

Mandantenabend am 05.11.2008

**Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) –
Wohin geht die Reise?**

Referent: Bernd Wügner

1

Inhaltsverzeichnis

- A. Allgemeine Grundlagen
- B. Einzelabschluss
- C. Konzernabschluss
- D. Anhang / Konzernanhang
- E. Auswirkungen auf die Besteuerung
- F. Corporate Governance
- G. Beurteilung BilMoG

2

Abkürzungsverzeichnis

AV	Anlagevermögen
BilMoG	Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz
GK	Gemeinkosten
GoF	Geschäfts- oder Firmenwert
HB	Handelsbilanz
IKS	Internes Kontrollsystem
JA	Jahresabschluss
KA	Konzernabschluss
Kj	Kalenderjahr
LS	Latente Steuern
MU	Mutterunternehmen
StB	Steuerbilanz
TU	Tochterunternehmen
UV	Umlaufvermögen
VG	Vermögensgegenstand

A. Allgemeine Grundlagen

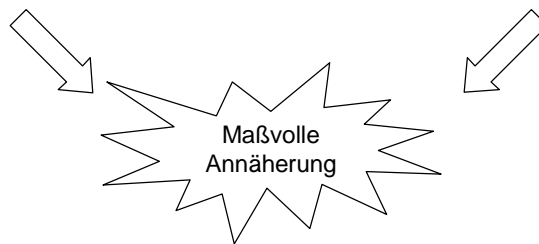
Ausgangslage

HGB:

- Gläubigerorientierung
- Vorsichtsprinzip
- Ausschüttungsbemessungsfunktion
- Maßgeblichkeit f. Steuerbilanz

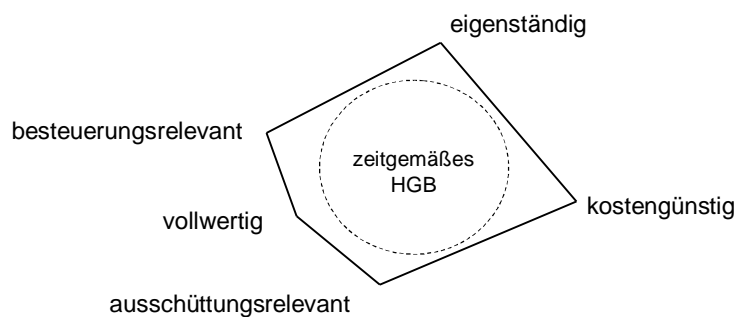
IFRS / US-GAAP:

- Kapitalmarktausrichtung
- Information umfassend
- Hohe Änderungsgeschwindigkeit
- Kostenintensiv und belastend
- Gute Vergleichbarkeit



5

Regelungsziele



6

Stand des Gesetzgebungsverfahrens

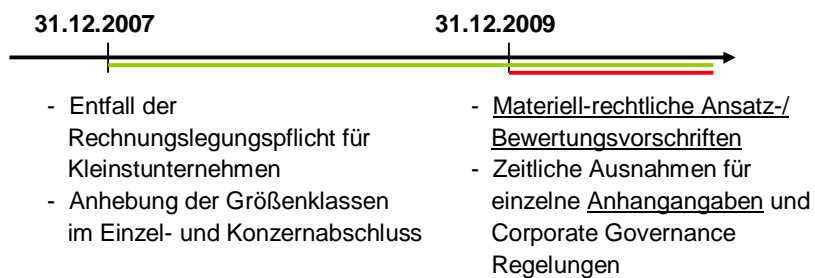
- Referentenentwurf des BilMoG (Ref-E) vom 08.11.2007
 - Regierungsentwurf des BilMoG (Reg-E) vom 21.05.2008 umfasst 66 Seiten und 188 Seiten Gesetzesbegründung
 - Parlamentarische Beratungen nach der Sommerpause
 - Inkrafttreten aller Voraussicht nach erst in 2010, da Rechtsausschuss erst am 17.12.2008 tagt
- Konsultationsbedarf der Unternehmen – eine Vielzahl von bilanzpolitischen Entscheidungen können nach geltendem HGB letztmalig zum 31.12.2009 getroffen werden!

7

Inkrafttreten

Aktuelle Fassung des BilMoG ist Regierungsentwurf v. 21.05.2008

Geschäftsjahresbeginn ab dem:



8

Schlaglicht auf wesentliche Änderungen

- Aktivierungspflicht für immaterielle VG (Entwicklungskosten)
- Vorräte – Aktivierungspflicht für fertigungsbezogene GK
- Zeitwertansatz für zu Handelszwecken gehaltene Finanzinstrumente
- Abschaffung Abschreibungswahlrechte und Aufwandsrückstellungen
- Aufhebung umgekehrter Maßgeblichkeit StB – HB
- Erfüllungsbetrag bei Rückstellungen
- Konzeptanpassung bei den Latenten Steuern
- Konzernabschluss – Reduzierung von Wahlrechten im Rahmen der Kapitalkonsolidierung; zwingende Einbeziehung von Zweckgesellschaften

9

B. Einzelabschluss

10

Deregulierung (1)

Befreiung der „Kleinstunternehmen“ von der handelsrechtlichen Buchführungs- und Bilanzierungspflicht

- Einzelunternehmen (Ref-E: Ausschluss von Personengesellschaften)
- Umsatz < TEUR 500 **und**
- Gewinn < TEUR 50 **und**
- nicht kapitalmarktorientiert

• In der Praxis realisierbar?

