

Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG)

Gliederung

- I. Vorbemerkungen
- II. Allgemeine Grundsätze der Rechnungslegung
 1. Befreiung von der handelsrechtlichen Buchführungs- und Bilanzierungspflicht
 2. Schwellenwerte des § 267 HGB-E
 3. Pflichtbestandteile des Jahresabschlusses
 4. Stetigkeit
 5. Vollständigkeitsgebot § 246 Abs. 1 Satz 2, 3 HGB-E
 6. Verbrauchsfolgeverfahren
 7. Herstellungskosten
 8. Umgekehrte Maßgeblichkeit
 9. Außerplanmäßige Abschreibungen
 10. Wertaufholung
 11. Bewertungseinheiten
 12. Währungsumrechnung im Jahresabschluss

Gliederung

- III. Bilanzierung einzelner Vermögensgegenstände und Schulden
 - 1. Derivater Geschäfts- oder Firmenwert
 - 2. Selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens
 - 3. Zu Handelszwecken erworbene Finanzinstrumente
 - 4. Latente Steuern
 - 5. Ingangsetzungs- und Erweiterungsaufwendungen
 - 6. Aufwandsrückstellungen
 - 7. Bewertung von Rückstellungen
 - 8. Pensionsrückstellungen
 - 9. Ausstehende Einlagen
 - 10. Ausweis der eigenen Anteile

Gliederung

IV. Anhangsangaben

1. Außerbilanzielle Geschäfte
2. Geschäfte mit nahe stehenden Unternehmen und Personen
§ 285 Nr. 2 HGB-E
3. Anteile an Investmentvermögen § 285 Nr. 26 HGB-E
4. Inanspruchnahme aus Eventualschulden
5. Abschlussprüferhonorar
6. Sonstige Anhangsangaben

V. Lagebericht und Erklärung der Unternehmensführung

1. Lagebericht
2. Erklärung zur Unternehmensführung

Gliederung

VI. Konzernabschluss

1. Konzept der einheitlichen Leitung
2. Befreiende Konzernabschlüsse
3. Größenklassen im Konzernabschluss
4. Änderung des Konsolidierungskreises
5. Abschaffung der Interessenzusammenführung
6. Erstkonsolidierung auf Erwerbszeitpunkt
7. Abschaffung der erfolgsneutralen Goodwill-Behandlung aus der Kapitalkonsolidierung
8. Latente Steuern
9. Fremdwährungsumrechnung
10. Abschaffung der Kapitalanteilmethode für assoziierte Unternehmen
11. Änderungen im Konzernanhang
12. Änderungen im Lagebericht

Gliederung

- VII. Auswirkungen auf die Abschlussprüfung/Aufsichtsrat
- VIII. Bilanzpolitik
- IX. Ausgewählte Übergangsregelung

I. Vorbemerkungen

- § Weiterentwicklung des HGB zur dauerhaften, vollwertigen aber kostengünstigeren und einfacheren Alternative zu den IFRS
- § Funktion des HGB zur Ausschüttungsbemessung und steuerlichen Gewinnermittlung wird beibehalten
- § Bürokratieabbau
- § Umsetzung von EU-Richtlinien

I. Vorbemerkungen

- § Bundeskabinett hat Gesetzentwurf beschlossen
- § Bundesrat hat weitreichende Ergänzungs- und Änderungswünsche in seiner Stellungnahme vom 4. Juli 2008 angebracht
- § Gegenäußerung der Bundesregierung am 30. Juli 2008

II. Allgemeine Grundsätze der Rechnungslegung

1. Befreiung von der handelsrechtlichen Buchführungs- und Bilanzierungspflicht

- § Nicht kapitalmarktorientierte Einzelkaufleute
- § Umsatzerlöse \leq T€ 500 und
- § Jahresüberschuss \leq T€ 50 an
- § zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren
- § Ausnahme: Neugründung

2. Schwellenwerte des § 267 HGB-E

	<u>HGB</u>	<u>BilMoG</u>
<u>Kleine KapG</u>		
- Bilanzsumme	≤ 4,015 Mio. €	≤ 4,84 Mio. €
- Umsatzerlöse	≤ 8,03 Mio. €	≤ 9,68 Mio. €
- Arbeitnehmer	≤ 50	≤ 50
<u>Mittelgroße KapG</u>		
- Bilanzsumme	≤ 16,08 Mio. €	≤ 19,25 Mio. €
- Umsatzerlöse	≤ 32,12 Mio. €	≤ 38,5 Mio. €
- Arbeitnehmer	≤ 250	≤ 250

2. Schwellenwerte des § 267 HGB-E

- § Schwellenwerte erstmals anzuwenden auf Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2007 beginnen; dabei sind zum 31. Dezember 2007 und 31. Dezember 2006 bereits die erhöhten Schwellenwerte zu berücksichtigen

- § Mittelgroße KapG kann bereits zum 31. Dezember 2008 aus der Prüfungspflicht herausfallen

3. Pflichtbestandteile des Jahresabschlusses

- § Nicht konzernrechnungslegungspflichtige, kapitalmarktorientierte Unternehmen müssen ihren Jahresabschluss um eine Kapitalflussrechnung und einen Eigenkapitalspiegel erweitern.
- § Segmentberichterstattung fakultativ

4. Stetigkeit

- § Nach §§ 246 Abs. 3, 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB-E sind Ansatz- und Bewertungsvorschriften beizubehalten

- § Ausnahme: § 252 Abs. 2 HGB nur in begründeten Ausnahmefällen

5. Vollständigkeitsgebot § 246 Abs. 1 Satz 2, 3 HGB-E

- § Vermögensgegenstände sind nur in der Bilanz aufzunehmen, wenn sie dem Eigentümer auch wirtschaftlich zuzurechnen sind. Schulden sind in der Bilanz des Schuldners aufzunehmen.
- § Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum ?
- § Wohl keine Änderung des bisherigen Rechtszustandes

6. Verbrauchsfolgeverfahren

Bisher: fifo, lifo, hifo, lofo, kifo

BilMoG: fifo, lifo (§ 256 Satz 1 HGB-E)

Steuerrechtlich: lifo

International: fifo

7. Herstellungskosten

§ Neuregelung in § 255 Abs. 2 HGB-E:

Herstellungskosten sind die Materialkosten, die Fertigungskosten und die Sonderkosten der Fertigung sowie angemessene Teile der Materialgemeinkosten, der Fertigungsgemeinkosten und des Werteverzehrs des Anlagevermögens, soweit dieser durch die Fertigung veranlasst ist.

8. Umgekehrte Maßgeblichkeit

Alte Rechtslage:

- § Handelsbilanz war Grundlage für die Steuerbilanz (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG). Steuerliche Wahlrechte waren in Übereinstimmung mit der Handelsbilanz auszuüben (§ 5 Abs. 1 Satz 2 EStG).

- § Handelsrechtliche Öffnungsklauseln

8. Umgekehrte Maßgeblichkeit

Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit und der folgenden Vorschriften des HGB:

§ 247 Abs. 3 HGB Steuerrechtliche Passivposten

§ 254 HGB Steuerrechtliche Abschreibungen

§ 273 HGB Sonderposten mit Rücklageanteil

§ 279 Abs. 2 HGB Abschreibungen

§ 280 Abs. 2, 3 HGB Wertaufholungen

§ 281 HGB Berücksichtigung steuerrechtlicher Vorschriften

8. Umgekehrte Maßgeblichkeit

- § Steuerliche Wahlrechte können unabhängig von der Handelsbilanz ausgeübt werden
- § Latente Steuern
- § Einschränkung der Möglichkeiten für eine Einheitsbilanz
- § Abweichende Wertansätze sind steuerlich in ein besonderes, laufend zu führendes Verzeichnis aufzunehmen (§ 5 Abs. 1 EStG-E)

8. Umgekehrte Maßgeblichkeit

Verzeichnis nach § 5 Abs. 1 EStG-E:

- Tag der Anschaffung / Herstellung
- Anschaffungs- und Herstellungskosten
- Vorschrift des ausgeübten steuerlichen Wahlrechtes
- Vorgenommene Abschreibungen

9. Außerplanmäßige Abschreibungen

Neuregelung der §§ 253 Abs. 3 und 4 HGB-E:

- § Abschreibungen wegen nur vorübergehender Wertminderung dürfen im Finanzanlagevermögen und nicht im Sachanlagevermögen vorgenommen werden.
- § Abschreibungen auf den niedrigeren Zukunftswert und nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung dürfen nicht mehr vorgenommen werden.

10. Wertaufholung

- § Nunmehr nach § 253 Abs. 5 Satz 1 HGB-E: Allgemeine Zuschreibungspflicht bei Wegfall der Voraussetzungen für eine außerplanmäßige Abschreibung
- § Zuschreibungsverbot nach § 253 Abs. 5 Satz 2 HGB-E für den Goodwill.

11. Bewertungseinheiten

§ 254 HGB-E:

Werden Vermögensgegenstände, Schulden, schwebende Geschäfte oder mit hoher Wahrscheinlichkeit vorgesehene Transaktionen zur Absicherung von Zins-, Währungs- und Ausfallrisiken oder gleichartigen Risiken mit Finanzinstrumenten zusammengefasst (Bewertungseinheit), sind § 249 Abs. 1, § 252 Nr. 1, Nr. 3 und 4, § 253 Abs. 1 Satz 1 und § 256a nicht anzuwenden, soweit der Eintritt der abgesicherten Risiken ausgeschlossen ist.

11. Bewertungseinheiten

- § Nach der Gesetzesbegründung handelt es sich um Klarstellung der bisherigen Bewertungspraxis, keine Änderung gewollt.
- § Neu ist der Begriff „mit hoher Wahrscheinlichkeit vorgesehene Transaktion“ => Vorstufe zum schwebenden Geschäft, Abschluss eines Geschäftes muss quasi sicher sein, antizipative Bewertungseinheit.
- § Absicherung von Grundgeschäften durch Finanzinstrumente.

11. Bewertungseinheiten

Formen von Bewertungseinheiten

- micro-hedge
- macro-hedge
- portfolio-hedge

Voraussetzung:

Nutzen- und Funktionszusammenhang, gleiche Laufzeit, gegenläufige Wertänderungen oder Zahlungsströme.

Nachweisliche Zusammenfassung und Dokumentation.

Nach Beratung im Bundesrat wieder Diskussion hinsichtlich einer weitergehenden Klarstellung der Anwendungsbereiche.

