
BilMoG – Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes Umsetzung im Krankenhausbereich

Stand: Juni 2008

Bad Liebenzell, 6. Oktober 2008

WP StB Renate Blum



0

Inhaltsübersicht

- Hintergrund und Zeitschiene des BilMoG
- Erleichterungen für Kleinunternehmen und neue Schwellenwerte
- Jahresabschluss: Ansatz und Bewertung
- Jahresabschluss: Anhang und Lagebericht
- Übergangsvorschriften
- Konzern (Folien zur Vollständigkeit beigelegt)



1

Hintergrund

- **Schaffung einer modernen Bilanzierungsgrundlage für nicht börsenorientierte Unternehmen (auch Krankenhausträgergesellschaften)**
- Das bewährte deutsche HGB kompatibel zu den Internationalen Rechnungslegungsstandards (IAS/IFRS) ausgestalten
- Dabei soll die neue Bilanzierungsgrundlage für die Unternehmen
 - einfach und
 - kostengünstig sein
- Zusätzlich sollen die
 - EU-Abschlussprüferrichtlinie (2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Mai 2006)
 - EU-Abänderungsrichtlinie (2006/46/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 14. Juni 2006)„schonend - eins zu eins -“ umgesetzt werden



2

Zeitschiene

- Seit 2004 „Running Gag“: „BilMoG kommt im Herbst“
- 8. November 2007: Referentenentwurf des BMJ
- 8. Januar 2008: Nicht öffentliche Anhörung
- 21. Mai: Kabinettsentwurf
- (Geplante) Verabschiedung: Herbst 2008

- Anwendungszeitpunkt:
 - Im Wesentlichen für GJ 2009
 - Fortfall Buchführungspflicht Kleinunternehmer und Erhöhung Schwellenwerte Größenklassen schon für GJ 2008
 - Einzelne Anhangangaben für GJe nach dem 29.6.2008 / 5.9.2008



3

Erleichterungen für Kleinunternehmen (§ 241a HGB-E)

Bisher galt:

- Handelsrechtliche Buchführungs- und Rechnungslegungspflicht gilt für alle Vollkaufleute i.S. von § 1 Absatz 1 HGB

BilMoG:

- Verzicht auf Buchführung, Inventar, Jahresabschluss, unter folgenden Voraussetzungen

Für Krhs.
und
Töchter
Irrelevant!

1. Rechtsform:

- **Einzelkaufleute** (jedoch nicht kapitalmarktorientierte)

2. Größe:

- **Umsatz bis €500.000** und **Jahresüberschuss bis €50.000** an **zwei** aufeinander folgenden Abschlussstichtagen

3. Rechnungslegung:

Statt Bilanz / GuV-Rechnung –

Einnahmen-Überschuss-Rechnung



4

Kleine Kapitalgesellschaften gem. § 267 Abs. 1 HGB

Neue Schwellenwerte für die Größenklassen der Kapitalgesellschaften
(Einzelabschluss)

"Kleine Kapitalgesellschaft"

2 der folgenden 3 Kriterien werden an 2 aufeinanderfolgenden Stichtagen nicht überschritten:

	ab 1.1.2008 gilt:	bis zum 31.12.2007 galt:
Bilanzsumme:	4.840.000 €	4.015.000 €
Umsatzerlöse:	9.860.000 €	8.030.000 €
Zahl der Arbeitnehmer:	50	50

BilMoG Neu!



5

Mittelgroße Kapitalgesellschaften gem. § 267 Abs. 2 HGB

Neue Schwellenwerte für die Größenklassen der Kapitalgesellschaften
(Einzelabschluss)

"Mittelgroße Kapitalgesellschaft"

2 der folgenden 3 Kriterien werden an 2 aufeinanderfolgenden Stichtagen
überschritten: ab 1.1.2008 gilt: bis zum 31.12.2007 galt:

Bilanzsumme:	4.840.000 €	4.015.000 €
Umsatzerlöse:	9.860.000 €	8.030.000 €
Zahl der Arbeitnehmer:	50	50

2 der folgenden 3 Kriterien werden an 2 aufeinanderfolgenden Stichtagen nicht
überschritten: ab 1.1.2008 gilt: bis zum 31.12.2007 galt:

Bilanzsumme:	19.250.000 €	16.060.000 €
Umsatzerlöse:	38.500.000 €	32.120.000 €
Zahl der Arbeitnehmer:	250	250

BilMoG Neu!

BDO

Große Kapitalgesellschaften gem. § 267 Abs. 3 HGB

Schwellenwerte für die Größenkriterien der Kapitalgesellschaften
(Einzelabschluss)

"Große Kapitalgesellschaft"

Eine Kapitalgesellschaft i.S.d. § 264d HGB **gilt stets** als große Kapitalgesellschaft

2 der folgenden 3 Kriterien werden an 2 aufeinanderfolgenden Stichtagen
überschritten: ab 1.1.2008: bis zum 31.12.2007 galt:

Bilanzsumme:	19.250.000 €	16.060.000 €
Umsatzerlöse:	38.500.000 €	32.120.000 €
Zahl der Arbeitnehmer:	250	250

BilMoG Neu!

BDO

Die Größenklassen besitzen Auswirkungen worauf?