- Fraglich ist, ob private Kreditgeber/ Banken dies akzeptieren
- Aus diesem Grund unter Umständen faktischer Zwang zur Führung von Büchern

11

Deregulierung (2)

Anhebung der für die Unternehmensgrößenklassen relevanten **Schwellenwerte um rund 20 %**

Als **klein** sind zukünftig solche Gesellschaften zu klassifizieren, die **nicht mehr als zwei** der folgenden drei Kriterien überschreiten:

- Rund EUR 4,8 Mio. Bilanzsumme (bisher rund 4,0 Mio.)
- Rund EUR 9,8 Mio. Umsatz (bisher rund 8 Mio.)
- Jahresdurchschnittlich 50 AN

Als **mittelgroß** sind zukünftig solche Gesellschaften zu klassifizieren, die **nicht mehr als zwei** der folgenden drei Kriterien überschreiten:

- Rund EUR 19,2 Mio. Bilanzsumme (bisher rund 4,0 Mio.)
- Rund EUR 38,5 Mio. Umsatz (bisher rund 32 Mio.)
- Jahresdurchschnittlich 250 AN

12

Bilanzierung für Ingangsetzungs- und Erweiterungsaufwendungen entfällt

Streichung des Wahlrechts zur Aktivierung von Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs (§§ 269, 282 HGB)

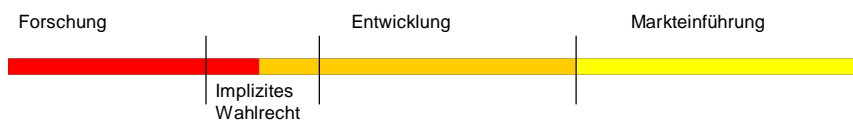
- die bis einschließlich Jahresabschluss 2008 gebildeten Bilanzierungshilfen dürfen **fortgeführt** werden
- Abschreibungen in den Folgejahren zu mindestens 25 %

→ Künftig: **Aktivierungsverbot** und Gleichwertigkeit mit den IFRS

13

Immaterielle Vermögenswerte (1)

Künftige Aktivierungspflicht für selbst geschaffene immaterielle Vermögenswerte (bisher Verbot)



Aktivierungsverbot!

Aktivierungspflicht von Entwicklungsaufwendungen

- HK, soweit der Entwicklungsphase zurechenbar
- Entwicklung nach dem 31.12.2008 begonnen
- Ausreichende **Dokumentation** sehr wichtig!

→ Soweit Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen nicht verlässlich unterschieden werden können, ist eine Aktivierung ausgeschlossen!

14

Immaterielle Vermögenswerte (2)

Künftige Aktivierungspflicht für selbst geschaffene immaterielle Vermögenswerte (bisher Verbot)

Forschung:

Systematische Suche nach neuen wissenschaftlichen oder technischen Erkenntnissen oder Erfahrungen allg. Art

Entwicklung:

Erproben und Testen der gewonnenen Kenntnisse und Fertigkeiten für die Neuentwicklung von Gütern oder Verfahren mittels wesentlicher Änderungen

Offen: Was ist zu tun, wenn Forschung und Entwicklung nicht in „Reihe“ sondern **nebeneinander** her laufen?

15

Immaterielle Vermögenswerte (3)

Voraussetzungen für die Aktivierungspflicht von Entwicklungsaufwendungen:

- Verlässlich abgrenzbar
- Techn. Verwertbarkeit gesichert
- Wirtschaftl. Erfolgsaussichten überwiegend wahrscheinlich
- Aktivierte HK abzgl. latenter Steuern (Grund für Kürzung um Latente Steuern: in der StB bleiben Entwicklungsaufwendungen voll abzugsfähig, d.h. Differenz HB – StB)

Gläubigerschutz wegen:

1. Aktivierungsverbot

- Marken, Drucktitel, Verlagsrechte
- Kundenlisten oder
- vergleichbare Rechte des AV, die nicht entgeltlich erworben wurden

2. Ausschüttungssperre

- In welcher Höhe?
- Auslegungsbedürftiger Gesetzeswortlaut

16

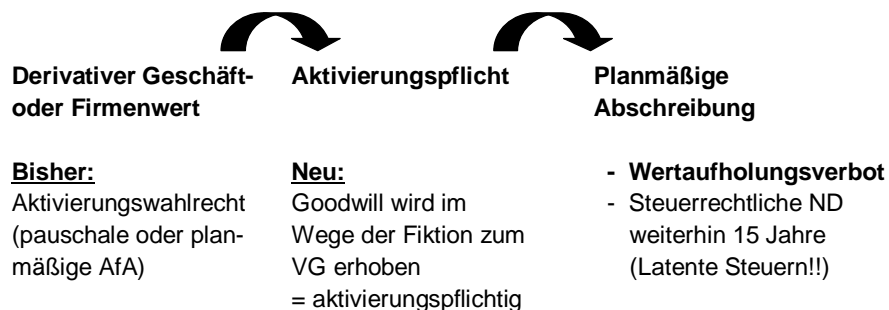
Immaterielle Vermögenswerte (4)- Beispiel für Bilanzpolitik

