

Aktuelles Steuer- und Bilanzrecht

WP/StB Prof. Dr. Christian Zwirner



München, 22.11.2018

Inhaltsverzeichnis

1. Aktuelles (Steuer-)Bilanzrecht
2. Kryptowährung: Herausforderungen bei der Bilanzierung
3. Niedrigzinsniveau und Bewertung
4. Brennpunkt: Pensionsrückstellungen
5. Leasing nach IFRS - Implikationen für das HGB?
6. Offenlegung, Ordnungsgeld, Berichterstattung



MÜNCHNER
BILANZGESPRÄCHE



HGB|EStG





1. Aktuelles (Steuer-)Bilanzrecht

- Aktuelles aus der Finanzverwaltung
 - **BMF-Schreiben zur Teilwertabschreibung** (BMF-Schreiben v. 02.09.2016)
 - Praktische Bedeutung: Nachweispflicht für TW-AfA liegt weiterhin beim Steuerpflichtigen; Konkretisierung „dauernde Wertminderung“
 - Eine nur vorübergehende Wertminderung reicht für TW-Abschreibung nicht aus
 - In zahlreichen Fällen: Konkretisierung „dauernde Wertminderung“
 - Grundsatz: Wert eines WG **während eines erheblichen Teils seiner voraussichtlichen Verweildauer** im Betrieb gemindert / jeweils Berücksichtigung der **Eigenart des WG** erforderlich!
 - Werterhellende Erkenntnisse sind **grds. bis zum Zeitpunkt der Aufstellung** der Handelsbilanz zu berücksichtigen; aber **teilweise auch strenges Stichtagsprinzip**



1. Aktuelles (Steuer-)Bilanzrecht

- Aktuelles aus der Finanzverwaltung
- **BMF-Schreiben zur Teilwertabschreibung** (BMF-Schreiben v. 02.09.2016)

- Stichtagsprinzip und Wert-
aufhellung versus Wertbegründung

- **ACHTUNG:** in vielen Fällen
abweichende Sichtweise zwischen
Handels- und Steuerbilanz sowohl dem
Grunde nach (z.B. Zeitraum der
Wertminderung, z.B. bei Immobilien)
sowie Stichtagsbetrachtung (z.B. im Zusammenhang
mit Fremdwährungssachverhalten)

Position	Wertänderung bis zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung	Maßgeblicher Wert zum Stichtag in der Steuerbilanz
Sachanlagevermögen	Einschränkung des Stichtagsprinzips durch werterhellende Ereignisse nach dem Stichtag.	Sofern Ereignisse nach dem Stichtag werterhellender Natur sind, sind diese rückwirkend zu beachten.
Umlaufvermögen	Einschränkung des Stichtagsprinzips durch werterhellende Ereignisse und generelle Wertaufholungen bis zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung.	Ebenso wie beim Sachanlagevermögen sind sämtliche werterhellenden Ereignisse bis zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung zu berücksichtigen. Zudem sind sämtliche Wertaufholungen nach dem Stichtag zur Beurteilung der Dauerhaftigkeit einer eingetretenen Wertminderung zu beachten. Nur die bis zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung weiterhin bestehende Wertminderung kann als dauerhaft beurteilt werden.
Wertpapiere	Bei börsennotierten, börsengehandelten und aktienindexbasierten Wertpapieren des Anlage- und Umlaufvermögens gilt das Stichtagsprinzip. Grundsätzlich sind sämtliche Kursentwicklungen nach dem Stichtag wertbegründend und somit nicht rückwirkend zum Stichtag zu berücksichtigen.	In der Steuerbilanz ist zum Bilanzstichtag der Stichtagskurs maßgeblich. Nach dem Stichtag eingetretene Kursänderungen sind grds. als wertbegründend zu betrachten.
Fremdwährungsverbindlichkeiten	Einschränkung des Stichtagsprinzips durch werterhellende Ereignisse. Nach dem Stichtag eintretende Änderungen im Devisenkurs sind bis zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung zu berücksichtigen.	Abweichend von der Beurteilung bei Wertpapieren sind bei Fremdwährungsverbindlichkeiten Ereignisse bis zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung zu berücksichtigen. Die zum Stichtag eingetretene Wertminderung wird durch eine ggf. stattfindende Werterholung, die bis zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung eintritt, beschränkt.



1. Aktuelles (Steuer-)Bilanzrecht

- Aktuelles aus der Finanzverwaltung
 - **BMF-Schreiben zur Teilwertabschreibung** (BMF-Schreiben v. 02.09.2016)
 - Zuschreibungsmöglichkeiten und Steuerbilanzpolitik
 - Grundsätzlich gilt: Wertaufholungsgebot bis zu fortgeführten AHK
 - Auch eine Erhöhung des TW aus anderen Gründen führt zu einer Korrektur des Bilanzansatzes: „z.B. der Steuerpflichtige kann **oder will** eine dauernde Wertminderung nicht nachweisen“

HINWEIS: BMF-Schreiben stützt Möglichkeiten der Steuerbilanzpolitik!

- Vornahme von Teilwertabschreibungen sowie Zuschreibung zur bewussten Nutzung steuerlicher Verlustvorträge etc.
 - Analyse der steuerbilanzpolitischen Möglichkeiten im Einzelfall erforderlich!



1. Aktuelles (Steuer-)Bilanzrecht

- Steuerbilanzpolitik: Steuerliche Wahlrechtsausübungen – Fallunterscheidungen und Beispiele

Keine vergleichbare handelsrechtliche Regelung

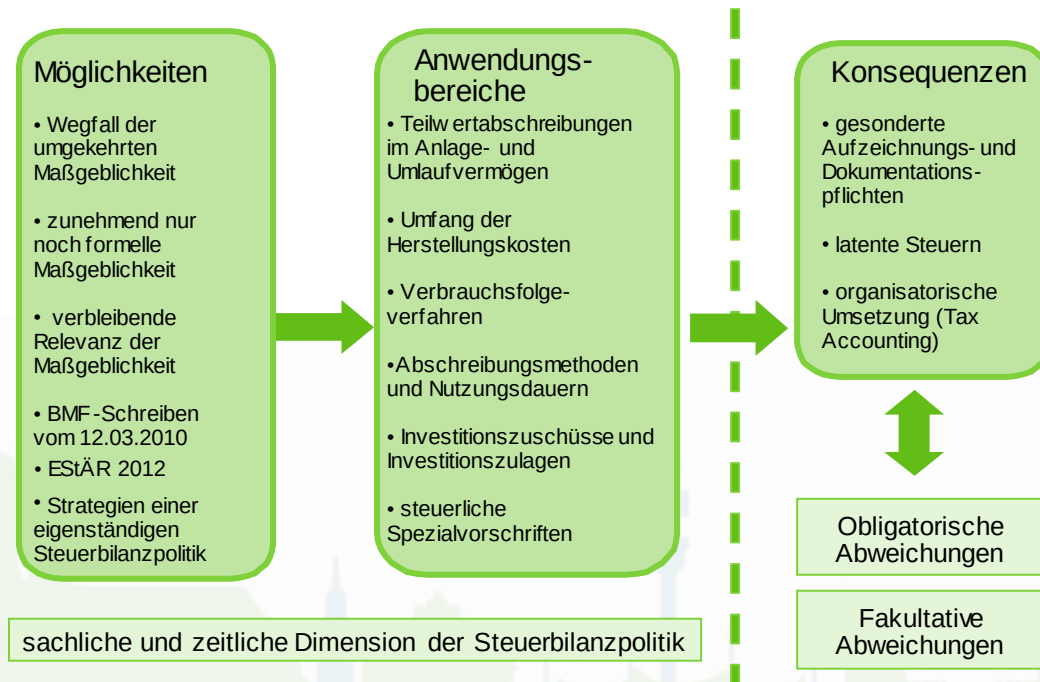
- Steuerliche Sonderabschreibungen
- § 6b EStG, Investitionsabzugsbetrag
- Teilwertabschreibungen bei Aktiva – in Anlage und Umlaufvermögen

Steuerlich unabhängige Wahlrechtsausübung bei Bestehen einer handelsrechtlichen Regelung

- Planmäßige Abschreibungsverfahren
- Verbrauchsfolgeverfahren
- Investitionszuschüsse
- Bewertung von GWG (**Neue Regelungen ab 2018**)
- ~~Herstellungskosten~~ (**Nicht mehr ab VZ 2016**)

1. Aktuelles (Steuer-)Bilanzrecht

- Steuerbilanzpolitik ist eine **mehrdimensionale** Entscheidung!
- Die einzelnen Möglichkeiten und **Anwendungsbereiche** müssen individuell analysiert werden!
- **Konsequenzen** sind zu beachten!





