

Die Auswirkungen des BilMoG auf die Rechnungslegung

[Stand des Referentenentwurfs vom 08.11.2007]

Dr. Christian Zwirner

Dr. Kleeberg & Partner GmbH WPG StBG, München

1. Gliederung

- Gliederung
- Hintergrund
- Überblick
- Deregulierung
- Bezug zur steuerrechtlichen Rechnungslegung
- Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss
- Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Konzernabschluss
- Schlussbemerkungen
- Kontakt

2. Hintergrund

- Gliederung
- **Hintergrund**
- Überblick
- Deregulierung
- Bezug zur steuerrechtlichen Rechnungslegung
- Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss
- Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Konzernabschluss
- Schlussbemerkungen
- Kontakt

2. Hintergrund

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

2. Hintergrund

- „erste Kritik“:
 - starke Tendenz des Referentenentwurfs, sich den IFRS anzunähern und auf diese Bezug zu nehmen (indirekte Verweisung)
 - Befürchtung eines faktischen Zwangs zur IFRS-Bilanzierung
 - Einheitsbilanz sollte nicht zusätzlich erschwert werden
 - Erstanwendung vieler Regelungen offen
 - Diskussionen auf EU-Ebene sollten abgewartet werden

2. Hintergrund

- Kommentierungsfrist und öffentliche Anhörung: 08.01.2008; Kabinettsbefassung für Ende Januar geplant
- „das Gesetzesverfahren soll noch im Jahr 2008 abgeschlossen werden, vorzugsweise noch vor der „Sommerpause“
- Stellungnahmen von den Spitzenverbänden der deutschen Wirtschaft, vom DRSC usw. sowie vom BMF liegen vor [die Anmerkungen wurden an den einzelnen Stellen berücksichtigt]

3. Überblick

- Gliederung
- Hintergrund
- **Überblick**
- Deregulierung
- Bezug zur steuerrechtlichen Rechnungslegung
- Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss
- Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Konzernabschluss
- Schlussbemerkungen
- Kontakt

3. Überblick

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

4. Deregulierung

- Gliederung
- Hintergrund
- Überblick
- **Deregulierung**
- Bezug zur steuerrechtlichen Rechnungslegung
- Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss
- Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Konzernabschluss
- Schlussbemerkungen
- Kontakt

4. Deregulierung

- Befreiung kleiner Unternehmen von den Rechnungslegungspflichten durch § 241a HGB-E
 - Befreiungsgrenze
 - an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen
 - nicht mehr als 500.000 EUR Umsatz und
 - nicht mehr als 50.000 EUR Jahresüberschuss
 - beide Kriterien müssen gemeinsam erfüllt sein
- Anwendung für nach dem 31.12.2007 beginnende Geschäftsjahre

5. Bezug zur steuerrechtlichen Rechnungslegung

- Gliederung
- Hintergrund
- Überblick
- Deregulierung
- **Bezug zur steuerrechtlichen Rechnungslegung**
- Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss
- Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Konzernabschluss
- Schlussbemerkungen
- Kontakt

5. Bezug zur steuerrechtlichen Rechnungslegung



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

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

- Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit
 - keine Geltung mehr von steuerrechtlichen Ansätzen für die handelsrechtliche Rechnungslegung
 - Vereinfachung der handelsrechtlichen Bilanzierung durch Abschaffung von
 - § 247 Abs. 3 HGB (steuerrechtliche Sonderposten)
 - § 254 HGB (steuerrechtliche Abschreibungen)
 - § 273 HGB (Sonderposten mit Rücklageanteil)
 - § 279 Abs. 2 HGB (Vornahme steuerrechtlicher Abschreibungen)
 - § 280 HGB (Wertaufholungsgebot, steuerrechtlich unterlassene Zuschreibungen)
 - § 281 HGB (steuerrechtliche Vorschriften)
 - sowie der Angabepflichten nach § 285 Satz 1 Nr. 5 HGB

5. Bezug zur steuerrechtlichen Rechnungslegung



- Sicherstellung der Bezugnahme auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss

- Änderung von § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG-E

„Bei der Aufstellung des Jahresabschlusses nach § 264e Handelsgesetzbuch ist das Betriebsvermögen im Sinn des Satzes 1 das nach § 264e Satz 4 des Handelsgesetzbuchs ermittelte Vermögen.“

