

Aktuelle Entwicklungen aus dem (Handels- und Steuer-) Bilanzrecht

WP StB Prof. Dr. Christian Zwirner



München, 23.11.2017

Inhaltsverzeichnis



MÜNCHNER
BILANZGESPRÄCHE

Bundesanzeiger
Verlag

Crowe Kleeberg

schweitzer
Fachinformationen

1. BilRUG: Berichtspraxis und Kennzahlen
2. Update Pensionsrückstellungen
3. Strengere Vorschriften zur Offenlegung

Bilanzrecht
Jahresabschluss
Bilanzanalyse
Bilanzpolitik
Rechnungslegung
Kennzahlen
Umsatzerlöse
Anhangberichterstat
tung
Geschäftsbericht

1. BilRUG: Berichtspraxis und Kennzahlen

- Wesentliche Auswirkungen durch das BilRUG auf das HGB, die Rechnungslegung, die Berichterstattung und vor allem das Reporting

Artikel	Gesetz	Änderungsumfang
1	HGB	Änderungen an 80 Paragraphen
2	EGHGB	1 Artikel zu Erstanwendung und Übergang
3	PublG	Änderungen an 8 Paragraphen
4	AktG	Änderungen an 7 Paragraphen
5	EGAktG	1 Artikel zu Erstanwendung und Übergang
6	GmbHG	Änderungen an 1 Paragraphen
7	EGGmbHG	1 Artikel zu Erstanwendung und Übergang
8	Sonstiges Bundesrecht	Änderungen an rd. 60 Paragraphen in 23 Paragraphen
9	Inkrafttreten	23.07.2015

Insgesamt mehr als 200
Änderungen im HGB

- Wesentliche Neuerungen, die alle Unternehmen betreffen

Neu-
definition
der
Umsatz-
erlöse

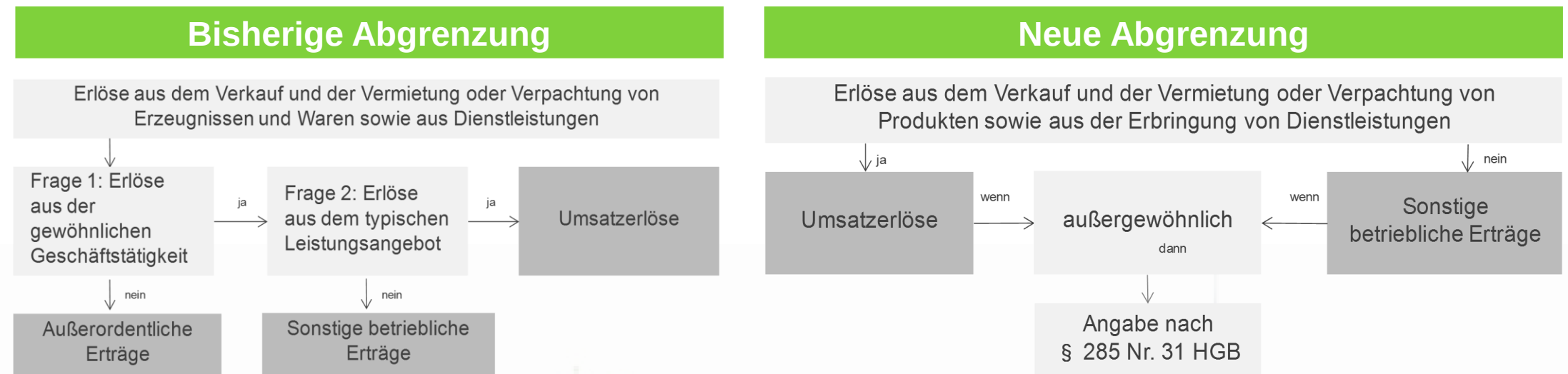
GuV-
Gliederung

Veränderte
Anhang-
angaben

Kenn-
zahlen und
Verträge

1. BilRUG: Berichtspraxis und Kennzahlen

- Neudefinition der Umsatzerlöse nach § 277 HGB



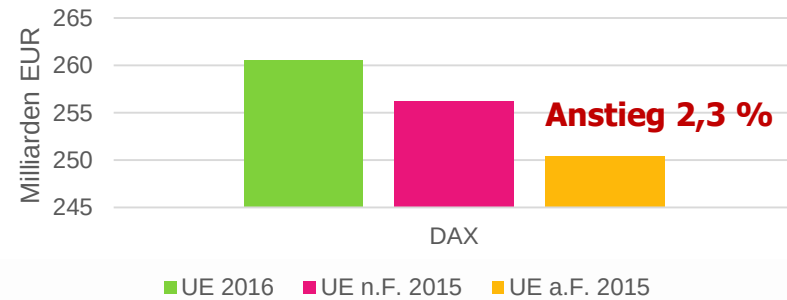
Keine Differenzierung mehr nach „gewöhnlicher“ Geschäftstätigkeit → entscheidend: „Produkt“ und/oder „Dienstleistung“

Deutliche Ausweitung der Umsatzerlöse durch BilRUG und Rückgang der sbE in der GuV!

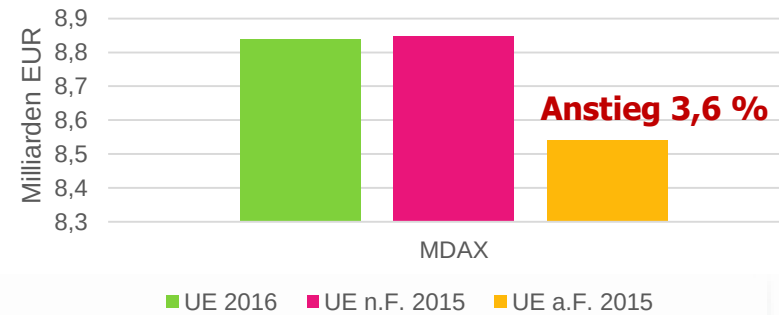
1. BilRUG: Berichtspraxis und Kennzahlen

■ Empirische Befunde

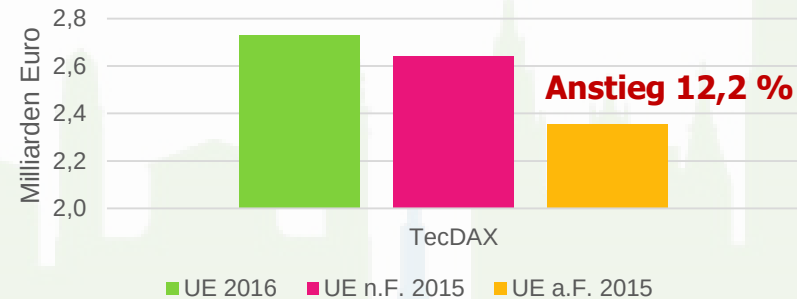
Entwicklung der Umsatzerlöse im Dax



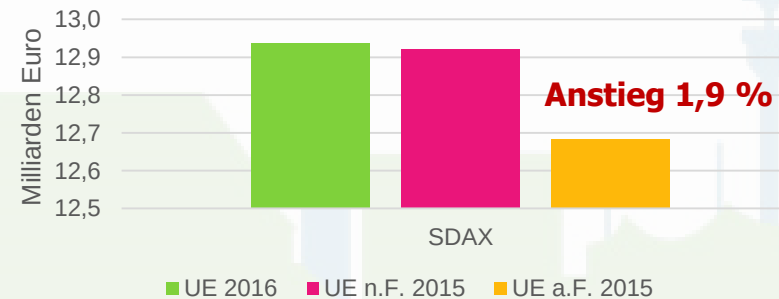
Entwicklung der Umsatzerlöse im MDAX



Entwicklung der Umsatzerlöse im TecDAX



Entwicklung der Umsatzerlöse in im SDAX



1. BilRUG: Berichtspraxis und Kennzahlen

- Neufassung der GuV-Gliederung nach § 275 HGB
 - Gliederung der handelsrechtlichen GuV wird angepasst
 - Aufgrund des Wegfalls des außerordentlichen Ergebnisses in der GuV und der nunmehr nur noch im Anhang erfolgenden Erläuterung ist die GuV-Gliederung (sowohl für das GKV als auch das UKV) anzupassen

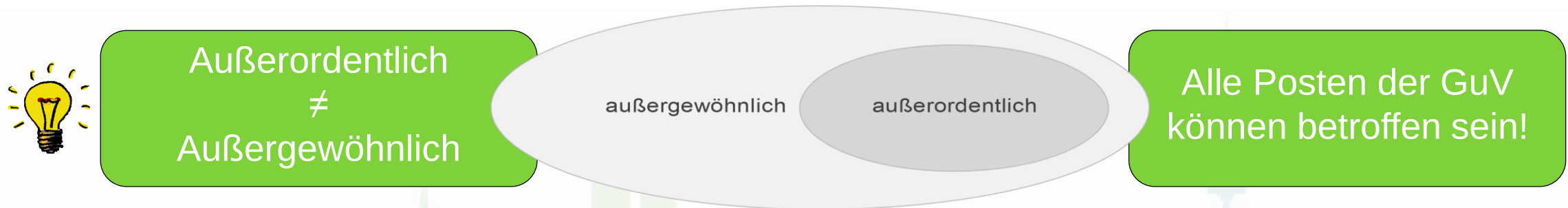
Wegfall der Zwischensumme „Ergebnis aus gewöhnlicher Geschäftstätigkeit“

