



BDI

Recht und
Öffentliches Auftragswesen

 **ERNST & YOUNG**

Quality In Everything We Do

Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz

Überblick zu den
wesentlichen Änderungen

Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz

Überblick zu den
wesentlichen Änderungen

Vorwort

Das am 26. März 2009 vom Bundestag beschlossene Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) stellt die größte Bilanzrechtsreform seit dem Bilanzrichtliniengesetz von 1985 dar. Das nun vorliegende Gesetz ist das Ergebnis einer langjährigen Diskussion um die Fortentwicklung des deutschen Bilanzrechts und die Annäherung an internationale Bilanzierungsgrundsätze. Die Unternehmen und alle anderen am Rechnungslegungsprozess Beteiligten haben diesen Prozess intensiv und konstruktiv begleitet.

Durch das BilMoG erhalten deutsche Unternehmen eine kostengünstigere, einfachere Alternative zu den umfangreichen, komplexen internationalen Rechnungslegungsstandards (IFRS). Dies soll im Rahmen der Neuausrichtung der Handelsbilanz insbesondere den Bedürfnissen kleiner und mittlerer Unternehmen entgegen kommen. Hingegen wurde dem Wunsch der bereits nach IFRS bilanzierenden Unternehmen nach direkter Übernahme einzelner IFRS-Regelungen in das HGB nicht entsprochen. Das BilMoG beschreitet vielmehr einen eigenen Weg zur Umsetzung einer informationsorientierten Rechnungslegung – zu denken ist hier etwa an die Regelungen zur Bewertung von Pensionsrückstellungen.

Die mit dem BilMoG gefundene Lösung räumt mit einer Reihe von Wahlrechten auf. Dies stärkt den Gleichlauf von Handels- und Steuerbilanz. Auf der anderen Seite wird jedoch die umgekehrte Maßgeblichkeit aufgegeben. Zudem bedeutet die jetzt erreichte Annäherung der deutschen Rechnungslegung an internationale Bilanzierungsgrundsätze insgesamt einen größeren Bilanzierungs- und Prüfungsaufwand. Dennoch findet die im Ergebnis erreichte Modernisierung des deutschen Bilanzrechts und die Entwicklung hin zu einer informationsorientierten Bilanzierung breite Unterstützung in der Wirtschaft.

BDI und Ernst & Young geben in dieser gemeinsamen Broschüre den Unternehmen einen umfassenden Überblick über alle Neuregelungen und die daraus resultierenden Auswirkungen auf die Bilanzierung unter Berücksichtigung steuerlicher Aspekte. Die Publikation soll den Unternehmen eine Hilfe bei der Anwendung der neuen Regelungen sein.



Dr. Werner Schnappauf
Hauptgeschäftsführer und Mitglied des
Präsidiums des Bundesverbandes der
Deutschen Industrie e.V. (BDI)



Prof. Dr. Peter Wollmert
Mitglied des Vorstands
Ernst & Young AG

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	3
1. Einleitung	6
2. Buchführung, Inventar und Bilanzierung	7
3. Jahresabschluss	8
3.1. Ansatzvorschriften für alle Kaufleute	8
3.2. Bewertungsvorschriften für alle Kaufleute	15
3.3. Ergänzende Vorschriften für Kapitalgesellschaften	24
4. Lagebericht	32
4.1. Internes Kontroll- und Risikomanagementsystem	32
4.2. Erklärung zur Unternehmensführung	32
5. Konzernabschluss	34
5.1. Aufstellungspflicht und Abgrenzung des Konsolidierungskreises	34
5.2. Konsolidierungsmethoden	35
5.3. Ausgestaltung der Erwerbsmethode	35
5.4. Latente Steuern	37
5.5. Geschäfts- oder Firmenwert	37
5.6. Währungsumrechnung	38
5.7. Equity-Methode	38
5.8. Konzernanhang	39
6. Konzernlagebericht	40
7. Corporate Governance	41
7.1. Persönliche Voraussetzungen für Aufsichtsratsmitglieder	41
7.2. Prüfungsausschuss	41
7.3. Wahl des Abschlussprüfers	42
7.4. Entsprechenserklärung	43
7.5. Berichterstattung des Abschlussprüfers	43
8. Abschlussprüfung	44
8.1. Internationale Prüfungsstandards	44
8.2. Erklärung zur Unternehmensführung	44
8.3. Verantwortlichkeiten des Konzernabschlussprüfers	45
8.4. Interne Rotation/Cooling-Off-Periode	45
9. Ausblick	47
Impressum	48

1. Einleitung

Am 26. März 2009 wurde das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) vom Deutschen Bundestag beschlossen. Vorausgegangen war ein Regierungsentwurf (RegE) vom 21. Mai 2008, der an einen Referentenentwurf (RefE) des Bundesjustizministeriums (BMJ) vom 8. November 2007 anknüpfte. Mit dem BilMoG soll das deutsche Bilanzrecht einen erkennbar internationaleren Zuschnitt erhalten. Ferner werden anlässlich dieser HGB-Reform einige EU-Richtlinien in nationales Recht umgesetzt.

Primäres Ziel des BilMoG ist es, das gewachsene 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 zur Nutzung eines modernen Bilanzrechts eröffnet, ohne auf die IFRS übergehen zu müssen. In diesem Zusammenhang wird das HGB auch von unzeitgemäßen Wahlrechten »entrümpelt« und die umgekehrte Maßgeblichkeit abgeschafft. Darüber hinaus zielt das BilMoG auf eine Deregulierung, um die Unternehmen – soweit möglich – von vermeidbaren Kosten zu entlasten. Die Handelsbilanz wird indes auch weiterhin für die Ausschüttungsbemessung und die steuerliche Gewinnermittlung von Bedeutung sein.

Der größte Teil der neuen Vorschriften findet erstmals auf Geschäftsjahre Anwendung, die nach dem 31. Dezember 2009 beginnen (Art. 66 Abs. 3 EGHGB n. F.). Es wird den Bilanzierenden indes ermöglicht, die neuen Vorschriften zur Rechnungslegung – dann allerdings nur insgesamt – bereits im ersten Geschäftsjahr, das nach dem 31. Dezember 2008 beginnt, anzuwenden. Wird von diesem Wahlrecht Gebrauch gemacht, ist dies im Anhang bzw. Konzernanhang anzugeben (Art. 66 Abs. 3 Satz 6 EGHGB n. F.).

Einzelne Regelungen des BilMoG sind bereits früher verpflichtend anzuwenden. So sind die neuen (erhöhten) Schwellenwerte bereits für Geschäftsjahre relevant, die nach dem 31. Dezember 2007 beginnen (Art. 66 Abs. 1 EGHGB n. F.). Ferner sind bestimmte Anhang- und Lageberichtsangaben (bzw. Angaben im Konzernanhang und Konzernlagebericht), mit denen EU-Richtlinien umgesetzt werden, erstmals schon für das erste Geschäftsjahr, das nach dem 31. Dezember 2008 beginnt, zwingend zu beachten (Art. 66 Abs. 2 EGHGB n. F.).

Sofern Umstellungseffekte ergebniswirksam zu erfassen sind, erhöhen diese im Übergangsjahr das außerordentliche Ergebnis (Art. 67 Abs. 7 EGHGB n. F.); eine

erfolgsneutrale Bilanzierung ist nur möglich, soweit dies in den Übergangsvorschriften ausdrücklich eröffnet oder angeordnet wird.

Im Folgenden werden die Neuerungen mit der aktuellen Gesetzeslage (Altregelung) und dem Regierungsentwurf verglichen. Ferner werden die Bestimmungen im Übergangszeitpunkt ausführlich dargestellt. Darüber hinaus werden die steuerlichen Auswirkungen kurz erläutert. Aufgrund der besseren Übersichtlichkeit wird dabei nicht immer konsistent der gliederungstechnischen Trennung von Ansatz- und Bewertungsvorschriften gefolgt (z. B. bei Saldierung von Schulden mit Planvermögen und selbst erstellten immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens).

Abkürzungsverzeichnis

a. F.	alte Fassung
AktG	Aktiengesetz
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
BilMoG	Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz
BMJ	Bundesministerium der Justiz
CTA	Contractual Trust Arrangements
DRS	Deutscher Rechnungslegungsstandard
DSR	Deutscher Standardisierungsrat
EGAktG	Einführungsgesetz zum Aktiengesetz
EGHGB	Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch
EHUG	Gesetz über elektronische Handelsregister und Genossenschaftsregister sowie das Unternehmensregister
EStG	Einkommensteuergesetz
Glpkt.	Gliederungspunkt
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaft mit beschränkter Haftung
HGB	Handelsgesetzbuch
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IAS	International Accounting Standards
IFRS	International Financial Reporting Standards
InvG	Investmentgesetz
ISA	International Standards on Auditing
KStG	Körperschaftsteuergesetz
n. F.	neue Fassung
PublG	Gesetz über die Rechnungslegung von bestimmten Unternehmen und Konzernen (Publizitätsgesetz)
RefE	Referentenentwurf
RegE	Regierungsentwurf
WpHG	Wertpapierhandelsgesetz

2. Buchführung, Inventar und Bilanzierung

Mit der Modernisierung des deutschen Handelsrechts sind Maßnahmen zur Deregulierung verbunden. Das BilMoG soll mit der Befreiung bestimmter Einzelkaufleute von den handelsrechtlichen Buchführungs- und Bilanzierungspflichten zur Entlastung von Bürokratiekosten beitragen.

	Inhalt	Norm
HGB n.F.	Befreiung bestimmter Einzelkaufleute von der Pflicht zur Buchführung, Erstellung eines Inventars und handelsrechtlichen Jahresabschlusses.	§ 241a, § 242 Abs. 4 HGB n.F.
HGB a.F.	Keine Befreiung.	§ 238, § 239, § 240, § 241, § 242 HGB a.F.
EStG	Befreiung.	§ 141 AO

Steuerlich ist unverändert die Regelung des § 141 AO einschlägig, an der sich die geplanten handelsrechtlichen Buchführungsgrenzen orientieren. Einzelkaufleute, die die in § 141 AO genannte Umsatz- und Gewinnobergrenze nicht überschreiten, können ihre steuerlichen Rechnungslegungspflichten mit einer Einnahmen-Überschuss-Rechnung (§ 4 Abs. 3 EStG) erfüllen. Die Einnahmen-Überschuss-Rechnung wird damit in Zukunft voraussichtlich an Bedeutung gewinnen.

Im Vergleich zum Regierungsentwurf wurde lediglich der Wortlaut redaktionell geändert.

Zukünftig sind Einzelkaufleute von der Pflicht zur Buchführung und der Erstellung eines Inventars befreit, wenn sie an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren nicht mehr als 500.000 EUR Umsatzerlöse und 50.000 EUR Jahresüberschuss aufweisen (§ 241a HGB n.F.). Im Falle der Neugründung treten die Rechtsfolgen schon ein, wenn die Schwellenwerte am ersten Abschlussstichtag nach der Neugründung nicht überschritten werden. Darüber hinaus brauchen diese Einzelkaufleute gem. § 242 Abs. 4 HGB n.F. keinen handelsrechtlichen Jahresabschluss – bestehend aus Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung – aufzustellen.

Die Erleichterungen sind bereits für das erste nach dem 31. Dezember 2007 beginnende Geschäftsjahr wirksam (Art. 66 Abs. 1 EGHGB). Bei Geschäftsjahren, die dem Kalenderjahr entsprechen, ist die Neuregelung mithin für das Geschäftsjahr 2008 relevant.

3. Jahresabschluss

Wesentlicher Bestandteil des BilMoG ist die Modernisierung der Ansatz- und Bewertungsvorschriften für alle Kaufleute. Darüber hinaus kommt es zu ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften, die neben einer Annäherung an internationale Bilanzierungsgrundsätze auch die Übernahme europarechtlicher Vorgaben umfassen.

3.1. Ansatzvorschriften für alle Kaufleute

3.1.1. Wirtschaftliche Zurechnung

	Inhalt	Norm
HGB n. F.	Der Grundsatz der wirtschaftlichen Zurechnung von Vermögensgegenständen wird ausdrücklich im Gesetz verankert – keine Änderung der bestehenden Rechtslage beabsichtigt. Schulden sind in die Bilanz des Schuldners aufzunehmen.	§ 246 Abs. 1 Sätze 2 und 3 HGB n. F.
HGB a. F.	Wirtschaftliche Zurechnung nicht ausdrücklich gesetzlich geregelt, nur Sonderfälle.	§ 246 Abs. 1 Sätze 2 und 3 HGB a. F.
ESTG	Grundsatz der wirtschaftlichen Zurechnung .	§ 39 AO

Zukünftig wird mit der Neufassung des § 246 Abs. 1 Satz 2 HGB n. F. – über die bislang in § 246 Abs. 1 Satz 2 und 3 HGB a. F. geregelten (Sonder-)Fälle hinaus – das Prinzip der wirtschaftlichen Zurechnung von Vermögensgegenständen allgemein gesetzlich verankert. Demnach sind Vermögensgegenstände zwar grundsätzlich in die Bilanz des (zivilrechtlichen) Eigentümers aufzunehmen; wenn diese Vermögensgegenstände aber einem anderen wirtschaftlich zuzurechnen sind, hat dieser die betreffenden Vermögensgegenstände in seine Bilanz aufzunehmen.

Ogleich der Gesetzeswortlaut keine Definition der wirtschaftlichen Zurechnung enthält, geht der Rechtsausschuss des Deutschen Bundestages davon aus, dass hierbei auf § 39 AO zurückgegriffen werden kann und durch die Neuregelung letztlich nur die derzeitige handelsrechtliche Rechtslage – die auf langjähriger Entwicklung und Anwendung entsprechender GoB durch Rechtsprechung und Literatur beruhe – gesetzlich verankert werde.

Nach der Formulierung des § 246 Abs. 1 Satz 2 HGB-RegE waren Vermögensgegenstände nur dann in die Handelsbilanz des Eigentümers aufzunehmen, wenn sie diesem auch wirtschaftlich zugerechnet werden konnten. Dadurch

waren gerade jene Konstellationen nicht geregelt, bei denen – wie etwa bei fiduziarischen Treuhandschaften – die wirtschaftliche Zurechnung und das zivilrechtliche Eigentum voneinander abweichen. Bereits in der Begründung des Regierungsentwurfs wurde jedoch klargestellt, dass durch die gesetzliche Kodifizierung der wirtschaftlichen Zurechnung letztlich keine Veränderung des bisherigen Rechtszustands beabsichtigt war. So sollten die bisher von der Rechtsprechung entwickelten Beurteilungskriterien ebenso wie die steuerlichen Leasingerlasse weiterhin anwendbar bleiben. Der Wortlaut des § 246 Abs. 1 Satz 2 HGB n. F. soll dies im Vergleich zur bisherigen Rechtslage deutlicher zum Ausdruck bringen.

Darüber hinaus wird in § 246 Abs. 1 Satz 3 HGB geregelt, dass Schulden in die Bilanz des Schuldners aufzunehmen sind. Auch diese Neuregelung führt zu keiner Veränderung der bestehenden Rechtslage, da sich schon bisher der Grundsatz der wirtschaftlichen Zurechnung nur auf Vermögensgegenstände, nicht aber auch auf Schulden erstreckte. Für Schulden gilt damit weiterhin der Grundsatz der rechtlichen Zugehörigkeit.

Die (lediglich deklaratorische) Neuregelung ist gem. Art. 66 Abs. 3 Satz 1 EGHGB n. F. erstmals für das nach dem 31. Dezember 2009 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden.

Für die steuerliche Gewinnermittlung erfolgt die wirtschaftliche Zurechnung unverändert nach § 39 AO.

3.1.2. Geschäfts- oder Firmenwert

	Inhalt	Norm
HGB n. F.	Aktivierungspflicht für entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert (mit Übergangsregelung für Bewertung); Abschreibung über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer.	§ 246 Abs. 1 Satz 4 HGB n. F.; Art. 66 Abs. 3 Satz 2 EGHGB n. F.
HGB a. F.	Aktivierungswahlrecht.	§ 255 Abs. 4 HGB a. F.
EStG	Aktivierungspflicht; Abschreibung über 15 Jahre.	§ 5 Abs. 2, § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG

Zukünftig gilt ein im Zuge eines sog. »asset deals« entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert nach § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB n. F. als ein zeitlich begrenzt nutzbarer Vermögensgegenstand (Fiktion). Im Vergleich zum Regierungsentwurf ist insoweit keine Änderung zu konstatieren. Die Regierungsbegründung stellt überdies klar, dass hiermit keine Änderung des handelsrechtlichen Vermögensgegenstandsbegriffs einhergeht.

Der entgeltlich erworbene Geschäfts- oder Firmenwert ist planmäßig über die Nutzungsdauer abzuschreiben. Die bislang in § 255 Abs. 4 HGB a. F. ebenfalls zulässige pauschale Abschreibung in Höhe von 25 % p. a. ist nunmehr obsolet.

Der nach IAS 36.80 anzuwendende sog. »impairment-only-approach« wird nicht ins HGB übernommen, allerdings sind (neben den planmäßigen Abschreibungen) ggf. außerplanmäßige Abschreibungen vorzunehmen. Zu beachten ist aber, dass – sofern eine außerplanmäßige Abschreibung vorgenommen wurde – eine Wertaufholung nicht zulässig ist (§ 253 Abs. 5 Satz 2 HGB n. F.); trotz der unterschiedlichen Abschreibungskonzeptionen besteht jedenfalls für Wertaufholungen künftig ein Gleichlauf zwischen HGB und IFRS (Wertaufholungsverbot).

Die Neuregelung ist gem. Art. 66 Abs. 3 Satz 1 EGHGB n. F. erstmals auf Jahresabschlüsse für das nach dem 31. Dezember 2009 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden. Nach dem Regierungsentwurf war noch unklar, ob die Neuregelung prospektiv – d. h. nur auf Erwerbsvorgänge nach dem Übergangszeitpunkt (Neufälle) – oder retrospektiv – mithin auch auf Erwerbsvorgänge vor dem Übergangszeitpunkt (Altfälle) – anzuwenden ist. Nunmehr bestimmt Art. 66 Abs. 3 Satz 2 EGHGB n. F., dass § 253 HGB n. F. nur auf Geschäfts- oder Firmenwerte anzuwenden ist, welche aus Erwerbsvorgängen resultieren, die in Geschäftsjahren erfolgt sind, die nach dem 31. Dezember 2009 begonnen haben. Die im Vergleich zum HGB-RegE neu gefasste Übergangsregelung trägt den im Zuge des Gesetzgebungsverfahrens diskutierten Bedenken an einer retrospektiven Anwendung Rechnung.

Soweit Unternehmen einen entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert über einen Zeitraum von mehr als fünf Jahren planmäßig abschreiben wollen, müssen sie im Anhang darlegen, aus welchen Gründen der Geschäfts- oder Firmenwert über einen Zeitraum von mehr als fünf Jahren genutzt werden kann (§ 285 Nr. 13 HGB n. F.). Wie die Regierungsbegründung klarstellt, genügt dabei insbesondere ein Hinweis auf die steuerlichen Vorschriften (§ 7 Abs. 1 Satz 3 EStG) nicht. Diese neue Anhangangabe ist gem. Art. 66 Abs. 3 Satz 1 EGHGB n. F. ebenfalls frühestens auf den Jahresabschluss für das Geschäftsjahr anzuwenden, das nach dem 31. Dezember 2009 beginnt. U. E. gilt diese Angabepflicht deshalb für alle Geschäfts- oder Firmenwerte, d. h. unabhängig davon, ob diese auf Erwerbsvorgängen vor Übergang auf das neue Recht oder auf späteren Erwerbsvorgängen beruhen.

Für steuerliche Zwecke ist ein entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert bereits bisher als Wirtschaftsgut zu aktivieren. Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz können sich künftig aus den geplanten unterschiedlichen Abschreibungsregelungen ergeben. Steuerlich ist ein entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert nicht über die individuelle betriebliche Nutzungsdauer, sondern über eine typisierte Nutzungsdauer von 15 Jahren abzuschreiben. Sofern der Geschäfts- oder Firmenwert handelsrechtlich über eine kürzere Nutzungsdauer als in der Steuerbilanz abgeschrieben wird, sind ggf. aktive latente Steuern zu bilden und fortzuschreiben.

Nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG muss bei der steuerlichen Gewinnermittlung grundsätzlich eine Wertaufholung erfolgen, wenn der niedrigere Teilwert nicht mehr nachgewiesen werden kann, während nach § 253 Abs. 5 HGB n. F. handelsrechtlich Wertaufholungen eines entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwertes nicht zulässig sind. Im Hinblick auf die Wertaufholung könnte es somit zu weiteren Bilanzierungsunterschieden zwischen Handels- und Steuerbilanz kommen, die zu aktiven latenten Steuern führen würden. Da das Verbot der Wertaufholung beim Geschäfts- oder Firmenwert in der Regierungsbegründung jedoch damit gerechtfertigt wird, dass nicht der derivative Geschäfts- oder Firmenwert wieder auflebe, sondern ein originärer (selbst geschaffener) Geschäfts- oder Firmenwert entstehe, spricht u. E. viel dafür, dass das Aktivierungsverbot für selbst geschaffene Geschäfts- oder Firmenwerte aus § 5 Abs. 2 EStG einer »Wertaufholung« auch steuerlich entgegensteht.

Die zukünftige handelsrechtliche Aktivierungspflicht für einen Geschäfts- oder Firmenwert kann sich auf die handelsrechtliche Eigenkapitalquote und somit auch auf die

Escape-Klausel im Rahmen der steuerlichen Zinsschranke in § 4h EStG auswirken.

3.1.3. Saldierung von Schulden mit Planvermögen

	Inhalt	Norm
HGB n. F.	Saldierungsgebot von Schulden mit Planvermögen (Zeitwert mit Ausschüttungs- und Abführungssperre).	§ 246 Abs. 2 Sätze 2 und 3, § 253 Abs. 1 Satz 4, § 268 Abs. 8 HGB n. F.; § 301 Satz 1 AktG n. F.
HGB a. F.	Saldierungsverbot.	§ 246 Abs. 2 HGB a. F.
EStG	Saldierungsverbot.	§ 5 Abs. 1a Satz 1 EStG n. F.

Diese Neuregelung ermöglicht es, nunmehr auch in der Handelsbilanz eine Saldierung von Schulden aus gegenüber Arbeitnehmern eingegangenen Altersversorgungs- verpflichtungen oder vergleichbaren langfristig fälligen Verpflichtungen mit bestimmten Vermögensgegenständen zu erreichen. Hiermit ist eine Annäherung an IAS 19.54 intendiert. Dort werden die verrechnungsfähigen Vermögenswerte als »plan assets« (Planvermögen) bezeichnet. Der aus dem angelsächsischen »plan assets« abgeleitete Begriff »Planvermögen« wird zwar im Gesetzestext nicht verwendet, das verrechnungsfähige Vermögen wird jedoch in § 246 Abs. 2 Satz 2 1. Halbsatz HGB n. F. in Anlehnung an die internationale Rechnungslegung definiert als »Vermögensgegenstände, die dem Zugriff aller übrigen Gläubiger entzogen sind und ausschließlich der Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungs- verpflichtungen oder vergleichbaren langfristig fälligen Verpflichtungen dienen.«

Während der Regierungsentwurf die Altersversorgungs- verpflichtungen (oder vergleichbare langfristig fällige Verpflichtungen) noch auf solche beschränkte, die gegenüber Arbeitnehmern eingegangen wurden, verzichtet § 246 Abs. 2 Satz 2 1. Halbsatz HGB n. F. hierauf. Dies ist u. E. sachgerecht, da derartige Verpflichtungen häufig auch gegenüber Mitarbeitern bestehen, die nicht Arbeitnehmer im arbeitsrechtlichen Sinne (§ 5 BetrVG) sind.

Ausweislich der Ausführungen des Rechtsausschusses kann der gebotene Schutz vor einem Gläubigerzugriff nur bei unbelasteten Vermögensgegenständen bejaht werden. Diese Vermögensgegenstände müssten zudem – so der Rechtsausschuss weiter – in einer Art und Weise isoliert werden, dass sie auch im Falle einer Insolvenz des Unternehmens dem Gläubigerzugriff entzogen sind; soweit die Voraussetzungen des § 7e Abs. 2 des Vierten Buchs des Sozialgesetzbuchs (SGB IV) vorliegen, könne auch für Zwecke des § 246 Abs. 2 Satz 2 HGB n. F. von

einer entsprechenden Schutzwirkung zu Gunsten der Anspruchsberechtigten ausgegangen werden. Im Übrigen sei nur nicht betriebsnotwendiges Vermögen als Planvermögen geeignet. Im deutschen Rechtskreis wird häufig über sog. »Contractual Trust Arrangements« (CTA) versucht, den Anforderungen an die Bildung von Planvermögen Rechnung zu tragen.

