

Informationsveranstaltung zum Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz

Dr. Gebhardt + Moritz

Steuerberatungsgesellschaft

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Rechtsberatung

1. Einführung
2. Änderungen grundlegender Bilanzierungsvorschriften
 - a. Befreiung von Bilanzierungs- und Buchführungspflichten
 - b. Aufhebung bestehender Vorschriften/ bestehender Wahlrechte
 - c. Ansatzvorschriften, u. a. wirtschaftlicher Zurechnung, Geschäfts-/Firmenwert
 - d. Bewertungsvorschriften

3. Rückstellungen

a. Sonstige Rückstellungen

b. Pensionsrückstellungen

4. Methodenwechsel und Wahlrecht bei der Aktivierung latenter Steuern

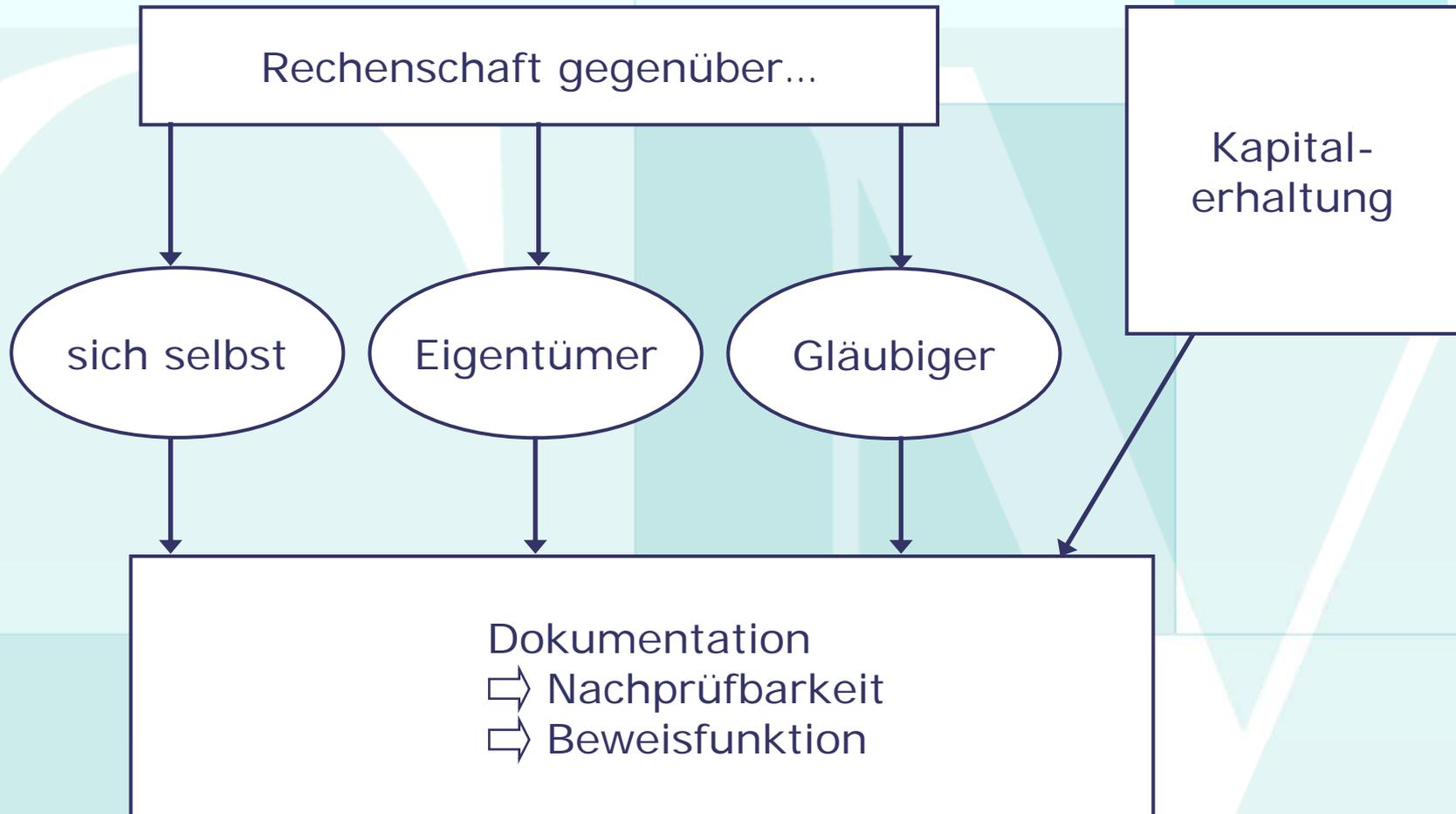
5. Änderungen im Anhang

6. Änderungen im Lagebericht

7. Konzernrelevante Aspekte
8. Konkrete Handlungsempfehlungen für die Unternehmen

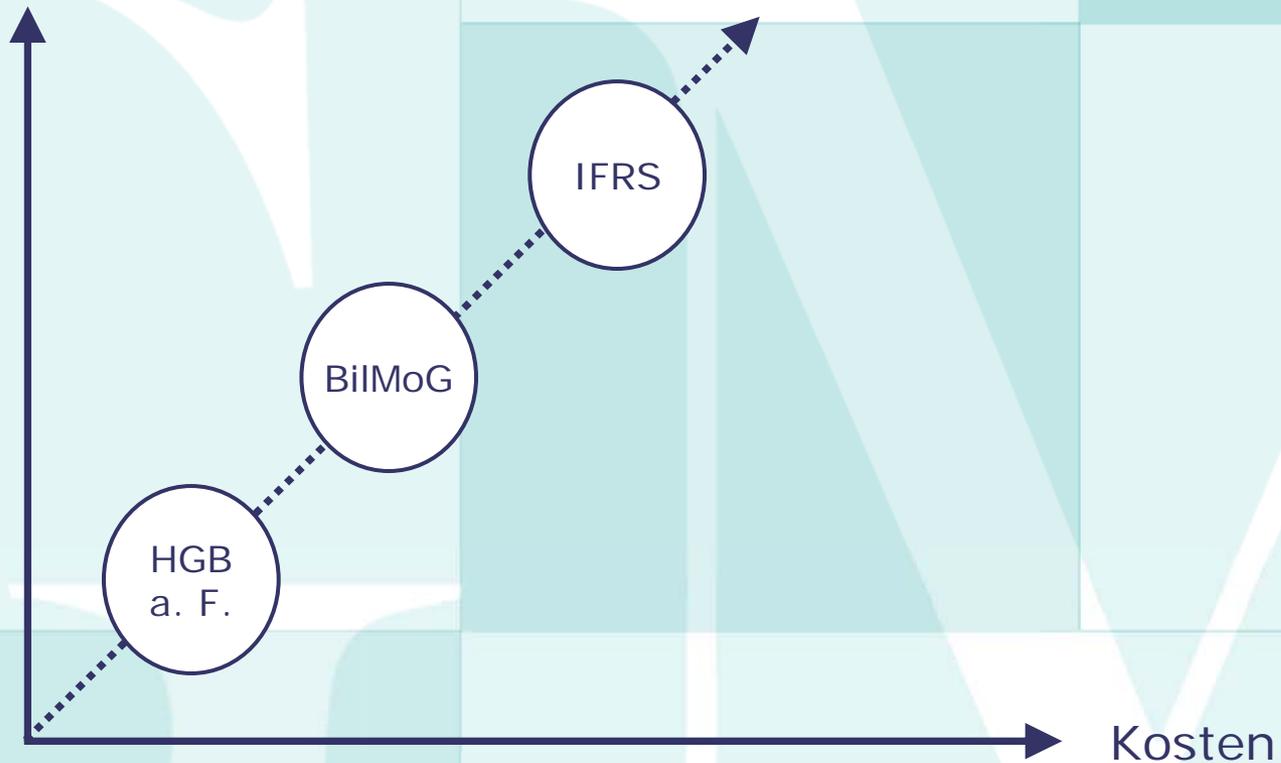
Analyse des Beispielabschlusses der Power-Bau GmbH
9. Änderungen im Einkommensteuerrecht
10. Gesellschaftsrechtliche Aspekte des BilMoG
(u. a. Corporate Governance, Erklärung zur Unternehmensführung Prüfungsausschuss, Besetzung Aufsichtsrat etc.)

Zwecke der Bilanzierung



BiMoG: Ziel erreicht?

Informationsgehalt



Das Handelsgesetzbuch

| | |
|---------------------------------------|--|
| Art | Bundesgesetz |
| Geltungsbereich | Bundesrepublik Deutschland |
| Rechtsmaterie | Handelsrecht |
| Datum des Gesetzes | 10. Mai 1897 (RGBl. S. 219) |
| Inkrafttreten | 1. Januar 1900 |
| Letzte Änderung durch | Art. 6a G vom 31. Juli 2009 (BGBl. I S. 2512, 2519) |
| Inkrafttreten der letzten Änderung | 5. August 2009 (Art. 8 G vom 31. Juli 2009) |

Vorgaben zum BilMoG

Aufwertung des
HGB-Jahresabschlusses –
Internationalisierung

Pendant zu IRFS
für KMU/zukünftige
europäische Regelung

~~Steuerneutrale
Umsetzung~~

~~Erhalt der
Einheitsbilanz~~

~~Bilanzierung im
Gleichklang zwischen
Handels- und
Steuerrecht~~

Bilanz der Power Bau GmbH Berlin nach HGB



| AKTIVA | 31.12.2009 | | 31.12.2008 | | PASSIVA | 31.12.2009 | | 31.12.2008 | |
|--|---------------------|--------------|---------------------|--------------|--|---------------------|--------------|------------|---------------------|
| | Euro | Euro | Euro | Euro | | Euro | Euro | Euro | Euro |
| A. Aufwendungen Ingangsetzung | | 75.000,00 | | 0,00 | A. Eigenkapital | | | | |
| B. Anlagevermögen | | | | | I. Gezeichnetes Kapital | | 1.000.000,00 | | 1.000.000,00 |
| I. Immat. Vermögensgegenstände | | | | | II. Gewinnrücklagen | | | | |
| 1. Konzessionen und Lizenzen | 2.593,00 | | 4.013,00 | | 1. andere Gewinnrücklagen | | 1.000.000,00 | | 0,00 |
| 2. Geschäfts- oder Firmenwert | <u>98.333,00</u> | | <u>0,00</u> | | III. Gewinnvortrag | | 311.649,56 | | 1.230.444,62 |
| | | 100.926,00 | | 4.013,00 | - davon Gewinnvortrag | | | | |
| | | | | | Euro 1.230.444,62 (Euro 0,00) | | | | |
| II. Sachanlagen | | | | | B. Sonderposten mit Rücklageanteil | | 525.000,00 | | 0,00 |
| 1. Grundstücke und Bauten | 80.195,28 | | 162.909,02 | | C. Rückstellungen | | | | |
| 2. technische Anlagen | 224.309,32 | | 350.552,34 | | 1. Rückstellungen für Pensionen | 198.902,00 | | | 185.933,00 |
| 3. andere Anlagen, BGA | <u>256.789,22</u> | | <u>226.333,95</u> | | 2. Steuerrückstellungen | 152.531,96 | | | 175.277,07 |
| | | 561.293,82 | | 739.855,31 | 3. Rückstellung latente Steuern | 25.500,00 | | | 0,00 |
| | | | | | 4. sonstige Rückstellungen | <u>1.019.089,71</u> | | | <u>1.198.208,29</u> |
| III. Finanzanlagen | | | | | | 1.396.003,67 | | | 1.559.418,36 |
| 1. Beteiligungen | 11.103,45 | | 57.221,33 | | D. Verbindlichkeiten | | | | |
| 2. Rückdeckungsansprüche aus Lebensversicherungen | <u>59.670,60</u> | | <u>0,00</u> | | 1. Verbindlichkeiten L+L | 1.429.344,80 | | | 1.379.660,34 |
| | | 70.774,05 | | 57.221,33 | - davon mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr | | | | |
| | | | | | Euro 1.429.344,80 (Euro 1.379.660,34) | | | | |
| C. Umlaufvermögen | | | | | 2. sonstige Verbindlichkeiten | <u>1.359.656,18</u> | | | <u>1.237.005,63</u> |
| I. Vorräte | | | | | | 2.789.000,98 | | | 2.616.665,97 |
| 1. Roh-, Hilfs-, Betriebsstoffe | 38.691,75 | | 34.981,27 | | - davon gegenüber Gesellschaftern | | | | |
| 2. Bauaufträge in Ausführung | 5.090.762,00 | | 2.290.675,00 | | Euro 772.001,29 (Euro 709.848,82) | | | | |
| 3. erhaltene Anzahlungen | <u>5.019.137,28</u> | | <u>1.396.160,25</u> | | - davon aus Steuern | | | | |
| | | 110.316,47 | | 929.496,02 | Euro 142.122,01 (Euro 132.640,56) | | | | |
| II. Forderungen | | | | | - davon im Rahmen der sozialen Sicherheit | | | | |
| 1. Forderungen L+L | 2.506.681,42 | | 2.502.730,10 | | Euro 77.923,98 (Euro 69.639,70) | | | | |
| 2. sonstige Vermögensgegenstände | <u>196.374,38</u> | | <u>25.093,71</u> | | - davon mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr | | | | |
| | | 2.703.055,80 | | 2.527.823,81 | Euro 1.325.773,22 (Euro 1.207.020,91) | | | | |
| - davon mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr | | | | | E. Rechnungsabgrenzungsposten | | 0,00 | | 1.471,86 |
| Euro 2.394,12 (Euro 2.289,31) | | | | | | | | | |
| III. Kassen- und Bankbestände | | 2.736.169,01 | | 2.076.890,03 | | | | | |
| D. Rechnungsabgrenzungsposten | | 664.119,06 | | 72.701,31 | | | | | |
| | | | | | | | | | |
| | | 7.021.654,21 | | 6.408.000,81 | | | 7.021.654,21 | | 6.408.000,81 |

| AKTIVA | 31.12.2009 | | 31.12.2008 | | PASSIVA | 31.12.2009 | | 31.12.2008 | |
|--|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|--|---------------------|--------------|---------------------|--------------|
| | Euro | Euro | Euro | Euro | | Euro | Euro | Euro | Euro |
| A. Aufwendungen Ingangsetzung | | 0,00 | | 0,00 | A. Eigenkapital | | | | |
| B. Anlagevermögen | | | | | I. Gezeichnetes Kapital | | 1.000.000,00 | | 1.000.000,00 |
| I. Immat. Vermögensgegenstände | | | | | II. Gewinnrücklagen | | | | |
| 1. Konzessionen und Lizenzen | 252.593,00 | | 4.013,00 | | 1. andere Gewinnrücklagen | | 1.000.000,00 | | 0,00 |
| 2. Geschäfts- oder Firmenwert | <u>93.750,00</u> | | <u>0,00</u> | | III. Gewinnvortrag | | 805.354,26 | | 1.230.444,62 |
| | | 346.343,00 | | 4.013,00 | - davon Gewinnvortrag | | | | |
| II. Sachanlagen | | | | | Euro 1.230.444,62 (Euro 0,00) | | | | |
| 1. Grundstücke und Bauten | 80.195,28 | | 162.969,02 | | B. Rückstellungen | | | | |
| 2. technische Anlagen | 224.309,32 | | 350.552,34 | | 1. Rückstellungen für Pensionen | 248.902,00 | | 185.933,00 | |
| 3. andere Anlagen, BGA | <u>256.789,22</u> | | <u>226.333,95</u> | | 2. Steuerrückstellungen | 152.531,96 | | 175.277,07 | |
| | | 561.293,82 | | 739.855,31 | 3. sonstige Rückstellungen | <u>985.084,71</u> | | <u>1.198.208,29</u> | |
| III. Finanzanlagen | | | | | | 1.386.518,67 | | 1.559.418,36 | |
| 1. Beteiligungen | 11.103,45 | | 57.221,33 | | C. Verbindlichkeiten | | | | |
| 2. Rückdeckungsansprüche aus Lebensversicherungen | <u>59.670,60</u> | | <u>0,00</u> | | 1. Verbindlichkeiten L+L | 1.429.644,80 | | 1.379.680,34 | |
| | | 70.774,05 | | 57.221,33 | - davon mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr Euro 1.429.644,80 (Euro 1.379.680,34) | | | | |
| C. Umlaufvermögen | | | | | 2. sonstige Verbindlichkeiten | <u>1.359.656,18</u> | | <u>1.237.005,63</u> | |
| I. Vorräte | | | | | | 2.789.300,98 | | 2.616.685,97 | |
| 1. Roh-, Hilfs-, Betriebsstoffe | 38.691,75 | | 34.981,27 | | - davon gegenüber Gesellschaftern Euro 772.001,29 (Euro 709.848,82) | | | | |
| 2. Bauaufträge in Ausführung | 5.090.762,00 | | 2.290.675,00 | | - davon aus Steuern Euro 142.122,01 (Euro 132.840,56) | | | | |
| 3. erhaltene Anzahlungen | <u>4.362.258,22</u> | | <u>1.396.160,25</u> | | - davon im Rahmen der sozialen Sicherheit Euro 77.923,98 (Euro 69.638,70) | | | | |
| | | 767.195,53 | | 929.496,02 | - davon mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr Euro 1.325.773,22 (Euro 1.207.020,81) | | | | |
| II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände | | | | | D. Rechnungsabgrenzungsposten | | 0,00 | | 1.471,86 |
| 1. Forderungen L+L | 2.518.735,42 | | 2.502.730,10 | | E. Passive latente Steuern | | 222.951,30 | | 0,00 |
| 2. sonstige Vermögensgegenstände | <u>196.374,38</u> | | <u>25.093,71</u> | | | | | | |
| - davon mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr Euro 2.394,12 (Euro 2.269,31) | | 2.715.109,80 | | 2.527.823,81 | | | | | |
| III. Kassen- und Bankbestände | | 2.736.169,01 | | 2.076.890,03 | | | | | |
| D. Rechnungsabgrenzungsposten | | 7.240,00 | | 72.701,31 | | | | | |
| | | <u>7.204.125,21</u> | | <u>6.408.000,81</u> | | | | | |
| | | | | | | | 7.204.125,21 | | 6.408.000,81 |