11. Bewertungseinheiten

Bilanzielle Folgen der Bewertungseinheit:

- § bewertungstechnisches „Einfrieren“ oder „Durchbuchen“

- § Anhangsangaben nach § 285 Nr. 23 HGB-E:
 - Art der Bewertungseinheit
 - Abgesichertes Risiko
 - Begründung warum das Risiko ausgeschlossen ist

12. Währungsumrechnung im Jahresabschluss

- § Grundlagen der Währungsumrechnung bislang aus GoB abgeleitet
- § § 256a HGB-E:
 - Restlaufzeit > 1 Jahr: Devisenkassakurs in den Grenzen des AK/HK-, Realisations- und Imparitätsprinzipes
 - Restlaufzeit \leq 1 Jahr: Devisenkassakurs
- § Rückstellungen, latente Steuern, zu Handelszwecken erworbene Finanzinstrumente: Neubewertung und Umrechnung mit dem Devisenkassakurs

III. Bilanzierung einzelner Vermögensgegenstände und Schulden

1. Derivativer Geschäfts- oder Firmenwert

- § § 255 Abs. 4 HGB wird gestrichen. Wahlrecht. Abschreibung zu mindestens einem Viertel oder voraussichtliche Nutzungsdauer.
- § BilMoG: § 246 Abs. 1 Satz 4 in Verbindung mit § 253 HGB Aktivierungspflicht

1. Derivativer Geschäfts- oder Firmenwert

- § „Fiktion der zeitlich begrenzt nutzbaren Vermögensgegenstände“
- § Aktivierungsgebot, planmäßige Abschreibung über die voraussichtliche Nutzungsdauer, ggf. außerplanmäßige Abschreibung
- § Wertaufholungsverbot (§ 253 Abs. 5 HGB-E)
- § Gründe für eine Nutzungsdauer > 5 Jahre sind im Anhang anzugeben (§ 285 Nr. 13 HGB-E)

2. Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens

- § Streichung des generellen Aktivierungsverbots für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (§ 248 Abs. 2 HGB)
- § BilMoG: Aktivierungspflicht für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens
 - Bilanzposten „Selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte“
 - Abgrenzung von Forschungs- und Entwicklungskosten; nur Entwicklungskosten aktivierungsfähig und –pflichtig (§§ 255 Abs. 2 Satz 2, 4, 255 Abs. 2a Satz 1 HGB-E), im Zweifel Aktivierungsverbot
- § Vorlage des Bundesrates sieht Aktivierungswahlrecht vor

2. Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens

- § Ausschüttungssperre für selbst geschaffene aktivierte immaterielle Vermögensgegenstände (§ 268 Abs. 8 HGB-E)
- § Anhangsangaben: Gesamtbetrag der Forschungs- und Entwicklungskosten des Geschäftsjahres sowie davon auf selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens entfallender Betrag, jeweils aufgegliedert in Forschungs- und Entwicklungskosten (§ 285 Nr. 22 HGB-E)
- § Ansatzverbote für selbst geschaffenen Geschäfts- oder Firmenwert, Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände (§ 248 Nr. 4 HGB-E)
- § Keine steuerlichen Konsequenzen, Aktivierungsverbot nach § 5 Abs. 2 EStG

2. Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens

§ Aktivierungsvoraussetzungen:

- Erstellung eines Vermögensgegenstandes (Vermögensgegenstand = einzeln verwertbar)
- Aktivierung von Entwicklungskosten
 - Abgrenzung zu Forschung und Entwicklung:
 - Forschung: Eigenständige planmäßige Suche nach neuen wissenschaftlichen oder technischen Erkenntnissen oder Erfahrungen allgemeiner Art, über deren technische Verwertbarkeit und wirtschaftliche Erfolgsaussichten grundsätzlich keine Aussagen gemacht werden können (§ 255 Abs. 2a Satz 3 HGB-E)
 - Entwicklung: Anwendung von Forschungsergebnissen oder von anderem Wissen für die Neuentwicklung von Gütern oder Verfahren oder die Weiterentwicklung von Gütern oder Verfahren mittels wesentlicher Änderungen (§ 255 Abs. 2a Satz 2 HGB-E)
 - Aktivierungszeitpunkt: Während der Entwicklung, wenn mit hoher Wahrscheinlichkeit Vermögensgegenstand entsteht
 - Aktivierungsumfang: Sämtliche Entwicklungskosten
 - Aktivierung nur, wenn Entwicklungsbeginn nach dem 31. Dezember 2008

2. Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens

- § Folgebewertung: Allgemeine Vorschriften (§ 255 Abs. 3 HGB-E)
- planmäßige Abschreibung über Nutzungsdauer bei zeitlich begrenzter Abschreibung
 - außerplanmäßige Abschreibung bei voraussichtlich dauernder Wertminderung
- § Anwendungsfälle:
- Konzessionen, Patente, Urheberrechte, Nutzungsrechte, geschützte Erfindungen, Lizenzen
 - Software
 - Web-Site

2. Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens

§ Vergleich mit IFRS:

- Grds. Ansatzpflicht für selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände
- Ansatzverbote: identisch mit Ansatzverboten nach HGB
- Ansatzzeitpunkt: Erfüllung von bestimmten Aktivierungskriterien (IAS 38.57)
- Umfang: Entwicklungskosten zu aktivieren ab Erfüllung der Ansatzkriterien (später als nach HGB)
- Folgebewertung: Anschaffungskostenmodell oder Neubewertungsmethode (letzte hat kaum praktische Bedeutung)

3. Zu Handelszwecken erworbene Finanzinstrumente

§ § 253 Abs. 1 Satz 3 HGB-E:

Zu Handelszwecken erworbene Finanzinstrumente sind mit ihrem beizulegenden Zeitwert anzusetzen.

§ Definition: § 255 Abs. 4 HGB-E vgl. auch §§ 268 Abs. 8, 340e Abs. 3 HGB-E

4. Latente Steuern

Übersicht:

- § Definition von latenten Steuern
- § Abgrenzung der Differenzen
- § Beispiele
- § Bewertung von latenten Steuern
- § Ausweis von latenten Steuern
- § Änderungen in der Praxis

4. Latente Steuern

Definition von latenten Steuern:

§ Nach § 274 HGB:

- Unzutreffender Steueraufwand in einem Geschäftsjahr in der Handelsbilanz, weil das steuerliche Ergebnis vom handelsrechtlichen Ergebnis abweicht und sich in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich wieder ausgleicht.

§ Nach dem BilMoG:

- Differenz zwischen dem handelsrechtlichen Wertansatz der Vermögensgegenstände und Schulden im Einzel-/Konzernabschluss im Vergleich mit den steuerlichen Wertansätzen, die sich in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich wieder ausgleichen.

4. Latente Steuern

Aktive latente Steuern

Handelsrechtliches Ergebnis

<

zu versteuerndes Einkommen

- § Handelsrechtlich höhere Abschreibungen
- § Ansatzhöhe der Herstellungskosten
- § Firmenwert
- § Keine Aktivierung Disagio
- § Drohverlustrückstellungen
- § Zinsschranke
- § Pensionsrückstellungen

Passive latente Steuern

Handelsrechtliches Ergebnis

>

zu versteuernde Einkommen

- § Ingangsetzungs- und Erweiterungsaufwendungen
- § Anwendung der FiFo-Methode
- § Steuerlich höhere Abschreibungen
- § Selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände

4. Latente Steuern

Aktivierungspflicht / Passivierungspflicht:

- § Einzelabschluss § 274 HGB:
 - Aktive latente Steuern = Aktivierungswahlrecht
 - Passive latente Steuern = Passivierungswahlrecht
- § Konzernabschluss § 306 HGB:
Ansatzpflicht von aktiven und passiven Steuern
§ 306 HGB
- § Voraussichtliche Änderungen durch das BilMoG:
Ansatzpflicht von aktiven und passiven Steuern
(Wahlrecht für aktive latente Steuern in Diskussion)

4. Latente Steuern

Abgrenzung von Differenzen

„Grundvoraussetzung für latente Steuern ist der spätere Ausgleich der Abweichungen (Differenzen) zwischen dem handelsrechtlichen und dem steuerrechtlichen Wertansatz der Vermögensgegenstände und Schulden.“

Man unterscheidet:

- permanente Differenzen
- quasi-permanente Differenzen
- temporäre Differenzen

4. Latente Steuern

Permanente Differenzen:

- § Sie gleichen sich im Zeitablauf nicht aus.
- § Sie entstehen z.B. durch Aufwand, der nicht steuerlich abzugsfähig ist.
- § Der Aufwand muss aber in der Handelsbilanz ausgewiesen werden.
- § Sie fallen nicht unter § 274 HGB. Demnach verursachen sie **keine** latenten Steuern.

Beispiel: Steuerlich nicht abziehbare Betriebsausgaben

4. Latente Steuern

Quasi-permanente Differenzen:

- § Beispiel:
 - In der Handelsbilanz wurde ein Grundstück außerplanmäßig abgeschrieben.
 - In der Steuerbilanz wurde der vorherige Wertansatz fortgeführt.
 - Differenz löst sich erst durch den Verkauf aus.

- § Da sich die Differenz nicht automatisch ausgleicht, sondern zusätzliche Handlungen erforderlich sind, besteht gemäß derzeitiger HGB-Fassung keine Ansatzpflicht für latente Steuern

- § Durch die voraussichtliche Einführung des BilMoG fallen sie auch unter § 274 HGB und sind als latente Steuern zu erfassen

4. Latente Steuern

Temporäre Differenzen:

- § Differenzen in den Wertansätzen von Vermögensgegenständen und Schulden kehren sich in den kommenden Perioden um.
- § Für temporäre Differenzen sind latente Steuern zu berechnen.

4. Latente Steuern

Beispiel aktive latente Steuern:

Handelsbilanz vorläufig

Umsatzerlöse	200.000,00 €
Aufwendungen	<u>80.000,00 €</u>
Ergebnis	120.000,00 €
Steuern (30%)	<u>45.000,00 €</u>
Jahresüberschuss	<u><u>75.000,00 €</u></u>

Steuerbilanz

Umsatzerlöse	200.000,00 €
Aufwendungen	<u>50.000,00 €</u>
zv. EK	150.000,00 €
Steuern (30%)	<u>45.000,00 €</u>
Steuerbilanzgewinn	<u><u>105.000,00 €</u></u>

Da das Ergebnis der Steuerbilanz größer ist als das der Handelsbilanz, können sich aktive latente Steuern ergeben.