- Bilanzaufstellungsfristen
- Ansatz-, Ausweis, und Offenlegungserleichterungen für die kleinen und mittelgroßen Unternehmen

Überblick: Änderungen zum Jahresabschluss - Aktiva

wirtschaftliche Betrachtungsweise	Aktivierungspflicht	→	Immaterielle Anlagen
	Aktivier. Entwicklungskosten	→	Erworbener Firmenwert Sonstiges immat. AV
	Bewertungseinheit	→	Sachanlagen
			Grd.-stk. und Bauten Sonstige Sachanlagen
			Finanzanlagen
	Aktivierung Gemeinkosten	→	Vorräte
			Unfertige Erz./Leist. Sonstiges
			Forderungen und sonst. VG
	Saldierung mit EK	→	Wertpapiere des UV
	Zeitwert	→	eigene Anteile Sonstige
		Kassenbestand und Bank	
		Aktive RAP	
Aktivierungspflicht - auch bei Verlustvortrag -	→	Aktive latente Steuern	

Überblick: Änderungen zum Jahresabschluss - Passiva

Saldierung Schulden mit Rückdeckungsvermögen	Eigenkapital	
	Rücklage für eigene Anteile	→ Saldierung eigene Anteile mit EK
	Sonstiges	
	Sopo mit Rüla (steuerlich)	→ Wegfall der umgekehrten Massgeblichkeit
	Rückstellungen	
	Pensionsrückstellungen	→ Neue Rechenmethoden Realistischere Abzinsung Gehaltstrend berücksichtigen
	Sonstige Rückstellungen	
	- langfr. ungewisse Verbindl.	→ Marktgerechte Abzinsung
	- Aufwandsrückstellungen	→ Passivierungsverbot
	- drohende Verluste	→ Bewertungseinheit
	Verbindlichkeiten	
	Passive RAP	

Bilanzstetigkeit

● **Bisher:** Bewertungsstetigkeitsgebot (§ 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB)

/// **BilMoG:** Ansatzstetigkeitsgebot (§ 246 Abs. 3 HGB)
Bewertungsstetigkeitsgebot (§ 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB)

Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs (§ 269 HGB)

- **Bisher:** Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs, soweit sie nicht als Vermögensgegenstände bilanzierungsfähig sind, dürfen **als Bilanzierungshilfe** aktiviert werden.

- /// **BilMoG:** Die Vorschrift soll ersatzlos gestrichen werden!
- /// **Übergang:** Art. 66 Abs. 4 EG-HGB-RegE: Beibehaltungswahlrecht mit Tilgung i.H.v. minst. 25% p.a. ab 1.1.2009

§ 246 Abs. 1 HGB i.d.F. BilMoG

- ¹ Der Jahresabschluss hat **sämtliche** Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten, latente Steuern sowie Aufwendungen und Erträge zu enthalten, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist.
- ² Vermögensgegenstände sind nur in die Bilanz aufzunehmen, wenn sie dem Eigentümer auch **wirtschaftlich zuzurechnen** sind.
- ³ **Schulden** sind in die Bilanz des Schuldners aufzunehmen.
- ⁴ Der Unterschiedsbetrag, um den die für die Übernahme eines Unternehmens bewirkte Gegenleistung den Wert der einzelnen Vermögensgegenstände des Unternehmens abzüglich der Schulden im Zeitpunkt der Übernahme übersteigt (**entgeltlich erworbene Geschäfts- oder Firmenwert**), **gilt als** zeitlich begrenzt nutzbarer **Vermögensgegenstand**.

Wirtschaftliche Betrachtungsweise – verdecktes Leasing

Beispiel

Sachverhalt:

- Krankenhaus A bezieht **Industriegase**.
- Der Hersteller der Gase hat lt. Vertrag auf seine Kosten **Speicher- und Verteilungsanlagen auf dem Betriebsgelände** des Krhs. A errichtet.
- Zwischen dem Krhs. A und dem Hersteller besteht als entgeltliches zivilrechtliches Austauschverhältnis nur ein **Gasliefervertrag**.

Beurteilung:

- In dem (zivilrechtlichen) **Gasliefervertrag** kann wirtschaftlich ein **Leasingvertrag** über die Anlagen enthalten sein (*embedded lease*), etwa weil A den physischen Zugang zu den Anlagen kontrolliert oder bei Unterschreiten einer Mindestabnahme an Gas eine fixe Vergütung/Entschädigung an den Gaslieferanten zahlen muss (*take-or-pay agreement*).
- Falls danach ein Leasingvertrag zu bejahen ist, sind die laufenden Zahlungen in einen **Leasing- und Gasteil zu trennen**.
- Für den Leasingteil ist schließlich noch zu klären, ob – etwa wegen Spezialleasings – ein *finance lease* vorliegt, d.h. das wirtschaftliche Eigentum A zuzurechnen ist.



14

Saldierungsverbot (§ 246 II HGB)

● Bisher:

- Allgemeines Saldierungsverbot (Betreff: Aktiva und Passiva), das sich u.a. auch auf Pensionsverpflichtung mit Rückdeckungsversicherung, „Planvermögen“ usw. erstreckt

● Regierungsentwurf § 246 II S 2 HGB-E:

*„Vermögensgegenstände, die dem Zugriff aller übrigen Gläubiger entzogen sind und ausschließlich der Erfüllung von Schulden aus Altversorgungsverpflichtungen oder vergleichbaren langfristig fälligen Verpflichtungen dienen, die gegenüber Arbeitnehmern eingegangen wurden, sind mit diesen Schulden zu **verrechnen**; entsprechend ist mit den zugehörigen Aufwendungen und Erträgen zu verfahren.“*

- Vorbild internationale Rechnungslegung (IAS 19)
- Anwendungsbereich:
 - Rückdeckungsversicherungen, gesicherte Lebensarbeitszeitkonten



15

PRAXISHINWEIS

Rückdeckungsversicherungen mit Pensionsverpflichtungen saldieren

- Auf kongruente Deckung achten (z.B. Hinterbliebenenschutz)
- Abtretung der Ansprüche an Arbeitnehmer

Hintergrund

u.a. Eigenkapitalquote des Unternehmens!

Immaterielle Vermögensgegenstände des AV

bisher: Aktivierungsverbot – neu: Aktivierungspflicht

- **Aufhebung** des § 248 II HGB

~~„Für immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die nicht entgeltlich erworben wurden, darf ein Aktivposten nicht angesetzt werden.“~~

Streichung des Verbots bedeutet Aktivierungspflicht!

