

Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG): Brennpunkte der neuen Rechnungslegung

Bremen, September 2009



Inhalt

- A. Einführung
- B. Regelungen für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2007 (i. d. R. GJ 2008) beginnen
- C. Regelungen für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2008 (i. d. R. GJ 2009) beginnen
- D. Regelungen für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2009 (i. d. R. GJ 2010) beginnen
- E. Fazit

Kapitelfolie

A. Einführung

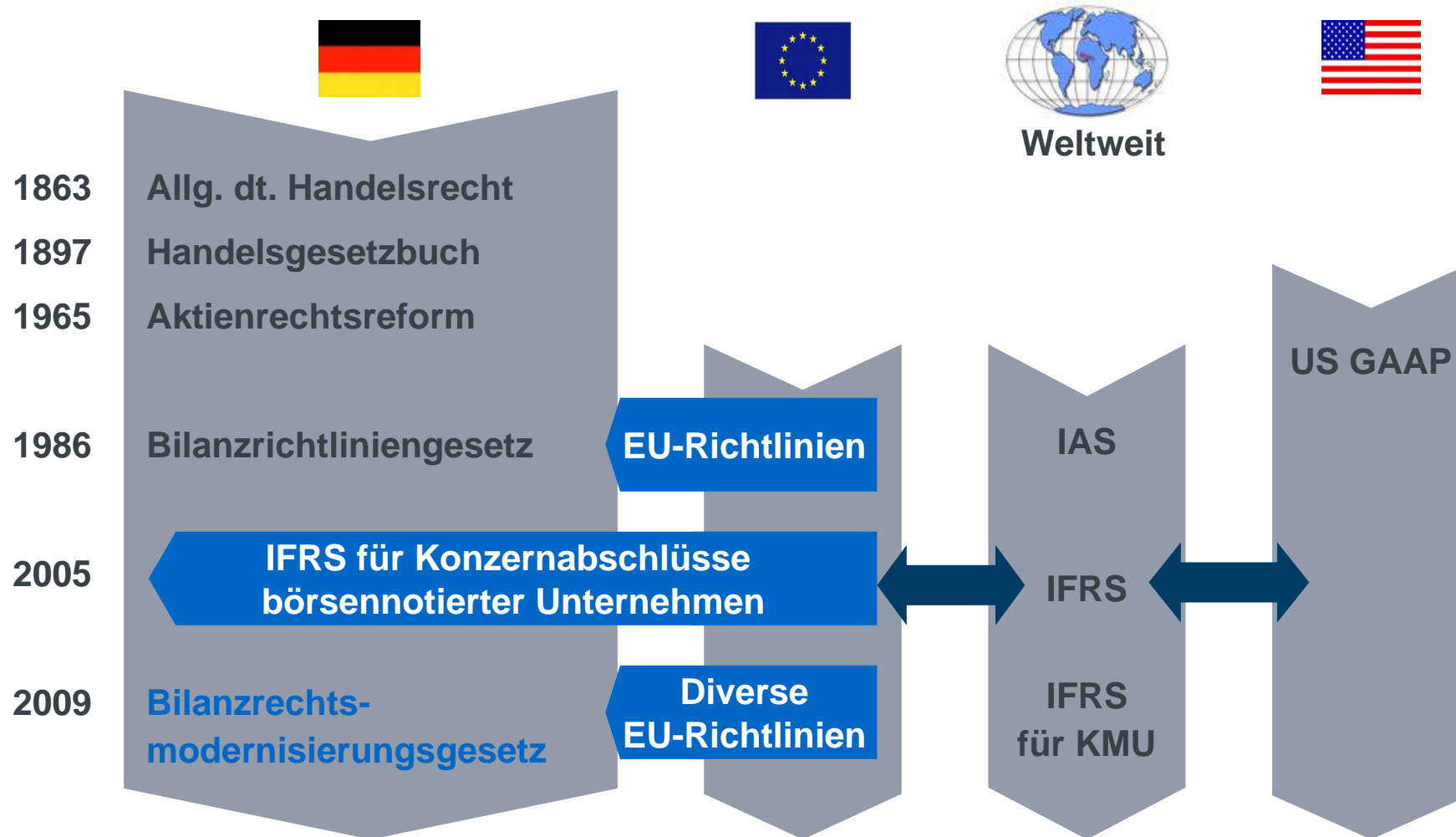
B. Regelungen für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2007 (i. d. R. GJ 2008) beginnen

C. Regelungen für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2008 (i. d. R. GJ 2009) beginnen

D. Regelungen für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2009 (i. d. R. GJ 2010) beginnen

E. Fazit

A. Einführung (1)



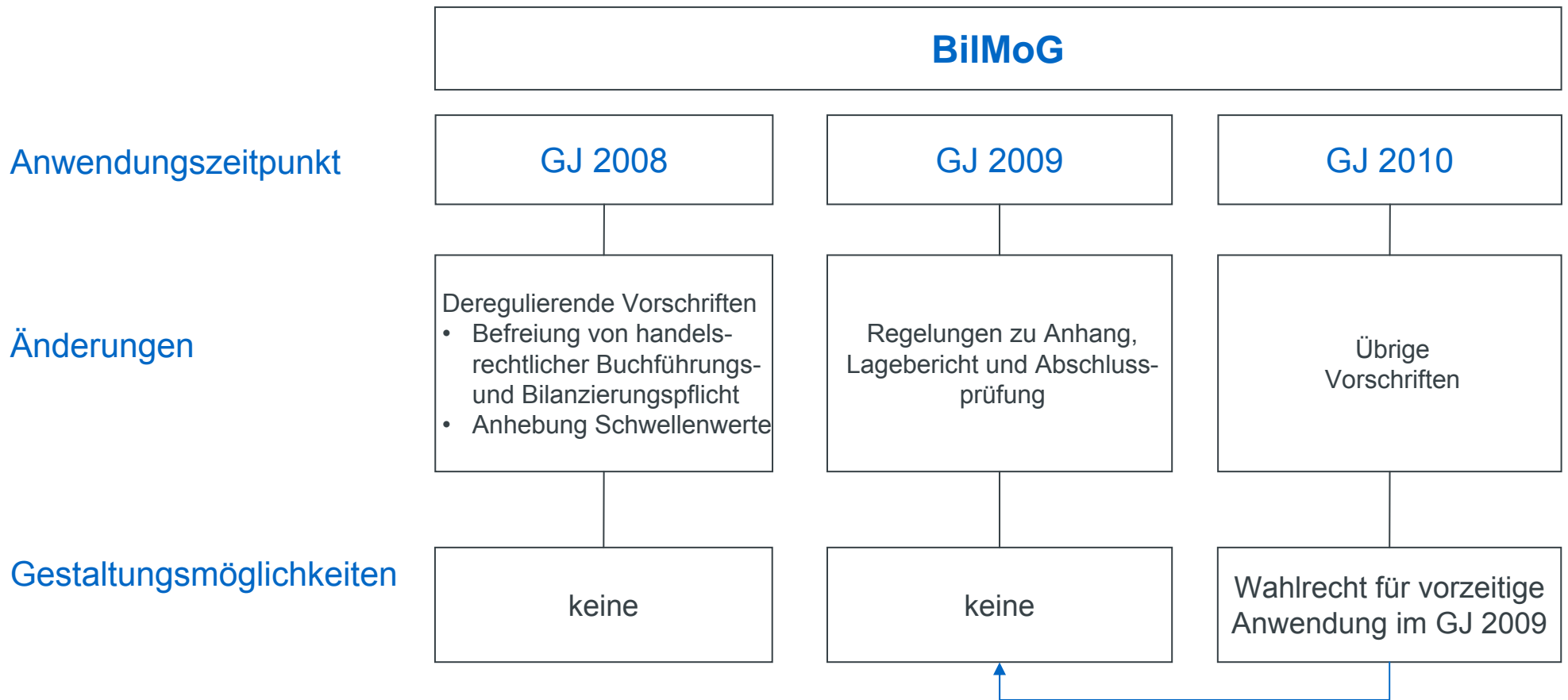
A. Einführung (2)

Ziele der Bilanzrechtsmodernisierung

- Weiterentwicklung des HGB zu einer dauerhaften und im Vergleich zu den IFRS vollwertigen, aber kostengünstigeren und einfacheren Alternative
- Beibehaltung der Grundpfeiler des HGB
 - Grundlage der Ausschüttungsbemessung
 - Bilanzbasiertes Kapitalschutzsystem
 - Grundlage der steuerlichen Gewinnermittlung
- Kostenentlastung (geschätzt ca. EUR 2,5 Mrd. p. a.)
- "Eins zu Eins"-Umsetzung zweier EU-Rechtsakte
 - (Noch nicht umgesetzter Teil der) Abschlussprüferrichtlinie
 - RiLi zur Änderung v. a. der 4. und 7. EU-RiLi

A. Einführung (3)

Anwendung des BilMoG



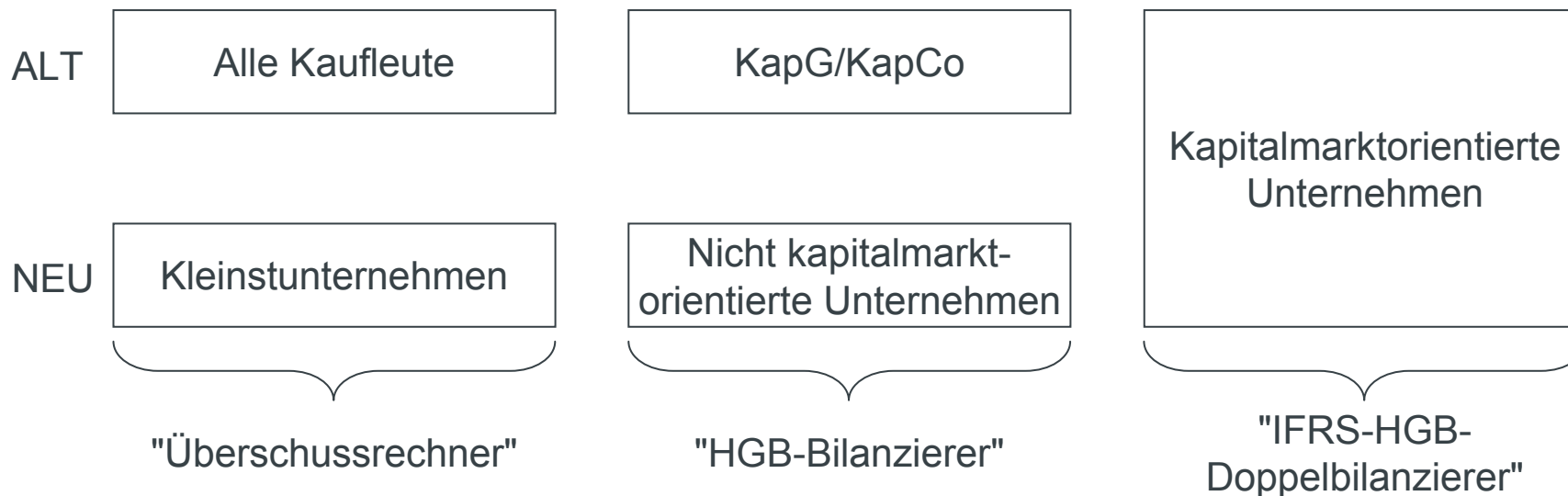
A. Einführung (4)

