

KoR IFRS

**Beihefter 1 zu Heft 5
vom 4. Mai 2009**

Karl Petersen / Dr. Christian Zwirner

Rechnungslegung und Prüfung im Umbruch Überblick über das neue deutsche Bilanzrecht

Veränderte Rahmenbedingungen durch das verabschiedete
Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG)

■ ■
■ kleeberg

BilMoG-Reform

INHALT

I.	Einleitung.....	1
II.	Übersicht über die Abweichungen zwischen dem Reg-E und dem verabschiedeten Gesetz	4
III.	Überblick und Gliederung.....	5
IV.	Künftige Publizitätspflichten und der Bezug zur steuerlichen Rechnungslegung	7
V.	Änderungen im Bereich des handelsrechtlichen Einzelabschlusses	8
VI.	Änderungen im Bereich des handelsrechtlichen Konzernabschlusses .	26
VII.	Tabellarische Übersichten über die Änderungen der Vorschriften zur Rechnungslegung im HGB.....	33
VIII.	Übergangsvorschriften zur Anwendung der geänderten Regelungen des BilMoG.....	36
IX.	Änderungen des Publizitätsgesetzes sowie des Aktiengesetzes	38
X.	Änderungen im Bereich der Abschlussprüfung (HGB und WPO).....	41
XI.	Zusammenfassung.....	44

Rechnungslegung und Prüfung im Umbruch: Überblick über das neue deutsche Bilanzrecht

– Veränderte Rahmenbedingungen durch das verabschiedete Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) –

I. Einleitung

Nach der Vorlage des Referentenentwurfs im November 2007¹⁾ und des Regierungsentwurfs im Mai 2008²⁾ haben Bundestag und Bundesrat im März respektive April 2009 das Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (BilMoG) verabschiedet. Die größte deutsche Bilanzrechtsreform der letzten Jahrzehnte ist nunmehr in Kraft getreten³⁾.

Das BMJ hat im März 2009 die wesentlichen Änderungen der Rechnungslegungspflichten, die mit dem BilMoG erreicht werden sollen, wie folgt angegeben:

1. *Deregulierung der Publizitätspflichten* durch die Befreiung kleiner Einzelkaufleute von bestimmten Rechnungslegungspflichten und durch die Anhebung der die einzelnen Größenklassen und damit Rechnungslegungspflichten determinierenden Schwellenwerte.
2. *Verbesserung der Aussagekraft des HGB-Abschlusses* durch eine Annäherung der Abbildungsvorschriften an die IFRS. Hierbei stehen das Aktivierungswahlrecht selbst erstellter immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die Bewertung von Finanzinstrumenten zum Marktwert bei Kreditinstituten, eine marknähere Bewertung von Rückstellungen sowie die Abschaffung einer Vielzahl nicht mehr zeitgemäßer Wahlrechte im Fokus der einzelgesellschaftlichen Änderungen.
3. *Erhöhung der Transparenz des handelsrechtlichen Konzernabschlusses* durch eine veränderte Konzeption zur Begründung der Aufstellungspflicht und zur grundsätzlichen Verpflichtung zur Konsolidierung sog. Zweckgesellschaften.
4. *Umsetzung weiterer EU-rechtlicher Vorgaben und Stärkung der Kontrollmechanismen* bezüglich der Einhaltung und Überwachung von Rechnungslegungsvorschriften.

Der Gesetzgeber hat die Notwendigkeit erkannt, dass die Unternehmen in Deutschland eine moderne Rechnungslegungsgrundlage benötigen. Seine mit dem BilMoG verfolgte Zielsetzung ist in der Schaffung eines HGB zu sehen, das dauerhaft und vollwertig in den Wettbewerb mit den IFRS treten kann und soll. Es geht um eine im Vergleich zu den IFRS kostengünstigere einfache Alternative, bei der das HGB sowohl Grundlage der Ausschüttungsbemessung als auch der steuerlichen Gewinnermittlung bleibt. Grundgedanken des Vorsichtsprinzips und Gläubigerschutzes sollen – wenn auch vereinzelt aufgeweicht – erhalten bleiben.

Weder das bewährte System der GoB noch die grundsätzliche Möglichkeit zur Erstellung einer Einheitsbilanz werden aufgegeben. Der Grund-

satz der umgekehrten Maßgeblichkeit wird allerdings abgeschafft; die einfache Maßgeblichkeit wird an vielen Stellen durchbrochen. Die tatsächlich mögliche Erstellung einer Einheitsbilanz muss in der Praxis damit regelmäßig bezweifelt werden. Bei Inanspruchnahme einzelner (im HGB verbleibender) Wahlrechte ist die Erstellung einer Einheitsbilanz nahezu ausgeschlossen. Durch einen Verzicht auf die Anwendung einzelner handelsrechtlicher Wahlrechte ist eine Einheitsbilanz alleine in wenigen seltenen Fällen nach wie vor möglich.

Mit dem BilMoG versucht der Gesetzgeber zu deregulieren, Kosten zu senken und die nationale Rechnungslegung zu internationalisieren, ohne dabei die gängigen Nachteile der IFRS-Rechnungslegung (hohe Komplexität, hoher Zeitaufwand, hohe Kostenbelastung) in Kauf nehmen zu müssen.

International tätige Unternehmen müssen sich zunehmend internationaler Rechnungslegungsnormen bedienen, unabhängig davon, ob sie nun kapitalmarktorientiert sind oder nicht. Allerdings ist die Anwendung der IFRS mit erheblichen Kosten und Informationspflichten verbunden. Gerade diese stehen im Mittelstand vielfach in keinem angemessenen Verhältnis zu dem zusätzlichen Nutzen einer informationsorientierten Rechnungslegung.

Deutlich lassen sich die internationalen Tendenzen im Bereich der einzelnen Ansatz- und Bewertungsänderungen des HGB erkennen – es erfolgt eine Annäherung an die IFRS und eine deutliche Ausweitung und Differenzierung der deutschen Unternehmenspublizität außerhalb des Kapitalmarkts. Zudem betreffen die einzelnen Reformmaßnahmen Fragen des Risikomanagementsystems sowie der Corporate Governance.

Die Veränderung des deutschen Handelsrechts durch das BilMoG stellt die tiefgreifendste Reform der deutschen Rechnungslegung seit den achtziger Jahren dar. Vielfach wird auch von einem Paradigmenwechsel in der Rechnungslegung gesprochen.

Seit dem Jahr 2003 verfolgt der Gesetzgeber die umfassende Reformierung des deutschen Han-

WP/StB Dipl.-Kfm. Karl Petersen ist Geschäftsführer der Dr. Kleeberg & Partner GmbH WPG StBG mit Sitz in München und Stuttgart.

StB Dipl.-Kfm. Dr. Christian Zwirner ist dort Prokurist.

Weitere Informationen unter www.kleeberg.de und www.kleeberg-bilmog.de.

Die Autoren danken Dipl.-Kfm. Matthias Froschhammer für seine Unterstützung und kritischen Hinweise bei der Aktualisierung der vorliegenden Ausführungen.

1) Vgl. ausführlich Petersen/Zwirner, KoR 2008 Beil. 1 S. 1-32.

2) Vgl. ausführlich Petersen/Zwirner, KoR 2008 Beil. 3 S. 1-36.

3) Vgl. ausführlich zu den einzelnen Neuregelungen die Kommentierungen in Petersen/Zwirner (Hrsg.), BilMoG, Gesetze – Materialien – Erläuterungen, 2009.

delsrechts. Im Rahmen der Erarbeitung der einzelnen Modernisierungsmaßnahmen hat der Gesetzgeber eine große Anzahl von Vorschlägen aus der Praxis und Forschung aufgegriffen. Mit dem Referentenentwurf vom 08.11.2007 (Ref-E) hat er erstmals umfassend die angedachten Änderungen und Neuerungen vorgestellt. Seit diesem Zeitpunkt haben Wissenschaft und Praxis in vielfacher Weise zu einzelnen Änderungsvorschlägen Stellung genommen. Teile der Kritik wurden in dem am 21.05.2008 veröffentlichten Regierungsentwurf (Reg-E) berücksichtigt. Nicht zuletzt durch die Entwicklungen zum Jahresende 2008 im Zusammenhang mit der Finanzmarktkrise und die wahrnehmbaren Widerstände gegen eine weitgehende Fair Value-Bilanzierung seitens Wissenschaft und Praxis weist das vorliegende Gesetz nunmehr zum Teil deutliche Abweichungen gegenüber dem im Mai 2008 vorgelegten Reg-E auf.

Insbesondere die Vielzahl der vom Gesetzgeber aufgegriffenen Gesetze verdeutlicht den Umfang der auf Sicht der nächsten Jahre wohl wichtigsten nationalen Bilanzrechtsreform. Die Reichweite und Fülle der einzelnen Änderungen beziehen sich auf das HGB, das PubLG, das AktG, das EStG und weitere Gesetze sowie die WPO. In insgesamt 15 Artikeln ändert der Gesetzgeber einzelne Regelungsgrundlagen. Tab. 1 gibt einen ersten Überblick über den Inhalt der einzelnen Artikel.

Art. 1	Änderung des Handelsgesetzbuchs
Art. 2	Änderung des Einführungsgesetzes zum Handelsgesetzbuch
Art. 3	Änderung des Einkommensteuergesetzes
Art. 4	Änderung des Publizitätsgesetzes
Art. 5	Änderung des Aktiengesetzes
Art. 6	Änderung des Einführungsgesetzes zum Aktiengesetz
Art. 7	Änderung des SE-Ausführungsgesetzes
Art. 8	Änderung des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
Art. 9	Änderung des GmbHG-Einführungsgesetzes
Art. 10	Änderung des Genossenschaftsgesetzes
Art. 11	Änderung des SCE-Ausführungsgesetzes
Art. 12	Änderung der Wirtschaftsprüferordnung
Art. 13	Änderung sonstigen Bundesrechts
Art. 14	Änderungen des FGG-Reformgesetzes
Art. 15	Inkrafttreten

Tab. 1: Inhaltsübersicht über die vom BilMoG betroffenen gesetzlichen Regelungen

Der vorliegende Beitrag stellt die Neuregelungen aufgrund des verabschiedeten Gesetzes dar und zeigt (im Vergleich zur Darstellung der Neuregelungen auf Basis des Reg-E bei *Petersen/Zwirner*, KoR 2008 Beil. 3) die einzelnen Änderungen auf.

Seit der Vorlage des Ref-E im November 2007 haben sich bereits zahlreiche Fachveröffentlichungen mit den geplanten Reformen befasst. Erneut hat das BilMoG im Mai 2008 mit Vorlage

des Reg-E eine deutlich spürbare Wahrnehmung in der einschlägigen Fachliteratur erfahren. Auf die Angabe weiterführender Quellen wurde in dem vorliegenden Beihefter verzichtet⁴⁾.

Deutlich lassen die Änderungen des BilMoG im Bereich der Ansatz- und Bewertungsnormen des HGB den Einfluss der IFRS erkennen. Der deutsche Gesetzgeber reagiert hiermit auf die zunehmende Internationalisierung der Güter- und Kapitalmärkte. Die Globalisierung der Wirtschaft fordert eine einheitliche Sprache. Gleichzeitig berücksichtigt der Gesetzgeber allerdings die Erfahrungen aus der Finanzmarktkrise. Das nunmehr vorliegende Gesetz trägt der kritischen Haltung gegenüber schwer messbaren *fair values*, nicht immer eindeutig zu bewertenden immateriellen Werten sowie der Einschätzungsprobleme bezüglich der Nutzung steuerlicher Verlustvorträge Rechnung. Ebenso wurde die Konsolidierungspflicht von Zweckgesellschaften überdacht.

Das vorliegende Gesetz befreit das HGB von überholten Wahlrechten und entschlackt so die handelsrechtliche Rechnungslegung. Die deutsche Rechnungslegung wird zudem moderat an die IFRS-Rechnungslegung herangeführt. Hier von sind auch Fragen der *Unternehmenspublizität* betroffen. Neben der Anpassung konkreter Ansatz- und Bewertungsnormen wurde in der Vergangenheit wiederholt eine mögliche Erweiterung des Anwendungsbereichs der IFRS für deutsche Unternehmen diskutiert. Einer derart weiten Öffnung hat der Gesetzgeber eine Absage erteilt. Zwar versucht er mit den Änderungsvorschlägen die Informationsfunktion des handelsrechtlichen Einzel- sowie Konzernabschlusses zu stärken. Eine weitergehende Übernahme der IFRS für den Mittelstand hat er allerdings nicht vorgesehen. Dies liegt zum einen daran, dass die Konzentration der IFRS auf die Informationsvermittlung eine enorme Komplexität in der Rechnungslegung und somit einen sehr hohen Aufwand für die Unternehmen bedeutet, welcher vor allem dem Mittelstand nicht zugemutet werden soll. Zum anderen steht im Blickpunkt der einzelnen Reformmaßnahmen die Schaffung einer vollwertigen, aber dennoch kostengünstigen und einfacheren Alternative zu den IFRS. So sollen die internationalen Regelungen in das Handelsrecht nur so weit wie notwendig integriert, den Unternehmen aber gleichzeitig die Nutzung der sich mit einer IFRS-Rechnungslegung bietenden Chancen ermöglicht werden.

Für deutsche Unternehmen gilt nach wie vor der handelsrechtliche Jahresabschluss als Ausschüttungsbemessungsgrundlage. Ebenso dient dieser – nach steuerrechtlichen Korrekturen – als Basis zur Berechnung des Steueraufkommens. Daran ändern die Reformen des BilMoG nichts. Allerdings sieht das Gesetz eine Reihe von Änderungen tradierter handelsrechtlicher Ansatz- und Bewertungsregelungen vor. Die Zielsetzung des Gesetzes ist es, die Eckpfeiler des deutschen Bilanzrechts – die *Ausschüttungs- und Steuerbe-*

4) Auf eine stets aktuelle Zusammenstellung der zum BilMoG publizierten Veröffentlichungen in Fachzeitschriften unter www.kleeberg-bilmog.de wird verwiesen.

messungsfunktion des handelsrechtlichen Jahresabschlusses – zu wahren. Gleichzeitig wird der Grundsatz der umgekehrten Maßgeblichkeit aufgehoben. Die Reformierung des Handelsrechts ist zudem grundsätzlich auf die Steuerneutralität der einzelnen Änderungen ausgerichtet.

Mit den Reformen des BilMoG sollen zahlreiche *Veränderungen in der einzelgesellschaftlichen sowie der konsolidierten Rechnungslegung* deutscher Unternehmen erreicht werden. Trotz der vielfältigen Veränderungen betont der Gesetzgeber, dass der handelsrechtliche Konzernabschluss nicht gänzlich aufgegeben, sondern speziell für konzernrechnungslegungspflichtige, jedoch nicht kapitalmarktorientierte Unternehmen als weniger aufwändige Alternative zu den IFRS erhalten bleiben soll. Im Bereich der Konzernrechnungslegung sind die gesetzlichen Neuerungen von zwei wesentlichen Tendenzen geprägt: einerseits erfolgt zum Zweck der Vereinfachung in vielen Bereichen eine Abschaffung derzeit noch bestehender Wahlrechte, andererseits ist wiederum eine klare Orientierung an den internationalen Rechnungslegungsnormen – speziell den IFRS – erkennbar, die das Informationsniveau der HGB-Konzernrechnungslegung steigern soll. Im Zentrum der Neuerungen stehen hierbei die Abkehr vom Konzept der einheitlichen Leitung nach § 290 Abs. 1 HGB a.F. und die Hinwendung zu einer die Chancen und Risiken in den Fokus stellenden und die Zweckgesellschaften damit einschließenden Abgrenzung des Konsolidierungskreises. Künftig zeichnet alleine das Vorliegen eines beherrschenden Einflusses für die Konsolidierungspflicht von (Tochter-)Unternehmen verantwortlich.

Mit dem BilMoG setzt der Gesetzgeber u.a. zwei Rechtsakte der Europäischen Union um. Dabei handelt es sich um

- die Richtlinie 2006/46/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 14.06.2006 zur Änderung der Richtlinien des Rates 78/660/EWG über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen, 83/349/EWG über den konsolidierten Abschluss, 86/635/EWG über den Jahresabschluss und den konsolidierten Abschluss von Banken und anderen Finanzinstituten und 91/674/EWG über den Jahresabschluss und den konsolidierten Abschluss von Versicherungsunternehmen (sog. *EU-Abänderungsrichtlinie*) sowie um
- die Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17.05.2006 über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 84/253/EWG des Rates (sog. *EU-Abschlussprüferrichtlinie*).

Die Umsetzung der *EU-Abänderungsrichtlinie* betrifft vorrangig das Bilanzrecht und soll zu einer Stärkung des Vertrauens des Kapitalmarkts in die Richtigkeit und Vollständigkeit der Rech-

nungslegung führen. Es erfolgt eine Aufwertung einzelner Anhangangaben im Bereich der einzelgesellschaftlichen sowie konsolidierten Rechnungslegung.

Mit der Umsetzung der Abschlussprüferrichtlinie gehen insbesondere Änderungen im Recht der *handelsrechtlichen Abschlussprüfung* einher, die der Harmonisierung der Abschlussprüfung auf europäischer Ebene dienen sollen.

In ihrer Empfehlung zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers vom 16.05.2002 hat sich die EU bereits ausführlich mit zahlreichen Fragestellungen betreffend die Abschlussprüfung bzw. die Abschlussprüfer auseinandergesetzt. Zu diesem Zeitpunkt bestand darüber hinaus bereits die Absicht, die teilweise als veraltet geltende 8. EG-Richtlinie zur Abschlussprüfung aus dem Jahr 1984 zu überarbeiten. Zahlreiche Aspekte aus der EU-Empfehlung fanden schließlich Eingang in die neue Fassung der EU-Richtlinie zur Abschlussprüfung vom 17.05.2006. Zeitgleich sah sich auch der deutsche Gesetzgeber zur Überarbeitung der geltenden Vorschriften zur handelsrechtlichen Jahresabschlussprüfung verpflichtet. In einem ersten Schritt erfolgte dies mit dem Bilanzrechtsreformgesetz (BilReG) vom 04.12.2004. Auch wenn die neue *EU-Abschlussprüferrichtlinie* zu diesem Zeitpunkt noch nicht verabschiedet war, waren dennoch sowohl die EU-Empfehlung als auch Richtlinienentwürfe bereits bekannt. Aus diesem Grund wurden durch das BilReG schon einige der später in der Abschlussprüferrichtlinie enthaltenen Neueregulungen antizipiert und in das HGB eingeführt. Eine weitere Anpassung des HGB erfolgt nun über das BilMoG.

Die beiden vorgenannten EU-Richtlinien werden „eins zu eins“ in deutsches Recht umgesetzt. Da die Richtlinien bereits aus dem Jahr 2006 stammen und eine Anwendung bereits im Jahr 2008 vorsahen, werden die entsprechenden Regelungen rückwirkend für das Jahr 2008 (respektive für nach dem 31.12.2007 beginnende Geschäftsjahre; Art. 66 Abs. 1 EGHGB für die geänderten Schwellenwerte) bzw. für die weiteren Änderungen durch die Abänderungs- und die Abschlussprüferrichtlinie für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2008 beginnen (Art. 66 Abs. 2 EGHGB) umgesetzt.

Ergänzend soll an dieser Stelle auf eine Änderung außerhalb der materiellen Bilanzierungs- und Berichterstattungsvorschriften gesondert hingewiesen werden. Der zunehmenden Orientierung an den IFRS trägt der deutsche Gesetzgeber auch durch eine Änderung des § 342 HGB Rechnung. § 342 Abs. 1 HGB regelt die Aufgaben, die der Gesetzgeber dem DRSC als privatrechtlich institutionalisiertem Rechnungslegungsgremium übertragen hat. Durch das BilMoG werden diese Aufgaben um einen vierten Punkt ergänzt (§ 342 Abs. 1 Nr. 4 HGB). Demnach ist das DRSC künftig auch mit der Erarbeitung von Interpretationen der internationalen Rechnungslegungsstandards i.S. von § 315a Abs. 1 HGB beauftragt. Hiermit soll der Tatsache Rechnung getragen werden, dass die Interpretation sämtlicher IFRS auf internationaler Ebene durch das IFRIC nicht in einer allgemein

verbindlichen Art und Weise erfolgen kann. Vielmehr muss den unterschiedlichen, nationalstaatspezifischen Umständen durch die Erarbeitung nationaler Interpretationen begegnet werden. Die Interpretationsaufgabe des DRSC kann allerdings nur solche Fragestellungen umfassen, die das IFRIC nicht interpretieren kann oder will.

II. Übersicht über die Abweichungen zwischen dem Reg-E und dem verabschiedeten Gesetz

Die seit der Vorlage des Ref-E im November 2007 angebrachte Kritik an einzelnen Regelungen aus Wissenschaft und Praxis wurde in Teilen bereits in dem im Mai 2008 vorgelegten Reg-E berücksichtigt. Nicht zuletzt durch die (finanz-)wirtschaftlichen Entwicklungen im zweiten Halbjahr 2008 wurde die Kritik an einzelnen Regelungen erneut lauter. Nach der Anhörung zum Gesetzentwurf im Dezember 2008 sowie den Empfehlungen des Rechtsausschusses zum BilMoG aus dem März 2009 reflektiert das vorliegende Gesetz die vielerorts in der Vergangenheit angebrachte Kritik und versucht den Spagat zwischen einer mittelstandsschonenden HGB-Reform einerseits und einer deutlichen IFRS-Orientierung andererseits.

Kennzeichnend für die Änderungen, die der Gesetzgeber seit dem im Mai 2008 vorgelegten Gesetzentwurf vorgenommen hat, ist die Abkehr von einer weiten Fair Value-Betrachtung und einer zunehmenden Aktivierungspflicht vielfach kaum messbarer Werte – z.B. im Bereich der selbst erstellten immateriellen Werte oder der aktiven latenten Steuern. Einige zu weit gehende Schritte in Richtung IFRS wurden daher zurückgenommen. Gleichzeitig zeichnen die Chancen-Risiko-Betrachtung und der Versuch, eben diese möglichst sachgerecht in der Rechnungslegung abbilden zu können, für die Gesetzesreform verantwortlich.

Insbesondere sind die folgenden Punkte zu nennen, in denen das vorliegende Gesetz von den zuvor im Ref-E respektive Reg-E angedachten Reformen abweicht:

- Die Regelungen des § 246 HGB stellen das Verhältnis zwischen rechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum klar. Zugleich wird das Saldierungsgebot auf Altersversorgungsverpflichtungen und vergleichbare langfristig fällige Verpflichtungen ausgedehnt. In diesem Zusammenhang ist ein verbleibender aktiver Unterschiedsbetrag, der sich aus der Verrechnung des zu beizulegenden Zeitwertes bewerteten Vermögens mit den entsprechenden Schulden – ebenfalls zu beizulegenden Zeitwerten bewertet – ergibt, zu aktivieren. Die Beschränkung der Zeitwertbewertung auf den Erfüllungsbetrag der entsprechenden Schulden wird damit aufgegeben.
- Zwar wird das bestehende Aktivierungsverbot des § 248 Abs. 2 HGB a.F. nunmehr tatsächlich abgeschafft, aber nur in Form eines Aktivierungswahlrechts. Es bleibt allerdings bei der bereits im Reg-E angedachten feinsinnigeren und differenzierteren Betrachtung der selbst geschaffenen immateriellen Werte. Konsequenz der Änderungen des § 248 Abs. 2 HGB ist die Ergänzung des § 255 HGB um den neuen Abs. 2a.
- Die in der Vergangenheit geforderte weitgehende Fair Value-Bewertung von bestimmten Finanzinstrumenten hat der Gesetzgeber aufgegeben (§ 253 HGB). Alleine für Kreditinstitute sieht § 340e HGB eine derartige Bewertung zum Zeitwert vor.
- Eine Zeitwertbewertung ist außerdem für Vermögensgegenstände im Rahmen des § 246 Abs. 2 HGB vorgesehen; die Beschränkung auf den Erfüllungsbetrag der Schulden wurde aufgehoben.
- Die Rückstellungsbewertung nach § 253 HGB bezüglich einer pauschalen Abzinsung von Altersvorsorgeverpflichtungen wird auf vergleichbare langfristig fällige Verpflichtungen ausgedehnt.
- Die Bildung von Bewertungseinheiten nach § 254 HGB wird auf den Umfang und den Zeitraum beschränkt, in dem respektive für den sich die gegenläufigen Wertentwicklungen tatsächlich ausgleichen. Zudem wird der Umfang der in der Bewertungseinheit zusammenzufassenden Positionen begrenzt.
- Die Vorschriften zur Währungsumrechnung nach § 256a HGB wurden erneut angepasst. Die Umrechnung erfolgt künftig einheitlich mit dem Devisenkassamittelkurs am Stichtag. Bei Restlaufzeiten von bis zu einem Jahr und weniger sind auch unrealisierte Gewinne aus der Währungsumrechnung zu erfassen. Gleichzeitig erfolgte neben der Überarbeitung der einzelgesellschaftlichen Norm auch eine Konkretisierung der konzernspezifischen Währungsumrechnung nach § 308a HGB.
- Das Bilanzgliederungsschema des § 266 HGB wird – im Gefolge der Neuregelungen nach § 246 Abs. 2 HGB zur Verrechnung bestimmter Vermögensgegenstände und Schulden – um die Position „E. Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung“ erweitert.
- Die Regelungen nach § 268 Abs. 8 HGB folgen den Anpassungen der §§ 248 Abs. 2, 274 und 246 Abs. 2 HGB. Die Ausschüttungssperre gilt für die aktivierten selbst erstellten immateriellen Werte nach Abzug der auf diese Werte gebildeten passiven latenten Steuern, für einen bestehenden aktiven Überhang latenter Steuern sowie für Vermögensgegenstände nach § 246 Abs. 2 HGB, soweit diese über ihren Anschaffungskosten bewertet worden sind, abzüglich der hierfür gebildeten passiven latenten Steuern.
- Die Regelungen zu § 272 HGB wurden überarbeitet, wobei es inhaltlich zu keinen materiellen Änderungen gegenüber den im Reg-E geplanten Regelungen kam.
- Die Vorschriften zur Aktivierung latenter Steuern nach § 274 HGB wurden wesentlich geändert. Künftig gilt ein Aktivierungswahlrecht für die die passiven latenten Steuern übersteigenden aktiven Beträge. Das bedeutet, dass bis zur Höhe der passiven latenten Steuern eine Pflicht zum Ansatz aktiver latenter Steuern besteht; dies gilt unabhängig

- von einer Saldierung. Bei der Abgrenzung aktiver latenter Steuern sind die innerhalb der nächsten fünf Jahre zu erwartenden steuerlich zu verrechnenden Verluste in die Berechnung mit einzubeziehen. Der Ausweis der Steuerposten nach § 274 HGB kann saldiert oder unsaldiert erfolgen.
- Gesondert regelt nunmehr § 277 Abs. 5 HGB, dass die Erträge aus der Abzinsung unter dem Posten „Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge“ zu erfassen sind. Korrespondierend erfolgt der Ausweis des Aufzinsungsaufwands unter dem Posten „Zinsen und ähnliche Aufwendungen“. Erträge und Aufwendungen aus der Währungsumrechnung sind im Bereich der sonstigen betrieblichen Erträge und Aufwendungen auszuweisen.
 - Klarstellende Anmerkungen und weitere Ergänzungen finden sich hinsichtlich der neuen Angabepflichten in den einzelnen Nummern des § 285 HGB im Einzel- und des § 314 HGB im Konzernabschluss.
 - Mit der Neufassung des § 290 HGB gibt der Gesetzgeber das Konzept der einheitlichen Leitung auf. Entscheidend für die Beurteilung der Konsolidierungspflicht eines Tochterunternehmens ist nunmehr alleine der beherrschende Einfluss. Auf Grundlage dieses Kriteriums hat künftig auch die Konsolidierung von Zweckgesellschaften dann zu erfolgen, wenn dem Mutterunternehmen bei wirtschaftlicher Betrachtung die Risiken und Chancen des Unternehmens zuzurechnen sind.
 - Die Neuregelung von § 290 Abs. 5 HGB stellt klar, dass dann keine Verpflichtung zur Erstellung eines Konzernabschlusses besteht, wenn nach § 296 HGB auf eine Einbeziehung der Tochterunternehmen verzichtet werden kann.
 - Die Erhöhung der Schwellenwerte in § 293 HGB steht im Zusammenhang mit der Umsetzung der EU-rechtlich größtmöglichen Erleichterungen.
 - Mit Blick auf die Kapitalkonsolidierung regelt § 301 Abs. 1 HGB die zum Zeitpunkt der Kapitalaufrechnung maßgebliche Bewertung von Rückstellungen und latenten Steuern; die grundsätzliche Zeitwertbewertung wird hierbei durchbrochen. Die Anpassungsfrist nach § 301 Abs. 2 HGB wird konkretisiert und auf den Zeitraum der auf den Zeitpunkt der Erstkonsolidierung folgenden zwölf Monate fixiert.
 - Die Steuerabgrenzung nach § 306 HGB folgt den Regelungen nach § 274 HGB. Explizit werden hierbei die sog. *outside basis differences* vom Anwendungsbereich der Steuerabgrenzung nach § 306 HGB ausgeschlossen. Danach sind Differenzen zwischen dem steuerlichen Wertansatz einer Beteiligung im Einzelabschluss sowie dem handelsrechtlichen Wertansatz des im Konzernabschluss angesetzten Nettovermögens für Beteiligungen an Tochterunternehmen, Gemeinschaftsunternehmen sowie assoziierten Unternehmen nicht zu berücksichtigen.
 - Die Regelungen des § 308a HGB zur Währungsumrechnung wurden konkretisiert. Mit dem Ausscheiden des Tochterunternehmens ist der zunächst erfolgsneutral im Eigenkapi-

tal erfasste Betrag erfolgswirksam aufzulösen.

- Die Änderungen des § 312 HGB stellen Folgeänderungen bezüglich der Equity-Bewertung aus den Anpassungen des § 301 HGB dar. Sie beziehen sich auf die Bewertung zum Zeitpunkt der erstmaligen Kapitalaufrechnung sowie auf die Anpassungsfrist innerhalb der ersten zwölf Monate danach.

Mit Blick auf die für die Abschlussprüfung relevanten Bereiche sind zwei Änderungen zu nennen:

- Nach § 319a HGB wird die Cooling-off-Periode im Rahmen der internen Rotation auf zwei Jahre festgelegt. Diese Frist entspricht den Regelungen der Abschlussprüferrichtlinie.
- Im Prüfungsbericht hat der Abschlussprüfer seine Unabhängigkeit nach § 321 Abs. 4 HGB zu bestätigen.

Da auf die Neuerungen im Bereich der Übergangsvorschriften gesondert eingegangen wird (vgl. hierzu Abschn. VIII.), kann auf eine Wiedergabe der entsprechenden Änderungen an dieser Stelle verzichtet werden. Ebenso haben sich im Bereich des AktG und des PublG neben der Angleichung des § 11 PublG an die Änderungen des § 290 HGB (Aufgabe des Konzepts der einheitlichen Leitung) nur wenige materielle Änderungen ergeben, sodass diesbezüglich auf die Ausführungen an späterer Stelle (vgl. dazu Abschn. IX.) verwiesen wird.

Tab. 2 auf S. 6 fasst die wesentlichen Veränderungen in der Entwicklung vom Reg-E hin zum endgültigen Gesetz zusammen. Hinsichtlich der im Vorfeld erfolgten Anpassung des Reg-E gegenüber dem Ref-E wird auf die gesonderte Übersicht bei *Petersen/Zwimer*, KoR 2008 Beil. 3 verwiesen).

