme einzelner Angabepflichten im Zusammenhang mit der EU-Abänderungsrichtlinie und der EU-Abschlussprüferrichtlinie ab 2009

8. Erstmalige Anwendung und Übergangsvorschriften



- Art. 66 Abs. 3 EGHGB (Einzelabschluss)
 - Regelung der erstmaligen Anwendung zahlreicher Neuregelungen ab 2010
 - Geschäfts- oder Firmenwert (nach § § 246, 253 HGB)
 - als planmäßig abzuschreibender Vermögensgegenstand für neue Erwerbe
 - alleine prospektive Anwendung
 - keine ergebniswirksame Nachaktivierung und Abschreibung früherer, bereits verrechneter GoF
 - Vollkostenansatz bei Herstellungskosten (§ 255 HGB)
 - nur für Herstellungsvorgänge, die nach dem 31.12.2009 beginnen
 - stille Reserven der Vergangenheit bleiben damit bestehen

8. Erstmalige Anwendung und Übergangsvorschriften



- Art. 66 Abs. 3 EGHGB (Konzernabschluss)
 - Regelung der erstmaligen Anwendung zahlreicher Neuregelungen ab 2010
 - Angaben zu den Änderungen des Konsolidierungskreises
 - Behandlung eines Goodwills aus der Kapitalkonsolidierung (§ 309 HGB)
 - Behandlung passivischer Unterschiedsbeträge
 - Anwendung der Kapitalkonsolidierung nach § 301 HGB
 - Equity-Bewertung
 - Anwendung der Regelungen prospektiv für Erwerbsvorgänge, die nach dem 31.12.2009 erfolgen
 - Einschränkung der grundsätzlich prospektiven Anwendung für Zweckgesellschaften → Konsolidierungspflicht ab 2010 (auch für Alt-Gesellschaften)

8. Erstmalige Anwendung und Übergangsvorschriften



- Art. 66 Abs. 4 EGHGB
 - Anwendung der Neuregelungen zum Prüfungsausschuss ab dem Geschäftsjahr 2010
 - Hinweis auf spezielle Regelungen nach § 12 Abs. 4 EGAktG
- Art. 66 Abs. 5 EGHGB
 - Regelung zur letztmaligen Anwendung der „alten“ Vorschriften für das letzte vor dem 01.01.2010 beginnende Geschäftsjahr

8. Erstmalige Anwendung und Übergangsvorschriften



- Art. 66 Abs. 6 EGHGB
 - gesonderte Regelung zur Anwendung von § 335 HGB (Festsetzung von Ordnungsgeld)

- Art. 66 Abs. 7 EGHGB
 - Anwendung des Aktivierungswahlrechts für selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände nach § 248 Abs. 2 HGB unter Anwendung von § 255 Abs. 2a HGB
 - nur für Entwicklungsvorgänge, mit denen nach dem 31.12.2009 begonnen worden ist
 - Nachaktivierung ist ausgeschlossen

8. Erstmalige Anwendung und Übergangsvorschriften



- Art. 67 Abs. 1 und Abs. 2 EGHGB
 - Pensionsrückstellungen
 - Zuführung auf Grund geänderter Bewertung (bei Unterdotierung)
 - Ermittlung des Unterschiedsbetrags zum 01.01.2010
 - Zuführung in Jahresraten bis 2024
 - mind. 1/15 p.a., aber auch höhere Beträge möglich
 - Angabepflicht der Unterdeckung im Anhang
 - Auflösung auf Grund geänderter Bewertung (bei Überdotierung)
 - Betrag kann beibehalten werden, wenn bis 2024 durch Zuführungen der Betrag voraussichtlich wieder erreicht wird
 - wenn keine Beibehaltung: Verrechnung mit den Gewinnrücklagen
 - Angabepflicht der Überdeckung im Anhang

8. Erstmalige Anwendung und Übergangsvorschriften



- Art. 67 Abs. 3 EGHGB
 - Aufwandsrückstellungen (§ 249 HGB a.F.)
 - Beibehaltung oder Verrechnung mit den Gewinnrücklagen
 - Ausnahme: in 2009 gebildete Rückstellungen
 - Beibehaltung oder erfolgswirksame Auflösung
 - Sonderposten mit Rücklageanteil (§ § 247, 273 HGB a.F.)
 - Beibehaltung oder Verrechnung mit den Gewinnrücklagen
 - Rechnungsabgrenzungsposten (§ 250 HGB a.F.)
 - Beibehaltung oder Verrechnung mit den Gewinnrücklagen