- die Anwendung von § 6b EStG oder § 7g EStG bleibt steuerrechtlich unberührt; alleine die umgekehrte Maßgeblichkeit fällt weg [ggf. redaktionelle Anpassungen nötig]

6. Wesentliche Änderungen des handelsrechtlichen Einzelabschlusses



-
- Gliederung
 - Hintergrund
 - Überblick
 - Deregulierung
 - Bezug zur steuerrechtlichen Rechnungslegung
 - **Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss**
 - Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Konzernabschluss
 - Schlussbemerkungen
 - Kontakt

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



-
- Wichtigste Änderungen und kritische Punkte
 - Saldierung/Verrechnung von Vermögenswerten und Schulden
 - Aktivierung immaterieller Vermögensgegenstände
 - Fair Value bei zu Handelszwecken gehaltenen Finanzinstrumenten
 - Rückstellungsbewertung/Pensionsrückstellungen
 - Aktivierung latenter Steuern

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- Wirtschaftliche Zurechnung (§ 246 HGB-E)
 - Änderung von § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB
 - Zurechnung zum wirtschaftlichen Eigentümer nach der Beurteilung der wirtschaftlichen Chancen und Risiken
 - Annäherung an die wirtschaftliche Betrachtungsweise der IFRS
 - Problematik:
 - von der steuerrechtlichen Regelung abweichende Beurteilung
 - eine gleich lautende Erfassung/Beurteilung sollte sichergestellt werden

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- Geschäfts- oder Firmenwert als Vermögensgegenstand (§ 246 HGB-E)
 - Ende der Diskussion um die Einordnung als Vermögensgegenstand oder Bilanzierungshilfe
 - Aktivierungspflicht und planmäßige Abschreibung über individuelle betriebliche Nutzungsdauer
 - auch außerplanmäßige Abschreibung ohne spätere Wertaufholung
 - fraglich, ob erste nach Inkrafttreten erfolgte Akquisitionen erfasst werden
 - Problematik:
 - Nutzungsdauern in Handels- und Steuerbilanz sollten vereinheitlicht werden

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- Saldierungen (§ 246 Abs. 2 HGB-E)
 - Durchbrechung des Bruttoprinzips nach § 246 Abs. 2 HGB-E
 - Vermögensgegenstände, die ausschließlich zur Erfüllung von Schulden dienen, sind mit diesen zu saldieren
 - Problematik der Verrechnung von Posten auf Grundlage unterschiedlicher Bewertungskonzeptionen: z.B. Planvermögen (zu fortgeführten AHK) und Pensionsrückstellungen (abgezinst)

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- Aktivierung selbst erstellter immaterieller Vermögenswerte (§ 248 HGB-E)
 - Aufhebung des Ansatzverbots nach § 248 Abs. 2 HGB
 - Ansatzpflicht für die in der Entwicklungsphase befindlichen immateriellen Vermögenswerte des Anlagevermögens
 - kein Ansatz der Aufwendungen in der Forschungsphase
 - gleichzeitig: Ausschüttungssperre
 - zudem sind die Angabepflichten im Anhang (§ 285 Satz 1 Nr. 22 HGB-E) zu beachten

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- Aktivierung selbst erstellter immaterieller Vermögenswerte (§ 248 HGB-E)
 - Problematik:
 - Abgrenzung einzelner Vermögenswerte ist noch unklar
 - Konkretisierung, Aktivierungsverbote nicht geklärt
 - keine Definition bestimmter Ansatzkriterien
 - Abgrenzungsprobleme zwischen Forschung und Entwicklung
 - zusätzliche Kosten durch verschiedene Informationsbedürfnisse (z.B. nach HGB und IFRS)
 - Sicherstellung, dass Aktivierungspflicht nicht (mittelbar) zu einer Steuerpflicht führt

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- Wegfall von Aufwandsrückstellungen (§ 249 HGB-E)
 - künftig keine Bildung von Aufwandsrückstellungen mehr
 - in der Vergangenheit gebildete Rückstellungen sind in die Gewinnrücklagen einzustellen

- Rechnungsabgrenzungsposten (§ 250 HGB-E)
 - künftig keine Abgrenzung mehr der als Aufwand berücksichtigten Zölle und Verbrauchsteuern auf zum Stichtag auszuweisende Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens
 - keine Abgrenzung der als Aufwand berücksichtigten USt auf die am Abschlussstichtag ausgewiesenen oder von den Vorräten abgesetzten Anzahlungen