1. Aktuelles (Steuer-)Bilanzrecht

- Steuerbilanzpolitik | Sinnvolle Strategien:
 - Maximierung des handelsrechtlichen Ergebnisses bei gleichzeitiger Minimierung der Steuerbelastung (Zinseffekte aus steuerlicher Gewinnnachverlagerung)
 - Bewusste Steuerung der Verlustnutzung/Verlustverrechnung nach § 10d EStG, § 8c KStG
 - Gestaltungen im Zusammenhang mit der Zinsschrankenregelung nach § 4h EStG
 - Gewinnnivellierung zur besseren Steuerplanung und Verlustverrechnung
 - Gewinnvorverlagerung, z.B. im Zusammenhang mit Überlegungen nach § 8c KStG, § 4h EStG



1. Aktuelles (Steuer-)Bilanzrecht

■ Aktuelles vom Finanzministerium

■ Verfügung vom 19.04.2018 des FinMin Sachsen-Anhalt (46-S 2171a-14)

- Fragestellung: Ist eine Umwelt- oder Umtauschprämie für Dieselautos als Anschaffungspreisminderung zu behandeln?
- Hintergrund: Stellt eine Umwelt- oder Umtauschprämie einen Zuschuss oder Preisnachlass dar?
 - Grundsatz: Ein **Zuschuss** wird **außerhalb** des Anschaffungsprozesses gewährt. Ein direkter Zusammenhang zwischen Zuschuss und Leistung des Empfängers besteht nicht.
 - Eine **Umtauschprämie** steht indes in unmittelbarem Zusammenhang mit der Anschaffung eines neuen PKW → dadurch Anschaffungspreisminderung nach § 255 Abs. 1 Satz 3 HGB

Aus Kundenperspektive besteht direkter Zusammenhang zwischen Prämie und Anschaffung des neuen PKW → somit Anschaffungspreisminderung!



1. Aktuelles (Steuer-)Bilanzrecht

- Aktuelles zur Behandlung von GWG
 - grds. Einzelbewertungsgrundsatz nach HGB und Bewertungsstetigkeit!
 - Keine Rückbeziehung der steuerlichen GWG-Regelungen auf Handelsbilanz möglich (Ausnahme: Wesentlichkeit)
 - Sonderregelungen in § 6 Abs. 2 und Abs. 2a EStG
 - bis 150 EUR Sofortaufwand [seit 2018: bis 250 EUR]
 - bis 410 EUR GWG-Sofortabschreibung [seit 2018: bis 800 EUR]
 - Sammelposten bei WG mit AK zwischen 150 EUR und 1.000 EUR [seit 2018: zwischen 250 EUR und 1.000 EUR]
 - Steuerlich jedes Jahr frei wählbar für die Zugänge des Jahres !
 - Siehe auch: BMF-Schreiben vom 30.09.2010 (IV C 6 – S 2180/09/10001)

Ab 2018:
Anpassung Grenze für
GWG-Aufzeichnungs-
pflichten erhöht,
Wertuntergrenze
Sammelposten
angepasst und
Sofortabschreibung
erhöht!



1. Aktuelles (Steuer-)Bilanzrecht

- Neue Stellungnahmen des IDW:
 - Aktuelles zu Personengesellschaften - Überarbeitung IDW RS HFA 7
 - Bilanzierung bei Abfindung ausscheidender Gesellschafter durch die Personenhandelsgesellschaft
 - Die hierbei angesetzten immateriellen VG des AV sind insoweit entgeltlich erworben
 - Keine Anwendung bei Veräußerung von Anteilen an PersG durch Gesellschafter

Durch Abfindung der ausscheidenden Gesellschafter hat die Personengesellschaft AK. Diese AK sind auf die anteilig erworbenen VG zu verteilen.

Hinweis: Empfehlung IDW RS HFA 7 aktuell: Kürzung des verbliebenden EK der PersG um Abfindung!



1. Aktuelles (Steuer-)Bilanzrecht

- Neue Stellungnahmen des IDW:
 - Aktuelles zu Personengesellschaften - Überarbeitung IDW RS HFA 7
 - Bilanzierung bei Abfindung ausscheidender Gesellschafter durch die Personenhandelsgesellschaft - Beispiel
 - An der Apollo OHG sind die Gesellschafter A, B und C zu gleichen Teilen beteiligt.
 - Gesellschafter C scheidet zum 30.06.2014 aus der Gesellschaft aus und wird von dieser abgefunden.



1. Aktuelles (Steuer-)Bilanzrecht

- Neue Stellungnahmen des IDW:
 - Aktuelles zu Personengesellschaften - Überarbeitung IDW RS HFA 7
 - Bilanzierung bei Abfindung ausscheidender Gesellschafter durch die Personenhandelsgesellschaft - Beispiel
 - Die Bilanz im Zeitpunkt seines Ausscheidens stellt folgendes Bild dar:

Buchwerte

Zeitwerte

SAV	5	Kapitalkonto A	10	Immat. VG	30	Kapitalkonto A	50
Vorräte	10	Kapitalkonto B	10	SAV	45	Kapitalkonto B	50
Ford. LuL	30	Kapitalkonto C	10	Vorräte	60	Kapitalkonto C	50
		Verbindlichkeiten	15	Ford. LuL	30	Verbindlichkeiten	15
	45		45		165		165



1. Aktuelles (Steuer-)Bilanzrecht

- Neue Stellungnahmen des IDW:
 - Aktuelles zu Personengesellschaften - Überarbeitung IDW RS HFA 7
 - Bilanzierung bei Abfindung ausscheidender Gesellschafter durch die Personenhandelsgesellschaft - Beispiel
 - Damit ergibt sich nach Abfindung des Gesellschafters C i.H.v. 50 TEUR folgende Bilanz:

Die Abfindung
ausscheidender
Gesellschafter führt nicht zur
Abgrenzung latenter Steuern!

Buchwerte nach Abfindung

Immat. VG	10,0	Kapitalkonto A	10,0
SAV	18,3	Kapitalkonto B	10,0
Vorräte	26,7	Verbindlichkeiten	65,0
Ford. LuL	30,0		
	85,0		85,0



1. Aktuelles (Steuer-)Bilanzrecht

- Neue Stellungnahmen des IDW:
 - Aktuelles zu Personengesellschaften - Überarbeitung IDW RS HFA 7
 - Bilanzierung bei Abfindung ausscheidender Gesellschafter durch die Personenhandelsgesellschaft - Beispiel (nach **IDW RS HFA 7 idF 2018**)
 - Damit ergibt sich nach Abfindung des Gesellschafters C i.H.v. 50 TEUR folgende Bilanz:

Ersichtlich: EK wird belastet!
Negatives EK führt aber nicht zu
Wiederaufleben der
Kommanditistenhaftung nach
§ 172 Abs. 4 HGB, da KEINE
ENTNAHME!

Buchwerte nach Abfindung

SAV	5	Verbindlichkeiten	65
Vorräte	10		
Ford. LuL	30		
Kapitalkonto A	10		
Kapitalkonto B	10		
	<u>65</u>		<u>65</u>

1. Aktuelles (Steuer-)Bilanzrecht

- Neue Stellungnahmen des IDW:
- Bilanzierung von Software - Überarbeitung von IDW RS HFA 11

- Klassifizierung

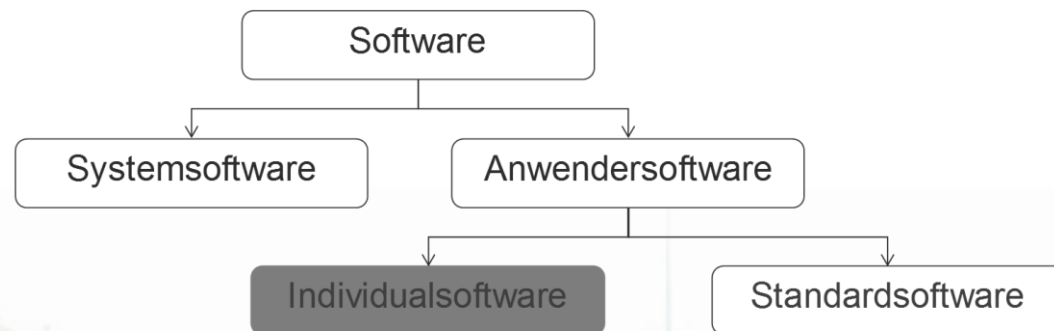
- Standardsoftware
= regelmäßig entgeltlich
erworbene Lizenz

→ Ansatz zu
Anschaffungskosten

- Individualsoftware

= Entweder Eigenherstellung oder Beauftragung eines Dritten mit der Erstellung

→ Ansatz zu Herstellungskosten



Wie viel ist eine selbst (weiter-) entwickelte Software wirklich wert?



1. Aktuelles (Steuer-)Bilanzrecht

- Neue Stellungnahmen des IDW:
 - Bilanzierung von Software - Überarbeitung von IDW RS HFA 11
 - Anpassung an DRS 24
 - **Wesensänderung** bezogen auf Standardsoftware, wenn Software bei Anpassung an betriebliche Bedürfnisse so **umfangreich modifiziert** wird, dass von Wesensänderung auszugehen ist
 - **Erweiterung** und über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche **Verbesserung: Modifikation**
 - Konzept der Modifikation bzw. Wesensänderung neben Erweiterung und Verbesserung der Software auch für
 - Customizing sowie Updates und Release-Wechsel



1. Aktuelles (Steuer-)Bilanzrecht

■ Neue Stellungnahmen des IDW:

■ Bilanzierung von Software - Überarbeitung von IDW RS HFA 11

- Beseitigung des Widerspruchs hinsichtlich einer Aktivierung in Folgeperioden zugunsten der Regelung in DRS 24

→ keine „Nachaktivierung“ mehr zulässig, wenn Aufwandsverrechnung in einer abgeschlossenen Berichtsperiode bereits erfolgt ist

- Aktivierung in laufender Periode für alle angefallenen Aufwendungen möglich

- Verpflichtende Anwendung für Berichtsperioden, die nach dem 31.12.2017 beginnen (= kalenderjahrgleiches GJ 2018)