Die Software-GmbH bringt Anfang 2011 ein neues B2B-Produkt auf den Markt, die FuE-Aufwendungen der Jahre 2008, 2009 und 2010 belaufen sich jeweils auf TEUR 500. Der als Aktivierungsobergrenze dienende erzielbare Betrag wird Ende 2009 auf TEUR 500 und Ende 2010 auf TEUR 900 geschätzt. Das Projekt hat in 2008 als Forschungsvorhaben begonnen und ist in den Jahren 2009, stärker noch in 2010 in die Entwicklungsphase übergegangen. Die Software-GmbH hat drei Alternativen:

1. Sie erfasst die gesamten TEUR 1.500 als Aufwand mit dem Argument, dass der Übergang zw. FuE-Phase fließend und eine klare Trennung nicht möglich gewesen sei. Nach § 255 (2a) S. 4 HGB-E ist eine Aktivierung daher ausgeschlossen.
2. Sie definiert die Aufwendungen bis einschließlich 2009 noch als Forschungsaufwand und findet Gründe dafür, dass Anfang 2010 die Entwicklungsphase begonnen hat. Die Software-GmbH behandelt entsprechend die TEUR 1.000 als Forschungsaufwand der ersten beiden Jahre und aktiviert TEUR 500 als Entwicklungsleistung im 3. Jahr.
3. Die Software-GmbH legt den Schnittpunkt zwischen FuE-Phase auf den Jahreswechsel 2008 / 2009. Sie behandelt dementsprechend TEUR 500 als Aufwand und aktiviert in 2009 und 2010 jeweils TEUR 500. Da der Aktivierungsbetrag von TEUR 1.000 über dem erzielbaren Betrag liegt, werden TEUR 100 abschreibungsweise in den Aufwand (somit Aufwand TEUR 600) genommen.

17

Geschäfts- oder Firmenwert: Aktivierungspflicht und planmäßige AfA



Beachte: IFRS Impairment-Only Approach wurde nicht in den Reg-E übernommen!

18

Vorräte (1)

- (1) Neuregelung: nur noch **Fifo-** und **Lifo-**Methode neben der anerkannten Gleitenden-Durchschnittspreis-Methode zulässig
- (2) Steuerlich nur **Lifo**
- (3) Angleichung in der Bewertung HB an die steuerliche Wertuntergrenze. **Pflicht** zur Einbeziehung **fertigungsbezogener GK**
- (4) Handelsrechtliche **Herstellungskosten** setzen sich damit wie folgt zusammen:

19

Vorräte (2)

Herstellungskosten	Bisher	BilMoG	IFRS
MEK, FEK, SEK d. Fertigung	Pflicht	Pflicht	Pflicht
MGK, FGK, Werteverzehr AV	Wahlrecht	Pflicht	Pflicht
VwGK	Wahlrecht	Wahlrecht	Verbot
Soz. Einricht./freiw. soz. Leist.	Wahlrecht	Wahlrecht	Anteil. Pflicht
Betriebliche Altersversorgung	Wahlrecht	Wahlrecht	Anteil. Pflicht
Zinsen für Fremdkapital	Wahlrecht	Wahlrecht	Wahlrecht
Forschungsaufwendungen	Verbot	Verbot	Verbot
Vertriebskosten	Verbot	Verbot	Verbot

➔ Annäherung an IFRS und an steuerliche Herstellungskosten

20

Zeitwertbewertung von zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumenten

- (1) Aufweichung des geltenden Realisationsprinzips (künftig auch „nur realisierbare Gewinne“). Basis: Fair-Value-RL der EU
- (2) Voraussetzung „zu Handelszwecken“ ist zwingend
- (3) Kein Wechsel hin/ her zwischen der Bewertung zu fortgeführten AK/HK und Zeitbewertung
- (4) Keine Legaldefinition getroffen. Derivate (Optionen, Futures, Swaps, Forwards) fallen grds. in den Anwendungsbereich
- (5) Ausschüttungssperre und Abführungssperre (§ 301 AktG), ggf. nach vorheriger Saldierung mit latenten Steuern

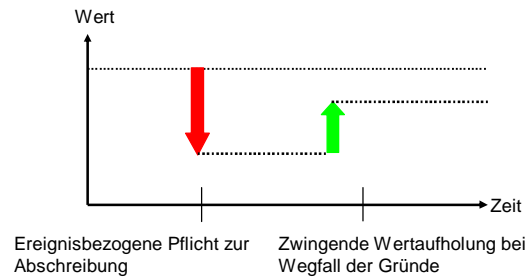
21

Außerplanmäßige Abschreibungen und Wertaufholungen im Anlagevermögen

Anlagevermögen	Bisher	BilMoG
Verminderung AHK um planmäßige AfA	Pflicht	Pflicht
Abschreibung auf niedrigeren beizulegenden Wert; dauernde Wertminderung	Pflicht	Pflicht
Abschreibung auf niedrigeren beizulegenden Wert; vorübergehende Wertminderung	Wahlrecht	Wahlrecht nur noch im Finanz-AV
Abschreibung niedrigeren Zukunftswert	Wahlrecht	Wahlrecht
Abschreibung i. R. kaufm. Beurteilung	Wahlrecht	Wahlrecht
Wertaufholung bei Wegfall der Gründe	Wahlrecht	Pflicht
	KapG; Pflicht	
Wertaufholung Geschäfts- oder Firmenwert	--	Verbot

22

Außerplanmäßige Abschreibung und Wertaufholung im AV und UV



- Einschränkung hinsichtlich der Abschreibungen aufgrund von „kaufmännischer Vorsicht“ sowie das Gebot der Wertaufholung gelten künftig nicht nur für KapG und bestimmte PersG, sondern **für alle** Unternehmen!