III. Überblick und Gliederung

Die einzelnen Änderungen des BilMoG betreffen unterschiedliche Regelungskreise. Vor der Darstellung der Neuregelungen im Detail vorab ein Überblick:

- Die *Publizitätspflichten* deutscher Unternehmen werden weiter dereguliert: Einzelkaufleute, die bestimmte Größenkriterien nicht überschreiten, werden künftig von der handelsrechtlichen Buchführungspflicht befreit. Die *steuerliche Rechnungslegung* wird im Einzelfall einfacher. Das Prinzip der umgekehrten Maßgeblichkeit wird aufgehoben, der Grundsatz der Maßgeblichkeit weiter ausgehöhlt (vgl. Abschn. IV.).
- Die Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften im handelsrechtlichen *Einzelabschluss* werden modernisiert; bestehende Wahlrechte werden abgeschafft und es soll ein besserer Einblick in die Vermögenslage der Unternehmen erreicht werden. Zugleich werden die Angabepflichten im Anhang deutlich ausgeweitet (vgl. Abschn. V.).
- Der handelsrechtliche *Konzernabschluss* wird aufgewertet: bestehende Wahlrechte werden abgeschafft und der Konsolidierungskreis erweitert. Insgesamt erfolgt eine deutliche An-

Vorschrift	Veränderung (Gesetz im Vergleich Reg-E)
Änderungen im Bereich des handelsrechtlichen Einzelabschlusses	
§ 246 Abs. 1 HGB	– Klarstellung des Verhältnisses zwischen den Grundsätzen des rechtlichen und wirtschaftlichen Eigentums
§ 246 Abs. 2 HGB	– Ausdehnung des Verrechnungsgebots auf Altersversorgungsverpflichtungen und vergleichbare langfristig fällige Verpflichtungen gegenüber Mitarbeitern, die nicht Arbeitnehmer im engen arbeitsrechtlichen Sinn sind – Ansatz eines „aktiven Unterschiedsbetrags aus der Vermögensverrechnung“ i.H.d. Differenz, um die der beizulegende Zeitwert des zur Verrechnung vorgesehenen Vermögens den beizulegenden Zeitwert der Schulden übersteigt
§ 248 Abs. 2 HGB i.V.m. § 255 Abs. 2a HGB	– Aktivierungswahlrecht für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (ausgenommen nicht entgeltlich erworbene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten und vergleichbare selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens)
§ 253 Abs. 1 HGB	– Keine Zeitwertbewertung von zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumenten (Ausnahme: Kreditinstitute gem. § 340e HGB) – Bewertung von Rückstellungen für Altersversorgungsverpflichtungen zum beizulegenden Zeitwert von Wertpapieren des Anlagevermögens i.S.d. § 266 Abs. 2 A.III.5. HGB, soweit die Höhe der Altersversorgungsverpflichtungen ausschließlich durch den beizulegenden Zeitwert der Wertpapiere bestimmt wird und dieser einen garantierten Mindestbetrag übersteigt – Aufhebung der Beschränkung der Zeitwertbewertung für Vermögensgegenstände i.S.d. § 246 Abs. 2 Satz 2 HGB auf den Erfüllungsbetrag der Schulden
§ 253 Abs. 2 HGB	– Ausdehnung der Möglichkeit zur pauschalen Abzinsung mit dem bei einer angenommenen Laufzeit von 15 Jahren geltenden durchschnittlichen Marktzinssatz auf alle Altersversorgungsverpflichtungen und vergleichbare langfristig fällige Verpflichtungen
§ 254 HGB	– Bildung von Bewertungseinheiten nur in dem Umfang und für den Zeitraum zulässig, in dem bzw. für den die gegenläufigen Wertänderungen oder Zahlungsströme sich tatsächlich ausgleichen – Beschränkung auf Grund- und Sicherungsgeschäfte mit vergleichbaren Risiken – Zulässigkeit von Warendermingeschäften bei der Bildung von Bewertungseinheiten
§ 256a HGB	– Konkretisierung der Regelungen zur Währungsumrechnung
§ 266 Abs. 2 HGB	– Einfügung eines Postens „E. Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung“
§ 268 Abs. 8 HGB	– Konkretisierung der Höhe der Ausschüttungssperre bei Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens sowie bei Ansatz aktiver latenter Steuern und Vermögensgegenständen nach § 246 Abs. 2 HGB
§ 272 Abs. 1b HGB	– Konkretisierung der Regelungen zur Veräußerung eigener Anteile
§ 274 Abs. 1 HGB	– Ansatzwahlrecht für aktive latente Steuern – Abstellen auf Gesamtdifferenzenbetrachtung – Möglichkeit zum unsaldierten Ausweis aktiver und passiver latenter Steuern
§ 277 Abs. 5 HGB	– Erfassung von Erträgen aus Abzinsung unter dem Posten „Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge“ – Ausweis von Aufwendungen aus Aufzinsung unter dem Posten „Zinsen und ähnliche Aufwendungen“ – Erfassung von Erträgen und Aufwendungen aus der Währungsumrechnung unter den sonstigen betrieblichen Erträgen und Aufwendungen
§ 285 HGB	– diverse Ausweitungen bzw. Konkretisierungen der erforderlichen Anhangangaben
Änderungen im Bereich des handelsrechtlichen Konzernabschlusses	
§ 290 Abs. 1 und 2 HGB	– Angleichung an den Regelungsinhalt von IAS 27 und SIC 12: Streichung des Konsolidierungskonzepts der einheitlichen Leitung und alleinige Geltung des Control-Konzepts – ausdrücklicher Einbezug von Zweckgesellschaften in den Konsolidierungskreis
§ 290 Abs. 5 HGB	– keine Verpflichtung zur Aufstellung eines Konzernabschlusses, wenn nach § 296 HGB kein Tochterunternehmen in den Konzernabschluss einbezogen wird
§ 293 Abs. 1 HGB	– Anhebung der Werte für die Größenkriterien Bilanzsumme und Umsatzerlöse
§ 301 HGB	– Vereinfachungen im Rahmen der Neubewertung für Rückstellungen und latente Steuern – Konkretisierung der Anpassungsfrist gem. § 301 Abs. 2 HGB
§ 306 HGB	– Abstellen auf Gesamtdifferenzenbetrachtung – Möglichkeit zum unsaldierten Ausweis aktiver und passiver latenter Steuern – Ausschluss von sog. <i>outside basis differences</i> aus dem Anwendungsbereich des § 306 HGB
§ 308a HGB	– Konkretisierung der Regelungen zur Währungsumrechnung
§ 312 HGB	– Folgeänderungen aus den Anpassungen des § 301 HGB hinsichtlich Zeitwertbewertung, Aufrechnungszeitpunkt und Anpassungsfrist
§ 314 HGB	– diverse Ausweitungen bzw. Konkretisierungen der erforderlichen Anhangangaben
Änderungen des Publizitätsgesetzes	
§ 11 PublG	– Angleichung an den Regelungsinhalt von IAS 27 und SIC 12: Streichung des Konsolidierungskonzepts der einheitlichen Leitung und alleinige Geltung des Control-Konzepts
Änderungen im Bereich der Abschlussprüfung (HGB und WPO)	
§ 319a HGB	– Beschränkung der Cooling-off-Phase auf die durch die Abschlussprüferrichtlinie vorgegebenen zwei Jahre
§ 321 Abs. 4 HGB	– Bestätigung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers im Prüfungsbericht

Tab. 2: Wesentliche Abweichungen zwischen Gesetzestext und Reg-E

- näherung an die Normen der IFRS (vgl. Abschn. VI.).
- Aufgrund der Fülle der Änderungen im handelsrechtlichen Einzel- und Konzernabschluss erfolgt eine gesonderte *tabellarische Darstellung* der einzelnen Reformmaßnahmen im Anschluss an die Beschreibung der Einzelnormen. Hierbei wird zusätzlich eine Würdigung der jeweiligen Änderungen mit Blick auf ihre Annäherung an die IFRS sowie ihren Bezug zu den steuerlichen Regelungen vorgenommen (vgl. Abschn. VII.).
 - Der Übergang auf das neue deutsche Bilanzrecht erfordert umfassende und einheitliche Regelungen zur Anwendung der einzelnen Vorschriften und zur Behandlung einzelner Übergangseffekte. Die Regelungen des EGHGB stellen diese Vorschriften bereit (vgl. Abschn. VIII.).
 - Im Anschluss an die Reformen des HGB sowie EGHGB werden die Änderungen des *PublG* sowie des *AktG*, soweit sie für die Bilanzierung von Relevanz sind, dargestellt und jeweils ebenfalls in einem tabellarischen Überblick zusammengefasst (vgl. Abschn. IX.).
 - Nach der Erörterung der für den Bilanzierenden relevanten Änderungen erfolgt eine Darstellung der Änderungen im Bereich der *Abschlussprüfung*. Diese lassen eine deutliche Aktualisierung und Internationalisierung der bisherigen Vorschriften erkennen (vgl. Abschn. X.).

Die vorliegenden Ausführungen würdigen die angedachten Reformen abschließend in einer Schlussbemerkung (vgl. Abschn. XI.).

Wie bereits erwähnt, werden im Folgenden ausgewählte Neuerungen aus den vorstehenden Bereichen dargestellt und erläutert. Hierbei finden rein redaktionelle Änderungen des Gesetzgebers nur zum Teil Erwähnung. Auf die Änderungen des HGB im Bereich der Straf- und Bußgeldvorschriften sowie Zwangsgelder (§§ 331 ff. HGB) und der Rechnungslegung von Genossenschaften (§§ 336 ff. HGB), Kreditinstituten und Finanzdienstleistungsinstituten (§§ 340 ff. HGB) sowie Versicherungsunternehmen und Pensionsfonds (§§ 341 ff. HGB) wird nicht eingegangen. Die Änderungen im EGAKtG, SE-Ausführungsgesetz, GmbHG, EGGmbHG, GenG, SCE-Ausführungsgesetz, FGG-Reformgesetz sowie des sonstigen Bundesrechts werden an dieser Stelle ebenfalls nicht weiter betrachtet.

IV. Künftige Publizitätspflichten und der Bezug zur steuerlichen Rechnungslegung

1. Befreiung kleiner Unternehmen von den Publizitätspflichten

Während nach der alten Fassung des HGB noch alle Kaufleute i.S.d. HGB zur Buchführung nach § 238 HGB verpflichtet waren, führt § 241a HGB zu einer *Befreiung* kleiner Einzelkaufleute, wenn diese an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen

- nicht mehr als 500.000 € Umsatzerlöse *und*
- nicht mehr als 50.000 € Jahresüberschuss ausweisen.

Für Personenhandelsgesellschaften gelten die genannten Kriterien nicht. Allerdings gelten die Befreiungsvorschriften auch für Einzelunternehmen, die kapitalmarktorientiert i.S.d. § 264d HGB sind, wenngleich diese Erleichterung in der Praxis von vernachlässigbarer Bedeutung sein dürfte, da die Ausgabe von Wertpapieren an einem organisierten Markt i.S. von § 264d HGB durch einen Einzelunternehmer nur in seltenen Ausnahmefällen vorkommen dürfte (eine im Reg-E noch enthaltene Regelung, die die Anwendung der Befreiungsmöglichkeit für diese Unternehmen ausschloss, wurde mangels praktischer Relevanz nicht ins endgültige Gesetz übernommen).

Beide o.g. Kriterien müssen gemeinsam erfüllt sein. Halten Kaufleute diese Grenzen ein, sind sie künftig von der Verpflichtung zur handelsrechtlichen Buchführung befreit. Bei Neugründungen tritt eine Befreiung bereits ein, wenn die Werte am ersten Abschlussstichtag nach der Neugründung nicht überschritten werden. Die Regelungen gelten für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2007 beginnen (Art. 66 Abs. 1 EGHGB).

Mit den vorstehenden Kriterien erfolgt eine Annäherung der neu eingeführten handelsrechtlichen Publizitätsschwellenwerte an die steuerlichen Regelungen des § 141 AO.

Die Ergänzung in § 242 Abs. 4 HGB stellt zudem sicher, dass die Pflicht zur Aufstellung eines Jahresabschlusses – bestehend aus Bilanz und GuV – nicht für Unternehmen gilt, die unter die Befreiungsvorschriften des § 241a HGB fallen. So entfällt künftig z.B. die Erstellung eines eigenständigen Inventarverzeichnisses für den kleinen Einzelunternehmer. Die Neuregelungen stellen indes kein Verbot der Buchführung und Bilanzierung für Einzelkaufleute, die unterhalb der Schwellenwerte liegen, dar. Vielmehr kann die steuerlich zu erstellende Einnahmen-Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG auch für handelsrechtliche Zwecke genutzt werden.

Die Regelung gilt ebenfalls für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2007 beginnen (Art. 66 Abs. 1 EGHGB).

2. Steuerliche Buchführungspflicht

Nach § 140 AO sind Steuerpflichtige – unabhängig von den in § 141 Abs. 1 AO genannten Größenkriterien – zur Führung von Büchern verpflichtet, wenn sich eine Buchführungspflicht auf Grundlage des HGB ergibt. Die §§ 238 ff. HGB sind dann sinngemäß anzuwenden. Sofern *keine Buchführungspflicht* nach HGB besteht, die Kriterien des § 141 AO aber überschritten werden, ist eine eigenständige Steuerbilanz zu erstellen. Werden die Kriterien des § 141 AO unterschritten, ist eine Einnahmen-Überschuss-Rechnung ausreichend.

Mit der Änderung des § 141 Abs. 1 Satz 2 AO wird künftig die Bezugnahme auf § 241a HGB vermieden. Damit wird sichergestellt, dass weiterhin die steuerliche Buchführungspflicht bestehen bleibt. Allerdings ist für Steuerpflichtige, die künftig nach § 241a HGB nicht buchfüh-

rungspflichtig sind, die Erstellung einer Einnahmen-Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG ausreichend. Diese kann auch für handelsrechtliche Zwecke verwendet werden.

3. Maßgeblichkeitsprinzip: Zunehmende Durchbrechung

Das HGB bleibt auch nach den Änderungen des BilMoG in weiten Teilen maßgeblich für die steuerliche Gewinnermittlung. Allerdings wird das *Maßgeblichkeitsprinzip*, das für Ansatz und Bewertung einzelner Wirtschaftsgüter und Schulden in der steuerlichen Bilanzierung verantwortlich ist, in Zukunft in weiten Teilen durchbrochen. Ein Beispiel: Künftig entfällt das Aktivierungsverbot nach § 248 Abs. 2 HGB a.F., nach dem selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens nicht anzusetzen sind. Allerdings sieht § 5 Abs. 2 EStG weiterhin ein Ansatzverbot vor.

Weitere Änderungen der §§ 5 und 6 EStG sehen Abweichungen von den künftig geltenden handelsrechtlichen Vorschriften vor:

- So stellt § 5 Abs. 1a EStG klar, dass eine handelsrechtliche Verrechnung bestimmter Posten der Aktivseite mit Posten der Passivseite steuerrechtlich nicht zulässig ist.
- Abweichend von der Rückstellungsbewertung nach den handelsrechtlichen Regelungen stellt § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG klar, dass bei der Bewertung der Rückstellungen die Wertverhältnisse am Bilanzstichtag maßgebend sind und künftige Preis- und Kostensteigerungen (entgegen den Regelungen des HGB) nicht berücksichtigt werden dürfen.

Nach § 6 Abs. 1 Nr. 2b EStG wird die Zeitwertbewertung bestimmter Finanzinstrumente nach § 340e Abs. 3 HGB für Kreditinstitute und Finanzdienstleister auch steuerlich nachvollzogen.

Die erstmalige Gültigkeit der steuerlichen Regelungen wird in § 52 Abs. 12e und Abs. 16 EStG geregelt. Hierbei nehmen die Anwendungsvorschriften Bezug auf die Ausübung von Übergangswahlrechten in Art. 66 EGHGB. Grundsätzlich sind die veränderten Regelungen für die nach dem 31.12.2009 beginnenden Wirtschaftsjahre anzuwenden, sofern der Bilanzierende nicht freiwillig bereits die frühere Anwendung des BilMoG nach Art. 66 Abs. 3 EGHGB vornimmt.

4. Umgekehrtes Maßgeblichkeitsprinzip: Abschaffung steuerrechtlicher Verzerrungen

Mit dem vorgelegten Gesetz hat der Gesetzgeber einer Übernahme der IFRS für Zwecke der nationalen Rechnungslegungspflichten eine Absage erteilt. Es bleibt zunächst dabei, dass Handels- und Steuerrecht weiterhin miteinander verknüpft sein werden. Allerdings fällt künftig das *Prinzip der umgekehrten Maßgeblichkeit* weg. Steuerliche Wertansätze entfalten demnach künftig keine Geltung mehr für die handelsrechtliche Rechnungslegung. Durch die *Aufhebung* des in § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG a.F. niedergelegten Prinzips der umgekehrten Maßgeblich-

keit werden auch die handelsrechtlichen Regelungen tangiert.

Die Aufhebung der Vorschriften nach

- § 247 Abs. 3 HGB a.F. (steuerliche Sonderposten),
- § 254 HGB a.F. (steuerrechtliche Abschreibungen),
- § 273 HGB a.F. (Sonderposten mit Rücklageanteil),
- § 279 Abs. 2 HGB a.F. (Vornahme steuerrechtlicher Abschreibungen),
- § 280 HGB a.F. (Wertaufholungsgebot, steuerrechtlich unterlassene Zuschreibungen),
- § 281 HGB a.F. (steuerrechtliche Vorschriften) sowie
- der damit zusammenhängenden Angabepflichten nach § 285 Nr. 5 HGB a.F.

dient der *Vereinfachung* der handelsrechtlichen Rechnungslegung. Künftig soll diese nicht mehr durch allein steuerrechtliche Normen beeinflusst sein. Die hieraus resultierende Verzerrung einer sachgerechten Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage wird damit beseitigt.

Im Zuge des BilMoG streicht der Gesetzgeber den gesamten Vierten Titel des Ersten Unterabschnitts des Zweiten Abschnitts, der bislang die §§ 279 bis 283 HGB a.F. umfasste, mit erstmaliger Wirkung für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2009 beginnen (Art. 66 Abs. 5 EGHGB).

5. Eigenständiges steuerliches Anlageverzeichnis

Unberührt von den handelsrechtlichen Änderungen bleiben die Regelungen der §§ 6b und 7g EStG. § 5 Abs. 1 Satz 1 und 2 EStG sieht weiterhin zwar die grundsätzliche Bezugnahme auf die handelsrechtlichen Vorschriften vor, führt allerdings aus, dass im Rahmen der Ausübung steuerlicher Wahlrechte gesondert laufende Verzeichnisse zu führen sind.

Hieraus ergibt sich für den Steuerpflichtigen künftig die Notwendigkeit, ein gesondertes steuerliches Anlagenverzeichnis für die Wirtschaftsgüter zu führen, die in der Steuerbilanz nicht mit den handelsrechtlichen Werten angesetzt werden. Im Einzelfall führt dies zu einem erheblichen Mehraufwand beim Steuerpflichtigen und erhöhten Nachweis- und Dokumentationspflichten.

6. Erstmalige Anwendung der Regelungen

Erstmals sind die Vorschriften zur Deregulierung der Publizitätspflichten bereits rückwirkend für das Geschäftsjahr 2008 anzuwenden. Die steuerlichen Regelungen sind – übereinstimmend mit den Änderungen des HGB, die im Regelfall ab dem Geschäftsjahr 2010 anzuwenden sind – für die nach dem 31.12.2009 beginnenden Geschäftsjahre anzuwenden.

V. Änderungen im Bereich des handelsrechtlichen Einzelabschlusses

1. Vorbemerkungen und erster Überblick

Nachfolgend werden die einzelnen Änderungen in den Bereichen Ansatz, Bewertung, Ausweis

sowie die Angabepflichten, die sich nach dem BilMoG für den handelsrechtlichen Einzelabschluss ergeben, dargestellt. Die Darstellungsreihenfolge orientiert sich an der Gesetzssystematik.

Im Einzelnen bringt das BilMoG insbesondere folgende Neuerungen bzw. Konkretisierungen, die in den nachfolgenden Gliederungspunkten erläutert werden:

- Aufnahme von Vermögensgegenständen in die Bilanz des Kaufmanns, die in diesem rechtlichen Eigentum stehen oder ihm wirtschaftlich zuzurechnen sind (§ 246 Abs. 1 HGB),
- Geschäfts- oder Firmenwert wird im Wege der Fiktion zum Vermögensgegenstand erhoben (§ 246 Abs. 1 HGB),
- Verrechnungspflicht für bestimmte Vermögensgegenstände und Schulden und Aktivierungspflicht eines nach Saldierung die Schulden übersteigenden Betrags (§ 246 Abs. 2 HGB),
- gesetzliche Normierung der Ansatzstetigkeit (§ 246 Abs. 3 HGB),
- teilweise Aufhebung des Aktivierungsverbots für selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (§ 248 HGB) zugunsten eines Aktivierungswahlrechts,
- Aufgabe des Grundsatzes der umgekehrten Maßgeblichkeit (§§ 247 Abs. 3, 254, 273, 279 Abs. 2, 280 Abs. 1, 281, 285 Nr. 5 HGB a.F.),
- Abschaffung von Aufwandsrückstellungen (§ 249 HGB),
- Veränderungen im Rechnungsabgrenzungsposten (§ 250 HGB),
- Konkretisierung der Bewertungsstetigkeit (§ 252 HGB),
- Änderung der Verbindlichkeitsbewertung (§ 253 Abs. 1 HGB),
- Änderung der Rückstellungsbewertung (§ 253 Abs. 1 und 2 HGB),
- Abschaffung des Wahlrechts für Abschreibungen wegen künftiger Wertschwankungen und nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung (§ 253 Abs. 3 und 4 HGB a.F.),
- Änderungen bei außerplanmäßigen Abschreibungen bei nicht dauerhafter Wertminderung und hinsichtlich der Wertaufholung (§ 253 Abs. 3 und 5 HGB),
- Bildung von Bewertungseinheiten (§ 254 HGB),
- Anpassung der Herstellungskostenuntergrenze (§ 255 Abs. 2 HGB),
- Regelungen zur Aktivierung von Entwicklungsaufwendungen (§ 255 Abs. 2a HGB),
- Angaben zur Vorgehensweise bezüglich der Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts (§ 255 Abs. 4 HGB),
- Änderungen bei den zulässigen Verbrauchsverfahren (§ 256 HGB),
- Währungsumrechnung (§ 256a HGB),
- Ausweitung der Informationspflichten für nicht konzernrechnungslegungspflichtige kapitalmarktorientierte Unternehmen (§ 264 Abs. 1 HGB),
- Legaldefinition von ‚kapitalmarktorientiert‘ (§ 264d HGB),

- Anpassung des Bilanzgliederungsschemas an die Ansatz- und Ausweisänderungen im Rahmen einzelner Regelungen (§ 266 HGB),
- Erhöhung der Schwellenwerte für Kapitalgesellschaften (§ 267 HGB),
- Einführung einer Ausschüttungssperre für bestimmte Beträge (§ 268 Abs. 8 HGB),
- Abschaffung der Aktivierung von Ingangsetzungs- und Erweiterungsaufwendungen (§ 269 HGB a.F.),
- Änderungen im Eigenkapitalausweis (§ 272 HGB),
- Ausweitung der Abgrenzung latenter Steuern (§ 274 HGB),
- Konkretisierung der Erfassung bestimmter Aufwendungen und Erträge in der GuV (§ 277 Abs. 5 HGB),
- Ausdehnung der Angabepflichten im Anhang (§ 285 HGB),
- Wegfall der gesonderten Aufstellung des Anteilsbesitzes (§ 287 HGB a.F.),
- Ausweitung der größenabhängigen Erleichterungen im Bereich der Anhangangaben (§ 288 HGB),
- Erweiterung der Lageberichterstattung (§ 289 HGB) und Aufnahme der Erklärung zur Unternehmensführung (§ 289a HGB),
- Einrichtung eines Prüfungsausschusses (§ 324 HGB).

2. Wirtschaftliche Zurechnung

Mit der Änderung des § 246 Abs. 1 Satz 2 HGB wird der Grundsatz der wirtschaftlichen Zurechnung im HGB verankert. Dieser Grundsatz ist immer dann von Bedeutung, wenn das rechtliche und das wirtschaftliche Eigentum auseinanderfallen. Die Zurechnung bestimmter Sachverhalte zum wirtschaftlichen Eigentümer, der diese in seinem Jahresabschluss abzubilden hat, erfolgt nach der Beurteilung der wirtschaftlichen Chancen und Risiken. Zwar ist für den Bilanzansatz grundsätzlich zunächst das rechtliche Eigentum maßgebend; ist ein Vermögensgegenstand allerdings nicht dem Eigentümer, sondern einem anderen wirtschaftlich zuzurechnen, hat dieser ihn in seiner Bilanz auszuweisen. Das Unternehmen, dem die wesentlichen Chancen und Risiken zuzurechnen sind, ist wirtschaftlicher Eigentümer des Vermögensgegenstands. Die Zurechnung einzelner Schulden für Zwecke der Bilanzierung ist hierbei abweichend geregelt – Schulden sind weiterhin in die Bilanz des (rechtlichen) Schuldners aufzunehmen.

Im Zentrum der Vorschrift steht das Ziel, das Schuldendeckungspotenzial des Unternehmens richtig auszuweisen.

Mit dieser Änderung soll eine Annäherung der handelsrechtlichen Rechnungslegung an die *wirtschaftliche Betrachtungsweise* der IFRS (*substance over form*) erreicht werden. Allerdings ist diese Betrachtung nicht alleine auf Vermögensgegenstände anzuwenden, sondern auch auf Rechnungsabgrenzungsposten sowie Aufwendungen und Erträge.

Problematisch erscheint in diesem Zusammenhang die Tatsache, dass die wirtschaftliche Zu-

rechnung einzelner Vermögensgegenstände von der steuerrechtlichen Zurechnung im Einzelfall abweichen kann, da derzeit keine zwingend gleichlautende Erfassung und Beurteilung einzelner Sachverhalte in den beiden Bilanzierungskreisen sichergestellt ist, auch wenn der Gesetzgeber bei der Neufassung des § 246 Abs. 1 HGB einen Gleichlaut mit § 39 AO ins Auge gefasst hatte.

Erstmals gelten diese Regelungen für die Abschlüsse der Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2009 beginnen (Art. 66 Abs. 3 EGHGB).

3. Änderungen beim Geschäfts- oder Firmenwert

Künftig ist nach § 246 HGB der entgeltlich erworbene *Geschäfts- oder Firmenwert als zeitlich begrenzt nutzbarer Vermögensgegenstand* anzusehen. In der Vergangenheit war die Interpretation dieses Werts als Bilanzierungshilfe oder als eigenständiger Vermögensgegenstand strittig. Diese Diskussion ist nun beendet. Zeitgleich mit der Einordnung des Geschäfts- oder Firmenwerts als Vermögensgegenstand entfällt das Aktivierungswahlrecht des § 255 Abs. 4 HGB a.F. Künftig ist der entgeltlich erworbene Geschäfts- oder Firmenwert demnach zwingend anzusetzen und planmäßig – bzw. bei Vorliegen entsprechender Hinweise auch außerplanmäßig – abzuschreiben. Nach § 253 Abs. 5 HGB ist eine vorgenommene außerplanmäßige Abschreibung beizubehalten. Eine spätere Wertaufholung ist explizit ausgeschlossen.

Zudem sind nach § 285 Nr. 13 HGB künftig die Gründe, welche die Annahme einer betrieblichen Nutzungsdauer eines entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwerts von mehr als fünf Jahren rechtfertigen, gesondert zu erläutern.

Nicht zufriedenstellend ist die vom Gesetzgeber in der Handels- und Steuerbilanz abweichend vorgenommene Einschätzung der planmäßigen Nutzung eines erworbenen Geschäfts- oder Firmenwerts. Während die steuerlichen Regelungen in § 7 Abs. 1 EStG eine Nutzungsdauer von 15 Jahren vorsehen, geht der handelsrechtliche Gesetzgeber von einer planmäßigen Nutzung über fünf Jahre aus. Nicht zuletzt aufgrund der veränderten Abgrenzungskonzeption der latenten Steuern nach § 274 HGB ergibt sich für die Position des derivativen Geschäfts- oder Firmenwerts (aus einem *asset deal*) damit wohl zwangsläufig die Berücksichtigung latenter Steuern.

Die skizzierten Änderungen sind erstmals auf Abschlüsse der Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2009 beginnen, anzuwenden (Art. 66 Abs. 3 EGHGB). Demnach sind erst künftige Akquisitionen ab dem Geschäftsjahr 2010 von dieser Regelung betroffen, sodass sich an der Behandlung der in der Vergangenheit noch abweichend fortgeschriebenen Geschäfts- oder Firmenwerte nichts ändert.

4. Saldierungen nach § 246 Abs. 2 HGB

Mit den Neuerungen des § 246 Abs. 2 HGB durchbricht der Gesetzgeber das grundsätzlich

geltende Bruttoprinzip bei der Darstellung von Vermögensgegenständen und Schulden. Künftig sind Vermögensgegenstände, die dem Zugriff aller übrigen Gläubiger entzogen und unbelastet sind sowie ausschließlich zur Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen oder vergleichbaren langfristig fälligen Verpflichtungen dienen, nicht mehr auf der Aktivseite zu zeigen, sondern *unmittelbar* mit den korrespondierenden Schulden *zu verrechnen*. Gleiches gilt für die aus diesen Vermögensgegenständen und Schulden erwachsenden Aufwendungen und Erträge; diese sind innerhalb des Finanzergebnisses zu verrechnen. Mit dieser Neuregelung erfolgt eine Annäherung an die Sichtweise der IFRS, denn dort findet sich die Verrechnung von Planvermögen mit den entsprechenden Pensionsrückstellungen. Aus Informationsgesichtspunkten ist die *Verrechnung von Vermögensgegenständen und Schulden* nach Ansicht des Gesetzgebers zu begrüßen, da hierdurch die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens richtiger dargestellt wird. Die verrechneten Beträge (sowohl in der Bilanz als auch in der GuV) sind nach § 285 Nr. 25 HGB im Anhang anzugeben.

Nach § 253 Abs. 1 Satz 4 HGB sind die genannten Vermögensgegenstände verpflichtend mit ihrem beizulegenden Zeitwert zu bewerten. Diese Zeitwertbewertung wird (entgegen einer zunächst angedachten Beschränkung) der Höhe nach nicht durch den Erfüllungsbetrag der betreffenden Schulden begrenzt. Vielmehr ist der die verrechneten Schulden übersteigende Betrag in einem gesonderten Posten zu aktivieren. Auf den entsprechenden Betrag sind passive latente Steuern nach § 274 HGB anzusetzen.

Bei diesem neu im Bilanzgliederungsschema nach § 266 HGB erfassten Posten handelt es sich um keinen Vermögensgegenstand im handelsrechtlichen Sinn, sondern um einen Verrechnungsposten, der nach § 268 Abs. 8 HGB ausschüttungsgesperrt ist. Diese Ausschüttungssperre trägt dem Gläubigerschutzprinzip Rechnung.

Die Anwendung dieser Vorschrift ist erstmals für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2009 beginnen, vorgesehen (Art. 66 Abs. 3 EGHGB).

Allerdings werden die Neuerungen gem. § 5 Abs. 1a EStG steuerlich nicht nachvollzogen. Vielmehr sieht der Gesetzgeber in der Steuerbilanz weiter das Prinzip der Bruttodarstellung vor. Zudem erfolgt die Bewertung der einzelnen Posten in der Steuerbilanz unverändert zu fortgeführten Anschaffungskosten.

5. Gebot der Ansatzstetigkeit

Mit der Neueinfügung von § 246 Abs. 3 HGB wird die bisher bereits vorgeschriebene *Bewertungsstetigkeit* des § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB mit der Neufassung durch das BilMoG um das *Gebot der Ansatzstetigkeit* ergänzt. Der Gesetzgeber sieht dies aus Transparenzgründen als geboten an. Abweichungen von der Ansatzstetigkeit sind nur in begründeten Ausnahmefällen (nach § 252 Abs. 2 HGB) möglich.

6. Wegfall der (steuerlichen) Sonderposten

Die Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit und damit der in der Vergangenheit immer wieder kritisierten Verzerrung der handelsrechtlichen Wertansätze durch steuerliche Einflüsse führt zur Abschaffung der bislang in §§ 247 Abs. 3, 273 HGB a.F. geregelten steuerlichen Sonderposten.

Der Ansatz von steuerlichen Sonderposten in der Vergangenheit kann beibehalten werden. Sofern eine Auflösung erfolgt, ist diese zugunsten der Gewinnrücklagen (nach Art. 67 Abs. 3 EGHGB) vorzunehmen.

Die Vorschriften der §§ 247 Abs. 3, 273 HGB a.F. sind letztmals für Geschäftsjahre, die vor dem 01.01.2010 beginnen, anzuwenden (Art. 66 Abs. 5 EGHGB).

7. Aktivierungswahlrecht selbst erstellter immaterieller Vermögensgegenstände

Die Vorschrift des § 248 Abs. 2 HGB a.F., die bislang einen Ansatz selbst erstellter immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens untersagt hat, wird gestrichen; § 248 HGB wird insgesamt neu gegliedert. Das bislang geltende grundsätzliche Aktivierungsverbot selbst erstellter immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens wird faktisch aufgehoben und durch ein entsprechendes Aktivierungswahlrecht ersetzt. Allerdings erfolgt diese Aufhebung nicht vollumfänglich.

Künftig besteht ein *Wahlrecht zum Ansatz* der auf die Entwicklungsphase immaterieller Werte des Anlagevermögens entfallenden Herstellungskosten. Mit dieser Regelung wird eine zu den IFRS korrespondierende Vorschrift geschaffen, wenngleich das HGB ein Aktivierungswahlrecht, die IFRS hingegen ein Aktivierungsgebot vorsehen. Eine Aktivierung anfallender Kosten kommt indes nur dann in Frage, wenn von einem hinreichend konkretisierten Vermögensgegenstand ausgegangen werden kann. Explizit hebt § 248 Abs. 2 HGB allerdings hervor, dass für nicht entgeltlich erworbene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens ein Aktivierungsverbot gilt. Ebenso unterliegt der originäre Geschäfts- oder Firmenwert weiterhin einem Aktivierungsverbot.

Weiterhin bestehen Aktivierungsverbote für die Aufwendungen für die Gründung eines Unternehmens, die Aufwendungen für die Beschaffung des Eigenkapitals sowie für den Abschluss von Versicherungsverträgen.

Der Ansatz der Aufwendungen, die auf die Forschungsphase entfallen, ist nach § 255 Abs. 2 HGB untersagt, da diese explizit nicht in die Herstellungskosten mit einzubeziehen sind. Einen definitorischen Versuch der Abgrenzung zwischen Forschung und Entwicklung sieht § 255 Abs. 2a Satz 2 und Satz 3 HGB vor. Mit der Aktivierung der Entwicklungskosten und dem Verbot des Ansatzes von Forschungsaufwendungen soll versucht werden, die Vermögensgegenstandseigenschaft des selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegen-

stands hinreichend sicherzustellen. Erst wenn diese bejaht werden kann, darf eine Aktivierung in der Bilanz erfolgen.

Die handelsrechtliche Neuerung soll sich einer grundsätzlichen Gleichbehandlung der materiellen und immateriellen Vermögensgegenstände annähern, sofern deren selbstständige Verwertbarkeit gegeben ist. Einzelne konkrete Ansatzkriterien definiert der Gesetzgeber nicht.

Mit dem Ansatz der selbst geschaffenen immateriellen Werte gehen künftig eine *Ausschüttungssperre* nach § 268 Abs. 8 HGB sowie erweiterte Angabepflichten nach § 285 Nr. 22 HGB einher (kleine Kapitalgesellschaften sind von diesen nach § 288 Abs. 1 HGB befreit).

Der Ausweis der selbst erstellten Werte hat in einer gesonderten Bilanzposition zu erfolgen: § 266 HGB sieht hierfür einen eigenständigen Posten vor.

Die Änderung im Bereich der selbst erstellten immateriellen Werte betrifft allerdings alleine die handelsrechtliche Rechnungslegung. § 5 Abs. 2 EStG sieht weiterhin die direkte Aufwandsverrechnung vor.

Korrespondierend mit dem Ansatz selbst erstellter immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens geht daher der Ansatz passiver latenter Steuern nach § 274 HGB einher.

Die neuen Regelungen greifen ab dem Geschäftsjahr 2010. Art. 66 Abs. 7 EGHGB sieht hierbei konkretisierend vor, dass die Aktivierung der Aufwendungen für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände nur dann erfolgen darf, wenn mit der Entwicklung nach dem 31.12.2009 begonnen wurde.

8. Wegfall von Aufwandsrückstellungen

Handelsrechtlich bestand in der Vergangenheit ein Wahlrecht zur Bildung von Aufwandsrückstellungen nach § 249 Abs. 1 Satz 3 HGB a.F. (unterlassene Aufwendungen für Instandhaltungen, die mehr als drei Monate nach Geschäftsjahresende, aber im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden), das jetzt aufgehoben wird. Die Bildung von *Aufwandsrückstellungen* war vielfach kritisiert worden, da durch sie die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage verfälscht würde. In den IFRS-Normen sind Aufwandsrückstellungen nicht bekannt, sodass auch diese Änderung deutlich die Annäherung an die internationalen Normen erkennen lässt.

Ebenso fällt die Möglichkeit weg, nach § 249 Abs. 2 HGB a.F. 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 des Eintritts unbestimmt sind, zu bilden. In der Vergangenheit konnte auf dieser Rechtsgrundlage die Bildung von Rückstellungen für regelmäßige und in größeren zeitlichen Abständen anfallende Generalüberholungen, Instandhaltungen oder Großreparaturen erfolgen.

Die Regelungen sind letztmals für Geschäftsjahre, die vor dem 01.01.2010 beginnen, anzuwenden (Art. 66 Abs. 5 EGHGB).

In der Vergangenheit gebildete Aufwandsrückstellungen dürfen – sofern sie im Jahresabschluss des Geschäftsjahrs, das nach dem 31.12.2009 endet, enthalten sind – beibehalten werden. Hierbei ist bezüglich des Entstehens der entsprechenden Rückstellungen zu differenzieren: Während Rückstellungen, die erst im Jahr 2009 gebildet wurden, beizubehalten sind, besteht für „ältere“ Rückstellungen ein Beibehaltungs- respektive Auflösungswahlrecht.

Macht der Bilanzierende von dem Beibehaltungswahlrecht keinen Gebrauch, hat er die aus der Auflösung resultierenden Beträge in die Gewinnrücklagen einzustellen (Art. 67 Abs. 3 EGHGB). Der Bilanzierende kann von dem Beibehaltungswahlrecht auch teilweise Gebrauch machen. Rückstellungen, die im letzten vor dem 01.01.2010 beginnenden Geschäftsjahr gebildet worden sind, sind von dem Beibehaltungswahlrecht ausgenommen.

9. Rechnungsabgrenzungsposten

Nach § 250 Abs. 1 Satz 2 HGB a.F. durften unter den Rechnungsabgrenzungsposten als Aufwand berücksichtigte Zölle und Verbrauchsteuern, soweit sie auf am Abschlussstichtag auszuweisende Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens entfallen (Nr. 1), sowie die als Aufwand berücksichtigte Umsatzsteuer auf am Abschlussstichtag auszuweisende oder von den Vorräten abgesetzte Anzahlungen (Nr. 2) ausgewiesen werden.

Künftig (ab dem Geschäftsjahr 2010) entfällt diese Regelung. Nach Ansicht des Gesetzgebers steht die bestehende Vorschrift einem modernen, den IFRS gleichwertigen Bilanzrecht entgegen. Mit der bisherigen Regelung wird die *aufwandswirksame Erfassung* der Zölle und Verbrauchsteuern auf den Zeitpunkt der Veräußerung der mit den Zöllen und Verbrauchsteuern belegten Vermögensgegenstände verschoben. Diese Vorschrift wie auch die Regelung zum Abgrenzungswahlrecht der Umsatzsteuer nach § 250 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 HGB sind steuerlich motiviert und verzerren den handelsrechtlich geforderten Einblick in die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Bilanzierenden.

