

VORSCHLÄGE DES DSR ZUM BILANZRECHTSMODERNISIERUNGSGESETZ

VORBEMERKUNG:

In der Begründung des Bilanzrechtsreformgesetzes (BilReG) wurde für die zweite Jahreshälfte 2004 der Entwurf eines Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) angekündigt. Darin soll über

- die Ausübung von Wahlrechten nach der Modernisierungsrichtlinie,
- darüber hinausgehende Anpassungen des Handelsbilanzrechts an internationale Entwicklungen und
- die Öffnung des Handelsbilanzrechts für das Konzept der Fair-Value-Bewertung, wie es in der Fair-Value-Richtlinie 2001/65/EG vorgesehen ist,

entschieden werden.

Der Deutsche Standardisierungsrat hat sich im Rahmen seiner Beratungsaufgabe gemäß § 342 Abs. 1 Nr. 2 HGB mehrfach zur Umsetzung der oben genannten Vorhaben im Handelsgesetzbuch geäußert. Zuletzt in der Stellungnahme zum Referentenentwurf für das Bilanzrechtsreformgesetz hatte der DSR unterstrichen, dass eine Berücksichtigung der zahlreichen internationalen und europäischen Entwicklungen in den letzten Jahren in einem Schritt als grundlegende Strukturreform der Konzernrechnungslegung in Deutschland berücksichtigt werden sollte. Insbesondere wurde bereits für das Bilanzrechtsreformgesetz vorgeschlagen, nicht nur den von der IAS-Verordnung erfassten Unternehmen, sondern auch den nicht kapitalmarktorientierten Unternehmen die Anwendung der IAS/IFRS auf den Konzernabschluss vorzuschreiben. Damit eine mittelfristige Vorbereitung des Mittelstands auf die Umstellung ermöglicht würde, sollte dabei den nicht kapitalmarktorientierten Mutterunternehmen eine Übergangsfrist von mehreren Jahren gewährt werden, in der der Konzernabschluss weiterhin nach HGB erstellt werden kann. Da die Rechnungslegung nach IAS/IFRS unbestritten eine bessere Informationsversorgung der Adressaten gewährleistet, sollte möglichst frühzeitig klargestellt werden, dass die internationalen Rechnungslegungsgrundsätze mittelfristig für alle Konzernabschlüsse in Deutschland gelten sollen. Die nicht kapitalmarktorientierten Unternehmen erhielten damit eine Planungssicherheit für die nächsten Jahre, indem auf eine Annäherung der §§ 294 ff. HGB an die IAS/IFRS in mehreren Schritten verzichtet werden könnte.

Da sich der Gesetzgeber für eine Reform der Rechnungslegung in Deutschland in mehreren Schritten entschieden hat und auch für das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz nicht mit einer grundlegenden Strukturreform zu rechnen ist, hat der DSR einzelne Reformvorschläge für das Handelsgesetzbuch in einer Liste zusammengestellt, die sowohl den Jahres- als auch den Konzernabschluss betreffen. Ein Due Process hat für diese Vorschläge nicht stattgefunden, da es sich um die Beratungsaufgabe des DSR gemäß § 342 Abs. 1 Nr. 2 HGB handelt und das Bundesjustizministerium eine öffentliche Diskussion seines Referentenentwurfs durchführen wird.

Bei den Reformvorschlägen wird von folgenden **Zielsetzungen für eine Modernisierung** des HGB ausgegangen:

- Streichung von gesetzlichen Wahlrechten zur besseren Vergleichbarkeit der Jahres- und Konzernabschlüsse und Einschränkung bilanzpolitischer Möglichkeiten und
- schrittweise Anpassung des Handelsbilanzrechts an internationale Entwicklungen.

Prämissen der Reformvorschläge sind Steuerneutralität für die Unternehmen und einheitliche Ansatz- und Bewertungsregelungen für den Jahres- und Konzernabschluss. Sofern einzelne Vorschläge durch Vorgaben der 4. und 7. EG-Richtlinie behindert werden, wird in Teil D empfohlen, auf einen entsprechenden **Änderungsvorschlag bei der EU-Kommission** hinzuwirken.

In der nachfolgenden Liste wurden die **Vorschläge nach ihren zeitlichen Realisierungsmöglichkeiten unterschieden**: **Abschnitt A** enthält jene Vorhaben, die ohne korrespondierende Änderungen im Steuer- oder Gesellschaftsrecht umgesetzt werden können und nicht wesentlich in die bestehende Interpretation der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) eingreifen. **Abschnitt B** fasst Vorschläge zusammen, die insbesondere eine Modifikation des Maßgeblichkeitsprinzips erfordern, um eine steuerneutrale Änderung des Handelsrechts zu ermöglichen. **Abschnitt C** behandelt Reformvorschläge, die in Anlehnung an die EU-Modernisierungsrichtlinie und internationale Entwicklungen eine Weiterentwicklung des Handelsrechts vorsehen, aber Anpassungen der handelsrechtlichen GoB und teilweise auch des Steuerrechts voraussetzen. In **Abschnitt D** werden jene Reformvorschläge aufgeführt, die im HGB umgesetzt werden sollten, jedoch zunächst eine Änderung in der 4. und 7. EG-Richtlinie, insbesondere die Abschaffung von Unternehmenswahlrechten, erfordern.

Gliederung der Vorschlagsliste:

A. Kurzfristig umsetzbare Reformvorschläge für das HGB

1. Jahresabschluss (§§ 238 – 289 HGB, Art. 28 EGHGB)

- 1.1. Abschaffung von Wahlrechten im Jahresabschluss
- 1.1.1. Ansatzwahlrechte im Jahresabschluss
- 1.1.2. Bewertungswahlrechte im Jahresabschluss
- 1.2. Weitere Änderungen im Jahresabschluss

2. Konzernabschluss (§§ 290 – 315a HGB)

- 2.1. Abschaffung von Konsolidierungswahlrechten im Konzernabschluss
- 2.2. Weitere Änderungen im Konzernabschluss

3. Ausweiswahlrechte im Jahres- und Konzernabschluss

4. Sonstige Änderungsvorschläge

- 4.1. Ergänzung der Pflichtbestandteile des Jahresabschlusses (§ 264 Abs. 1 S. 1 HGB)
- 4.2. Abschaffung von Bewertungswahlrechten im PubliG

B. Reformvorschläge mit steuer- und/oder gesellschaftsrechtlichen Konsequenzen

- 1. Wahlrechte im Jahresabschluss
- 2. Weitere Änderungen im Jahresabschluss

C. Reformvorschläge mit Konsequenzen für die handelsrechtlichen GoB

D. Notwendige Änderungen der EG-Bilanzrichtlinien für Reformvorschläge

- 1. Änderungen für kurzfristig umsetzbare Reformvorschläge für das HGB
- 2. Änderungen für Reformvorschläge mit Konsequenzen für die handelsrechtlichen GoB

A. Kurzfristig umsetzbare Reformvorschläge für das HGB

1. JAHRESABSCHLUSS (§§ 238 – 289 HGB, ART. 28 EGHGB)

1.1. ABSCHAFFUNG VON WAHLRECHTEN IM JAHRESABSCHLUSS

1.1.1. ANSATZWAHLRECHTE IM JAHRESABSCHLUSS

Norm	Internationale Vorgehensweise / Begründung	Empfehlung
Rückstellungen für unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, die in den letzten 9 Monaten des nächsten Geschäftsjahres nachgeholt werden (§ 249 Abs. 1 S. 3)	International nur Ansatz von Außenverpflichtungen, 4. EG-RL nicht betroffen. <u>Steuerrecht:</u> Keine Auswirkungen, da dieses Rückstellungswahlrecht ohnehin steuerlich nicht anerkannt wurde.	§ 249 Abs. 1 S. 3 aufheben → Passivierungsverbot
Aufwandsrückstellungen (§ 249 Abs. 2)	International nur Ansatz von Außenverpflichtungen, 4. EG-RL nicht betroffen. <u>Steuerrecht:</u> Keine Auswirkungen, da Wahlrechte für Aufwandsrückstellungen ohnehin steuerlich nicht anerkannt werden (H 31 c Abs. 3 EStR).	§ 249 Abs. 2 aufheben → Passivierungsverbot
Rückstellungen für unmittelbare Pensionsverpflichtungen, die vor 1.1.1987 zugesagt wurden („Alt-zusagen“), mittelbare Pensionsverpflichtungen und pensionsähnliche Verpflichtungen (Art. 28	Ansatz aller unmittelbaren und mittelbaren Pensionsverpflichtungen, 4. EG-RL nicht betroffen. <u>Steuerrecht:</u> Ansatz in Steuerbilanz setzt Passivierung in Handelsbilanz voraus. Ansatzpflicht verursacht keine steuerlichen Nachteile für Unternehmen. Für mittelbare Pensionsverpflichtungen besteht derzeit ein Passivierungsverbot	Art. 28 EGHGB Passivierungswahlrecht aufheben, Verpflichtung zum Ansatz einer Rückstellung → mögliche Übergangsregelungen für Passivierung ausstehender Pensionsverpflichtungen: Unternehmenswahl-

<p>Abs. 1 S. 1 und 2 EGHGB)</p>	<p>in der Steuerbilanz. Daher wären aufgrund der handelsrechtlichen Passivierungspflicht zu bildende Rückstellungsbeträge nicht von der Besteuerung ausgenommen.</p>	<p>recht, die Verpflichtungen über 10 Jahre verteilt ergebniswirksam zu berücksichtigen oder einmalig ergebnisneutral mit dem Eigenkapital zu verrechnen → nicht passivierte Beträge und die Methode zur Ermittlung des Unterschiedsbetrags sind im Anhang anzugeben</p>
<p>Als Aufwand berücksichtigte Zölle und Verbrauchsteuern auf Vorräte (§ 250 Abs. 1 S. 2 Nr. 1)</p>	<p>Nach IAS sind Zölle und Verbrauchsteuern in die Vorräte umzugliedern. Widerspricht ohnehin der 4. EG-RL und wurde wegen Übereinstimmung mit EStG eingeführt. Sinn besteht nicht in der Rechnungsabgrenzung. Es sollte Pflicht zur Einbeziehung in die Herstellungs-/Anschaffungskosten der Vorräte eingeführt werden. <u>Steuerrecht:</u> Keine Auswirkungen.</p>	<p>§ 250 Abs. 1 aufheben und Abs. 1 S. 2 Nr. 1 in § 255 als Ergänzung aufnehmen → kein Ausweis mehr als RAP, sondern Einführung einer Aktivierungspflicht im Rahmen der Anschaffungs- und Herstellungskosten der Vorräte</p>
<p>Als Aufwand berücksichtigte Umsatzsteuer auf am Abschlussstichtag auszuweisende oder von den Vorräten offen abgesetzte Anzahlungen (§ 250 Abs. 1 S. 2 Nr. 2)</p>	<p>Nach IAS sind keine Rechnungsabgrenzungsposten vorgesehen, Zölle und Verbrauchsteuern sind nach IAS 2.8 in die Vorräte umzugliedern. Widerspricht ohnehin der 4. EG-RL. Diese Posten dienen nicht der Rechnungsabgrenzung. Wahlrecht sollte daher durch die Verpflichtung ersetzt werden, die Anzahlungen entsprechend der sog. Nettomethode abzubilden, wonach die erhaltene Anzahlung ohne Umsatzsteueranteil passiviert wird, so dass die Aktivierung eines RAP in Höhe der Umsatzsteuer nicht mehr erforderlich ist. <u>Steuerrecht:</u> Keine Auswirkungen.</p>	<p>§ 250 Abs. 1 aufheben und Einführung einer Verpflichtung, die Anzahlungen netto zu passivieren → keine Aktivierung eines RAP in Höhe der Umsatzsteuer erforderlich, wenn Anzahlungen ohne Umsatzsteueranteil passiviert werden</p>
<p>Derivativer Geschäfts- oder Firmenwert (§ 255 Abs. 4 S. 1)</p>	<p>International Aktivierungspflicht, 4. EG-RL nicht betroffen, daher Vorschlag Aktivierungspflicht. GoF ist ein Vermögensgegenstand. Da Charakter aber aufgrund</p>	<p>§ 255 Abs. 4 aufheben und ggf. § 246 Abs. 1 S. 1 ergänzen</p>

	<p>des § 255 Abs. 4 teilweise in der Diskussion ist, sollte eine Klarstellung in der Gesetzesbegründung oder ggf. sogar in § 246 Abs. 1 S. 1 erwogen werden, dass der derivative GoF unter die Vermögensgegenstände fällt.</p> <p><u>Steuerrecht:</u> Derivativer GoF ist ohnehin als Wirtschaftsgut aktivierungspflichtig. Eine handelsrechtliche Aktivierungspflicht kann gesetzgeberische Klarstellungen bei Umwandlungen gemäß Umwandlungs- und Umwandlungsteuergesetz erfordern. Nach § 24 UmwG besteht ein eigenständiges Wahlrecht zwischen Buchwertfortführung und Aufdeckung stiller Reserven sowie Aktivierung des GoF. Grundsätzlich besteht bei Umwandlungsvorgängen keine direkte Verknüpfung mit dem Steuerrecht. Allerdings ist für die Darstellung als Erwerb nach § 24 UmwG nach Auslegung der Finanzverwaltung derzeit die sog. hinkende Maßgeblichkeit zu beachten, deren Auswirkungen erst im Folgejahr nach der handelsrechtlichen Aktivierung ersichtlich werden. Wenn die Buchwertmethode zunächst steuerlich unabhängig vom Handelsrecht anwendbar ist, sind im Folgejahr die höheren Werte der Handelsbilanz in die Steuerbilanz zu übernehmen, wodurch eine höhere Steuerbelastung entsteht. Daher wenden Unternehmen das Wahlrecht des § 24 UmwG bislang nicht an, obwohl dies durchaus gewollt wäre (bspw. aufgrund bevorstehenden Börsengangs). Noch für dieses Jahr wird eine Entscheidung durch die Rechtsprechung erwartet.</p>	<p>→ Aktivierungspflicht des GoF → Dauerhafte Abkopplung von Handelsbilanz und Steuerbilanz bei Umwandlungsvorgängen (§ 24 UmwG) erforderlich</p>
<p>Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen (§ 268 Abs. 5 S. 2)</p>	<p>Dürfen sowohl nach IAS als auch nach US GAAP nicht mit der Aktivseite saldiert werden.</p> <p><u>Steuerrecht:</u> Keine Auswirkungen.</p>	<p>§ 268 Abs. 5 S. 2 aufheben → Ausweis unter Verbindlichkeiten</p>
<p>Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des</p>	<p>Nach IAS/US GAAP Aufwand der Periode, es sei denn, sie erfüllen die Aktivierungsvoraussetzungen für <i>assets</i>.</p>	<p>§ 269 aufheben → Abschaffung der Bilanzierungshilfe</p>

