



Wirtschaftsprüfung &
Beratung

BilMoG

Das Bilanzrechts-
modernisierungsgesetz

Überblick über die wesentlichen Änderungen



Wirtschaftsprüfung &
Beratung

Impressum

PKF Deutschland GmbH · Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Jungfernstieg 7 | 20354 Hamburg

Tel. +49 (0) 40 355 52-0 | Fax +49 (0) 40 355 52-222 | www.pkf.de

PKF Deutschland GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ist ein Mitgliedsunternehmen des PKF International Limited Netzwerks und in Deutschland Mitglied eines Netzwerks von Wirtschaftsprüfern gemäß § 319 b HGB. Das Netzwerk besteht aus rechtlich unabhängigen Mitgliedsunternehmen. PKF Deutschland GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft übernimmt keine Verantwortung oder Haftung für Handlungen oder Unterlassungen einzelner oder mehrerer Mitgliedsunternehmen.



Wirtschaftsprüfung &
Beratung

BilMoG

Das Bilanzrechts-
modernisierungsgesetz

Überblick über die wesentlichen Änderungen

Editorial

Das am 26. März 2009 im Bundestag verabschiedete Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) stellt die größte Bilanzrechtsreform seit mehr als 20 Jahren dar. Das nun vorliegende Gesetz ist das Ergebnis einer langjährigen Diskussion um die Fortentwicklung des deutschen Bilanzrechts und die Annäherung an internationale Bilanzierungsgrundsätze. Allerdings hält sich die Anpassung an die IFRS – anders als noch in der Entwurfsphase des Gesetzes vorgesehen – deutlich in Grenzen.

PKF gibt Ihnen mit dieser Broschüre einen umfassenden Überblick über alle Neuerungen und die daraus resultierenden Auswirkungen auf die Bilanzierungspraxis. Die Publikation soll Ihnen eine Hilfe bei der Anwendung der neuen Regelungen sein.

Bei der individuellen Analyse der Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes auf Ihr Unternehmen sowie bei der Umsetzung der notwendigen Maßnahmen beraten wir Sie gerne.

Wir verfügen über ein BilMoG-Expertenteam, das für Ihr Unternehmen eine präzise, aber auch pragmatische Umstellungsmethodik entwickelt. Da die neue handelsrechtliche Bilanzierung teilweise an die IFRS angenähert wird, können wir Ihnen auch mit unserem umfangreichen IFRS Know-how zur Seite stehen.

Ihr Team von PKF

A. Einführung	10
B. Deregulierungsmaßnahmen	12
I. Buchführung, Inventar.....	12
II. Größenkriterien für den Jahresabschluss	13
III. Größenkriterien für den Konzernabschluss	14
C. Reform der Rechnungslegung im Einzelabschluss	15
I. Allgemeine Ansatz- und Bewertungsvorschriften...	15
1. Vollständigkeit, Verrechnungsverbote.....	15
2. Ansatzstetigkeit.....	16
3. Bilanzierungsverbote.....	16
4. Zugangs- und Folgebewertung.....	17
5. Bewertungseinheiten.....	17
6. Bewertungsmaßstäbe	18
7. Bewertungsvereinfachungsverfahren.....	19
8. Währungsumrechnung	19
9. Pflicht zur Aufstellung	19
10. Gliederung der Bilanz.....	20
11. Ausschüttungssperre	21
12. Latente Steuern.....	21
a) Ansatz von latenten Steuern	21
b) Bewertung von latenten Steuern.....	23
c) Ausweis latenter Steuern	23
d) Anhangangaben	23
e) Ausschüttungssperre	24
f) Erstanwendung und Übergangsregelung.....	24

II. Postenspezifische Regelungen	25
1. Eingangsetzungsaufwendungen	25
2. Immaterielle Vermögensgegenstände.....	25
3. Firmenwert	27
4. Aktive Rechnungsabgrenzung	27
5. Eigenkapital.....	28
6. Sonderposten mit Rücklageanteil / Wegfall von rein steuerrechtlichen Abschreibungen.....	29
7. Rückstellungen.....	30
a) Sonstige Rückstellungen	30
aa) Ansatz von sonstigen Rückstellungen	30
ab) Bewertung von sonstigen Rückstellungen.....	32
b) Pensionsrückstellungen	34
ba) Ansatz von Pensionsrückstellungen	34
bb) Bewertung von Pensionsrückstellungen.....	34
bc) Deckungsvermögen	37
III. Anhang.....	39
1. Die neuen Vorschriften im Überblick.....	39
2. Wegfall der gesonderten Aufstellung des Anteilsbesitzes	46
IV. Lagebericht.....	47
D. Reform der Konzernrechnungslegung.....	48
I. Vorbemerkungen.....	48
II. Konzernrechnungslegungspflicht	49
III. Größenabhängige Befreiungen	51

IV. Kapitalkonsolidierung nach der Neubewertungsmethode.....	52
V. Zeitpunkt der Erstkonsolidierung.....	53
VI. Getrennter Ausweis aktiver und passiver Unterschiedsbeträge	54
VII. Ermittlung latenter Steuern nach bilanzorientiertem Konzept	55
VIII. Währungsumrechnung nach der modifizierten Stichtagskursmethode.....	57
IX. Abschreibung eines Geschäfts- oder Firmenwerts aus der Kapitalkonsolidierung	58
X. Einbeziehung assoziierter Unternehmen nach der Buchwertmethode.....	59
XI. Konzernanhang und Konzernlagebericht.....	60
XII. Exkurs: Konzernrechnungslegungspflicht nach PubLG.....	61
E. Corporate Governance	62
F. Fazit und erste Handlungsempfehlungen	64

A. Einführung

Am 26. März 2009 wurde das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) vom Bundestag beschlossen. Nach Zustimmung durch den Bundesrat am 3. April 2009 und Verkündung im Bundesgesetzblatt am 28. Mai 2009 ist das BilMoG am 29. Mai 2009 in Kraft getreten.

Primäres Ziel des BilMoG ist es, das deutsche Bilanzrecht zu einer dauerhaften und vollwertigen Alternative zu den internationalen Rechnungslegungsstandards (IFRS) weiterzuentwickeln. Dabei soll es die einfachere und kostengünstigere Alternative darstellen, die insbesondere kleinen und mittelgroßen Unternehmen die Möglichkeit eröffnet, ein modernes Bilanzrecht zu nutzen, ohne auf die IFRS umstellen zu müssen. In diesem Zusammenhang werden einige Wahlrechte gestrichen und die umgekehrte Maßgeblichkeit abgeschafft.

Der größte Teil der Vorschriften findet verpflichtend erstmals auf Geschäftsjahre Anwendung, die nach dem 31. Dezember 2009 beginnen (Art. 66 Abs. 3 Satz 1 EGHGB). Es wird den Bilanzierenden allerdings ermöglicht, die neuen Vorschriften zur Rechnungslegung – dann allerdings nur insgesamt – bereits im ersten Geschäftsjahr anzuwenden, das nach dem 31. Dezember 2008 beginnt.

Einzelne Regelungen des BilMoG sind indes bereits früher verpflichtend anzuwenden. So sind die neuen (erhöhten)

Schwellenwerte für den Jahres- und Konzernabschluss bereits für Geschäftsjahre relevant, die nach dem 31. Dezember 2007 beginnen (Art. 66 Abs. 1 EGHGB). Ferner sind bestimmte Anhang- und Lageberichtsangaben, mit denen EU-Richtlinien umgesetzt werden, erstmals für Geschäftsjahre beginnend nach dem 31. Dezember 2008 zwingend zu beachten (Art. 66 Abs. 2 EGHGB).

Nachfolgend werden die wesentlichen Neuregelungen dargestellt. Abschnitt B. geht auf die Deregulierungsmaßnahmen ein, die Abschnitte C. und D. beschreiben die Neuerungen auf Ebene des Einzel- und Konzernabschlusses. Bei den Neuerungen zum Einzelabschluss werden zunächst die allgemeinen Ansatz- und Bewertungsregelungen erläutert, bevor einzelne Bilanzposten dargestellt werden. Unter Abschnitt E. wird kurz auf Corporate Governance-Aspekte eingegangen. Die Ausführungen schließen mit einem Fazit und ersten Handlungsempfehlungen (Abschnitt F.).

B. Deregulierungsmaßnahmen

I. Buchführung, Inventar

Einzelkaufleute sind zukünftig von der Pflicht zur Buchführung und der Erstellung eines Inventars befreit, wenn sie an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren nicht mehr als 500 TEUR Umsatzerlöse und 50 TEUR Jahresüberschuss aufweisen (§ 241a HGB). Im Fall der Neugründung treten die Rechtsfolgen schon ein, wenn die Schwellenwerte am ersten Abschlussstichtag nach der Neugründung nicht überschritten werden. Darüber hinaus brauchen diese Einzelkaufleute keinen handelsrechtlichen Jahresabschluss aufzustellen (§ 242 Abs. 4 HGB).

Erstanwendung und Übergangsvorschriften:

Jahresabschlüsse für nach dem 31. Dezember 2007 beginnende Geschäftsjahre (Art. 66 Abs. 1 EGHGB).

II. Größenkriterien für den Jahresabschluss

Die Größenkriterien des § 267 HGB sind für kleine und mittelgroße Gesellschaften wie folgt angepasst worden:

	Kleine Gesellschaft	Mittelgroße Gesellschaft
Bilanzsumme	≤ EUR 4.840.000	> EUR 4.840.000 ≤ EUR 19.250.000
Umsatzerlöse	≤ EUR 9.680.000	> EUR 9.680.000 ≤ EUR 38.500.000
Arbeitnehmer	≤ 50	> 50 ≤ 250

Erstanwendung und Übergangsvorschriften:

Jahresabschlüsse für nach dem 31. Dezember 2007 beginnende Geschäftsjahre (Art. 66 Abs. 1 EGHGB). Übergangsregelungen bestehen insofern, als dass die erhöhten Schwellenwerte auch für Vorjahre schon zugrunde zu legen sind.