Der Ansatz in der Vergangenheit derart gebildeter Rechnungsabgrenzungsposten kann beibehalten werden (Beibehaltungswahlrecht) oder alternativ zugunsten der Gewinnrücklagen erfolgsneutral aufgelöst werden (Art. 67 Abs. 3 EGHGB).

Die Altregelungen gelten für Geschäftsjahre bis zum 31.12.2009 (Art. 66 Abs. 5 EGHGB).

10. Konkretisierung und Erweiterung des Gebots der Bewertungsstetigkeit

Während die Vorschrift des § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB a.F. in der Vergangenheit gefordert hat, dass die auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewandten Bewertungsmethoden beibehalten werden *sollen*, sehen die Änderun-

gen des BilMoG hier eine Verpflichtung vor. § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB fordert, dass die Bewertungsmethoden beizubehalten *sind*.

Erstmals greift diese Änderung für das nach dem 31.12.2009 beginnende Geschäftsjahr (Art. 66 Abs. 3 EGHGB). Allerdings handelt es sich hierbei eher um eine klarstellende Formulierung, sodass mit keinen wesentlichen Auswirkungen auf die Rechnungslegung zu rechnen ist.

11. Zugangs- und Folgebewertung

Die Regelungen zur Zugangs- und Folgebewertung werden in § 253 HGB vollkommen neu geregelt. Die Neuregelung des § 253 HGB gliedert sich in fünf Absätze. Im Mittelpunkt der zum Teil weit reichenden Bewertungsänderungen stehen nachfolgende Grundsätze:

- Der Ansatz von Vermögensgegenständen erfolgt im Regelfall unverändert höchstens zu ihren (pagatorischen) Anschaffungs- oder Herstellungskosten, gemindert um Abschreibungen. Ausgenommen hiervon sind die nach § 246 Abs. 2 HGB zum beizulegenden Zeitwert zu bewertenden Vermögensgegenstände und Schulden, die im Rahmen der für Altersversorgungsverpflichtungen vorgesehenen Saldierung gesondert zu bewerten sind.
- Der Ansatz von Verbindlichkeiten hat künftig zum Erfüllungsbetrag zu erfolgen.
- Der Ansatz von Rückstellungen hat i.H.d. nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung nötigen Erfüllungsbetrags zu erfolgen. Hierbei sind konkrete Abzinsungsvorschriften zu beachten.
- Zu Handelszwecken erworbene Finanzinstrumente sind weiterhin zu ihren fortgeführten Anschaffungskosten anzusetzen.

Sowohl der Begriff *Erfüllungsbetrag* als auch der Begriff des *beizulegenden Zeitwerts* zeichnen damit künftig zentrale Bewertungsvorschriften des Handelsrechts aus.

12. Veränderte Bewertung von Verbindlichkeiten

Während nach § 253 Abs. 1 HGB Verbindlichkeiten in der Vergangenheit zu ihrem *Rückzahlungsbetrag* anzusetzen waren, sehen die Neuregelungen den Ansatz zum *Erfüllungsbetrag* vor. Hierbei hat die Gesetzesänderung nach Ansicht des Gesetzgebers alleine klarstellende Bedeutung, da unter dem bisher verwandten Begriff Rückzahlungsbetrag fälschlicherweise alleine die aus einem Geldzufluss entstandene Verbindlichkeit verstanden werden könnte. Eine solche Auslegung ist allerdings zu eng, da z.B. auch Sachleistungsverpflichtungen – bewertet zum voraussichtlich aufzubringenden Geldbetrag – anzusetzen sind.

Die Neuformulierung bedeutet auch steuerlich lediglich eine Klarstellung.

Verbindlichkeiten, die auf Rentenverpflichtungen beruhen, sind abzuzinsen, sofern keine Gegenleistung mehr zu erwarten ist (§ 253 Abs. 2 HGB). Aus der Abzinsung resultierende Erträge und Aufwendungen sind künftig in der GuV gesondert im Finanzergebnis („Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge“ bzw. „Zinsen und ähnliche

Aufwendungen'; § 277 Abs. 5 HGB) auszuweisen. Die anzuwendenden Zinssätze werden von der Deutschen Bundesbank nach Maßgabe einer Rechtsverordnung ermittelt und monatlich bekannt gemacht.

Erstmals für das nach dem 31.12.2009 beginnende Geschäftsjahr sind die neuen Regelungen anzuwenden (Art. 66 Abs. 3 HGB).

13. Veränderte Rückstellungsbewertung

Analog zu den Änderungen im Bereich der Bewertung von Verbindlichkeiten sieht § 253 Abs. 1 HGB ab dem Jahr 2010 vor, dass Rückstellungen künftig i.H.d. nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen *Erfüllungsbetrags* anzusetzen sind. Hiermit stellt der Gesetzgeber klar, dass – unter Wahrung des Stichtagsprinzips – *künftige Preis- und Kostensteigerungen* bei der Rückstellungsbewertung zu berücksichtigen sind. Die Rückstellungsbewertung soll somit einer zukunftsgerichteten Bewertung Rechnung tragen. Zudem soll die Problematik einer Über- und Unterdotierung der Rückstellungen eingeschränkt werden. Mit dem Begriff des Erfüllungsbetrags und der Berücksichtigung künftiger Preis- und Kostensteigerungen möchte der Gesetzgeber der ohnehin schon vielfach gängigen Praxis der Rückstellungsbewertung Rechnung tragen.

Nach § 253 Abs. 2 HGB sind Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr künftig mit dem ihrer Restlaufzeit entsprechenden *durchschnittlichen Marktzinssatz* der vergangenen sieben Geschäftsjahre abzuzinsen. Im Umkehrschluss gilt damit, dass Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von weniger als einem Jahr nicht abzuzinsen sind.

Im Zusammenhang mit der Festlegung des Zeitraums von sieben Jahren führt der Gesetzgeber aus, dass Simulationsrechnungen ergeben haben, dass bei einem solchen Zeitraum hinreichende Glättungseffekte bei der Ermittlung eines Durchschnittszinssatzes eintreten.

Die Abzinsung der einzelnen Rückstellungen hat unter Berücksichtigung der Restlaufzeit der jeweiligen Rückstellung zum Bilanzstichtag zu erfolgen. Demnach ist der anzuwendende Marktzinssatz der jeweiligen Zinsstrukturkurve zu entnehmen, die die jeweils aktuellen durchschnittlichen Marktzinssätze für den Zeitraum zwischen einem und fünfzig Jahren abbildet.

Mit der Neuregelung wird insoweit die Koppelung an die Verzinslichkeit der zugrunde liegenden Verpflichtung aufgegeben. Die anzuwendenden Abzinsungssätze werden von der Deutschen Bundesbank nach Maßgabe einer Rechtsverordnung ermittelt und monatlich bekannt gegeben. Da es sich um Marktzinssätze handelt, findet das unternehmensindividuelle Bonitätsrisiko keine Berücksichtigung bei der Abzinsung.

Die Abzinsung von Rückstellungen für Verpflichtungen, die in fremder Währung zu erfüllen sind, hat grundsätzlich ebenso mit dem von der Deutschen Bundesbank für den EURO-Raum angegebenen Zinssatz zu erfolgen. Aus Vereinfachungsgründen erfolgt demnach keine Diffe-

renzung zwischen verschiedenen Zinssätzen. Etwas anderes gilt dann, wenn die Anwendung des durch die Deutsche Bundesbank ermittelten Zinssatzes zu einem falschen Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens führen würde.

Erträge aus der Abzinsung der Rückstellungen sowie Aufwendungen aus der späteren Aufzinsung sind in der GuV unter den „Sonstigen Zinsen und ähnlichen Erträgen“ respektive den „Zinsen und ähnlichen Aufwendungen“ zu erfassen (§ 277 Abs. 5 HGB). Im Rückstellungsspiegel sollten die Zinseffekte in einer gesonderten Spalte dargestellt werden.

Die steuerlichen Regelungen zur Rückstellungsbewertung nach §§ 6 Abs. 1 Nr. 3a und 6a EStG gelten weiterhin unverändert.

Im Vergleich zu den steuerrechtlichen Regelungen sowie den Vorschriften nach IFRS erfolgt für Zwecke der handelsrechtlichen Rückstellungsbewertung damit eine im Einzelfall abweichende Bewertung. Hierdurch kommt es zur Notwendigkeit der Abgrenzung latenter Steuern nach § 274 HGB.

14. Auswirkungen auf die Bewertung von Pensionsrückstellungen

Die vorgenannte Änderung zur Bewertung von Rückstellungen nimmt unmittelbar Einfluss auf die Bewertung der *Pensionsrückstellungen*. Der Grundsatz der Abzinsung von Rückstellungen auf Basis eines Marktzinssatzes führt zu einer Annäherung der Bewertung von Pensionsrückstellungen nach HGB an die Vorgehensweise nach IFRS.

Abweichend von der grundsätzlichen Abzinsung der Rückstellungen dürfen Rückstellungen für laufende Pensionen oder Anwartschaften auf Pensionen pauschal mit dem bei einer angenommenen Laufzeit von 15 Jahren geltenden durchschnittlichen Marktzinssatz abgezinst werden. Die Anwendung dieser Vereinfachungsvorschrift steht allerdings unter dem Vorbehalt, dass der Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermitteln muss.

Neben dem Unterschied zu den eigenständigen steuerrechtlichen Vorschriften nach § 6a EStG, die eine Abzinsung mit 6,0% vorsehen, weicht die handelsrechtliche Vorgehensweise damit zudem von der Bewertung nach IFRS ab.

Gemäß den IFRS-Normen sind Pensionsrückstellungen mit einem Marktzins abzuzinsen, wobei die sich daraus ergebenden Effekte vielfach erfolgsneutral im Eigenkapital erfasst werden. In der handelsrechtlichen Rechnungslegung erfolgte in der Vergangenheit häufig eine Abzinsung mit einem an den steuerlichen Regelungen des § 6a EStG orientierten Zinssatz von 6,0%. Der gegenwärtige *Marktzinssatz* dürfte allerdings regelmäßig geringer sein. Als Folge der niedrigeren Abzinsung wird sich für einen Großteil der Bilanzierenden eine Höherbewertung der Pensionsrückstellungen ergeben, d.h., die Änderungen hinsichtlich der Rückstellungsbewertung mit einem Marktzinssatz führen voraussichtlich zu einer erhöhten Zuführung zu den Pensions-

rückstellungen ab dem Jahr 2010. Hierbei regelt Art. 67 Abs. 1 EGHGB die Behandlung der durch die Umstellung auf den neuen Rechtsstand entstehenden Unterschiedsbeträge.

Die beiden in Art. 28 Abs. 1 EGHGB enthaltenen Wahlrechte bezüglich der Bilanzierung von Altzusagen (Satz 1) und mittelbaren Verpflichtungen (Satz 2) bleiben entgegen im Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens zunächst bestehenden anderen Absichten – mit den entsprechenden steuerlichen Auswirkungen – bestehen.

Vor dem Hintergrund der veränderten Bewertungsvorschriften mit Blick auf Pensionsrückstellungen ist künftig im Einzelfall von einem deutlich höheren Ansatz der Pensionsrückstellungen im handelsrechtlichen Jahresabschluss als bislang auszugehen.

Resultieren alleine aus der Änderung der Bewertung zusätzliche Zuführungen zu den Pensionsrückstellungen, dürfen diese nach Art. 67 Abs. 1 EGHGB in *Jahresraten* bis zum 31.12.2024 angesammelt werden. Der Bilanzierende hat hierbei die Möglichkeit, die Zuführung sofort in vollem Umfang, in gleichmäßig bemessenen Jahresraten oder in unterschiedlich hohen Jahresraten (auch in einem kürzeren Zeitraum als bis zum 31.12.2024) vorzunehmen. Nicht erlaubt ist eine Zuführung in einer Summe erst zum 31.12.2024, denn Art. 67 Abs. 1 EGHGB schreibt vor, dass mindestens jährlich ein Fünftel des Anpassungsbetrags anzusammeln ist.

Sofern der Bilanzierende von diesem Ansammlungswahlrecht Gebrauch macht, sind die noch nicht in der Bilanz ausgewiesenen Rückstellungsbeträge für laufende Pensionen, Anwartschaften auf Pensionen und ähnliche Verpflichtungen im Anhang anzugeben (Art. 67 Abs. 2 EGHGB).

Führt die geänderte Rückstellungsbewertung zu einer Auflösung von Pensionsrückstellungen, erlaubt Art. 67 Abs. 1 EGHGB, auf diese Auflösung zu verzichten, sofern der Auflösungsbetrag in den folgenden Jahren – spätestens bis zum 31.12.2024 – wieder zugeführt werden müsste. Nimmt der Bilanzierende diese Möglichkeit nicht in Anspruch, müssen die aus der Auflösung resultierenden Beträge in die Gewinnrücklagen eingestellt werden.

Sofern der Bilanzierende von diesem Beibehaltungswahlrecht Gebrauch macht, sind die Beträge der Überdeckung nach Art. 67 Abs. 1 EGHGB im Anhang anzugeben.

15. Kein durchgehender Ansatz von Finanzinstrumenten zum beizulegenden Zeitwert

Zu *Handelszwecken* erworbene Finanzinstrumente sind künftig weiterhin nach § 253 Abs. 1 HGB zu ihren fortgeführten Anschaffungskosten anzusetzen. Die Zeitwertbilanzierung bestimmter Finanzinstrumente gilt alleine für Kreditinstitute und Finanzdienstleistungsinstitute und ist gesondert in § 340e Abs. 3 HGB geregelt. Es muss jedoch ein angemessener Risikoabschlag berücksichtigt sowie ein ausschüttungsgesperrter Sonderposten als zusätzlicher Risikopuffer gebildet werden (§ 340e Abs. 3 und 4 HGB).

Mit der Einschränkung der Zeitwertbewertung auf den Handelsbestand von Kreditinstituten (nach § 340e Abs. 3 HGB) zieht der Gesetzgeber Konsequenzen aus der im Vorfeld intensiv geführten Diskussion um den Nutzen und die Risiken einer Fair Value-Bilanzierung.

Allerdings gilt im Ausnahmefall dann eine weitergehende Zeitwertbilanzierung für alle Bilanzierenden, wenn es sich um Vermögensgegenstände handelt, die der Saldierung nach § 246 Abs. 2 HGB unterliegen. Diese mit den entsprechenden Schulden zu verrechnenden Vermögensgegenstände sind mit ihrem beizulegenden Zeitwert zu bewerten (§ 253 Abs. 1 HGB). Auf die aufgedeckten stillen Reserven sind latente Steuern nach § 274 Abs. 1 HGB abzugrenzen. Zudem unterliegen die die Anschaffungskosten übersteigenden Beträge abzüglich der passiven latenten Steuern der Ausschüttungssperre nach § 268 Abs. 8 HGB.

Mit den Neuregelungen zur Bewertung bestimmter *Finanzinstrumente* zum beizulegenden Zeitwert ab dem Jahr 2010 gehen die Angabepflichten nach § 285 Nr. 18 bis 20 HGB einher. Nach diesen sind bestimmte Angaben für den Fall einer Bewertung von Finanzinstrumenten des Anlagevermögens über ihrem Zeitwert (§ 285 Nr. 18 HGB), für den Fall des Ansatzes derivativer Finanzinstrumente nicht zum beizulegenden Zeitwert (§ 285 Nr. 19 HGB) sowie für zum beizulegenden Zeitwert bewertete Finanzinstrumente im Fall des § 340e Abs. 3 HGB (§ 285 Nr. 20 HGB) vorzunehmen.

Bei Finanzinstrumenten im Zusammenhang mit Altersversorgungsverpflichtungen oder vergleichbaren langfristigen Verpflichtungen ist die Zeitwertbewertung nicht auf den Erfüllungsbetrag der Schulden begrenzt, sodass ein die Schulden übersteigender Betrag als Verrechnungsposten auf der Aktivseite auszuweisen ist (§ 246 Abs. 2 HGB).

Die Neuregelungen gelten ab dem Geschäftsjahr 2010 (Art. 66 Abs. 3 EGHGB).

16. Außerplanmäßige Abschreibungen im Anlagevermögen

Mit den vorliegenden Neuerungen regelt der Gesetzgeber die Vornahme außerplanmäßiger Abschreibungen grundsätzlich rechtsformunabhängig.

Ab 2010 sind außerplanmäßige Abschreibungen auf das Anlagevermögen nach § 253 Abs. 3 HGB nur noch einheitlich dann vorzunehmen, wenn es sich um eine *voraussichtlich dauernde Wertminderung* handelt. Mit der Neufassung des § 253 Abs. 3 HGB wird das bisher alleine auf Kapitalgesellschaften sowie bestimmte Personengesellschaften (i.S.d. § 264a HGB) beschränkte Verbot zur Vornahme außerplanmäßiger Abschreibungen von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens bei voraussichtlich nur vorübergehender Wertminderung auf alle Unternehmen ausgedehnt. Allerdings bleiben die Finanzanlagen des Anlagevermögens hiervon ausgenommen. Das Abschreibungswahlrecht bei einer nur vorübergehenden Wertminderung kann künftig von allen Unternehmen

nur noch bezogen auf die Finanzanlagen in Anspruch genommen werden.

Mit dieser Änderung wird der bisherige bilanzpolitische Gestaltungsspielraum verringert; die Vergleichbarkeit des handelsrechtlichen Jahresabschlusses soll steigen. Gleichzeitig führt die Vorschrift zu einer Annäherung an die steuerlichen Bewertungsvorschriften, da nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG *Teilwertabschreibungen* auch nur dann zu berücksichtigen sind, wenn sie auf einer voraussichtlich dauernden Wertminderung basieren.

Gemäß § 277 Abs. 3 Satz 1 HGB sind außerplanmäßige Abschreibungen nach § 253 Abs. 3 Satz 3 und 4 HGB künftig gesondert auszuweisen oder im Anhang anzugeben.

Die Neuregelungen gelten ab dem Geschäftsjahr 2010 (Art. 66 Abs. 3 EGHGB).

17. Bewertung im Umlaufvermögen

Das bisher in § 253 Abs. 3 Satz 3 HGB a.F. kodifizierte Abschreibungswahlrecht für Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens auf Grundlage von erwarteten Wertschwankungen entfällt ab 2010 (Art. 66 Abs. 3 EGHGB). Nach Ansicht des Gesetzgebers erfordert selbst eine starke Betonung des Vorsichtsprinzips keine derartigen Abschreibungen. Künftig regelt § 253 Abs. 4 HGB die Vornahme der Abschreibungen auf einen niedrigeren Wert am Abschlussstichtag.

18. Wegfall der Abschreibungen nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung

Neben dem Wegfall der sog. Wertschwankungsabschreibungen nach § 253 Abs. 3 Satz 3 HGB a.F. entfällt die Regelung nach § 253 Abs. 4 HGB a.F. ersatzlos. Ab 2010 (Art. 66 Abs. 3 EGHGB) sind keine Abschreibungen im Rahmen *vernünftiger kaufmännischer Beurteilung* mehr zulässig.

In der Vergangenheit konnten Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften sowohl bei Vermögensgegenständen des Anlage- als auch des Umlaufvermögens alleine handelsrechtliche Abschreibungen im Rahmen der vernünftigen kaufmännischen Beurteilung vornehmen, um stille Reserven zu legen. Mit der Abschaffung dieses Wahlrechts wird die handelsrechtliche Vorgehensweise an die steuerrechtliche angelehnt. Zudem erfolgt mit der Abschaffung des Wahlrechts eine Annäherung an die IFRS.

19. Zuschreibungsgebot

Die Neufassung von § 253 Abs. 5 Satz 1 HGB regelt *ab 2010 ein umfassendes, rechtsformunabhängiges Wertaufholungsgebot* hinsichtlich aller Formen außerplanmäßiger Abschreibungen im Handelsrecht. Künftig sind niedrigere Wertansätze auf Grundlage außerplanmäßiger Abschreibungen nicht mehr beizubehalten. Vielmehr gilt nach § 253 Abs. 5 HGB eine *Zuschreibungspflicht*, wenn die Gründe, die zur Vornahme einer außerplanmäßigen Abschreibung geführt haben, nicht mehr bestehen. Das frühere Wertaufholungswahlrecht, das von Personenhandelsgesellschaften und Einzelkaufleuten in Anspruch genommen werden konnte, entfällt.

Der Gesetzgeber schafft hiermit für alle Bilanzierenden eine *einheitliche Regelung*.

Alleine beim Geschäfts- oder Firmenwert ist ein niedrigerer Wertansatz aufgrund einer außerplanmäßigen Abschreibung beizubehalten (§ 253 Abs. 5 Satz 2 HGB).

Die Neuregelungen gelten ab dem Geschäftsjahr 2010 (Art. 66 Abs. 3 EGHGB).

In der Vergangenheit begründete niedrigere Wertansätze von Vermögensgegenständen (wegen unterlassener Zuschreibung) können beibehalten werden. Alternativ kann nach Art. 67 Abs. 4 EGHGB eine Zuschreibung zugunsten der Gewinnrücklagen erfolgen. Ausgenommen von dem Beibehaltungswahlrecht sind die Abschreibungen, die im letzten vor dem 01.01.2010 beginnenden Geschäftsjahr vorgenommen worden sind.

20. Bildung von Bewertungseinheiten

Zur Bildung von *Bewertungseinheiten* sieht das HGB mit § 254 HGB künftig einen eigenen Paragraphen vor. Demnach sind künftig das Grundgeschäft und das Sicherungsgeschäft gemeinsam zu bewerten. Die Bewertung von Bewertungseinheiten nach § 254 HGB schränkt die Anwendung des Imparitätsprinzips sowie des Einzelbewertungsgrundsatzes ein. Bei einem effektiven Ausgleich einzelner gegenläufiger Entwicklungen aus vergleichbaren Risiken sind die allgemeinen Bewertungsnormen der §§ 249 und 253 HGB sowie die Regelungen nach § 256a HGB nicht anzuwenden. Konkret schreibt das Gesetz die Nichtanwendung der vorgenannten Normen in dem Umfang und für den Zeitraum vor, in dem die gegenläufigen Wertänderungen oder Zahlungsströme sich (tatsächlich) ausgleichen.

Die entsprechende Regelung erfordert, dass der Bilanzierende zu jedem Bilanzstichtag analysiert, ob und in welchem Umfang sich die gegenläufigen Zahlungsströme und/oder Wertentwicklungen, die in der Bewertungseinheit zusammengefasst werden, voraussichtlich tatsächlich ausgleichen werden. Hierbei bleibt offen, mit welchen Methoden die Wirksamkeit der gebildeten Bewertungseinheiten nachzuweisen ist.

Als absicherungsfähige Grundgeschäfte kommen Vermögensgegenstände, Schulden, schwebende Geschäfte oder mit hoher Wahrscheinlichkeit erwartete Transaktionen in Frage. Diese sollen vor Zins-, Währungs-, Preis-, Ausfall-/Bonitätsrisiken oder gleichartigen Risiken mit Finanzinstrumenten gesichert werden. Als Finanzinstrument gelten nach § 254 HGB auch Termingeschäfte über den Erwerb oder die Veräußerung von Waren. Es erfolgt keine Beschränkung der absicherungsfähigen Grundgeschäfte auf Finanzinstrumente.

Damit gibt der Gesetzgeber bewusst keine Vorgaben hinsichtlich des Umfangs einzelner Bewertungseinheiten und lässt die Frage der Zulässigkeit der Zusammenfassung bestimmter Sachverhalte – mit der Einschränkung durch die notwendigen Dokumentationspflichten – offen. Zwar sind die einzelnen mit der Bildung von Bewertungseinheiten verbundenen Dokumentati-

onspflichten kein Tatbestandsmerkmal für die Zulässigkeit der Bildung einer Bewertungseinheit. Allerdings ergibt sich die Notwendigkeit einer umfassenden und sachgerechten Dokumentation nicht zuletzt aus den mit der Bildung einhergehenden Nachweispflichten bezüglich der Wirksamkeit der gebildeten Bewertungseinheit sowie den nach § 285 Nr. 23 HGB geforderten Anhangangaben.

Zusammen mit dem Grundgeschäft ist das zur Absicherung gedachte Finanzinstrument zu bewerten. *Formen von Bewertungseinheiten* sind das *micro-hedging* (ein Grundgeschäft steht im Zusammenhang mit einem Sicherungsgeschäft), das *portfolio-hedging* (mehrere gleichartige Grundgeschäfte werden gemeinsam mit einem oder mehreren Sicherungsgeschäften betrachtet) sowie das *macro-hedging* (eine Gruppe von Grundgeschäften wird gemeinsam betrachtet und eine sich ergebende Netto-Risikoposition wird durch ein oder mehrere Sicherungsgeschäfte abgesichert).

In dem Umfang und für den Zeitraum, in dem die gegenläufigen Wertänderungen oder Zahlungsströme sich ausgleichen, sind die §§ 249 Abs. 1, 252 Abs. 1 Nr. 3 und 4, 253 Abs. 1 Satz 1 und 256a HGB nicht anzuwenden. Dies bedeutet, dass für die Zulässigkeit einer von den grundsätzlichen Bewertungsnormen abweichenden Behandlung die Wirksamkeit der gebildeten Bewertungseinheiten zu überwachen ist. Zudem sind nach § 285 Nr. 23 HGB umfangreiche Angaben im Anhang vorgeschrieben, die eine entsprechende unternehmensseitige Dokumentation voraussetzen.

Eine (im Einzelfall missbräuchliche) nachträgliche Umwidmung einzelner Sachverhalte ist grundsätzlich nicht möglich. Die Bildung einer Bewertungseinheit ist im Regelfall bis zur Erreichung des mit ihr verfolgten Zwecks beizubehalten. Alleine in Ausnahmefällen ist eine vorzeitige, begründete Beendigung der Bewertungseinheit möglich. In solchen Fällen folgt die Bewertung der zuvor in der Bewertungseinheit zusammengefassten Sachverhalte den allgemeinen Vorschriften. An die Dokumentation zur Begründung der bevorzugten Beendigung der Bewertungseinheit sind nicht zuletzt aus dem Zweck der Bewertungseinheit zur Risikoabsicherung – und nicht zur Steuerung des Jahresergebnisses – heraus erhöhte Anforderungen zu stellen.

Mit den Neuregelungen erfolgt eine starke Anlehnung an die Normen der IFRS. Abweichend von den IFRS sollen allerdings Bewertungseinheiten – wie auch bisher – im Grundsatz gerade keine bilanzielle Abbildung erfahren. Vielmehr erfolgt die *Verrechnung* der gegenläufigen Entwicklungen *außerhalb der Bilanz*. Alleine für den die gegenläufigen, sich kompensierenden Entwicklungen übersteigenden Betrag sind die allgemeinen Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften des HGB anzuwenden.

Fehlt es dem Grund- und dem Sicherungsgeschäft an vergleichbaren Risiken, greift § 254 HGB nicht und auf die beiden Sachverhalte sind eigenständig die allgemeinen Bilanzierungs- und Bewertungsregeln anzuwenden.

Erstmals ist § 254 HGB für das nach dem 31.12.2009 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden (Art. 66 Abs. 3 EGHGB). Mit der Anwendung der Norm sind erweiterte Angabepflichten nach § 285 Nr. 23 HGB zu beachten. Nach dieser Regelung sind der Betrag, mit dem Vermögensgegenstände und Schulden, schwebende Geschäfte und mit hoher Wahrscheinlichkeit vorgesehene (hierbei dürfte es sich um einen redaktionellen Fehler handeln, da im Gesetzestext zu § 254 HGB von „erwarteten Transaktionen“ die Rede ist) Transaktionen in die Bewertungseinheit einbezogen worden sind, die Art der gebildeten Bewertungseinheit, die Form des abgesicherten Risikos sowie weitere Angaben zu Umfang und Zeitraum der gegenläufigen, sich ausgleichenden Wertänderungen oder Zahlungsströme und zu den mit hoher Wahrscheinlichkeit erwarteten Transaktionen anzugeben.

In steuerlicher Hinsicht findet § 254 HGB sein Pendant in § 5 Abs. 1a EStG. Danach sind die Ergebnisse der in der handelsrechtlichen Rechnungslegung zur Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken gebildeten Bewertungseinheiten *auch für die steuerliche Gewinnermittlung maßgebend*.

21. Wegfall der Alt-Regelungen zu den steuerrechtlichen Abschreibungen

Bislang regelte § 254 HGB a.F. die Vornahme steuerrechtlicher Abschreibungen zu Zwecken der handelsrechtlichen Rechnungslegung. Mit der Aufhebung der steuerlichen Sonderregelungen für die Handelsbilanz und dem Wegfall des umgekehrten Maßgeblichkeitsprinzips sowie dem grundsätzlichen Wertaufholungsgebot sind die bestehenden Regelungen obsolet geworden.

Die Altregelungen sind letztmals im Geschäftsjahr 2009 anzuwenden (Art. 66 Abs. 5 EGHGB). Niedrigere Wertansätze von Vermögensgegenständen aufgrund zusätzlicher steuerlicher Abschreibungen können beibehalten werden (Art. 66 Abs. 4 EGHGB). Alternativ kann nach Art. 67 Abs. 4 EGHGB eine Zuschreibung zugunsten der Gewinnrücklagen erfolgen. Ausgenommen von dem Beibehaltungswahlrecht sind die Abschreibungen, die im letzten vor dem 01.01.2010 beginnenden Geschäftsjahr vorgenommen worden sind.

22. Anpassung der Herstellungskostenuntergrenze

Die in § 255 HGB geregelte Herstellungskostenuntergrenze wird künftig an die steuerrechtlichen Regelungen angepasst. Im Hintergrund steht zudem eine Annäherung an die *produktionsbezogene Vollkostenabgrenzung* nach IFRS. Nach § 255 Abs. 2 HGB zählen künftig zu den aktivierungspflichtigen Herstellungskosten die Materialkosten, die Fertigungskosten und die Sonderkosten der Fertigung sowie angemessene Teile der Materialgemeinkosten, der Fertigungsgemeinkosten und des Werteverzehrs des Anlagevermögens, soweit dieser durch die Fertigung veranlasst ist.

Es verbleibt dem Bilanzierenden ein *Wahlrecht*, über die vorgenannte Herstellungskostenunter-

grenze hinaus angemessene Teile der Kosten der allgemeinen Verwaltung sowie angemessene Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung anzusetzen, soweit diese auf den Zeitraum der Herstellung entfallen.

Weiterhin sind Vertriebskosten nicht zu aktivieren. Die auf die Forschungsphase entfallenden Kosten sind ebenso nicht aktivierungsfähig. Diese Konkretisierung resultiert aus der Änderung des § 248 Abs. 2 HGB.

Sofern bestimmte Aufwendungen, die auf die Entwicklung selbst erstellter immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens entfallen, aktiviert werden, sind die Berichtspflichten nach § 285 Nr. 22 HGB zu beachten.

Relevant wird die neue Herstellungskostenuntergrenze für die Geschäftsjahre respektive die Herstellungsvorgänge, die nach dem 31.12.2009 beginnen (Art. 66 Abs. 3 Satz 3 EGHGB).

23. Herstellungskosten für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (Entwicklungsphase)

Die Neueinfügung von § 255 Abs. 2a HGB dient ab 2010 der Klärung, ab wann die während der Entwicklungsphase angefallenen Kosten bei selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens aktivierbar sind und wie die Forschungs- von der Entwicklungsphase abzugrenzen ist. Zudem wird klargestellt, dass die Herstellungskosten eines selbst erstellten immateriellen Vermögensgegenstands des Anlagevermögens die bei dessen Entwicklung anfallenden Aufwendungen i.S. von § 255 Abs. 2 HGB darstellen.

Als Forschungsphase wird die eigenständige und planmäßige Suche nach neuen wissenschaftlichen oder technischen Erkenntnissen oder Erfahrungen allgemeiner Art charakterisiert, deren technische Verwertbarkeit und wirtschaftliche Erfolgsaussichten grundsätzlich nicht beurteilt werden können. Unter Entwicklung wird hingegen die Anwendung von Forschungsergebnissen oder von anderem Wissen für die Neu- oder Weiterentwicklung von Gütern oder Verfahren verstanden.

Sofern keine verlässliche Unterscheidung zwischen Forschung und Entwicklung möglich ist, verbietet § 255 Abs. 2a HGB eine Aktivierung der angefallenen Kosten bzw. Aufwendungen.

Die Neuregelung ist erstmals auf die selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens anzuwenden, mit deren Entwicklung ab dem 01.01.2010 begonnen wird (Art. 66 Abs. 7 EGHGB).

24. Vorschriften zur Ermittlung des beizulegenden (Zeit-)Werts

Ab 2010 sind bestimmte Finanzinstrumente sowie die nach § 246 Abs. 2 HGB zu saldierenden Vermögensgegenstände zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten. Nach § 255 Abs. 4 HGB entspricht der *beizulegende Zeitwert* dem Marktpreis. Soweit kein Marktpreis ermittelbar ist, da

kein aktiver Markt für das Bewertungsobjekt existiert, ist der Zeitwert nach anerkannten Bewertungsmethoden zu ermitteln. Kann auch auf diese Weise kein beizulegender Wert ermittelt werden, sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten nach § 253 Abs. 4 HGB fortzuführen. Als Anschaffungs- oder Herstellungskosten i.S.d. Satzes 3 gilt der zuletzt nach § 255 Abs. 4 Satz 1 oder 2 HGB ermittelte Zeitwert.

Die Neuregelungen gelten ab dem Geschäftsjahr 2010 (Art. 66 Abs. 3 EGHGB).

25. Verbrauchsfolgen: LIFO-, FIFO- und Durchschnittsbewertung

Vor dem BilMoG sah § 256 HGB a.F. vor, dass für gleichartige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens eine *Verbrauchsfolge* nach dem LIFO- (*last in first out*) oder FIFO- (*first in first out*) Verfahren zu Zwecken der Bewertung unterstellt werden darf. Alternativ erlaubte das HGB bislang auch eine sonstige bestimmte Verbrauchsfolge.

Der letztgenannte Zusatz entfällt nunmehr. Nach § 256 HGB kann damit ab 2010 (Art. 66 Abs. 3 EGHGB) eine Bewertung ausschließlich nach der LIFO- oder FIFO-Methode oder zu Durchschnittswerten (es gilt unverändert § 240 Abs. 4 HGB) erfolgen. Die steuerliche Zulässigkeit bleibt auf die LIFO-Bewertung und die Durchschnittsbewertung beschränkt.

26. Regelungen zur Währungsumrechnung: § 256a HGB

Bislang kannten die handelsrechtlichen Vorschriften keine eigenständigen Regelungen zur *Währungsumrechnung*. Künftig regelt § 256a HGB, dass ab 2010 auf fremde Währung lautende Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten mit einer Laufzeit von mehr als einem Jahr am Abschlussstichtag mit dem *Devisenkassamittelkurs* umzurechnen sind. Hierbei sind das Realisations- und das Imparitätsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) sowie das Anschaffungskostenprinzip (§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB) grundsätzlich zu beachten.

Aus der verpflichtenden Anwendung des Devisenkassamittelkurses bei der Folgebewertung resultiert, dass – unter Berücksichtigung des Anschaffungskostenprinzips – alle auf fremde Währung lautenden Geschäftsvorfälle auch im Zugangszeitpunkt zum Devisenkassamittelkurs umzurechnen sind.

Weisen die Vermögensgegenstände und Schulden eine Restlaufzeit von weniger als einem Jahr auf, hat die Umrechnung ohne die genannten vorsichtigen und imparitätischen Einschränkungen mit dem Devisenkassamittelkurs zu erfolgen. Explizit nimmt § 256a HGB die auf fremde Währung lautenden Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von weniger als einem Jahr von der Anwendung der Regelungen nach § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB und § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB aus.

Die Umrechnung von Rechnungsabgrenzungsposten, latenten Steuern sowie Aufwendungen und Erträgen wurde nicht gesondert geregelt.

Diese Posten sind zum Zeitpunkt ihres Zugangs mit dem entsprechenden Devisenkassamittelkurs umzurechnen.

Die Neuregelungen gelten ab dem Geschäftsjahr 2010 (Art. 66 Abs. 3 EGHGB).