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



-
- Konkretisierung der Bewertungsstetigkeit (§ 252 HGB-E)
 - in der Vergangenheit sollten die angewandten Methoden beibehalten werden, nunmehr sind sie verpflichtend beizubehalten

 - Gebot der Ansatzstetigkeit (§ 252 HGB-E)
 - Abweichungen von der Ansatzstetigkeit sind nur noch in begründeten Ausnahmefällen möglich

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



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

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- Veränderte Bewertung von Rückstellungen (§ 253 HGB-E)
 - Ansatz in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrags
 - künftige Preis- und Kostensteigerungen sind zu berücksichtigen (gleichzeitig aber Wahrung des Stichtagsprinzips)
 - aus Gesetzesformulierung geht Berücksichtigung von Preis- und Kostensteigerungen allerdings so nicht hervor
 - Abzinsung von Rückstellungen bei einer Laufzeit von mehr als fünf Jahren mit dem durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen fünf Jahre
 - eigenständige steuerrechtliche Regelungen nach § § 6, 6a EStG

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



-
- Veränderte Bewertung von Rückstellungen (§ 253 HGB-E)
 - Problematik:
 - Abzinsung von Rückstellungen mit einer Laufzeit von weniger als fünf Jahren
 - Zuständigkeit der Bundesbank zur Ermittlung der Abzinsungssätze (z.B. für Nicht-EURO-Raum)
 - ggf. andere Abzinsung nach HGB als nach IFRS

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- Bewertung von Pensionsrückstellungen (§ 253 HGB-E)
 - Abzinsung mit dem Marktzinssatz führt zu einer Annäherung an die Vorgehensweise nach IFRS
 - eine Höherbewertung der Pensionsrückstellungen ab dem Jahr 2009 ist zu erwarten, da in der Vergangenheit vielfach eine Orientierung an einem Zinssatz von 6% erfolgte
 - Ansatzwahlrecht für sog. Altzusagen bleibt erhalten
 - allerdings Ansatzpflicht für mittelbare Verpflichtungen (vormals Ansatzwahlrecht nach Art. 28 Abs. 1 Satz 2 EGHGB)
 - die Zuführungen zu den Pensionsrückstellungen dürfen in gleichmäßig bemessenen Jahresraten bis zum 31.12.2023 angesammelt werden

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- Bewertung von Pensionsrückstellungen (§ 253 HGB-E)
 - hierbei sind die noch nicht bilanziell erfassten Beträge im Anhang anzugeben
 - Problematik:
 - Auseinanderfallen der steuerrechtlichen und handelsrechtlichen Bewertung
 - bis zu drei Bewertungen nötig

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- Ansatz von Finanzinstrumenten zum Zeitwert (§ 253 HGB-E)
 - zu Handelszwecken erworbene Finanzinstrumente sind mit ihrem beizulegenden Zeitwert anzusetzen
 - eine Umwidmung ist nicht vorgesehen
 - Handelsabsicht muss zum Zugangszeitpunkt bestanden haben
 - Aufweichung des Realisationsprinzips
 - umfassende Anhangangaben im Zusammenhang mit der Zeitwertbilanzierung
 - auch Ausstrahlung auf die steuerrechtliche Gewinnermittlung

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- Ansatz von Finanzinstrumenten zum Zeitwert (§ 253 HGB-E)
 - Problematik:
 - keine konkrete Definition der Finanzinstrumente
 - keine Definition von „Handelszweck“
 - keine Ausschüttungssperre vorgesehen
 - Besteuerung unrealisierter Gewinne; konsequenterweise müssten dann auch Drohverlustrückstellungen steuerrechtlich wieder anerkannt werden
 - keine Umwidmung vorgesehen; Problematik der nachträglichen Designation

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- Teilweise Aufgabe des Einzelbewertungsgrundsatzes (§ 253 HGB-E)
 - gemeinsam genutzte Werte sind zusammen zu bewerten (sog. cash generating units)
 - Betrachtung möglicherweise gegenläufiger, sich kompensierender Wertentwicklungen
 - zwingende zusammenhängende Nutzung führt zu einer bewertungstechnischen Zusammenfassung
 - Einschränkung der Vornahme außerplanmäßiger Abschreibungen
 - Problematik:
 - Abgrenzung der notwendigerweise zusammen genutzten Vermögensgegenstände im Einzelfall unklar
 - Verstoß gegen Teilwertgedanken im Steuerrecht
 - Rechtsunsicherheit