Diejenigen Vermögensgegenstände, die als Planvermögen im vorstehenden Sinne gelten, sind mit dem beizulegenden Zeitwert zu bewerten (§ 253 Abs. 1 Satz 4 HGB n. F.). Gem. § 253 Abs. 1 Satz 4 HGB-RegE waren die zu verrechnenden Vermögensgegenstände zwar ebenfalls mit ihrem beizulegenden Zeitwert zu bewerten, allerdings begrenzt auf den Erfüllungsbetrag der Schulden. Folglich war die Aktivierung eines die Schulden übersteigenden beizulegenden Zeitwerts der Vermögensgegenstände nicht zulässig. Durch die Beseitigung dieser Restriktion kann folglich ein aktiver Überhang auftreten. Dieser ist als gesonderter Posten unter der Bezeichnung »Aktivischer Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung« zu aktivieren (§ 246 Abs. 2 Satz 3 HGB n. F.).

Das Saldierungsgebot gilt entsprechend für die zugehörigen Aufwendungen und Erträge aus der Abzinsung und dem zu verrechnenden Vermögen (§ 246 Abs. 2 Satz 2 2. Halbsatz HGB n. F.).

Durch die Bewertung des Planvermögens mit dem beizulegenden Zeitwert kann es zur Aufdeckung (nicht realisierter) stiller Reserven kommen. Bei Kapitalgesellschaften dürfen deshalb Gewinne nur ausgeschüttet werden, wenn die nach der Ausschüttung verbleibenden frei verfügbaren Rücklagen zuzüglich eines Gewinnvortrags und abzüglich eines Verlustvortrags dem Betrag der aufgedeckten stillen Reserven abzüglich der hierfür gebildeten passiven latenten Steuern mindestens entsprechen (§ 268 Abs. 8 HGB n. F.). Der Abzug passiver latenter Steuern soll eine Doppelberücksichtigung vermeiden. Die passiven latenten Steuern sind u. E. deshalb nur insoweit abzuziehen, als sie tatsächlich passiviert werden (der Gesetzeswortlaut spricht von »gebildeten« latenten Steuern), da nur dann sichergestellt ist, dass diese bereits das Eigenkapital gemindert haben. M. a. W.: Bei Verrechnung mit aktivischen latenten Steuern ist nur der bilanzierte passivische Überhang in Abzug zu bringen.

Darüber hinaus verhindert der neu gefasste § 301 Satz 1 AktG n. F. – der gegenüber dem Wortlaut des § 301 Satz 1 AktG-RegE redaktionell geändert wurde – bei deutschen Unternehmen in der Rechtsform der AG oder KGaA die Abführung der ausschüttungsgesperren Beträge, falls

ein Ergebnisabführungsvertrag (§ 291 Abs. 1 Satz 1 2. Fall AktG) besteht. Aufgrund der Bezugnahme des § 17 Satz 2 Nr. 1 KStG – der die Voraussetzungen einer körperschaftsteuerlichen Organschaft für den Fall einer GmbH als Organgesellschaft regelt – auf § 301 AktG n. F. wird die Neuregelung überdies auch Auswirkungen auf Unternehmen in der Rechtsform einer GmbH entfalten, die einem Ergebnisabführungsvertrag unterliegen und die eine steuerliche Anerkennung als Organschaft anstreben.

Die Neuregelung ist gem. Art. 66 Abs. 3 Satz 1 EGHGB n. F. erstmals für das nach dem 31. Dezember 2009 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden. In Ermangelung einer entsprechenden Übergangsregelung erstreckt sich die Neuregelung auch auf solche Modelle (z. B. CTA), die bereits bei Übergang auf das neue Recht bestehen (retrospektive Anwendung). Damit sind unter dem Regime des BilMoG – sofern die Tatbestandsvoraussetzungen für eine Saldierung erfüllt sind – auch Altfälle betroffen.

Im Falle der Verrechnung sind im Anhang insbesondere die Anschaffungskosten und der beizulegende Zeitwert der verrechneten Vermögensgegenstände, der Erfüllungsbetrag der verrechneten Schulden sowie die verrechneten Aufwendungen und Erträge anzugeben (§ 285 Nr. 25 1. Halbsatz HGB n. F.). Außerdem sind umfangreiche Angaben zu Finanzinstrumenten erforderlich, die mit dem beizulegenden Zeitwert bewertet werden (§ 285 Nr. 25 2. Halbsatz i. V. m. Nr. 20 HGB n. F.). Für diese Angaben gilt ebenfalls Art. 66 Abs. 3 Satz 1 EGHGB (Anwendung auf das erste Geschäftsjahr, das nach dem 31. Dezember 2009 beginnt).

Für die steuerliche Gewinnermittlung wird in § 5 Abs. 1a Satz 1 EStG n. F. bestimmt, dass Posten der Aktivseite nicht mit Posten der Passivseite verrechnet werden dürfen. Ausweislich der Regierungsbegründung ist eine Verrechnung von Bilanzposten für steuerliche Zwecke nicht nachzuvollziehen, weil sich ansonsten steuerliche Ansatz- und Bewertungswahlrechte oder -verbote nicht auswirken könnten. Durch die Neuregelung in § 6 Abs. 1 Nr. 2b EStG n. F. ist eine Zeitwertbewertung steuerlich grundsätzlich nur für zu Handelszwecken erworbene Finanzinstrumente und nur für Steuerpflichtige, die in den Anwendungsbereich des § 340 HGB fallen, zulässig. In Ermangelung einer analogen Öffnungsklausel scheitert eine steuerliche Zeitwertbewertung von Wirtschaftsgütern eines Planvermögens u. E. am steuerlichen Bewertungsvorbehalt des § 5 Abs. 6 i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG.

3.1.4. Bildung von Sonderposten mit Rücklageanteil

	Inhalt	Norm
HGB n. F.	Passivierungs verbot für Sonderposten mit Rücklageanteil (mit Übergangsregelung).	entfällt; Art. 67 Abs. 3 EGHGB n. F.
HGB a. F.	Passivierungswahlrecht.	§ 247 Abs. 3 HGB a. F.
EStG	Eigenständige Wahlrechtsausübung	§ 5 Abs. 1 EStG n. F.

Im Vergleich zum Regierungsentwurf ist im Hinblick auf § 247 Abs. 3 HGB a. F. keine Änderung zu konstatieren.

Die Streichung des § 247 Abs. 3 HGB a. F. ist ein Reflex der Aufhebung des Grundsatzes der umgekehrten Maßgeblichkeit. Danach waren im bisherigen Recht steuerrechtliche Wahlrechte in Übereinstimmung mit der Handelsbilanz auszuüben. Steuerliche Wahlrechte konnten nur unter der Voraussetzung in Anspruch genommen werden, dass die entsprechenden Bilanzansätze der Steuerbilanz zuvor auch in der Handelsbilanz vorgenommen wurden. Um diese Wertansätze in der Handelsbilanz zu gewährleisten, sah das HGB a. F. bislang mit den §§ 247 Abs. 3 und 254 HGB a. F. sog. »Öffnungsklauseln« vor, die es ermöglichten, in der Handelsbilanz die steuerbilanziellen Vergünstigungen zu Lasten des Handelsbilanzergebnisses auszuweisen. Die §§ 273, 279 HGB a. F. erweiterten diese Öffnungsklauseln auch auf Kapitalgesellschaften.

Sollte z. B. in der Steuerbilanz eine Reinvestitionsrücklage (§ 6b Abs. 3 EStG) oder eine Rücklage für Ersatzbeschaffungen (R 6.6 EStR) gebildet werden, musste für die steuerliche Anerkennung solcher Rücklagen ein entsprechender Passivposten in der Handelsbilanz gebildet werden. Diese Möglichkeit eröffnete § 247 Abs. 3 HGB a. F. Ein entsprechender Ausweis der gewinnmindernden Rücklage in der Handelsbilanz ist jedoch auf Grund der Streichung des § 247 Abs. 3 HGB a. F. zukünftig nicht mehr zulässig, so dass Rücklagen nach § 6b EStG und R 6.6 EStR in der Handelsbilanz nicht mehr gebildet werden dürfen.

Gem. Art. 66 Abs. 5 EGHGB n. F. dürfen Sonderposten mit Rücklageanteil letztmalig in dem vor dem 1. Januar 2010 beginnenden Geschäftsjahr gebildet werden. In Art. 67 Abs. 3 EGHGB n. F. wurde eine Übergangsregelung aufgenommen. Demnach gilt für Sonderposten mit Rücklageanteil, die vor dem Übergang auf das neue Recht gebildet wurden, ein zeitlich unbefristetes Beibehaltungswahlrecht. Sofern von diesem Wahlrecht kein Gebrauch gemacht wird, sind die aus der Auflösung resultierenden Beträge unmittelbar – d. h. ohne Berührung der GuV – in die Gewinnrücklagen einzustellen. Im Vergleich zum Regierungsentwurf (Art. 66 Abs. 1 Satz 1 EGHGB-RegE) wurde

im Wortlaut der Übergangsregelung präziser formuliert, dass auf freiwillig beibehaltene Sonderposten einstweilen das HGB a. F. weiter Anwendung findet.

Voraussetzung für die Ausübung steuerlicher Wahlrechte ist künftig, dass die Wirtschaftsgüter, die nicht mit dem handelsrechtlich maßgeblichen Wert in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesen werden, in besondere, laufend zu führende Verzeichnisse aufgenommen werden. Inwieweit die Finanzverwaltung dabei auf die bisherigen Grundsätze zur Verzeichnisführung zurückgreifen wird, bleibt abzuwarten. Es spricht jedoch u. E. viel dafür, dass die beispielsweise zu § 6 Abs. 2 EStG in der vor der Unternehmenssteuerreform geltenden Fassung (410 €-GWG-Sofortabschreibungs-Verzeichnis) oder zu § 6c Abs. 2 EStG entwickelten Grundsätze analog anzuwenden sind. In den Verzeichnissen sind nach § 5 Abs. 1 Satz 3 EStG n. F. der Tag der Anschaffung oder Herstellung, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die Vorschrift des ausgeübten steuerlichen Wahlrechts und die vorgenommenen Abschreibungen nachzuweisen. Da die laufende Verzeichnisführung gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 Satz 2 EStG n. F. Tatbestandsvoraussetzung der Inanspruchnahme des jeweiligen steuerlichen Wahlrechts ist, wird die Finanzverwaltung bei fehlenden oder unvollständigen Verzeichnissen voraussichtlich die Inanspruchnahme des gewünschten steuerlichen Wahlrechts versagen.

Trotz der Aufgabe der umgekehrten Maßgeblichkeit können somit steuerrechtliche Wahlrechte weiterhin in Anspruch genommen werden (§ 5 Abs. 1 EStG n. F.). Infolge der Aufhebung der umgekehrten Maßgeblichkeit werden die Fälle, in denen Differenzen zwischen handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Wertansätzen auftreten, zunehmen. Sofern z. B. eine § 6b-Rücklage zukünftig nur noch in der Steuerbilanz als Passivposten ausgewiesen werden darf, sind passive latente Steuern zu berücksichtigen.

3.1.5. Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens

	Inhalt	Norm
HGB n. F.	Eingeschränktes Aktivierungswahlrecht für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (mit Ausschüttungs- bzw. Abführungssperre und Übergangsregelung).	§ 248 Abs. 2, § 255 Abs. 2a, § 268 Abs. 8 Satz 1 HGB n. F.; § 301 Satz 1 AktG n. F.; Art. 66 Abs. 7 EGHGB n. F.
HGB a. F.	Aktivierungsverbot.	§ 248 Abs. 2 HGB a. F.
EStG	Aktivierungsverbot.	§ 5 Abs. 2 EStG

Aufgrund der ersatzlosen Streichung des § 248 Abs. 2 HGB a. F. im Regierungsentwurf sollten selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens zukünftig aktivierungspflichtig sein. § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB n. F. sieht demgegenüber nunmehr lediglich ein Aktivierungswahlrecht vor. Im Falle der Inanspruchnahme des Aktivierungswahlrechts muss der Gesamtbetrag der Forschungs- und Entwicklungskosten des Geschäftsjahres sowie der davon auf die selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens entfallende Betrag im Anhang angegeben werden (§ 285 Nr. 22 HGB n. F.).

Der Rechtsausschuss weist klarstellend darauf hin, dass eine Aktivierung erst dann in Frage komme, wenn die Vermögensgegenstandseigenschaft des selbst geschaffenen Vermögensgegenstands des Anlagevermögens bejaht werden könne. In der Regierungsbegründung wurde demgegenüber noch ausgeführt, dass eine Aktivierung nicht erst dann vorzunehmen sei, wenn ein selbst erstellter immaterieller Vermögensgegenstand des Anlagevermögens vorliege, sondern die Aktivierung schon bei der Entwicklung zu erfolgen habe.

Wie bereits im Regierungsentwurf vorgesehen, besteht für Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die nicht entgeltlich erworben wurden, nach dem Vorbild des IAS 38.63 ein Aktivierungsverbot (§ 248 Abs. 2 Satz 2 HGB n. F.). Ausweislich der Regierungsbegründung besteht der Grund für dieses Aktivierungsverbot darin, dass die Herstellungskosten für die vorgenannten selbst erstellten immateriellen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens nicht zweifelsfrei von den Aufwendungen abgegrenzt werden können, welche auf die Entwicklung des Unternehmens in seiner Gesamtheit – d. h. auf den selbst geschaffenen Geschäfts- oder Firmenwert – entfallen. Aufgrund des Vorsichtsprinzips sind Aufwendungen für die genannten Vermögensgegenstände folglich unmittelbar aufwandswirksam zu verrechnen.

Im Vergleich zum Regierungsentwurf wurde auch die Definition der Herstellungskosten modifiziert. Der jetzt beschlossene Wortlaut fügt sich besser in die Systematik des HGB ein. Nach § 255 Abs. 2a Satz 1 HGB-RegE waren die bei der Entwicklung eines selbst erstellten immateriellen Vermögensgegenstands des Anlagevermögens anfallenden Herstellungskosten »zu aktivieren«. § 255 Abs. 2a HGB n. F. ist indes eine Bewertungs- und keine Ansatznorm. Deshalb stellt § 255 Abs. 2a Satz 1 HGB n. F. nun nur noch klar, dass zu den Herstellungskosten eines selbst

geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstands die bei dessen Entwicklung anfallenden Aufwendungen gehören.

Im Übrigen ist § 255 Abs. 2a HGB n. F. gegenüber dem Regierungsentwurf unverändert geblieben: Forschungskosten dürfen – wie auch nach IAS 38.54 – gem. § 255 Abs. 2 Satz 4 HGB n. F. nicht in die Herstellungskosten einbezogen werden. Mithin dürfen nur solche Aufwendungen aktiviert werden, die während der Entwicklungsphase anfallen. In § 255 Abs. 2a Satz 2 und 3 HGB n. F. ist deshalb eine Legaldefinition von Forschung und Entwicklung enthalten. Demnach ist Entwicklung 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 die eigenständige und planmäßige Suche nach neuen wissenschaftlichen oder technischen Erkenntnissen oder Erfahrungen allgemeiner Art, über deren technische Verwertbarkeit und wirtschaftlichen Erfolgsaussichten grundsätzlich keine Aussagen gemacht werden können. Können Forschung und Entwicklung nicht verlässlich voneinander unterschieden werden, ist gem. § 255 Abs. 2a Satz 4 HGB n. F. eine Aktivierung von Entwicklungskosten ausgeschlossen. Mithin gewinnt die Frage nach dem Zeitpunkt des Übergangs von der Forschungs- zur Entwicklungsphase – die gleichbedeutend mit der Abgrenzung von Forschung und Entwicklung ist – entscheidende Bedeutung. Die Feststellung des Zeitpunkts des Übergangs von der Forschungs- zur Entwicklungsphase ist ausweislich der Regierungsbegründung in jedem Einzelfall gesondert vorzunehmen. 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. Bei alternierenden Verläufen dürfte diese Abgrenzung indes problematisch sein.

Flankierend ist aus Gründen des Gläubigerschutzes – wie bereits im Regierungsentwurf – für Kapitalgesellschaften eine Ausschüttungssperre vorgesehen (§ 268 Abs. 8 Satz 1 HGB n. F.). Demnach dürfen Gewinne in Höhe des aktivierten Betrages nur ausgeschüttet werden, wenn die nach der Ausschüttung verbleibenden frei verfügbaren Rücklagen zuzüglich eines Gewinnvortrags und abzüglich eines Verlustvortrags diesem Betrag abzüglich der hierfür gebildeten (d. h. passivierten) latenten Steuern mindestens entsprechen. Der Abzug der latenten Steuern dient dazu, Doppelberücksichtigungen zu vermeiden. Für Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien (und – aufgrund des Verweises in § 17 Satz 2 Nr. 1 KStG – u. U. auch für Unternehmen in der Rechtsform der GmbH)

ist bei Existenz eines Ergebnisabführungsvertrages (§ 291 Abs. 1 Satz 1 2. Fall AktG) eine entsprechende Abführungssperre zu beachten (§ 301 Satz 1 AktG n. F.).

Die neuen Bestimmungen sind – wie die dazugehörige Anhangangabe – erstmals auf den Jahresabschluss für das Geschäftsjahr anzuwenden, das nach dem 31. Dezember 2009 beginnt (Art. 66 Abs. 3 Satz 1 EGHGB n. F.). Darüber hinaus wird in Art. 66 Abs. 7 EGHGB n. F. festgelegt, dass die §§ 248 Abs. 2, 255 Abs. 2a HGB n. F. nur für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens Anwendung finden, mit deren Entwicklung in Geschäftsjahren begonnen wird, die nach dem 31. Dezember 2009 beginnen. In Art. 66 Abs. 3 EGHGB-RegE war noch vorgesehen, allein auf einen Beginn der Entwicklung nach dem 31. Dezember 2008 abzustellen. Der Gesetzgeber hat im weiteren Gesetzgebungsverfahren erkannt, dass eine derart ausgestaltete Übergangsregelung – die sich vom Geschäftsjahresbeginn löst – unbefriedigend ist.

Direkte steuerliche Auswirkungen ergeben sich aufgrund der Regelung des § 5 Abs. 2 EStG nicht. Steuerlich sind Entwicklungsaufwendungen unmittelbar als Betriebsausgabe i. S. d. § 4 Abs. 4 EStG abzugsfähig. Die künftige handelsrechtliche Aktivierungspflicht wirkt sich jedoch auf die Höhe des handelsrechtlichen Eigenkapitals aus und beeinflusst somit bei isolierter Betrachtung den Eigenkapitalvergleich im Rahmen der Escape-Klausel der Zins-schrankenregelung des § 4h EStG zu Gunsten des Steuerpflichtigen. Die aktivierten selbst erstellten immateriellen Vermögensgegenstände führen allerdings auch zu passiven latenten Steuern.

3.1.6. Aufwandsrückstellungen

	Inhalt	Norm
HGB n. F.	Passivierungsverbot für steuerlich nicht anerkannte Aufwandsrückstellungen (mit Übergangsregelung).	entfällt; Art. 67 Abs. 3 EGHGB n. F.
HGB a. F.	Passivierungswahlrecht.	§ 249 Abs. 1 Satz 3, Abs. 2 HGB a. F.
EStG	Passivierungsverbot.	R 5.7 Abs. 1 und Abs. 11 EStR

Infolge der bereits im Regierungsentwurf vorgesehenen Streichung des § 249 Abs. 1 Satz 3 und § 249 Abs. 2 HGB a. F. werden die Wahlrechte zur Bildung von sog. »Aufwandsrückstellungen« aufgehoben. Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung, die im folgenden Geschäftsjahr innerhalb von drei Monaten nachgeholt werden und

die auch steuerlich gebildet werden dürfen (§ 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 1. Alt. HGB a. F.), sind dagegen unverändert zu passivieren. Dies gilt auch für die zwingend zu bildenden Rückstellungen für Abraumbeseitigung, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden (§ 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 2. Alt. HGB), sowie für Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden (§ 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 HGB).

Nach IAS 37 ist die Bildung von entsprechenden Aufwandsrückstellungen nicht zulässig; allerdings schreibt z. B. IAS 16.14 die Anwendung des Komponentenansatzes (»components approach«) für Generalüberholungskosten vor. Im Ergebnis führt dies zu einer Benachteiligung der HGB-Bilanzierer, da diesen künftig kein betriebswirtschaftlich wünschenswertes Aufwandsperiodisierungsinstrument (sei es über einen Komponentenansatz oder über eine Rückstellungsdotierung) zur Verfügung steht.

Art. 67 Abs. 3 Satz 1 EGHGB n. F. sieht eine Übergangsregelung vor, nach der Aufwandsrückstellungen i. S. d. § 249 Abs. 1 Satz 3, Abs. 2 HGB a. F., die in vor dem 1. Januar 2010 beginnenden Geschäftsjahren gebildet wurden, beibehalten werden dürfen (Wahlrecht). Bemerkenswert ist, dass die Ausübung des Beibehaltungswahlrechts selektiv auf einzelne der gebildeten Aufwandsrückstellungen beschränkt werden kann (teilweise Ausübung), da die Übergangsvorschriften des BilMoG üblicherweise so ausgestaltet sind, dass Beibehaltungswahlrechte nur umfassend ausgeübt werden dürfen. Bei Inanspruchnahme des Beibehaltungswahlrechts finden die bis zum Inkrafttreten des BilMoG geltenden Vorschriften weiterhin Anwendung, so dass beispielsweise die Bewertung dieser Rückstellungen weiterhin stichtagsbezogen und ohne Abzinsung zu erfolgen hat.

Soweit vom Beibehaltungswahlrecht kein Gebrauch gemacht wird, sind die daraus resultierenden Auflösungsbeträge unmittelbar in die Gewinnrücklagen – d. h. ohne Berührung der GuV – einzustellen (Art. 67 Abs. 3 Satz 2 1. Halbsatz EGHGB n. F.). Dies gilt nach Art. 67 Abs. 1 Satz 2 2. Halbsatz EGHGB n. F. indes nicht für die Aufwandsrückstellungen, die im letzten vor dem 1. Januar 2010 beginnenden Geschäftsjahr gebildet wurden; diese müssen, falls sie beim Übergang auf das BilMoG nicht beibehalten werden, erfolgswirksam aufgelöst werden. Mit dieser Ausnahmeregelung soll verhindert werden, dass Aufwandsrückstellungen (allein) mit der Zielsetzung gebildet werden, diese im folgenden Geschäftsjahr unmittelbar in die Gewinnrücklagen einzustellen.

Die Streichung hat keine Auswirkung auf die steuerliche Gewinnermittlung, da Aufwandsrückstellungen nach § 249 Abs. 1 Satz 3, Abs. 2 HGB a. F. steuerlich nicht anerkannt werden. Sofern jedoch von dem Beibehaltungswahlrecht für Altfälle Gebrauch gemacht wird, führt dies ggf. zur Bildung und Fortschreibung aktiver latenter Steuern.

3.1.7. Rechnungsabgrenzungsposten

	Inhalt	Norm
HGB n. F.	Aktivierungs verbot für als Aufwand berücksichtigte Zölle und Verbrauchsteuern sowie als Aufwand berücksichtigte Umsatzsteuer auf Anzahlungen (mit Übergangsregelung).	entfällt; Art. 67 Abs. 3 EGHGB n. F.
HGB a. F.	Aktivierungswahlrecht.	§ 250 Abs. 1 Satz 2 HGB a. F.
EStG	Aktivierungspflicht.	§ 5 Abs. 5 Satz 2 EStG

§ 250 Abs. 1 Satz 2 HGB a. F. wird – wie im Regierungsentwurf vorgesehen – aufgehoben. Nach der Regierungsbegründung steht die Vorschrift der angestrebten Gleichwertigkeit des handelsrechtlichen Jahresabschlusses den internationalen Rechnungslegungsstandards entgegen. Im Vergleich zum Regierungsentwurf erfolgte lediglich eine redaktionelle Anpassung.

Nach § 250 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HGB a. F. dürfen bisher als Aufwand berücksichtigte Zölle und Verbrauchsteuern, soweit sie auf am Abschlussstichtag auszuweisende Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens entfallen, als Rechnungsabgrenzungsposten auf der Aktivseite ausgewiesen werden. Das Wahlrecht ist auf die Fälle beschränkt, in denen die Zölle und Verbrauchsteuern nicht in die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Vermögensgegenstandes einzubeziehen sind, weil sie als aufwandswirksam zu erfassende Vertriebskosten qualifiziert wurden. Diese Regelung entspricht § 5 Abs. 5 Satz 2 EStG.