Wesensänderung	Modifikation
• „neue“ Entscheidung hinsichtlich Ausübung § 248 Abs. 2 HGB • Keine Bindung mehr an „frühere“ Entscheidung	• Bilanzielle Behandlung von Aufwendungen, die der Erweiterung oder wesentlichen Verbesserung von Software dienen analog zu der Behandlung der Aufwendungen für ursprüngliche Software • Bei Modifikation keine erneute Beurteilung der angefallenen Aufwendungen, sondern Behandlung identisch zu bereits vorhandener Software • Wenn Software zuvor aktiviert (entweder wg. Erwerb oder nach § 248 Abs. 2 HGB) → Aufwand für Modifikation auch zu aktivieren



1. Aktuelles (Steuer-)Bilanzrecht

- Neue Stellungnahmen des IDW:
 - Bilanzierung von Herstellungskosten - Überarbeitung von IDW RS HFA 31
 - Neufassung bereits für Abschlüsse zum 31.12.2017 freiwillig vorzeitig anwendbar
 - Verpflichtende Anwendung für Berichtsperioden, die nach dem 31.12.2017 beginnen (= kalenderjahrgleiches GJ 2018)
 - Anpassung an DRS 24
 - Künftig dürfen vor dem Abschlussstichtag angefallene Aufwendungen für Vorbereitungshandlungen, die mangels Konkretisierung in der betroffenen Periode nicht aktiviert wurden, nicht mehr in folgenden Perioden nachaktiviert werden



1. Aktuelles (Steuer-)Bilanzrecht

- BFH-Urteil vom 27.09.2017 (I R 53/15) –
Rückstellung für Nachteilsausgleich bei ATZ-Vereinbarung

BFH führt zu
„gespaltenen GoB“

Sachverhalt:

- Sparkasse (AöR) schloss ATZ-Vereinbarungen, die (basierend auf § 5 Abs. 7 TV ATZ) einen Anspruch auf Nachteilsausgleich beinhaltete
- Sparkasse passivierte in HB und SB abgezinste Rückstellungen für die künftige Abfindungszahlung

Eigentliche Streitfrage:

- FG München akzeptierte die Rückstellung nicht in vollem Umfang
- Stattdessen: ratierliche Ansammlung der Abfindungszahlung bis zum Ausscheidenszeitpunkt des Arbeitnehmers

Ansicht BFH:

- BFH lehnt komplette Rückstellungsbildung für den Nachteilsausgleich ab
- BFH erkennt Anspruch AN grds. als ungewisse Verbindlichkeit mit Außenverpflichtungscharakter an, aber: **Kein wirtschaftlicher Vergangenheitsbezug**
- Eigentliche Streitfrage (Barwert-RSt versus Ansammlungs-RSt) blieb unbeantwortet

Auswirkungen auf handelsrechtliche Rechnungslegung

- Unternehmen sehen sich durch den Abschluss von ATZ-Vereinbarungen einhergehend mit tarifvertraglichen Vereinbarungen mit großer Wahrscheinlichkeit Ansprüchen auf einen Nachteilsausgleich gegenüber
- Gläubigerschutz und Vorsichtsprinzip werden wohl weiterhin eine RSt-bildung erfordern

Auswirkungen auf Steuerbilanz bzw. Sicht der Finanzverwaltung

- Problematisch, denn bislang wurden Ansammlungs-RSt akzeptiert
- Übergangsregelung?
- Nichtanwendungserlass?
- Auswirkungen auf die weitere Rechtsprechung des BFH bleiben abzuwarten



1. Aktuelles (Steuer-)Bilanzrecht

- FG Baden-Württemberg, Urteil vom 12.09.2017 (6 K 1472/16) –
Begrenzung des Kompensationsgebots für Restrukturierungsrückstellungen

Sachverhalt:

- Aufgrund ausgesprochener Kündigungen bildet das Unternehmen eine Rückstellung für Abfindungszahlungen in Höhe von rd. TEUR 525 (gem. Sozialplan).
- Aufgrund der Beendigung der Arbeitsverhältnisse reduziert sich zukünftig der jährliche Personalaufwand um rd. TEUR 591.
- Bp vertritt die Auffassung, dass der eingesparte Personalaufwand bei der RSt-Bemessung zu berücksichtigen sei, so dass hier keine Rückstellung für Abfindungen mehr zu passivieren sei (Ersparnis > RSt).

Streitfrage (Streitjahr 2012):

- Sind durch Restrukturierungsmaßnahmen ersparte Aufwendungen bei der Bewertung der Restrukturierungs-RSt wertmindernd zu berücksichtigen?

Ansicht FG:

- FG Baden-Württemberg hat die **Gegenrechnung von derartigen Kompensationsvorteilen abgelehnt**
- Gründe:
 - Solche ersparte Aufwendungen sind nach Ansicht des FG keine künftigen Vorteile i.S.v. § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. c EStG
 - Stattdessen: eigenbetriebliche Aufwandsersparnisse, die in ihrer zeitlichen Entwicklung nicht klar und eindeutig bestimmbar sind; Ersparnisse schlagen sich indirekt als geringerer Aufwand nieder
 - Es besteht kein sachlicher Zusammenhang zwischen Abfindungsverpflichtung und Personalaufwandsersparnis
 - beides sind Folgen der Beendigung der Arbeitsverhältnisse; keine unmittelbare Verknüpfung



1. Aktuelles (Steuer-)Bilanzrecht

- BFH-Urteil vom 09.11.2016 (I R 43/15) –
Rückstellung für künftige Wartungsaufwendungen an Flugzeugen

Sachverhalt:

- öffentlich-rechtliche Verpflichtung nach § 6 LuftBO: nach einer bestimmten Anzahl an Flugstunden müssen Wartungsarbeiten durchgeführt werden (sonst erlischt die Betriebserlaubnis) → Möglichkeit durch Einstellen der Flugtätigkeit sich der Wartungsverpflichtung zu entziehen
- zivilrechtliche Verpflichtung: Leasingverträge verpflichteten die Klägerin → vertraglich keine Möglichkeit sich der Verpflichtung zu entziehen
- Organträgerin (Klägerin) stellte eine Bankbürgschaft und bildete hierfür in der Steuerbilanz, mit Rücksicht auf die bereits abgelaufene Betriebszeit, eine Wartungsrückstellung → Nichtanerkennung dieser RSt durch die Bp → Auflösung
- Organgesellschaft leistete regelmäßige Zahlungen in die Wartungsrücklage und erfasste diese als laufenden Aufwand → Nichtanerkennung des Aufwands durch die Bp → Aktivierung der Zahlungen als ‚Kautio‘

Streitfrage:

- War die Nichtanerkennung der von der Organträgerin vorgenommenen Rückstellungsbildung rechters?
- War die Aktivierung der laufenden Zahlungen, die die Organgesellschaft in die Wartungsrücklage geleistet hat, rechters?

Ansicht BFH:

- **Keine Rückstellung** für künftige Wartungsverpflichtungen an Flugzeugen, **wenn sie allein aufgrund der öffentlich-rechtlichen Verpflichtung beruht**
- **aber: Notwendigkeit** zur Rückstellungsbildung **kann sich aus privatrechtlicher Verpflichtung ergeben**, wenn der Verpflichtete stets mit den Beträgen belastet bleibt (kein Anspruch auf Rückerstattung bei Vertragsbeendigung)
- privatrechtliche Verpflichtung überlagert die öffentlich-rechtliche Verpflichtung
- **ERGEBNIS:** In beiden Fällen war eine Rückstellung für Wartungsaufwendungen zu bilden

Inhaltsverzeichnis

1. Aktuelles (Steuer-)Bilanzrecht
2. Kryptowährung: Herausforderungen bei der Bilanzierung
3. Niedrigzinsniveau und Bewertung
4. Brennpunkt: Pensionsrückstellungen
5. Leasing nach IFRS - Implikationen für das HGB?
6. Offenlegung, Ordnungsgeld, Berichterstattung



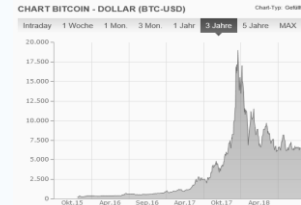
MÜNCHNER
BILANZGESPRÄCHE

Bundesanzeiger
Verlag

Crowe

Kleeberg

schweitzer
Fachinformationen



2. Kryptowährung: Herausforderungen bei der Bilanzierung



MÜNCHNER
BILANZGESPRÄCHE

Bundesanzeiger
Verlag

Crowe

Kleeburg

schweitzer
Fachinformationen

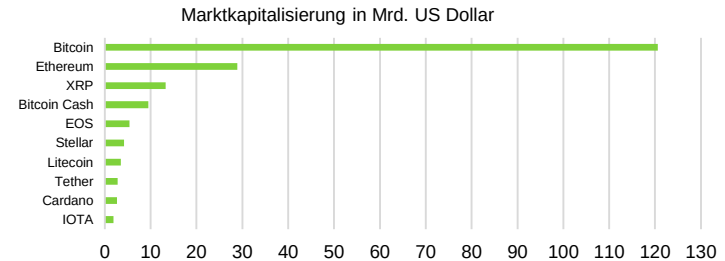
- Marktkapitalisierung von Kryptowährungen (Stand 30.08.2018)

Mit steigender Akzeptanz von Kryptowährungen gewinnt auch Frage der Bilanzierung an Bedeutung!