III. Größenkriterien für den Konzernabschluss

Die Größenkriterien des § 293 HGB sind wie folgt angepasst worden:

	addiert (§ 293 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1)	konsolidiert (§ 293 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2)
Bilanzsumme	> EUR 23.100.000	> EUR 19.250.000
Umsatzerlöse	> EUR 46.200.000	> EUR 38.500.000
Arbeitnehmer	> 250	> 250

Erstanwendung und Übergangsregelung:

Konzernabschlüsse für nach dem 31. Dezember 2007 beginnende Geschäftsjahre (Art. 66 Abs. 1 EGHGB). Übergangsregelungen bestehen insofern, als dass die erhöhten Schwellenwerte auch für Vorjahre schon zugrunde zu legen sind.

C. Reform der Rechnungslegung im Einzelabschluss

I. Allgemeine Ansatz- und Bewertungsvorschriften

1. Vollständigkeit, Verrechnungsverbote

In § 246 Abs. 1 HGB wird das Prinzip des wirtschaftlichen Eigentums verankert. Danach ist bei Auseinanderfallen von rechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum der Vermögensgegenstand beim wirtschaftlichen Eigentümer zu bilanzieren.

Zukünftig sind nach § 246 Abs. 2 HGB Vermögensgegenstände und Schulden zwingend zu saldieren, soweit die Vermögensgegenstände allein zur Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen oder vergleichbaren langfristig fälligen Verpflichtungen verwertet werden können. Die Saldierungspflicht gilt auch für entsprechende Aufwendungen und Erträge aus der Abzinsung und aus dem verrechneten Vermögen. Die zu saldierenden Vermögensgegenstände sind zum Zeitwert zu bewerten.

Erstanwendung und Übergangsvorschriften:

Jahresabschlüsse für nach dem 31. Dezember 2009 beginnende Geschäftsjahre (Art. 66 Abs. 3 Satz 1 EGHGB). Übergangsregelungen bestehen nicht.

2. Ansatzstetigkeit

In § 246 Abs. 3 HGB wird das Stetigkeitsgebot für den Bilanzansatz gesetzlich geregelt. Abweichungen sind nur in begründeten Ausnahmefällen zulässig.

Erstanwendung und Übergangsvorschriften:

Jahresabschlüsse für nach dem 31. Dezember 2009 beginnende Geschäftsjahre (Art. 66 Abs. 3 Satz 1 EGHGB). Übergangsregelungen bestehen nicht.

3. Bilanzierungsverbote

Das bisherige Bilanzierungsverbot für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens wird teilweise aufgehoben. In § 248 HGB wird ein Aktivierungswahlrecht für Entwicklungskosten eingeführt. Ein explizites Aktivierungsverbot gilt für Marken, Drucktitel, Verlagsrechte und Kundenlisten. Zum Aktivierungswahlrecht selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens vgl. ausführlich Abschnitt C.II.3.

Erstanwendung und Übergangsvorschriften:

Jahresabschlüsse für nach dem 31. Dezember 2009 beginnende Geschäftsjahre (Art. 66 Abs. 3 Satz 1 EGHGB). Zu den Übergangsvorschriften vgl. ausführlich Abschnitt C.II.3.

4. Zugangs- und Folgebewertung

Rückstellungen sind künftig mit dem Erfüllungsbetrag zu bewerten (§ 253 HGB). Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von über einem Jahr sind zukünftig abzuzinsen. Dabei ist ein laufzeitadäquater Durchschnittszinssatz der letzten sieben Jahre zugrunde zulegen. Zu den Rückstellungen vgl. ausführlich Abschnitt C.II.8.

Bisherige Wahlrechte in Bezug auf Abschreibungen wegen zukünftiger Wertschwankungen und im Rahmen kaufmännischer Beurteilung werden gestrichen.

Erstanwendung und Übergangsvorschriften:

Jahresabschlüsse für nach dem 31. Dezember 2009 beginnende Geschäftsjahre (Art. 66 Abs. 3 Satz 1 EGHGB). Bislang erfolgte Abschreibungen können beibehalten werden. Alternativ ist der Zuschreibungsbetrag (soweit nicht eine Abschreibung in 2009 erfolgt ist) erfolgsneutral in die Gewinnrücklagen einzustellen (Art. 67 Abs. 4 EGHGB).

5. Bewertungseinheiten

Risiken aus Grundgeschäften lassen sich durch den Einsatz von Sicherungsinstrumentarien vollständig oder teilweise neutralisieren. Ist innerhalb einer Bewertungseinheit eine Realisation von Risiken ausgeschlossen, soll unter Einschränkung des Einzelbewertungsgrundsatzes sowie des Realisations- und Imparitätsprinzips auf den Ausweis der nur theoretisch denkbaren Verluste

verzichtet werden. Nach § 254 HGB finden dann die §§ 249 Abs. 1, 252 Abs. 1 Nr. 3 und 4, 253 Abs. 1 Satz 1 und 256a HGB in dem Umfang und für den Zeitraum keine Anwendung, in dem sich die gegenläufigen Wertänderungen oder Zahlungsströme aus dem Eintritt vergleichbarer Risiken ausgleichen.

Erstanwendung und Übergangsvorschriften:

Jahresabschlüsse für nach dem 31. Dezember 2009 beginnende Geschäftsjahre (Art. 66 Abs. 3 Satz 1 EGHGB). Übergangsregelungen bestehen nicht.

6. Bewertungsmaßstäbe

Der handelsrechtliche Herstellungskostenbegriff wird an den steuerrechtlichen Begriff angepasst. Zukünftig sind alle durch die Fertigung veranlassten Kosten (auch die Gemeinkosten) zu aktivieren (§ 255 HGB). Die steuerliche Wertuntergrenze der Herstellungskosten entspricht damit grundsätzlich der handelsrechtlichen.

Erstanwendung und Übergangsvorschriften:

Jahresabschlüsse für nach dem 31. Dezember 2009 beginnende Geschäftsjahre (Art. 66 Abs. 3 Satz 1 EGHGB). Die neuen Vorschriften finden erstmals auf Herstellungsvorgänge Anwendung, die nach dem 31. Dezember 2009 begonnen wurden (Art. 66 Abs. 3 Satz 3 EGHGB).

7. Bewertungsvereinfachungsverfahren

Die Verbrauchsfolge- und Preisfolgeverfahren werden auf LIFO und FIFO beschränkt (§ 256 HGB).

Erstanwendung und Übergangsvorschriften:

Jahresabschlüsse für nach dem 31. Dezember 2009 beginnende Geschäftsjahre (Art. 66 Abs. 3 Satz 1 EGHGB). Übergangsregelungen bestehen nicht.

8. Währungsumrechnung

Auf fremde Währung lautende Vermögensgegenstände und Schulden sind zum Devisenkassamittelkurs am Abschlussstichtag umzurechnen (§ 256a HGB). Das Anschaffungskosten- und Realisationsprinzip muss bei kurzfristigen Vermögensgegenständen und Schulden dabei nicht beachtet werden.

Erstanwendung und Übergangsvorschriften:

Jahresabschlüsse für nach dem 31. Dezember 2009 beginnende Geschäftsjahre (Art. 66 Abs. 3 Satz 1 EGHGB). Übergangsregelungen bestehen nicht.

9. Pflicht zur Aufstellung

Nicht konzernrechnungslegungspflichtige kapitalmarktorientierte Unternehmen müssen ihren Jahresabschluss zukünftig um eine Kapitalflussrechnung und einen Eigenkapitalspiegel erweitern (§ 264 Abs. 1 Satz 2 HGB).

Erstanwendung und Übergangsvorschriften:

Jahresabschlüsse für nach dem 31. Dezember 2009 beginnende Geschäftsjahre (Art. 66 Abs. 3 Satz 1 EGHGB). Übergangsregelungen bestehen nicht.

10. Gliederung der Bilanz

Das Bilanzgliederungsschema des § 266 HGB wird um folgende Posten erweitert:

- Selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte
- Aktive latente Steuern
- Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung
- Rücklage für Anteile an einem herrschenden oder mehrheitlich beteiligten Unternehmen
- Passive latente Steuern

Erstanwendung und Übergangsvorschriften:

Jahresabschlüsse für nach dem 31. Dezember 2009 beginnende Geschäftsjahre (Art. 66 Abs. 3 Satz 1 EGHGB). Übergangsregelungen bestehen nicht.

11. Ausschüttungssperren

Nach § 268 Abs. 8 HGB sind folgende Beträge ausschüttungsgesperrt:

- Erträge aus der Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (abzüglich darauf entfallender passiver latenter Steuern)
- Erträge aus der Aktivierung latenter Steuern (abzüglich gebildeter passiver latenter Steuern)
- Erträge aus der Zeitwertbewertung des Planvermögens (abzüglich passiver latenter Steuern darauf)

Erstanwendung und Übergangsvorschriften:

Jahresabschlüsse für nach dem 31. Dezember 2009 beginnende Geschäftsjahre (Art. 66 Abs. 3 Satz 1 EGHGB). Übergangsregelungen bestehen nicht.

12. Latente Steuern

a) Ansatz von latenten Steuern

Der Ansatz von passiven latenten Steuern ist im Einzelabschluss gemäß § 274 Abs. 1 Satz 1 HGB geboten (Ansatzpflicht), wenn zwischen den handelsrechtlichen Wertansätzen von Vermögensgegenständen, Schulden oder Rechnungsabgrenzungsposten und deren steuerlichen Wertansätzen Differenzen bestehen, diese Differenzen sich in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich abbauen und sich hieraus insgesamt eine künftige Steuerbelastung ergibt.

Der Ansatz von aktiven latenten Steuern ist gemäß § 274 Abs. 1 Satz 2 HGB im Einzelabschluss zulässig (Ansatzwahlrecht), wenn zwischen den handelsrechtlichen Wertansätzen von Vermögensgegenständen, Schulden oder Rechnungsabgrenzungsposten und deren steuerlichen Wertansätzen Differenzen bestehen, diese Differenzen sich in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich abbauen und sich hieraus insgesamt eine künftige Steuerentlastung ergibt.