| | Euro | 31.12.2009 Euro | 31.12.2008 Euro |
|--|------------|--------------------|--------------------|
| Übertrag | | 80.017,65 | 585.573,57 |
| 10. sonstige Zinsen und ähnliche Erträge | | 57.764,49 | 42.264,17 |
| 11. Zinsen und ähnliche Aufwendungen | | <u>28.113,02-</u> | <u>24.277,09-</u> |
| 12. Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit | | 109.669,12 | 603.580,65 |
| 13. außerordentliche Erträge | 153.907,38 | | 1.135,08 |
| 14. außerordentliche Aufwendungen | | <u>115.467,28-</u> | <u>39.648,27-</u> |
| 15. außerordentliches Ergebnis | | 38.440,10 | 38.513,19- |
| 16. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag | 63.199,97- | | 206.256,46- |
| 17. sonstige Steuern | | <u>3.704,31-</u> | <u>3.623,78-</u> |
| | | 66.904,28- | 209.880,22- |
| 18. Jahresüberschuss | | 81.204,94 | 355.167,24 |
| 19. Gewinnvortrag aus dem Vorjahr | | 1.230.444,62 | 0,00 |
| 20. Einstellungen in Gewinnrücklagen a) in andere Gewinnrücklagen | | 1.000.000,00- | 0,00 |
| 21. Vortrag auf neue Rechnung | | 311.649,56- | 355.167,24- |
| 22. Bilanzgewinn | | <u>0,00</u> | <u>0,00</u> |

| | Euro | 31.12.2009 Euro | 31.12.2008 Euro |
|--|--------------------|--------------------|--------------------|
| Übertrag | | 828.938,14 | 627.837,74 |
| 11. Zinsen und ähnliche Aufwendungen | | <u>28.113,02-</u> | <u>24.277,09-</u> |
| 12. Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit | | 800.825,12 | 603.560,65 |
| 13. außerordentliche Erträge | 153.907,38 | | 1.135,08 |
| 14. außerordentliche Aufwendungen | <u>115.467,28-</u> | | <u>39.648,27-</u> |
| 15. außerordentliches Ergebnis | | 38.440,10 | 38.513,19- |
| 16. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag | 260.651,27- | | 206.256,46- |
| 17. sonstige Steuern | <u>3.704,31-</u> | | <u>3.623,78-</u> |
| | | 264.355,58- | 209.880,22- |
| 18. Jahresüberschuss | | 574.909,64 | 355.187,24 |
| 19. Gewinnvortrag aus dem Vorjahr | | 1.230.444,62 | 0,00 |
| 20. Einstellungen in Gewinnrücklagen a) in andere Gewinnrücklagen | | 1.000.000,00- | 0,00 |
| 21. Vortrag auf neue Rechnung | | <u>805.354,26-</u> | <u>355.187,24-</u> |
| 22. Bilanzgewinn | | <u>0,00</u> | <u>0,00</u> |

2. Änderungen grundlegender Bilanzierungsvorschriften



Anwendungszeitpunkt/ -räume

2. Änderungen grundlegender Bilanzierungsvorschriften



Anwendung des BilMoG (1)

- Generell auf Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2009 beginnen
- Wahlrecht für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2008 beginnen

2. Änderungen grundlegender Bilanzierungsvorschriften



Anwendung des BilMoG (2)

Ausnahmen:

- Sonderposten mit Rücklagenanteil (§ 247 III) letztmalig auf JA, **die vor dem 31.12.2010 beginnen**, anwendbar (Art 66 V, 67 III EGHGB)
- Befreiung von Einzelkaufleuten gem. § 241a
- Schwellenwerte gem. §§ 267 I, II, 293 I
 - Anwendung schon nach dem 31.12.2007 gem. Art. 66 Abs. 1 EGHGB:
- Pensionsrückstellungen gem. Art. 67 EGHGB:
 - erforderliche Zuführung bis **31.12.2024** möglich
 - Wahlrecht bei erforderlicher Auflösung: Fortführung oder Umbuchung in Gewinnrücklagen

2. Änderungen grundlegender Bilanzierungsvorschriften



a. Befreiung von Bilanzierungs- und Buchführungspflichten

2. Änderungen grundlegender Bilanzierungsvorschriften

a. Befreiung von Bilanzierungs- und Buchführungspflichten



Deregulierungsmaßnahmen (1)

| | |
|-------------------|--|
| | BilMoG |
| Anwendungsbereich | Einzelkaufleute |
| Voraussetzungen | Umsatzerlöse \leq 500.000 € und Jahresüberschuss \leq 50.000 € in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren (Ausnahme: Neugründungen) |
| Regelung | §§ 241a; 242 IV |

2. Änderungen grundlegender Bilanzierungsvorschriften

a. Befreiung von Bilanzierungs- und Buchführungspflichten



Deregulierungsmaßnahmen (2)

| | BilMoG |
|--|---|
| Befreiung von Buchführungspflicht und Inventarerstellung | <p>Einzelkaufleute, die an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren nicht mehr als 500.000 Euro Umsatzerlöse und 50.000 Euro Jahresüberschuss aufweisen, brauchen die §§ 238 bis 241 nicht anzuwenden.</p> <p>Im Fall der Neugründung treten die Rechtsfolgen schon ein, wenn die Werte des Satzes 1 am ersten Abschlussstichtag nach der Neugründung nicht überschritten werden.</p> |
| Regelung | § 241a |

2. Änderungen grundlegender Bilanzierungsvorschriften

a. Befreiung von Bilanzierungs- und Buchführungspflichten



Fallbeispiel zu § 241a

Neugründung eines Einzelunternehmens in 2009:
Umsatz 400.000 €, Gewinn 20.000 €

- Neugründung 2. Januar 2009
- Neugründung 1. Juli 2009

Ist § 241a anwendbar?

In 2010: - Umsatz 510.000 Euro
 - Verlust 20.000 Euro

Nach Gesetz Buchführungspflicht, für 2010 oder erst ab 2011,
gesetzliche Vorschrift kann nur angewandt werden,
wenn durchgehend Buchführung und Inventar geführt wird

2. Änderungen grundlegender Bilanzierungsvorschriften

a. Befreiung von Bilanzierungs- und Buchführungspflichten



Deregulierungsmaßnahmen (3)

| | |
|--|---|
| | BilMoG |
| Buchführungspflicht bestimmter Steuerpflichtiger | <p>Gewerbliche Unternehmer sowie Land- und Forstwirte, die nach den Feststellungen der Finanzbehörde für den einzelnen Betrieb</p> <p>1. Umsätze einschließlich der steuerfreien Umsätze, ausgenommen die Umsätze nach § 4 Nr. 8 bis 10 des UStG, von mehr als 500.000 Euro im Kalenderjahr oder ...</p> |
| Regelung | § 141 I AO |

2. Änderungen grundlegender Bilanzierungsvorschriften

a. Befreiung von Bilanzierungs- und Buchführungspflichten



Deregulierungsmaßnahmen (4)

| | |
|--|--|
| | BilMoG |
| Buchführungspflicht bestimmter Steuerpflichtiger | 4. einen Gewinn aus Gewerbebetrieb von mehr als 50.000 Euro im Wirtschaftsjahr oder ... wenn sich eine Buchführungspflicht nicht aus § 140 ergibt. Die §§ 238, 240 bis 242 Abs. 1 und die §§ 243 bis 256 des Handelsgesetzbuchs gelten sinngemäß, sofern sich nicht aus den Steuergesetzen etwas anderes ergibt... |
| Regelung | § 141 I AO |

2. Änderungen grundlegender Bilanzierungsvorschriften

a. Befreiung von Bilanzierungs- und Buchführungspflichten



Deregulierungsmaßnahmen (5)

| | |
|--|--|
| | BilMoG |
| Buchführungspflicht bestimmter Steuerpflichtiger | Die Verpflichtung nach Absatz 1 ist vom Beginn des Wirtschaftsjahrs an zu erfüllen, das auf die Bekanntgabe der Mitteilung folgt, durch die die Finanzbehörde auf den Beginn dieser Verpflichtung hingewiesen hat. Die Verpflichtung endet mit dem Ablauf des Wirtschaftsjahrs, das auf das Wirtschaftsjahr folgt, in dem die Finanzbehörde feststellt, dass die Voraussetzungen nach Absatz 1 nicht mehr vorliegen... |
| Regelung | § 141 II AO |

2. Änderungen grundlegender Bilanzierungsvorschriften

a. Befreiung von Bilanzierungs- und Buchführungspflichten



Anhebung der Schwellenwerte (1)

| | HGB bisher | BilMoG |
|---|--|--|
| Kleine KapG <ul style="list-style-type: none"> ▪ Bilanzsumme ▪ Umsatzerlöse ▪ Arbeitnehmer | <ul style="list-style-type: none"> ≤ 4,015 Mio € ≤ 8,03 Mio € ≤ 50 (Ø/Jahr) | <ul style="list-style-type: none"> ≤ 4,84 Mio € ≤ 9,68 Mio € unverändert |
| Mittelgroße KapG <ul style="list-style-type: none"> ▪ Bilanzsumme ▪ Umsatzerlöse ▪ Arbeitnehmer | <ul style="list-style-type: none"> ≤ 16,06 Mio € ≤ 32,12 Mio € ≤ 250 (Ø/Jahr) | <ul style="list-style-type: none"> ≤ 19,25 Mio € ≤ 38,5 Mio € unverändert |
| Regelung | § 267 I, II | § 267 I, II |

Anhebung der Schwellenwerte (2)

| | HGB bisher | BilMoG |
|-------------------|---------------|--|
| Übergangsregelung | ./. | <p>Erstmals anzuwenden auf GJ, die nach 31.12.2007 beginnen; dabei sind zum 31.12.2007 und 31.12.2006 bereits die erhöhten Schwellenwerte zu berücksichtigen</p> <p>⇒ Eine bislang mittelgroße KapG konnte daher bereits zum 31.12.2008 aus der Prüfungspflicht herausfallen</p> |

2. Änderungen grundlegender Bilanzierungsvorschriften

a. Befreiung von Bilanzierungs- und Buchführungspflichten



Keine Verpflichtung zur Anpassung der Vorjahreswerte

| | HGB bisher | BilMoG |
|-------------------|---------------|---|
| Übergangsregelung | ./. | Außerdem brauchen die Vorjahreszahlen bei erstmaliger Anwendung nicht angepasst werden; hierauf ist im Anhang und Konzernanhang hinzuweisen. Art. 67 VIII S. 2 EGHGB |

2. Änderungen grundlegender Bilanzierungsvorschriften



- b. Aufhebung bestehender Vorschriften/
bestehender Wahlrechte

2. Änderungen grundlegender Bilanzierungsvorschriften

b. Aufhebung bestehender Vorschriften/bestehender Wahlrechte



Erweiterung des Aktivierungsverbots/Wahlrecht

| | HGB bisher | BilMoG |
|--|--|--|
| Immaterielle Vermögensgegenstände des AV | <ul style="list-style-type: none">▪ Aktivierungsverbot für Aufwendungen der Unternehmensgründung▪ Aktivierungsverbot für unentgeltlich erworbene, immaterielle Vermögensgegenstände AV▪ Aktivierungsverbot für Aufwendungen für den Abschluss von Versicherungsverträgen | <p><u>Erweiterung:</u></p> <ul style="list-style-type: none">▪ Aktivierungsverbot für selbst geschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände AV▪ Neues Wahlrecht zur Aktivierung selbst-geschaffener immat. VG des AV |
| Regelung | § 248 II | § 248 II |

2. Änderungen grundlegender Bilanzierungsvorschriften

b. Aufhebung bestehender Vorschriften/bestehender Wahlrechte



Sonderposten/umgekehrte Maßgeblichkeit

| | HGB bisher | BilMoG |
|--------------|--|--|
| Sonderposten | <ul style="list-style-type: none">▪ Bildung von Passivposten, soweit für Zwecke der Steuern vom Einkommen und Ertrag zulässig sind▪ Ausweis als Sonderposten mit Rücklageanteil▪ Auflösung nach Maßgabe des Steuerrechts | <ul style="list-style-type: none">▪ aufgehoben, damit sind diese Posten (6b-Rücklage, Rücklage für Ersatzbeschaffung) zukünftig nicht mehr zu bilden |
| Regelung | § 247 III Sopo | § 247 III letztmalig auf JA, die vor dem 31.12.2010 beginnen , anwendbar |

Beispielfall: Veräußerung einer Immobilie (1)

- Verkauf eines Bürogebäudes für 500.000 Euro, das Bürogebäude wurde 1985 errichtet
- Buchwert Grund und Boden: 25.000 Euro
- Restbuchwert Gebäude: 50.000 Euro

2. Änderungen grundlegender Bilanzierungsvorschriften

b. Aufhebung bestehender Vorschriften/bestehender Wahlrechte



Sonderposten/umgekehrte Maßgeblichkeit

| | HGB bisher | BilMoG |
|----------------------|--|--|
| Ergebnis- ausweis | <ul style="list-style-type: none">▪ laufender Veräußerungsgewinn kann bei Reinvestitionsabsicht in 6-b Rücklage eingestellt werden | <ul style="list-style-type: none">▪ Veräußerungsgewinn von 425 T€ ist zwingend als lfd. Gewinn auszuweisen |
| Sonder- posten | Ausweis in Höhe bis zu 425 T€ (Ergebnisneutralität) | Nicht anwendbar |

Beispielfall: Sopo mit Rücklagenanteil (1)

- Von der Baustelle der Power-Bau GmbH in Berlin-Kreuzberg wird in der Nacht vom 5. auf den 6. Dezember 2009 ein Mobilkran gestohlen
- Der Ersatzkran wird umgehend bestellt, voraussichtlich aber erst im März 2010 geliefert
- Versicherungsentschädigung: 200.000 Euro
- Restbuchwert: 100.000 Euro

2. Änderungen grundlegender Bilanzierungsvorschriften

b. Aufhebung bestehender Vorschriften/bestehender Wahlrechte



Beispielfall: Sopo mit Rücklagenanteil (2)

| | Ausweis | Aufwand | Bilanzposten |
|----------------------------|--|-----------|--------------|
| HGB bisher | Rücklage für Ersatzbeschaffung | | 100.000 € |
| BilMoG | Bildung von Sopo nicht mehr möglich, Gewinnausweis | 100.000 € | |
| BilMoG – Übergangsregelung | Bestehende Rücklagen unmittelbar als Gewinnrücklage einstellen | | 100.000 € |



2. Änderungen grundlegender Bilanzierungsvorschriften

b. Aufhebung bestehender Vorschriften/bestehender Wahlrechte



Rechnungsabgrenzungsposten

| | HGB bisher | BilMoG |
|------------------------------|--|---|
| Zölle und Verbrauchsteuern | wenn Aufwand (\neq Vertriebskosten), dann aktiver RAP | <u>Aktivierungspflicht</u> als AKo/HKo oder <u>erfolgswirksame Verbuchung</u> |
| Umsatzsteuer auf Anzahlungen | wenn Aufwand (Bruttoausweis), dann aktiver RAP | <u>Nettoausweis</u> oder <u>Bruttoausweis</u> (als Steueraufwand gebuchte USt dann nicht mehr erfolgsneutral dargestellt) |
| Regelung | § 250 I 2 Nr. 1, 2 | |

Fallbeispiel: Rechnungsabgrenzungsposten für USt auf geleistete Anzahlungen

Das Unternehmen (Schiffbau) hat Anzahlungen in Höhe von 119.000.000 € (inkl. USt) erhalten.

| HGB bisher | |
|--------------|---------------|
| Aktiva | Passiva |
| aRAP | Erh. Anz. |
| 19.000.000 € | 119.000.000 € |

| BilMoG | |
|--------------------------------------|---------------|
| Alt I. | Alt II. |
| Passiva | Passiva |
| Erh. Anz. | Erh. Anz. |
| 119.000.000 € | 100.000.000 € |
| Aufwand (GuV) 19.000.000 € | |