Wesentliche Auswirkungen des BilMoG auf die Bilanzierung

- Gegebenenfalls erhebliche Auswirkungen auf Bilanzkennzahlen und -relationen (vor allem EK-Quote und Ergebnisse 2010 ff.)
- Veränderter Gestaltungsspielraum für Unternehmen durch Abschaffung von Wahlrechten bei Einführung neuer Optionen
- Berücksichtigung der Sichtweise von Kreditinstituten
- Kostenauswirkungen

A. Einführung (5)

Neue Dreiteilung



Fazit

- Rechtsform als Differenzierungsmerkmal verliert an Bedeutung
- Größe und Kapitalmarktorientierung sind zukünftig entscheidend

Kapitelfolie

- A. Einführung
- B. Regelungen für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2007 (i. d. R. GJ 2008) beginnen
 - I. Kleinstunternehmen, §§ 241a, 242 Absatz 4 HGB
 - II. Schwellenwerte Einzelunternehmen, Befreiung vom Konzernabschluss
- C. Regelungen für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2008 (i. d. R. GJ 2009) beginnen
- D. Regelungen für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2009 (i. d. R. GJ 2010) beginnen
- E. Fazit

I. Kleinstunternehmen, §§ 241a, 242 Absatz 4 HGB

Vorgesehene Regelungen

- Wegfall der Pflicht zur handelsrechtlichen Buchführung und zur Aufstellung des Jahresabschlusses
- Schwellenwerte: zwei aufeinander folgende Geschäftsjahre, maximal TEUR 500 Umsatzerlöse und TEUR 50 Jahresüberschuss
- Nur Einzelkaufleute/keine Personenhandelsgesellschaften, keine Kapitalgesellschaften (keine KapCo)
- Bei Neugründung kein Zweijahreszeitraum erforderlich

Praxisfolge

- Handels- und steuerrechtliche Erleichterungen bei Kleinstunternehmen (Einnahmenüberschussrechnung)

Kapitelfolie

A. Einführung

B. Regelungen für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2007 (i. d. R. GJ 2008) beginnen

I. Kleinstunternehmen, §§ 241a, 242 Absatz 4 HGB

II. Schwellenwerte Einzelunternehmen, Befreiung vom Konzernabschluss

C. Regelungen für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2008 (i. d. R. GJ 2009) beginnen

D. Regelungen für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2009 (i. d. R. GJ 2010) beginnen

E. Fazit

II. Schwellenwerte Einzelunternehmen, Befreiung vom Konzernabschluss (1)

- Für den Einzelabschluss, § 267 Absatz 1, 2 HGB; ca. 20 %

	bis 2007		ab 2008	
	klein	mittelgroß	klein	mittelgroß
Bilanzsumme (TEUR)	4.015	16.060	4.840	19.250
Umsatzerlöse (TEUR)	8.030	32.120	9.680	38.500
Arbeitnehmer (Jahresdurchschnitt)	50	250	50	250

- Bei Umwandlung oder Neugründung nur einmalige Erfüllung ausreichend (§ 267 Absatz 4 Satz 2 HGB)

II. Schwellenwerte Einzelunternehmen, Befreiung vom Konzernabschluss (2)

- Befreiung vom Konzernabschluss, § 293 Absatz 1 HGB; ca. 20 %

	bis 2007		ab 2008	
	<u>Bruttomethode/ Addition</u>	<u>Nettomethode/ Konsolidierung</u>	<u>Bruttomethode/ Addition</u>	<u>Nettomethode/ Konsolidierung</u>
Bilanzsumme (TEUR)	19.272	16.060	23.100	19.250
Umsatzerlöse (TEUR)	38.544	32.120	46.200	38.500
Arbeitnehmer (Jahresdurchschnitt)	250	250	250	250

- Bei Umwandlung oder Neugründung nur einmalige Erfüllung ausreichend (§ 293 Absatz 4 Satz 2 HGB)

II. Schwellenwerte Einzelunternehmen, Befreiung vom Konzernabschluss (3)

Praxisfolgen

- Zahlreiche Unternehmen fallen in das **kleinere Format**.
- Besondere Bedeutung für bisher **mittelgroße Unternehmen**, die fortan klein sind
 - Wegfall der Prüfungspflicht
 - Offenlegungserleichterung: insbesondere die GuV muss nicht veröffentlicht werden
- Anwendung für nach dem 31. Dezember 2007 beginnende Geschäftsjahre
 - Für **Zwei-Jahres-Vergleich** können **neue Werte** bereits für das Erstjahr herangezogen werden.
- Prüfungspflicht/Umfang der Offenlegungspflicht kann nachträglich wegfallen.

II. Schwellenwerte Einzelunternehmen, Befreiung vom Konzernabschluss (4)

Fall

A-GmbH & Co. KG, Kennzahlen

	Bilanzsumme TEUR	Umsatzerlöse TEUR	Mitarbeiter Anzahl
2006	4.400	8.500	45
2007	4.700	9.300	50
2008	4.800	9.600	55

Größenklassen

	<u>Altregelung</u>	<u>Neuregelung</u>
2006	mittel	klein
2007	mittel	klein
2008		klein

Das Jahr 2008 ist unter Anwendung der Zweijahresregelung als "klein" einzustufen, keine Offenlegung der GuV erforderlich.

Kapitelfolie

- A. Einführung
- B. Regelungen für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2007 (i. d. R. GJ 2008) beginnen
- C. Regelungen für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2008 (i. d. R. GJ 2009) beginnen
 - I. Außerbilanzielle Geschäfte, §§ 285 Nr. 3, 314 Absatz 1 Nr. 2 HGB
 - II. Geschäfte mit nahe stehenden Unternehmen und Personen, §§ 285 Nr. 21, 314 Absatz 1 Nr. 13 HGB
 - III. Abschlussprüferhonorare, §§ 285 Nr. 17, 314 Absatz 1 Nr. 9 HGB
- D. Regelungen für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2009 (i. d. R. GJ 2010) beginnen
- E. Fazit

I. Außerbilanzielle Geschäfte, §§ 285 Nr. 3, 314 Absatz 1 Nr. 2 HGB (1)

Anwendung

- Kapitalgesellschaften und KapCos (keine "reine" oHG oder "reine" KG)
- Nicht anwendbar für kleine Gesellschaften (mittelgroße brauchen "Risiken und Vorteile" nicht anzugeben, § 288 Absatz 2 Satz 1 HGB)
- Betrifft nach h. M. auch Geschäfte, die über "sonstige finanzielle Verpflichtungen" (früher § 285 Nr. 3 HGB, jetzt 3a) hinausgehen

Anzugeben sind,

- wenn dies für die Beurteilung der Finanzlage **notwendig** ist,
- **Art** und **Zweck** sowie **Risiken** und **Vorteile**
- von **nicht in der Bilanz enthaltenen Geschäften**.

Beispiele

- Factoring, Operating-Leases, Pensionsgeschäfte, Konsignationslagervereinbarungen

I. Außerbilanzielle Geschäfte, §§ 285 Nr. 3, 314 Absatz 1 Nr. 2 HGB (2)

- Der Begriff des Außerbilanziellen Geschäfts impliziert die **Dauerhaftigkeit** der Nichtbilanzierung.
 - Geschäfte, die von vornherein dauerhaft keinen Eingang in die Handelsbilanz finden oder einen dauerhaften Abgang von Vermögensgegenständen oder Schulden aus der Handelsbilanz nach sich ziehen, "off balance sheet"-Transaktionen
 - **Nicht:** am Abschlussstichtag kurzfristig in der Schwebe befindliche Lieferungen und Leistungen des gewöhnlichen Geschäftsverkehrs
 - **Beispiel 1**
 - Die M GmbH (Gewinn pro Jahr rd. TEUR 1.000, Bilanzsumme TEUR 5.000) hat neue Drucker im Wert von TEUR 20 bestellt. Da es sich um ein schwebendes Geschäft handelt, findet es in der Bilanz zum Abschlussstichtag keinen Niederschlag.
 - Keine Angabepflicht, da nicht dauerhaft und nicht notwendig für Beurteilung der Finanzlage
 - **Beispiel 2**
 - Die M GmbH (Gewinn pro Jahr rd. TEUR 1.000, Bilanzsumme TEUR 5.000) hat Leasingverträge für Maschinen im Volumen von TEUR 500 p. a. abgeschlossen (Operating-Leasing). Die Leasingverträge laufen noch über fünf Jahre.
 - Angabepflicht, weil "off balance sheet"-Transaktion

I. Außerbilanzielle Geschäfte, §§ 285 Nr. 3, 314 Absatz 1 Nr. 2 HGB (3)

- Der Begriff "**notwendig**" ist eng auszulegen.
 - Anzugeben sind nur Sachverhalte, die sich auf die Liquidität wesentlich auswirken.
 - Unwesentliche "off balance sheet"-Transaktionen sind damit nicht berichtspflichtig.
- Angabepflicht bei **Dauerschuldverhältnissen**: jährliche und Gesamtbelastung über Mindestlaufzeit (Ablauf des Vertrags oder erster Kündigungsmöglichkeit)

Anwendungshinweise

- IDW Rechnungslegungsstandard in Arbeit

I. Außerbilanzielle Geschäfte, §§ 285 Nr. 3, 314 Absatz 1 Nr. 2 HGB (4)

- Vorschlag für die **Angabe im Anhang** der M GmbH (Leasingbeispiel):
 - "Die M GmbH hat **Leasingverträge** für Maschinen mit einer Belastung von TEUR 500 p. a. abgeschlossen. Die Verträge laufen noch fünf Jahre, so dass sich die Belastung kumuliert auf TEUR 2.500 beläuft.
Das Leasinggeschäft [red. Hinweis: **Art**] dient der mittelfristigen Verbesserung der Liquiditätssituation und der Verbesserung der Eigenkapitalquote [red. Hinweis: **Zweck**]. Weitere **Vorteile** bestehen in der kurzen Vertragsbindung, da die Maschinen bei eintretendem technischen Fortschritt ausgetauscht werden können. **Risiken** bestehen in der unkündbaren Grundmietzeit sowie in den höheren Refinanzierungskosten."

