

FIDES am Abend – Brennpunkte des BilMoG Anhangvorschriften und vorgezogene Anwendung

Bremen, September 2009



Inhalt

- A. Verpflichtende Anhangangaben für Geschäftsjahr 2009
- B. Vorgezogene Anwendung der gesamten BilMoG-Regelungen im Geschäftsjahr 2009
- C. Fazit

Kapitelfolie

A. Verpflichtende Anhangangaben für Geschäftsjahr 2009

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

B. Vorgezogene Anwendung der gesamten BilMoG-Regelungen im Geschäftsjahr 2009

C. Fazit

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

Anwendung

- Kapitalgesellschaften und KapCo (keine "reine" oHG oder "reine" KG)
- Nicht anwendbar für kleine Gesellschaften (mittelgroße brauchen "Risiken und Vorteile" nicht anzugeben, § 288 Absatz 2 Satz 1 HGB)

Anzugeben sind

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

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

Begriffsbestimmung

- Vorteile/Risiken, ohne Ansatz von Vermögensgegenständen oder Schulden
- 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 (Beschaffung von Vorräten)

Außerbilanzielle "Geschäfte" können sein

- Factoring
- Operating-Leasing
- Verpfändung oder Sicherungsübereignung von Aktiva (Angabepflicht geht über § 285 Nr. 1b HGB hinaus; dort nur Art und Form der Sicherheiten)
- Weiche Patronatserklärungen (harte bereits nach § 251 oder § 268 Abs. 7 HGB angabepflichtig)

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

Berichtspflicht

- Besteht nur, sofern notwendig für die Beurteilung der Finanzlage
- Der Begriff "**notwendig**" ist eng auszulegen
 - Anzugeben sind nur Sachverhalte, die sich auf die Finanzlage (voraussichtlich) wesentlich auswirken.
 - Notwendigkeit ist stets im konkreten Einzelfall zu prüfen.
 - Ein und dasselbe Geschäft kann notwendig (angespannte Finanzlage) oder nicht notwendig (ausreichende Liquidität) sein.
 - Maßgeblich ist Beurteilung am Abschlussstichtag; wertaufhellende Ereignisse sind jedoch zu berücksichtigen.
 - Berichtspflicht auch bei gleichartigen oder miteinander verknüpften Geschäften, die bei Einzelbetrachtung unwesentlich erscheinen
 - Unwesentliche "off balance sheet"-Transaktionen sind damit nicht berichtspflichtig.

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

Angabepflichten

- Angabepflicht bei **Dauerschuldverhältnissen**: jährliche und Gesamtbelastung über Mindestlaufzeit (Ablauf des Vertrages oder erster Kündigungsmöglichkeit)
- **Art**: Kategorisierung nach Vertragstypen (z. B. Factoring)
- **Zweck**: Gründe für die Eingehung des Geschäfts
- **Risiken/Vorteile**
 - Liquiditätsrelevant
 - Fähigkeit, Zahlungsverpflichtungen zu erfüllen
 - Gleichwertige Berichterstattung über Vorteile und Risiken; keine kompensatorische Betrachtung

I. Außerbilanzielle Geschäfte, §§ 285 Nr. 3, 314 Absatz 1 Nr. 2 HGB (5)

Verhältnis zu anderen Angabepflichten

- Dem Grunde nach identisches Geschäft kann zu Doppelangaben führen.
 - Haftungsverhältnis [red. Hinweis: [Art](#)] gemäß §§ 251 oder § 268 Absatz 7 HGB
 - Nach § 285 Nr. 3 HGB zusätzlich auch [Zweck](#), [Risiken](#) und [Vorteile](#)
- Erforderliche Lageberichtsangaben nach § 289 HGB bleiben unberührt.