<p>Geschäftsbetriebs (§ 269)</p>	<p>Zulässigkeit der Bildung ist EG-Mitgliedstaatenwahlrecht Aktivierungsverbot vorsehen <u>Steuerrecht:</u> Nach EStG kein Wirtschaftsgut, daher Abschaffung steuerneutral. <u>Gesellschaftsrecht:</u> Mit Bilanzrichtliniengesetz (BiRiLiG) eingeführt, um ggf. eintretende Überschuldung abzuwenden. Heute aber Einigkeit, dass handelsrechtliche Bilanzierungshilfen für Abwendung einer Überschuldung nach Insolvenzordnung nicht in Betracht kommen. Es verbleibt als Argument die formelle Überschuldung, so dass mit Aktivierungswahlrecht bestimmte Maßnahmen von KapGes z.B. bei nachhaltigen Anfangsverlusten unterbleiben können: Vorstand bzw. Geschäftsführung haben bei Verlust in Höhe der Hälfte des Grund- bzw. Stammkapitals eine außerordentliche Hauptversammlung einzuberufen und ihr den Verlust anzuzeigen (§§ 92 Abs. 1 AktG, 49 Abs. 3 GmbHG). Aufhebung hat aber keine gesellschaftsrechtlichen Konsequenzen im Hinblick auf die Kapitalerhaltung und damit die Ausschüttungsbemessungsfunktion.</p>	<p>→ u. U. praktische Auswirkungen auf §§ 92 Abs. 1 AktG und 49 Abs. 3 GmbHG</p>
<p>Nicht eingeforderte ausstehende Einlagen (§ 272 Abs. 1 S. 2, 3)</p>	<p>Nach US GAAP offene Absetzung vom gezeichneten Kapital üblich, in IAS nicht explizit geregelt. Der Ausweis nicht eingeforderter ausstehender Einlagen auf der Aktivseite widerspricht einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise, da Forderungen, die nicht geltend gemacht werden sollen, keinen wirtschaftlichen Wert haben. Mit Ausübung dieses Wahlrechts kann außerdem das Kriterium „Bilanzsumme“ im Rahmen von § 267 HGB beeinflusst werden. Art. 9 der 4. EG-RL sieht als Mitgliedstaaten-Wahlrecht den aktivischen oder passivischen Ausweis vor. Wenn die nicht eingeforderten ausstehenden Einlagen</p>	<p>§ 272 Abs. 1 S. 2 aufheben → nur Ausweis auf der Passivseite zulässig Änderung der 4. EG-RL vorschlagen, indem Begriff „Eingefordertes Kapital“ in der deutschen Fassung überarbeitet wird</p>

	<p>vom gezeichneten Kapital offen abgesetzt werden, muss der verbleibende Nettobetrag als Posten „Eingefordertes Kapital“ ausgewiesen und der eingeforderte, aber noch nicht eingezahlte Betrag unter den Forderungen gesondert ausgewiesen werden. Diese Bezeichnungen entsprechen zwar Art. 9 der 4. EG-RL, der Begriff „Eingefordertes Kapital“ ist aber missverständlich, weil eingeforderte und eingezahlte Einlagen vermischt werden, und sollte bei Abschaffung des Wahlrechts ersetzt werden.</p> <p><u>Steuerrecht:</u> Keine Auswirkungen.</p>	
--	--	--

1.1.2. BEWERTUNGSWAHLRECHTE IM JAHRESABSCHLUSS

Norm	Internationale Vorgehensweise / Begründung	Empfehlung
Bestimmung der Abschreibungsmethode (§ 253 Abs. 2 S. 2)	<p>Progressive Abschreibung international nicht üblich.</p> <p><u>Steuerrecht:</u> Keine Auswirkung, da steuerlich ohnehin nicht anerkannt.</p>	<p>§ 253 Abs. 2 S. 2 konkretisieren → progressive Abschreibung unzulässig</p>
Abschreibungen auf Gegenstände des Anlagevermögens bei voraussichtlich nur vorübergehender Wertminderung (§ 253 Abs. 2 S. 3, für KapGes ist das gemilderte Niederstwertprinzip mit § 279 Abs. 1 auf Finanzanlagen beschränkt)	<p>Nach IFRS besteht kein Abschreibungswahlrecht: Nach IAS 36.59 besteht Abschreibungspflicht, sobald der <i>recoverable amount</i> niedriger als der Buchwert ist. Der <i>recoverable amount</i> bestimmt sich aus dem höheren Betrag von Nettoveräußerungspreis (<i>net selling price</i>) und dem aus der weiteren Nutzung resultierenden <i>value in use</i>. Indem IAS 36 auf den höheren der beiden Werte abstellt, kommt entgegen dem HGB eine außerplanmäßige Abschreibung bei nur vorübergehender Wertminderung kaum in Frage: Lediglich vorübergehend gesunkene Marktpreise mindern zwar den <i>net selling price</i>, nicht jedoch unbedingt den</p>	<p>§ 253 Abs. 2 S. 3 erster Halbsatz auf Vermögensgegenstände des Anlagevermögens beschränken, die Finanzanlagen sind → Unabhängig von der Rechtsform des Unternehmens Abschreibungsverbot bei nur vorübergehender Wertminderung für alle Gegenstände des AV, so-</p>

	<p><i>value in use.</i></p> <p>Nach Art. 35 Abs. 1 c) aa) und bb) der 4. EG-RL sind Abschreibungen des Anlagevermögens bei vorübergehender Wertminderung ausgeschlossen.</p> <p>Nach Art. 35 Abs. 1 c) aa) der 4. EG-RL besteht aber ein Unternehmenswahlrecht für die Abschreibung von Finanzanlagen auf den niedrigeren beizulegenden Wert, der nicht dauerhaft ist. Diese Regelung sollte für alle Rechtsformen gelten.</p> <p>Hinweis: Da eine Abgrenzung zwischen dauerhafter und nur vorübergehender Wertminderung oft schwierig ist, könnte ein Zeitraum für die voraussichtliche Wertminderung gesetzlich fixiert werden.</p> <p>Ein Vorschlag zur Änderung von Art. 35 Abs. 1 c) aa) der 4. EG-Richtlinie ist nicht notwendig, da in Teil C eine Fair-Value-Bewertung von Finanzinstrumenten vorgeschlagen wird.</p> <p><u>Steuerrecht:</u></p> <p>Keine Auswirkungen, da seit 1999 niedrigerer Teilwert bei vorübergehender Wertminderung nicht angesetzt werden darf (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG)</p>	<p>fern nicht Finanzanlagen</p> <p>→ Rechtsformunabhängige Beibehaltung aber für Finanzanlagen, da Unternehmenswahlrecht der 4. EG-RL</p>
<p>Berücksichtigung niedrigerer Werte beim Umlaufvermögen aufgrund von zu erwartenden Wertschwankungen in der nächsten Zukunft (§ 253 Abs. 3 S. 3)</p>	<p>International nicht üblich.</p> <p>Mitgliedstaatenwahlrecht nach Art. 39 Abs. 1 c) der 4. EG-RL.</p> <p><u>Steuerrecht:</u></p> <p>Keine Auswirkungen, da steuerlich ohnehin nicht anerkannt.</p>	<p>§ 253 Abs. 3 S. 3 aufheben</p> <p>→ Vorwegnahme zukünftiger Wertschwankungen nicht zulässig</p>

<p>Außerplanmäßige Abschreibungen nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung (§ 253 Abs. 4, für KapGes Verbot über § 279 Abs. 1)</p>	<p>Sog. Willkürabschreibungen nach 4. EG-RL und IFRS nicht zulässig. Da erhebliche Beeinträchtigung der Informationsfunktion und nur mit Möglichkeit zur Verstetigung des Ergebnisses begründbares Wahlrecht, sollte es für alle Bilanzierenden gestrichen werden.</p> <p><u>Mögliche Übergangsregelungen:</u></p> <p>Die mit der Aufhebung des Wahlrechts verbundenen Zuschreibungen können ggf. mit einer Übergangsregelung ausgestattet werden, die in verschiedenen Formen ausgestaltet sein kann:</p> <ul style="list-style-type: none"> - erfolgsneutral über das Eigenkapital, - erfolgswirksam über mehrere Jahre verteilt oder - lediglich Verbot für die Bildung neuer Willkürabschreibungen. <p><u>Steuerrecht:</u></p> <p>Keine Auswirkungen, da steuerlich ohnehin nicht anerkannt.</p>	<p>§ 253 Abs. 4 aufheben</p> <p>→ Willkürabschreibungen für alle Kaufleute nicht zulässig</p> <p>→ Übergangsregelungen für damit verbundene Zuschreibungen prüfen</p>
<p>Beibehaltung niedrigerer Werte bei Wegfall der Gründe für eine außerplanmäßige Abschreibung (§ 253 Abs. 5, für KapGes wegen § 280 Abs. 1 weitgehend Wertaufholungspflicht)</p>	<p>Nach IAS Wertaufholungspflicht, nach US GAAP bei <i>assets held for use</i>: Wertaufholungsverbot, bei <i>assets held for disposal</i>: Wertaufholungswahlrecht.</p> <p>4. EG-RL: Nur bei Finanzanlagen und Wegfall des Grundes bei ursprünglich voraussichtlich dauerhafter Wertminderung im Anlagevermögen gem. Art. 35 Abs. 1 c) dd) Wertaufholungspflicht.</p> <p>Seit dem generellen Zuschreibungsgebot im Steuerrecht (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 4, Nr. 2 S. 3 EStG) geht § 280 Abs. 2 ins Leere, der entgegen dem Abs. 1 ein Beibehaltungswahlrecht unter steuerrechtlichen Voraussetzungen vorsieht. Das Wertaufholungsgebot des § 280 Abs. 1 sollte an dieser Stelle gestrichen und für alle Kaufleute in § 253 Abs. 5 aufgenommen werden.</p> <p><u>Steuerrecht:</u></p> <p>Keine Auswirkungen, da ohnehin Zuschreibungsgebot.</p>	<p>§ 253 Abs. 5 aufheben und als Wertaufholungspflicht wie den bisherigen § 280 Abs. 1 für alle Kaufleute neu formulieren</p> <p>→ Wertaufholungsgebot für alle Kaufleute</p> <p>→ § 280 HGB entfällt damit vollständig</p>

<p>Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts (§ 255 Abs. 4 S. 3)</p>	<p>Unter A.1.1.1. wurde Aktivierungspflicht des GoF empfohlen. IAS 38.80 ff. und SFAS 141 und 142 sehen den Niederstwerttest (<i>Impairment test</i>) für den Goodwill vor. IFRS 3.54 verbietet die planmäßige Abschreibung. Dabei wird von einer unbestimmbaren Nutzungsdauer des Goodwill ausgegangen. Voraussetzung des <i>Impairment test</i> nach IAS 38 ist die Bildung zahlungsmittelgenerierender Einheiten, die mit Goodwill im Zusammenhang stehen. Diese Einheiten sind mindestens jährlich, bei konkretem Anlass auch unterjährig auf Werthaltigkeit durch Vergleich des Buchwerts mit dem erzielbaren Betrag (<i>recoverable amount</i>) zu testen. Liegen die Vergleichswerte niedriger als der Buchwert, ist eine erfolgswirksame Abschreibung zwingend. Der Werthaltigkeitstest nach IFRS konzentriert sich damit nicht mehr auf die Überprüfung eines erwerbsspezifischen Goodwill, sondern auf alle Vermögenswerte, die mit der Zahlungsstromerzielung der jeweiligen Gruppe in Verbindung stehen. Nach IAS 38.124 Wertaufholungsverbot für Goodwill.</p> <p>Insgesamt steht die Folgebewertung des Goodwill nach IFRS in engem Zusammenhang mit den weit gehenden Aktivierungspflichten bei Unternehmenserwerben und stellt ein sehr aufwändiges Verfahren für die Anwender dar. Für kleinere und mittlere Unternehmen wird daher im Rahmen des SME-Projekts über Erleichterungen, z.B. in Form planmäßiger Abschreibung des Goodwill, diskutiert.</p> <p>Art. 37 Abs. 2 i.V.m. Art. 34 Abs. 1 b) der 4. EG-RL gehen von einer planmäßigen Abschreibung des GoF über max. 5 Jahre oder einen längeren Zeitraum aus. Auch die Modernisierungsrichtlinie sieht die unbestimmbare Nutzungsdauer bislang nicht explizit vor.</p> <p>Der <i>Impairment test</i> stellt daher mittelfristig keine Alternative zur planmäßigen Abschreibung im Jahresabschluss dar. Für eine Änderung der Folgebewertung</p>	<p>§ 255 Abs. 4 S. 3 aufheben</p> <p>→ GoF zur Klarstellung per Gesetz als Vermögensgegenstand des Anlagevermögens definieren.</p> <p>→ Daraus folgt eine Folgebewertung des GoF wie bei anderen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens mit planmäßiger und außerplanmäßiger Abschreibung inkl. Wertaufholungsgebot.</p> <p>→ Die planmäßige Abschreibungsdauer könnte aus Vereinfachungsgründen und zur besseren Vergleichbarkeit auf 15 Jahre festgelegt werden.</p>
---	--	---

	<p>des GoF in Annäherung an IFRS sollten zunächst Erfahrungen mit der Anwendung des <i>Impairment test</i> abgewartet werden. Die derzeit bestehenden Wahlrechte zur Folgebewertung sollten jedoch abgeschafft und durch die planmäßige Abschreibung über die voraussichtliche Nutzungsdauer ersetzt werden. Aus Vergleichbarkeitsgründen und zur Vereinfachung im Hinblick auf die derzeit bestehende Maßgeblichkeit könnte der Gesetzgeber von einer gewöhnlichen Nutzungsdauer von 15 Jahren ausgehen.</p> <p><u>Steuerrecht:</u></p> <p>Keine Auswirkungen, da der GoF ein Wirtschaftsgut ist und daher aktivierungspflichtig und über 15 Jahre abzuschreiben ist.</p>	
--	--	--