Kapitelfolie

- A. Einführung
- B. Regelungen für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2007 (i. d. R. GJ 2008) beginnen
- C. Regelungen für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2008 (i. d. R. GJ 2009) beginnen
 - I. Außerbilanzielle Geschäfte, §§ 285 Nr. 3, 314 Absatz 1 Nr. 2 HGB
 - II. Geschäfte mit nahe stehenden Unternehmen und Personen, §§ 285 Nr. 21, 314 Absatz 1 Nr. 13 HGB
 - III. Abschlussprüferhonorare, §§ 285 Nr. 17, 314 Absatz 1 Nr. 9 HGB
- D. Regelungen für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2009 (i. d. R. GJ 2010) beginnen
- E. Fazit

II. Geschäfte mit nahe stehenden Unternehmen und Personen, §§ 285 Nr. 21, 314 Absatz 1 Nr. 13 HGB (1)

Anwendung

- Kapitalgesellschaften und KapCos (keine "reine" oHG oder "reine" KG)
- Große Kapitalgesellschaften und KapCos immer
- Mittelgroße AG (Angabe kann auf Geschäfte mit Hauptgesellschafter oder Mitglieder der Verwaltungsorgane beschränkt werden (§ 288 Absatz 2 Satz 4 HGB))
- Nicht bei kleinen und mittelgroßen Kapitalgesellschaften und KapCos

Anzugeben sind

- zumindest die **nicht zu marktüblichen Bedingungen** zustande gekommenen **Geschäfte** mit nahe stehenden Personen soweit wesentlich
- Bezeichnung der **nahe stehenden Personen** und **Unternehmen**
- **Art** der Beziehung
- **Wert** der Geschäfte
- Weitere Angaben, die für die Beurteilung der Finanzlage (d.h. maßgeblich ist der Liquiditätseffekt) notwendig sind

II. Geschäfte mit nahe stehenden Unternehmen und Personen, §§ 285 Nr. 21, 314 Absatz 1 Nr. 13 HGB (2)

- Nicht anzugeben sind
 - Geschäfte mit und zwischen
 - mittel- oder unmittelbar
 - in 100 %igem Anteilsbesitz stehende
 - in einen Konzernabschluss einbezogene Unternehmen.
- **Zusammenfassung** der Geschäfte nach Geschäftsarten möglich
 - soweit aus Transparenzgründen Trennung nicht erforderlich

II. Geschäfte mit nahe stehenden Unternehmen und Personen, §§ 285 Nr. 21, 314 Absatz 1 Nr. 13 HGB (3)

Beispiel

Art der Beziehung	Art des Geschäfts			
	Verkäufe EUR Mio.	Käufe EUR Mio.	Erbringung von Dienstleistungen EUR Mio.	Bezug von Dienstleistungen EUR Mio.
Tochterunternehmen	7	8	4	7
Assoziierte Unternehmen	3	2	1	3
Personen in Schlüsselposition	2	3	---	3,5
Nahe Familienangehörige	5	---	---	4

II. Geschäfte mit nahe stehenden Unternehmen und Personen, §§ 285 Nr. 21, 314 Absatz 1 Nr. 13 HGB (4)

- Der Begriff "nahe stehende Personen" ist im Sinne von [IAS 24](#) auszulegen (vgl. Erwägungsgrund 7 der Abänderungsrichtlinie)
 - Verbundene Unternehmen, Gemeinschaftsunternehmen, assoziierte Unternehmen
 - Natürliche Personen mit Stimmrechtsmehrheiten und deren nahe Familienmitglieder
 - Mitglieder des Managements in Schlüsselpositionen und deren Familienmitglieder
- Statt den [nicht zu marktüblichen Bedingungen](#) zustande gekommenen Geschäfte können auch [alle](#) Geschäfte mit nahe stehenden Unternehmen und Personen angegeben werden.
- Beschränkung auf [wesentliche Geschäfte](#)

Anwendungshinweise

- DRS 11
- IDW Rechnungslegungsstandard in Arbeit

II. Geschäfte mit nahe stehenden Unternehmen und Personen, §§ 285 Nr. 21, 314 Absatz 1 Nr. 13 HGB (5)

Beispiele

Aus bilanzpolitischen Gründen räumt sich der alleinige geschäftsführende Gesellschafter der A GmbH & Co. KG ein Jahresgehalt in Höhe von EUR 1,5 Mio. ein, welches in der GuV im Personalaufwand ausgewiesen wird. Angemessen wären EUR 150.000,00. Hierdurch wird das Ergebnis aufgebraucht. Angabepflicht der Geschäftsführervergütung im Anhang entfällt wegen Inanspruchnahme der Schutzklausel nach § 286 Absatz 4 HGB. Weiter wird zu angemessenen Konditionen das Geschäftsgrundstück von A angemietet und es werden Erlöse mit einer ausländischen Vertriebstochter (Anteile: 60 %) erzielt.

Möglichkeit 1: Angabe des Gehalts

Möglichkeit 2: Angabe aller drei Geschäfte

II. Geschäfte mit nahe stehenden Unternehmen und Personen, §§ 285 Nr. 21, 314 Absatz 1 Nr. 13 HGB (6)

Praxisfolgen

- Muss die Ausübung des Wahlrechts im **Anhang** angegeben werden?
- Wird **Schutzklausel** § 286 Absatz 4 HGB durch § 285 Nr. 21 ausgehebelt?
- Werden der Finanzverwaltung faktisch Hinweise über das Vorliegen **verdeckter Gewinnausschüttungen** (VGA) bei Kapitalgesellschaften gegeben?
- Werden offensichtlich marktübliche Geschäfte mit angegeben, ist dies **Hinweis für das Vorliegen nicht marktüblicher Geschäfte** (ansonsten bestünde keine Angabepflicht)?

Kapitelfolie

A. Einführung

B. Regelungen für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2007 (i. d. R. GJ 2008) beginnen

C. Regelungen für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2008 (i. d. R. GJ 2009) beginnen

I. Außerbilanzielle Geschäfte, §§ 285 Nr. 3, 314 Absatz 1 Nr. 2 HGB

II. Geschäfte mit nahe stehenden Unternehmen und Personen, §§ 285 Nr. 21, 314 Absatz 1 Nr. 13 HGB

III. Abschlussprüferhonorare, §§ 285 Nr. 17, 314 Absatz 1 Nr. 9 HGB

D. Regelungen für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2009 (i. d. R. GJ 2010) beginnen

E. Fazit

III. Abschlussprüferhonorare, §§ 285 Nr. 17, 314 Absatz 1 Nr. 9 HGB

Anwendung

- Kapitalgesellschaften und KapCos (keine "reine" oHG oder "reine" KG)
- Mittelgroße oder große Gesellschaft; nicht kleine
- Mittelgroße Gesellschaft: Wahlrecht, Verzicht auf Angabe im Anhang, dann aber Verpflichtung zur Übermittlung der Informationen an Wirtschaftsprüferkammer auf deren Anforderung (§ 288 Absatz 2 Satz 3 HGB)

Angabe von

- Abschlussprüferhonorar
- Berechnet für im Geschäftsjahr erbrachte Leistungen
- Getrennt nach Abschlussprüfungsleistungen, Andere Bestätigungsleistungen, Steuerberatungsleistungen, Sonstige Leistungen
- Soweit nicht im Konzernabschluss enthalten

Anwendungshinweise

- DRS 17
- IDW RH HFA 1.006

Kapitelfolie

- A. Einführung
- B. Regelungen für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2007 (i. d. R. GJ 2008) beginnen
- C. Regelungen für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2008 (i. d. R. GJ 2009) beginnen
- D. Regelungen für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2009 (i. d. R. GJ 2010) beginnen**
- E. Fazit

D. Regelungen für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2009 (i. d. R. GJ 2010) beginnen

Durch die **freiwillige Anwendung** der für das GJ 2010 verpflichtenden Regelungen im GJ 2009 ergeben sich Auswirkungen, die tendenziell positiv, negativ oder neutral sein können. Dies wird für die einzelnen Regelungen symbolhaft gekennzeichnet. Dabei wird unterstellt, dass eine Ergebnis- oder Eigenkapitalsteigerung als positiver Effekt angesehen wird.



Tendenziell positive Regelung



Tendenziell neutrale Regelung



Tendenziell negative Regelung

Kapitelfolie

- A. Einführung
- B. Regelungen für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2007 (i. d. R. GJ 2008) beginnen
- C. Regelungen für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2008 (i. d. R. GJ 2009) beginnen
- D. Regelungen für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2009 (i. d. R. GJ 2010) beginnen
 - I. Schaffung von Bilanzierungswahlrechten
 - II. Veränderungen bei der Bewertung
 - III. Veränderung von allgemeinen Grundsätzen
 - IV. Veränderungen im Ausweis
 - V. Latente Steuern
 - VI. Abschaffung von Ansatzwahlrechten
 - VII. Änderungen im Konzernabschluss (soweit nicht bei Regelungen zum Einzelabschluss genannt)
 - VIII. Regelungen für kapitalmarktorientierte Unternehmen (Überblick)
- E. Fazit

I. Schaffung von Bilanzierungswahlrechten (1)



Aktivierungswahlrecht für selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände

- Voraussetzung: Vorliegen eines Vermögensgegenstands, §§ 246 Absatz 1, 248 Absatz 2 (Entwicklungskosten, soweit als Vermögensgegenstand zu qualifizieren; keine Forschungskosten, § 255 Absatz 2a Satz 3 HGB)
- **Kein** selbst geschaffener **Geschäfts- oder Firmenwert, Marken, Drucktitel, Verlagsrechte etc.**
- Nur, wenn mit der Entwicklung im Geschäftsjahr begonnen wird, welches nach dem 31. Dezember 2009 beginnt → **prospektive Anwendung**
 - Ausnahme: vorgezogene Anwendung des gesamten BilMoG, aber Gesetzestext unklar
- Ausschüttungssperre, § 268 Absatz 8 (KapG/KapCos)
- Keine steuerliche Wirkung, § 5 Absatz 2 EStG
- Angabe sämtlicher F&E-Kosten im Anhang (§ 285 Nr. 22 HGB)

I. Schaffung von Bilanzierungswahlrechten (2)



Aktivierungswahlrecht für selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände

Forschung

- § 255 Absatz 2a Satz 3 HGB
- ...eigenständige und planmäßige **Suche** nach neuen wissenschaftlichen oder technischen Erkenntnissen, über deren Verwertbarkeit bzw. Erfolgsaussichten noch keine Angaben gemacht werden können
 - Aktivierungs**verbot** (§ 255 Absatz 2 Satz 4 HGB)



Entwicklung

- § 255 Absatz 2a Satz 2 HGB
- ...**Anwendung** von Forschungsergebnissen oder anderem Wissen für die Neu- bzw. Weiterentwicklung von Gütern oder Verfahren mittels wesentlicher Änderungen)
 - Aktivierungsw**ahlrecht**, wenn Vermögensgegenstand entstanden ist (§ 248 Absatz 2 Satz 1 HGB)



Bei **Unsicherheit**:

Aktivierungs**verbot** (§ 255 Absatz 2a Satz 4 HGB)

Abgrenzungsschwierigkeiten

Besondere Nachweisanforderungen als Aktivierungsvoraussetzung?

