

Das neue HGB – Chancen für den Mittelstand ohne IFRS?



RWT Kolleg „Das neue HGB – Chancen für den Mittelstand ohne IFRS?“

AGENDA

1. Einleitung
2. Eckpunkte des Referentenentwurfs „BilMoG“
3. Chancen oder Risiken für den Mittelstand ?
4. Fazit

AGENDA

1. Einleitung
2. Eckpunkte des Referentenentwurfs "BilMoG"
3. Chancen oder Risiken für den Mittelstand ?
4. Fazit

Einleitung

"Das HGB wird nicht mehr dasselbe sein !"

Der Betrieb, 2007, Seite 2605

Einleitung



Einleitung

- 10 Punkte Programm der (damaligen) Rot/Grünen Regierung
- Umsetzung der EU-IAS Verordnung
- “Konkurrenz” durch die IFRS für KMU
- Internationale Wettbewerbsfähigkeit des HGB

AGENDA

1. Einleitung
2. Eckpunkte des Referentenentwurfs "BilMoG"
3. Chancen oder Risiken für den Mittelstand ?
4. Fazit

Eckpunkte des BilMoG

"Das HGB als Alternative zu den IFRS"

Stärkung der
Informationsfunktion

Übernahme international
"üblicher" Bilanzierungsnormen

Verbesserung der
Vergleichbarkeit

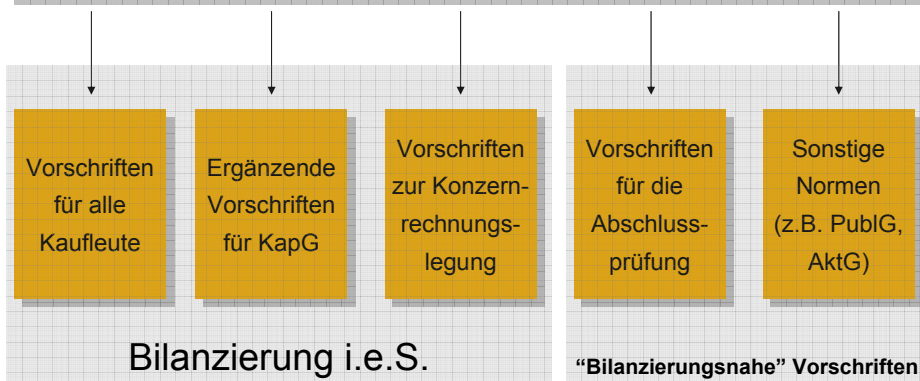
Umsetzung ausstehender
EU-Regelungen

Eckpunkte des BilMoG

- Die “Stellschrauben” des BilMoG
 - *Einbindung internationaler Rechnungslegungs-“Gepflogenheiten” in die deutsche Rechnungslegung*
 - *Entrümpelung von überkommenen Wahlrechten*
 - *Entkopplung von steuerrechtlichen Regelungen*
 - *Stärkung des substance-over-form Gedanken*

Eckpunkte des BilMoG

Änderungsumfang des BilMoG



Eckpunkte – Vorschriften für alle Kaufleute

- Befreiung von **Bilanzierungs- und Buchführungspflichten**
 - *Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften*
 - Umsatzerlöse \leq TEuro 500 und
 - Jahresüberschuss \leq TEuro 50 an
 - zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahre
 - *Befreiung umfasst den Wegfall der Pflicht zur*
 - handelsrechtlichen Buchführung
 - Aufstellung eines Jahresabschlusses (Bilanz und GuV)
 - *Von der Erleichterung ausgenommen sind*
 - GmbH & Co. KG's (und kapitalmarktorientierte PersG)

Eckpunkte – Vorschriften für alle Kaufleute

Anhebung der Schwellenwerte		
	HGB	HGB-E
Kleine KapG	Bilanzsumme \leq TEuro 4.015 Umsatzerlöse \leq TEuro 8.030 Ø Arbeitnehmer \leq 50	Bilanzsumme \leq TEuro 4.840 Umsatzerlöse \leq TEuro 9.860 Ø Arbeitnehmer \leq 50
Mittelgroße KapG	Bilanzsumme \leq TEuro 16.060 Umsatzerlöse \leq TEuro 32.120 Ø Arbeitnehmer \leq 250	Bilanzsumme \leq TEuro 19.250 Umsatzerlöse \leq TEuro 38.500 Ø Arbeitnehmer \leq 250
Große KapG	Bilanzsumme $>$ TEuro 16.060 Umsatzerlöse $>$ TEuro 32.120 Ø Arbeitnehmer $>$ 250	Bilanzsumme $>$ TEuro 19.250 Umsatzerlöse $>$ TEuro 38.500 Ø Arbeitnehmer $>$ 250

