



Aktuelles zum HGB-Abschluss

Schweitzer Sortiment

WP StB Dr. Christian Zwirner

München, 30. Januar 2014

Agenda

1. MicroBilG – Zweifelsfragen zur Anwendung
2. Reform des handelsrechtlichen
Ordnungsgeldverfahrens
3. Zinssatzschmelze: Bewertung von
Pensionsrückstellungen

1. MicroBilG – Zweifelsfragen der Anwendung

■ Definition Kleinstkapitalgesellschaft (§ 267a HGB)



- gem. § 267a HGB ist ein Unternehmen als Kleinstkapitalgesellschaft einzustufen, wenn es an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren zwei der drei folgenden Größenkriterien nicht überschreitet (es ist unerheblich welche zwei der drei Kriterien):
 - 350.000 EUR Bilanzsumme nach Abzug eines auf der Aktivseite ausgewiesenen Fehlbetrags (§ 268 Abs. 3 HGB),
 - 700.000 EUR Umsatzerlöse in den zwölf Monaten vor dem Abschlussstichtag,
 - im Jahresdurchschnitt zehn Mitarbeiter
- analoge Anwendung auf die den Kapitalgesellschaften gleichgestellten Personenhandelsgesellschaften i.S.d. § 264a HGB
- praktische Relevanz: Holdings, Komplementär-GmbH, vermögensverwaltende Gesellschaften etc.



Inanspruchnahme der neuen Möglichkeiten bereits für den
Jahresabschluss 2012!


1. MicroBilG – Zweifelsfragen der Anwendung

- **Erstmalige Anwendung der Neuregelungen**
 - **Beispiel zur Ermittlung der Größenklasse**
 - Die X GmbH weist zu den entsprechenden Stichtagen folgende Jahresabschluss-Daten auf

	Bilanzsumme	Umsatzerlöse	Mitarbeiter
31.12.2010	340.000 EUR	785.000 EUR	7
31.12.2011	330.000 EUR	699.000 EUR	8
31.12.2012	354.000 EUR	680.000 EUR	11

- Annahmegemäß erfüllte die X GmbH vor 2010 die Kriterien einer kleinen Kapitalgesellschaft i.S.v. § 267 Abs. 1 HGB.

1. MicroBilG – Zweifelsfragen der Anwendung

- **Erstmalige Anwendung der Neuregelungen**
 - **Beispiel zur Ermittlung der Größenklasse (Fortsetzung)**
 - Bei rückwirkender Anwendung der Größenkriterien:
 - **Jahr 2010**: Erstmaliges Unterschreiten von zwei der drei Größenmerkmale einer Kleinstkapitalgesellschaft.
 - **Jahr 2011**: Erneutes Unterschreiten → damit theoretisch Kleinstkapitalgesellschaft i.S.v. § 267a HGB
 - **Jahr 2012**: Überschreiten von zwei Kriterien des § 267a HGB. Bei isolierter Betrachtung des Jahres 2012 wäre die Gesellschaft demnach als kleine Kapitalgesellschaft zu klassifizieren. Die Kriterien wurden allerdings bisher nur an einem Abschlussstichtag überschritten.
 - Da das MicroBilG im Geschäftsjahr 2012 erstmals Anwendung findet, ist die X GmbH folglich weiterhin als **Kleinstkapitalgesellschaft** einzuordnen und kann die Erleichterungen in Anspruch nehmen.
 -  Vgl. auch StuB 2013, S. 183; BBK 2013, S. 476 f.

1. MicroBilG – Zweifelsfragen der Anwendung

- **ACHTUNG:** Hinweis des IDW vom 13.12.2013
 - Zuordnung eines Unternehmens setzt grundsätzlich Überschreiben an zwei aufeinander folgenden Abschlussstichtagen voraus
 - Bundesanzeiger und Bundesamt für Justiz vertreten die Auffassung, dass es ausschließlich auf die Verhältnisse zum 31.12.2012 ankommt
 - Konsequenz:
 - Erstmaliges Unterschreiten: bereits KleinstKapG
 - Erstmaliges Überschreiten: keine KleinstKapG

	31.12.2010	31.12.2011	31.12.2012	Größenklasse für GJ 2012
mind. 2 der 3 Schwellenwerte des § 267a Abs. 1 Satz 1 HGB <u>nicht überschritten</u>	Ja („Kleinst“)	Ja („Kleinst“)	Nein („Klein“)	Klein
	Nein („Klein“)	Nein („Klein“)	Ja („Kleinst“)	Kleinst