Kapitelfolie

- A. Einführung
- B. Regelungen für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2007 (i. d. R. GJ 2008) beginnen
- C. Regelungen für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2008 (i. d. R. GJ 2009) beginnen
- D. Regelungen für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2009 (i. d. R. GJ 2010) beginnen**
 - I. Schaffung von Bilanzierungswahlrechten
 - II. Veränderungen bei der Bewertung**
 - III. Veränderung von allgemeinen Grundsätzen
 - IV. Veränderungen im Ausweis
 - V. Latente Steuern
 - VI. Abschaffung von Ansatzwahlrechten
 - VII. Änderungen im Konzernabschluss (soweit nicht bei Regelungen zum Einzelabschluss genannt)
 - VIII. Regelungen für kapitalmarktorientierte Unternehmen (Überblick)
- E. Fazit

II. Veränderungen bei der Bewertung (1)



Zeitbewertung von Vermögensgegenständen zur Altersvorsorge (abzgl. dafür gebildeter passiver latenter Steuern)

Anwendungsbereiche

- Deckungsvermögen (§ 253 Absatz 1 Satz 4 HGB)
 - VG, die dem Zugriff aller übrigen Gläubiger entzogen sind und ausschließlich der Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen oder vergleichbaren langfristig fälligen Verpflichtungen dienen (§ 246 II 2 HGB)

	HGB a.F.	HGB n.F.
Saldierung mit Deckungsvermögen	Saldierungsverbot	<ul style="list-style-type: none"> • Saldierungsgebot für Deckungsvermögen und Altersversorgungsverpflichtungen (§ 246 Absatz 2 Satz 2 HGB) • Aktivierungspflicht für einen nach Saldierung verbleibenden Aktivüberhang (§ 246 Absatz 2 Satz 3 HGB) • Ausschüttungssperre (§ 268 Absatz 8 Satz 3 HGB)

II. Veränderungen bei der Bewertung (2)



Rückstellungen (allgemein) §§ 253 Absatz 1 Satz 2, Absatz 2

Neuer Begriff "Erfüllungsbetrag" statt Rückzahlungsbetrag

	HGB a.F.	HGB n.F.	Steuerlich
Abzusetzender Betrag	<ul style="list-style-type: none"> Nach vernünftiger kfm. Beurteilung notwendiger Betrag (§ 253 Absatz 1 Satz 2 HGB) Grundsätzlich Preisverhältnisse am Abschlussstichtag (h. M. Stichtagprinzip) 	<ul style="list-style-type: none"> Nach vernünftiger kfm. Beurteilung notwendiger Erfüllungsbetrag (§ 253 Absatz 1 Satz 2 HGB) → Künftige Preis- und Kostensteigerungen müssen berücksichtigt werden. → Gleiches gilt für Preis- und <u>Kosten</u>senkungen, soweit mit Vorsichtsprinzip vereinbar 	
Abzinsung	Ja, soweit Zinsanteil enthalten	Ja, soweit Restlaufzeit > 1 Jahr	Ja, soweit Restlaufzeit > 1 Jahr

...

II. Veränderungen bei der Bewertung (3)



	HGB a.F.	HGB n.F.	Steuerlich
Zinssatz	Geeigneter Zinssatz	<ul style="list-style-type: none"> Durchschnittlicher Marktzinssatz der vergangenen sieben Geschäftsjahre - Der Restlaufzeit entsprechend - Von Bundesbank gemäß RückAbzinsV des BMJ (Verabschiedung steht noch aus) → Bis zur Verabschiedung Orientierung an Niederländischer Zentralbank ca. 4,5 - 5 %	5,5 %
Berücksichtigung künftiger noch nicht konkretisierter Preis- und Kostensteigerungen	Nein	Ja (aber im Einzelnen str.)	Nein
GuV-Ausweis	Nicht geregelt	Abzinsungserträge und -aufwendungen unter Zinsertrag und Zinsaufwendungen auszuweisen	Nicht geregelt
Übergangsregelung	---	Beibehaltungs-/Fortführungswahlrecht; ansonsten erfolgsneutrale Auflösung (gilt nicht für RSt, die erst im GJ 2009 gebildet wurden)	---

II. Veränderungen bei der Bewertung (4)



Bewertungseinheiten, § 254

- **Zusammenfassung** eines Grundgeschäfts mit einem Sicherungsinstrument (Finanzinstrument) zur Absicherung von Risiken
- In Praxis: micro-hedge, macro-hedge, portfolio-hedge
- Micro-hedge bisher schon Praxis über **GoB** möglich, steuerlich bereits zulässig seit 2006 über § 5 Absatz 1a EStG
- Durchbrechung des Imparitäts- und Realisationsprinzips und des Grundsatzes der Einzelbewertung
- In dem Umfang und für den Zeitraum, in dem die gegenläufigen Wertänderungen oder Zahlungsströme sich ausgleichen: "bewertungstechnische Einfrierung" oder "Durchbuchung"

II. Veränderungen bei der Bewertung (5)



Praxisfolgen

- Gesetzliche Verankerung der bisherigen Praxis
- Neu: **Antizipatives Hedging** ("Cashflow hedge")
 - "Erwartete Transaktion"
 - Zukünftiges Rechtsgeschäft wird mit hoher Wahrscheinlichkeit abgeschlossen
- Faktisches Bilanzierungswahlrecht durch die Entscheidung des Kaufmanns, Bewertungseinheiten zusammenzufassen oder nicht
- Anforderungen an "hinreichende Dokumentation", nachgewiesenem Durchhaltewillen und Effektivität
- Sehr umfassende Anhangangabepflicht, § 285 Nr. 23 HGB
 - Betrag der Vermögensgegenstände, Schulden, Schwebende Geschäfte, erwartete Transaktionen sowie Angabe der abzusichernden Risiken, Art der Bewertungseinheit, Höhe der abgesicherten Risiken, Informationen zum voraussichtlichen zukünftigen Ausgleich der Zahlungsströme, Erläuterung der erwarteten Transaktionen

II. Veränderungen bei der Bewertung (6)



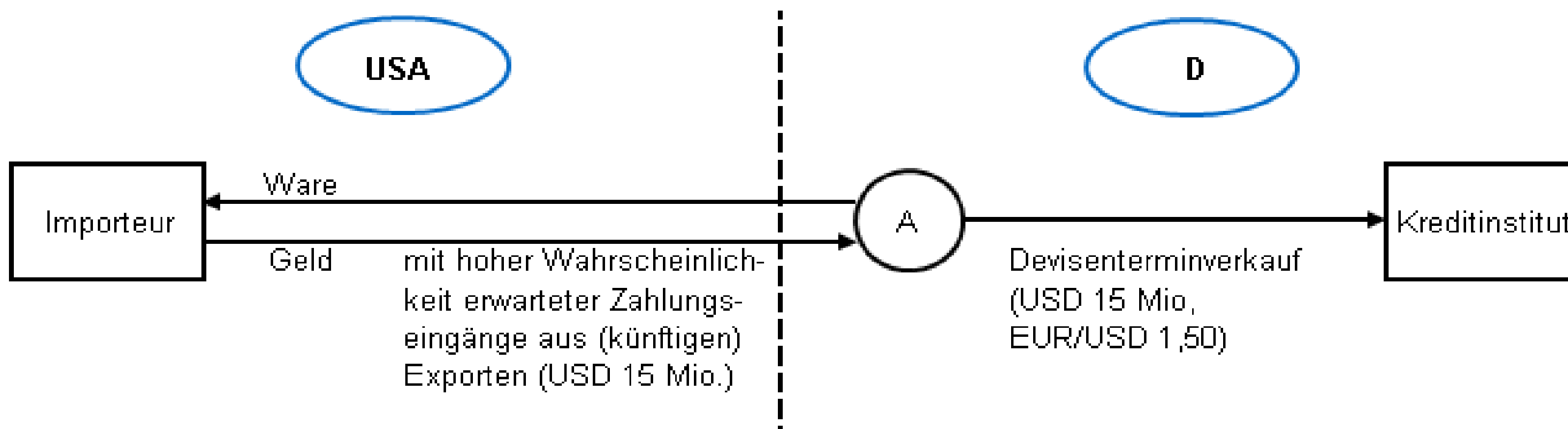
Fallbeispiel (antizipatives Hedging):

Unternehmer A plant für das neue Geschäftsjahr Warenlieferungen, die im Monat Februar zu Zahlungseingängen in Höhe von USD 15 Mio. führen werden. Aufgrund der Erfahrungen der Vergangenheit werden die Geschäfte mit großer Wahrscheinlichkeit eintreten. Da er in EUR bilanziert, möchte er sich gegen eine für ihn negative Kursentwicklung absichern und verkauft per November die zu vereinnahmenden Beträge zum aktuellen Devisenkurs von EUR/USD 1,50.

Fällt der Devisenkurs des EUR bis zum Abschlussstichtag auf EUR/USD 1,00, würde der Unternehmer im Grundgeschäft profitieren, während ihm im Sicherungsgeschäft ein Verlust droht. Da Grund- und Sicherungsgeschäft eine Bewertungseinheit bilden, ist nach der neuen Fassung des § 254 HGB keine Drohverlustrückstellung für das Sicherungsgeschäft zu bilden, wie es § 249 Absatz 1 Satz 1 HGB vorschreiben würde.

...

II. Veränderungen bei der Bewertung (7)



Wechselkurs am Abschlussstichtag:	EUR/USD 1,00
→ erwarteter Wechselkursgewinn aus Export	+ EUR 5 Mio.
→ Drohverlust aus Devisenterminverkauf	<u>./. EUR 5 Mio.</u>
Gewinn/Verlust aus Bewertungseinheit	EUR 0 Mio.

II. Veränderungen bei der Bewertung (8)



Zugangsbewertung von Herstellungskosten

	HGB a.F.	HGB n.F.	EstR	
Einzelkosten (einschließlich sogenannter unechter Gemeinkosten)	Pflicht			
Fertigungsbezogene Gemeinkosten	Pflicht			
Anteilige allgemeine Kosten der Verwaltung und für soziale Maßnahmen				Wahlrecht
Vertriebskosten	Verbot			
Forschungskosten				

II. Veränderungen bei der Bewertung (9)



Wegfall von Bewertungswahlrechten

- Keine Berücksichtigung **künftiger Wertschwankungen** (§ 253 Absatz 3 Satz 3 HGB a.F.)
- Wegfall der Abschreibung im Rahmen **vernünftiger kaufmännischer Beurteilung** (§ 253 Absatz 4 HGB a.F.)
- Wegfall der Möglichkeit der außerplanmäßigen Abschreibung bei nur **vorübergehender Wertminderung** (bei Nicht KapG) im SAV; im FAV weiterhin Wahlrecht
- **Verpflichtende Wertaufholung** bei Wegfall der Gründe einer außerplanmäßigen Abschreibung (§ 253 Absatz 5 Satz 1 HGB)
 - Ausnahme: Geschäfts- oder Firmenwert (§ 253 Absatz 5 Satz 2 HGB)
- Wegfall von **Verbrauchsfolgeverfahren**
 - **Bisher** zulässige Verfahren
 - fifo, lifo, hifo, lofo, kifo (im KA, str.)
 - **Künftig** zulässige Verfahren
 - fifo, lifo

II. Veränderungen bei der Bewertung (10)



Besonderheiten bei Pensionsrückstellungen, §§ 253 Absatz 1, Satz 2, Absatz 2

	HGB a.F.	HGB n.F.	Steuerlich § 6a EStG
Ansatz	<ul style="list-style-type: none"> • Pflicht → Unmittelbare Neuzusagen • Wahlrecht (Art. 28 Absatz 1 EGHGB) → Mittelbare Zusagen → Altzusagen (vor 01.01.1987) 	Unverändert	
Abzinsung	Ja	Ja	Ja
Zinssatz	Geeigneter Zinssatz i. d. R. steuerliche 3 % bis 6 % Ober-/ Untergrenze (HFA 2/1988)	Laufzeitkongruenter Marktzi- nssatz, wie bei allgemeinen Rück- stellungen Alternativ: pauschale Restlaufzeit 15 Jahre	6 %

...