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



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

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- Bewertung im Umlaufvermögen (§ 253 HGB-E)
 - einheitlich außerplanmäßige Abschreibungen auf niedrigeren beizulegenden Zeitwert am Abschlussstichtag
 - Abschreibungswahlrecht auf Grundlage von erwarteten Wertschwankungen entfällt

- Wegfall der Abschreibungen nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung (§ 253 HGB-E)
 - Wegfall der Abschreibungen auf Grundlage vernünftiger kaufmännischer Beurteilung
 - Annäherung an die steuerrechtlichen Regelungen sowie die IFRS

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- Zuschreibungsgebot (§ 253 HGB-E)
 - umfassendes, rechtsformunabhängiges Wertaufholungsgebot
 - einheitliche Regelung für alle Bilanzierenden
 - künftige Zuschreibungspflicht, wenn die Gründe, die zur Vornahme der außerplanmäßigen Abschreibung geführt haben, nicht mehr bestehen
 - Ausnahme: beim Geschäfts- oder Firmenwert ist eine vorgenommene außerplanmäßige Abschreibung beizubehalten
 - Problematik:
 - Zuschreibungsgebot auch bei selbst erstellten immateriellen Werten?

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- Bildung von Bewertungseinheiten (§ 254 HGB-E)
 - Grundgeschäft und Sicherungsgeschäft sind gemeinsam zu bewerten
 - Einschränkung des Einzelbewertungsgrundsatzes sowie des Imparitätsprinzips
 - verschiedene Formen von Bewertungseinheiten
 - micro-hedging
 - portfolio-hedging
 - macro-hedging
 - bei Ausgleich gegenläufiger Entwicklungen aus vergleichbaren Risiken sind die §§ 249 und 253 HGB nicht anzuwenden (kein Ansatz von Vermögenswerten und Rückstellungen)
 - zusätzliche Angabepflichten nach § 285 HGB-E

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- Bildung von Bewertungseinheiten (§ 254 HGB-E)
 - durch § 5 Abs. 1a EStG sind die Ergebnisse der handelsrechtlichen Rechnungslegung auch für die steuerrechtliche Gewinnermittlung maßgebend
 - Problematik:
 - keine Abgrenzung der als Sicherungsinstrumente in Frage kommenden Geschäfte (z.B. Fremdwährungsforderungen und Fremdwährungsverbindlichkeiten)
 - Einschränkung ggf. auf Derivate sinnvoll
 - Übereinstimmende Abgrenzung in Handelsrecht und Steuerrecht wünschenswert

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



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

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



-
- Vorschriften zur Ermittlung des beizulegenden (Zeit-) Werts (§ 255 HGB-E)
 - nach § 255 Abs. 4 HGB-E entspricht der beizulegende Zeitwert dem Marktpreis
 - soweit kein aktiver Markt vorhanden ist und demnach kein Marktpreis existiert, ist der Zeitwert nach anerkannten Bewertungsmethoden zu ermitteln

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



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

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- Währungsumrechnung (§ 256a HGB-E)
 - Umrechnung mit dem Devisenkassakurs
 - unter Wesentlichkeitsgesichtspunkten ist auch die Anwendung von Durchschnitts- und Mittelkursen möglich
 - Beachtung von Imparitäts- und Realisationsprinzip?
 - Problematik:
 - wie erfolgt Umrechnung, wenn kein Devisenkassakurs vorliegt
 - aus derzeitigem Gesetzestext folgt die Problematik des Ausweises unrealisierter Gewinne
 - Währungsumrechnung auch als Bewertung

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- Ausweitung der handelsrechtlichen Berichtspflichten (§ 264 HGB-E)
 - derzeit unterschiedlicher Umfang der Bestandteile der Rechnungslegung bei Einzel- und Konzernabschluss
 - künftig dient die Kapitalmarktorientierung als Differenzierungsmerkmal
 - kapitalmarktorientierte Unternehmen, die nicht zur Erstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet sind, müssen künftig einen Eigenkapitalspiegel und eine Kapitalflussrechnung erstellen
 - Segmentberichterstattung weiterhin fakultativ
 - Problematik
 - zusätzlicher Aufwand bringt keinen zusätzliche Nutzen
 - zudem freiwillige Erstellung ohnehin jederzeit möglich