- § 255 II Satz 4 BilMoG

„Forschungs- und Vertriebskosten dürfen nicht [in die Herstellungskosten] einbezogen werden.“

- § 255 II a) Satz 1 BilMoG

Entwicklung
neuer Medi-
kamente

„Die bei der Entwicklung selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens anfallenden Herstellungskosten sind zu aktivieren.“

- **Aber Aktivierungspflicht für (qualifizierte) Entwicklungskosten**
- Pflicht zur Bildung einer Ausschüttungssperre für Kapitalgesellschaften (§ 268 Abs. 8 HGB)

Definition: Forschung; Entwicklung

- **Forschung:** Forschung ist die eigenständige und planmäßige Suche nach neuen wissenschaftlichen oder technischen Erkenntnissen oder Erfahrungen allgemeiner Art, über deren technische Verwertbarkeit und wirtschaftliche Erfolgsaussichten grundsätzlich keine Aussagen gemacht werden können.
- **Entwicklung:** Entwicklung ist die Anwendung von Forschungsergebnissen oder von anderem Wissen für die Neuentwicklung von Gütern oder Verfahren oder die Weiterentwicklung von Gütern oder Verfahren mittels wesentlicher Änderung.
- **Untrennbarkeit von F & E:** Können Forschung und Entwicklung nicht verlässlich voneinander unterschieden werden, ist eine Aktivierung ausgeschlossen.

Immat. VG Derivativer Geschäfts- oder Firmenwert (§ 246 HGB-E)

- Aktivierungsgebot für entgeltlich erworbene Geschäfts- oder Firmenwerte
- Vermögensgegenstandsfiktion

- Der **Geschäfts- oder Firmenwert** ist theoretisch der Betrag, um den der Ertragswert des Unternehmens (diskontierte zukünftige Einnahmenüberschüsse) die Summe der Zeitwerte aller Vermögensgegenstände, vermindert um die Schulden, übersteigt. Er umfasst so unterschiedliche Dinge wie den **Wert der Organisation** eines Unternehmens, seine besonderen **Fertigungs- und Verfahrenstechniken**, das **Vertriebsnetz**, die **Kundenbeziehungen**, **Standortvorteile**, die **Tüchtigkeit** und den **Ideenreichtum** seiner Leiter und der im Unternehmen Tätigen, die Zukunftsaussichten uä.

Immat. VG

Abschreibung des derivativen Geschäfts- oder Firmenwerts

- Streichung des Wahlrechts aus § 255 Abs. 4 HGB
 - Tilgung zu mind. einem Viertel in jedem der Aktivierung folgenden Geschäftsjahr **oder**
 - planmäßige Abschreibung über Nutzungsdauer
- Nunmehr ausschließlich planmäßige Abschreibung
- kein Impairment Only Approach: internationale Rechnungslegungsvorschriften sehen keine planmäßige Abschreibung vor sondern verlangen jährlich wiederkehrende Einschätzung mit dann ggfs. folgender Abschreibung
- Wertaufholungsverbot nach außerplanmäßiger Abschreibung (§ 253 Abs. 5 Satz 2 HGB-E)
- Wertaufholungsverbot entspricht wiederum Normen der IFRS/US-GAAP

Unfertige Leistungen (Überlieger-Patienten)

- **Keine gesetzliche** Zulassung der **Teilgewinnrealisierung** nach Fertigungsfortschritt (Schiffbau, Anlagenbau, Hoch- und Tiefbau usw.) !
- Weiterhin **Completed-Contract-Methode** statt international üblicher **Percentage-of-Completion-Methode**,

Es bleibt bei der Abgrenzung der **Überliegerpatienten**
als **Unfertige Leistungen!**

Neuer Umfang der Herstellungskosten

- § 255 Abs. 2 HGB i.d.F. BilMoG: Pflicht, auch variable Gemeinkosten in die Herstellungskosten einzubeziehen

¹ Herstellungskosten sind ...

² Dazu gehören die Materialkosten, die Fertigungskosten und die Sonderkosten der Fertigung sowie angemessene Teile der Materialgemeinkosten, der Fertigungsgemeinkosten und des Werteverzehrs des Anlagevermögens, soweit dieser durch die Fertigung veranlasst ist.

Nach bisherigen Recht zum Umfang der **Herstellungskosten**: Material(einzel-)kosten, Fertigungs(einzel)kosten und Sonder(einzel)kosten der Fertigung sind **mindestens aktivierungspflichtig**. Hinsichtlich der Material- und Fertigungsgemeinkosten bestand ein Aktivierungswahlrecht. **Dieses ist aufgehoben!**

Bezüglich Bauzeitzinsen bzw. Zinsen während der Herstellung besteht das bestehende Wahlrecht nach § 255 Abs. 3 HGB weiter.



22

Erzeugnisbewertung zum Beispiel: Überlieger-Patienten

Bewertung von oben

Leistungsentgelt
 ./.. Gewinnaufschlag
 ./.. Erlösschmälerungen
 ./.. Vertriebskosten
 ./.. noch bis zur Entlassung anfallende Kosten
 = Wert der Leistung aus dem Erlös abgeleitet

Der niedrigere Wert ist anzusetzen !!!

Es gilt das „strenge“ Niederstwertprinzip des UV

Voraussetzung: Funktionsfähige Kostenrechnung!!!!

Bewertung von unten

Materialeinzelkosten
 + Fertigungseinzelkosten
 + Sondereinzelkosten der Fertigung
 = **Bewertungsuntergrenze HGB's**

+ Materialgemeinkosten
 + Fertigungsgemeinkosten
 + Abschreibungen
 = **steuerliche Herstellungskosten**

+ Kosten der allgem. Verwaltung
 + Kosten für soziale Einrichtungen
 + Kosten für freiw. Soz. Aufwend.
 + Kosten für betriebliche Altersvers.
 + Aktivierungsfähige Zinsaufwend.
 = **Bewertungsobergrenze des HGB's**

+ Vertriebskosten
 + Erlösschmälerungen
 + Gewinnaufschlag
 = **Selbstkosten**

Gilt lt. BilMoG nicht mehr!
Neue HGB-Untergrenze!

23

Fair Value Bewertung d. Wertpapiere des Umlaufvermögens

- § 253 Abs. 1 Satz 3 HGB – partielle Abkehr vom AK-Prinzip

„Zu **Handelszwecken** erworbene **Finanzinstrumente** sind mit ihrem beizulegenden Zeitwert (fair value) anzusetzen.“

- § 255 Abs. 4 HGB – Definition des beizulegenden Zeitwert

„Der beizulegende Zeitwert entspricht dem **Marktpreis**.