§ 275 Abs. 2 HGB: Gesamtkostenverfahren-Gliederung (statt der bisherigen Nummern 14 bis 20)	§ 275 Abs. 3 HGB: Umsatzkostenverfahren-Gliederung (statt der bisherigen Nummern 13 bis 19)
14. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag	13. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag
15. Ergebnis nach Steuern NEU	14. Ergebnis nach Steuern
16. Sonstige Steuern	15. Sonstige Steuern
17. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag	16. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag

1. BilRUG: Berichtspraxis und Kennzahlen

- Folgewirkung: § 275, § 285 Nr. 31 HGB
 - Angabe der „außergewöhnlichen“ Aufwendungen und Erträge im Anhang
 - Betrag und Art der Aufwendungen/Erträge anzugeben
 - Hinweis zur Anhangangabe: sinnvoll wäre Aufnahme einer inhaltlichen Begriffsbestimmung der „außergewöhnlichen“ (nicht „außerordentlichen“) Sachverhalte (nach Wortlaut der EU-Richtlinie)

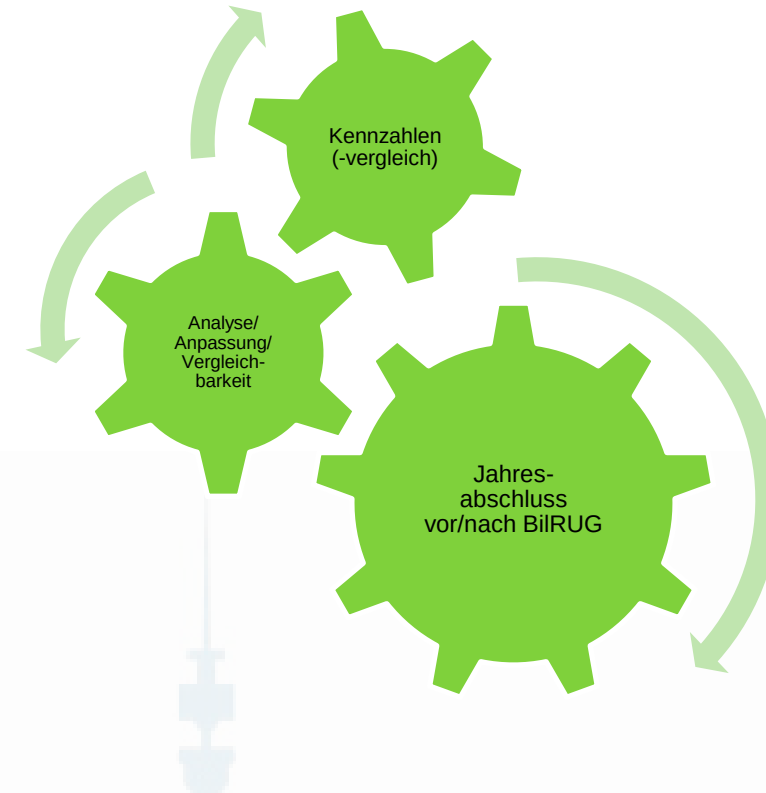
außergewöhnlich, ungewöhnlich,
nicht gewöhnlich, einmalig,
besonders, nicht regelmäßig,
unerwartet, Sondereffekt, nicht
nachhaltig...



Empirische Erfahrungswerte zu Art und Umfang
der Berichterstattung stehen noch aus!

1. BilRUG: Berichtspraxis und Kennzahlen

- Herausforderung BilRUG im Jahresabschluss 2016 (ff.)
 - Neue Umsatzerlösdefinition hat Folgewirkungen, u.a. Materialaufwand, bezogene Leistungen, Forderungen aus LuL etc.
 - Das BilRUG verändert mit dem Geschäftsjahr 2016 die Ergebnisdarstellung im Jahresabschluss.
 - Unternehmensvergleiche werden erschwert – periodenübergreifend als auch zwischenbetrieblich.
 - Eine zutreffende (Bonitäts-/Abschluss-) Analyse erfordert eine umfassende Auseinandersetzung mit den Änderungen durch das BilRUG.



Die Bilanzanalyse wird schwieriger, die Anhangberichterstattung gewinnt an Bedeutung und bisherige Analysemethoden müssen überdacht bzw. angepasst werden!

1. BilRUG: Berichtspraxis und Kennzahlen

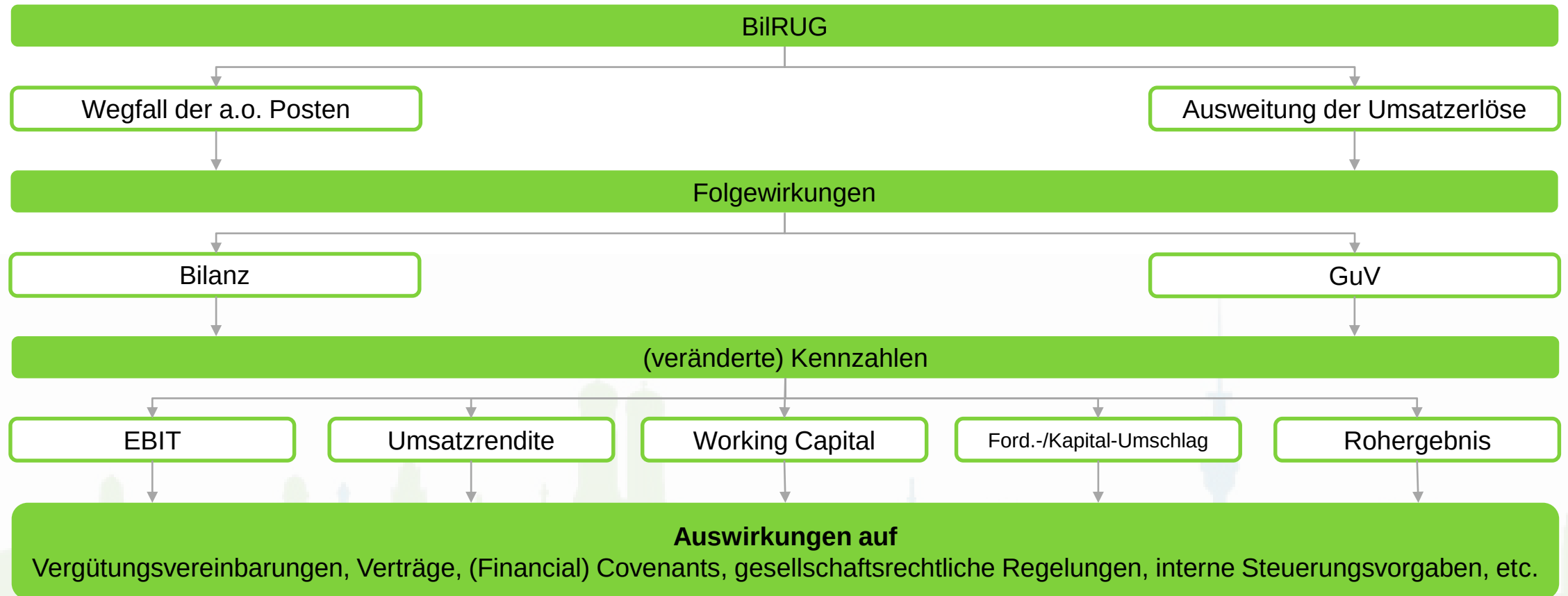
- „Wanderbewegungen“ in der GuV durch geänderten §§ 275 und 277 HGB



Wanderbewegungen führen zu neuen Kennzahlen!

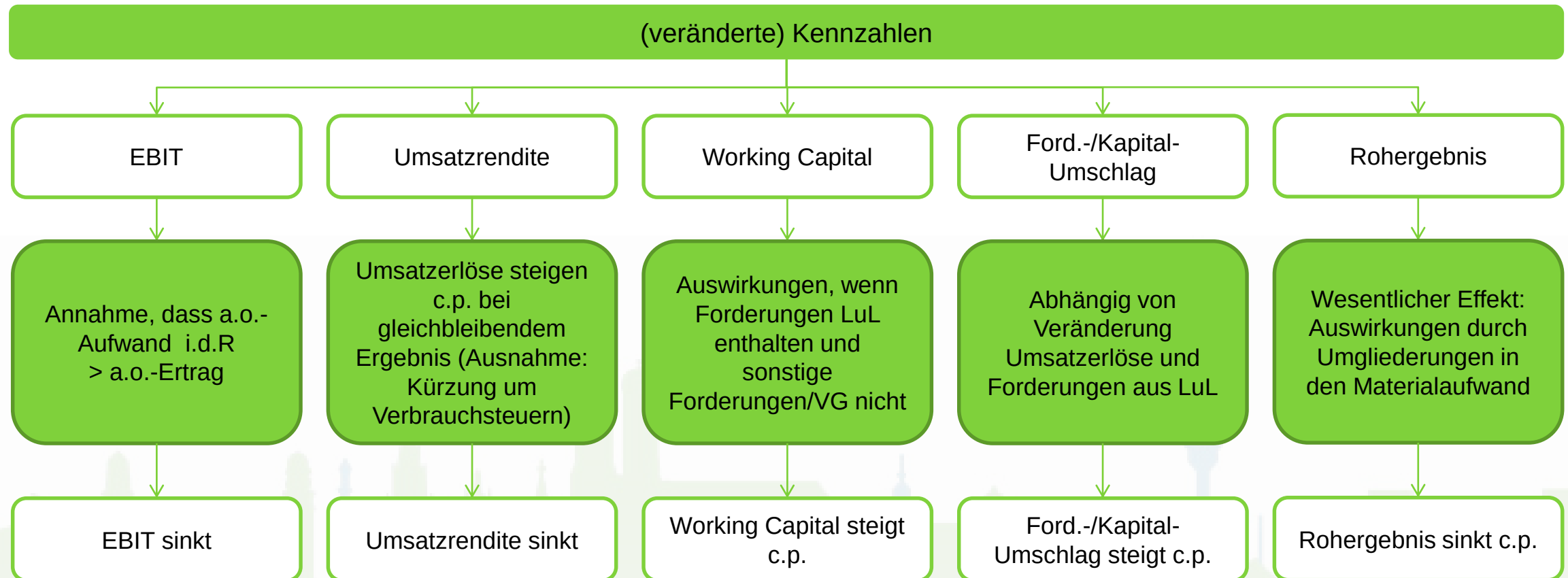
1. BilRUG: Berichtspraxis und Kennzahlen