2. Änderungen grundlegender Bilanzierungsvorschriften

b. Aufhebung bestehender Vorschriften/bestehender Wahlrechte



Wahlrechte zur Vornahme außerplanmäßiger Abschreibung

| | HGB bisher | | BilMoG |
|---|------------|-----------|----------------------|
| | Nicht-KapG | KapG | Rechtsformunabhängig |
| Nur vorübergehende Wertminderung im SAV | Wahlrecht | Verbot | Verbot |
| Regelung | | | §§ 253 II 3; 279 I 2 |
| Nur vorübergehende Wertminderung im FAV | Wahlrecht | Wahlrecht | Wahlrecht |
| Regelung | | | §§ 253 II 3; 279 I 2 |
| Niedriger Zukunftswert im UV | Wahlrecht | Wahlrecht | Verbot |
| Regelung | | | § 253 III 3 |
| Vernünftige kfm. Beurteilung | Wahlrecht | Verbot | Verbot |
| Regelung | | | §§ 253 IV; 279 I 1 |

2. Änderungen grundlegender Bilanzierungsvorschriften

b. Aufhebung bestehender Vorschriften/bestehender Wahlrechte



Zuschreibungspflicht/-wahlrecht nach außerplanmäßiger Abschreibung

| | HGB bisher | | BilMoG |
|-----------|---|---|----------------------|
| | Nicht-KapG | KapG | Rechtsformunabhängig |
| AV, UV | Zuschreibungswahlrecht | Zuschreibungspflicht | Zuschreibungspflicht |
| Regelung | § 253 V | § 280 I; 280 II i.V.m. § 6 I Nr. 1 S. 4, Nr. 2 S. 3 EStG | § 253 V 1 |
| Good-will | Nicht gesetzlich geregelt, h. M.: <u>Zuschreibungsverbot</u> | | Zuschreibungsverbot |
| Regelung | | | § 253 V 2 |

2. Änderungen grundlegender Bilanzierungsvorschriften

b. Aufhebung bestehender Vorschriften/bestehender Wahlrechte



Ingangsetzungs- und Erweiterungsaufwand

| | HGB bisher | BilMoG |
|-------------------------------|--|---|
| § 269 | Aktivierungswahlrecht (Bilanzierungshilfe) mit Ausschüttungssperre | Aufhebung des § 269 ⇒ Aktivierungsverbot |
| § 282 | KapG: Abschreibung in jedem folgenden GJ zu mindestens 25% | |
| Auswirkungen auf Steuerbilanz | Steuerliches Aktivierungsverbot (Durchbrechung der Maßgeblichkeit) | Gleichklang mit Steuerbilanz |

2. Änderungen grundlegender Bilanzierungsvorschriften

b. Aufhebung bestehender Vorschriften/bestehender Wahlrechte



Beispielfall: Ingangsetzungs- und Erweiterungsaufwand (1)

Es wurde eine Marktanalyse für ultra-hochfesten Beton in Auftrag gegeben. Die Kosten für Beratung und Erstellung durch das Marktforschungsinstitut betragen 75.000 Euro.



Die Geschäftsleitung hat sich entschlossen diese neue Technologie marktfähig zu machen und sich damit einen Wettbewerbsvorteil zu verschaffen. Zu diesem Zweck wurde nach Vorliegen der Marktstudie auch ein Ingenieurbüro erworben sowie umfangreiche Entwicklungsarbeit geleistet.

2. Änderungen grundlegender Bilanzierungsvorschriften

b. Aufhebung bestehender Vorschriften/bestehender Wahlrechte



Beispielfall: Ingangsetzungs- und Erweiterungsaufwand (2)

| | Ausweis | Wert |
|----------------------------|--|---|
| HGB bisher | <ul style="list-style-type: none">▪ Bilanzierungshilfe▪ Abschr. zu mind. 25% in jedem folgenden GJ | <ul style="list-style-type: none">▪ 75.000 Euro▪ 18.750 Euro |
| BilMoG – Übergangsregelung | <ul style="list-style-type: none">▪ Bestehende Bilanzierungshilfe nach alter Vorschrift abschreiben▪ Art. 67 V EGHGB | <ul style="list-style-type: none">▪ 75.000 Euro▪ <u>18.750 Euro</u>▪ <u>56.250 Euro</u> |
| BilMoG – Übergangsregelung | <ul style="list-style-type: none">▪ Bestehende Bilanzierungshilfe direkt mit Gewinnrücklage verrechnen (nicht explizit geregelt, analoge Anwendung:)▪ Art. 67 IV S. 2 EGHGB | <ul style="list-style-type: none">▪ 75.000 Euro |
| BilMoG neu | <ul style="list-style-type: none">▪ Aktivierungsverbot, es sei denn Ansatz im Zusammenhang mit Schaffung immat. VG | |

2. Änderungen grundlegender Bilanzierungsvorschriften



- c. Ansatzvorschriften,
u. a. wirtschaftliche Zurechnung,
Geschäfts-/Firmenwert
- d. Bewertungsvorschriften

2. Änderungen grundlegender Bilanzierungsvorschriften

c. Ansatzvorschriften

d. Bewertungsvorschriften



Inhalt Jahresabschluss

| | HGB bisher | BilMoG |
|--|---|--|
| Immaterielle Vermögensgegenstände des AV | <ul style="list-style-type: none">▪ Alle Vermögensgegenstände▪ Alle Schulden▪ RAP▪ GoB | <ul style="list-style-type: none">▪ Latente Steuern▪ Vermögensgegenstände bei wirtschaftlichem Eigentum▪ Schulden in Bilanz des Schuldners▪ Entgeltlich erworbene FW als abnutzbarer VG▪ Grundsätzlich Saldierungsverbot▪ Bewertungseinheit für Altersversorgungsverpflichtung und Rückdeckungsansprüchen |
| Regelung | §§ 246, 248 | §§ 246 I; 248 I |

2. Änderungen grundlegender Bilanzierungsvorschriften

c. Ansatzvorschriften

d. Bewertungsvorschriften



Übersicht (1)

| Sachverhalt | HGB bisher | BilMoG | StB | IFRS |
|---|---------------------------|--|------------------------------|-----------|
| Bewertungs- stetigkeit | Soll | Muss (§§ 246 III; 252 I Nr. 6) | Muss | Muss |
| HKo: Aktivierung von Material-/ Fertigungs- gemeinkosten | Wahlrecht | Gebot (§§ 253; 255 IV; 340e III; 268 VIII) | Gebot | Gebot |
| Verbrauchs- folgeverfahren | Lifo, Fifo, Hifo, usw. | Lifo, Fifo (§ 256 S. 1) | Lifo (und ø-Bewertung) | Fifo |
| Bildung von Bewertungseinheiten (Hedge Accounting) | Keine Regelung | Wahlrecht (§ 254) | Wahlrecht | Wahlrecht |

2. Änderungen grundlegender Bilanzierungsvorschriften

c. Ansatzvorschriften

d. Bewertungsvorschriften



Übersicht (2)

| Sachverhalt | HGB bisher | BilMoG | StB | IFRS |
|--|--|--------------------|--------|--------|
| Aplm. Abschreib. bei vorauss. nicht dauerhafter Wertminderung für Sach-AV und immaterielle VG des AV | Wahlrecht für Nicht-KapGes; Verbot für KapGes | Verbot (§ 253 III) | Verbot | Verbot |
| Aplm. Abschr. wg. künftiger Wertchwankungen im UV | Wahlrecht | Verbot (§ 253 IV) | Verbot | Verbot |
| Aplm. Abschr. i. R. vernünftiger kfm. Beurteilung | Wahlrecht für Nicht-KapGes; Verbot für KapGes | Verbot (§ 253) | Verbot | Verbot |

2. Änderungen grundlegender Bilanzierungsvorschriften

c. Ansatzvorschriften

d. Bewertungsvorschriften



Übersicht (3)

| Sachverhalt | HGB bisher | BilMoG | StB | IFRS |
|--|--|---|--------------------------|--|
| Steuerrechtliche Abschreibungen | Wahlrecht | Verbot (§ 253) | i.d.R. Wahlrecht | Verbot |
| Zuschreibung (ohne Geschäfts-& Firmenwert) | Wahlrecht für Nicht- KapGes; Verbot für KapGes | Gebot (§ 246 I 4) | Gebot | Gebot |
| Pauschale Abschreibung Geschäfts- oder Firmenwert | Wahlrecht | Verbot (AfA nach allg. Regeln) (§ 253) | Gebot (§ 7 I S3 EStG) | Verbot (keine plm. Abschreibung) |

2. Änderungen grundlegender Bilanzierungsvorschriften

c. Ansatzvorschriften

d. Bewertungsvorschriften



Übersicht (4)

| Sachverhalt | HGB bisher | BilMoG | StB | IFRS |
|--|---|---------------------------------|-------------------|---|
| Verbindlichkeiten | Rückzahlungs- betrag | Erfüllungsbetrag (§ 253 I 2) | Keine Änderung | Erhaltener Betrag; Effektivzins- methode |
| Rückstellungen – Wertansatz | Vernünft. kfm. Beurteilung, Notw. Betrag | Erfüllungsbetrag (§ 249 I 2) | Keine Änderung | Erfüllungsbetrag |
| Rückstellungen – Einbeziehung künftiger Preis- und Kostensteigerungen | Gebot (strittig) | Gebot (§ 249 I 2) | Verbot | Gebot |
| Rückstellungen – Abzinsung | i.d.R. Verbot | Gebot (§ 253 I 2) | Gebot (5,5%) | Gebot |

Beispielfall: Verbindlichkeiten (1)

Beauftragung eines Nachunternehmers zum Bau einer Stahltreppe zu Technikräumen gem. vorliegendem Kundenauftrag, gegenüber dem Kunden ist der Auftrag ausgeführt und abgerechnet. Der Nachunternehmer hat noch keine Rechnung geschickt.

Rechnungsbetrag: Angebotspreis freibleibend. Sollten bis zur Bezahlung Preissteigerungen für Stahl eintreten, können diese durch den Nachunternehmer nachberechnet werden. Am Bilanzstichtag war die Rechnung noch nicht bezahlt, der Stahlpreis ist um 300 € gestiegen.

2. Änderungen grundlegender Bilanzierungsvorschriften

c. Ansatzvorschriften

d. Bewertungsvorschriften



Beispielfall: Verbindlichkeiten (2)

| | Ausweis | Wert |
|------------|--|--|
| HGB bisher | <ul style="list-style-type: none">▪ Anschaffungskostenprinzip▪ Rückzahlungsbetrag | 2.200 Euro |
| BilMoG | <ul style="list-style-type: none">▪ Anschaffungskostenprinzip▪ Erfüllungsbetrag, maßgebend sind die Preis- und Kostenverhältnisse im Zeitpunkt der Verpflichtungserfüllung▪ Gesamt | 2.200 Euro (Anpassung wg. Stahlpreisschwankungen: 300 Euro) 2.500 Euro |



2. Änderungen grundlegender Bilanzierungsvorschriften

c. Ansatzvorschriften

d. Bewertungsvorschriften



Stetigkeit

| | HGB bisher | BilMoG |
|--------------------|--------------------|--------------------------------|
| Anwendungsbereich | Bewertungsmethoden | Ansatz- und Bewertungsmethoden |
| Verpflichtungsgrad | Sollvorschrift | Mussvorschrift |
| Durchbrechung | In Ausnahmefällen | Unverändert |
| Regelung | § 252 I Nr. 6, II | §§ 246 III; 252 I Nr. 6 |

2. Änderungen grundlegender Bilanzierungsvorschriften

c. Ansatzvorschriften

d. Bewertungsvorschriften



Herstellungskosten (§ 255 II)

| | HGB bisher | BilMoG | EStR |
|---|--------------------------------|--------------------------------|--------------------------------|
| Einzelkosten | <u>Pflicht</u> Untergrenze | Pflicht | Pflicht |
| Fertigungs- bezogene Gemeinkosten | Wahlrecht | <u>Pflicht</u> Untergrenze | <u>Pflicht</u> Untergrenze |
| Anteilig allg. Kosten der Verwaltung u. für soziale Maßnahmen | <u>Wahlrecht</u> Obergrenze | <u>Wahlrecht</u> Obergrenze | <u>Wahlrecht</u> Obergrenze |
| Vertriebskosten | Verbot | Verbot | Verbot |
| Forschungskosten | Verbot | Verbot | Verbot |

2. Änderungen grundlegender Bilanzierungsvorschriften

c. Ansatzvorschriften

d. Bewertungsvorschriften



Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des AV (1)

| | HGB bisher | BilMoG |
|----------------------|---------------------------------------|--|
| Ausnahmen | ./. | Aktivierungsverbot für bestimmte firmenwertähnliche Vorteile, z.B. unentgeltlich erworbene Marken: § 248 Nr. 4 |
| Steuerbilanz | Aktivierungsverbot (§ 5 II EStG) | Unverändert |
| Ausschüttungs-sperre | ./. | § 268 VIII; für KapG und PHG i.S.v. § 264a |
| Anhang-angaben | ./. | § 285 Nr.22 |
| Regelung | Aktivierungs <u>verbot</u> : § 248 II | <ul style="list-style-type: none">▪ Aktivierungswahlrecht: § 248 II▪ Aufhebung des § 248 II a.F. |

Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des AV (2)

Forschung

- Definition nach § 255 II a 3
- Eigenständige und planmäßige Suche nach neuen wissenschaftlichen/technischen Erkenntnissen
- Aktivierungsverbot nach § 255 II 4

Entwicklung

- Definition nach § 255 II a 2
- Anwendung von Forschungsergebnissen
- Aktivierungswahlrecht, wenn VG entstanden, sonst Aktivierungsverbot (arg. Ex § 246 I 1)

Unsicherheit

- Abgrenzungsschwierigkeiten
- bes. Nachweispflichten als Aktivierungsvoraussetzung

Beispielfall: Immaterielle Vermögensgegenstände des AV (1)

Mit der Universität Kassel wurden die vorliegenden Forschungsergebnisse betreffend der Fertigung von Betonfertigteilen aus ultra-hochfestem Beton so umgesetzt, dass ein praktikables Fertigungsverfahren entwickelt wurde.



Die Kosten, für eigene Fachleute und externe Berater betragen 250.000 Euro. Am 01.07.2009 wurde das Verfahren erstmalig für einen Kundenauftrag eingesetzt.



Beispielfall: Immaterielle Vermögensgegenstände des AV (2)

| | Ausweis | Wert |
|------------|---|--|
| HGB bisher | Aufwand des laufenden GJ (selbst dann, wenn selbst geschaffene immaterielle VG hinreichend konkretisiert oder sehr wertvoll) | 250.000 Euro |
| BilMoG | Aktivierungswahlrecht (Aufwendungen müssen zweifelsfrei unmittelbar einem selbst geschaffenen immateriellen VG zugewiesen werden können) | 250.000 Euro § 255 II a) S. 1,2. für Entwicklung |
| BilMoG | Aktivierungsverbot | Forschungs- aufwendungen: § 255 II a) S. 4 |
| BilMoG | Ausschüttungssperre | § 268 VIII |

Abschreibung immaterielle Vermögensgegenstände des AV

| | |
|--|----------------------------|
| planmäßig | § 253 III S. 1 |
| außerplanmäßig (bei entsprechender Wertminderung) | § 253 III S. 3 |
| keine | da nicht verbrauchbares VG |



2. Änderungen grundlegender Bilanzierungsvorschriften

c. Ansatzvorschriften

d. Bewertungsvorschriften



Verbrauchsfolgeverfahren

| | HGB bisher | BilMoG |
|--|---|--------------|
| Grundsätzlich zulässige Verfahren (vorbehaltlich des strengen Niederstwertprinzips) | Fifo Lifo Hifo Lofo Kifo (im KA, str) | Fifo Lifo |
| Regelung | § 256 S. 1 | § 256 S. 1 |

Fallbeispiel: Außerplanmäßige Abschreibung (1)

- Anschaffung unbebautes Grundstück im Feb. 2008 zu 600.000 € zur Weiterveräußerung
- Im Okt. 2008 vorübergehende Wertminderung aufgrund einer Einschränkung des Bebauungsrechts auf 400.000 €
- In 2009 Wertsteigerung auf 700.000 €

2. Änderungen grundlegender Bilanzierungsvorschriften

c. Ansatzvorschriften

d. Bewertungsvorschriften



Fallbeispiel : Außerplanmäßige Abschreibung (2)

| | HGB bisher | BilMoG |
|--------------------|--|--|
| Bilanz-ansatz 2008 | Wahlrecht: <ul style="list-style-type: none">▪ AK 600.000 €▪ AK 400.000 € (über Vornahme aplm. Abschr. ermittelten beizulegenden Wert) | Wahlrecht aufgehoben, es gilt: <u>strenges NWP</u> |
| Ansatzwert | 600.000 € oder 400.000 € | 400.000 € |
| Bilanz-ansatz 2009 | wenn in 2008 400.000 €, Wahlrecht: <ul style="list-style-type: none">▪ Beibehaltung der 400.000 €▪ Ansatz 600.000 € durch Zuschr. (AK nicht überschreiten!) | <u>Wertaufholungspflicht</u> (wenn Grundstück AV: keine aplm. Abschr., da keine dauernde Wertminderung) |
| Ansatzwert | 600.000 € oder 400.000 € | 600.000 € |
| Regelung | § 253 I 1, II 3, V | § 253 IV, V |

