



© DRSC e.V

Zimmerstr. 30
Internet: www.drsc.de

10969 Berlin

Tel.: (030) 20 64 12 - 0

Fax: (030) 20 64 12 - 15

E-Mail: info@drsc.de

Diese Sitzungsunterlage wird der Öffentlichkeit für die FA-Sitzung zur Verfügung gestellt, so dass dem Verlauf der Sitzung gefolgt werden kann. Die Unterlage gibt keine offiziellen Standpunkte des FA wieder. Die Standpunkte des FA werden in den Deutschen Rechnungslegungs Standards sowie in seinen Stellungnahmen (Comment Letters) ausgeführt.
Diese Unterlage wurde von einem Mitarbeiter des DRSC für die FA-Sitzung erstellt.

HGB-FA – öffentliche SITZUNGSUNTERLAGE

Sitzung:	14. HGB-FA / 02.12.2013 / 11:30 – 14:45 Uhr
TOP:	02 – HGB-Reform
Thema:	Diskussion der Themen zur Änderung des HGB
Unterlage:	14_02a_HGB-FA_HGB-Reform_Themen außerhalb RL

1 Empfehlungen zu Änderungen des HGB jenseits der Umsetzungsnotwendigkeiten der Richtlinie

HGB	Empfehlung / Fragen
<p>§ 249 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Art. 28 Abs. 1 Satz 1 EHGHB</p> <p>1. Für eine laufende Pension oder eine Anwartschaft auf eine Pension auf Grund einer unmittelbaren Zusage braucht eine Rückstellung nach § 249 Abs. 1 Satz 1 des HGB nicht gebildet zu werden, wenn der Pensionsberechtigte seinen Rechtsanspruch vor dem 1. Januar 1987 erworben hat oder sich ein vor diesem Zeitpunkt erworbener Rechtsanspruch nach dem 31. Dezember 1986 erhöht.</p> <p>2. Für eine mittelbare Verpflichtung aus</p>	<p>Soll evtl. die Aufhebung des Passivierungswahlrechts für Verpflichtungen aus Altzusagen und aus mittelbaren Zusagen empfohlen werden?</p>



HGB	Empfehlung / Fragen
<p>einer Zusage für eine laufende Pension oder eine Anwartschaft auf eine Pension sowie für eine ähnliche unmittelbare oder mittelbare Verpflichtung braucht eine Rückstellung in keinem Fall gebildet zu werden.</p>	
<p>§ 249</p>	<p>Klarstellung zum Ansatz von passiven latenten Steuern in der Bilanz der Einzelkaufleute und Unternehmen, die § 274 HGB nicht (freiwillig) anwenden</p>
<p>§ 250 Abs. 3</p> <p>Ist der Erfüllungsbetrag einer Verbindlichkeit höher als der Ausgabebetrag, so darf der Unterschiedsbetrag in den Rechnungsabgrenzungsposten auf der Aktivseite aufgenommen werden. Der Unterschiedsbetrag ist durch planmäßige jährliche Abschreibungen zu tilgen, die auf die gesamte Laufzeit der Verbindlichkeit verteilt werden können.</p>	<p>Für die aktive Abgrenzung des Disagios besteht ein Aktivierungswahlrecht. Wirtschaftlich gesehen stellt das Disagio einen vorweg entrichteten Zins dar, der nach h. M. die Kriterien eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens des § 250 Abs. 1 HGB erfüllt. Aus diesem Grund wäre zu überlegen, das Aktivierungswahlrecht zugunsten einer Aktivierungspflicht mit einer Abschreibung entsprechend der Kapitalnutzung bzw. Tilgung aufzuheben. Die Richtlinienkonformität wäre durch das in Art. 12 Abs. 10 der Richtlinie 2013/34/EU enthaltene Mitgliedstaatenwahlrecht hinsichtlich der Aktivierung des Disagios gegeben.</p>
<p>§ 253 Abs. 1 Satz 6</p> <p>In diesem Fall erfolgt die Bewertung der Vermögensgegenstände nach Satz 1, auch soweit eine Verrechnung nach § 246 Absatz 2 Satz 2 vorgesehen ist.</p>	<p>Änderung der Formulierung</p> <p>„In diesem Fall“ bezieht sich auf Satz 5, wonach Kleinstkapitalgesellschaften eine Bewertung zum beizulegenden Zeitwert nur vornehmen dürfen, wenn sie von keiner der für sie zulässigen Erleichterungen Gebrauch machen. „In diesem Fall“ heißt also, „im Fall der Bewertung zum beizulegenden Zeitwert“, gemeint wird aber „im Fall der Inanspruchnahme der für Kleinstkapitalgesellschaften vorgesehenen Erleichterungen“.</p> <p>Anstatt „In diesem Fall“ wäre z.B. folgende Formulierung denkbar: <u>„Wird von mindestens einer der in Satz 5 genannten Erleichterungen Gebrauch gemacht, ...“</u></p>
<p>§ 253 Abs. 2 Satz 1</p> <p>Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr sind mit dem ihrer Restlaufzeit entsprechenden durchschnittli-</p>	<p>Klarstellung hinsichtlich der Zulässigkeit der Abzinsung von Rückstellungen mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr</p> <p>Der Gesetzeswortlaut fordert explizit die Abzinsung von Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr, enthält jedoch keine Regelung hinsichtlich der Abzinsung von Rückstellungen</p>