8. Erstmalige Anwendung und Übergangsvorschriften



- Art. 67 Abs. 4 EGHGB
 - Außerplanmäßige Abschreibungen (§ § 253, 254, 279 HGB a.F.)
 - Beibehaltung oder Verrechnung mit den Gewinnrücklagen
 - Ausnahme: in 2009 vorgenommene Abschreibungen
 - Beibehaltung oder erfolgswirksame Rücknahme
- Art. 67 Abs. 5 EGHGB
 - Ingangsetzungs- und Erweiterungsaufwendungen (§ § 269, 282 HGB a.F.)
 - Beibehaltung und weitere Anwendung der „alten Regelungen“
 - alternativ: sofortige aufwandswirksame Erfassung

8. Erstmalige Anwendung und Übergangsvorschriften



- Art. 67 Abs. 5 EGHGB (Konzernabschluss)
 - Beibehaltung der Werte, die aus der früheren Anwendung der Pooling-of-Interests-Methode nach § 302 HGB a.F. stammen

8. Erstmalige Anwendung und Übergangsvorschriften



- Art. 67 Abs. 6 EGHGB
 - Latente Steuern (§ § 274, 306 HGB)
 - erstmalige Anwendung der Regelungen
 - erfolgsneutrale Verrechnung der Effekte mit den Gewinnrücklagen
 - gilt auch für den erstmaligen Ansatz aktiver latenter Steuern auf Verlustvorträge
 - erfolgsneutrale Erfassung der latenten Steuern auch bei
 - Effekten im Zusammenhang mit der Anpassung der Bewertung der Pensionsrückstellungen
 - Auflösung von Aufwandsrückstellungen, Sonderposten mit Rücklageanteil, Rechnungsabgrenzungsposten
 - Zuschreibungen bei früher vorgenommenen außerplanmäßigen Abschreibungen

8. Erstmalige Anwendung und Übergangsvorschriften



- Art. 67 Abs. 7 EGHGB
 - Ausweis in der Gewinn- und Verlustrechnung
 - Aufwendungen und Erträge, die aus der Anwendung der Art. 66 und 67 EGHGB resultieren, sind gesondert unter dem Posten „außerordentliche Aufwendungen“ bzw. „außerordentliche Erträge“ auszuweisen
 - Ziel: keine Verwässerung des betrieblichen Ergebnisses durch Umstellungseffekte

8. Erstmalige Anwendung und Übergangsvorschriften



- Art. 67 Abs. 8 EGHGB
 - Erleichterungen bei der erstmaligen Anwendung
 - Regelungen zur Bewertungs- und Darstellungsstetigkeit sowie Anhangangaben zu abweichenden Bilanzierungs-, Bewertungs- und Konsolidierungsmethoden sind nicht anzuwenden
 - keine Angabe von angepassten Vorjahreszahlen nötig; Aufnahme eines entsprechenden Hinweises in den Anhang
 - damit Verhinderung einer faktisch vorgezogenen Anwendung der Regelungen

9. Wesentliche Änderungen im Publizitäts- und Aktiengesetz



- Gliederung
- Hintergrund
- Überblick
- Publizitätspflichten und Deregulierung
- Bezug zur steuerrechtlichen Rechnungslegung
- Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss
- Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Konzernabschluss
- Erstmalige Anwendung und Übergangsvorschriften
- Wesentliche Änderungen im PubIG und AktG
- Schlussbemerkungen und Kontakt

181

9. Wesentliche Änderungen im Publizitäts- und Aktiengesetz



- Änderungen des PubIG im Wesentlichen als Reflex auf die Änderungen im HGB
- Umfang der Publizitätsinstrumente (§ 5 Abs. 2a PubIG)
 - Verpflichtung kapitalmarktorientierter Unternehmen zur Erstellung eines Anhangs, einer Kapitalflussrechnung sowie eines Eigenkapitalspiegels
 - Erstellung einer Segmentberichterstattung bleibt fakultativ