Mit dem BilMoG erfolgt damit eine grundlegende Neufassung der Vorschriften zu latenten Steuern nach § 274 HGB. Dabei wird das bisherige, an Ergebnisunterschieden (d.h. an der Gewinn- und Verlustrechnung) orientierte Timing-Konzept durch das bilanzorientierte Temporary-Konzept abgelöst. Folglich werden insbesondere die bisher als quasi-permanent eingestuftes Differenzen (zum Beispiel bei Grundstücken) mit latenten Steuern belegt, da sie aufgrund des Temporary-Konzepts als temporäre Differenzen klassifiziert werden.

Das Aktivierungswahlrecht für aktive latente Steuern wird beibehalten. Bei der Berechnung aktiver latenter Steuern sind steuerliche Verlustvorträge in Höhe der innerhalb der nächsten fünf Jahre zu erwartenden Verlustverrechnung zu berücksichtigen.

Eine Befreiung von der Bildung latenter Steuern nach § 274 HGB ist für kleine Kapitalgesellschaften möglich (§ 274a Nr. 5 HGB), aber nur insoweit, wie sie keinen Rückstellungscharakter gemäß § 249 HGB haben.

b) Bewertung von latenten Steuern

Nach § 274 Abs. 2 Satz 1 HGB erfolgt die Bewertung der Steuerlatenzen mit dem unternehmensindividuellen Steuersatz im Zeitpunkt des Abbaus der Differenz. Die Berechnung künftiger Steuerbe- und -entlastungen ist auf der Basis der unternehmensindividuellen Steuersätze und Steuermessungsgrundlagen im Zeitpunkt des Abbaus der Differenzen vorzunehmen. Sind die künftigen Steuersätze nicht bekannt, hat die Berechnung mit den am Abschlussstichtag gültigen Steuersätzen zu erfolgen.

Eine Abzinsung latenter Steuern ist explizit ausgeschlossen.

c) Ausweis latenter Steuern

Für aktive und passive latente Steuern ist ein Saldierungswahlrecht vorgesehen. Werden künftige Steuerentlastungen aktiviert, sind sie auf der Aktivseite unter dem Bilanzposten „Aktive latente Steuern“, die künftigen Steuerbelastungen auf der Passivseite unter dem Bilanzposten „Passive latente Steuern“ auszuweisen. Ergebniseffekte sind unter dem Posten „Steuern vom Einkommen und vom Ertrag“ gesondert auszuweisen.

d) Anhangangaben

Die latenten Steuern sind von großen Kapitalgesellschaften im Anhang zu erläutern (§ 285 Nr. 29 HGB). Im Anhang ist anzugeben, auf welchen Differenzen oder steuerlichen Verlustvorräten die latenten Steuern beruhen und mit welchen Steuersätzen die Bewertung erfolgt ist.

e) Ausschüttungssperre

Im Fall der Aktivierung latenter Steuern ist derjenige Betrag ausschüttungsgespermt, der die passiven latenten Steuern übersteigt (§ 268 Abs. 8 HGB).

f) Erstanwendung und Übergangsregelung

Jahresabschlüsse für das nach dem 31. Dezember 2009 beginnende Geschäftsjahr (Art. 66 Abs. 3 Satz 1 EGHGB). Bestehen im Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung des HGB i.d.F. BilMoG temporäre Differenzen bzw. steuerliche Verlustvorträge, sind auch für diese Altfälle latente Steuern nach den Vorgaben des § 274 HGB i.d.F. BilMoG anzusetzen. Aufwendungen und Erträge aus dem Übergang vom Timing- auf das Temporary-Konzept sind gemäß Art. 67 Abs. 6 Satz 1 EGHGB unmittelbar mit den Gewinnrücklagen zu verrechnen bzw. in die Gewinnrücklagen einzustellen. Sofern Bilanzposten aufgrund der Vorschriften des BilMoG erfolgsneutral angepasst werden, sind auch die daraus folgenden latenten Steuern erfolgsneutral zu ermitteln. Im Übrigen hat die Bildung latenter Steuern erfolgswirksam zu erfolgen.

II. Postenspezifische Regelungen

1. Eingangsetzungsaufwendungen

§ 269 HGB wird aufgehoben. Zukünftig ist keine Aktivierung von Eingangsetzungs- und Erweiterungsaufwendungen mehr möglich.

Erstanwendung und Übergangsvorschriften:

§ 269 ist letztmalig für Jahresabschlüsse für vor dem 1. Januar 2010 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden (Art. 66 Abs. 5 EGHGB). Ein bislang zulässigerweise vorgenommene Aktivierung kann beibehalten und nach den bisherigen Regelungen fortgeführt werden (Art. 67 Abs. 5 EGHGB). Ansonsten ist eine sofortige erfolgswirksame Auflösung geboten.

2. Immaterielle Vermögensgegenstände

Das Verbot der Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens wird aufgehoben (§ 248 HGB). Es wird ein Aktivierungswahlrecht für Entwicklungskosten eingeführt. Explizit von der Aktivierung ausgenommen werden Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten und vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens. Forschungskosten dürfen nicht aktiviert werden (§ 255 Abs. 2 HGB)

Entwicklung ist die Anwendung von Forschungsergebnissen oder von anderem Wissen für die Neuentwicklung von Gütern

oder Verfahren oder die Weiterentwicklung von Gütern oder Verfahren mittels wesentlicher Änderungen. Forschung dagegen ist die eigenständige und planmäßige Suche nach neuen wissenschaftlichen oder technischen Erkenntnissen oder Erfahrungen allgemeiner Art, über deren technische Verwertbarkeit und wirtschaftliche Erfolgsaussichten grundsätzlich keine Aussagen gemacht werden können. Sofern Forschung und Entwicklung nicht verlässlich voneinander getrennt werden können, ist eine Aktivierung ausgeschlossen (§ 255 Abs. 2a HGB).

Von entscheidender Bedeutung ist zukünftig der Zeitpunkt des Übergangs von der Forschungs- zur Entwicklungsphase. Dies ist in jedem Einzelfall zu prüfen. Grundsätzlich ist der Zeitpunkt des Übergangs vom systematischen Suchen zum Erproben und Testen der gewonnenen Erkenntnisse oder Fertigkeiten als Übergang von der Forschung zur Entwicklung anzusehen. Die neue Vorschrift wird von ausführlichen Anhangangaben (§ 285 Nr. 22 HGB) und einer Ausschüttungssperre (§ 268 Abs. 8 HGB) flankiert.

Erstanwendung und Übergangsvorschriften:

Jahresabschlüsse für nach dem 31. Dezember 2009 beginnende Geschäftsjahre (Art. 66 Abs. 3 Satz 1 EGHGB). Übergangsregelungen bestehen dergestalt, als dass Entwicklungsaufwendungen nur aktiviert werden dürfen, wenn mit der Entwicklung nach dem 31. Dezember 2009 begonnen worden ist (Art. 66 Abs. 7 EGHGB). Entwicklungskosten aus früheren Geschäftsjahren dürfen nicht nachaktiviert werden. Es ist zulässig, in 2010 oder später anfallende Entwicklungskosten aus Projekten zu aktivieren, die vor 2010 in der Forschungsphase waren.

3. Firmenwert

Ein aus einem asset deal entstandener Geschäfts- oder Firmenwert ist zukünftig verpflichtend zu aktivieren und über seine voraussichtliche Nutzungsdauer abzuschreiben (§ 246 Abs. 1 HGB). Sofern er über mehr als fünf Jahre abgeschrieben wird, ist dies im Anhang zu begründen (§ 285 Nr. 13 HGB).

Erstanwendung und Übergangsvorschriften:

Jahresabschlüsse für nach dem 31. Dezember 2009 beginnende Geschäftsjahre (Art. 66 Abs. 3 Satz 1 EGHGB). Übergangsregelungen bestehen nicht.

4. Aktive Rechnungsabgrenzung

§ 250 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 und Nr. 2 HGB werden aufgehoben. Als Aufwand berücksichtigte Zölle, Verbrauchsteuern sowie Umsatzsteuer auf Anzahlungen können zukünftig nicht mehr aktiviert werden.

Erstanwendung und Übergangsvorschriften:

Die Vorschrift ist letztmalig für Jahresabschlüsse für vor dem 1. Januar 2010 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden (Art. 66 Abs. 5 EGHGB). Eine bislang zulässigerweise vorgenommen Bilanzierung kann beibehalten werden (Art. 67 Abs. 3 EGHGB). Ansonsten ist eine unmittelbare Umgliederung der aus der Auflösung resultierenden Beträge in die Gewinnrücklagen geboten.

5. Eigenkapital

Nicht eingeforderte ausstehende Einlagen sind zukünftig auf der Passivseite auszuweisen. Sie sind offen vom gezeichneten Kapital abzusetzen (§ 272 Abs. 1 HGB). Das bisherige Ausweiswahlrecht (Bruttoausweis auf der Aktivseite) entfällt.

Erstanwendung und Übergangsvorschriften:

Jahresabschlüsse für nach dem 31. Dezember 2009 beginnende Geschäftsjahre (Art. 66 Abs. 3 Satz 1 EGHGB). Eine Übergangsregelung besteht nicht, so dass bei erstmaliger Anwendung der neuen Vorschrift auf den Nettoausweis überzugehen ist.

Eigene Anteile sind zukünftig rechtsformunabhängig vom Eigenkapital abzusetzen. Entsprechend dem wirtschaftlichen Gehalt werden alle Erwerbe von eigenen Anteilen wie eine Kapitalherabsetzung behandelt. Damit entfällt die Aktivierung eigener Anteile. Der Nennbetrag der erworbenen Anteile ist dabei vom gezeichneten Kapital abzusetzen, übersteigende Kaufpreise sind mit den frei verfügbaren Rücklagen zu verrechnen. Anschaffungsnebenkosten sind als Aufwand zu verbuchen (§ 272 Abs. 1a HGB).

Spätere Veräußerungen eigener Anteile an Dritte sind im Ergebnis wie eine Kapitalerhöhung darzustellen. Ein über die Anschaffungskosten hinausgehender Mehrerlös erhöht die Kapitalrücklage (§ 272 Abs. 1b HGB).