4. Latente Steuern

Wenn es sich nicht um permanente Differenzen handelt, ergibt sich folgender Buchungssatz:

Aktive latente Steuern € 9.000,00 an Steueraufwand € 9.000,00

In dieser Höhe ist dann eine Ausschüttungssperre zu bilden (§ 268 Abs. 8 HGB-E)

Handelsbilanz

Umsatzerlöse	200.000,00 €
Aufwendungen	<u>80.000,00 €</u>
Ergebnis	120.000,00 €
Steuern (30%)	<u>36.000,00 €</u>
Jahresüberschuss	<u><u>84.000,00 €</u></u>

4. Latente Steuern

Beispiel passive latente Steuern:

<u>Handelsbilanz vorläufig</u>		<u>Steuerbilanz</u>	
Umsatzerlöse	200.000,00 €	Umsatzerlöse	200.000,00
Aufwendungen	<u>100.000,00 €</u>	Aufwendungen	<u>150.000,00</u>
Ergebnis	100.000,00 €	zv. EK	50.000,00
Steuern (30%)	<u>15.000,00 €</u>	Steuern (30%)	<u>15.000,00</u>
Jahresüberschuss	<u>85.000,00 €</u>	Steuerbilanzgewinn	<u>35.000,00</u>

Da das Ergebnis der Steuerbilanz geringer ist als das der Handelsbilanz, können sich passive latente Steuern ergeben.

4. Latente Steuern

Wenn es sich nicht um permanente Differenzen handelt, ergibt sich folgender Buchungssatz:

Steueraufwand € 15.000,00 an Passive latente Steuern
€ 15.000,00

Hierdurch bildet sich eine „automatische“ Ausschüttungssperre.

Handelsbilanz

Umsatzerlöse	200.000,00 €
Aufwendungen	<u>100.000,00 €</u>
Ergebnis	100.000,00 €
Steuern (30%)	<u>30.000,00 €</u>
Jahresüberschuss	<u><u>70.000,00 €</u></u>

4. Latente Steuern

Beispiel quasi-permanente Differenz:

	<u>Handelsbilanz</u>	<u>Steuerbilanz</u>
Anschaffungskosten Grundstück	100.000 €	100.000 €
außerplanmäßige Abschreibung	<u>-20.000 €</u>	<u>0 €</u>
Ansatz	<u>80.000 €</u>	<u>100.000 €</u>
Differenz der Ansätze	20.000 €	
Steuerlast hierauf	30% 6.000 €	
<u>Folge</u>		
Aktive latente Steuern (Bilanz) an Steuerertrag (GuV)	6.000 €	

4. Latente Steuern

Beispiel quasi-permanente Differenz:

	<u>Handelsbilanz</u>	<u>Steuerbilanz</u>
Einnahmen	50.000 €	50.000 €
Aufwand außerplanmäßige Abschreibung	<u>-20.000 €</u>	<u> </u>
Ergebnis	<u>30.000 €</u>	<u>50.000 €</u>
Steueraufwand gem. Erklärung 30%		15.000 €
Fiktiver Steueraufwand gem. Handelsbilanz	9.000 €	
<u>Buchung</u>		
Steueraufwand an Steuerrückstellung	-15.000 €	
Aktive Steuern (Bilanz) an Steuerertrag (GuV)	<u>6.000 €</u>	
Ergebnis Steueraufwandsaldo lt. GuV	<u>-9.000 €</u>	

4. Latente Steuern

Bewertung von latenten Steuern:

- § Abgrenzungsmethode
(deferral method)

- § Verbindlichkeitsmethode
(liability method)

4. Latente Steuern

Abgrenzungsmethode (deferral method):

- § Grundsätzlich erfolgt der Ansatz nach § 274 HGB GuV-orientiert
- § Anlehnung an die dynamische Bilanztheorie
- § Ziel ist es den Steueraufwand periodengerecht abzubilden
- § Die Berechnung erfolgt mit den Steuersätzen, die am Abschlussstichtag gültig sind

4. Latente Steuern

Verbindlichkeitsmethode (liability method):

- § Methode verfolgt den richtigen Ausweis von Vermögen und Schulden
- § Anlehnung an die statische Bilanztheorie
- § Bei der Wahl der Steuersätze geht man von den geschätzten zukünftigen Sätzen im Zeitpunkt der Umkehrung der Differenz aus
- § In der Vergangenheit gebildete Abgrenzungsposten werden an Steuersatzänderung angepasst
- § Steuerliche Verlustvorträge sind in Höhe der innerhalb der nächsten fünf Jahre zu erwartenden Verlustverrechnung zu berücksichtigen

4. Latente Steuern

Bewertung unter Berücksichtigung des BilMoG:

- § Anpassung an die Bewertung und Bilanzierung nach IRFS
- § Demnach erfolgt die Bewertung von latenten Steuern nach der liability method § 274 Abs. 2 HGB-E/§ 306 HGB-E
- § Keine Abzinsung (§ 274 Abs. 2 Satz 1 HGB-E)

4. Latente Steuern

Ausweis unter Berücksichtigung des BilMoG nach §§ 274, 306 HGB-E

Aktive latente Steuern

- § als Abgrenzungsposten auf der Aktivseite mit entsprechender Bezeichnung gesondert auszuweisen
- § Erläuterung im Anhang erforderlich
- § Auflösung erfolgt, wenn Steuerentlastung eintritt bzw. nicht mehr mit ihr zu rechnen ist.

Passive latente Steuern

- § Bildung einer Rückstellung
- § Gesonderter Ausweis in der Bilanz oder Erläuterung im Anhang
- § Auflösung erfolgt, wenn Steuerbelastung eintritt bzw. nicht mehr mit ihr zu rechnen ist.

4. Latente Steuern

Ausweis unter Berücksichtigung des BilMoG nach §§ 274, 306 HGB-E

Ausweis in der Bilanz

- § Nach dem Bilanzierungsschema RegE sollen aktive und passive latente Steuern unter einem „Sonderposten eigener Art“ erfasst werden.
- § Aktive = Nach § 265 Abs. 5 HGB-E soll ein Posten „D“ eingeführt werden
- § Passive = Ausweis erfolgt nach dem Rechnungsabgrenzungsposten

Ausweis in der GuV

- § § 274 Abs. 2 Satz 4 HGB-E
- § Nach dem Posten „Steuern vom Einkommen und Ertrag“
- § „Latenter Steueraufwand“/„Latenter Steuerertrag“ oder „Latente Steuern“

4. Latente Steuern

Ausweis unter Berücksichtigung des BilMoG nach §§ 274, 306 HGB-E

Ausweis im Anhang

- § Es bestehen Pflichtangaben für aktive und passive latente Steuern gemäß § 284 HGB (Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden)
- § Ebenso kann man weitere freiwillige Angaben vornehmen

4. Latente Steuern

Änderungen für die Unternehmenspraxis:

- § Notwendigkeit einer vollständigen Gegenüberstellung von Vermögensgegenständen und Schulden handelsbilanziell und steuerbilanziell.
- § Prüfung der vorliegenden Verlustvorträge, in welchem Umfang sie innerhalb der nächsten fünf Jahre mit einem positiven zu versteuernden Einkommen zu verrechnen sind.
- § Prüfung der (latenten) Steuerrelevanz bei Konzernabschlussbuchungen.
- § Erstellung der Steuerbilanz muss zeitnah zum Abschluss erfolgen.
- § Latente Steuern gehören zu den zeitlich letzten Arbeiten im Abschluss.
- § Die Erstellung, Nachverfolgung und Dokumentation der latenten Steuern bindet erhebliche Kapazitäten.
- § Latente Steuern zeigen künftige tatsächliche Steuereffekte auf. Die Posten führen damit zu einer höheren Transparenz.

4. Latente Steuern

Beispiel bei Verlustvorträgen:

		<u>Handelsbilanz</u>	<u>Steuerbilanz</u>
<u>Vorläufiger Verlust 01</u>		-2.000.000 €	-2.000.000 €
Steuerentlastungspotenzial	30%	600.000 €	
<u>Folge</u> (bei entsprechender künftiger Ertragserwartung):			
Aktive Steuern (Bilanz) an Steuerertrag (GuV)		600.000 €	
<u>Handelsrechtliches Ergebnis 01</u>		-1.400.000 €	
<u>Ergebnis 02</u>		1.500.000 €	1.500.000 €
Fiktiverer Steueraufwand gem. Handelsbilanz	30%	450.000 €	
Steueraufwand gem. Erklärung	30%		60.000 €

4. Latente Steuern

Beispiel bei Verlustvorträgen:

	<u>Handelsbilanz</u>
<u>Buchung</u>	
Steueraufwand an Steuerrückstellungen	60.000 €
Steueraufwand an aktive latente Steuern	<u>390.000 €</u>
Ergebnis Steueraufwandsaldo lt. GuV	<u><u>450.000 €</u></u>

4. Latente Steuern

- § § 274 HGB-E braucht nur von mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaften angewandt werden.
- § Bei Nichtanwendung keine aktiven latenten Steuern, aber Abgrenzung nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB !
 - aktive Latenzen und Verlustvorträge sind bei der Rückstellungsberechnung zu berücksichtigen
 - nur timing differences
 - Steuersatz bei Umkehr
 - Abzinsung (§ 253 Abs. 2 HGB)

5. Ingangsetzungs- und Erweiterungsaufwendungen

- § § 269 HGB wird aufgehoben. Es besteht ein Aktivierungsverbot wie auch in der Steuerbilanz.

6. Aufwandsrückstellungen

- § Ansatzwahlrechte für nachzuholende Instandhaltung innerhalb der Monate 4 – 12 des nächsten Geschäftsjahres (§ 249 Abs. 1 Satz 3 HGB) und
- § Aufwandsrückstellungen (§ 249 Abs. 2 HGB) werden aufgehoben.

7. Bewertung von Rückstellungen

	<u>HGB</u>	<u>HGB-E</u>
Betrag	<ul style="list-style-type: none">- Nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendiger Betrag (§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB)- Preisverhältnis am Abschlussstichtag	<ul style="list-style-type: none">- Erfüllungsbetrag- Berücksichtigung künftiger Preis- und Kostensteigerungen/-minderungen
Abzinsung	<ul style="list-style-type: none">- Nur wenn Zinsanteil enthalten	<ul style="list-style-type: none">- Restlaufzeit > 1 Jahr- Restlaufzeit entsprechender durchschnittlicher Marktzinssatz der letzten 7 Jahre

8. Pensionsrückstellungen

Überblick

Bisher:

Steuerliche Bewertung nach § 6a EStG konnte in der Handelsbilanz übernommen werden

Neu:

§ Regelungen zur Bewertung von Rückstellungen gelten auch für Pensionsverpflichtungen (§§ 253 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 HGB-E)

Zu berücksichtigen sind:

- Wahrscheinliche Erhöhung von Renten und Gehältern
- Abzinsung zu Marktzinssatz

§ Kein bestimmtes versicherungsmathematisches Verfahren vorgesehen

§ Zuführung aufgrund der geänderten Bewertung kann in gleichmäßig bemessenen Raten bis 31. Dezember 2023 verteilt werden (Art. 65 Abs. 2 EGHGB-E)

8. Pensionsrückstellungen

Abzinsungssatz

Bisher:

- § Freie Auswahl (zwischen 3% und 6%)
- § Keine Orientierung am Kapitalmarktzinsniveau

Neu:

- § Verwendung eines laufzeitabhängigen durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen sieben Jahre (§253 Abs. 2 HGB-E)
 - § Festlegung der Abzinsungssätze erfolgt durch Deutsche Bundesbank
 - § Regelungen für Steuerbilanz bleiben unberührt
- Konsequenz: Voraussichtlich deutlich höhere Bewertung der Pensionsrückstellungen wegen tendenziell niedrigerem Zinssatz

8. Pensionsrückstellungen

Berücksichtigung von Lohn- und Gehaltssteigerungen

Bisher:

Wahlrecht (h. M.)