- Folgewirkungen auf Kennzahlen und Verträge: zahlreiche Kennzahlen betroffen



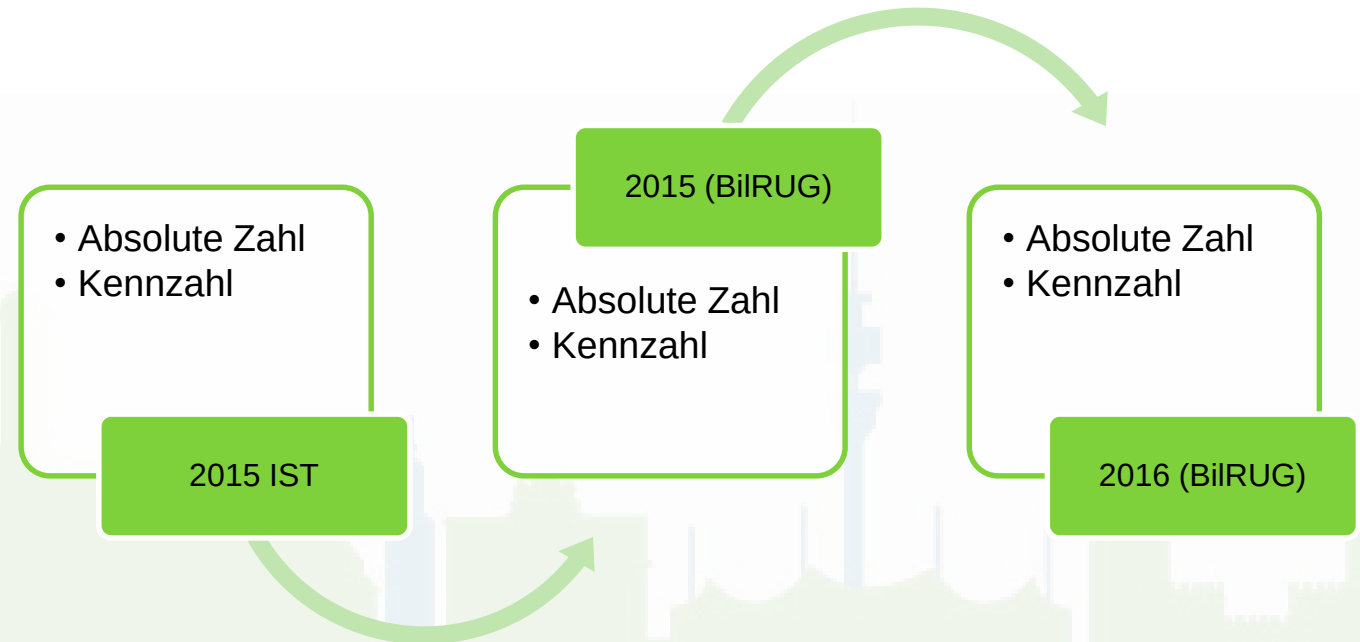
1. BilRUG: Berichtspraxis und Kennzahlen

- Folgewirkungen auf Kennzahlen und Verträge: zahlreiche Kennzahlen betroffen



1. BilRUG: Berichtspraxis und Kennzahlen

- Folgewirkungen auf Kennzahlen und Verträge
 - Bei der Bilanzanalyse sind die „Umstellungseffekte“ zu beachten
 - Gegenüber dem Jahr 2015 kommt es zu veränderten Kennzahlen
 - Risiko:
 - bspw. Umsatzwachstum wird falsch interpretiert!
 - Kürzung der Umsatzerlöse um Steuern wird falsch interpretiert!
 - **Vergleichbarkeit muss hergestellt werden!**



1. BilRUG: Berichtspraxis und Kennzahlen



■ Praxisbeispiel: Einzelabschluss der Adidas AG zum 31.12.2016

Bilanz			
In Tsd. €			
		31. Dez. 2016	31. Dez. 2015
AKTIVA			
ANLAGEVERMÖGEN (1)			
Immaterielle Vermögensgegenstände	(2)	112.174	117.737
Sachanlagen	(2)	492.444	449.617
Finanzanlagen	(3)	4.205.439	4.215.560
		4.810.257	4.782.914
UMLAUFVERMÖGEN			
Vorräte	(4)	49.514	47.693
Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände	(5)	2.968.936	2.156.731
Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks	(6)	27.853	446.768
		3.046.303	2.651.192
RECHNUNGSABGRENZUNGSPOSTEN	(7)	142.789	82.470
AKTIVER UNTERSCHIEDSBETRAG AUS DER VERMÖGENSVERRECHNUNG	(8)	3.917	1.610
		8.003.266	7.518.186
PASSIVA			
EIGENKAPITAL			
Gezeichnetes Kapital ¹³	(9)	209.216	209.216
Nennbetrag eigene Anteile	(9)	-7.727	-9.019
Kapitalrücklage	(9)	1.260.865	1.200.966
Gewinnrücklagen	(9)	304.036	43.206
Bilanzgewinn	(10)	628.908	642.641

Gewinn- und Verlustrechnung				
In Tsd. €				
		HGB n.F. 2016	HGB n.F. 2015	HGB a.F. 2015
Umsatzerlöse	(16)	3.288.775	2.833.869	2.416.796
Bestandsveränderungen		969	-667	-667
Gesamtleistung		3.289.744	2.833.202	2.416.129
Sonstige betriebliche Erträge	(16)	439.195	1.060.618	1.477.691
Materialaufwand	(17)	-1.127.380	-947.430	-663.409
Personalaufwand	(18)	-587.891	-488.078	-488.078
Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen	(19)	-100.409	-96.353	-96.353
Sonstige betriebliche Aufwendungen	(20)	-1.803.408	-2.039.430	-2.323.451
Betriebliches Ergebnis		109.851	322.529	322.529
Erträge aus Beteiligungen	(21)	624.546	436.690	436.690
Aufgrund eines Ergebnisabführungsvertrags				
- erhaltene Gewinne	(22)	1.562	13.678	13.678
- auszugleichende Verluste	(22)	-4.418	0	0
Abschreibungen auf Finanzanlagen	(23)	0	0	0
Zinsergebnis	(24)	-21.344	-56.416	-56.416
Steuern vom Einkommen und vom Ertrag	(26)	-92.606	-77.478	-77.478
Ergebnis nach Steuern		617.591	639.003	639.003
Sonstige Steuern		-301	-249	-249
JAHRESÜBERSCHUSS		617.290	638.754	638.754

Quelle: Einzelabschluss der Adidas AG zum 31.12.2016

1. BilRUG: Berichtspraxis und Kennzahlen



- Praxisbeispiel: Einzelabschluss der Adidas AG zum 31.12.2016

Kennzahl	2016 nach BilRUG	2015 HGB n.F. (nach BilRUG)	2015 HGB a.F. (ohne BilRUG)
Umsatz in TEUR	3.288.775	2.833.869	2.416.796
Umsatzwachstum (2016 im Vergleich zum VJ)	-	16,05 %	36,07 %
Jahresüberschuss	617.290	638.754	638.754
Umsatzrendite	18,77 %	22,54 %	26,43 %
Rohergebnis in TEUR	2.600.590	2.947.057	3.231.078
Kapitalumschlag (UE / EK)	1,37	1,36	1,16
Forderungsumschlag (UE / Ford. LuL ¹⁾)	38,94	43,68	37,25

¹⁾ Ford. LuL 2016: 84.467 TEUR
Ford. LuL 2015: 64.878 TEUR

1. BilRUG: Berichtspraxis und Kennzahlen



- Folgewirkungen auf Kennzahlen und Verträge
- Beispiel: Auswirkungen auf **leistungsabhängige Vergütungen**

Vor BilRUG		Nach BilRUG	
UE	1.000	UE	1.200
sbE	400	sbE	200
(...)		(...)	
sbA	-100	sbA	-125
EBIT	200	EBIT	175
Zinsaufwand	-50	Zinsaufwand	-50
a.o. Ergebnis	-25		
JÜ	125	JÜ	125

Umsatzrentabilität sinkt, da Umsatzerlöse steigen!