Eckpunkte – Vorschriften für alle Kaufleute

- Zurechnung des **wirtschaftlichen Eigentums**
 - *Ausweitung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise*
 - *Übernahme des sog. "Risk and Reward" – Prinzips*

- "Aufweichung" des **Saldierungsverbots**
 - *"Vermögensgegenstände, die ausschließlich der Erfüllung von Schulden dienen ... sind mit diesen zu verrechnen"*
 - *Insolvenzfestigkeit und Entzug der Verfügungsmacht des Kaufmanns*
 - *vorrangiger Anwendungsbereich: Saldierung von Pensionsrückstellungen mit deren "Planvermögen"*

Eckpunkte – Vorschriften für alle Kaufleute

- Abschaffung der "**umgekehrten Maßgeblichkeit**"
 - *Verbot zur Bildung steuerlicher Sonderposten ("SoPoR", § 254 HGB)*
 - *Stärkung der Informationsfunktion der Handelsbilanz*
 - *Erstellung einer Einheitsbilanz wird nahezu unmöglich*

- Änderungen zum **Geschäfts- oder Firmenwert**
 - *Abschaffung der bisherigen Bilanzierungswahlrechte*
 - *Pflicht zur planmäßigen Abschreibung*
 - *betriebsindividuelle Nutzungsdauer*
 - *Anhangsangabepflichtig, wenn Nutzungsdauer > fünf Jahre*
 - *striktes Wertaufholungsverbot*

Eckpunkte – Vorschriften für alle Kaufleute

◆ Immaterielle Vermögensgegenstände

- ◆ *Abschaffung des Ansatzverbots des § 248 Abs. 2 HGB*
 - Ausschüttungssperre sichert Gläubigerschutzprinzip
- ◆ *Hauptanwendungsfall: "Entwicklungskosten"*
- ◆ *Erheblicher Ermessensspielraum in der Bilanzierung*
 - Voraussetzung: "selbständige Verwertbarkeit"
 - Aktivierungsverbot für Forschungskosten
 - IFRS Normen als Maßstab für die Auslegung des HGB's ?
 - Weiter Anwendungsbereich (z.B. ERP Software, Patente, Marken)
- ◆ *Bewertungsvorbehalt § 5 EStG → keine steuerlichen Auswirkungen*

Eckpunkte – Vorschriften für alle Kaufleute

◆ (Außerplanmäßige) Abschreibungen im Anlagevermögen

- ◆ *Rechtsform- und Größenübergreifende Vereinheitlichung*
 - Abschaffung des Wahlrechts bei vorübergehender Wertminderung
 - Verbleibende Ausnahme: Finanzanlagen
 - Einschränkung der stillen Reservenlegung bei PersG
- ◆ *Bildung von Bewertungseinheiten bei Werthaltigkeitsprüfung*
 - Voraussetzung "zwingende einheitliche Nutzungsbeziehung"
 - Beispiel: Grundstück und dessen vermietetes Gebäude
 - Gegenbeispiel: Produktionshalle und Maschinen ("nicht zwingend")
- ◆ *umfassende Wertaufholungspflichten*

Eckpunkte – Vorschriften für alle Kaufleute

◆ Entrümpelung der **Rückstellungsbilanzierung**

- ◆ *Weitgehende Abschaffung von Aufwandsrückstellungen*
- ◆ *Neuer Bewertungsmaßstab "Erfüllungsbetrag"*
 - Kosten- und Preisverhältnisse im Erfüllungszeitpunkt (≠ Stichtagsprinzip)
 - Abzinsungspflicht (Marktzinssatz / durchschnittlicher Marktzinssatz)
- ◆ *Modernisierung der Bilanzierung von **Pensionsverpflichtungen***
 - Passivierungspflicht für mittelbare Verpflichtungen (bisher: Wahlrecht)
 - Berücksichtigung von künftigen Gehalts- Karriere- und Rententrends
 - Abzinsung mittels durchschnittlichem Marktzinssatz
 - Übergangsvorschrift bei erstmaliger Anwendung ("Glättung")