1.2. WEITERE ÄNDERUNGEN IM JAHRESABSCHLUSS

Norm	Internationale Vorgehensweise / Begründung	Empfehlung
<p>Bewertungsregelungen für Pensionsrückstellungen konkretisieren, Auslegung des Stichtagsprinzips (§§ 249, 253 Abs. 1)</p>	<p>Zur Bestimmung des Barwertes wird nach IAS 19 und US-GAAP die <i>projected unit credit method</i> (PUCM) unter Einbezug dynamischer Aspekte verwendet. Zudem ist international die Anwendung der Korridormethode zum Ausgleich von Wertschwankungen vorgesehen.</p> <p>Bisher enthält das HGB keine Bewertungsregelungen für Pensionsverpflichtungen (Ausnahme: Pensionseintritt bereits erfolgt). Bereits E-DRS 19 hatte die PUCM als Interpretation des deutschen Handelsbilanzrechts vorgeschlagen und die Kalkulation des Zinssatzes zur Diskontierung der Rückstellung konkretisiert.</p> <p>Wünschenswert ist außerdem die Ermittlung der Leistungsverpflichtung unter Berücksichtigung dynamischer Aspekte (z.B. künftige Gehalts- und Rentensteigerungen). Das bestehende „Dynamisierungsrisiko“ ist relevant, da sich in Zukunft Erhöhungen der in der Vergangenheit erworbenen Anwartschaften ergeben, für die keine Gegenleistungen seitens des Zusageberechtigten mehr erbracht werden. Zudem ist die Erhöhung des Verpflichtungsumfanges aufgrund von Entgelt- und Rententrends der Versorgungszusage immanent. Letztlich würde eine Nichtberücksichtigung zu einem unvollständigen Schuldenausweis führen.</p> <p>Eine Berücksichtigung künftiger Entwicklungen versicherungsmathematischer Annahmen stellt deshalb nach der hier dargestellten Auffassung eine begründete und notwendige Abweichung von der statischen Betrachtung des Stichtagsprinzips dar. Zur Abzinsung von Rückstellungen und Verbindlichkeiten siehe unten Abschnitt C (§ 253 Abs. 1).</p>	<p>§ 253 Abs. 1 für Pensionsrückstellungen konkretisieren</p> <p>→ Bewertung von Pensionsrückstellungen in Anlehnung an IAS 19, diese gilt auch für die Berücksichtigung dynamischer Faktoren und die Anwendung der Korridormethode</p> <p>→ weite Auslegung des Stichtagsprinzips, um einen vollständigen Schuldenausweis zu gewährleisten</p> <p>→ analog A.1.1.1. mögliche Übergangsregelungen für die Passivierung ausstehender Pensionsverpflichtungen: Unternehmenswahlrecht, die Verpflichtungen über 10 Jahre verteilt ergebniswirksam zu berücksichtigen oder einmalig ergebnisneutral mit dem Eigenkapital zu verrechnen</p> <p>→ nicht passivierte Beträge und die Methode zur Ermittlung des Unterschiedsbetrags sind im Anhang anzugeben</p>

	<p><u>Steuerrecht:</u></p> <p>Mit dem einkommensteuerrechtlichen Teilwertverfahren ist die Bewertung von Pensionsrückstellung in § 6a EStG eigenständig geregelt. Eine Änderung bzw. Einschränkung der handelsrechtlichen Bewertung hätte damit keine steuerlichen Auswirkungen für die Unternehmen. Es würde ihnen allerdings ggf. die Möglichkeit genommen, Pensionsrückstellungen in der Handels- und Steuerbilanz einheitlich zu bewerten, wobei auch unter derzeitigem Handelsrecht strittig ist, ob das Teilwertverfahren mit den GoB vereinbar ist. Mit der Diskussion um Änderung der Bewertung im HGB im Rahmen des BilMoG könnte auch die aufgrund der hohen Unterdeckung lange geforderte Änderung des § 6a EStG herbeigeführt werden.</p>	
<p>Bilanzgliederung nach der Liquiditätsnähe der Posten (§ 266)</p>	<p>IAS 1.51 ff. sehen vor, dass die Bilanz grundsätzlich in kurzfristige (<i>current</i>) und langfristige (<i>non-current</i>) Vermögenswerte und Schulden gegliedert wird. Nach Art. 10 a) der 4. EG-RL können die Mitgliedstaaten Gesellschaften oder bestimmten Gruppen von Gesellschaften gestatten oder vorschreiben, anstelle der bisherigen Gliederung der Bilanzposten bei der Gliederung zwischen kurz- und langfristigen Posten (<i>current/non-current</i>) zu unterscheiden, sofern der vermittelte Informationsgehalt den bisherigen Regeln mindestens gleichwertig ist. Insbesondere für diejenigen Unternehmen, die ihren Konzernabschluss nach den IFRS aufstellen, könnte eine erhebliche Vereinfachung darin bestehen, dass das handelsrechtliche Gliederungsschema an die Anforderungen von IAS 1 angepasst wird.</p> <p>Art. 15 Abs. 3 a der 4. EG-RL und Art. 17 der 7. EG-RL sehen Anlagenspiegel für das gesamte Anlagevermögen vor, wobei Abs. 1 nur nach Anlage- und Umlaufvermögen trennt. Nach Abs. 3 a ist die Entwicklung der einzelnen Posten des Anlagevermögens dazustellen. Fraglich ist, ob hieraus ein Widerspruch zur Bilanzgliederung nach <i>current/non-current</i> entsteht. Da aber der Verbindlichkeitspiegel gem. Art. 43 Abs. 1 Nr. 6 der 4. EG-RL auch entsprechend der Gliederung nach Liquidität</p>	<p>Überarbeitung von § 266 → Bilanzgliederung nach Lang- und Kurzfristigkeit vorschreiben</p>

	<p>(Verweis auf Art. 10 a der 4. EG-RL) gemacht werden kann, sollte in Analogie davon ausgegangen werden, dass dies auch für den Anlagenspiegel gilt, da die Modernisierungsrichtlinie hier keinen expliziten Verweis auf die Gliederung nach Art. 10a vorgesehen hat. Es ist dann von einem Anlagenspiegel auszugehen, der die Posten <i>Non-Current</i> darstellt.</p> <p>Anlagenspiegel nach IFRS sieht nur Sachanlagevermögen vor.</p> <p><u>Steuerrecht:</u></p> <p>Keine Auswirkungen, da Gliederungsfrage.</p>	
--	---	--

2. KONZERNABSCHLUSS (§§ 290 – 315a HGB)

2.1. ABSCHAFFUNG VON KONSOLIDIERUNGSWAHLRECHTEN IM KONZERNABSCHLUSS

Norm	Internationale Vorgehensweise / Begründung	Empfehlung
Verzicht auf die Einbeziehung bei Beschränkung der Rechte des Mutterunternehmens (§ 296 Abs. 1 Nr. 1)	Einbeziehungsverbot bei Beschränkungen der Rechte des MU, da nach IAS 27.13b „Control“ nicht erfüllt ist.	Streichung des Wahlrechts in § 296 Abs. 1 Nr. 2, Umwandlung der Wahlrechte in Nr. 1 und 3 in Einbeziehungsverbote, damit entfällt Absatz.
Verzicht auf die Einbeziehung bei unverhältnismäßig hohen Kosten der Informationsbeschaffung (§ 296 Abs. 1 Nr. 2)	In IFRS nicht ausdrücklich geregelt; jedoch gilt der Cost-Benefit-Grundsatz auch für die IFRS. Unverhältnismäßig hohe Kosten sind keine akzeptable Begründung für ein Wahlrecht.	Streichung von Nr. 3 erfordert die Änderung der 7. EG-RL. Textvorschlag für § 296:
Verzicht auf die Einbeziehung bei Weiterveräußerungsabsicht (§ 296 Abs. 1 Nr. 3)	Bei Weiterveräußerungsabsicht bereits im Zeitpunkt des Erwerbs liegen Voraussetzungen für Einbeziehung nicht vor. Nach IAS 27.12 (Fußnote) i.V.m. IFRS 5 besteht Konsolidierungsverbot. Allerdings ist umstritten, ob die Weiterveräußerungsabsicht bereits im Zeitpunkt des Erwerbs vorliegen muss, oder auch später gefasst werden kann. IFRS 5.8 verlangt den Vollzug der Weiterveräußerungsabsicht innerhalb von zwölf Monaten. Bei Festlegung auf Einbeziehungsverbot im HGB sollten Voraussetzungskriterien für „Weiterveräußerungsabsicht“ aufgestellt werden, um bilanzpolitischen Spielraum hinsichtlich der Kategorisierung einzuschränken. Allerdings sieht Art. 13 Abs. 3 c) der 7. EG-RL die Einbeziehung als Unternehmenswahlrecht vor. Dies sollte in ein Einbeziehungsverbot geändert werden. (Dieser Vorschlag ist auch unter Teil D aufgeführt.)	<i>¹Ein Tochterunternehmen soll in den Konzernabschluss nicht einbezogen zu werden, wenn es für die Verpflichtung, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns zu vermitteln, von untergeordneter Bedeutung ist. ²Entsprechen mehrere Tochterunternehmen der Voraussetzung des Satzes 1, so sind diese Unternehmen in den Konzernabschluss einzubeziehen, wenn sie zusammen nicht von untergeordneter Bedeutung sind. ³Wird ein Tochterunternehmen nicht in den Konzernabschluss einbezogen, so ist dies im Konzernanhang zu begründen.</i>

<p>Kapitalkonsolidierung zum Buchwert oder zum beizulegenden Zeitwert (§ 301 Abs. 1 S. 2)</p>	<p>Nach IFRS 3.36 ff. ist die Neubewertungsmethode als einziges Verfahren der Kapitalkonsolidierung vorgesehen. Sie entspricht der Einheitstheorie. Art 19 Abs. 1 b) der 7. EG-RL: „Die Mitgliedstaaten können gestatten oder vorschreiben, dass die Verrechnung auf der Grundlage der Werte der feststellbaren Aktiva und Passiva des zu konsolidierenden Unternehmens zum Zeitpunkt des Erwerbs der Anteile erfolgt“. Daher Streichung der Option zum Buchwert und entsprechend DRS 4 vollständige Neubewertung.</p>	<p>Abschaffung des Wahlrechts in § 301 Abs. 1 und Abs. 2 Textvorschlag für Abs. 1 und 2, die zu einem Absatz 1 zusammengefasst werden können: <i>(1) ¹Der Wertansatz der dem Mutterunternehmen gehörenden Anteile an einem in den Konzernabschluss einbezogenen Tochterunternehmen wird mit dem auf diese Anteile entfallenden Betrag des Eigenkapitals des Tochterunternehmens verrechnet. ²Das Eigenkapital ist mit dem Betrag anzusetzen, der dem Wert der in den Konzernabschluss aufzunehmenden Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten, Bilanzierungshilfen und Sonderposten zum Zeitpunkt des Erwerbs der Anteile oder, bei einem Erwerb zu verschiedenen Zeitpunkten, zu dem Zeitpunkt, zu dem das Unternehmen Tochterunternehmen geworden ist, entspricht.</i></p>
<p>Zeitpunkt der Wertansätze für Konsolidierung (§ 301 Abs. 2)</p>	<p>Bereits nach IAS 22.26 und jetzt IFRS 3.36 ist die Bewertung auf den Erwerbszeitpunkt der Beteiligung abzustellen. Bisher Wahlrecht in Absatz 2, auf Wertansätze zum Zeitpunkt des Erwerbs der Anteile oder der erstmaligen Einbeziehung des Tochterunternehmens in den Konzernabschluss oder, beim Erwerb der Anteile zu verschiedenen Zeitpunkten, zu dem Zeitpunkt, zu dem das Unternehmen Tochterunternehmen geworden ist, abzustellen. Art. 19 Abs. 1 der 7. EG-RL lautet als Mitgliedstaaten-Wahlrecht: „zum Zeitpunkt des Erwerbs oder, beim Erwerb zu verschiedenen Zeitpunkten, zu dem Zeitpunkt, zu dem das Unternehmen Tochterunternehmen geworden ist...“ Entsprechend DRS 4.9 ff. soll nur auf den Erwerbszeitpunkt und nicht auf die erstmalige Einbeziehung in den Konzernabschluss abgestellt werden. Alter Abs. 2 kann mit Abs. 1 zusammengefasst werden.</p>	
<p>Verrechnung von aktiven und passiven Unterschiedsbeträgen in der Bilanz (§ 301 Abs. 3)</p>	<p>Aufhebung entsprechend DRS 4: Keine Verrechnung aktivischer und passivischer Beträge. Art. 19 (1) c) sieht Mitgliedstaaten-Wahlrecht für Verrechnung vor. IAS sehen zwar die Vereinnahmung eines negativen Goodwill im Folgejahr</p>	<p>Abschaffung des Wahlrechts in § 301 Abs. 3 Textvorschlag für Abs. 3, der bei Berücksichtigung der oben vorgeschlagenen Änderung dann Abs. 2 wäre:</p>

	vor, dies sollte aber im HGB nicht aufgenommen werden.	(2) Ein verbleibender Unterschiedsbetrag ist in der Konzernbilanz, wenn er auf der Aktivseite entsteht, als Geschäfts- oder Firmenwert und, wenn er auf der Passivseite entsteht, als Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung auszuweisen. Der Posten und wesentliche Änderungen gegenüber dem Vorjahr sind im Anhang zu erläutern. Ein negativer Unterschiedsbetrag ist von einem gegebenenfalls ausgewiesenen aktiven Unterschiedsbetrag aus anderen Unternehmenserwerben offen abzusetzen.
Kapitalkonsolidierung bei Interessenzusammenführungsmethode (§ 302)	Diese Methode wird in der Praxis kaum angewendet. Nach IFRS 3 ebenfalls nur noch Erwerbsmethode. Art. 20 der 7. EG-RL sieht hier ein Mitgliedstaatenwahlrecht vor. Das Umwandlungsgesetz und Umwandlungssteuergesetz knüpfen nicht an die Interessenzusammenführungsmethode des § 302, sondern allgemein an die Bewertungsgrundsätze für den Jahresabschluss an.	§ 302 aufheben → Abschaffung des Wahlrechts zur Anwendung der Interessenzusammenführungsmethode
Neuausübung von Bewertungswahlrechten des Mutterunternehmens bei Konsolidierung (§ 308 Abs. 1)	Nach IAS 27.21 gilt für Konzernabschluss der Grundsatz der Anwendung einheitlicher Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, so dass Wahlrechte einheitlich auszuüben sind. Grundsätzlich ist damit von einheitlichen „accounting policies“ auszugehen, daher Umformulierung von Abs. 1 S. 2 wünschenswert. Der Abs. 1 S. 3 kann dann entfallen.	§ 308 Abs. 1 S. 2 als Pflicht formulieren, S. 3 kann dann entfallen Textvorschlag: (1) ¹ Die in den Konzernabschluss nach §300 Abs. 2 übernommenen Vermögensgegenstände und Schulden der in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen sind nach den auf den Jahresabschluss des Mutterunternehmens anwendbaren Bewertungsmethoden einheitlich zu bewerten. ² Nach dem Recht des Mutterunternehmens zulässige Bewertungswahlrechte werden im Konzernabschluss unabhängig von ihrer Ausübung in den Jahresabschlüssen der in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen einheitlich ausgeübt.