EBIT sinkt, da „früherer“ a.o. Aufwand nun s.b. Aufwand!

	Vor BilRUG	Nach BilRUG
Umsatzrendite	12,5 %	10,4 %
EBIT-Marge	20,0 %	14,6 %



1. BilRUG: Berichtspraxis und Kennzahlen

- Das BilRUG führt durch seine Verschiebungen zu möglichen Fehlinterpretationen
 - Gestiegene Umsatzerlöse bedeuten nicht automatisch „mehr Geschäft“
 - Gesunkene Umsatzerlöse bedeuten nicht automatisch „weniger Geschäft“
 - Verringerte Umsatzrendite zeigt nicht automatisch eine schlechtere Rentabilität
 - Sinkendes Rohergebnis ist nicht zwingend Ausfluss einer negativen Ertragsentwicklung
 - EBIT-Rückgang kann auch auf BilRUG-Umgliederungen zurückzuführen sein



Eine genaue Analyse der Zahlen ist notwendig!
Fehlinterpretationen sind zu vermeiden!
Die Ursachen für die Entwicklung sind zu hinterfragen!



FAZIT: Das BilRUG ist weit mehr als „nur“ eine Rechnungslegungsreform!



1. BilRUG: Berichtspraxis und Kennzahlen

- Folgewirkungen auf Kennzahlen und Verträge
 - Weitere Auswirkungen des BilRUG auf Kennzahlen und Verträge
 - Auswirkungen auf Financial Covenants: Kreditverträge müssen überprüft werden
 - Unternehmenskaufverträge: bspw. Kaufpreis- oder Kapitalgarantien, Earn Outs etc.
 - Gesellschaftsrechtliche Vereinbarungen: bspw. Ermittlung von Ausscheidens- oder Abfindungsguthaben

z.B. umsatzabhängige Vergütungen, Mietaufwand, Franchiseaufwendungen, Versicherungsaufwand

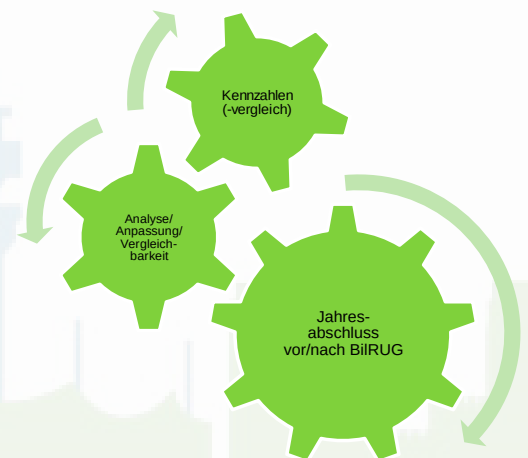
Zentrales Problem:

Statische versus dynamische Verweisung/ Definition von Kennzahlen!



FAZIT: Einiger Handlungsbedarf, um Auswirkungen des BilRUG auch außerhalb der Rechnungslegung umfassend abbilden zu können!

- Was ist zu tun?
 - Durchsicht der bestehenden Verträge
 - Definition von relevanten Kennzahlen prüfen
 - Verträge prüfen (Vergütungen, Kreditverträge, Gesellschaftsverträge, etc.)



Inhaltsverzeichnis



MÜNCHNER
BILANZGESPRÄCHE



Bundesanzeiger
Verlag



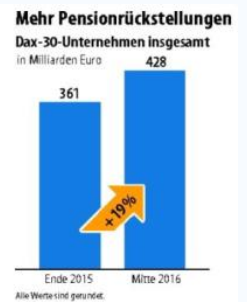
Crowe Kleeberg



schweitzer
Fachinformationen

1. BilRUG: Berichtspraxis und Kennzahlen
2. Update Pensionsrückstellungen
3. Strengere Vorschriften zur Offenlegung

*Niedrigzins
treibt
Pensionen*



2. Update Pensionsrückstellungen

- Neuregelung der Bewertung von Pensionsrückstellungen – Überblick
 - „Gesetz zur Umsetzung der Wohnimmobilienkreditrichtlinie und zur Änderung handelsrechtlicher Vorschriften“ wurde am 16.03.2016 im Bundesgesetzblatt (BGBl. I 2016, 396 ff.) bekannt gemacht
 - Neuregelung zur handelsrechtlichen Bewertung von Pensionsrückstellungen nach § 253 HGB (verpflichtend erstmals für den Jahresabschluss 2016 zu beachten!)
 - → Anpassung des Durchschnittszeitraums zur Ermittlung des Marktzinssatzes!
 - → statt bisher 7 Jahre nun 10 Jahre
 - Beachtung der Regelung und der (Bewertungs-) Effekte auch im Jahresabschluss 2017! Ebenso ist Anhangangabe zu beachten!

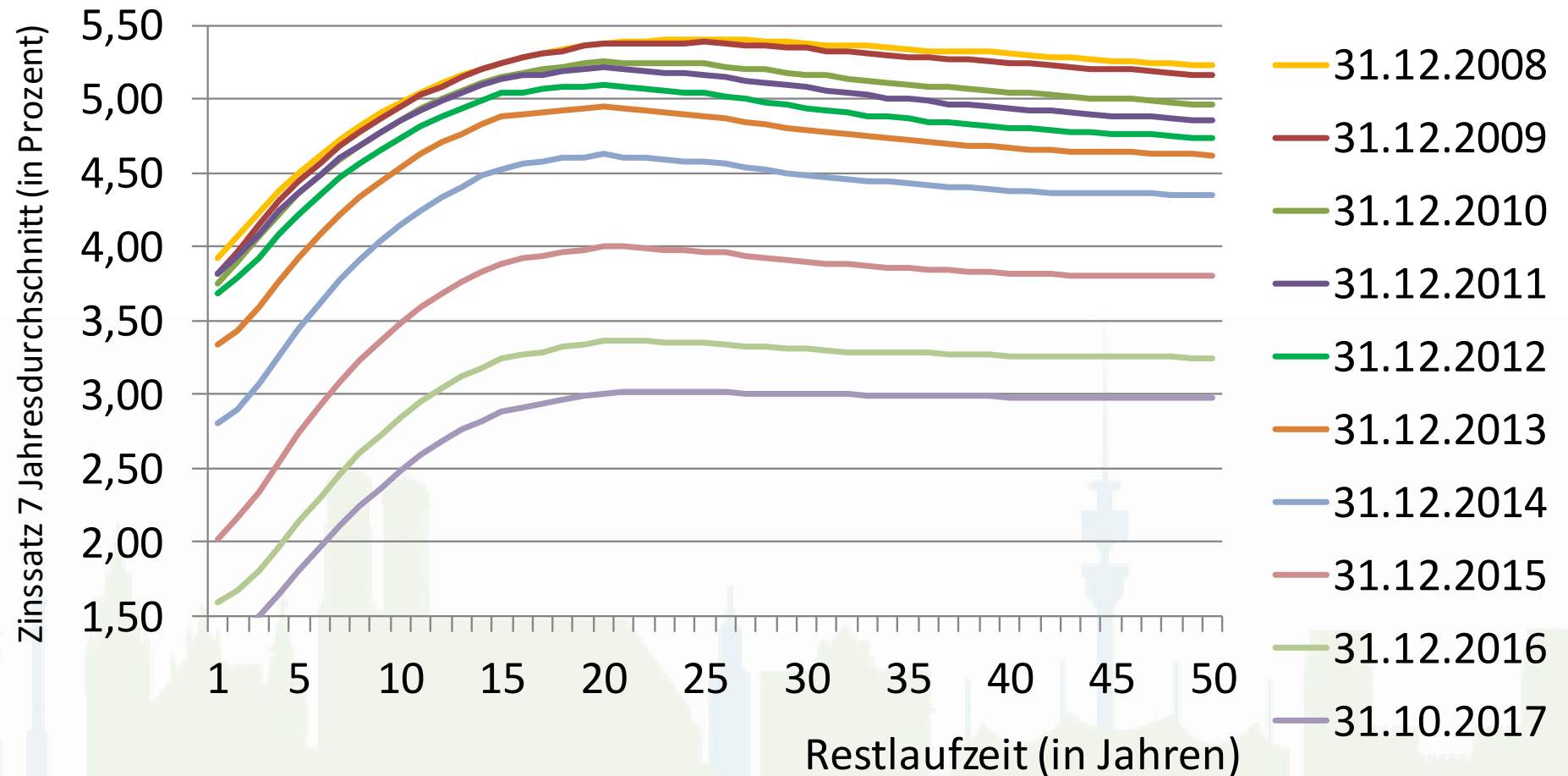
2. Update Pensionsrückstellungen

- Ausgangsproblem: Seit Jahren sinkende Zinssätze

PROBLEM:

Ergebnisbelastung

Seit Jahren stark sinkende Zinssätze belasten zunehmend das Ergebnis !



2. Update Pensionsrückstellungen

- Neuregelung der Bewertung von Pensionsrückstellungen – § 253 HGB

...