1. MicroBiG – Zweifelsfragen der Anwendung

- Verzicht auf Erweiterung des Jahresabschlusses um einen Anhang
 - ein vollständiger Verzicht auf die Aufstellung eines Anhangs wird Kleinstkapitalgesellschaften nur gewährt, wenn folgende Angaben **unter der Bilanz** erfolgen:
 - Angaben zu Haftungsverhältnissen nach § 251 HGB und § 268 Abs. 7 HGB,
 - Angaben zu gewährten Vorschüssen und Krediten an Mitglieder des Geschäftsführungsorgans, eines Aufsichtsrats, eines Beirats oder einer ähnlichen Einrichtung jeweils für jede Personengruppe sowie die zugunsten dieser Personen eingegangenen Haftungsverhältnisse nach § 285 Nr. 9 Buchst. c HGB
 - Kleinstkapitalgesellschaften in der Rechtsform der AG oder KGaA müssen für den Verzicht zur Aufstellung eines Anhangs zusätzlich die Angaben zum Bestand an eigenen Aktien (§ 160 Abs. 1 Nr. 2 AktG) unter der Bilanz aufnehmen

1. MicroBilG – Zweifelsfragen der Anwendung

- Problematik des fehlenden Anhangs
 - Keine gesetzliche Regelung, welche **zusätzlichen Angaben**, über die Angabepflichten des § 264 Abs. 1 S. 5 HGB hinaus, unter der Bilanz zu machen sind
 - Dem „true and fair view“-Grundsatz des § 264 Abs. 2 S. 2 HGB muss Genüge getan werden
 - Frage nach notwendigen Angaben muss von Vorstand bzw. Geschäftsführung der Kleinstkapitalgesellschaft unternehmensindividuell gelöst werden



Risiko von Haftungsfällen steigt, wenn notwendige Angaben unterbleiben!

1. MicroBiIG – Zweifelsfragen der Anwendung

- Problematik des fehlenden Anhangs
 - Umfang der notwendigen Angaben unter der Bilanz, um den Forderungen nach § 264 Abs. 2 HGB (true and fair view) gerecht zu werden
 - Einzelfallprüfung erforderlich, um Haftungsrisiken zu vermeiden! → im Einzelfall sind weitere Angabepflichten erforderlich
 - z.B. HFA (Hauptfachausschuss) des IDW, 232. Sitzung am 18./19.06.2013 (IDW-FN 2013, S. 361): Aufnahme der nach § 312 Abs. 3 S. 1 AktG abzugebenden Schlusserklärung des Vorstands einer AG oder KGaA zum Abhängigkeitsbericht
 - Denkbar: Angabe des Betrags der im Handelsregister eingetragenen Einlagen von Kommanditisten, soweit diese nicht geleistet sind (§ 264c Abs. 2 S. 9 HGB)
 - Bei freiwilliger Prüfung durch den Abschlussprüfer
 - Prüfung, ob Abschluss ohne Anhang, aber mit zusätzlichen Angaben tatsächlich ein zutreffendes Bild nach § 264 Abs. 2 HGB vermittelt; ansonsten: Einschränkung des Bestätigungsvermerks

1. MicroBilG – Zweifelsfragen der Anwendung

- Problematik des fehlenden Anhangs
 - **Mögliche zusätzliche Angaben** unter der Bilanz
 - Angaben zu nicht bilanzierten Pensionszusagen gem. Art. 28 EGHGB (Verweis in der Gesetzesbegründung)
 - Nach § 312 Abs. 3 S. 1 AktG abzugebende Schlusserklärung des Vorstands einer AG oder KGaA zum Abhängigkeitsbericht (vgl. HFA, IDW-FN 2013, S. 361)
 - Für Personenhandelsgesellschaften i.S.d. § 264a HGB die Angabe des Betrags der im Handelsregister eingetragenen Einlagen von Kommanditisten, soweit diese nicht geleistet sind nach § 264c Abs. 2 S. 9 HGB (aus Gläubigerschutzgesichtspunkten)
 - ...

1. MicroBilG – Zweifelsfragen der Anwendung

- Problematik des fehlenden Anhangs
 - Beachtung entgegenstehender Satzungsbestimmungen
 - Die Satzung kleiner Unternehmen sieht oftmals eine Erweiterung des Jahresabschlusses, über die gesetzlichen Anforderungen des § 264 Abs. 1 S. 1 HGB hinaus, um einen Anhang vor
 - Verzicht auf Anhangerstellung stellt dann formal einen **Verstoß gegen die Satzung** dar
 - Abschlussprüfer hat bei freiwilliger Prüfung über diesen Satzungsverstoß im Prüfungsbericht zu berichten
 - Lösungsansätze
 - Fassung eines satzungsdurchbrechenden Gesellschafterbeschlusses mit lediglich punktueller Wirkung für einen konkreten Einzelfall, d.h. die Aufstellung eines Anhangs für ein Geschäftsjahr
 - Notariell zu beurkundende Satzungsänderung mit zeitlich unbegrenzter Wirkung, aber erheblichem finanziellen Aufwand