<p>Ausnahmen von der einheitlichen Bewertung im Konzernabschluss (§ 308 Abs. 2)</p>	<p>Grundsätzlich ist wie in IAS 27.21 von einheitlichen „<i>accounting policies</i>“ auszugehen. Von einer Überleitung kann nur abgesehen werden, wenn sie nicht praktikabel ist. Bei Abweichungen sind über § 308 hinausgehende Angaben zu machen: Angabe der betroffenen Posten und der abweichenden Bewertungsmethoden, Quantifizierung der Effekte.</p> <p>Vorschlag: Beibehaltung der industriespezifischen Wahlrechte, Streichung S. 3 wegen des allgemeinen Wesentlichkeitsgrundsatzes, Streichung S. 4, da allgemeine Ausnahmeregelung.</p>	<p>S. 3 und S. 4 in § 308 Abs. 2 streichen</p>
<p>Behandlung des Goodwill im Konzernabschluss (§ 309)</p>	<p>Derzeit diverse Wahlrechte in Abs. 1: Planmäßige Abschreibung im Zugangsjahr oder über maximal 4 Folgejahre oder Nutzungsdauer; Verrechnung mit den Rücklagen.</p> <p>Art. 30 Abs. 1 der 7. EG-RL sieht eine der 4. EG-RL entsprechende Behandlung des Goodwill vor.</p> <p>Art. 30 Abs. 2 lässt zusätzlich als Mitgliedstaaten-Wahlrecht die Verrechnung des Goodwill mit den Rücklagen zu.</p> <p>Entsprechend DRS 4.27 ff. wurde oben zu § 255 Abs. 4 S. 1 bereits die Aktivierungspflicht des Goodwill und eine Folgebewertung entsprechend den Vermögensgegenständen des Anlagevermögens vorgeschlagen.</p> <p>Analog DRS 4.27 ff. sollte in jedem Fall S. 3 (Verrechnung mit den Rücklagen) gestrichen und die Folgebewertung des Goodwill entsprechend der für den Jahresabschluss vorgeschlagenen Regelung im Konzernabschluss eindeutig geregelt werden. Die erfolgsneutrale Verrechnung des GoF mit den Rücklagen steht seit der Einführung dieses Wahlrechts in der Kritik.</p> <p>Das Wahlrecht in § 309 Abs. 2 zur Behandlung des negativen Goodwill basiert auf einem Unternehmenswahlrecht in Art. 31 der 7. EG-RL.</p>	<p>Aktivierungspflicht für den Goodwill (analog Jahresabschluss)</p> <p>-> Mindestens Streichung der Option zur Verrechnung des Goodwill mit den Rücklagen.</p> <p>-> Wahlrechtsfreie Neuregelung der Folgebewertung analog zur oben (§ 255 Abs. 4 Satz 1) getroffenen Entscheidung über den Goodwill im Jahresabschluss. Damit Folgebewertung wie bei anderen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens.</p>

<p>Wertansatz der Beteiligung an assoziierten Unternehmen und Behandlung des Unterschiedsbetrags (§ 312)</p>	<p>IAS 28 sieht die Equity-Methode vor.</p> <p>Artikel 33 Abs. 2 der 7. EG-RL enthält Mitgliedstaaten-Wahlrecht, die Buchwertmethode oder Kapitalanteilmethode vorzuschreiben; des Weiteren können die Mitgliedstaaten gestatten oder vorschreiben, dass die Berechnung des Unterschiedsbetrags zum Zeitpunkt des Erwerbs der Anteile oder Aktien erfolgt oder, beim Erwerb zu verschiedenen Zeitpunkten, zu dem Zeitpunkt, zu dem das Unternehmen ein assoziiertes Unternehmen geworden ist.</p> <p>DRS 8 hat die Wahlrechte des HGB weitgehend eingeschränkt. Dieser Einschränkung sollte die gesetzliche Abschaffung der Wahlrechte folgen:</p> <p>Bisher Wahlrecht zwischen Buchwertmethode (Abs.1 S. 1 Nr. 1) oder Neubewertungsmethode (Abs. 1 S. 1 Nr. 2) mit Anschaffungskostenrestriktion, Ausweis in Konzernbilanz oder –anhang (Abs. 1 S. 2).</p> <p>Entsprechend Gebot in DRS 8 Aufhebung des Wahlrechts zur Kapitalanteilmethode in Abs. 1 S. 1 Nr. 2 und damit zwingend Ermittlung des Equity-Werts nach der Buchwertmethode. Das Ausweiswahlrecht in Abs. 1 S. 2 sollte gestrichen werden (s. auch unten bei Ausweiswahlrechten), so dass wie in DRS 8 geboten – der Ausweis in der Konzernbilanz zwingend ist.</p> <p>Das Wahlrecht in Abs. 3, für den Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung auf den Zeitpunkt des Erwerbs oder der erstmaligen Einbeziehung abzustellen, ist entsprechend den Vorgaben von DRS 8 abzuschaffen: Maßgeblich ist der Zeitpunkt des Erwerbs.</p>	<p>Änderung § 312</p> <p>Neuer Text:</p> <p>(1) <i>Anteile an einem assoziierten Unternehmen sind im Konzernabschluss nach der Equity-Methode zu bilanzieren.</i></p> <p>(2) <i>¹Zur Ermittlung des anteiligen Eigenkapitals ist ein Abschluss des assoziierten Unternehmens zugrunde zu legen, der auf den Stichtag des Konzernabschlusses aufgestellt worden ist. ²Liegt der Abschluss-Stichtag des assoziierten Unternehmens um mehr als drei Monate vor dem Stichtag des Konzernabschlusses, so ist dieses assoziierte Unternehmen aufgrund eines auf den Stichtag und den Zeitraum des Konzernabschlusses aufgestellten Zwischenabschlusses in den Konzernabschluss einzubeziehen.</i></p> <p>(3) <i>¹Werden Anteile an einem assoziierten Unternehmen erworben und wird auf die Beteiligung im ersten nach dem Erwerb der Anteile aufgestellten Konzernabschluss die Equity-Methode angewendet, so sind für die Kapitalaufrechnung die Wertverhältnisse zum Zeitpunkt des Erwerbs zugrunde zu legen. ²Wird auf ein Beteiligungsunternehmen erstmals maßgeblicher Einfluss ausgeübt und wird auf die Beteiligung im ersten nach erstmaliger Ausübung des maßgeblichen Einflusses aufgestellten Konzernabschluss die Equity-Methode angewendet, so sind für die Kapitalaufrechnung die Wertverhältnisse zu den einzelnen Zeitpunkten des Erwerbs der Anteile zugrunde zu legen.</i></p> <p>(4) <i>¹Die erworbenen Anteile an dem assoziierten Unternehmen sind zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung der Equity-Methode mit</i></p>
--	---	--

	<p>Das Wahlrecht in Abs. 5 S. 1 über die Anpassung der Bewertungsmethoden ist ebenso wie das zur Zwischengewinneliminierung entsprechend den Vorgaben von DRS 8 streichen. Dasselbe gilt für das faktische Wahlrecht abweichender Abschlussstichtage in Abs. 6.</p> <p>Zu Absatz (7) neu: Enthält auch den Verweis auf international anerkannte Rechnungslegungsstandards, da bei assoziierten Unternehmen oftmals Probleme bei der Datenerhebung auftreten. Abweichung des Jahres- vom Konzernabschluss ist daher für diesen Fall vertretbar.</p> <p>Nach IAS 28.27 sind verpflichtend Anpassungen an die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden des Anteilseigners vorzunehmen, sollte das assoziierte Unternehmen abweichende Methoden anwenden.</p> <p>Art. 33 Abs. 3 der 7. EG-RL erlaubt ebenfalls die Bewertungsanpassung anhand der im Konzern angewandten Bewertungsmethoden. Mitgliedstaaten können diese „Neubewertung“ vorschreiben.</p> <p>DRS 8.49 a) sieht die Anhangangabe der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden des assoziierten Unternehmens vor.</p> <p>Für die Anpassung der Bewertungsmethoden ist derzeit in § 312 Abs. 5 ein Wahlrecht vorgesehen. Wird die Bewertung nicht angepasst, ist dies im Konzernanhang anzugeben. Diese Anhangangaben werden weiterhin gefordert.</p>	<p><i>den Anschaffungskosten zu bilanzieren.² Der Unterschiedsbetrag zwischen den Anschaffungskosten und dem anteiligen Eigenkapital im Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung ist in einer Nebenrechnung den Bilanzposten des assoziierten Unternehmens in Höhe der jeweiligen anteilig beizulegenden Zeitwerte zuzuordnen. Ein verbleibender Unterschiedsbetrag ist als Goodwill bzw. als negativer Unterschiedsbetrag in der Nebenrechnung zu erfassen. §309 ist entsprechend anzuwenden.</i></p> <p><i>(5) ¹Der Wertansatz der Beteiligung ist zu jedem Stichtag um den Betrag der Eigenkapitalveränderungen zu erhöhen oder zu vermindern, welcher der Beteiligung am Kapital des assoziierten Unternehmens entspricht, die dem in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen zuzurechnen ist. ²Dazu ist der Equity-Wert zum vorhergehenden Konzernabschluss-Stichtag um den Anteil am Jahresüberschuss/-fehlbetrag des assoziierten Unternehmens sowie die auf das Geschäftsjahr entfallenden Ergebniseffekte aus der Nebenrechnung fort zu führen. ³Vom assoziierten Unternehmen geleistete Gewinnausschüttungen sind erfolgsneutral vom Equity-Wert abzusetzen.</i></p> <p><i>(6) Zwischenergebnisse aus Lieferungen und Leistungen zwischen dem assoziierten Unternehmen und einem in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen sind unabhängig davon, wer der Empfänger der Lieferung oder Leistung ist, entsprechend der bestehenden Beteiligungsquote zu eliminieren.</i></p> <p><i>(7) Die für die Ermittlung des Equity-Werts anzuwendenden Bilanzierungs-, Bewertungs- und</i></p>
--	--	---

		<p><i>Konsolidierungsmethoden müssen den Vorschriften des HGB sowie den Regelungen der DRS oder den in § 315a Abs. 1 HGB genannten internationalen Rechnungslegungsstandards entsprechen. Wendet das assoziierte Unternehmen in seinem Jahresabschluss vom Konzernabschluss abweichende Bewertungsmethoden an, so ist dies im Konzernanhang anzugeben. (8) Sofern das assoziierte Unternehmen einen Konzernabschluss aufstellt, ist dieser für die erstmalige Bestimmung und die Fortschreibung des Equity-Werts zugrunde zu legen.</i></p>
--	--	---

2.2. WEITERE ÄNDERUNGEN IM KONZERNABSCHLUSS

Norm	Internationale Vorgehensweise / Begründung	Empfehlung
<p>Konsolidierungspflicht bei beherrschendem Einfluss oder einheitlicher Leitung (§ 290 Abs. 1 und 2)</p>	<p>Art. 1 Abs. 1 der 7. EG-RL sieht als Regelfall das in § 290 Abs. 2 umgesetzte <i>Control-Konzept</i> vor. In Art. 1 Abs. 2 der 7. EG-RL wird zudem ein Mitgliedstaaten-Wahlrecht für zusätzliche Vorschriften zur Konsolidierungspflicht eingeräumt. Danach können die Mitgliedstaaten den Konzernabschluss auch vorschreiben, wenn:</p> <p>a) dieses Unternehmen (Mutterunternehmen) einen beherrschenden Einfluss auf oder die Kontrolle über ein anderes Unternehmen (Tochterunternehmen) ausüben kann oder tatsächlich ausübt, oder</p> <p>b) dieses Unternehmen (Mutterunternehmen) und ein anderes Unternehmen (Tochterunternehmen) unter einheitlicher Leitung des Mutterunternehmens stehen.</p> <p>Die Beteiligungsvoraussetzung des Abs. 2 ist mit der Modernisierungsrichtlinie entfallen. Somit ist die 7. EG-RL kompatibel mit IAS 27 und ermöglicht Vorschriften zur Konsolidierung von Zweckgesellschaften. Die Umsetzung der Verschärfung der Konsolidie-</p>	<p>Neufassung von § 290</p> <p>→ Ausgangspunkt für die Neufassung von § 290 sollte Art. 1 Abs. 1 der 7. EG-RL sein, der um Aspekte der Beherrschung erweitert wird</p> <p>→ Konsolidierung von Zweckgesellschaften ist anzustreben</p> <p>→ Beherrschung sollte auf wirtschaftlich bestehende Chancen und Risiken abstellen</p> <p>→ SIC 12 kann Anhaltspunkte für die Ausgestaltung des neuen Gesetzestext geben</p>