27. Ausweitung der handelsrechtlichen Berichterstattungspflichten für kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften

Die Regelungen von § 264 Abs. 1 HGB werden erweitert. Ab 2010 (Art. 66 Abs. 3 EGHGB) ist der Jahresabschluss kapitalmarktorientierter Kapitalgesellschaften, die nicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet sind, um eine *Kapitalflussrechnung* und einen *Eigenkapitalspiegel* zu ergänzen. Darüber hinaus kann er um eine Segmentberichterstattung erweitert werden. Gegenwärtig sind nicht konzernrechnungslegungspflichtige kapitalmarktorientierte Unternehmen nicht zur Erstellung einer Kapitalflussrechnung, eines Eigenkapitalspiegels oder einer Segmentberichterstattung verpflichtet. Um die Lücke einer unterschiedlichen Informationsversorgung am Kapitalmarkt zu schließen, richtet sich der Umfang der Berichterstattungspflichten künftig nach der Frage der Kapitalmarktorientierung.

28. Legaldefinition von „kapitalmarktorientiert“

Neu regelt das HGB in § 264d HGB, was unter einer kapitalmarktorientierten Kapitalgesellschaft zu verstehen ist. Demnach gilt eine Kapitalgesellschaft dann als *kapitalmarktorientiert*, wenn sie einen organisierten Markt i.S.d. § 2 Abs. 5 WpHG in Anspruch nimmt und an diesem Markt Wertpapiere i.S. von § 2 Abs. 1 Satz 1 WpHG ausgegeben oder zumindest deren Zulassung zum Handel beantragt hat.

Die Kriterien eines *organisierten Markts* i.S.d. WpHG erfüllen der Regulierte Markt gem. §§ 32 ff. BörsG, der seit dem 01.11.2007 an die Stelle der früheren Marktsegmente Amtlicher Markt und Geregelter Markt getreten ist, sowie die Terminbörse EUREX, aber nicht der Freiverkehr. Zu den *Wertpapieren* nach § 2 Abs. 1 Satz 1 WpHG zählen Aktien, andere Anteile an in- oder ausländischen juristischen Personen, Personengesellschaften und sonstigen Unternehmen, soweit sie Aktien vergleichbar sind, sowie Zertifikate, die Aktien vertreten, und Schuldtitel, insbesondere Genussscheine und Schuldverschreibungen sowie Zertifikate, die Schuldtitel vertreten, sowie andere Formen von Wertpapieren.

Erstmals erfolgt im Rahmen des HGB an einer zentralen Stelle eine einheitliche Definition des Begriffs „kapitalmarktorientiert“. Auf diese Definition wird von anderen Regelungen im HGB Bezug genommen. Die Neuregelungen gelten ab dem Geschäftsjahr 2010 (Art. 66 Abs. 3 EGHGB).

29. Anpassungen des Bilanzgliederungsschemas

Mit den Neuerungen des BilMoG erfolgt eine Anpassung des *bilanzrechtlichen Gliederungsschemas* nach § 266 Abs. 2 und Abs. 3 HGB.

Demnach sind künftig unter den Immateriellen Vermögensgegenständen als erste Position „Selbst geschaffene Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte“ auszuweisen. Diese Ergänzung trägt dem Aktivierungswahlrecht nach § 248 Abs. 2 HGB Rechnung.

Zudem entfallen aufgrund der Änderungen des § 272 HGB die Position „eigene Anteile“ im Umlaufvermögen unter den Wertpapieren sowie die Position „Rücklage für eigene Anteile“ unter den Gewinnrücklagen im Eigenkapital. Dafür findet sich an letztgenannter Stelle künftig die Position „Rücklage für Anteile an einem herrschenden oder mehrheitlich beteiligten Unternehmen“.

Aktive latente Steuern sind künftig als eigenständige Bilanzposition unter dem Buchstaben D. auf der Aktivseite auszuweisen. Der gesonderte Ausweis trägt der Tatsache Rechnung, dass es sich bei diesem Posten weder um einen Vermögensgegenstand noch um einen Rechnungsabgrenzungsposten oder eine Bilanzierungshilfe handelt. Passive latente Steuern sind künftig unter dem Buchstaben E. gesondert auf der Passivseite auszuweisen.

Als gesonderter Buchstabe E. auf der Aktivseite sind künftig die sich aus der Verrechnung nach § 246 Abs. 2 HGB ergebenden, die entsprechenden Schulden übersteigenden Werte anzusetzen.

Die Neugliederung der Bilanz nach § 266 HGB tritt mit den allgemeinen Änderungen durch das BilMoG ab dem Geschäftsjahr 2010 in Kraft (Art. 66 Abs. 3 EGHGB).

30. Anhebung der Größenkriterien des § 267 HGB

Die Schwellenwerte der Bilanzsumme und der Umsatzerlöse für kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften nach § 267 Abs. 1 und Abs. 2 HGB werden – wie in Tab. 3 und Tab. 4 gezeigt – durch das BilMoG um rund 20% angehoben; die Anzahl der Arbeitnehmer bleibt unverändert.

Größenkriterien für kleine Kapitalgesellschaften		
	§ 267 Abs. 1 HGB a.F.	§ 267 Abs. 1 HGB
Bilanzsumme	4,015 Mio. €	4,840 Mio. €
Umsatzerlöse	8,030 Mio. €	9,680 Mio. €
Anzahl der Arbeitnehmer	50	50

Tab. 3: Größenkriterien für kleine Kapitalgesellschaften

Größenkriterien für mittelgroße Kapitalgesellschaften		
	§ 267 Abs. 2 HGB a.F.	§ 267 Abs. 2 HGB
Bilanzsumme	16,060 Mio. €	19,250 Mio. €
Umsatzerlöse	32,120 Mio. €	38,500 Mio. €
Anzahl der Arbeitnehmer	250	250

Tab. 4: Größenkriterien für mittelgroße Kapitalgesellschaften

Die Unterscheidung nach den vorgenannten *Größenkriterien* ist von maßgeblicher Bedeutung für die Inanspruchnahme bestimmter Befreiungen und Erleichterungen bei der Rechnungslegung respektive einzelnen Angabe- und Publizitätspflichten. Die Rechtsfolgen treten dann ein, wenn der Bilanzierende mindestens zwei der genannten Größenkriterien an zwei aufeinanderfolgenden Bilanzstichtagen über- bzw. unterschreitet.

Unabhängig von der Erfüllung der Schwellenwerte gilt eine Kapitalgesellschaft i.S.d. § 264d HGB stets als groß.

Die *neuen Größenkriterien* gelten bereits ab dem Geschäftsjahr 2008 (Art. 66 Abs. 1 EGHGB), wobei die Prüfung der einzelnen Kriterien rückwirkend auf die Vorjahre mittels Anwendung der ab 2008 erhöhten Grenzen zu erfolgen hat.

31. Wegfall der Aktivierung von Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs

Die Regelungen des § 269 HGB a.F., die ein Wahlrecht zur Aktivierung von *Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs* vorsehen, wurden gestrichen. Mit der Abschaffung des bisherigen Wahlrechts ab dem Jahr 2010 (Art. 66 Abs. 5 EGHGB) will der Gesetzgeber den bilanzpolitischen Spielraum weiter einschränken und eine Annäherung an die Regelungen der IFRS erreichen, die eine derartige Bilanzierungshilfe nicht kennen.

In der Vergangenheit im Jahresabschluss angesetzte Bilanzierungshilfen für Aufwendungen nach § 269 HGB dürfen weiter unter Anwendung der für sie geltenden Vorschriften des HGB a.F. fortgeführt werden, d.h., sie sind weiterhin in jedem auf die vergangene Aktivierung folgenden Geschäftsjahr zu mindestens einem Viertel durch Abschreibungen zu tilgen (Art. 67 Abs. 5 EGHGB). Sofern von dem Beibehaltungswahlrecht kein Gebrauch gemacht wird, ist eine unmittelbare erfolgswirksame Aufwandserfassung geboten.

32. Regelungen zur Ausschüttungssperre

Mit dem Wegfall der Regelungen nach § 269 HGB a.F. entfällt die korrespondierende Ausschüttungssperre für die zuvor aktivierten Beträge für Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs. Für den weiterhin bestehenden Übergangszeitraum bleibt die Ausschüttungssperre für diese Beträge entsprechend Art. 67 Abs. 5 EGHGB bestehen.

Mit § 268 Abs. 8 HGB ist künftig eine *Ausschüttungssperre* für bestimmte Beträge, die sich aus der Anwendung der Neuregelungen durch das BilMoG ergeben, vorgesehen. Eine Ausschüttung von Gewinnen ist dann nur möglich, wenn die nach der Ausschüttung verbleibenden frei verfügbaren Rücklagen abzüglich eines Verlustvortrags oder zuzüglich eines Gewinnvortrags den insgesamt angesetzten Beträgen mindestens entsprechen. Unter den sog. frei verfügbaren Rücklagen sind die Gewinnrücklagen zuzüglich der bestehenden frei verwendbaren Kapitalrücklagen zu verstehen.

Künftig gilt die Ausschüttungssperre beim Ansatz selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (§ 248 Abs. 2 HGB) sowie bei Erträgen aus der Bewertung von Vermögensgegenständen zum beizulegenden Zeitwert (§ 246 Abs. 2 HGB) – jeweils abzüglich der hierfür gebildeten passiven latenten Steuern.

Der Abzug der passiven latenten Steuern hat zu erfolgen, um eine Doppelberücksichtigung zu vermeiden, da weder die Aktivierung bestimmter selbst erstellter immaterieller Werte des Anlagevermögens noch die Bewertung zum beizulegenden Zeitwert steuerlich nachvollzogen werden.

Zusätzlich gilt eine Ausschüttungssperre für die in der Bilanz aktivierten latenten Steuern, soweit diese die passiven latenten Steuern übersteigen. Die Ausschüttungssperre für den Aktivüberhang an latenten Steuern gilt unabhängig davon, ob ein Bruttoausweis erfolgt oder nach der Saldierung mit den passiven latenten Steuern alleine der aktive Betrag in der Bilanz angesetzt wird.

Die neu eingefügte Ausschüttungssperre steht in Zusammenhang mit der Aufhebung des § 248 Abs. 2 HGB a.F., der Neufassung des § 274 HGB sowie der verpflichtenden Bewertung von Vermögensgegenständen i.S. von § 246 Abs. 2 HGB zum beizulegenden Zeitwert.

Der *Anwendungsbereich* der Ausschüttungssperre wird auf Kapitalgesellschaften beschränkt, da einer Ausschüttungssperre bei Personenhandels-gesellschaften sowie Einzelkaufleuten aufgrund deren unbeschränkter Haftung ohnehin keine praktische Bedeutung beizumessen wäre.

Nach § 285 Nr. 28 HGB ist im Anhang der nach den einzelnen Bestandteilen aufgegliederte Gesamtbetrag der Beträge i.S.d. § 268 Abs. 8 HGB anzugeben.

Die Neuregelungen gelten ab dem Geschäftsjahr 2010 (Art. 66 Abs. 3 EGHGB).

33. Neue Eigenkapitaldarstellung – Veränderter Ausweis ausstehender Einlagen, eigener Anteile sowie von Anteilen an herrschenden oder mit Mehrheit beteiligten Unternehmen

Die Vorschriften zur bilanziellen Abgrenzung und Darstellung des Eigenkapitals nach § 272 HGB werden durch das BilMoG ab dem Jahr 2010 geändert. Abs. 1 und Abs. 4 werden neu gefasst; Abs. 1a und 1b werden neu eingefügt.

Künftig regelt § 272 Abs. 1 HGB den *Ausweis ausstehender Einlagen auf das gezeichnete Kapital*. Mit der Neufassung der Regelung wird das den Unternehmen in der Vergangenheit zugestandene Ausweishwahlrecht, die ausstehenden Einlagen im Wege des Brutto- oder des Nettoausweises in der Handelsbilanz zu zeigen, beseitigt. Künftig ist der *Nettoausweis verbindlich* vorgeschrieben. Der nach der Saldierung des gezeichneten Kapitals mit den nicht eingeforderten ausstehenden Einlagen verbleibende Betrag ist unter dem Posten „Eingefordertes Kapital“ in der Hauptspalte auf der Passivseite auszuweisen. Der eingeforderte, aber noch nicht eingezahlte Betrag ist nach § 272 Abs. 1 HGB unter

den Forderungen gesondert auszuweisen und entsprechend zu bezeichnen. Mit dem künftigen Nettoausweis erfolgt eine Vereinheitlichung und Vereinfachung des bilanziellen Eigenkapitalausweises und gleichzeitig eine Annäherung an die Darstellungsweise nach IFRS.

Mit § 272 Abs. 1a HGB ist künftig eine rechtsformunabhängige Vorschrift zur handelsbilanziellen Erfassung eigener Anteile vorgesehen. Die Differenzierung zwischen eigenen Aktien und eigenen Anteilen wird aufgegeben und damit dem wirtschaftlichen Gehalt des Rückkaufs bzw. der Wiederveräußerung eigener Anteile als Kapitalherabsetzung Rechnung getragen. Der Nennbetrag bzw. der rechnerische Wert von erworbenen eigenen Anteilen ist in der Vorspalte offen vom Posten „Gezeichnetes Kapital“ abzusetzen. Der Unterschiedsbetrag zwischen dem Nennbetrag bzw. dem rechnerischen Wert der Anteile und den Anschaffungskosten der eigenen Anteile ist mit den frei verfügbaren Rücklagen zu verrechnen. Anschaffungsnebenkosten sind als Aufwand des Geschäftsjahrs auszuweisen.

Künftig entfällt damit die Aktivierung eigener Anteile und es muss verpflichtend ein Ausweis auf der Passivseite erfolgen. Diese Form der Abbildung stellt nach Ansicht des Gesetzgebers die tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse des Bilanzierenden dar und trägt zudem zu einer Annäherung an die IFRS, nach denen die Abbildung solcher Sachverhalte grundsätzlich erfolgsneutral im Eigenkapital zu erfolgen hat, bei.

§ 272 Abs. 1b HGB regelt die Veräußerung eigener Anteile, dabei wird der wirtschaftliche Gehalt eines solchen Geschäfts berücksichtigt. In diesem Fall ist der Vorspaltenausweis nach § 272 Abs. 1a Satz 1 HGB rückgängig zu machen. Ein den Nennbetrag bzw. den rechnerischen Wert übersteigender Veräußerungserlös ist bis zur Höhe des mit den frei verfügbaren Rücklagen verrechneten Betrags in die frei verfügbaren Rücklagen einzustellen. Ein darüber hinausgehender Veräußerungserlös muss in die Kapitalrücklage eingestellt werden. Bei der Veräußerung anfallende Nebenkosten sind Aufwand des Geschäftsjahrs.

Die Änderung von § 272 Abs. 4 HGB trägt der Tatsache Rechnung, dass ein Unternehmen auch *Anteile an einem anderen Unternehmen* erwerben kann, welches wiederum das erwerbende Unternehmen *beherrscht* oder an diesem eine *Mehrheitsbeteiligung* hält. In solchen Fällen ist eine Rücklage zu bilden, die betragsmäßig den aktivierten erworbenen Anteilen entspricht. Die Rücklage, die bereits bei der Aufstellung der Bilanz zu bilden ist, darf aus den vorhandenen frei verfügbaren Rücklagen gebildet werden. Sie ist dann aufzulösen, wenn die entsprechenden Anteile veräußert oder mit einem niedrigeren Wertansatz auf der Aktivseite angesetzt werden.

Die Neuregelungen gelten ab dem Geschäftsjahr 2010 (Art. 66 Abs. 3 EGHGB).

34. Neue Abgrenzungskonzeption latenter Steuern: deutliche Ausweitung

Eine der wesentlichsten und mit einem deutlich erhöhten Bilanzierungsaufwand verbundenen

Neuregelungen des BilMoG ist in der Neufassung des § 274 HGB zu sehen. Ab 2010 ist die Abgrenzung latenter Steuern nach dem international üblichen bilanzorientierten Konzept vorzunehmen. Die Neufassung sieht damit die Ablösung des bisherigen *Timing-Konzepts* durch das *Temporary-Konzept* vor. Soweit Unterschiede zwischen den handelsrechtlichen Wertansätzen einzelner Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten und den korrespondierenden steuerlichen Wertansätzen bestehen, sind für diese Differenzen – sofern es sich nicht um permanente Differenzen handelt – passive latente Steuern (für künftige Steuerbelastungen) bzw. aktive latente Steuern (für künftige Steuerentlastungen) anzusetzen. Hierbei hat die Abgrenzung latenter Steuern nicht nur für sich in der GuV auswirkende Abweichungen zwischen Handels- und Steuerrecht zu erfolgen. Vielmehr ist auch eine erfolgsneutrale Abgrenzung auf die weiteren bestehenden Unterschiede vorzunehmen. Die Abgrenzungskonzeption umfasst außerdem steuerliche Verlustvorträge.

Allerdings regelt § 274 Abs. 1 HGB alleine eine Ansatzpflicht für den Betrag an passiven latenten Steuern, der die aktiven latenten Steuern übersteigt. Während eine sich insgesamt ergebende passive latente Steuer damit ansatzpflichtig ist, besteht für eine sich insgesamt ergebende Steuerentlastung – in Form einer aktiven latenten Steuer – ein Ansatzwahlrecht.

Unabhängig vom tatsächlichen Ansatz der latenten Steuern in der Bilanz sind zum Bilanzstichtag alle bestehenden Differenzen zu ermitteln und zu bewerten. Unabhängig davon ist die Berücksichtigung steuerlicher Verlustvorträge bei der Ermittlung der latenten Steuern jeweils zum Bilanzstichtag vorzunehmen. Nicht zuletzt § 285 Nr. 29 HGB stellt dies klar. Hierbei ist bei der Bewertung der aktiven latenten Steuern das Vorschichtsprinzip zu beachten.

Die Abgrenzung aktiver latenter Steuern hat nach § 274 Abs. 1 HGB auch auf Basis steuerlicher Verlustvorträge zu erfolgen, sofern für diese innerhalb der folgenden fünf Jahre mit einer Verlustverrechnung zu rechnen ist. Mit der Begrenzung auf einen Fünfjahreszeitraum soll sichergestellt werden, dass die der Steuerabgrenzung zugrunde liegenden Wahrscheinlichkeitsabwägungen auch von Dritten nachvollzogen werden können. Die Vorschrift ist auf vergleichbare Sachverhalte, d.h. Steuergutschriften und Zinsvorträge, zu übertragen. Übt der Bilanzierende das Ansatzwahlrecht aus, so muss er bei den aktiven latenten Steuern die Verlustvorträge für den genannten Zeitraum berücksichtigen.

Aktive latente Steuern sind künftig als eigenständige Bilanzposition auf der Aktivseite (nach § 266 Abs. 2 D. HGB) auszuweisen, passive latente Steuern sind in einer eigenständigen Bilanzposition auf der Passivseite (nach § 266 Abs. 3 E. HGB) zu zeigen. Eine Verrechnung der beiden Posten ist künftig weiterhin zulässig, um so eine bessere Information der Abschlussadressaten zu erreichen. Allerdings können die sich ergebenden Steuerbelastungen und Steuerentlastungen auch unverrechnet angesetzt werden.

Der Betrag der künftigen Steuerbe- bzw. -entlastung – also die Bewertung der zu bildenden passiven bzw. aktiven latenten Steuern in der Bilanz – ist nach § 274 Abs. 2 HGB mit dem *unternehmensindividuellen Steuersatz* im Zeitpunkt der Umkehrung der Differenz zu ermitteln. Er ist nicht abzuzinsen. Der ausgewiesene Posten ist im Anhang zu erläutern und – sofern die antizipierte Steuerwirkung nicht realisiert wird – aufzulösen, sobald mit dem Eintritt der entsprechenden Steuerwirkung nicht mehr zu rechnen ist.

Zudem ist im Anhang (§ 285 Nr. 29 HGB) darauf einzugehen, inwieweit Verlustvorträge und Steuergutschriften Eingang in die Berechnung gefunden haben. Insbesondere an die Aktivierung latenter Steuern auf Verlustvorträge sind besonders hohe Anforderungen zu stellen, vor allem dann, wenn das Unternehmen in der Vergangenheit nicht über ausreichend nachhaltige Gewinne verfügte.

Im Anhang empfiehlt sich neben einer angemessenen *Berichterstattung* zu den der Steuerabgrenzung zugrunde gelegten Prämissen und Bewertungsannahmen zudem die Darstellung einer Überleitungsrechnung des ausgewiesenen Steueraufwands/-ertrags auf den erwarteten Steueraufwand/-ertrag.

Die Regelungen nach § 274 HGB sind ausweislich der größenabhängigen Erleichterungen von kleinen Kapitalgesellschaften (i.S.d. § 267 Abs. 1 HGB) nach § 274a Nr. 5 HGB nicht anzuwenden. Mit dieser Regelung wird der *sachliche Anwendungsbereich* auf mittelgroße und große Kapitalgesellschaften beschränkt.

Nach § 288 Abs. 2 HGB sind mittelgroße Kapitalgesellschaften von den Angabepflichten gem. § 285 Nr. 29 HGB befreit, sodass sich der Aufwand für die Informationsbeschaffung und -vermittlung im Bereich der latenten Steuern reduziert. Die Erleichterung ist insbesondere dann von Bedeutung, wenn ein aktivischer Überhang begründet und auf den Ansatz aktiver latenter Steuern verzichtet wird. Werden latente Steuern in der Bilanz angesetzt, sind zwar keine weiteren speziellen Angaben im Anhang erforderlich, unter Dokumentations- und Prüfungsgesichtspunkten ist jedoch eine nachvollziehbare Ermittlung der Steuerpositionen erforderlich.

Erträge und Aufwendungen aus der Aktivierung bzw. Passivierung von latenten Steuern sind unter „Steuern vom Einkommen und vom Ertrag“ in der GuV gesondert auszuweisen. Dasselbe gilt für die Anpassung aus der Veränderung der bereits in Vorjahren angesetzten latenten Steuern.

Die Neuregelungen gelten ab dem Geschäftsjahr 2010 (Art. 66 Abs. 3 EGHGB). Hierbei regelt Art. 67 Abs. 6 EGHGB, dass die Aufwendungen und Erträge aus der erstmaligen Anwendung des § 274 HGB unmittelbar mit den Gewinnrücklagen zu verrechnen sind. Soweit sich die Steuerabgrenzung aus erfolgsneutralen Umstellungseffekten nach Art. 67 Abs. 1, Abs. 3 oder Abs. 4 EGHGB ergibt, erfolgt die Erfassung der hierauf entfallenden latenten Steuern ebenfalls in den Gewinnrücklagen.

35. Konkretisierung der Erfassung bestimmter Aufwendungen und Erträge in der GuV

Mit dem Übergang auf das BilMoG stellen sich einzelne Ausweisfragen in der Erfolgsrechnung. Der Gesetzgeber hat dies erkannt und weitere Anpassungen der Regelungen des § 277 HGB vorgenommen.

Nach § 277 Abs. 1 HGB sind außerplanmäßige Abschreibungen nach § 253 Abs. 3 Satz 3 und 4 HGB gesondert in der GuV auszuweisen oder im Anhang anzugeben.

§ 277 Abs. 4 HGB stellt klar, dass die Angabepflichten im Anhang für periodenfremde Aufwendungen und Erträge gelten. Demnach sind diese Posten hinsichtlich ihres Betrags sowie ihrer Art dann im Anhang zu erläutern, wenn die entsprechenden Beträge für die Beurteilung der Ertragslage nicht von untergeordneter Bedeutung sind.

Die Regelungen des § 277 HGB werden um einen neuen fünften Absatz ergänzt. § 277 Abs. 5 HGB stellt klar, dass:

- die Erträge aus der Abzinsung sowie die Aufwendungen aus der Aufzinsung langfristiger Rückstellungen und Verbindlichkeiten nach § 253 Abs. 2 HGB unter der Position „Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge“ respektive „Zinsen und ähnliche Aufwendungen“ auszuweisen sind und
- die Erträge aus der Währungsumrechnung unter dem Posten „Sonstige betriebliche Erträge“ und die Aufwendungen aus der Währungsumrechnung unter der Position „Sonstige betriebliche Aufwendungen“ auszuweisen sind.

Sofern es im Zusammenhang mit der erstmaligen Anwendung der Vorschriften des BilMoG (dazu genauer unter Abschn. VIII.) zu einer Erfassung einzelner Aufwendungen und Erträge in der GuV kommt, regelt Art. 67 Abs. 7 EGHGB, dass diese Aufwendungen und Erträge unter den Posten „außerordentliche Aufwendungen“ bzw. „außerordentliche Erträge“ auszuweisen sind.

36. Wegfall der Regelungen der §§ 279 bis 283 HGB

Im Zuge der einzelnen Neuregelungen streicht der Gesetzgeber den gesamten Vierten Titel des Ersten Unterabschnitts des Zweiten Abschnitts, der bislang die §§ 279 bis 283 HGB a.F. umfasste. Die ersatzlose Streichung der Normen ist im Zusammenhang mit der Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit, der Neufassung des § 253 HGB, der Abschaffung des Aktivierungswahlrechts für Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs sowie der Reform des § 272 HGB zu sehen.

Die Altregelungen sind letztmals auf Jahres- und Konzernabschlüsse für das vor dem 01.01.2010 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden (Art. 66 Abs. 5 EGHGB).

37. Neue Angabepflichten im Anhang

Die Angabepflichten nach § 285 HGB erfahren mit dem BilMoG eine deutliche Aufwertung. Im Zuge der einzelnen Änderungen des HGB werden die Angabepflichten nach § 285 HGB um

eine Vielzahl von Informationen erweitert, die zum Teil bereits ab dem Jahr 2009 (Art. 66 Abs. 2 EGHGB) und zum Teil erstmals ab dem nach dem 31.12.2009 beginnenden Geschäftsjahr (Art. 66 Abs. 3 EGHGB) zu beachten sind; bereits bestehende Angabepflichten werden darüber hinaus teilweise modifiziert. Die früheren Sätze 2 bis 6 werden aufgehoben, sodass für § 285 HGB künftig die Unterscheidung nach einzelnen Sätzen hinfällig ist. Es verbleibt in § 285 HGB nur ein Satz. Hierbei werden die bisherigen Nr. 2 und Nr. 13 geändert, die Nr. 3 sowie die Nr. 16-29 ersetzt bzw. ergänzt und die Nr. 5 aufgehoben. Die einzelnen Änderungen werden nachfolgend kurz erläutert:

- Konkretisierung der *Angaben zu den Verbindlichkeiten* (§ 285 Nr. 2 HGB): Die sich ergänzenden Angaben nach Nr. 1 und Nr. 2 werden künftig an einer gemeinsamen Stelle im Anhang dargestellt. Die Zusammenfassung der Angaben in einem Verbindlichkeitspiegel ist hierbei zu empfehlen.
- *Angaben zu nicht bilanzierten Geschäften* (§ 285 Nr. 3 HGB): Mit der Neuregelung werden die Unternehmen verpflichtet, die nicht in der Bilanz enthaltenen Geschäfte im Anhang anzugeben. Hierbei sind Angaben zu Art, Zweck, Risiken und Vorteilen der einzelnen Geschäfte vorzunehmen, soweit dies für die Beurteilung der Finanzlage notwendig ist. Kleine Kapitalgesellschaften brauchen die Regelungen nicht anzuwenden; bei mittelgroßen Kapitalgesellschaften bestehen bestimmte Erleichterungen.
- Angabe zum *Gesamtbetrag der sonstigen finanziellen Verpflichtungen* (§ 285 Nr. 3a HGB): Der Gesamtbetrag der sonstigen finanziellen Verpflichtungen, die nicht in der Bilanz enthalten und nicht nach § 251 HGB (Haftungsverhältnisse) sowie § 285 Nr. 3 HGB berichtspflichtig sind, ist anzugeben, sofern die Angabe für die Beurteilung der Finanzlage von Bedeutung ist. Gesondert sind hierbei Verpflichtungen gegenüber verbundenen Unternehmen darzustellen.
- Angaben zur *Abschreibungsdauer eines Geschäfts- oder Firmenwerts* (§ 285 Nr. 13 HGB): Künftig sind die Gründe, die die Annahme einer betrieblichen Nutzungsdauer eines entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwerts von mehr als fünf Jahren rechtfertigen, gesondert zu erläutern. Hierbei ist ein Hinweis auf eine steuerrechtliche Abschreibungsdauer mit Verweis auf § 7 Abs. 1 EStG *nicht* ausreichend. Vielmehr muss für Zwecke der handelsrechtlichen Rechnungslegung eine eigenständige Beurteilung nachvollziehbar dargelegt werden.
- Angabe zum *Corporate Governance Kodex* (§ 285 Nr. 16 HGB): Gesondert ist zur Abgabe der Erklärung nach § 161 AktG Stellung zu nehmen und zu erläutern, an welcher Stelle sie öffentlich zugänglich gemacht wurde.
- Veränderte Abgrenzung der *angabepflichtigen Abschlussprüferhonorare* (§ 285 Nr. 17 HGB): Künftig ist nicht mehr das im Geschäftsjahr als Aufwand erfasste Honorar des Abschlussprüfers anzugeben, sondern das für das Geschäftsjahr berechnete Gesamthonorar. Hierbei ist das berechnete Gesamthonorar aufzuschlüsseln nach den Bereichen Abschlussprüfungsleistungen, andere Bestätigungsleistungen, Steuerberatungsleistungen und sonstige Leistungen. Von der vorgenannten Angabepflicht kann abgesehen werden, soweit die Angaben in einem das Unternehmen einbeziehenden Konzernabschluss enthalten sind. Zudem wird die Angabepflicht nunmehr grundsätzlich auf alle Kapitalgesellschaften ausgedehnt, wobei die Erleichterungen nach § 288 HGB zu beachten sind.
- Angaben zu *nicht zum niedrigeren Zeitwert bewerteten Finanzinstrumenten* (§ 285 Nr. 18 HGB): Sofern für bestimmte Finanzinstrumente, die den Finanzanlagen des Anlagevermögens zuzurechnen sind, eine außerplanmäßige Abschreibung nach § 253 Abs. 3 HGB unterblieben ist, müssen der Buchwert sowie der beizulegende Zeitwert der Vermögensgegenstände sowie die Gründe für das Unterlassen der Abschreibung unter Angabe konkreter Anhaltspunkte, weswegen nicht von einer dauernden Wertminderung auszugehen ist, angegeben werden.
- Angaben für *nicht zum Zeitwert bilanzierte derivative Finanzinstrumente* (§ 285 Nr. 19 HGB): Für jede Kategorie derivativer Finanzinstrumente, die nicht zum beizulegenden Zeitwert bewertet wurden, sind deren Art und Umfang, deren beizulegender Zeitwert (sofern sich dieser nach § 255 Abs. 4 HGB ermitteln lässt), deren Buchwert (unter Angabe des Bilanzpostens, in dem sich dieser niederschlägt) sowie die Gründe, weshalb der beizulegende Zeitwert nicht bestimmt werden kann, zu erläutern.
- Angaben für *zum Zeitwert bewertete Finanzinstrumente* nach § 340e Abs. 3 HGB (§ 285 Nr. 20 HGB): Sofern die Bewertung bestimmter Finanzinstrumente zum beizulegenden Zeitwert erfolgt ist, sind die grundlegenden Annahmen der Bestimmung des Zeitwerts sowie Umfang und Art jeder Kategorie derivativer Finanzinstrumente, welche die Höhe, den Zeitpunkt und die Sicherheit künftiger Zahlungsströme beeinflussen können, anzugeben. Ausweislich der Regelungen nach § 285 Nr. 25 HGB gelten die vorgenannten Angabepflichten auch für die zum Zeitwert bewerteten Vermögensgegenstände i.S.d. § 246 Abs. 2 HGB.
- Angaben zu *nicht marktüblichen Geschäften mit related parties* (§ 285 Nr. 21 HGB): Sofern es im Geschäftsjahr zu wesentlichen Geschäften mit nahe stehenden Unternehmen und Personen gekommen ist, die zu nicht marktüblichen Bedingungen erfolgt sind, ist zumindest über diese Geschäfte zu berichten. Zudem sind Angaben zur Art der Beziehung, zum Wert der Geschäfte sowie zu weiteren Punkten, sofern diese für die Beurteilung der Finanzlage notwendig sind, vorzunehmen. Hierbei ist der Begriff ‚Geschäft‘ im weitesten, funktionalen Sinn zu verstehen. Gemeint sind nicht alleine Rechtsgeschäfte, sondern auch andere Maßnahmen, die eine unentgeltliche oder entgeltliche Übertragung oder Nut-

zung von Vermögensgegenständen oder Schulden zum Gegenstand haben. Demnach sind alle Transaktionen rechtlicher oder wirtschaftlicher Art mit *related parties*, die sich auf die Finanzlage des Bilanzierenden auswirken können, hinsichtlich ihrer Marktüblichkeit zu prüfen. Die Angaben können nach Geschäftsarten zusammengefasst werden, sofern dies die Beurteilungsmöglichkeit der Auswirkungen der Geschäfte auf die Finanzlage nicht einschränkt. Allerdings sind solche Geschäfte von der Berichtspflicht ausgenommen, die innerhalb eines Konzerns zwischen mittelbar oder unmittelbar in 100%-igem Anteilsbesitz stehenden Tochterunternehmen erfolgt sind. Mit der Angabepflicht wird eine Annäherung der handelsrechtlichen Berichtspflichten an die IFRS angestrebt. Allerdings sind abweichend zu IAS 24 nur die *nicht* marktüblichen Geschäfte anzugeben. Für kleine und mittelgroße Gesellschaften sind entsprechende Erleichterungen hinsichtlich dieser Anhangangabe vorgesehen.

- Angaben zum *Gesamtbetrag der Forschungs- und Entwicklungskosten* (§ 285 Nr. 22 HGB): Im Fall einer Aktivierung von Entwicklungskosten nach § 248 Abs. 2 HGB sind der Gesamtbetrag der Forschungs- und Entwicklungskosten des Geschäftsjahrs sowie der davon auf die selbst erstellten immateriellen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens entfallende Betrag anzugeben. Hierbei sieht die verabschiedete Gesetzesfassung abweichend vom Reg-E nicht mehr die verpflichtenden Angaben aufgeschlüsselt in Forschungs- und Entwicklungskosten vor, sondern die Angabe des Gesamtbetrags ist ausreichend. Die Angabepflicht resultiert aus der Aufhebung des Verbots der Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens nach § 248 Abs. 2 HGB a.F. sowie der Konkretisierung des § 255 Abs. 2 und Abs. 2a HGB, nach dem künftig selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens i.H.d. in der Entwicklungsphase angefallenen Herstellungskosten aktivierungsfähig sind. Grundsätzlich soll die Angabepflicht einen besseren Einblick in die Forschungstätigkeit und die damit verbundene Innovationskraft des Bilanzierenden sowie in das Verhältnis der Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen, die einerseits als laufender Aufwand erfasst und andererseits aktiviert worden sind, vermitteln.
- Erläuterungen von *Bewertungseinheiten* (§ 285 Nr. 23 HGB): Sofern nach § 254 HGB Bewertungseinheiten zur Absicherung von Risiken gebildet wurden, sind die Bewertungseinheiten sowie die abgesicherten Risiken anzugeben. Im Einzelnen ist anzugeben, mit welchem Betrag jeweils Vermögensgegenstände, Schulden, schwebende Geschäfte sowie mit hoher Wahrscheinlichkeit erwartete Transaktionen in die Bewertungseinheit einbezogen worden sind. Zudem sind das abgesicherte Risiko und die Art der gebil-

deten Bewertungseinheit zu berichten. Zusätzlich ist die Höhe des abgesicherten Risikos anzugeben (§ 285 Nr. 23 Buchst. a HGB). Als Risiko kommen z.B. Zins-, Währungs-, Bonitäts- und Preisrisiken in Frage. Als Bewertungseinheit sind ein *micro*-, *macro*- oder *portfolio-hedge* denkbar. Für die jeweils abgesicherten Risiken ist ferner anzugeben, warum, in welchem Umfang und für welchen Zeitraum sich die gegenläufigen Wertänderungen oder Zahlungsströme künftig voraussichtlich ausgleichen werden. Zusätzlich ist die Methode der Ermittlung der Wertänderungen respektive Zahlungsströme anzugeben (§ 285 Nr. 23 Buchst. b HGB). Nach § 285 Nr. 23 Buchst. c HGB sind schließlich die mit hoher Wahrscheinlichkeit erwarteten Transaktionen, die in die Bewertungseinheiten einbezogen wurden, zu erläutern. Alternativ zur Anhangangabe kann der Bilanzierende die Angaben auch im Lagebericht vornehmen.