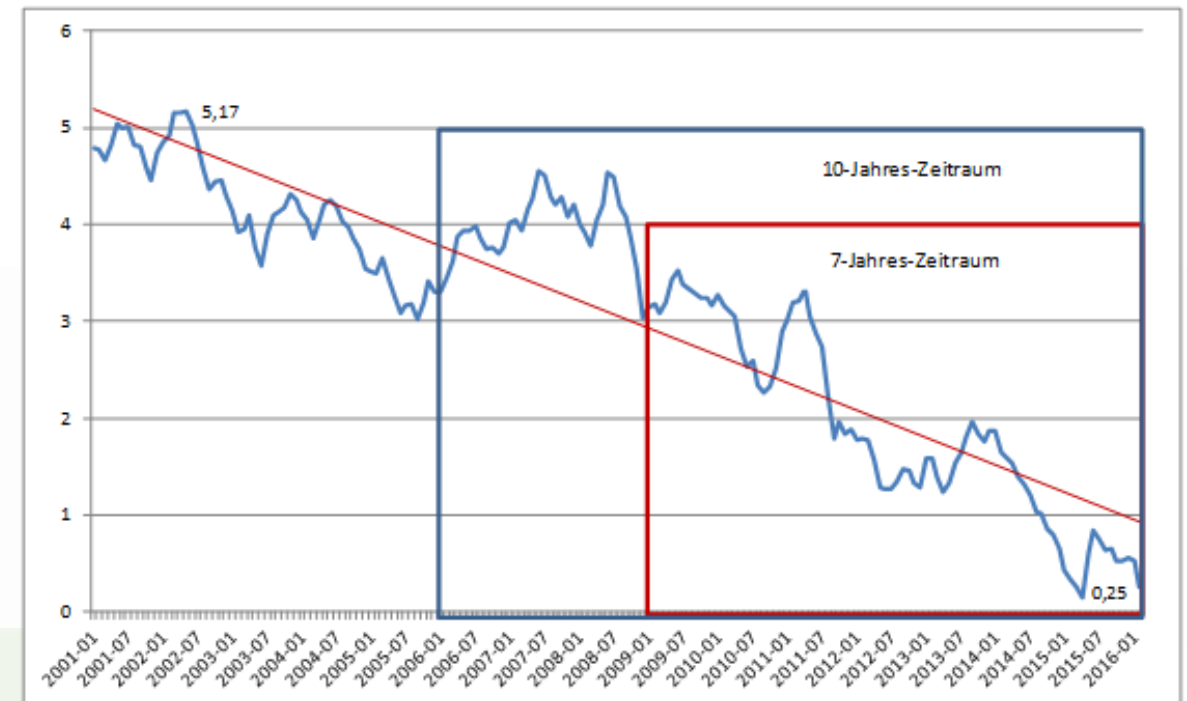
(2) Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr sind abzuzinsen mit dem ihrer Restlaufzeit entsprechenden durchschnittlichen Marktzinssatz, der **sich im Falle von Rückstellungen für Altersversorgungsverpflichtungen aus den vergangenen zehn Geschäftsjahren** und im Falle sonstiger Rückstellungen aus den vergangenen sieben Geschäftsjahren ergibt. [...].

...

(6) Im Falle von Rückstellungen für Altersversorgungsverpflichtungen ist der **Unterschiedsbetrag** zwischen dem Ansatz der Rückstellungen nach Maßgabe des entsprechenden durchschnittlichen Marktzinssatzes aus den vergangenen zehn Geschäftsjahren und dem Ansatz der Rückstellungen nach Maßgabe des entsprechenden durchschnittlichen Marktzinssatzes aus den vergangenen sieben Geschäftsjahren in jedem Geschäftsjahr zu ermitteln. Gewinne dürfen **nur ausgeschüttet werden, wenn** die nach der Ausschüttung verbleibenden frei verfügbaren Rücklagen zuzüglich eines Gewinnvortrags und abzüglich eines Verlustvortrags mindestens dem Unterschiedsbetrag nach Satz 1 entsprechen. Der Unterschiedsbetrag nach Satz 1 ist **in jedem Geschäftsjahr** im Anhang oder unter der Bilanz darzustellen.

2. Update Pensionsrückstellungen

- Neuregelung der Bewertung von Pensionsrückstellungen – Hintergrund
 - Im 7-Jahres-Durchschnitt sind die Jahre 2010-2017 enthalten; sukzessive würden die früheren „hochzinsigen“ Jahre durch „Niedrigzinsjahre“ ersetzt
 - **Absinken des Abzinsungssatzes**
 - Kompensation durch „Erweiterung“ der „hochzinsigen“ Jahre mittels 10-Jahres-Durchschnitt
 - Enthalten sind damit die Jahre 2007-2017
 - **Anstieg des Abzinsungssatzes**
 - Zinssatz zum 31.10.2017: **3,74 %**
 - **ABER:** Nur vorübergehende Entlastung, die künftig zur Belastung wird!



Umlaufrenditen inländischer Inhaberschuldverschreibungen / Börsennotierte Wertpapiere mit einer mittleren Restlaufzeit von über 8 bis 15 Jahre verwiesen / Quelle: Deutsche Bundesbank

2. Update Pensionsrückstellungen

- Gegenüberstellung der Zinssätze nach § 253 Abs. 2 HGB

Zinssatz per	7-Jahres-Durchschnitt	10-Jahres-Durchschnitt	Unterschied
31.10.2016	3,32 %	4,06 %	0,74 %
30.11.2016	3,28 %	4,03 %	0,75 %
31.12.2016	3,24 %	4,01 %	0,77 %
31.01.2017	3,20 %	3,99 %	0,79 %
28.02.2017	3,16 %	3,96 %	0,80 %
31.03.2017	3,12 %	3,94 %	0,82 %
30.04.2017	3,08 %	3,91 %	0,83 %
31.05.2017	3,04 %	3,88 %	0,84 %
30.06.2017	3,00 %	3,86 %	0,86 %
31.07.2017	2,97 %	3,83 %	0,86 %
31.08.2017	2,94 %	3,80 %	0,86 %
30.09.2017	2,91 %	3,77 %	0,86 %
31.10.2017	2,88 %	3,74 %	0,86 %

Auch der 10-Jahres-Durchschnitt bewegt sich rückläufig!

Nur eine kurzfristige Kompensation des Niedrigzinsniveaus!

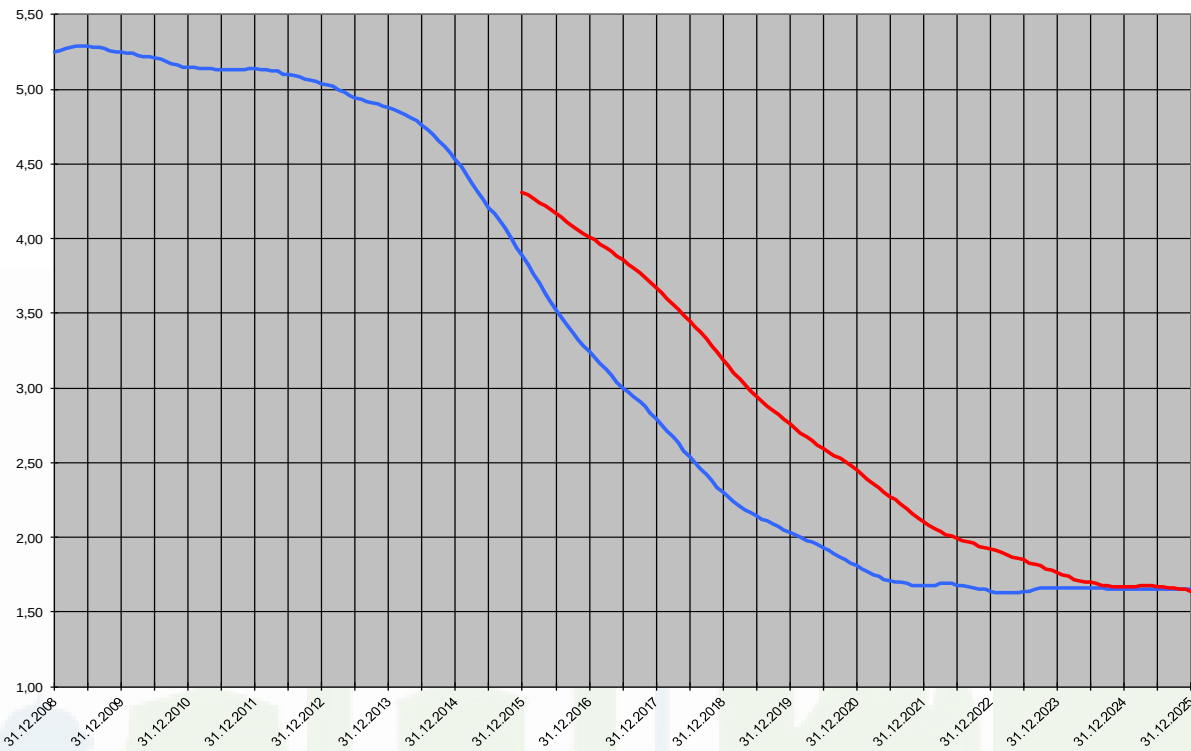
Ausweis des Entlastungsbetrags: im Zinsergebnis (geringerer Zinsaufwand oder Zinsertrag!)

2. Update Pensionsrückstellungen

■ Künftige Entwicklung der Zinssätze nach § 253 Abs. 2 HGB

Zinssatz gem. § 253 HGB (Laufzeit 15-Jahre)

— 7-Jahres-Durchschn. — 10-Jahres-Durchschn.