	<p>regungspflicht liegt im Ermessen der Mitgliedstaaten. Die Konsolidierung von Zweckgesellschaften ist anzustreben. Dabei kann SIC 12 Anhaltspunkte für die Formulierung des neuen Gesetzestextes bieten: Es müsste darauf abgestellt werden, dass die Mehrheit (<i>majority</i>) der Chancen und Risiken das Mutterunternehmen unmittelbar treffen. In der Gesetzesbegründung könnte dann ergänzt werden, dass eine Gesamtbetrachtung der vertraglichen oder gesetzlichen Beziehungen zwischen den Unternehmen zu erfolgen hat. Eine Konsolidierung von Kunden und Lieferanten im normalen Geschäftsverkehr zwischen Unternehmen soll damit nicht bezweckt werden.</p> <p>Den de lege ferenda-Empfehlungen entsprechend, spricht sich der DSR dafür aus, das Mitgliedstaatenwahlrecht im HGB umzusetzen und das Beteiligungskriterium aufzuheben. Infolge des Entfalls der Beteiligungsvoraussetzung wird künftig der Konsolidierungskreis um diejenigen Tochterunternehmen erweitert, die zwar unter einheitlicher Leitung des Mutterunternehmens stehen, an denen dieses jedoch keine Beteiligung hält. Der DSR ist der Auffassung, dass durch Ausweitung des Konsolidierungskreises die Aussagefähigkeit des Konzernabschlusses erhöht wird.</p> <p>Die Überarbeitung des Handelsrechts und zunehmende Berücksichtigung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise erscheint auch aus anderen Gründen sinnvoll. Aus der derzeitigen formellen (rechtlichen) Betrachtungsweise von Unternehmenszusammenschlüssen innerhalb des Handelsrechts resultieren nicht dem <i>true and fair view</i> entsprechende Transaktionsabbildungen der Bilanz. Handelsrechtlich sind z.B. <i>Reverse Acquisitions</i> abweichend von internationalen Vorschriften rechtlich zu beurteilen, wonach das, wirtschaftlich betrachtet, erwerbende Unternehmen als Tochterunternehmen abgebildet wird. Bei Umstrukturierungen innerhalb eines Konzerns führt diese Betrachtungsweise bspw. bei Erwerben zwischen Konzernunternehmen dazu, dass stille Reserven in den</p>	<p>→ Für die Einbeziehung von Zweckgesellschaften wäre der Gesetzestext zu erweitern. Als Arbeitsgrundlage kann die folgende Formulierung dienen: „Einzubeziehen sind auch solche Unternehmen, deren Chancen und Risiken überwiegend das Mutterunternehmen treffen.“</p> <p>→ Im Falle der Beibehaltung des § 290 Abs. 1 HGB sollte das Beteiligungskriterium entsprechend der Modernisierungs-RL entfallen, da die daraus folgende Ausweitung des Konsolidierungskreises die Aussagekraft des Konzernabschlusses erhöht</p>
--	---	--

	<p>rechtlichen Tochterunternehmen aufgedeckt werden. Dies geschieht, obwohl wirtschaftlich gesehen dieses Tochterunternehmen das „Mutterunternehmen“ erworben hat.</p>	
<p>Gebot des aktivi- schen Ausweises der Anteile an einem Mutterunternehmen von erworbenen Un- ternehmen als eige- ne Anteile (§ 301 Abs. 4)</p>	<p>De lege ferenda-Empfehlung DRS 4.A6: Nach dem HGB ist grundsätzlich ein aktivi- scher Ausweis als eigene Anteile geboten. Insoweit setzt das Inkrafttreten der vorge- schlagenen Handhabung eine entsprechende Änderung von § 301 Abs. 4 HGB voraus. Eine offene Absetzung vom Eigenkapital ist allerdings unter den Voraussetzungen des § 272 Abs. 1 S. 4 oder 5 HGB bereits geboten. Nach IFRS (IAS 32.33) keine Aktivierung möglich, sondern Abzug vom Eigenkapital. Absetzen eigener Anteile vom Eigenkapital (wie de lege ferenda in DRS 4) ist kein ex- plizites Richtlinienwahlrecht. Aber weder 2., 4. oder 7. EG-RL beinhalten ein entspre- chendes Verbot. Vielmehr enthalten Art. 9 C III 7. und Art. 10 D III 2 der 4. EG-RL impli- zite Wahlrechte: „Eigene Aktien oder Anteile (unter Angabe ihres Nennbetrages oder, wenn ein Nennbetrag nicht vorhanden ist, ihres rechnerischen Wertes), soweit die ein- zelstaatlichen Rechtsvorschriften eine Bilanzierung gestatten.“ Auch die 2. EG-RL steht dem offenen Absetzen eigener Anteile vom Eigenkapital nicht entgegen. In Art. 22 (1) b) heißt es, dass bei Ausweis auf der Aktivseite ein entspre- chender Betrag in einer nicht verfügbaren Rücklage eingestellt werden muss. Eine Akti- vierungspflicht lässt sich daraus nicht ableiten.</p>	<p>Änderung § 301 Abs. 4 → offene Absetzung eigener Anteile vom Ei- genkapital</p>
<p>Ausweis der Anteile anderer Gesellschaf- ter (§ 307)</p>	<p>Da zuvor Streichung des Wahlrechts zur Kapitalkonsolidierung zum Buchwert (§ 301 Abs. 1 S. 2 Nr. 2) gefordert, Folgeänderung der Angabepflichten in Abs. 1 → S. 2 kann entfallen</p>	<p>Streichung § 307 Abs. 1 S. 2 als Folgeände- rung aus § 301 Abs. 1 S. 2 Nr. 2</p>

3. AUSWEISWAHLRECHTE IM JAHRES- UND KONZERNABSCHLUSS

Norm	Internationale Vorgehensweise / Begründung	Empfehlung
Anlagespiegel in Bilanz oder im Anhang (§ 268 Abs. 2 S. 1, § 298 Abs. 1)	International Anlagespiegel im Anhang	Neufassung § 268 Abs. 2 S. 1 → Ausweis nur im Anhang
Ingangsetzung und Erweiterung wahlweise in Anhang oder Bilanz (§ 268 Abs. 2 S. 1, § 298 Abs. 1)	Streichung des Aktivierungswahlrechts für Ingangsetzungs- und Erweiterungsaufwand vorgeschlagen.	Streichung des Verweises auf Aufwendungen für Ingangsetzung und Erweiterung in § 268 Abs. 2 S. 1
Abschreibungen des Geschäftsjahres auf Anlagevermögen in Bilanz oder Anhang (§ 268 Abs. 2 S. 3, § 298 Abs. 1)	International Ausweis im Anhang üblich, 4. EG-RL nicht betroffen	§ 268 Abs. 2 S. 3 aufheben → Ausweis nur im Anhang
Angabe eines Disagios in Bilanz oder Anhang (§ 268 Abs. 6, § 298 Abs. 1)	Unter Abschnitt C wurde die passivische Berücksichtigung des Disagios empfohlen.	§ 268 Abs. 6 aufheben → Berücksichtigung in der Bilanz, kein Ausweis im Anhang
Gesonderter Ausweis in der GuV oder Angabe der außerplanmäßigen Abschreibungen beim Umlaufvermögen zur Vorwegnahme künftiger Wertschwankungen (§ 277 Abs. 3 S. 1, § 298 Abs. 1)	Streichung des § 253 Abs. 3 S. 3 bei Bewertungswahlrechten im Jahresabschluss vorgeschlagen.	Bezug zu § 253 Abs. 3 S. 3 streichen, sofern Vorschlag zu § 253 Abs. 3 S. 3 unter Abschnitt A1.1.2 umgesetzt wird
Angabe und Begründung des Betrages der allein nach steuerrechtlichen Vorschriften vorge-	Abschaffung rein steuerrechtlich begründeter Abschreibungen mit Streichung des § 254 HGB unter Abschnitt B.1. vorgeschlagen.	Streichen, sofern die unter Abschnitt B.1. angeführte Streichung des § 254 HGB realisiert wird

nommenen Abschreibungen (§ 281 Abs. 2 S.1)		
Aufgliederung der Verbindlichkeiten (§ 285 Nr. 2) in Bilanz oder Anhang	Aufgliederung der Verbindlichkeiten und fakultativer Ausweis in Bilanz oder Anhang international üblich. Art. 43 (1) Nr. 7 der 4. EG-RL sieht den Ausweis im Anhang vor.	aufheben → nur Ausweis im Anhang
Separate Angabe der Beteiligungsliste und Aufnahme der in § 313 Abs. 2 verlangten Angaben in diese separate Beteiligungsliste (§ 285 Nr. 11, § 287, § 313 Abs. 4)	Art. 43 Abs. 1 Nr. 2 der 4. EG-RL sieht den Ausweis im Anhang vor, Art. 45 Abs. 1 a): Mitgliedstaaten-Wahlrecht für die separate Offenlegung der Beteiligungsliste. Art. 35 Abs. 1 der 7.EG-RL sieht ebenfalls Mitgliedstaaten-Wahlrecht für die Aufnahme bestimmter Anhangangaben in die separate Beteiligungsliste vor.	aufheben → nur Ausweis im Anhang
Anhangangaben oder Anpassung des Vorjahrs zur Herstellung der Vergleichbarkeit bei Änderung der Zusammensetzung des Konsolidierungskreises (§ 294 Abs. 2)	US GAAP sieht pro forma <i>restatement</i> vor, IAS verlangt dies nicht	S. 2 in Abs. 2 streichen → nur Ausweis im Anhang
Ausweis des Unterschiedsbetrags bei Buchwertmethode in Konzernbilanz oder -anhang (§ 312 Abs. 1 S. 2)	Gemäß DRS 8 Aufhebung des Ausweiswahlrechts für Anteile an assoziierten Unternehmen in Abs.1 S. 2 für Konzernbilanz oder –anhang, der Unterschiedsbetrag ist nach DRS 8.19 in einer Nebenrechnung den Bilanzposten des assoziierten Unternehmens zuzuordnen.	Streichen von Abs. 1 S. 2 → immer in Konzernbilanz ausweisen (siehe auch Vorschlag neuer Text § 312 Abs. 4 bei Konsolidierungswahlrechten in A.2.1.)

4. SONSTIGE ÄNDERUNGSVORSCHLÄGE

4.1. ERGÄNZUNG DER PFLICHTBESTANDTEILE DES JAHRESABSCHLUSSES (§ 264 ABS. 1 S. 1 HGB)

Norm	Internationale Vorgehensweise / Begründung	Empfehlung
Ergänzung der Bestandteile des Jahresabschlusses von nicht konsolidierungspflichtigen, aber kapitalmarktorientierten Einzelunternehmen um Kapitalflussrechnung und Eigenkapitalpiegel sowie einer freiwilligen Segmentberichterstattung (§ 264 Abs. 1 S. 1)	<p>Nach IFRS sind Kapitalflussrechnung und EK-Spiegel Bestandteile des Abschlusses, die Segmentberichterstattung ist für kapitalmarktnotierte Unternehmen verpflichtend.</p> <p>Art. 2 Abs. 1 der 4. EG-RL enthält das Mitgliedstaaten-Wahlrecht, weitere Bestandteile für den Jahresabschluss zu gestatten oder vorzuschreiben. Dies wurde bisher nur nach den entsprechenden Bestimmungen der 7. EG-RL für den Konzernabschluss mit dem BilReG umgesetzt.</p> <p>KFR und EK-Spiegel können aber auch für die Adressaten von Jahresabschlüssen wichtige Instrumente sein. Dies gilt insbesondere für Adressaten von Unternehmen, die zwar kapitalmarktorientiert, aber nicht konsolidierungspflichtig sind. Diese Unternehmen, die rund 25 % der kapitalmarktnotierten Unternehmen in Deutschland ausmachen, werden von der IAS-Verordnung und § 315a nicht erfasst, da sie nicht konsolidierungspflichtig sind. Sie haben daher weder nach § 297 Abs. 1 noch nach § 315a diese zusätzlichen Bestandteile zu veröffentlichen. Für diese Unternehmensgruppe sollte die Regelung des § 297 Abs. 1 daher sinngemäß in § 264 Abs. 1 S. 1 übernommen werden.</p> <p>Eine Ausweitung des EK-Spiegels als Pflichtbestandteil der Jahresabschlüsse aller Unternehmen könnte dann notwendig werden, wenn eine Fair-Value-Bewertung in Jahres- und Konzernabschluss nach eingeführt wird, um die erfolgswirksame bzw. erfolgsunwirksame Erfassung von Bewertungsänderungen transparent zu machen.</p>	Ergänzung § 264 Abs. 1 S. 1 um Kapitalflussrechnung, Eigenkapitalpiegel und freiwillige Segmentberichterstattung für kapitalmarktorientierte Unternehmen, die nicht unter § 315a fallen.

4.2. ABSCHAFFUNG VON BEWERTUNGSWAHLRECHTEN IM PubLG

Norm	Internationale Vorgehensweise / Begründung	Empfehlung
Willkürabschreibungen (§§ 5 Abs. 1 und 13 Abs. 3 PublG → Verweis auf §§ 253 Abs. 4 HGB)	Für nach dem PublG bilanzierende Unternehmen sollten im Hinblick auf diese Bewertungswahlrechte die Vorschriften für Kapitalgesellschaften gelten.	Abschaffung der Wahlrechte rechtsformunabhängig wurde oben vorgeschlagen.
Außerplanmäßige Abschreibungen im Sachanlagevermögen bei voraussichtlich nicht dauernder Wertminderung (§§ 5 Abs. 1 und 13 Abs. 3 PublG → Verweis auf § 253 Abs. 2 S. 3 HGB)	Unter Abschnitt A.1.1.2. wurde die Änderung dieser Regelungen des § 253 HGB gefordert.	Falls dem Vorschlag des DSR nicht gefolgt wird, sollte die Verweisteknik derart abgeändert werden, dass die Bewertungsvorschriften für Kapitalgesellschaften entsprechend gelten.
Wertbeibehaltungswahlrecht (§§ 5 Abs. 1 und 13 Abs. 3 PublG → Verweis auf §§ 253 Abs. 5, 254 S. 2 HGB)		
Gegebenenfalls Ergänzung § 5 Abs. 1 S. 2 PublG um §§ 279 und 280 HGB; Streichung in § 13 Abs. 3 Satz 1	Diese Empfehlung greift nur, sollten die Wahlrechte entgegen der Empfehlung des DSR für alle Kaufleute beibehalten werden. Im Ergebnis würden dann die unter das PublG fallenden Unternehmen nur die Bewertungsspielräume der Kapitalgesellschaften und nicht die aller Kaufleute in Anspruch nehmen können.	Ergänzung § 5 Abs. 1 S. 2 PublG um §§ 279 und 280 HGB; Streichung in § 13 Abs. 3 S. 1, wenn Wahlrechte beibehalten werden.
<i>True and fair view</i> (§ 5 PublG in Anlehnung an § 264 Abs. 2 HGB)		Ergänzung des § 5 PublG um die Forderung des <i>True and fair view</i>.