2. Änderungen grundlegender Bilanzierungsvorschriften

c. Ansatzvorschriften

d. Bewertungsvorschriften



Außerplanmäßige Abschreibung gem. BilMoG

| | Anlagevermögen | Umlaufvermögen |
|----------|---|---|
| Prinzip | eingeschränktes NWP, dauernde Wertminderung notwendig, kein Beibehaltungswahlrecht | strenges NWP, Zuschreibung bei Wertsteigerung |
| Regelung | § 253 III | § 253 IV |

2. Änderungen grundlegender Bilanzierungsvorschriften

c. Ansatzvorschriften

d. Bewertungsvorschriften

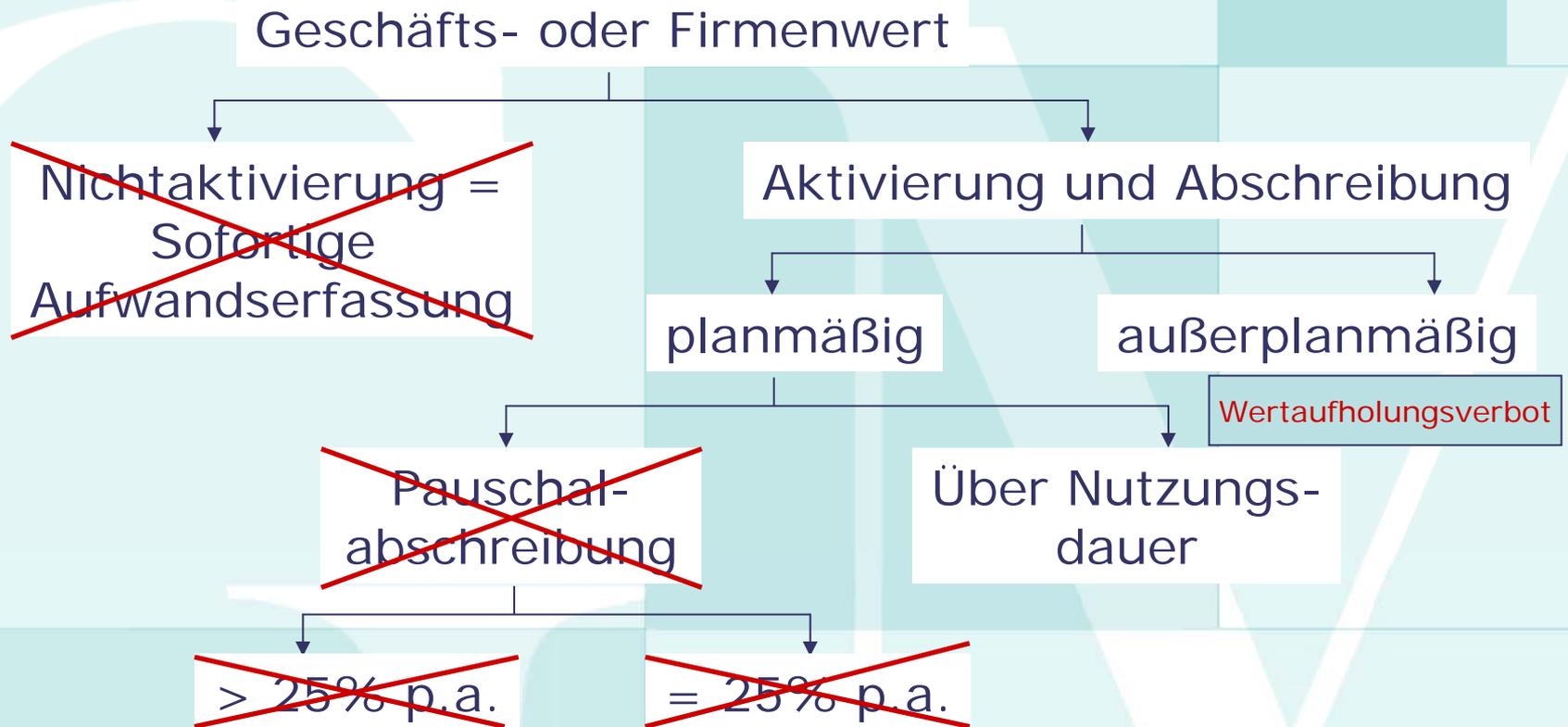


Derivativer Geschäfts- oder Firmenwert im Jahresabschluss (1)

| | HGB bisher | BilMoG |
|------------------------|---|---|
| Bilanzieller Charakter | Strittig: VG, Bilanzierungshilfe, Wert sui generis | Fiktion: zeitlich begrenzt nutzbar VG |
| Bilanzansatz | Wahlrecht | Pflicht (Vollständigkeitsgebot) |
| Zugangsbewertung | AK = Gegenleistung – | Zeitwert erworbenes Reinvermögen |
| Folgebewertung | AfA in jedem folgenden GJ zu mind. 25% oder plm. über ND; ggf. zusätzl. aplm. AfA | Geltung der allg. AfA-Vorgaben, d.h. plm. über ND; ggf. zusätzl. aplm. AfA, Anhangangabe bei ND > 5 Jahre |
| Regelung | § 255 IV | §§ 246 I 1, I 4; 253; 285 Nr. 13 |



Derivativer Geschäfts- oder Firmenwert im Jahresabschluss (2)



2. Änderungen grundlegender Bilanzierungsvorschriften

c. Ansatzvorschriften

d. Bewertungsvorschriften



Derivativer Geschäfts- oder Firmenwert im Jahresabschluss (3)

| | HGB bisher | BilMoG |
|----------------|---------------------------------------|--|
| Wertaufholung | Nach ganz h. M. unzulässig | Explizites Wertaufholungsverbot |
| Anhangangabe | Gründe für plm. AfA über ND | Gründe, welche die Annahme einer betrieblichen ND von mehr als fünf Jahren rechtfertigen |
| Weiterhin gilt | Kein impairment Ansatz des originären | - only - approach, Goodwill unzulässig |
| Regelung | § 285 Nr. 13 | §§ 253 V 2; 285 Nr. 13 |

Beispielfall: Derivativer Firmenwert (1)

Kauf eines Ingenieurbüros am 01.10.2009 für 100.000 Euro durch die Power-Bau GmbH. Das Büro besteht aus 3 Ingenieuren, die als Angestellte das Handling mit ultrahochfestem Beton verbessern sollen.

Das Ingenieurbüro besitzt keine materiellen Wirtschaftsgüter und der erworbene Firmenwert soll mit einer Nutzungsdauer von 4 Jahren angesetzt werden.

Beispielfall: Derivativer Firmenwert (2)

| | Ausweis | Wert |
|------------|---|--|
| HGB bisher | Wahlrecht: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Aufwand ▪ aktivieren und in den folgenden vier Jahren mit mindestens 25 % abschreiben ▪ aktivieren und planmäßig über 15 Jahre abschreiben | 100.000 Euro (nach HGB alt: Bewertung und Ausweis wie StB: Abschreibung 09: 1.667 Euro, Ausweis 31.12.: 98.333 Euro) |
| BilMoG | Aktivierungsgebot: <ul style="list-style-type: none"> ▪ aktivieren und planmäßig über 4-5 Jahre abschreiben ▪ Außerplanmäßige Abschreibung | 100.000 Euro (Abschreibung gem. Angabe über 4 Jahre je 25.000 Euro, in 2009 anteilig 6.250 Euro) |

2. Änderungen grundlegender Bilanzierungsvorschriften

c. Ansatzvorschriften

d. Bewertungsvorschriften



Währungsumrechnung im Jahresabschluss (1)

| | HGB bisher | BilMoG |
|--|--|---|
| VG, Verb. mit „Laufzeit“ > 1 Jahr | Ableitung aus GoB | Zum Devisenkassamittelkurs (Regierungsbegründung); in den Grenzen des AK-/HK-, Realisations-/Imparitätsprinzips |
| VG, Verb. mit „Laufzeit“ ≤ 1 Jahr | Ableitung aus GoB | Keine Anwendung des Realisations-/Imparitätsprinzips (AH/HK nicht als Obergrenze) |
| Zu Handelszwecken erworbene FI, Rückstellungen und latente Steuern | Ableitung aus GoB | Neubewertung an jedem Abschlussstichtag und Umrechnung mit aktuellem Devisenkassamittelkurs |
| Regelung | Keine konkrete gesetzl. Norm; § 284 II Nr. 2 | §§ 252 I Nr. 4; 253 I S. 1; 256 a |

Währungsumrechnung im Jahresabschluss (2)

- § 256a regelt lediglich die Währungsumrechnung, nicht aber die Bewertung an sich
- Die gesetzlichen Bewertungsvorschriften gem. §§ 252; 253 sind im Rahmen der Bewertung von Vermögensgegenständen und Schulden vorrangig zu beachten

Beispielfall: Währungsumrechnung (1)

- 15.11.2009: Lieferung von Systembauteilen nach Pennsylvania
- Fakturierung in USD:
40.000 Euro Forderung, Kurs. 0,73, Euro-Cent für 1 USD
- Rechnungsbetrag in USD: 54.794 USD
- Zahlungsziel: 3 Monate, Forderung ist am 31.12. noch offen
- Devisenkassamittelkurs am 31.12.2009: 0,95 Euro/USD
- Bilanzielle Behandlung zum 31.12.2009?

2. Änderungen grundlegender Bilanzierungsvorschriften

c. Ansatzvorschriften

d. Bewertungsvorschriften



Beispielfall: Währungsumrechnung (2)

| | Ausweis | Wert |
|------------|-------------------------------------|-------------|
| HGB bisher | Forderungen Lieferung u. Leistung | 40.000 Euro |
| BilMoG | Forderungen Lieferung u. Leistung | 52.054 Euro |
| | Sonstige betriebliche Erträge | 12.054 Euro |
| | Steueraufwand latente Steuern (30%) | 3.616 Euro |
| | Passive latente Steuern | 3.616 Euro |



2. Änderungen grundlegender Bilanzierungsvorschriften

c. Ansatzvorschriften

d. Bewertungsvorschriften



Bewertungseinheiten (1)

| Ziel | BilMoG |
|---|---|
| Hedging – Bildung von Bewertungseinheiten | Kompensation des Risikos eines Grundgeschäfts aus adversen Wertänderungen oder variablen Zahlungsströmen durch Aufbau einer Position mit gegenläufigen Wertänderungen bzw. Zahlungsströmen (Sicherungsgeschäft) |
| Hedge Accounting | Grund- und Sicherungsgeschäft werden korrespondierend bewertet |
| Absicherungsfähige Grundgeschäfte | VG, Schulden, schwebende Geschäfte, mit hoher Wahrscheinlichkeit vorgesehene Transaktionen |
| Regelung | § 254 (völlig neuer Inhalt, vorher Abschreibung für steuerliche Zwecke) |

2. Änderungen grundlegender Bilanzierungsvorschriften

c. Ansatzvorschriften

d. Bewertungsvorschriften



Bewertungseinheiten (2)

| Ziel | BilMoG |
|---------------------|--|
| Sicherungsgeschäfte | <ul style="list-style-type: none">▪ originäre Finanzinstrumente▪ derivative Finanzinstrumente |
| Voraussetzungen | <ul style="list-style-type: none">▪ Nachweisliche Zusammenfassung▪ Gegenläufige Änderungen müssen aus gleichartigen Risiken resultieren▪ Zu dokumentierende regelmäßige Effektivitätsmessungen |
| Zulässige Verfahren | <ul style="list-style-type: none">▪ Micro-hedging▪ Portfolio-hedging▪ Macro-hedging |
| Regelung | § 254 (völlig neuer Inhalt, vorher Abschreibung für steuerliche Zwecke) |

Beispiel Bewertungseinheit bei Sicherungsgeschäften

Kann durch ein Risikomanagement nachgewiesen werden, dass die abgesicherten Risiken nicht eintreten, finden folgende Vorschriften keine Anwendung:

- § 249 I HGB
Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten
- § 252 I 3 HGB
Einzelbewertung
- § 252 I 4 HGB
Vorsichtsprinzip
- § 253 I 1 HGB
Anschaffungskostenprinzip
- § 256a HGB
Währungsumrechnung

2. Änderungen grundlegender Bilanzierungsvorschriften

c. Ansatzvorschriften

d. Bewertungsvorschriften



Bewertungseinheiten (3)

| | BilMoG |
|---|---|
| Bilanzielle Folge für effektiven Teil einer Bewertungseinheit | Soweit der Eintritt der abgesicherten Risiken ausgeschlossen ist ⇒ „Bewertungstechnische Einfrierung“ oder „Durchbuchung“ |
| Anhangangaben | <ul style="list-style-type: none">▪ Arten von Bewertungseinheiten▪ Abgesicherte Risiken▪ Effektivität |
| Regelung | §§ 254, 285 Nr. 23 (Anhangangaben) |

2. Änderungen grundlegender Bilanzierungsvorschriften

c. Ansatzvorschriften

d. Bewertungsvorschriften



Ausstehende Einlagen auf das gezeichnete Kapital (1)

| | HGB bisher | BilMoG |
|--|--|---|
| Ausstehende Einlagen auf gez. Kapital | Wahlrecht: <u>Bruttoausweis</u> oder <u>Nettoausweis</u> | Ausweispflicht: nur noch <u>Nettoausweis</u> zulässig |
| Ausstehende Einlagen auf das gez. Kapital eingefordert | Ausweis des eingeforderten, noch nicht erhaltenen Betrages gesondert unter den Forderungen | Nettoausweis des eingeforderten Kapitals, (bereits erhalten und noch offen) |
| Regelung | §§ 272 I 2, 3; 283 | § 272 I (§ 283 gestrichen) |

Ausstehende Einlagen auf das gezeichnete Kapital (2)

| | HGB bisher | | BilMoG | |
|--|---|--------------------------|--------------------------------|--|
| | Aktiva | Passiva | Passiva | |
| | Aust. Einlagen 10.000 Euro | Stammkap. 50.000 Euro | Stammkapital Aust. Einlagen | 50.000 Euro - <u>10.000 Euro</u> 40.000 Euro |
| | Regelung wirkt bilanzverkürzend, Minderung der EK-quote, Ausweis eingefordertes Kapital auf der Passivseite | | | |

Erwerb eigener Anteile

| | HGB bisher | BilMoG |
|----------------|---|--|
| Eigene Anteile | <p>Wahlrecht:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Als VG des UV ausweisen, Bildung Rücklage für eigene Anteile oder ▪ Nennbetrag vom gez. Kapital absetzen, Unterschiedsbetrag zum Kaufpreis mit Gewinnrücklagen verrechnen (weitere AK als Aufwand behandeln) | <p>Ausweispflicht:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Über das Eigenkapital ▪ Unterschiedsbetrag zum Kaufpreis mit frei verfügbaren Rücklagen verrechnen |
| Regelung | §§ 265 III S. 2; 272 Ia S. 3, IV | § 272 Ia, IV § 265 III S. 2 aufgehoben |

3. Rückstellungen



a. Sonstige Rückstellungen

3. Rückstellungen

a. Sonstige Rückstellungen



Ansatz von Rückstellungen

| | HGB bisher | BilMoG |
|-----------------|---|-----------------|
| Ansatz-Pflicht | <ul style="list-style-type: none">▪ Nachzuholende Instandhaltung, Monate 1-3 des folgenden GJ▪ Nachzuholende Abraumbeseitigung im folgenden GJ | Unverändert |
| Regelung | § 249 I 2 Nr. 1 | § 249 I 2 Nr. 1 |
| Ansatzwahlrecht | <ul style="list-style-type: none">▪ Nachzuholende Instandhaltung, Monate 4-12 des folgenden GJ▪ Aufwandsrückstellungen | Aufgehoben |
| Regelung | § 249 I 3, II | |

3. Rückstellungen

a. Sonstige Rückstellungen



Bewertung von Rückstellungen

| | HGB bisher | BilMoG |
|---------------------------|--|--|
| Anzusetzen- der Betrag | <ul style="list-style-type: none">▪ Nach vernünftiger kfm. Beurteilung notwendiger Betrag▪ Preisverhältnisse am Abschlussstichtag (h. M., Stichtagsprinzip) | <ul style="list-style-type: none">▪ Nach vernünftiger kfm. Beurteilung notwendiger <u>Erfüllungsbetrag</u>⇒ Künftige Preis- und Kostensteigerungen müssen berücksichtigt werden⇒ Gleiches gilt für Preis- und Kostensenkungen, soweit mit Vorsichtsprinzip vereinbar |
| Abzinsung | <ul style="list-style-type: none">▪ Nur zulässig und geboten, wenn zugrunde liegende Verbindlichkeit Zinsanteil enthält | <ul style="list-style-type: none">▪ Erforderlich, wenn Restlaufzeit > 1 Jahr▪ Restlaufzeitentsprechender durchschnittlicher Marktzinssatz der vergangenen 7 Jahre  |
| Regelung | <ul style="list-style-type: none">▪ § 253 I 2 | <ul style="list-style-type: none">▪ § 253 I 2 |

3. Rückstellungen

a. Sonstige Rückstellungen



Beispielfall: Rückstellung wegen Beendigung Erbbaurecht (1)

Das als Bauhof genutzte Grundstück ist im Wege eines Erbbaurechts, das am 31.12.2015 ausläuft, vom Senat Berlin überlassen worden. Das Grundstück muss in einen baureifen Zustand ohne Bebauung oder Altlasten zurückgegeben werden. Die Rückstellung auf den 31.12.2009 nach bisherigem HGB (§ 249 I) wurde zutreffend mit 180.000 Euro bewertet.