- Angaben zur *Berechnung von Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen* (§ 285 Nr. 24 HGB): Hinsichtlich der Bewertung von Pensionsrückstellungen sind das angewandte versicherungsmathematische Berechnungsverfahren und die grundlegenden Berechnungsprämissen (Zinssatz, Lohn- und Gehaltssteigerungen, Sterbetafeln) anzugeben. Bereits in der Vergangenheit hatte eine Angabe der angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden zu erfolgen. Mit § 285 Nr. 24 HGB schafft der Gesetzgeber erstmals eine eigenständige Angabepflicht für den Bereich der Pensionsrückstellungen.
- Erläuterung *vorgenommener Saldierungen* (§ 285 Nr. 25 HGB): Für den Fall einer Verrechnung von Vermögensgegenständen und Schulden nach § 246 Abs. 2 HGB sind Anschaffungskosten und beizulegender Zeitwert der verrechneten Vermögensgegenstände ebenso wie der Erfüllungsbetrag der Schulden und die verrechneten Aufwendungen und Erträge im Anhang anzugeben. Zudem sind die Angabepflichten nach § 285 Nr. 20 Buchst. a HGB zu beachten. Demnach sind die der Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts zugrunde gelegten Annahmen und Methoden im Anhang anzugeben.
- *Anteile oder Anlageaktien an inländischen Investmentvermögen* (§ 285 Nr. 26 HGB): Künftig sind gesonderte Angaben zu Anteilen oder Anlageaktien an inländischen Investmentvermögen nach § 1 InvG oder vergleichbaren ausländischen Investmentanteilen nach § 2 Abs. 9 InvG von mehr als 10% vorzunehmen. Hierzu zählen die Anlageziele, der Wert nach § 36 InvG oder vergleichbaren ausländischen Vorschriften, die Differenz zum Buchwert, die erfolgte Ausschüttung für das Geschäftsjahr und Beschränkungen hinsichtlich der Möglichkeit der täglichen Rückgabe. Außerdem sind die Gründe für das Unterlassen einer Abschreibung nach § 253 Abs. 3 Satz 4 HGB unter Angabe konkreter Anhaltspunkte, weshalb nicht von einer dauernden Wertminderung auszugehen ist, anzugeben.

- Erweiterte Angaben für *Eventualverbindlichkeiten* (§ 285 Nr. 27 HGB): Für Haftungsverhältnisse sowie nach § 251 HGB unter der Bilanz ausgewiesene oder nach § 268 Abs. 7 HGB im Anhang angegebene Verbindlichkeiten sind die Gründe der Einschätzung des Risikos der Inanspruchnahme anzugeben. Die Angabepflicht trägt dem Umstand Rechnung, dass Eventualverbindlichkeiten regelmäßig in einer Gesamtsumme angegeben werden, ohne dass erkennbar ist, wie sich die zugrunde liegenden Verpflichtungen und Haftungsverhältnisse im Einzelnen aufteilen.
- Gesamtbetrag der *Beträge i.S.d. § 268 Abs. 8 HGB* (§ 285 Nr. 28 HGB): Zum Schutz der Gläubiger sind im Anhang die Beträge aus der Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und latenter Steuern ebenso wie aus der Zeitwertbewertung von Vermögensgegenständen anzugeben. Somit wird die Höhe der ausschüttungsgesperrten Beträge transparent gemacht.
- Weiterführende Angaben zu der *Steuerabgrenzung* (§ 285 Nr. 29 HGB): Im Anhang sind gesondert die Differenzen sowie steuerlichen Verlustvorträge anzugeben, auf die latente Steuern abgegrenzt worden sind. Zudem ist anzugeben, mit welchen Steuersätzen die Bewertung erfolgt ist. Diese Angabe ist auch dann vorzunehmen, wenn in Anwendung des Aktivierungswahlrechts nach § 274 HGB auf einen bilanziellen Ansatz latenter Steuern insgesamt verzichtet worden ist.

Von den vorgenannten Berichtspflichten sind die folgenden bereits ab dem Jahr 2009 zu beachten (Art. 66 Abs. 2 EGHGB):

- Angaben zu nicht bilanzierten Geschäften (§ 285 Nr. 3 HGB),
- Angabe zum Gesamtbetrag der sonstigen finanziellen Verpflichtungen (§ 285 Nr. 3a HGB),
- Angaben zum *Corporate Governance Kodex* (§ 285 Nr. 16 HGB),
- veränderte Abgrenzung der *angabepflichtigen Abschlussprüferhonorare* (§ 285 Nr. 17 HGB),
- Angaben zu nicht marktüblichen Geschäften mit *related parties* (§ 285 Nr. 21 HGB).

Die anderen vorgenannten Vorschriften sind erstmals auf Jahres- und Konzernabschlüsse für das nach dem 31.12.2009 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden (Art. 66 Abs. 3 EGHGB).

38. Wegfall der gesonderten Aufstellung des Anteilsbesitzes

In der Vergangenheit erlaubte § 287 HGB a.F dem Bilanzierenden, die in § 285 Nr. 11 und Nr. 11a HGB geforderten Angaben zum Anteilsbesitz wahlweise im Anhang oder in einer gesonderten Anteilsliste vorzunehmen. Künftig entfällt dieses *Wahlrecht*. Die Angaben sind ab 2010 (Art. 66 Abs. 5 EGHGB) zwingend im Anhang darzustellen.

Die Neuerung trägt der Tatsache Rechnung, dass seit der Änderung des § 325 HGB durch das Gesetz über elektronische Handelsregister und Ge-

nossenschaftsregister sowie das Unternehmensregister (EHUG) aus dem Jahr 2006 alle Jahresabschlüsse einschließlich der Beteiligungslisten beim elektronischen Bundesanzeiger einzureichen sind. Damit begründet § 287 HGB keine Kostenvorteile mehr, sondern stellt alleine ein Wahlrecht dar, das nun beseitigt wird.

39. Größenabhängige Erleichterungen bei der Anhangberichterstattung

Die *größenabhängigen Erleichterungen* hinsichtlich bestimmter Berichtspflichten werden mit § 288 HGB ab 2009 respektive 2010 (in Abhängigkeit der jeweiligen Geltung der Neuregelungen nach § 285 HGB gem. Art. 66 Abs. 2 und Abs. 3 EGHGB) neu gefasst.

Nach § 288 Abs. 1 HGB dürfen *kleine Kapitalgesellschaften* (i.S.d. § 267 Abs. 1 HGB) künftig auf folgende Angaben verzichten:

- § 284 Abs. 2 Nr. 4 HGB (Angaben zum beizulegenden Zeitwert im Zusammenhang mit der Anwendung einer Bewertungsmethode nach § 240 Abs. 4 HGB oder § 256 HGB),
- § 285 Nr. 2 bis 8 Buchst. a, Nr. 9 Buchst. a und b sowie Nr. 12 HGB (unverändert),
- § 285 Nr. 17 HGB (Angaben zu dem für das Geschäftsjahr berechneten Gesamthonorar des Abschlussprüfers),
- § 285 Nr. 19 HGB (Angaben zu nicht zum niedrigeren Zeitwert bewerteten derivativen Finanzinstrumenten),
- § 285 Nr. 21 HGB (Angaben zu nicht marktüblichen Geschäften mit *related parties*),
- § 285 Nr. 22 HGB (Angaben zum Gesamtbetrag der Forschungs- und Entwicklungskosten),
- § 285 Nr. 29 HGB (Angaben zur Steuerabgrenzung).

Die *größenabhängigen Erleichterungen* für *mittelgroße Kapitalgesellschaften* (i.S.d. § 267 Abs. 2 HGB) sind in § 288 Abs. 2 HGB geregelt. Hiernach sind diese von folgenden Angabepflichten befreit:

- Darstellung der Risiken und Vorteile im Rahmen der Berichtspflicht nach § 285 Nr. 3 HGB (Angaben zu nicht bilanzierten Geschäften),
- § 285 Nr. 4 HGB (unverändert),
- § 285 Nr. 29 HGB (Angaben zur Steuerabgrenzung),
- Wahlrecht zur Vornahme der Angaben nach § 285 Nr. 17 HGB (Angabe der Honoraraufwendungen für den Abschlussprüfer); sofern die Unternehmen der Angabepflicht im Anhang nicht nachkommen, müssen sie die Angaben der Wirtschaftsprüferkammer auf deren schriftliche Anforderung hin mitteilen,
- die Angaben nach § 285 Nr. 21 HGB (Angaben zu nicht marktüblichen Geschäften mit *related parties*) müssen nur von Aktiengesellschaften vorgenommen werden; die Angabe kann zudem auf Geschäfte beschränkt werden, die direkt oder indirekt mit dem Hauptgesellschafter oder den Mitgliedern des Geschäftsführungs-, Aufsichts- oder Verwaltungsgorgans abgeschlossen wurden.

40. Änderungen des Inhalts der Lageberichterstattung

Mit den Änderungen des BilMoG werden die Vorschriften zur Lageberichterstattung um § 289 Abs. 5 HGB erweitert. Danach haben Kapitalgesellschaften i.S.d. § 264d HGB im Lagebericht ab 2009 (Art. 66 Abs. 2 EGHGB) die wesentlichen Merkmale des *internen Kontroll- und des Risikomanagementsystems im Hinblick auf den Rechnungslegungsprozess* darzustellen.

Das Gesetz nennt keine weiteren inhaltlichen Anforderungen an die Einrichtung und Ausgestaltung eines *internen Kontroll- oder Risikomanagementsystems* im Hinblick auf den Rechnungslegungsprozess. Demnach bleibt es den geschäftsführenden Organen überlassen, ein internes Kontroll- und Risikomanagementsystem nach den vorhandenen Bedürfnissen des Unternehmens unter Berücksichtigung seiner Strategie und des Geschäftsvolumens sowie unter Beachtung von Wirtschaftlichkeits- und Effizienzaspekten einzurichten. Die Vorschrift des § 289 Abs. 5 HGB verpflichtet alleine dazu, das interne Kontroll- und Risikomanagementsystem mit Blick auf den *Rechnungslegungsprozess* zu beschreiben; eine Einschätzung hinsichtlich der Effektivität ist nicht gefordert.

41. Erklärung zur Unternehmensführung

§ 289a HGB wird neu in das HGB aufgenommen. Nach dieser Vorschrift müssen börsennotierte Aktiengesellschaften sowie Aktiengesellschaften, die auf eigene Veranlassung im Freiverkehr notiert sind, aber außerdem andere Wertpapiere als Aktien zum Handel an einem organisierten Markt ausgegeben haben, künftig eine *Erklärung zur Unternehmensführung* als eigenständigen Abschnitt des Lageberichts darstellen. Alternativ zur Aufnahme der Erklärung in den Lagebericht kann auch eine Veröffentlichung auf der Internetseite der Gesellschaft erfolgen, auf die im Lagebericht Bezug zu nehmen ist. Erstmals ist diese Angabe ab dem Geschäftsjahr 2009 (Art. 66 Abs. 2 EGHGB) vorzunehmen.

In die Erklärung zur Unternehmensführung sind nach § 289a Abs. 2 HGB die Erklärung nach § 161 AktG (Nr. 1), relevante Angaben zu Unternehmensführungspraktiken, die über die gesetzlichen Anforderungen hinaus angewandt werden (Nr. 2), und eine Beschreibung der Arbeitsweise von Vorstand und Aufsichtsrat sowie der Zusammensetzung und Arbeitsweise von deren Ausschüssen (Nr. 3) aufzunehmen. Soweit die Informationen nach Nr. 3 auf der Internetseite der Gesellschaft öffentlich zugänglich sind, kann darauf verwiesen werden.

Mit der Angabepflicht nach § 289a Abs. 2 Nr. 1 HGB wird die Verbindung der handelsrechtlichen Pflichtangaben zur Erklärung zum *Corporate Governance Kodex* nach § 161 AktG hergestellt. Darüber hinaus sollen die Angaben nach § 289a Abs. 2 Nr. 2 und Nr. 3 HGB einen weiteren Einblick in die internen Strukturen der Unternehmensführung geben. Da die Angaben über die Zusammensetzung des Geschäftsführungs- und Aufsichtsratsorgans auch nach § 285

Nr. 10 HGB im Anhang gefordert werden, kann auf eine Wiederholung im Lagebericht zur Vermeidung von Doppelangaben verzichtet werden. Allerdings ist über die Anhangangaben nach § 285 Nr. 10 HGB hinaus im Lagebericht über die personelle Zusammensetzung der Ausschüsse des Vorstands und des Aufsichtsrats sowie über deren Arbeitsweise zu berichten.

Die Vorschriften zur Erklärung zur Unternehmensführung sind auf nach dem 31.12.2008 beginnende Geschäftsjahre erstmals anzuwenden. Nach § 317 Abs. 2 HGB ist alleine die Vornahme der Erklärung, nicht deren Inhalt prüfungspflichtig.

42. Einrichtung eines Prüfungsausschusses

Ab dem Jahr 2010 (Art. 66 Abs. 4 EGHGB) müssen nach § 324 HGB Kapitalgesellschaften i.S.d. § 264d HGB, die keinen Aufsichtsrat oder Verwaltungsrat haben, der die Voraussetzungen des § 100 Abs. 5 AktG erfüllen muss, einen *Prüfungsausschuss* einrichten, der sich insbesondere mit den in § 107 Abs. 3 Satz 2 AktG beschriebenen Aufgaben befasst.

Mit der Ergänzung des § 100 AktG um einen neuen Abs. 5 wird künftig hinsichtlich der *persönlichen Voraussetzungen für Aufsichtsratsmitglieder* gefordert, dass bei Gesellschaften i.S.d. § 264d HGB mindestens ein unabhängiges Mitglied des Aufsichtsrats über Sachverstand auf den Gebieten der Rechnungslegung oder Abschlussprüfung verfügen muss. Nach § 107 Abs. 3 Satz 2 AktG kann der Aufsichtsrat einen Prüfungsausschuss bestellen, dem er insbesondere die *Überwachung des Rechnungslegungsprozesses*, der Wirksamkeit des internen Kontrollsystems, des Risikomanagementsystems und der Internen Revision sowie der Abschlussprüfung überträgt. Hinsichtlich der Abschlussprüfung soll im Besonderen eine Überwachung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers sowie der vom Abschlussprüfer zusätzlich erbrachten Leistungen erfolgen. Sofern der Aufsichtsrat einer Gesellschaft i.S.d. § 264d HGB einen derartigen Prüfungsausschuss einrichtet, muss mindestens ein Mitglied die Voraussetzungen nach § 100 Abs. 5 AktG erfüllen. Die Mitglieder des Prüfungsausschusses sind von den Gesellschaftern zu wählen, wobei der Vorsitzende des Prüfungsausschusses nicht mit der Geschäftsführung betraut sein darf.

Sofern eine Kapitalgesellschaft i.S.d. § 264d HGB kein Aufsichts- oder Verwaltungsorgan aufweist, das die in § 107 Abs. 3 Satz 2 AktG beschriebenen Aufgaben eines Prüfungsausschusses wahrnimmt, sind die Mitglieder des Prüfungsausschusses unmittelbar von den Gesellschaftern zu wählen, wobei mindestens ein Mitglied die Voraussetzungen von § 100 Abs. 5 AktG erfüllen muss. § 12 Abs. 4 EGAktG stellt klar, dass die geänderten Vorschriften der §§ 100 Abs. 5 und 107 Abs. 4 AktG keine Anwendung finden, solange alle Mitglieder des Aufsichtsrats und des Prüfungsausschusses vor dem Inkrafttreten des BilMoG bestellt worden sind. Demnach ergibt sich der konkrete Handlungsbedarf

im Einzelfall erst bei der nächsten Bestellung des Aufsichtsrats.

Mit § 324 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 und Nr. 2 HGB werden eine Reihe von Unternehmen von öffentlichem Interesse von der Verpflichtung zur Einrichtung eines Prüfungsausschusses befreit. Diese Befreiung betrifft indes nur Gesellschaften, die nicht bereits einen Aufsichtsrat oder Verwaltungsrat aufweisen.

Keinen Prüfungsausschuss brauchen nach § 324 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HGB Kapitalgesellschaften, deren ausschließlicher Zweck in der Ausgabe von Wertpapieren i.S.d. § 2 Abs. 1 Satz 1 WpHG besteht, welche durch Vermögensgegenstände besichert sind, einzurichten. In diesen Fällen ist im Anhang darzulegen, weshalb ein Prüfungsausschuss nicht eingerichtet wird. Darüber hinaus ermöglicht § 324 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 HGB bestimmten Kreditinstituten den Verzicht auf die Einrichtung eines Prüfungsausschusses.

43. Offenlegungsvorschriften nach § 325 HGB

Die Änderung des § 325 Abs. 4 HGB ist redaktioneller Natur. Demnach haben Kapitalgesellschaften i.S.d. § 264d HGB, sofern sie keine kapitalmarktorientierten Kapitalgesellschaften i.S.d. § 327a HGB sind, ihren Jahresabschluss binnen vier Monaten offenzulegen.

44. Offenlegungserleichterungen für kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften

Derzeit regeln die §§ 326 und 327 HGB die größenabhängigen Erleichterungen für kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften mit Blick auf die Offenlegungspflichten.

Die Erleichterungen für kleine Kapitalgesellschaften in § 326 HGB bleiben unverändert bestehen.

Mittelgroße Kapitalgesellschaften haben nach § 327 HGB künftig auch gesonderte Angaben zu selbst geschaffenen gewerblichen Schutzrechten und ähnlichen Rechten und Werten vorzunehmen. Hinsichtlich des Anhangs entfallen für Zwecke der Offenlegung weiterhin die Angabepflichten nach § 285 Nr. 2 (Aufgliederung der Verbindlichkeiten), Nr. 8 Buchst. a (Angabe des Materialaufwands bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens) sowie Nr. 12 (gesonderte Erläuterungen für die Rückstellungen) HGB.

45. Weitere Änderungen

Weitere redaktionelle Änderungen für den Einzelabschluss betreffen die Bußgeldvorschriften (§ 334 HGB), die Regelungen zur Festsetzung von Ordnungsgeld (§ 335 HGB) und die Vorschriften zur Aufstellungspflicht bei Genossenschaften (§ 336 HGB) sowie den Bereich der ergänzenden Vorschriften für Kreditinstitute und Finanzdienstleistungsinstitute (§§ 340a bis 340n HGB) und den Bereich der ergänzenden Vorschriften für Versicherungsunternehmen und Pensionsfonds (§§ 341a bis 341n HGB).

46. Inkrafttreten der Neuregelungen

Die spezifischen Regelungen des Einführungsgesetzes zum HGB (EGHGB) sehen vor, dass – sofern das Geschäftsjahr mit dem Kalender-

jahr übereinstimmt – die *Neuerungen* durch das BilMoG *erstmalig im Geschäftsjahr 2010* zur Anwendung gelangen.

Lediglich die Befreiung von der Pflicht zur Buchführung und der Erstellung eines Inventars nach § 241a HGB i.V.m. § 242 Abs. 4 HGB sowie die veränderten Größenkriterien des § 267 HGB sowie des § 293 HGB gelten nach Art. 66 Abs. 1 EGHGB *bereits ab dem Geschäftsjahr 2008*.

Art. 66 Abs. 2 EGHGB sieht die Anwendung bestimmter Regelungen bereits ab dem Geschäftsjahr 2009 vor. Ausweislich der Regelungen nach Art. 66 Abs. 3-5 EGHGB sind die Neuregelungen größtenteils erstmalig ab dem Geschäftsjahr 2010 anzuwenden.

Allerdings erlaubt Art. 66 Abs. 3 Satz 6 EGHGB, dass die Neuregelungen insgesamt bereits auch erstmalig auf das nach dem 31.12.2008 beginnende Geschäftsjahr angewandt werden dürfen. Hierauf ist dann im Anhang hinzuweisen.

Bei der erstmaligen Anwendung der HGB-Normen i.d.F. des BilMoG auf den Jahresabschluss brauchen die im HGB kodifizierten und sich aus den GoB ergebenden Stetigkeitsvorschriften nicht beachtet zu werden. Zudem müssen die Vorjahreszahlen bei der erstmaligen Anwendung der geänderten Vorschriften nicht angepasst werden (Art. 67 Abs. 8 EGHGB). Hierauf ist im Anhang hinzuweisen. Es steht dem Bilanzierenden allerdings frei, zu Zwecken einer besseren Vergleichbarkeit die Vorjahreszahlen entsprechend anzupassen.

Ergänzende Übergangsvorschriften zur Anwendung einzelner Regelungen sowie zur Handhabung bestimmter einmaliger Umstellungseffekte finden sich in Art. 67 EGHGB. Hierauf wird gesondert an späterer Stelle Bezug genommen (vgl. Abschn. VIII.).

VI. Änderungen im Bereich des handelsrechtlichen Konzernabschlusses

1. Vorbemerkungen und erster Überblick

Neben zahlreichen Neuerungen in der einzelgesellschaftlichen Rechnungslegung und der Unternehmenspublizität erfolgen durch das BilMoG umfangreiche *Neuerungen im Bereich der Konzernrechnungslegung*. Trotz der zahlreichen Veränderungen betont der Gesetzgeber explizit, dass der handelsrechtliche Konzernabschluss nicht gänzlich substituiert, sondern speziell für konzernrechnungslegungspflichtige, jedoch nicht kapitalmarktorientierte Unternehmen als weniger aufwändige Alternative zu den IFRS erhalten bleiben soll. Im Bereich der Konzernrechnungslegung sind die Veränderungen durch das BilMoG von zwei wesentlichen Tendenzen geprägt: einerseits erfolgt zum Zweck der Vereinfachung in vielen Bereichen eine *Ab-schaffung derzeit noch bestehender Wahlrechte*, andererseits ist eine klare *Orientierung an den internationalen Rechnungslegungsnormen* – speziell den IFRS – erkennbar, die das Informationsniveau der HGB-Konzernrechnungslegung steigern sollen.

Im Einzelnen führt das BilMoG insbesondere zu folgenden Neuerungen, die in den nach-

folgenden Abschnitten detaillierter erläutert werden:

- Wegfall des Kriteriums der einheitlichen Leitung (§ 290 Abs. 1 HGB a.F.),
- Anpassung des früheren Control-Konzepts (§ 290 Abs. 2 HGB a.F.),
- Konkretisierung der faktischen Befreiungsmöglichkeit von der Aufstellungspflicht (§ 290 Abs. 5 HGB),
- Veränderungen im Minderheitenschutz (§ 291 HGB),
- Einschränkung bei befreiender Wirkung von Konzernabschlüssen aus einem Drittstaat (§ 292 HGB),
- Erhöhung der Schwellenwerte (§ 293 HGB),
- Angabepflichten bei Veränderungen des Konsolidierungskreises (§ 294 HGB),
- Fixierung des Stetigkeitsgebots bezüglich der angewandten Konsolidierungsmethoden (§ 297 Abs. 3 HGB),
- Abschaffung der Buchwertmethode und Ausnahmen von der grundsätzlichen Zeitwertbewertung (§ 301 Abs. 1 HGB),
- einheitlicher Aufrechnungszeitpunkt und Einräumung einer Anpassungsfrist für einzelne Wertansätze aus der Erstkonsolidierung (§ 301 Abs. 2 HGB),
- Wegfall der Saldierungsmöglichkeit von Unterschiedsbeträgen und der Unterscheidung passivischer Unterschiedsbeträge (§ 301 Abs. 3 HGB),
- Bilanzierung von Rückbeteiligungen (§ 301 Abs. 4 HGB),
- Aufhebung der Kapitalkonsolidierung bei Interessenzusammenführung (§ 302 HGB a.F.),
- latente Steuern (§ 306 HGB),
- Währungsumrechnung (§ 308a HGB),
- Geschäfts- oder Firmenwert als planmäßig abzuschreibender Vermögensgegenstand (§ 309 HGB),
- verpflichtende Beachtung der Regelungen zur Währungsumrechnung auch bei Gemeinschaftsunternehmen (§ 310 HGB),
- Abschaffung der Kapitalanteilmethode und Konkretisierung des Zeitpunkts der erstmaligen Einbeziehung assoziierter Unternehmen (§ 312 HGB),
- Ausdehnung der Angabepflichten im Konzernanhang (§ 314 HGB),
- Erweiterung der Angaben im Konzernlagebericht (§ 315 HGB).

Die Änderungen der Konzernrechnungslegung nach HGB, die – mit Ausnahme der neuen Größenkriterien, die bereits ab dem Geschäftsjahr 2008 relevant sind – ab dem Jahr 2010 zu beachten sind, sind über die Verweise im PublG auch überwiegend für nach dem PublG konzernrechnungslegungspflichtige Unternehmen relevant. Umgekehrt handelt es sich bei den durch das BilMoG geschaffenen Änderungen zur Konzernrechnungslegung im PublG regelmäßig um Folgeänderungen, die aus der Anpassung der handelsrechtlichen Vorschriften resultieren (vgl. hierzu Abschn. IX.1). Im Folgenden werden zunächst die Änderungen des HGB mit Blick auf die handelsrechtliche Konzernrechnungslegung skizziert.

2. Wegfall des Konzepts der einheitlichen Leitung und Anpassung des bisherigen Control-Konzepts

In der Vergangenheit führten das Konzept der einheitlichen Leitung (§ 290 Abs. 1 HGB a.F.) und das Control-Konzept in § 290 Abs. 2 HGB a.F. nebeneinander zur Begründung der Aufstellungspflicht eines Konzernabschlusses. Mit dem BilMoG gibt der Gesetzgeber (entgegen der noch im Ref-E und Reg-E geplanten gesetzlichen Änderung) das Konzept der einheitlichen Leitung vollständig auf.

Künftig zeichnet alleine das Vorliegen eines *beherrschenden Einflusses* für die Verpflichtung zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verantwortlich. Hierbei kann der beherrschende Einfluss mittelbar oder unmittelbar auf das Tochterunternehmen ausgeübt werden. Nicht zuletzt die Diskussion im Zusammenhang mit der Finanzmarktkrise macht nach Ansicht des Gesetzgebers eine Annäherung an die internationalen Regelungen nach IAS 27 und SIC 12 notwendig.

Die Regelungen in § 290 Abs. 2 HGB konkretisieren, wann vom Vorliegen eines beherrschenden Einflusses auszugehen ist. Hierbei entsprechen die in § 290 Abs. 2 Nr. 1 bis 3 HGB genannten Kriterien nahezu den früheren Kriterien des Control-Konzepts nach § 290 Abs. 2 HGB a.F. Nach § 290 Abs. 2 HGB ist dann von einem beherrschenden Einfluss auszugehen, wenn dem Mutterunternehmen bei einem anderen Unternehmen

- die Mehrheit der Stimmrechte der Gesellschafter zusteht (Nr. 1);
- das Recht zusteht, die Mehrheit der Mitglieder des die Finanz- und Geschäftspolitik bestimmenden Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgans zu bestellen oder abzurufen, und es gleichzeitig Gesellschafter ist (Nr. 2);
- das Recht zusteht, die Finanz- und Geschäftspolitik aufgrund eines geschlossenen Beherrschungsvertrags oder aufgrund einer Bestimmung in der Satzung zu bestimmen (Nr. 3);
- bei wirtschaftlicher Betrachtung die Mehrheit der aus diesem Unternehmen resultierenden Chancen und Risiken im Zusammenhang mit der Erreichung eines genau definierten Ziels zuzurechnen ist (Nr. 4).

Für die Konsolidierungspflicht von Gesellschaften ist künftig die Möglichkeit einer Beherrschung ausreichend. Auf die tatsächliche Ausübung der Rechte und des beherrschenden Einflusses kommt es im Zweifel ebenso wenig an wie auf das Vorhandensein von Anteilen.

Die Neuregelungen sind erstmals auf Jahres- und Konzernabschlüsse für das nach dem 31.12.2009 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden (Art. 66 Abs. 3 EGHGB).

3. Einbeziehungspflicht von Zweckgesellschaften

Von besonderer Bedeutung ist die vorgenannte Neuerung für die *Einbeziehungspflicht von Zweckgesellschaften* (*special purpose entities*) in den Konzernabschluss.

Bei Zweckgesellschaften handelt es sich um Unternehmen mit einem engen, genau definierten Ziel der Unternehmenstätigkeit, deren Gründung in der Praxis häufig der außerbilanziellen Durchführung bestimmter Sachverhalte bzw. Geschäfte dient. Dies wird erreicht, indem der Initiator Vermögen an die Zweckgesellschaft transferiert und gleichzeitig das Recht zu dessen Nutzung erhält, während die Finanzierung der Zweckgesellschaft durch einen konzernexternen Investor erfolgt. Die wesentlichen Chancen und Risiken sind allerdings weiter dem kapitalmäßig nicht oder nur unwesentlich an der Zweckgesellschaft beteiligten Initiator zuzurechnen.

Die Konsolidierungspflicht von Zweckgesellschaften wird in § 290 Abs. 2 Nr. 4 HGB verbindlich geregelt. Zwar werden Zweckgesellschaften regelmäßig nicht bei rechtlicher Betrachtung, wohl aber bei wirtschaftlicher Betrachtung von dem Mutterunternehmen beherrscht. In Anlehnung an SIC 12 können die folgenden Umstände bei einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise eine Konsolidierungspflicht von Zweckgesellschaften bedingen:

- Die Geschäftstätigkeit der Zweckgesellschaft wird zugunsten der Bedürfnisse des Mutterunternehmens oder eines seiner Tochterunternehmen geführt.
- Das Mutterunternehmen kann mittels Entscheidungsmacht unmittelbar oder mittelbar die Mehrheit des Nutzens aus der Geschäftstätigkeit der Zweckgesellschaft ziehen.
- Das Mutterunternehmen verfügt unmittelbar oder mittelbar über das Recht, die Mehrheit des Nutzens aus der Geschäftstätigkeit der Zweckgesellschaft zu ziehen, und ist deshalb u.U. besonderen Risiken, die sich aus der Geschäftstätigkeit der Zweckgesellschaft ergeben, ausgesetzt.
- Das Mutterunternehmen behält unmittelbar oder mittelbar die Mehrheit der mit der Geschäftstätigkeit der Zweckgesellschaft verbundenen Residual- oder Eigentumsrisiken oder Vermögensgegenstände, um daraus Nutzen für die eigene Geschäftstätigkeit zu ziehen.

Die Regelungen nach § 290 Abs. 2 Nr. 4 HGB knüpfen an den Begriff „Unternehmen“ an. Regelmäßig sind Unternehmen solche Wirtschaftseinheiten, die eigenständige wirtschaftliche Interessen verfolgen und am Markt nach außen in Erscheinung treten. Um Umgehungen der Konsolidierungspflicht durch rechtsgestaltende, auf die genannten Definitionsmerkmale abzielende Maßnahmen zu vermeiden, sieht § 290 Abs. 2 Nr. 4 Satz 2 HGB neben Unternehmen explizit auch sonstige juristische Personen des Privatrechts oder unselbstständige Sondervermögen des Privatrechts als Zweckgesellschaften vor.

Ausgeschlossen von der Abgrenzung der Zweckgesellschaften sind Spezialsondervermögen i.S.d. § 2 Abs. 3 InvG.

Die entsprechenden Änderungen des § 290 HGB führen dazu, dass solche Gesellschaften künftig in den Konzernabschluss einzubeziehen sind. Mit dem Geschäftsjahr 2010 sind somit auch in

der Vergangenheit nicht konsolidierte Zweckgesellschaften nunmehr in den Konzernabschluss einzubeziehen (Art. 66 Abs. 3 EGHGB). Hierbei sind die Regelungen nach § 301 HGB und § 309 HGB zu beachten.

Flankiert wird die Änderung in § 290 HGB von einer Neufassung bzw. Erweiterung der Angabepflichten zu nicht in der Bilanz enthaltenen Geschäften sowie finanziellen Verpflichtungen des Mutterunternehmens und der in den Konzernabschluss einbezogenen Tochterunternehmen, soweit diese Informationen für die Beurteilung der Finanzlage des Konzerns notwendig sind (§ 285 Nr. 3 und Nr. 3a HGB sowie § 314 Abs. 1 Nr. 2 und Nr. 2a HGB).

Die Neuregelungen sind erstmals auf Jahres- und Konzernabschlüsse für das nach dem 31.12.2009 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden (Art. 66 Abs. 3 EGHGB), wobei zu diesem Zeitpunkt die in der Vergangenheit nicht konsolidierten Zweckgesellschaften in den Konsolidierungskreis einzubeziehen sind.

4. Konkretisierung der faktischen Befreiungsmöglichkeit von der Konzernrechnungslegungspflicht

Die Neuregelung nach § 290 Abs. 5 HGB stellt klar, dass ein Mutterunternehmen dann von der Verpflichtung zur Erstellung eines Konzernabschlusses nach den Regelungen des HGB befreit ist, wenn es ausschließlich über Beteiligungen an Tochterunternehmen verfügt, die gem. § 296 HGB nicht konsolidierungspflichtig sind.

Mit der nach Art. 66 Abs. 3 EGHGB erstmals ab 2010 geltenden Regelung besteht bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen für ein kapitalmarktorientiertes Unternehmen auch *keine Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses* nach den internationalen Regelungen (§ 315a HGB).

5. Möglichkeit zur Aufstellung befreiender Konzernabschlüsse

Die Regelungen zur befreienden Wirkung von Konzernabschlüssen, die sich in den §§ 291, 292 HGB finden, werden durch die Gesetzesänderungen angepasst.

Die Beurteilung der Kapitalmarktorientierung eines zu befreienden Mutterunternehmens, die die Befreiungsmöglichkeit des § 291 HGB ausschließt, erfolgt zukünftig anhand der Kriterien des § 2 WpHG.

Um die Besserstellung kleinerer gegenüber größeren Minderheiten in § 291 HGB aufzuheben, wird der *Minderheitenschutz für Gesellschafter*, deren Anteile weniger als 10% des Grundkapitals betragen, dahingehend eingeschränkt, dass diese Minderheiten zukünftig unter den Voraussetzungen des § 291 HGB die Befreiung zwar weiterhin durch die Beantragung der Erstellung eines Konzernabschlusses verhindern können, jedoch der Befreiung nicht mehr zwingend zustimmen müssen.

In § 292 HGB erfolgt eine Einschränkung dergestalt, dass Konzernabschlüsse eines Mutterunternehmens aus einem Drittstaat i.d.R. nur dann befreiende Wirkung entfalten können,

wenn der Abschlussprüfer dieses Konzernabschlusses bei der Wirtschaftsprüferkammer in Deutschland eingetragen ist. Diese Ergänzung dient zur Durchsetzung der Eintragungspflicht bei der Wirtschaftsprüferkammer gem. § 134 WPO.

6. Erhöhung der einschlägigen Größenkriterien

Die in § 293 HGB geregelten Größenkriterien, die eine Befreiung von der Konzernrechnungslegungspflicht bewirken, sofern zwei der drei Kriterien an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen erfüllt werden, werden ab dem Jahr 2008 angehoben (Art. 66 Abs. 1 EGHGB). Tab. 5 und Tab. 6 stellen die bisherigen sowie die *neuen Größenmerkmale* einander gegenüber.