Erstanwendung und Übergangsvorschriften:

Jahresabschlüsse für nach dem 31. Dezember 2009 beginnende Geschäftsjahre (Art. 66 Abs. 3 Satz 1 EGHGB). Eine Übergangsregelung besteht nicht, so dass bei erstmaliger Anwendung der neuen Vorschrift die eigenen Anteile mit dem Eigenkapital zu verrechnen sind, die aktivierten eigenen Anteile sind auszubuchen.

6. Sonderposten mit Rücklageanteil / Wegfall von rein steuerrechtlichen Abschreibungen

Als Folge der Aufhebung des Grundsatzes der umgekehrten Maßgeblichkeit dürfen Sonderposten mit Rücklageanteil künftig nicht mehr passiviert und steuerrechtliche Abschreibungen nicht mehr vorgenommen werden.

Nach § 247 Abs. 3 HGB a.F. darf bislang in der Handelsbilanz ein Passivposten gebildet werden, der für Zwecke der Steuern vom Einkommen und Ertrag zulässig ist. Er ist als Sonderposten mit Rücklageanteil auszuweisen und nach Maßgabe des Steuerrechts aufzulösen. Diese Vorschrift wird aufgehoben.

Bislang hat § 254 HGB a.F. die Vornahme steuerrechtlicher Abschreibungen zu Zwecken der handelsrechtlichen Rechnungslegung geregelt. Mit Aufhebung der steuerlichen Sonderregelungen für die Handelsbilanz und dem Wegfall des umgekehrten Maßgeblichkeitsprinzips sowie dem grundsätzlichen Wertaufholungsgebot sind die bisherigen Regelungen obsolet geworden.

Erstanwendung und Übergangsvorschriften:

Sonderposten mit Rücklageanteil, die im letzten Jahresabschluss des vor dem 1. Januar 2010 beginnenden Geschäftsjahrs angesetzt sind, dürfen jeweils in Summe entweder beibehalten oder erfolgsneutral aufgelöst werden. Der aus einer Auflösung resultierende Betrag ist unmittelbar in die Gewinnrücklagen einzustellen (Art. 67 Abs. 3 EGHGB). Steuerrechtliche Abschreibungen nach den §§ 254, 279 Abs. 2 HGB, die in vor dem 1. Januar 2010 beginnenden Geschäftsjahren vorgenommen worden sind, dürfen insgesamt beibehalten werden. D.h. niedrigere Wertansätze von Vermögensgegenständen aufgrund zusätzlicher steuerlicher Abschreibungen können beibehalten werden (Art. 66 Abs. 4 EGHGB). Alternativ kann nach Art. 66 Abs. 4 EGHGB eine Zuschreibung zugunsten der Rücklagen erfolgen. Ausgenommen sind die Abschreibungen, die im letzten vor dem 1. Januar 2010 beginnenden Geschäftsjahr vorgenommen worden sind. Diese sind zwingend erfolgswirksam aufzulösen.

7. Rückstellungen

a) Sonstige Rückstellungen

aa) Ansatz von sonstigen Rückstellungen

Das BilMoG verbietet weitgehend die Passivierung von Aufwandsrückstellungen. Betroffen sind Rückstellungen für im aktuellen Geschäftsjahr unterlassene Instandhaltungsaufwendungen, sofern die Instandhaltung erst nach Ablauf des ersten Quartals des folgenden Geschäftsjahres nachgeholt wird (§ 249 Abs. 1 Satz 3 HGB a.F.), sowie Aufwandsrückstel-

lungen für dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr zuzuordnende Aufwendungen, die am Abschlussstichtag konkretisiert, aber hinsichtlich Höhe und Eintrittszeitpunkt unsicher sind (§ 249 Abs. 2 HGB a.F.). Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen des aktuellen Geschäftsjahres, die im ersten Quartal des Folgegeschäftsjahres nachgeholt werden, müssen weiterhin passiviert werden (§ 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HGB).

Erstanwendung und Übergangsvorschriften:

Jahresabschlüsse für nach dem 31. Dezember 2009 beginnende Geschäftsjahre (Art. 66 Abs. 3 Satz 1 EGHGB). Gemäß Art. 67 Abs. 3 Satz 1 EGHGB besteht für Aufwandsrückstellungen nach § 249 Abs. 1 Satz 3, Abs. 2 HGB a.F. das Wahlrecht, diese Posten beizubehalten oder den aus der Auflösung resultierenden Betrag unmittelbar in die Gewinnrücklagen einzustellen. Wird der Posten beibehalten, kommt eine Abzinsung der Rückstellung nicht in Betracht, da die Beibehaltung nur bei Anwendung der Vorschriften erlaubt wird, die bis zum Inkrafttreten des BilMoG gegolten haben. Ebenso wenig sind künftige Kosten- und Preisänderungen zu berücksichtigen (vgl. dazu den nachfolgenden Abschnitt „Bewertung von sonstigen Rückstellungen“).

Dieses Wahlrecht der Rückstellungsbehandlung braucht im Erstanwendungsjahr nicht für alle Aufwandsrückstellungen insgesamt in Anspruch genommen werden, sondern kann auch teilweise ausgeübt werden (Art. 67 Abs. 3 Satz 1 EGHGB). Die Einstellung in die Gewinnrücklagen ist allerdings

nicht möglich für Beträge, die den vorgenannten Aufwandsrückstellungen im letzten vor dem 1. Januar 2010 beginnenden Geschäftsjahr zugeführt worden sind (Art. 67 Abs. 3 Satz 1 EGHGB). Insoweit ist die Beibehaltung über den Zeitpunkt der Erstanwendung hinaus oder die ergebniswirksame Auflösung zwingend.

ab) Bewertung von sonstigen Rückstellungen

Das BilMoG führt zu einschneidenden Änderungen hinsichtlich der Bewertungsvorschriften für Rückstellungen. Mit der Neufassung von § 253 HGB wird eine neue Grundlage für die Bestimmung des Verpflichtungsumfangs geschaffen. Demzufolge ist auf den „nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrag“ abzustellen (§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB). Damit stellt der Gesetzgeber klar, dass bei der Rückstellungsbewertung zukünftige Preis- und Kostensteigerungen zwingend in die Bewertung einzubeziehen sind.

Künftig müssen alle Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr – und damit auch solche für Sachleistungsverpflichtungen – mit einem fristenkongruenten Marktzinssatz abgezinst werden. Bislang ist eine Abzinsung nur dann zulässig gewesen, wenn in der zugrunde liegenden Verbindlichkeit ein Zinsanteil enthalten war. Die Diskontierung soll auf Grundlage des durchschnittlichen Marktzinssatzes erfolgen, wobei der Durchschnitt über die letzten sieben Geschäftsjahre zu bilden ist, um Zufallsschwankungen in der Zinsentwicklung zu glätten. Die anzuwendenden Zinssätze werden von der Deutschen Bundesbank ermittelt und monat-

lich bekannt gegeben (§ 253 Abs. 2 HGB). Die Modalitäten der Berechnung werden in einer gesonderten Rechtsverordnung geregelt.

Erträge und Aufwendungen aus der Ab- beziehungsweise Aufzinsung sind in der Gewinn- und Verlustrechnung gesondert unter den entsprechenden Posten des Zinsergebnisses auszuweisen (§ 277 Abs. 5 HGB). Um die Rückstellungsentwicklung für den Abschlussadressaten transparent zu machen, wird empfohlen, einen Rückstellungsspiegel zu erstellen, der auch die Effekte aus der Ab- und Aufzinsung gesondert darstellt.

Erstanwendung und Übergangsvorschriften:

Jahresabschlüsse für nach dem 31. Dezember 2009 beginnende Geschäftsjahre (Art. 66 Abs. 3 Satz 1 EGHGB).

Gemäß Art. 67 Abs. 1 Satz 2 EGHGB besteht für sämtliche Rückstellungen, die auf Grund der geänderten Bewertung von Verpflichtungen (teilweise) aufgelöst werden müssen, ein Beibehaltungswahlrecht, soweit der Auflösungsbetrag bis spätestens zum 31. Dezember 2024 wieder zugeführt werden müsste. Hierbei ist der Einzelbewertungsgrundsatz zu berücksichtigen. Der Betrag der Überdeckung muss im Anhang oder Konzernanhang angegeben werden (Art. 67 Abs. 1 Satz 4 EGHGB).

b) Pensionsrückstellungen

ba) Ansatz von Pensionsrückstellungen

Das für mittelbare Pensionsverpflichtungen bestehende Passivierungswahlrecht wird, anders als ursprünglich geplant, nicht aufgehoben. Dies bedeutet, dass insbesondere die Subsidiärverpflichtungen aus untergedeckten Unterstützungskassenzusagen sowie aus umlagefinanzierten Zusatzversorgungskassen künftig weiterhin nicht passivierungspflichtig sind.

bb) Bewertung von Pensionsrückstellungen

Für die Bewertung von Pensionsrückstellungen sind zunächst die allgemeinen Bewertungsvorschriften für Rückstellungen relevant. Danach ist nunmehr ausdrücklich auf den „nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrag“ abzustellen (§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB), womit der Gesetzgeber klarstellt, dass bei der Rückstellungsbewertung zukünftige Preis- und Kostensteigerungen zwingend einzubeziehen sind. Des Weiteren werden Rückstellungen, deren Restlaufzeit ein Jahr übersteigt, auf der Grundlage des durchschnittlichen Marktzinssatzes fristenkongruent diskontiert, wobei die Durchschnittsbildung über die letzten sieben Geschäftsjahre erfolgt. Die grundsätzlich anzuwendenden Zinssätze sollen jeweils von der Deutschen Bundesbank nach Maßgabe einer eigenen Rechtsverordnung der Rückstellungsabzinsungsverordnung ermittelt und monatlich bekannt gegeben werden (§ 253 Abs. 2 HGB). Anstelle der Ermittlung individueller Abzinsungssätze für jede einzelne Verpflichtung ist es für Pensionsverpflichtungen sowie auch für vergleichbare langfristige

Verpflichtungen zulässig, eine pauschale Restlaufzeit aller Verpflichtungen von 15 Jahren anzunehmen (§ 253 Abs. 2 Satz 2 HGB). Darüber hinaus ist es zulässig, die Bewertungsparameter zeitlich ein bis zwei Monate vor dem Abschlussstichtag festzulegen, sofern Änderungen bis zum Abschlussstichtag ohne wesentliche Auswirkungen auf die Rückstellungshöhe bleiben. Die Übernahme der nach internationalen Rechnungslegungsgrundsätzen mit einem Stichtagszins ermittelten Pensionsrückstellung (IAS 19) in die Handelsbilanz ist unzulässig.