Soweit kein aktiver Markt besteht, anhand dessen sich der Marktpreis ermitteln lässt, ist der beizulegende Zeitwert mit Hilfe **allgemein anerkannter Bewertungsmethoden** zu bestimmen.

Lässt sich der beizulegende Zeitwert nicht nach Satz 1 oder 2 ermitteln, sind die ... **Anschaffungs- oder Herstellungskosten** ... anzusetzen.“

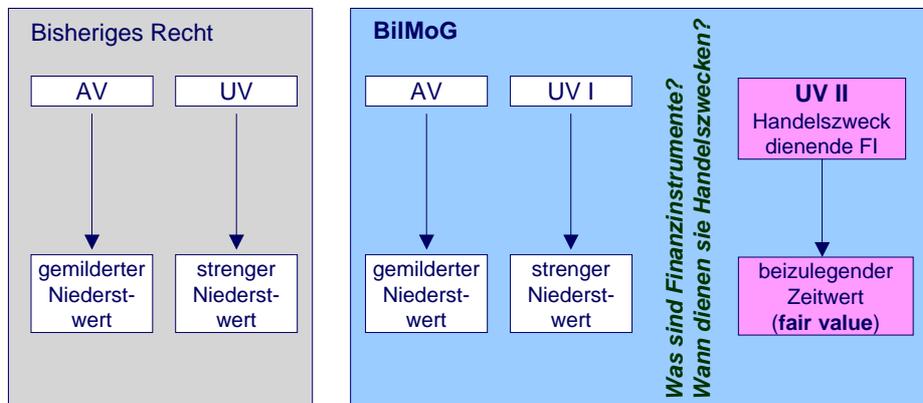
Was sind Finanzinstrumente?

Auszüge aus der Regierungsbegründung

„Eine abschließende Definition des Begriffs „Finanzinstrumente“ ist auf Grund ihrer Vielfalt und ständigen Weiterentwicklung nicht möglich. Der Begriff ist daher, auch um die Vergleichbarkeit und Gleichwertigkeit der handelsrechtlichen Rechnungslegung sicherzustellen, in Anlehnung an die **IFRS** zu interpretieren. Zudem spricht nichts dagegen, auch § 1 Abs. 11 **KWG** und § 2 Abs. 2b **WpHG** heranzuziehen“

- → IFRS alle monetären Werte, z.B. auch
 - Forderungen aus L+L (die bei Erwerb mit Weiterveräußerungsabsicht Handelszwecken dienen könnten)
- → KWG, WpHG nur
 - Wertpapiere,
 - Geldmarkinstrumente,
 - Devisen und
 - Derivate

fair value Bewertung - Vergleich zum bisherigen Recht



**Wertaufholungsgebot nach außerplanmäßiger Abschreibung
außer bei entgeltlich erworbenen Firmenwert!**



26

Realisationsprinzip

- **Alte Auffassung:** Bilanzierung zum höheren Zeitwert verstößt gegen Realisationsprinzip: Nicht **endgültig** feststehende Erträge werden ausgewiesen
- **Neue Auffassung:** Das **Realisationsprinzip** erlaubt den Ausweis **quasi sicherer** Erträge:
 - z.B. bei Warenumsätzen mit Übergang der Preisgefahr (nur noch Forderungsausfallrisiko),
 - z.B. bei Werkleistungen nach Werkabnahme
 - z.B. bei Dienstleistungen, wenn die Leistung erbracht ist
 - z.B. bei Finanzinstrumenten, wenn der Wertzuwachs jederzeit realisierbar ist (Es existiert ein aktiver Markt!)



27

Pensionsrückstellungen

Neues Bilanzierungs- und Bewertungskonzept für Pensions-RSt

Aber Art. 28 EG-HGB wird anders als im Referenten-Entwurf im Reg.-entwurf nicht gestrichen!



28

Bilanzierung von Pensionsverpflichtungen nach gültigem HGB

- Es gibt im **HGB** keine Spezialvorschrift für die Bilanzierung von Pensionsverpflichtungen!
- Pensionsverpflichtungen sind **ungewisse Verbindlichkeiten** i.S.d. § 249 Abs. 1 HGB (**Grds. besteht Passivierungspflicht!**)
- **Spezialvorschriften** finden sich in Artikel 28 EGHGB:
 - für **Alt-Zusagen** aus der Zeit **vor dem 1.1.1987** besteht ein Passivierungswahlrecht; mit einer Pflicht zur Nennung des nicht passivierten Fehlbetrags im Anhang
 - für **mittelbare Pensionsverpflichtungen** besteht ein **Passivierungswahlrecht mit Anhangangabepflicht**
 - für **sonstige Pensionsverpflichtungen** besteht ebenfalls ein **Passivierungswahlrecht mit Anhangangabepflicht**

Im RefE
Aufhebung der
Wahlrechte
aus Art. 28
EG-HGB
im KabinettE.
zurückge-
nommen!



29

Pensionsrückstellungen bewertet zum Teilwert gem. § 6a EStG

- **§ 6a EStG:** Die Bewertung der Pensionsrückstellungen zum **steuerlichen Teilwert** wird als **handelsrechtliche Wertuntergrenze** akzeptiert!
- **Zukünftige** Renten- oder Anwartschaftssteigerungen bleiben unberücksichtigt, weil das **Nominalwertprinzip** (§ 253 HGB) den Ansatz verhindert
- Bilanzierung meist **zum steuerlich vorgeschriebenen Diskontierungszinssatz von 6%**. Einige Unternehmen verwenden stattdessen bereits für die **Diskontierung einen vom Steuerrecht abweichenden Zins**, z.B. 5% oder 5,5%

Nach IAS/IFRS gebräuchliche Verfahren sind:

- Anwartschaftsbarwertverfahren (Defined Benefit Obligation = DBO)
- projected unit credit method aus IAS 19 mit und ohne Korridorverfahren



30

§ 253 Abs. 2 Satz 2 HGB-E Bewertung mit Durchschnittszins

- Gem. § 253 (2) S. 2 HGB-E sind Pensionsrückstellungen für
 - Anwartschaften und
 - lfd. Verpflichtungenpauschal mit dem **durchschnittlichen Marktzinssatz der letzten 15 Jahre** abzuzinsen.