Größenkriterien bei Anwendung der Bruttomethode		
	§ 293 Abs. 1 Nr. 1 HGB a.F.	§ 293 Abs. 1 Nr. 1 HGB
Bilanzsumme	19,272 Mio. €	23,100 Mio. €
Umsatzerlöse	38,544 Mio. €	46,200 Mio. €
Anzahl der Arbeitnehmer	250	250

Tab. 5: Größenkriterien bei Anwendung der Bruttomethode

Größenkriterien bei Anwendung der Nettomethode		
	§ 293 Abs. 1 Nr. 2 HGB a.F.	§ 293 Abs. 1 Nr. 2 HGB
Bilanzsumme	16,060 Mio. €	19,250 Mio. €
Umsatzerlöse	32,120 Mio. €	38,500 Mio. €
Anzahl der Arbeitnehmer	250	250

Tab. 6: Größenkriterien bei Anwendung der Nettomethode

Darüber hinaus wird ausdrücklich festgelegt, dass § 267 Abs. 4 Satz 2 HGB auch für den Konzernabschluss gilt, d.h., dass bei einer Umwandlung oder Neugründung die Rechtsfolgen bereits eintreten, wenn die genannten Voraussetzungen am ersten auf die Umwandlung bzw. Neugründung folgenden Abschlussstichtag erfüllt sind.

Die Prüfung der Kriterien hat erstmals zum 31.12.2008 mit den erhöhten Werten zu erfolgen, wobei die Anwendung der neuen Werte auch auf die Vorjahre vorzunehmen ist.

Eine Befreiung aufgrund dieser Größenkriterien kann nicht erfolgen, sofern das Mutterunternehmen oder eines seiner Tochterunternehmen kapitalmarktorientiert ist. Diesbezüglich erfolgt lediglich eine redaktionelle Anpassung in Form eines Verweises auf die neu eingeführte Definition eines kapitalmarktorientierten Unternehmens in § 264d HGB.

7. Angabepflichten bei Veränderungen des Konsolidierungskreises

Bei *Veränderungen des Konsolidierungskreises* ist die Vergleichbarkeit der Konzernrechnungslegung im Zeitablauf durch entsprechende An-

hangangaben herzustellen. Dieser Verpflichtung wurde in der Vergangenheit dadurch entsprochen, dass entweder die Vorjahreszahlen an die Änderungen angepasst wurden oder im Konzernanhang Angaben vorgenommen wurden, die den Vergleich ermöglichten.

Die Möglichkeit der Angabe angepasster Vorjahreszahlen nach § 294 Abs. 2 Satz 2 HGB a.F. als Alternative ist künftig gestrichen. Bei einer Änderung des Konsolidierungskreises sind damit die entsprechenden Angaben im Anhang vorzunehmen. Diese Annäherung an die IFRS entspricht der in der Praxis üblichen Vorgehensweise.

Die Neuregelung ist nach Art. 66 Abs. 3 EGHGB erstmals auf Erwerbsvorgänge, die nach dem 31.12.2009 stattfinden, anzuwenden.

8. Gesetzliche Fixierung des Stetigkeitsgebots bezüglich der angewandten Konsolidierungsmethoden

Während die Forderung nach der Beibehaltung der auf den vorhergehenden Konzernabschluss angewandten Konsolidierungsmethoden bislang als Soll-Vorschrift ausgestaltet war, stellt der Gesetzgeber nunmehr klar, dass diese *beizubehalten sind* (§ 297 Abs. 3 Satz 2 HGB).

In der Praxis wird diese Änderung aufgrund des ohnehin bestehenden Stetigkeitsgebots in der Rechnungslegung keine Auswirkungen haben. Die Korrektur steht vielmehr im Einklang mit der gleichlautenden Änderung des § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB.

9. Für die Konzernrechnungslegung anzuwendende einzelgesellschaftliche Normen

Die Änderung des Verweises in § 298 HGB, welche Normen zur einzelgesellschaftlichen Rechnungslegung im Konzernabschluss anzuwenden sind, stellt eine *Anpassung an die einzelgesellschaftlichen Reformen* dar. Konkret geht es insbesondere um die Aufhebung der §§ 279 bis 283 HGB, die im Bereich des Einzelabschlusses gestrichen wurden.

10. Abschaffung der Buchwertmethode und Ausnahmen von der grundsätzlichen Zeitwertbewertung

Das derzeit für die Kapitalkonsolidierung von Tochterunternehmen im Rahmen der Vollkonsolidierung gem. § 301 HGB bestehende *Wahlrecht* zwischen der Buchwertmethode und der Neubewertungsmethode wird aufgehoben. Um den Informationsgehalt des Konzernabschlusses zu erhöhen und die Kapitalkonsolidierung zu vereinfachen, ist zukünftig in Übereinstimmung mit den IFRS nach § 301 Abs. 1 HGB ausschließlich die Neubewertungsmethode zulässig.

Der Unterschied zwischen der Buchwertmethode und der Neubewertungsmethode ist in der Höhe der im Zuge der Kapitalkonsolidierung aufzudeckenden stillen Reserven und Lasten zu sehen. Die Anwendung der Neubewertungsmethode hat zur Folge, dass künftig nicht nur den Gesellschaftern des Mutterunternehmens, sondern auch den an den Tochterunternehmen beteiligten Minderheitsgesellschaftern relevante

Informationen über das auf sie entfallende Reinvermögen vermittelt werden.

Nach § 301 HGB sind grundsätzlich alle im Zuge der Erstkonsolidierung (erstmalig) in den Konzernabschluss aufzunehmenden Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten und Sonderposten mit ihrem jeweiligen beizulegenden Zeitwert zu bewerten. Explizit ausgenommen von der Zeitwertbewertung im Zuge der Erstkonsolidierung sind Rückstellungen, die nach § 253 Abs. 1 Satz 2 und 3, Abs. 2 HGB zu bewerten sind, sowie latente Steuern, deren Bewertung sich nach § 274 Abs. 2 HGB richtet.

Im Zusammenhang mit der Erstkonsolidierung von Tochterunternehmen hat auch die Aktivierung latenter Steuern auf Verlustvorträge dann zu erfolgen, wenn durch die Einbeziehung in den Konzernabschluss und eine veränderte gesellschafts- und steuerrechtliche Situation die Verlustvorträge auf Ebene des Tochterunternehmens nutzbar werden. Der Ansatz der aktiven latenten Steuern hat dann erfolgsneutral im Rahmen der Kaufpreisallokation zu erfolgen. Dagegen hat eine veränderte Nutzbarkeit auf Ebene des Mutterunternehmens keinen Einfluss auf die Erstkonsolidierung, sondern stellt einen laufenden, ergebniswirksamen Effekt aus der Anwendung des § 274 HGB dar.

Im Zusammenhang mit der künftig verpflichtenden Anwendung der Neubewertungsmethode ergibt sich die redaktionelle Änderung des § 307 Abs. 1 HGB.

Mit der vorstehenden Änderung erfolgt eine Annäherung an die international übliche Vorgehensweise und gleichzeitig eine Steigerung der Informationsfunktion des handelsrechtlichen Konzernabschlusses. Die verpflichtende Anwendung der Neubewertungsmethode betrifft Akquisitionen, die nach dem 31.12.2009 stattfinden (Art. 66 Abs. 3 Satz 4 EGHGB).

11. Einheitlicher Aufrechnungszeitpunkt und Einräumung einer Anpassungsfrist

Auch die Wahlrechte in § 301 HGB a.F. bezüglich des Zeitpunkts, der der Kapitalaufrechnung zugrunde gelegt wird, werden abgeschafft, sodass die Kapitalaufrechnung zwingend zu dem *Zeitpunkt* vorzunehmen ist, an dem das *Unternehmen Tochterunternehmen* geworden ist (§ 301 Abs. 2 HGB). Mit dieser Regelung wird u.a. dem Wegfall des Beteiligungskriteriums Rechnung getragen, da es künftig nach § 290 HGB nicht mehr auf den Anteilsbesitz ankommt. Für den Fall eines Anteilserwerbs wird regelmäßig der Zeitpunkt des Erwerbs der (Mehrheits-) Beteiligung gleich dem Zeitpunkt sein, zu dem das Unternehmen Tochterunternehmen geworden ist.

Sofern die entsprechenden Wertansätze zu diesem Zeitpunkt noch nicht endgültig bestimmt werden können, ist es zulässig, in den auf den Zeitpunkt der Erstkonsolidierung folgenden zwölf Monaten eine (erfolgsneutrale) Anpassung vorzunehmen (§ 301 Abs. 2 HGB). Damit wird eine Erleichterung geschaffen, um die Wertansätze endgültig hinreichend sicher zu be-

stimmen. Ein ausdrücklicher Hinweis darauf, dass die Anpassung nur erfolgsneutral durchgeführt werden darf, ist nicht notwendig, da der Grundsatz der Erfolgsneutralität von Anschaffungsvorgängen zu beachten ist.

Ist ein Unternehmen erstmalig zur Konzernrechnungslegung verpflichtet, sind die Wertansätze zum Zeitpunkt der Einbeziehung des Tochterunternehmens in den Konzernabschluss maßgebend, wenn das Unternehmen nicht erst in dem betreffenden Geschäftsjahr Tochterunternehmen geworden ist (§ 301 Abs. 2 HGB). Gleiches gilt im Fall der erstmaligen Einbeziehung eines Tochterunternehmens, das bisher aufgrund von § 296 HGB nicht konsolidiert wurde.

Da mit den Neuregelungen nicht auf den jeweiligen Zeitpunkt des (tranchenweisen) Anteilserwerbs Bezug genommen wird, kann die bestehende Praxis im Zusammenhang mit sukzessiven Anteilserwerben, die eine einheitliche Kapitalaufrechnung erst zu dem Zeitpunkt vorsieht, zu dem das Unternehmen Tochterunternehmen geworden ist, beibehalten werden.

Die Änderung des § 301 Abs. 2 HGB dient der Anpassung an die IFRS, der Vereinfachung sowie der Verbesserung der Vergleichbarkeit. Darüber hinaus werden Gestaltungsspielräume, die ausschließlich aus der Wahl des Aufrechnungszeitpunkts resultieren, beseitigt.

Die Neuregelungen sind erstmals auf Konzernabschlüsse für nach dem 31.12.2009 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden (Art. 66 Abs. 3 EGHGB).

12. Wegfall der Saldierungsmöglichkeit von Unterschiedsbeträgen sowie der Unterscheidung passivischer Unterschiedsbeträge, einheitliche Behandlung

Die *Saldierungsmöglichkeit positiver und negativer Unterschiedsbeträge* aus der Kapitalkonsolidierung nach § 301 HGB wird aufgehoben, um auch in diesem Bereich die Vergleichbarkeit der handelsrechtlichen Konzernrechnungslegung zu verbessern. Ebenso entfällt die *Unterscheidung des bilanziellen Ausweises eines passivischen Unterschiedsbetrags* in Abhängigkeit von seinem bilanziellen Charakter.

Nach der Kapitalaufrechnung verbleibende Unterschiedsbeträge sind zukünftig nach § 301 Abs. 3 HGB entweder als Geschäfts- oder Firmenwert auf der Aktivseite der Bilanz oder auf der Passivseite der Bilanz als eigene Position nach dem Eigenkapital unter der Bezeichnung „Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung“ auszuweisen.

Im Ergebnis sind künftig ab dem Geschäftsjahr 2010 (Art. 66 Abs. 3 EGHGB) alle sich aus der Kapitalkonsolidierung ergebenden aktivischen Unterschiedsbeträge einheitlich zu behandeln; das Gleiche gilt für die passivischen Unterschiedsbeträge.

13. Bilanzierung von Rückbeteiligungen

Von Tochterunternehmen des Mutterunternehmens gehaltene Anteile am Mutterunternehmen (*Rückbeteiligungen*) werden zukünftig nicht mehr im Umlaufvermögen ausgewiesen, son-

den sind nach § 301 Abs. 4 HGB offen in der Vorspalte vom ‚Gezeichneten Kapital‘ abzusetzen. Diese Vorschrift ergänzt die Neuerungen zur Abbildung eigener Anteile im Einzelabschluss (§ 272 Abs. 1a HGB) aus Sicht der konsolidierten Rechnungslegung für den Ausweis sog. *eigener Anteile im Konzern*.

Die Neuregelungen sind erstmals auf Konzernabschlüsse für nach dem 31.12.2009 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden (Art. 66 Abs. 3 EGHGB).

14. Abschaffung der Interessenzusammenführungsmethode

Eine weitere Einschränkung der derzeit bestehenden Alternativen und Annäherung an die Normen der IFRS liegt in der *Abschaffung* der – in der Praxis bedeutungslosen – Pooling-of-Interests-Methode. Durch die Aufhebung von § 302 HGB erfolgt die Vollkonsolidierung von Tochterunternehmen zukünftig ausschließlich nach der Erwerbsmethode.

Die Interessenzusammenführungsmethode ist letztmals auf Erwerbsvorgänge, die in dem vor dem 01.01.2010 beginnenden Geschäftsjahr erfolgen, anwendbar (Art. 66 Abs. 5 EGHGB).

15. Latente Steuern

Die Neuerungen des § 306 HGB folgen den konzeptionellen Änderungen des § 274 HGB.

Die veränderte Abgrenzungskonzeption latenter Steuern wird das Bilanzbild deutscher Konzernabschlüsse stark verändern und zu einem *erheblich erhöhten Bilanzierungsaufwand* bei den Unternehmen führen. Die Abgrenzung latenter Steuern erfolgt künftig nicht mehr nach dem *Timing-Konzept*, sondern nach dem international gebräuchlichen *Temporary-Konzept*. Das heißt, zukünftig sind auch alle sich ausgleichenden erfolgsneutralen Differenzen (sowie bestehende Verlustvorträge und Steuergutschriften) bei der Steuerabgrenzung zu berücksichtigen und eine *bilanzorientierte Abgrenzung latenter Steuern* ist vorzunehmen.

Dementsprechend stellt § 306 HGB für die Abgrenzung latenter Steuern in der konsolidierten Rechnungslegung ebenfalls nicht mehr nur auf erfolgswirksame, sondern auf alle – aus Konsolidierungsmaßnahmen resultierenden – sich ausgleichenden Differenzen zwischen handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Wertansätzen als Basis der Steuerabgrenzung ab. Nur Differenzen aus dem erstmaligen Ansatz eines Geschäfts- oder Firmenwerts bzw. eines passivischen Unterschiedsbetrags sind explizit von der Steuerabgrenzung ausgenommen. Das Gleiche gilt für sog. *outside basis differences*, also Unterschiede zwischen dem steuerlichen Wertansatz der Beteiligung an einem in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen und dem handelsrechtlichen Wertansatz des auf dieses Unternehmen entfallenden Nettovermögens.

Eine Zusammenfassung der latenten Steuern auf Einzel- sowie auf Konzernabschlussebene bleibt erlaubt. Die Posten nach § 306 HGB dürfen mit den Posten nach § 274 HGB zusammengefasst werden.

Die Betrachtung der latenten Steuern erfolgt mittels einer Gesamtbetrachtung. So ist eine sich insgesamt ergebende Steuerbelastung als passive, eine sich insgesamt ergebende Steuerentlastung als aktive latente Steuer anzusetzen. Entgegen dem Ansatzwahlrecht des § 274 HGB sieht § 306 HGB eine Ansatzpflicht sowohl für die aktiven als auch die passiven latenten Steuern vor. Hierbei erfolgt der Ausweis der Beträge in Übereinstimmung mit der einzelgesellschaftlichen Rechnungslegung (§ 274 HGB) entweder unsaldiert unter den eigenständigen Bilanzposten (§ 266 HGB) oder saldiert.

Ebenso ist für die Berechnung der latenten Steuern auf § 274 Abs. 2 HGB Bezug zu nehmen. So sind grundsätzlich unternehmensindividuelle Steuersätze der einbezogenen Unternehmen anzuwenden. Nur unter Wirtschaftlichkeits- und Wesentlichkeitsaspekten ist in Ausnahmefällen die Verwendung eines Konzerndurchschnittssteuersatzes zulässig. Die Beträge sind nicht abzuzinsen. Sie werden nach Eintritt der Steuerbe- bzw. -entlastung – oder wenn damit nicht mehr zu rechnen ist – aufgelöst. Zudem ist § 314 Abs. 1 Nr. 21 HGB hinsichtlich der Angabepflichten im Anhang zu beachten. Hiernach sind die Differenzen sowie steuerlichen Verlustvorträge, auf denen die Steuerabgrenzung basiert, ebenso anzugeben wie der der Bewertung zugrunde gelegte Steuersatz.

Die Neuregelungen sind erstmals auf Konzernabschlüsse für nach dem 31.12.2009 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden (Art. 66 Abs. 3 EGHGB). Klarstellend regelt Art. 67 Abs. 6 EGHGB, dass die Aufwendungen und Erträge aus der erstmaligen Anwendung des § 306 HGB unmittelbar in den Gewinnrücklagen zu erfassen sind.

16. Wegfall der Regelungen für die Anteile anderer Gesellschafter

Als Reflex auf die künftig allein mögliche Anwendung der Neubewertungsmethode als Methode im Bereich der Kapitalkonsolidierung entfallen künftig (ab dem Geschäftsjahr 2010; Art. 66 Abs. 5 EGHGB) die Regelungen nach § 307 Abs. 1 Satz 2 HGB.

17. Währungsumrechnung

Durch § 308a HGB wird erstmals eine Vorschrift zur *Umrechnung von auf fremde Währung* lautenden Abschlüssen in das HGB integriert. Diese verankert die bisher gängige Unternehmenspraxis gesetzlich und soll die Währungsumrechnung vereinheitlichen und vereinfachen. Die Umrechnung der Aktiv- und Passivpositionen der Bilanz erfolgt mit dem *Devisenkassamittelkurs* am Konzernbilanzstichtag (vgl. auch § 256a HGB); lediglich der Umrechnung des Konzern-eigenkapitals werden historische Kurse zugrunde gelegt. Die Umrechnung der Positionen der GuV wird mit dem Durchschnittskurs vorgenommen, um dem Zeitraumbezug der GuV gerecht zu werden. Da die Vorschrift die Umrechnung des Jahresergebnisses nicht gesondert regelt, ergibt sich dieses als Saldo der umgerechneten Aufwendungen und Erträge und folgt damit einer Umrechnung zum Durchschnittskurs.

Der Ausweis einer sich ergebenden Umrechnungsdifferenz erfolgt innerhalb des Konzern-eigenkapitals nach den Rücklagen als ‚Eigenkapitaldifferenz aus Währungsumrechnung‘. Scheidet ein Tochterunternehmen teilweise oder vollständig aus dem Konsolidierungskreis aus, wird der Posten in entsprechender Höhe erfolgswirksam aufgelöst.

Die redaktionelle Änderung in § 310 Abs. 2 HGB stellt klar, dass die Vorschriften zur Währungsumrechnung neben der Anwendung bei Tochterunternehmen auch für Gemeinschaftsunternehmen Gültigkeit haben.

Die Neuregelungen sind erstmals auf Konzernabschlüsse für nach dem 31.12.2009 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden (Art. 66 Abs. 3 EGHGB).

18. Geschäfts- oder Firmenwert als planmäßig abzuschreibender Vermögensgegenstand

Der Geschäfts- oder Firmenwert ist künftig als *Vermögensgegenstand* zu interpretieren. Seine Behandlung folgt den einzelgesellschaftlichen Änderungen in §§ 246 und 253 HGB, wonach der Geschäfts- oder Firmenwert planmäßig als Vermögensgegenstand abzuschreiben ist. Die Diskussion um seine mögliche Wertung als Bilanzierungshilfe entfällt damit. Hieraus ergibt sich auch die Streichung des Worts „Bilanzierungshilfen“ in § 300 Abs. 1 Satz 2 HGB.

In Analogie zur einzelgesellschaftlichen Behandlung ist ein im Rahmen der Kapitalkonsolidierung entstandener Geschäfts- oder Firmenwert zukünftig nach § 309 Abs. 1 HGB ausschließlich planmäßig über seine voraussichtliche Nutzungsdauer sowie bei Bedarf darüber hinaus außerplanmäßig abzuschreiben.

Aus der Verweisung des § 309 Abs. 1 HGB auf die analoge Anwendung der Vorschriften des Ersten Abschnitts hinsichtlich der Abschreibung eines nach § 301 Abs. 3 HGB auszuweisenden Geschäfts- oder Firmenwerts resultiert eine (den einzelgesellschaftlichen Regelungen nach § 285 Nr. 13 HGB vergleichbare) Angabepflicht zu einer den Zeitraum von fünf Jahren übersteigenden Nutzungsdauer des Geschäfts- oder Firmenwerts (§ 314 Abs. 1 Nr. 20 HGB).

Auch durch diese Neuregelung sollen die Vergleichbarkeit des handelsrechtlichen Konzernabschlusses sowie die Darstellung einer den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Vermögens-, Finanz- und Ertragslage verbessert werden. Damit entfallen die beiden Alternativen der Behandlung eines Geschäfts- oder Firmenwerts durch quotale Abschreibung i.H.v. mindestens 25% in jedem folgenden Geschäftsjahr oder durch erfolgsneutrale Verrechnung mit den Rücklagen.

Die Neuregelung ist nach Art. 66 Abs. 3 EGHGB erstmals auf Erwerbsvorgänge, die nach dem 31.12.2009 stattfinden, anzuwenden.

19. Einbeziehung assoziierter Unternehmen in den Konzernabschluss

In § 312 HGB wird die *Kapitalanteilmethode* aufgehoben. Anteile an assoziierten Unternehmen (bzw. nicht vollkonsolidierten Tochterunternehmen sowie nicht quotale konsolidierten

Gemeinschaftsunternehmen) sind demnach ausschließlich nach der *Buchwertmethode* in den Konzernabschluss einzubeziehen, wobei die bisherige Anschaffungskostenrestriktion aufgehoben wird (§ 312 Abs. 1 HGB). In diesem Zusammenhang ist auch die Änderung des § 312 Abs. 2 HGB zu sehen, die indes keine materiellen Neuerungen mit sich bringt.

Analog zur Vollkonsolidierung erfolgt die Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts des anteiligen Eigenkapitals für die Equity-Bewertung nach § 312 Abs. 3 HGB zwingend zum Zeitpunkt, zu dem das Unternehmen assoziiertes Unternehmen geworden ist, um auch hier eine Vereinheitlichung und Vereinfachung der handelsrechtlichen Konzernrechnungslegung zu erreichen. Ausgenommen von der Zeitwertbewertung sind wie im Rahmen der Vollkonsolidierung die Rückstellungen sowie die latenten Steuern. Diesbezüglich verweist § 312 Abs. 2 HGB auf die Regelungen nach § 301 Abs. 1 Satz 3 HGB. Ebenso wie bei der Vollkonsolidierung gilt auch für die Equity-Bewertung, dass eine Anpassung innerhalb der auf den Erstkonsolidierungszeitpunkt folgenden zwölf Monate erlaubt ist, wenn zum Zeitpunkt des Anteilerwerbs die Wertansätze noch nicht endgültig ermittelt werden können.

Der Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert der Beteiligung und dem anteiligen Reinvermögen sowie ein darin enthaltener Geschäfts- oder Firmenwert oder passiver Unterschiedsbetrag sind im Konzernanhang anzugeben (§ 312 Abs. 1 Satz 2 HGB).

Die Neuregelung ist nach Art. 66 Abs. 3 EGHGB erstmals auf Erwerbsvorgänge, die nach dem 31.12.2009 stattfinden, anzuwenden.

20. Ausdehnung der Angabepflichten im Konzernanhang

Aus dem BilMoG resultieren *weit reichende Änderungen* bezüglich der im Zusammenhang mit der Konzernrechnungslegung bestehenden Angabepflichten, die vollumfänglich ab dem Geschäftsjahr 2010, vereinzelt aber bereits ab dem Jahr 2009, zu beachten sind. Neben den Anpassungen, die in Analogie zur Veränderung der einzelgesellschaftlichen Anhangangaben erfolgen, sind auch konzernspezifische Neuerungen geschaffen worden.

Die Neukonzeption des § 290 HGB wird flankiert von einer Neufassung bzw. Erweiterung der Angabepflichten zu nicht in der Bilanz enthaltenen Geschäften sowie finanziellen Verpflichtungen des Mutterunternehmens und der in den Konzernabschluss einbezogenen Tochterunternehmen, soweit diese Informationen für die Beurteilung der Finanzlage des Konzerns notwendig sind (§ 285 Nr. 3 und Nr. 3a HGB sowie § 314 Abs. 1 Nr. 2 und Nr. 2a HGB).

Korrespondierend dazu werden zukünftig nach § 314 Abs. 1 Nr. 18 HGB auch Anteile oder Anlagaktien an inländischen Investmentvermögen im Anhang angabepflichtig.

Im Weiteren folgen die Angabepflichten im Konzernanhang den einzelgesellschaftlichen Änderungen. Zu nennen sind hierbei:

- § 314 Abs. 1 Nr. 8 HGB als Folge von § 285 Nr. 16 HGB (*Erklärung zur Corporate Governance*),
- § 314 Abs. 1 Nr. 9 HGB, wonach künftig nicht mehr das im Geschäftsjahr, sondern das *für das Geschäftsjahr berechnete Gesamthonorar des Abschlussprüfers* anzugeben ist (§ 285 Nr. 17 HGB),
- § 314 Abs. 1 Nr. 10 bis 12 HGB entsprechen den Angabepflichten im Zusammenhang mit der *Zeitwertbewertung bestimmter Finanzinstrumente* nach § 285 Nr. 18 bis 20 HGB,
- § 314 Abs. 1 Nr. 13 HGB sieht die Angaben zu marktunüblichen Geschäften mit *related parties* in Übereinstimmung mit § 285 Nr. 21 HGB vor,
- § 314 Abs. 1 Nr. 14 HGB als Folge von § 285 Nr. 22 HGB (*Gesamtbetrag der Forschungs- und Entwicklungskosten*),
- § 314 Abs. 1 Nr. 15 bis 17 HGB als Folge der Angabepflichten nach § 285 Nr. 23 bis 25 HGB (Angaben zu den *Bewertungseinheiten* nach § 254 HGB, Angaben zur *Bewertung der Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen*, Angaben zur *Verrechnung* nach § 246 Abs. 2 HGB),
- § 314 Abs. 1 Nr. 19 HGB sieht im Anhang zum Konzernabschluss Angaben zu den *Eventualverbindlichkeiten* in Übereinstimmung mit § 285 Nr. 27 HGB vor,
- § 314 Abs. 1 Nr. 20 HGB verpflichtet im Konzernanhang (in analoger Anwendung der Angabepflichten nach § 285 Nr. 13 HGB), die Gründe anzugeben, welche die Annahme einer betrieblichen *Nutzungsdauer eines entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwerts* aus der Kapitalkonsolidierung von mehr als fünf Jahren rechtfertigen,
- § 314 Abs. 1 Nr. 21 HGB fordert Angaben zur *Steuerabgrenzung* in Übereinstimmung mit § 285 Nr. 29 HGB.

Die meisten vorgenannten Vorschriften sind erstmals auf Konzernabschlüsse für das nach dem 31.12.2009 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden (Art. 66 Abs. 3 EGHGB). Hinsichtlich der früheren Anwendung einzelner Regelungen nach Art. 66 Abs. 2 EGHGB wird auf die Ausführungen zu den einzelgesellschaftlichen Regelungen verwiesen (vgl. Abschn. V.37).

Die geforderten *Angaben zum Anteilsbesitz* dürfen künftig aufgrund der Streichung von § 313 Abs. 4 HGB a.F. (i.V.m. der Aufhebung von § 287 HGB a.F. für den Einzelabschluss) nicht mehr in einer gesonderten Anteilsliste vorgenommen werden, sondern sind zwingend in den Konzernanhang zu integrieren.

21. Veränderungen der Lageberichterstattung

Im Rahmen der Lageberichterstattung ist gem. § 315 Abs. 2 HGB auch auf die *wesentlichen Merkmale des internen Kontroll- und des Risikomanagementsystems* im Hinblick auf den Prozess der Konzernrechnungslegung einzugehen, sofern das Mutterunternehmen oder eines der in den Konzernabschluss einbezogenen Tochterunternehmen kapitalmarktorientiert i.S.d. § 264d HGB ist. Die Angabepflicht folgt hierbei

dem durch das BilMoG ergänzten § 289 Abs. 5 HGB.

Zusätzlich regelt § 315 Abs. 4 HGB, dass die Vornahme bestimmter in § 315 Abs. 4 HGB geforderter Angaben nur dann im Konzernlagebericht zu erfolgen hat, sofern die Angaben nicht im Konzernanhang zu machen sind.

Die Änderungen sind erstmals für nach dem 31.12.2008 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden (Art. 66 Abs. 2 EGHGB).

22. Offenlegung der Konzernrechnungslegung

Hinsichtlich der Offenlegungspflichten sind durch das BilMoG keine konzernspezifischen Neuregelungen getroffen worden. Es wird daher auf die auch für die Konzernrechnungslegung relevanten Erläuterungen im Rahmen der einzelgesellschaftlichen Rechnungslegung verwiesen (vgl. Abschn. V.43).

23. Inkrafttreten der Neuregelungen

Der Gesetzestext sieht vor, dass – sofern das Konzerngeschäftsjahr mit dem Kalenderjahr übereinstimmt – die Neuerungen durch das BilMoG erstmals im Geschäftsjahr 2010 zur Anwendung gelangen. Art. 66 Abs. 3 EGHGB regelt, dass die wesentlichen Neuregelungen des HGB erstmals für die Geschäftsjahre anzuwenden sind, die nach dem 31.12.2009 beginnen. In diesem Zusammenhang stellt Art. 66 Abs. 5 EGHGB korrespondierend klar, dass die letztmalige Anwendung der Altregelung der bislang gültigen HGB-Vorschriften in den Geschäftsjahren zulässig ist, die vor dem 01.01.2010 beginnen. Lediglich die Anhebung der Größenkriterien in § 293 HGB gilt bereits für nach dem 31.12.2007 beginnende Geschäftsjahre (Art. 66 Abs. 1 EGHGB).

Art. 66 Abs. 3 Satz 6 EGHGB erlaubt, dass die Neuregelungen insgesamt bereits auch erstmals auf das nach dem 31.12.2008 beginnende Geschäftsjahr angewandt werden können. Hierauf ist dann im Konzernanhang hinzuweisen.

Art. 67 Abs. 8 EGHGB stellt klar, dass die Regelungen hinsichtlich der Beachtung der Stetigkeitsvorschriften sowie hinsichtlich der Angabe- bzw. Anpassungspflicht bestimmter Vorjahreswerte bei Anwendung der Neuregelungen der §§ 290 ff. HGB auf den Konzernabschluss nicht anzuwenden sind. Vorjahreszahlen müssen bei der erstmaligen Anwendung der Regelungen nicht angepasst werden. Auf diese Tatsache ist im Konzernanhang gesondert hinzuweisen.

VII. Tabellarische Übersichten über die Änderungen der Vorschriften zur Rechnungslegung im HGB

Tab. 7 bis Tab. 9 auf S. 34 und 35 geben die wesentlichen Punkte der mit den Regelungen des BilMoG verfolgten Bilanzrechtsreform wieder. Hierbei erfolgt die Darstellung in Anlehnung an die Stellung im Gesetz, beginnend mit den allgemeinen Regelungen für alle Kaufleute über die ergänzenden Regelungen zur einzelgesellschaftlichen Rechnungslegung für Kapitalgesellschaften sowie für bestimmte Personenhandelsgesellschaften bis hin zu den Vorschriften zur Kon-

Regelungsinhalt	Regelungsgrundlage	Annäherung an die IFRS	Annäherung an die steuerlichen Regelungen
Buchführungspflicht kleiner Unternehmen *)	§ 241 a HGB	–	(mittelbare Auswirkung)
Wirtschaftliche Zurechnung	§ 246 Abs. 1 Satz 1 und 2 HGB	Ja	Ja
Geschäfts- oder Firmenwert als zeitlich begrenzt nutzbarer Vermögensgegenstand	§ 246 Abs. 1 Satz 4 HGB	Ja	Ja
Saldierung von Vermögensgegenständen und Schulden bezogen auf Pensionsverpflichtungen und ähnliche Verpflichtungen	§ 246 Abs. 2 HGB und § 253 Abs. 1 Satz 4 HGB	Ja	Nein
Ansatzstetigkeit	§ 246 Abs. 3 HGB	Ja	Ja
Wahlrecht zur Aktivierung selbst erstellter immaterieller Vermögensgegenstände	§ 248 HGB	Ja	Nein
Wegfall von Aufwandsrückstellungen	§ 249 Abs. 1 Satz 3, Abs. 2 HGB a.F.	Ja	Ja
Reduktion der Rechnungsabgrenzungsposten	§ 250 Abs. 1 Satz 2 HGB a.F.	Ja	Nein
Bewertungsstetigkeit	§ 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB	Ja	Ja
Bewertung von Verbindlichkeiten	§ 253 Abs. 1, Abs. 2 HGB	Ja	Nein (Zinssatz 5,5%)
Bewertung von Rückstellungen	§ 253 Abs. 1, Abs. 2 HGB	Ja	Nein (Zinssatz 5,5%)
Bewertung von Pensionsrückstellungen	§ 253 Abs. 1, Abs. 2 HGB	Ja	Nein (Zinssatz 6,0%)
Außerplanmäßige Abschreibung im Anlagevermögen	§ 253 Abs. 3 Satz 3 und 4 HGB	Ja	Ja
Wegfall der Abschreibung bei erwarteten Wertschwankungen	§ 253 Abs. 3 Satz 3 HGB a.F.	Ja	Ja
Wegfall der Abschreibung nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung	§ 253 Abs. 4 HGB a.F.	Ja	Ja
Zuschreibungsgebot	§ 253 Abs. 5 HGB	Ja	Ja
Bildung von Bewertungseinheiten	§ 254 HGB	Ja	Ja (mittelbar)
Anpassung der Herstellungskostenuntergrenze	§ 255 Abs. 2 HGB	Ja	Ja
Forschungs- und Entwicklungskosten	§ 255 Abs. 2a HGB	Ja	Nein
Vorschriften zur Ermittlung des beizulegenden (Zeit-) Werts	§ 255 Abs. 4 HGB	Ja	Teilweise (mittelbar)
Einschränkung der Verbrauchsfolgeverfahren	§ 256 HGB	Ja (eingeschränkt)	Ja (eingeschränkt)
Regelungen zur Währungsumrechnung	§ 256a HGB	Teilweise	Teilweise
*) anzuwenden ab 2008			

Tab. 7: Vorschriften für alle Kaufleute

zernrechnungslegung. Zudem wird jeweils auf die einschlägigen Änderungen im Bereich der Offenlegungsvorschriften Bezug genommen.

Aufgrund der zunehmenden Bedeutung der IFRS für die deutsche Rechnungslegungslandschaft und der klaren Botschaft des Gesetzgebers, mit der angedachten Bilanzreform die handelsrechtliche Rechnungslegung an die Normen der IFRS heranzuführen, erfolgt eine einordnende Wertung der einzelnen Reformvorschläge hinsichtlich ihrer Übereinstimmung oder zumindest Annäherung an die einschlägige *Vorgehensweise nach IFRS*.

Da der Gesetzgeber zwar das Prinzip der umgekehrten Maßgeblichkeit abschaffen will, allerdings die *Maßgeblichkeit* der Handelsbilanz für die Steuerbilanz – wenn auch mit zunehmenden Durchbrechungen – beibehält und gleichzeitig einzelne handelsrechtliche Normen an die steuerliche Vorgehensweise anlehnt, erfolgt des Weiteren eine Wertung der einzelgesellschaftlichen

Neuregelungen hinsichtlich ihrer Übereinstimmung mit der steuerlichen Rechtslage. Nicht zuletzt die *fundamentale Aufwertung* der Abgrenzung latenter Steuern in der handelsrechtlichen Rechnungslegung macht eine genaue Analyse der Unterschiede und Übereinstimmungen in Zukunft mehr denn je notwendig.