HGB	Empfehlung / Fragen
<p>chen Marktzinssatz der vergangenen sieben Geschäftsjahre abzuzinsen.</p>	<p>mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr. Im Schrifttum wird vielfach die Meinung vertreten, dass die freiwillige Abzinsung von Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von einem Jahr und weniger zulässig ist, da laut Gesetz kein explizites Abzinsungsverbot besteht (vgl. z. B. Kozikowski/Schubert/Pastor, in Beck'scher Bilanzkommentar 2012, § 253 Anm. 180, Gelhausen/Fey/Kämpfer, Rechnungslegung und Prüfung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 2009, I, Tz. 44 f.). Eine Klarstellung hierzu wäre wünschenswert.</p>
<p>§ 253 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2</p>	<p>Für die Zugangs- und Folgebewertung von entgeltlich (oder gegen Erhalt von Sachleistungen) übernommenen ungewissen Verpflichtungen stellt sich die Frage, ob der (mit dem aktuellen Marktkurs am Bilanzstichtag abgezinste) Barwert der Verpflichtung sachgerechter ist als der (mit dem durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen sieben Jahre abgezinste) Erfüllungsbetrag nach § 253 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 HGB.</p> <p>Soll die Zugangs- und Folgebewertung von entgeltlich (oder gegen Erhalt von Sachleistungen) übernommenen ungewissen Verpflichtungen in § 253 HGB klargestellt werden?</p> <p>Soll evtl. eine Klarstellung hinsichtlich der Bewertung von Verbindlichkeiten im Fall, dass diese verdeckte Zinsen enthalten, empfohlen werden?</p>
<p>§ 253 Abs. 3</p> <p>Keine Regelung zur maximal zulässiger Nutzungsdauer des aktivierten Geschäfts- oder Firmenwerts (GoF)</p>	<p>Festlegung der maximal zulässigen Nutzungsdauer von aktiviertem GoF generell auf zehn Jahre</p>
<p>§ 254</p> <p>Bildung von Bewertungseinheiten</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Formulierung einer Kann-Vorschrift zur Bildung von Bewertungseinheiten. <p>Im Schrifttum wird mehrheitlich von einem Wahlrecht hinsichtlich der Bildung von Bewertungseinheiten ausgegangen (vgl. z. B. Förchle/Usinger, in Beck'scher Bilanzkommentar 2012, § 254 Anm. 5, Gelhausen/Fey/Kämpfer, Rechnungslegung und Prüfung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 2009, H, Tz. 86f). Diese Auffassung vertritt auch das IDW (vgl. IDW RS HFA 35, Tz. 12). Dennoch wäre eine Klarstellung hierzu wünschenswert.</p> 2. Klarstellung der Zulässigkeit partieller Absicherungen <p>Es fraglich, ob auch nur Teile eines Postens als ein absicherbares Grundgeschäft designiert werden können. Im Schrifttum wird diese Frage mehrheitlich bejaht (vgl. z. B. Förchle/Usinger, in Beck'scher Bilanzkommentar 2012, § 254 Anm. 13, Gelhausen/Fey/Kämpfer, Rechnungsle-</p>