23

Eigenkapitalausweis (1) Ausstehende Einlagen

Nicht eingeforderte ausstehende Einlagen sind von dem Posten „Gezeichnetes Kapital“ offen abzusetzen. Der eingeforderte, aber noch nicht einbezahlte Betrag ist unter den Forderungen gesondert auszuweisen und entsprechend zu bezeichnen.

Gezeichnetes Kapital	TEUR 100
<u>Nicht eingeforderte ausst. Einlagen</u>	<u>TEUR 30</u>
Eingefordertes Kapital	TEUR 70

24

Eigenkapitalausweis (2) Erwerb von eigenen Anteilen

Der Nennbetrag der erworbenen eigenen Anteile ist offen vom Posten „gezeichnetes Kapital“ abzusetzen. Ein verbleibender Unterschiedsbetrag zwischen AK und Nennbetrag ist mit frei verfügbaren RL zu verrechnen

Beispiel für BilMog: AK = TEUR 100, Nennbetrag TEUR 20

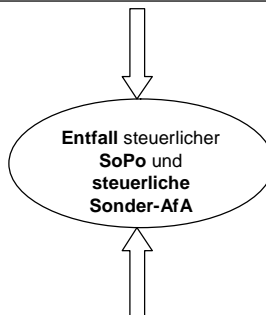
	vor	nach
	Erwerb eigene Anteile	
Gez. Kapital	100	100
Abzugsposten eigene Anteile		- 20
	100	80
Gewinnrücklagen	250	170
Eigenkapital	350	250

- Bei **Wiederveräußerung** ist korrespondierend zu buchen
- Überschießende Veräußerungsgewinne über GuV zu erfassen

25

Sonderposten mit Rücklagenanteil bzw. Entfall steuerlicher Sonderposten (1)

Ziel: Verbesserte Informationsfunktion der HB durch Annäherung an IFRS

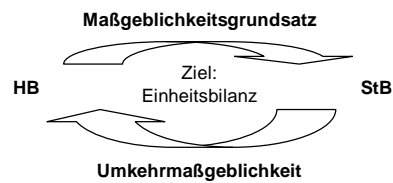


Aufhebung der Umkehrmaßgeblichkeit im EStG

26

Maßgeblichkeit bisher

Bisher bestand im Mittelstand eine Tendenz zur **Einheitsbilanz**:

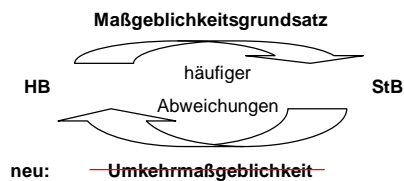


„Steuerliche Wahlrechte (z.B. Übertragung stiller Reserven, steuerliche Sonder-AfA) bei der Gewinnermittlung sind in Übereinstimmung mit handelsrechtlichen Jahresabschluss auszuüben“

27

Maßgeblichkeit nach BilMoG

BilMoG rüttelt nicht am Maßgeblichkeitsgrundsatz, jedoch wird die **Umkehrmaßgeblichkeit aufgehoben**:



Wirkungen:

- Handelsrechtliche Maßgeblichkeit bekommt weitere „Löcher“
- Zunahme der Bedeutung von **latenten Steuern**
- Übergangsregel: Beibehaltung vorhandener steuerl. SoPo

28

Rückstellungen – Allgemeine Grundsätze

HGB-alt:

Rückstellungen sind nur in Höhe des Betrages anzusetzen, der nach **vernünftiger kaufmännischer Beurteilung** notwendig ist!

HGB-neu:

- (1) Bewertungsmaßstab „**Erfüllungsbetrag**“
- (2) Absage an Stichtagsprinzip
- (3) Generelle **Abzinsung**
 - Monatliche Bekanntmachung des Zinssatzes durch Bundesbank
- (4) Realitätsnähere Bewertung, insb. bei Pensionsrückstellungen

29

Pensionsrückstellungen (1)

Bisherige Regelung:

- (1) Gesetzliche Vorschriften eher dürftig
- (2) Bilanzorientiert
- (3) Passivierungswahlrecht
 - Für Altzusagen (vor 1987)
- (4) **Praxis:** Übernahme steuerlicher AfA-Sätze
 - Teilwert-Methode
 - Zinssatz bei 6%
 - I.d.R. keine Gehalts- bzw. Rententrends
 - Pauschale Erfassung der Fluktuation

30

Pensionsrückstellungen (2)

Ziele und Grundsätze der Neuregelung

Ziel: Realistischere Bewertung der Rückstellungen im internationalen Vergleich durch Einschränkung der Möglichkeiten zur Unter-/Überdotierung

Grundsätze:

- (1) Beibehaltung der bestehenden Passivierungswahlrechte
- (2) Bewertung
 - Methode bleibt wählbar
 - Bereitstellung des Zinssatzes durch die Bundesbank
 - Es werden beim Erfüllungsbetrag künftige Trends berücksichtigt
- (3) Saldierungsverbot für Planvermögen (Rückdeckung)

31

Pensionsrückstellungen (3)