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- Legaldefinition „kapitalmarktorientiert“ (§ 264d HGB-E)
 - organisierter Markt im Sinne des § 2 Abs. 5 WpHG
 - Amtlicher Markt
 - Geregelter Markt
 - NICHT: Freiverkehr
 - Wertpapiere im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 WpHG
 - Aktien
 - Schuldverschreibungen
 - Genuss- und Optionsscheine
 - Zertifikate, die Aktien vertreten
 - andere Wertpapierforderungen, die mit Aktien und/oder Schuldverschreibungen vergleichbar sind

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- Jahresabschluss nach IFRS (§ 264e HGB-E)
 - Möglichkeit zur Erstellung eines befreienden IFRS-Abschlusses für alle Kapitalgesellschaften
 - allerdings Beachtung der weiterführenden Berichtspflichten des HGB (z.B. bestimmte Anhangangaben, Lageberichterstattung)
 - früher war alleine zu Offenlegungszwecken ein paralleler IFRS-Abschluss möglich und es musste weiterhin ein vollständiger HGB-Abschluss erstellt werden
 - Problematik:
 - mittelfristiger Zwang zur IFRS-Rechnungslegung
 - keine wirkliche Entlastung der Unternehmen
 - Kommunikationsprobleme, da direkte Gegenüberstellung der HGB- und IFRS-Zahlen

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- Weiterhin bestehende Gültigkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung (§ 264e HGB-E)
 - der Anhang des IFRS-Abschlusses ist um eine Bilanz und eine Gewinn- und Verlustrechnung nach HGB zu ergänzen
 - damit Sicherstellung der Ausschüttungsbemessung auf Grundlage handelsrechtlicher Normen und Wahrung der Verknüpfung zwischen Steuer- und Handelsbilanz

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- Bilanzgliederungsschema (§ 266 HGB-E)
 - Erweiterung um die selbst geschaffenen immateriellen Werte des Anlagevermögens (in Folge der Aufhebung des § 248 Abs. 2 HGB)
 - Wegfall der Posten für eigene Anteile im Umlaufvermögen sowie der korrespondierenden Rücklage im Eigenkapital (in Folge der Änderungen des § 272 HGB-E)
 - aktive latente Steuern als eigenständige Bilanzposition (in Folge der Ausweitung der verpflichtenden Steuerabgrenzung nach § 274 HGB-E)

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- Anhebung der Größenkriterien (§ 267 HGB-E)
 - Erhöhung der Schwellenwerte für Bilanzsumme und Arbeitnehmer um rund 20%
 - eine Kapitalgesellschaft im Sinne des § 264d HGB-E (Legaldefinition von Kapitalmarktorientierung) gilt stets als groß

- Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs (§ 269 HGB-E)
 - Wegfall der Aktivierungsmöglichkeit
 - damit Annäherung an die IFRS

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



-
- Regelungen zur Ausschüttungssperre
 - Anwendungsbereich nur bei Kapitalgesellschaften
 - Ausschüttungssperre künftig für
 - selbst erstellte immaterielle Werte des Anlagevermögens
 - aktive latente Steuern

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



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

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- Eigenkapitaldarstellung nach § 272 HGB-E
 - eigene Anteile
 - Differenzierung zwischen eigenen Anteilen und eigenen Aktien entfällt
 - künftig verpflichtender Ausweis auf der Passivseite
 - Annäherung an die Darstellung nach IFRS
 - Anteile an einem Unternehmen, welches das erwerbende Unternehmen beherrscht oder an diesem mit Mehrheit beteiligt ist
 - Rücklagenbildung aus den freien Gewinnrücklagen

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- Latente Steuern § 274 HGB-E
 - Abkehr vom bisherigen Timing-Konzept und Anwendung des Temporary-Konzepts
 - Abgrenzung latenter Steuern auf Unterschiede zwischen den handelsrechtlichen Wertansätzen einzelner Vermögenswerte und Schulden und den steuerrechtlichen Werten
 - kein Ansatz latenter Steuern auf permanente Differenzen
 - auch Ansatz auf erfolgsneutral entstandene Unterschiede bei direkter Verrechnung der latenten Steuern mit dem Eigenkapital
 - künftig Ansatz aktiver latenter Steuern auf Verlustvorträge
 - alleine saldierter Ausweis