I. Außerbilanzielle Geschäfte, §§ 285 Nr. 3, 314 Absatz 1 Nr. 2 HGB (6)

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 (7)

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. Verpflichtende Anhangangaben für Geschäftsjahr 2009

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

B. Vorgezogene Anwendung der gesamten BilMoG-Regelungen im Geschäftsjahr 2009

C. Fazit

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

Anwendung

- Kapitalgesellschaften und KapCo (keine "reine" oHG oder "reine" KG)
- Nicht bei kleinen und mittelgroßen Gesellschaften
- Aber: mittelgroße AG (Angabe kann auf Geschäfte mit Hauptgesellschafter oder Mitglieder des Vorstands/Aufsichtsrats beschränkt werden (§ 288 Absatz 2 Satz 4 HGB))
- Konzern: nicht zwischen zu 100% konsolidierten Unternehmen

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

- "Geschäfte" sind in funktionalem Sinne zu verstehen
 - Transaktionen rechtlicher und wirtschaftlicher Art, die Auswirkung auf die Finanzlage eines Unternehmens haben
- Beispiele
 - Kauf/Verkauf
 - Dienstleistungen
 - Nutzungen
 - Finanzierungen
 - Sicherheiten (Bürgschaften/Patronatserklärungen)
 - Abreden im Einkauf/Verkauf
 - Übernahme von Verbindlichkeiten

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

- Der Begriff "nahe stehende Personen" ist im Sinne von [IAS 24](#) auszulegen
 - Unternehmensverbindungen
 - Beherrschender oder maßgeblicher Einfluss
 - Assoziierte Unternehmen, joint ventures
 - Personen in Schlüsselpositionen
 - Vorstand, Aufsichtsrat
 - Nahe Familienmitglieder (nach Einflussmöglichkeit)
 - Kinder
 - Lebenspartner (und dessen Kinder)

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

Berichtspflicht

- Gruppenbildung ist möglich nach
 - Art des Geschäfts
 - Art der Beziehung
 - Wert des Geschäfts
- Bei Dauerschuldverhältnissen: Angabe über Restlaufzeit

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

Beispielhafte Anhangangabe

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 (6)

- Wahlrecht ("zumindest")
 - Statt den **nicht zu marktüblichen Bedingungen** zustande gekommenen Geschäften können auch **alle** Geschäfte mit nahe stehenden Unternehmen und Personen angegeben werden.
 - **Keine Unterteilung** in marktunübliche und marktübliche Geschäfte notwendig
 - Wenn überhaupt keine Angabe: Aussage wird impliziert, dass keine marktunüblichen Geschäfte vorliegen
 - Keine Negativaussage notwendig
 - Ausübung des Wahlrechts muss im Anhang verbal angegeben werden.
 - Angabe möglicherweise schädlich in steuerlicher Hinsicht, z. B. VGA, Verrechnungspreise etc.

II. Geschäfte mit nahe stehenden Unternehmen und Personen, §§ 285 Nr. 21, 314 Absatz 1 Nr. 13 HGB (7)

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

Kapitelfolie

A. Verpflichtende Anhangangaben für Geschäftsjahr 2009

- 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

B. Vorgezogene Anwendung der gesamten BilMoG-Regelungen im Geschäftsjahr 2009

C. Fazit

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

Anwendung

- Kapitalgesellschaften und KapCo (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)

III. Abschlussprüferhonorare, §§ 285 Nr. 17, 314 Absatz 1 Nr. 9 HGB (2)

Angabe von

- An den Abschlussprüfer geleistete Honorare,
- getrennt nach den **Kategorien**
 - Abschlussprüfungsleistungen
 - Andere Bestätigungsleistungen
 - Steuerberatungsleistungen
 - Sonstige Leistungen
- soweit in der GuV erfasst
 - Bei nachträglich festgestellter Über- oder Unterdotierung der Rückstellung für Jahresabschlussprüfung → Davon-Vermerk im Folgejahr
- Einschließlich Auslagenersatz, nicht jedoch abzugsfähige Umsatzsteuer (besteht kein Vorsteuerabzug: Bruttoansatz)