HGB-Zins (echt bzw. geschätzt)
Durchschnittsbildung
über 7 Jahre über 10 Jahre

31.10.2017	2,88%	3,74%	Δ 0,86%
31.12.2017	2,80%	3,68%	Δ 0,88%
31.03.2018	2,67%	3,57%	
30.06.2018	2,55%	3,46%	
30.09.2018	2,43%	3,34%	
31.12.2018	2,31%	3,20%	Δ 0,89%
31.12.2019	2,05%	2,77%	
31.12.2020	1,82%	2,46%	Δ 0,64%
31.12.2021	1,69%	2,12%	
31.12.2022	1,65%	1,93%	Δ 0,28%

Quelle:
http://www.aon.com/germany/downloads/aonhewitt/tabelle_hgb_zins.pdf

Ab 2019 ist mit
Rückgang der
Differenz der
beiden
Zinssätze zu
rechnen!

Momentane
Entlastung führt
künftig zu
erhöhten
Aufwendungen!

Quelle:
Die angegebenen Zinssätze bis einschl. Oktober 2017 wurden von der Deutschen Bundesbank veröffentlicht. Alle weiteren Zinssätze wurden von der B&F + Kasper GmbH unter Anwendung der Rückstellungsabzinsungsverordnung vorausberechnet. Es wurde dabei unterstellt, dass alle in die Berechnung einfließenden Daten (Renditen der Null-Kupon-Euro-Swaps und Unternehmensanleihen) unverändert auf dem Stand Oktober 2017 verbleiben.

2. Update Pensionsrückstellungen

- Neuregelung der Bewertung von Pensionsrückstellungen – Bilanzpolitik
 - Bilanzpolitische Möglichkeiten
 - Noch nicht verteilte BilMoG-Unterschiedsbeträge (bis 2024)
 - **Möglichkeit:** Erhöhte oder vollständige Zuführung
 - Folge: Minderung des Entlastungseffekts
 - Aber: Entlastung der Folgejahre, welche künftig stärker belastet werden → keine weitere Zuführung des 1/15-Betrags bis 2024

Vgl. ausführlich zur Neubewertung der Pensionsrückstellungen, *Zwirner*, BC 2016, S. 198 ff. 

Jetzige Entlastung nutzen, um künftige Belastung abzumildern!



2. Update Pensionsrückstellungen

- Neufassung von IDW RS HFA 30 (Stand: 16.12.2016)

IDW RS HFA 30 n.F. Schwerpunkte

1 Neuregelung der
Bewertung von
Pensions-
rückstellungen

Verlängerung des
Zeitraumes der
Ermittlung des
Abzinsungssatzes von
7-jährige auf 10-jährige
Durchschnitts-
betrachtung

2 Bilanzierung bei
Übertragung von
Pensions-
rückstellungen

Überarbeitung von
Auswirkungen auf
Schuldübernahme/
Erfüllungs-übernahme

3 Änderung der
Anhangangabe-
pflichten

Gesonderte Angabe von
Haftungs-verhältnissen
und sonstigen
finanziellen Verpfl.
(Betreffend Altersvers.)

Vgl. ausführlich
zu den
Neuregelungen
des IDW RS
HFA 30, 
Zwirner, StdB
2017, S. 218 ff.

Ziel:
Würdigung der
gesetzlichen
Neuregelungen
und Reaktion auf
aktuelle
Rechtsprechung



2. Update Pensionsrückstellungen

1

- IDW RS HFA 30 – Bewertung, Anhang und Ausschüttungssperre
 - Regelungen zur Bewertung (Tz. 50 ff.) und Angaben im Anhang (Tz. 89 ff.), u.a. auch zum Unterschiedsbetrag nach § 253 Abs. 6 HGB (Tz. 89a)
 - Einmaliger Entlastungsbetrag ggf. ausschüttungsgesperrt, wenn frei verfügbare Rücklagen zzgl. Gewinnvortrag und abzgl. Verlustvortrag nicht mindestens Entlastungsbetrag entsprechen
 - damit ggf. Überprüfung notwendig, ob Ergebnis überhaupt zur Ausschüttung zur Verfügung steht!
 - Zu beachten: Es besteht keine Abführungssperre für den Fall eines bestehenden Gewinnabführungsvertrags!
 - Bestand an ausschüttungsgesperren Beträgen ist jährlich festzuhalten und fortzuschreiben (§ 253 Abs. 6 HGB) → zu jedem Stichtag Ermittlung des 7- und 10-Jahres-Durchschnittswerts!

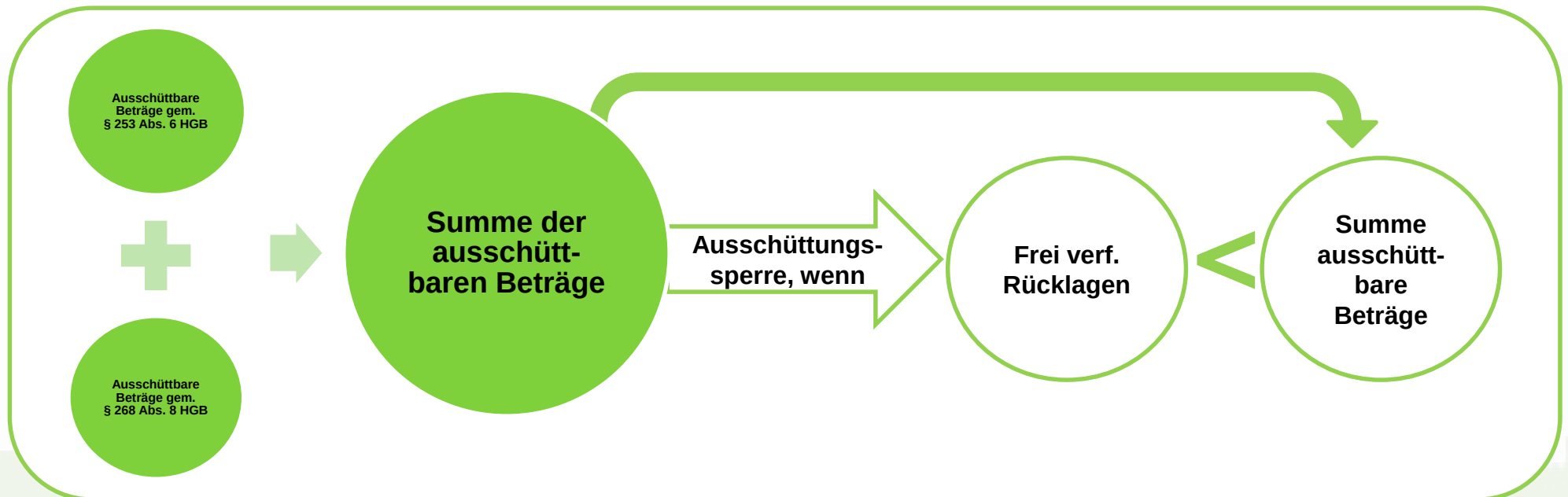
Achtung: § 172 Abs. 4 HGB!
Bei Entnahme: Wiederaufleben
der **Kommanditistenhaftung!**

Klarstellung BMF vom 23.12.2016:
Ausschüttungssperre ≠ Abführungssperre

2. Update Pensionsrückstellungen

1

- IDW RS HFA 30.55d n.F.
- Keine isolierte Betrachtung bei der Ermittlung der Ausschüttungssperre
 - ausschüttungsgespernte Beträge nach § 253 Abs. 6 Satz 2 HGB und § 268 Abs. 8 HGB sind gemeinsam zu betrachten (summarische Betrachtung!)





2. Update Pensionsrückstellungen

1

■ Beispiel: Keine Abführungssperre

- Die Beta GmbH weist für das Geschäftsjahr 2016 Pensionsrückstellungen i.H.v. 5 Mio. EUR aus, wobei hierbei der zehnjährige durchschnittliche Marktzinssatz die Bewertungsgrundlage darstellt. Legt man den durchschnittlichen Marktzinssatz der letzten sieben Jahre zugrunde, würde sich hierdurch Altersversorgungsverpflichtungen i.H.v. 5,5 Mio. EUR ergeben. Somit ergibt sich ein Entlastungseffekt von 0,5 Mio. EUR (5,5 Mio. EUR./ 5 Mio. EUR). Nach § 253 Abs. 6 HGB ist der sich aus den unterschiedlichen Bewertungszinssätzen ergebende Unterschiedsbetrag ausschüttungsgesperrt.
- Gleichzeitig ist die Beta GmbH Organgesellschaft der Alpha AG, wodurch der gesamte Gewinn abzuführen ist. Hierzu zählen nun auch ausschüttungsgesperrte Beträge. Der Gewinn vor Gewinnabführung der Beta GmbH im Geschäftsjahr 2016 beträgt 1,25 Mio. EUR. Hiervon sind 0,5 Mio. EUR ausschüttungsgesperrt (nach § 253 Abs. 6 HGB), da keine ausreichend hohen frei verfügbare Rücklagen vorliegen. Trotz der handelsrechtlichen Ausschüttungssperre nach § 253 Abs. 6 HGB muss die Beta GmbH damit ihren gesamten Gewinn i.H.v. 1,25 Mio. EUR an die Alpha AG abführen.

Besteht auf Ebene der Alpha AG nun eine Ausschüttungssperre?