Es ist mit jährlichen Kostensteigerungen von durchschnittlich 2 % zu rechnen.

3. Rückstellungen

a. Sonstige Rückstellungen



Beispielfall: Rückstellung wegen Beendigung Erbbaurecht (2)

| | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 |
|----------------------------|--------------|--------------|--------------|--------------|
| Rückstellungsbetrag (nom.) | 180.000,00 € | 183.600,00 € | 187.272,00 € | 191.017,44 € |
| Kostensteigerung | 2,00% | 2,00% | 2,00% | 2,00% |
| Abzinsung | 3,08% | 3,08% | 3,08% | 3,08% |
| Barwert | 180.000,00 € | 178.114,09 € | 176.247,93 € | 174.401,33 € |

3. Rückstellungen

a. Sonstige Rückstellungen



Beispielfall: Rückstellung wegen Beendigung Erbbaurecht (3)

| | 2013 | 2014 | 2015 |
|---------------------|--------------|--------------|--------------|
| Rückstellungsbetrag | 194.837,79 € | 198.734,54 € | 202.709,24 € |
| Kostensteigerung | 2,00% | 2,00% | 2,00% |
| Abzinsung | 3,08% | 3,08% | 3,08% |
| Barwert | 172.574,07 € | 170.765,96 € | 168.976,80 € |

3. Rückstellungen

a. Sonstige Rückstellungen



Beispielfall: Rückstellung wegen Beendigung Erbbaurecht (4)

| | Ausweis | Wert |
|------------|---|--------------|
| HGB bisher | Rückstellungsbetrag | 180.000 Euro |
| BilMoG | Erfüllungsbetrag, unter Berücksichtigung von Kostensteigerungen und Abzinsung | 169.000 Euro |



3. Rückstellungen

a. Sonstige Rückstellungen



Beispielfall: Aufwandsrückstellungen (1)

- Rückstellungen gem. § 249 II
- Abrechnungskosten: 12.985 Euro

3. Rückstellungen

a. Sonstige Rückstellungen



Beispielfall: Aufwandsrückstellungen (2)

| | Ausweis | Wert |
|----------------------------|---|-------------|
| HGB bisher | Wahlrecht zur Bildung einer Aufwandsrückstellung | 12.985 Euro |
| BilMoG | Ansatzverbot | -- |
| BilMoG – Übergangsregelung | Bestehende Rückstellung unmittelbar als Gewinnrücklage einstellen | 12.985 Euro |





b. Pensionsrückstellungen

Beispielfall: Pensionsrückstellungen (1)

- Bewertung der Pensionsrückstellung bisher nach § 6a EStG
- Neubewertung nach BilMoG erforderlich

3. Rückstellungen

b. Pensionsrückstellungen



Beispielfall: Pensionsrückstellungen (2)

| | Ausweis | Wert |
|------------|--|-----------------|
| HGB bisher | Es wurde der Wert nach § 6a EStG angesetzt | 198.902,00 Euro |
| BilMoG | | 248.902,00 Euro |

Bewertung (1)

- Bewertung der Pensionsrückstellung bisher nach § 6a EStG
- Neubewertung nach BilMoG erforderlich

3. Rückstellungen

b. Pensionsrückstellungen



Bewertung (2)

| | Bewertung |
|---------------|--|
| HGB bisher | Übernahme Ansatz gem. § 6a EStG Zinssatz 6%, ratierliche Ansammlung |
| HGB neu | <p>§ 253 II S. 2</p> <ul style="list-style-type: none">▪ Berücksichtigung künftiger Gehalts- und Personalentwicklung▪ Einzelbewertungsgrundsatz▪ Abzinsung mit dem durchschnittlichen Marktzins (Mittelwert aus 7 Jahren), der der Restlaufzeit der Verpflichtung entspricht, sofern Laufzeit > 15 J. 7-jähriger Durchschnitt der 15-jährigen Laufzeitrenditen▪ langfristige Ø-Zins gilt auch für fällige Ansprüche (Veröffentlichung mtl. durch Dt. Bundesbank)▪ Keine Berücksichtigung Bonitätsrisiko des verpflichteten Unternehmens |

3. Rückstellungen

b. Pensionsrückstellungen



Bewertung (3)

| | Bewertung | |
|---------|--------------|---|
| HGB neu | § 285 Nr. 24 | Anhang: Angabe aller relevanten Daten (das angewandte versicherungsmathematische Berechnungsverfahren sowie die grundlegenden Annahmen der Berechnung, wie Zinssatz, erwartete Lohn- und Gehaltssteigerungen und zugrunde gelegte Sterbetafeln) |



3. Rückstellungen

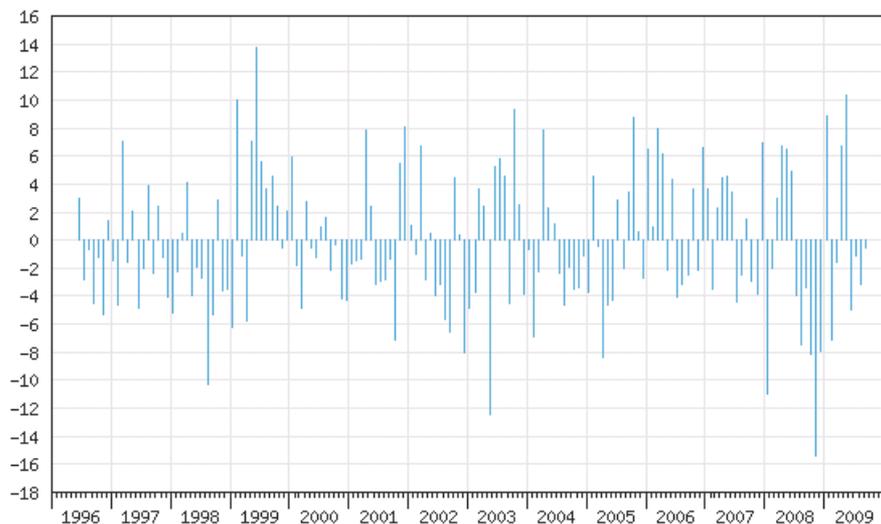
b. Pensionsrückstellungen



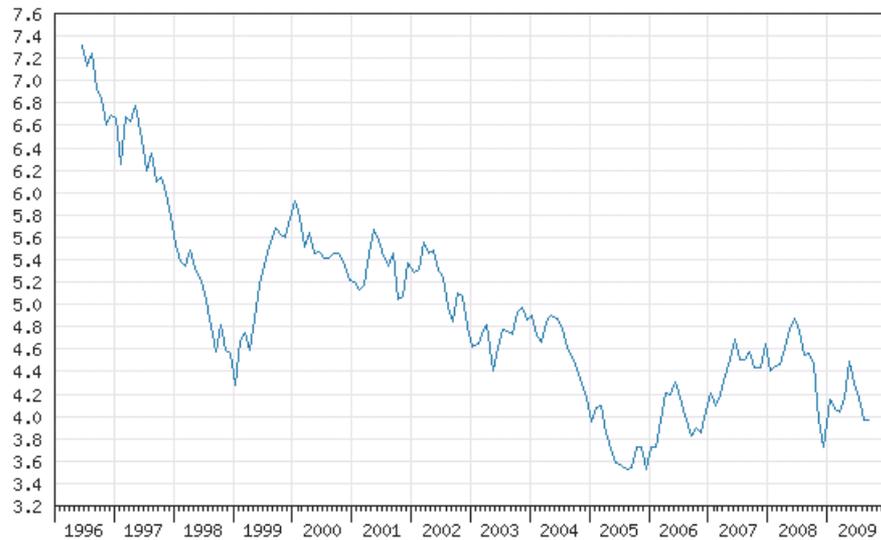
Zinsstrukturkurve (Svensson-Methode) / Börsennotierte Bundeswertpapiere / 7,0 Jahr(e) ...
1996-06 bis 2009-09, monatlich
PROZENT



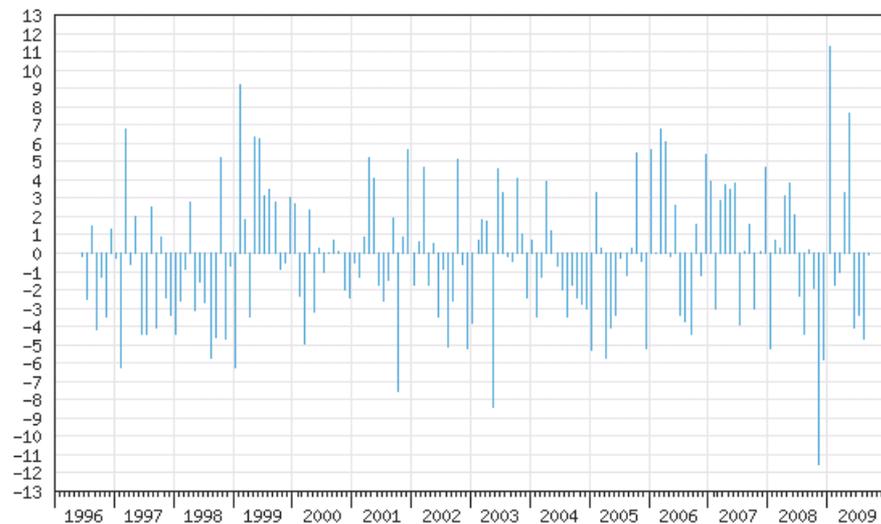
Veränderung gegenüber Vorperiode in Prozent



Zinsstrukturkurve (Svensson-Methode) / Börsennotierte Bundeswertpapiere / 15,0 Jahr(e) ...
1996-06 bis 2009-09, monatlich
PROZENT



Veränderung gegenüber Vorperiode in Prozent



Beispiel: Berechnung Pensionsrückstellungen auf den 30.09.2009 (1)

Ausgangswerte:

- Betrachtung 10 Jahre differenziert
- 11. bis 15. Jahr gleichbleibende Preis- und Kostensteigerung
- ab 16. Jahr unverändert
- Zinssatz 7 J. Durchschnitt gem. Entwurf Bundesbank 09-2009 (5,27%)
- Jahresleistung zw. 100 T€ und 160 T€



3. Rückstellungen

b. Pensionsrückstellungen



Beispiel: Berechnung Pensionsrückstellungen auf den 30.09.2009 (2)

Ergebnis:

| Stichtag | T € |
|---|----------|
| 30.09.2009 | 3.296,60 |
| 30.09.2009 Zinsstrukturkurve 15Jh, Durchschnitt der letzten 7 Jahre (4,34) | 4.059,95 |
| 30.09.2000 Zinsstrukturkurve 15Jh, Durchschnitt der letzten 7 Jahre (6,32) | 2.709,35 |
| 30.09.1996 Zinsstrukturkurve 15Jh, Durchschnitt der letzten 7 Jahre (7,54) | 2.236,57 |



Besonderheit wertpapiergebundene Pensionszusagen

| | Bewertung | |
|------------|---|--|
| HGB bisher | Einzelbewertung, Aktivierung Anspruch aus Wertpapieren, Passivierung Pensionsrückstellung | |
| HGB neu | § 253 I S. 3 | <ul style="list-style-type: none">▪ Umfang der Altersversorgung entspricht beizulegendem Zeitwert▪ Rückstellung ist mit Wertansatz der Wertpapiere zu bewerten, aufgrund Bewertungseinheit somit kein Ausweis |

Aufteilung Veränderung Pensionsrückstellung in Zinsanteil und Personalkostenveränderung

| | Bewertung | |
|---------|--------------|--|
| HGB neu | § 277 V S. 1 | <ul style="list-style-type: none">▪ Zinskomponente ist zu separieren und gesondert auszuweisen▪ Verbleibender Teil stellt z.B. Personalaufwand dar▪ Erstellung eines Rückstellungsspiegels mit expliziter Darstellung der Abzinsungseffekte wird empfohlen |

Bei Saldierung mit Planvermögen gem. § 246 II S. 2: nur in Bezug auf die Saldogröße

Aufteilung Veränderung Pensionsrückstellung in Zinsanteil und Personalkostenveränderung

Beispiel: Die Z-GmbH hat für ihre Arbeitnehmer eine Pensionsrückstellung gebildet und diese beträgt zum Jahresanfang 500.000 € und zum Jahresende 600.000 €. Der Diskontierungssatz beträgt 5%.

Lösung: In der GuV-Rechnung sind 100.000 € als Aufwand zu erfassen, wobei 25.000 € (= 500.000 € * 5%) Zinsaufwand und 75.000 € Personalaufwand darstellen.

Buchung der Rückstellungserhöhung:

| | | | |
|-----------------|----------|------------------------|-----------|
| Sonstige Zinsen | 25.000 € | Pensionsrückstellungen | 100.000 € |
| Personalaufwand | 75.000 € | | |

3. Rückstellungen

b. Pensionsrückstellungen



Latente Steuern

| | Bewertung | |
|---------|-----------|--|
| HGB neu | § 274 | Im Allgemeinen wird der Ausweis der Pensionsrückstellungen nach HGB den steuerlichen Ausweis übersteigen |
| | Resultat | Aktive latente Steuern |

Zeitliche Übergangsregelung: Ausweis Pensionsrückstellungen (1)

| | | |
|-------|-----------|---|
| EGHGB | Art. 67 I | <ul style="list-style-type: none">▪ Zuführung des Unterschiedsbetrags bis 31.12.2024▪ Jährlichen Raten von mind. 1/15▪ Zielführung kann sofort in vollem Umfang vorgenommen bzw. eingestellt werden▪ Direkte Verrechnung mit Gewinnrücklagen▪ Zuführung kann in gleichen oder unterschiedlich hohen Jahresraten erfolgen (mind. jedoch mit 1/15 des Zuführungsbetrages) |
|-------|-----------|---|

Zeitliche Übergangsregelung: Ausweis Pensionsrückstellungen (2)

| | | |
|-------|----------------|--|
| EGHGB | Art. 67 I S. 2 | <ul style="list-style-type: none">▪ Ergibt sich Auflösungsbetrag: Beibehaltungswahlrecht, sofern Auflösungsbetrag bis 31.12.2024 wieder zugeführt werden müsste▪ Wird aufgelöst: direkte Verrechnung mit Gewinnrücklagen▪ Unklarheit bezüglich Personengesellschaften: keine Gewinnrücklagen |
|-------|----------------|--|

3. Rückstellungen

b. Pensionsrückstellungen



Behandlung Anpassungsbeträge in Folgejahren

| | | |
|-------|------------------|---|
| EGHGB | Art. 66, I und V | Aufwendungen sind in der Gewinn- und Verlustrechnung gesondert unter dem Posten „außergewöhnliche Aufwendungen“ und Erträge hieraus gesondert unter dem Posten „außerordentliche Erträge“ anzugeben |
|-------|------------------|---|

3. Rückstellungen

b. Pensionsrückstellungen



Übergangsregelung: Anhangangaben

| | | |
|-------|----------------|---|
| EGHGB | Art. 67 I S. 4 | Angabe des Verpflichtungsüberschusses aus Pensionsrückstellung im Anhang, wenn keine sonstige Anpassung erfolgt |
|-------|----------------|---|

3. Rückstellungen

b. Pensionsrückstellungen



Beispiel: Anpassungsbedarf

| | |
|---|------------|
| Pensionsrückstellung nach § 6a EStG | 2.164,66 € |
| Pensionsrückstellung nach HGB (§ 249 I i.V.m. § 253 II S. 2) | 3.296,60 € |
| Anpassungsbedarf | 1.131,94 € |
| jährlich mindestens | 75,46 € |
| Differenz Ausweis Anhang | 1.056,48 € |



Erweiterung der Passivierungspflicht mittelbarer Versorgungszusagen

grds. sind auch mittelbare Versorgungszusagen zu passivieren, wenn ein Verpflichtungsüberschuss besteht

| |
|------------------------|
| 1. Direktzusage |
| 2. Unterstützungskasse |
| 3. Direktversicherung |
| 4. Pensionskasse |
| 5. Pensionsfonds |

Bewertung der vollen Verpflichtung gem. § 253 II HGB abzgl. Deckungsvermögen oder Bewertung mit Differenz zwischen zugesagter und mittelbar finanzierter Leistung.