§ 250 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 HGB a. F. gestattet bisher, als Aufwand berücksichtigte Umsatzsteuer auf am Abschlussstichtag auszuweisende oder von den Vorräten offen abgesetzte Anzahlungen als Rechnungsabgrenzungsposten auf der Aktivseite der Bilanz auszuweisen. Die Vorschrift war eine Reaktion des Gesetzgebers auf die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, nach der erhaltene Anzahlungen in voller Höhe, d. h. mit dem Bruttobetrag anzusetzen sind (BFH vom 26.6.1979, BStBl. II 1979, 625). Als Konsequenz dessen wäre die Umsatzsteuer aufwandswirksam zu erfassen gewesen. Der Gesetzgeber befürchtete Steuerausfälle und reagierte mit § 5 Abs. 5 Satz 2 EStG, wonach die Umsatzsteuerpflichtung nicht aufwandswirksam,

sondern erfolgsneutral über einen aktiven Rechnungsabgrenzungsposten zu passivieren ist. Diese Regelung wurde als Wahlrecht in das HGB a. F. übernommen.

Nach Art. 66 Abs. 5 EGHGB n. F. dürfen die genannten Rechnungsabgrenzungsposten letztmalig in dem vor dem 1. Januar 2010 beginnenden Geschäftsjahr gebildet werden. In Art. 67 Abs. 3 Satz 1 EGHGB n. F. wurde eine Übergangsregelung aufgenommen. Demnach gilt für Rechnungsabgrenzungsposten aus Geschäftsjahren vor Übergang auf das neue Recht (Altfälle) ein zeitlich unbefristetes Beibehaltungswahlrecht. Sofern von diesem Wahlrecht kein Gebrauch gemacht wird, sind die aus der Auflösung resultierenden Beträge unmittelbar – d. h. ohne Berührung der GuV – in die Gewinnrücklagen einzustellen (Art. 67 Abs. 3 Satz 2 1. Halbsatz EGHGB n. F.).

Steuerliche Konsequenzen ergeben sich aus der Aufhebung des § 250 Abs. 1 Satz 2 HGB a. F. nicht, da im Bilanzsteuerrecht mit § 5 Abs. 5 Satz 2 EStG eine eigenständige Regelung existiert, die durch das BilMoG unberührt bleibt. Der Vollständigkeit halber sei darauf hingewiesen, dass in § 274 Abs. 1 Satz 1 HGB n. F. (auch) Differenzen zwischen handelsrechtlichen Rechnungsabgrenzungsposten und deren steuerlichen Wertansätzen erwähnt werden, die in die Berechnung einer erforderlichen Steuerabgrenzung mit einfließen müssen (siehe auch Glpkt. 3.3.8.). § 274 Abs. 1 Satz 1 HGB-RegE beschränkte sich demgegenüber noch auf Vermögensgegenstände und Schulden. Damit führt das handelsrechtliche Aktivierungsverbot zwar zur Bildung aktiver latenter Steuern. In der Praxis dürfte dieses Auseinanderfallen von Handels- und Steuerbilanz allerdings nur von untergeordneter Bedeutung sein, da erhaltene Anzahlungen vielfach mit ihrem Nettowert ausgewiesen werden, wodurch eine aufwandswirksame Erfassung der Umsatzsteuer entfällt.

3.2. Bewertungsvorschriften für alle Kaufleute

3.2.1. Stetigkeitsgebot

	Inhalt	Norm
HGB n. F.	Prinzip der Ansatz- und Bewertungsstetigkeit .	§ 246 Abs. 3, § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB n. F.
HGB a. F.	Prinzip der Bewertungsstetigkeit .	§ 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB a. F.
EStG	Keine steuerliche Spezialregelung; Maßgeblichkeit der Handelsbilanz.	

Der Regierungsentwurf wurde unverändert übernommen. Das bisher in § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB a. F. verankerte Prinzip der Bewertungsstetigkeit wird – dem DRS 13.7 folgend – mit § 246 Abs. 3 HGB n. F. um das Prinzip der Ansatzstetigkeit ergänzt. Über den Maßgeblichkeitsgrundsatz (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG n. F.) wirkt sich dies auch auf die steuerliche Gewinnermittlung aus.

Gem. Art. 66 Abs. 3 Satz 1 EGHGB n. F. ist die Neuregelung erstmals auf Jahresabschlüsse für Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2009 beginnen.

3.2.2. Verbindlichkeiten

	Inhalt	Norm
HGB n. F.	Bewertung von Verbindlichkeiten zum Erfüllungsbetrag .	§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB n. F.
HGB a. F.	Bewertung zum Rückzahlungsbetrag .	§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB a. F.
EStG	Bewertung zum Rückzahlungsbetrag (Nennwert); Abzinsungsgebot: 5,5 %.	§ 6 Abs. 1 Nr. 2 und 3 EStG

Der Regierungsentwurf ist im weiteren Gesetzgebungsverfahren unverändert geblieben. Die Ersetzung des Begriffs »Rückzahlungsbetrag« durch »Erfüllungsbetrag« hat bei den Verbindlichkeiten lediglich klarstellende Bedeutung. Auf Initiative des Rechtsausschusses des Deutschen Bundestages wurde die neue Terminologie auch im Wortlaut des § 250 Abs. 3 Satz 1 HGB a. F. (Aktivierungswahlrecht für ein Disagio) berücksichtigt.

Gem. Art. 66 Abs. 3 Satz 1 EGHGB n. F. ist die Neuregelung erstmalig auf Jahresabschlüsse für Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2009 beginnen.

Ein generelles Abzinsungsgebot für Verbindlichkeiten – vergleichbar mit § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG – ist nicht vorgesehen. Regelmäßig führt die unterschiedliche Bewertung in Handels- und Steuerbilanz daher nach wie vor ggf. zu aktiven latenten Steuern.

3.2.3. Rückstellungen

	Inhalt	Norm
HGB n. F.	Bewertung von Rückstellungen zum Erfüllungsbetrag (einschließlich zukünftiger Kosten- und Preissteigerungen).	§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB n. F.
	Generelles Abzinsungsgebot für Geld- und Sachleistungsverpflichtungen (normiertes Ermittlungsverfahren : Durchschnittzinssatz der vergangenen sieben Geschäftsjahre).	§ 253 Abs. 2 Satz 1 HGB n. F.
	Bewertungsverfahren bei Pensionsrückstellungen gesetzlich nicht geregelt; Vereinfachungen bei Zinssatzermittlung (Wahlrecht) und für Wertermittlung wertpapiergebundener Pensionszusagen (Pflicht); Übergangsregelung .	§ 253 Abs. 1 Satz 3, Abs. 2 Sätze 2 und 3 HGB n. F.; Abs. 67 Abs. 1 EGHGB n. F.
HGB a. F.	Bewertung von Rückstellungen zum Rückzahlungsbetrag (Stichtagsprinzip).	§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB a. F.
	Abzinsungsgebot für Geldleistungsverpflichtungen bei verdeckten Zinsanteilen.	§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB a. F.
	Bewertungsverfahren und Zinssatz bei Pensionsrückstellungen gesetzlich nicht geregelt.	
EStG	Bewertung von Rückstellungen zum Rückzahlungsbetrag (Stichtagsprinzip).	§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. f EStG n. F.
	Generelles Abzinsungsgebot : 5,5 %.	§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e EStG, § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG
	Teilwertansatz bei Pensionsrückstellungen ; Abzinsungsgebot : 6 %.	§ 6a Abs. 3 EStG

3.2.3.1. Rückstellungen (allgemein)/Kosten- und Preissteigerungen

Rückstellungen sind zukünftig nach § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB n. F. in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrags zu bewerten. Damit sind – ausweislich der Regierungsbegründung – bei der Bewertung von Rückstellungen künftige Preis- und Kostenverhältnisse im Zeitpunkt der Erfüllung der Verpflichtung zu berücksichtigen. Damit wird in Annäherung an IAS 37.48 das Stichtagsprinzip eingeschränkt.

Gem. Art. 66 Abs. 8 Satz 1 EGHGB n. F. ist die Neuregelung erstmalig auf Jahresabschlüsse für das nach dem 31. Dezember 2009 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden. In Ermangelung einer Übergangsregelung (außer für Pensionsrückstellungen) dürfte davon auszugehen sein, dass im Übergangszeitpunkt bislang nicht berücksichtigte künftige Preis- und Kostensteigerungen in voller Höhe aufwandswirksam zu berücksichtigen sind.

Mit § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. f EStG n. F. wird ausdrücklich klargelegt, dass für Zwecke der steuerlichen Gewinnermittlung bei der Rückstellungsbewertung die Wertverhältnisse am Bilanzstichtag maßgeblich sind, d. h. künftige

Preis- und Kostensteigerungen in der Steuerbilanz nicht berücksichtigt werden dürfen. Dies hat Auswirkungen auf die Steuerabgrenzung in der Handelsbilanz (aktive latente Steuern).

3.2.3.2. Rückstellungen (allgemein)/Abzinsung

Ferner sind – ebenfalls in Annäherung an IAS 37.45 – Rückstellungen unter Beachtung des Einzelbewertungsgrundsatzes künftig generell abzuzinsen, und zwar sowohl Geld- als auch (neuerdings) Sachleistungsverpflichtungen. Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr sind gem. § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB n. F. mit dem ihrer Restlaufzeit entsprechenden durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen sieben Geschäftsjahre abzuzinsen. Die Verwendung eines Marktzinssatzes impliziert, dass das individuelle Bonitätsrisiko des Schuldners im Zinssatz unberücksichtigt bleibt. Ziel der Verwendung eines fristadäquaten durchschnittlichen Marktzinssatzes der vergangenen sieben Geschäftsjahre ist es, Zufallselemente in der Zinsentwicklung zu eliminieren.

Die anzuwendenden Abzinsungssätze werden nach § 253 Abs. 2 Sätze 4 und 5 HGB n. F. von der Deutschen Bundesbank nach Maßgabe einer Rechtsverordnung ermittelt und monatlich bekannt gegeben. Dementsprechend soll die Deutsche Bundesbank ausweislich der Regierungsbegründung eine Zinsstrukturkurve ermitteln, der sich für ganzjährige Restlaufzeiten zwischen einem und fünfzig Jahren der anzuwendende durchschnittliche Marktzinssatz entnehmen lässt. Bei der Zinsstrukturkurve soll es sich um eine Null-Koupon-Zinsswapkurve handeln, berechnet aus auf Euro lautenden Festzinsswaps. Damit wird von der Bundesregierung aus Vereinfachungsgründen in Kauf genommen, dass keine Differenzierung zwischen Rückstellungen für Verpflichtungen, die in Euro oder in fremder Währung zu erfüllen sind, erfolgt. Mithin sind auch Rückstellungen für Verpflichtungen, die in fremder Währung zu erfüllen sind, grundsätzlich nach Maßgabe der durch die Deutsche Bundesbank ermittelten Zinssätze abzuzinsen (d. h. trotz fehlender Währungskongruenz). Sollte diese Vorgehensweise allerdings zu einer den tatsächlichen Verhältnissen nicht entsprechenden Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage führen, ist der Abzinsungszinssatz ausweislich der Regierungsbegründung nach den Vorgaben des § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB n. F. selbst zu ermitteln oder von privaten Anbietern zu beziehen.

Nach Art. 66 Abs. 3 Satz 1 EGHGB n. F. ist die Neuregelung zur Abzinsung erstmalig für das nach dem 31. Dezember 2009 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden. In Ermangelung einer Übergangsregelung (außer für Pensionsrückstellungen) ist davon auszugehen, dass bei

Übergang zum neuen Recht die Abzinsungsbeträge in voller Höhe erfolgswirksam sind.

Die steuerliche Regelung in § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e EStG i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG bleibt durch das BilMoG unberührt. Steuerbilanziell sind Rückstellungen folglich nicht mit einem Marktzins, sondern mit einem festen Zinssatz von 5,5 % abzuzinsen. Falls aus der Verwendung von unterschiedlichen Zinssätzen in der Handels- und Steuerbilanz unterschiedliche Wertansätze resultieren, sind latente Steuern zu berücksichtigen. Namentlich sind bei handelsrechtlich zu verwendenden Zinssätzen, die kleiner (größer) als 5,5 % sind, ggf. aktive (passive) latente Steuern zu bilden.

3.2.3.3. Sonderregelungen für Pensionsrückstellungen

Für Pensionsrückstellungen wird – im Gegensatz zu IAS 19 – auch künftig kein bestimmtes versicherungsmathematisches Berechnungsverfahren vorgeschrieben. Allerdings sind im Anhang das angewandte versicherungsmathematische Verfahren zu bezeichnen und die grundlegenden Annahmen der Berechnung darzulegen (§ 285 Nr. 24 HGB n. F.).

Für die Abzinsung von Pensionsrückstellungen gelten die obigen allgemeinen Ausführungen zu Rückstellungen sinngemäß. Mithin ist grundsätzlich der – von der Deutschen Bundesbank ermittelte – durchschnittliche Marktzinssatz der vergangenen sieben Geschäftsjahre (unter Berücksichtigung der Restlaufzeit der Verpflichtung) zu verwenden. Auf die Einführung von Mechanismen, welche die Beeinflussung des Jahresergebnisses bei Zinsänderungen verhindern (z. B. die SORIE-Methode des IAS 19, wonach versicherungsmathematische Gewinne und Verluste unmittelbar im Eigenkapital ausgewiesen werden können) respektive abmildern (z. B. die Korridor-Methode des IAS 19, die unter bestimmten Voraussetzungen eine Verteilung von versicherungsmathematischen Gewinnen und Verlusten auf künftige Geschäftsjahre ermöglicht), wurde unter Hinweis auf den Glättungseffekt durch die Verwendung eines durchschnittlichen Marktzinssatzes der vergangenen sieben Geschäftsjahre verzichtet.

Für Pensionsrückstellungen wird mit § 253 Abs. 2 Satz 2 und 3 HGB n. F. eine Vereinfachungsregelung geschaffen. Demnach dürfen Pensionsrückstellungen – unter Außerachtlassung des Einzelbewertungsgrundsatzes – pauschal mit dem durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen sieben Geschäftsjahre abgezinst werden, der sich bei einer angenommenen Restlaufzeit von 15 Jahren ergibt (Wahlrecht). Ausweislich der Regierungsbegründung steht die Anwendung dieser Vereinfachungsvorschrift unter dem

Vorbehalt, dass der Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermitteln muss.

Während die bisher angesprochenen Bestimmungen zur Rückstellungsbewertung weitestgehend mit dem Regierungsentwurf übereinstimmen, ist durch § 253 Abs. 1 Satz 3 HGB n. F. im weiteren Gesetzgebungsverfahren nochmals eine bedeutende Änderung vorgenommen worden. In der Praxis werden heute teilweise Altersversorgungsverträge abgeschlossen, bei denen sich der Umfang der Altersversorgungsverpflichtung nach dem beizulegenden Zeitwert bestimmter Wertpapiere richtet (sog. »wertpapiergebundene Pensionszusagen«). Der Rechtsausschuss hat es für sachgerecht erachtet, in derartigen Fällen, aus Vereinfachungsgründen die Rückstellungen hierfür (soweit sie eine Mindestverpflichtung übersteigen) zum beizulegenden Zeitwert der Wertpapiere zu bewerten. Auf diese Weise könnten – so der Rechtsausschuss – die betroffenen Unternehmen Kosten sparen, da die Einholung eines Pensionsgutachtens entbehrlich sei. Handelt es sich bei den Wertpapieren um Vermögensgegenstände i. S. d. § 246 Abs. 2 Satz 2 HGB n. F. (Bewertung mit dem beizulegenden Zeitwert; § 253 Abs. 1 Satz 4 HGB n. F.), wird im Übrigen durch das bei Planvermögen gesetzlich normierte Saldierungsgebot (siehe Glpkt. 3.1.3.) das Jahresergebnis nicht durch eine Rückstellungsdotierung belastet, da sich Aktiva und Passiva in gleicher Höhe gegenüber stehen.

Nach Art. 66 Abs. 3 Satz 1 EGHGB n. F. sind die Neuregelungen für Pensionsrückstellungen erstmalig für das nach dem 31. Dezember 2009 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden. Sofern aufgrund der geänderten Bewertung eine Zuführung zu den Pensionsrückstellungen erforderlich ist, darf dieser Betrag nach Art. 67 Abs. 1 Satz 1 EGHGB n. F. bis zum 31. Dezember 2024 in Jahresraten angesammelt werden (Wahlrecht). Anders als noch in Art. 65 Abs. 1 Satz 1 EGHGB-RegE ist eine Mindestansammlung von 1/15 des zuzuführenden Betrages pro Geschäftsjahr vorgeschrieben; eine schnellere Ansammlung ist selbstverständlich zulässig. Soweit Vermögen i. S. d. § 246 Abs. 2 Satz 2 HGB n. F. (Planvermögen) vorhanden ist, ist der Zuführungsbetrag nach Ansicht des Rechtsausschusses unter Berücksichtigung der Verrechnung der aufgedeckten stillen Reserven aus der Bewertung mit dem beizulegenden Zeitwert zu ermitteln. Dies verringert die jährlich erforderliche Zuführung. Des Weiteren weist der Rechtsausschuss darauf hin, dass aufgrund der Tatsache, dass kein bestimmtes Bewertungsverfahren (z. B. Teilwertverfahren, Anwartschaftsbarwertverfahren) vorgeschrieben sei, nichts dagegen spreche, den Zuführungsbetrag je nach angewandtem Bewertungsverfahren entweder zu Beginn oder zum Ende

des ersten nach dem 31. Dezember 2009 beginnenden Geschäftsjahres zu ermitteln.

Im Falle der Auflösung folgt das BilMoG dem Konzept des Regierungsentwurfs: Sollte infolge der Umstellung eine Auflösung der Pensionsrückstellungen erforderlich sein, dürfen gem. Art. 67 Abs. 1 Satz 2 EGHGB n. F. die im Übergangszeitpunkt bestehenden Wertansätze beibehalten werden, soweit der aufzulösende Betrag bis spätestens zum 31. Dezember 2024 wieder zugeführt werden müsste (Wahlrecht). Wenn dieses Wahlrecht nicht in Anspruch genommen wird, sind die aus der Auflösung resultierenden Beträge unmittelbar in die Gewinnrücklagen – d. h. ohne Berührung der GuV – einzustellen (Art. 67 Abs. 1 Satz 3 EGHGB n. F.). Neu im Vergleich zum Regierungsentwurf ist indes die vorgesehene Pflicht, bei Inanspruchnahme des Beibehaltungswahlrechts den Betrag der Überdeckung im Anhang anzugeben (Art. 67 Abs. 1 Satz 4 EGHGB n. F.).

Die für Zwecke der Bewertung angewandten versicherungsmathematischen Berechnungsverfahren sowie die grundlegenden Annahmen, wie z. B. der Zinssatz, sind im Anhang darzulegen (§ 285 Nr. 24 HGB n. F.). Die Angabepflicht gilt ebenfalls erstmalig für das nach dem 31. Dezember 2009 beginnende Geschäftsjahr.

Die steuerliche Regelung des § 6a EStG und die damit verbundene feste Abzinsung i. H. v. 6 % bleiben unberührt. Der bisherigen Bilanzierungspraxis, nach der der steuerliche Teilwert für Zwecke der handelsrechtlichen Bewertung von Pensionsrückstellungen zugrunde gelegt wurde, ist jedoch nunmehr eine klare Absage erteilt worden. Daher können aufgrund der abweichenden Wertansätze für Pensionsrückstellungen in der Handelsbilanz zukünftig latente Steuern zu berücksichtigen sein: Aktive latente Steuern, wenn die Wertansätze in der Handelsbilanz die steuerlichen Wertansätze überschreiten (Regelfall), passive latente Steuern, wenn die Wertansätze in der Handelsbilanz die steuerlichen Wertansätze unterschreiten (Ausnahmefall).

3.2.4. Exkurs: Zu Handelszwecken erworbene Finanzinstrumente

	Inhalt	Norm
HGB n. F.	Spezialregelung für Kreditinstitute zur Bewertung von zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumenten mit dem beizulegenden Zeitwert (Risikoabschlag) und Dotierungspflicht für Sonderposten .	§ 340e Abs. 3 und 4 HGB n. F.
HGB a. F.	Bewertung von zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumenten höchstens zu Anschaffungskosten .	§ 255 Abs. 1 Satz 1 HGB a. F.
EStG	Spezialregelung für Kreditinstitute zur Bewertung von zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumenten mit dem beizulegenden Zeitwert (Risikoabschlag) .	§ 6 Abs. 1 Nr. 2b EStG n. F.

§ 253 Abs. 1 Satz 3 HGB-RegE sah branchen- und rechtsformunabhängig vor, unrealisierte Gewinne aus positiven Wertänderungen von zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumenten, die über die Anschaffungskosten hinausgehen, zum Bilanzstichtag erfolgswirksam zu erfassen. Mithin sollte eine Aufweichung des Realisationsprinzips für bestimmte Finanzinstrumente des Umlaufvermögens erfolgen. Hiervon wurde im weiteren Gesetzgebungsverfahren Abstand genommen. Der Rechtsausschuss erachtete es (wie im Übrigen auch der Bundesrat) vor dem Hintergrund der Finanzkrise als sachgerecht, die Zeitwertbewertung auf den Handelsbestand von Kreditinstituten zu beschränken. Folgerichtig ist die Zeitwertbewertung nicht mehr (wie noch im Regierungsentwurf) in § 253 HGB n. F. enthalten, sondern in § 340e HGB n. F.

Eine abschließende Definition des Begriffs »Finanzinstrument« ist im Regierungsentwurf nicht vorgesehen. Es wird aber bestimmt, dass dieser Begriff weit zu fassen ist. Daher zählen zu den Finanzinstrumenten insbesondere auch die Derivate. Nach § 340e Abs. 3 Satz 1 HGB n. F. sind die Finanzinstrumente des Handelsbestands zwar zunächst mit dem beizulegenden Zeitwert zu bewerten, hiervon ist jedoch im nächsten Schritt ein Risikoabschlag vorzunehmen. Dies entspricht der Zeitwertbewertung von Finanzinstrumenten des Handelsbestands, wie sie derzeit von den Kreditinstituten praktiziert wird. Wie im Regierungsentwurf bleibt es bei einem Risikoabschlag auf der Basis der internen Risikosteuerung gemäß bankaufsichtsrechtlicher Vorgaben (»value at risk« unter Anwendung finanzmathematischer Verfahren).

§ 340e Abs. 3 Sätze 2 und 3 HGB n. F. enthalten ein grundsätzliches Umgliederungsverbot. Allerdings findet sich dort eine Öffnungsklausel, die eine Umgliederung bei Vorliegen außergewöhnlicher Umstände – wie z. B. die gegenwärtige Finanzmarktkrise – erlaubt. Zudem können

Finanzinstrumente des Handelsbestands nachträglich in eine Bewertungseinheit einbezogen werden. In solchen Fällen sind sie bei Beendigung der Bewertungseinheit wieder in den Handelsbestand umzugliedern (§ 340e Abs. 3 Satz 4 HGB n. F.).

Mit dem neuen § 340e Abs. 4 HGB wird neben dem Risikoabschlag ein zusätzlicher Mechanismus eingeführt, um die aus der Zeitwertbewertung resultierenden Risiken abzufedern. Dazu sind – soweit während des Geschäftsjahres ein Nettoertrag aus dem Handelsbestand erzielt worden ist – (mindestens) 10 % des Nettoertrags in den Sonderposten »Fonds für allgemeine Bankrisiken« (§ 340g HGB) einzustellen. Die Zuführung zu dem Sonderposten ist der Höhe nach begrenzt. Sie hat so lange zu erfolgen, bis der Sonderposten eine Höhe von 50 % des Durchschnitts der letzten fünf vor dem Berechnungstichtag erzielten jährlichen Nettoerträge des Handelsbestands erreicht. Die Pflicht zur Zuführung besteht mithin so lange, bis in etwa die Hälfte eines jährlichen Nettoertrages aus dem Handelsbestand erreicht ist. Die Inanspruchnahme des Sonderpostens ist (außer bei Einstellung des Handels) im Übrigen nur dann zulässig, wenn während des Geschäftsjahres aus dem Handel ein Verlust entstanden ist. Die Bildung des Sonderpostens ist steuerneutral.

Die Zeitwertbewertung nach § 340e Abs. 3 Satz 1 HGB n. F. wird flankiert durch eine umfangreiche Angabepflicht im Anhang (§ 285 Nr. 20 HGB n. F.).

Gem. Art. 66 Abs. 3 Satz 1 EGHGB n. F. ist die Neuregelung erstmalig auf Jahresabschlüsse für das nach dem 31. Dezember 2009 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden.