Die Regelungen sind – bei einem mit dem Kalenderjahr übereinstimmenden Geschäftsjahr und mit Ausnahme der in Art. 66 Abs. 1 und 2 EGHGB angegebenen Vorschriften – ab dem Jahr 2010 anzuwenden. Sofern im Einzelfall eine frühere Anwendung, konkret ab dem Jahr 2008, vorgesehen ist, wurden die Änderungen gesondert markiert (mit einem *). Ist die erstmalige Anwendung ab dem Jahr 2009 vorgesehen, erfolgt ebenfalls eine Markierung (**). Zur erstmaligen Anwendung der Neuregelungen respektive den entsprechenden Übergangsvorschriften enthalten Art. 66 und 67 EGHGB konkretisierende Vorschriften (vgl. Abschn. VIII.).

Regelungsinhalt	Regelungsgrundlage	Annäherung an die IFRS	Annäherung an die steuerlichen Regelungen
Ausweitung der handelsrechtlichen Berichtspflichten	§ 264 Abs. 1 HGB	Ja	–
Legaldefinition von „kapitalmarktorientiert“	§ 264d HGB	–	–
Anpassung des Bilanzgliederungsschemas	§ 266 HGB	Ja	Nein
Anhebung der Größenkriterien *)	§ 267 HGB	–	–
Neuregelungen zur Ausschüttungssperre	§ 268 Abs. 8 HGB	Nein	Nein
Wegfall der Aktivierung von Aufwendungen für Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs	§ 269 HGB a.F.	Ja	Ja
Eigenkapitaldarstellung (ausstehende Einlagen, eigene Anteile, bestimmte sonstige Anteile)	§ 272 HGB	Ja	Ja (mittelbar)
Abgrenzungskonzeption latenter Steuern	§ 274 HGB	Ja	–
Aufhebung spezieller Bewertungsvorschriften	§§ 279-283 HGB a.F.	Ja	Ja
Erweiterung der Angabepflichten im Anhang **)	§ 285 HGB	Ja	–
Wegfall der gesonderten Aufstellung des Anteilsbesitzes	§ 287 HGB a.F.	–	–
Größenabhängige Erleichterungen bei der Anhangberichterstattung **)	§ 288 HGB	–	–
Änderung des Inhalts der Lageberichterstattung **)	§ 289 Abs. 5 HGB	–	–
Erklärung zur Unternehmensführung **)	§ 289a HGB	–	–
Einrichtung eines Prüfungsausschusses	§ 324 HGB	–	–
Offenlegungs erleichterungen	§ 327 HGB	–	–
*) anzuwenden ab 2008 **) anzuwenden ab 2009; die Anhangangaben nach § 285 HGB sowie die Erleichterungsvorschriften nach § 288 HGB sind zum Teil in 2009 und zum Teil in 2010 erstmals anzuwenden.			

Tab. 8: Ergänzende Vorschriften für Kapitalgesellschaften sowie bestimmte Personenhandelsgesellschaften

Regelungsinhalt	Regelungsgrundlage	Annäherung an die IFRS
Wegfall des Konzepts der einheitlichen Leitung; alleinige Geltung des Control-Konzepts (Möglichkeit der Ausübung eines beherrschenden Einflusses)	§ 290 Abs. 1 HGB	Ja
Einbeziehungspflicht von Zweckgesellschaften	§ 290 Abs. 2 Nr. 4 HGB	Ja
Möglichkeit zur Aufstellung befreiender Konzernabschlüsse **)	§§ 291, 292 HGB	–
Anhebung der Größenkriterien *)	§ 293 HGB	–
Angabepflichten bei Veränderungen des Konsolidierungskreises	§ 294 Abs. 2 HGB	Ja
Abschaffung der Buchwertmethode	§ 301 Abs. 1 HGB	Ja
Einheitlicher Aufrechnungszeitpunkt	§ 301 Abs. 2 HGB	Ja
Wegfall der Saldierungsmöglichkeit von Unterschiedsbeträgen	§ 301 Abs. 3 HGB	Ja
Bilanzierung von Rückbeteiligungen	§ 301 Abs. 4 HGB	Ja
Abschaffung der Interessenzusammenführungsmethode	§ 302 HGB a.F.	Ja
Ausweitung der Abgrenzung latenter Steuern	§ 306 HGB	Ja
Währungsumrechnung	§ 308a HGB	Teilweise
Geschäfts- oder Firmenwert als planmäßig abzuschreibender Vermögensgegenstand	§ 309 Abs. 1 HGB	Nein
Einbeziehung assoziierter Unternehmen in den Konzernabschluss	§ 312 HGB	Ja
Ausdehnung der Angabepflichten im Konzernanhang *)	§ 314 HGB	Ja
Veränderung der Lageberichterstattung **)	§ 315 HGB	–
*) anzuwenden ab 2008 **) anzuwenden ab 2009; hinsichtlich der Vorschriften zu den Möglichkeiten zur Aufstellung befreiender Konzernabschlüsse gilt die erstmalige Anwendung ab 2009 nur für § 292 HGB. Die Anhangangaben nach § 314 HGB sind zum Teil in 2009 und zum Teil in 2010 erstmals anzuwenden.		

Tab. 9: Änderungen im Bereich der Konzernrechnungslegung

VIII. Übergangsvorschriften zur Anwendung der geänderten Regelungen des BilMoG

1. Vorbemerkungen

Während Art. 66 EGHGB Vorschriften zur erstmaligen Anwendung der Neuregelungen durch das BilMoG enthält, umfasst Art. 67 EGHGB vor allem Beibehaltungs- und Fortführungswahlrechte sowie andere Erleichterungen.

Aus der Ausgestaltung der Übergangsregelungen lassen sich zwei grundsätzliche Folgerungen schließen. Zum einen ist generell eine Anwendung der geänderten Vorschriften für nach dem 31.12.2009 beginnende Geschäftsjahre vorgesehen. Ausgenommen davon sind die Erleichterungen sowie geänderten Größenklassen nach § 241a, 242 Abs. 4, 267 Abs. 1 und 2 und § 293 Abs. 1 HGB, die rückwirkend bereits für das Geschäftsjahr 2008 anzuwenden sind, sowie bestimmte bereits in 2009 vorzunehmende Anhangangaben ebenso wie Neuerungen im Lagebericht und die Erklärung zur Unternehmensführung. Zum anderen ist i.S.d. Kongruenzprinzips grundsätzlich eine ergebniswirksame Anpassung über die GuV vorzunehmen (Art. 67 Abs. 7 EGHGB).

Um den Unternehmen, insbesondere bei Vorliegen eines abweichenden Wirtschaftsjahrs, die Möglichkeit zu geben, die geänderten Vorschriften freiwillig vorzeitig anzuwenden, sieht Art. 66 Abs. 3 Satz 6 EGHGB die Option einer auf freiwilliger Basis möglichen Anwendung der Regelungen für die nach dem 31.12.2008 beginnenden Geschäftsjahre vor. Allerdings müssen die einzelnen Regelungsänderungen durch das BilMoG dann insgesamt angewandt werden. Ein Normen-Picking ist damit nicht möglich.

2. Übergangsvorschriften hinsichtlich der aufgrund der Abänderungsrichtlinie und der Abschlussprüferrichtlinie der EU geänderten Vorschriften

Art. 66 Abs. 1 EGHGB sieht für bestimmte Vorschriften eine vorgezogene Anwendung vor. So sind die Vorschriften hinsichtlich der (entsprechend der Abänderungsrichtlinie) angehobenen *Schwellenwerte* für die Unternehmensgrößenklassen nach § 267 Abs. 1 und 2 HGB und für die Befreiung von der Verpflichtung zur Aufstellung eines Konzernabschlusses nach § 293 Abs. 1 HGB sowie die Regelungen bezüglich der Möglichkeit zur Befreiung von der *Buchführungspflicht für Einzelkaufleute* nach §§ 241a, 242 Abs. 4 HGB bereits erstmals auf Jahres- und Konzernabschlüsse für das nach dem 31.12.2007 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden.

Somit können die aus den erhöhten Schwellenwerten resultierenden Folgen hinsichtlich der Einstufungen als kleine, mittelgroße oder große Kapitalgesellschaft oder der Befreiung von der Aufstellung eines Konzernabschlusses erstmals bereits für einen Abschluss zum 31.12.2008 in Anspruch genommen werden, wenn das Geschäftsjahr dem Kalenderjahr entspricht. Um zu beurteilen, ob zum 31.12.2008 die Schwellenwerte an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen über- bzw. unterschritten sind, sind

auch rückwirkend die erhöhten Schwellenwerte zu verwenden.

Nach Art. 66 Abs. 2 Satz 1 EGHGB sind die dort aufgeführten und aus der Umsetzung der EU-Abänderungsrichtlinie sowie der EU-Abschlussprüferrichtlinie resultierenden Vorschriften erstmals auf Jahres- und Konzernabschlüsse für das nach dem 31.12.2008 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden. Korrespondierend hierzu sind die ursprünglichen Vorschriften des HGB a.F. letztmals für Geschäftsjahre, die vor dem 01.01.2009 beginnen, anzuwenden (Art. 66 Abs. 2 Satz 2 EGHGB). Die Anwendung der Vorschriften wird vorgezogen, da es sich hierbei um die verpflichtende Umsetzung von Vorgaben der EU-Richtlinien handelt.

3. Übergangsvorschriften hinsichtlich einer Vielzahl an einzelnen Regelungen

Art. 66 Abs. 3 Satz 1 EGHGB befasst sich mit der erstmaligen Anwendung einer Vielzahl geänderter oder neuer Vorschriften. Die unter Art. 66 Abs. 3 EGHGB genannten Regelungen sind erstmals auf Abschlüsse für das nach dem 31.12.2009 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden. Im Umkehrschluss hierzu sind die unter Art. 66 Abs. 5 EGHGB aufgeführten Normen letztmals auf das vor dem 01.01.2010 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden.

Darüber hinaus regelt Art. 66 Abs. 3 Satz 2 EGHGB, dass § 253 HGB erstmals auf *Geschäfts- oder Firmenwerte*, die aus Erwerbsvorgängen in Geschäftsjahren entstehen, die nach dem 31.12.2009 beginnen, Anwendung findet. Durch die zwingend prospektive Anwendung des § 253 HGB auf Geschäfts- oder Firmenwerte i.S.d. § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB wird vermieden, dass solche Geschäfts- oder Firmenwerte, die nach § 255 Abs. 4 HGB a.F. sofort aufwandswirksam erfasst wurden, ergebniswirksam nachzuaktivieren wären.

Gemäß Art. 66 Abs. 3 Satz 3 EGHGB ist der *Vollkostenansatz bei den Herstellungskosten* nach § 255 Abs. 2 HGB ebenfalls nur prospektiv auf Herstellungsvorgänge anzuwenden, die nach dem 31.12.2009 beginnen.

Nach Art. 66 Abs. 3 Satz 4 EGHGB finden auch die §§ 294 Abs. 2 (Angabe der Änderung des Konsolidierungskreises), 301 Abs. 1 Satz 2 und 3, Abs. 2 (Vorgehensweise bei der Kapitalkonsolidierung), 309 Abs. 1 (Behandlung eines aus der Kapitalkonsolidierung entstehenden Geschäfts- oder Firmenwerts) und 312 HGB (Equity-Methode bei assoziierten Unternehmen) erstmals auf *Erwerbsvorgänge*, die in nach dem 31.12.2009 beginnenden Geschäftsjahren erfolgen, Anwendung. Dieses Verbot der retrospektiven Anwendung wird bezüglich der §§ 301 Abs. 1 Satz 2 und 3, Abs. 2 und 309 Abs. 1 HGB eingeschränkt: *Zweckgesellschaften*, die in der Vergangenheit nicht konsolidiert wurden, sind zum 01.01.2010 im Rahmen der Erstkonsolidierung nach den neuen Vorschriften in den Konzernabschluss einzubeziehen. Auch die erstmalige Aufstellung eines Konzernabschlusses für nach dem 31.12.2009 beginnende Geschäftsjahre orientiert sich an den geänderten Vorschriften.

Nach Art. 66 Abs. 3 Satz 6 EGHGB können die durch das BilMoG geänderten Vorschriften auch vorzeitig, dann aber nur insgesamt, für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2008 beginnen, angewendet werden.

Um den Unternehmen die Anwendung des § 324 HGB (Einrichtung eines *Prüfungsausschusses*) zu erleichtern, müssen sie gem. Art. 66 Abs. 4 EGHGB die Vorschrift und die hierauf verweisenden Bestimmungen der §§ 340k Abs. 5, 341k Abs. 4 HGB erst ab dem 01.01.2010 anwenden. Zudem ist auf § 12 Abs. 4 EGAktG hinzuweisen, wonach die Regelungen nach §§ 100 Abs. 5 und 107 Abs. 4 AktG keine Anwendung auf die Zusammensetzung des Aufsichtsrats finden, wenn alle Mitglieder des Aufsichtsrats sowie des Prüfungsausschusses bereits vor dem Inkrafttreten des BilMoG bestellt worden sind.

Nach Art. 66 Abs. 6 EGHGB ist § 335 Abs. 5 Satz 11 und 12 HGB nur vom Tag des Inkrafttretens des BilMoG bis zum 31.08.2009 anzuwenden und tritt am 01.09.2009 außer Kraft. Diese Vorschrift resultiert aus der Ergänzung des § 335 HGB um die Abhilfemöglichkeit durch das Bundesamt für Justiz nach sofortiger Beschwerde im Ordnungsgeldverfahren. Sobald das Gesetz über das Verfahren in Familiensachen und in Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit am 01.09.2009 in Kraft tritt, ist die Vorschrift des § 335 Abs. 5 Satz 11 und 12 HGB nicht mehr notwendig und tritt daher außer Kraft.

4. Übergangsvorschriften zur Aufhebung des Aktivierungsverbots gem. § 248 Abs. 2 HGB a.F.

Art. 66 Abs. 5 EGHGB bestimmt, dass § 248 Abs. 2 HGB a.F. letztmals auf das vor dem 01.01.2010 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden ist. Nach Art. 66 Abs. 7 EGHGB sind die §§ 248 Abs. 2, 255 Abs. 2a HGB nur auf die *selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens* anzuwenden, mit deren Entwicklung in Geschäftsjahren, die nach dem 31.12.2009 beginnen, angefangen wird. Dies führt dazu, dass Aufwendungen für nicht entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände nur aktiviert werden dürfen, wenn mit der Entwicklung nach dem 31.12.2009 begonnen wird. Ausgeschlossen ist damit auch die Nachaktivierung von Entwicklungskosten aus früheren Geschäftsjahren.

5. Übergangsvorschriften zur Bilanzierung von Pensionsrückstellungen gem. § 253 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. Abs. 2 HGB

Ist aufgrund der Änderung der Bewertung der Rückstellungen für laufende *Pensionen* oder *Anwartschaften* auf Pensionen eine Zuführung erforderlich, so müssen die Zuführungen gem. Art. 67 Abs. 1 Satz 1 EGHGB in Jahresraten i.H.v. mindestens einem Fünfzehntel des gesamten Zuführungsbetrags in jedem Geschäftsjahr bis spätestens 31.12.2024 (erstmalig 2010) angesammelt werden. Damit wird den Unternehmen die Möglichkeit gewährt, auch höhere Beträge zuzuführen, die dann eine schnellere Ansammlung bewirken. Der erforderliche Zuführungsbetrag zu den Rückstellungen für laufende Pen-

sionen und *Anwartschaften* auf Pensionen ist einmal für den Zeitpunkt der erstmaligen verpflichtenden Anwendung der neuen Vorschriften zu berechnen und in der Folge anzusammeln.

Sind die Rückstellungen aufgrund der Änderung der Bewertung hingegen überdotiert, so kann die Auflösung gem. Art. 67 Abs. 1 Satz 2 EGHGB unterbleiben, sofern der Auflösungsbetrag bis spätestens zum 31.12.2024 wieder zugeführt werden müsste. Hierdurch wird vermieden, dass im Jahr der erstmaligen Anwendung der neuen Vorschrift zur Rückstellungsbewertung Rückstellungen aufgelöst werden, die dann in den folgenden Jahren wieder zugeführt werden. Nimmt der Bilanzierende die Möglichkeit nach Art. 67 Abs. 1 Satz 2 EGHGB nicht in Anspruch, müssen die aus der Auflösung resultierenden Beträge unmittelbar in die Gewinnrücklagen eingestellt werden. Macht ein Unternehmen von dem Wahlrecht nach Art. 67 Abs. 1 Satz 2 EGHGB Gebrauch, so ist der Betrag der Überdeckung jeweils im Anhang anzugeben.

Nach Art. 67 Abs. 2 EGHGB müssen bei Anwendung von Art. 67 Abs. 1 EGHGB Angaben zu den nicht in der Bilanz ausgewiesenen Rückstellungsbeträgen für laufende Pensionen, Anwartschaften auf Pensionen und ähnliche Verpflichtungen im Anhang vorgenommen werden.

6. Übergangsvorschriften für bisher bilanzierte Aufwandsrückstellungen, Sonderposten mit Rücklageanteil und bestimmte Rechnungsabgrenzungsposten

Gemäß Art. 66 Abs. 5 EGHGB sind die §§ 249, 247 Abs. 3, 273 und 250 Abs. 1 Satz 2 HGB a.F. letztmals auf das vor dem 01.01.2010 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden. Entsprechend Art. 67 Abs. 3 EGHGB stehen die Unternehmen vor der Wahl, Aufwandsrückstellungen nach § 249 Abs. 1 Satz 3 und Abs. 2 HGB a.F., Sonderposten mit Rücklageanteil nach §§ 247 Abs. 3, 273 HGB a.F. und Rechnungsabgrenzungsposten i.S. von § 250 Abs. 1 Satz 2 HGB a.F., die im Abschluss für das letzte vor dem 01.01.2010 beginnende Geschäftsjahr enthalten waren, zum Übergangszeitpunkt unter Anwendung der für sie geltenden Vorschriften des HGB a.F. beizubehalten oder unmittelbar ergebnisneutral in die Gewinnrücklagen einzustellen.

Hinsichtlich der Rückstellungen nach § 249 Abs. 1 Satz 3 und Abs. 2 HGB a.F. ist es den Unternehmen auch erlaubt, diese teilweise beizubehalten. Eine Ausnahme vom Beibehaltungswahlrecht nach Art. 67 Abs. 3 Satz 1 EGHGB gilt jedoch für solche Beträge, die im letzten vor dem 01.01.2010 beginnenden Geschäftsjahr in die Aufwandsrückstellungen nach § 249 Abs. 1 Satz 3 und Abs. 2 HGB a.F. eingestellt werden (Art. 67 Abs. 3 Satz 2 EGHGB).

7. Übergangsvorschriften zur Aufhebung außerplanmäßiger Abschreibungen

Die Regelungen der §§ 253, 254 und 279 HGB a.F. zu den außerplanmäßigen Abschreibungen sind nach Art. 66 Abs. 5 EGHGB letztmals auf das vor dem 01.01.2010 beginnende Geschäfts-

jahr anzuwenden. Des Weiteren erlaubt Art. 67 Abs. 4 EGHGB den Unternehmen, niedrigere Wertansätze von Vermögensgegenständen, die auf Abschreibungen nach §§ 253 Abs. 3 Satz 3, 253 Abs. 4 HGB a.F. oder nach §§ 254, 279 Abs. 2 HGB a.F. beruhen und in Geschäftsjahren, die vor dem 01.01.2010 beginnen, vorgenommen werden, unter Anwendung der für sie geltenden Vorschriften des HGB a.F. fortzuführen. Alternativ können die aus einer Zuschreibung resultierenden Beträge unmittelbar in die Gewinnrücklagen eingestellt werden; dies gilt jedoch nicht für Abschreibungen, die im letzten vor dem 01.01.2010 beginnenden Geschäftsjahr vorgenommen werden.

8. Übergangsvorschriften hinsichtlich bisher aktivierter Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs sowie der Anwendung der Interessenzusammenführungsmethode

Die §§ 269, 282, 302 HGB a.F. sind letztmals auf das vor dem 01.01.2010 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden. Gemäß Art. 67 Abs. 5 Satz 1 EGHGB ist es den Unternehmen beim Übergang auf die Vorschriften des BilMoG erlaubt, eine im vor dem 01.01.2010 endenden Geschäftsjahr angesetzte Bilanzierungshilfe für Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs nach § 269 HGB a.F. unter Anwendung der für sie geltenden Vorschriften des HGB a.F. fortzuführen, d.h. weiterhin in jedem folgenden Geschäftsjahr zu mindestens einem Viertel abzuschreiben. Alternativ ist sie sofort im Übergangszeitpunkt ergebniswirksam i.S.e. direkten statt einer ratierlichen „Abschreibung“ auszubuchen. Die Fortführungsmöglichkeit gilt ebenfalls für eine im Konzernabschluss für ein vor dem 01.01.2010 beginnendes Geschäftsjahr vorgenommene Kapitalkonsolidierung nach der Interessenzusammenführungsmethode (§ 302 HGB a.F.). Auch diese darf unter Anwendung der für sie geltenden Vorschriften des HGB a.F. beibehalten werden.

9. Übergangsvorschriften hinsichtlich der Abgrenzung latenter Steuern

Art. 67 Abs. 6 EGHGB regelt die Behandlung von Zuführungen zu und Auflösungen von latenten Steuern im Rahmen der erstmaligen Anwendung der §§ 274, 306 HGB. So sind Aufwendungen und Erträge, die hieraus entstehen, unmittelbar mit den Gewinnrücklagen zu verrechnen, mithin also ergebnisneutral zu behandeln. Dies gilt auch für Verlustvorträge, für die im Rahmen der Ausnutzung des Wahlrechts des § 274 HGB aktive latente Steuern angesetzt werden. Des Weiteren regelt Art. 67 Abs. 6 EGHGB, dass Zuführungen zu bzw. Auflösungen von latenten Steuern, die nach den §§ 274, 306 HGB entstehen, weil

- die aus der Auflösung von Rückstellungen für laufende Pensionen oder Anwartschaften auf Pensionen resultierenden Beträge gem. Art. 67 Abs. 1 Satz 3 EGHGB,
- die aus der Auflösung von Aufwandsrückstellungen nach § 249 Abs. 1 Satz 3 und Abs. 2 HGB a.F., Sonderposten mit Rücklageanteil nach §§ 247 Abs. 3, 273 HGB a.F. und

Rechnungsabgrenzungsposten i.S. von § 250 Abs. 1 Satz 2 HGB a.F. resultierenden Beträge gem. Art. 67 Abs. 3 Satz 2 EGHGB oder

- die aus der Zuschreibung von in Vorjahren vorgenommenen außerplanmäßigen Abschreibungen gem. §§ 253, 254 und 279 HGB a.F. resultierenden Beträge gem. Art. 67 Abs. 4 Satz 2 EGHGB

unmittelbar ergebnisneutral in die Gewinnrücklagen eingestellt werden, ebenfalls unmittelbar mit den Gewinnrücklagen zu verrechnen sind. Hier liegt klar eine Annäherung an die IFRS (IAS 12.61 A) vor. Demnach sind latente Steuern in der Weise zu bilden bzw. aufzulösen, wie der zugrunde liegende Geschäftsvorfall dargestellt wird.

10. Regelung zum Ausweis in der GuV

Aufwendungen und Erträge, die aus der Anwendung der Art. 66, 67 Abs. 1 bis 5 EGHGB entstehen, sind in der GuV gesondert unter dem Posten „außerordentliche Aufwendungen“ bzw. „außerordentliche Erträge“ anzugeben. Ziel des Art. 67 Abs. 7 EGHGB ist es, eine etwaige durch die Umstellung verursachte „Verwässerung“ des Betriebs- und Finanzergebnisses der Umstellungsperiode zu vermeiden.

11. Erleichterungen für die erstmalige Anwendung der durch das BilMoG geänderten Vorschriften

Die erstmalige Anwendung der durch das BilMoG geänderten Vorschriften soll durch Art. 67 Abs. 8 EGHGB erleichtert werden. Sofern sich bei der erstmaligen Anwendung der neuen bzw. geänderten Vorschriften des BilMoG die bisherige Form der Darstellung oder die bisher angewandten Bewertungsmethoden ändern, sind § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB (Bewertungsstetigkeit), § 265 Abs. 1 HGB (Darstellungsstetigkeit) sowie §§ 284 Abs. 2 Nr. 3 bzw. 313 Abs. 1 Nr. 3 HGB (Anhangangaben zu abweichenden Bilanzierungs-, Bewertungs- [und Konsolidierungs-] Methoden) bei der erstmaligen Aufstellung eines Jahres- oder Konzernabschlusses nach den durch das BilMoG geänderten Vorschriften nicht anzuwenden.

Zudem brauchen die Vorjahreszahlen bei erstmaliger Anwendung weder angepasst noch im Anhang erläutert zu werden. Es ist lediglich ein Hinweis auf diese Tatsache in den Anhang aufzunehmen. Damit wird ein faktisch um ein Jahr früherer Erstanwendungszeitpunkt, der sich bei einer Pflicht zur retrospektiven Anpassung der Vorjahreszahlen bei der erstmaligen Aufstellung eines Jahres- oder Konzernabschlusses nach den durch das BilMoG geänderten Vorschriften ergeben hätte, vermieden.

IX. Änderungen des Publizitätsgesetzes sowie des Aktiengesetzes

1. Änderungen des Publizitätsgesetzes

Die Änderungen des PubLG stellen im Wesentlichen einen Reflex auf die Reformen des HGB dar (vgl. Tab. 10 auf S. 39). Gleichzeitig erfolgt eine Ausweitung bestimmter Publizitätspflichten zum Zweck einer *Gleichbehandlung von kapital-*

Regelungsinhalt	Regelungsgrundlage
Verpflichtung kapitalmarktorientierter Unternehmen zur Erstellung eines Anhangs, einer Kapitalflussrechnung sowie eines Eigenkapitalspiegels	§ 5 Abs. 2a PublG
Wegfall des Konzepts der einheitlichen Leitung; alleinige Geltung des Control-Konzepts (Möglichkeit der Ausübung eines beherrschenden Einflusses)	§ 11 PublG
Verpflichtung kapitalmarktorientierter Mutterunternehmen zur Aufstellung des Konzernabschlusses (einschließlich Kapitalflussrechnung und Eigenkapitalspiegel) innerhalb von vier Monaten mit Ausnahmeregelung	§ 13 PublG
Anwendung der auf das HGB Bezug nehmenden Änderungen des PublG korrespondierend mit der erstmaligen Anwendung der entsprechenden HGB-Normen	§ 22 PublG
Redaktionelle Anpassungen aufgrund von Änderungen im HGB	§ 5 Abs. 1 und 2, § 6, § 7 und § 20 PublG

Tab. 10: Änderungen im Bereich des PublG

marktorientierten Unternehmen, die unter die Regelungen des PublG fallen, mit den kapitalmarktorientierten Gesellschaften nach HGB.

- Die Änderungen in § 5 Abs. 1 und 2 PublG folgen aus der Aufhebung der §§ 281, 282 und 287 HGB sowie der Erweiterung der Anhangangaben nach § 285 HGB. Es handelt sich hierbei um redaktionelle Anpassungen.
- Künftig sind Unternehmen nach § 5 Abs. 2a PublG, die unter die Regelungen des PublG fallen und i.S.d. § 264d HGB kapitalmarktorientiert sind, verpflichtet, ihren Jahresabschluss um einen Anhang, eine Kapitalflussrechnung und einen Eigenkapitalspiegel zu ergänzen. Die Erstellung einer eigenständigen Segmentberichterstattung bleibt fakultativ. Mit dieser *Erweiterung der Berichtspflichten* will der Gesetzgeber eine Gleichbehandlung aller kapitalmarktorientierten Unternehmen sicherstellen.
- Die Änderungen der §§ 6, 7 und 20 PublG passen die bestehenden Normen an die weiteren Korrekturen des HGB sowie des AktG an.
- Die Neukonzeption von § 11 PublG folgt der Änderung in § 290 HGB. Demnach gilt künftig auch für die Frage der Konzernrechnungslegungspflicht nach PublG das Kriterium des *beherrschenden Einflusses* als maßgebendes, die Konzernrechnungslegungspflicht auslösendes Tatbestandsmerkmal. Hierbei ist darauf hinzuweisen, dass mit der Abkehr vom Konzept der tatsächlich ausgeübten einheitlichen Leitung hin zu einem möglichen beherrschenden Einfluss ein deutlicher Umbruch hinsichtlich der auf Nicht-Kapitalgesellschaften anzuwendenden Konzernregelungen erfolgt. Zwar stellt § 11 Abs. 6 PublG sicher, dass durch die Anwendung der Regelungen nach § 291 HGB eine Befreiungsmöglichkeit für untergeordnete Teilkonzerne besteht. Allerdings muss auf den einzelnen Konzernebenen auf Grundlage der Möglichkeit zur Ausübung eines beherrschenden Einflusses die Konzernrechnungslegungspflicht künftig genauer geprüft werden. Unabhängig von den Änderungen hinsichtlich des konstitutiven Tatbestandsmerkmals der Konzernrechnungslegungspflicht durch den beherrschenden Einfluss kann diese nur eintreten, wenn an der Spitze des Verbunds ein Unternehmen steht. Damit bleibt die *Unternehmenseigenschaft* bei Vorliegen einzelner Be-

herrschungsmöglichkeiten künftig das wesentliche Beurteilungsmerkmal bezüglich der Verpflichtung zur Erstellung eines Konzernabschlusses.

- § 13 PublG regelt die Aufstellung des Konzernabschlusses eines Mutterunternehmens, das i.S.d. § 264d HGB kapitalmarktorientiert ist. Der Konzernabschluss sowie der Konzernlagebericht sind hiernach in den ersten vier Monaten des Konzerngeschäftsjahrs für das abgelaufene Jahr aufzustellen. Allerdings gilt diese *Frist zur Aufstellung* nicht, wenn das Mutterunternehmen ausschließlich zum Handel an einem organisierten Markt zugelassene Schuldtitel i.S.d. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 WpHG mit einer Mindeststückelung von 50.000 € (oder dem am Ausgabebetrag entsprechenden Gegenwert einer anderen Währung) begibt.
- Nach § 22 PublG finden die geänderten Vorschriften des PublG, soweit sie auf die Änderungen im HGB Bezug nehmen, erstmals mit der *erstmaligen Anwendung* der HGB-Normen, die in Art. 66 bzw. 67 EGHGB geregelt ist, Anwendung. Die meisten Neuerungen sind somit *erstmalig im Geschäftsjahr 2010* anzuwenden, sofern dieses dem Kalenderjahr entspricht. Die weiteren Regelungen zur Erstanzwendung sowie zum Übergang des EGHGB gelten sinngemäß.

2. Änderungen des Aktiengesetzes

Die Änderungen des AktG basieren zum Teil auf den Änderungen des HGB (vgl. Tab. 11 auf S. 40). Zudem sehen die angedachten Reformen eine deutliche *Aufwertung einzelner Kontrollmechanismen* im Bereich des Aufsichtsrats vor.

- Die Änderung von § 71 Abs. 2 AktG folgt aus der Neufassung von § 272 HGB, nach der der Ausweis eigener Aktien künftig nur noch auf der Passivseite der Bilanz zulässig ist. Damit erübrigt sich die Bildung einer Rücklage für eigene Aktien. Gleichzeitig muss jedoch sichergestellt werden, dass der *Rückkauf eigener Aktien* nur aus dem ausschüttungsfähigen Vermögen erfolgt. Daher ist nach § 71 Abs. 2 Satz 2 AktG der Erwerb eigener Aktien nur dann zulässig, wenn die Gesellschaft im Zeitpunkt des Erwerbs eine Rücklage i.H.d. Aufwendungen für den Erwerb bilden *könnte*, ohne das Grundkapital oder eine gesetzliche oder satzungsmäßige Rücklage zu mindern, die nicht zur Zahlung an die Aktionäre

Regelungsinhalt	Regelungsgrundlage
Beschränkung des Rückkaufs eigener Aktien auf das ausschüttungsfähige Vermögen	§ 71 Abs. 2 AktG
Bei kapitalmarktorientierten Unternehmen verfügt mindestens ein unabhängiges Mitglied des Aufsichtsrats über Sachverstand auf den Gebieten Rechnungslegung oder Abschlussprüfung	§ 100 Abs. 5 AktG
Veränderungen bei der Zuständigkeit sowie der Zusammensetzung eines Prüfungsausschusses	§ 107 AktG
Stützung des Aufsichtsratsvorschlags zur Wahl des Abschlussprüfers auf die Empfehlung des Prüfungsausschusses bei kapitalmarktorientierten Unternehmen	§ 124 Abs. 3 AktG
Inhaltliche Erweiterung der Erklärung zum Corporate Governance Kodex um eine Begründung der Abweichungen sowie Ausdehnung des Kreises der zur Abgabe der Erklärung verpflichteten Unternehmen	§ 161 AktG
Erweiterte Berichtspflicht des Abschlussprüfers gegenüber dem Aufsichtsrat bzw. Prüfungsausschuss	§ 171 Abs. 1 AktG
Ausschüttungsgesperrte Beträge dürfen nicht abgeführt werden	§ 301 AktG
Redaktionelle Anpassungen aufgrund von Änderungen im HGB	§§ 71a, 120, 143, 158, 175, 209, 256, 258, 261, 286 und 293d AktG
Einführung einer eigenen Übergangsvorschrift	§ 12 Abs. 4 EGAktG

Tab. 11: Änderungen im Bereich des AktG

verwendet werden darf. Mit dieser Regelung wird gedanklich an dem bewährten Modell einer Rücklage festgehalten, wenngleich kein Ausweis im handelsrechtlichen Jahresabschluss mehr erfolgt.

- Weitere Änderungen der §§ 71a, 120, 143, 158, 175, 209, 256, 258, 261, 286 und 293d AktG ergeben sich als Reflex der Änderungen des HGB.
- Mit der Ergänzung des § 100 AktG um einen neuen Abs. 5 wird künftig hinsichtlich der *persönlichen Voraussetzungen für Aufsichtsratsmitglieder* gefordert, dass bei Gesellschaften i.S.d. § 264d HGB mindestens ein unabhängiges Mitglied des Aufsichtsrats über Sachverstand auf den Gebieten der Rechnungslegung oder Abschlussprüfung verfügen muss.
- Die Änderungen des § 107 AktG zur inneren Ordnung des Aufsichtsrats nehmen Bezug auf die *Einrichtung eines Prüfungsausschusses*. Nach § 107 Abs. 3 Satz 2 AktG kann der Aufsichtsrat einen Prüfungsausschuss einrichten, dem er insbesondere die Überwachung des Rechnungslegungsprozesses, der Wirksamkeit des internen Kontrollsystems und des Risikomanagementsystems sowie der Internen Revision und der Abschlussprüfung überträgt. Hinsichtlich der Abschlussprüfung soll im Besonderen eine Überwachung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers sowie der vom Abschlussprüfer zusätzlich erbrachten Leistungen erfolgen. Sofern der Aufsichtsrat einer Gesellschaft i.S.d. § 264d HGB einen derartigen Prüfungsausschuss einrichtet, muss mindestens ein Mitglied die Voraussetzungen nach § 100 Abs. 5 AktG erfüllen. Zudem setzt die Änderung des § 124 AktG Art. 41 Abs. 3 der Abschlussprüferrichtlinie um, wonach sich der Vorschlag des Aufsichtsrats für die Bestellung des Abschlussprüfers auf eine Empfehlung des Prüfungsausschusses – sofern ein solcher eingerichtet wurde – zu stützen hat.

Die entsprechenden Neuregelungen nach §§ 100 Abs. 5 und 107 Abs. 4 AktG finden keine Anwendung, solange alle Mitglieder des Aufsichtsrats und des Prüfungsausschusses vor dem Inkrafttreten des BilMoG bestellt worden sind.