II. Veränderungen bei der Bewertung (11)



	HGB a.F.	HGB n.F.	Steuerlich § 6a EStG
Berücksichtigung künftiger Preis- und Kostensteigerungen	Nein	Ja (aber im Einzelnen str.)	Nein
Versicherungsmath. Bewertungsverfahren	I. d. R. Anlehnung an stl. Verfahren	Kein bestimmtes Verfahren vor- geschrieben	Teilwertver- fahren für Anwärter
Anhangangaben	Auf Posten der Bilanz ange- wandte Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (§ 284 Absatz 2 Nr. 1 HGB)	<ul style="list-style-type: none"> • Angewandtes versicherungs- math. Berechnungsverfahren • Grundlegende Annahmen der Berechnung (Zinssatz, erwartete Lohn- und Gehaltssteigerungen, zugrunde gelegte Sterbetafeln) (§ 285 Nr. 24 HGB) 	

...

II. Veränderungen bei der Bewertung (12)



Übergangsregelungen

- Ansammlungswahlrecht bis 31. Dezember 2024, mindestens 1/15 pro Jahr
- Bei Auflösung: Beibehaltungswahlrecht, sofern Zuführungen in Folgejahren, ansonsten unmittelbar Einstellung in die Gewinnrücklage

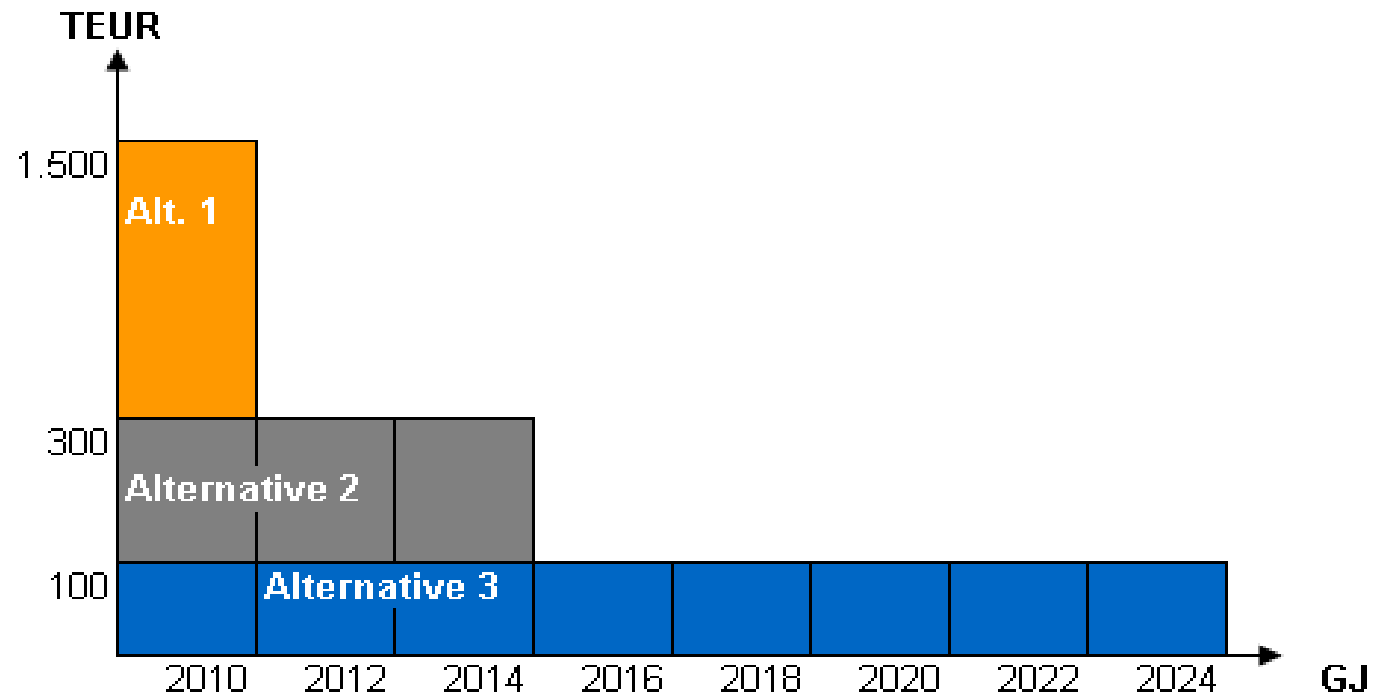
Praxisfolgen

- Sofortige Zuführung möglich
- Gegebenenfalls Berücksichtigung aktiver **latenter Steuern** (Temporary-Concept)
- Berücksichtigung der **Bewertungsstetigkeit**

II. Veränderungen bei der Bewertung (13)



Anwendungsbeispiele - Aufwand GuV/jährliche Zuführung



II. Veränderungen bei der Bewertung (14)

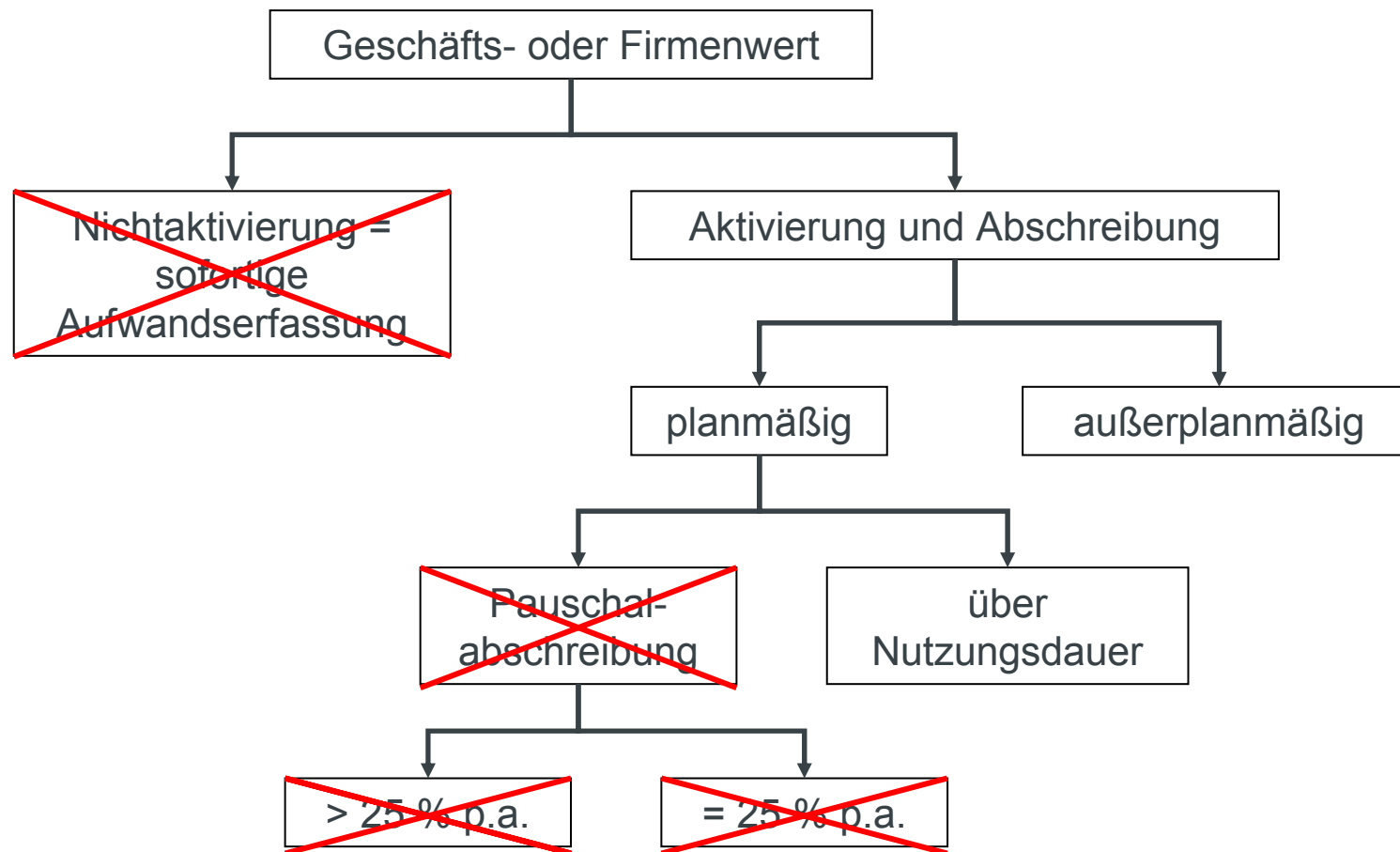


Bewertung von derivativen Firmenwerten

	HGB a.F.	HGB n.F.
Regelung	§ 255 IV	§§ 246 I 4 i. V. m. § 253 I 1, III
Bilanzieller Charakter	Strittig: VG, Bilanzierungshilfe, Wert sui generis	Fiktion: zeitlich begrenzt nutzbarer VG
Bilanzansatz	Wahlrecht	Pflicht (-> Vollständigkeitsgebot; § 246 I 1)
Zugangsbewertung	AK = Gegenleistung ./ Zeitwert des erworbenen Reinvermögens	
Folgebewertung	Abschreibung in jedem folgenden GJ zu mindestens 25 % oder planmäßig über die ND, ggf. zusätzliche außerplanmäßige Abschreibung	Geltung der allgemeinen Abschreibungsvorgaben des § 253 III, d. h. planmäßig über die ND; gegebenenfalls zus. außerplanmäßige Abschreibung

...

II. Veränderungen bei der Bewertung (15)



...

II. Veränderungen bei der Bewertung (16)



	HGB a.F.	HGB n.F.
Wertaufholung	Nach ganz h. M. unzulässig	Explizites Wertaufholungsverbot (§ 253 V 2)
Anhangangabe	Gründe für planmäßige Abschreibung über ND (§ 285 S. 1 Nr. 13)	Gründe, welche die Annahme einer betrieblichen ND von mehr als fünf Jahren rechtfertigen (§ 285 Nr. 13)
Weiterhin gilt	Kein impairment only approach, Ansatz des originären Goodwill unzulässig	

II. Veränderungen bei der Bewertung (17)



Fremdwährungsumrechnung

	HGB a.F.	HGB n.F.
Regelung	Keine konkrete gesetzliche Norm, § 284 Absatz 2 Nr. 2 HGB: Angabe der Grundlagen für die Umrechnung in EURO im Anhang	§ 256a
Vermögensgegenstand, Verbindlichkeit mit Restlaufzeit > 1 Jahr	Ableitung aus GOB, d. h. Berücksichtigung von AK-/HK-, Realisations- und Imparitätsprinzip	Zum Devisenkassamittelkurs in den Grenzen des AK-/HK-, Realisations- und Imparitätsprinzip
Restlaufzeit < 1 Jahr		Zum Devisenkassamittelkurs ohne Anwendung des AK-/HK- und Realisationsprinzips (Zeitwert)

...

II. Veränderungen bei der Bewertung (18)



Fallbeispiel

Bananenhändler A hat am 22. Dezember 2009 von seinem Lieferanten aus Ecuador Ware erhalten. Der Kaufpreis beträgt USD 45.000,00. Bei einem Devisenkassamittelkurs von EUR/USD 1,30 ist die Verbindlichkeit zum 22. Dezember 2009 mit EUR 34.615,00 (45.000 USD/1,30) einzubuchen.