Nach § 6 Abs. 1 Nr. 2b EStG n. F. haben Steuerpflichtige, die in den Anwendungsbereich des § 340 HGB fallen, die zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumente, die nicht in einer Bewertungseinheit im Sinne des § 5 Abs. 1a Satz 2 EStG n. F. abgebildet werden, mit dem beizulegenden Zeitwert abzüglich eines Risikoabschlages (§ 340e Abs. 3 HGB n. F.) zu bewerten. Dadurch kann es zu einer Besteuerung unrealisierter Gewinne kommen.

3.2.5. Abschreibungen

	Inhalt	Norm
HGB n. F.	Verbot für außerplanmäßige Abschreibungen im Anlagevermögen bei nur vorübergehender Wertminderung (außer Finanzanlagen).	§ 253 Abs. 3 Satz 4 HGB n. F.
	Wertschwankungsabschreibungen im Umlaufvermögen sind unzulässig (mit Übergangsregelung).	entfällt; Art. 67 Abs. 4 EGHGB n. F.
	Abschreibungen im Rahmen vernünftiger kaufmännischer Beurteilung sind unzulässig (mit Übergangsregelung).	entfällt; Art. 67 Abs. 4 EGHGB n. F.
	Verbot der Vornahme von nur steuerrechtlich zulässigen Abschreibungen (mit Übergangsregelung).	entfällt; Art. 67 Abs. 4 EGHGB n. F.
HGB a. F.	Wahlrecht für außerplanmäßige Abschreibungen im Anlagevermögen bei nur vorübergehender Wertminderung.	§ 253 Abs. 2 Satz 3 HGB a. F.
	Wertschwankungsabschreibungen im Umlaufvermögen sind zulässig .	§ 253 Abs. 3 Satz 3 HGB a. F.
	Abschreibungen im Rahmen vernünftiger kaufmännischer Beurteilung sind zulässig .	§ 253 Abs. 4 HGB a. F.
	Vornahme von nur steuerrechtlich zulässigen Abschreibungen statthaft .	§ 254, § 279 Abs. 2 HGB a. F.
EStG	Verbot für Teilwertabschreibungen im Anlagevermögen bei nur vorübergehender Wertminderung.	§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG
	Wertschwankungsabschreibungen im Umlaufvermögen sind unzulässig .	§ 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG
	Abschreibungen im Rahmen vernünftiger kaufmännischer Beurteilung sind unzulässig .	§ 6 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 EStG

3.2.5.1. Anlagevermögen

Gegenüber dem Regierungsentwurf ergeben sich keine Änderungen. Die außerplanmäßige Abschreibung bei nur vorübergehender Wertminderung wird für alle Unternehmen auf Finanzanlagen beschränkt (§ 253 Abs. 3 Satz 4 HGB n. F.). Damit geht die Aufhebung der bislang nur für Kapitalgesellschaften geltenden Sondervorschrift des § 279 Abs. 1 Satz 2 HGB a. F. einher. Die Streichung der §§ 254, 279 Abs. 2 HGB a. F. ist Folge der Aufgabe des Grundsatzes der umgekehrten Maßgeblichkeit. Zudem sind keine Abschreibungen nach § 253 Abs. 4 HGB a. F. (vernünftige kaufmännische Beurteilung) mehr zulässig.

Gem. Art. 66 Abs. 3 Satz 1 EGHGB n. F. ist die Neuregelung des § 253 Abs. 3 Satz 4 HGB n. F. erstmalig auf Jahresabschlüsse für Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2009 beginnen. Eine Übergangsregelung ist im Regierungsentwurf nicht enthalten. Sofern Bilanzposten im Anlagevermögen (außer Finanzanlagen) vorhanden sind, bei denen zuvor eine außerplanmäßige Abschreibung bei nur vorübergehender Wertminderung vorgenommen wurde, ist deshalb davon auszugehen, dass

eine erfolgswirksame Zuschreibung im ersten vom BilMoG betroffenen Jahresabschluss zu erfolgen hat.

Nach Art. 67 Abs. 4 Satz 1 EGHGB n. F. dürfen niedrigere Wertansätze von Vermögensgegenständen, die auf Abschreibungen nach §§ 253 Abs. 4, 254, 279 Abs. 2 HGB a. F. beruhen, die in Geschäftsjahren vorgenommen wurden, die vor dem 1. Januar 2010 begonnen haben, unter Anwendung der für sie geltenden Vorschriften des HGB a. F. beibehalten werden (Wahlrecht). Damit wird gegenüber dem Regierungsentwurf (Art. 66 Abs. 2 EGHGB-RegE) klarer hervorgehoben, dass auf die fortgeführten Posten weiterhin diejenigen handelsrechtlichen Vorschriften anzuwenden sind, die bis zum Inkrafttreten des BilMoG galten. Das Fortführungswahlrecht kann – wie der Rechtsausschuss in seiner Begründung erläutert – nur einmal umfassend ausgeübt werden. Sofern das Wahlrecht nicht in Anspruch genommen wird, sind die aus der Zuschreibung resultierenden Beträge unmittelbar in die Gewinnrücklagen – d. h. ohne Berührung der GuV – einzustellen; dies gilt jedoch nicht für die im letzten vor dem 1. Januar 2010 beginnenden Geschäftsjahr vorgenommenen Abschreibungen (Art. 67 Abs. 4 Satz 2 EGHGB).

Steuerlich dürfen im Anlagevermögen schon bisher nur dann Abschreibungen vorgenommen werden, wenn eine voraussichtlich dauerhafte Teilwertminderung vorliegt (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 bzw. Nr. 2 EStG). Damit dürften zukünftig nur noch bei den Finanzanlagen unterschiedliche Wertansätze in der Handels- und Steuerbilanz zu erwarten sein; hierbei können aktive latente Steuern auftreten.

3.2.5.2. Umlaufvermögen

Zukünftig sind – wie im Regierungsentwurf bereits vorgesehen – keine Abschreibungen nach § 253 Abs. 3 Satz 3 HGB a. F. (Wertschwankungen) und § 253 Abs. 4 HGB (vernünftige kaufmännische Beurteilung) mehr möglich. Die Aufhebung der §§ 254, 279 Abs. 2 HGB ist Folge der Aufgabe des Grundsatzes der umgekehrten Maßgeblichkeit (vgl. hierzu Glpkt. 3.1.4.).

Nach Art. 67 Abs. 4 Satz 1 EGHGB n. F. dürfen niedrigere Wertansätze von Vermögensgegenständen, die auf Abschreibungen nach §§ 253 Abs. 4, 254, 279 Abs. 2 HGB a. F. beruhen, die in Geschäftsjahren vorgenommen wurden, die vor dem 1. Januar 2010 begonnen haben, unter Anwendung der für sie geltenden Vorschriften des HGB a. F. beibehalten werden (Wahlrecht). Damit wird gegenüber dem Regierungsentwurf (Art. 66 Abs. 2 EGHGB-RegE) klarer hervorgehoben, dass auf die fortgeführten Posten weiterhin diejenigen handelsrechtlichen Vorschriften anzuwenden sind, die bis zum Inkrafttreten des

BilMoG galten. Das Fortführungswahlrecht kann – wie der Rechtsausschuss in seiner Begründung erläutert – nur einmal umfassend ausgeübt werden. Sofern das Wahlrecht nicht in Anspruch genommen wird, sind die aus der Zuschreibung resultierenden Beträge unmittelbar in die Gewinnrücklagen – d. h. ohne Berührung der GuV – einzustellen; dies gilt jedoch nicht für die im letzten vor dem 1. Januar 2010 beginnenden Geschäftsjahr vorgenommenen Abschreibungen (Art. 67 Abs. 4 Satz 2 EGHGB).

Steuerlich waren Abschreibungen nach § 253 Abs. 3 Satz 3 HGB a. F. (Wertschwankungen) und § 253 Abs. 4 HGB a. F. (vernünftige kaufmännische Beurteilung) schon bisher nicht zulässig. Sofern vom Beibehaltungswahlrecht für Altfälle in der Handelsbilanz Gebrauch gemacht wird, sind aufgrund der niedrigeren Wertansätze in der Handelsbilanz regelmäßig aktive latente Steuern zu berücksichtigen.

3.2.6. Wertaufholung

	Inhalt	Norm
HGB n. F.	Wertaufholungsgebot, außer bei Geschäfts- oder Firmenwert.	§ 253 Abs. 5 HGB n. F.
HGB a. F.	Wertaufholungswahlrecht; für Kapitalgesellschaften: Wertaufholungspflicht.	§ 253 Abs. 5, § 280 Abs. 1 HGB a. F.
EStG	Allgemeines Wertaufholungsgebot.	§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 und Nr. 2 Satz 3 EStG

Mit der Neufassung wird ein umfassendes und rechtsformunabhängiges Wertaufholungsgebot im HGB verankert, sofern die Gründe für eine außerplanmäßige Abschreibung entfallen. Der Regierungsentwurf bleibt insoweit unverändert.

Für Kapitalgesellschaften resultiert hieraus keine Änderung, da diese bereits nach § 280 Abs. 1 HGB a. F. zur Wertaufholung verpflichtet sind. Von dem Wertaufholungsgebot ausgenommen ist jedoch ein entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert, für den ein Wertaufholungsverbot gilt. Diesem Verbot liegt die Überlegung zugrunde, dass eintretende Wertaufholungen nach einer außerplanmäßigen Abschreibung generell auf der Geschäftstätigkeit des Unternehmens beruhen, d. h. selbst geschaffen sind. Freilich ist zu konzedieren, dass eine Wertaufholung für Geschäfts- oder Firmenwerte handelsrechtlich auch schon nach geltendem Recht ganz überwiegend abgelehnt wurde.

Gem. Art. 66 Abs. 3 Satz 1 EGHGB n. F. ist die Neuregelung erstmalig auf Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2009 beginnen. Eine Übergangsregelung ist im Regierungsentwurf nicht enthalten. Sofern

Bilanzposten bestehen, bei denen bislang auf eine Wertaufholung verzichtet wurde, hat deshalb u. E. im ersten Jahresabschluss, der unter Anwendung des §253 Abs. 5 HGB n. F. aufgestellt wird, eine ergebniswirksame Zuschreibung im Übergangszeitpunkt zu erfolgen.

Steuerlich besteht schon bisher ein umfassendes Wertaufholungsgebot (§6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4, Nr. 2 Satz 3 EStG). Zu Wertaufholungen des Geschäfts- oder Firmenwerts siehe Glpkt. 3.1.2.

3.2.7. Bewertungseinheiten

	Inhalt	Norm
HGB n. F.	Pflicht zur Bildung von Bewertungseinheiten wird gesetzlich verankert.	§254 HGB n. F.
HGB a. F.	Grundsatz der Einzelbewertung .	§252 Abs. 1 Nr. 3 HGB a. F.
EStG	Pflicht zur Bildung von Bewertungseinheiten zur Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken.	§5 Abs. 1a Satz 2 EStG n. F.

Mit §254 HGB n. F. wurde erstmals eine explizite gesetzliche Grundlage für Bewertungseinheiten kodifiziert. Damit wird die vom Schrifttum mitunter (bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen) schon de lege lata geforderte Bildung von Bewertungseinheiten nunmehr gesetzlich verankert. Idealerweise wird bei einer Bewertungseinheit ein aus einem einzelnen Grundgeschäft resultierendes Risiko durch ein einzelnes Sicherungsinstrument unmittelbar abgesichert (Micro-Hedge). Indes betont die Begründung zum Regierungsentwurf, dass die gesetzliche Normierung nicht beabsichtigt, nur Micro-Hedges zuzulassen und sog. Macro- oder Portfolio-Hedges auszuschließen. Vielmehr werde weder die eine noch die andere Art von Bewertungseinheiten bevorzugt oder gar ausgeschlossen. Eine bemerkenswerte Neuerung zum bisherigen Bilanzrecht stellt allerdings die Ausdehnung von Bewertungseinheiten auf erwartete (d. h. geplante) Transaktionen dar (antizipative Hedges); deren Zulässigkeit war bislang zweifelhaft.

Vermögensgegenstände, Schulden, schwebende Geschäfte oder mit hoher Wahrscheinlichkeit erwartete Transaktionen (Grundgeschäfte) dürfen gem. §254 Satz 1 HGB n. F. zum Ausgleich gegenläufiger Wertänderungen oder Zahlungsströme aus dem Eintritt vergleichbarer Risiken mit Finanzinstrumenten zusammengefasst werden (Bewertungseinheit). Dies bedeutet, dass die §249 Abs. 1 HGB (im Hinblick auf Drohverlustrückstellungen), §252 Abs. 1 Nrn. 3 und 4 HGB (Einzelbewertungsgrundsatz, Vorsichts-, Imparitäts- und Realisationsprinzip), §253

Abs. 1 Satz 1 HGB n. F. (Anschaffungskostenprinzip) und §256a HGB n. F. (Grundsätze zur Währungsumrechnung) in dem Umfang und für den Zeitraum nicht anzuwenden sind, in dem sich die gegenläufigen Wertänderungen und Zahlungsströme ausgleichen (§254 Satz 1 HGB n. F.). Der Kreis der Sicherungsinstrumente ist zwar auf Finanzinstrumente begrenzt, nicht aber auf Derivate. Zudem wird in §254 Satz 2 HGB n. F. geregelt, dass auch Termingeschäfte über den Erwerb oder die Veräußerung von Waren (Waretermingeschäfte) für Zwecke der Beurteilung von Bewertungseinheiten wie Finanzinstrumente zu behandeln sind. Im Übrigen ist ausweislich der Begründung des Rechtsausschusses für die Definition eines Termingeschäfts i. S. d. §254 Satz 2 HGB n. F. die Begriffsbestimmung in §1 Abs. 11 Satz 4 Nr. 1 KWG heranzuziehen.

Absicherungsfähig sind nur eindeutig ermittelbare einzelne Risiken wie beispielsweise das Zins-, Währungs-, Ausfall- oder Preisänderungsrisiko, nicht dagegen das allgemeine Unternehmensrisiko. Sich zufällig ausgleichende Wertänderungen oder Zahlungsströme, die aus unterschiedlichen Risiken resultieren, rechtfertigen nicht die Annahme einer wirksamen Bewertungseinheit.

Der Rechtsausschuss hebt in seiner Begründung hervor, dass keine bestimmte Methode vorgeschrieben wird, mit der die Wirksamkeit der Bewertungseinheit zu überprüfen ist. U. E. wird mit Recht darauf hingewiesen, dass insbesondere die Effektivitätsbandbreite der IFRS-Rechnungslegung von 80 bis 125 % (IAS 39.AG105) für das Handelsbilanzrecht keine Bedeutung hat. Wenn indes keine Feststellung zum Umfang der Wirksamkeit am Bilanzstichtag möglich sei, führe dies dazu, der vermeintlichen Bewertungseinheit mangels Wirksamkeit auch handelsrechtlich die Anerkennung zu versagen.

Obleich die Dokumentation von Bewertungseinheiten kein Tatbestandsmerkmal ist, darf davon ausgegangen werden, dass de facto ohne eine Dokumentation Bewertungseinheiten keine Anerkennung finden werden, zumal das Erfordernis einer Dokumentation schon bislang in der Kommentarliteratur (auch für Zwecke der Abschlussprüfung) als unabdingbar angesehen wurde. Im Übrigen enthält §285 Nr. 23 HGB n. F. umfangreiche Angabepflichten, die ebenfalls einer Dokumentation bedürfen.

Gem. Art. 66 Abs. 3 Satz 1 EGHGB n. F. ist die Neuregelung – wie auch die dazugehörige Anhangangabe – erstmalig für das nach dem 31. Dezember 2009 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden. Eine Übergangsregelung besteht nicht. Soweit sie für Altfälle die schon bisher im Schrifttum befürwortete Bildung von Bewertungseinheiten

gesetzlich verankert, wäre eine etwaige Übergangsregelung ohnehin obsolet.

Für das Steuerrecht sind die in der Handelsbilanz gebildeten Bewertungseinheiten durch § 5 Abs. 1a Satz 2 EStG n. F. (vormals: § 5 Abs. 1a EStG a. F.) ausdrücklich dann für die steuerliche Gewinnermittlung maßgeblich, wenn sie zur Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken gebildet wurden. Dies gilt u. E. für handelsrechtlich zulässige Micro-, Macro- und Portfolio-Hedges.

Für alle übrigen Fälle regelt § 5 Abs. 1a Satz 1 EStG n. F., dass Posten der Aktivseite nicht mit Posten der Passivseite verrechnet werden dürfen. Auftretende Bilanzierungsabweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz führen zu einer Steuerabgrenzung gem. § 274 HGB n. F.

3.2.8. Herstellungskosten

	Inhalt	Norm
HGB n. F.	Untergrenze: Einzel-, Material- und Fertigungsgemeinkosten sowie Werteverzehr des Anlagevermögens (soweit durch Fertigung veranlasst), Einbeziehungsverbot für Vertriebs- und Forschungskosten (mit Übergangsregelung).	§ 255 Abs. 2 HGB n. F.
HGB a. F.	Untergrenze: Einzelkosten , Einbeziehungsverbot für Vertriebskosten .	§ 255 Abs. 2 HGB a. F.
EStG	Untergrenze: Einzel-, Material- und Fertigungsgemeinkosten sowie Werteverzehr des Anlagevermögens .	R 6.3 Abs. 1 EStR

Nach dem im Vergleich zum Regierungsentwurf unverändert gebliebenen § 255 Abs. 2 Satz 2 HGB n. F. umfassen die aktivierungspflichtigen Herstellungskosten die Materialkosten, die Fertigungskosten, die Sonderkosten der Fertigung sowie angemessene Teile der Materialgemeinkosten, der Fertigungsgemeinkosten und des Werteverzehrs des Anlagevermögens, soweit dieser durch die Fertigung veranlasst ist (Herstellungskostenuntergrenze). Mit dieser Regelung wird die Definition der handelsrechtlichen Herstellungskostenuntergrenze an die Definition der steuerlichen Herstellungskostenuntergrenze angeglichen. Zudem findet eine Annäherung an den produktionsbezogenen Vollkostenbegriff nach IFRS statt.

Für angemessene Teile der Kosten der allgemeinen Verwaltung, angemessene Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung besteht – soweit diese auf den Zeitraum der Herstellung entfallen – weiterhin ein Einbeziehungsverbot (§ 255 Abs. 2 Satz 3 n. F.).

Forschungs- und Vertriebskosten unterliegen einem Einbeziehungsverbot (§ 255 Abs. 2 Satz 4 HGB n. F.). Die Ergänzung des Einbeziehungsverbots um Forschungskosten (d. h. von Aufwendungen, die in der Forschungsphase anfallen), darf im Hinblick auf sog. Grundlagenforschung als deklaratorisch angesehen werden, da diese schon nach bisherigem Verständnis nicht aktivierungsfähig waren.

Gem. Art. 66 Abs. 3 Satz 3 EGHGB n. F. findet die neue Vorschrift erstmals auf Herstellungsvorgänge Anwendung, die in dem ersten nach dem 31. Dezember 2009 beginnenden Geschäftsjahr begonnen wurden. Aus Herstellungsvorgängen, die vor dem betreffenden Geschäftsjahr begonnen wurden (Altfälle), ergeben sich mithin keine Nachaktivierungen. Auch resultiert aus Aufwendungen i. S. d. § 255 Abs. 2 Satz 2 HGB n. F., die nach Beginn des ersten nach dem 31. Dezember 2009 beginnenden Geschäftsjahrs anfallen, keine Aktivierungspflicht, wenn mit dem betreffenden Herstellungsvorgang schon vor dem Übergang auf das neue Recht begonnen wurde.

Aufgrund der Angleichung der handels- und steuerrechtlichen Herstellungskostenuntergrenze sind i. d. R. keine steuerlichen Auswirkungen zu erwarten. Für Altfälle können im Übergangszeitpunkt aktive latente Steuern zu berücksichtigen sein.

3.2.9. Bewertungsvereinfachungsverfahren

	Inhalt	Norm
HGB n. F.	Als Bewertungsvereinfachungsverfahren sind nur noch die Bewertung zum gewogenen Durchschnitt, LIFO oder FIFO zulässig.	§ 256 Satz 1 HGB n. F.
HGB a. F.	Bewertung zum gewogenen Durchschnitt, LIFO, FIFO, HIFO oder LOIFO .	§ 256 Satz 1 HGB a. F.
EStG	Bewertung zum gewogenen Durchschnitt oder LIFO .	§ 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG, R 6.8 Abs. 3 Satz 3 EStR

Mit der Änderung des § 256 Satz 1 HGB a. F. beschränken sich die zulässigen Bewertungsvereinfachungsverfahren auf LIFO, FIFO und auf die Bewertung zum gewogenen Durchschnitt. Ob darüber hinaus andere Verfahren (insbesondere HIFO und LOIFO) bislang überhaupt zulässig waren, wurde strittig diskutiert; dieser Disput hat sich mit dem BilMoG erübrigt.

Gem. Art. 66 Abs. 3 EGHGB n. F. ist die Neuregelung erstmals für das nach dem 31. Dezember 2009 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden. Sofern bis zum Übergang auf das neue Recht Bewertungsverfahren angewandt wurden,

die nach § 256 Satz 1 HGB n. F. nicht mehr zulässig sind, stellt sich die Frage, ob die daraus resultierenden Bewertungsänderungen erfolgswirksam zu erfassen sind. Mangels einer entgegenstehenden Regelung wird nach allgemeinen Grundsätzen hiervon auszugehen sein.

Steuerlich ergeben sich aus der geplanten Neuregelung keine Auswirkungen, da hier bisher ausschließlich die LIFO-Methode und die Bewertung zum gewogenen Durchschnitt zulässig waren. Sofern aus der Anwendung der steuerlich nicht zulässigen FIFO-Methode unterschiedliche Wertansätze in der Handels- und Steuerbilanz resultieren, ergeben sich Auswirkungen auf die Steuerabgrenzung.

3.2.10. Währungsumrechnung

	Inhalt	Norm
HGB n. F.	Währungsumrechnung zum Devisenkassamittelkurs zum Abschlussstichtag (Folgebewertung). Explizite Sonderregelung für kurzfristige Forderungen und Verbindlichkeiten .	§ 256a HGB n. F.
HGB a. F.	Währungsumrechnung gesetzlich nicht geregelt.	
EStG	Keine steuerliche Spezialregelung; Maßgeblichkeit der Handelsbilanz.	

§ 256a HGB n. F. schreibt vor, dass auf fremde Währung lautende Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten mit einer Laufzeit von mehr als einem Jahr am Abschlussstichtag zum Devisenkassamittelkurs umzurechnen sind.

Der Wortlaut des Regierungsentwurfs sah noch die Bezugnahme auf den Devisenkassakurs vor. Die Verwendung des Wortes »Devisenkassamittelkurs« anstelle des Wortes »Devisenkassakurs« geht auf einen Vorschlag der Praxis zurück. Er soll eine weitere Vereinfachung nach sich ziehen, da sich nunmehr die Unterscheidung zwischen Geld- und Briefkurs erübrigt. Die Verwendung des Wortes »Restlaufzeit« statt der Verwendung des Wortes »Laufzeit« (so noch § 256a HGB-RegE) dient demgegenüber nur der Klarstellung.

Die Neuregelung beschränkt sich nach dem Gesetzeswortlaut (Bewertung »am Abschlussstichtag«) auf die Folgebewertung. Wertänderungen aus der Währungsumrechnung sind unter Berücksichtigung des Realisationsprinzips (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 2. Halbsatz HGB n. F.) sowie des Anschaffungskostenprinzips (§ 253 Abs. 1 n. F.) zu behandeln.

Zudem bestimmt § 256a HGB, dass Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten mit einer Laufzeit von bis zu

einem Jahr mit dem Devisenkassamittelkurs am Abschlussstichtag ohne Beachtung des Realisationsprinzips (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 2. Halbsatz HGB n. F.) sowie des Anschaffungskostenprinzips (§ 253 Abs. 1 HGB n. F.) umzurechnen sind (§ 256a Satz 2 HGB n. F.). Diese Ausnahme für kurzfristige Forderungen und Verbindlichkeiten entsprach bereits der Regelung im Regierungsentwurf (Umkehrschluss aus § 256a HGB-RegE), wird aber nunmehr durch die Formulierung in einem gegenüber dem Regierungsentwurf eingefügten separaten zweiten Satz deutlicher zum Ausdruck gebracht.

Ausweislich der Regierungsbegründung folgt aus dem Anschaffungskostenprinzip, dass auf fremde Währung lautende Geschäftsvorfälle auch im Zugangszeitpunkt mit dem »Devisenkassakurs« umzurechnen sind, ohne dass dies eigens gesetzlich kodifiziert worden wäre.

Gem. Art. 66 Abs. 3 EGHGB n. F. ist die Neuregelung erstmals für das nach dem 31. Dezember 2009 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden. Eine Übergangsregelung ist nicht vorgesehen. Daher dürfte u. E. davon auszugehen sein, dass Effekte aus der Währungsumrechnung am ersten Abschlussstichtag nach dem Übergangszeitpunkt erfolgswirksam zu erfassen sind.