Neu:

Zwingende Berücksichtigung von künftigen Preis- und Kostensteigerungen (§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB-E)

8. Pensionsrückstellungen

Ausweis Saldierung

Bisher:

Saldierungsverbot von Vermögensgegenständen und Schulden im Zusammenhang mit der betrieblichen Altersvorsorge

Neu:

- § Unter bestimmten Voraussetzungen Saldierungspflicht (§ 246 Abs. 2 HGB-E) (z. B. Rückdeckungsversicherungen)
- § Gläubiger dürfen weder im Wege der Einzelvollstreckung noch im Wege der Insolvenz Zugriff auf „Pensions-Aktiva“ haben
- § Saldierungspflicht gilt auch für Erträge aus Planvermögen mit Aufwendungen aus Pensionsverpflichtungen

8. Pensionsrückstellungen

Ausweis Abzinsung

Neu:

Künftig sind Erträge aus Abzinsung unter dem Posten „Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge“ und Aufwendungen gesondert unter dem Posten „Zinsen und ähnliche Aufwendungen“ auszuweisen (§ 253 Abs. 2 Satz 4 HGB-E)

8. Pensionsrückstellungen

Verteilung des Zuführungsbetrages aufgrund geänderter Rückstellungsbewertung (Erhöhungsbetrag)

§ Erhöhungsbetrag darf bis spätestens 31. Dezember 2023 (ergebniswirksam) verteilt werden (Art. 65 Abs. 1 EGHGB-E)

Folge:

§ Mögliche Verteilung:

- Sofortige erfolgswirksame Zuführung
- Erfolgswirksame Zuführung über kürzeren Zeitraum
- Erfolgswirksame Zuführung bis 2023

§ Bei Anwendung der Verteilungsregel ist der Restbetrag im Anhang anzugeben (Art. 65 Abs. 2 EGHGB-E)

8. Pensionsrückstellungen

Verteilung des Zuführungsbetrages aufgrund geänderter Rückstellungsbewertung (Auflösungsbetrag)

Zwei Möglichkeiten:

- I. Soweit in Zukunft Zuführungen in Höhe der Auflösung erforderlich werden, darf bisheriger Wertansatz beibehalten werden (Art. 65 Abs. 1 Satz 1 EGHGB-E)
- II. Wird von o. a. Wahlrecht kein Gebrauch gemacht, ist Auflösungsbetrag in Gewinnrücklagen einzustellen (Art. 65 Abs.1 Satz 2 EGHGB-E)

8. Pensionsrückstellungen

Anhang

Bisher:

Keine expliziten Angaben außerhalb der allgemeinen Vorschriften nach § 284 HGB notwendig

Neu:

- § Angabe des versicherungsmathematischen Berechnungsverfahrens
- § Grundlegende Annahmen der Berechnung, wie Zinssatz, erwartete Lohn- und Gehaltssteigerungen, Sterbetafel
- § Die Beträge der verrechneten Aktiva, Passiva, Erträge und Aufwendungen (§ 285 Nr. 24 HGB-E)

9. Ausstehende Einlagen

Nach § 272 Abs. 1 Satz 3 HGB-E nur noch
Nettomethode möglich:

„Die nicht eingeforderten ausstehenden Einlagen sind von dem Posten „Gezeichnetes Kapital“ offen abzusetzen; der verbleibende Betrag ist als Posten „Eingefordertes Kapital“ in der Hauptspalte der Passivseite auszuweisen; der eingeforderte, aber noch nicht eingezahlte Betrag ist unter den Forderungen gesondert auszuweisen und entsprechend zu bezeichnen.“

10. Ausweis der eigenen Anteile

§ 272 Abs. 1a und 1b HGB-E:

Nennbetrag offen vom gezeichneten Kapital absetzen. Differenz zu Anschaffungskosten mit frei verfügbaren Rücklagen verrechnen. Anschaffungsnebenkosten sind Aufwand.

Bei Verkauf ist der „Kauf“ rückgängig zu machen. Ein Veräußerungsgewinn ist in die Kapitalrücklage einzustellen. Nebenkosten sind Aufwand.

IV. Anhangsangaben

1. Außerbilanzielle Geschäfte

§ 285 Nr. 3 HGB-E:

Art und Zweck sowie Risiken und Vorteile von nicht in der Bilanz enthaltenen Geschäften, soweit das für die Beurteilung der Finanzlage notwendig ist.

Befreiung für kleine Kapitalgesellschaften

§ 288 Abs. 1 HGB-E

1. Außerbilanzielle Geschäfte

- § Zweckgeschäfte, Offshore-Geschäfte, Factoring, Pensionsgeschäfte, dauerhafter Abgang von Vermögensgegenständen oder Schulden
- § Liquiditätslage
- § Keine Saldierung von Vor- und Nachteilen
- § § 285 Nr. 3a HGB-E (sonstige finanzielle Verpflichtungen) subsidiär gegenüber der Nr. 3

2. Geschäfte mit nahe stehenden Unternehmen und Personen § 285 Nr. 2 HGB-E

„Zumindest die nicht zu marktüblichen Bedingungen zustande gekommenen Geschäfte, soweit sie wesentlich sind, mit nahe stehenden Unternehmen und Personen, einschließlich Angaben zur Art der Beziehung, zum Wert der Geschäfte sowie weitere Angaben, die für die Beurteilung der Finanzlage notwendig sind;

ausgenommen sind Geschäfte mit und zwischen mittel- oder unmittelbar in hundertprozentigem Anteilsbesitz stehenden in einen Konzernabschluss einbezogene Unternehmen;

2. Geschäfte mit nahe stehenden Unternehmen und Personen § 285 Nr. 2 HGB-E

Angaben über Geschäfte können nach Geschäftsarten zusammengefasst werden, sofern die getrennte Angabe für die Beurteilung der Auswirkungen auf die Finanzlage nicht notwendig ist.“

Befreiung für kleine Kapitalgesellschaften und mittelgroße Kapitalgesellschaften, die keine AG sind (§ 288 HGB-E).

3. Anteile an Investmentvermögen § 285 Nr. 26 HGB-E

- § Angaben zu gehaltenen Anteilen oder Anlageaktien an inländischen oder vergleichbaren ausländischen Investmentvermögen von mehr als 10% aufgegliedert nach Anlagezielen
- § Wert, Differenz zum Buchwert, Ausschüttung des Geschäftsjahres, Beschränkung der täglichen Rückgabemöglichkeit
- § Nicht rechtsfähige Vermögensmassen, die nach IFRS bei Erfüllung von Kontrollindikatoren zu konsolidieren sind

4. Inanspruchnahme aus Eventualschulden

§ § 285 Nr. 27 HGB-E:

„für nach § 251 unter der Bilanz ausgewiesene Verbindlichkeiten und Haftungsverhältnisse, die Gründe der Einschätzung des Risikos der Inanspruchnahme.“

§ Gründe warum nicht auf der Passivseite ausgewiesen, z. B. weil Risiko sich nicht konkretisiert hat.

5. Abschlussprüferhonorar

§ § 285 Nr. 17 HGB-E:

Das von dem Abschlussprüfer im Sinne des § 319 Abs. 1 Satz 1 und 2 für im Geschäftsjahr erbrachte Leistungen berechnete Gesamthonorar, aufgeschlüsselt in das Honorar für:

- a) die Abschlussprüfung
- b) andere Bestätigungsleistungen
- c) Steuerberatungsleistungen
- d) sonstige Leistungen.

5. Abschlussprüferhonorar

- § Galt früher nur für kapitalmarktorientierte Unternehmen
- § Befreiung für kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften nach § 288 HGB-E
- § Generelle Befreiung, wenn Angaben in einem Konzernabschluss enthalten

6. Sonstige Anhangsangaben

Latente Steuern:

Erläuterung der ausgewiesenen
Posten (§ 274 Abs. 2 Satz 2 HGB-E)

Planmäßige Abschreibung
des Goodwill:

Gründe für Nutzdauer > 5 Jahre
(§ 285 Nr. 13 HGB-E)

Entsprechenserklärung:

Erklärung nach § 161 AktG abgegeben
und Ort der Einsichtsmöglichkeit
(§ 285Nr. 16 HGB-E)

6. Sonstige Anhangsangaben

Finanzinstrumente:

Angaben nach § 285 Nr. 18 HGB-E,
wenn Ausweis über dem
beizulegenden Zeitwert.

Angaben nach § 285 Nr. 20 HGB-E,
wenn Ausweis mit dem beizule-
genden Wert.

Pensionsrückstellungen:

Angabe nach § 285 Nr. 24 HGB-E
des Verfahrens und der grundlegenden
Annahmen der Berechnung

6. Sonstige Anhangsangaben

Forschungs- und
Entwicklungskosten:

Gesamtbetrag und aufgegliederte
Anteile, der auf selbst geschaffene
immaterielle Vermögensgegenstände
des Anlagevermögens entfällt
(§ 285 Nr. 22 HGB-E)

Bewertungseinheiten:

Art und Absicherung welcher Risiken
und inwieweit Eintritt der Risiken
ausgeschlossen (§ 285 Nr. 23 HGB-E)

6. Sonstige Anhangsangaben

Planvermögen:

§ 285 Nr. 25 HGB-E:

Bei Verrechnung sind die Anschaffungskosten und der beizulegende Wert der verrechneten Vermögensgegenstände, der Erfüllungsbetrag der verrechneten Schulden sowie die Aufwendungen und Erträge anzugeben.

Ausschüttungssperre:

Angaben zu den Erträgen nach § 268 Abs. 8 HGB-E: Gesamtbetrag und aufgegliedert nach den Arten (§ 285 Nr. 28 HGB-E)

V. Lagebericht und Erklärung der Unternehmensführung

1. Lagebericht

§ § 289 Abs. 5 HGB-E:

Kapitalmarktorientierte Unternehmen haben im Lagebericht die wesentlichen Merkmale des internen Kontroll- und Risikomanagementsystems im Hinblick auf den Rechnungslegungsprozess zu beschreiben.