HGB	Empfehlung / Fragen
	<p>gung und Prüfung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 2009, H, Tz. 12, Schmidt, Bewertungseinheiten nach dem BilMoG, in BB 2009, S. 884).</p> <p>3. Soll evtl. eine Klarstellung hinsichtlich der Abbildung der Bewertungseinheiten (Einfrierungsmethode vs. Durchbuchungsmethode) empfohlen werden?</p>
<p>§ 264 Abs. 3 Eingangssatz</p> <p>Eine Kapitalgesellschaft, die in den Konzernabschluss eines Mutterunternehmens mit Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem anderen Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum einbezogen ist, braucht die Vorschriften dieses Unterabschnitts und des Dritten und Vierten Unterabschnitts dieses Abschnitts nicht anzuwenden, wenn [...]</p>	<p>Klarstellung, dass weder das Mutterunternehmen selbst noch ein nach § 310 Abs. 1 HGB in den Konzernabschluss einbezogenes Gemeinschaftsunternehmen vom Befreiungswahlrecht des § 264 Abs. 3 HGB Gebrauch machen können: „Eine Kapitalgesellschaft, die als Tochterunternehmen in den Konzernabschluss...“</p>
<p>§ 264 Abs. 4</p> <p>Abs. 3 ist auf Kapitalgesellschaften, die Tochterunternehmen eines nach § 11 PubliG zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichteten Mutterunternehmens sind, entsprechend anzuwenden, [...]</p>	<p>Ausweitung des Anwendungsbereichs auf Mutterunternehmen mit Sitz in der EU/EWR (analog zu § 264 Abs. 3 HGB)</p>
<p>§ 264c Abs. 2 Satz 1</p> <p>1. § 266 Abs. 3 Buchstabe A ist mit der Maßgabe anzuwenden, dass als Eigenkapital die folgenden Posten gesondert auszuweisen sind:</p> <p>I. Kapitalanteile</p> <p>II. Rücklagen</p>	<p>Beseitigung der Inkonsistenz zwischen § 264c Abs. 2 Satz 1 III. und IV. und Satz 3 HGB durch Streichung der Worte „Verlustvortrag“, „Jahresfehlbetrag“</p> <p>Nach § 264c Abs. 2 Satz 3 HGB kann es nicht zum Ausweis eines Jahresfehlbetrags oder eines Verlustvortrags kommen, denn Verluste sollen zwingend von den Kapitalanteilen der Gesellschafter abgeschrieben werden.</p>



HGB	Empfehlung / Fragen
III. Gewinnvortrag/Verlustvortrag IV. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag.	
§ 265 Abs. 2 Satz 1 In der Bilanz sowie in der GuV ist zu jedem Posten der entsprechende Betrag des vorhergehenden Geschäftsjahrs anzugeben.	Erweiterung um die Angabe der Vorjahreszahlen auch in der Kapitalflussrechnung, im Eigenkapital- spiegel und im Lagebericht Nach maßgeblicher Literaturlauffassung ist die Angabe von Vorjahreszahlen zumindest für die Jahresabschlussbestandteile sinnvoll (vgl. z. B. Gelhausen/Fey/Kämpfer, Rechnungslegung und Prüfung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 2009, K, Tz. 8, Haufe HGB Bilanz Kommentar 2012, § 297 Rz. 57, Förschle/Kroner, in Beck'scher Bilanzkommentar 2012, § 297 Anm. 17, Letztere sind der Auffassung, dass die Verpflichtung zur Darstellung von Vorjahreszahlen nach § 265 Abs. 2 Satz 1 HGB für alle anderen obligatorischen Abschlussbestandteile gilt)
§ 271 Abs. 2 Definition des Begriffs „verbundene Unternehmen“	Überarbeitung der Definition des Begriffs „verbundene Unternehmen“ als Mutter-/Tochterunternehmen, die in einen Konzernabschluss einbezogen werden. Dies würde der in Art. 2 Nr. 12 der Richtlinie 2013/34/EU enthaltenen Definition entsprechen: „zwei oder mehrere Unternehmen innerhalb einer Gruppe“
§ 314 Nr. 13 Teilsatz 2 Geschäfte mit und zwischen mittel- oder unmittelbar in 100-prozentigem Anteilsbesitz stehenden in einen Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen sind von der Angabepflicht ausgenommen	Anpassung an den Wortlaut der EU-Bilanzrichtlinie Nach § 314 Nr. 13 Teilsatz 2 HGB sind auch Geschäfte mit und zwischen Unternehmen, die zwar in den Konzernabschluss einbezogen sind, jedoch in einem Anteilsbesitz von weniger als 100 % stehen, angabepflichtig. Dies erscheint jedoch nicht sachgerecht und geht über die Anforderungen der Richtlinie 2013/34/EU hinaus. Eine Anpassung an den Wortlaut des Art. 28 Abs. 1 (a) der Richtlinie 2013/34/EU wäre daher wünschenswert: „Bei Angabe von Geschäften zwischen in eine Konsolidierung einbezogenen nahestehenden Unternehmen und Personen werden Geschäfte zwischen diesen, die bei der Konsolidierung weggelassen werden, nicht einbezogen.“
§ 298 Abs. 1 Auf den Konzernabschluss ist u.a. § 268 Abs. 8 HGB anzuwenden	Streichung des Hinweises auf § 268 Abs. 8 HGB, da der Konzernabschluss keine Ausschüttungsbemessungsgrundlage darstellt
§ 301 Abs. 2 Satz 3 f. Ist ein Mutterunternehmen erstmalig zur Aufstellung eines Konzernabschlusses ver-	Formulierung als Kann-Regelungen § 301 Abs. 2 Satz 3 f. sind als eine Soll-Vorschriften formuliert. Sie sollen der Erleichterungen dienen, können aber auch Verzerrungen bei der Bilanzierung bewirken. So ist nach dem Wortlaut eine