Der anzuwendenden Marktzinssatz wird monatlich von der Deutschen Bundesbank ermittelt und bekannt gegeben (Maßgabe: Rechtsverordnung)



31

Bilanzierung nach vernünftiger kfm. Beurteilung

- Rückstellungen sind in Höhe des nach vernünftiger kfm. Beurteilung notwendigen **Erfüllungsbetrages**, anzusetzen (§ 253 Satz 2 HGB RefE).
- **Künftige Rentensteigerungen** (z.B. wegen § 16 BetrAVG) sind zu berücksichtigen
- **Biometrische Wahrscheinlichkeiten** (Invalidität, Sterblichkeit, Lebenserwartung und Mitarbeiterkündigungsrate) sind bestmöglich an das Unternehmen anzupassen

32



Pensionsrückstellungen im Vergleich zu HGB a.F.

gg. HGB a.F.

- Lebenserwartung =
- Gehalts-/Karrieretrend (zwingend berücksichtigen) ++
- Abzinsungssatz (erstklassige Industriefinanzen) +
- mathematische Methode der Verteilung -

Beispiel Gehalts-/Karrieretrend:

45-jähriger Geschäftsführer
Pensionszusage 60% der letzten Bezüge
Bezüge aktuell 10.000 → Pension 6.000 → HGB a.F.
Bezüge 65 LJ: ca. 20.000 → Pension 12.000 → BilMoG

33



Praxishinweis: Überraschungen vermeiden

Gesellschaft	Rückstellungs- stand HGB *	Rückstellungs- stand IFRS /US-GAAP *	Unterschied absolut	Unterschied in % zum HGB-Wert
Schering	1.575	1.700	125	+8 %
Hoechst	6.084	6.571	487	+8 %
Bayer (Anwartschaftsde- ckungsverfahren)	7.755	8.451	696	+9 %
Daimler-Benz	10.790	11.872	1.082	+10 %
Telekom	5.497	6.029	532	+10 %
Veba	6.880	7.700	820	+12 %
Heidelberger Zement (Anwartschaftsde- ckungsverfahren)	341	434	93	+27 %
Deutsche Bank	4335	6.684	2.349	+54 %

* zum Zeitpunkt des Überganges auf IFRS/US-GAAP



34

Praxishinweis

- Übergangsregel (Art. 65 EGHGB) ausnutzen
 - Soweit sich geänderter Ansatz (U-Kasse) oder geänderte Bewertung auf Zuführung zu den Pensionsrückstellungen auswirkt,
 - besteht **Wahlrecht**, diesen Effekt bis zum **31.12.2023** zu verteilen
 - Angabe des nicht passivierten Betrags im **Anhang**
- Muss Verteilung gleichmäßig erfolgen?
 - Art. 65 EGHGB spricht von „Ansammlung in Jahresraten“
 - Gesetzesbegründung hält neben „gleichmäßig bemessenen Jahresraten“ auch „unterschiedlich hohe Jahresraten unter Berücksichtigung des Jahresergebnisses für zulässig“



35

Rückstellungen

Neues Bewertungskonzept für Rückstellungen und Bilanzierungsverbot für Aufwandsrückstellungen



36

§ 249 HGB Rückstellungen (bisherige Fassung)

- /// (1) ...²Ferner **sind** Rückstellungen zu bilden für
1. im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, die im folgenden Geschäftsjahr innerhalb von **drei Monaten**, oder für Abraumbeseitigung, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden,
 2. Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden.
- ³Rückstellungen **dürfen** für unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung auch gebildet werden, wenn die Instandhaltung nach Ablauf der Frist nach Satz 2 Nr. 1 **innerhalb des Geschäftsjahrs** nachgeholt wird.
- (2) Rückstellungen **dürfen** außerdem für ihrer Eigenart nach genau umschriebene, dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr zuzuordnende Aufwendungen gebildet werden, die am Abschlussstichtag wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder des Zeitpunkts ihres Eintritts unbestimmt sind.

neu:

(2) Für andere als die in Absatz 1 genannten Zwecke dürfen Rückstellungen nicht gebildet werden.



37

Aufwandsrückstellungen

● Unterlassene Instandhaltung

- bei Nachholung im Zeitraum bis zu 3 Monaten; **bleibt es bei der Passivierungspflicht**
- bei Nachholung im Zeitraum von **> 3 Monaten bis zu 12 Monaten**; künftig **Passivierungsverbot** (statt **bisher Wahlrecht**)

● Aufwandsrückstellungen (§ 249 Abs. 2 HGB) entfallen!

- Beispiele: Großreparaturen, geplanter Umzug, Generalüberholungen, etc.

/// Übergangsvorschrift Aufwandsrückstellungen (Art. 66 EGHGB)

/// am 31.12.2008 bilanzierte Beträge können beibehalten werden oder zum 1.1.2009 erfolgsneutral in die Gewinnrücklagen umgebucht werden

→ Erfolgswirksame Auflösungsmöglichkeit zum 31.12.2008 prüfen



Neues Bewertungskonzept für Rückstellungen

- **Bisher:** Bewertung der Rückstellung mit dem Betrag, der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig ist (§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB)
- Einbeziehung zukünftiger Preis- und Kostensteigerungen grds. nicht möglich (in der Literatur teilweise strittig!)
- Abzinsung nur bei Verbindlichkeiten, die einen Zinsanteil enthalten

/// **BilMoG:** Bewertung der Rückstellung zum Erfüllungsbetrag, der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig ist (§ 253 Abs. 1 Satz 2 Reg.-Entw.-HGB)

/// Einbeziehung zukünftiger Preis- und Kostensteigerungen geboten!

/// Fristenkongruente Abzinsung bei Laufzeiten mehr als ein Jahr!



