

Aktuelle Fragen zur Umsetzung der HGB- Modernisierung durch das BilMoG

Antrittsvorlesung anlässlich der
Verleihung des Titels Honorarprofessor
für Wirtschaftsprüfung

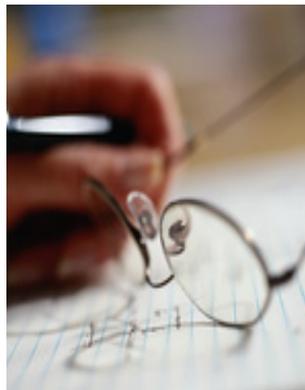
Dr. Winfried Melcher
Wirtschaftsprüfer Steuerberater
Partner, KPMG AG, Berlin

Übersicht

- Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG)
- Aktuelle Fragen
 - Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit?
 - Wirtschaftliche Zurechnung?
 - BilMoG-Eröffnungsbilanz?
 - Anpassung der Vorjahreszahlen?
 - Mehrfache Konsolidierung von Zweckgesellschaften?
 - IFRS als Auslegungsgrundsätze des neuen HGB?
- Ausblick

Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG)

- Umfangreichste Modernisierung des handelsrechtlichen Bilanzrechts seit über 20 Jahren
- Deregulierung und Erleichterung
- Stärkung der Informationsfunktion ohne den Gläubigerschutz zu schwächen
- Moderate Annäherung an international anerkannte Rechnungslegungsnormen
- Umsetzung von EU-Vorgaben zu Corporate Governance-Regeln



Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit!

- Klares Ziel des Gesetzgebers
 - HGB-Abschluss soll echte und verwertbare Informationen liefern
 - Alternative zu IFRS für KMU
- Klare Gesetzesänderung
 - Streichung von § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG a.F.
 - Streichung der §§ 254, 273, 279, 280, 281 HGB a.F.
- Klare Gesetzesbegründung
 - Ausübung steuerlicher Wahlrechte unabhängig von Handelsbilanz
 - Zukünftig keine Verzerrung mehr durch steuerliche Einflüsse

Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit?

- Aber: § 246 HGB n.F. soll inhaltlich § 39 AO entsprechen!
- **§ 246 Abs. 2 Satz 2 HGB**: „Vermögensgegenstände sind in der Bilanz des Eigentümers aufzunehmen; ist ein Vermögensgegenstand nicht dem Eigentümer, sondern einem anderen wirtschaftlich zuzurechnen, hat dieser ihn in seiner Bilanz auszuweisen.“
- **§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO**: „Übt ein anderer als der Eigentümer die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut in der Weise aus, dass er den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann, so ist ihm das Wirtschaftsgut zuzurechnen.“

Beschränkte Beibehaltung der umgekehrten Maßgeblichkeit?

Wirtschaftliche Zurechnung?

- Bilanzierung beim rechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentümer?
- HGB alt:
 - für Zweifelsfragen keine eigenen Regelungen
 - Entscheidungen des BFH(!) zum wirtschaftlichen Eigentum
 - auch Anlehnung an Leasingerlasse (Interpretation von § 39 AO)
- IFRS: Chancen und Risiken bestimmen wirtschaftliche Zurechnung
- HGB neu: Quo vadis?
- IDW ERS HFA 13 „Einzelfragen zum Übergang von wirtschaftlichem Eigentum und zur Gewinnrealisierung“ zur Diskussion gestellt

BilMoG-Eröffnungsbilanz?

- Kein Übergang im Sinne eines Bruchs auf eine neue Bilanzierung wie z.B. zum 1.7.1990 (D-Mark-Eröffnungsbilanz)
- Altes Recht gilt für vor dem 1.1.2010 beginnende Geschäftsjahre
- Neues Recht gilt für nach dem 31.12.2009 beginnende Geschäftsjahre
- Problem: Eröffnungsbilanz = Schlussbilanz? (Bilanzidentität)
- Anpassungsbuchungen sind gedanklich die ersten im laufenden Geschäftsjahr
- Lösung: Keine separate BilMoG-Eröffnungsbilanz, aber gedanklich Buchungen in der ersten „Schrecksekunde“ des Jahres

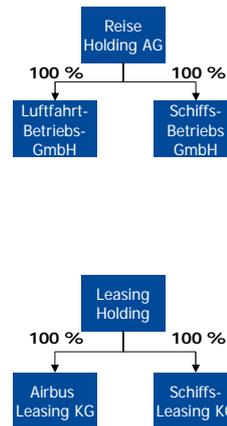
Anpassung der Vorjahreszahlen?