	Buchwert der Verbindlichkeit per 22.12.2009 EUR/USD 1,30	Zeitwert der Verbindlichkeit per 31.12.2009 EUR/USD 1,34	Buchwert der Verbindlichkeit per 31.12.2009 EUR/USD 1,34
Zahlungsziel > 1 Jahr	EUR 34.615,00	EUR 33.582,00	EUR 34.615,00
Zahlungsziel < 1 Jahr	EUR 34.615,00	EUR 33.582,00	EUR 33.582,00

II. Veränderungen bei der Bewertung (19)



Praxisfolgen

- Vereinfachung durch Heranziehung [Devisenkassamittelkurs](#)
- Anstieg des administrativen Aufwands durch unterschiedliche Bewertung für [Laufzeiten <> 1 Jahr](#)

Kapitelfolie

A. Einführung

B. Regelungen für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2007 (i. d. R. GJ 2008) beginnen

C. Regelungen für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2008 (i. d. R. GJ 2009) beginnen

D. Regelungen für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2009 (i. d. R. GJ 2010) beginnen

I. Schaffung von Bilanzierungswahlrechten

II. Veränderungen bei der Bewertung

III. Veränderung von allgemeinen Grundsätzen

IV. Veränderungen im Ausweis

V. Latente Steuern

VI. Abschaffung von Ansatzwahlrechten

VII. Änderungen im Konzernabschluss (soweit nicht bei Regelungen zum Einzelabschluss genannt)

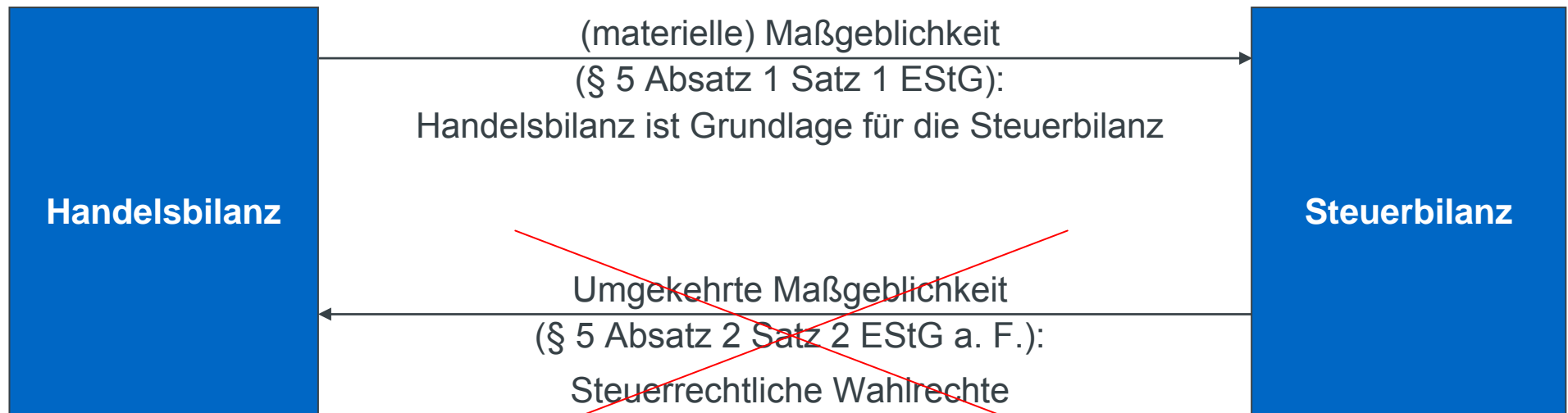
VIII. Regelungen für kapitalmarktorientierte Unternehmen (Überblick)

E. Fazit

III. Veränderung von allgemeinen Grundsätzen (1)



Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit



~~Korrespondierende handelsrechtliche Öffnungsklauseln:
§§ 247 Absatz 3, 254, 273, 279 Absatz 3, 280 Absatz 2+3, 281 HGB a. F.~~

...

III. Veränderung von allgemeinen Grundsätzen (2)



Praxisfolgen

- Anzuwenden für **alle Gesellschaften**, unabhängig von Größe und Rechtsform
- Steuerliche Gestaltung ohne Auswirkung auf Handelsbilanz möglich
- Wirtschaftliche **Aussagekraft** der Handelsbilanz steigt
- **Positive Gestaltungsmöglichkeiten**
 - Einmalig: Auflösung eines SoPo über Gewinnrücklagen möglich; Beibehaltung auch zulässig
 - Degressive AfA in den Geschäftsjahren 2009 und 2010 steuerlich zulässig, lineare AfA handelsrechtlich
 - Unterschiedliche Ausübung des Aktivierungswahlrechts bei Aktivierung von Herstellungskosten
 - Unterlassen von steuerrechtlichen Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen entgegen handelsrechtlicher Behandlung zur Vermeidung der 5 %-Falle (§ 8b KStG) möglich

...

III. Veränderung von allgemeinen Grundsätzen (3)



- Negative Konsequenzen
 - Wirtschaftsgüter, die nicht mit dem handelsrechtlich maßgeblichen Wert in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesen werden, sind in besondere, laufend zu führende Verzeichnisse aufzunehmen (§ 5 Absatz 1 Satz 2 EStG)
 - Weniger Einheitsbilanzen
 - Mehr Fälle von latenten Steuern

III. Veränderung von allgemeinen Grundsätzen (4)



Stetigkeitsgrundsatz

	HGB a.F.	HGB n.F.
Regelung	§ 252 I Nr. 6	§§ 246 III, 252 I Nr. 6
Anwendungsbereich	Bewertungsmethoden	Ansatz- und Bewertungsmethoden
Verpflichtungsgrad	Sollvorschrift	Mussvorschrift
Durchbrechung	In begründeten Ausnahmefällen (§ 252 II)	unverändert

- Ggf. Gestaltungsspielräume bis 2009/2010 offenhalten, z. B. Ansatzmethoden ändern
- Bei vorgezogener Anwendung Fixierung bereits 2009

Kapitelfolie

- A. Einführung
- B. Regelungen für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2007 (i. d. R. GJ 2008) beginnen
- C. Regelungen für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2008 (i. d. R. GJ 2009) beginnen
- D. Regelungen für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2009 (i. d. R. GJ 2010) beginnen**
 - I. Schaffung von Bilanzierungswahlrechten
 - II. Veränderungen bei der Bewertung
 - III. Veränderung von allgemeinen Grundsätzen
 - IV. Veränderungen im Ausweis**
 - V. Latente Steuern
 - VI. Abschaffung von Ansatzwahlrechten
 - VII. Änderungen im Konzernabschluss (soweit nicht bei Regelungen zum Einzelabschluss genannt)
 - VIII. Regelungen für kapitalmarktorientierte Unternehmen (Überblick)
- E. Fazit

IV. Veränderungen im Ausweis (1)



Ausweis von Erträgen und Aufwendungen aus der Abzinsung von Rückstellungen im Finanzergebnis

- Neue Regelung des § 277 Absatz 5 HGB; bislang un geregelt
- Umfang der Erträge und Aufwendungen aus der nunmehr vorgeschriebenen Abzinsung von Rückstellungen sollen dem Adressaten kenntlich gemacht werden
- Verbesserung des operativen Ergebnisses → **Entlastung des EBIT**
- Positive Effekte insbesondere bei Pensionsrückstellungen (Zinsaufwand bislang i. d. R. im Personalaufwand dargestellt)

IV. Veränderungen im Ausweis (2)



Bilanzgliederungsschema

Aktivseite	Passivseite
<ul style="list-style-type: none"> A. Anlagevermögen <ul style="list-style-type: none"> I. Immaterielle Vermögensgegenstände: <ul style="list-style-type: none"> 1. Selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte 2. Entgeltlich erworbene Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten [...] B. Umlaufvermögen: <ul style="list-style-type: none"> III. Wertpapiere <ul style="list-style-type: none"> 2. Sonstige Wertpapiere [...] D. Aktive latente Steuern. E. Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung. 	<ul style="list-style-type: none"> A. Eigenkapital <ul style="list-style-type: none"> I. Eingefordertes Kapital <ul style="list-style-type: none"> 1. Gezeichnetes Kapital <ul style="list-style-type: none"> - Nicht eingeforderte ausstehende Einlagen III. Gewinnrücklagen <ul style="list-style-type: none"> 2. Rücklage für Anteile an einem herrschenden oder mehrheitlich beteiligten Unternehmen [...] E. Passive latente Steuern

Kapitelfolie

A. Einführung

B. Regelungen für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2007 (i. d. R. GJ 2008) beginnen

C. Regelungen für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2008 (i. d. R. GJ 2009) beginnen

D. Regelungen für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2009 (i. d. R. GJ 2010) beginnen

I. Schaffung von Bilanzierungswahlrechten

II. Veränderungen bei der Bewertung

III. Veränderung von allgemeinen Grundsätzen

IV. Veränderungen im Ausweis

V. Latente Steuern

VI. Abschaffung von Ansatzwahlrechten

VII. Änderungen im Konzernabschluss (soweit nicht bei Regelungen zum Einzelabschluss genannt)

VIII. Regelungen für kapitalmarktorientierte Unternehmen (Überblick)

E. Fazit

V. Latente Steuern (1)



Überblick

- Regelung: §§ 274, 274a Nr. 5, 268 Absatz 8, 285 Nr. 29 HGB
- **Temporary-Konzept** (bilanzorientiert)
(bisher: Timing-Konzept/GuV-orientiert)
 - Gewährleistung eines **"richtigen" Reinvermögensausweises**
(bisher: Abbildung des "richtigen" Steuerausweises)
 - Berücksichtigungspflichtige Differenzen
 - Temporäre Differenzen
 - Quasi-permanente Differenzen
 - Nicht zu berücksichtigen: permanente Differenzen (z. B. steuerfreie Gewinne, nicht abzugsfähige Betriebsausgaben)
- **Größenabhängige Erleichterungen** für kleine Gesellschaften (§ 274a Nr. 5 HGB)
 - § 274 HGB entfällt
 - Aber Pflicht bezüglich passiver latenter Steuern über § 249 HGB

...

V. Latente Steuern (2)



	HGB n.F.
Ausweis	<ul style="list-style-type: none"> • Saldierungswahlrecht aktiver und passiver Latenzen
Ansatz	<ul style="list-style-type: none"> • Bilanzierung passiver latenter Steuern <ul style="list-style-type: none"> - Pflicht • Bilanzierung aktiver latenter Steuern <ul style="list-style-type: none"> - Aktive LS < passive LS: Pflicht - Aktive LS > passive LS: Pflicht bis zur Höhe der passiven LS; darüber hinaus Wahlrecht - Nur aktive LS: Wahlrecht • Ansatzstetigkeit ist zu beachten (§ 246 Absatz 3 HGB)
Bewertung	<ul style="list-style-type: none"> • Steuerbe-/entlastungen sind mit individuellen Steuersätzen im Zeitpunkt des Abbaus der Differenzen zu bewerten • Hilfsweise: am Bilanzstichtag gültige Steuersätze • Keine Abzinsung

...