182

9. Wesentliche Änderungen im Publizitäts- und Aktiengesetz



- Verpflichtung zur Konzernrechnungslegung (§ 11 PublG)
 - Neuerung folgt der Neufassung von § 290 HGB
 - künftig: Möglichkeit eines beherrschenden Einflusses als maßgebendes Tatbestandsmerkmal
 - zum Teil deutliche Auswirkungen auf die Konzernrechnungslegungspflicht natürlicher Personen möglich

- Aufstellungsfrist (§ 13 PublG)
 - Verpflichtung kapitalmarktorientierter Unternehmen zur Aufstellung des Konzernabschlusses innerhalb von vier Monaten mit Ausnahmeregelung

9. Wesentliche Änderungen im Publizitäts- und Aktiengesetz



- Anwendungsvorschriften (§ 22 Abs. 3 PublG)
 - Anwendung der auf das HGB Bezug nehmenden Änderungen des PublG korrespondierend mit der Erstanwendung lt. Art. 66, 67 EGHGB

9. Wesentliche Änderungen im Publizitäts- und Aktiengesetz



- Änderungen des AktG betreffen zwei Bereiche
 - Reflex auf die Änderungen im HGB
 - Aufwertung bestimmter Kontrollmechanismen bezüglich einer fehlerfreien Rechnungslegung

- Erwerb eigener Aktien (§ 71 Abs. 2 AktG)
 - Erwerb eigener Aktien nur zulässig, wenn die Gesellschaft im Zeitpunkt des Erwerbs eine Rücklage in Höhe der Aufwendungen für den Erwerb bilden könnte, ohne das Grundkapital oder eine nach Gesetz oder Satzung zu bildende Rücklage zu mindern
 - Neuregelung im Zusammenhang mit § 272 HGB (Ausweis eigener Aktien)

9. Wesentliche Änderungen im Publizitäts- und Aktiengesetz



- Persönliche Voraussetzungen für Aufsichtsratsmitglieder (§ 100 Abs. 5 AktG)
 - Forderung, dass bei Gesellschaften im Sinne des § 264d HGB mindestens ein unabhängiges Mitglied des Aufsichtsrats über Sachverstand auf den Gebieten der Rechnungslegung oder Abschlussprüfung verfügen muss
 - die Neuregelungen finden nach § 12 Abs. 4 EGActG keine Anwendung, solange alle Mitglieder des Aufsichtsrats und des Prüfungsausschusses vor dem Inkrafttreten des BilMoG wirksam bestellt worden sind

9. Wesentliche Änderungen im Publizitäts- und Aktiengesetz



- Innere Ordnung des Aufsichtsrats (§ 107 AktG)
 - Bezugnahme auf § 324 HGB (Prüfungsausschuss)
 - Aufsichtsrat kann einen Prüfungsausschuss bestellen, der sich mit der Überwachung des Rechnungslegungsprozesses, der Wirksamkeit des internen Kontrollsystems, des Risikomanagementsystems und des internen Revisionssystems sowie der Abschlussprüfung (insbesondere der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers und den von ihm zusätzlich erbrachten Leistungen) befasst
 - wenn Prüfungsausschuss eingerichtet wird, muss nach § 107 Abs. 4 AktG mindestens ein Mitglied die Voraussetzungen nach § 100 Abs. 5 AktG erfüllen
 - die Neuregelungen finden nach § 12 Abs. 4 EGAktG keine Anwendung, solange alle Mitglieder des Aufsichtsrats und des Prüfungsausschusses vor dem Inkrafttreten des BilMoG wirksam bestellt worden sind

9. Wesentliche Änderungen im Publizitäts- und Aktiengesetz



- Bekanntmachung der Tagesordnung (§ 124 AktG)
 - Vorschlag des Aufsichtsrats zur Wahl des Abschlussprüfers ist auf die Empfehlung des Prüfungsausschusses zu stützen
- Erklärung zum Corporate Governance Kodex (§ 161 AktG)
 - inhaltliche Erweiterung der Erklärung zum DCGK um eine Begründung der Abweichung von Empfehlungen
 - zudem Ausdehnung der Verpflichtung der Abgabe der Erklärung auf alle Unternehmen, die als Aktiengesellschaft im Sinne des § 3 Abs. 2 AktG auch „nur“ Schuldverschreibungen an einem geregelten Markt im Sinne des § 2 Abs. 5 WpHG zugelassen haben (früher galt die Verpflichtung nur für börsennotierte AG, d.h. AG, deren Aktien zum Handel zugelassen waren)