1. MicroBilG – Zweifelsfragen der Anwendung

- verkürzte Bilanzgliederung
 - das MicroBilG sieht für Kleinstkapitalgesellschaften die Möglichkeit vor, ihre Bilanz nur noch in verkürzter Form aufstellen zu müssen
 - gem. § 266 Abs. 1 S. 4 HGB dürfen sich Kleinstkapitalgesellschaften bei der Aufstellung der Bilanz auf die Buchstabenposten aus § 266 Abs. 2 und 3 HGB beschränken

Aktiva	Passiva
A. Anlagevermögen	A. Eigenkapital
B. Umlaufvermögen	B. Rückstellungen
C. Rechnungsabgrenzungsposten	C. Verbindlichkeiten
D. Aktive latente Steuern (sofern § 274 HGB freiwillig angewandt wird)	D. Rechnungsabgrenzungsposten
E. Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung (ggf. sofern Deckungsvermögen i.S.d. § 246 Abs. 2 HGB vorliegt)	E. Passive latente Steuern (sofern § 274 HGB freiwillig angewandt wird)

1. MicroBiG – Zweifelsfragen der Anwendung

- verkürzte Darstellung der Gewinn- und Verlustrechnung
 - nach derzeitiger Rechtslage ist das Gliederungsschema aus § 275 Abs. 2 bzw. 3 HGB als notwendige Mindestgliederung für grds. alle großen Kapitalgesellschaften anzuwenden
 - Kleinstkapitalgesellschaften können gem. § 275 Abs. 5 HGB anstelle der Staffellungen nach § 275 Abs. 2 und 3 HGB die GuV wie folgt darstellen:
 1. Umsatzerlöse,
 2. sonstige Erträge,
 3. Materialaufwand,
 4. Personalaufwand,
 5. Abschreibungen,
 6. sonstige Aufwendungen,
 7. Steuern,
 8. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag
 - eine zusätzliche Inanspruchnahme der Erleichterung nach § 276 Abs. 1 S. 1 HGB ist nicht möglich (z.B. kein Ausweis „Rohergebnis“)

Keine
Zwischensummen,
kein
außerordentliches
Ergebnis, kein
Finanzergebnis!

1. MicroBilG – Zweifelsfragen der Anwendung

- Aufnahme von Davon-Vermerken bzw. weiteren Angaben in Bilanz und GuV
 - Anwender des MicroBilG steht vor der Frage, wie mit **zusätzlichen Vermerken**, die das Gesetz für einzelne Bilanz- und GuV-Posten fordert, zu verfahren ist
 - Analoges gilt für sog. **Wahlpflichtangaben**
 - Wahlmöglichkeit zwischen Angabe in Bilanz bzw. GuV und im Anhang
 - Bei Verzicht auf Anhangerstellung wäre die Angabe grds. in Bilanz oder GuV zu machen
 - Werden die Rechenwerke jedoch verkürzt dargestellt, ergibt sich die gleiche Fragestellung

1. MicroBilG – Zweifelsfragen der Anwendung

- Aufnahme von Davon-Vermerken bzw. weiteren Angaben in Bilanz und GuV
- **Fehlende gesetzliche Ausnahmeregelungen** betrifft Großteil der Angabepflichten
 - Der HFA hat diesbezüglich eine eher pragmatische Auffassung gewählt (vgl. HFA, IDW-FN 2013, S. 360 f.)
 - Demnach sind zusätzliche Angaben des HGB dann nicht erforderlich, wenn kein separater Ausweis des zu erläuternden Postens in Bilanz oder GuV erfolgt
 - Damit entfällt grds. sowohl eine Ergänzung innerhalb der Rechenwerke als auch unter der Bilanz

1. MicroBilG – Zweifelsfragen der Anwendung

- Aufnahme von Davon-Vermerken bzw. weiteren Angaben in Bilanz und GuV
 - Folglich sind z.B. bei Wahl der verkürzten Bilanz bzw. GuV keine der folgenden Angabepflichten bzw. „Davon-Vermerke“ des HGB notwendig:
 - Betrag der Forderungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr (§ 268 Abs. 4 S. 1 HGB),
 - Betrag der sonstigen Verbindlichkeiten aus Steuern und im Rahmen der sozialen Sicherheit (§ 266 Abs. 3 C.8. HGB),
 - Angaben zu ausstehenden Einlagen (§ 272 Abs. 1 HGB),
 - Aufwendungen für Altersversorgung (§ 275 Abs. 2 Nr. 6b HGB),
 - Erträge und Aufwendungen aus verbundenen Unternehmen (§ 275 Abs. 2 Nr. 9, 10, 11, 13, Abs. 3 Nr. 8, 9, 10, 12 HGB),
 - Aufwendungen und Erträge aus der Auf- und Abzinsung von Rückstellungen (§ 277 Abs. 5 S. 1 HGB),
 - Aufwendungen und Erträge aus der Währungsumrechnung (§ 277 Abs. 5 S. 2 HGB),
 - Mitzugehörigkeitsvermerke nach § 265 Abs. 3 HGB, sofern der jeweilige Posten nicht gesondert ausgewiesen wird.

