



Sonntag & Partner



BilMoG: Darstellung ausgewählter Praxisbeispiele

Mandantenseminar

28. Juli 2010



Gliederung 1. Teil



Fallstudie und Erstellung einer BilMoG Eröffnungsbilanz

1. Wesentliche Neuerungen durch BilMoG
2. Übergangsregelungen aufgrund der Umstellung auf BilMoG
3. Beibehaltungs- und Fortführungswahlrecht
4. Einzelfragen zum Jahresabschluss
5. Beispiel 1 und 2: langfristige Rückstellungen
6. Beispiel: Aufstellung einer Eröffnungsbilanz



Wesentliche Neuerungen durch BilMoG



Ansatzvorschriften

- Derivativer Geschäfts- und Firmenwert
- Altersversorgungsansprüche und –verpflichtungen und ähnliche Verpflichtungen
- selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des AV
- Aufwands-RST und RST für unterlassene Instandhaltung > 3 Monate
- Aktiver RAP (bestimmte als Aufwand berücksichtigte Zölle und Verbrauchsteuern sowie als Aufwand berücksichtigte Umsatzsteuer für Anzahlungen)
- aktivierte Aufwend. für die Ingangsetzung / Erweiterung des GB
- Latente Steuern



Wesentliche Neuerungen durch BilMoG



Bewertungsvorschriften

- Rückzahlungsbetrag versus Erfüllungsbetrag
- Pensionsrückstellungen
- Wertpapierbasierte Altersversorgungsverpflichtungen
- Abzinsung langfristiger Rückstellungen (größer 1 Jahr)
- Außerplanmäßige Abschreibung im Anlagevermögen
- Außerplanmäßige Abschreibung im Umlaufvermögen
- Wertaufholung nach außerplanmäßiger Abschreibung
- Bildung von Bewertungseinheiten
- Währungsumrechnung
- Vollkostenansatz bei Herstellung von Vermögensgegenständen
- Abgrenzung Forschung und Entwicklung



Wesentliche Neuerungen durch BilMoG



Ausweisvorschriften

- Eigene Anteile
- (nicht eingeforderte) ausstehende Einlagen auf gezeichnetes Kapital
- Saldierung von Altersversorgungsverpflichtungen

Sonstige Vorschriften

- Konzernvorschriften
- Ausschüttungs- und Abführungssperre
- Anhang
- Lagebericht



Übergangsregelungen aufgrund der Umstellung auf BilMoG



Artikel 66 EGHGB regelt:

- die durch BilMoG neu anzuwendenden HGB-Vorschriften
- die durch BilMoG zu ersetzenden (alten) HGB-Vorschriften

Artikel 67 EGHGB regelt:

- die bilanzielle Umstellung auf die neuen BilMoG Vorschriften



Artikel 66 EGHGB

- Abs. 1: Deregulierende Vorschriften
- Abs. 2: Umsetzung von EU-Richtlinien
- **Abs. 3:** Vorschriften, für die eine pflichtgemäße erstmalige Regelanwendung auf Abschlüsse auf das nach dem 31.12.2009 beginnende Geschäftsjahr vorgesehen ist
- Abs. 4: Sonderregelungen zur Einrichtung eines Prüfungsausschusses
- **Abs. 5:** Vorschriften, deren letztmalige Anwendung auf Abschlüsse für das vor dem 01.01.2010 beginnende Geschäftsjahr vorgeschrieben ist
- Abs. 6: Sondervorschrift betreffend Festsetzung von Ordnungsgeld
- **Abs. 7:** Sonderregelung für die Aktivierung von Entwicklungskosten von selbst geschaffenen immateriellen VG des Anlagevermögens