Wirkung der Neuregelung

Es führt zu einer höheren Bewertung aufgrund der

- Berücksichtigung von künftigen Lohn- und Gehaltssteigerungen
- Anwendung eines durchschnittl. Marktinzses; so werden Zufallselemente in der Zinsentwicklung vermieden

Rückstellungen sind in Höhe des nach vernünftiger kaufm. Beurteilung notwendigen **Erfüllungsbetrages** anzusetzen. Unter Durchbrechung des

Stichtagsprinzips sind somit zu berücksichtigen:

- Fluktuation, Rententrends und Karriere Entwicklungen

Gegenüber dem Ref-E ist der Reg-E deutlich entschärft:

- Beim Marktzinssatz besteht ein Wahlrecht
- Pensionsrückstellungen sind mit einem laufzeitkongruenten, **durchschnittl. Marktzinssatz** der letzten **7 Jahre** abzuzinsen.
- **Alternativ:** Wahlweise dürfen laufenden Pensionen und Anwartschaften wahlweise auch mit dem durchschnittl. Marktzins pauschal abgezinst werden, der sich bei einer angenommenen pauschalierten **Laufzeit von 15 Jahren** ergibt

32

Pensionsrückstellungen (4)

Übergangsregelungen

Mit Übergang auf die geänderte Rückstellungsbewertung nach dem BilMoG werden nennenswerte Erfolgsauswirkungen erwartet. Hinsichtlich der Anpassungsbeträge in 2009 bestehen folgende Wahlrechte:

1. Sofortige erfolgswirksame Verbuchung
 2. Ansammlung der Pensionsrückstellungen
 - in gleichmäßigen Jahresraten bis 2023
 - in unterschiedlichen bemessenen Jahresraten bis 2023, abhängig vom Jahresergebnis
- ➔ Kritisch zu sehen sind die langen Übergangsphasen und die ergebnisabhängigen Dotierungsmöglichkeiten

33

Pensionsrückstellungen (5)

Zusammenfassende Übersicht

	2008	ab 2009
Mengengerüst	Pauschale Fluktuation	Unternehmensspezifische Fluktuation
Lohn/ Gehalt	Gegenwart	zukunftsorientiert, Rentensteigerung
Zinssatz	3 - 6 %	Marktzinssatz BB (z. Zt. ca. 5 %)
Ertrag/ Aufwendungen aus Ab-/ Aufzinsung	Wahlrecht: Personalaufwand oder Zinsen	Finanzergebnis
Altzusagen/ mittelbare Pflichten	Wahlrecht	Wahlrecht

34

Sonstige Rückstellungen (1)

Grundsätze

- **Erfüllungsbetrag**, d. h. Einbeziehung künftiger Lohn-, Preis- und Kostensteigerungen
- Bei Laufzeiten > 1 Jahr besteht ein Abzinsungsgebot durch einen Laufzeitkongruenten **durchschnittl. Marktzinssatz** der letzten **7 Jahre**
- Der Anpassungsbetrag wird im Erstjahr grunds. **erfolgswirksam** behandelt, soweit keine spezifischen Regelung vorliegt
- **Aufwandsrückstellungen:**

– Instandhaltungs RSt	< 3 Monate	Pflicht
– Instandhaltungs RSt	4 – 12 Monate	Verbot
- Ansonsten **keine Aufwandsrückstellungen nach § 249 (2) HGB**

35

Latente Steuern (1) - bisher

Konzeption nach § 274 HGB

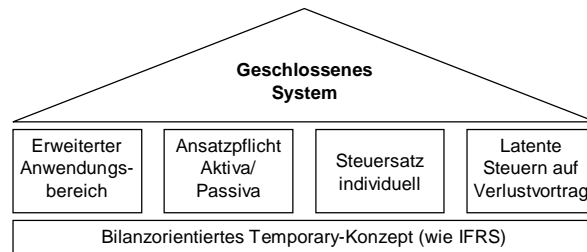
Aktiva	Passiva
Aktive latente Steuern	Passive latente Steuern
Aktive latente Steuern auf Verlustvorträge	

- GuV orientiertes Timing-Konzept
- Bei aktiven LS besteht Wahlrecht
- Passive LS sind Pflicht
- Saldierung ist zulässig
- Beim Steuersatz gibt es keine explizite Regelung
- Keine besonderen Anhangserläuterungen

36

Latente Steuern (2) – Konzeption nach dem BilMoG

Überblick:



37

Latente Steuern (3)- Konzeption nach dem BilMoG

Grundzüge

1. Bilanzorientiertes Temporary-Konzept berücksichtigt auch
 - quasi-permanente Differenzen (z. B. Grund und Boden)
 - erfolgsneutral entstandene Differenzen
2. Es besteht für Aktive LS und Passive LS eine Ansatzpflicht
3. Saldierungsverbot im Reg-E
4. Aktive LS auf Verlustvorträge macht die Erstellung einer **Prognoserechnung** erforderlich
5. Eigene Posten für Aktive und Passive LS
6. **Unternehmensindividuelle Festlegung des Steuersatzes**
7. Explizite **Anhängerläuterungen**
8. **Ausschüttungssperre**