§ 253 Abs. 2 Satz 1 HGB-E Bewertung mit Durchschnittszins

- Mit der Vorschrift wird die **Pflicht zur Laufzeit-kongruenten Abzinsung** eingeführt bzw. die Koppelung der Verzinslichkeit an die zugrunde liegende Verbindlichkeit aufgegeben
 - Gem. § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB-E sind Rückstellungen mit einem der jeweiligen Laufzeit entsprechenden **Durchschnittszins** abzu-zinsen.

Zum anzuwendenden Marktzinssatz:

- **Ermächtigung zu einer Rechtsverordnung, wonach die deutsche Bundesbank die Marktzinsen ermittelt**
- **Ermächtigung zu einer Rechtsverordnung umfasst auch die Ermittlungsmethodik und die Form der Bekanntgabe.**

40



Sonstige Änderungen

**Latente Steuern,
Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz
und umgekehrte Maßgeblichkeit**

41



Latente Steuern (§ 274 Abs. 1 EStG RegE)

Besteht eine Differenz zwischen den handelsrechtlichen Wertansätzen der Vermögensgegenstände und Schulden und deren steuerlichen Wertansätzen und kehrt sich diese Differenz in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich um, so ist eine sich ergebende Steuerbelastung als passive latente Steuern und eine sich ergebende Steuerentlastung als aktive latente Steuern auszuweisen. Steuerliche Verlustvorträge sind in Höhe der innerhalb der nächsten fünf Jahre zu erwartenden Verlustrechnung zu berücksichtigen.

Maßgeblichkeit § 5 Abs. 1 EStG RegE

(1)¹Bei Gewerbetreibenden, die aufgrund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, oder die ohne eine solche Verpflichtung Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse machen, ist für den Schluss des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen anzusetzen (§ 4 Abs. 1 Satz 1), das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist, es sei denn, im Rahmen der Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts wird oder wurde ein anderer Ansatz gewählt.

²Voraussetzung für die Ausübung steuerlicher Wahlrechte ist, dass die Wirtschaftsgüter, die nicht mit dem handelsrechtlich maßgeblichen Wert in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesen werden; in besondere, laufend zu führende Verzeichnisse aufgenommen werden.

³In den Verzeichnissen sind der Tag der Anschaffung oder Herstellung, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die Vorschrift des ausgeübten steuerlichen Wahlrechts und die vorgenommenen Abschreibungen nachzuweisen.

Umgekehrte Maßgeblichkeit

- /// **§ 5 Abs. 1 Satz 2 EStG-RegE: Die bisherige Formulierung der umgekehrten Maßgeblichkeit wird im EStG gestrichen!**
- /// **EStG-Alt:** „*Steuerliche Wahlrechte bei der Gewinnermittlung sind in Übereinstimmung mit der handelsrechtlichen Jahresbilanz auszuüben*“.
- /// Folgende HGB-Vorschriften werden gem. BilMoG entfallen:
 - /// § 247 Abs. 3 HGB Sonderposten mit Rücklageanteil
 - /// § 273 HGB Sonderposten mit Rücklageanteil
 - /// § 254 HGB Steuerliche Abschreibungen
 - /// § 280 Abs. 2 HGB Unterlassen der Wertaufholung
 - /// § 281 HGB Berücksichtigung steuerlicher Vorschriften
- /// **Folge:** Größere Bedeutung der latenten Steuern, weil mehr Differenzen zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz

Sonstige Änderungen

Änderungen im Anhang und Lagebericht

Neue Anhang-Angabepflichten

HGB	HGB-RegE
1. Aufgliederung der Verbindlichkeiten je Bilanzposten nach dem vorgeschriebenen Gliederungsschema a) Restlaufzeit > 5 Jahre b) Besicherung durch Pfandrechte und ähnliche Rechte Wahlweise Bilanz oder Anhang	Aufgliederung der Verbindlichkeiten je Bilanzposten nach dem vorgeschriebenen Gliederungsschema a) Restlaufzeit > 5 Jahre b) Besicherung durch Pfandrechte und ähnliche Rechte Pflichtangabe nur im Anhang
2. Angabe sonstige finanzielle Verpflichtungen	Angabe über Art, Zweck und finanzielle Auswirkung , soweit für die Beurteilung der Finanzlage notwendig.
3. Gründe für planmäßige Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts	Gründe für eine Nutzungsdauerannahme von mehr als fünf Jahren auf den Geschäfts- oder Firmenwert
4. Entsprechenserklärung nach § 161 AktG Angabe, dass diese den Aktionären zugänglich gemacht wurde	Entsprechenserklärung nach § 161 AktG Angabe, wo diese abgegeben, veröffentlicht und zugänglich gemacht wurde
5. Abschlussprüferhonorar Angabe des Abschlussprüferhonorars für alle kapitalmarktorientierten Unternehmen	Abschlussprüferhonorar Angabe für sämtliche prüfungspflichtigen Unternehmen (Befreiung, Erleichterung für kleine und mittelgroße Kappgesellschaften)
6. Angaben zu derivativen Finanzinstrumenten bisher § 285 Satz 1 Nr. 18 und 19	umfängliche Änderungen!
7. Geschäfte mit nahestehen. Unternehmen/Personen Keine HGB-Vorgaben!	Geschäfte mit nahestehen. Unternehmen/Personen Angabe derartiger Geschäfte, soweit zu marktüblichen Bedingungen Ausnahme bei 100 %-igem Anteilsbesitz