Mittelbare Ausschüttungssperre auf Ebene der AG wird Literatur überwiegend abgelehnt, aber ein **Risiko** bleibt!

2. Update Pensionsrückstellungen

- 2
 - IDW RS HFA 96-104a n.F.
 - HFA reagiert zutreffend auf höchstrichterliche Rechtsprechung

Schuldübernahme

Passivierungspflicht einer Rückstellung (Tz. 96 ff.)

Schuldbeitritt mit Erfüllungsübernahme im Innenverhältnis

Begründung einer gesamtschuldnerischen Haftung (Tz. 101-101b)
Ausbuchung einer Pensionsrückstellung möglich, sofern keine Inanspruchnahme droht!

Alleinige Erfüllungsübernahme im Innenverhältnis

Beim freistellenden Unternehmen regelmäßig eine „normale“ Rückstellung (Tz. 102);
Beim freigestellten Unternehmen Anspruch regelmäßig zu aktivieren (Tz. 103)

Verpflichtungsübernahme gegen Entgelt

Ein Erwerbsgewinn ist unzulässig (Tz. 104a)

2. Update Pensionsrückstellungen

- 3
 - IDW RS HFA 30.89b n.F.
 - Neue Regelungen zur Anhangangabe (begründet durch BilRUG)
 - nicht gesetzlich normierte Haftungsverhältnisse (gem. §§ 268 Abs. 7 Nr. 3 i.V.m. 251 HGB) sowie
 - sonstige finanzielle Verpflichtungen (§ 285 Nr. 3a HGB) sind künftig getrennt im Anhang zu erörtern
 - Pflicht besteht nur für Altersversorgungsverpflichtungen!
 - Berichtspflicht gilt analog für Konzernanhang!

Beispiel nach IDW RS HFA 30.89b n.F.
(Sonstige finanzielle Verpflichtungen)
Nachhaftung für Altersversorgungsverpflichtungen nach Spaltung

Inhaltsverzeichnis



MÜNCHNER
BILANZGESPRÄCHE



Bundesanzeiger
Verlag



Crowe Kleeberg



schweitzer
Fachinformationen

1. BilRUG: Berichtspraxis und Kennzahlen
2. Update Pensionsrückstellungen
3. Strengere Vorschriften zur Offenlegung

Statistik:

- **Offenlegungspflichtige Unternehmen** (KapG und PersG): rd. 1,2 Mio.
- **Ordnungsgelder** 2008-2016: > 1,6 Mrd. EUR
- Anzahl der **Sanktionsverfahren** in 2016: rd. 160.000
- Festgesetzte **Ordnungsgelder in 2016:** Anstieg auf 175 Mio. EUR



3. Strengere Vorschriften zur Offenlegung

- § 325 HGB: Bestimmungen zur Offenlegung
 - Nach § 325 Abs. 1 HGB gilt folgender Umfang:
 - offenzulegen ist der festgestellte JA bzw. gebilligte KA, Lagebericht und Bestätigungs-/Versagungsvermerk
 - Nach § 325 Abs. 1a HGB gilt folgende Frist:
 - Unterlagen sind **spätestens ein Jahr** nach dem Abschlussstichtag einzureichen, auf das sie sich beziehen
 - Nach § 325 Abs. 1b HGB gilt bei Änderung des JA:
 - Wird der JA oder Lagebericht **geändert**, so ist **auch die Änderung offenzulegen**
 - Ist im offengelegten JA nur der **Ergebnisvorschlag** (§ 285 Nr. 34 HGB) enthalten, ist der Beschluss über die **Ergebnisverwendung im Nachgang** gesondert offenzulegen

Sanktionierung bei Nichtbeachtung durch Ordnungsgeld, wenn nicht vollständig oder nicht fristgerecht offengelegt wird!

FRIST: 31.12.2017

3. Strengere Vorschriften zur Offenlegung

- Erleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften
 - MicroBilG – Definition Kleinstkapitalgesellschaft (§ 267a HGB)
 - Praktische Relevanz: Holdings, vermögensverwaltende Gesellschaften etc.
 - **ACHTUNG: EINSCHRÄNKUNG DURCH BILRUG**

Voraussetzungen bei
Offenlegung/
Hinterlegung 2016
genau zu prüfen!

Für Kleinst-KapG vorgesehene Erleichterungen, die bislang nicht auf bestimmte Kleinst-KapG beschränkt waren, sind mit der Änderung des § 267a HGB (nach BilRUG) künftig nicht mehr von Unternehmen anzuwenden, die unter eine der folgenden Kategorien fallen:

- Investmentgesellschaft im Sinne des Kapitalanlagegesetzbuchs,
- Unternehmensbeteiligungsgesellschaft,
- **Unternehmen, dessen einziger Zweck darin besteht, Beteiligungen zu erwerben, zu verwalten und zu verwerten, ohne operativ in die Verwaltung dieser Unternehmen einzugreifen**

GF-Identität Holding und operative Gesellschaft: stärkste Form der operativen Einflussnahme!

3. Strengere Vorschriften zur Offenlegung

- Erleichterungen für kleine und mittelgroße Gesellschaften
 - Nach § 326 Abs. 1 HGB brauchen **kleine KapG** ...
 - ... Erleichterungen bei der Bilanzdarstellung in Anspruch nehmen;
 - ... keine GuV offenzulegen;
 - ... auch alle Anhangangaben bezüglich der GuV weglassen.
 - Nach § 327 Abs. 1 HGB können **mittelgroße KapG** ...
 - ... Erleichterungen bei der Bilanzdarstellung in Anspruch nehmen;
 - ... in der GuV das Rohergebnis ausweisen;
 - ... auf bestimmte Anhangangaben verzichten.

Achtung ab 2016: Angabe von sonstigen finanziellen Verpflichtungen und Mitarbeiteranzahl im Anhang bei kleinen KapG!

3. Strengere Vorschriften zur Offenlegung

- Ordnungsgelder (§ 335 HGB)
 - Mindestordnungsgelder (§ 335 Abs. 1 HGB):
2,5 TEUR bis 25 TEUR (bei nicht kap.marktorientierten UN)
 - Herabsetzung nach § 335 Abs. 4 HGB, sofern der Offenlegungspflicht erst nach Ablauf der Sechswochenfrist – aber dennoch – nachgekommen wird,
 - 500 Euro, wenn Kleinstkapitalgesellschaft von Recht nach § 326 Abs. 2 HGB (Hinterlegung) Gebrauch gemacht hat
 - 1.000 Euro, wenn es sich um eine kleine KapG handelt
 - 2.500 Euro, wenn ein höheres Ordnungsgeld angedroht worden ist
 - Geringerer Betrag, wenn die Beteiligten die Sechswochenfrist nur geringfügig überschritten haben

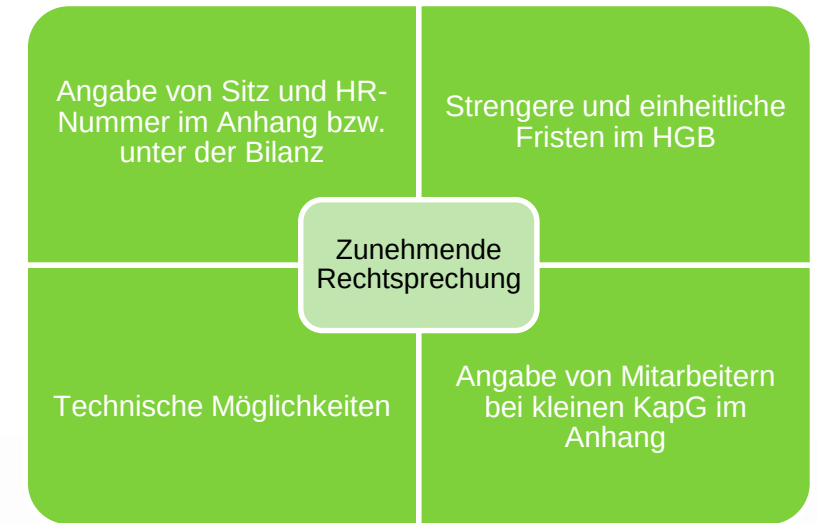
**Festsetzung
Ordnungsgeld nicht
einmalig, sondern
alle 6 Wochen!**

3. Strengere Vorschriften zur Offenlegung

- Ordnungsgelder (§ 335 HGB)
 - § 335 Abs. 1a HGB: Höchstbetrag des Ordnungsgelds gegen die KapG (i.S.v. § 264d HGB) (bisher 250 TEUR) ist höchstens: 10 Mio. EUR (Alt. 1)
 - § 335 Abs. 1a HGB: Höchstbetrag des Ordnungsgelds bei Festsetzung gegen die Organe bis zu: 2 Mio. EUR (Alt. 1)
 - § 335 Abs. 1c HGB: Bei der Bemessung des Ordnungsgelds sind auch frühere Verstöße der betroffenen Personen (KapG oder Organe) zu berücksichtigen
 - § 335 Abs. 1d HGB: bei Festsetzung eines Ordnungsgelds gegen KapG i.S.v. § 264d HGB oder Organe solcher Gesellschaften: unmittelbare Unterrichtung der BaFin

3. Strengere Vorschriften zur Offenlegung

- Kontrollmöglichkeiten nehmen zu
 - durch BilRUG mehr Angaben im Anhang: Sitz, HR-Nummer, Angabe von Mitarbeitern
 - Strengere Fristen und zunehmende technische Möglichkeiten
 - **Konsequenz: Verstöße werden schneller/früher erkannt**
- „Verfahrensweg“ (§ 335a HGB)
 - Bundesanzeiger fragt nach
 - Bundesanzeiger unterrichtet Bundesamt für Justiz
 - Bundesamt für Justiz (BfJ) erlässt Ordnungsgeld
 - „Einspruch“ und Verfahren beim LG Bonn
 - Vollwertiger zweiter Rechtszug: OLG Köln



Im Einzelfall möglich: Antrag auf Wiedereinsetzung nach § 335 Abs. 5 HGB; aber nur in sehr eng begrenzten Ausnahmefällen!