Aufgrund einer fehlenden steuerlichen Spezialvorschrift gilt die geplante handelsrechtliche Neuregelung über den Maßgeblichkeitsgrundsatz auch für die steuerliche Gewinnermittlung.

3.3. Ergänzende Vorschriften für Kapitalgesellschaften

3.3.1. Kapitalflussrechnung und Eigenkapitalspiegel

	Inhalt	Norm
HGB n.F.	Aufstellung von Kapitalflussrechnung und Eigenkapitalspiegel auch für Zwecke des Einzelabschlusses , sofern kapitalmarkt-orientierte Kapitalgesellschaft keinen Konzernabschluss aufstellt.	§ 264 Abs. 1 Satz 2 HGB n.F.
HGB a.F.	Aufstellung von Kapitalflussrechnung und Eigenkapitalspiegel nur für Zwecke des Konzernabschlusses .	§ 297 Abs. 1 HGB a.F.

Zukünftig haben kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften (§ 264d HGB n.F.), die nicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses und -lageberichts verpflichtet sind, den Jahresabschluss um eine Kapitalflussrechnung und einen Eigenkapitalspiegel zu erweitern (§ 264 Abs. 1 Satz 2 HGB n.F.). Die Aufstellung eines zusätzlichen Segmentberichts ist dagegen fakultativ. Die inhaltliche Ausgestaltung dieser Informationsinstrumente übernehmen – in Ermangelung einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung – die vom BMJ bekannt gemachten Standards des DSR (hier: DRS 2, 3 und 7).

Gem. Art. 66 Abs. 3 Satz 1 EGHGB n.F. ist die Neuregelung erstmals auf Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2009 beginnen. Bei erstmaliger Anwendung ist u. E. davon auszugehen, dass die Angabe von Vorjahreszahlen nicht erforderlich ist, da eine solche Angabepflicht eine faktische Vorverlagerung des Übergangzeitpunkts um ein Geschäftsjahr zur Folge hätte. Im Übrigen brauchen gem. Art. 67 Abs. 8 Satz 2 EGHGB n.F. die Vorjahreszahlen bei der erstmaligen Anwendung der durch das BilMoG geänderten Vorschriften nicht angepasst zu werden (der Regierungsentwurf – Art. 66 Abs. 7 Satz 2 EGHGB-RegE – sprach noch missverständlich von einer Nichtangabe von Vorjahreszahlen). Ebenso sind bei erstmaliger Aufstellung eines Jahresabschlusses nach den durch das BilMoG geänderten Vorschriften die § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB n.F., § 265 Abs. 1 HGB und § 284 Abs. 2 Nr. 3 HGB nicht anzuwenden (Art. 67 Abs. 8 Satz 1 EGHGB n.F.).

3.3.2. Gesetzliches Gliederungsschema

	Inhalt	Norm
HGB n.F.	Einfügung neuer Posten (selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände ; aktive bzw. passive latente Steuern ; Rücklage bei Rückbeteiligungen ; aktivischer Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung).	§ 266 Abs. 2 und 3 HGB n.F.

Verschiedene Gesetzesänderungen durch das BilMoG werden durch Änderungen des gesetzlichen Gliederungsschemas (Einfügung neuer Posten, Umbenennungen, Streichungen) flankiert:

- (1) Einfügung eines neuen Postens als Folge des Aktivierungswahlrechts für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (siehe Glpkt. 3.1.5.): »*Selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte*« (§ 266 Abs. 2 A. I. 1. HGB n.F.).
- (2) Einfügung neuer Posten als Folge der Neuausrichtung der Steuerabgrenzung (siehe Glpkt. 3.3.8.): »*Aktive latente Steuern*« bzw. »*Passive latente Steuern*« (§ 266 Abs. 2 D. bzw. Abs. 3 E. HGB n.F.).
- (3) Umbenennung eines Postens als Folge des Aktivierungsverbots für eigene Anteile (siehe Glpkt. 3.3.7.): »*Rücklage für Anteile an einem herrschenden oder mehrheitlich beteiligten Unternehmen*« (§ 266 Abs. 3 A. III. 2. HGB n.F.) – die Postenbezeichnung im Eigenkapital wird somit im Hinblick auf den allein noch relevanten Fall der Rückbeteiligung, der bislang als Unterfall der »*Rücklage für eigene Anteile*« galt, präzisiert; zudem entfällt der bisher auf der Aktivseite der Bilanz notwendige Posten »*eigene Anteile*« (§ 266 Abs. 2 B. III. HGB n.F.).
- (4) Einfügung eines Postens als Folge der ggf. gebotenen Verrechnung von Vermögensgegenständen und Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen o.Ä. (siehe Glpkt. 3.1.3.): »*Aktivischer Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung*« (§ 266 Abs. 2 E. HGB n.F.).

3.3.3. Schwellenwerte

		HGB n. F.	HGB a. F.
Kleine Kapitalgesellschaften § 267 Abs. 1 HGB a. F./n. F.	Bilanzsumme	≤ 4.840.000 EUR	≤ 4.015.000 EUR
	Umsatzerlöse	≤ 9.680.000 EUR	≤ 8.030.000 EUR
	Mitarbeiter	≤ 50	≤ 50
Mittelgroße Kapitalgesellschaften § 267 Abs. 2 HGB a. F./n. F.	Bilanzsumme	≤ 19.250.000 EUR	16.060.000 EUR
	Umsatzerlöse	≤ 38.500.000 EUR	≤ 32.120.000 EUR
	Mitarbeiter	≤ 250	≤ 250

Durch die Neuregelung werden die bestehenden Schwellenwerte – wie im Regierungsentwurf vorgesehen – um ca. 20 % angehoben.

Nach Art. 66 Abs. 1 EGHGB n. F. sind die erhöhten Schwellenwerte erstmals für das nach dem 31. Dezember 2007 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden. Mithin sind die erhöhten Schwellenwerte bei kalenderjahrgleichem Geschäftsjahr erstmals für einen Jahresabschluss zum 31. Dezember 2008 einschlägig.

Für die Beurteilung, ob zum 31. Dezember 2008 die Schwellenwerte an zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren über- oder unterschritten sind, sind laut Regierungsbegründung auch zum 31. Dezember 2007 und zum 31. Dezember 2006 bereits die erhöhten Schwellenwerte anzuwenden. Bisher wurden Änderungen der Schwellenwerte regelmäßig auf den Zweijahresvergleich beschränkt. Falls indes aus der Anwendung der neuen Schwellenwerte zum 31. Dezember 2008 und zum 31. Dezember 2007 (Zweijahresvergleich) keine eindeutige Einstufung in eine Größenklasse möglich war, wäre auch die Ansicht möglich, für die Berechnung der Schwellenwerte zum 31. Dezember 2006 seien noch die alten Schwellenwerte maßgebend. Der Referentenentwurf trat dieser Interpretation für die aktuell anstehende Anpassung entgegen. Dies erscheint sachgerecht, weil die entsprechende EU-Richtlinie, die der Anhebung zugrunde liegt, aus dem Jahre 2006 stammt.

3.3.4. Ausschüttungssperre

	Inhalt	Norm
HGB n. F.	Ausschüttungssperre für aktivierte selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, aktive latente Steuern sowie mit dem beizulegenden Zeitwert bewertete Vermögensgegenstände (Planvermögen).	§ 268 Abs. 8 HGB n. F.; § 301 Satz 1 AktG n. F.
HGB a. F.	Ausschüttungssperre für aktivierte Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs sowie für aktivierte aktive latente Steuern .	§ 269 Satz 2, § 274 Abs. 2 Satz 3 HGB a. F.

Im Vergleich zum Regierungsentwurf wurde die Vorschrift nochmals neu gefasst.

Gem. § 268 Abs. 8 HGB-RegE haben

- (1) die Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens,
- (2) die Aktivierung latenter Steuern sowie
- (3) die Aufdeckung stiller Reserven bei Vermögensgegenständen i. S. d. § 246 Abs. 2 Satz 2 HGB n. F. (d. h. bei »Planvermögen«) mit zum beizulegenden Zeitwert eine Ausschüttungssperre zur Folge. Darüber hinaus verhindert § 301 Satz 1 AktG n. F. bei Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien die Abführung von ausschüttungsgesperreten Beträgen. Aufgrund der Bezugnahme des § 17 Satz 2 Nr. 1 KStG – der die Voraussetzungen einer körperschaftsteuerlichen Organschaft für den Fall einer GmbH als Organgesellschaft regelt – auf § 301 AktG n. F. wird die Neuregelung überdies regelmäßig auch Auswirkungen auf Unternehmen in der Rechtsform einer GmbH entfalten, die einem Ergebnisabführungsvertrag unterliegen und die eine steuerliche Anerkennung als Organschaft anstreben. Der durch die vorstehenden Bilanzierungs- bzw. Bewertungsmaßnahmen generierte Betrag darf demnach nur ausgeschüttet bzw. abgeführt werden, wenn die nach der Ausschüttung bzw. Gewinnabführung verbleibenden frei verfügbaren Rücklagen zuzüglich eines Gewinnvortrags und abzüglich eines Verlustvortrags diesem Betrag mindestens entsprechen. Zur Vermeidung von Doppelberücksichtigungen sind dabei von diesem Sperrbetrag allerdings passive latente Steuern, die auf die Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens oder die Zeitwertbewertung von Planvermögen entfallen, abzuziehen. Soweit die Ausschüttungssperre auf aktive latente Steuern zurückzuführen ist, kommt es im Übrigen nicht darauf an, ob diese brutto oder netto ausgewiesen werden; gesperrt ist nur ein aktivischer Überhang. Im Hinblick auf das Planvermögen weist zudem der Rechtsausschuss darauf hin, dass hiermit sichergestellt werden soll, dass Beträge aus der

Zeitwertbewertung, die über die Anschaffungskosten hinaus gehen (= stille Reserven), nicht ausgeschüttet werden sollen; eine Berücksichtigung hypothetisch vorzunehmender planmäßiger Abschreibungen komme deshalb nicht in Betracht.

Mit dem Begriff »frei verfügbaren Rücklagen« sind ausweislich der Regierungsbegründung frei verfügbare Kapital- und Gewinnrücklagen gemeint. Der Anwendungsbereich der Ausschüttungssperre ist auf Kapitalgesellschaften beschränkt. Aufgrund der Tatsache, dass §264a HGB nicht geändert wird, gelten die Regelungen des §268 Abs.8 HGB n. F. entsprechend auch für sog. kapitalistische Personenhandelsgesellschaften.

Der Gesamtbetrag, welcher der Ausschüttungssperre unterliegt, ist gem. §285 Nr.28 HGB n. F. im Anhang aufzugliedern.

Die Neuregelung ist – wie die dazugehörige Anhangs-angabe – gem. Art.66 Abs.3 Satz 1 EGHGB n. F. erstmalig auf den Jahresabschluss für das nach dem 31. Dezember 2009 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden.

3.3.5. Eingangsetzungs- und Erweiterungsaufwendungen

	Inhalt	Norm
HGB n. F.	Aktivierungs verbot für Eingangsetzungs- und Erweiterungsaufwendungen (mit Übergangsregelung).	entfällt; Art.66 Abs.5 Satz 1 EGHGB n. F.
HGB a. F.	Aktivierungswahlrecht für Eingangsetzungs- und Erweiterungsaufwendungen.	§269 Satz 1 HGB a. F.
ESStG	Aktivierungs verbot für Eingangsetzungs- und Erweiterungsaufwendungen.	

Die Aufhebung der Regelungen zur Bilanzierungshilfe (§§269, 282 HGB a. F.) erfolgt in der Absicht, eine den IFRS gleichwertige handelsrechtliche Rechnungslegung zu schaffen. Dies war bereits im Regierungsentwurf vorgesehen.

Sofern für ein vor dem 1. Januar 2010 beginnendes Geschäftsjahr eine Bilanzierungshilfe für die Eingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs nach §269 Satz 1 HGB a. F. gebildet worden ist, darf diese nach der Übergangsregelung des Art.66 Abs.5 Satz 1 EGHGB n. F. fortgeführt werden. Bei Inanspruchnahme des Beibehaltungswahlrechts gilt für die Fortführung die bisherige Fassung des HGB weiter, d. h., die Auflösung richtet sich nach §282 HGB a. F. (Tilgung in jedem der Bildung folgenden Geschäftsjahr zu mindestens einem Viertel durch

Abschreibung). Die durch den Rechtsausschuss gegenüber dem Regierungsentwurf veranlasste Klarstellung, dass die Vorschriften des HGB a. F. bei Behaltung des Postens weiterhin gelten, hat insbesondere zur Folge, dass auch die Ausschüttungssperre des §269 Satz 2 HGB a. F. zu beachten ist.

Steuerlich dürfen die Aufwendungen bereits bisher nicht aktiviert werden, so dass sich durch die geplante Streichung keine steuerlichen Auswirkungen ergeben. Solange von der Übergangsregelung (Beibehaltungswahlrecht) Gebrauch gemacht werden soll, sind passive latente Steuern zu berücksichtigen und in Folgejahren fortzuschreiben.

3.3.6. Nicht eingeforderte ausstehende Einlagen

	Inhalt	Norm
HGB n. F.	Nicht eingeforderte ausstehende Einlagen auf das gezeichnete Kapital sind offen von dem Posten »Gezeichnetes Kapital« abzusetzen (Nettoausweis).	§272 Abs.1 Satz 3 HGB n. F.
HGB a. F.	Nicht eingeforderte ausstehende Einlagen sind wahlweise auf der Aktivseite der Bilanz vor dem Anlagevermögen auszuweisen (Bruttoausweis) oder offen von dem Posten »Gezeichnetes Kapital« abzusetzen (Nettoausweis).	§272 Abs.1 Satz 3 und 3 HGB a. F.

Mit der Neufassung des §272 Abs.1 HGB n. F. soll das Wahlrecht, die nicht eingeforderten ausstehenden Einlagen mittels eines Brutto- oder des Nettoausweises abzubilden, gestrichen werden. Zukünftig ist allein der Nettoausweis zulässig. Auch dies zielt auf eine Annäherung an die IFRS. Mit der Beseitigung des Ausweiswahlrechts kann zukünftig die Frage, ob aktivierte nicht eingeforderte ausstehende Einlagen einer Abwertung zugänglich sind, dahingestellt bleiben.

Im Vergleich zum RegE wird im Wortlaut klarer formuliert, dass sich die Vorschrift zum Ausweis ausstehender Einlagen nur auf die ausstehenden Einlagen auf das »Gezeichnete Kapital« i. S. d. §272 Abs.1 Satz 1 HGB bezieht.

Gem. Art.66 Abs.3 Satz 1 EGHGB n. F. ist die Neuregelung erstmals auf den Jahresabschluss für das nach dem 31. Dezember 2009 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden.

Steuerlich entfaltet die Neuregelung keine Auswirkungen.

3.3.7. Eigene Anteile

	Inhalt	Norm
HGB n. F.	Eigene Anteile sind offen von dem Posten »Gezeichnetes Kapital« abzusetzen .	§272 Abs. 1a und 1b HGB n. F.
HGB a. F.	Eigene Anteile sind je nach Zweckbestimmung im Umlaufvermögen zu aktivieren bei gleichzeitiger Bildung einer Rücklage für eigene Anteile oder offen vom Eigenkapital abzusetzen .	§265 Abs. 3 Satz 2, §272 Abs. 4, §272 Abs. 1 Sätze 4 bis 6 HGB a. F.

Mit §272 Abs. 1a HGB n. F. folgt das BilMoG (bis auf eine marginale sprachliche Bereinigung) dem Vorschlag des Regierungsentwurfs und gibt die Koppelung des Ausweises von eigenen Aktien an die verschiedenen Erwerbstatbestände des §71 AktG auf. Zudem ist die Neuregelung rechtsformunabhängig ausgestaltet, d. h., die bisherige Differenzierung in §272 Abs. 1 Sätze 4 bis 6 HGB a. F. zwischen eigenen Aktien und (sonstigen) eigenen Anteilen entfällt. Folglich werden – entsprechend dem wirtschaftlichen Gehalt – alle Erwerbe von eigenen Anteilen wie eine Kapitalherabsetzung auf der Passivseite der Bilanz abgebildet. Damit entfällt die Aktivierung eigener Anteile. Auch diese Änderung zielt auf eine Annäherung an die IFRS.

Die Wiederveräußerung von eigenen Anteilen ist in §272 Abs. 1b HGB n. F. geregelt. Die Vorschrift wurde zwar gegenüber dem Regierungsentwurf weitgehend umformuliert, es handelt sich dabei aber lediglich um rechtstechnische Änderungen. Die Wiederveräußerung ist erfolgsneutral: Beim gezeichneten Kapital ist bei Veräußerung der Vorspaltenausweis in Höhe des Nennbetrags rückgängig zu machen. Der Unterschiedsbetrag zwischen Nennbetrag und den ursprünglichen Anschaffungskosten der eigenen Anteile ist (wieder) mit den frei verfügbaren Rücklagen zu verrechnen. Ein die ursprünglichen Anschaffungskosten übersteigender Differenzbetrag aus dem Veräußerungserlös ist – nach Art eines Agios – in die Kapitalrücklage gem. §272 Abs. 2 Nr. 1 HGB einzustellen. Die Nebenkosten der Veräußerung sind – ebenso wie die Anschaffungsnebenkosten des Kaufs – als Aufwand des Geschäftsjahres zu berücksichtigen.

Gem. Art. 66 Abs. 3 Satz 1 EGHGB n. F. ist die Neuregelung erstmalig auf Jahresabschlüsse für das nach dem 31. Dezember 2009 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden. Mangels Übergangsregelung sind u. E. bislang aktivierte eigene Anteile im Übergangszeitpunkt offen vom Eigenkapital abzusetzen.

Fraglich ist, wie sich die Neuregelung zur Veräußerung eigener Anteile steuerlich auswirkt. Je nach dem, ob eigene

Anteile zum Zweck der Weiterveräußerung oder aber zur Einziehung erworben wurden, kann die Veräußerung von eigenen Anteilen nach Auffassung der Finanzverwaltung unterschiedliche Konsequenzen haben. Zum Zweck der Weiterveräußerung erworbene Anteile sind grundsätzlich in den Regelungsbereich des §8b Abs. 2 und 3 KStG einzubeziehen. Der Veräußerungsgewinn ist in diesem Fall im Ergebnis zu 5 % steuerpflichtig. Handelsrechtlich liegt im Zusammenhang mit der Veräußerung eigener Anteile nach der Neuregelung durch das BilMoG kein erfolgswirksamer Veräußerungstatbestand vor. Fraglich ist, ob steuerlich eine erfolgsneutrale Einlage vorliegt. In diesem Fall käme die 5 %-ige Besteuerung unter Umständen nicht zur Anwendung.

3.3.8. Latente Steuern

	Inhalt	Norm
HGB n. F.	Aktivierungswahlrecht für aktive latente Steuern. Ermittlung: Bilanzorientiertes » temporary concept «, außerdem Berücksichtigung von steuerlichen Verlustvorträgen ; Saldierungswahlrecht (getrennter Ausweis möglich). Übergangsregelung.	§274; 268 Abs. 8 Satz 2 HGB n. F., §301 Satz 1 AktG n. F.; Art. 67 Abs. 6 EGHGB n. F.
HGB a. F.	Aktivierungswahlrecht für aktive latente Steuern. Ermittlung: GuV-orientiertes » timing-concept «; Saldierungsgebot.	§274 HGB a. F.

Aufgrund des Wechsels vom GuV-orientierten »timing-concept« zu dem auch nach IAS 12 maßgeblichen bilanzorientierten »temporary-concept« sind zukünftig auch – im Einklang mit DRS 10.5 – latente Steuern für quasi-permanente Differenzen zu berücksichtigen. Darüber hinaus sollen – wie auch nach IAS 12.34 – steuerliche Verlustvorträge sowie Steuergutschriften und Zinsvorträge in die Bilanzierung latenter Steuern einbezogen werden, sofern eine Verrechnung innerhalb der nächsten fünf Geschäftsjahre erwartet werden kann (§274 Abs. 1 Satz 4 HGB n. F.).

Im Übrigen hat der Regierungsentwurf noch einige Änderungen erfahren. Insbesondere wurde aus der beabsichtigten Einführung einer Aktivierungspflicht auf Wunsch des Bundesrates ein Aktivierungswahlrecht (§274 Abs. 1 Satz 2 HGB n. F.). Dieses bezieht sich – wie nach der Gesamtdifferenzenbetrachtung des §274 HGB a. F. – (nur) auf einen aktivischen Überhang. Entscheidet sich der Bilanzierungspflichtige jedoch für einen unverrechneten Ausweis aktivischer und passivischer Latenzen (Bruttoausweis; §274 Abs. 1 Satz 3 HGB n. F.), ist u. E. der gesamte Betrag (ohne Verrechnung mit passiven latenten Steuern) zu aktivieren.

Aktive latente Steuern sind unter dem neuen Posten »Aktive latente Steuern« (§ 266 Abs. 2 D. HGB n. F.) und die passiven latenten Steuern unter dem neuen Posten »Passive latente Steuern« (§ 266 Abs. 3 E. HGB n. F.) auszuweisen (siehe Glpkt. 3.3.2.). Bei Saldierung erfolgt der Ausweis unter der jeweils höheren Bilanzposition.

Die Begründung des Rechtsausschusses stellt klar, dass es bei Anwendung des § 274 HGB n. F. – anders als gegenwärtig nach IAS 12 – keine Möglichkeit gibt, auf die Steuerabgrenzung auf im Zugangszeitpunkt bestehende Differenzen zu verzichten.

Für Zwecke der Bewertung müssen gem. § 274 Abs. 2 Satz 1 HGB n. F. die unternehmensindividuellen Steuersätze angewendet werden, die wahrscheinlich im Zeitpunkt des Abbaus der Differenzen gültig sind. Sofern die individuellen Steuersätze im Zeitpunkt der Umkehrung nicht bekannt sind, sind – laut Regierungsbegründung – die am Bilanzstichtag gültigen individuellen Steuersätze zu verwenden. Eine Abzinsung von aktiven und passiven latenten Steuern ist nicht zulässig. Hier gab es gegenüber dem Regierungsentwurf nur redaktionelle Anpassungen. Die ausgewiesenen Posten sind aufzulösen, sobald die Steuerbe- oder -entlastung eintritt oder mit ihr nicht mehr zu rechnen ist (§ 274 Abs. 2 Satz 2 HGB n. F.).

Darüber hinaus sieht das Gesetz vor, dass der Aufwand oder Ertrag aus der Veränderung der bilanzierten latenten Steuern in der GuV gesondert unter dem Posten »Steuern vom Einkommen und vom Ertrag« auszuweisen ist (§ 274 Abs. 2 Satz 3 HGB n. F.). Auch hier gab es gegenüber dem Regierungsentwurf lediglich redaktionelle Anpassungen.

Die Aktivierungsmöglichkeit für aktive latente Steuern wird durch eine Ausschüttungs- bzw. Abführungssperre in § 268 Abs. 8 HGB n. F., § 301 Satz 1 AktG n. F. flankiert. Dies ist im Grundsatz keine Neuerung, da die Aktivierung latenter Steuern auch schon bisher eine Ausschüttungssperre zur Folge hat (§ 272 Abs. 2 Satz 3 HGB a. F.). Neu ist dagegen die mit der Aktivierung verbundene Abführungssperre.

Gem. Art. 66 Abs. 3 Satz 1 EGHGB n. F. ist die Neuregelung erstmals auf den Jahresabschluss für das Geschäftsjahr anzuwenden, das nach dem 31. Dezember 2009 beginnt. Im Regierungsentwurf fand sich keine Übergangsregelung zur erfolgsneutralen Behandlung der Umstellungseffekte, was während des weiteren Gesetzgebungsverfahrens Anlass zur Kritik gab. Im Gegensatz zum Regierungsentwurf gibt es nunmehr eine solche Bestimmung. Danach sind Aufwendungen bzw. Erträge aus der

erstmaligen Anwendung des § 274 HGB n. F. unmittelbar mit den Gewinnrücklagen zu verrechnen (Art. 67 Abs. 6 Satz 1 EGHGB n. F.). Das Gleiche gilt im Übrigen für Beträge zur Bildung oder Auflösung latenter Steuern, die aus der erfolgsneutralen Auflösung von oder Zuführung zu Bilanzposten nach Art. 67 Abs. 1 Satz 3, Abs. 3 Satz 2 und Abs. 4 Satz 2 EGHGB n. F. erfolgen (Art. 67 Abs. 6 Satz 2 EGHGB n. F.).