2. Erklärung zur Unternehmensführung

Börsennotierte Aktiengesellschaften und bestimmte Aktiengesellschaften, deren Aktien auf eigene Veranlassung im Freiverkehr gehandelt werden, müssen nach § 289a HGB-E innerhalb des Lageberichtes oder auf ihrer Internetseite eine Erklärung der Unternehmensführung aufnehmen.

2. Erklärung zur Unternehmensführung

Die Erklärung zur Unternehmensführung beinhaltet:

- § Erklärung nach § 161 AktG zum Corporate Governance Kodex
- § Relevante Angaben zu Unternehmensführungspraktiken, die über die gesetzlichen Anforderungen hinaus angewandt werden, nebst Hinweis wo diese öffentlich zugänglich sind.
- § Beschreibung der Arbeitsweise von Vorstand und Aufsichtsrat sowie die Zusammensetzung und Arbeitsweise von deren Ausschüssen.

VI. Konzernabschluss

1. Konzept der einheitlichen Leitung

Bisher:

Unternehmen sind nach § 290 Abs. 1 HGB in den Konzernabschluss einzubeziehen, wenn sie unter der einheitlichen Leitung einer inländischen Kapitalgesellschaft (MU) stehen und diese eine Beteiligung nach § 271 Abs. 1 HGB an dem Unternehmen hält (TU; 20% Regelung).

Neu:

- § Das Erfordernis einer Beteiligung wird gestrichen (§ 291 Abs. 1 HGB-E), entscheidend ist nur noch die einheitliche Leitung
- § Zweckgesellschaften (special purpose entities) sind in den Konzernabschluss einzubeziehen.

2. Befreiende Konzernabschlüsse

Bisher:

Konzernabschluss eines MU mit Sitz in Drittstaaten hat nur dann befreiende Wirkung nach § 292 Abs. 2 HGB, wenn der Abschlussprüfer eine gleichwertige Befähigung und der Konzernabschluss in einer entsprechenden Weise geprüft worden ist.

Neu:

Konzernabschluss eines MU mit Sitz in Drittstaaten nur dann befreiende Wirkung, wenn der Abschlussprüfer aus dem Drittstaat entweder bei der Wirtschaftsprüferkammer in Deutschland eingetragen oder die Gleichwertigkeit der Abschlussprüfer anerkannt ist (§ 292 Abs. 2 Satz 2 und 3 HGB-E)

3. Größenklassen im Konzernabschluss

		<u>Summe</u> <u>in T€</u>	<u>Konsolidiert</u> <u>in T€</u>
Bilanzsumme	neu	> 21.000	> 19.250
	alt	> 19.272	> 16.060
Umsatz	neu	> 42.000	> 38.500
	alt	> 38.544	> 32.120
Arbeitnehmer (unverändert)	neu	> 250	> 250

4. Änderung des Konsolidierungskreises

Bisher:

Bei Änderung des Konsolidierungskreises besteht ein Wahlrecht:

- § Anpassung der Vorjahreszahlen oder
- § Angaben im Anhang, die einen Vergleich ermöglichen (§ 294 Abs. 2 Satz 2 HGB)

Neu:

Verpflichtungen zu Angaben im Anhang, da § 294 Abs. 2 Satz 2 HGB gestrichen wurde.

5. Abschaffung der Interessenzusammenführungsmethode

Bisher:

Kapitalkonsolidierung kann erfolgen nach:

- § Erwerbsmethode (§ 301 HGB) oder
- § Interessenzusammenführungsmethode (§ 302 HGB)

Neu:

Kapitalkonsolidierung ist zwingend nach der Erwerbsmethode vorzunehmen (§ 301 Abs. 1 HGB-E), und zwar in der Form der Neubewertungsmethode. Die Buchwertmethode darf nicht mehr angewandt werden

6. Erstkonsolidierung auf Erwerbszeitpunkt

Bisher:

Erstkapitalkonsolidierung kann auf folgende Zeitpunkte erfolgen:

- § Erwerbszeitpunkt
- § Zeitpunkt der erstmaligen Einbeziehung des TU in KA oder
- § Bei sukzessivem Erwerb zum Zeitpunkt zu dem das Unternehmen TU geworden ist (§ 301 Abs. 2 HGB)
- § Nach DRS 4 nur Erwerbszeitpunkt zulässig

Neu:

- § Erstkonsolidierung ist auf den Erwerbszeitpunkt vorzunehmen (§ 301 Abs. 2 HGB-E), d. h. in der Regel Erstellung von Zwischenabschlüssen erforderlich
- § Bei sukzessivem Anteilserwerb sind die Zeitwerte der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden jeder Transaktion relevant
- § 1 Jahr erfolgsneutrale Anpassung möglich

7. Abschaffung der erfolgsneutralen Goodwill-Behandlung aus der Kapitalkonsolidierung

Bisher:

- § Abschreibung zu mindestens 25% in jedem der Aktivierung folgenden Geschäftsjahr
- § Planmäßige Abschreibung auf die Nutzungsdauer
- § Offene Verrechnung mit den Rücklagen (§ 301 Abs. 1 HGB)

Neu:

Zwingende planmäßige Abschreibung über die Nutzungsdauer (§ 309 Abs. 1 HGB-E), ggf. außerplanmäßige Abschreibung

8. Latente Steuern

§ 306 HGB-E:

- § Nunmehr Temporary-Konzept und Ansatzpflicht für aktive und passive latente Steuern
- § Keine Abgrenzung aus erstmaligem Ansatz eines Goodwill oder eines negativen Unterschiedsbetrages

9. Fremdwährungsumrechnung

Bisher:

- § Keine expliziten Regelungen im HGB. Nach DRS 14 galt Konzept der funktionalen Währung.

Neu:

- § Modifizierte Stichtagskursmethode (§ 308a HGB-E)
- § Umrechnung aktiver und passiver Bilanzposten am Konzernstichtag zum Devisenkassakurs
- § Eigenkapital wird zu historischen Kursen umgerechnet
- § Umrechnungsdifferenz ist als „Eigenkapitaldifferenz“ aus der Währungsumrechnung innerhalb des Eigenkapitals nach den Rücklagen erfolgsneutral zu erfassen
- § Bei Veräußerung des Tochterunternehmens ist der Posten erfolgswirksam aufzulösen

10. Abschaffung der Kapitalanteilmethode für assoziierte Unternehmen

Bisher:

Wahlrecht nach § 312 Abs. 1 HGB für Bewertung nach Equity-Methode:

- § Buchwertmethode oder
- § Kapitalanteilmethode mit Anschaffungskostenrestriktion (§ 312 Abs. 1 HGB)

Neu:

- § Nur noch Buchwertmethode ist zulässig
- § Der Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert und dem anteiligen Eigenkapital sowie darin enthaltene Geschäfts- oder Firmenwerte sind im Anhang anzugeben (§ 312 Abs. 1-3 HGB-E)

11. Änderungen im Konzernanhang

Finanzielle Verpflichtungen

Angabe von Art und Zweck sowie Risiken und Vorteile von nicht in der Konzernbilanz enthaltenen Geschäften der Konzernunternehmen, soweit dies für die Beurteilung der Finanzlage des Konzerns notwendig ist.

§ 314 Abs. 1 Nr. 2 HGB-E.

11. Änderungen im Konzernanhang

Vergütungen des Abschlussprüfers

Bisher:

- § Nur kapitalmarktorientierte Unternehmen müssen das Gesamthonorar angeben (§ 314 Abs. 1 Nr. 9 HGB)

Neu:

Alle Konzerne müssen das von dem Abschlussprüfer des Konzernabschlusses berechnete Gesamthonorar angeben (§ 314 Abs. 1 Nr. 9 HGB-E). Aufgeschlüsselt in

- § Abschlussprüfungsleistungen
- § Andere Bestätigungsleistungen
- § Steuerberatungsleistungen
- § Sonstige Leistungen

11. Änderungen im Konzernanhang

Finanzinstrumente

Besondere Anhangsangaben für:

- § Über dem beizulegenden Zeitwert ausgewiesene Finanzinstrumente (§ 314 Abs. 1 Nr. 10 HGB-E)
- § Nicht zum beizulegenden Zeitwert bilanzierte derivative Finanzinstrumente (§ 314 Abs. 1 Nr. 11 HGB-E)
- § Mit dem beizulegenden Zeitwert bilanzierte derivative Finanzinstrumente (§ 314 Abs. 1 Nr. 12 HGB-E)

11. Änderungen im Konzernanhang

Geschäfte mit nahe stehenden Personen

Angabe der nicht zu marktüblichen Bedingungen zustande gekommenen Geschäfte des Mutterunternehmens und seiner Tochterunternehmen mit nahe stehenden Unternehmen und Personen, die für die Beurteilung der Finanzlage des Konzerns notwendig sind (§ 314 Abs. 1 Nr. 13 HGB-E)

Ausgenommen sind Geschäfte mit und zwischen mittel- oder unmittelbar in hundertprozentigem Anteilsbesitz stehenden in einen Konzernabschluss einbezogene Unternehmen.

11. Änderungen im Konzernanhang

Forschungs- und Entwicklungskosten

Angabe des Gesamtbetrags der Forschungs- und Entwicklungskosten des Geschäftsjahres sowie der davon auf selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände entfallende Betrag, jeweils aufgegliedert in Forschungs- und Entwicklungskosten (§ 314 Abs. 1 Nr. 14 HGB-E).

11. Änderungen im Konzernanhang

Bewertungseinheiten

Bei der Bildung von Bewertungseinheiten ist anzugeben:

- § welche Arten von Bewertungseinheiten wurden zur Absicherung welcher Risiken gebildet und
- § inwieweit der Eintritt der Risiken ausgeschlossen ist
- § soweit die Angaben nicht im Lagebericht gemacht werden (§ 314 Abs. 1 Nr. 15 HGB-E)

11. Änderungen im Konzernanhang

Pensionsrückstellungen

Zu den Pensionsrückstellungen und ähnlichen Verpflichtungen sind folgende Angaben notwendig:

- § das angewandte versicherungsmathematische Berechnungsverfahren
- § die grundlegenden Annahmen der Berechnung wie
 - Zinssatz,
 - die erwarteten Lohn- und Gehaltssteigerungen,
 - die zugrunde gelegten Sterbetafeln
(§ 314 Abs. 1 Nr. 16 HGB-E)

11. Änderungen im Konzernanhang

Saldierung von Vermögen und Schulden

Im Fall der Verrechnung von Vermögensgegenständen und Schulden (§ 246 Abs. 2 Satz 2 HGB-E) sind folgende Angaben zu machen:

- § AK und beizulegende Werte der verrechneten Vermögensgegenstände
- § Erfüllungsbetrag der verrechneten Schulden sowie
- § die verrechneten Aufwendungen und Erträge (§ 314 Abs. 1 Nr. 17 HGB-E)

11. Änderungen im Konzernanhang

Haftungsverhältnisse

Über die Existenz von Haftungsverhältnissen muss berichtet werden.