III. Abschlussprüferhonorare, §§ 285 Nr. 17, 314 Absatz 1 Nr. 9 HGB (3)

Kategorie	Sachverhalt
Abschlussprüfungsdienstleistungen	<ul style="list-style-type: none"> - Abschlussprüfung sowie sonstige Prüfungen, die dem Abschlussprüfer gesetzlich obliegen (z. B. § 53 HGrG) - Nicht Erstellung von sog. Konzernpackages an den Konzernabschlussprüfer
Andere Bestätigungsleistungen	<ul style="list-style-type: none"> - Prüferische Durchsichten, Prüfung von Zwischenabschlüssen - § 317 Abs. 3 HGB-Prüfungen - Gesondert beauftragte Prüfungen nach Spezialgesetzen (z. B. WpHG)
Steuerberatungsleistungen	<ul style="list-style-type: none"> - Steuerliches Deklarationswesen - Steuerliche Spezialberatung
Sonstige Leistungen	<ul style="list-style-type: none"> - Bewertungsleistungen, z. B. Unternehmensbewertungen

III. Abschlussprüferhonorare, §§ 285 Nr. 17, 314 Absatz 1 Nr. 9 HGB (4)

Besonderheiten im Konzernabschluss

- Angabe des Gesamthonorars im Konzernabschluss unter **Einbeziehung der Honorare** gegenüber
 - dem Mutterunternehmen
 - vollkonsolidierten Tochterunternehmen,
 - quotale konsolidierten Tochterunternehmen entsprechend der Beteiligungsquote
- **Keine Angabe** für Leistungen an nicht konsolidierte Tochter- oder Gemeinschaftsunternehmen sowie nicht konsolidierte assoziierte Unternehmen
- Angabe im Konzernabschluss entfaltet Befreiungswirkung hinsichtlich Angabe im Einzelabschluss
- Inanspruchnahme der Befreiungswirkung durch **andere Abschlussprüfer** als den Konzernabschlussprüfer möglich