1. MicroBilG – Zweifelsfragen der Anwendung



- Aufnahme von Davon-Vermerken bzw. weiteren Angaben in Bilanz und GuV
 - ABER: Betrag der Verbindlichkeiten mit einer **Restlaufzeit bis zu einem Jahr** (§ 268 Abs. 5 S. 1 HGB) muss weiterhin vermerkt werden, da auch Kleinstkapitalgesellschaften einen Posten „Verbindlichkeiten“ in der verkürzten Bilanz auszuweisen haben (vgl. HFA, IDW-FN 2013, S. 360 f.)
 - Die Angabepflicht bezieht sich in diesem Fall jedoch ausschließlich auf den Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten nach § 266 Abs. 3 C. HGB, da eine weitere Untergliederung dieses Postens nicht erfolgt.
 - Für andere Postenerläuterungen bzw. Wahlpflichtangaben, die sich **nicht aus Vorschriften des HGB** ergeben, sondern auf gesellschaftsrechtlichen oder spezialgesetzlichen Vorgaben beruhen, gilt: Angabepflicht, z.B. Angaben nach § 42 Abs. 3 GmbHG zu Ausleihungen, Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern (Es dürfte hierbei nicht zu beanstanden sein, wenn die jeweilige Angabe nicht in den Rechenwerken, sondern unter der Bilanz erfolgt)

1. MicroBiG – Zweifelsfragen der Anwendung

- Problem bei Bilanzanalyse: Vielzahl an Möglichkeiten der Inanspruchnahme der Erstellungswahlrechte

Umfang der Rechnungslegung	Kombinationsmöglichkeiten	Erstellung von		
		Bilanz	GuV	Anhang
Wie kleine Kapitalgesellschaften	1	Vollständig	Vollständig	Vorhanden
	2	Vollständig mit Angaben unter der Bilanz	Vollständig	Nicht vorhanden
	3	Vollständig	Verkürzt	Vorhanden
	4	Vollständig mit Angaben unter der Bilanz	Verkürzt	Nicht vorhanden
	5	Verkürzt	Vollständig	Vorhanden
	6	Verkürzt	Verkürzt	Vorhanden
	7	Verkürzt mit Angaben unter der Bilanz	Vollständig	Nicht vorhanden
	Alle Erleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften genutzt	8	Verkürzt mit Angaben unter der Bilanz	Verkürzt

Quelle: Zwirner/Froschhammer, StuB 2013, S. 86

1. MicroBilG – Zweifelsfragen der Anwendung

■ Offenlegungserleichterungen

- **Angaben unter der Bilanz** sind ebenso **offenzulegen**, sofern ausschließlich eine Bilanz hinterlegt wird (selbst dann, wenn freiwillig Anhang erstellt wird)
- Verweis auf § 325 Abs. 1 S. 2 und 6 HGB: **Hinterlegung** der Bilanz innerhalb der **Offenlegungsfrist**, d.h. unverzüglich nach ihrer Vorlage an die Gesellschafter, jedoch spätestens vor Ablauf des zwölften Monats des dem Abschlussstichtag nachfolgenden Geschäftsjahrs
- bei **Hinterlegung**: eingeschränkte Einsichtsrechte; Erhalt einer kostenpflichtigen **Kopie der Bilanz nur auf Antrag** möglich (§ 9 Abs. 6 S. 3 HGB)
- Offenlegungserleichterungen können unabhängig von den Erleichterungen im Rahmen der Erstellung in Anspruch genommen werden und alle möglichen Erleichterungen können miteinander kombiniert werden → weitere Einschränkung der Vergleichbarkeit von Jahresabschlussdaten



Nutzen der Offenlegungserleichterungen unabhängig von Erstellung –
Aufstellungserleichterungen beliebig kombinierbar !

1. MicroBilG – Zweifelsfragen der Anwendung

■ Offenlegungserleichterungen

- Kleinstkapitalgesellschaften wird in § 326 Abs. 2 HGB das Wahlrecht eingeräumt, ihrer Offenlegungspflicht nach § 325 HGB nachzukommen
 - durch Einreichung ihres Jahresabschlusses und dessen Bekanntmachung beim Betreiber des Bundesanzeigers oder
 - durch Hinterlegung der (verkürzten) Bilanz beim Betreiber des Bundesanzeigers



Achtung: ein einmal offen gelegter Jahresabschluss kann nicht mehr gelöscht werden! Fehlerquellen bei Offen- bzw. Hinterlegung nehmen zu!