Zusätzlich muss nun über die Gründe der Einschätzung des Risikos der Inanspruchnahme berichtet werden (§ 314 Abs. 1 Nr. 19 HGB-E).

12. Änderungen im Lagebericht

Kapitalmarktorientierte Konzerne müssen über wesentliche Merkmale des internen Kontroll- und des internen Risikomanagementsystems im Hinblick auf den Konzernrechnungslegungsprozess berichten (§ 315 Abs. 2 Nr. 5 HGB-E)

VII. Auswirkungen auf die Abschlussprüfung/Aufsichtsrat

Schwerpunkte:

- § Verpflichtung zur Anwendung der ISA (§ 317 Abs. 5 HGB-E)
- § Verpflichtung zur Prüfung und Dokumentation der Arbeiten der Abschlussprüfer von einbezogenen Tochterunternehmen (§ 317 Abs. 3 HGB-E)
- § Einführung einer Netzwerkdefinition (§ 319b HGB-E)
- § Pflicht zur internen Rotation für den verantwortlichen Partner bei der Prüfung von kapitalmarktorientierten Unternehmen, auch bei Nichtunterzeichnung (§ 319a Abs. 1 Nr. 4 HGB-E)
- § Pflicht zur Einführung eines Prüfungsausschusses bei kapitalmarktorientierten KapG, die keinen Aufsichtsrat oder Verwaltungsrat haben (§ 324 Abs. 1 HGB-E)
- § Mindestens ein Mitglied des Aufsichtsrates muss über Sachverstand zur Rechnungslegung/Abschlussprüfung verfügen (§ 324 Abs. 2 HGB-E in Verbindung mit § 100 Abs. 5 AktG-E)

VII. Auswirkungen auf die Abschlussprüfung/Aufsichtsrat

Schwerpunkte:

- § Verbot des Wechsels zu einem Mandanten innerhalb von 2 Jahren ab Mandatsbeendigung (§§ 43 Abs. 3, 133a WPO-E)
- § Vorschlag zur Wahl des Abschlussprüfers in der Hauptversammlung ist auf die Empfehlung des Prüfungsausschusses zu stützen (§ 124 Abs. 3 AktG-E)
- § Abweichungen vom Corporate Governance Kodex sind zu erläutern (§ 161 AktG-E)
- § Berichterstattungspflicht des Abschlussprüfers an den Aufsichtsrat/Prüfungsausschuss wird konkretisiert insb. wesentliche Schwachpunkte IKS/mögliche Befangenheitsgründe (§ 171 Abs. 1 AktG-E)

VIII. Bilanzpolitik

- § Verlust von bilanzpolitischem Gestaltungspotential bei Einschränkungen zu den Abschreibungen und dem Wegfall von Rückstellungen und Sonderposten mit Rücklageanteil
- § Ermessen bei der Abgrenzung zwischen Forschungs- und Entwicklungskosten
- § Ermessen bei der Prognose künftiger Preis- und Kostensteigerungen
- § Verteilung des Zuführungsbetrages bei Pensionsrückstellungen
- § Entscheidung, ob Beibehaltung oder erfolgsneutrale Rückgängigmachung von Abschreibungen

VIII. Bilanzpolitik

- § Entscheidung, ob Beibehaltung oder erfolgsneutrale Auflösung von Aufwandsrückstellungen
- § Vorzeitige Anpassung an die Neuregelung durch Wahlrechtsausübung
- § Letztmalige Inanspruchnahme von Wahlrecht mit anschließender Ausübung der Übergangsoption

IX. Ausgewählte Übergangsregelungen

- § Anwendungsvorschriften: Art. 65 und 66 EGHGB-E
- § Grundsätzlich gilt das BilMoG für Geschäftsjahre die ab dem 31. Dezember 2008 beginnen.
- § Schwellenwerte und Befreiung von Einzelkaufleuten gemäß 241a HGB-E gilt für Geschäftsjahre, die ab dem 31. Dezember 2007 beginnen.
- § Zuführungen zu Pensionsrückstellungen wegen geänderter Rückstellungsbewertung können bis zum 31. Dezember 2023 in Jahresraten angesammelt werden. Restbetrag ist im Anhang anzugeben.
- § Auflösungsbeträge sind in Gewinnrücklagen einzustellen oder Beibehaltung der Rückstellung und Verrechnung mit Zuführung zukünftiger Geschäftsjahre.

IX. Ausgewählte Übergangsregelungen

- § Aufwandsrückstellungen, Sonderposten mit Rücklageanteil, bestimmte Rechnungsabgrenzungsposten können beibehalten werden oder unmittelbare Einstellung in die Rücklagen
- § Abschreibungen können fortgeführt werden oder unmittelbare Einstellung in die Gewinnrücklagen
- § Immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens können nur aktiviert werden, wenn mit ihrer Entwicklung nach dem 31. Dezember 2008 begonnen wurde
- § Bilanzierungshilfe nach § 269 HGB kann fortgeführt werden und ist zu mindestens einem Viertel abzuschreiben

IX. Ausgewählte Übergangsregelungen

- § Neuer Herstellungskostenbegriff gilt nur wenn mit Herstellung in dem nach dem 31. Dezember 2008 beginnenden Geschäftsjahr begonnen wurde.
- § Manche Vorschriften gelten aber schon für nach dem 29. Juni 2008 oder 5. September 2008 beginnende Geschäftsjahre (vgl. Art 66 Abs. 6 EGHGB-E).

Jahressteuergesetz 2009

Übersicht

- Vorbemerkung
- Schwerpunkte
- Sonstige Änderungen im Überblick
- Steuerbürokratieabbaugesetz

Vorbemerkung

- Ziel:
 - Anpassung der Steuergesetze an Rechtssetzung und -sprechung der EU
 - Anpassung Abgeltungssteuer
 - Sicherung des Steueraufkommens
- „Vollbesteuerung“ von Streubesitzdividenden auch nach KStG nicht mehr im Gesetzesentwurf enthalten
- Altersgrenze für Kinder bei Eigenheimzulage von 27 Jahren bleibt bestehen
- Kabinettsentwurf liegt vor
- Stellungnahme des Bundesrates enthält Änderungsvorschläge
- Verabschiedung im Bundestag ist für den 14.11.08 vorgesehen
- Verabschiedung im Bundesrat soll am 19.12.08 erfolgen

Schwerpunkte der Änderungen (1)

- Ausgleich von Auslandsverlusten § 2aEStG
 - Hintergrund: Urteil des EuGH zur Teilwertabschreibung auf EU-Tochtergesellschaften
 - Nunmehr europaweite Verlustverrechnung möglich
 - Einschränkungen des § 2a EStG gelten nunmehr nur noch für Drittstaaten
 - Gilt für alle noch nicht bestandskräftig gewordenen Steuerveranlagungen
- Wirkung nachträglicher Einlagen bei negativem Kapitalkonto (§ 15a EStG)
 - Einlagen können nur im Jahr der Zahlung mit Verlusten verrechnet werden
 - Verlustausgleich für künftige Jahre nicht mehr zulässig
 - Gilt u.a. für geschlossene Fondsbeteiligung in der Rechtsform der PersG
- Korrekturen Abgeltungssteuer (§ 20 Abs. 4a EStG)
 - Beim Tausch von Anteilen von Körperschaften außerhalb der EU/EWR sollen weiterhin AK der abgegebenen Anteile als AK der neuen Anteile gelten
 - Sofern Besteuerungsrecht von Deutschland nicht ausgeschlossen ist
 - Versteuerung erst im Zeitpunkt der Veräußerung

Schwerpunkte der Änderungen (2)

- Ehegattenbesteuerung
 - Faktorverfahren anstatt Steuerklasse III/V
 - Faktor ermittelt sich aus Verhältnis der gemeinsamen ESt und der ESt bei Steuerklasse IV
 - Auf Antrag zur besseren Verteilung von Freibeträgen
 - Wegen technischer Vorlaufzeit erst ab 2010 vorgesehen
- Begrenzung der Abzugsfähigkeit von Schulgeld (dafür aber europaweit)
 - 30 % des Schulgeldes können weiterhin abgezogen werden
 - Beschränkung des Betrages auf € 10.000 Schulgeld
 - Nunmehr aber europaweit möglich

Schwerpunkte der Änderungen (3)

- Vorsteuerabzug für gemischt genutzte Fahrzeuge
 - Ausgelaufene Regelung zum hälftigen Vorsteuerabzug von Fahrzeuge wird wieder eingeführt
 - Betrifft teilweise privat genutzte Pkw von Unternehmern
 - Entsprechende Korrektur der Vorsteuer bei Veräußerung
 - Bundesrat regt Verzicht auf Regelung an
- Verlängerung der Strafverfolgungsverjährung
 - Steuerfestsetzung in Hinterziehungsfällen wie bisher 10 Jahre rückwirkend mgl.
 - Strafverfolgung verjährt nunmehr auch nach 10 Jahren (bislang 5 Jahren)

Sonstige Änderungen im Überblick (1)

EStG

- Übungsleiter-Freibetrag und Freibetrag für nebenberufliche Tätigkeiten
 - Ausdehnung jetzt auch auf EU/EWR-Auftraggeber
- Steuerfreie Leistungen für Mitarbeiter zur Gesundheitsförderung
 - Z.B. Kurse für gesunde Ernährung, Rückgymnastik, Stressbewältigung, Suchtprävention
 - Keine Sportvereine/Fitnessstudios
 - Zusätzlich zum geschuldeten Arbeitslohn (keine Umwandlung)
 - Bis zu € 500
 - Gilt bereits ab 2008
- Gewährte Bezüge aufgrund von freiwilliger oder gesetzlicher Unterhaltspflicht
 - Ausweitung auf beschränkte Steuerpflicht des Gebers
 - Abzug beim Geber nicht zulässig
 - Keine Besteuerung beim Empfänger

Sonstige Änderungen im Überblick (2)

EStG

- Einnahmen aus Stillhaltergeschäften
 - Seit 2009 gelten diese als Einnahmen aus KapVerm
 - Altverlustverrechnung (vor 2009) soll durch Jahressteuergesetz für einen Zeitraum von 5 Jahren ermöglicht werden
- Änderungen bei Finanzinnovationen
 - Unterschiedsbetrag zwischen Erlös und AK soll der Besteuerung unterliegen
 - Betrifft insbesondere Anleihen mit variablem Zins und sog. Garantiezertifikate
- Private Veräußerungsgewinne
 - Betrifft nunmehr auch „Sonstige Einkünfte“
 - Veräußerungsgewinn wird um geltend gemachte AfA erhöht
 - Bislang: Veräußerungserlös abzgl. AK
 - Hauptbetroffene: Privatpersonen, die bewegliche WG vermieten (z.B. Containerleasing)