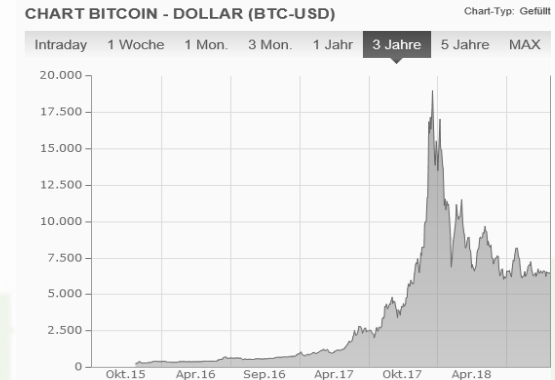
- Entwicklung des Kurswerts einer Bitcoin

- November 2013: Erstmals > 1.000 \$
- Anfang 2015: Absinken auf < 250 \$
- Ende 2017: Spitzenwert knapp 20.000 \$
- Ende September 2018: rd. 7.000 \$

Starke Kursschwankungen müssen bilanziell zutreffend behandelt werden, um kein falsches Bild der VFE-Lage von Unternehmen zu zeichnen



Quelle: <https://de.statista.com/infografik/1939/marktkapitalisierung-von-kryptowaehrungen/>



Quelle: <https://www.finanzen.net/devisen/bitcoin-dollar-kurs>

2. Kryptowährung: Herausforderungen bei der Bilanzierung



- Ausweis in der Bilanz
 - Erwerb von Bitcoins und Halten als Zahlungsmittel im Betriebsvermögen führt zu aktivierungspflichtiger Bilanzposition
 - Ausweismöglichkeiten
 - Ausweis als **entgeltlich erworbener imm. VG** des Anlagevermögens (wenn dauerhaft dem Geschäftsbetrieb dienend)
 - Ausweis in **innerhalb der sonstigen VG** des Umlaufvermögens

Kryptowährungen haben zwar grds. eine Geldfunktion, sind aber **kein staatlich anerkanntes Zahlungsmittel!**

Wenn für hinreichende Darstellung der VFE-Lage erforderlich, weitere Untergliederung oder Angaben in Anhang/Lagebericht sinnvoll

2. Kryptowährung: Herausforderungen bei der Bilanzierung



- Zugangsbewertung
 - Zugangsbewertung nach § 255 HGB (in Anlage- und Umlaufvermögen)
 - Regelmäßig in Höhe des beizulegenden Werts der eingetauschten Währung
 - Aber: wenn Bitcoin als Zahlungsmittel für Waren/Dienstleistungen akzeptiert wird → Tausch bzw. tauschähnlicher Vorgang
 - AK der erhaltenen Bitcoins = Preis, den Unternehmen im Fall einer Geldzahlung verlangen würde
 - Höchstgrenze = Börsenkurs der erhaltenen Bitcoins
- Unterscheidung zwischen Ausweis im Anlage- oder Umlaufvermögen
 - **Anlagevermögen:** Keine planmäßige Abschreibung; Anwendung gemildertes Niederstwertprinzip
 - **Umlaufvermögen:** Anwendung strenges Niederstwertprinzip

Jeder Bitcoin ist ein
eigenständiger
Vermögensgegenstand
→ Einzelbewertung
nach
§ 252 Abs. 1 Satz 3
HGB

Anwendung von
Bewertungs-
vereinfachungs- sowie
Verbrauchsfolge-
verfahren im Einzelfall
zu klären

2. Kryptowährung: Herausforderungen bei der Bilanzierung



- Verkauf
 - Differenz zwischen erhaltenem Geldbetrag und Buchwert des Bitcoin-Guthabens ist entweder
 - sonstiger betrieblicher Ertrag → Verkauf mit Gewinn
 - oder
 - sonstiger betrieblicher Aufwand → Verkauf mit Verlust
 - Einkünfte aus Krypto-Transaktionen unterliegen der regulären Besteuerung

Auch interessant: Die BaFin und das KG Berlin vertreten bei der Frage, ob der gewerbliche Handel mit Kryptowährungen - insbesondere durch das Betreiben einer Handelsplattform bzw. Krypto-Börse - der Erlaubnispflicht nach dem Kreditwesengesetz (KWG) unterliegt, eine unterschiedliche Auffassung. In seinem Urteil hat das KG Berlin (25. September 2018 (Az: (4) 161 Ss28/18)) die von der BaFin seit 2011 betriebene Regulierung im Bereich der Kryptowährungen angezweifelt.

Inhaltsverzeichnis



MÜNCHNER
BILANZGESPRÄCHE

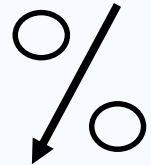
Bundesanzeiger
Verlag

Crowe

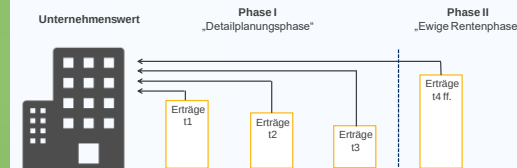
Kleeberg

schweitzer
Fachinformationen

1. Aktuelles (Steuer-)Bilanzrecht
2. Kryptowährung: Herausforderungen bei der Bilanzierung
3. Niedrigzinsniveau und Bewertung
4. Brennpunkt: Pensionsrückstellungen
5. Leasing nach IFRS - Implikationen für das HGB?
6. Offenlegung, Ordnungsgeld, Berichterstattung



$$r_{EK} = r_f + (r_m - r_f) \times \beta = \boxed{r_f} + \boxed{MRP \times \beta}$$





3. Niedrigzinsniveau und Bewertung

- **Negativzinsen - BMF Schreiben vom 27.05.2015** (vgl. BMF vom 27.05.2015 - IV C 1 - S 2210/15/1001: 002/IV C 1 - S 2252/10/10006 :007)
 - Negative Einlagezinsen stellen **keine** Zinsen i.S.v. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG dar
 - Negative Einlagezinsen stellen nach Auffassung des BMF kein Entgelt an den Kapitalgeber für die Überlassung von Kapital dar
 - Wirtschaftlich stellen negative Einlagezinsen eine Art **Verwahr- oder Einlagegebühr** dar
 - Im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung sind die Gebühren bei den Einkünften aus Kapitalvermögen als Werbungskosten vom Sparer-Pauschbetrag (801 EUR bzw. 1.602 EUR bei Zusammenveranlagung) gem. § 20 Abs. 9 S. 1 EStG erfasst



3. Niedrigzinsniveau und Bewertung

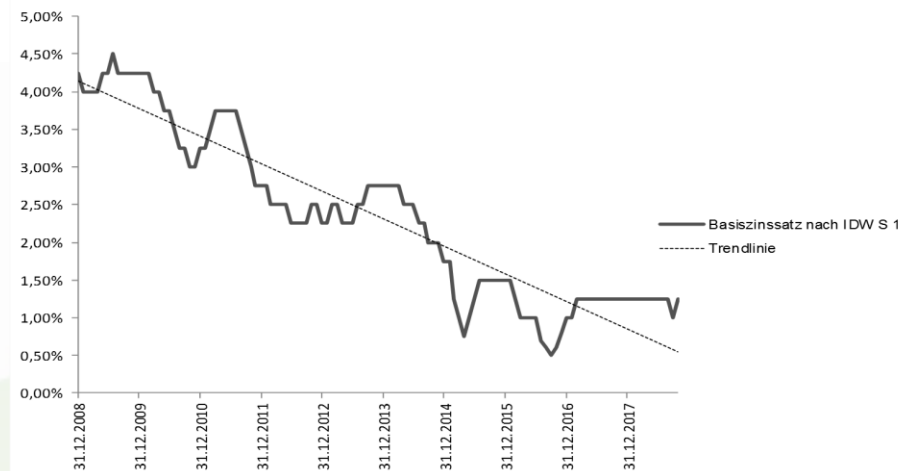
- **Negativzinsen - BMF Schreiben vom 27.05.2015** (vgl. BMF vom 27.05.2015 - IV C 1 - S 2210/15/1001: 002/IV C 1 - S 2252/10/10006 :007)
 - Bei Unternehmen stellen negative Einlagezinsen **voll abzugsfähige Betriebsausgaben** dar
 - Behandlung als **sonstiger betrieblicher Aufwand!**
 - Eine Saldierung negativer Einlagezinsen mit positiven Zinserträgen unterbleibt

Aufgrund der Behandlung als sonstiger betrieblicher Aufwand belasten negative Einlagezinsen das EBIT

- Negative Einlagezinsen = sonstige betriebliche Aufwendungen / Konto „Nebenkosten des Geldverkehrs“ (SKR 04: Konto 6855; SKR 03: Konto 4970)
- **Keine Hinzurechnung** nach § 8 Nr. 1 Buchst. a **GewStG**

3. Niedrigzinsniveau und Bewertung

- Unternehmenswerte - Relevante Zinssatz-Parameter: **Basiszinssatz** nach IDW S 1 i.d.F. 2008
- Darstellung vergangene Entwicklung des Basiszinssatzes vom 31.12.2008 (4,25%) bis 31.10.2018 (1,25%)



Stichtag	Zinssatz
31.12.2017	1,25%
31.01.2018	1,25%
28.02.2018	1,25%
31.03.2018	1,25%
30.04.2018	1,25%
31.05.2018	1,25%
30.06.2018	1,25%
31.07.2018	1,25%
31.08.2018	1,25%
30.09.2018	1,00%
31.10.2018	1,25%

**FAUB-
Empfehlung vom
13.07.2016:**

Sofern der
Basiszinssatz unter
1,0% liegt, ist
dieser auf 1/10-
Prozentpunkte zu
runden. Ansonsten
auf 1/4-
Prozentpunkte!