Abweichend von den vorgenannten Bewertungsgrundsätzen sind Rückstellungen für Altersversorgungsverpflichtungen, deren Höhe sich ausschließlich nach dem beizulegenden Zeitwert von Wertpapieren bestimmt, mit dem beizulegenden Zeitwert dieser Wertpapiere zum Stichtag anzusetzen, soweit er einen garantierten Mindestbetrag übersteigt (§ 253 Abs. 1 Satz 3 HGB).

Erstanwendung und Übergangsvorschriften:

Jahresabschlüsse für nach dem 31. Dezember 2009 beginnende Geschäftsjahre (Art. 66 Abs. 3 Satz 1 EGHGB).

Aufgrund der neuen Bewertungsvorgaben des § 253 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 HGB für Rückstellungen (Bewertung zum laufzeitadäquat abgezinsten Erfüllungsbetrag der zugrunde liegenden Verpflichtung) wird der nach dem HGB i.d.F. des BilMoG für Pensionsverpflichtungen zu passivierende Rückstellungsbetrag regelmäßig höher ausfallen als nach dem bisherigen Recht. Nach Art. 67 Abs. 1 Satz 1 EGHGB steht es dem

Bilanzierenden frei, den aus der Umbewertung resultierenden Unterdeckungsbetrag nicht im Umstellungsjahr in einer Summe den Rückstellungen für laufende Pensionen oder Anwartschaften auf Pensionen zuzuführen, sondern bis spätestens zum 31. Dezember 2024 in jedem Geschäftsjahr zu mindestens einem Fünfzehntel anzusammeln. Die Ansammlung erfolgt erfolgswirksam. Der erforderliche Zuführungsbetrag ist nur einmal auf den Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung der neuen Vorschriften zu berechnen und anzusammeln. Der gesamte Zuführungsbetrag ist der Differenzbetrag zwischen dem (grundsätzlich) zurückzustellenden Betrag nach dem alten und nach dem neuen Recht.

Zuführungen zu den Pensionsrückstellungen, die sich im Umstellungsgeschäftsjahr wie auch in den folgenden Geschäftsjahren durch die jährlich erfolgende Erhöhung (des Barwerts) der Rückstellung ergeben, sind von den aus der Umstellung resultierenden Zuführungsbeträgen zu unterscheiden. Erhöhungen auf Grund des sich jährlich ändernden Barwerts der Rückstellung sind aufwandswirksam im Finanzergebnis zu erfassen (§ 277 Abs. 5 Satz 1 HGB).

Die Ansammlung des Betrags der Zuführung zu den Rückstellungen für laufende Pensionen oder Anwartschaften auf Pensionen muss nicht nach einem vorher festgelegten Plan erfolgen. Vielmehr dürfen die zu erfassenden Jahresraten in den Grenzen des Artikels 67 Abs. 1 Satz 1 EGHGB frei festgelegt werden. Die Übergangsvorschrift bestimmt, dass der jährliche Zuführungsbetrag ein Fünfzehntel nicht unterschreiten darf.

Kommt es durch die geänderten Bewertungsvorschriften zu einer Auflösung der Rückstellung, und ist zu erwarten, dass diese Auflösung bis zum 31. Dezember 2024 wieder zugeführt werden müsste, so kann auf die Auflösung verzichtet werden (Art. 67 Abs. 1 Satz 2 EGHGB).

bc) Deckungsvermögen

Das BilMoG übernimmt eine aus der internationalen Rechnungslegung bekannte Vorschrift, wonach Vermögensgegenstände, die ausschließlich zur Erfüllung von Altersversorgungs- oder vergleichbaren langfristig fälligen Verpflichtungen (Zeitwertkonten, Vorruhestand, Altersteilzeit etc.) bestimmt und dem Zugriff aller übrigen Gläubiger entzogen sind, mit diesen Schulden verrechnet werden müssen (§ 246 Abs. 2 Satz 2 HGB). Entsprechend sind die zugehörigen Aufwendungen und Erträge aus der Abzinsung und aus dem zu verrechnenden Vermögen zu saldieren.

Die Bewertung dieser Vermögensgegenstände erfolgt nach § 253 Abs. 1 Satz 4 HGB zum beizulegenden Zeitwert, ein sich eventuell ergebender aktiver Überschuss aus der Verrechnung ist gesondert zu aktivieren.

Soweit der beizulegende Zeitwert eines solchen Deckungsvermögens dessen Anschaffungskosten übersteigt, ist dieser Betrag abzüglich der hierfür gebildeten passiven latenten Steuern ausschüttungsgesperrt (§ 268 Abs. 8 Satz 3 HGB).

Erstanwendung und Übergangsvorschriften:

Jahresabschlüsse für nach dem 31. Dezember 2009 beginnende Geschäftsjahre (Art. 66 Abs. 3 Satz 1 EGHGB). Übergangsvorschriften bestehen nicht.

III. Anhang

1. Die neuen Vorschriften im Überblick

Die Angabepflichten nach § 285 HGB erfahren mit dem BilMoG eine deutliche Aufwertung. Im Zuge der einzelnen Änderungen des HGB werden die Angabepflichten des § 285 HGB um eine Vielzahl von Informationen erweitert. Dabei sind die neuen Angabepflichten zum Teil schon für den Jahresabschluss zum 31. Dezember 2009 und zum Teil erst zum 31. Dezember 2010 zu beachten. Im Einzelnen ergeben sich folgende Neuerungen:

- Konkretisierung der Angaben zu den Verbindlichkeiten (§ 285 Nr. 2 HGB): Die sich ergänzenden Angaben nach Nr. 1 und Nr. 2 sind künftig an einer gemeinsamen Stelle im Anhang darzustellen. Die Zusammenfassung der Angaben in einem Verbindlichkeitspiegel ist hierbei zu empfehlen.
- Angaben zu nicht bilanzierten Geschäften (§ 285 Nr. 3 HGB): Mit der Neuregelung werden die Unternehmen verpflichtet, die nicht in der Bilanz enthaltenen Geschäfte im Anhang anzugeben. Hierbei sind Angaben zu Art, Zweck, Risiken und Vorteilen der einzelnen Geschäfte vorzunehmen, soweit dies für die Beurteilung der Finanzlage notwendig ist. Kleine Kapitalgesellschaften brauchen die Angaben nicht zu machen; bei mittelgroßen Kapitalgesellschaften bestehen bestimmte Erleichterungen.

- Angabe zum Gesamtbetrag der sonstigen finanziellen Verpflichtungen (§ 285 Nr. 3a HGB): Der Gesamtbetrag der sonstigen finanziellen Verpflichtungen, die nicht in der Bilanz enthalten und nicht nach § 251 HGB (Haftungsverhältnisse) sowie § 285 Nr. 3 HGB berichtspflichtig sind, ist anzugeben, sofern die Angabe für die Beurteilung der Finanzlage von Bedeutung ist. Gesondert sind hierbei Verpflichtungen gegenüber verbundenen Unternehmen darzustellen.

- Angaben zur Abschreibungsdauer eines Geschäfts- oder Firmenwerts (§ 285 Nr. 13 HGB): Künftig sind die Gründe, die die Annahme einer betrieblichen Nutzungsdauer eines entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwerts von mehr als fünf Jahren rechtfertigen, gesondert zu erläutern. Hierbei ist ein Hinweis auf eine steuerrechtliche Abschreibungsdauer mit Verweis auf § 7 Abs. 1 EStG nicht ausreichend. Vielmehr muss für Zwecke der handelsrechtlichen Rechnungslegung eine eigenständige Beurteilung nachvollziehbar dargelegt werden.

- Angabe zum Corporate Governance Kodex (§ 285 Nr. 16 HGB): Gesondert ist zur Abgabe der Erklärung nach § 161 AktG Stellung zu nehmen und zu erläutern, an welcher Stelle sie öffentlich zugänglich gemacht wurde.

- Veränderte Abgrenzung der angabepflichtigen Abschlussprüferhonorare (§ 285 Nr. 17 HGB): Künftig ist nicht mehr das im Geschäftsjahr als Aufwand erfasste Honorar des Abschlussprüfers anzugeben, sondern das für das Geschäftsjahr berechnete Gesamthonorar. Hierbei ist das berech-

nete Gesamthonorar aufzuschlüsseln nach den Bereichen Abschlussprüfungsleistungen, andere Bestätigungsleistungen, Steuerberatungsleistungen und sonstige Leistungen. Kleine Gesellschaften müssen die Angabe nicht machen. Mittelgroße Gesellschaften sind grundsätzlich befreit, müssen aber ggf. (nach Aufforderung) gegenüber der Wirtschaftsprüferkammer zu den Honoraren Auskunft geben. Von der vorgenannten Angabepflicht kann darüber hinaus abgesehen werden, soweit die Angaben in einem das Unternehmen einbeziehenden Konzernabschluss enthalten sind.