B. Reformvorschläge mit steuer- und/oder gesellschaftsrechtlichen Konsequenzen

1. WAHLRECHTE IM JAHRESABSCHLUSS

Norm	Internationale Vorgehensweise / Begründung	Empfehlung
Sonderposten mit Rücklageanteil (§§ 247 Abs. 3, 273 S. 2)	<p>Rein aus steuerlichen Gründen gebildete Posten international nicht üblich.</p> <p>Da der Sonderposten mit Rücklageanteil nicht in der 4. EG-RL vorgesehen ist, verstößt er gegen Europarecht. Steuerlich motivierte Bilanzpositionen und Wertansätze schränken die Informationsfunktion des Jahresabschlusses erheblich ein. Die Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit wird unten auch durch die Abschaffung der §§ 254, 279 Abs. 2 gefordert</p> <p><u>Steuerrecht:</u></p> <p>Änderung des EStG erforderlich, da bisher handelsrechtliche Aufwandsbuchung Voraussetzung für die steuerrechtliche Abschreibung ist.</p> <p>Insbesondere aufgrund des Halbeinkünfteverfahrens fraglich, ob Steuergesetzgeber auf umgekehrte Maßgeblichkeit verzichtet, die zu Ausschüttungssperre auf steuerliche Sonderabschreibungen führt. Dies könnte jedoch auch durch eine offen ausgewiesene Ausschüttungssperre in der Handelsbilanz erreicht werden.</p>	<p>aufheben</p> <p>→ Aufhebung der umgekehrten Maßgeblichkeit</p> <p>→ um dem Finanzierungsbeitrag des Fiskus' Rechnung zu tragen, Bildung einer Ausschüttungssperre in entsprechender Höhe</p>
Abschreibungen auf den niedrigeren, nur steuerrechtlich zulässigen Wert (§ 254, § 279 Abs. 2 i.V.m. § 5 Abs. 1 S. 2 EStG)	<p>Umgekehrte Maßgeblichkeit international nicht üblich.</p> <p>Nach Art. 35 Abs. 1 d) (Anlagevermögen) und Art. 39 Abs. 1 e) (Umlaufvermögen) der 4. EG-RL Mitgliedstaaten-Wahlrecht mit Folgepflichten für Anwender.</p> <p>Steuerrechtliche Wertansätze widersprechen den GoB, zudem verstößt die mit § 5 Abs. 1 S. 2 EStG eingeführte umgekehrte Maßgeblichkeit gegen den Sinn der 4. EG-RL.</p>	<p>aufheben</p> <p>→ keine rein steuerlich motivierten Ansätze im Jahres- und Konzernabschluss</p> <p>→ Aufhebung der umgekehrten Maßgeblichkeit</p>

	<p><u>Steuerrecht:</u> Änderung des EStG erforderlich, da bisher handelsrechtliche Aufwandsbuchung Voraussetzung für die steuerrechtliche Abschreibung ist. Die handelsrechtliche Änderung darf keine höheren Steuerbelastungen für die Unternehmen bedeuten. Insbesondere aufgrund des Halbeinkünfteverfahrens ist fraglich, ob der Steuer- gesetzgeber auf umgekehrte Maßgeblichkeit verzichtet, die faktisch zu einer Ausschüttungssperre auf steuerliche Sonderabschreibungen führt. Dies könnte jedoch auch durch eine offen ausgewiesene Ausschüttungssperre in der Han- delsbilanz erreicht werden.</p>	
<p>Verbrauchsfolgeverfahren (§ 256)</p>	<p>IAS 2.25 lässt seit dem Improvements Project nur noch die Methode des gewo- genen Durchschnitts und FiFo zu. Mitgliedstaaten-Wahlrecht in Art. 40 der 4. EG-RL: Gewogener Durchschnitt, Fi- Fo oder LiFo oder vergleichbare Verfahren können für gleichartige Gegenstände des Vorratsvermögens sowie alle beweglichen Vermögensgegenstände ein- schließlich der Wertpapiere zugelassen werden. Das LiFo-Verfahren verstößt zwar nicht gegen den Grundsatz der Einzelbewer- tung, wohl aber gegen das Prinzip der periodengerechten Erfassung von Erträ- gen und Aufwendungen. Bei Annahme steigender Preise der Vorräte verzerrt es besonders den Vermögensausweis, indem der Bestand zu veralteten und damit zu niedrigen Preisen ausgewiesen wird. Als Verbrauchsfiktion entspricht LiFo nur in seltenen Ausnahmefällen der tatsächlichen Verbrauchsfolge. Mit der Abschaf- fung des LiFo-Verfahrens wäre bspw. das LoFo-Verfahren ebenfalls nicht mehr zulässig. <u>Steuerrecht:</u> Nach § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG ist lediglich LiFo als Verbrauchsfiktion anerkannt, wobei Voraussetzung ist, dass der Gewinn nach § 5 EStG ermittelt wird und in</p>	<p>Durchschnittsmethode ergibt sich be- reits aus § 240 Abs. 4 HGB.</p> <p>§ 256 HGB sollte als Verbrauchsfiktion nur FiFo und ggf. LiFo zulassen.</p> <p>Abschaffung der Verbrauchsfiktion Li- Fo, wenn Steuerneutralität gewährleis- tet ist. Entspricht LiFo der tatsächlichen Verbrauchsfolge, ist es weiterhin zuzu- lassen.</p> <p>→ Aufhebung der Maßgeblichkeit</p>

	<p>der Handelsbilanz ebenfalls LiFo angewandt wurde (§ 5 Abs. 1 S. 2 EStG). Die Abschaffung von LiFo im Handelsbilanzrecht hätte damit derzeit Auswirkungen auf die Besteuerung nach geltendem Recht.</p> <p>Eine Bewertung nach der tatsächlichen Verbrauchsfolge ist aber nach Steuerrecht möglich, z.B. FiFo.</p> <p>Zur Abschaffung der LiFo-Methode im Handelsrecht wäre daher zunächst eine eigenständige steuerrechtliche Regelung von Verbrauchsfiktionen notwendig. Dabei könnte der Gesetzgeber auch klarstellen, ob die Zulässigkeit des LiFo-Verfahrens in der Steuerbilanz auf der Vermeidung der Besteuerung von Scheingewinnen oder lediglich der Bewertungsvereinfachung basiert.</p>	
--	---	--

2. WEITERE ÄNDERUNGEN IM JAHRESABSCHLUSS

Norm	Internationale Vorgehensweise / Begründung	Empfehlung
Rückstellungen für unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, die in den ersten 3 Monaten des nächsten Geschäftsjahres nachgeholt werden, und für Abraumbeseitigung, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt wird (§ 249 Abs. 1 S. 2 Nr. 1)	<p>International nur Ansatz von Außenverpflichtungen, 4. EG-RL nicht betroffen.</p> <p><u>Steuerrecht:</u></p> <p>Die bisherige Ansatzpflicht nach HGB führt zum Ansatzgebot in der Steuerbilanz. Ein Passivierungsverbot im HGB würde daher aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips zu einem Passivierungsverbot in der Steuerbilanz führen.</p> <p>Soweit allerdings für die Abraumbeseitigung eine öffentlich-rechtliche oder vertragliche Verpflichtung besteht, fällt diese auch handelsrechtlich bereits unter die Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten i.S.d. § 249 Abs. 1 S. 1 HGB und wäre entsprechend auch künftig steuerrechtlich anzuerkennen.</p>	<p>§ 249 Abs. 1 S. 2 aufheben</p> <p>→ Passivierungsverbot für unterlassene Instandhaltungen und Abraumbeseitigung ohne öffentlich-rechtliche oder vertragliche Verpflichtung</p>
Kulanzrückstellungen (§ 249 Abs. 1 S. 2 Nr. 2)	Nach IFRS Ansatzpflicht, wenn die engen Voraussetzungen an eine faktische Verpflichtung (<i>constructive obligation</i>) erfüllt sind. 4. EG-RL nicht betroffen.	<p>§ 249 Abs. 1 S. 2 aufheben</p> <p>→ Passivierungsverbot für Kulanzrück-</p>

	<p>Methodisch sind unter diese Norm bisher zwei Arten von Rückstellungen zu fassen: für Gewährleistungen aufgrund faktischer Verpflichtungen, denen sich der Kaufmann aus wirtschaftlichen Gründen nicht entziehen kann, und für Kulanzleistungen, die völlig freiwillig übernommen werden, weil sich der Kaufmann davon wirtschaftliche Vorteile verspricht. Die erste Kategorie fällt bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise ohnehin unter die Verbindlichkeitsrückstellungen und bedarf keiner eigenständigen handelsrechtlichen Regelung. Dieser Doppelcharakter sollte bei der Änderung der HGB-Regelung herausgestellt werden.</p> <p><u>Steuerrecht:</u></p> <p>Wegen Maßgeblichkeitsprinzip gilt Passivierungspflicht auch im Steuerrecht. Allerdings hat der BFH Gewährleistungen aufgrund faktischer Verpflichtung, d.h. jene Kulanzleistungen, denen der Kaufmann sich aus wirtschaftlichen Gründen nicht entziehen kann, ohnehin den Verbindlichkeitsrückstellungen i.S.d. § 249 Abs. 1 S. 1 HGB zugeordnet, für die voraussichtlich weiterhin eine Passivierungspflicht im Steuerrecht bestehen würde.</p>	<p>stellungen</p> <p>→ Hinweis: Passivierungsverbot bezieht sich nur auf freiwillig übernommene Kulanzleistungen. Faktische Kulanzverpflichtungen sind wie bisher zu passivieren, da sie als Teil der Verbindlichkeitsrückstellungen anzusehen sind. Dies sollte in der Gesetzesbegründung zur Änderung klargestellt werden.</p>
--	---	--

C. Reformvorschläge mit Konsequenzen für die handelsrechtlichen GoB

Norm	Internationale Vorgehensweise / Begründung	Empfehlung
<p>Bilanzierungsverbot für immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die nicht entgeltlich erworben wurden (§ 248 Abs. 2)</p>	<p>Nach IAS 38 kein generelles Aktivierungsverbot für selbst erstellte immaterielle Vermögenswerte.</p> <p>De lege ferenda-Empfehlung von DRS 12.A4. DRS 12.A5 ff. enthält weitere Empfehlungen, wie DRS 12 in Bezug auf den selbst geschaffenen Goodwill, das Aktivierungsverbot für Forschungskosten und das Aktivierungsgebot für bestimmte Entwicklungskosten konkretisiert werden kann, wenn § 248 Abs. 2 aufgehoben werden sollte.</p> <p>Die 4. EG-RL sieht in Art. 9 bzw. Art. 10 C Abs. 1 Nr. 1 für Aktivierung von Forschungs- und Entwicklungskosten und auch selbst erstellte Konzessionen, Patente, Lizenzen, Warenzeichen und ähnliche Rechte und Werte ein Mitgliedstaaten-Wahlrecht vor.</p> <p>Aufgrund der wachsenden Bedeutung immaterieller Werte scheint das pauschale Aktivierungsverbot nicht mehr haltbar. § 248 Abs. 2 stellt außerdem eine Überbetonung des Vorsichtsprinzips dar und führt zu einer Ungleichbehandlung materieller und immaterieller Vermögensgegenstände, die im Konflikt mit dem Vollständigkeitsgebot des § 246 Abs. 1 HGB steht.</p> <p>Die Aktivierungspflicht aller immateriellen Vermögenswerte könnte ggf. mit Einführung einer Ausschüttungssperre kombiniert werden, um den Kapitalerhaltungsgrundsätzen Rechnung zu tragen.</p> <p><u>Steuerrecht:</u></p> <p>Diese Änderung des HGB würde eine steuerrechtliche Abkoppelung</p>	<p>§ 248 Abs. 2 aufheben</p> <p>→ Neufassung des HGB in Anlehnung an die in DRS 12 enthaltenen De lege ferenda-Vorschläge</p> <ul style="list-style-type: none"> • Formulierung eines Aktivierungsverbots für Forschungskosten und den originären Goodwill • Änderung des Begriffs „Vermögensgegenstände“ in „Vermögenswerte“ und Aufnahme von Kriterien anhand DRS 12 • Ansatz immaterieller Vermögenswerte unabhängig von der Erwerbsform anhand der in DRS 12 vorgeschlagenen Kriterien • Bewertung anhand der in DRS 12 vorgeschlagenen Maßstäbe <p>→ Aufhebung der Maßgeblichkeit erforderlich</p>

	und damit eine Durchbrechung des Maßgeblichkeitsprinzips erfordern.	
Wahlrecht, das Disagio auf Verbindlichkeiten als aktiven RAP auszuweisen oder sofort als Aufwand zu verbuchen (§ 250 Abs. 3)	Siehe unter D.2., da zunächst Änderung der 4. EG-RL notwendig	Siehe unter D.2.
Neubewertung der Vermögensgegenstände (§ 253) / Fair Value-Bewertung	<p>IFRS räumen weit reichende Möglichkeiten der Fair-Value-Bilanzierung ein. Die Bewertung zu Fair Value ist nicht lediglich für Finanzinstrumente, sondern darüber hinaus z.B. auch für bestimmte Immobilien (IAS 40) oder landwirtschaftliche Erzeugnisse (IAS 41) möglich.</p> <p>Mit der ModRL wurde auch in den EG-RL die Fair-Value-Bilanzierung explizit auf Nicht-Finanzinstrumente ausgedehnt. Die neu eingefügten Art. 42 e und 42 f der 4. EU-RL sind als Mitgliedstaaten-Wahlrechte ausgestattet. Danach kann die Fair-Value-Bewertung auf bestimmte Arten von Vermögensgegenständen mit Ausnahme von Finanzinstrumenten erweitert werden. Daraus resultierende Wertänderungen können erfolgswirksam erfasst werden.</p> <p>Der DSR befürwortet die schrittweise Einführung der Fair-Value-Bilanzierung. Zunächst sollte die Fair Value-Bilanzierung aber auf Finanzinstrumente beschränkt werden. Für Finanzinstrumente müssen dann entsprechend die mit der Fair-Value-RL in die Bilanzrichtlinien eingeführten Vorgaben in nationales Recht umgesetzt werden. Diese RL enthielt kaum Mitgliedstaatenwahlrechte: Lediglich der Anwenderkreis der Regelung ist eingrenzbar (alle Unternehmen oder Gruppen</p>	<p>Schrittweise Einführung der Fair Value-Bilanzierung in das HGB.</p> <p>Zunächst Beschränkung auf Finanzinstrumente.</p> <p>Aufgrund der engen Regelungen der dann anzuwendenden Fair Value-RL muss der Anpassung des HGB jedoch die Weiterentwicklung handelsrechtlicher GoB, insbesondere des Realisationsprinzips vorausgehen.</p> <p>Die Fair Value-Regelungen sollten einheitlich für den Konzernabschluss und den Jahresabschluss gelten.</p> <p>→ Aufhebung der Maßgeblichkeit erforderlich</p>

von Unternehmen, Beschränkung auf Konzernabschluss). Die Regelungen sollten in Deutschland einheitlich für den Jahres- und Konzernabschluss umgesetzt werden; eine Beschränkung auf bestimmte Gruppen von Unternehmen ist dabei aus Gründen der Gleichbehandlung und Vergleichbarkeit der Abschlüsse nicht vertretbar.