3. Rückstellungen

b. Pensionsrückstellungen



Bildung von Bewertungseinheiten

| | | |
|---------------|----------------------------|---|
| HGB bisher | Bewertung | <ul style="list-style-type: none">▪ Einzelbewertung▪ Aktivierung Anspruch aus Wertpapieren▪ Passivierung Pensionsrückstellung |
| HGB neu | Ansatz: § 246 II S. 2 | <ul style="list-style-type: none">▪ Saldierung von Pensionsrückstellungen und Deckungsvermögen (wenn Zugriff aller Gläubiger entzogen und zweckgebunden zur Erfüllung Altersversorgungsverpflichtungen)▪ Korrespondierende Verrechnung von Aufwendungen und Erträgen aus Bewertung |
| | Bewertung: § 253 I S. 2 | <ul style="list-style-type: none">▪ anzusetzender Zeitwert▪ Verstoß geg. bisheriges Anschaffungskosten- und Realisationsprinzip |

Bildung von Bewertungseinheiten (1)

| | | |
|------------|-------------------------|--|
| HGB neu | Anhang: § 285 Nr. 25 | <ul style="list-style-type: none">▪ Zeitwert der verrechneten Vermögensgegenstände▪ Erfüllungsbetrag der verrechneten Schulden▪ Verrechnete Aufwendungen und Erträge▪ Grundlegende Annahmen zur Bestimmung des Zeitwertes |
| | Auswirkung Rating | <ul style="list-style-type: none">▪ Erhöhung der Eigenkapitalquote bei sonst gleichen Daten▪ Gilt auch für Regelung für wertpapiergebundene Pensionszusagen (§ 253 I S. 3) |

4. Methodenwechsel und Wahlrecht bei der Aktivierung latenter Steuern



Die nachfolgende Graphik veranschaulicht die konzeptionellen Grundlagen des § 274 HGB nach derzeitiger Rechtslage sowie in der Fassung des BilMoG (1)

| | HGB | BilMoG |
|---------------------------|--|--|
| Anwendungsbereich | Alle KapGes, Gesellschaften i.S.d. § 264a HGB und publizitätspflichtige Unternehmen (§ 5 Abs.1 PubLG) | Pflicht bei großen und mittelgroßen KapGes und Gesellschaften i.S.d. § 264a HGB sowie bei publizitätspflichtigen Unternehmen (§ 274a Nr.5 HGB); Wahlrecht bei kleinen KapGes und Gesellschaften i.S.d. § 264a HGB |
| Abgrenzungskonzept | GuV-orientiertes Konzept ("timing-differences concept") | Bilanzorientiertes Konzept („temporary-differences concept“); ergänzt um zusätzliche Anwendungsfälle (§ 274 Abs.1 HGB) |
| Anwendungsfälle | Differenzen zwischen Handels- und Steuerbilanzgewinn, die erfolgswirksam entstehen und sich im Zeitablauf wieder erfolgswirksam auflösen | Erfassung aller Bilanzierungs- und Bewertungsdifferenzen zwischen Handels- und Steuerbilanz (§ 274 Abs.1 Satz 1 HGB) Erweiterung der Anwendung auf ungenutzte steuerliche Verlustvorträge (inklusive Steuergutschriften und Zinsvorträge; § 274 Abs.1 Satz 2 HGB) |

4. Methodenwechsel und Wahlrecht bei der Aktivierung latenter Steuern



Die nachfolgende Graphik veranschaulicht die konzeptionellen Grundlagen des § 274 HGB nach derzeitiger Rechtslage sowie in der Fassung des BilMoG (2)

| | HGB | BilMoG |
|----------------------|--|--|
| Bilanzierungspflicht | <p>Passivierungspflicht von passiven latenten Steuern und Aktivierungswahlrecht von aktiven latenten Steuern (getrennte Betrachtungsweise)</p> | <p>Berechnung des Saldos aus aktiven und passiven latenten Steuern („Gesamtdifferenzbetrachtung“). Ergibt dieser insgesamt eine</p> <ul style="list-style-type: none"> • Steuerbelastung, besteht hierfür eine Passivierungspflicht in Form von passiven latenten Steuern • Steuerentlastung, besteht für diese ein Aktivierungswahlrecht <p>Allgemeines Wahlrecht für kleine Kapitalgesellschaften (§ 274a Nr. 5 HGB)</p> |
| Gläubigerschutz | <p>Ausschüttungssperre bei Ansatz aktiver latenter Steuern (§ 274 Abs.2 S.3 HGB)</p> | <p>Ausschüttungssperre bei Ansatz aktiver latenter Steuern (§ 268 Abs.8 Satz 2 HGB)</p> |

Bildung von Bewertungseinheiten (2)

| | | |
|---------|-------------------------|---|
| HGB neu | Anhang: § 285 Nr. 29 | <ul style="list-style-type: none">• Erläuterung, auf welche Differenzen oder steuerliche Verlustvorträge die latenten Steuern beruhen• Erläuterung, mit welchen Steuersätzen die Bewertung erfolgt ist |
| EGHGB | GuV: Art. 67 VI | Übergangsvorschriften: Aufwendungen und Erträge aus dem erstmaligen Ansatz von latenten Steuern sind unmittelbar mit den Gewinnrücklagen zu verrechnen |

Kurzformel für die „neue“ latente Steuerabgrenzung:

Aktive latente Steuern: $\text{Vermögen HB} < \text{Vermögen StB}$
 $\text{Schulden HB} > \text{Schulden StB}$

Passive latente Steuern: $\text{Vermögen HB} > \text{Vermögen StB}$
 $\text{Schulden HB} < \text{Schulden StB}$

Hinweis: Der Investitionsabzugsbetrag (§ 7g I EStG), der derzeit noch zu latenten Steuern führt, dürfte künftig keine Steuerabgrenzung mehr auslösen, weil keine Abweichung mehr in den Bilanzansätzen vorliegt.

4. Methodenwechsel und Wahlrecht bei der Aktivierung latenter Steuern



Berechnung (1)

| Passive latente Steuern | | | |
|---|-------------|-------------|-------------|
| Minderung Passivposten/Erhöhung Aktivposten geg. StB | Ansatz HB | Ansatz StB | Differenz |
| Minderung Rückstellung Erbbaurecht (Erfüllungsbetrag) | -169.000,00 | -180.000,00 | -11.000,00 |
| Erhöhung Fremdwährungsforderung | 52.054,00 | 40.000,00 | -12.054,00 |
| Aktivierung selbstgeschaffenes immaterielles Wirtschaftsgut | 250.000,00 | 0,00 | -250.000,00 |
| Auflösung SoPo mit Rücklagenanteil | 0,00 | -525.000,00 | -525.000,00 |
| BMG passive latente Steuern | 133.054,00 | -665.000,00 | -798.054,00 |
| Passive latente Steuern 30% | | | -239.416,20 |

4. Methodenwechsel und Wahlrecht bei der Aktivierung latenter Steuern



Berechnung (2)

| Aktive latente Steuern | | | |
|--|---------------|---------------|--------------------|
| Erhöhung Passivposten/Minderung Aktivposten geg. StB | Ansatz HB | Ansatz StB | Differenz |
| Anpassung Pensionsrückstellung | -248.902,00 | -198.902,00 | 50.000,00 |
| Aktivierung derivativer Firmenwert | 93.750,00 | 98.333,00 | 4.583,00 |
| Erhöhung Verbindlichkeiten Lieferung und Leistung | -1.429.944,80 | -1.429.644,80 | 300,00 |
| BMG aktive latente Steuern | -1.585.096,80 | -1.530.213,80 | 54.883,00 |
| Aktive latente Steuern 30% | | | 16.464,90 |
| Passive latente Steuern 30% | | | -239.416,20 |
| Saldo latente Steuern 30% | | | -222.951,30 |

Berechnung latente Steuern auf Verlustvortrag (1)

Beispiel: Die Z-GmbH weist in 2010 einen HB-Gewinn von 0 € und einen steuerlichen Verlustvortrag von 5.000.000 € aus. In den Jahren 2011 bis 2015 wird mit einem jährlichen positiven Ergebnis von 500.000 € gerechnet. Des Weiteren ist beabsichtigt ein unbebautes Grundstück in 2013 zu verkaufen, für das voraussichtlich ein Veräußerungsgewinn von 1.500.000 € erzielt wird. Der Ertragsteuersatz beträgt 30 %.

Lösung: In Höhe von 4 Mio.€ kann der steuerliche Verlustvortrag in den kommenden 5 Jahren geltend gemacht werden, während 1 Mio.€ noch „ungewiss“ ist. Demzufolge ist eine aktive latente Steuer i.H.v. 1,2 Mio.€ (= 4 Mio.€ * 30 %) zu bilden.

Berechnung latente Steuern auf Verlustvortrag (2)

| Jahr | Ergebnis | Zu verrechnender Verlustvortrag | Steuer- satz | Aktive latente Steuern |
|--------------|--------------------|------------------------------------|-----------------|------------------------|
| 2011 | 500.000 € | 500.000 € | 30 % | 150.000 € |
| 2012 | 500.000 € | 500.000 € | 30 % | 150.000 € |
| 2013 | 2.000.000 € | 2.000.000 € | 30 % | 600.000 € |
| 2014 | 500.000 € | 500.000 € | 30 % | 150.000 € |
| 2015 | 500.000 € | 500.000 € | 30 % | 150.000 € |
| Summe | 4.000.000 € | 4.000.000 € | | 1.200.000 € |

Neue und geänderte Erläuterungspflichten im Anhang für KapG und gem. § 264a HGB (1)

| HGB | Erläuterungspflicht |
|--|---|
| § 285 Nr. 2 (Alternativausweis gestrichen) | Verbindlichkeitspiegel im Anhang ist Pflicht, nicht substituierbar durch Angaben in Bilanz |
| § 285 Nr. 3 (neu gefasst) | Art, Zweck und finanzielle Auswirkungen von nicht in der Bilanz erscheinenden Geschäften, soweit dies für die Beurteilung der Finanzlage notwendig ist |
| § 285 Nr. 3a (modifiziert, bisher: § 285 Nr. 3) | Gesamtbetrag der sonstigen finanziellen Verpflichtungen, die nicht in der Bilanz enthalten und nicht nach § 251 oder Nr. 3 anzugeben sind, sofern für Beurteilung der Finanzlage von Bedeutung, wobei Verpflichtungen geg. verbundenen Unternehmen gesondert anzugeben sind |
| § 287 (gestrichen) | Beteiligungsliste nunmehr ausschließlich im Anhang darzustellen |

Neue und geänderte Erläuterungspflichten im Anhang für KapG und gem. § 264a HGB (2)

| HGB | Erläuterungspflicht |
|----------------------------|--|
| § 285 Nr. 13 (modifiziert) | Gründe, die die Annahme einer betrieblichen Nutzungsdauer des Geschäfts- oder Firmenwerts von mehr als fünf Jahren rechtfertigen, sofern dieser Zeitraum die Nutzungsdauer nicht überschreitet [Hinweis auf die steuerlichen Vorschriften (§ 7 Abs. 1 Satz 3 EStG) reicht nicht aus] |
| § 285 Nr. 16 (modifiziert) | Verpflichtung zur Offenlegung, an welchem Ort die Erklärung zur Corporate Governance (§ 161 AktG) öffentlich zugänglich ist |
| § 285 Nr. 17 (neu) | Aufschlüsselung der erbrachten (nicht: als Aufwand erfassten) Abschlussprüferhonorare auch bei nicht kapitalmarktorientierten Unternehmen, soweit diese nicht in einem Konzernabschluss enthalten ist Honorar ist aufzuschlüsseln für die Abschlussprüfungsleistungen, andere Bestätigungsleistungen, Steuerberatungsleistungen, sonstige Leistungen |

Neue und geänderte Erläuterungspflichten im Anhang für KapG und gem. § 264a HGB (3)

| HGB | Erläuterungspflicht |
|---------------------------|---|
| § 285 Nr. 18 und 19 (neu) | Angabepflichten zum Ausweis bei über dem beizulegenden Zeitwert Finanzanlagevermögen bzw. bei Bewertung nicht zum beizulegenden Zeitwert im Bereich bilanzierter derivativer Finanzinstrumente Weitergehende Informationen zur Bewertung von Finanzinstrumenten, bei Ansatz nicht zum beizulegenden Zeitwert (insb. Gründe) bzw. bei Banken, bei Ansatz des beizulegenden Zeitwertes |
| § 285 Nr. 20 (neu) | Informationen zu Finanzinstrumenten, die zum beizulegenden Zeitwert bewertet sind |
| § 285 Nr. 21 (neu) | Geschäfte mit nahe stehenden Unternehmen und Personen, die nicht zu marktüblichen Bedingungen zustande gekommen sind und die für die Beurteilung der Finanzlage von Bedeutung sind |
| § 285 Nr. 22 (neu) | Gesamtbetrag der F&E-Aufwendungen sowie der auf selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens entfallende Betrag |

Neue und geänderte Erläuterungspflichten im Anhang für KapiG und gem. § 264a HGB (4)

| HGB | Erläuterungspflicht |
|-----------------------|--|
| § 285 Nr. 23 zu a) | Nach § 254 HGB gebildete Bewertungseinheiten sind zu erläutern und nach den abgesicherten Risiken zu unterteilen |
| | Betragsmäßiger Umfang, der zur Absicherung von Risiken in eine Bewertungseinheit einbezogen worden ist |
| | Art der gebildeten Bewertungseinheit |
| | Gesamtvolumen der mit den am Bilanzstichtag bestehenden Bewertungseinheiten abgesicherten Risiken |
| zu b) | Wirksamkeit der einzelnen am Bilanzstichtag bestehenden Bewertungseinheiten |
| zu c) | Strengere Anforderungen bei antizipative Bewertungseinheiten und derivativen Finanzinstrumente |

Neue und geänderte Erläuterungspflichten im Anhang für KapG und gem. § 264a HGB (5)

| HGB | Erläuterungspflicht |
|--------------|---|
| § 285 Nr. 24 | Art und Gründe des angewandten versicherungsmathematischen Bewertungsverfahrens für Pensionsrückstellungen |
| § 285 Nr. 25 | Beträge der nach § 246 II S. 2 verrechneten Vermögensgegenstände und Schulden |
| § 285 Nr. 26 | Zweck des Erwerbs von Anteilen an Spezialfonds, Buchwert, beizulegender Zeitwert, thesaurierte und ausgeschüttete Gewinne sowie Aufgliederung des Fondsvermögens |
| § 285 Nr. 27 | Überlegungen für die Einschätzung des Risikos der Inanspruchnahme bei den nach § 251 unter der Bilanz ausgewiesenen Verbindlichkeiten und Haftungsverhältnissen sind im Anhang darzulegen |

Neue und geänderte Erläuterungspflichten im Anhang für KapG und gem. § 264a HGB (6)

| HGB | Erläuterungspflicht |
|--------------|--|
| § 285 Nr. 28 | Aufgliederung des Gesamtbetrags der Beträge i.S.d. § 268 VIII (Ausschüttungssperre) in Beträge aus Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des AV und latenter Steuern sowie aus der Bewertung von Vermögensgegenständen zum beizulegenden Zeitwert |
| § 285 Nr. 29 | Bericht, auf welchen Differenzen oder steuerlichen Verlustvorträgen die latenten Steuern beruhen |
| § 287 | Streichung der Möglichkeit, die Angaben nach § 285 Nr. 11, 11a statt im Anhang in einer gesonderten Aufstellung des Anteilsbesitzes vorzunehmen |

Neue und geänderte Erläuterungspflichten im Anhang für KapG und gem. § 264a HGB (7)

Größenabhängige Erleichterungen

| HGB | Keine Angabepflicht |
|---------|---|
| § 288 I | Kleine Kapitalgesellschaften (§ 267 I) brauchen keine Angaben zu den neuen Vorschriften gem. § 285 Nr. 3 (Chancen Risiken von nicht in Bilanz enthaltenen Geschäften), 17 (WP-Honorar), 21 (marktunübliche Geschäfte mit Nahestehenden), 22 (FuE-Aufwand), 29 (latente Steuern) zu machen |
| | Für mittelgroße Kapitalgesellschaften (§ 267 II) sind neben den bisherigen größenabhängigen Erleichterungen folgende neue Erleichterungen vorgesehen |
| | Bei Angaben nach § 285 Nr. 3 brauchen Risiken und Vorteile nicht dargestellt zu werden; Angaben nach § 285 Nr. 29 nicht erforderlich |
| | Soweit Angaben nach § 285 Nr. 17 nicht gemacht werden, Verpflichtung, diese der Wirtschaftsprüferkammer auf schriftliche Anforderung zu übermitteln |
| | Angaben nach § 285 Nr. 21 nur bei Aktiengesellschaften |

Neue und geänderte Erläuterungspflichten im Lagebericht für KapG und gem. § 264a HGB

| HGB | Erläuterungspflicht |
|----------|---|
| § 289 IV | Einschränkung der Berichterstattung über Übernahmehemmnisse, soweit die betreffenden Angaben im Anhang zu machen sind (nur AG und KGaA, die den organisierten Markt in Anspruch nehmen) |
| § 289 V | Verpflichtung zur Beschreibung der wesentlichen Merkmale des internen Risikomanagementsystems im Hinblick auf den Rechnungslegungsprozess |
| § 289a | Verpflichtung börsennotierter AG und AG, die andere Wertpapiere an einem organisierten Markt ausgegeben haben, zur Aufnahme einer Erklärung zur Unternehmensführung (alternativ: Internetadresse) |