HGB	Empfehlung / Fragen
<p>pflichtet, sind die Wertansätze zum Zeitpunkt der Einbeziehung des Tochterunternehmens in den Konzernabschluss zugrunde zu legen, soweit das Unternehmen nicht in dem Jahr Tochterunternehmen geworden ist, für das der Konzernabschluss aufgestellt wird. Das Gleiche gilt für die erstmalige Einbeziehung eines Tochterunternehmens, auf die bisher gemäß § 296 verzichtet wurde.</p>	<p>Kapitalkonsolidierung auf der Grundlage von § 301 Abs. 2 Satz 1 HGB nicht zulässig, auch wenn aussagekräftigere historische Daten für die Konsolidierung vorhanden sind. Dies ist bei der erstmaligen pflichtgemäßen Aufstellung eines Konzernabschlusses beispielsweise dann der Fall, wenn bisher ein freiwilliger Konzernabschluss nach handelsrechtlichen Grundsätzen (bspw. zur Erreichung der Befreiung gem. § 264 Abs. 3 HGB) aufgestellt oder das Mutterunternehmen in einen übergeordneten Konzernabschluss einbezogen wurde.</p> <p>Der Verzicht auf die Anwendung von § 301 Abs. 2 Satz 3 und Satz 4 HGB sollte nur einheitlich für alle Tochterunternehmen zulässig sein, für die entsprechende Informationen vorliegen.</p>
<p>Sukzessiver Unternehmenserwerb / Übergangskonsolidierung – keine Regelungen für Übergänge zwischen Konsolidierungsformen</p>	<p>Das Thema soll im Zuge der Überarbeitung des DRS 4 <i>Unternehmenserwerbe im Konzernabschluss</i> adressiert werden. Soll dennoch eine Regelung im HGB empfohlen werden?</p>
<p>Auf- und Abstockung von Anteilen an Tochterunternehmen (ohne Statuswechsel) – keine Regelung</p>	<p>Das Thema soll im Zuge der Überarbeitung des DRS 4 <i>Unternehmenserwerbe im Konzernabschluss</i> adressiert werden. Soll dennoch eine Regelung im HGB empfohlen werden?</p>
<p>Entkonsolidierung – keine Regelung</p>	<p>Das Thema soll im Zuge der Überarbeitung des DRS 4 <i>Unternehmenserwerbe im Konzernabschluss</i> adressiert werden. Soll dennoch eine Regelung im HGB empfohlen werden?</p>
<p>Wechsel zu HGB-Rechnungslegung nach der vorübergehenden IFRS-Anwendung – keine Regelung</p>	<p>Die Hauptproblembereiche bei der Rückkehr zur HGB-Rechnungslegung nach der IFRS-Anwendung sind:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Retrospektive oder prospektive Anwendung des HGB? • Erfolgswirksame oder erfolgsneutrale Erfassung der Ansatz- und Bewertungsunterschiede? • Ist eine Vorjahres-GuV notwendig? <p>Das EU-Recht enthält zu diesem Thema keine Regelungen.</p> <p>Soll eine Regelung im HGB empfohlen werden?</p>



PublG	Empfehlung
<p>§ 5 Abs. 6</p> <p>Unternehmen im Sinne des § 3 Abs. 1 sind von den Anforderungen dieses Gesetzes befreit, wenn sie in den Konzernabschluss eines Mutterunternehmens im Sinne des § 11 dieses Gesetzes oder des § 290 HGB einbezogen sind und sie im Übrigen die entsprechend geltenden Voraussetzungen des § 264 Abs. 3 HGB erfüllen</p>	<p>Ausweitung des Anwendungsbereichs auf Mutterunternehmen mit Sitz in der EU/EWR (analog zu § 264 Abs. 3 HGB)</p>

2 Themen, die zu einem späteren Zeitpunkt an das BMJ adressiert werden

<p>§§ 314 Abs. 1 Nr. 6, 315 Abs. 2 Nr. 4</p> <p>Angaben zu Organbezügen</p>	<p>Die Angaben über die Organbezüge sind nach §§ 314 Abs. 1 Nr. 6, 315 Abs. 2 Nr. 4 HGB, DCGK und ggf. nach IFRSs zu machen. Diese Angaben sind miteinander nicht vollständig konsistent. Dies bedeutet einen höheren Aufwand für die Ersteller und führt ggf. zu Unklarheiten bei den Adressaten.</p> <p>Der konkrete Inhalt der Empfehlung zur HGB-Änderung wird von der neu gegründeten DRSC-Arbeitsgruppe „Organvergütung“ ausgearbeitet und zu einem späteren Zeitpunkt an das BMJ übermittelt.</p>
---	--