Agenda

1. MicroBilG – Zweifelsfragen zur Anwendung
2. Reform des handelsrechtlichen Ordnungsgeldverfahrens
3. Zinssatzschmelze: Bewertung von Pensionsrückstellungen

2. Reform des handelsrechtlichen Ordnungsgeldverfahrens



- Gesetz zur Änderung des HGB vom 04.10.2013
 - Verkündung am 09.20.2013 (BGBl I 2013, S. 3746 ff.) und Inkrafttreten am 10.10.2013
- Zielsetzung
 - Behutsame **Modernisierung des EHUG-Ordnungsgeldverfahrens**, aber weiterhin Gewährleistung dessen Effektivität und Milderung von Härtefällen
 - Vorgesehene Neuerungen knüpfen in Teilen an das MicroBilG an, indem Erleichterungen **größenabhängig abgestuft** und für die neu geschaffene Unternehmenskategorie der Kleinstkapitalgesellschaften eingeführt werden
- Vgl. zur Reform des handelsrechtlichen Ordnungsgeldverfahrens auch:
 - WPg 2013, S. 905ff., StuB 2013, S. 380 ff., StuB 2013, S. 570 ff., BC 2013, S. 516 ff.



2. Reform des handelsrechtlichen Ordnungsgeldverfahrens



- Wesentliche Neuerungen
 - **Herabsetzung der Mindestordnungsgelder** (§ 335 Abs. 4 HGB),
 - Sofern der Offenlegungspflicht erst nach Ablauf der Sechswochenfrist, aber dennoch nachgekommen wird,
 - auf 500 EUR für Kleinstkapitalgesellschaften, die gem. § 326 Abs. 2 HGB lediglich eine Bilanz beim Betreiber des Bundesanzeigers hinterlegen,
 - auf 1.000 EUR für kleine Kapitalgesellschaften,
 - auf 2.500 EUR für alle anderen Kapitalgesellschaften, sofern ein höheres Ordnungsgeld angedroht wurde,
 - auf einen geringeren Betrag (auch unter 500 EUR), wenn die Sechswochenfrist nur geringfügig überschritten wurde.
 - Jeweils kein Ermessen des Bundesamts für Justiz hinsichtlich der Herabsetzung („Muss-Vorschrift“)
 - Bundesamt prüft Vorliegen der Daten, nicht deren Inhalt

2. Reform des handelsrechtlichen Ordnungsgeldverfahrens



■ Wesentliche Neuerungen

■ **Hinweis:** LG Bonn vom 15.03.2013

- Auch Einreichung einer sog. „Nullbilanz“ genügt den Anforderungen der Offenlegungspflichten
 - Mindestmaß an formellen Aspekten ausreichend; auf den Inhalt kommt es nicht an
 - damit kein Ordnungsgeld bei fristwahrender Offenlegung
- Hinweis zum Urteil LG Bonn: z.B. StuB 2013, S. 925 f.
- Fraglich allerdings: Verletzung anderer Pflichten, Straftatbestand, Ordnungswidrigkeit?
- Zu bejahen: Verstoß der gesetzlichen Vertreter gegen ordnungsgemäße Aufstellung; damit Geltung der Bußgeldvorschriften des § 334 HGB



2. Reform des handelsrechtlichen Ordnungsgeldverfahrens



- **Wesentliche Neuerungen**
 - Explizite Einführung des Rechts auf **Wiedereinsetzung in den vorigen Stand** in das HGB im Falle des unverschuldeten Versäumnisses der Nachholungsfrist (§ 335 Abs. 5 HGB)
 - Schriftlicher begründeter Antrag innerhalb von zwei Wochen nach Wegfall des Hindernisses
 - Beispielsfälle: Erkrankung bzw. Tod des Alleingeschäftsführers, Verlust der Rechnungslegungsunterlagen durch Brände o.Ä.
 - Keine Festsetzung von Ordnungsgeld
 - Erneute Sechswochenfrist ab Wegfall des Hindernisses zur Nachholung der versäumten Handlung

2. Reform des handelsrechtlichen Ordnungsgeldverfahrens



- **Wesentliche Neuerungen**
 - Einführung der Möglichkeit der **Rechtsbeschwerde** gegen die Entscheidungen des Landgerichts Bonn durch Einbezug des Oberlandesgerichts Köln (§ 335a Abs. 3 HGB)
 - Beschränkt auf grundsätzliche Rechtsfragen oder die Entscheidung in Divergenzfällen zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung
 - Sofern LG Bonn eine Rechtsbeschwerde zugelassen hat
 - Daher keine vollwertige zweite Instanz
 - Ziel: Stärkung der Rechtssicherheit, da in den vergangenen Jahren die große Anzahl an Verfahren, die zwangsläufig durch mehrere Kammern des Landgerichts Bonn bearbeitet wurden, zu einer teilweise unterschiedlichen Rechtsprechung geführt hat