Neustrukturierung der Konzernrechnungslegungspflicht

| HGB | Erläuterungspflicht |
|-------|--|
| § 290 | <ul style="list-style-type: none">▪ Beherrschender Einfluss (control-prinzip) begründet Konzernrechnungslegungspflicht (keine einheitliche Leitung mehr erforderlich)▪ Konsolidierung von Zweckgesellschaften erforderlich, wenn Mehrheit der Chancen und Risiken durch Mutterunternehmen getragen werden |

Anhebung der Schwellenwerte

| summiert* | bisher in Mio. € | neu in Mio. € | Veränderungen | |
|------------------|---------------------|------------------|-------------------|---------|
| | | | absolut in Mio. € | Prozent |
| Bilanzsumme bis | 19,3 | 23,1 | +3,8 | 19,00% |
| Umsatzerlöse bis | 38,5 | 46,2 | +7,7 | 16,60% |
| Arbeitnehmer bis | 250 | 250 | | |

| konsolidiert** | bisher in Mio. € | neu in Mio. € | Veränderungen | |
|------------------|---------------------|------------------|-------------------|---------|
| | | | absolut in Mio. € | Prozent |
| Bilanzsumme bis | 16,1 | 19,25 | +3,15 | 19,50% |
| Umsatzerlöse bis | 32,1 | 38,5 | +6,4 | 20,00% |
| Arbeitnehmer bis | 250 | 250 | | |

Anhebung der Schwellenwerte

| Gesetz | Vorschrift |
|---------------|--|
| § 301 HGB | Kapitalbewertung nur noch nach der Neubewertungsmethode |
| Art. 66 EGHGB | Übergangsvorschrift: Anwendung auf Erstkonsolidierungen nach 31.12.2009 |

- Getrennter Ausweis aktiver und passiver Unterschiedsbeträge
- Latente Steuern nach dem bilanzorientierten Konzept
- Währungsumrechnung nach der modifizierten Stichtagsmethode
- Befreiung durch übergeordneten Konzernabschluss (EU/EWR)

Konzernanhang – Änderung durch BilMoG (1)

| HGB | Erläuterungspflicht |
|--------------|---|
| § 314 Nr. 2 | Art und Zweck sowie Risiken und Vorteile von nicht in der Konzernbilanz erscheinenden Geschäften (Zweckgesellschaften) des Mutterunternehmens und der in den Konzernabschluss einbezogenen Tochterunternehmen Hinweis auf die Erläuterungen zu § 285 Nr.3 und 3a |
| § 314 Nr. 2a | Sonstige finanzielle Verpflichtungen; redaktionelle Anpassung an die neue Vorschrift gem. § 314 Nr.2 |
| § 314 Nr. 8 | Erklärung zur Corporate Governance (§ 161 AktG) abgeben und Angabe an welcher Stelle diese öffentlich zugänglich ist |
| § 314 Nr. 9 | Aufschlüsselung der berechneten (nicht: als Aufwand erfassten) Honorare des Konzernabschlussprüfers auch bei nicht kapitalmarktorientierten Mutterunternehmen |

Konzernanhang – Änderung durch BilMoG (2)

| HGB | Erläuterungspflicht |
|---------------------|---|
| § 314 Nr. 10 und 11 | Anpassung der Vorschriften zur Bewertung von Finanzinstrumenten an die geänderten Bewertungsvorschriften des § 253 |
| Nr. 10 | Finanzinstrumente angeben, die im Konzernabschluss über dem beizulegenden Zeitwert ausgewiesen werden und zwar: <ul style="list-style-type: none">a. Angabe des Buchwertes und des beizulegenden Zeitwerts sowieb. Gründe für das Unterlassen der Abschreibung und der Indizien, die für vorübergehende Wertminderung sprechen |
| Nr. 11 | Angabe für jede Kategorie nicht zum beizulegenden Zeitwert bilanzierter derivativer Finanzinstrumente von: <ul style="list-style-type: none">a. Art und Umfangb. beizulegenden Zeitwert und angewandte Bewertungsmethodec. Buchwert und Bilanzposten sowied. Gründe warum u.U. beizulegender Zeitwert nicht bestimmbar |

Konzernanhang – Änderung durch BilMoG (3)

| HGB | Erläuterungspflicht |
|--------------|---|
| § 314 Nr. 12 | <p>Informationen zu Finanzinstrumenten, die zum beizulegenden Zeitwert bewertet sind:</p> <ul style="list-style-type: none">a. Grundlegende Annahmen, die der Bestimmung des beizulegenden Zeitwertes zugrunde gelegt wurden sowieb. Umfang und Art jeder Kategorie derivativer Finanzinstrumente inklusive der Einflussfaktoren (Beeinflussbarkeit von Höhe, Zeitpunkt und Sicherheit künftiger Zahlungsströme) |
| § 314 Nr. 13 | <p>Nicht zu marktüblichen Bedingungen zustande gekommenen Geschäfte des Konzerns mit nahe stehenden Unternehmen und Personen, die für die Beurteilung der Finanzlage von Bedeutung sind</p> <p>(Art der Beziehung, Wert der Geschäfte sowie weitere Angaben, die für die Beurteilung der Finanzlage des Konzerns notwendig sind)</p> |

Konzernanhang – Änderung durch BilMoG (4)

| HGB | Erläuterungspflicht |
|--------------|---|
| § 314 Nr. 14 | <ul style="list-style-type: none">▪ Gesamtbetrag der F&E-Kosten des Geschäftsjahres – sofern Aktivierungswahlrecht gem. § 248 II ausgeübt wird – sowie der auf selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des AV entfallende Betrag▪ Verweis auf die Ausführungen zu § 285 Nr.22 |
| § 314 Nr. 15 | <ul style="list-style-type: none">▪ Bewertungseinheiten nach § 254, ausser wenn diese mit Angaben nach § 315 II Nr.2 zusammengefasst▪ Verweis auf die Ausführungen zu § 285 Nr.23 |
| § 314 Nr. 16 | <ul style="list-style-type: none">▪ Angewandtes versicherungsmathematisches Bewertungsverfahren für Pensionsrückstellungen und ähnliche Verpflichtungen im Konzernabschluss sowie der grundlegenden Berechnungsannahmen▪ Verweis auf die Ausführungen zu § 285 Nr.24 |

Konzernanhang – Änderung durch BilMoG (5)

| HGB | Erläuterungspflicht |
|--------------|---|
| § 314 Nr. 17 | <ul style="list-style-type: none">▪ Beträge der nach § 246 II S. 1 im Konzernabschluss verrechneten Vermögensgegenstände und Schulden▪ Nr. 12a ist entsprechend anzuwenden▪ Verweis auf die Ausführungen zu § 285 Nr.25 |
| § 315 Nr. 18 | <ul style="list-style-type: none">▪ Zweck des Erwerbs der im Konzernabschluss ausgewiesenen Anteile an Spezialfonds, Buchwert, beizulegender Zeitwert, thesaurierte und ausgeschüttete Gewinne sowie Aufgliederung des Fondsvermögens▪ Verweis auf die Ausführungen zu § 285 Nr.26 |
| § 314 Nr. 19 | <ul style="list-style-type: none">▪ Gründe für die Einschätzung des Risikos der Inanspruchnahme bei den nach § 251 unter der Bilanz ausgewiesenen Verbindlichkeiten und Haftungsverhältnissen▪ Verweis auf die Ausführungen zu § 285 Nr.27 |

Konzernanhang – Änderung durch BilMoG (6)

| HGB | Erläuterungspflicht |
|--------------|---|
| § 314 Nr. 20 | Gründe, die die Annahme einer betrieblichen Nutzungsdauer des Geschäfts- oder Firmenwerts von mehr als fünf Jahren rechtfertigen, sofern dieser Zeitraum die Nutzungsdauer nicht überschreitet <small>[Hinweis auf die steuerlichen Vorschriften (§ 7 Abs.1 Satz 3 EStG) reicht nicht aus]</small> |
| § 314 Nr. 21 | Bericht, auf welchen Differenzen oder steuerlichen Verlustvorträgen die latenten Steuern beruhen |

Konzernlagebericht

| HGB | Erläuterungspflicht |
|--------------|---|
| § 315 II Nr. | Verpflichtung zur Beschreibung der wesentlichen Merkmale des internen Risikomanagementsystems im Hinblick auf den Konzernrechnungslegungsprozess (Sofern Kapitalmarktorientierung i.S.d. § 264d) |
| § 315 IV | Einschränkung der Berichterstattung über Übernahmehemmnisse, soweit die betreffenden Angaben im Anhang zu machen sind |

8. Konkrete Handlungsempfehlungen für die Unternehmen



Analyse des Beispielabschlusses der Power-Bau GmbH

Übersicht der verwendeten Beispiele

- Veräußerung einer Immobilie
- Sopo mit Rücklagenanteil
- Ingangsetzungsaufwand
- Verbindlichkeiten
- Immaterielle VG des AV
- Derivativer Firmenwert
- Währungsumrechnung
- Beendigung Erbbaurecht
- Aufwandsrückstellungen
- Pensionsrückstellungen (1)
- Pensionsrückstellungen (2)
- Anpassungsbedarf
- Latente Steuern

Bilanz der Power Bau GmbH Berlin nach HGB



| AKTIVA | 31.12.2009 | | 31.12.2008 | | PASSIVA | 31.12.2009 | | 31.12.2008 | |
|--|---------------------|--------------|---------------------|--------------|--|---------------------|--------------|---------------------|--------------|
| | Euro | Euro | Euro | Euro | | Euro | Euro | Euro | Euro |
| A. Aufwendungen Ingangsetzung | | 75.000,00 | | 0,00 | A. Eigenkapital | | | | |
| B. Anlagevermögen | | | | | I. Gezeichnetes Kapital | | 1.000.000,00 | | 1.000.000,00 |
| I. Immat. Vermögensgegenstände | | | | | II. Gewinnrücklagen | | | | |
| 1. Konzessionen und Lizenzen | 2.593,00 | | 4.013,00 | | 1. andere Gewinnrücklagen | | 1.000.000,00 | | 0,00 |
| 2. Geschäfts- oder Firmenwert | <u>98.333,00</u> | | <u>0,00</u> | | III. Gewinnvortrag | | 311.649,56 | | 1.230.444,62 |
| | | 100.926,00 | | 4.013,00 | - davon Gewinnvortrag | | | | |
| | | | | | Euro 1.230.444,62 (Euro 0,00) | | | | |
| II. Sachanlagen | | | | | B. Sonderposten mit Rücklageanteil | | 525.000,00 | | 0,00 |
| 1. Grundstücke und Bauten | 80.195,28 | | 162.909,02 | | C. Rückstellungen | | | | |
| 2. technische Anlagen | 224.309,32 | | 350.552,34 | | 1. Rückstellungen für Pensionen | 198.902,00 | | 185.933,00 | |
| 3. andere Anlagen, BGA | <u>256.789,22</u> | | <u>226.333,95</u> | | 2. Steuerrückstellungen | 152.531,96 | | 175.277,07 | |
| | | 561.293,82 | | 739.855,31 | 3. Rückstellung latente Steuern | 25.500,00 | | 0,00 | |
| III. Finanzanlagen | | | | | 4. sonstige Rückstellungen | <u>1.019.089,71</u> | | <u>1.198.208,29</u> | |
| 1. Beteiligungen | 11.103,45 | | 57.221,33 | | | | 1.396.003,67 | <u>1.559.418,36</u> | |
| 2. Rückdeckungsansprüche aus Lebensversicherungen | <u>59.670,60</u> | | <u>0,00</u> | | D. Verbindlichkeiten | | | | |
| | | 70.774,05 | | 57.221,33 | 1. Verbindlichkeiten L+L | 1.429.344,80 | | 1.379.660,34 | |
| C. Umlaufvermögen | | | | | - davon mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr | | | | |
| I. Vorräte | | | | | Euro 1.429.344,80 (Euro 1.379.660,34) | | | | |
| 1. Roh-, Hilfs-, Betriebsstoffe | 38.691,75 | | 34.981,27 | | 2. sonstige Verbindlichkeiten | <u>1.359.656,18</u> | | <u>1.237.005,63</u> | |
| 2. Bauaufträge in Ausführung | 5.090.762,00 | | 2.290.675,00 | | - davon gegenüber Gesellschaftern | | | | |
| 3. erhaltene Anzahlungen | <u>5.019.137,28</u> | | <u>1.396.160,25</u> | | Euro 772.001,29 (Euro 709.848,82) | | | | |
| | | 110.316,47 | | 929.496,02 | - davon aus Steuern | | | | |
| II. Forderungen | | | | | Euro 142.122,01 (Euro 132.640,56) | | | | |
| 1. Forderungen L+L | 2.506.681,42 | | 2.502.730,10 | | - davon im Rahmen der sozialen Sicherheit | | | | |
| 2. sonstige Vermögensgegenstände | <u>196.374,38</u> | | <u>25.093,71</u> | | Euro 77.923,98 (Euro 69.639,70) | | | | |
| - davon mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr | | 2.703.055,80 | | 2.527.823,81 | - davon mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr | | | | |
| Euro 2.394,12 (Euro 2.289,31) | | | | | Euro 1.325.773,22 (Euro 1.207.020,91) | | | | |
| III. Kassen- und Bankbestände | | 2.736.169,01 | | 2.076.890,03 | E. Rechnungsabgrenzungsposten | | 0,00 | | 1.471,86 |
| D. Rechnungsabgrenzungsposten | | 664.119,06 | | 72.701,31 | | | | | |
| | | | | | | | | | |
| | | 7.021.654,21 | | 6.408.000,81 | | | 7.021.654,21 | | 6.408.000,81 |

| AKTIVA | 31.12.2009 | | 31.12.2008 | | PASSIVA | 31.12.2009 | | 31.12.2008 | |
|--|---------------------|---------------------|------------|---------------------|--|---------------------|---------------------|------------|---------------------|
| | Euro | Euro | Euro | Euro | | Euro | Euro | Euro | Euro |
| A. Aufwendungen Ingangsetzung | | 0,00 | | 0,00 | A. Eigenkapital | | | | |
| B. Anlagevermögen | | | | | I. Gezeichnetes Kapital | | 1.000.000,00 | | 1.000.000,00 |
| I. Immat. Vermögensgegenstände | | | | | II. Gewinnrücklagen | | | | |
| 1. Konzessionen und Lizenzen | 252.593,00 | | | 4.013,00 | 1. andere Gewinnrücklagen | | 1.000.000,00 | | 0,00 |
| 2. Geschäfts- oder Firmenwert | <u>93.750,00</u> | | | <u>0,00</u> | III. Gewinnvortrag | | 805.354,28 | | 1.230.444,62 |
| | | 346.343,00 | | 4.013,00 | - davon Gewinnvortrag | | | | |
| II. Sachanlagen | | | | | Euro 1.230.444,62 (Euro 0,00) | | | | |
| 1. Grundstücke und Bauten | 80.195,28 | | | 162.969,02 | B. Rückstellungen | | | | |
| 2. technische Anlagen | 224.309,32 | | | 350.552,34 | 1. Rückstellungen für Pensionen | 248.902,00 | | | 185.933,00 |
| 3. andere Anlagen, BGA | <u>258.789,22</u> | | | <u>226.333,95</u> | 2. Steuerrückstellungen | 152.531,96 | | | 175.277,07 |
| | | 561.293,82 | | 739.855,31 | 3. sonstige Rückstellungen | <u>985.084,71</u> | | | <u>1.198.208,29</u> |
| III. Finanzanlagen | | | | | | 1.386.518,67 | | | 1.559.418,36 |
| 1. Beteiligungen | 11.103,45 | | | 57.221,33 | C. Verbindlichkeiten | | | | |
| 2. Rückdeckungsansprüche aus Lebensversicherungen | <u>59.670,60</u> | | | <u>0,00</u> | 1. Verbindlichkeiten L+L | 1.429.644,80 | | | 1.379.680,34 |
| | | 70.774,05 | | 57.221,33 | - davon mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr Euro 1.429.644,80 (Euro 1.379.680,34) | | | | |
| C. Umlaufvermögen | | | | | 2. sonstige Verbindlichkeiten | <u>1.359.656,18</u> | | | <u>1.237.005,63</u> |
| I. Vorräte | | | | | | 2.789.300,98 | | | 2.616.685,97 |
| 1. Roh-, Hilfs-, Betriebsstoffe | 38.691,75 | | | 34.981,27 | - davon gegenüber Gesellschaftern Euro 772.001,29 (Euro 709.848,82) | | | | |
| 2. Bauaufträge in Ausführung | 5.090.762,00 | | | 2.290.675,00 | - davon aus Steuern Euro 142.122,01 (Euro 132.840,56) | | | | |
| 3. erhaltene Anzahlungen | <u>4.362.258,22</u> | | | <u>1.396.160,25</u> | - davon im Rahmen der sozialen Sicherheit Euro 77.923,98 (Euro 69.638,70) | | | | |
| | | 767.195,53 | | 929.496,02 | - davon mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr Euro 1.325.773,22 (Euro 1.207.020,81) | | | | |
| II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände | | | | | D. Rechnungsabgrenzungsposten | | 0,00 | | 1.471,86 |
| 1. Forderungen L+L | 2.518.735,42 | | | 2.502.730,10 | E. Passive latente Steuern | | 222.951,30 | | 0,00 |
| 2. sonstige Vermögensgegenstände | <u>196.374,38</u> | | | <u>25.093,71</u> | | | | | |
| - davon mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr Euro 2.394,12 (Euro 2.269,31) | | 2.715.109,80 | | 2.527.823,81 | | | | | |
| III. Kassen- und Bankbestände | | 2.736.169,01 | | 2.076.890,03 | | | | | |
| D. Rechnungsabgrenzungsposten | | 7.240,00 | | 72.701,31 | | | | | |
| | | <u>7.204.125,21</u> | | <u>6.408.000,81</u> | | | | | |
| | | | | | | | <u>7.204.125,21</u> | | <u>6.408.000,81</u> |