Eckpunkte – Vorschriften für alle Kaufleute

◆ Neuregelungen für bestimmte **Finanzinstrumente**

- ◆ *Einführung der Zeitwertbewertung ("Fair Value")*
 - Anwendungsbereich beschränkt auf "zu Handelszwecke erworbene Finanzinstrumente" (z.B. Derivate)
 - Aufweichung des strengen Realisationsprinzips
- ◆ *Fehlende bzw. unklare Begriffsdefinitionen*
 - Begriff des "Finanzinstruments" (Rückgriff auf IFRS ?)
 - Anwendungsvoraussetzung "Handelszweck" (= aktiver Markt ?)
- ◆ *Auswirkungen auf steuerliche Gewinnermittlung noch unklar*

Eckpunkte – Vorschriften für alle Kaufleute

- Bildung von **Bewertungseinheiten** (“Hedge-Accounting”)
 - *Pflicht zur kompensatorischen (bilanziellen) Betrachtung von Grundgeschäft und gegenläufigem Sicherungsgeschäft*
 - *Anwendungsvoraussetzungen: Dokumentation und Effektivität*
 - *Rechtsfolge: Nichtanwendung der Vorschriften zur*
 - *Bildung von Drohverlustrückstellungen (§ 249 HGB)*
 - *Vornahme von außerplanmäßigen Abschreibungen (§ 253 HGB)*
 - *Umfassende Anhangsangabepflichten*

Eckpunkte – Vorschriften für alle Kaufleute

Umfang der Herstellungskosten

	HGB	HGB-E
Pflicht	Materialeinzelkosten Fertigungseinzelkosten SoEiKo der Fertigung	Einzelkosten Variable Gemeinkosten
Wahlrecht	Materialgemeinkosten Fertigungsgemeinkosten Abschreibungen (anteilige) Verwaltungskosten Zinsen	Fixe Gemeinkosten
Verbot	Vertriebskosten	Forschungskosten Vertriebskosten

Eckpunkte – Vorschriften für alle Kaufleute

- Beschränkung der **Bewertungsvereinfachungsverfahren**
 - *FIFO, LIFO, (gewogener) Durchschnitt nur mehr zulässige Verfahren*
 - *Abschaffung sonstiger Verbrauchsfolgeverfahren (HIFO, LOFO, etc.)*

- Einführung von Vorschriften zur **Währungsumrechnung**

Eckpunkte – Kapitalgesellschaften / KapCo's

- Aufstellung eines **befreienden IFRS Jahresabschlusses**
 - ◆ *Substitution des IFRS Einzelabschlusses nach § 325 Abs. 2a HGB*
 - Erweiterung des Anwenderkreises

 - *Pflicht zur Aufnahme einer HGB-Bilanz und HGB-GuV im Anhang*
 - Pflicht zur Erstellung eines HGB Anhangs fällt weg
 - HGB-Bilanz und HGB-GuV bleibt u.a. Grundlage für Ausschüttungsbemessung und Maßgeblichkeitsprinzip

 - *Keine "spürbare" Erleichterung für Aufsteller*

Eckpunkte – Kapitalgesellschaften / KapCo's

● Bilanzierung von **latent** Steuern

- *Wechsel vom GuV-orientierten "timing-concept" zum bilanz-orientierten "temporary-concept"*
 - Einbeziehung von quasi-permanenten Differenzen
- *Bilanzierungspflicht für aktive und passive latente Steuern*
- *Aktivierungspflicht für Vorteile aus steuerlichen Verlustvorträgen*
- *Ausschüttungssperre*
- *Kleine KapG sind von der Anwendung des § 274 HGB-E befreit*

Eckpunkte – Kapitalgesellschaften / KapCo's

● Abschaffung von **Bilanzierungshilfen**

- *Beispiel: Aktivierung von Aufwendungen zur Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebes*

● Änderungen im **Eigenkapitalausweis**

- *"Nettoausweis" von **ausstehenden Einlagen** allein zulässige Darstellungsweise*
- *Vereinheitlichung des Ausweises von **Eigenen Anteile***
 - (Offener) Abzugsposten im Eigenkapital