III. Abschlussprüferhonorare, §§ 285 Nr. 17, 314 Absatz 1 Nr. 9 HGB (5)

Fallbeispiel

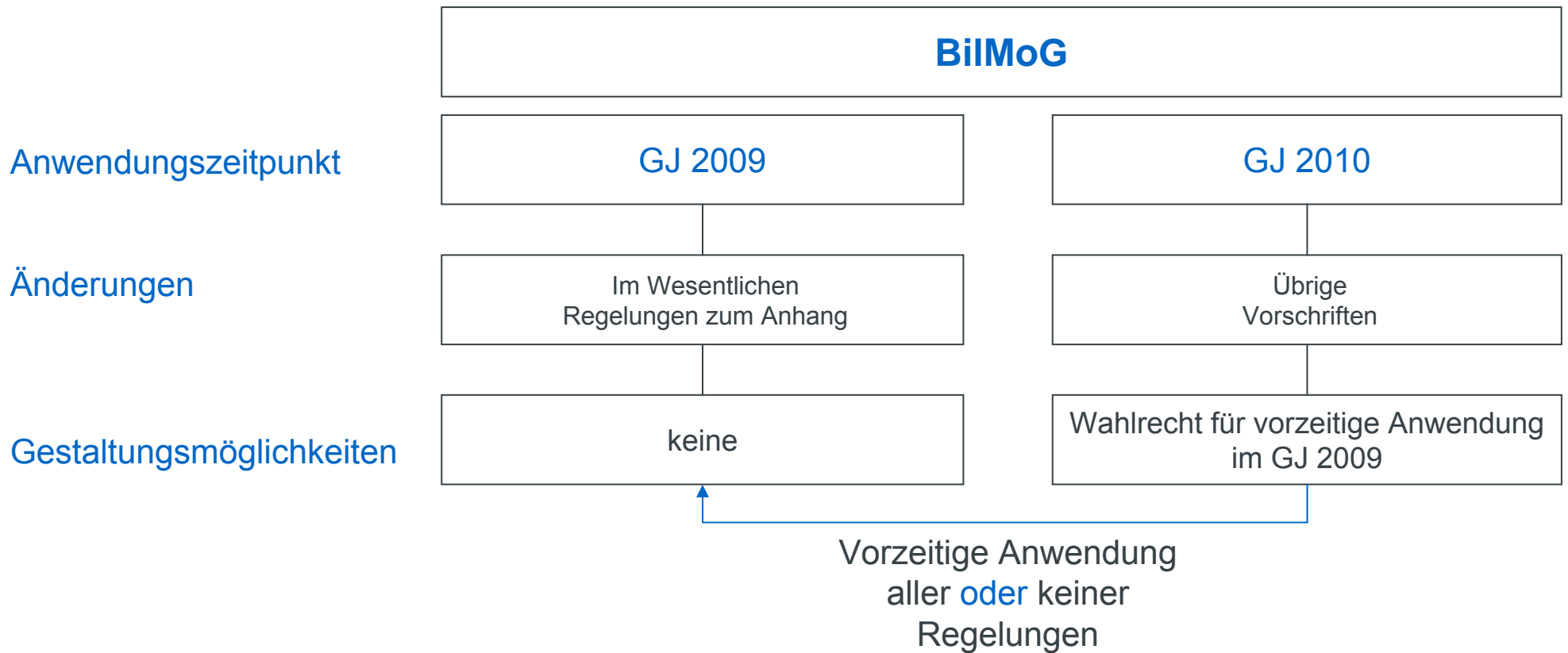
- **Holding GmbH** mit Sitz in Deutschland; konzernrechnungslegungspflichtig gemäß § 290 Absatz 1 Satz 1 HGB
- **Zehn Tochterunternehmen** 1-10 der Größenklasse groß werden vollkonsolidiert
- Töchter 1 bis 6 werden vom Konzernabschlussprüfer geprüft; Töchter 7 + 8 sowie 9 + 10 von jeweils anderen Abschlussprüfern
- In den bereits testierten Abschlüssen der Töchter 1 bis 6 sowie 7 + 8 sind Angaben zum Abschlussprüferhonorar enthalten; Töchter 9 + 10 machen keine Angabe mit Hinweis auf die befreiende Angabe im Konzernabschluss
- **Probleme**
 - Wie ist die Angabe im Konzernabschluss vorzunehmen?
 - Testat der Einzelabschlüsse ohne Sicherstellung der Angabe im Konzernanhang

Kapitelfolie

- A. Verpflichtende Anhangangaben für Geschäftsjahr 2009
- B. Vorgezogene Anwendung der gesamten BilMoG-Regelungen im Geschäftsjahr 2009
- C. Fazit

B. Vorgezogene Anwendung der gesamten BilMoG-Regelungen im Geschäftsjahr 2009

Anwendung des BilMoG



Kapitelfolie

- A. Verpflichtende Anhangangaben für Geschäftsjahr 2009
- B. Vorgezogene Anwendung der gesamten BilMoG-Regelungen im Geschäftsjahr 2009
 - I. Aktivierungswahlrecht für selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände
 - II. Aktivierung latenter Steuern auf Verlustvorträge
 - III. Rückstellungen (allgemein)
 - IV. Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit
 - V. Bewertungseinheiten
- C. Fazit

I. Aktivierungswahlrecht für selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände (1)

- 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
- Beachtung passiver latenter Steuern
- Ausschüttungssperre, § 268 Absatz 8 (KapG/KapCo)
- Keine steuerliche Wirkung, § 5 Absatz 2 EStG
- Angabe sämtlicher F&E-Kosten im Anhang (§ 285 Nr. 22 HGB)

I. Aktivierungswahlrecht für selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände (2)

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?

I. Aktivierungswahlrecht für selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände (3)

Beispiel

In 2009 wurde ein Patent auf eine Maschine von der B GmbH angemeldet.

- Januar 2009: Konzeptionskosten: TEUR 10
- Februar bis März 2009: Forschungskosten: TEUR 40
- Erteilung des Patents zum 30. April 2009: TEUR 5
- Anwaltshonorare wegen eines vermeintlichen Patentmissbrauchs: TEUR 5
- April 2009: Entwurf, Konstruktion einer Pilotanlage, die als Prototyp dient: TEUR 34
- Mai 2009: Test der Pilotanlage: TEUR 10
- Der kumulierte Ertragsteuersatz der B GmbH beträgt 30 %

Wie ist der Sachverhalt nach dem derzeitigem HGB und dem BilMoG zu würdigen?