2. Reform des handelsrechtlichen Ordnungsgeldverfahrens



- **Erstmalige Anwendung der Neuregelungen**
 - Die Neuregelungen sind gem. Art. 70 Abs. 3 EGHGB i.V.m. Art. 70 Abs. 1 EGHGB analog zum MicroBilG bereits für das erste nach dem 30.12.2012 endende Geschäftsjahr anwendbar
 - Bei einem kalenderjahrgleichen Geschäftsjahr gelten die Neuerungen demnach bereits zum 31.12.2012
 - Eine Ausnahme hiervon bildet nur die Einführung der Rechtsbeschwerde, die erstmals für Ordnungsgeldverfahren zulässig sein soll, die nach dem 31.12.2013 eingeleitet werden.
 - Die Übergangsfrist bis 31.12.2013 soll bewirken, dass
 - sich sowohl Unternehmen, das Bundesamt für Justiz als auch die Landesjustiz in Nordrhein-Westfalen auf die Änderung einstellen können,
 - Konsistenz erreicht wird, dass auf die ersten der Rechtsbeschwerde zugrunde liegenden Abschlüsse dann auch die übrigen Erleichterungen (hinsichtlich Mindestordnungsgeldern und Recht auf Wiedereinsetzung) Anwendung finden.

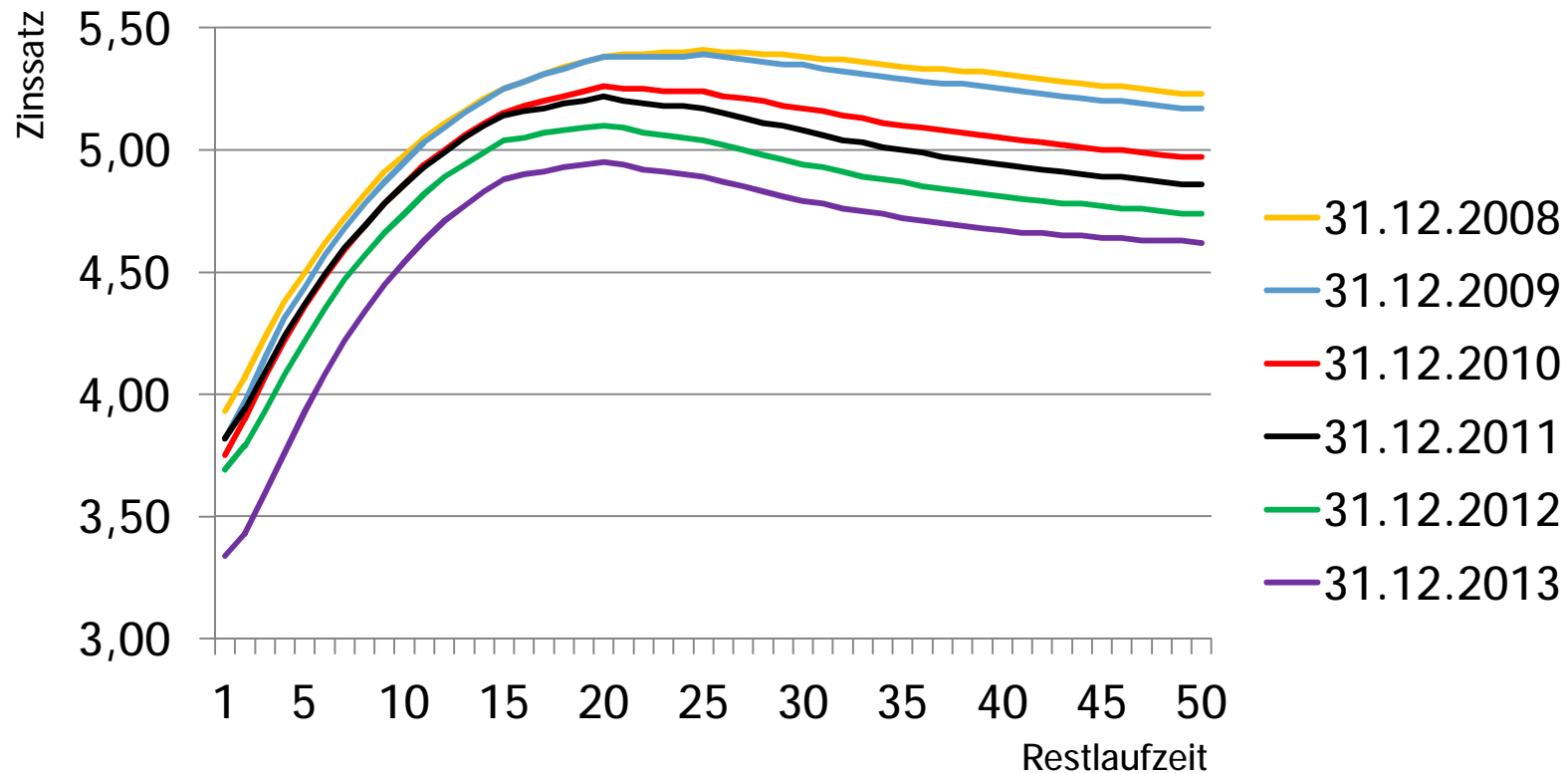
Agenda

1. MicroBilG – Zweifelsfragen zur Anwendung
2. Reform des handelsrechtlichen Ordnungsgeldverfahrens
3. Zinssatzschmelze: Bewertung von Pensionsrückstellungen

3. Zinssatzschmelze: Bewertung von Pensionsrückstellungen



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



3. Zinssatzschmelze: Bewertung von Pensionsrückstellungen



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

Stichtag	Zinssatz nach § 253 Abs. 2 S. 2 HGB
31.12.2008	5,25 %
31.12.2009	5,25 %
31.12.2010	5,15 %
31.12.2011	5,14 %
31.12.2012	5,04 %
31.12.2013	4,88 %



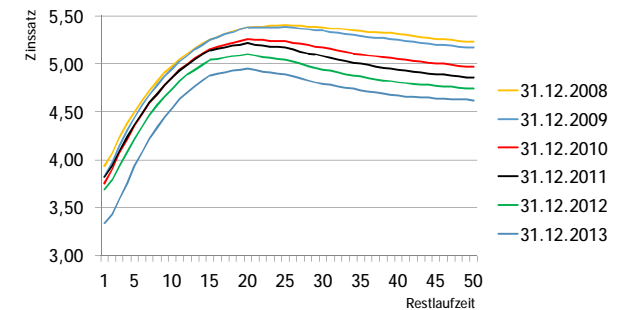
Zunehmende Dynamik des Absinkens des Zinssatzes – von Aktuaren Absinken auf **deutlich unter 4,00 %** in den nächsten Jahren erwartet !

3. Zinssatzschmelze: Bewertung von Pensionsrückstellungen

- Bewertung von Pensionsrückstellungen (§ 253 HGB)
 - Rückstellungen vor und nach BilMoG

Faustformel für die BilMoG-Umstellung	Veränderung der Pensionsrückstellung	
	Anwärter	Rentner
Reduzierung des Rechnungszinses um 1 %-Punkt	+ 20 %	+ 10 %
Einrechnung einer Gehalts- bzw. Rentendynamik i.H.v. 1 % p.a.	jeweils +10 %	