Eckpunkte – Kapitalgesellschaften / KapCo's

- **Deutliche Ausweitung der Anhangsangabenpflichten**
 - *Erweiterte Darstellung von "off-balance-sheet" Transaktionen*
 - Angabe von Art, Zweck und finanzielle Auswirkungen von nicht in der Bilanz erscheinenden Geschäften
 - Beispiele: Factoring, Konsignationslager-Vereinbarungen, Zweckgesellschaften, Leasing-Verträge
 - Erleichterungen für kleine und mittelgroße KapG
 - *Angabe und Aufschlüsselung Abschlussprüferhonorars*
 - Aufschlüsselung nach Leistungskategorien
 - Mittelgroße KapG können auf Angabe verzichten und alternativ die Angabe (auf Anfrage) der Wirtschaftsprüferkammer übermitteln
 - Befreiung für kleine KapG (freiwillige Prüfung)

Eckpunkte – Kapitalgesellschaften / KapCo's

- **Deutliche Ausweitung der Anhangsangabenpflichten (cont')**
 - ◆ *Darstellung von marktunübliche "Related Party" Transaktionen*
 - Angabe von Art und Wert von wesentlichen Transaktionen
 - Beurteilung "Marktunüblichkeit" im Wege des Drittvergleichs
 - Rechtsgeschäfte und andere Maßnahmen (z.B. unentgeltliche Nutzungsüberlassung)
 - *Risikobeurteilung der Inanspruchnahme von Haftungsverhältnissen*
- **Ausweitung Lageberichterstattung (börsennotierten UN)**

Eckpunkte – Konzernrechnungslegung

- Grundtenor: Anpassung der Konzernrechnungslegung an internationale Standards
- Vorschriften zum **Konsolidierungskreis**
 - *Konzept der "einheitlichen Leitung"*
 - Streichung des Tatbestandsmerkmal "Beteiligung"
 - Ziel: Einbeziehung von Zweckgesellschaften ("Special Purpose Entities")

Eckpunkte – Konzernrechnungslegung

- Bilanzierung von **Unternehmenszusammenschlüssen**
 - ◆ *Neubewertungsmethode allein zulässige Methode zur Kapitalkonsolidierung ("Purchase Method")*
 - *Erstkonsolidierung zwingend auf den Erwerbszeitpunkt*
 - *Ausweis von Unterschiedsbeträgen aus der Kapitalkonsolidierung*
 - Abschaffung der erfolgsneutralen Rücklagenverrechnung
 - Keine Übernahme des sog. "impairment-only-approaches" der IFRS

Eckpunkte – Konzernrechnungslegung

- **Währungsumrechnung** im Konzern
 - *Pflicht zur einheitlichen Anwendung der modifizierten Stichtagskursmethode*
 - *HGB-E vs. Konzept der funktionalen Währung (DRS-14) ?*
- Deutliche Ausweitung der **Anhangsangabepflichten** (s.o.)
- Ausweitung **Lageberichterstattung** (nur börsennotierte UN)
 - *Erklärung zur Unternehmensführung*

Sonstige Änderungen des BilMoG

- Änderungen in der **Abschlussprüfung** betreffen u.a.
 - *Verpflichtende Einführung Internationaler Prüfungsstandards (ISA)*
 - *Verschärfungen der Konzernabschlussprüfungsnormen*
 - *WPK - Registrierung von Prüfungsgesellschaften aus Drittstaaten*
 - *Netzwerkdefinition und Unabhängigkeit*
 - *Erweiterung der Berichterstattung an den Aufsichtsrat*
- Änderungen im **Gesellschaftsrecht** (AktG, GmbHG, etc.)

Eckpunkte – Wesentliche Übergangsvorschriften

Anwendung des HGB-E idF des BilMoG

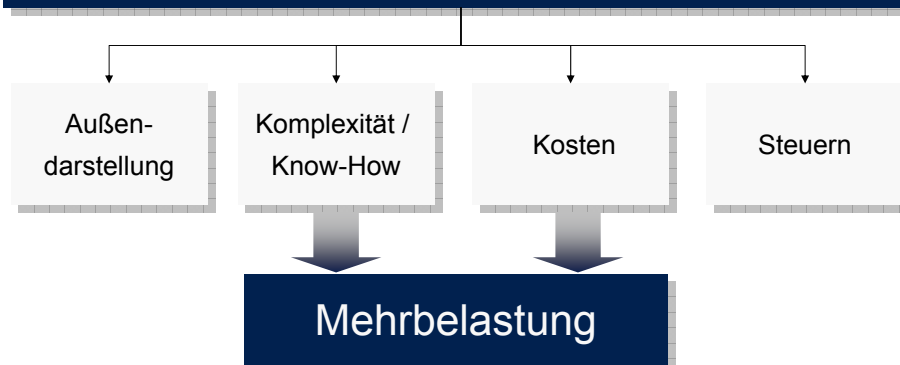
Buchführungspflichten	Geschäftsjahre die nach dem 31.12.2007 beginnen
Schwellenwerte	Geschäftsjahre die nach dem 31.12.2007 beginnen
Bilanzierungsvorschriften	Geschäftsjahre die nach dem 31.12.2008 beginnen
Pensionsrückstellungen	Ratierliche Zuführung über 15 Jahre (Wahlrecht)
Aufwandsrückstellungen	Auflösung zu Gunsten von Gewinnrücklagen bei erstmaliger Anwendung des HGB-E i.d.F. des BilMoG