Bei fehlenden Informationen zur Einordnung als Kleinst-KapG, kleine oder mittelgroße KapG gelten nach § 335 Abs. 6 HGB die Erleichterungen als zu Unrecht in Anspruch genommen !

3. Strengere Vorschriften zur Offenlegung

- Ausgewählte Rechtsprechung des OLG Köln

Gericht	Datum	Gegenstand	Fundstelle
OLG Köln	18.10.2016	Zulässigkeit der Rechtsbeschwerde vor dem OLG Köln gegen Ordnungsgeld-Entscheidungen des LG Bonn zur Offenlegung von Jahresabschlüssen	GmbHR, 06/2017, S. R81.
OLG Köln	11.10.2016	Geltung der Fiktion zu Unrecht in Anspruch genommener Erleichterungen , wenn auf Anfragen des BAnz nicht reagiert wird	GmbHR, 24/2016, S. 1311.
OLG Köln	20.07.2016	Durchsetzung der Publizitätspflichten gegen Wiederholungstäter : Berücksichtigung früherer Verstöße führen zu einem erhöhten Ordnungsgeld	AG, 20/2016, S. 757 f.
OLG Köln	20.05.2016	Verstoß gegen Offenlegungspflicht bei Kleinstkapitalgesellschaften: Herabsetzung des Ordnungsgeldes kommt nur in Betracht, wenn Offenlegungspflicht nach § 326 Abs. 2 HGB durch Hinterlegung erfüllt wurde, nicht bei „Übererfüllung“	DStR, 32/2016, S. 1875 ff.
OLG Köln	02.02.2016	Sinn und Zweck der 6-Wochen-Nachfrist ist nicht die Nachholung der Versäumnis einen JA aufzustellen oder prüfen zu lassen , sondern allein dessen Offenlegung	GmbHR, 7/2016, S. 367 ff.
OLG Köln	04.01.2016	keine Herabsetzung des Ordnungsgeldes bei Erfüllung der Veröffentlichungspflichten: bei Erfüllung der Veröffentlichungspflichten nach Festsetzung des Ordnungsgeldes kommt Herabsenkung des Ordnungsgeldes nicht mehr in Betracht	GmbHR, 16/2016, S. 885 ff.

3. Strengere Vorschriften zur Offenlegung

- Zur „Haftung des Beraters“: teilweise uneinheitliches Bild LG Bonn/OLG Köln

Gericht	Datum	Gegenstand	Fundstelle
LG Bonn	30.01.2017	Keine Zurechnung des Verschuldens von Dritten (z.B. StB) bei Offenlegung Offenlegungspflichtiger KapG ist das Verschulden zuzurechnen bei: in die innerbetriebliche Organisation eingebundenen und im Hinblick auf die Erfüllung der Offenlegungsverpflichtung intern beauftragten Mitarbeitern Offenlegungspflichtiger KapG ist das Verschulden nicht zuzurechnen bei: außerhalb der der betrieblichen Organisation stehenden Dritten, die mit der Vorbereitung und/oder der Offenlegung beauftragt worden ist	DStR 26/2017, S. 1444 ff.
OLG Köln	02.02.2016	Behandlung einer Beschwerde auch als Wiedereinsetzungsantrag und Zurechnung von Steuerberaterverschulden : Wird allein die „Chance“ zur Herabsetzung des Ordnungsgeldes durch Steuerberaterverschulden vereitelt, ist das für sich genommen noch kein Grund für eine Herabsetzung des Ordnungsgeldes.	GmbHR, 7/2016, S. 367 ff.
OLG Köln	01.07.2015	Verstoß gegen Offenlegung – Berücksichtigung eines fehlenden Verschuldens: Beschwerdeführerin muss sich auch Verschulden des Steuerberaters , wegen mangelnder Überwachung/Kontrolle des Beraters zurechnen lassen	DStR, 41/2015, S. 2296 ff.



Herzlichen Dank für Ihre Aufmerksamkeit !

Haben Sie noch Fragen?



Kontakt

- Haben Sie noch Fragen?
 - Prof. Dr. Christian Zwirner, Dipl.-Kfm., WP, StB
 - christian.zwirner@kleeberg.de
 - Telefon: 089 55 983-254
 - Telefax: 089 55 983-280
 - Weitere Informationen unter:
 - www.kleeberg.de



Münchner Bilanzgespräche 2018

Termine und Themen unter www.muenchner-bilanzgespraeche.de

- 22. Februar 2018, 19.00 Uhr
Tax Compliance: Notwendigkeit und Umsetzung
- 26. April 2018, 19.00 Uhr
Umsatzsteuer und elektronische Rechnung
- 07. Juni 2018, 19.00 Uhr
ErbSt: Aktuelle Entwicklungen und Bewertung
- 18. Oktober 2018, 19.00 Uhr
Digitalisierung: Buchführung und Betriebsprüfung
- 22. November 2018, 19.00 Uhr
Aktuelles Steuer- und Bilanzrecht

Startseite

Veranstaltungen

Veranstaltungsort

Veranstalter

Anmeldung

Münchner Bilanzgespräche

Bei den Münchner Bilanzgesprächen, einer Kooperation zwischen dem Bundesanzeiger Verlag, der Dr. Kleeberg & Partner GmbH WPG StBG sowie Schweitzer Sortiment, halten wir Sie regelmäßig über aktuelle Themen aus dem Bereich der nationalen und internationalen Rechnungslegung auf dem Laufenden. Neben Bilanzierungsthemen behandeln wir dabei auch wichtige Schnittstellen wie z.B. die Unternehmensbewertung oder Themen aus dem (Bilanz-) Steuerrecht. Anlassbezogen stellen wir jeweils aktuelle Trends und Praxisprobleme in den Fokus.

Mehrmals im Jahr laden wir Sie anlässlich der Münchner Bilanzgespräche zu Vortrags- und Diskussionsveranstaltungen ein. Nach ein oder zwei themenbezogenen Referaten diskutieren wir gerne mit Ihnen unterschiedliche Standpunkte und freuen uns dabei auch auf Beiträge aus dem Auditorium. Das Ziel der Münchner Bilanzgespräche ist es, anhand der Erläuterungen und Diskussionen wichtige fachliche Inhalte und Herangehensweisen an schwierige Fragen zu vermitteln sowie den Teilnehmern Lösungsmöglichkeiten für praktische Probleme aufzuzeigen.

Im Anschluss an die Vorträge und Diskussionen laden wir Sie zu einem kleinen Imbiss ein und setzen bei diesem Get together gerne den (fachlichen) Gedankenaustausch fort. Die Münchner Bilanzgespräche stehen damit voll und ganz im Zeichen individueller Gespräche, lebhafter Diskussionen und einem fachbezogenen Networking.

Disclaimer / Copyright

■ Disclaimer

Die vorliegende Publikation dient der Information unserer Mandanten und Kunden sowie der interessierten Öffentlichkeit. Alle Angaben wurden sorgfältig recherchiert und zusammengestellt. Wir übernehmen dennoch keine Gewähr und keine Haftung für die Vollständigkeit und Richtigkeit der Hinweise. Alle Angaben beziehen sich auf den Stand zum Zeitpunkt der Manuskriptfertigstellung. Aufgrund künftiger Entwicklungen können Änderungen eintreten. Wir übernehmen keine Verpflichtung, hierüber zu informieren. Die in diesem Dokument gegebenen Informationen beruhen auf Quellen, die wir für zuverlässig halten, jedoch nicht einer neutralen Prüfung unterzogen haben. Die Herausgeber/Autoren übernehmen keine Gewähr und keine Haftung für die Vollständigkeit und Richtigkeit der hierin enthaltenen Informationen. Die in dieser Untersuchung vertretenen Meinungen stellen ausschließlich die Auffassungen der Herausgeber/Autoren dar und können sich jederzeit ändern; solche Meinungsänderungen müssen nicht publiziert werden.

■ Copyright-Vermerk

© 11/2017. Herausgeber dieses Werks ist die Dr. Kleeberg & Partner GmbH, München. Wir weisen darauf hin, dass das Urheberrecht sämtlicher Texte und Grafiken in diesem Werk bei uns als Herausgeber und ggf. bei den Autoren liegt. Die begründeten Urheberrechte bleiben umfassend vorbehalten. Jede Form der Vervielfältigung z. B. auf drucktechnischem, elektronischem, optischem, photo-mechanischem oder ähnlichem Wege – auch auszugsweise – bedarf der ausdrücklichen, schriftlichen Einwilligung des Herausgebers und ggf. des Autors. Es ist Dritten nicht gestattet, das Werk – auch auszugsweise – zu vervielfältigen.