Im Regierungsentwurf war innerhalb des § 274 HGB-RegE noch eine Erläuterungspflicht vorgesehen (§ 274 Abs. 2 Satz 2 HGB-RegE). Bei einer Erläuterungspflicht ist es zwar geblieben, diese wurde aber – systematisch korrekt – in die Regelung des § 285 HGB n. F. integriert. Nach § 285 Nr. 29 HGB n. F. ist im Anhang anzugeben, auf welchen Differenzen oder steuerlichen Verlustvorträgen die latenten Steuern beruhen und mit welchen Steuersätzen die Bewertung erfolgt ist. Diese Angabe ist unabhängig davon vorzunehmen, ob in der Bilanz latente Steuern ausgewiesen werden. Darüber hinaus ist nach § 285 Satz 1 Nr. 28 HGB n. F. der Betrag der Ausschüttungssperre (§ 268 Abs. 8 HGB n. F.) anzugeben, der auf die Aktivierung latenter Steuern zurückzuführen ist. Beide Neuregelungen sind gem. Art. 66 Abs. 3 Satz 1 EGHGB n. F. erstmalig auf den Jahresabschluss für das nach dem 31. Dezember 2009 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden.

Kleine Kapitalgesellschaften werden – wie von der Bundesregierung vorgeschlagen – nach § 274a Nr. 5 HGB n. F. von der Anwendung des § 274 HGB n. F. befreit. Die freiwillige Anwendung des § 274 HGB n. F. ist allerdings möglich (Wahlrecht). Verzichten kleine Kapitalgesellschaften auf die Anwendung des § 274 HGB n. F., haben sie nur dann passive latente Steuern auszuweisen, wenn gleichzeitig die Tatbestandsvoraussetzungen des § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB erfüllt sind. Nach bisherigem Verständnis sind aktive latente Steuern und Vorteile aus steuerlichen Verlustvorträgen bei der Bilanzierung passiver latenter Steuern rückstellungsmindernd zu berücksichtigen. Diese Ermittlungsgrundsätze sind folglich für kleine Kapitalgesellschaften, die auf die Anwendung des § 274 HGB n. F. verzichten, weiterhin zu beachten.

3.3.9. Anhang

3.3.9.1. Vorbemerkung

Durch das BilMoG wurden die Anhangangaben ausgeweitet. Auf diese wurde teilweise schon im Kontext der vorstehenden Ausführungen zur Bilanzierung und Bewertung hingewiesen. Im Folgenden wird ein Überblick zu einigen weiteren Änderungen gegeben.

3.3.9.2. Außerbilanzielle Geschäfte

	Inhalt	Norm
HGB n. F.	Art und Zweck sowie Risiken und Vorteile sind anzugeben, soweit dies für die Beurteilung der Finanzlage notwendig ist.	§ 285 Nr. 3 HGB n. F.
HGB a. F.	Angabepflichten zu Geschäften, die nicht in der Bilanz erscheinen, sind bisher nur rudimentär geregelt.	z. B. § 285 Satz 1 Nr. 3 HGB a. F.

Nach § 285 Nr. 3 HGB n. F. sind künftig Art und Zweck sowie Risiken und Vorteile von nicht in der Bilanz erscheinenden Geschäften anzugeben, soweit dies für die Beurteilung der Finanzlage notwendig ist. Darunter sollen alle Transaktionen fallen, die von vornherein keinen Eingang in die Handelsbilanz finden oder einen dauerhaften Abgang von Vermögensgegenständen oder Schulden aus der Handelsbilanz nach sich ziehen. Obgleich der Begriff »Geschäft« in einem weiten funktionalen Sinne zu verstehen ist, dürfte es sich regelmäßig um rechtsgeschäftliche Vereinbarungen handeln (z. B. Errichtung und Nutzung von Zweckgesellschaften, Factoring, Pensionsgeschäfte, Konsignationslagervereinbarungen, Leasingverträge etc.). Es ist im Übrigen nicht notwendig, dass es sich um schwebende Rechtsgeschäfte im handelsbilanziellen Sinne handelt.

Ob die Angabe für die Beurteilung der Finanzlage notwendig ist, ist ausweislich der Regierungsbegründung primär von den finanziellen Auswirkungen des jeweils nicht in der Bilanz erscheinenden Geschäfts abhängig. Die Notwendigkeit der Angabe zur Beurteilung der Finanzlage soll gleichzeitig auch die Wesentlichkeit der Risiken und Vorteile des Geschäfts implizieren. Über die Risiken und Vorteile ist getrennt zu berichten; eine kompensatorische Betrachtung ist nicht zulässig.

Kleine Kapitalgesellschaften sind nach § 288 Abs. 1 HGB n. F. von der Angabepflicht nach § 285 Nr. 3 HGB n. F. befreit. Für mittelgroße Kapitalgesellschaften beschränkt sich die Angabe auf Art und Zweck der vorgenommenen Geschäfte (§ 288 Abs. 2 HGB n. F.). Diese größenabhängigen Erleichterungen waren so auch bereits im Regierungsentwurf enthalten.

Gem. Art. 66 Abs. 2 Satz 1 EGHGB n. F. ist die Neuregelung erstmals für auf den Jahresabschluss für das nach dem 31. Dezember 2008 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden. Mangels Übergangsregelung dürfte u. E. davon auszugehen sein, dass nicht nur die außerbilanziellen Geschäfte, die in diesem Geschäftsjahr begründet wurden, anzugeben sind, sondern auch diejenigen Geschäfte, welche

bereits zuvor (d. h. vor dem Übergang auf das neue Recht) begründet wurden und zum Bilanzstichtag noch nicht vollständig abgewickelt oder beendet sind (insbesondere Dauerschuldverhältnisse).

3.3.9.3. Abschlussprüferhonorar

	Inhalt	Norm
HGB n. F.	Alle Unternehmen haben das für das Geschäftsjahr berechnete Gesamthonorar aufzuschlüsseln.	§ 285 Nr. 17 HGB n. F.
HGB a. F.	Kapitalmarktorientierte Unternehmen haben das als Aufwand erfasste Gesamthonorar aufzuschlüsseln.	§ 285 Satz 1 Nr. 17 HGB a. F.

Künftig haben alle Kapitalgesellschaften im Anhang das für das Geschäftsjahr berechnete Gesamthonorar des Abschlussprüfers anzugeben. Bisher gab es eine Angabepflicht im Anhang nur für kapitalmarktorientierte Unternehmen.

Nach § 285 Nr. 17 HGB-RegE war das für im Geschäftsjahr erbrachte Leistungen berechnete Gesamthonorar des Abschlussprüfers anzugeben. Die im weiteren Gesetzgebungsverfahren vorgenommene Änderung des Wortlauts dient ausweislich der Begründung des Rechtsausschusses dazu, den Wortlaut stärker an den Wortlaut der sog. Abschlussprüferrichtlinie der EU anzupassen. Eine grundlegende Änderung der bisherigen Praxis bei der Ermittlung der anzugebenden Honorare sei damit nicht verbunden.

Die Angabe ist nach Leistungskategorien aufzuschlüsseln und gilt verpflichtend für alle mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaften, sofern diese nicht in einen Konzernabschluss einbezogen werden. Soweit mittelgroße Kapitalgesellschaften diese Angaben nicht machen, sind sie gem. § 288 Abs. 2 Satz 3 HGB n. F. verpflichtet, diese der Wirtschaftsprüferkammer auf schriftliche Anforderung zu übermitteln.

Die Angabepflicht entfällt, soweit die Angaben in einem das Unternehmen einbeziehenden Konzernabschluss enthalten sind. Der Rechtsausschuss erachtet die Anwendung dieser Konzernklausel indes nur dann als sachgerecht, wenn die Honorarangaben aller in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen im Konzernanhang enthalten sind.

Die Neuregelung ist gem. Art. 66 Abs. 2 Satz 1 EGHGB n. F. erstmalig auf den Jahresabschluss für das Geschäftsjahr anzuwenden, das nach dem 31. Dezember 2008 beginnt.

3.3.9.4. Geschäfte mit nahe stehenden Unternehmen und Personen

	Inhalt	Norm
HGB n. F.	Mindestangabepflicht für nicht marktübliche Geschäfte; freiwillige Angabe aller Geschäfte möglich.	§ 285 Nr. 21 HGB n. F.
HGB a. F.	Keine Angabe vorgeschrieben.	

Zukünftig sind gem. § 285 Nr. 21 HGB n. F. zumindest die wesentlichen nicht zu marktüblichen Bedingungen zustande gekommenen Geschäfte mit nahe stehenden Unternehmen und Personen anzugeben (Mindestangabe). Die Angabe umfasst die Art der Beziehung, den Wert der Geschäfte sowie weitere Angaben, die für die Beurteilung der Finanzlage notwendig sind. Von der Angabepflicht ausgenommen sind Geschäfte zwischen mittel- und unmittelbar in hundertprozentigem Anteilsbesitz stehenden in einen Konzernabschluss einbezogenen (Tochter-) Unternehmen. Eine Zusammenfassung der Angabe nach Geschäftsarten ist zulässig, sofern die getrennte Angabe für die Beurteilung der Auswirkungen auf die Finanzlage nicht notwendig ist.

Die Neuregelung ist als Mindestangabe konzipiert. Mithin können alternativ auch sämtliche Geschäfte mit nahe stehenden Unternehmen und Personen angegeben werden, unabhängig davon, ob diese zu marktüblichen Bedingungen zustande gekommen sind oder nicht. In diesem Fall ist eine Untergliederung in zu marktüblichen und zu marktunüblichen Bedingungen zustande gekommenen Geschäften nicht erforderlich.

Ziel dieser neuen Anhangangabe ist es, eine Annäherung an die bereits nach IAS 24 anzugebenden »related party transactions« zu erreichen. So ist nach der Gesetzesbegründung der Begriff »nahe stehende Unternehmen und Personen« im Sinne des IAS 24 zu interpretieren. Unter »Geschäfte« fallen nicht nur Rechtsgeschäfte, sondern auch andere Maßnahmen, die eine unentgeltliche oder entgeltliche Übertragung oder Nutzung von Vermögensgegenständen oder Schulden zum Gegenstand haben (funktionale Auslegung). Unterlassene Rechtsgeschäfte und unterlassene Maßnahmen sind von der Angabepflicht indes nicht erfasst.

Kleine Kapitalgesellschaften sind von der Angabe befreit (§ 288 Abs. 1 HGB n. F.). Mittelgroße Kapitalgesellschaften brauchen die Angabe nach § 285 Nr. 21 HGB n. F. nur zu machen, sofern sie in der Rechtsform einer Aktiengesellschaft organisiert sind (§ 288 Abs. 2 Satz 4 1. Halbsatz HGB n. F.). In diesem Fall darf die Angabe auf Geschäfte

beschränkt werden, die direkt oder indirekt mit dem Hauptgesellschafter oder Mitgliedern des Geschäftsführungs-, Aufsichts- oder Verwaltungsorgans abgeschlossen wurden (§ 288 Abs. 2 Satz 4 2. Halbsatz HGB n. F.).

Gem. Art. 66 Abs. 2 Satz 1 EGHGB n. F. ist die Neuregelung erstmals auf den Jahresabschluss für das nach dem 31. Dezember 2008 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden. Mangels Übergangsregelung dürfte u. E. davon auszugehen sein, dass auch diejenigen Geschäfte, welche bereits in der Vergangenheit (d. h. vor dem Übergang zum neuen Recht) begründet wurden und im Geschäftsjahr der ersten Anwendung noch nicht vollständig abgewickelt oder beendet sind (insbesondere Dauerschuldverhältnisse), der Angabepflicht unterliegen.

Die Anhangangaben zu den Geschäften mit nahe stehenden Unternehmen und Personen können auch steuerliche Bedeutung erlangen. Insbesondere im Zusammenhang mit Außenprüfungen wird die Finanzverwaltung voraussichtlich die gemachten Anhangangaben mit der Steuerdeklaration abgleichen.

3.3.9.5. Investmentvermögen

	Inhalt	Norm
HGB n. F.	Umfangreiche Angaben zu Investmentvermögen; keine Konsolidierungspflicht.	§ 285 Nr. 26 HGB n. F.
HGB a. F.	Keine Angaben vorgeschrieben.	

In der Regierungsbegründung zu § 285 Nr. 26 HGB n. F. wird ausdrücklich klargestellt, dass durch die neu eingeführten Angabepflichten eine Konsolidierung von Spezialfonds vermieden werden soll. Die Anhangangabe stellt insoweit ein »Konsolidierungssurrogat« dar.

Die Angabepflicht besteht nur, sofern ein Unternehmen zu mehr als 10 % der Anteile oder Anlageaktien an inländischen Investmentvermögen i. S. d. § 1 InvG oder vergleichbaren ausländischen Investmentanteilen i. S. d. § 2 Abs. 9 InvG innehat.

Gem. Art. 66 Abs. 3 Satz 1 EGHGB n. F. ist die Neuregelung erstmalig für Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2008 beginnen. Mangels Übergangsregelung dürfte u. E. davon auszugehen sein, dass von der Angabepflicht auch Anteile erfasst sind, die vor dem Übergangszeitpunkt erworben wurden.

3.3.9.6. Haftungsverhältnisse

	Inhalt	Norm
HGB n.F.	Angaben zu Haftungsverhältnissen, sofern nicht unter der Bilanz. Zusätzlich sind die Gründe der Einschätzung des Risikos der Inanspruchnahme anzugeben.	§§ 251, 268 Abs. 7 HGB, § 285 Nr. 27 HGB n.F.
HGB a.F.	Angaben zu Haftungsverhältnissen, sofern nicht unter der Bilanz vermerkt.	§§ 251, 268 Abs. 7 HGB

Nach § 285 Nr. 27 HGB n. F. sollen künftig im Anhang (nicht im Lagebericht im Kontext der Risikoberichterstattung) die Gründe für die Einschätzung des Risikos der Inanspruchnahme aus Haftungsverhältnissen angegeben werden. Die Angabepflichten nach § 251 HGB (im Anhang) bzw. nach § 268 Abs. 7 HGB (im Anhang oder unter der Bilanz) bleiben durch das BilMoG unberührt.

Gem. Art. 66 Abs. 3 Satz 1 EGHGB n. F. ist die Neuregelung erstmals auf den Jahresabschluss für das nach dem 31. Dezember 2009 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden. Die Angabepflicht dürfte u.E auch solche Haftungsverhältnisse umfassen, die vor dem Übergang auf das neue Recht begründet wurden.

3.3.9.7. Anteilsbesitzliste

	Inhalt	Norm
HGB n.F.	Gesonderte Aufstellung der Anteilsbesitzliste nicht mehr zulässig.	entfällt
HGB a.F.	Gesonderte Aufstellung der Anteilsbesitzliste zulässig.	§ 287 HGB a. F.

Mit Aufhebung des § 287 HGB soll das bisherige Wahlrecht entfallen, die in § 285 Nr. 11 und 11a HGB a. F. verlangten Angaben statt im Anhang in einer gesonderten Anteilsbesitzliste zu machen. Diese Neuregelung ist Reflex der Änderung des § 325 HGB durch das Gesetz über elektronische Handelsregister und Genossenschaftsregister sowie das Unternehmensregister (EHUG), nach dem die gesonderte Anteilsbesitzliste ohnedies (zusammen mit den übrigen offenlegungspflichtigen Unterlagen) beim Betreiber des elektronischen Bundesanzeigers einzureichen ist.

Gem. Art. 66 Abs. 5 EGHGB n. F. darf § 287 HGB a. F. letztmalig für Jahresabschlüsse angewendet werden, welche Geschäftsjahre betreffen, die vor dem 1. Januar 2010 beginnen.

4. Lagebericht

Die neuen Regelungen zum Lagebericht sind mit der Umsetzung von EU-Richtlinien verbunden. Das BilMoG übernimmt direkt die europarechtlichen Vorgaben, ohne darüber hinausgehende Berichterstattungspflichten zu fordern.

4.1. Internes Kontroll- und Risikomanagementsystem

	Inhalt	Norm
HGB n. F.	Erläuterungspflicht für die wesentlichen Merkmale des rechnungslegungsbezogenen internen Kontroll- und Risikomanagementsystems .	§ 289 Abs. 5 HGB n. F.
HGB a. F.	Keine Erläuterungspflicht im Hinblick auf das rechnungslegungsbezogene interne Kontroll- und Risikomanagementsystem.	

Die Vorschrift hat im Vergleich zum Regierungsentwurf keine materielle Veränderung erfahren. Kapitalmarktorientierte Unternehmen (§ 264d HGB n. F.) haben künftig in ihren Lageberichten wesentliche Merkmale des internen Kontroll- und Risikomanagementsystems im Hinblick auf den Rechnungslegungsprozess zu beschreiben.

Hervorzuheben ist, dass Gegenstand der Beschreibung nicht das gesamte interne Kontroll- und Risikomanagementsystem, sondern nur das rechnungslegungsbezogene Teilsystem ist, um nicht durch Angaben zu dem nicht rechnungslegungsbezogenen Teil möglicherweise berechnete schutzwürdige Interessen des Unternehmens zu gefährden. Mit der Vorschrift verbindet der Gesetzgeber weder Vorschriften zur Einrichtung noch zur inhaltlichen Ausgestaltung des internen Kontroll- und Risikomanagementsystems. Zudem sind keine Ausführungen zur Einschätzung seiner Effektivität erforderlich. Damit besteht ein deutlicher Unterschied zu den häufig kritisierten Pflichten nach Sec. 404 des Sarbanes-Oxley-Act. Besteht kein internes Kontroll- und Risikomanagementsystem, ist dies laut Regierungsbegründung im Lagebericht anzugeben.

Gem. Art. 66 Abs. 2 Satz 1 EGHGB n. F. ist die Neuregelung erstmalig für Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2008 beginnen, anzuwenden. Eine Übergangsregelung ist nicht vorgesehen.

4.2. Erklärung zur Unternehmensführung

	Inhalt	Norm
HGB n. F.	Gesonderte Erklärung zur Unternehmensführung im Lagebericht oder auf der Internetseite der Gesellschaft, die die Entsprechenserklärung, Angaben zu Unternehmensführungspraktiken und eine Beschreibung der Arbeitsweise von Vorstand und Aufsichtsrat enthält.	§ 289a HGB n. F.
HGB a. F.	Erklärung zur Unternehmensführung gesetzlich nicht geregelt.	

Mit der Erklärung zur Unternehmensführung nach § 289a HGB n. F. (»Corporate Governance-Erklärung«) wird eine neue Berichterstattungsform für börsennotierte Aktiengesellschaften im HGB verankert. Dies gilt auch für Aktiengesellschaften, die andere Wertpapiere als Aktien – z. B. Schuldverschreibungen – zum Handel an einem organisierten Markt zugelassen haben, deren ausgegebene Aktien aber gleichzeitig auf eigene Veranlassung über ein multilaterales Handelssystem i. S. d. § 2 Abs. 3 Satz 1 Nr. 8 WpHG gehandelt werden. Ziel der Corporate Governance-Erklärung ist es, die Anteilseigner mit wichtigen Informationen zu Unternehmensführungspraktiken zu versorgen.

Die Erklärung zur Unternehmensführung, die entweder einen gesonderten Abschnitt des Lageberichts bildet oder auf der Internetseite der Gesellschaft (mit einem entsprechenden Hinweis im Lagebericht gem. § 289a Abs. 1 Satz 3 HGB n. F.) öffentlich zugänglich zu machen ist, hat nach dem Gesetzeswortlaut drei Bestandteile zu enthalten:

Zunächst ist die Entsprechenserklärung zu den Empfehlungen des Deutschen Corporate Governance Kodex nach § 161 AktG n. F. aufzunehmen.

Ferner sind relevante Angaben zu Unternehmensführungspraktiken, die über die gesetzlichen Anforderungen hinaus angewandt wurden, zu machen. Als Beispiele hierfür werden in der Regierungsbegründung unternehmensweit

gültige ethische Standards, Arbeits- und Sozialstandards etc. genannt, deren Relevanz vorausgesetzt.

Schließlich ist eine Beschreibung der Arbeitsweise von Vorstand und Aufsichtsrat sowie der Zusammensetzung und Arbeitsweise von deren Ausschüssen in die Erklärung aufzunehmen. In Ergänzung zum Regierungsentwurf wurde im Gesetzeswortlaut ein Passus ergänzt, nach dem ein Verweis auf Internetseiten zulässig ist, wenn diese Informationen dort öffentlich zugänglich sind.

Gem. Art. 66 Abs. 2 Satz 1 EGHGB n. F. ist die Neuregelung für Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2008 beginnen, anzuwenden.

5. Konzernabschluss

Die neuen Vorschriften zum Konzernabschluss ergänzen die Modernisierung der Jahresabschlussbilanzierung. Darüber hinaus wurden als Reaktion auf die Finanzmarktkrise die Regelungen zum Konsolidierungskreis an das international übliche Konsolidierungskonzept der »möglichen Beherrschung« angenähert.

5.1. Aufstellungspflicht und Abgrenzung des Konsolidierungskreises

	Inhalt	Norm
HGB n. F.	Nur noch Mutter-Tochter-Verhältnisse nach dem Control-Konzept ; Aufgabe des Konzepts der einheitlichen Leitung einer Beteiligung. Eigenständige Regelung für Zweckgesellschaften .	§ 290 Abs. 1 und 2 HGB n. F.
HGB a. F.	Konzept der einheitlichen Leitung einer Beteiligung und »Control«-Konzept.	§ 290 Abs. 1 und 2 HGB a. F.

Der Regierungsentwurf wurde im weiteren Gesetzgebungsverfahren nochmals entscheidend geändert. So wurde mit dem BilMoG das Konzept der einheitlichen Leitung einer Beteiligung (§ 290 Abs. 1 HGB a. F. und § 11 Abs. 1 PublG a. F.) ersatzlos aufgehoben. Die Konzernrechnungslegungspflicht nach HGB/PublG bestimmt sich – wie nach IAS 27/SIC 12 – nunmehr ausschließlich nach dem (angelsächsischen) »Control«-Konzept. Danach existiert ein Mutter-Tochter-Verhältnis bei einer Beherrschungsmöglichkeit (§ 290 Abs. 1 HGB n. F. / § 11 Abs. 1 PublG n. F.), die – wie bislang – durch bestimmte konzerntypische Rechtspositionen begründet wird (§ 290 Abs. 2 HGB n. F. / § 11 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 PublG n. F.).

Bemerkenswert ist, dass die in § 290 Abs. 2 HGB n. F. genannten Control-Verhältnisse künftig eine bedeutende Ausweitung erfahren: So sind nunmehr Zweckgesellschaften ausdrücklich in § 290 Abs. 2 Nr. 4 HGB n. F. geregelt. Die Konsolidierung von Zweckgesellschaften, die in der Praxis insbesondere bei Leasing-Objektgesellschaften oder Verbriefungstransaktionen (Asset Backed Securities Transaktionen) anzutreffen sind, scheiterte in der Praxis – angesichts der bewussten Vertragsgestaltung (z. B. bei asymmetrischer Verteilung von Kapitalanteilen und Stimmrechten) – häufig an den formalen konzerntypischen Rechtspositionen des »Control«-Konzepts nach § 290 Abs. 2 Nr. 1–3 HGB a. F.

Nach § 290 Abs. 2 Nr. 4 HGB n. F. besteht nunmehr auch ein Mutter-Tochter-Verhältnis, falls das Mutterunternehmen bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise die Mehrheit der Risiken und Chancen eines Unternehmens trägt, das der Erreichung eines eng begrenzten und genau definierten Ziels des Mutterunternehmens dient (= Zweckgesellschaft). Zweckgesellschaften können auch als sonstige juristische Personen des Privatrechts oder als unselbständige Sondervermögen des Privatrechts organisiert sein; ausgenommen sind lediglich Spezial-Sondervermögen i. S. d. § 2 Abs. 3 InvG.

Ziel der Neuregelung – die durch die Anhangangaben nach § 314 Abs. 1 Nr. 2 und 2a HGB n. F. flankiert wird – ist eine vollständigere Erfassung von Zweckgesellschaften im handelsrechtlichen Konzernabschluss. Da für Zweckgesellschaften ein sog. »Risks & Rewards-Approach« gilt, kann u. E. für Zwecke der Auslegung des § 290 Abs. 2 Nr. 4 HGB n. F. auf die Erfahrungen mit SIC 12 rekurriert werden.

Gem. Art. 66 Abs. 3 Satz 1 EGHGB n. F. ist § 290 Abs. 1 und 2 HGB n. F. erstmals für das nach dem 31. Dezember 2009 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden (= retropektive Anwendung). Qualifiziert ein Unternehmen, das bislang nicht Tochterunternehmen nach § 290 Abs. 1 oder 2 HGB a. F. war, erstmals als konsolidierungspflichtige Zweckgesellschaft, so hat die Erstkonsolidierung der Zweckgesellschaft auf den Zeitpunkt zu erfolgen, zu dem die Zweckgesellschaft Tochterunternehmen wurde; dies ist bei einem kalenderjahrgleichen Geschäftsjahr der 1. Januar 2010.