- Bislang regelt § 161 AktG a.F. die Erklärung von Vorstand und Aufsichtsrat börsennotierter Gesellschaften zum *Corporate Governance Kodex* (CGK). Durch das BilMoG erfolgt eine Neufassung dieser Vorschrift. Künftig ist die gesamte Erklärung zum CGK faktisch Bestandteil der Erklärung zur Unternehmensführung nach § 289a HGB. Darüber hinaus muss zukünftig nicht nur darüber berichtet werden, *welche Empfehlungen* nicht angewandt wurden bzw. werden, sondern auch, *warum* auf ihre Anwendung verzichtet wurde bzw. wird. Zudem wird der sachliche Anwendungsbereich der Berichtspflicht nach § 161 AktG erweitert. Während in der Vergangenheit die Berichtspflicht alleine für börsennotierte Aktiengesellschaften galt und sich somit auf die Ausgabe von Aktien bezog, sieht § 161 AktG die Erklärung zum CGK nun auch für solche Gesellschaften vor, die ausschließlich andere Wertpapiere als Aktien zum Handel an einem organisierten Markt ausgegeben haben und deren Aktien in Deutschland auf eigene Veranlassung über ein multilaterales Handelssystem (regelmäßig über den Freiverkehr, der kein organisierter Markt i.S.d. WpHG ist) gehandelt werden.
- Die Neufassung des § 171 Abs. 1 AktG führt zu zwei Änderungen. Zum einen wird klargestellt, dass künftig der Abschlussprüfer des Jahres- oder Konzernabschlusses an den Verhandlungen des Aufsichtsrats oder des Prüfungsausschusses über den Jahresabschluss oder Konzernabschluss teilzunehmen hat. Die *Berichtspflicht des Abschlussprüfers* besteht damit künftig gegenüber dem Prüfungsausschuss oder gegenüber dem Aufsichtsrat.

Darüber hinaus hat der Abschlussprüfer über die wesentlichen bei seiner Prüfung gewonnenen Erkenntnisse, insbesondere über die wesentlichen Schwächen des internen Kontroll- und des Risikomanagementsystems bezüglich der Rechnungslegung, zu berichten. Außerdem hat er Auskunft zu geben über Umstände, die seine Befangenheit besorgen lassen, und über Leistungen, die er zusätzlich zu den Abschlussprüfungsleistungen erbracht hat.

- § 301 AktG stellt zukünftig klar, dass ausschüttungsgesperrte Beträge (i.S. von § 268 Abs. 8 HGB) im Rahmen der Gewinnabführung nicht abgeführt werden dürfen; dies war bisher noch umstritten. Die Regelung bedeutet, dass die Abführung ausschüttungsgesperrter Beträge ausgeschlossen ist, wenn die frei verfügbaren Rücklagen abzüglich eines Verlustvortrags oder zuzüglich eines Gewinnvortrags nicht mindestens dem Gesamtbetrag der angesetzten Beträge entsprechen.
- Da eine sofortige Anwendung der Regelungen nach § 100 Abs. 5 AktG und § 107 Abs. 4 AktG die von den Regelungen betroffenen Gesellschaften eventuell zwingen würde, wirksam bestellte Aufsichtsräte und Mitglieder des Prüfungsausschusses vorzeitig auszutauschen, sieht § 12 Abs. 4 EGAktG vor, dass die vorgenannten Regelungen bei der nächstmöglichen – regelmäßig turnusmäßigen – Bestellung des Aufsichtsrats erfüllt werden müssen. Demnach wird mit dem BilMoG Rechtssicherheit für vor dem Inkrafttreten des Gesetzes wirksam bestellte Aufsichtsräte geschaffen. Ein unmittelbarer Handlungsbedarf ergibt sich demnach auch für den Fall, dass die gesetzlichen Forderungen der §§ 105 Abs. 5 und 107 Abs. 4 AktG (noch) nicht erfüllt sein sollten, nicht.

X. Änderungen im Bereich der Abschlussprüfung (HGB und WPO)

1. Vorbemerkungen

Neben den vielfältigen bereits aufgeführten Änderungen im Bereich der Rechnungslegung führt das BilMoG auch zu Neuerungen bei den die Abschlussprüfung betreffenden Paragraphen des HGB sowie in der WPO. Diese beruhen zum Großteil auf der neuen EU-Richtlinie zur Abschlussprüfung vom 17.05.2006 und sollen dazu beitragen, die Annäherung der handelsrechtlichen Jahresabschlussprüfung an internationale Gepflogenheiten voranzutreiben.

2. Gegenstand und Umfang der Prüfung

Die Neuaufnahme von § 317 Abs. 2 Satz 3 HGB bestimmt, dass die zukünftig abzugebende *Erklärung zur Unternehmensführung* (nach § 289a HGB) inhaltlich nicht der Prüfung durch den Abschlussprüfer unterliegt, und zwar unabhängig davon, ob sie in den Lagebericht integriert oder im Internet zugänglich gemacht wird.

§ 317 Abs. 3 Satz 2 HGB regelt, dass der Konzernabschlussprüfer immer dann, wenn ein in den Konzernabschluss einzubeziehender Jahresabschluss nicht von ihm selbst geprüft wur-

de, eine Überprüfung der Arbeiten des anderen Abschlussprüfers vorzunehmen und diese ordnungsgemäß zu dokumentieren hat. Damit soll sichergestellt werden, dass der Prüfer zukünftig bei der Prüfung der konsolidierten Abschlüsse eines Konzerns auch die volle Verantwortung für die jeweils konsolidierten Abschlüsse trägt. Somit ist künftig die *Verwertung der Arbeit eines anderen Abschlussprüfers* nur noch auf *eigenverantwortlicher Basis* möglich.

§ 317 Abs. 5 HGB verpflichtet die Abschlussprüfer dazu, alle Abschlussprüfungen zukünftig nach durch das Komitologieverfahren angenommenen *internationalen Prüfungsstandards* durchzuführen. Die Abschlussprüferrichtlinie bestimmt in diesem Zusammenhang, dass die *International Standards on Auditing* (ISA) sowie die mit diesen zusammenhängenden Stellungnahmen und Standards als internationale Prüfungsstandards i.S.d. Richtlinie gelten. Die IDW-Prüfungsstandards stimmen bereits weitgehend mit den ISA überein bzw. die noch ausstehende weitere Angleichung soll zeitnah erfolgen, sodass viele Inhalte der internationalen Prüfungsnormen bereits in den privatrechtlichen deutschen Prüfungsstandards enthalten sind.

Mit § 317 Abs. 6 HGB wird es dem BMJ erlaubt, im Einvernehmen mit dem BMWi durch Rechtsverordnung, ohne dass eine Zustimmung des Bundesrats erforderlich ist, zusätzlich zu den internationalen Prüfungsstandards *weitere Abschlussprüfungsanforderungen oder auch die Nichtanwendung von Teilen der internationalen Prüfungsstandards* zu erlassen, sofern der Umfang der Abschlussprüfung dies bedingt und der Erfüllung der Prüfungsziele nach § 317 Abs. 1 bis 4 HGB gedient ist.

3. Bestellung und Abberufung eines Prüfers

Als Resultat aus der Neueinfügung von § 319b HGB ist nach § 318 Abs. 3 Satz 1 HGB auch dann ein neuer Abschlussprüfer von einem Gericht zu bestellen, wenn ein Ausschlussgrund der §§ 319 und 319a HGB durch ein *Mitglied eines Netzwerks i.S.d. § 319b HGB* erfüllt wird und der Abschlussprüfer daher von der Abschlussprüfung auszuschließen ist.

Die Neuregelung nach § 318 Abs. 8 HGB nimmt Bezug auf die Kündigung oder den Widerruf eines Prüfungsauftrags. Gemäß den Vorgaben der Abschlussprüferrichtlinie muss die für die öffentliche Aufsicht zuständige Stelle – in Deutschland ist dies die Wirtschaftsprüferkammer – über die Abberufung bzw. den Rücktritt eines Prüfers während der Dauer eines Auftrags unverzüglich informiert werden; der Vorgang ist außerdem zu begründen. Durch die Einbeziehung der Wirtschaftsprüferkammer soll der Prozess der Kündigung bzw. des Widerrufs zukünftig stärker objektiviert werden.

4. Änderung bei der Verpflichtung zur internen Rotation

Die bereits seit dem BilReG für Unternehmen von öffentlichem Interesse bestehende Pflicht zur internen Rotation nach sieben Jahren und einer sich daran anschließenden Abkühlungsphase von bisher drei Jahren für den einen Be-

stätigungsvermerk unterzeichnenden Wirtschaftsprüfer bezieht sich künftig nach § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 HGB auf jeden Prüfer, der bei einem Unternehmen bereits in sieben oder mehr Fällen für die Abschlussprüfung verantwortlich war, wenn nicht seit seiner letzten Beteiligung an der Jahresabschlussprüfung zwei oder mehr Jahre vergangen sind (sog. *Cooling-off-Periode*). Mit der Verkürzung der Frist auf zwei Jahre werden die Vorgaben der Abschlussprüferrichtlinie „eins zu eins“ umgesetzt.

Als ‚verantwortlicher Prüfungspartner‘ gilt zum einen, wer den Bestätigungsvermerk unterzeichnet hat, und zum anderen, wer von einer Prüfungsgesellschaft für ein bestimmtes Prüfungsmandat als für die Durchführung der Abschlussprüfung bzw. die Durchführung der Abschlussprüfung auf Konzernebene vorrangig verantwortlich bestimmt wurde. Sofern „Zeichnungs-Verantwortlichkeit“ und „Durchführungs-Verantwortlichkeit“ auseinanderfallen, wird es zu einer Ausweitung der internen Rotationspflicht auf mehrere natürliche Personen kommen. Bei Konzernabschlussprüfungen gilt zudem der auf der Ebene von *bedeutenden Tochtergesellschaften* vorrangig verantwortliche Abschlussprüfer als verantwortlicher Prüfungspartner. Nach Maßgabe der Regierungsbegründung zum BilMoG ist regelmäßig dann von einem bedeutenden Tochterunternehmen auszugehen, wenn es mehr als 20% des Konzernvermögens oder mehr als 20% des Konzernumsatzes ausmacht, wobei hierbei auf die Beträge vor der Konsolidierung abzustellen ist.

Im Übrigen ist hinsichtlich der Anwendung der Ausschlussregelungen nach § 319a Abs. 1 und Abs. 2 HGB zu untersuchen, ob ein Tochterunternehmen selbst kapitalmarktorientiert ist. Führt der Abschlussprüfer bei diesem eine sog. Package-Prüfung durch, findet die Rotationspflicht nach § 319a Abs. 2 HGB keine Anwendung.

Für Wirtschaftsprüfungsgesellschaften gilt, dass sie von der Abschlussprüfung ausgeschlossen sind, wenn sie bei einer Abschlussprüfung einen Wirtschaftsprüfer beschäftigen, der dort nach den genannten Regelungen des § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 HGB nicht Abschlussprüfer sein darf.

5. Netzwerkweite Prüferunabhängigkeit

Mit der Neueinfügung von § 319b HGB erfolgt eine Ausdehnung der Unabhängigkeitsvorschriften, die sich neben dem HGB auch in § 43 WPO und §§ 2 und 20 ff. BS WP/vBP finden, auf das *Netzwerk* eines Prüfers. Künftig ist folglich sicherzustellen, dass Prüfer bzw. Prüfungsgesellschaften eine Abschlussprüfung nicht durchführen, wenn zwischen ihnen oder ihrem Netzwerk und dem zu prüfenden Unternehmen eine unmittelbare oder mittelbare finanzielle oder geschäftliche Beziehung, ein Beschäftigungsverhältnis oder eine sonstige Form der Verbindung besteht, welche für einen objektiven, verständigen und informierten Dritten den Anschein einer Gefährdung der Unabhängigkeit des Prüfers erweckt.

§ 319b HGB zufolge liegt ein Netzwerk dann vor, „wenn Personen bei ihrer Berufsausübung zur Verfolgung gemeinsamer wirtschaftlicher Inte-

ressen für eine gewisse Dauer zusammenwirken“. Das Vorhandensein eines Netzwerks ist also von der Art des Zusammenwirkens der Netzwerkmitglieder abhängig; seine rechtliche Ausgestaltung ist indes unerheblich. Die Annahme eines Netzwerks ist jedoch dann nicht erfüllt, wenn das Zusammenwirken nur einmalig oder gelegentlich erfolgt. Es kommt vielmehr auf das Verfolgen gleicher wirtschaftlicher Interessen bei der Berufsausübung durch ein bewusstes und gewolltes Zusammenwirken über eine bestimmte Zeitdauer an.

Die Bildung eines Netzwerks ist nicht per se schädlich. Der Ausschluss des Abschlussprüfers nach § 319b Abs. 1 Satz 1 HGB greift dann nicht, wenn das Netzwerkmitglied auf das Prüfungsergebnis keinen Einfluss nehmen und der Abschlussprüfer dies auch überzeugend darlegen kann. Eine solche Entlastungsmöglichkeit sieht der deutsche Gesetzgeber allerdings bei den Ausschlussgründen aus § 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 HGB sowie § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 HGB nicht als angemessen an.

Für die Konzernabschlussprüfung überträgt § 319b Abs. 2 HGB den Inhalt des ersten Absatzes analog auf den Prüfer des Konzernabschlusses.

6. Formen und Adressaten der Berichterstattung über die Prüfung

§ 320 Abs. 4 HGB befasst sich mit dem Verhältnis zwischen altem und neuem Prüfer bei einem Prüferwechsel und räumt dem neuen Abschlussprüfer ein *unmittelbar wirkendes Informationsrecht* gegenüber dem alten Abschlussprüfer ein, während der bisherige Abschlussprüfer zu einer *Berichterstattung über das bisherige Prüfungsergebnis* gegenüber dem aktuellen Abschlussprüfer verpflichtet ist. Die Berichtspflicht wird nur durch eine schriftliche Anfrage des neuen Abschlussprüfers ausgelöst und besteht folglich nicht grundsätzlich, sondern nur, wenn dieser die Informationen auch tatsächlich anfordert.

Die Vorschriften zum Prüfungsbericht wurden durch BilMoG um § 321 Abs. 4a HGB ergänzt. Dieser verpflichtet den Abschlussprüfer zu einer ausdrücklichen schriftlichen *Bestätigung seiner Unabhängigkeit* im Prüfungsbericht, um so zu gewährleisten, dass der Abschlussprüfer während des gesamten Zeitraums der Abschlussprüfung seine Unabhängigkeit überwacht und sicherstellt.

Die Vorschriften des § 321a HGB über die Offenlegung des Prüfungsberichts in besonderen Fällen werden vom BilMoG nicht tangiert.

7. Meinungsverschiedenheiten zwischen der Gesellschaft und ihrem Prüfer

Da Meinungsverschiedenheiten i.S.d. § 324 HGB a.F. zwischen einer Gesellschaft und ihrem Abschlussprüfer in der Vergangenheit so gut wie nie aufgetreten sind, führt die mangelnde praktische Bedeutung des § 324 HGB a.F. zu seiner Aufhebung. In aller Regel werden Meinungsverschiedenheiten nämlich nicht auf Grundlage des HGB durch Gerichte, sondern vielmehr durch entsprechende berufsständische Gremien entschieden.

Regelungsinhalt	Regelungsgrundlage	Bezug zur EU-Abschlussprüferrichtlinie
Keine Prüfungspflicht für die Erklärung zur Unternehmensführung	§ 317 Abs. 2 Satz 3 HGB	–
Verwertung der Arbeit eines anderen Abschlussprüfers	§ 317 Abs. 3 Satz 2 HGB	Art. 27 Buchst. a und b
Pflicht zur Anwendung internationaler Prüfungsstandards	§ 317 Abs. 5 HGB	Art. 26 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Art. 2 Nr. 11, Art. 26 Abs. 1 Satz 2
Erläss zusätzlicher Abschlussprüfungsanforderungen bzw. zur Nichtanwendung von Teilen internationaler Prüfungsstandards durch das BMJ und BMWi	§ 317 Abs. 6 HGB	Art. 26 Abs. 3
Gerichtliche Bestellung des Abschlussprüfers	§ 318 Abs. 3 Satz 1 HGB	–
Information der Wirtschaftsprüferkammer	§ 318 Abs. 8 HGB	Art. 38 Abs. 2 i.V.m. Art. 2 Nr. 10
Verantwortlicher Prüfungspartner und Cooling-off-Periode	§ 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 HGB	Art. 42 Abs. 2 i.V.m. Art. 2 Nr. 2 und 16
Netzwerkweite Prüferunabhängigkeit	§ 319b HGB	Art. 22 Abs. 2 i.V.m. Art. 2 Nr. 7
Unmittelbares Informationsrecht bei Prüferwechsel	§ 320 Abs. 4 HGB	Art. 23 Abs. 3
Unabhängigkeitsbestätigung des Abschlussprüfers	§ 321 Abs. 4a HGB	Art. 42 Abs. 1 Buchst. a
Wegfall der Regelungen zu Meinungsverschiedenheiten	§ 324 HGB	–

Tab. 12: Änderungen im Bereich der handelsrechtlichen Jahresabschlussprüfung

8. Inkrafttreten der Neuregelungen

Resultierend aus der Abschlussprüferrichtlinie, welche die Mitgliedstaaten der EU verpflichtet, mit Blick auf ihre Umsetzung entsprechende Rechtsvorschriften spätestens bis zum 29.06.2008 zu erlassen, soll die überwiegende Mehrheit der Änderungen im Bereich der Abschlussprüfung nach Art. 66 Abs. 2 Satz 1 EGHGB erstmals auf die Prüfung von (Konzern-) Jahresabschlüssen für nach dem 31.12.2008 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden sein. Darüber hinaus nennen Art. 66 Abs. 2 Satz 2 und Abs. 5 EGHGB einzelne Vorschriften, die in der derzeit noch gültigen Fassung letztmals auf alle vor dem 01.01.2009 bzw. 01.01.2010 beginnenden Geschäftsjahre anzuwenden sind.

9. Tabellarische Übersicht über die Neuerungen im HGB in Bezug auf die Abschlussprüfung

In Tab. 12 werden die wesentlichen Änderungen im Bereich der Abschlussprüfung durch das BilMoG zusammengefasst. Da diese insbesondere auf der EU-Abschlussprüferrichtlinie basieren, werden auch die dortigen Fundstellen als Quellenangaben aufgenommen. Alle diese Neuerungen stellen eine Annäherung der bisherigen handelsrechtlichen Vorschriften an international übliche Gepflogenheiten dar.

10. Änderungen in der WPO

Der neu eingefügte § 40a WPO enthält Regelungen hinsichtlich des nach Art. 15 der Abschlussprüferrichtlinie einzuführenden Registers für genossenschaftliche Prüfungsverbände und Prüfungsstellen der Sparkassen- und Giroverbände. § 43 Abs. 3 WPO verbietet zukünftig den Wechsel eines Abschlussprüfers oder eines verantwortlichen Prüfungspartners in eine *wichtige Führungsposition* bei dem geprüften Unternehmen, es sei denn, eine Abkühlungsphase von *zwei Jahren* ist nach dem Ausscheiden der Person von dem betreffenden Mandat vergangen. Eine wichtige Führungsposition ist dann gegeben, wenn der ehemalige Wirtschaftsprüfer in

seiner neuen Position Einfluss auf den aktuellen Abschlussprüfer nehmen kann oder wenn er vergangenes Fehlverhalten seitens des Unternehmens verschleiern kann.

Für den Fall eines Verstoßes sieht § 133a WPO eine Geldbuße gegen den ehemaligen Wirtschaftsprüfer von bis zu 50.000 € vor.

Gemäß § 51b Abs. 4 Satz 2 WPO müssen Wirtschaftsprüfer in ihren *Arbeitspapieren*, die Abschlussprüfungen i.S.d. § 316 HGB betreffen, alle zur Überprüfung ihrer eigenen *Unabhängigkeit* getroffenen Maßnahmen, die ihre Unabhängigkeit gefährdenden Umstände sowie ergriffene Schutzmaßnahmen nachvollziehbar und angemessen schriftlich *dokumentieren*. Diese Neuerung ist in engem Zusammenhang zu § 321 Abs. 4a HGB zu sehen.

Die Neueinfügung von § 51b Abs. 4a WPO verpflichtet den Konzernabschlussprüfer dazu, der Wirtschaftsprüferkammer nach deren schriftlicher Aufforderung alle Unterlagen über die Tätigkeit von *Abschlussprüfern bzw. Abschlussprüfungsgesellschaften aus Drittländern*, welche in den Konzernabschluss einbezogene Abschlüsse von Tochterunternehmen geprüft haben, zu übermitteln, sofern keine Zusammenarbeit nach Art. 47 der Abschlussprüferrichtlinie besteht. Wird dem Wirtschaftsprüfer ein solcher Zugang verwehrt, ist dies zu dokumentieren und die Gründe sind der Wirtschaftsprüferkammer auf deren schriftliche Aufforderung mitzuteilen.

§ 57 Abs. 9 Satz 5 WPO setzt die Kriterien aus Art. 47 der Abschlussprüferrichtlinie hinsichtlich einer Weitergabe von Arbeitsdokumenten des Wirtschaftsprüfers an die Aufsicht eines Drittstaats um.

Mit § 134 Abs. 2a WPO wird die Wirtschaftsprüferkammer zur Ausstellung einer *Eintragungsbescheinigung* verpflichtet, sofern die Voraussetzungen von § 134 Abs. 1 und Abs. 2 WPO erfüllt sind, d.h., die Eintragung eines Abschlussprüfers oder einer Abschlussprüfungsgesellschaft

aus einem Drittstaat erfolgt ist. Zudem werden die Bestimmungen zur Eintragung von Abschlussprüfern oder Abschlussprüfungsgesellschaften aus Drittstaaten in § 134 Abs. 4 WPO modifiziert.

Ergänzend regelt § 140 WPO, dass die Neuregelungen nach §§ 43 Abs. 3 und 133a WPO nicht für solche Personen gelten, die ihre Prüfungstätigkeit bei dem entsprechenden Unternehmen vor dem Inkrafttreten des BilMoG aufgegeben haben.

Darüber hinaus beinhaltet das BilMoG zusätzlich redaktionelle Änderungen in den §§ 3, 28, 51b, 55c, 57, 57h, 131g, 133 und 133a bis 133d WPO.

XI. Zusammenfassung

Der festzustellende Umbruch in der handelsrechtlichen Denkweise und der Übergang auf ein neues deutsches Bilanzrecht führen zu einem Paradigmenwechsel in der Rechnungslegung und in einigen Teilen zu einer Abkehr von ehernen, tradierten Grundsätzen der Rechnungslegung. Vor dem Hintergrund der Aufwertung der Rechnungslegung im internationalen Vergleich und der stärkeren Betonung der Informationsfunktion ist die Reform durch das BilMoG zu begrüßen. Die Praxis allerdings wird ab dem kommenden Jahr vor zum Teil weit reichende Probleme gestellt werden, wenn es um die konkrete Umsetzung der Fülle an neuen Vorschriften im Rechnungslegungsalltag geht. Auch wenn die Regelungen des EGHGB hier zunächst Klarheit suggerieren, werden im konkreten Einzelfall vielzählige Punkte und deren Umsetzung offen bleiben.

Einzelne Erleichterungs- und Deregulierungsmaßnahmen sind vorzeitig bereits ab dem nach dem 31.12.2007 beginnenden Geschäftsjahr anzuwenden. Ihre *volle Wirksamkeit* entfalten die Reformen des BilMoG *ab dem Jahr 2010*. Bilanzierung und Abschlussprüfung sehen sich dann mit einer vollkommen veränderten Rechnungslegung und einem in einzelnen Grundfesten umfassend reformierten rechtlichen Rahmen konfrontiert. Die aktuellen Änderungsvorschläge stellen einen Kompromiss dar, einerseits eine Annäherung an die IFRS zu erreichen, aber andererseits insbesondere dem kleineren Mittelstand – zumindest noch auf absehbare Zeit – die Anwendung der *Full-IFRS* zu ersparen.

Rückwirkend ab dem Jahr 2008 werden Einzelkaufleute, die bestimmte Schwellenwerte nicht überschreiten, gänzlich von der handelsrechtlichen Buchführungs- und Bilanzierungspflicht befreit. Des Weiteren führt die Anhebung der Schwellenwerte des § 267 HGB zu einer Ausweitung des Kreises der Unternehmen, die die größenabhängigen *Erleichterungsvorschriften* in Anspruch nehmen können. Diese zunehmende Befreiung von den relevanten Publizitätsvorschriften sowie die einzelnen *Deregulierungsmaßnahmen* sollen zu einer wesentlichen Kostenersparnis auf Seiten der Unternehmen führen.

Eine Grundfeste der deutschen Rechnungslegung bleibt trotz der umfassenden Reformen

des HGB bestehen: die handelsrechtlichen Vorschriften bilden – nach ihrer Modernisierung und unter Beachtung der dann einschlägigen Ausschüttungssperren – auch weiterhin die Grundlage für die Ermittlung der *Ausschüttungsbemessung*. Gleichzeitig bleibt das Prinzip der *Maßgeblichkeit* der handelsrechtlichen Bilanzierung und Bewertung für die steuerliche Gewinnermittlung erhalten – wenngleich auch mit einzelnen Durchbrechungen. Abgeschafft wird im Gegensatz dazu das Prinzip der umgekehrten Maßgeblichkeit (*Umkehrmaßgeblichkeit*).

Im Lichte des BilMoG wird die inländische *Unternehmenspublizität* vielfältiger und die einschlägigen Regelungen werden durch das vorliegende Gesetz in Gänze nicht transparenter oder besser verständlich. Während von den größeren Unternehmen mehr verlangt wird, erscheint der Nutzen durch die Deregulierungsmaßnahmen für die kleinen Einzelkaufleute überschaubar. Durch die zusätzlich eingeführte Publizitätsschwelle des § 241a HGB werden die bestehenden rechtsform- und größenabhängigen Vorschriften zur inländischen Unternehmenspublizität verfeinert und weiter differenziert. Während die kleinen Einzelkaufleute aus den Vorschriften des HGB herausgenommen werden und sich für die großen kapitalmarktorientierten Unternehmen hinsichtlich ihres Publizitätsverhaltens dem Grunde nach nicht viel ändern wird – mit Blick auf die einzelnen zusätzlichen Angaben wohl aber dem Umfang nach –, steht nach wie vor die Publizität der mittelgroßen, gerade nicht kapitalmarktorientierten Unternehmen auf dem Prüfstand. Deutlich lassen die einzelnen Änderungen des Gesetzgebers die starke Hinwendung zu den IFRS erkennen und es scheint nur eine Frage der Zeit, bis neue Reformen die Mittelstands-Publizität zum Gegenstand haben werden. Die Fülle der einzelnen Bewertungsänderungen und Angabepflichten trifft den deutschen Mittelstand im Einzel- und Konzernabschluss besonders hart.

Die Veränderungen bei der *einzelgesellschaftlichen Rechnungslegung* resultieren aus der Notwendigkeit einer international verständlichen und zumindest in Teilen vergleichbaren Rechnungslegung. Hierbei werden die Unternehmen im Einzelfall mit einer Fülle neuer Angabepflichten und veränderter Ansatz- und Bewertungsvorschriften konfrontiert. Für den Bilanzierenden sowie den Wirtschaftsprüfer stellt sich künftig die Frage, welche Auslegungsmaßstäbe an die neuen Regelungen anzulegen sind. Praktisch erscheint hier zunächst ein Blick auf die in Deutschland bereits zahlreich vorhandenen IFRS-Komentierungen. Das BilMoG führt hierbei mittelbar zu einem Einzug des IFRS-Regelwerks in die deutsche Bilanzierung und vor allem in die deutschen Interpretationen und Auslegungen einzelner Normen – unbeachtlich der weiterhin fehlenden unmittelbaren rechtlichen Relevanz der IFRS für den deutschen Einzelabschluss.

Wie die Betrachtung der einzelnen Gesetzesänderungen bezüglich der *Konzernrechnungslegung* gezeigt hat, stehen diese ganz überwie-

gend im Zeichen der korrespondierenden IFRS-Normen. Auch die Abschaffung der Konsolidierungswahlrechte ist klar von der Orientierung an den IFRS geprägt. Nichts anderes gilt für die künftige Konsolidierungspflicht von Zweckgesellschaften. Wesentliche Unterschiede sollen jedoch auch in Zukunft insbesondere im Bereich der Bilanzierung des Geschäfts- oder Firmenwerts bestehen bleiben, da hier zwar eine Einordnung des Geschäfts- oder Firmenwerts als Vermögensgegenstand, jedoch keine Anlehnung an den *impairment only approach* bei dessen Fortschreibung erfolgt. Auch wenn die Gesetzesreform insgesamt der Vereinheitlichung und Vereinfachung der Konzernrechnungslegung dient, werden die Unternehmen – zumindest teilweise – mit dem Aufwand für die Umstellung der Konsolidierungstechnik konfrontiert werden. Ob die daraus resultierende Vereinheitlichung der HGB-Konzernrechnungslegung einen derart positiven Einfluss auf die Einschätzung ihrer Informationsqualität entfaltet, dass dieser die damit verbundenen Kosten kompensiert, erscheint zumindest fraglich. Alleine die Neuerungen im Bereich der Steuerabgrenzung oder die Erweiterung der Konsolidierungspflicht von Zweckgesellschaften werden den Bilanzierungsaufwand im handelsrechtlichen Konzernabschluss deutlich erhöhen.

Nachdem viele Elemente der Abschlussprüferrichtlinie in den letzten Jahren bereits Eingang in deutsche Gesetzesvorschriften und weitere für die Prüfung relevante Normen gefunden haben, sind die Neuerungen durch das BilMoG dem Umfang nach überschaubar. Dies bedeutet jedoch nicht, dass ihr inhaltlicher Gehalt zu vernachlässigen ist. Es erfolgt eine deutliche Aktualisierung und *Internationalisierung der handelsrechtlichen* (Jahresabschluss- und Konzernabschluss-) *Prüfung*. Neben europarechtlichen Vorgaben beruhen viele Änderungen auf den internationalen Bemühungen zur Wiedergewinnung des Vertrauens in die Abschlussprüfung, wie sie z.B. Gegenstand des US-amerikanischen *Sarbanes-Oxley Act of 2002* sind. Die Verbesserung der Qualität der Abschlussprüfung als Ziel der Neuregelungen soll nicht zuletzt auch durch mehr Transparenz bei der Berichterstattung, strengere Anforderungen an die Konzernabschlussprüfung und Neuerungen bei der Bestellung und Abberufung des Prüfers erreicht werden.

Die *Änderungen des PublG* reflektieren im Wesentlichen die Reformen des HGB und streben darüber hinaus eine Gleichbehandlung aller kapitalmarktorientierten Unternehmen hinsichtlich ihrer Rechnungslegungs- und Publizitätspflichten an. Die *Neuregelungen des AktG* ergänzen die Reformierung der Rechnungslegungsnormen um die Aufwertung einzelner Kontrollmechanismen, insbesondere in Zusammenhang mit den Aufgaben sowie der Zusammensetzung des Aufsichtsrats.

Die Neuregelungen durch das BilMoG stellen die weitest reichende Reform der deutschen Rechnungslegung seit der Umsetzung der EG-Richtlinien in den achtziger Jahren des letzten

Jahrhunderts durch das BiRiLiG dar. Es ist dem Gesetzgeber mit dem vorliegenden Gesetz – bei allem Respekt vor den gesetzgeberischen Neuerungen und vielfacher Zustimmung zu seit langem notwendigen Reformen – allerdings nicht in vollem Maße gelungen, eine deregulierende, kostensenkende und internationalisierte Rechnungslegung für den deutschen Mittelstand zu schaffen, die gleichzeitig komplexitätsreduzierend und vergleichsweise einfach im Alltag anwendbar ist.

Als Beispiele hierfür können die aufwändige Ermittlung der latenten Steuern nach dem *Temporary*-Konzept, die zutreffende Ermittlung beizulegender Zeitwerte im Kontext der Saldierung nach § 246 Abs. 2 HGB oder die künftige Bewertung von Rückstellungen unter Einschluss von Preis- und Kostensteigerungen angeführt werden. Auch die im Rahmen der Bildung von Bewertungseinheiten notwendige Dokumentation und Analyse der Wirksamkeit an jedem Bilanzstichtag sowie die umfangreichen Anhangangaben führen zu einer Erhöhung der Komplexität der Abschlusserstellung.

Neben dem Umfang der neuen Regelungen verlangt die Tiefe einzelner Änderungen eine zeitnahe und im Vorfeld zum Jahr 2010 stattfindende intensive Diskussion der handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften in den betroffenen Unternehmen. Vielfach zeigt der Blick in die Praxis, dass sich insbesondere der deutsche Mittelstand der Herausforderungen, denen er sich im Zusammenhang mit dem BilMoG (spätestens) ab dem Jahr 2010 stellen muss, noch nicht in vollem Umfang bewusst ist.

Literaturspiegel

Seit der Verabschiedung des Ref-E am 08.11.2007 und des Reg-E am 21.05.2008 hat sich eine Vielzahl von Veröffentlichungen im wissenschaftlichen Schrifttum mit der Zielsetzung des Gesetzgebers ebenso wie mit einzelnen Inhalten des Gesetzentwurfs zum BilMoG sowie bereits mit dem letztendlich verabschiedeten Gesetz auseinandergesetzt. Im Internet findet sich unter www.kleeberg-bilmog.de eine ständig aktualisierte Übersicht der seit November 2007 zu den Entwürfen des BilMoG sowie nach Verabschiedung des Gesetzes veröffentlichten Artikel in Fachzeitschriften.



BilMoG – Gesetze, Materialien, Erläuterungen

Das Werk gibt einen Überblick über den aktuellen Gesetzestext und die relevanten Gesetzesmaterialien. In den Erläuterungen werden mögliche Anwendungsprobleme ebenso aufgegriffen wie bilanzpolitische Spielräume. Die Ausführungen sind hierzu auf eine kompakte und dennoch abschließende Darstellung beschränkt. Der Kommentatorenkreis aus Wissenschaft und Praxis stellt eine fachlich hohe und zugleich praxisrelevante Auseinandersetzung mit der Thematik sicher.

Veröffentlichung:
Mai 2009

Umfang:
rd. 700 Seiten inkl. einer Lesefassung des HGB n.F. und umfassenden Materialien

Preis:
49,00 EUR

Verlag:
C.H. Beck, München, 2009

ISBN:
978-3-406-58457-2



Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz

Um die Veränderungen sowohl für die Lehre als auch für die Anwendung in der Praxis in einer gleichermaßen theoriebasierten und praxisorientierten Weise bearbeiten zu können, haben sich die Autoren zu einer Kooperation zwischen der Universität des Saarlandes und Kleeberg entschieden. Das Werk bietet neben einer umfassenden, nach Sachthemen gegliederten Darstellung der neuen Regelungen zahlreiche Beispiele und Praxistipps.

Veröffentlichung:
Juni 2009

Umfang:
rd. 450 Seiten mit 31 Abbildungen und einer Synopse zum HGB a.F./HGB n.F.

Preis:
44,80 EUR

Verlag:
Oldenbourg-Verlag, München/Wien, 2009

ISBN:
978-3-486-58972-6



Konzernrechnungslegung nach HGB inklusive BilMoG

Es ist Anspruch des Buches, einen kompakten und dennoch abschließenden Überblick über die Regelungen und Wirkungsweisen der Konzernrechnungslegung nach HGB zu vermitteln. Hierbei gestattet der modulare Aufbau des Werks sowohl einzelne Aspekte zu vertiefen als auch einen gesamten Überblick über den Prozess und die Vorschriften der Konzernrechnungslegung zu erhalten. Das Werk zeichnet sich durch seine hohe Praxisorientierung aus.

Veröffentlichung:
Juni 2009

Umfang:
rd. 350 Seiten mit 92 Abbildungen und Tabellen

Preis:
29,90 EUR

Verlag:
Wiley VCH-Verlag, Weinheim, 2009

ISBN:
978-3-527-50396-4

Weitere Informationen zum Thema BilMoG sowie eine Übersicht über alle Publikationen und Vorträge von Kleeberg zum BilMoG erhalten Sie aktuell unter www.kleeberg-bilmog.de.



Tax. Audit. Advisory. Legal.

Dr. Kleeberg & Partner GmbH
WPG StBG

Augustenstraße 10
80333 München

Eberhardstraße 1
70173 Stuttgart

www.kleeberg.de