9. Wesentliche Änderungen im Publizitäts- und Aktiengesetz



- Prüfung durch den Aufsichtsrat (§ 171 AktG)
 - künftig hat der Abschlussprüfer an den Verhandlungen des Aufsichtsrats oder des Prüfungsausschusses teilzunehmen und über die wesentlichen Ergebnisse seiner Prüfung, insbesondere wesentliche Schwächen des internen Kontroll- und des Risikomanagementsystems bezogen auf den Rechnungslegungsprozess, zu berichten
 - zudem informiert er über Umstände, die seine Befangenheit besorgen lassen und über Leistungen, die er zusätzlich zu den Abschlussprüferleistungen erbracht hat
- weitere redaktionelle Änderungen im AktG auf Grund der Neuerungen des HGB i.d.F. des BilMoG

10. Schlussbemerkungen und Kontakt



- Gliederung
- Hintergrund
- Überblick
- Publizitätspflichten und Deregulierung
- Bezug zur steuerrechtlichen Rechnungslegung
- Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss
- Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Konzernabschluss
- Erstmalige Anwendung und Übergangsvorschriften
- Wesentliche Änderungen im PubliG und AktG
- Schlussbemerkungen und Kontakt

10. Schlussbemerkungen und Kontakt



Grundsätzliche Wertung

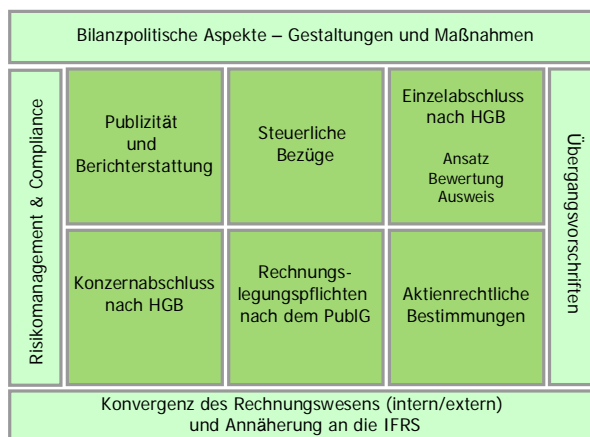
- umfassende Reformierung und Modernisierung der handelsrechtlichen Rechnungslegung
- Abkehr von zum Teil seit Jahren tradierten Grundsätzen
- deutliche Annäherung an die internationalen Normen, insbesondere die IFRS
- Problematik der Verweisung auf die IFRS
- Abschaffung steuerrechtlicher Verzerrungen
- die Auswirkungen der Reform sind hinsichtlich der Größe und der Rechtsform des betroffenen Unternehmens zu analysieren
- große Kapitalgesellschaften werden deutlich durch die Neuregelung belastet werden

10. Schlussbemerkungen und Kontakt



Grundsätzliche Wertung

- Vielzahl der Regelungen
- bestehende Interdependenzen
- Schnittstellen-Definition erforderlich
- Projekt-Management für Umstellung notwendig



10. Schlussbemerkungen und Kontakt



- Würdigung in Literatur und Wirtschaft
 - seitens der Spitzenverbände der deutschen Wirtschaft wird die Reform grundsätzlich begrüßt
 - die Auswertung der erschienenen Fachliteratur stärkt diesen Eindruck
 - Steuerneutralität ist erreicht worden
 - die Forderung des DRSC nach stärkerer Annäherung in einzelnen Bereichen an die Regelungen der IFRS wurde teilweise erfüllt
 - einzelne Anwendungs- und Umsetzungsprobleme werden künftig noch eine intensive Diskussion erfahren

10. Schlussbemerkungen und Kontakt



- Praktische Handhabung
 - vollumfängliche Anwendung ab dem Geschäftsjahr 2010
 - Handlungsbedarf und Gestaltungen für den Jahresabschluss 2009 im Einzelfall sinnvoll, wenn nicht gar notwendig
 - zum Teil wesentliche bilanzpolitische Gestaltungsmöglichkeiten vor der Umstellung, zum Zeitpunkt der Umstellung und in der Folgezeit
 - deutlicher Mehraufwand für viele Bilanzierende auf Grund der weit reichenden Änderungen (z.B. latente Steuern)
 - in Teilen Verschärfung der Problematik „paralleler Buchhaltungen“
 - vielfach werden Auslegungen einzelner Normen auf Grundlage bestehender IFRS-Komentierungen erfolgen müssen
 - damit zunehmende Relevanz von IFRS-Kenntnissen