Soweit im Rahmen der Zinsschrankenregelung der handelsrechtliche Konsolidierungskreis von Bedeutung ist, können sich auch steuerliche Folgen im Rahmen des § 4h EStG bzw. § 8a KStG ergeben.

5.2. Konsolidierungsmethoden

	Inhalt	Norm
HGB n. F.	Nur Erwerbsmethode . Aufhebung der Interessenzusammenführungsmethode (mit Übergangsregelung).	§ 301 HGB n. F.; Art. 67 Abs. 5 Satz 2 EGHGB n. F.
HGB a. F.	Erwerbsmethode und Interessenzusammenführungsmethode .	§ 301, § 302 HGB a. F.

Im Vergleich zum Regierungsentwurf sind keine Änderungen zu konstatieren.

Die Kapitalkonsolidierung nach der Interessenzusammenführungsmethode (pooling-of-interest-method) wird ersatzlos aufgehoben. Damit sind künftig alle Unternehmenszusammenschlüsse ausschließlich nach der Erwerbsmethode (acquisition method) abzubilden; dies entspricht IFRS 3 (2008).

Gem. Art. 66 Abs. 5 EGHGB n. F. darf § 302 HGB letztmals auf Konzernabschlüsse für das vor dem 1. Januar 2010 beginnende Geschäftsjahr angewendet werden. Bis zu diesem Zeitpunkt nach der Interessenzusammenführungsmethode erfolgte Kapitalkonsolidierungen dürfen weiterhin nach § 302 HGB a. F. behandelt werden (Art. 67 Abs. 5 Satz 2 EGHGB n. F.). Diese Übergangsregelung (sog. »grandfathering«) war im Regierungsentwurf noch nicht enthalten.

5.3. Ausgestaltung der Erwerbsmethode

5.3.1. Varianten

	Inhalt	Norm
HGB n. F.	Nur Neubewertungsmethode .	§ 301 Abs. 1 HGB n. F.
HGB a. F.	Wahlrecht zwischen Buchwert- und Neubewertungsmethode .	§ 301 Abs. 1 HGB a. F.

Im Vergleich zum Regierungsentwurf ist hinsichtlich der Einschränkung der Varianten der Erwerbsmethode keine Änderung zu konstatieren.

Während die Kapitalkonsolidierung bislang nach der Buchwert- oder der Neubewertungsmethode erfolgen konnte, kommt künftig nur noch die Neubewertungs-

methode (ohne Anschaffungskostenrestriktion) zur Anwendung; dies entspricht DRS 4 und IFRS 3.

Im Mittelpunkt der Kapitalkonsolidierung nach der Erwerbsmethode steht die Kaufpreisallokation. Dabei werden die einzelnen erworbenen Vermögensgegenstände und Schulden des Tochterunternehmens mit ihren Konzernanschaffungskosten bewertet. Bewertungsmaßstab für die Vermögensgegenstände und Schulden des Tochterunternehmens sind grundsätzlich deren Zeitwerte im Zeitpunkt des Kontrollerwerbs (= Aufdeckung stiller Reserven/Lasten). Ausnahmen bestehen für Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr, für Rückstellungen für wertpapiergebundene Pensionszusagen sowie für latente Steuern des Tochterunternehmens.

Gem. Art. 66 Abs. 3 Satz 4 EGHGB n. F. ist § 301 Abs. 1 HGB erstmals auf Erwerbsvorgänge anzuwenden, die in Geschäftsjahren erfolgen, die nach dem 31. Dezember 2009 beginnen (= prospektive Anwendung). Mithin bleiben Kapitalkonsolidierungen, die vor dem Übergang auf das BilMoG nach der Buchwertmethode abgebildet wurden, insoweit unberührt.

5.3.2. Erstkonsolidierungszeitpunkt

	Inhalt	Norm
HGB n. F.	Zeitpunkt, zu dem das Unternehmen Tochterunternehmen wurde (mit Erleichterungsregelungen).	§ 301 Abs. 2 HGB n. F.
HGB a. F.	Wahlrecht zwischen Zeitpunkt des Erwerbs, der erstmaligen Einbeziehung oder – bei sukzessivem Anteilserwerb – Zeitpunkt, zu dem das Unternehmen Tochterunternehmen wurde.	§ 301 Abs. 2 HGB a. F.

Im Vergleich zum Regierungsentwurf sind keine Änderungen zu konstatieren.

Nach § 301 Abs. 2 HGB n. F. hat die Erstkonsolidierung eines Tochterunternehmens auf den Zeitpunkt zu erfolgen, zu dem das Unternehmen Tochterunternehmen wurde (= Zeitpunkt des Kontrollerwerbs). Bei einem unterjährigen Unternehmenszusammenschluss erfordert dies die Aufstellung (und ggf. Prüfung/prüferische Durchsicht) eines Zwischenabschlusses des Tochterunternehmens auf den Erwerbszeitpunkt. Dies gilt auch bei einem sukzessiven Unternehmenszusammenschluss (= Kontrollerwerb in mehreren Erwerbsschritten).

Nach § 301 Abs. 2 Satz 2 HGB n. F. hat eine provisorische Kaufpreisallokation zu erfolgen, falls die Wertansätze der

Vermögensgegenstände und Schulden zum Zeitpunkt des Kontrollerwerbs nicht endgültig ermittelt werden können (z. B. weil Bewertungsgutachten noch nicht vorliegen); die Kaufpreisallokation ist in diesem Falle innerhalb der auf den Zeitpunkt des Kontrollerwerbs folgenden zwölf Monate (erfolgsneutral) anzupassen.

§ 301 Abs. 2 Satz 3 und 4 HGB eröffnet zwei Erleichterungen zum Grundsatz der Erstkonsolidierung auf den Zeitpunkt des Kontrollerwerbs: So kann ein Mutterunternehmen, das erstmalig zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet ist (z. B. weil die Schwellenwerte des § 293 HGB n. F. überschritten werden), für Zwecke der Zugangsbewertung des Reinvermögens des Tochterunternehmens die Wertansätze zum Zeitpunkt der Einbeziehung des Tochterunternehmens in den Konzernabschluss zugrunde legen, sofern das Unternehmen nicht in dem Jahr Tochterunternehmen geworden ist, für das der Konzernabschluss erstmals aufzustellen ist. Gleiches gilt, wenn ein Tochterunternehmen, für das bisher ein Einbeziehungs-wahlrecht des § 296 HGB in Anspruch genommen wurde, erstmals in den Konzernabschluss einzubeziehen ist.

Gem. Art. 66 Abs. 3 Satz 4 EGHGB n. F. ist § 301 Abs. 2 HGB n. F. erstmals auf Erwerbsvorgänge anzuwenden, die in Geschäftsjahren erfolgen, die nach dem 31. Dezember 2009 beginnen (= prospektive Anwendung).

5.3.3. Unterschiedsbeträge aus der Kapitalkonsolidierung

	Inhalt	Norm
HGB n. F.	Gesonderter Ausweis von (verbleibenden) aktiven und passiven Unterschiedsbeträgen.	§ 301 Abs. 3 HGB n. F.
HGB a. F.	Ausweis wahlrecht , (verbleibende) aktive und passive Unterschiedsbeträge in der Bilanz zusammenzufassen.	§ 301 Abs. 3 HGB a. F.

Im Vergleich zum Regierungsentwurf sind keine Änderungen zu konstatieren.

Mit § 301 Abs. 3 HGB n. F. wird das bisherige Wahlrecht, aktive und passive Unterschiedsbeträge miteinander zu verrechnen (§ 301 Abs. 3 Satz 3 HGB a. F.), aufgehoben. Zukünftig sind deshalb (verbleibende) aktive und passive Unterschiedsbeträge gesondert auszuweisen (§ 301 Abs. 3 Satz 1 HGB n. F.).

Gem. Art. 66 Abs. 3 Satz 1 EGHGB n. F. ist § 301 Abs. 3 Satz 1 HGB n. F. erstmals für das nach dem 31. Dezember 2009 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden mit der Folge,

dass bislang im Konzernabschluss saldiert ausgewiesene aktive und passive Unterschiedsbeträge beim Übergang auf das BilMoG getrennt auszuweisen sind (= retrospektive Anwendung).

5.3.4. Rückbeteiligungen

	Inhalt	Norm
HGB n. F.	Offenes Absetzen der eigenen Anteile vom Eigenkapital.	§ 301 Abs. 4 HGB n. F.
HGB a. F.	Bei Rückbeteiligungen sind die eigenen Anteile im Umlaufvermögen zu aktivieren . Gleichzeitig ist eine Rücklage für eigene Anteile zu bilden.	§ 301 Abs. 4 HGB a. F.

Im Vergleich zum Regierungsentwurf sind keine Änderungen zu konstatieren.

Rückbeteiligungen (d. h. Anteile, die ein Tochterunternehmen an einem Mutterunternehmen hält) sind im Konzernabschluss – wie die Bilanzierung eigener Anteile im Einzelabschluss – offen vom Eigenkapital abzusetzen.

Gem. Art. 66 Abs. 3 Satz 1 EGHGB n. F. ist § 301 Abs. 4 HGB erstmals für das nach dem 31. Dezember 2009 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden mit der Folge, dass auch bislang im Konzernabschluss als eigene Anteile aktivierte Rückbeteiligungen (Altfälle) beim Übergang auf das BilMoG vom Eigenkapital abzusetzen sind (= retrospektive Anwendung).

5.4. Latente Steuern

	Inhalt	Norm
HGB n. F.	»temporary-concept«: Berücksichtigungspflicht für latente Steuern auf stille Reserven und Lasten (mit Übergangsregelung).	§ 306 HGB n. F.; Art. 67 Abs. 6 EGHGB n. F.
HGB a. F.	»timing-concept«: keine Berücksichtigungspflicht für latente Steuern auf stille Reserven und Lasten.	§ 306 HGB a. F.

Auch § 306 HGB folgt bei der Bilanzierung latenter Steuern im Konzernabschluss dem international üblichen bilanzorientierten temporary-Konzept. Folge des temporary-Konzepts ist, dass für im Rahmen der Kaufpreisallokation aufgedeckte stille Reserven und Lasten latente Steuern zu bilden und in Folgejahren fortzuschreiben sind. Damit beschreitet die deutsche Konsolidierungspraxis Neuland (wengleich die Berücksichtigung latenter Steuern auf Unterschiedsbeträge bei der Kapitalkonsolidierung auch bisher bereits zulässig, nicht jedoch geboten war und ganz überwiegend auch nicht praktiziert wurde).

Für die Bewertung gelten die Vorschriften wie im Einzelabschluss (§ 306 Satz 5 i. V. m. § 274 Abs. 2 HGB n. F.), so dass insbesondere ein Abzinsungsverbot besteht.

Sog. »outside-basis-differences« werden aus dem Anwendungsbereich des § 306 HGB n. F. ausgenommen (§ 306 Satz 4 HGB n. F.). Damit sind – anders als im Regierungsentwurf vorgesehen – Differenzen zwischen dem steuerlichen Wertansatz einer Beteiligung an einem Tochterunternehmen, assoziierten Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen und dem handelsrechtlichen Wertansatz des im Konzernabschluss angesetzten Nettovermögens nicht zu berücksichtigen. Ausgenommen aus der Steuerabgrenzung bleiben gem. § 306 Satz 3 HGB n. F. ferner – wie schon im Regierungsentwurf vorgesehen – Differenzen im Hinblick auf den erstmaligen Ansatz eines Unterschiedsbetrages aus der Kapitalkonsolidierung (also z. B. eines Geschäfts- oder Firmenwertes).

Aktive und passive latente Steuern dürfen saldiert oder getrennt ausgewiesen werden (§ 306 Satz 2 HGB n. F.). Im Übrigen ist weiterhin – wie nach geltendem Recht (§ 306 Satz 3 HGB a. F.) – ein zusammengefasster Ausweis mit den Posten nach § 274 HGB n. F. zulässig (§ 306 Satz 6 HGB n. F.).

Gem. Art. 66 Abs. 3 Satz 1 EGHGB n. F. sind die §§ 274, 306 HGB n. F. erstmals für das nach dem 31. Dezember 2009 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden mit der

Folge, dass auf alle zum Übergangszeitpunkt existenten Bilanzunterschiede latente Steuern zu berücksichtigen sind (= retrospektive Anwendung). Mithin sind für alle historischen Kapitalkonsolidierungen für die beim Übergang auf das BilMoG noch existenten Restbuchwerte stiller Reserven (Lasten) passive (aktive) latente Steuern zu bilden, die in den Folgejahren fortzuschreiben sind. Nach Art. 67 Abs. 6 Satz 1 EGHGB n. F. erfolgt die Bildung latenter Steuern erfolgsneutral durch Verrechnung mit den Gewinnrücklagen.

5.5. Geschäfts- oder Firmenwert

	Inhalt	Norm
HGB n. F.	Pflicht zur planmäßigen Abschreibung .	§ 309 HGB n. F.
HGB a. F.	Wahlrecht zwischen pauschaler und planmäßiger Abschreibung sowie erfolgsneutraler Rücklagenverrechnung.	§ 309 HGB a. F.

Im Vergleich zum Regierungsentwurf sind keine wesentlichen Änderungen zu konstatieren.

Nach § 309 Abs. 1 HGB konnte bislang im Konzernabschluss aus einem breiten Spektrum an Bewertungsalternativen, insbesondere der offenen, erfolgsneutralen Verrechnung von Geschäfts- oder Firmenwerten mit Rücklagen, geschöpft werden. Diese Bilanzierungswahlrechte weichen nunmehr der zwingenden planmäßigen – und erforderlichenfalls außerplanmäßigen – Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts über dessen Nutzungsdauer. Im Konzernanhang sind die Gründe anzugeben, die eine Nutzungsdauer eines Geschäfts- oder Firmenwerts aus der Kapitalkonsolidierung von mehr als 5 Jahren rechtfertigen (§ 314 Abs. 1 Nr. 20 HGB n. F.). Dem international üblichen »impairment-only-approach« erteilt der Gesetzgeber eine Absage.

Gem. Art. 66 Abs. 3 Satz 4 EGHGB n. F. ist § 309 HGB n. F. erstmals auf Erwerbsvorgänge anzuwenden, die in nach dem 31. Dezember 2009 beginnenden Geschäftsjahren erfolgen (= prospektive Anwendung). Mithin bleiben Geschäfts- oder Firmenwerte, die aus Erwerbsvorgängen vor dem Übergangszeitpunkt resultieren, beim Übergang auf das BilMoG von der Neuregelung unberührt. So ist z. B. bei Altfällen im Übergangszeitpunkt eine erfolgsneutrale Verrechnung von Geschäfts- oder Firmenwerten mit Rücklagen nicht rückgängig zu machen.

5.6. Währungsumrechnung

	Inhalt	Norm
HGB n. F.	Währungsumrechnung hat zwingend nach der modifizierten Stichtagskursmethode zu erfolgen.	§ 308a HGB n. F.
HGB a. F.	Währungsumrechnung ist gesetzlich nicht geregelt. Vom Konzept der funktionalen Währung wird vermutet, dass dies den Grundsätzen ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung entspricht.	DRS 14 i. V. m. § 342 Abs. 2 HGB

Im Vergleich zum Regierungsentwurf sind keine wesentlichen Änderungen zu konstatieren.

In Ermangelung gesetzlicher und berufsständischer Regeln zur Umrechnung von Fremdwährungsabschlüssen in die Berichtswährung des Konzerns hatte das BMJ mit DRS 14 »Währungsumrechnung« das Konzept der funktionalen Währung zu Grundsätzen ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung erklärt. Nach § 308a HGB n. F. hat die Umrechnung ausländischer Abschlüsse dagegen künftig einheitlich nach der modifizierten Stichtagskursmethode zu erfolgen; dies entspricht der überwiegenden Konsolidierungspraxis deutscher Konzerne.

Dabei sind die Posten der Bilanz – mit Ausnahme des Eigenkapitals, das mit historischen Kursen in Euro umzurechnen ist – mit dem Devisenkassamittelkurs umzurechnen.

Eine bilanzielle Umrechnungsdifferenz ist erfolgsneutral im Eigenkapital nach den Rücklagen unter dem Posten »Eigenkapitaldifferenz aus Währungsumrechnung« zu erfassen. Die Posten der GuV sind mit Durchschnittskursen umzurechnen.

Gem. Art. 66 Abs. 3 Satz 1 EGHGB n. F. ist § 308a HGB n. F. erstmals auf Konzernabschlüsse für das nach dem 31. Dezember 2009 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden (= retrospektive Anwendung).

5.7. Equity-Methode

	Inhalt	Norm
HGB n. F.	Buchwertmethode.	§ 312 Abs. 1 und Abs. 2 HGB n. F.
	Zeitpunkt, zu dem das Unternehmen assoziiertes Unternehmen wurde (mit Erleichterungsregelung).	§ 312 Abs. 3 HGB n. F.
HGB a. F.	Wahlrecht zwischen Buchwert- und Kapitalanteilmethode.	§ 312 Abs. 1 Abs. 2 HGB a. F.
	Wahlrecht zwischen Zeitpunkt des Erwerbs, der erstmaligen Einbeziehung oder – bei sukzessivem Anteilserwerb – Zeitpunkt, zu dem das Unternehmen assoziiertes Unternehmen wurde.	§ 312 Abs. 3 HGB a. F.

Mit § 312 Abs. 1 HGB n. F. schränkt der Gesetzgeber – wie im Regierungsentwurf bereits vorgesehen – für künftige Erwerbe von Anteilen an assoziierten Unternehmen das bisherige Wahlrecht zwischen Buchwert- und Kapitalanteilmethode zugunsten der Buchwertmethode ein; dies entspricht DRS 8 und IAS 28.

Die für Zwecke der Fortschreibung der im Kaufpreis der Anteile bezahlten Unterschiedsbeträge (stille Reserven/ Lasten und/oder Geschäfts- oder Firmenwert) in einer Nebenrechnung durchzuführende Kaufpreisallokation hat auf den Zeitpunkt zu erfolgen, zu dem das Unternehmen assoziiertes Unternehmen wurde (§ 312 Abs. 3 Satz 1 HGB n. F.); dies korrespondiert mit § 301 Abs. 2 Satz 1 HGB n. F. (Vollkonsolidierung). Ebenso wie bei der Vollkonsolidierung wurden bei der Equity-Methode Erleichterungen im Zuge der Kaufpreisallokation für Rückstellungen und latente Steuern eröffnet (§ 312 Abs. 3 Satz 3 HGB n. F.).

Bei einem unterjährigen (wesentlichen) Erwerb von Anteilen an assoziierten Unternehmen ist ein Zwischenabschluss zu erstellen. Falls die Wertansätze der Vermögensgegenstände und Schulden des assoziierten Unternehmens zu diesem Zeitpunkt nicht endgültig bestimmt werden können (z. B. weil Bewertungsgutachten noch nicht vorliegen), erfolgt – wie nach § 301 Abs. 2 HGB n. F. – eine provisorische Kaufpreisallokation. Etwaige Anpassungen der Wertansätze von Vermögensgegenständen und Schulden, die innerhalb der auf den Zeitpunkt der Zugangsbewertung folgenden zwölf Monate zu erfolgen hat, sind erfolgsneutral zu berücksichtigen (§ 312 Abs. 3 Satz 2 HGB n. F.).

Gem. Art. 66 Abs. 3 Satz 4 EGHGB n. F. ist § 312 HGB n. F. erstmals auf Erwerbsvorgänge für nach dem 31. Dezember 2009 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden (= prospektive Anwendung). Mithin bleibt die Bilanzierung für nach

der Equity-Methode bilanzierte Beteiligungen, die vor dem Übergangszeitpunkt erworben wurden, mit Ausnahme der Berücksichtigung von latenten Steuern auf die Restbuchwerte von stillen Reserven/Lasten unberührt; ebenso bleiben – wie bei der Vollkonsolidierung – latente Steuern auf sog. »outside-basis-differences« unberücksichtigt (§ 306 Satz 4 HGB n. F.).

5.8. Konzernanhang

5.8.1. Außerbilanzielle Geschäfte

Im Konzernanhang sind nach § 314 Abs. 1 Nr. 2 HGB n. F. außerbilanzielle Geschäfte von Mutter- und Tochterunternehmen anzugeben, soweit dies für die Beurteilung der Finanzlage des Konzerns notwendig ist; diese Anhangangabe entspricht § 285 Nr. 3 HGB n. F.

5.8.2. Abschlussprüferhonorar

Im Gegensatz zur gegenwärtigen Rechtslage sind künftig alle Mutterunternehmen – unabhängig davon, ob sie kapitalmarktorientiert sind oder nicht (§ 264d HGB n. F.) – zur Aufschlüsselung des Gesamthonorars des Abschlussprüfers für das Geschäftsjahr verpflichtet (§ 314 Abs. 1 Nr. 9 HGB n. F.); dies entspricht § 285 Nr. 17 HGB n. F.

5.8.3. Geschäfte mit nahe stehenden Unternehmen und Personen

Schon derzeit ist nach DRS 11 über Beziehungen zu nahe stehenden Personen im Konzernanhang zu berichten. Nunmehr ist eine Berichtspflicht ausdrücklich in § 314 Abs. 1 Nr. 13 HGB n. F. geregelt. Es gelten die Ausführungen zu § 285 Nr. 21 HGB n. F. entsprechend.

Die Angabepflicht ist auf Geschäfte des Mutterunternehmens und der Tochterunternehmen mit nahe stehenden Unternehmen und Personen beschränkt, so dass Gemeinschaftsunternehmen und assoziierte Unternehmen von der Angabepflicht nicht erfasst werden.

5.8.4. Investmentvermögen

Bei den Angabepflichten nach § 314 Abs. 1 Nr. 18 HGB n. F. zu Investmentvermögen kann auf die Ausführungen zu § 285 Nr. 26 HGB n. F. verwiesen werden.

5.8.5. Haftungsverhältnisse

Auch an dieser Stelle kann hinsichtlich der Angabepflichten nach § 314 Abs. 1 Nr. 19 HGB n. F. auf die entsprechende Regelung des § 285 Nr. 27 HGB n. F. verwiesen werden.

5.8.6. Anteilsbesitzliste

Das bisherige Wahlrecht des § 313 Abs. 4 HGB a. F., eine gesonderte Anteilsbesitzliste aufzustellen, wurde aufgehoben. Die Angaben zum Anteilsbesitz sind künftig zwingend in den Konzernanhang aufzunehmen.

6. Konzernlagebericht

Die neuen Regelungen zum Konzernlagebericht sind mit der Umsetzung von EU-Richtlinien verbunden. Das BilMoG übernimmt die europarechtlichen Vorgaben, ohne darüber hinausgehende Berichtserstattungspflichten zu fordern.

	Inhalt	Norm
HGB n. F.	Erläuterungspflicht für die wesentlichen Merkmale des rechnungslegungsbezogenen internen Kontroll- und Risikomanagementsystems .	§ 315 Abs. 2 Nr. 5 HGB n. F.
HGB a. F.	Keine Erläuterungspflicht im Hinblick auf das rechnungslegungsbezogene interne Kontroll- und Risikomanagementsystem.	

Gem. § 315 Abs. 2 Nr. 5 HGB n. F. – der gegenüber dem Regierungsentwurf nur redaktionell geändert wurde – sind zukünftig die wesentlichen Merkmale des internen Kontroll- und Risikomanagementsystems im Hinblick auf den Konzernrechnungslegungsprozess zu beschreiben, sofern eines der in den Konzernabschluss einbezogenen Tochterunternehmen oder das Mutterunternehmen kapitalmarkt-orientiert ist. Unterschiede zur Berichterstattung nach § 289 Abs. 5 HGB n. F. (siehe Glpkt. 4.1.) bestehen nur insoweit, als der Berichtsgegenstand das interne Kontroll- und Risikomanagementsystem für den Konzernrechnungslegungsprozess ist.

In der Regierungsbegründung wird hervorgehoben, dass die Angaben – auch ohne dass dies ausdrücklich gesetzlich zugelassen ist – mit den Angaben nach dem unverändert gebliebenen § 315 Abs. 2 Nr. 2 HGB zu einem einheitlichen »Risikobericht« zusammengefasst werden dürfen.

Gem. Art. 66 Abs. 2 Satz 1 EGHGB n. F. ist die Neuregelung erstmalig für Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2008 beginnen, anzuwenden. Eine Übergangsregelung ist nicht vorgesehen.