- Angaben zu nicht zum niedrigeren Zeitwert bewerteten Finanzinstrumenten (§ 285 Nr. 18 HGB): Sofern für bestimmte Finanzinstrumente, die den Finanzanlagen des Anlagevermögens zuzurechnen sind, eine außerplanmäßige Abschreibung nach § 253 Abs. 3 HGB unterblieben ist, müssen der Buchwert sowie der beizulegende Zeitwert der Vermögensgegenstände sowie die Gründe für das Unterlassen der Abschreibung unter Angabe konkreter Anhaltspunkte, weswegen nicht von einer dauernden Wertminderung auszugehen ist, angegeben werden. Kleine Gesellschaften müssen diese Angaben nicht machen.
- Angaben für nicht zum Zeitwert bilanzierte derivative Finanzinstrumente (§ 285 Nr. 19 HGB): Für jede Kategorie derivativer Finanzinstrumente, die nicht zum beizulegenden Zeitwert bewertet wurden, sind deren Art und Umfang, deren beizulegender Zeitwert, deren Buchwert sowie die Gründe, weshalb der beizulegende Zeitwert nicht bestimmt werden kann, zu erläutern.

- Angaben für zum Zeitwert bewertete Finanzinstrumente nach § 340e Abs. 3 HGB (§ 285 Nr. 20 HGB): Sofern die Bewertung bestimmter Finanzinstrumente zum beizulegenden Zeitwert erfolgt ist, sind die grundlegenden Annahmen der Bestimmung des Zeitwerts sowie Umfang und Art jeder Kategorie derivativer Finanzinstrumente, welche die Höhe, den Zeitpunkt und die Sicherheit künftiger Zahlungsströme beeinflussen können, anzugeben.
- Angaben zu nicht marktüblichen Geschäften mit nahe stehenden Personen (§ 285 Nr. 21 HGB): Sofern es im Geschäftsjahr zu wesentlichen Geschäften mit nahe stehenden Unternehmen und Personen gekommen ist, die zu nicht marktüblichen Bedingungen erfolgt sind, ist zumindest über diese Geschäfte zu berichten. Zudem sind Angaben zur Art der Beziehung, zum Wert der Geschäfte sowie zu weiteren Punkten, sofern diese für die Beurteilung der Finanzlage notwendig sind, vorzunehmen. Hierbei ist der Begriff „Geschäft“ im weitesten, funktionalen Sinn zu verstehen. Gemeint sind nicht alleine Rechtsgeschäfte, sondern auch andere Maßnahmen, die eine unentgeltliche oder entgeltliche Übertragung oder Nutzung von Vermögensgegenständen oder Schulden zum Gegenstand haben. Demnach sind alle Transaktionen rechtlicher oder wirtschaftlicher Art mit nahe stehenden Personen, die sich auf die Finanzlage des Bilanzierenden auswirken können, hinsichtlich ihrer Marktüblichkeit zu prüfen. Die Angaben können nach Geschäftsarten zusammengefasst werden, sofern dies die Beurteilungsmöglichkeit der Auswirkungen der Geschäfte auf die Finanzlage nicht einschränkt. Von der Berichtspflicht

sind solche Geschäfte ausgenommen, die innerhalb eines Konzerns zwischen mittelbar oder unmittelbar in 100%igem Anteilsbesitz stehenden Tochterunternehmen erfolgt sind. Kleine Kapitalgesellschaften und mittelgroße Nicht-Aktiengesellschaften sind von der Angabepflicht befreit. Mittelgroße Aktiengesellschaften können die Angaben auf Transaktionen mit dem Hauptgesellschafter oder mit Mitgliedern des Geschäftsführungs- oder Aufsichtsorgans beschränken.

- Angaben zum Gesamtbetrag der Forschungs- und Entwicklungskosten (§ 285 Nr. 22 HGB): Im Fall einer Aktivierung von Entwicklungskosten sind der Gesamtbetrag der Forschungs- und Entwicklungskosten des Geschäftsjahrs sowie der davon auf die selbst erstellten immateriellen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens entfallende Betrag anzugeben. Kleine Kapitalgesellschaften sind von der Angabepflicht befreit.
- Erläuterungen von Bewertungseinheiten (§ 285 Nr. 23 HGB): Sofern nach § 254 HGB Bewertungseinheiten zur Absicherung von Risiken gebildet wurden, sind die Bewertungseinheiten sowie die abgesicherten Risiken anzugeben. Im Einzelnen ist anzugeben, mit welchem Betrag jeweils Vermögensgegenstände, Schulden, schwebende Geschäfte sowie mit hoher Wahrscheinlichkeit erwartete Transaktionen in die Bewertungseinheit einbezogen worden sind. Zudem sind das abgesicherte Risiko und die Art der gebildeten Bewertungseinheit zu berichten. Zusätzlich ist die Höhe des abgesicherten Risikos anzugeben. Für die jeweils abgesicherten Risiken ist ferner anzugeben, warum, in welchem Umfang und für welchen Zeitraum

sich die gegenläufigen Wertänderungen oder Zahlungsströme künftig voraussichtlich ausgleichen werden. Zusätzlich ist die Methode der Ermittlung der Wertänderungen respektive Zahlungsströme anzugeben. Schließlich sind die mit hoher Wahrscheinlichkeit erwarteten Transaktionen, die in die Bewertungseinheiten einbezogen wurden, zu erläutern. Alternativ zur Anhangangabe kann der Bilanzierende die Angaben auch im Lagebericht vornehmen.

- Angaben zur Berechnung von Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen (§ 285 Nr. 24 HGB): Hinsichtlich der Bewertung von Pensionsrückstellungen sind das angewandte versicherungsmathematische Berechnungsverfahren und die grundlegenden Berechnungsprämissen (Zinssatz, Lohn- und Gehaltssteigerungen, Sterbetafeln) anzugeben.
- Erläuterung vorgenommener Saldierungen (§ 285 Nr. 25): Für den Fall einer Verrechnung von Vermögensgegenständen und Schulden nach § 246 Abs. 2 HGB sind Anschaffungskosten und beizulegender Zeitwert der verrechneten Vermögensgegenstände ebenso wie der Erfüllungsbetrag der Schulden und die verrechneten Aufwendungen und Erträge im Anhang anzugeben.
- Anteile oder Anlageaktien an inländischen Investmentvermögen (§ 285 Nr. 26 HGB): Künftig sind gesonderte Angaben zu Anteilen oder Anlageaktien an inländischen Investmentvermögen nach § 1 InvG oder vergleichbaren ausländischen Investmentanteilen nach § 2 Abs. 9 InvG von mehr als 10% vorzunehmen.

- **Erweiterte Angaben für Eventualverbindlichkeiten (§ 285 Nr. 27 HGB):** Für Haftungsverhältnisse sowie nach § 251 HGB unter der Bilanz ausgewiesene oder nach § 268 Abs. 7 HGB im Anhang angegebene Verbindlichkeiten sind die Gründe der Einschätzung des Risikos der Inanspruchnahme anzugeben.

- **Gesamtbetrag der Beträge i.S.d. § 268 Abs. 8 HGB (§ 285 Nr. 28 HGB):** Im Anhang sind die Beträge aus der Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und latenter Steuern ebenso wie aus der Zeitwertbewertung von Vermögensgegenständen anzugeben.

- **Weiterführende Angaben zu latenten Steuern (§ 285 Nr. 29 HGB):** Im Anhang sind gesondert die Differenzen sowie steuerlichen Verlustvorträge anzugeben, auf die latente Steuern abgegrenzt worden sind. Zudem ist anzugeben, mit welchen Steuersätzen die Bewertung erfolgt ist. Diese Angabe ist auch dann vorzunehmen, wenn in Anwendung des Aktivierungswahlrechts nach § 274 HGB auf einen bilanziellen Ansatz latenter Steuern insgesamt verzichtet worden ist. Kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften sind von der Angabepflicht befreit.

Erstanwendung und Übergangsvorschriften:

Von den vorgenannten Angabepflichtigen sind die folgenden bereits für nach dem 31. Dezember 2008 beginnende Geschäftsjahre zu beachten (Art. 66 Abs. 2 EGHGB):

- Angaben zu nicht bilanzierten Geschäften,
- Angabe zum Gesamtbetrag der sonstigen finanziellen Verpflichtungen,
- Angaben zum Corporate Governance Kodex,
- Angaben zu den Abschlussprüferhonoraren,
- Angaben zu nicht marktüblichen Geschäften mit nahe stehenden Personen.

Die anderen vorgenannten Vorschriften sind erstmals auf Jahresabschlüsse für das nach dem 31. Dezember 2009 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden (Art. 66 Abs. 3 Satz 1 EGHGB). Übergangsvorschriften bestehen nicht.

2. Wegfall der gesonderten Aufstellung des Anteilsbesitzes

In der Vergangenheit erlaubte § 287 HGB a.F. dem Bilanzierenden, die in § 285 Nr. 11 und Nr. 11a HGB geforderten Angaben zum Anteilsbesitz wahlweise im Anhang oder in einer gesonderten Anteilsliste vorzunehmen. Dieses Wahlrecht entfällt. Die Angaben sind künftig zwingend im Anhang darzustellen.

Erstanwendung und Übergangsvorschriften:

Jahresabschlüsse für nach dem 31. Dezember 2009 beginnende Geschäftsjahre (Art. 66 Abs. 3 Satz 1 EGHGB). Übergangsvorschriften bestehen nicht.

IV. Lagebericht

Kapitalmarktorientierte Unternehmen müssen zukünftig im Lagebericht die wesentlichen Merkmale des rechnungslegungsbezogenen internen Kontroll- und Risikomanagementsystems erläutern (§ 289 Abs. 5 HGB).

Börsennotierte Aktiengesellschaften und Aktiengesellschaften, die ausschließlich andere Wertpapiere als Aktien an einem organisierten Markt handeln lassen, haben zukünftig im Lagebericht eine Erklärung zur Unternehmensführung abzugeben (§ 289a HGB). Die Erklärung hat Angaben zur Entsprechenserklärung, zu Unternehmensführungspraktiken und eine Beschreibung der Arbeitsweise von Vorstand und Aufsichtsrat sowie der Zusammensetzung und Arbeitsweise der Ausschüsse zu enthalten. Die Angabe kann alternativ auch auf der Internetseite der Gesellschaft veröffentlicht werden. Dann ist ein entsprechender Verweis im Lagebericht erforderlich.

Erstanwendung und Übergangsvorschriften:

Jahresabschlüsse für nach dem 31. Dezember 2008 beginnende Geschäftsjahre (Art. 66 Abs. 2 EGHGB). Übergangsvorschriften bestehen nicht.