38

Latente Steuern (4) - Beispiel Einzelabschluss

1. Handelsbilanz vorläufig

Handelsbilanz vorläufig				Steuerbilanz			
Aktiva		Passiva		Aktiva		Passiva	
Grundstück	400	Bilanzgewinn	900	Grundstück	300	Bilanzgewinn	1.300
Selbst erstellte imm. VG	1.000	PensionsRSt	5.000	Selbst erstellte imm. VG	0	PensionsRSt	3.000
Maschine	1.500			Maschine (Übertrag 6b-RL)	1.000		
Bank	3.000			Bank	3.000		
	5.900		5.900		4.300		4.300

2. Ermittlung der Basis für die latenten Steuern

Aktiva	HB	StB	Delta	aLS	pLS	Saldo
Grundstück	400	300	-100		-30	
Selbst erstellte imm. VG	1.000	0	-1.000		-300	
Maschine	1.500	1.000	-500		-150	
Bank	3.000	3.000	0		0	
PensRSt	-5.000	-3.000	2.000	600		
	900	1.300	400	600	-480	120

3. Handelsbilanz nach dem BilMoG

Aktiva		Passiva			
Grundstück	400	Bilanzgewinn	1.020	Davon ausschüttungsgesperrt	1.120
Selbst erstellte imm. VG	1.000	PensionsRSt	5.000		
Maschine	1.500	Passive latente Steuern	480		
Bank	3.000				
Aktive latente Steuern	600				
	6.500		6.500		

39

Sonstige Änderungen nach dem BilMoG (1)

Stärkung des Prinzips der wirtschaftlichen Betrachtungsweise

Es sind nur solche Vermögensgegenstände in die Bilanz aufzunehmen, die dem Eigentümer auch **wirtschaftlich zurechenbar** sind. Schulden sind in die Bilanz des Schuldners aufzunehmen

- ➔ Bei den Vermögensgegenständen erfolgt die einzelne Zuordnung anhand der Verteilung der wesentlichen **Chancen** und **Risiken**
- ➔ Bei den Schulden wird das Prinzip der wirtschaftlichen Zurechnung eingeschränkt. Hier überwiegt das **Vorsichtsprinzip!!**

40

Sonstige Änderungen nach dem BilMoG (2)

Bildung von Bewertungseinheiten nach § 254 HGB

Werden VG, Schulden, schwebende Geschäfte oder mit hoher Wahrscheinlichkeit vorgesehene Transaktionen zur Absicherung von Zins-, Währungs- und Ausfallrisiken oder gleichartiger Risiken mit Finanzinstrumenten zusammengefasst, (=Legaldefinition einer Bewertungseinheit) ist ausnahmsweise der Einzelbewertungsgrundsatz nicht anzuwenden, soweit der Eintritt der abgesicherten Risiken ausgeschlossen ist.

- Diese Norm ist grundsätzlich auf micro-, macro- und cashflow-Hedges anwendbar
- Begriff der „vorgesehenen Transaktionen“ erfolgt zum Zweck der Bildung antizipativer Bewertungseinheiten

41

Sonstige Änderungen nach dem BilMoG (3)

Währungsumrechnung zum Devisenkassakurs

Die Währungsumrechnung von auf ausländische Währung lautender Vermögensgegenstände und Schulden erfolgt zum **Devisenkassakurs am Bilanzstichtag**.

- Laufzeit > 1 Jahr: Realisations- und Imparitätsprinzip bzw. Anschaffungskostenprinzip sind zu beachten
- Laufzeit bis 1 Jahr: Bewertung zum Devisenkassakurs ohne jede Restriktion (Praktikabilitätsüberlegung)

42

C. Konzernabschluss

43

Deregulierung

Anhebung der relevanten **Schwellenwerte** für die Konzerngrößenklassen um **ca. 20 %** (Konsolidiert)

Additive Betrachtung (Brutto)

- ca. EUR 21 Mio. Bilanzsumme (bisher ca. EUR 19,3 Mio.)
- ca. EUR 42 Mio. Umsatz (bisher ca. 38,5 Mio.)
- Jahresdurchschnittlich 250 Arbeitnehmer

Konsolidierte Betrachtung (Netto)

- ca. EUR 19,3 Mio. Bilanzsumme (bisher ca. EUR 16,1 Mio.)
- ca. EUR 38,5 Mio. Umsatz (bisher ca. 32,1 Mio.)
- Jahresdurchschnittlich 250 Arbeitnehmer

44

Einbeziehung von Zweckgesellschaften

Künftig sollen Zweckgesellschaften (Special Purpose Entities) in den Konzernabschluss nach dem Grundsatz der Vollkonsolidierung einbezogen werden (Aufarbeitung Sub-Prime-Erfahrungen)

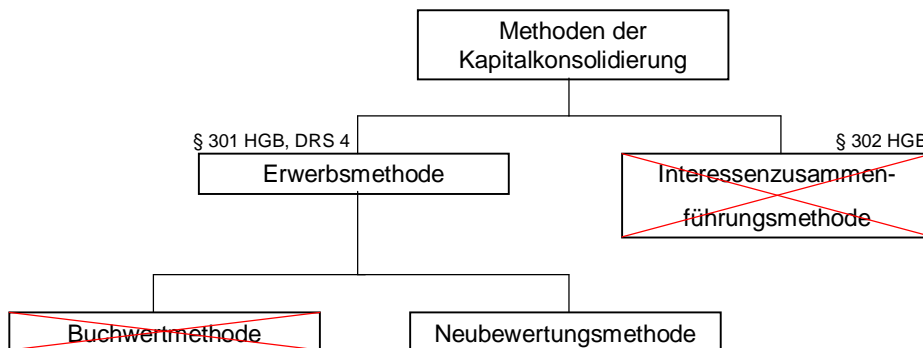
Voraussetzung für die Einbeziehung in den HGB Abschluss:

- Einheitliche Leitung (beherrschender Einfluss)
- Beteiligungskriterium gem. § 271 (1) HGB (20 % Regel)
- ➔ Das **BilMoG** führt zur **Streichung des Beteiligungskriteriums**

45

Reduzierung der zulässigen Kapitalkonsolidierungsmethoden

Neue Rechtslage:



46

Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwertes

- Ein sich ergebender Geschäfts- oder Firmenwert ist gleichmäßig über seine voraussichtliche Nutzungsdauer „durch die GuV“ zu amortisieren (Verbot der erfolgsneutralen Verrechnung mit Rücklagen)
- Wertaufholungsverbot
- Verrechnungsverbot für aktive/ passive Unterschiedsbeträge
 - aktiver Unterschiedsbetrag entspricht dem „Geschäfts- oder Firmenwert“
 - passiver Unterschiedsbetrag entspricht dem „Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung“
- Ausweis des passiven Unterschiedsbetrages nach dem EK. Wie bisher gilt auch weiterhin, dass der pUB mit Anfall der Verluste aufzulösen ist.

47

D. Anhang/ Konzernanhang

48

Anhang/ Konzernanhang (1)

Erweiterte Angabepflichten:

- Verbindlichkeitspiegel
- Off-Balance-Sheet-Transaktionen
- Geschäfts- oder Firmenwert: Gründe für Annahme der ND > 5 Jahre
- Angabe/ Aufgliederung des Abschlussprüferhonorars
- Nicht zum Zeitwert bilanzierte Finanzinstrumente
- Geschäfte mit nahe stehenden Personen
- Forschungs- und Entwicklungskosten
- Bewertungseinheiten
- Pensionsverpflichtungen; Verrechnung von VG und Schulden
- Haftungsverhältnisse (mit Gründen für Bilanzunwirksamkeit)
- Ausschüttungssperre
- Latente Steuern

49

Anhang/ Konzernanhang (2)

Geschäfte mit nahe stehenden Personen

- Soweit marktunüblich und wesentlich sind Angaben zur Art der Beziehung, zum Wert der Geschäfte sowie notfalls weitere Angabe, wenn diese zur Beurteilung der Finanzlage erforderlich sind.

Forschungs- und Entwicklungskosten

- Gesamtbetrag der Forschungs- und Entwicklungskosten
- Davon-Vermerk für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens

50

Anhang/ Konzernanhang (3)

Pensionsrückstellungen

- Angewandte versicherungsmathematische Verfahren
- Zentrale Bewertungsparameter (Zinssatz, Lohnkosten- u. Rentensteigerungen, Sterbetafeln, Fluktuation)
- Angaben der künftig noch anzusammelnden Beträge bei Übergang zu HGB-Neu (Deckungslücke)
- Im Fall der Verrechnung von Pensionsverpflichtungen und Planvermögen, Angaben von
 - AK/ beizulegender Zeitwert der Vermögensgegenstände
 - Erfüllungsbetrag der korrespondierenden Verpflichtungen

51

Anhang/ Konzernanhang (4)

Beispiel für die steuerliche Überleitungsrechnung:

Die folgende Tabelle zeigt die Überleitungsrechnung von dem im Jahr 2010 erwarteten zum tatsächlich ausgewiesenen Steueraufwand. Zur Ermittlung des erwarteten Steuerertrags wird der im Geschäftsjahr gültige Konzernsteuersatz von 29,0 % mit dem Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit multipliziert.

	TEUR
	<u>2010</u>
Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit	7.991
Erwarteter Steueraufwand	2.317
Steuersatzabweichungen	504
Steuereffekte aus Abweichungen in der steuerlichen BMG	375
Aktive latente Steuern	-2.849
Aperiodische Effekte	-229
Sonstige nicht zugeordnete Differenzen	<u>-74</u>
Tatsächlicher Steueraufwand	<u>44</u>

52

E. Auswirkungen auf die Besteuerung

53

Auswirkungen auf die Besteuerung

- Der BilMoG-Entwurf verstärkt die Divergenzen zwischen der Handels- und Steuerbilanz
- Das BilMoG führt jedoch noch nicht zu einem „Riss“ – die Materielle Maßgeblichkeit bleibt (vorerst) bestehen!

54

Einheitliche Bilanzansätze darstellbar?