7. Corporate Governance

Die neuen Vorschriften zur Unternehmensführung und -überwachung gehen auf die Umsetzung der Änderungen der Abschlussprüfer-richtlinie zurück und regeln die Organisation und Pflichten der mit der Rechnungslegung befassten Aufsichtsgremien eines Unternehmens.

7.1. Persönliche Voraussetzungen für Aufsichtsratsmitglieder

	Inhalt	Norm
AktG n. F.	Mindestens ein unabhängiges Mitglied mit Sachverstand auf den Gebieten Rechnungslegung oder Abschlussprüfung.	§ 100 Abs. 5 AktG n. F.
AktG a. F.	Keine Regelungen zu persönlichen Voraussetzungen für Aufsichtsratsmitglieder.	

Grundsätzlich haben alle kapitalmarktorientierten Unternehmen einen Prüfungsausschuss einzurichten. Die geänderte 8. EU-Richtlinie erlaubt indes, dass die dem Prüfungsausschuss zugewiesenen Aufgaben auch durch den Gesamtaufsichtsrat wahrgenommen werden können. Für diesen Fall bestimmt § 100 Abs. 5 AktG n. F., dass bei kapitalmarktorientierten Aktiengesellschaften künftig mindestens ein unabhängiges Mitglied des Aufsichtsrats über Sachverstand auf den Gebieten Rechnungslegung oder Abschlussprüfung verfügen muss. Das Gesetz formuliert die beiden Qualifikationsmerkmale Rechnungslegung und Abschlussprüfung bewusst als Alternativen, da dies den EU-Vorgaben entspricht. Damit kommen z. B. Finanzvorstände, fachkundige Angestellte aus den Bereichen Controlling oder Rechnungswesen, Wirtschaftsprüfer oder Steuerberater als Experten in Betracht.

Hinsichtlich der Unabhängigkeitsanforderung verweist die Regierungsbegründung zum BilMoG auf die Regelungen des Deutschen Corporate Governance Kodex sowie eine EU-Kommissionsempfehlung. In der Regierungsbegründung wird hervorgehoben, dass es sich bei der EU-Kommissionsempfehlung weder um abschließende noch um zwingende abstrakte Vorgaben handelt, sondern nur um Hinweise auf Beziehungen und Umstände, die für die Beurteilung der Unabhängigkeit relevant sein können.

Nach § 12 Abs. 4 EGAktG n. F. ist § 100 Abs. 5 AktG n. F. nicht anzuwenden, solange alle Mitglieder des Aufsichtsrats und des Prüfungsausschusses vor dem Inkrafttreten

des BilMoG bestellt worden sind. Demgemäß ist die Neuregelung bei der nächstmöglichen, i. d. R. turnusmäßigen Bestellung neuer Aufsichtsratsmitglieder zu beachten.

7.2. Prüfungsausschuss

	Inhalt	Norm
AktG n. F.	Aufsichtsrat kann einen Prüfungsausschuss bestellen.	§ 107 Abs. 3 Satz 2 AktG n. F.
AktG a. F.	Keine ausdrückliche Regelung zu Prüfungsausschüssen; deren Bestellung ist zulässig.	§ 107 Abs. 3 AktG a. F.

Bereits nach geltendem Recht kann der Aufsichtsrat nach § 107 Abs. 3 AktG a. F. aus seiner Mitte Ausschüsse bestellen. Angesichts der Größe des Gesamtaufsichtsrats soll durch die Bildung von Ausschüssen die Arbeitseffizienz erhöht werden. Die Bestellung eines Prüfungsausschusses ist bei großen börsennotierten Gesellschaften mittlerweile die Regel. Damit folgt die Praxis der entsprechenden Empfehlung in Ziffer 5.3.2 des Deutschen Corporate Governance Kodex, nach der ein Prüfungsausschuss eingerichtet werden soll, der sich insbesondere mit Fragen der Rechnungslegung, des Risikomanagements und der Compliance sowie der Abschlussprüfung beschäftigen soll.

Die Abgrenzung der Aufgaben des nach § 107 Abs. 3 AktG n. F. einzurichtenden Prüfungsausschusses zielt in eine ähnliche Richtung. So soll sich der Prüfungsausschuss mit der Überwachung des Rechnungslegungsprozesses, der Wirksamkeit des internen Kontrollsystems, des Risikomanagementsystems und des internen Revisionsystems sowie der Abschlussprüfung befassen. Dabei kommt ihm (lediglich) die Aufgabe der Vorbereitung von Beschlüssen für den Gesamtaufsichtsrat zu. Insofern entzieht der Prüfungsausschuss dem Gesamtaufsichtsrat keine seiner originären Aufgaben. Die Empfehlung des Deutschen Corporate Governance Kodex zum Prüfungsausschuss wird mit Inkrafttreten des ergänzten § 107 AktG n. F. obsolet.

Nach § 107 Abs. 4 AktG n. F. muss eines der Mitglieder des Prüfungsausschusses die Voraussetzungen des § 100 Abs. 5 AktG n. F. erfüllen. Bisher ist im Deutschen Corporate Governance Kodex die Empfehlung enthalten, dass der Vorsitzende des Prüfungsausschusses über besondere Kenntnisse und Erfahrungen in der Anwendung von Rechnungslegungsgrundsätzen und internen Kontrollverfahren verfügen soll. Nach dem BilMoG werden besondere Kenntnisse nicht vom Vorsitzenden des Prüfungsausschusses, sondern von einem beliebigen Mitglied verlangt.

Nach Art. 41 der Abschlussprüferrichtlinie hat jedes kapitalmarktorientierte Unternehmen einen Prüfungsausschuss zu bilden. Diese Bestimmung wird mit § 324 HGB n. F. umgesetzt, wobei § 324 HGB n. F. auf die Definition der Kapitalmarktorientierung in § 264d HGB n. F. Bezug nimmt. § 324 HGB n. F. kommt insofern die Funktion eines Auffangtatbestands zu, als er alle kapitalmarktorientierten Kapitalgesellschaften zur Einrichtung eines Prüfungsausschusses mit dem in § 107 Abs. 3 Satz 2 AktG n. F. beschriebenen Aufgabenspektrum verpflichtet, die keinen Aufsichts- oder Verwaltungsrat haben, der den Voraussetzungen des § 100 Abs. 5 AktG n. F. genügt. Ergänzend wird normiert, dass in diesem Fall die Mitglieder des Prüfungsausschusses von den Gesellschaftern zu wählen sind und der Vorsitzende des Prüfungsausschusses nicht mit der Geschäftsführung betraut sein darf. Die Funktionen des Prüfungsausschusses können nicht auf die Gesellschafterversammlung übertragen werden.

Die Vorschrift zur Einrichtung des Prüfungsausschusses in § 107 Abs. 3 Satz 2 AktG n. F. tritt mangels Übergangsvorschrift unmittelbar, d. h. am Tag nach der Verkündung des BilMoG, in Kraft. Demgegenüber ist § 324 HGB n. F. erstmals ab dem 1. Januar 2010 anzuwenden (Art. 66 Abs. 4 1. Halbsatz EGHGB).

Die Vorgabe hinsichtlich der persönlichen Voraussetzungen für Mitglieder des Prüfungsausschusses in § 107 Abs. 4 AktG n. F. ist nicht anzuwenden, solange alle Mitglieder des Aufsichtsrats und des Prüfungsausschusses vor dem Inkrafttreten des BilMoG bestellt worden sind (§ 12 Abs. 4 EG AktG n. F.). Demgemäß ist die Neuregelung bei der nächstmöglichen, i. d. R. turnusmäßigen Bestellung neuer Aufsichtsratsmitglieder zu beachten. Dies gilt insoweit auch für nach § 324 HGB n. F. zu bildende Prüfungsausschüsse, sofern diese bereits bei Inkrafttreten des BilMoG existieren (Art. 66 Abs. 4 2. Halbsatz EGHGB).

7.3. Wahl des Abschlussprüfers

	Inhalt	Norm
AktG n. F.	Wahlvorschlag des Aufsichtsrats ist auf Empfehlung des Prüfungsausschusses zu stützen.	§ 124 Abs. 3 Satz 2 AktG n. F.
AktG a. F.	Wahlvorschlag des Aufsichtsrats an die Hauptversammlung.	§ 124 Abs. 3 Satz 1 AktG a. F.

Wenn das Unternehmen einen Prüfungsausschuss einrichtet, hat sich der Vorschlag des Aufsichtsrats an die Hauptversammlung zur Wahl des Abschlussprüfers gem. § 124 Abs. 3 Satz 2 AktG n. F. künftig auf die diesbezügliche Empfehlung des Prüfungsausschusses zu stützen. Dies ist insofern konsequent, als der Prüfungsausschuss intensiven Kontakt mit dem Abschlussprüfer hat.

In der Regierungsbegründung wird hervorgehoben, dass der Aufsichtsrat von dem Vorschlag des Prüfungsausschusses in Ausnahmefällen abweichen kann, wobei der Aufsichtsrat jedoch das Abweichen in seinem Vorschlag gegenüber der Hauptversammlung begründen muss.

Es ist keine Übergangsregelung vorgesehen. Daher tritt die Neuregelung in § 124 Abs. 3 Satz 2 AktG n. F. am Tag nach der Verkündung des BilMoG in Kraft.

7.4. Entsprechenserklärung

	Inhalt	Norm
AktG n. F.	Abweichungen von den Empfehlungen des Deutschen Corporate Governance Kodex sind zu veröffentlichen und zu begründen .	§ 161 Sätze 1 und 2 AktG n. F.
AktG a. F.	Abweichungen von den Empfehlungen des Deutschen Corporate Governance Kodex sind zu veröffentlichen .	§ 161 Satz 1 AktG a. F.

Der Kreis der Unternehmen, die eine Entsprechenserklärung zu den Empfehlungen des Deutschen Corporate Governance Kodex abzugeben haben, wird erweitert. Er umfasst künftig nicht nur die börsennotierten Aktiengesellschaften, sondern auch Aktiengesellschaften, die andere Wertpapiere als Aktien – z. B. Schuldverschreibungen – zum Handel an einem organisierten Markt zugelassen haben, deren ausgegebene Aktien aber gleichzeitig auf eigene Veranlassung über ein multilaterales Handelssystem im Sinne des § 2 Abs. 3 Satz 1 Nr. 8 WpHG gehandelt werden. Der Kreis der zur Abgabe einer Entsprechenserklärung verpflichteten Gesellschaften entspricht somit den Unternehmen, die eine Erklärung zur Unternehmensführung (§ 289a HGB n. F.) abzugeben haben (siehe Glpkt. 4.2.). Darin ist die Entsprechenserklärung zu integrieren.

Künftig sind Abweichungen von den Empfehlungen des Kodex nicht nur (einzeln) zu nennen, sondern auch zu begründen; dies entspricht indes bereits heute einer guten Übung vieler börsennotierter Unternehmen.

Klargestellt wird, dass die Gesellschaft die Entsprechenserklärung von Vorstand und Aufsichtsrat auf der Internetseite zu veröffentlichen hat, während sie bisher lediglich den Aktionären dauerhaft zugänglich zu machen war.

Es ist keine Übergangsregelung vorgesehen. Daher tritt die Neuregelung in § 161 Sätze 1 und 2 AktG n. F. am Tag nach der Verkündung des BilMoG in Kraft.

7.5. Berichterstattung des Abschlussprüfers

	Inhalt	Norm
AktG n. F.	Abschlussprüfer nimmt an Sitzung des Aufsichtsrats oder Prüfungsausschusses teil und berichtet über wesentliche Ergebnisse seiner Prüfung, insbesondere wesentliche Schwächen des rechnungslegungsbezogenen internen Kontroll- und Risikomanagementsystems , sowie über seine Unabhängigkeit.	§ 171 Abs. 1 Sätze 2 und 3 AktG n. F.
AktG a. F.	Abschlussprüfer nimmt an Sitzung des Aufsichtsrats oder eines Ausschusses teil und berichtet über wesentliche Ergebnisse seiner Prüfung.	§ 171 Abs. 1 Satz 2 AktG a. F.

Gegenüber dem Regierungsentwurf wurde die Vorschrift redaktionell geändert, in dem nunmehr deutlicher herausgestellt wird, dass die Vorschrift die Sitzung des Aufsichtsrates (oder des Prüfungsausschusses) betrifft, welche den Jahres- bzw. Konzernabschluss zum Gegenstand hat (sog. »Bilanzsitzung«).

Der Abschlussprüfer berichtet in der Bilanzsitzung gegenüber dem Gesamtaufwirtsrat oder dem Prüfungsausschuss. Durch die Ersetzung des Begriffs »Ausschuss« durch »Prüfungsausschuss« kommt es zu einer Klarstellung. Darüber hinaus werden die Berichterstattungsanforderungen konkretisiert. So hat der Abschlussprüfer künftig auch über wesentliche identifizierte Schwächen des rechnungslegungsbezogenen internen Kontroll- und Risikomanagementsystems zu berichten. Zudem hat er darüber zu informieren, ob bestimmte Umstände die Besorgnis seiner Befangenheit erwecken und welche Leistungen zusätzlich zur Abschlussprüfung für das Unternehmen erbracht wurden. Insofern soll die Transparenz im Verhältnis zwischen Abschlussprüfer und Aufsichtsrat erhöht werden.

Es ist keine Übergangsregelung vorgesehen. Daher tritt die Neuregelung in § 171 Abs. 1 Satz 2 und 3 AktG n. F. am Tag nach der Verkündung des BilMoG in Kraft.

8. Abschlussprüfung

Die neuen Regelungen gehen auf die Umsetzung der Änderungen zur sog. Abschlussprüferrichtlinie zurück und sollen eine Harmonisierung der Anforderungen an die Abschlussprüfung erreichen.

8.1. Internationale Prüfungsstandards

	Inhalt	Norm
HGB n. F.	Gesetzliche Abschlussprüfungen sind nach internationalen Prüfungsstandards durchzuführen.	§ 317 Abs. 5 HGB n. F.
HGB a. F.	Keine Regelung zur Anwendung von internationalen Prüfungsstandards.	

Mit der Einführung von § 317 Abs. 5 HGB n. F. wird – in Umsetzung einer Vorgabe der geänderten 8. EU-Richtlinie – die Rechtsgrundlage für die (unmittelbare) Anwendung der in EU-Recht übernommenen internationalen Prüfungsstandards (ISA) bei der Durchführung von gesetzlichen Abschlussprüfungen geschaffen. Vergleichbar mit der Übernahme der internationalen Rechnungslegungsstandards (IFRS) in europäisches Recht durch die EU-Kommission (Endorsement) können aber auch die ISA erst nach einem förmlichen Prozess in europäisches Recht übernommen und dadurch für die Mitgliedstaaten verpflichtend werden (Komitologie-Verfahren).

Das für die Erarbeitung der ISA zuständige International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) hat die ISA gerade einem »Clarity-Projekt« unterzogen, durch das der Verbindlichkeitsgrad der jeweiligen Regelungen konkretisiert und die Terminologie der Standards vereinheitlicht wurde. Nachdem dieses Projekt nunmehr abgeschlossen ist, kann die EU-Kommission über eine Übernahme der ISA in Gemeinschaftsrecht (Adoption) entscheiden.

§ 317 Abs. 5 HGB n. F. ist erstmals auf Abschlüsse für nach dem 31. Dezember 2008 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden (Art. 66 Abs. 2 Satz 1 EGHGB n. F.). Da aber noch keine Ergebnisse des Komitologie-Verfahrens vorliegen, ist unklar, wann die ISA für die Durchführung gesetzlicher Abschlussprüfungen materiell anzuwenden sein werden.

8.2. Erklärung zur Unternehmensführung

	Inhalt	Norm
HGB n. F.	Ausschluss der Erklärung zur Unternehmensführung aus dem Prüfungsgegenstand.	§ 317 Abs. 2 Satz 2 HGB n. F.
HGB a. F.	Keine Regelung zur Prüfung der Erklärung zur Unternehmensführung.	

Die Erklärung zur Unternehmensführung (»Corporate Governance-Erklärung«) wird aus dem Prüfungsgegenstand ausgenommen und ist daher auch dann nicht prüfungspflichtig, wenn von dem Wahlrecht Gebrauch gemacht wird, sie in den Lagebericht aufzunehmen und nicht (nur) auf der Internetseite der Gesellschaft zu veröffentlichen. Somit kann der Lagebericht künftig aus einem prüfungspflichtigen und einem nicht prüfungspflichtigen Teil bestehen. Zur Vermeidung von Missverständnissen wird der Abschlussprüfer – wie dies bisher schon der Fall war, wenn die Entsprechenserklärung zu den Empfehlungen des Deutschen Corporate Governance Kodex (§ 161 AktG n. F.) entgegen der Intention des Gesetzgebers in den Anhang oder Lagebericht aufgenommen wurde – im einleitenden Abschnitt des Bestätigungsvermerks darauf hinzuweisen haben, dass die Erklärung zur Unternehmensführung nicht Prüfungsgegenstand der Abschlussprüfung war.

Gem. Art. 66 Abs. 2 Satz 1 EGHGB n. F. ist die Neuregelung erstmalig für das nach dem 31. Dezember 2008 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden.

8.3. Verantwortlichkeiten des Konzernabschlussprüfers

	Inhalt	Norm
HGB n. F.	Überprüfung der Arbeitsergebnisse von anderen externen Prüfern.	§ 317 Abs. 3 Satz 2 HGB n. F.
HGB a. F.	Möglichkeit der Übernahme der Arbeitsergebnisse von anderen externen Prüfern.	§ 317 Abs. 3 Satz 2 HGB a. F.

Der Konzernabschlussprüfer ist künftig, falls andere Abschlussprüfer Jahresabschlüsse von in den Konzernabschluss einzubeziehenden Unternehmen prüfen, zu einer Überprüfung dieser Arbeiten und zur Dokumentation der Überprüfung verpflichtet. Dies ändert nichts am Verantwortungsbereich des Konzernabschlussprüfers, da dieser bereits de lege lata die volle Verantwortung für den Bestätigungsvermerk zum Konzernabschluss trägt. Die bisher gesetzlich zulässige Übernahme der Arbeiten eines anderen externen Prüfers, bei der der Konzernabschlussprüfer seine Prüfungshandlungen auf die Überprüfung des Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen für die Übernahme beschränken konnte, ist allerdings künftig nicht mehr möglich.

Wesentliche Änderungen der bisherigen, auf den fachlichen Standards des Berufsstands der Wirtschaftsprüfer beruhenden Praxis sind indes durch diese Neuregelung nicht zu erwarten. Der Umfang der künftig möglicherweise zusätzlich erforderlichen Prüfungshandlungen des Konzernabschlussprüfers hängt neben der Bedeutung der von anderen externen Prüfern geprüften Teileinheiten für das Gesamturteil des Konzernabschlussprüfers insbesondere von der fachlichen Kompetenz und der beruflichen Qualifikation der anderen externen Prüfer ab.

Gem. Art. 66 Abs. 2 Satz 1 EGHGB n. F. ist die Neuregelung erstmalig für das nach dem 31. Dezember 2008 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden.

8.4. Interne Rotation/Cooling-Off-Periode

	Inhalt	Norm
HGB n. F.	Interne Rotation des verantwortlichen Prüfungspartners.	§ 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4, Satz 4 und 5, Abs. 2 Satz 2 HGB n. F.
HGB a. F.	Interne Rotation des den Bestätigungsvermerk unterzeichnenden Wirtschaftsprüfers.	§ 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 HGB a. F.

Die Vorschrift zur internen Rotation bei der Abschlussprüfung kapitalmarktorientierter Unternehmen (§ 264d HGB n. F.) wird insoweit ausgedehnt, als nicht nur der den Bestätigungsvermerk unterzeichnende Wirtschaftsprüfer, sondern der verantwortliche Prüfungspartner nach sieben Jahren ersetzt werden muss. Nach einer Cooling-off-Periode von zwei Jahren darf der Prüfungspartner wieder involviert werden. Im Regierungsentwurf war noch eine Frist von drei Jahren vorgesehen.

Verantwortlicher Prüfungspartner bei einer Prüfungsgesellschaft ist, wer den Bestätigungsvermerk unterzeichnet oder für ein bestimmtes Prüfungsmandat als für die Durchführung der Jahres- oder Konzernabschlussprüfung vorrangig verantwortlich bestimmt worden ist. Dies gilt im Rahmen einer Konzernabschlussprüfung auch für Prüfungspartner, die auf der Ebene eines bedeutenden Tochterunternehmens als vorrangig für die Abschlussprüfung verantwortlich bestimmt wurden. Ausweislich der Regierungsbegründung steht indes nichts entgegen, die für die Konzernabschlussprüfung auf der Ebene bedeutender Tochterunternehmen vorrangig verantwortlichen Wirtschaftsprüfer im Wege der Rotation bei anderen konzernangehörigen Tochterunternehmen des geprüften Konzerns einzusetzen. Vom Vorliegen eines bedeutenden Tochterunternehmens ist regelmäßig auszugehen, wenn das Tochterunternehmen mehr als 20 % des Konzernvermögens hält oder mit mehr als 20 % zum Konzernumsatz beiträgt. In der Begründung zu den Änderungen des BilMoG durch den Rechtsausschuss des Bundestags wird hierzu klargestellt, dass damit Vermögen und Umsatz des zu prüfenden Geschäftsjahres vor Konsolidierung gemeint sind.

Weiterhin stellt der Rechtsausschuss klar, dass mehrere unbedeutende Tochterunternehmen für die Wesentlichkeitsbetrachtung solange nicht zusammen zu betrachten sind, wie keine Personenidentität in der Geschäftsführung dieser Tochterunternehmen besteht. Aufgrund des Abstellens von § 319a Abs. 2 Satz 2 HGB n. F. auf

Abschlussprüfungen besteht nach Auffassung des Rechtsausschusses kein Rotationserfordernis bei ausschließlichen Package-Prüfungen.

Gem. Art. 66 Abs. 2 Satz 1 EGHGB n. F. ist § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4, Satz 4 und 5, Abs. 2 Satz 2 HGB n. F. erstmalig für das nach dem 31. Dezember 2008 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden.

9. Ausblick

Mit dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) wird das deutsche Bilanzrecht umfassend geändert. Dies betrifft Gesellschaften aller Rechtsformen und Größe. Neben Bilanz und GuV werden zudem Anhang und Lagebericht berührt. Das gilt auch für den Konzernabschluss bzw. -lagebericht.

Damit geht zwangsläufig eine Änderung der Anforderungen an die internen Prozesse und Dokumentationen einher, sei es beispielsweise für die Aktivierung von selbst erstellten immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, die Saldierung von Passivposten mit Planvermögen, die Bewertung von (Pensions-)Rückstellungen oder die zusätzlichen Erläuterungen im Anhang und Lagebericht. Überdies werden die neuen Rechnungslegungsbestimmungen die Struktur der Bilanz und GuV verändern, mithin – über die zusätzlichen Anhang- und Lageberichtsangaben hinaus – Auswirkungen auf die Unternehmenskommunikation (Kennzahlen) haben.

Durch die Verknüpfung von Handels- und Steuerbilanz strahlt das neue Recht ferner auch auf die steuerliche Gewinnermittlung aus. Da die Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz zunehmen werden, sind zudem verstärkt latente Steuern zu berücksichtigen.

Impressum

BDI-Drucksache Nr. 425

Stand: April 2009

ISSN-Nr. 0407-8977

Herausgeber

Bundesverband der Deutschen Industrie e.V. (BDI)

Breite Straße 29

D-10178 Berlin

Telefon: +49 30 2028-0

www.bdi.eu

Verlag

Industrie-Förderung GmbH, Berlin

Gestaltungskonzept

Factor Design

Layout

Besscom AG, Berlin

Druck

Besscom AG, Berlin

Gesamtredaktion

BDI

Annette Selter (Bilanzrecht und Internationale Rechnungslegung)

Telefon: +49 30 2028-1578, a.selter@bdi.eu

Dr. Antje Fellingner (Direkte Unternehmensbesteuerung und Bilanzsteuerrecht)

Telefon: +49 30 2028-1458, a.fellinger@bdi.eu

Ernst & Young AG

Dr. Peter Oser, WP, StB, Partner (Grundsatzabteilung Wirtschaftsprüfung)

Telefon +49 711 9881-15562, peter.oser@de.ey.com

Dr. Norbert Roß, WP, StB

Telefon +49 6196 996-13925, norbert.ross@de.ey.com

Steffen Drögemüller, WP, StB

Telefon +49 6196 996-22615, steffen.droegemueller@de.ey.com

Dr. Dominic Wader, WP, StB

Telefon +49 711 9881-14095, dominic.wader@de.ey.com

Martina Ortmann-Babel, StB, Partner (Grundsatzabteilung Steuerberatung)

Telefon +49 711 9881-15754, martina.ortmann@de.ey.com

Dr. Andreas Bolik, StB

Telefon +49 711 9881-14561, andreas.bolik@de.ey.com