10. Schlussbemerkungen und Kontakt



- **Umstellung: Handlungsbedarf**
 - zeitnahe Analyse der relevanten Gebiete notwendig
 - Schnittstellen zwischen Handels- und Steuerrecht sowie zwischen internem und externen Controlling müssen definiert werden
 - Anpassung der unternehmens-/konzernweiten Vorgaben an die Bilanzierung und Bewertung erforderlich
 - Umstellung als Chance zur angepassten Unternehmensdarstellung
 - umfassendes Projekt-Management notwendig

10. Schlussbemerkungen und Kontakt



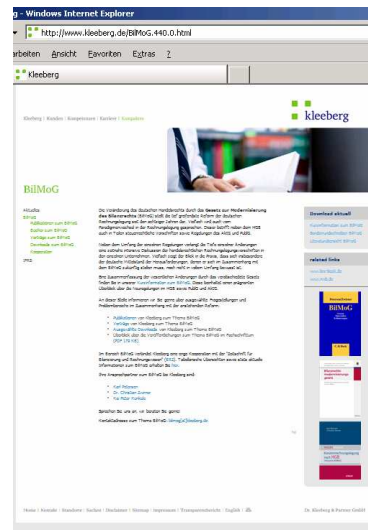
- Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!
- Haben Sie noch Fragen?

■ WP/StB Karl Petersen	■ StB Dr. Christian Zwirner
■ karl.petersen@kleeberg.de	■ christian.zwirner@kleeberg.de
■ Telefon: 089 55 983-100	■ Telefon: 089 55 983-248
■ Telefax: 089 55 983-280	■ Telefax: 089 55 983-280
■ Weitere Informationen unter:	■ Weitere Informationen unter:
■ www.kleeberg.de	■ www.kleeberg.de

10. Schlussbemerkungen und Kontakt



- Unter www.kleeberg-bilmog.de informieren wir Sie laufend und aktuell über praxisrelevante Fragestellungen rund um das Thema „BilMoG“!



Disclaimer / Copyright-Vermerk



■ Disclaimer

Die vorliegende Publikation dient der Information unserer Mandanten und Kunden sowie der interessierten Öffentlichkeit. Alle Angaben wurden sorgfältig recherchiert und zusammengestellt. Wir übernehmen dennoch keine Gewähr und keine Haftung für die Vollständigkeit und Richtigkeit der Hinweise. Alle Angaben beziehen sich auf den Stand zum Zeitpunkt der Manuskriptfertigstellung. Aufgrund künftiger Entwicklungen können Änderungen eintreten. Wir übernehmen keine Verpflichtung, hierüber zu informieren. Die in diesem Dokument gegebenen Informationen beruhen auf Quellen, die wir für zuverlässig halten, jedoch nicht einer neutralen Prüfung unterzogen haben. Die Herausgeber/Autoren übernehmen keine Gewähr und keine Haftung für die Vollständigkeit und Richtigkeit der hierin enthaltenen Informationen. Die in dieser Untersuchung vertretenen Meinungen stellen ausschließlich die Auffassungen der Herausgeber/Autoren dar und können sich jederzeit ändern; solche Meinungsänderungen müssen nicht publiziert werden.

■ Copyright-Vermerk

© 07/2009. Herausgeber dieses Werks ist die Dr. Kleeberg & Partner GmbH, München/Stuttgart. Wir weisen darauf hin, dass das Urheberrecht sämtlicher Texte und Grafiken in diesem Werk bei uns als Herausgeber und ggf. bei den Autoren liegt. Die begründeten Urheberrechte bleiben umfassend vorbehalten. Jede Form der Vervielfältigung z.B. auf drucktechnischem, elektronischem, optischem, photo-mechanischem oder ähnlichem Wege – auch auszugsweise – bedarf der ausdrücklichen, schriftlichen Einwilligung des Herausgebers und ggf. des Autors. Es ist Dritten nicht gestattet, das Werk – auch auszugsweise – zu vervielfältigen.