Konvergent

- Aufwendungen für Ingangsetzung und Erweiterung
- Derivativer GoF
- Fertigungsbezogene Gemeinkosten im Vorratsvermögen
- Wertaufholungsgebot (bei nicht Kapitalgesellschaften)
- Aufwandsrückstellungen

Divergent

- Entwicklungskosten (AV, UV)
- Aktive latente Steuern
- Inanspruchnahme steuerlicher Wahlrechte
- Bewertung von Pensionsrückstellungen
- Saldierungsverbot von Aktiva/Passiva

55

Derivativer Geschäfts- oder Firmenwert

Gegenstand	Handelsbilanz	Steuerbilanz
Ansatz	Aktivierungsgebot	Aktivierungsgebot
Bewertung/ Abschreibung	Firmenwert gilt als „zeitlich begrenzt nutzbarer“ Vermögensgegenstand	ND = 15 Jahre
Bewertung/ Wertaufholung	Wertaufholungsverbot	Wertaufholung grundsätzlich nicht ausgeschlossen

56

Herstellungskosten

Gegenstand	Handelsbilanz	Steuerbilanz
Fertigungsbezogene Gemeinkosten	Aktivierungsgebot	Entsprechend
Forschungskosten	Verbot	Verbot

57

Außerplanmäßige Abschreibungen

Gegenstand	Handelsbilanz	Steuerbilanz
Anlagevermögen	Abwertungspflicht bei voraussichtlich dauernder Wertminderung mit Ausnahme des Finanz-AV	Entsprechend, Steuerrecht jedoch strenger
Umlaufvermögen	Niedrigerer Börsen- oder Marktpreis bzw. beizulegender Wert, die Bewertung zu vorsichtigerem Zukunftswert ist verboten	Pflicht zur Abwertung auch bei nur vorübergehender Wertminderung

58

Wertaufholung (künftig für alle Unternehmen)

Gegenstand	Handelsbilanz	Steuerbilanz
Vermögensgegenstände allgemein	Wertaufholungsgebot, gilt es zu jedem Bilanzstichtag zu prüfen	Entsprechend
Ausnahme: Geschäfts- oder Firmenwert	Wertaufholungsverbot	Grundsätzlich nicht ausgeschlossen

59

Inanspruchnahme steuerlicher Wahlrechte

Gegenstand	Handelsbilanz	Steuerbilanz
<ul style="list-style-type: none"> • § 6b EStG • Rücklage für Ersatzbeschaffung • § 7g EStG (eingeschränkt) 	Entfall der umgekehrten Maßgeblichkeit bedeutet Bilanzierungsverbot	Gesonderte steuerliche Dokumentationsverpflichtung (Zeitpunkt der Anschaffung, AHK, ausgeübtes steuerliches Wahlrecht)

60

Bewertung von Pensionsrückstellungen

Gegenstand	Handelsbilanz	Steuerbilanz
Allgemeine Prinzipien	Zeitwert/ Erfüllungsbetrag inkl. zukünftiger Lohn-/ Rentensteigerungen	Bei der Bewertung sind die Wertverhältnisse am Bilanzstichtag maßgebend; künftige Preis- und Kostensteigerungen dürfen nicht berücksichtigt werden (§ 6 (1) Nr. 3f EStG)
Zinssatz	Durchschnittl. 7-Jahres- Marktzinssatz (Alternativ pauschaler Zinssatz Restlaufzeit = 15 Jahre	§ 6a EStG mit 6 %

61

F. Corporate Governance

62

Erklärung zur Unternehmensführung

Kapitalmarktorientierte Aktiengesellschaften müssen künftig im Lagebericht eine Erklärung zur Unternehmensführung geben; Alternativ wäre eine Öffentlichmachung der Corporate Governance-Erklärung auf der Internetseite der Gesellschaft.
Inhalte:

- Erklärung nach § 161 AktG
- Angaben zu angewendeten Unternehmensführungspraktiken (über die gesetzlichen Vorgaben hinaus)
- Beschreibung der Arbeitsweise von Vorstand und Aufsichtsrat sowie Zusammensetzung der Gremien und deren Arbeitsweise

63

Erklärung zum Risikomanagementsystem im Einzel- und Konzernabschluss (1)

Kapitalmarktorientierte Unternehmen müssen künftig im Lagebericht die wesentlichen Merkmale folgender Teilsysteme (Focus Rechnungssysteme) beschreiben:

Internes Kontrollsystem

Grundsätze/ Verfahren/ Maßnahmen zur Sicherung v. Wirksamkeit/ Wirtschaftlichkeit der Rechnungslegung und zur Sicherung der Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung

Risiko-Managementsystem

In der Praxis beschränkt auf Überwachung/ Steuerung bilanziell abzubildender Bewertungseinheiten

- ➔ Faktischer Zwang zur Einrichtung eines RMS?
Einschätzung zur Effektivität nicht geboten
Hinweispflicht auf fehlendes RMS

64

G. Beurteilung BilMoG

65

Beurteilung des BilMoG (1)

1. Rechtsfortentwicklung
 - Trotz GoB-Änderungen eine Vielzahl neuer Einzelregelungen nach IFRS-Vorbild
2. Regelungslücken
 - Neue, unbestimmte Rechtsbegriffe
3. Heterogenität
 - Konglomerat aus Beibehaltung gewohnter Regeln, voller/ teilweise IFRS-Übernahmen, teilweise über IFRS hinaus (selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände)

BilMoG = **Kompromissformel** für moderneres HGB

66

Beurteilung des BilMoG (2)

Nachbesserungsbedarf unter anderem bei:

- Ausfüllung unbestimmter Rechtsbegriffe
- Gesetzeswortlaut Ausschüttungssperre
- Vereinzelt lange Übergangszeiten (Pensionsrückstellungen)
- Abwicklung steuerlicher Sonderposten
- Einbeziehung von Zweckgesellschaften

67



Ihr Jakobus & Partner-Team
hilft Ihnen, die für Sie richtige Lösung zu finden !

68

**Willkommen bei einem Erfahrungsaustausch
mit kleinem Imbiss !**