46



Neue Anhang-Angabepflichten

8. Forschungs- und Entwicklungskosten und Betrag der aktivierten Entwicklungskosten Keine HGB-Vorgaben!	Forschungs- und Entwicklungskosten und Betrag der aktivierten Entwicklungskosten Gesamtbetrag der FuE-Kosten im Geschäftsjahr; davon selbst geschaffene Immat. Vermögensgegenstände
9. Angaben zu Bewertungseinheiten Keine HGB-Vorgaben!	Angaben zu Bewertungseinheiten Gebot bei Anwendung von § 254 HGB-E; Angaben zu Art des abgesicherten Risikos, Formen von Bewertungseinheiten und Effektivität im Anhang oder Lagebericht
10. Pensionsrückstellungen Allgemeine Angabe der auf die Bilanz angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden	Pensionsrückstellungen Gebot der Angabe des angewandten versicherungsmathematischen Berechnungsverfahrens sowie der grundlegenden Annahmen der Berechnung (z.B. Zinssatz, erwartete Lohn- und Gehaltssteigerungen, Sterbetafeln)
11. Verrechnung v. Vermögensgegenständen u. Schulden Keine HGB-Vorgaben!	Verrechnung v. Vermögensgegenständen u. Schulden Angabe der AK und des beizulegenden Zeitwerts der verrechneten Vermögensgegenstände des Erfüllungsbetrags der verrechneten Aufwendungen und Erträge
12. Beteiligungen an Spezialfonds/Investmentanteilen Keine HGB-Vorgaben!	Beteiligungen an Spezialfonds/Investmentanteilen umfängliche Angabepflichten falls Beteiligung > 10%
13. Angaben zu Haftungsverhältnissen Keine HGB-Vorgaben!	Angaben zu Haftungsverhältnissen Gründe der Einschätzung des Risikos der Inanspruchnahme aus Eventualverbindlichkeiten

47



Neue Anhang-Angabepflichten

	HGB	HGB-RegE
14.	Angabe zu ausschüttungsgesperrten Erträgen Keine HGB-Vorgaben!	Angabe zu ausschüttungsgesperrten Erträgen Aufgliederung des Gesamtbetrages der Erträge nach § 268 Abs. 8 HGB-RegEntw. nach selbst erstellten Immat. VG des AV, latenten Steuern, und aus der Bewertung von Finanzinstrumenten und Vermögensgegenständen zum beizulegenden Zeitwert
15.	Aufstellung des Anteilbesitzes Wahlrecht der Darstellung im Anhang oder als gesonderte Aufstellung	Aufstellung des Anteilbesitzes Darstellung zwingend im Anhang
16.	Ansammlung d. Zuführung zu Pensionsrückstellungen Neu!	Ansammlung d. Zuführung zu Pensionsrückstellungen Angabe des Fehlbetrags, wenn eine sich aufgrund des BilMoGs ergebende Zuführungen zu den Pensionsrückstellungen über 15 Jahre verteilt wird. (Art. 65 EG-HGB)
17.	Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden im Zusammenhang mit der erstmaligen Anwendung des BilMoGs Neu!	Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden im Zusammenhang mit der erstmaligen Anwendung des BilMoGs Keine Anhangangabepflicht, keine Pflicht zur Anpassung der Vorjahreszahlen

48



Lagebericht

- § 289 IV Nr. 1,3 und 9 HGB erhalten nach BilMoG den **Zusatz** „soweit die Angaben nicht im Anhang zu machen sind.“ (**Vermeidung von Doppelangaben**; aber Verweiserfordernis § 289 IV HGB-RegE)
- Pflicht für **kapitalmarktorientierte Unternehmen** die wesentlichen **Merkmale des Risikomanagementsystems** in Hinblick auf den **Rechnungslegungsprozess** in den Lagebericht aufnehmen.
- Aufnahme einer Erklärung zur Unternehmensführung gem. § 289a HGB-RegE – alternativ Erklärung auf der Internetseite des Unternehmens mit Bezugnahme im Lagebericht -: In die Erklärung sind aufzunehmen:
 - Erklärung zum Corporate Governance Kodex nach § 161 AktG
 - Ausdehnung des Anwendungsbereichs
 - Begründung für die Nichtanwendung von Empfehlungen des DCGK
 - Relevante Angaben zu Methoden der Unternehmensführungspraxis, die über die gesetzlichen Anforderungen hinaus angewandt werden
 - Eine Beschreibung der Arbeitsweise von Vorstand und Aufsichtsrat sowie der Zusammensetzung und Arbeitsweise von deren Ausschüssen.

49



Übergangsvorschriften EGHGB

Übergangsvorschriften EGHGB

- Artikel 65 (Pensionsrückstellungen):
 - Lineare Verteilung Mehrbetrag bis spätestens 31.12.2023 .
 - Angabe nicht passivierten Betrags im Anhang
- Artikel 66 Abs. 1 (Aufwandsrückstellungen, Sonderposten) „Waren im JA für ein nach dem 31.12.2008 endendes GJ Rückstellungen nach § 249 Abs. 1 Satz 3, Abs. 2, SOPOs nach § 247 Abs. 3, § 273 enthalten, können diese Posten beibehalten werden.“ Sonst Auflösung gegen Gewinnrücklagen.
- Art. 66 Abs. 2 (Niedrigere Wertansätze wegen steuerlicher Abschreibungen).
 - Können fortgeführt werden.
 - Alternativ Zuschreibung gegen Rücklagen
- Art. 66 Abs. 3 (Aktivierung Entwicklungskosten):
 - Nur für VG, deren Entwicklung nach dem 31.12.2008 begonnen wurde.
- Art. 66 Abs. 8 (Vollkostenbewertung sowie Konzern)
 - Herstellungen/Anschaffungen, die nach dem 31.12.2008 begonnen wurden

..... Übergangsvorschriften EGHGB

- Artikel 66 Abs. 6 (Anhangsangaben)
 - Bei GJ = KJ ab 2009
 - Bei abweichenden GJ teilweise schon für ab 29.6.2008 / 5.9.2008 beginnendes GJ
- Art 66 Abs. 7: Stetigkeit, Vorjahresvergleich
 - § 252 Abs. 1 Nr. 6, § 265 Abs. 1 und § 284 Abs. 2 Nr. 3 bei erstmaligem BilMoG-Abschluss nicht anzuwenden.
 - Vorjahreszahlen brauchen bei der erstmaligen Anwendung der geänderten Vorschriften nicht angegeben zu werden.



52

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit !



**BDO Deutsche Warentrehand
Aktiengesellschaft**
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Konrad-Adenauer-Ufer 79-81 · 50668 Köln
Tel.: 0221 97357-183 · Fax: 0221 7390395
E-Mail: renate.blum@bdo.de
Internet: www.bdo.de

Renate Blum
Wirtschaftsprüfer und Steuerberaterin
Prokuristin

Weltweit BDO International



53

Konzernrechnungslegung Anhebung der Schwellenwerte (§ 293 HGB-E)

- Anhebung Schwellenwerte zur **Erstellung Konzernabschluss** um ca. 20%
 - Bilanzsumme: € 21.000.000 (brutto)/€ 19.250.000 (netto)
€ 19.272.000 (brutto)/€ 16.060.000 (netto)
 - Umsatzerlöse: € 42.000.000 (brutto)/€ 38.500.000 (netto)
€ 38.544.000 (brutto)/€ 32.120.000 (netto)
 - *Arbeitnehmer (unverändert): 250*
- Erstmals auf Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31.12.2007 beginnen
 - Problematik des Zweijahresvergleichs



54

Konzernrechnungslegung Kapitalkonsolidierung nach der Neubewertungsmethode

- Wegfall der Buchwertmethode
- Neubewertungsmethode verpflichtend (§ 301 Abs. 1 Satz 2 HGB-E)
 - volle Aufdeckung der stillen Reserven (stillen Lasten), nicht nur in Höhe der Beteiligungsquote
 - so auch DRS 4 und IFRS 3
- Exkurs: Unterschiede zw. Buch- und Neubewertungsmethode



55

Konzernrechnungslegung Zeitpunkt der Erstkonsolidierung

- Erstkonsolidierung auf Erwerbszeitpunkt zwingend (§ 301 Abs. 2 Satz 1 HGB-E)
 - so auch bisher DRS 4 und IFRS 3
 - zwingende Aufstellung von Zwischenabschlüssen für die Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts des Reinvermögens
 - sukzessiver Erwerb: Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts der einzelnen erworbenen Tranchen auf die jeweiligen Erwerbszeitpunkte
- **praktisch relevant bei Zugängen im Konsolidierungskreis, höherer Aufwand für Erstellung von Zwischenabschlüssen**



56

Konzernrechnungslegung Verrechnungsverbot von Unterschiedsbeträgen

- gesonderter Ausweis von aktiven (GoF) und passiven Unterschiedsbeträgen aus der Kapitalkonsolidierung erforderlich
 - Saldierung nicht mehr möglich (Aufhebung § 301 Abs. 3 Satz 3 HGB a. F.)
 - negativer Unterschiedsbetrag wird unabhängig von seinem Charakter nach dem EK ausgewiesen
Bezeichnung: „Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung“
- bisherige Darstellung passivischer Unterschiedsbeträge innerhalb des Kapitals: „lucky buy“, nicht mehr möglich,
→ Veränderung der EK-Quote
→ planmäßige Auflösung der Unterschiedsbeträge führt über den Zeitraum der Verwendung wieder zu einem Zugang im Eigenkapital



57

Konzernrechnungslegung Folgebewertung GoF aus Kapitalkonsolidierung

- planmäßige Abschreibung über die Nutzungsdauer (§ 309 Abs. 1 HGB-E)
- abgeschafft wurden:
 - abweichende erfolgswirksame Verteilung (früher: „... zu mindestens einem Viertel ...“) bzw.
 - offene Verrechnung mit den Rücklagen
- Begr. RefE: Impairment Only Approach kommt nicht in Betracht!
- Wertaufholungsverbot nach außerplanmäßiger Abschreibung (§ 253 Abs. 5 Satz 2 HGB-E)

Konzernrechnungslegung Anhang Anteilsliste

- gesonderte Aufstellung einer Anteilsliste nicht mehr zulässig
 - sämtliche Angaben sind zwingend im Anhang vorzunehmen
- Änderung ist als Folge der Einführung des eBAnz zu sehen
 - seit Inkrafttreten des EHUG sind (im eBAnz) sämtliche Informationen einzureichen
 - (bloÙe) Hinterlegung einer Anteilsliste beim HR deshalb nicht mehr möglich
 - Hintergrund: vor EHUG brauchte im BAnz die Anteilsliste nicht bekannt gemacht zu werden (§ 325 Abs. 2 Satz 2 HGB a. F.)

Übergangsvorschriften EGHGB

- Artikel 65 (Pensionsrückstellungen):
 - Lineare Verteilung Mehrbetrag bis spätestens 31.12.2023 .
 - Angabe nicht passivierten Betrags im Anhang
- Artikel 66 Abs. 1 (Aufwandsrückstellungen, Sonderposten) „Waren im JA für ein nach dem 31.12.2008 endendes GJ Rückstellungen nach § 249 Abs. 1 Satz 3, Abs. 2, SOPOs nach § 247 Abs. 3, § 273 enthalten, können diese Posten beibehalten werden.“ Sonst Auflösung gegen Gewinnrücklagen.
- Art. 66 Abs. 2 (Niedrigere Wertansätze wegen steuerlicher Abschreibungen).
 - Können fortgeführt werden.
 - Alternativ Zuschreibung gegen Rücklagen
- Art. 66 Abs. 3 (Aktivierung Entwicklungskosten):
 - Nur für VG, deren Entwicklung nach dem 31.12.2008 begonnen wurde.
- Art. 66 Abs. 8 (Vollkostenbewertung sowie Konzern)
 - Herstellungen/Anschaffungen, die nach dem 31.12.2008 begonnen wurden

..... Übergangsvorschriften EGHGB

- Artikel 66 Abs. 6 (Anhangsangaben)
 - Bei GJ = KJ ab 2009
 - Bei abweichenden GJ teilweise schon für ab 29.6.2008 / 5.9.2008 beginnendes GJ
- Art 66 Abs. 7: Stetigkeit, Vorjahresvergleich
 - § 252 Abs. 1 Nr. 6, § 265 Abs. 1 und § 284 Abs. 2 Nr. 3 bei erstmaligem BilMoG-Abschluss nicht anzuwenden.
 - Vorjahreszahlen brauchen bei der erstmaligen Anwendung der geänderten Vorschriften nicht angegeben zu werden.