I. Aktivierungswahlrecht für selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände (4)

Schritt 1

- Führen die Aufwendungen hochwahrscheinlich zu einem Vermögensgegenstand?
 - Selbständige Verwertbarkeit (Verkehrsfähigkeit gegeben?) ✓
 - Selbständig bewertbar (ist dem VG ein Wert zuzumessen?) ✓

Schritt 2

- Beurteilung des Sachverhalts nach §§ 246, 248 HGB
- Welche Aufwendungen stellen Entwicklungskosten dar?

I. Aktivierungswahlrecht für selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände (5)

Januar 2009: Konzeptionskosten	TEUR 10	} Aktivierungs- verbot
Februar bis März 2009: Forschungskosten	TEUR 40	
Erteilung des Patents zum 30. April 2009	TEUR 5	} Aktivierungs- wahlrecht
Anwaltshonorare wegen eines vermeintlichen Patentmissbrauchs	TEUR 5	
April 2009: Entwurf, Konstruktion einer Pilotanlage, die als Prototyp dient	TEUR 34	
Mai 2009: Test der Pilotanlage	TEUR 10	

I. Aktivierungswahlrecht für selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände (6)

Ergebnis

- Entwicklungskosten in Höhe von TEUR 54 können aktiviert werden
- Aufgrund des steuerlichen Aktivierungsverbots sind für diesen Vermögensgegenstand **passive latente Steuern** in Höhe von TEUR 16,2 (30 % von TEUR 54) zu bilden.
- Für den Nettoertrag (nach Abzug der latenten Steuern) aus der Aktivierung des immateriellen Vermögensgegenstands von TEUR 37,8 (TEUR 54 ./. 16,2) besteht nach § 268 Absatz 8 HGB eine **Ausschüttungssperre** und nach § 301 AktG eine **Abführungssperre**:
 - Ausschüttungen sind nur zulässig, soweit der ausschüttungsgesperre Betrag durch frei verfügbare Rücklagen gedeckt ist.

Kapitelfolie

- A. Verpflichtende Anhangangaben für Geschäftsjahr 2009
- B. Vorgezogene Anwendung der gesamten BilMoG-Regelungen im Geschäftsjahr 2009
 - I. Aktivierungswahlrecht für selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände
 - II. Aktivierung latenter Steuern auf Verlustvorträge
 - III. Rückstellungen (allgemein)
 - IV. Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit
 - V. Bewertungseinheiten
- C. Fazit

II. Aktivierung latenter Steuern auf Verlustvorträge (1)

Aktivierung latenter Steuern auf steuerliche Verlustvorträge

- HGB a.F.
 - Verbot aktiver latenter Steuern auf Verlustvorträge
- HGB n.F.
 - Wahlrecht (§ 274 Absatz 1 HGB)
 - Voraussetzung
 - Berechnung auf Basis erwarteter Steuerentlastung der nächsten fünf Jahre (Ausnahme: Passivüberhang)
 - Fundierte Steuerplanung notwendig
 - Betrifft KSt, GewSt bei der GmbH, GewSt bei der Personengesellschaft

II. Aktivierung latenter Steuern auf Verlustvorträge (2)

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.