Sonstige Änderungen im Überblick (3)

EStG

- Quellensteuer auf Abgeltungssteuer
 - Anrechnung bis zur Höhe der 25 % Abgeltungssteuer möglich
 - Gilt auch für fiktive Quellensteuer
 - Keine Steuererstattung darüber hinaus in Deutschland (gilt auch für beantragte Günstigerprüfung)

Sonstige Änderungen im Überblick (4)

- KStG
 - Dauerverluste bei und Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art
 - Verlustverrechnung zwischen defizitären und gewinnträchtigen Betrieben nunmehr gesetzlich geregelt
 - Dauerdefizitäre Tätigkeit führt zu keiner vGA
- GewStG
 - Erweiterte Kürzung bei Grundstücksunternehmen ist nur noch möglich, sofern die Vergütung aus der Sonderbilanz auf die Überlassung von Grundbesitz entfällt (z.B. Beratungsleistungen oder Zinsen auf Gesellschafterdarlehn)
- UStG
 - Anpassung der USt-Befreiung für ambulante und stationäre Heilbehandlungen an EU-Recht (Klarstellung für Geburtshilfe, Diagnostik, Vorsorge und Rehabilitation)

Sonstige Änderungen im Überblick (5)

- AStG
 - Regelungen zur Familienstiftung § 15 AStG
- AO
 - Ausschluss extremistischer Vereine von der Gemeinnützigkeit
 - Verlagerung der Buchführung ins Ausland
- InvStG
 - Anpassung der Regelungen an die Regelungen zur Direktanlage
 - Anrechnung ausländischer Steuer erfolgt nicht erst beim Anleger, sondern bereits beim Investmentfonds

Sonstige Änderungen im Überblick (6)

EStG

- Wesentliche Änderungsvorschläge Bundesrat
 - Eingeschränkte Anerkennung von vermögensverwaltenden Versicherungsverträge zur Vermeidung der Abgeltungssteuer
 - Verbesserung von Mantelkaufregelung ins besondere bei Unternehmenssanierungen

Steuerbürokratieabbaugesetz

- Abgabe der Steuererklärungen in elektronischer Form
 - Ab 2011: betriebliche Steuererklärungen (inkl. Steuerbilanzen)
 - Verbesserung von Elster
- Vorläufigkeitsvermerke auch für „einfachgesetzliche“ Rechtsfragen
- Anmeldegrenzen
 - Monatlich: USt € 7.500 (bisher: € 6.136)
LSt € 4.000 (bisher: € 3.000)
 - Quartal: USt € 1.000 (bisher: € 512)
LSt € 1.000 (bisher: € 800)
- Ausstellung von Rechnungen nicht mehr notwendig bei steuerfreien Leistungen

Erbschaftsteuerreform 2008

I. Einleitung

Beschluss des BVerfG vom 7. November 2006

- § Neues Erbschaftsteuergesetz bis zum 31. Dezember 2008
- § ErbStG i. V. m. BewG nicht mit Art. 3 Grundgesetz vereinbar
- § Bewertungsebene nicht geeignet außerfiskalische Förderungs- und Lenkungsziele zu verfolgen
- § Bewertung muss sich am gemeinen Wert orientieren, erst dann Begünstigungen aus Gemeinwohlgründen

I. Einleitung

- § Entwurf eines Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (Erbschaftsteuerreformgesetz – ErbStRG) vom 18. Januar 2008
- § Diskussionsentwurf Grundvermögensbewertungsverordnung (GrBewV)
- § Diskussionsentwurf Anteils- und Betriebsvermögensbewertungsverordnung (AntBvBewV)
- § Stellungnahme des Bundesrates vom 15. Februar 2008
- § November 2008 Einigung in der Arbeitsgruppe
- § November 2./3. Lesung im Bundestag
- § 28. November Verabschiedung im Bundesrat

II. Folgen der Fristüberschreitung

- § BVerfG: „Das bisherige Recht ist bis zu einer Neuregelung weiter anwendbar. Der Gesetzgeber ist verpflichtet, eine Neuregelung spätestens bis zum 31. Dezember 2008 zu treffen.“
- § Keine bloße Nichtigkeit festgestellt, sondern Unvereinbarkeitserklärung, da Zusammenspiel von Normen die Verfassungswidrigkeit herbeiführte.

II. Folgen der Fristüberschreitung

- § Keine sichere Aussage zu diesem Problem in Literatur und Rechtsprechung.
- § Weder dogmatisch noch verfassungsrechtlich zwingende Gründe den verfassungswidrigen Zustand nach Fristablauf unbeschränkt weiterlaufen zu lassen.
- § Weitergeltung würde rechts- und verfassungspolitischen Schaden nach sich ziehen. Denn Rechtsstaatlichkeit und Respekt vor der Verfassung gebietet die Nichtanwendung nach Fristablauf von verfassungswidrigen Gesetzen.

II. Folgen der Fristüberschreitung

- § U. E. darf das ErbStG nach Fristablauf nicht mehr angewendet werden und müsste durch das BVerfG auf erneute Vorlage für nichtig erklärt werden.
- § A. A. wohl der wissenschaftliche Dienst des Bundestages, der von einer Weitergeltung ausgeht, bis das BVerfG nach Klage das Gesetz ohne Vorbehalt außer Kraft setzt.

III. Bewertungsgrundsätze

Sowohl beim Grundvermögen wie auch bei den Unternehmen steigen in der Regel die für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer ermittelten Bemessungsgrundlagen.

IV. Begünstigtes Betriebsvermögen

1. Umfang

§ 13 a ErbStGE:

Der Wert von Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftlichem Vermögen und Anteilen an Kapitalgesellschaften i. S. d. § 13 b Abs. 4 ErbStGE bleibt insgesamt außer Ansatz (Verschonungsabschlag).

§ 13 b Abs. 4 ErbStGE:

Begünstigt sind 85 Prozent des in Abs. 1 genannten Vermögens.

IV. Begünstigtes Betriebsvermögen

1. Umfang

§ 13 b Abs. 1 ErbStGE:

- Nr. 1 Land- und forstwirtschaftliches Vermögen
- Nr. 2 Inländisches Betriebsvermögen bei Erwerb eines ganzen Betriebes, Teilbetriebes, eines Anteils an einer Mitunternehmerschaft, Anteil eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA und entsprechendes Betriebsvermögen in der EG und dem EWR.
- Nr. 3 Anteile an Kapitalgesellschaften, wenn die Gesellschaft zur Zeit der Entstehung der Steuer ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland oder in einem Mitgliedsstaat der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraumes hat und der Erblasser oder Schenker am Nennkapital dieser Gesellschaft zu mehr als 25 % unmittelbar beteiligt war.

IV. Begünstigtes Betriebsvermögen

2. Poolungsklausel

Anteile an einer Kapitalgesellschaft $\leq 25\%$ sind begünstigt,
wenn eigene Anteile und Anteile weiterer Gesellschafter

§ $\geq 25\%$ und

§ Verpflichtung von mindestens 15 Jahren untereinander über Anteile
nur einheitlich zu verfügen oder ausschließlich auf andere derselben
Verpflichtung unterliegende Anteilseigner zu übertragen

§ und das Stimmrecht gegenüber nicht gebundenen Gesellschaftern
einheitlich auszuüben

§ Zweifelhaft ob nur für Geschäftsanteile, die im Privatvermögen
gehalten werden oder auch für Geschäftsanteile im Sondervermögen.

IV. Begünstigtes Betriebsvermögen

3. Drittstaatenvermögen

- § Direkt gehaltenes Drittstaatenvermögen ist grundsätzlich nicht begünstigt.
- § Drittstaatenvermögen ist aber begünstigt, wenn es über deutsche bzw. EU/EWR Bewertungseinheiten gehalten wird.

IV. Begünstigtes Betriebsvermögen

4. Verwaltungsvermögen

Begünstigtes Vermögen nach § 13 b Abs. 1 ErbStGE wird aus der Begünstigung nach § 13 b Abs. 2 ErbStGE herausgenommen, wenn das Vermögen zu mehr als 50 % aus Verwaltungsvermögen besteht.

IV. Begünstigtes Betriebsvermögen

4. Verwaltungsvermögen

4.1 Definition des Verwaltungsvermögens

Nach § 13 b Abs. 2 ErbStGE gehört zum Verwaltungsvermögen:
Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke, Grundstücksteile,
grundstücksgleiche Rechte und Bauten.

Ausnahmen:

- Sonderbetriebsvermögen
- Erbschaftsteuerliche Betriebsaufspaltung

wenn Rechtsstellung übergeht und keine Nutzungsüberlassung an
weitere Dritte.

IV. Begünstigtes Betriebsvermögen

4. Verwaltungsvermögen

4.1 Definition des Verwaltungsvermögens

Nach § 13 b Abs. 2 ErbStGE gehören zum Verwaltungsvermögen:

- § Anteile an Kapitalgesellschaft ≤ 25 % ohne Poolungsklausel und nicht Kreditinstitut oder Finanzdienstleister zuzurechnen.
- § Beteiligungen an Personengesellschaften im In- und Ausland und an Kapitalgesellschaften größer als 25 %, bei denen ihrerseits das Verwaltungsvermögen mehr als 50 % beträgt.
- § Kunstgegenstände, Kunstsammlungen, wissenschaftliche Sammlungen, Bibliotheken und Archive, Münzen, Edelmetalle und Edelsteine

IV. Begünstigtes Betriebsvermögen

4. Verwaltungsvermögen

§ Wertpapiere und vergleichbare Forderungen

Wertpapiere: Urkunden, in denen ein privates Recht so verbrieft ist, dass zur Geltendmachung des Rechts die Vorlegung der Urkunde erforderlich ist. Hier aber wohl keine Aktien, sondern nur verbrieft Geldforderungen, für deren Nutzung eine Entgelt gezahlt wird.

Vergleichbare Forderungen: Festgelder, Darlehensforderungen an Dritte Wohl nicht Forderungen aus Lieferungen und Leistungen und Kassenvermögen.

IV. Begünstigtes Betriebsvermögen

4. Verwaltungsvermögen

Problembereiche:

Forderungen gegen verbundene Unternehmen und Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht.

Verwaltungsvermögen, das später operativen Zwecken zugeführt werden soll.

Wertpapiere für Pensionszusagen.

IV. Begünstigtes Betriebsvermögen

4. Verwaltungsvermögen

4.2 50 %-Grenze

Die 50 %-Grenze ist überschritten, wenn die Summe der gemeinen Werte des Verwaltungsvermögens höher ist als 50 % des gemeinen Wertes des Betriebes.