Soweit die Fair-Value-Bewertung von Finanzinstrumenten umgesetzt wird, sind die Mitgliedstaaten an die Vorgaben der Fair-Value-RL gebunden. Darin sind sowohl die von der Fair-Value-Bilanzierung umfassten Positionen (Art. 42a der 4. EG-RL), als auch die Ermittlung des Fair-Values (Art. 42b der 4. EG-RL) und die Berücksichtigung von Wertänderungen (Art. 42c der 4. EG-RL) vorgegeben. Darüber hinaus besteht lediglich hinsichtlich von Wertänderungen bei zur Veräußerung zur Verfügung stehenden Finanzanlagen das Wahlrecht, die erfolgswirksame oder –neutrale Berücksichtigung vorzuschreiben. Der DSR spricht sich hier für die erfolgsneutrale Erfassung aus.

Aufgrund der detaillierten Vorgaben der Fair-Value-RL würde die Umsetzung dieser Regelungen im HGB gegen derzeit geltende GoB verstoßen. So sind bspw. erfolgswirksame Wertsteigerungen über die Anschaffungskosten hinaus nicht mit dem Realisationsprinzip vereinbar. Der umfassenden Einführung der Fair-Value-Bilanzierung in das HGB müsste demnach eine Weiterentwicklung handelsrechtlicher Grundsätze vorausgehen.

Steuerrecht:

Diese Änderung des HGB würde eine steuerrechtliche Abkoppelung und damit eine Durchbrechung des Maßgeblichkeitsprinzips erfordern.

<p>Umrechnung der monetären Posten zum Stichtagskurs</p> <p>Umrechnung nach der Methode der Funktionalwährung</p>	<p>DRS 14.A3 ff. schlägt de lege ferenda die Umrechnung aller monetärer Posten zum Stichtagskurs und die erfolgswirksame Erfassung der Verluste und Gewinne aus der Währungsumrechnung vor. Für monetäre Posten entspräche die Umrechnung mit dem Stichtagskurs dem Fair Value.</p> <p>Dabei sollte gesetzlich geregelt werden, dass als Konzept die funktionale Umrechnungsmethode anzuwenden ist, wie dies bereits mit DRS 14 analog zu IAS 21 geregelt ist. Bislang enthält lediglich § 313 Abs. 1 Nr. 2 HGB eine Angabepflicht für den Konzernanhang, nach welcher Grundlage die Umrechnung in Euro erfolgt ist.</p> <p>Diese international übliche Vorgehensweise entspricht am ehesten dem <i>True and fair view</i>-Prinzip, da der Stichtagskurs die am Stichtag verfügbaren Informationen und Erwartungen abbildet. Die außerdem damit verbundene Vereinfachung der Umrechnung sollte einheitlich für den Jahres- und Konzernabschluss geregelt werden. Damit ist aber eine modifizierte Interpretation des Realisationsprinzips verbunden.</p> <p>Die 4. und 7. EG-RL stehen dieser Regelung nicht entgegen, da keine Regelung zur Umrechnungsmethode enthalten ist und Art. 42 e und f der 4. EG-RL den Mitgliedstaaten gestatten, für bestimmte Arten von Vermögensgegenständen mit Ausnahme der Finanzinstrumente eine Fair Value-Bewertung mit oder ohne erfolgswirksamer Erfassung der Wertänderungen zuzulassen oder vorzuschreiben.</p> <p><u>Steuerrecht:</u></p> <p>Diese Änderung des HGB würde eine steuerrechtliche Abkoppelung und damit eine Durchbrechung des Maßgeblichkeitsprinzips erfordern.</p>	<p>Umrechnung der monetären Posten in Jahres- und Konzernabschluss zum Stichtagskurs in Anlehnung an DRS 14</p> <p>Umrechnung nach der Methode der Funktionalwährung.</p> <p>→ Aufhebung der Maßgeblichkeit erforderlich</p>
---	---	---

<p>Abzinsung von Rückstellungen und Verbindlichkeiten (§ 253 Abs. 1)</p> <p>→ Zur Bewertung von Pensionsrückstellungen auch Teil A 1.2.</p>	<p>Eine Änderung des § 253 Abs. 1 wurde bereits 2001 von der Bundesregierung mit dem Entwurf des Altfahrzeug-Gesetzes vorgeschlagen: Die Rückstellungsbewertung sollte unter Berücksichtigung künftiger Kostensteigerungen erfolgen und der so ermittelte Erfüllungsbetrag mit dem Marktzinssatz diskontiert werden. Ziel der Regelung war eine Annäherung an die internationalen Rechnungslegungsgrundsätze, insbesondere an IAS 37.45 ff. IAS 37.47 legt den aktuellen fristenkongruenten risikoadäquaten Marktzinssatz vor Steuern zugrunde. Zukünftige Ereignisse sind zu berücksichtigen. Dieser Vorschlag sollte erneut aufgegriffen werden.</p> <p><u>Steuerrecht:</u></p> <p>Abzinsung von Rückstellungen und Verbindlichkeiten, wobei abweichend von den IFRS nur unverzinsliche Posten diskontiert werden. Es wird nicht der Marktzinssatz bzw. Effektivzinssatz verwendet, sondern ein fester Zinssatz von 5,5 %. Künftige Preissteigerungen werden bei Rückstellungen nicht berücksichtigt (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 und Nr. 3 a EStG). Bei Änderung des Handelsrechts, hin zu einer verpflichtenden Abzinsung unter Bezugnahme auf Marktzinssätze, werden handels- und steuerrechtlich unterschiedliche Beträge ausgewiesen werden. Gegebenenfalls könnte der steuerliche Abzinsungssatz durch die Diskussion im Rahmen des BilMoG einer erneuten Überprüfung unterzogen und an die aktuellen Gegebenheiten angepasst werden.</p>	<p>Abzinsungspflicht für Rückstellungen und Verbindlichkeiten im HGB aufnehmen.</p> <p>→ Regelungen zur Abzinsung von Rückstellungen und Berücksichtigung erwarteter Preissteigerungen in Anlehnung an IAS 37</p> <p>→ Regelungen für die Bewertung von Pensionsrückstellungen in Anlehnung an IAS 19 (vgl. Teil A 1.2.)</p>
<p>Aktive latente Steuern – Ansatz und Bewertung (§ 274 Abs. 2)</p> <p>Passive latente Steuern (§ 274</p>	<p>Aktivierungswahlrecht für latente Steuern international nicht üblich.</p> <p>Die 4. und 7. EG-RL regeln die Steuerabgrenzung nur partiell und stehen daher einer Änderung auf nationaler Ebene nicht entgegen.</p> <p>Aktivierungspflicht einführen, ggf. unter Beibehaltung der Ausschüt-</p>	<p>Aktivierungswahlrecht aufheben</p> <p>→ müssen in die Ermittlung der latenten Steuern im Jahres- und Konzernabschluss einbezogen werden.</p>

<p>Abs. 1) Steuerabgrenzung im Konzernabschluss (§ 306) Behandlung von Verlustvorträgen</p>	<p>tungssperre, damit sowohl Aktiv- als auch Passivpositionen latenter Steuern abgebildet werden müssen. Dabei sollten die Regelungen für Jahres- und Konzernabschluss einheitlich getroffen werden. DRS 10 empfiehlt de lege ferenda (A1 – A6) auch die Änderung der Bewertungsmethode: Statt GuV-orientiertem <i>timing concept</i> Anwendung des bilanzorientierten <i>temporary concept</i>. Nach dem bisherigen <i>timing concept</i> ergibt sich die Steuerabgrenzung aus den Differenzen zwischen dem handels- und steuerrechtlichen Ergebnis, die sich in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich wieder ausgleichen. Demgegenüber stellt IAS 12 auf das <i>temporary concept</i> ab, d.h. die aktiven und passiven latenten Steuern bestimmen sich nach den Differenzen zwischen dem Buchwert im IFRS-Abschluss und dem steuerlichen Bilanzwert, wobei auch ergebnisneutral entstandene Differenzen berücksichtigt werden und Vorteile aus steuerlichen Verlustvorträgen zu aktivieren sind. Langfristig empfiehlt der DSR die im Teil C dieser Liste aufgeführten Änderungen der handelsrechtlichen GoB. Demzufolge wird in Anlehnung an internationale Rechnungslegungsnormen die Aktivierung sämtlicher Vermögenswerte angestrebt. Somit sollten auch Verlustvorträge aktiviert werden. Dies gilt sowohl für den Konzern- als auch für den Einzelabschluss. Die Ausschüttungssperre des § 274 Abs. 2 S. 2 und 3 HGB könnte somit beibehalten werden. Gemäß DRS 10.A7 und A8 sollen die Anhangangaben im HGB überarbeitet werden, da nicht nur aus temporären Differenzen entstehende aktive und passive latente Steuern, sondern auch aufgrund steuerlicher Verlustvorträge bzw. –guthaben und infolge zeitverschobener konzern-</p>	<p>→ für aktive latente Steuern Ausschüttungssperre beibehalten Abschaffung des <i>timing concept</i> und Einführung des <i>temporary concept</i> entsprechend der de lege ferenda-Empfehlung des DRS 10 Textvorschlag für § 306 zur Berücksichtigung des neuen Konzepts: <i>(1) Bestehen zeitliche Differenzen zwischen den Buchwerten der Vermögenswerte oder der Schulden in der Konzernbilanz und den korrespondierenden steuerlichen Bilanzwerten, die in künftigen Geschäftsjahren bei ihrer Auflösung zu steuerlichen Belastungen führen, so sind die künftigen Steuerbelastungen durch den Ansatz passiver latenter Steuern zu berücksichtigen.</i> <i>(2) Bestehen zeitliche Differenzen zwischen den Buchwerten der Vermögenswerte oder der Schulden in der Konzernbilanz und den korrespondierenden steuerlichen Bilanzwerten, die in künftigen Geschäftsjahren bei ihrer Auflösung voraussichtlich zu steuerlichen Entlastungen führen, so sind die künftigen Steuerentlastungen durch den Ansatz aktiver latenter Steuern zu berücksichtigen.</i> <i>(3) Aktive und passive latente Steuern dürfen nur saldiert werden, wenn sie gegenüber demselben Steuerschuldner/-gläubiger bestehen, dieselbe Steuerart betreffen und sich voraussichtlich im selben Geschäftsjahr umkehren werden.</i></p>
---	--	--

	<p>interner Gewinntransfers gesondert offen gelegt werden sollen.</p> <p><u>Steuerrecht:</u></p> <p>Die Aktivierungspflicht von latenten Steuern und der Einbezug steuerlicher Verlustvorträge würden eine steuerrechtliche Abkoppelung und damit eine Durchbrechung des Maßgeblichkeitsprinzips erfordern.</p>	<p>Aktivierungspflicht für Verlustvorträge im (Konzern-) und Jahresabschluss</p> <p>→ Ausschüttungssperre für Verlustvorträge</p>
<p>Berücksichtigung der Änderung von Bilanzierungsgrundsätzen und Berichtigung von Fehlern</p> <p>Einführung der Pflicht von Anhangangaben zu den Auswirkungen bestimmter Änderungen bei Bilanzansatz und Bewertung (Ergänzung §§ 284 Abs. 2, 313 Abs. 1)</p>	<p>Änderung von Bilanzierungsgrundsätzen:</p> <p>IAS 8: retrospektive Berücksichtigung der Änderung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden über ergebnisneutrale Eigenkapitalanpassung (i.d.R. Gewinnrücklage). US GAAP: retrospektiv, allerdings ergebniswirksame Erfassung in der GuV der Berichtsperiode (separater Posten zw. außerordentlichen Aufwendungen und Erträgen und Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit (APB Opinion 20.19)).</p> <p>Berichtigung von Fehlern:</p> <p>IAS und US GAAP: retrospektive Berücksichtigung wesentlicher Fehler über ergebnisneutrale Eigenkapitalanpassung (i.d.R. Gewinnrücklage). DRS 13.25 sieht vor, Auswirkungen aus der Korrektur von Fehlern aus Vorperioden in der GuV der Berichtsperiode zu berücksichtigen und ggf. die betreffenden Abschlüsse aller Vorperioden zu ändern. Die erfolgswirksame Korrektur nach DRS 13.25 entspricht nicht mehr IAS 8, da das ehemals bestehende Wahlrecht entfallen ist.</p> <p>Anhangangaben:</p> <p>IAS sehen umfangreiche Anhangangaben zu Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden vor (IAS 1.108 – 1.124). Ebenso US GAAP.</p>	<p>Einführung neuer Bewertungsregeln bei Abweichen vom Grundsatz der Bewertungsstetigkeit durch Änderung der Bilanzierungsgrundsätze und Berichtigung von Fehlern.</p> <p>→ Im Konzernabschluss sollten in Anlehnung an IAS Änderungen von Bilanzierungsgrundsätzen retrospektiv über ergebnisneutrale Eigenkapitalanpassungen erfasst werden. Dies gilt ebenso für Fehlerberichtigungen.</p> <p>→ Im Einzelabschluss sind rückwirkende Änderungen nicht möglich. Die Darstellung der Auswirkungen aus Änderungen von Bilanzierungsgrundsätzen und Fehlerberichtigungen im Abschluss sollte daher eindeutig in einer gesonderten Ausweisposition erfolgen.</p> <p>Ergänzung von §§ 284 Abs. 2, 313 Abs. 1 um Angaben zu den Auswirkungen bestimmter Änderungen bei Bilanzansatz und Bewertung in Anlehnung an IAS 1.108 - 1.124.</p>