Quelle: www.allianzglobalinvestors.com



Anhaltend sinkendes Zinsniveau auch mittelfristig zu erwarten, da Zinssatzermittlung auf Basis von 7-Jahres-Durchschnitt erfolgt !



Die Zinssatzschmelze belastet die Ergebnisse! Mit 4,88 % bei 15-jähriger Restlaufzeit per 31.12.2013 historisches Tief !

3. Zinssatzschmelze: Bewertung von Pensionsrückstellungen



- Bewertung von Pensionsrückstellungen (§ 253 HGB)
 - Abzinsung
 - mit laufzeitadäquatem Zinssatz für jede einzelne Zahlung aufgrund einer Pensionsverpflichtung
 - Vereinfachung
 - pauschale Verwendung des Zinssatzes für unterstellte (mittlere) Restlaufzeit (Duration) von 15 Jahren
 - Zinssatz für 15-jährige Restlaufzeit liegt zum **31.12.2012** bei **5,04 %** / zum **31.12.2013** bei **4,88 %**



Hinweis: Das zu erwartende weitere Absinken des Rechnungszinsfußes wird in den kommenden Jahren die handelsrechtlichen Pensionsrückstellungen ansteigen lassen und den Aufwand belasten!

3. Zinssatzschmelze: Bewertung von Pensionsrückstellungen



■ Beispiel / Zinssatzschmelze bei Pensionsrückstellungen:



- Die mittelständische XY-GmbH weist zum 31.12.2011 ein Eigenkapital von 2.000.000 EUR aus. In der Vergangenheit hat die Gesellschaft betriebliche Pensionszusagen an ihre Mitarbeiter gemacht. Die Pensionsrückstellung beläuft sich zum 31.12.2011 auf 16.000.000 EUR. Die Gesellschaft hat noch 2.000.000 EUR weiteres Fremdkapital und damit eine Eigenkapitalquote von 10%.
- Der für die Pensionsrückstellungen relevante Zinssatz ist von 5,14 % (31.12.2011) auf 5,04 % (31.12.2012) gefallen.
- Für 2012 macht die Gesellschaft ein Ergebnis vor Steuern und vor Berücksichtigung der Erhöhung der Pensionsrückstellungen wegen eines geringeren Rechnungszinssatzes von 200.000 EUR, was einer Eigenkapitalrendite von 10 % entspräche.
- Auf Grund des abgesunkenen Zinssatzes hat die Gesellschaft in 2012 in der Handelsbilanz einen erhöhten Zinsaufwand in Höhe von rd. 1,5 % der Rückstellung zum 31.12. des Vorjahres zu erfassen, d.h. ein erhöhter Aufwand von rd. 240.000 EUR (= 1,5 % von 16 Mio. EUR).