Kein Abzug der Schulden!

IV. Begünstigtes Betriebsvermögen

4. Verwaltungsvermögen

Beispiel:

	<u>T€</u>		<u>T€</u>
Anlagevermögen	550	Eigenkapital	50
Vorräte	415	Fremdkapital	950
L + L	200		
Festgeld	60		
Kasse	<u>5</u>		
	<u>1.000</u>		<u>1.000</u>

Nachhaltig erzielbarer Jahresertrag 10
 x Kapitalisierungsfaktor 11,11 = 111,11

IV. Begünstigtes Betriebsvermögen

4. Verwaltungsvermögen

4.3 Rechtsfolge

Bei mehr als 50 % Verwaltungsvermögen entfällt vollständig der Begünstigungstatbestand. Infektion!

Im vorliegenden Fall kann dies möglicherweise bereits durch Festgeld geschehen.

Bereinigung vor Stichtag möglich. Bei Wiedereinlage ggf. Missbrauch.

IV. Begünstigtes Betriebsvermögen

5. Lohnsummenregelung

In den folgenden 10 Jahren nach der Schenkung/Erbschaft darf in jedem in diesem Zeitraum endenden Wirtschaftsjahr 70 % der Ausgangslohnsumme nicht unterschritten werden (§ 13 Abs. 1 ErbStGE).

Ausgangslohnsumme:

Durchschnittliche Lohnsumme der letzten fünf vor dem Stichtag abgelaufenen Wirtschaftsjahre.

Ausgangslohnsumme ist für jedes Jahr im 10 Jahreszeitraum zu indexieren mit dem Tariflohnindex laut Statistischem Bundesamt. Ggf. niedrigerer branchenbezogener Lohnindex.

IV. Begünstigtes Betriebsvermögen

5. Lohnsummenregelung

Ausgangslohnsumme für Unternehmensgruppen:

§ Betriebsvermögen besteht auch aus Anteilen an Personengesellschaften oder Kapitalgesellschaft > 25 %

§ Geschäftsleitung im Inland, EU oder EWR

= Lohnsummen sind mit dem Beteiligungsanteil einzubeziehen.

IV. Begünstigtes Betriebsvermögen

5. Lohnsummenregelung

Umfang der Ausgangslohnsumme:

Alle Geld- oder Sachleistungen für die von den Beschäftigten erbrachte Arbeit, unabhängig davon, wie diese Leistungen bezeichnet werden und ob es sich um regelmäßige oder unregelmäßige Zahlungen handelt. Auch alle von den Beschäftigten zu entrichtenden Sozialbeiträge, ESt und Zuschlagsteuern.

IV. Begünstigtes Betriebsvermögen

5. Lohnsummenregelung

- § Außer Ansatz bleiben Vergütungen an Arbeitnehmer, die nicht ausschließlich oder überwiegend im Betrieb beschäftigt sind.
- § Keine Lohnsummenklausel, wenn Lohnsumme 0 oder nicht mehr als 10 Beschäftigte.
- § Verschonungsabschlag mindert sich um 10 % mit Wirkung für die Vergangenheit für jedes Jahr, in der 70 % der indexierten Ausgangslohnsumme unterschritten werden.

IV. Begünstigtes Betriebsvermögen

5. Lohnsummenregelung

Problembereiche der Lohnsummenregelung

- § Berücksichtigung von Unternehmerlohn
-GmbH, Personenunternehmen
- § Ausschließliche oder überwiegende Tätigkeit im Betrieb
- § Ausgangslohnsumme ändert sich während des 5 Jahreszeitraumes
- § De Minimis-Regelung: Stichtagsbezug, Ermittlung Holding und Tochtergesellschaften!

V. Nachversteuerung

Verschonungsabschlag und Abzugsbetrag fallen nach § 13 a Abs. 5, 19 Abs. 5 ErbStGE mit Wirkung für die Vergangenheit weg, wenn innerhalb der Behaltensfrist

- § Anteilsveräußerung oder Teilanteilsveräußerung
- § Aufgabe des Gewerbebetriebes
- § Veräußerung oder Überführung wesentlicher Betriebsgrundlagen in das Privatvermögen oder Zuführung zu betriebsfremden Zwecken oder Veräußerung nach Sacheinlage/Einbringung gemäß § 20 Abs. 1, 24 UmwStG
- § Anteilseigner verlassen den Pool

V. Nachversteuerung

Keine Nachversteuerung, wenn bei Veräußerung von Teilbetrieben oder wesentlichen Betriebsgrundlagen diese nicht auf eine Einschränkung des Betriebes abzielen und der Veräußerungserlös im betrieblichen Interesse verwendet wird.

V. Nachversteuerung

§ § 13 a Abs. 5 Nr. 3 ErbStGE:

Nachversteuerung (str: teilweise oder insgesamt), wenn innerhalb von 15 Jahren Entnahmen getätigt werden, die die Summe der Einlagen und der zuzurechnenden Gewinnanteile um mehr als € 150.000 übersteigen.

§ Verluste werden nicht berücksichtigt.

§ Für Kapitalgesellschaften gilt entsprechendes

§ Gilt auch für Erbschaftsteuer

VI. Abschließende Beispiele

	GmbH I T€	GmbH II T€	KG I T€	KG II T€
Nachhaltig erzielbarer Jahresertrag	6.834	37	2.282	7.579
Ertragswert	75.937	415	25.356	84.207
Gemeiner Wert des nicht betriebs- notwendigen Vermögens	260	260	0	0
Gemeiner Wert	76.197	675	25.356	84.207
Substanzwert	50.000	50.000	20.000	20.000
Maßgeblicher Wert	76.197	50.000	25.356	84.207
Steuer alte Rechtslage	10.160	4.774	803	803
Steuer neue Rechtslage	2.629	1.725	274	777
<u>Ohne Bewertungsabschlag</u>				
Steuer alte Rechtslage	15.630	8.160	1.495	1.495
Steuer neue Rechtslage	22.859	15.000	2.210	8.179

Abgeltungssteuer 2009

I. Grundlagen

- § Grundüberlegung: Vereinfachung der Steuererhebung auf Kapitalerträge und Veräußerungserlöse ab 1. Januar 2009
- § 25 % Abgeltungsteuer auf inländische, private Kapitalerträge und Veräußerungserlöse zzgl. Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer.
- § Zinsen, Dividenden und Kursgewinne werden erfasst.
- § Neuer Sparerpauschbetrag i.H.v. 801 € bzw. 1.602 €.
- § Keine Berücksichtigung tatsächlicher Werbungskosten wie Verwaltergebühren, Spesen, Schuldzinsen etc.
- § Anschaffungsnebenkosten und Veräußerungskosten wirken sich weiter steuermindernd aus.

I. Grundlagen

- § Kursverluste aus Aktien können nur mit Kursgewinnen aus Aktien verrechnet werden.
- § Verlustverrechnungstopf (gilt auch für Stückzinsen)
 - nur innerhalb der Bank
 - Verlustverrechnung zwischen den Banken muss im Veranlagungsweg erfolgen
- § Altverluste vor 2009 können bis 2013 vorrangig vor Neuverlusten mit Gewinnen aus Aktienverkäufen verrechnet werden.

I. Grundlagen

- § Günstigerprüfung durch das Finanzamt, Vorteil bei niedrigerem persönlichen Einkommensteuersatz.
- § KiSt kann durch das Kreditinstitut abgeführt oder im Veranlagungsweg unter Angabe der einbehaltenen Kapitalertragsteuer erhoben werden.

II. Gestaltungsüberlegungen

Generell:

Abgeltungsteuer ist eine Steuererhöhung, da

- Besteuerung der Veräußerungsgewinne unabhängig von der Behaltensfrist
- Massive Einschränkung des Werbungskostenabzugs

Aber:

Festverzinsliche Wertpapiere werden begünstigt, da der Abgeltungsteuersatz erheblich unter dem Spitzensteuersatz liegt

II. Gestaltungsüberlegungen

- § Verlagerung von Zinseinkünften nach 2009 (ggf. Zusammenballung) und Generierung negativer Stückzinsen in 2008
- § Ausnutzen von Verrechnungsmöglichkeiten bei vorhandenen Verlustvorträgen aus Spekulationsgeschäften.

II. Gestaltungsüberlegungen

§ Bestandssicherung

- Aktienkäufe bis zum 31. Dezember 2008
- Investmentfondkäufe bis zum 31. Dezember 2008
- Anleihekäufe bis zum 31. Dezember 2008
- Steueroptimierte Geldmarktfondkäufe bis zum 19. September 2008
- Zertifikate ohne Kapitalgarantie und ohne Verzinsung bei Kauf bis zum 14. März 2007 und nach dem 14. März 2007 bei Zufluss des Veräußerungserlöses bis zum 30. Juni 2009

II. Gestaltungsüberlegungen

Lebensversicherungen

§ Altverträge vor dem 1.1.2005

- Keine Änderungen, sofern auch vorher steuerfrei
- Steuerpflichtiger Rückkauf oder Veräußerung vor Vertragsablauf: Abgeltungsteuer

§ Neuverträge nach dem 31.12.2004

- Bei Auszahlung nach dem 60. Lebensjahr und Vertragslaufzeit länger als 12 Jahre keine Abgeltungsteuer
- Steuerpflichtiger Rückkauf oder Veräußerung vor Vertragsablauf: Abgeltungsteuer
- Problem bei individueller Vermögensverwaltung und/oder geringem Todesfallschutz

II. Gestaltungsüberlegungen

Vermögensstrukturierung

- § Publikums-/Indexfonds
- § Vermögensverwaltende GmbH
- § Lebensversicherungen
- § Normales Wertpapierdepot

II. Gestaltungsüberlegungen

Kapitalanlage

T€ 20.000 Festverzinsliche Wertpapiere

5% Zinsen per anno

T€ 200 Werbungskosten per anno

Anlagezeitraum 20 Jahre

<u>Endwerte</u>	<u>Mio. €</u>
Depot:	34,4
GmbH, alt:	31,4
GmbH, Plan:	31,4
Publikumsfonds:	36,8
Lebensversicherung Auszahlung:	40,2
Lebensversicherung Todesfall:	46,5

II. Gestaltungsüberlegungen

Kapitalanlage

T€ 20.000 Aktien

5% Veräußerungsgewinne per anno

2% Dividendenrendite per anno

T€ 200 Werbungskosten per anno

Anlagezeitraum 20 Jahre

Reinvestition zu 5% in festverzinsliche Wertpapiere

Endwerte

Mio. €

Depot:	43,4
GmbH, alt:	47,9
GmbH, Plan:	37,0
Publikumsfonds alt:	56,8
Publikumsfond neu:	51,6
Lebensversicherung Auszahlung:	50,3
Lebensversicherung Todesfall:	59,7