| | Euro | 31.12.2009 Euro | 31.12.2008 Euro |
|--|------------|--------------------|--------------------|
| Übertrag | | 80.017,65 | 585.573,57 |
| 10. sonstige Zinsen und ähnliche Erträge | | 57.764,49 | 42.264,17 |
| 11. Zinsen und ähnliche Aufwendungen | | <u>28.113,02-</u> | <u>24.277,09-</u> |
| 12. Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit | | 109.669,12 | 603.580,65 |
| 13. außerordentliche Erträge | 153.907,38 | | 1.135,08 |
| 14. außerordentliche Aufwendungen | | <u>115.467,28-</u> | <u>39.648,27-</u> |
| 15. außerordentliches Ergebnis | | 38.440,10 | 38.513,19- |
| 16. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag | 63.199,97- | | 206.256,46- |
| 17. sonstige Steuern | | <u>3.704,31-</u> | <u>3.623,78-</u> |
| | | 66.904,28- | 209.880,22- |
| 18. Jahresüberschuss | | 81.204,94 | 355.167,24 |
| 19. Gewinnvortrag aus dem Vorjahr | | 1.230.444,62 | 0,00 |
| 20. Einstellungen in Gewinnrücklagen a) in andere Gewinnrücklagen | | 1.000.000,00- | 0,00 |
| 21. Vortrag auf neue Rechnung | | <u>311.649,56-</u> | <u>355.167,24-</u> |
| 22. Bilanzgewinn | | <u>0,00</u> | <u>0,00</u> |

| | Euro | 31.12.2009 Euro | 31.12.2008 Euro |
|--|--------------------|--------------------|--------------------|
| Übertrag | | 828.938,14 | 627.837,74 |
| 11. Zinsen und ähnliche Aufwendungen | | <u>28.113,02-</u> | <u>24.277,09-</u> |
| 12. Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit | | 800.825,12 | 603.560,65 |
| 13. außerordentliche Erträge | 153.907,38 | | 1.135,08 |
| 14. außerordentliche Aufwendungen | <u>115.467,28-</u> | | <u>39.648,27-</u> |
| 15. außerordentliches Ergebnis | | 38.440,10 | 38.513,19- |
| 16. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag | 260.651,27- | | 206.256,46- |
| 17. sonstige Steuern | <u>3.704,31-</u> | | <u>3.623,78-</u> |
| | | 264.355,58- | 209.880,22- |
| 18. Jahresüberschuss | | 574.909,64 | 355.187,24 |
| 19. Gewinnvortrag aus dem Vorjahr | | 1.230.444,62 | 0,00 |
| 20. Einstellungen in Gewinnrücklagen a) in andere Gewinnrücklagen | | 1.000.000,00- | 0,00 |
| 21. Vortrag auf neue Rechnung | | <u>805.354,26-</u> | <u>355.187,24-</u> |
| 22. Bilanzgewinn | | <u>0,00</u> | <u>0,00</u> |

Analyse des Beispielabschlusses der Power-Bau GmbH



Gegenüberstellung: HGB-Bilanz mit BilMoG-Bilanz

| | |
|-------------------------|---------------------|
| Bilanzsumme HGB | 7.021.654,21 € |
| Bilanzsumme BilMoG | 7.204.125,21 € |
| Differenz BilMoG | 182.471,00 € |



Analyse des Beispielabschlusses der Power-Bau GmbH



Gegenüberstellung: HGB-GuV mit BilMoG-GuV

| | |
|-------------------------|---------------------|
| Gewinn HGB | 81.204,94 € |
| Gewinn BilMoG | 574.909,64 € |
| Differenz BilMoG | 493.704,70 € |

Ausschüttungssperre: § 268 VIII

| | |
|--------------------------------|---------------------|
| GuV Korrekturen vor Steuern | 716.656,00 € |
| latente Steuern | -222.951,30 € |
| Gesamtergebnis | 493.704,70 € |



Analyse des Beispielabschlusses der Power-Bau GmbH



| Passive latente Steuern | | | |
|---|-------------|-------------|-------------|
| Minderung Passivposten/Erhöhung Aktivposten geg. StB | Ansatz HB | Ansatz StB | Differenz |
| Minderung Rückstellung Erbbaurecht (Erfüllungsbetrag) | -169.000,00 | -180.000,00 | -11.000,00 |
| Erhöhung Fremdwährungsforderung | 52.054,00 | 40.000,00 | -12.054,00 |
| Aktivierung selbstgeschaffenes immaterielles Wirtschaftsgut | 250.000,00 | 0,00 | -250.000,00 |
| Auflösung SoPo mit Rücklagenanteil | 0,00 | -525.000,00 | -525.000,00 |
| Summe passive latente Steuern | 133.054,00 | -665.000,00 | -798.054,00 |
| Passive latente Steuern 30% | | | -239.416,20 |

Analyse des Beispielabschlusses der Power-Bau GmbH



| Aktive latente Steuern | | | |
|---|----------------------|----------------------|--------------------|
| Erhöhung Passivposten/Minderung Aktivposten geg. StB | Ansatz HB | Ansatz StB | Differenz |
| Anpassung Pensionsrückstellung | -248.902,00 | -198.902,00 | 50.000,00 |
| Aktivierung derivativer Firmenwert | 93.750,00 | 98.333,00 | 4.583,00 |
| Erhöhung Verbindlichkeiten aus Lieferung und Leistung | -1.429.944,80 | -1.429.644,80 | 300,00 |
| Summe aktive latente Steuern | -1.585.096,80 | -1.530.213,80 | 54.883,00 |
| Aktive latente Steuern 30% | | | 16.464,90 |
| Passive latente Steuern 30% | | | -239.416,20 |
| Saldo latente Steuern 30% | | | -222.951,30 |

Analyse des Beispielabschlusses der Power-Bau GmbH



Vergleich Kennzahlen zur Vermögens- und Kapitalstruktur

| | HGB | | BilMoG | |
|--|------------------------------|--------|------------------------------|--------|
| Anlagevermögen x 100 Gesamtvermögen Anlagenintensität in % | 807.993,87 7.021.654,21 | 11,51 | 978.410,87 7.204.125,21 | 13,58 |
| Eigenkapital x 100 Gesamtkapital Eigenkapital in % | 2.836.649,56 7.021.654,21 | 40,40 | 2.805.354,26 7.204.125,21 | 38,94 |
| Fremdkapital x 100 Eigenkapital Verschuldungsgrad in % | 4.185.004,65 2.836.649,56 | 147,53 | 4.398.770,95 2.805.354,26 | 156,80 |

Analyse des Beispielabschlusses der Power-Bau GmbH



Vergleich Kennzahlen zur Rentabilität (1)

| | HGB | | BilMoG | |
|---|----------------------------|------|----------------------------|-------|
| Jahresüberschuss x 100 Eigenkapital Eigenkapitalrentabilität in % | 81.204,94 2.836.649,56 | 2,86 | 574.909,64 2.805.354,26 | 20,49 |
| Jahresüberschuss + EE-Steuer x 100 Eigenkapital Eigenkapitalrentabilität vor Steuern in % | 144.404,91 2.836.649,56 | 5,09 | 835.560,91 2.805.354,26 | 29,78 |

Analyse des Beispielabschlusses der Power-Bau GmbH



Vergleich Kennzahlen zur Rentabilität (2)

| | HGB | | BilMoG | |
|---|-------------------------------|-------|-------------------------------|-------|
| Jahresüberschuss + Fremdkapitalzinsen + EE-Steuer x 100 Gesamtkapital Gesamtkapitalrentabilität vor Zinsen und Steuern in % | 172.517,93 7.021.654,21 | 2,46 | 863.673,93 7.204.125,21 | 11,99 |
| Jahresüberschuss x 100 Gesamtleistung Umsatzrentabilität in % | 81.204,94 15.225.053,82 | 0,53 | 574.909,64 15.225.053,82 | 3,78 |
| Rohgewinn x 100 Materialaufwand / Wareneinsatz Aufschlagsatz in % | 5.147.806,90 10.077.246,92 | 51,08 | 5.217.506,90 10.007.546,92 | 52,14 |

9. Änderungen im Einkommensteuergesetz



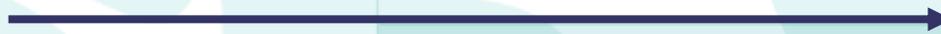
- § 5 Abs. 1 EStG
- § 6 Abs. 1 EStG
- § 6 Abs. 2a EStG
- § 52 Abs. 12e EStG
- § 52 Abs. 16 EStG

9. Änderungen im Einkommensteuergesetz



Umgekehrte Maßgeblichkeit (1)

(Materielle) Maßgeblichkeit



(5 I 1 EStG): Handelsbilanz ist die Grundlage für die Steuerbilanz

Handelsbilanz

Steuerbilanz

~~Umgekehrte Maßgeblichkeit (§ 5 I 2 EStG):~~



~~Steuerrechtliche Wahrechte bei der Gewinnermittlung sind in Übereinstimmung mit der handelsrechtlichen Jahresbilanz auszuüben~~

~~Korrespondierende handelsrechtliche Öffnungsklauseln:
§§ 247 III; 254, 273; 279 II, 280 II, III; 281~~

9. Änderungen im Einkommensteuergesetz



Umgekehrte Maßgeblichkeit (2)

| | |
|------------|---|
| | BilMoG |
| Konsequenz | Ausübung steuerrechtlicher Wahlrechte künftig unabhängig von der handelsrechtlichen Bilanzierung möglich |
| Aber | Wirtschaftsgüter, die nicht mit dem handelsrechtlichen maßgeblichen Wert in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesen werden, sind in besondere, laufend zu führende Verzeichnisse aufzunehmen |
| Regelung | <ul style="list-style-type: none">▪ § 5 I 2 EStG▪ § 5 I a Verrechnungsverbot Posten Aktiva/Passiva |
| Auswirkung | <ul style="list-style-type: none">▪ Weitere Einschränkungen der Möglichkeit zur Aufstellung einer Einheitsbilanz (praktisch unmöglich)▪ Ausweitung des Anwendungsbereichs latenter Steuern |

9. Änderungen im Einkommensteuergesetz



Bewertung

| Neu im EStG | EStG zukünftig |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none">▪ § 6 I 3 a f) | <ul style="list-style-type: none">▪ bei der Bewertung sind die Wertverhältnisse am Bilanzstichtag maßgebend; künftige Preis- und Kostensteigerungen dürfen nicht berücksichtigt werden |
| <ul style="list-style-type: none">▪ § 6 I 2 b | <ul style="list-style-type: none">▪ <i>Anwendungsbereich des § 340 HGB: die zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumente, die nicht in einer Bewertungseinheit im Sinn des § 5 I a 2 abgebildet werden, mit dem beizulegenden Zeitwert abzüglich eines Risikoabschlages (§ 340 e III HGB) zu bewerten</i> |

9. Änderungen im Einkommensteuergesetz



Sammelposten

| Neu im EStG | EStG zukünftig |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none">▪ § 6 II a | <ul style="list-style-type: none">▪ Sofortabzug der Aufwendungen für selbständig nutzbare bewegliche WG des AV nur möglich, wenn die AKo/HKo < 150 Euro▪ Einstellen eines Sammelpostens, wenn 1000 Euro < AKo/HKo > 150 Euro▪ Auflösung gewinnmindernd über 5 Jahre▪ für Zwecke der handelsrechtlichen Rechnungslegung ausnahmsweise als zulässig angesehen (§ 252 II HGB)▪ gesetzliche Verankerung nicht erforderlich, da Annahme einer Entwicklung zu GoB |

9. Änderungen im Einkommensteuergesetz



Anwendungsvorschriften (1)

| Neu im EStG | EStG zukünftig |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none">▪ § 52 XII e | <ul style="list-style-type: none">▪ § 5 I a ist erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2009 beginnen▪ § 5 I a ist erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2008 beginnen, wenn das Wahlrecht nach Art. 66 III S. 6 EGHGB ausgeübt wird |

9. Änderungen im Einkommensteuergesetz



Anwendungsvorschriften (2)

| Neu im EStG | EStG zukünftig |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none">▪ § 52 XVI 10 | <ul style="list-style-type: none">▪ § 6 I 2 b und § 6 I 3 a f) sind erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2009 beginnen▪ § 6 I 2 b und § 6 I 3 a f) sind erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2008 beginnen, wenn das Wahlrecht nach Art. 66 III 6 EGHGB ausgeübt wird▪ <i>für die Hälfte des Gewinns, der sich aus der erstmaligen Anwendung des § 6 I 2 b ergibt, kann eine den Gewinn mindernde Rücklage gebildet werden, die im folgenden Wirtschaftsjahr gewinnerhöhend aufzulösen ist</i> |

10. Gesellschaftsrechtliche Aspekte des BilMoG



Corporate Governance

(= Gesamtheit der organisatorischen und inhaltlichen Ausgestaltung der Führung und Überwachung)

insb. Regelungen zum internen Kontroll-, Risikomanagement- und internen Revisionssystem

Spezifizierung der Corporate-Governance-Anforderungen

Insbesondere Betonung der Verpflichtung des Aufsichtsrats zur Überwachung:

des Rechnungslegungsprozesses

des internen Kontrollsystems

des Risikomanagementsystems und

des internen Revisionssystems

Aufgaben für den Vorstand und Aufsichtsrat (bzw. Prüfungsausschuss) (1)

Erklärung zur Unternehmensführung durch den Vorstand

- Entsprechenserklärung zum DCGK nach § 161 AktG inkl. Begründung bei Abweichungen von Kodexempfehlungen
- Relevante Angaben zu Unternehmensführungspraktiken
- Beschreibung der Arbeitsweise von Vorstand und Aufsichtsrat

Einrichtung und Besetzung Prüfungsausschuss durch den Aufsichtsrat

- Pflicht zur Einrichtung eines Prüfungsausschusses (PA) bei kapitalmarktorientierten Kapitalgesellschaften ohne Aufsichtsrat
- Besetzung des PA/AR mit einem Mitglied mit Sachverstand in Rechnungslegung oder Abschlussprüfung

Aufgaben für den Vorstand und Aufsichtsrat (bzw. Prüfungsausschuss) (2)

Überwachung folgender Bereiche als Aufgabe des PA/AR

- Rechnungslegungsprozess
- Internes Kontrollsystem (IKS)
- Risikomanagementsystem (RMS)
- Internes Revisionsystem
- Abschlussprüfung

AR muss sich aus eigener Kenntnis ein Urteil über die Wirksamkeit (angemessene Ausgestaltung sowie Funktionsfähigkeit) bilden können, Informationen sind vom Vorstand bereitzustellen

Handlungsfelder beim IKS/RMS für den Vorstand (1)

- IKS/RMS deckt die Rechnungslegung, Compliance und Operations ab
- Vorstand: Verantwortung für Einrichtung, angemessene Ausgestaltung und Nachweis der Wirksamkeit

Bestandsaufnahme der vorhandenen IKS/RMS Instrumente

- Systematische Aufnahme vorhandener wesentlicher Instrumente und deren Verzahnung
- Analyse der Angemessenheit, insbesondere der „Nachweisfähigkeit“
- Maßnahmen zur Verbesserung des IKS/RMS

Handlungsfelder beim IKS/RMS für den Vorstand (2)

Nachweis der Wirksamkeit

- Externe Zertifizierung der internen Revision
- Etablierung eines Regelprozesses zum Monitoring der Wirksamkeit (Self Assessment, Prüfungsplanung der IR, Prüfung durch Externe, Konsolidierung der Überwachungsergebnisse)
- Initiierung von Verbesserungsmaßnahmen bei festgestellten Schwächen
- Berichterstattung an Aufsichtsrat

Dr. Gebhardt + Moritz

Hauptsitz
Heinrichstraße 17/19
36037 Fulda

 +49 (0) 66 1 - 97 79 -0
Fax +49 (0) 66 1 - 97 79 -22
Mail gm@gebhardt-moritz.de

www.gebhardt-moritz.de