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- Latente Steuern § 274 HGB-E
 - Bewertung mit dem erwarteten, unternehmensindividuellen Steuersatz
 - Beachtung umfassender Berichtspflichten im Anhang (Prämissen, Überleitungsrechnung [...])
 - Einschränkung des Anwendungsbereichs auf mittelgroße und große Kapitalgesellschaften

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



-
- Wegfall der Regelungen der §§ 279 bis 283 HGB
 - Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit
 - Neufassung des § 253 HGB-E
 - Abschaffung des Aktivierungswahlrechts nach § 269 HGB
 - Reform des § 272 HGB-E

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- Neue Angabepflichten (§ 285 HGB-E)
 - zu den Verbindlichkeiten
 - zu nicht bilanzierten Geschäften
 - zum Gesamtbetrag der sonstigen finanziellen Verpflichtungen
 - zur Abschreibungsdauer des Geschäfts- oder Firmenwerts
 - zum Corporate Governance Kodex
 - zu den angabepflichtigen Abschlussprüferhonoraren (d.h. der für das Geschäftsjahr erfassten Aufwendungen)
 - zu nicht zum niedrigeren Zeitwert bewerteten Finanzinstrumenten
 - zu nicht zum Zeitwert bilanzierten derivativen Finanzinstrumenten
 - zu zum Zeitwert bewerteten Finanzinstrumenten

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- Neue Angabepflichten (§ 285 HGB-E)
 - zu nicht marktüblichen Geschäften mit related parties
 - Problematik der Beurteilung der Marktüblichkeit
 - zum Gesamtbetrag der Forschungs- und Entwicklungskosten
 - zu den gebildeten Bewertungseinheiten
 - zu der Berechnung der Pensionsrückstellungen
 - zu vorgenommenen Saldierungen
 - zu Anteilen an Spezialfonds
 - Problematik bei einer Vielzahl einzelner Fonds; ggf. Angaben zu Gruppen sinnvoll
 - zu Eventualverbindlichkeiten

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



-
- Zudem: Angabepflichten aus den geänderten Einzelnormen

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

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- Größenabhängige Erleichterungen bei der Anhangberichterstattung (§ 288 HGB-E)
 - für **kleine Kapitalgesellschaften** bzgl.
 - Angabepflichten im Zusammenhang mit nicht bilanzierten Geschäften
 - Angaben zum beizulegenden Zeitwert
 - Angaben zu den für das Geschäftsjahr als Aufwand erfassten Honoraren des Abschlussprüfers
 - Angaben zu nicht zum niedrigeren Zeitwert bewerteten Finanzinstrumenten
 - Angaben zu nicht marktüblichen Geschäften mit related parties
 - Angaben zum Gesamtbetrag der Forschungs- und Entwicklungskosten

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- Größenabhängige Erleichterungen bei der Anhangberichterstattung (§ 288 HGB-E)
 - für mittelgroße Kapitalgesellschaften bzgl.
 - Angabepflichten im Zusammenhang mit nicht bilanzierten Geschäften
 - Wahlrecht zur Vornahme der Angaben im Zusammenhang mit der Angabepflicht zu den als Aufwand erfassten Honoraren für den Abschlussprüfer
 - Angaben zu nicht marktüblichen Geschäften mit related parties
- Lageberichterstattung (§ 289 HGB-E)
 - Angabepflichten hinsichtlich des internen Risikomanagementsystems im Hinblick auf den Rechnungslegungsprozess

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



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

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- Offenlegungsvorschriften (§ 325 HGB-E)
 - Möglichkeit, einen IFRS-Abschluss nach § 264e HGB-E befreiend offenzulegen (ergänzt um eine handelsrechtliche Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung)

- Offenlegungserleichterungen (§ § 326, 327 HGB-E)
 - unverändert für kleine Kapitalgesellschaften
 - zusätzliche Angaben zu selbst geschaffenen immateriellen Werten bei mittelgroßen Kapitalgesellschaften

6. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- Einrichtung eines Prüfungsausschusses (§ 342f HGB-E)
 - Kapitalgesellschaften im Sinne des § 264d HGB-E müssen einen Prüfungsausschuss einrichten, sofern der Aufsichts- oder Verwaltungsrat nicht die Anforderungen nach § 100 Abs. 5 AktG-E (persönliche Voraussetzungen für Aufsichtsratsmitglieder hinsichtlich Sachverstand auf den Gebieten der Rechnungslegung oder Abschlussprüfung) erfüllt