D. Notwendige Änderungen der EG-Bilanzrichtlinien für Reformvorschläge

1. ÄNDERUNGEN FÜR KURZFRISTIG UMSETZBARE REFORMVORSCHLÄGE FÜR DAS HGB

Norm und Zuordnung in den oberen Teil der Liste	Internationale Vorgehensweise / Begründung	Empfehlung
<p>Nicht eingeforderte ausstehende Einlagen (§ 272 Abs. 1 S. 2, 3)</p> <p>= Ausweiswahlrechte im Jahresabschluss (A.1.1.1.)</p>	<p>Nach US GAAP offene Absetzung vom gezeichneten Kapital üblich, in IAS nicht explizit geregelt.</p> <p>Der Ausweis nicht eingeforderter ausstehender Einlagen auf der Aktivseite widerspricht einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise, da Forderungen, die nicht geltend gemacht werden sollen, keinen wirtschaftlichen Wert haben. Mit Ausübung dieses Wahlrechts kann außerdem das Kriterium „Bilanzsumme“ im Rahmen von § 267 HGB beeinflusst werden.</p> <p>Art. 9 der 4. EG-RL sieht als Mitgliedstaaten-Wahlrecht den aktivischen oder passivischen Ausweis vor. Wenn die nicht eingeforderten ausstehenden Einlagen vom gezeichneten Kapital offen abgesetzt werden, muss der verbleibende Nettobetrag als Posten „Eingefordertes Kapital“ ausgewiesen und der eingeforderte, aber noch nicht eingezahlte Betrag unter den Forderungen gesondert ausgewiesen werden. Diese Bezeichnungen entsprechen zwar Art. 9 der 4. EG-RL, der Begriff „Eingefordertes Kapital“ ist aber missverständlich, weil eingeforderte und eingezahlte Einlagen vermischt werden, und sollte bei Abschaffung des Wahlrechts ersetzt werden.</p> <p><u>Steuerrecht:</u> Keine Auswirkungen</p>	<p>§ 272 Abs. 1 S. 2 aufheben → nur Ausweis auf der Passivseite zulässig</p> <p>→ Änderung des Art. 9 der 4. EG-RL vorschlagen, indem Begriff „Eingefordertes Kapital“ in der deutschen Fassung überarbeitet wird</p>

<p>Bemessung der Herstellungskosten (§ 255 Abs. 2)</p> <p>= Bewertungswahlrechte im Jahresabschluss (A.1.1.2.)</p>	<p>Nach IAS/US GAAP Ansatz von Material- und FertigungsEK, SonderEK der Fertigung, variablen Material- und FertigungsGK, fixe Material- und FertigungsGK, allgemeinen Verwaltungskosten (herstellungsbezogen), Ansatz von Fremdkapitalkosten bei <i>qualifying assets</i> (siehe IAS 2.11 ff., IAS 16.16 ff. und IAS 38.65 ff.).</p> <p>In 4. EG-RL: Unternehmenswahlrecht zum Ansatz von Gemeinkosten (Art. 35 Abs. 3 für GK und Abs. 4 für Fremdkapitalkosten), somit Aktivierungspflicht nicht darstellbar → Änderungsbedarf der 4. EG-RL</p> <p><u>Steuerrecht:</u></p> <p>Hätte keine Auswirkungen, soweit die o.g. steuerrechtlichen Mindest-Herstellungskosten vorgeschlagen würden.</p>	<p>Wegen Art. 35 Abs. 3 und 4 der 4. EG-RL beibehalten</p> <p>→ Änderung 4. EG-RL vorschlagen</p>
<p>Fest- und Gruppenbewertung (§ 256 i. V. m. 240 Abs. 3, 4)</p> <p>= Bewertungswahlrechte im Jahresabschluss (A.1.1.2.)</p>	<p>Festbewertung international nicht zulässig, aber: Unternehmenswahlrecht der 4. EG-RL (Art. 38)</p> <p>Gruppenbewertung international zulässig.</p> <p>■</p> <p>sultierenden Konsequenzen im <u>Steuerrecht</u> siehe oben Abschnitt B.</p>	<p>Beibehalten wegen Art. 38 der 4. EG-RL; Änderung erst mit RL-Änderung möglich</p> <p>→ Änderung 4. EG-RL vorschlagen</p>
<p>Verzicht auf Schuldenkonsolidierung, Zwischenergebniseliminierung und Aufwands- und Ertragskonsolidierung bei Unwesentlichkeit (§ 303 Abs. 2, 304 Abs. 2, 305 Abs. 2)</p> <p>= Konsolidierungswahlrechte im Konzernabschluss (A.2.1.)</p>	<p>Kann gestrichen werden, da unter Wesentlichkeitsgrundsatz einzuordnen.</p> <p>Basiert aber auf Unternehmenswahlrecht des Art. 26 Abs. 3 der 7. EG-RL.</p>	<p>Beibehalten wegen Art. 26 Abs. 3 der 7. EG-RL</p> <p>→ Änderung der 7. EG-RL vorschlagen</p>

<p>Verzicht auf die Einbeziehung bei Weiterveräußerungsabsicht (§ 296 Abs. 1 Nr. 3)</p> <p>= Konsolidierungswahlrechte im Konzernabschluss (A.2.1.)</p>	<p>(Dieser Vorschlag ist auch unter A.2.1. aufgeführt)</p> <p>Bei Weiterveräußerungsabsicht bereits im Zeitpunkt des Erwerbs liegen Voraussetzungen für Einbeziehung nicht vor.</p> <p>Nach IAS 27.12 (Fußnote) i.V.m. IFRS 5 besteht Konsolidierungsverbot. Allerdings ist umstritten, ob die Weiterveräußerungsabsicht bereits im Zeitpunkt des Erwerbs vorliegen muss, oder auch später gefasst werden kann. IFRS 5.8 verlangt den Vollzug der Weiterveräußerungsabsicht innerhalb von zwölf Monaten.</p> <p>Bei Festlegung auf Einbeziehungsverbot im HGB sollten Voraussetzungskriterien für „Weiterveräußerungsabsicht“ aufgestellt werden, um bilanzpolitischen Spielraum hinsichtlich der Kategorisierung einzuschränken.</p> <p>Allerdings sieht Art. 13 Abs. 3 c) der 7. EG-RL die Einbeziehung als Unternehmenswahlrecht vor. Dies sollte in ein Einbeziehungsverbot geändert werden.</p>	<p>Streichung des Wahlrechts in § 296 Abs. 1 Nr. 2, Umwandlung der Wahlrechte in Nr. 1 und 3 in Einbeziehungsverbote, damit entfällt Absatz.</p> <p>Zur Streichung der Nr. 3 ist aber zunächst eine Änderung von Art. 13 Abs. 3 c) der 7. EG-RL notwendig.</p> <p>→ Änderung der 7. EG-RL vorschlagen</p>
<p>Gesonderte Angabe von Haftungsverhältnissen in Bilanz oder Anhang (§ 268 Abs. 7, § 298 Abs. 1)</p> <p>= Ausweiswahlrechte im JA oder KA (A.3.)</p>	<p>International Angabe im Anhang üblich.</p> <p>Aber Unternehmenswahlrecht in Art. 14 der 4. EG-RL, kein Mitgliedstaaten-Wahlrecht.</p>	<p>Beibehalten wegen Art. 14 der 4. EG-RL</p> <p>→ Änderung der 4. EG-RL vorschlagen</p>
<p>Definition: Maßgeblicher Einfluss (§ 311 Abs. 1 HGB)</p> <p>= Sonstige Änderungen im Konzernabschluss (A.2.2.)</p>	<p>IAS 28 verlangt lediglich die Möglichkeit des maßgeblichen Einflusses, unabhängig von der tatsächlichen Ausübung.</p> <p>DRS 8 enthält eine Empfehlung de lege ferenda die Definition neuzufassen:</p> <p>Maßgeblicher Einfluss: Möglichkeit zur Mitwirkung an der Geschäfts- und Finanzpolitik eines Beteiligungsunternehmens, ohne dass damit die Beherrschung</p>	<p>Beibehalten wegen Art. 33 Abs. 1 der 7. EG-RL</p> <p>→ Änderung der 7. EG-RL vorschlagen</p>

	verbunden ist. Jedoch stellen sowohl § 311 Abs. 1 HGB als auch Art. 33 Abs. 1 der 7. EG-RL auf die tatsächliche Mitwirkung ab.	
--	---	--

2. ÄNDERUNGEN FÜR REFORMVORSCHLÄGE MIT KONSEQUENZEN FÜR DIE HANDELSRECHTLICHEN GOB

Norm und Zuordnung in den oberen Teil der Liste	Internationale Vorgehensweise / Begründung	Empfehlung
Wahlrecht, das Disagio auf Verbindlichkeiten als aktiven RAP auszuweisen oder sofort als Aufwand zu verbuchen (§ 250 Abs. 3) = C-Teil	Nach IAS 23 besteht ein Wahlrecht: Nach dem <i>Benchmark Treatment</i> (IAS 23.5 (b) i.V.m. 23.7) wird das Disagio nicht aktiviert (Passivierung des niedrigeren Auszahlungsbetrags und Zuschreibung der Zinskomponente über die Zeit). <i>Allowed Alternative Treatment</i> sieht Aktivierung des Disagios vor, wenn die Kosten einem <i>qualifying asset</i> zugerechnet werden können (IAS 23.11). Nach US GAAP reduziert Disagio die zu passivierende Verbindlichkeit. Art. 18 der 4. EG-RL (aktive RAP), Art. 21 der 4. EG-RL (passive RAP) sind unklar formuliert: Mitgliedstaaten können vorsehen, dass Erträge, die erst nach dem Abschluss-Stichtag fällig werden, unter Forderungen ausgewiesen werden und Aufwendungen vor dem Abschluss-Stichtag, welche erst nach diesem Tag zu Ausgaben führen, unter den Verbindlichkeiten ausgewiesen werden. Aber Definition gemäß Art. 18 der 4. EG-RL: Als RAP auf der Aktivseite sind Ausgaben vor dem Abschluss-Stichtag auszuweisen, soweit sie Aufwendungen für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen, sowie Erträge, die erst nach dem Abschluss-Stichtag fällig werden. Das Damnum ist nicht als Abgeltung der Kosten	<p>Eine Abschaffung des derzeitigen Wahlrechts in § 250 Abs. 3 und damit eine Aktivierungspflicht für das Disagio und seine Auflösung über die Zinsbindungsfrist wäre auf nationaler Ebene ohne steuer- und gesellschaftsrechtliche Konsequenzen umzusetzen.</p> <p>Allerdings müsste dazu zunächst Art. 41 Abs. 1 der 4. EG-RL gestrichen werden, der ein Unternehmenswahlrecht für die Aktivierung enthält.</p> <p>→ Änderung der 4. EG-RL vorschlagen</p> <p>→ Bevorzugt werden aber ein Aktivie-</p>

	<p>des Darlehensgebers anzusehen, die eine sofortige Aufwandsbuchung rechtfertigen würde, sondern als Zinsbestandteil. Daraus ergibt sich nach Definition der 4. EG-RL eine Aktivierungspflicht. Art. 41 Abs. 1 der 4. EG-RL formuliert aber als Unternehmens-Bewertungswahlrecht(!), dass der Unterschiedsbetrag zwischen Rückzahlungsbetrag einer Verbindlichkeit und Auszahlungsbetrag aktiviert (Ausweis in der Bilanz oder im Anhang) und planmäßig abgeschrieben wird. Eine Vorgabe, wie Verbindlichkeiten zu bewerten sind, also beispielsweise zum Erfüllungsbetrag, enthält die 4. Richtlinie an keiner Stelle, so dass nach Abschaffung des Art. 41 Abs. 1 der 4. EG-RL einer passivischen Berücksichtigung des Damnums europarechtlich nichts entgegenstehen würde.</p> <p>Die passivische Berücksichtigung des Disagio ist derzeit wegen des in § 253 Abs. 1 S. 1 festgelegten Höchstwertprinzips nicht möglich, nach dem Verbindlichkeiten mit dem Rückzahlungsbetrag (Erfüllungsbetrag) auszuweisen sind. Nach herrschender Meinung ist eine ähnliche „Nettomethode“ bisher nur für Zero-Bonds vorgesehen, denen jährlich der Barwert der aufgelaufenen Zinsen hinzugerechnet wird.</p> <p>Die periodengerechte Verteilung des Disagio soll sich grundsätzlich nicht auf die Laufzeit des Kredites, sondern die Zinsbindungsdauer beziehen.</p> <p><u>Steuerrecht:</u></p> <p>Keine Auswirkungen, da das Disagio steuerlich ohnehin zu aktivieren und während der Laufzeit der Verbindlichkeit abzuschreiben ist, bei kürzerer Zinsfestschreibung ist es auf diesen Zeitraum zu verteilen.</p> <p>Bei der hier bevorzugten passivischen Berücksichtigung wäre aber eine steuerliche Neuregelung notwendig, um in der Steuerbilanz ebenfalls eine passivische Berücksichtigung zu ermöglichen.</p>	<p>ungsverbot und eine Kürzung auf der Passivseite sowie die Verteilung über die Zeit (passivische Berücksichtigung).</p> <p>→ In den Folgeperioden soll eine aufwandsmäßige Zuschreibung über die Zinsbindungsfrist, nicht die Kreditlaufzeit erfolgen.</p> <p>→ Auch für diese Lösung wäre zunächst die 4. EG-RL zu ändern.</p> <p>→ Diese passivische Berücksichtigung würde eine Änderung von § 253 Abs. 1 S. 2, nach dem Verbindlichkeiten zu ihrem Rückzahlungsbetrag auszuweisen sind, und eine Neuinterpretation des Höchstwertprinzips erfordern.</p> <p>→ Für jede Lösung wäre aber zunächst das Unternehmenswahlrecht der 4. EG-RL zu ändern.</p>
--	---	---