3. Zinssatzschmelze: Bewertung von Pensionsrückstellungen



- Beispiel / Zinssatzschmelze bei Pensionsrückstellungen (Fortsetzung):
 - Damit weist die Gesellschaft für 2012 einen **Verlust** vor Steuern in der **Handelsbilanz** aus. Dieser Verlust wird durch die effektiven Steuern, die sich aus der Steuerbilanz ergeben, noch größer. [Annahme: Die Gesellschaft macht vom Aktivierungswahlrecht für latente Steuern keinen Gebrauch. Hinweis: Auch wenn sie das täte, wären die aktivierten Beträge ausschüttungsgesperrt.]
 - Steuerlich wirken sich die gesunkenen Zinssätze nicht aus. Vielmehr bleiben hier die steuerlich festgeschriebenen 6 % relevant. Bei einem Steuersatz von 30 % muss die XY-GmbH Steuern auf ihren **Gewinn** vor Steuern laut **Steuerbilanz** von 200.000 EUR zahlen, also 60.000 EUR.
 - Damit weist die XY-GmbH im handelsrechtlichen Jahresabschluss einen Verlust von 100.000 EUR aus, statt eines Jahresüberschusses von 140.000 EUR, wäre es nicht zum Abschmelzen des Zinssatzes gekommen.

3. Zinssatzschmelze: Bewertung von Pensionsrückstellungen



- Auswirkungen der Zinssatzschmelze
 - **keine Verteilungsmöglichkeiten** für Zinssatzeffekte und unmittelbare Aufwandserfassung
 - Die bilanzierten Verpflichtungen steigen mit sinkenden Zinssätzen an, die Ergebnisse werden durch entsprechend höhere Zinsaufwendungen belastet
 - Einhergehend mit der Ergebnisbelastung sinken die Ergebnisse und die Ausschüttungsfähigkeit des Bilanzierenden bis hin zu einem nachhaltigen Eigenkapitalverzehr und einer **drohenden bilanziellen Überschuldung**



3. Zinssatzschmelze: Bewertung von Pensionsrückstellungen



■ Sonderfall Personengesellschaften

- Zu beachten ist, dass die Belastung des handelsrechtlichen Ergebnisses durch die Zinssatzschmelze die Entnahmemöglichkeiten von Gewinnen tangiert
- Da steuerlich die Bewertung weiter mit 6% erfolgt, weichen handelsrechtliches und steuerrechtliches Ergebnis immer weiter voneinander ab
- FOLGE: Gesellschafter kann ggf. kein Kapital entnehmen, muss aber Steuern auf seinen Ergebnisanteil zahlen → Risiko: **Aufleben der Kommanditistenhaftung** (nach § 172 Abs. 4 HGB) bei Entnahmen der zu zahlenden Steuern



Herzlichen Dank für Ihre Aufmerksamkeit !

Haben Sie noch Fragen?



- Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!
- Haben Sie noch Fragen?
 - Dr. Christian Zwirner, Dipl.-Kfm., WP, StB
 - christian.zwirner@kleeberg.de

 - Telefon: 089 55 983-248
 - Telefax: 089 55 983-280

 - Weitere Informationen unter:
 - www.kleeberg.de



Termine und Themen unter www.muenchner-bilanzgespraeche.de

- 13. März 2014, 19.00 Uhr
Thema: IFRS
- 05. Juni 2014, 12.00 Uhr
Thema: Umsatzsteuer
- 17. Juli 2014, 19.00 Uhr
Thema: Rückstellungen
- 16. Oktober 2014, 19.00 Uhr
Thema: Konzernrechnungslegung
- 27. November 2014, 19.00 Uhr
Bilanzsteuerrecht und Steuerbilanzpolitik



Startseite
Veranstaltungen
Veranstaltungsort
Veranstalter
Anmeldung

Münchener Bilanzgespräche

Bei den Münchener Bilanzgesprächen, einer Kooperation zwischen dem Bundesanzeiger Verlag, der Dr. Kleeberg & Partner GmbH WPG StBG sowie Schweizer 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 Münchener 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 Münchener 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 Münchener 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

© 01/2014. 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.