V. Latente Steuern (3)



	HGB n.F.
Ausschüttungssperre	In Höhe der aktiven latenten Steuern, sofern sie passive latente Steuern übersteigen (§ 268 Absatz 8 Satz 2 HGB)
Anhangangaben	<ul style="list-style-type: none"> • Differenzen/steuerliche Verlustvorträge, auf denen die latenten Steuern beruhen • Für die Bewertung zugrunde gelegte Steuersätze
Praxisfolgen	<ul style="list-style-type: none"> • Erhöhter administrativer Aufwand • Steuerbilanz muss zum Zeitpunkt der Aufstellung der Handelsbilanz vorliegen.
Anwendungshinweise	IDW ERS HFA 27

V. Latente Steuern (4)



Entstehung

	Aktive latente Steuern	Passive latente Steuern
Vermögensgegenstände	$HB < StB$	$HB > StB$
Verbindlichkeiten/ Rückstellungen	$HB > StB$	$HB < StB$

V. Latente Steuern (5)



Beispiele, die typischerweise zu **aktiven latenten Steuern** führen

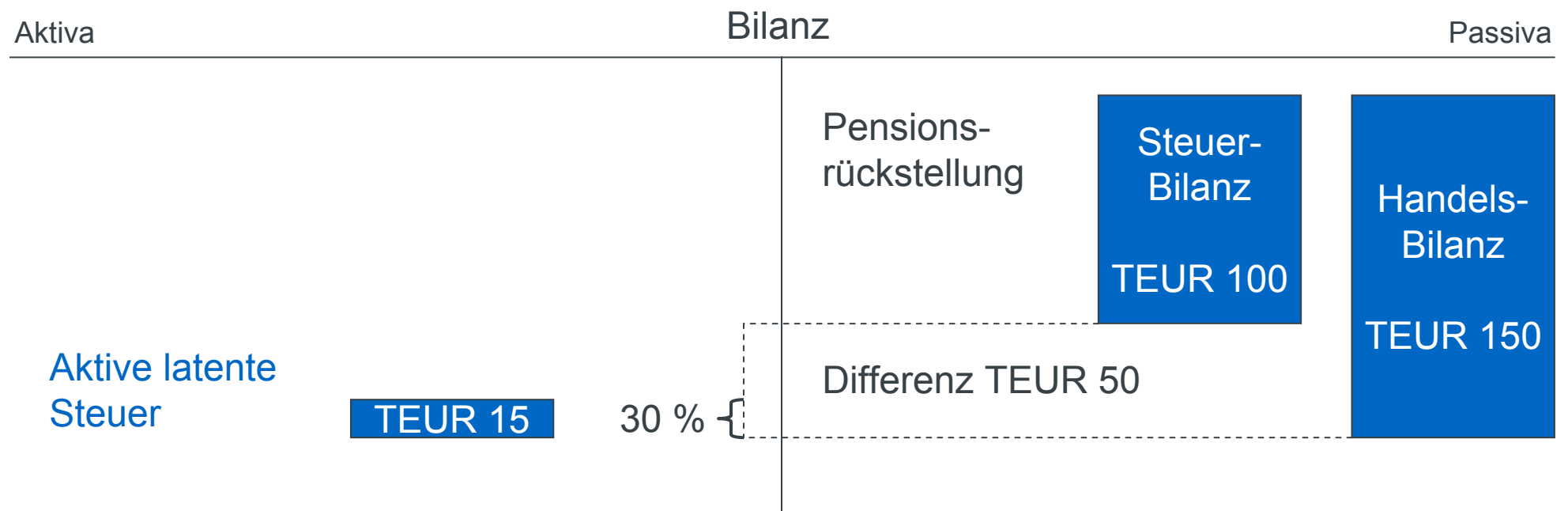
- Kürzere Abschreibungsdauern für Geschäfts- und Firmenwerte in der Handelsbilanz gegenüber der 15jährigen in der Steuerbilanz
- Berücksichtigung von zukünftigen Preis- und Kostensteigerungen bei der Rückstellungsberechnung nach Handelsrecht
- Abzinsungsgebot bei Rückstellungen nach Handelsrecht (sofern Marktzins unter 5,5 %)
- Berücksichtigung von zukünftigen Gehalts- und Rententrends bei Pensionsrückstellungen
- Voraussichtlich vorübergehende Wertminderung von Finanzanlagen
- Steuerliches Wertaufholungsgebot für Geschäfts- oder Firmenwerte
- Ansatz von Drohverlustrückstellungen in der Handelsbilanz

V. Latente Steuern (6)



Fall 1

Eine Pensionsrückstellung wird in der Handelsbilanz mit einem von der Steuerbilanz abweichenden höheren Wert bewertet. Die aktive latente Steuer bemisst sich mit dem individuellen Steuersatz des Unternehmens von 30 % auf den Differenzbetrag.



V. Latente Steuern (7)



Beispiele, die typischerweise zu **passiven latenten Steuern** führen

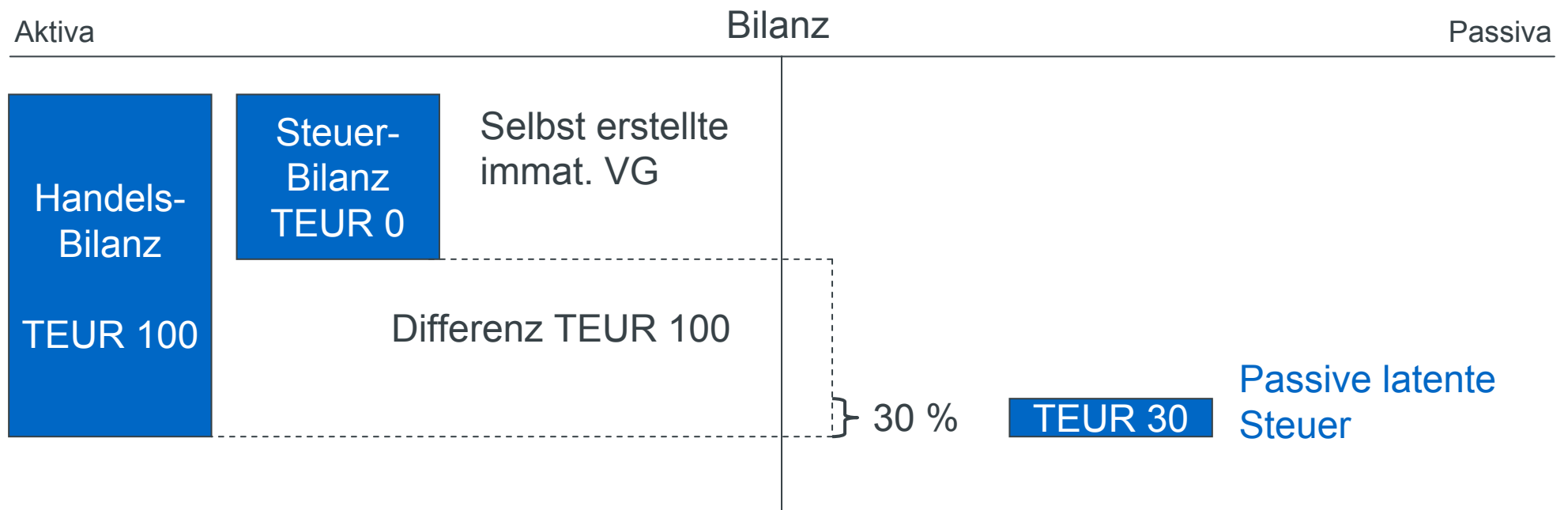
- Ansatzwahlrecht für selbst erstellte immaterielle VG im Anlagevermögen in der Handelsbilanz
- Handelsrechtliche Einbeziehungspflicht der Abschreibungen der aktivierten Entwicklungskosten für selbst erstellte immaterielle VG des Anlagevermögens in die Herstellungskosten
- Abzinsungsgebot bei Rückstellungen nach Handelsrecht (Marktzins über 5,5 %)
- Handelsrechtliches Verbot für steuerliche Sonderabschreibungen und erhöhte Absetzungen
- Aufhebung der umgekehrten Maßgeblichkeit
 - Reinvestitionsrücklagen (§ 6b Absatz 3 EStG)
 - Rücklagen für Ersatzbeschaffung (R 6.6 EStR)
 - Steuerliche Wahlrechte für erhöhte Abschreibungen (§§ 7g, 7h, 7i EStG)

V. Latente Steuern (8)



Fall 2

Die Software GmbH aktiviert selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände gemäß § 248 Absatz 2 HGB in Höhe von TEUR 100. Steuerlich ist die Aktivierung gem. § 5 Absatz 2 EStG nicht zulässig. Die passive latente Steuer bemisst sich mit dem individuellen Steuersatz des Unternehmens von 30 % auf den Differenzbetrag.



V. Latente Steuern (9)



Aktivierung latenter Steuern auf steuerliche Verlustvorträge

- HGB a.F.
 - Verbot aktiver latenter Steuern auf Verlustvorträge
- HGB n.F.
 - Wahlrecht (§ 274 Absatz 1 HGB)
 - Berechnung auf Basis erwarteter Steuerentlastung der nächsten fünf Jahre
 - Fundierte Steuerplanung notwendig

V. Latente Steuern (10)



Fallbeispiel

Die A-GmbH weist zum 31. Dezember 2010 einen körperschaftsteuerlichen und gewerbsteuerlichen Verlustvortrag in Höhe von TEUR 1.000 aus. Unterschiede zwischen handelsrechtlichem und steuerlichem Ergebnis bestehen nicht. Die A-GmbH möchte gerne die latenten Steuern auf den Verlustvortrag in maximaler Höhe (TEUR 1.000 * 30 % Steuersatz = TEUR 300) aktivieren.

Planung der GJe 2011-2015 in 2010	2011	2012	2013	2014	2015	Summe
Geplantes steuerliches Ergebnis	100	100	150	200	300	850
Steueraufwand (30 %) zum geplanten Ergebnis	30	30	45	60	90	255

→ Im Jahresabschluss zum 31. Dezember 2010 dürfen höchstens aktive latente Steuern auf Verlustvorträge in Höhe von TEUR 255 aktiviert werden.

Kapitelfolie

A. Einführung

B. Regelungen für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2007 (i. d. R. GJ 2008) beginnen

C. Regelungen für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2008 (i. d. R. GJ 2009) beginnen

D. Regelungen für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2009 (i. d. R. GJ 2010) beginnen

I. Schaffung von Bilanzierungswahlrechten

II. Veränderungen bei der Bewertung

III. Veränderung von allgemeinen Grundsätzen

IV. Veränderungen im Ausweis

V. Latente Steuern

VI. Abschaffung von Ansatzwahlrechten

VII. Änderungen im Konzernabschluss (soweit nicht bei Regelungen zum Einzelabschluss genannt)

VIII. Regelungen für kapitalmarktorientierte Unternehmen (Überblick)

E. Fazit

VI. Abschaffung von Ansatzwahlrechten (1)



Wegfall der Instandhaltungsrückstellungen § 249 Absatz 1 Satz 3 und Aufwandsrückstellungen § 249 Absatz 2

- Verbot von Rückstellung für **unterlassene Instandhaltung**, die innerhalb des folgenden Geschäftsjahres (Monate 4-12) nachgeholt werden sollen, § 249 Absatz 1 Satz 3 a.F.
 - Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung (Monate 1-3) und Abraumbeseitigung (12 Monate) weiterhin zulässig
- **Aufwandsrückstellungen** nach Absatz 2 (z. B. für Generalüberholungen und Großreparaturen) ohne rechtliche Außenverpflichtung nach BilMoG nicht mehr möglich
- Bestehende Rückstellungen dürfen solange **beibehalten** werden, solange tatbestandliche Voraussetzungen weiter vorliegen.