AGENDA

1. Einleitung
2. Eckpunkte des Referentenentwurfs "BilMoG"
3. Chancen oder Risiken für den Mittelstand ?
4. Fazit

Chancen oder Risiken für den Mittelstand ?

Auswirkungen des BilMoG



Chancen oder Risiken für den Mittelstand ?

Außendarstellung

- Steigerung der Transparenz
 - Aktivierungspflicht immaterielle Werte
 - Aktive latente Steuern auf Verlustvorträge
- Abbildung „tatsächlicher“ Verhältnisse im Jahresabschluss
 - Pensionsrückstellungen
 - Einbeziehung von Zweckgesellschaften in den Konsolidierungskreis
- Pflicht zur Preisgabe „unangenehmer“ Unternehmensinformationen
 - Darstellung von marktunüblichen Transaktionen mit Nahestehenden Personen

Fazit: Chancen-/Risikenverteilung branchen- und unternehmensabhängig

Chancen oder Risiken für den Mittelstand ?

Komplexität / Know-How

- Übernahme komplexer IFRS „Bilanzierungsmodelle“
 - *Ansatz und Bewertung aktive latente Steuern*
 - *Zeitwertbewertung Finanzinstrumente*
 - *Erwerbsmethode und „Purchase Price Allocations“*
- Ermittlung des Erfüllungsbetrags bei den Rückstellungen
 - *Schätzung zukünftiger Preis- und Kostentrends*
- Erstellung von zwei Gutachten für Pensionsrückstellungen

Fazit: Rechnungslegungsaufwand wird spürbar steigen

Chancen oder Risiken für den Mittelstand ?

Kosten

- BilMoG It. Begründung zum Ref-E. weitgehend kostenneutral
- Wegfall der Einheitsbilanz
- Zunahme der Komplexität verlangt u.U. verstärkt externes Expertenwissen
- Erleichterungen für kleine Unternehmen
 - *Anhebung der Schwellenwerte*
 - *Wegfall von Bilanzierungs- und Buchführungspflichten*

Fazit: Kostenauswirkungen sind unternehmensindividuell

Chancen oder Risiken für den Mittelstand ?

Steuern

- BilMoG grundsätzlich steuerneutral
- Fraglich: Fair Value Bewertung Finanzinstrumente
- Unklar wie mit "Altfällen" umgegangen wird
 - *retrospektive oder prospektive Anwendung*
 - *z.B. Zuschreibungen aufgrund zwingendem Wertaufholungsgebot*

Fazit: Mehrzahl der Regelungen sind steuerneutral

AGENDA

1. Einleitung
2. Eckpunkte des Referentenentwurfs "BilMoG"
3. Chancen oder Risiken für den Mittelstand ?
4. Fazit

Fazit

- Würdigung des BilMoG Ref-E
 - *Insgesamt positives Echo auf den HGB Ref-E.*
 - *IFRS im Rechtskleid der HGB ?*
 - *BilMoG – Eine Kompromisslösung ?*

- Kritikpunkte
 - *Erleichterung für Kleinunternehmen*
 - *Befreiender IFRS Abschluss*
 - *Bilanzierung von "Altfälle"*

- Geplante Verabschiedung des Gesetzes Ende 2008

Ihre Ansprechpartner

Dr. Gerhard Braun

Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

Uli Glaser

Wirtschaftsprüfer, Steuerberater,

RWT Reutlinger Wirtschaftstreuhand GmbH
Steuerberatungsgesellschaft Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Charlottenstrasse 45 - 51, 72764 Reutlingen

Tel.: +49 7121 489-0

Fax.: +49 7121 489-333

E-Mail: rwt-reutlingen@rwt-gruppe.de

www.rwt-gruppe.de