- Inkrafttreten der Neuregelungen
 - im Wesentlichen ab 2009
 - für Erleichterungen und Deregulierungsmaßnahmen ab 2008

7. Wesentliche Änderungen des handelsrechtlichen Konzernabschlusses



-
- Gliederung
 - Hintergrund
 - Überblick
 - Deregulierung
 - Bezug zur steuerrechtlichen Rechnungslegung
 - Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss
 - **Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Konzernabschluss**
 - Schlussbemerkungen
 - Kontakt

7. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Konzernabschluss



-
- Konzept der einheitlichen Leitung (§ 290 HGB-E)
 - Wegfall des Beteiligungserfordernisses nach § 271 HGB
 - Annäherung an die wirtschaftliche Betrachtungsweise nach IFRS
 - die tatsächliche einheitliche Leitung als zentrales Beurteilungsmerkmal

7. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Konzernabschluss



- Einbeziehungspflicht von Zweckgesellschaften
 - durch die Änderungen in § 290 HGB-E nimmt die Bedeutung der Konsolidierungspflicht von Zweckgesellschaften zu
 - keine Konsolidierungspflicht von Spezialfonds
 - Problematik:
 - Anhangangaben bei Spezialfonds im Einzelfall sehr umfassend
 - ggf. Berichterstattung nach risikospezifischen Gruppen

7. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Konzernabschluss



- Möglichkeit zur Aufstellung befreiender Konzernabschlüsse (§ 291 HGB-E)
 - Minderheitenschutz für Gesellschafter, deren Anteile weniger als 10% betragen, wird eingeschränkt
 - künftig ist keine Zustimmung zur Befreiung mehr nötig

- Möglichkeit zur Aufstellung befreiender Konzernabschlüsse aus einem Drittstaat (§ 292 HGB-E)
 - Befreiung nur dann möglich, wenn der Abschlussprüfer des Konzernabschlusses bei der WPK in Deutschland eingetragen ist

7. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Konzernabschluss



- Erhöhung der Größenkriterien (§ 293 HGB-E)
 - Anhebung der einschlägigen Schwellenwerte Bilanzsumme und Umsatz um rund 9% bei der Bruttomethode und rund 20% bei Anwendung der Nettomethode
 - keine Befreiung, wenn das Mutterunternehmen oder eines seiner Tochterunternehmen eine Kapitalgesellschaft im Sinne des § 264d HGB-E ist

7. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Konzernabschluss



-
- Angabepflichten bei Veränderungen des Konsolidierungskreises (§ 294 HGB-E)
 - Vergleichbarkeit ist im Zeitablauf durch entsprechende Anhangangaben herzustellen
 - die frühere Möglichkeit angepasster Vorjahreszahlen wurde gestrichen

7. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Konzernabschluss



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

- Abschaffung der Buchwertmethode (§ 301 HGB-E)
 - künftig ist alleine die Anwendung der Neubewertungsmethode zulässig
 - Annäherung an die international übliche Vorgehensweise
 - Klarstellung, dass nur künftige Akquisitionen betroffen sind, muss noch erfolgen

7. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Konzernabschluss



- Einheitlicher Aufrechnungszeitpunkt (§ 301 HGB-E)
 - Kapitalaufrechnung hat künftig zwingend zum Zeitpunkt des Anteilserwerbs zu erfolgen
 - die Änderung dient der Abschaffung bilanzpolitischer Wahlrechte und der Annäherung an die Regelungen der IFRS
 - Problematik:
 - erhöhter Aufwand bei sukzessiven Erwerbsvorgängen

- Einheitliche Behandlung von passiven Unterschiedsbeträgen (§ 301 HGB-E)
 - Ausweis als eigene Position nach dem Eigenkapital als „Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung“
 - keine Unterscheidung mehr

7. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Konzernabschluss



- Wegfall von Saldierungsmöglichkeiten (§ 301 HGB-E)
 - Aufhebung der bisherigen Saldierungsmöglichkeit positiver und negativer Unterschiedsbeträge aus der Kapitalkonsolidierung