II. Aktivierung latenter Steuern auf Verlustvorträge (3)

1.) Planung der GJe 2011-2015 in 2010

geplantes steuerliches Ergebnis

Steueraufwand (30%) zum geplanten Ergebnis

<u>2011</u>	<u>2012</u>	<u>2013</u>	<u>2014</u>	<u>2015</u>	<u>Summe</u>
100	100	150	200	300	850
30	30	45	60	90	255

=> Aktivierung von latenten Steuern in Höhe von TEUR 255 zum 31.12.2010

2.) Ermittlung tatsächliches Ergebnis in 2011 und verbleibender Verlustvortrag

tatsächliches steuerliches Ergebnis

tatsächlicher Steueraufwand (30%) => Auflösung akt. lat. Steuern

= verbleibender aktiver latenter Steuerausweis (255-39)

verbleibender Verlustvortrag (1.000 - 130)

- darauf maximal aktivierbare Steuern (30%)

=> maximal mögliche Zuführung in 2011 für geplanten Steueraufwand 2016 (261-216)

130					
39					
216					
870					
261					
45					300

3.) rollierender 5-Jahres-Plan (GJe 2012-2016) in 2011

geplantes steuerliches Ergebnis

Steueraufwand (30%) zum geplanten Ergebnis

<u>2016</u>
350
105

=> vom Steueraufwand zum geplanten Ergebnis für 2016 in Höhe von TEUR 105 können lediglich TEUR 45 per 31. Dezember 2011 hinzu aktiviert werden

Kapitelfolie

- A. Verpflichtende Anhangangaben für Geschäftsjahr 2009
- B. Vorgezogene Anwendung der gesamten BilMoG-Regelungen im Geschäftsjahr 2009
 - I. Aktivierungswahlrecht für selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände
 - II. Aktivierung latenter Steuern auf Verlustvorträge
 - III. Rückstellungen (allgemein)
 - IV. Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit
 - V. Bewertungseinheiten
- C. Fazit

III. Rückstellungen (allgemein) (1)

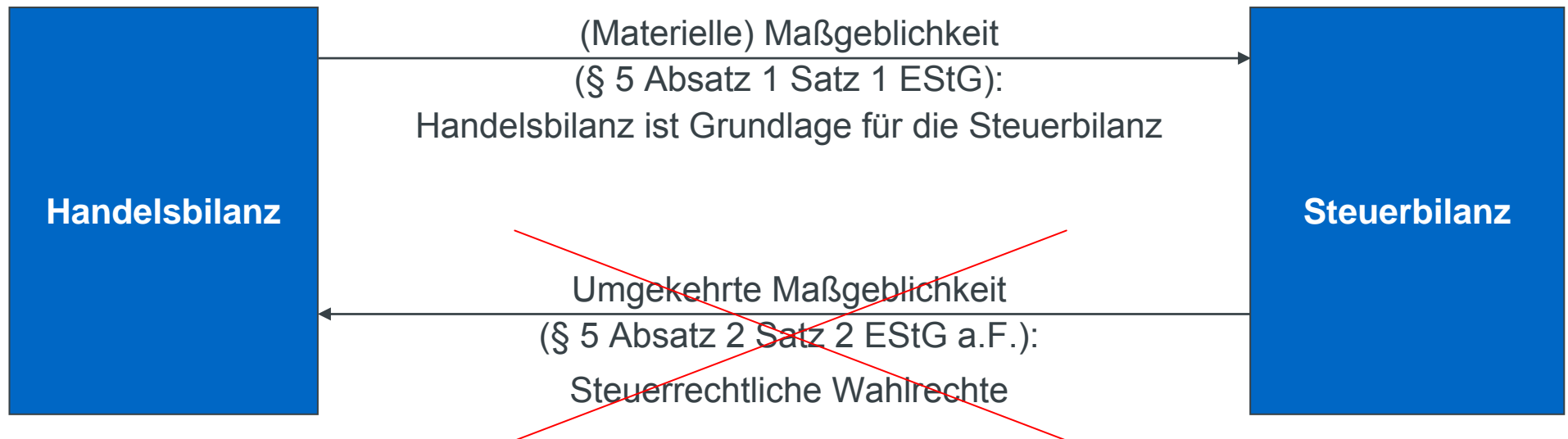
Rückstellungen (allgemein) §§ 253 Absatz 1 Satz 2, Absatz 2