3. Niedrigzinsniveau und Bewertung

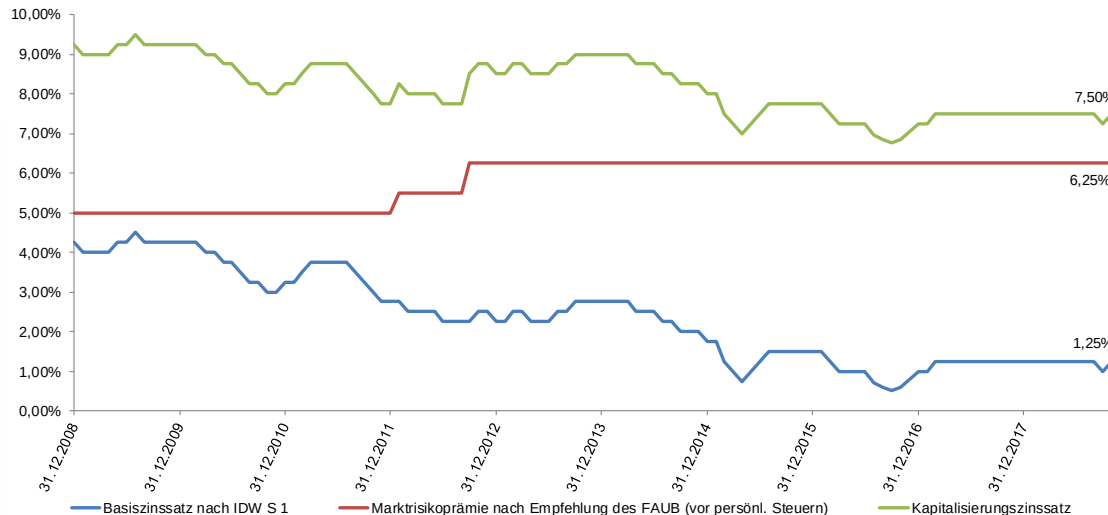
- Unternehmenswerte - Relevante Zinssatz-Parameter: **Marktrisikoprämie (MRP)**
 - Die Empfehlung des FAUB wurde im Zeitablauf in Abhängigkeit des Absinkens des Basiszinssatzes angepasst

Zinssatz	vor persönlicher Ertragsteuer	nach persönlicher Ertragsteuer
FAUB (Empfehlung vom 19.09.2012)	• Bislang angenommene langfristige Trendentwicklungen werden in der aktuellen Finanzmarktkrise von anderen Einflussgrößen überlagert • „Deshalb kommt der FAUB zu dem Ergebnis, dass im Vergleich zu den letzten Jahren derzeit von einer höheren Marktrisikoprämie auszugehen ist.“	
→ Orientierung an <u>neuer Bandbreite</u>	5,50% - 7,00%	5,00% - 6,00%
	→ im Mittel 6,25%	→ im Mittel 5,50%
FAUB (Empfehlung vom 19.09.2012, erneut/bislang in 2017 bestätigt)	• FAUB hält es weiterhin für sachgerecht, sich bei der Bemessung der MRP an einer Bandbreite von 5,5% bis 7,0% (vor pers. Steuern) bzw. 5,0% bis 6,0% (nach pers. Steuern) zu orientieren	
<i>Castedello/Jonas/Schieszl/ Lenckner, WPg 2018, S. 806 ff.</i>	• Die Empfehlungen des FAUB, sich bei der Bemessung der MRP an einer Bandbreite von 5,5% bis 7,0% (vor pers. Steuern) bzw. 5,0% bis 6,0% (nach pers. Steuern) zu orientieren, gelten weiterhin.	

3. Niedrigzinsniveau und Bewertung

■ Unternehmenswerte - Relevante Zinssatz-Parameter: **Kapitalisierungszinssatz**

- Darstellung vergangene Entwicklung des Kapitalisierungszinssatzes vom 31.12.2008 Zinssatz (9,25%) bis 30.09.2018 (7,25%) bei einem angenommenen Beta-Faktor von 1,0



Steuerlicher
Faktor nach
BewG aktuell
13,75

„Standard“-EK-Kosten: 7,50%
entspricht einem Faktor von 13,33

Marktrisikoprämie seit dem Jahr
2012 unverändert bei 6,25%
(Mittelwert Empfehlung vor pers.
Steuern)

Im Oktober 2018 erstmals seit
Anfang 2017 Basiszinssatz
von 1,00%
Zum 31.10.2018 bereits wieder
Anstieg auf 1,25%



3. Niedrigzinsniveau und Bewertung

■ Wachstumsabschlag

- Üblicherweise Abzug zwischen 1,0% und 2,0% bei der langfristigen Annahme (ewige Rente/Terminal Value)
- Orientierung: 50% der nachhaltigen, hälftigen Inflationserwartung und damit regelmäßig 1,0 %

■ Länderrisikozuschlag

- Darstellung bzw. Würdigung von ausländischen Risiken; dies umfasst sowohl das ökonomische als auch das soziale und das politische Umfeld.
- Anwendung immer dann, wenn Auswirkungen von Länderrisiken nicht in Planungsrechnung erfasst werden können
- Länderrisikozuschlag nur dann anwendbar, wenn einzelne Beteiligungen und/oder Tochterunternehmen losgelöst vom Konzern bewertet werden

FAUB hat die Notwendigkeit
der Länderrisikoprämie
zuletzt in 2016 bestätigt!
IDW Life 2016, S. 581



3. Niedrigzinsniveau und Bewertung

- **IDW Praxishinweis 1/2014: Besonderheiten bei der Bewertung von KMU**
 - Ableitung der finanziellen Überschüsse: Bei der Bewertung von KMU ist es für die Bestimmung des Unternehmenswerts von entscheidender Bedeutung, inwieweit die **bestehende Ertragskraft** des Bewertungsobjekts bei Veräußerung (nachhaltig) **übertragbar** ist!
 - Unterscheidung zwischen
 - **Vollständig** übertragbare Ertragskraft (**Ausnahme bei KMU**)
 - **Partiell** oder **temporär** übertragbare Ertragskraft
 - Ermittlung des Zinssatzes
 - Typisierend auf Renditen eines Aktienportfolios als Ausgangsgröße abzustellen (**CAPM bei KMU anzuwenden**)
 - Finanzmathematisch nicht nachvollziehbare Anpassungen durch **pauschale Zu- oder Abschläge** sind bei der Bestimmung objektivierter Unternehmenswerte **unzulässig!**

3. Niedrigzinsniveau und Bewertung

■ IDW Praxishinweis 2/2017: Plausibilisierung von Planungen

- Praxishinweis enthält umfassende Anhaltspunkte zur **Plausibilisierung** einer Unternehmensplanung für diverse Anlässe und Vorgaben zur Durchführung einer Unternehmensplanungsanalyse
- Planung immer **zukunftsgerichtet**, muss plausibel zur Vergangenheit sein; **integrierte Planung** erforderlich!
- Bilanz-, GuV- sowie Cashflow-Posten sind sowohl getrennt als auch miteinander zu beurteilen bzw. zu plausibilisieren: insbesondere durch eine **Kennzahlenanalyse**

IDW Praxishinweis 2/2017: Einteilung

1. Vor- bemerkungen:

Grundsätze zur Unternehmensplanung

2. Allgemeine Maßstäbe für die Durchführung der Planungsbeurteilung:

Zielsetzung der Unternehmensplanung und des Erstellungsanlasses

3. Analysehandlungen zur Beurteilung der Planzahlen:

Analyse der integrierten Planungsrechnung

4. Anlassbezogene Besonderheiten:

Skizzierung der unterschiedlichen Erstellungsanlässe

Es ist keine Aussage vom Wirtschaftsprüfer über die Richtigkeit der Planungsrechnung zu treffen! Zielsetzung ist die Beurteilung der Plausibilität!

Formelle Plausibilität		Interne Plausibilität		Externe Plausibilität	
Rechnerische Konsistenz	Konsistenz der Annahmen	Darstellung aus Sicht des Managements	Unternehmensanalyse	Marktanalyse	Wettbewerbsanalyse
Sicherstellung der rechnerischen Richtigkeit	Beurteilung der Konsistenz der Teilpläne	Überprüfung der zugrundegelegten Annahmen durch Erläuterungen des Managements	Überprüfung der Unternehmensentwicklung durch Vergangenheitsanalyse. Beurteilung der Plausibilität der Fortschreibung	Heranziehen von Markt- bzw. volkswirtschaftlichen Prognosen sowie Absatzanalysen	Vergleich mit Wettbewerbern anhand Ist-Zahlen und Analysteneinschätzungen



3. Niedrigzinsniveau und Bewertung

■ IDW Praxishinweis 2/2018: Bewertung **verschuldeter Unternehmen**

- Unterscheidung in:
 - normal verschuldetes Unternehmen
 - gering verschuldetes Unternehmen
 - hoch verschuldetes Unternehmen
 - überhöht verschuldetes Unternehmen
- Aus Transparenzgründen Bewertung von hoch verschuldeten Unternehmen nach Bruttomethode (mittels DCF-Verfahren, bspw. APV) empfohlen
- Bei überhöht verschuldeten Unternehmen zusätzlich insolvenzrechtliche Aspekte zu berücksichtigen
 - Sofern Sanierung nicht hinreichend konkretisiert, kommt Ermittlung eines objektivierte Fortführungswerts nach IDW S 1 nicht in Betracht.