VI. Abschaffung von Ansatzwahlrechten (2)



Praxisfolgen

- In bestimmten Branchen gravierende Auswirkungen (z. B. im Gesundheitssektor oder im Versorgungssektor)
- **Keine steuerlichen Auswirkungen**, da bisher nur Rücklagenbildung aus versteuerten Gewinnen möglich
- Wegfall eines wichtigen Instruments der Bilanzpolitik
- Ansammlung für **Großreparaturen** künftig über Gewinnrücklagen, starke Ergebnisbelastung im Jahr des Anfalls
- Anwendung des so genannten **Komponentenansatzes** bei der Aktivierung von Vermögensgegenständen möglich
 - Großreparaturen oder Generalüberholungen sind mangels physischen Austauschs von der komponentenweisen Abschreibung ausgenommen (IDW RH HFA 1.016).

VI. Abschaffung von Ansatzwahlrechten (3)



Wegfall der Ingangsetzungs- und Erweiterungsaufwendungen, § 269 HGB a.F.

- Aufwendungen für Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs konnten nach altem Recht als Bilanzierungshilfe aktiviert werden und waren an eine Ausschüttungssperre gekoppelt (nur für KapG/KapCo).
- Nach IFRS und Steuerrecht und nunmehr auch nach BilMoG nicht mehr zulässig
- Bestehende Bilanzierungshilfen können fortgeführt werden.

Praxisfolgen

- Einengung bilanzpolitischer Spielräume

VI. Abschaffung von Ansatzwahlrechten (4)



Übergangsvorschriften

- **Instandhaltungs- und Aufwandsrückstellungen:** Beibehaltungswahlrecht bis die Gründe für die Bildung eingetreten (Inanspruchnahme) oder weggefallen (erfolgswirksame Auflösung) sind
 - Gilt nicht für Beträge, die im letzten vor dem 1. Januar 2010 beginnenden GJ zugeführt wurden
 - Ansonsten zwingend Auflösung und Einstellung unmittelbar in die **Gewinnrücklage**
- **Ingangsetzungsaufwendungen:** Fortführung und Abschreibung nach bisherigem Recht, keine weitere Zuführung

Kapitelfolie

A. Einführung

B. Regelungen für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2007 (i. d. R. GJ 2008) beginnen

C. Regelungen für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2008 (i. d. R. GJ 2009) beginnen

D. Regelungen für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2009 (i. d. R. GJ 2010) beginnen

I. Schaffung von Bilanzierungswahlrechten

II. Veränderungen bei der Bewertung

III. Veränderung von allgemeinen Grundsätzen

IV. Veränderungen im Ausweis

V. Latente Steuern

VI. Abschaffung von Ansatzwahlrechten

VII. Änderungen im Konzernabschluss (soweit nicht bei Regelungen zum Einzelabschluss genannt)

VIII. Regelungen für kapitalmarktorientierte Unternehmen (Überblick)

E. Fazit

VII. Änderungen im Konzernabschluss (soweit nicht bei Regelungen zum Einzelabschluss genannt) (1)



Wesentliche Regelungen

- Konzernrechnungslegungspflicht § 290 Absatz 1 Satz 1 HGB
 - Neues Konzept des beherrschenden Einflusses (erweitertes Control-Konzept)
 - Annäherung an die wirtschaftliche Betrachtungsweise (IFRS)
 - Gestaltungen, die VG oder Schulden aus dem KA fern halten (z. B. Zweckgesellschaften), sollen hierdurch ausgeschlossen werden.
 - Kriterien
 - Mehrheit der Stimmrechte
 - Recht zur Bestellung und Abberufung von Organen und Gesellschafterstellung
 - Beherrschungsvertrag oder Satzungsregelung
 - Bei wirtschaftlicher Betrachtung Mehrheit der Risiken und Chancen einer Zweckgesellschaft
 - Anhebung der Schwellenwerte um ca. 20 % auf EUR 23,1/46,2 Mio. (Brutto) oder EUR 19,25/38,5 Mio. (Netto) Bilanzsumme/Umsatzerlöse

VII. Änderungen im Konzernabschluss (soweit nicht bei Regelungen zum Einzelabschluss genannt) (2)



Wesentliche Regelungen

- Bei wesentlichen Änderungen des **Konsolidierungskreises**: keine Anpassung von Vorjahreszahlen mehr möglich, nur noch Angabe im Anhang, § 294 Absatz 2 Satz 2
- Ausschließlich **Neubewertungsmethode**, §§ 301 Absatz 1 (2), 307 Absatz 1 (2)
- Konsolidierung/Neubewertung zum **Zeitpunkt der Beherrschung**, § 301 Absatz 2
- **Saldierungsverbot** von Geschäfts- oder Firmenwert (GoF) mit passiven Unterschiedsbeträgen (UB) oder Rücklagen
 - Ausweis des passiven UB aus der Kapitalkonsolidierung nach dem Eigenkapital, § 301 Absatz 3
 - Wegfall des Wahlrechts der erfolgsneutralen Verrechnung mit Rücklagen, § 309 Absatz 1 (3) a.F.

...

VII. Änderungen im Konzernabschluss (soweit nicht bei Regelungen zum Einzelabschluss genannt) (3)



- Aufhebung der [Interessenzusammenführungsmethode](#), § 302
- Abschreibung des GoF aus der Kapitalkonsolidierung wie beim EA, §§ 309 Absatz 1 HGB
- Assoziierte Unternehmen: zwingend Buchwertansatz, § 312 Absatz 1 bis 3 HGB
- Umrechnung von Fremdwährungsabschlüssen nach [modifizierter Stichtagsmethode](#)
 - Aktiva/Passiva = Devisenkassamittelkurs, EK = historische Kurse, GuV = Durchschnittskurse
 - Keine Übernahme des Konzepts der funktionalen Währung

VII. Änderungen im Konzernabschluss (soweit nicht bei Regelungen zum Einzelabschluss genannt) (4)



Praxisfolgen

- Sehr weite **Annäherung an IFRS**
- Zahlreiche Änderungen werden **verlängerte Konzernbilanzsummen** zur Folge haben (Erweiterung Konsolidierungskreis, Neubewertungsmethode, Saldierungsverbot).
- **Kaufpreisverteilung** deutlich aufwendiger und gegebenenfalls teurer
- Neubewertungsmethode kann zu einer zusätzlichen **Aufdeckung von stillen Reserven** führen, woraus höhere Abschreibungen und niedrigere Konzernergebnisse resultieren
- Übergangsregelung: Grundsätzlich prospektive Anwendung, keine Korrektur von Bilanzierungsvorgängen aus Vorjahren
- Ansatzpflicht für aktive und passive latente Steuern
- Gemäß § 317 Absatz 5 HGB n.F. zwingend anzuwendende internationale Prüfungsstandards (insbesondere ISA 600)

Kapitelfolie

A. Einführung

B. Regelungen für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2007 (i. d. R. GJ 2008) beginnen

C. Regelungen für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2008 (i. d. R. GJ 2009) beginnen

D. Regelungen für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2009 (i. d. R. GJ 2010) beginnen

I. Schaffung von Bilanzierungswahlrechten

II. Veränderungen bei der Bewertung

III. Veränderung von allgemeinen Grundsätzen

IV. Veränderungen im Ausweis

V. Latente Steuern

VI. Abschaffung von Ansatzwahlrechten

VII. Änderungen im Konzernabschluss (soweit nicht bei Regelungen zum Einzelabschluss genannt)

VIII. Regelungen für kapitalmarktorientierte Unternehmen (Überblick)

E. Fazit

VIII. Regelungen für kapitalmarktorientierte Unternehmen (Überblick)











- Mindestens ein unabhängiges Mitglied des Aufsichtsrats kapitalmarktorientierter Unternehmen muss über **Sachverstand auf den Gebieten Rechnungslegung oder Abschlussprüfung** verfügen, § 100 Absatz 5 AktG.
 - Bei eingerichtetem Prüfungsausschuss muss mindestens ein Mitglied über Sachverstand gemäß § 100 Absatz 5 AktG verfügen.
 - Wahl des Abschlussprüfers stützt sich auf Empfehlung des Prüfungsausschusses.
- **Erklärung zur Unternehmensführung** (§ 289a HGB) ist im Lagebericht oder auf der Internetseite öffentlich zugänglich zu machen (dann mit Verweis im Lagebericht auf Internetseite).
 - Inhalt ist u. a. die Erklärung zum DCGK gemäß § 161 AktG mit der Angabe, **welchen** Empfehlungen des Kodex nicht entsprochen wurde und **warum** (bisher ohne Begründung).
- Im Lagebericht sind die wesentlichen Merkmale des **internen Kontroll- und Risikomanagement-Systems** im Hinblick auf den Rechnungslegungsprozess darzustellen (§ 289 Absatz 5 HGB).
- Ergänzung des Jahresabschlusses um **Kapitalflussrechnung** und **Eigenkapitalspiegel**, Wahlrecht **Segmentberichterstattung** (§ 264 Absatz 1 Satz 2 HGB)











Kapitelfolie

- A. Einführung
- B. Regelungen für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2007 (i. d. R. GJ 2008) beginnen
- C. Regelungen für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2008 (i. d. R. GJ 2009) beginnen
- D. Regelungen für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2009 (i. d. R. GJ 2010) beginnen
- E. Fazit

E. Fazit (1)

Regelungen	Seiten	Tendenzielle Auswirkungen	Notizen
Aktivierungswahlrecht für selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände	33-34		
Rückstellungen (allgemein)	37-38		
Bewertungseinheiten	39-42		
Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit	56-58		
Ausweis von Erträgen und Aufwendungen aus der Abzinsung von Rückstellungen im Finanzergebnis	61		
Aktivierung latenter Steuern auf steuerliche Verlustvorträge	72-73		
Zeitbewertung von Vermögensgegenständen zur Altersvorsorge	36		
Bilanzgliederungsschema	62		

E. Fazit (2)

Regelungen	Seiten	Tendenzielle Auswirkungen	Notizen
Zugangsbewertung zu Herstellungskosten	43		
Wegfall von Bewertungswahlrechten	44		
Besonderheiten bei Pensionsrückstellungen	45-48		
Bewertung von derivativen Firmenwerten	49-51		
Fremdwährungsumrechnung	52-54		
Stetigkeitsgrundsatz	59		
Latente Steuern	64-71		
Abschaffung von Ansatzwahlrechten	75-78		
Änderungen im Konzernabschluss	80-83		
Regelungen für kapitalmarktorientierte Unternehmen	85		



FIDES

Auf den Punkt

FIDES Treuhandgesellschaft KG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft

**Bei Fragen sprechen Sie bitte die
Sie betreuenden Mitarbeiter und
Partner der FIDES an.**

Contrescarpe 97
28195 Bremen
Tel. 0421 3013 0
Fax 0421 3013 100

www.fides-treuhand.de