- Neu: **Erfüllungsbetrag** statt Rückzahlungsbetrag
 - Impliziert Berücksichtigung künftiger Preis- und Kostensteigerungen (/ -senkungen)
- Bei Restlaufzeiten > 1 Jahr
 - Abzinsung gemäß RückAbzinsV; Zinssatz voraussichtlich zwischen 4-5 %
- **Ausweis** von Erträgen und Aufwendungen aus der Abzinsung von Rückstellungen im Finanzergebnis
 - Neue Regelung des § 277 Absatz 5 HGB; bislang unregelt
 - Verbesserung des operativen Ergebnisses → **Entlastung des EBIT**
 - Positive Effekte insbesondere bei Pensionsrückstellungen (Zinsaufwand bislang i. d. R. im Personalaufwand dargestellt)
- **Übergangsregelung:**
 - Beibehaltungswahlrecht, ansonsten erfolgsneutrale Auflösung (gilt nicht für RSt., die erst im GJ 2009 gebildet wurden)

Kapitelfolie

- A. Verpflichtende Anhangangaben für Geschäftsjahr 2009
- B. Vorgezogene Anwendung der gesamten BilMoG-Regelungen im Geschäftsjahr 2009
 - I. Aktivierungswahlrecht für selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände
 - II. Aktivierung latenter Steuern auf Verlustvorträge
 - III. Rückstellungen (allgemein)
 - IV. Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit
 - V. Bewertungseinheiten
- C. Fazit

IV. Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit (1)



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

IV. Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit (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

...

IV. Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit (3)

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

IV. Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit (4)

Beispiel für steuerlich degressive AfA/handelsrechtlich linear

- Anschaffung Pkw am 2. Januar 2009 für EUR 60.000,00
- Betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer 6 Jahre
- Jährliche lineare AfA: $\text{EUR } 60.000,00 / 6 = \text{EUR } 10.000 = 16,67 \%$
- Höchstprozentsatz für **degressive AfA** gemäß § 7 Absatz 2 Satz 3 EStG:
 - maximal das 2,5 fache der linearen AfA (= 41,67 %)
 - Jedoch nicht über 25 %
- Die degressive AfA beträgt demnach 25 %.

...

IV. Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit (5)

	Buchwert StB EUR	Buchwert HB EUR	Passive Latente Steuer (30%) EUR
02.01.2009	60.000,00	60.000,00	0,00
AfA 2009	$25\% * 60.000 =$ 15.000	$60.000 / 6 =$ 10.000	
31.12.2009	<u>45.000,00</u>	<u>50.000,00</u>	<u>-1.500,00</u>
AfA 2010	$25\% * 45.000 =$ 11.250	$60.000 / 6 =$ 10.000	
31.12.2010	<u>33.750,00</u>	<u>40.000,00</u>	<u>-1.875,00</u>
AfA 2011	$25\% * 33.750 =$ 8.437,50	$60.000 / 6 =$ 10.000	
31.12.2011	<u>25.312,50</u>	<u>30.000,00</u>	<u>-1.406,25</u>
AfA 2012	$25.312,5 / 3 =$ 8.437,50	$60.000 / 6 =$ 10.000	
31.12.2012	<u>16.875,00</u>	<u>20.000,00</u>	<u>-937,50</u>
AfA 2013	$16.875 / 2 =$ 8.437,50	$60.000 / 6 =$ 10.000	
31.12.2013	<u>8.437,50</u>	<u>10.000,00</u>	<u>-468,75</u>
AfA 2014	$8.437,5 - 1 =$ 8.436,50	$60.000 / 6 =$ 10.000	
31.12.2014	<u>1,00</u>	<u>1,00</u>	<u>0,00</u>

Übergang zur linearen AfA ←

IV. Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit (6)

Beispiel Auflösung SoPo über Gewinnrücklage

- Die B GmbH hat zum 31. Dezember 2008
 - eine Rücklage in Höhe von EUR 1,5 Mio. nach § 6b EStG (EStR R 6.6) und
 - in gleicher Höhe einen Sonderposten mit Rücklageanteil nach § 273 HGB gebildet
- Steuersatz: 30 %

Wie ist der Sachverhalt nach dem BilMoG zu beurteilen?

...