- Wahlrecht zur Anpassung der Vorjahreszahlen
- Aber: Ausweis der Anpassungsaufwendungen und -erträge als außerordentliche Posten in der Gewinn- und Verlustrechnung des lfd. Jahres
- Hilfsweise: Überleitungsrechnung zur Darstellung der Umstellungseffekte



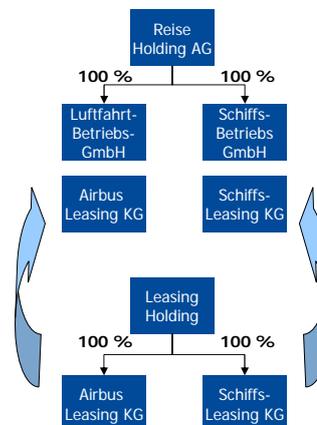
Keine Konsolidierung von Zweckgesellschaften nach bisherigem Recht

- Definition Zweckgesellschaft
 - Eng begrenzter Zweck
 - Risiken und Chancen durch vertragliche Vereinbarungen nicht bei den Eigentümern der Gesellschaft
 - Wichtige Entscheidungen bereits getroffen (Autopilot)
- Bisher: Kontrolle / Einheitliche Leitung
 - Keine Konsolidierung der Zweckgesellschaften im Reise-Konzern
 - Konsolidierung im Leasing-Konzern



Konsolidierung von Zweckgesellschaften nach neuem Recht

- Erweiterung Konsolidierungskreis
- Rechtsausschuss: Angleichung der Konsolidierungsvorschriften an IFRS
- Konzepte „**Einheitliche Leitung**“ und „**tatsächliche Kontrolle**“ ersetzt durch „**Mögliche Beherrschung**“
- Konsolidierung Zweckgesellschaften:
 - nach Risiken und Chancen
 - ohne Beteiligungserfordernis



Aber: Mehrfache Konsolidierung von Zweckgesellschaften?

- Wirtschaftliche Zuordnung der beiden Leasing KGs zum Reise-Konzern
- Hinsichtlich des Konzernabschlusses des Leasing Konzerns ist zu prüfen, ob eine Konsolidierung erfolgen muss
- Problem: Normenkonkurrenz („oder“)
 - § 290 Abs. 2 Nr. 4 HGB n.F. vs.
 - § 290 Abs. 2 Nr. 1 HGB n.F.



Keine mehrfache Konsolidierung von Zweckgesellschaften!

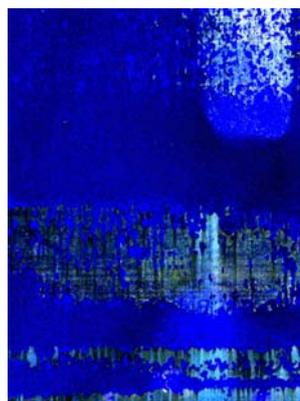
- Vorschlag: Bei Zweckgesellschaften zuerst § 290 Abs. 2 Nr. 4 HGB nF prüfen (**Tor zur Konsolidierung**)
- Wenn Mehrheit der Risiken und Chancen bei bilanzierendem Unternehmen --> Konsolidierung
- § 290 Abs. 2 Nr. 1 oder Nr. 2 oder Nr. 3 HGB nF nur prüfen wenn Mehrheit der Risiken und Chancen nicht bei Dritten liegen
- In der Reihenfolge der Prüfung muss Nr. 4 also vorgezogen werden
- Mehrfachkonsolidierung selten: z.B. bei unterschiedlicher Risikoeinschätzung

IFRS als Auslegungsgrundsätze des HGB?

- HGB soll Alternative zu IFRS sein
- Stärkung der Informationsfunktion vermehrt Parallelen HGB zu IFRS
- IFRS stellen selbst ein unbestimmt bleibendes Regelwerk dar
- Oft wird US-GAAP zur Interpretation von IFRS herangezogen
- Heranziehung der IFRS sinnvoll bei Regelungslücken im HGB
- Aber bei der Auslegung sind zu beachten:
 - Vorsichtsprinzip
 - Imparitätsprinzip
 - Gläubigerschutz

Ausblick

- Nutzung und Verteidigung der wieder gewonnenen handelsrechtlichen Freiheiten durch das BilMoG
- BGH und BFH – wer hat das letzte Wort in handelsrechtlichen Fragen?
- Alternative zu IFRS KMU:
(Veröffentlichung des IASB Standards im 3. Quartal?)
- Jetzt kann sich das neue HGB beweisen!



Vielen Dank!