Ausfallrisiken grds. vernachlässigbar

Ausfallrisiken grds. zu beachten

Inhaltsverzeichnis

1. Aktuelles (Steuer-)Bilanzrecht
2. Kryptowährung: Herausforderungen bei der Bilanzierung
3. Niedrigzinsniveau und Bewertung
4. Brennpunkt: Pensionsrückstellungen
5. Leasing nach IFRS - Implikationen für das HGB?
6. Offenlegung, Ordnungsgeld, Berichterstattung



MÜNCHNER
BILANZGESPRÄCHE

Bundesanzeiger
Verlag

Crowe

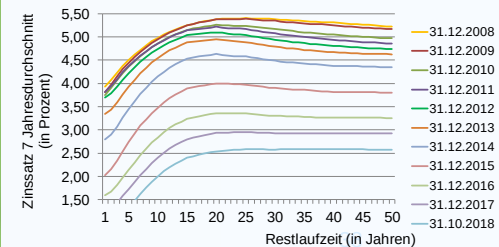
Kleeberg

schweitzer
Fachinformationen



Rentenanstieg !

Rentensicherheit !



4. Brennpunkt Pensionsrückstellungen

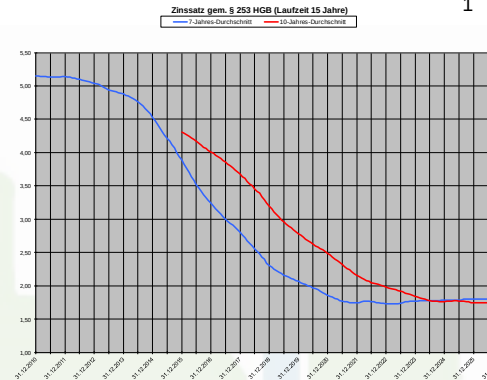
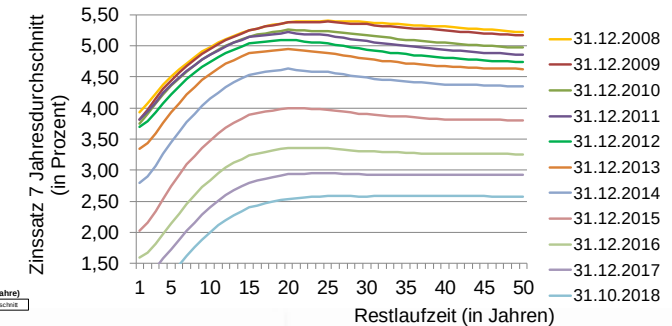
- Pensionsrückstellungen - Entwicklung
Zinssätze i.S.d. § 253 Abs. 2 HGB

PROBLEM:
Seit Jahren stark sinkende
Zinssätze belasten
zunehmend das Ergebnis !

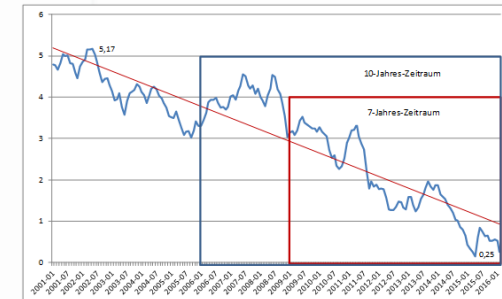
HINWEIS:
Entlastungseffekte
kehren sich um!

ANGABE:
Unterschiedsbetrag nach
§ 253 VI HGB!

Zinssatz per	7-Jahres-Durchschnitt	10-Jahres-Durchschnitt	Unterschied
30.09.2017	2,91 %	3,77 %	0,86%-Pkte.
31.10.2017	2,88 %	3,74 %	0,86%-Pkte.
30.11.2017	2,84 %	3,71 %	0,87%-Pkte.
31.12.2017	2,80 %	3,68 %	0,88%-Pkte.
31.01.2018	2,76 %	3,64 %	0,88%-Pkte.
28.02.2018	2,72 %	3,61 %	0,89%-Pkte.
31.03.2018	2,68 %	3,57 %	0,89%-Pkte.
30.04.2018	2,64 %	3,53 %	0,89%-Pkte.
31.05.2018	2,60 %	3,50 %	0,90%-Pkte.
30.06.2018	2,56 %	3,46 %	0,90%-Pkte.
31.07.2018	2,52 %	3,42 %	0,90%-Pkte.
31.08.2018	2,48 %	3,39 %	0,91%-Pkte.
30.09.2018	2,43 %	3,34 %	0,91%-Pkte.
31.10.2018	2,40 %	3,29 %	0,89%-Pkte.



Quelle:
Die angegebenen Zinssätze bis einschl. Oktober 2018 wurden von der Deutschen Bundesbank veröffentlicht. Alle weiteren Zinssätze wurden von der B&F + Kasper GmbH unter Anwendung der Rückstellungsabzinsungsverordnung vorausgerechnet. Es wurde dabei unterstellt, dass alle in die Berechnung einfließenden Daten (Renditen der Null-Kupon-Euro-Swaps und Unternehmensanleihen) unverändert auf dem Stand Oktober 2018 verbleiben.





4. Brennpunkt Pensionsrückstellungen

- Pensionsrückstellungen - Aktuelles zur Bewertung
 - **Neue Sterbetafeln** von HEUBECK – erstmals **zum 31.12.2018 zu beachten**
 - Neue Sterbetafeln nach 13 Jahren (!) infolge gestiegener durchschnittlicher Lebenserwartung sowie unter Beachtung soziökonomischer Faktoren
 - Effekte: Schätzung Erhöhung der Pensionsrückstellung in Steuerbilanz bis zu 1,2% und nach HGB/IFRS bis zu 2,0%
 - Anerkennung durch das BMF ist im Oktober 2018 erfolgt

Genaue **Analyse** im Einzelfall je Unternehmen und abhängig von Struktur der Versorgungsempfänger notwendig

Besprechung mit dem **Aktuar** zeitnah sinnvoll!

Anpassung der **Planungen** notwendig!

Steuerliche Anerkennung durch BMF erfolgt!
Aufwandseffekt über **mehrere Jahre (mind. 3)** zu verteilen!

Weiterhin **Angabe** des **Unterschiedsbetrags** nach § 253 Abs. 6 HGB zu beachten!



4. Brennpunkt Pensionsrückstellungen

- Neue HEUBECK-Tafeln | BEISPIEL Handelsbilanz
- Die Pensions GmbH hat auf Basis der bisherigen Richttafeln (RT 2005 G) für ihren Jahresabschluss nach HGB zum 31.12.2018 (Geschäftsjahr = Kalenderjahr) unter Beachtung von § 253 Abs. 2 HGB und auf Basis eines Aktuarsgutachtens eine Pensionsverpflichtung von EUR 20 Mio. ermittelt. Auf Basis der erstmaligen Anwendung der neuen Richttafeln (RT 2018 G) ergibt sich auf Basis eines entsprechenden Aktuarsgutachtens ein einmaliger Aufwand von TEUR 400, der das handelsrechtliche Jahresergebnis 2018 einmalig belastet.

HGB

Ergebnisbelastung
2018

Einmaleffekt,
periodenfremd

Angaben im
Anhang

Latente
Steuern



4. Brennpunkt Pensionsrückstellungen

- Neue HEUBECK-Tafeln | BEISPIEL Steuerbilanz
- Die Pensions GmbH hat auf Basis der bisherigen Richttafeln (RT 2005 G) für ihre Steuerbilanz zum 31.12.2018 (Geschäftsjahr = Kalenderjahr) unter Beachtung von § 6a EStG und auf Basis eines Aktuarsgutachtens eine Pensionsverpflichtung von EUR 16 Mio. ermittelt. Auf Basis der erstmaligen Anwendung der neuen Richttafeln (RT 2018 G) ergibt sich zum 31.12.2018 ein steuerlicher Wert der Pensionsverpflichtung von TEUR 16.192. Für die Pensions GmbH wurden zum 31.12.2018 zwei steuerlich anerkannte Aktuarsgutachten nach § 6a EStG erstellt. Den Unterschiedsbetrag von TEUR 192 muss die Pensions GmbH mindestens auf drei Jahre verteilen. Demnach kann sie im Veranlagungszeitraum „nur“ einen Aufwand von TEUR 64 (= $\frac{1}{3}$ von TEUR 192) erfassen und dem steuerlichen Bilanzansatz zuführen. Der steuerlich relevante Betrag (= Bilanzansatz) per 31.12.2018 beträgt damit TEUR 16.064. Der noch nicht verteilte Unterschiedsbetrag beläuft sich zum 31.12.2018 auf TEUR 128.

EStG

Einmalig zwei
Aktuarsgutachten

Verteilung über 3
Jahre

Steuerbilanzpolitik

Inhaltsverzeichnis



MÜNCHNER
BILANZGESPRÄCHE

Bundesanzeiger
Verlag

Crowe

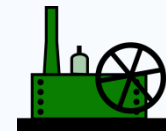
Kleeberg

schweitzer
Fachinformationen

1. Aktuelles (Steuer-)Bilanzrecht
2. Kryptowährung: Herausforderungen bei der Bilanzierung
3. Niedrigzinsniveau und Bewertung
4. Brennpunkt: Pensionsrückstellungen
5. Leasing nach IFRS - Implikationen für das HGB?
6. Offenlegung, Ordnungsgeld, Berichterstattung



right of
control ?



right of use?

Laufzeiten



Recht auf
Austausch?