D. Reform der Konzern- rechnungslegung

I. Vorbemerkungen

Das BilMoG enthält neben zahlreichen neuen Bestimmungen zum Jahresabschluss auch umfangreiche neue Regelungen für den handelsrechtlichen Konzernabschluss. Die wesentlichen Neuregelungen sind nachfolgend in der gesetzlichen Reihenfolge (§§ 290 ff. HGB) dargestellt.

II. Konzernrechnungslegungspflicht

Die Voraussetzungen für die Konzernrechnungslegungspflicht werden modifiziert. Das Konzept der einheitlichen Leitung wird gestrichen. Das Bestehen eines Mutter-Tochterverhältnisses hängt nur noch davon ab, ob ein „beherrschender Einfluss“ vorliegt. Mit dem neuen § 290 Abs. 1 und 2 HGB wird damit weitgehend das formale Control-Konzept von IAS 27 nachgezeichnet.

Ein beherrschender Einfluss des Mutterunternehmens wird nach § 290 Absatz 2 Nr. 1 bis 3 HGB unterstellt, wenn:

- ihm bei einem anderen Unternehmen die Mehrheit der Stimmrechte der Gesellschafter zusteht, oder
- ihm bei einem anderen Unternehmen das Recht zusteht, die Mehrheit der Mitglieder des die Finanz- und Geschäftspolitik bestimmenden Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgans zu bestellen oder abzuberufen, und es gleichzeitig Gesellschafter ist, oder
- ihm das Recht zusteht, die Finanz- und Geschäftspolitik auf Grund eines mit einem anderen Unternehmen geschlossenen Beherrschungsvertrages oder auf Grund einer Bestimmung in der Satzung des anderen Unternehmens zu bestimmen.

In § 290 Abs. 2 Nr. 4 HGB werden ergänzend Regelungen zur Konsolidierung von Zweckgesellschaften aufgenommen. Als Zweckgesellschaft wird dabei ein Unternehmen bezeichnet, das zur Erreichung eines eng begrenzten und genau definierten Ziels des Mutterunternehmens dient, beispielsweise Leasingobjektgesellschaften oder Asset-Backed-Securities-Gesellschaften.

Die Einbeziehung richtet sich danach, ob die Mehrheit der Chancen und Risiken wirtschaftlich von dem Mutterunternehmen zu tragen ist. Diese neuen Regelungen lehnen sich insofern eng an die entsprechenden Bestimmungen im IFRS-Regelwerk (SIC 12) an.

Erstanwendung und Übergangsregelung:

Konzernabschlüsse für nach dem 31. Dezember 2009 beginnende Geschäftsjahre (Art. 66 Abs. 3 Satz 1 EGHGB). Übergangsregelungen bestehen keine. Mithin umfasst die Konsolidierungspflicht auch solche Zweckgesellschaften, die vor dem Übergangszeitpunkt begründet worden sind.

III. Größenabhängige Befreiungen

Die Schwellenwerte „Bilanzsumme“ und „Umsatzerlöse“ für die größenabhängige Befreiung von der Aufstellung eines Konzernabschlusses werden um rund 20 % angehoben (§ 293 HGB). Ein Konzernabschluss ist grundsätzlich aufzustellen, wenn mindestens zwei der nachfolgend genannten Größenkriterien an zwei aufeinander folgenden Abschlussstichtagen überschritten werden.

	addiert (§ 293 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1)	konsolidiert (§ 293 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2)
Bilanzsumme	> EUR 23.100.000	> EUR 19.250.000
Umsatzerlöse	> EUR 46.200.000	> EUR 38.500.000
Arbeitnehmer	> 250	> 250

Erstanwendung und Übergangsvorschriften:

Konzernabschlüsse für nach dem 31. Dezember 2007 beginnende Geschäftsjahre (Art. 66 Abs. 1 EGHGB). Übergangsregelungen bestehen insofern, als dass die erhöhten Schwellenwerte auch für Vorjahre schon zugrunde zu legen sind.

IV. Kapitalkonsolidierung nach der Neubewertungsmethode

Die Kapitalkonsolidierung darf künftig nur noch nach der Neubewertungsmethode durchgeführt werden (§ 301 Abs. 1 Satz 2 und 3 HGB). Das Eigenkapital des Tochterunternehmens ist mit dem Betrag anzusetzen, der dem Zeitwert der in den Konzernabschluss aufzunehmenden Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten entspricht, der diesen im Zeitpunkt der Erstkonsolidierung beizulegen ist. Rückstellungen und latente Steuern sind in diesem Zusammenhang nach den für diese Posten einschlägigen Bestimmungen zu bewerten.

Die bisher alternativ zulässige Buchwertmethode sowie die bisher unter bestimmten Voraussetzungen zulässige Methode der Interessenzusammenführung werden gestrichen.

Erstanwendung und Übergangsregelung:

Konzernabschlüsse für nach dem 31. Dezember 2009 beginnende Geschäftsjahre (Art. 66 Abs. 3 Satz 1 EGHGB). Übergangsregelungen bestehen insofern, als die Neuregelungen erst für Erwerbe ab dem 1. Januar 2010 gelten (Art. 66 Abs. 3 Satz 4 EGHGB). Folglich bleiben Erstkonsolidierungen, die vor dem Übergangszeitpunkt nach der Buchwertmethode abgebildet worden sind, unberührt. Frühere Erstkonsolidierungen sind im Übergangszeitpunkt nicht anzupassen.

V. Zeitpunkt der Erstkonsolidierung

Für Zwecke der Kapitalkonsolidierung sind die Wertansätze des erworbenen Unternehmens künftig auf den Zeitpunkt zu ermitteln, zu dem das Unternehmen Tochterunternehmen geworden ist (§ 301 Abs. 2 Satz 1 HGB). Innerhalb der darauffolgenden zwölf Monate ist eine Wertanpassung vorzunehmen, wenn die Wertansätze zum Zeitpunkt der Erstkonsolidierung nicht endgültig ermittelt werden können (§ 301 Abs. 2 Satz 2 HGB). In Sonderfällen, z.B. der erstmaligen Aufstellung eines Konzernabschlusses oder der erstmaligen Einbeziehung eines Tochterunternehmens, auf das bisher gemäß § 296 HGB verzichtet worden ist, sind die Wertansätze im Zeitpunkt der erstmaligen Einbeziehung in den Konzernabschluss zugrunde zu legen (§ 301 Abs. 2 Satz 3 und 4 HGB).

Erstanwendung und Übergangsregelung:

Konzernabschlüsse für nach dem 31. Dezember 2009 beginnende Geschäftsjahre (Art. 66 Abs. 3 Satz 1 EGHGB). Übergangsregelungen bestehen über die vorgenannten Bestimmungen hinaus nicht.

VI. Getrennter Ausweis aktiver und passiver Unterschiedsbeträge

Geschäfts- oder Firmenwerte sowie passive Unterschiedsbeträge aus der Kapitalkonsolidierung müssen künftig gesondert in der Bilanz ausgewiesen werden (§ 301 Abs. 3 HGB). Die bisherige Möglichkeit, Unterschiedsbeträge der Aktivseite mit solchen der Passivseite zu verrechnen und die verrechneten Beträge im Konzernanhang anzugeben, wird aufgehoben.

Erstanwendung und Übergangsregelung:

Konzernabschlüsse für nach dem 31. Dezember 2009 beginnende Geschäftsjahre (Art. 66 Abs. 3 Satz 1 EGHGB). Übergangsregelungen bestehen keine. Das bedeutet, dass bisher verrechnete aktive und passive Unterschiedsbeträge (Altfälle) zukünftig gesondert in der Konzernbilanz ausgewiesen werden müssen.

VII. Ermittlung latenter Steuern nach dem bilanzorientierten Konzept

In Anlehnung an die Änderung des § 274 HGB erfolgt die Ermittlung der latenten Steuern künftig nach dem bilanzorientierten Konzept (§ 306 HGB).

Damit ist nicht mehr auf unterschiedliche Ergebnisse, sondern auf unterschiedliche handelsrechtliche und steuerliche Wertansätze von Bilanzposten abzustellen, die sich künftig voraussichtlich ausgleichen. Im Unterschied zu den Regelungen zum Jahresabschluss (§ 274 HGB) ist auch eine sich insgesamt ergebende Steuerentlastung als aktive latente Steuer in der Konzernbilanz zwingend anzusetzen.

Aus der Erstkonsolidierung resultierende Geschäfts- oder Firmenwerte oder passive Unterschiedsbeträge dürfen nicht in die Ermittlung latenter Steuern einbezogen werden. Ebenso sind Differenzen, die sich zwischen dem steuerlichen Wertansatz einer Beteiligung an einem Tochterunternehmen, assoziierten Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen einerseits und dem handelsrechtlichen Wertansatz des im Konzernabschluss angesetzten Nettovermögens andererseits ergeben, bei der Ermittlung latenter Steuern nicht zu berücksichtigen (sogenannte „Outside Basis Differences“).

Wahlweise kann ein saldierter oder ein unsaldierter Ausweis latenter Steuern in der Konzernbilanz erfolgen (§ 306 Satz 2 HGB).

Erstanwendung und Übergangsregelung:

Konzernabschlüsse für nach dem 31. Dezember 2009 beginnende Geschäftsjahre (Art. 66 Abs. 3 Satz 1 EGHGB). Übergangsregelungen bestehen lediglich insofern, als Aufwendungen oder Erträge aus der erstmaligen Anwendung von § 306 HGB unmittelbar mit den Gewinnrücklagen zu verrechnen sind (Art. 67 Abs. 6 Satz 1 EGHGB). Im Übergangszeitpunkt müssen daher auch latente Steuern für Unternehmenserwerbe ermittelt werden, die vor dem Übergangsstichtag stattgefunden haben (Altfälle).

VIII. Währungsumrechnung nach der modifizierten Stichtagskursmethode

Mit Ausnahme von Abschlüssen aus Hochinflationländern sind Fremdwährungsabschlüsse künftig nach der so genannten modifizierten Stichtagskursmethode umzurechnen (§ 308a HGB).