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

7. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Konzernabschluss



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

7. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Konzernabschluss



- Latente Steuerabgrenzung (§ 306 HGB-E)
 - korrespondierende Änderung zu den einzelgesellschaftlichen Reformen
 - Anwendung des Temporary-Konzepts
 - kein Ansatz latenter Steuern auf den erstmaligen Ansatz eines Geschäfts- oder Firmenwerts bzw. eines passiven Unterschiedsbetrags
 - Zusammenfassung der latenten Steuern aus Einzel- und Konzernabschluss ist erlaubt
 - grundsätzlich Anwendung unternehmensindividueller Steuersätze
 - unter Wirtschaftlichkeits- und Wesentlichkeitsüberlegungen ist die Anwendung von Konzerndurchschnittssätzen erlaubt
 - Erweiterung der Anhangberichterstattung

7. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Konzernabschluss



- Währungsumrechnung (§ 308a HGB-E)
 - erstmals kodifizierte Regelung im HGB
 - Verankerung der gängigen Praxis im rechtlichen Rahmen
 - Umrechnung in der Bilanz hat mit dem Devisenkassakurs zu erfolgen
 - nur Konzerneigenkapital ist mit dem (jeweils) historischen Kurs umzurechnen
 - gemäß Ref-E sind die Posten der Gewinn- und Verlustrechnung mit historischen Kursen umzurechnen

7. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Konzernabschluss



-
- Geschäfts- oder Firmenwert planmäßig abzuschreiben (§ 309 HGB-E)
 - keine erfolgsneutrale direkte oder ratierliche Verrechnung mehr
 - planmäßige Abschreibung über die Nutzungsdauer
 - zudem außerplanmäßige Abschreibungen bei Bedarf

7. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Konzernabschluss



- Assoziierte Unternehmen (§ 312 HGB-E)
 - Aufhebung der Anschaffungskostenrestriktion
 - ausschließliche Anwendung der Buchwertmethode
 - Aufrechnung zwingend zum Erwerbszeitpunkt

- Angabepflichten im Konzernanhang (§ 314 HGB-E)
 - im Wesentlichen Übertragung der einzelgesellschaftlichen Neuerungen

- Lageberichterstattung (§ 315 HGB-E)
 - Angabepflichten hinsichtlich des internen Risikomanagementsystems im Hinblick auf den (Konzern-) Rechnungslegungsprozess

7. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Konzernabschluss



- Offenlegungspflichten
 - keine konzernspezifischen Neuerungen
 - Gültigkeit der bei den einzelgesellschaftlichen Regelungen beschriebenen Änderungen

- Inkrafttreten der Neuregelungen
 - im Wesentlichen ab 2009
 - alleine die veränderten Größenkriterien des § 293 HGB-E sollen ab 2008 gültig sein

8. Schlussbemerkungen

- Gliederung
- Hintergrund
- Überblick
- Deregulierung
- Bezug zur steuerrechtlichen Rechnungslegung
- Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss
- Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Konzernabschluss
- **Schlussbemerkungen**
- Kontakt

8. Schlussbemerkungen

- umfassende Reformierung und Modernisierung der handelsrechtlichen Rechnungslegung
- Abkehr von zum Teil seit Jahren tradierten Grundsätzen
- deutliche Annäherung an die internationalen Normen, insbesondere die IFRS
- Problematik der Verweisung auf die IFRS
- Abschaffung steuerrechtlicher Verzerrungen
- Handlungsbedarf und Gestaltungen für den Jahresabschluss 2008 im Einzelfall sinnvoll
- deutlicher Mehraufwand für viele Bilanzierende auf Grund der weit reichenden Änderungen
- Erstanwendung zum 31.12.2009 zu erwarten

8. Schlussbemerkungen

- seitens der Spitzenverbände der deutschen Wirtschaft wird die Reform grundsätzlich begrüßt
- einzelne Änderungsvorschläge sollten im anstehenden Gesetzgebungsprozess Berücksichtigung finden
- grundsätzliches Einverständnis des BMF, wenn Steuerneutralität sicher gestellt wird
- Forderung des DRSC nach stärkerer Annäherung in einzelnen Bereichen an die Regelungen der IFRS
- in Teilen Verschärfung der Problematik „paralleler Buchhaltungen“

9. Kontakt

- Gliederung
- Hintergrund
- Überblick
- Deregulierung
- Bezug zur steuerrechtlichen Rechnungslegung
- Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss
- Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Konzernabschluss
- Schlussbemerkungen
- **Kontakt**

9. Kontakt

- Dr. Christian Zvirner
- christian.zvirner@kleeberg.de

- Telefon: 089 55 983-100
- Telefax: 089 55 983-280

- Weitere Informationen unter:
- www.kleeberg.de