5. Leasing nach IFRS - Implikationen für das HGB?



Bisher: Abbildung nach IFRS
vergleichbar mit Steuerbilanz und HGB

- Neuer IFRS-Leasingstandard – Ein Überblick
 - Grund für die Überarbeitung war, dass nach der **alten Regelung** zwischen **Miet- und Finanzierungsleasing** unterschieden wurde:
 - Beim **Mietleasing** erfolgte keine bilanzielle Abbildung der **geleasten Vermögenswerte** sowie dazugehörigen **Verpflichtungen**; „nur“ Abbildung von Leasingzahlungen in GuV
 - Beim **Finanzierungsleasing** erfolgte bilanzielle Abbildung der **geleasten Vermögenswerte** und dazugehörigen **Verpflichtungen** sowie Abbildung von Leasingzahlungen in GuV
 - Trennlinie führt je nach **Qualifizierung eines Sachverhalts** zu völlig unterschiedlichen **Bilanzbildern** → „Einladung“ zur **Off-Balance-Behandlung** von **Leasingverträgen**

In der Vergangenheit: viele Leasing Geschäfte bei Leasingnehmer bewusst „off balance“

Offen: Neue Regelungen nach IFRS auch künftig Vorlage für eine Regelung nach HGB?

5. Leasing nach IFRS - Implikationen für das HGB?



- Neuer IFRS-Leasingstandard – Ein Überblick

Betroffen sind bereits heute laufende und in 2019 weiterhin laufende Verträge!

- IASB hat am 13.01.2016 den neuen Standard **IFRS 16 „Leasingverhältnisse“** herausgegeben; erstmalige Anwendung für **GJ**, die ab dem **01.01.2019** beginnen
- IFRS 16 regelt **Ansatz, Bewertung, Ausweis sowie Angabepflichten** von **Leasingverhältnissen** im Abschluss von Unternehmen, die nach IFRS bilanzieren
- Für **Leasingnehmer** sieht IFRS 16 ein einziges **Bilanzierungsmodell** vor
 - Erfassung **sämtlicher Vermögenswerte** und **Verbindlichkeiten** aus Leasingvereinbarungen in der Bilanz → **deutliche Auswirkungen auf Bilanzstruktur!**
 - **Ausnahme:** Laufzeit ≤ 12 Monate oder geringwertige Leasingverhältnisse
- **Leasinggeber** unterscheidet zwischen Finanzierungs- oder Mietleasingvereinbarungen
 - Bilanzierungsmodell unterscheidet sich nicht wesentlich von dem in IAS 17



5. Leasing nach IFRS - Implikationen für das HGB?



- Neuer IFRS-Leasingstandard – Ein Überblick
 - Spätestens ab **01.01.2019** mit rückwirkender Betrachtung
 - Alle „**Mietverträge**“ sind zu untersuchen, ob sie unter IFRS 16 fallen
 - **Laufzeit** und **Zinsanteil** sind zu bestimmen
 - Mieter bilanziert Nutzungsrecht und Zahlungsverpflichtung:
Abschreibung **Nutzungsrecht** und Tilgung der **Verbindlichkeit** in der Folgezeit



5. Leasing nach IFRS - Implikationen für das HGB?

- Der neue Standard IFRS 16 **soll bilanzielle Transparenz** von Leasingverhältnissen verbessern und **gestalterische Möglichkeiten** verringern
 - Künftig tauchen **sämtliche Leasingverhältnisse** im Anwendungsbereich des IFRS 16 in der **Bilanz des Leasingnehmers** auf
 - Bilanzierung des **Nutzungsrechts** über den geleaste Leasinggegenstand bei gleichzeitiger Abbildung der finanziellen Verbindlichkeit i.H. künftiger Leasingzahlungen
 - **Leasingverhältnis = Finanzierungsvorgang**
 - IFRS 16 führt zu einer **Veränderung statistischer Bilanzkennzahlen** (Anstieg des Verschuldungsgrads eines Unternehmens) sowie zu einer **Veränderung der GuV-Größen** eines Unternehmens (Betriebsergebnis, EBIT, EBITDA)

Erstanwendung: vollständig retrospektiv unter Einbeziehung früherer Berichtsperioden oder Erfassung des kumulativen Anpassungseffekts im Eigenkapital zum 01.01.2019

Teilweise erhebliche Auswirkungen auf Bilanzkennzahlen! Zeitnahe Analyse- und Handlungsbedarf, um ungewünschte (bilanzielle) Folgen zu vermeiden!

5. Leasing nach IFRS - Implikationen für das HGB?



- Auswirkungen von IFRS 16 auf **Kennzahlen** (Sicht des „Mieters“)

Kennzahl	Auswirkung von IFRS 16
Eigenkapitalquote	Sinkt wegen Bilanzverlängerung
Verschuldungsgrad (FK/EK)	Erhöhung (zusätzliches FK)
EBIT (Ergebnis vor Zins und Steuern)	Erhöhung, wenn entfallender Mietaufwand > zusätzliche Abschreibungen
EBITDA (Ergebnis vor Zins, Abschreibungen und Steuern)	Erhöhung, wenn entfallender Mietaufwand > zusätzliche Abschreibungen
Mittelzufluss aus operativer Geschäftstätigkeit	Erhöhung, wenn entfallender Mietaufwand > zusätzliche Abschreibungen
Umschlagshäufigkeit (Umsatzerlöse/Bilanzsumme)	Sinkt, da Bilanzsumme steigt
Renditen	Unbestimmt, abhängig von Einzelfallanalyse
Verschuldung (Netto-FK/EBITDA)	Unbestimmt, je nach Art des Portfolios der Nutzungsrechte

Financial Covenants
und kennzahlen-
abhängige
Vereinbarungen
beachten!

Inhaltsverzeichnis



MÜNCHNER
BILANZGESPRÄCHE

Bundesanzeiger
Verlag

Crowe

Kleeberg

schweitzer
Fachinformationen

1. Aktuelles (Steuer-)Bilanzrecht
2. Kryptowährung: Herausforderungen bei der Bilanzierung
3. Niedrigzinsniveau und Bewertung
4. Brennpunkt: Pensionsrückstellungen
5. Leasing nach IFRS - Implikationen für das HGB?
6. Offenlegung, Ordnungsgeld, Berichterstattung



Bundesamt für
Justiz



6. Offenlegung, Ordnungsgeld, Berichterstattung



MÜNCHNER
BILANZGESPRÄCHE

Bundesanzeiger
Verlag

Crowe

Kleeborg

schweitzer
Fachinformationen

- § 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: 31.12.2018

6. Offenlegung, Ordnungsgeld, Berichterstattung



- Erleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften
 - MicroBilG – Definition Kleinstkapitalgesellschaft (§ 267a HGB)
 - Bei Vorliegen einer GF-Identität von „Holding“ und operativer Gesellschaft -> Holding ist weiterhin als Kleinstkapitalgesellschaft anzusehen
 - GF-Identität als stärkstes Argument für eine operative Einflussnahme

**Operative
Einflussnahme
entscheidend!**

Das zweite (negativ formulierte) Tatbestandsmerkmal, nach dem nicht in die „Verwaltung“ der Unternehmen eingegriffen werden darf, zielt u.E. auf die (tatsächlich ausgeübte) Geschäftsführung in den Beteiligungsunternehmen; allein die Möglichkeit, in die Verwaltung einzugreifen, ist dagegen nicht ausreichend. Ein unmittelbares Eingreifen in die Geschäftsführung ist bei Beherrschungsverträgen stets gegeben (§ 308 AktG). Von einem mittelbaren Eingreifen in die Geschäftsführung ist u.E. auszugehen, wenn insb. eine einheitliche Leitung (z.B. Personenidentität in der Geschäftsführung) gegeben ist.

Oser/Orth/Wirtz, DB 2014, S. 1878

hält nur Beteiligung
und hat FK

Alpha Holding GmbH

GF: Herr Alpha

100%

Alpha GmbH

GF: Herr Alpha

operative Gesellschaft

6. Offenlegung, Ordnungsgeld, Berichterstattung



- 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 seit 2016: Angabe von sonstigen finanziellen Verpflichtungen und Mitarbeiteranzahl im Anhang bei kleinen KapG!

HINWEIS: für Zwecke der Offenlegung können Aufstellungserleichterungen grds. nachgeholt werden!

Wenn in GuV Rohergebnis und kein Umsatz gezeigt werden soll, ist dies bereits bei Aufstellung zu beachten, da im Lagebericht sonst ggf. über die Umsatzerlöse zu berichten ist! Für den Lagebericht als solches gibt es keine Offenlegungserleichterungen!

6. Offenlegung, Ordnungsgeld, Berichterstattung



MÜNCHNER
BILANZGESPRÄCHE

Bundesanzeiger
Verlag

Crowe

Kleeberg

schweitzer
Fachinformationen

■ 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

Achtung: Festsetzung Ordnungsgeld gegen Gesellschaft oder gesetzliche Vertreter möglich!

Maximales Ordnungsgeld je 6 Wochen (!) bei kapitalmarktorientierter Gesellschaft: 10 Mio. EUR!

Zunehmend „schnelleres“ und restriktiveres Vorgehen von eBAnz und BfJ zu beobachten!

Festsetzung Ordnungsgeld nicht einmalig, sondern alle 6 Wochen!

6. Offenlegung, Ordnungsgeld, Berichterstattung



MÜNCHNER
BILANZGESPRÄCHE

Bundesanzeiger
Verlag

Crowe

Kleeberg

schweitzer
Fachinformationen

- Was sagt die Presse?