Danach sind sämtliche Bilanzposten mit Ausnahme des Eigenkapitals zum Devisenkassamittelkurs am Konzernbilanzstichtag umzurechnen. Das Eigenkapital ist zu historischen Kursen, die Posten der Gewinn- und Verlustrechnung sind zum Durchschnittskurs umzurechnen.

Eine sich ergebende Umrechnungsdifferenz ist innerhalb des Eigenkapitals in einem gesonderten Posten nach den Rücklagen auszuweisen. Dieser Posten ist bei vollständigem/teilweisem Ausscheiden des Tochterunternehmens entsprechend erfolgswirksam aufzulösen.

Erstanwendung und Übergangsregelung:

Konzernabschlüsse für nach dem 31. Dezember 2009 beginnende Geschäftsjahre (Art. 66 Abs. 3 Satz 1 EGHGB). Übergangsregelungen bestehen keine.

IX. Abschreibung eines Geschäfts- oder Firmenwerts aus der Kapitalkonsolidierung

Ein Geschäfts- oder Firmenwert aus der Kapitalkonsolidierung ist künftig über die voraussichtliche Nutzungsdauer abzuschreiben (§ 309 Abs. 1 i.V.m. §§ 246 Abs. 1 und 253 Abs. 3 HGB). Die beiden anderen bisher zulässigen Alternativen – die jährliche Abschreibung zu mindestens 25 % und die offene Verrechnung mit den Rücklagen – entfallen. Wird die betriebliche Nutzungsdauer eines in der Konzernbilanz ausgewiesenen entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwertes mit mehr als fünf Jahren bestimmt, sind die Gründe, welche diese Annahme rechtfertigen, im Konzernanhang zu nennen (§ 314 Nr. 20 HGB).

Erstanwendung und Übergangsregelung:

Konzernabschlüsse für nach dem 31. Dezember 2009 beginnende Geschäftsjahre (Art. 66 Abs. 3 Satz 1 EGHGB). Übergangsregelungen bestehen insofern, als dass die Neuregelung erst für Erwerbe ab dem 1. Januar 2010 gelten (Art. 66 Abs. 3 Satz 4 EGHGB). Für einen Geschäfts- oder Firmenwert aus der Kapitalkonsolidierung, der vor dem Übergang auf das neue Recht entstanden und am Umstellungsstichtag noch nicht vollständig abgeschrieben oder mit den Rücklagen verrechnet worden ist, gelten daher die Rechte und Pflichten fort, die sich aus dem alten Recht ergeben.

X. Einbeziehung assoziierter Unternehmen nach der Buchwertmethode

Die Einbeziehung assoziierter Unternehmen „at equity“ darf künftig nur noch nach der Buchwertmethode erfolgen; die Kapitalanteilmethode entfällt (§ 312 Abs. 1 HGB). Darüber hinaus dürfen der Wertansatz der Beteiligung und der Unterschiedsbetrag künftig nur noch auf den Zeitpunkt ermittelt werden, zu dem das Unternehmen assoziiertes Unternehmen geworden ist. Verbunden ist damit – wie bei der Vollkonsolidierung – die Notwendigkeit der Wertanpassung innerhalb der darauf folgenden zwölf Monate für den Fall, dass die Wertansätze im Zeitpunkt der erstmaligen Bewertung nicht endgültig ermittelt werden können (§ 312 Abs. 3 HGB). Der Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert und anteiligem Eigenkapital des assoziierten Unternehmens sowie ein darin enthaltener Geschäfts- oder Firmenwert oder passiver Unterschiedsbetrag sind im Konzernanhang anzugeben.

Erstanwendung und Übergangsregelung:

Konzernabschlüsse für nach dem 31. Dezember 2009 beginnende Geschäftsjahre (Art. 66 Abs. 3 Satz 1 EGHGB). Übergangsregelungen bestehen insofern, als dass die Neuregelungen erst für Erwerbe ab dem 1. Januar 2010 gelten (Art. 66 Abs. 3 Satz 4 EGHGB). Das heißt, eine Neubewertung von bislang nach der Kapitalanteilmethode bewerteten Beteiligungen (Altfälle) nach der Buchwertmethode muss nicht erfolgen.

XI. Konzernanhang und Konzernlagebericht

Die neuen Angabepflichten entsprechen weitgehend denen für den Einzelabschluss.

XII. Exkurs: Konzernrechnungslegungspflicht nach PubLG

Durch das BilMoG wird das Konzept der Pflicht zur Konzernrechnungslegung nach PubLG geändert. Bisher war nach § 11 PubLG a.F. u.a. die tatsächliche Ausübung der einheitlichen Leitung über mindestens ein Tochterunternehmen erforderlich. Durch das BilMoG wird die entsprechende Vorschrift des § 11 PubLG dahingehend geändert, dass § 290 Abs. 2 bis 5 HGB für anwendbar erklärt wird. Zukünftig ist damit auch nach PubLG die Möglichkeit der Beherrschung ein Kriterium für die Pflicht zur Konzernrechnungslegung.

Erstanwendung und Übergangsregelung:

Konzernabschlüsse für nach dem 31. Dezember 2009 beginnende Geschäftsjahre (§ 22 Abs. 3 PubLG i.V.m. Art. 66 Abs. 3 Satz 1 EGHGB).

E. Corporate Governance

Durch das BilMoG werden neue Vorschriften zur Unternehmensführung und -überwachung eingeführt. Sie regeln die Organisation und Pflichten der mit der Rechnungslegung befassten Aufsichtsgremien eines Unternehmens.

Nachfolgend sind die neuen Regelungen kurz dargestellt.

- **Persönliche Voraussetzungen für Aufsichtsratsmitglieder (§ 100 Abs. 5 AktG):** Bei kapitalmarktorientierten Aktiengesellschaften muss zukünftig mindestens ein unabhängiges Mitglied des Aufsichtsrats über Sachverstand auf den Gebieten Rechnungslegung oder Abschlussprüfung verfügen.
- **Prüfungsausschuss (§ 107 Abs. 3 Satz 2 AktG):** Der Aufsichtsrat kann aus seiner Mitte Ausschüsse bestellen. So kann auch ein Prüfungsausschuss bestellt werden. Dieser soll sich mit der Überwachung des Rechnungslegungsprozesses, der Wirksamkeit des internen Kontrollsystems, des Risikomanagementsystems und des internen Revisionssystems sowie der Abschlussprüfung befassen. Nach § 107 Abs. 4 AktG muss eines der Mitglieder des Prüfungsausschusses die Voraussetzungen des § 100 Abs. 5 AktG erfüllen.
- **Wahl des Abschlussprüfers (§ 124 Abs. 3 Satz 2 AktG):** Wenn das Unternehmen einen Prüfungsausschuss einrichtet, hat sich der Vorschlag des Aufsichtsrats an die Hauptversamm-

lung zur Wahl des Abschlussprüfers auf die Empfehlung des Prüfungsausschusses zu stützen.

- **Entsprechenserklärung (§ 161 AktG):** Abweichungen von den Empfehlungen des Deutschen Corporate Governance Kodex sind zu veröffentlichen und zu begründen.
- **Berichterstattung des Abschlussprüfers (§ 171 Abs. 1 AktG):** Der Abschlussprüfer nimmt an der Sitzung des Aufsichtsrats oder Prüfungsausschusses teil und berichtet über wesentliche Ergebnisse seiner Prüfung, insbesondere wesentliche Schwächen des rechnungslegungsbezogenen internen Kontrollsystems und Risikomanagementsystems sowie über seine Unabhängigkeit.

F. Fazit und erste Handlungsempfehlungen

Mit dem BilMoG wird das deutsche Bilanzrecht zum Teil umfassend geändert. Betroffen sind Gesellschaften aller Rechtsformen und Größenklassen. Es werden sowohl Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung als auch Anhang und Lagebericht berührt. Weiterhin ergeben sich Auswirkungen auf den Konzernabschluss und Konzernlagebericht.

Auch wenn der Großteil der neuen Bilanzierungsregelungen erst für den Jahresabschluss zum 31. Dezember 2010 relevant sein wird, sind schon heute bestimmte Vorbereitungen zu treffen. Dies sind z.B.:

- Prüfung der Größenklassen zum 31. Dezember 2009: Besteht noch Prüfungspflicht für den Einzelabschluss? Besteht noch Aufstellungs- und Prüfungspflicht für den Konzernabschluss?
- Neue Anhang- und Lageberichtsangaben zum 31. Dezember 2009
- Implementierung Entwicklungskostencontrolling ab 1. Januar 2010, wenn das Aktivierungswahlrecht für Entwicklungskosten in Anspruch genommen werden soll
- Ermittlung Steuerbilanzwerte für Zwecke latenter Steuern
- Einführung Steuerplanungsrechnung für einen Fünf-Jahres-Zeitraum für Zwecke latenter Steuern
- Überprüfung Kontroll- und Risikomanagementsysteme

Es kann auch überlegt werden, die durch das BilMoG geänderten Rechnungslegungsvorschriften (allerdings nur insgesamt) schon für Geschäftsjahre beginnend nach dem 31. Dezember 2008 (und damit schon zum 31. Dezember 2009) anzuwenden. Dies bedarf aber einer sorgfältigen Prüfung im Einzelfall.

Disclaimer

Die Inhalte dieser PKF Broschüre können weder eine umfassende Darstellung der jeweiligen Problemstellungen sein noch den auf die Besonderheiten von Einzelfällen abgestimmten steuerlichen oder sonstigen fachlichen Rat ersetzen. Wir sind außerdem bestrebt sicherzustellen, dass die Inhalte dieser PKF Broschüre dem aktuellen Rechtsstand entsprechen, weisen aber darauf hin, dass Änderungen der Gesetzgebung, der Rechtsprechung oder der Verwaltungsauffassung immer wieder auch kurzfristig eintreten können. Deshalb sollten Sie sich unbedingt individuell beraten lassen, bevor Sie konkrete Maßnahmen treffen oder unterlassen.