IV. Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit (7)

- Sonderposten mit Rücklageanteil darf beibehalten werden ⇒ keine Konsequenzen
- Alternativ: Auflösung des Sonderpostens mit Rücklagenanteil

Datum	Konto	Soll	Haben
31.12.2009	per Sonderposten mit Rücklagenanteil	1.500.000	
	an Passive latente Steuern		450.000
	an Gewinnrücklage		1.050.000

- Die latente Steuerschuld von EUR 0,45 Mio. ist aufzulösen, wenn und soweit sich die temporäre Differenz zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz umkehrt (z. B. durch Auflösung der unversteuerten Rücklage ohne Übertragung auf ein Ersatzinvestitionsgut).

Kapitelfolie

- A. Verpflichtende Anhangangaben für Geschäftsjahr 2009
- B. Vorgezogene Anwendung der gesamten BilMoG-Regelungen im Geschäftsjahr 2009
 - I. Aktivierungswahlrecht für selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände
 - II. Aktivierung latenter Steuern auf Verlustvorträge
 - III. Rückstellungen (allgemein)
 - IV. Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit
 - V. Bewertungseinheiten
- C. Fazit

V. Bewertungseinheiten (1)

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"

V. Bewertungseinheiten (2)

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

V. Bewertungseinheiten (3)

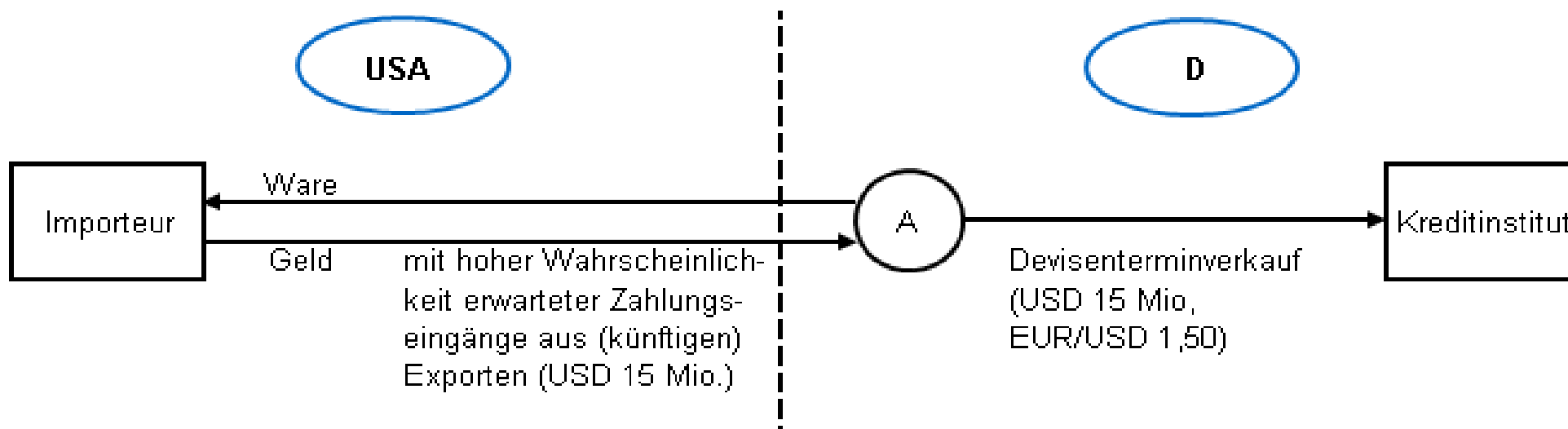
Fallbeispiel (antizipatives Hedging)

Unternehmer A plant für das neue Geschäftsjahr Absatzgeschäfte, die im Februar 2010 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 2009 die im Februar 2010 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.

...

V. Bewertungseinheiten (4)



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.

Kapitelfolie

- A. Verpflichtende Anhangangaben für Geschäftsjahr 2009
- B. Vorgezogene Anwendung der gesamten BilMoG-Regelungen im Geschäftsjahr 2009
- C. Fazit



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