VERSTÖßE GEGEN PUBLIZITÄTSPFLICHT

Das teure Schweigen des Mittelstands

Seit 2008 haben Unternehmen mehr als eine halbe Milliarde Euro Strafe gezahlt, weil sie ihrer Publizitätspflicht nicht nachgekommen sind. Viele fürchten Wettbewerbsnachteile. Wer sich besonders hartnäckig widersetzt.



Bert Fröndhoff



Anja Müller



Christoph Schlautmann

06.04.2016 - 06:07 Uhr • [3 x geteilt](#)



ELEKTRONISCHER BUNDESANZEIGER

82 Millionen Euro Strafe im Jahr – Firmen zahlen lieber, als ihre Daten preiszugeben

Es ist eine kostspielige Geheimniskrämerei: Unternehmer zahlten 2017 mehr als 82 Millionen Euro, weil sie ihre Zahlen nicht offenlegen wollten.



Anja Müller



Dana Heide

25.05.2018 - 20:00 Uhr • [Kommentieren](#) • [Jetzt teilen](#)



Handelsblatt vom 25.05.2018:

„Insgesamt sind seit Inkrafttreten des EHUG knapp 730 Millionen Euro an Ordnungsgeldern gezahlt worden [...]. Diese Summe stützt die These [...], dass lieber gezahlt als veröffentlicht wird.“

6. Offenlegung, Ordnungsgeld, Berichterstattung



MÜNCHNER
BILANZGESPRÄCHE

Bundesanzeiger
Verlag

Crowe

Kleeberg

schweitzer
Fachinformationen

- Statistiken zur Publizitätspflicht und zum Ordnungsgeldverfahren
 - Laut Bundesanzeiger mit Stand Februar 2018: rd. 1,58 Mio. Unternehmen grds. offenlegungspflichtig
 - Nach Abzug der Befreiungen (§§ 264 III, 264b HGB) rd. 1,3 Mio. Unternehmen
 - Anzahl der eingeleiteten Ordnungsgeldverfahren > 10% bezogen auf die offenlegungspflichtigen Unternehmen (in 2017: 157.000 Verfahren)
 - Anzahl der Unternehmen, die eine Offenlegung gänzlich verweigern: 3.600 in 2017 für 2015
 - Einnahmen des Bundes aus Ordnungsgeldern vergleichsweise konstant bei rd. 80 Mio. EUR

Einnahmen Ordnungsgelder (ca. Angaben):

2008 und 2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
65,9 Mio. €	72,7 Mio. €	98,9 Mio. €	92,1 Mio. €	75,7 Mio. €	81,2 Mio. €	81,1 Mio. €	77,8 Mio. €	82,2 Mio. €

Deutscher Bundestag
19. Wahlperiode

Drucksache 19/2094
11.05.2018

Antwort
der Bundesregierung

auf die Kleine Anfrage der Abgeordneten Thomas L. Kemmerich, Renata Alt, Christine Aschenberg-Dugnus, weiterer Abgeordneter und der Fraktion der FDP – Drucksache 19/1817 –

Publizitätspflicht für Unternehmen

Vorbemerkung der Fragesteller

Laut § 325 des Handelsgesetzbuchs (HGB) haben die Mitglieder des vertretungsberechtigten Organs von Kapitalgesellschaften für die Gesellschaft folgende Daten offenzulegen:

1. den festgestellten oder gebilligten Jahresabschluss,
2. den Lagebericht und den Besichtigungsvermerk oder den Vermerk darüber, dass er versagt wurde,
3. den Bericht des Aufsichtsrats und
4. die nach § 161 des Aktiengesetzes vorgeschriebene Erklärung.

Mit der Verabschiedung des Gesetzes über elektronische Handels- und Genossenschaftsregister (EHUG) am 28. September 2006 durch den Deutschen Bundestag wurde die Pflicht zur Veröffentlichung des Jahresabschlussberichts auf circa ein Drittel der eingetragenen Unternehmen in Deutschland erweitert.

Seit der Überführung der Publizitätspflicht für Unternehmen in ein elektronisches Register aufgrund des EHUG soll eine Vielzahl der verpflichteten Unternehmen nicht ihre Pflicht nachkommen sein, den Bundesanzeiger die Daten bereitzustellen (Handelsblatt vom 6. April 2016). Daraufhin legte das Bundesamt für Justiz Ordnungsgelder fest. Der Umfang der zu veröffentlichenden Daten wie auch die Höhe des Ordnungsgeldes bei ausbleibender Datenbereitstellung sind abhängig von der Einstufung des Unternehmens in eine bestimmte

6. Offenlegung, Ordnungsgeld, Berichterstattung



- Berichterstattung – zunehmende Digitalisierung

(Digitale) Finanzberichterstattung in Deutschland

Steuerbilanz:
E-Bilanz unter Beachtung der
Taxonomie

umfassend seit 2016

Handelsbilanz: Offenlegung
beim eBAnz

seit EHUG 2007

Digitaler Finanzbericht (DiFin)
für Kreditnehmer

seit April ab 2018

technischer
Regulierungsstandard (RTS)
der ESMA: XHTML-Format
für alle kapitalmarkt-
orientierten IFRS-
Konzernabschlüsse

ab 01.01.2020

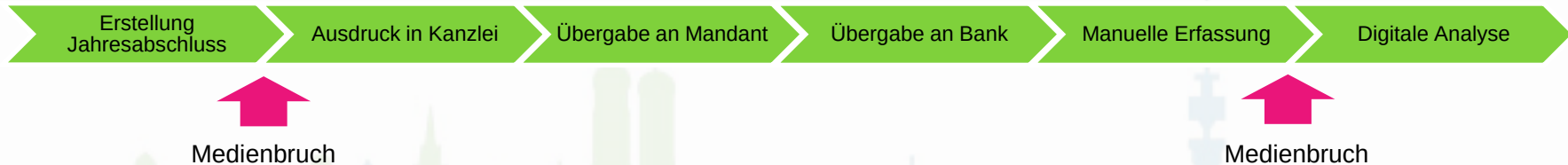
- Berichterstattung – zunehmende Diversifikation
 - Zunehmende Bedeutung der nicht finanziellen Berichterstattung im Lagebericht, zuletzt CSR-Richtlinie (Umwelt, Nachhaltigkeit, Soziales, Arbeitnehmerbelange, Menschenrechte etc.)
 - Tendenzen hin zum sog. „integrated reporting“

6. Offenlegung, Ordnungsgeld, Berichterstattung

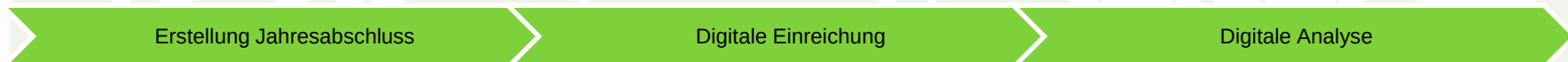


■ Digitaler Finanzbericht für Kreditnehmer

- Standardisiertes Übermittlungsverfahren zur digitalen Einreichung von Jahresabschlüssen an Banken und Sparkassen
- Analog zur E-Bilanz: Übermittlung im XBRL-Format
- Übermittlung durch StB/WP oder Mandant an Kreditinstitut
- Zuvor:



- Nun (seit April 2018):



6. Offenlegung, Ordnungsgeld, Berichterstattung



- European Single Electronic Format (ESEF)
 - Finaler Entwurf eines sog. technischen Regulierungsstandards wurde von der Europäischen Wertpapier- und Marktaufsichtsbehörde (ESMA) am 18.12.2017 der EU-Kommission vorgelegt
 - Damit verpflichtende Berichterstattung in einem einheitlichen elektronischen Berichtsformat ab 01.01.2020
 - Entwicklung des ESEF

2013



Beauftragung der
ESMA zur Ent-
wicklung eines
RTS vor dem
Hintergrund der
Transparenzrichtlinie

2015



Vorstellung eines
Fragenkatalogs
zum ESEF für
Anmerkungen

2016



Erstellung eines
Feedback Statement
zur Analyse und
Zusammenfassung
der Anmerkungen

2017



Durchführung von
Testläufen in der
Praxis sowie
anschließende
**Finalisierung des
RTS**

2020



Verpflichtende
einheitliche
elektronische
Berichterstattung
nach den Vorgaben
des RTS



Herzlichen Dank für Ihre Aufmerksamkeit !



Haben Sie noch Fragen?

Kontakt



Prof. Dr. Christian
Zwirner

Diplom-Kaufmann
Wirtschaftsprüfer
Steuerberater

- nationale und internationale Jahresabschluss- und Konzernabschlussprüfungen
- Unternehmensbewertungen sowie betriebswirtschaftliche Sonderprojekte
- Erstellung von Gutachten und Begleitung von gerichtlichen Verfahren
- Stellungnahmen zu bilanzrechtlichen Fragestellungen
- Autor zahlreicher Fachveröffentlichungen zur HGB-Rechnungslegung, zum Bilanzsteuerrecht, zur Unternehmensbewertung sowie zu den IFRS
- Seminare und Vorträge, Dozent für das IDW und die Bundesfinanzakademie

Kontakt:

christian.zwirner@crowe-kleeberg.de
Weitere Informationen unter: www.kleeberg.de
Telefon: +49 (89) 55 983-254
Telefax: +49 (89) 55 983-280

Münchner Bilanzgespräche 2019

Termine und Themen demnächst unter www.muenchner-bilanzgespraeche.de

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

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

© 11/2018. 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.