Artikel 67 EGHGB

- Abs. 1: Sonderregelungen für Rückstellungen
- Abs. 2: Anhangsangabe für Pensions-Altzusagen
- Abs. 3: Beibehaltungswahlrecht für Aufwandsrückstellungen, SoPo oder Rechnungsabgrenzungsposten
- Abs. 4: Fortführungswahlrecht für niedrigere Wertansätze von VG (insb. Afa nach vernünftiger kfm. Beurteilung, Sonder-Afa)
- Abs. 5: Fortführung der Bilanzierungshilfe für Aufwendungen für die Ingangsetzung / Erweiterung des Geschäftsbetriebs
- Abs. 6: Sonderregelungen aus der erstmaligen Anwendung der Regelungen zu latenten Steuern (Übergang zum GuV-orientierten System)
- Abs. 7: Aufwendungen / Erträge aus der Anwendung von Art. 66, 67 Abs. 1 bis 5 EGHGB als außerordentlicher Aufwand / Ertrag
- Abs. 8: Nichtanwendung der Ansatz-, Bewertungs- und Ausweisstetigkeit im Rahmen des Übergangs auf BilMoG



Beibehaltungs- und Fortführungswahlrecht



Betreffend Bilanzposten, die nach neuem Recht nicht mehr oder nicht mehr so wie nach altem Recht gebildet werden dürfen

Beispiele:

- Rückstellung für unterlassene Instandhaltung > 3 Monate
- Aufwandsrückstellung
- Sonderposten mit Rücklagenanteil
- aktiver Rechnungsabgrenzungsposten
- Aufwendungen für Inangangsetzung ... des Geschäftsbetriebs
- VG mit niedrigerem Wertansatz (§ 253 Abs. 3 S. 3, Abs. 4, § 254, § 279 Abs. 2 HGB a. R.)



Beibehaltungs- und Fortführungswahlrecht



- Nur einmalige Ausübung des Wahlrechts (im Regelfall am 01.01.2010); dies gilt auch für die erfolgsneutrale Einstellung in die Gewinnrücklagen aus der etwaigen Auflösung oder Zuschreibung o. g. Bilanzposten
- falls keine Beibehaltung / Fortführung, dann Einstellung in Gewinnrücklagen
- Ausnahmen von der erfolgsneutralen Erfassung
- Zuführung zur Rückstellung und / oder Abschreibung im Sinne von § 253 Abs. 3 S. 3 und Abs. 4, § 254, 279 Abs. 2 HGB a. R. erfolgt im Jahr vor der Umstellung



Beibehaltungs- und Fortführungswahlrecht



- posten- oder sachverhaltsbezogene Ausübung der Beibehaltungs- oder Fortführungswahlrechte
- gilt für Sonderposten mit Rücklagenanteil, Rechnungsabgrenzungsposten und teilweise für Verbindlichkeitsrückstellungen (falls Auflösung aufgrund geänderter Bewertung und Zuführung des Auflösungsbetrag bis spätestens 31.12.2024)
- „teilweise“ Beibehaltung gilt nur für Aufwandsrückstellungen
- Wahlrecht auf Fortführung niedrigerer Wertansätze bestimmter VG kann sachverhaltsbezogen ausgeübt werden



Beibehaltungs- und Fortführungswahlrecht



- Weitergeltung der bisherigen handelsrechtlichen Vorschriften bei Beibehaltung und Fortführung
- Beibehaltung der Aufwandsrückstellung bis zur Inanspruchnahme oder Auflösung aufgrund Wegfalls des Rückstellungsgrunds. Eine Erhöhung der Rückstellung ist ausgeschlossen. Ebenso kann eine vor BilMoG begonnene Ansammlung nicht fortgeführt werden. Künftige Preis- und Kostensteigerungen sowie eine Abzinsung kommen ebenfalls nicht in Betracht.
- Beibehaltung des Sonderpostens bis zur Inanspruchnahme oder Auflösung. Im Fall der Inanspruchnahme Verrechnung mit Ersatzwirtschaftsgut (§ 6b EStG) oder Beibehaltung des Sonderpostens (Bruttoausweis) und Abschreibung entsprechend Ersatzwirtschaftsgut
- Fortführung niedrigerer Wertansätze bis zum Wegfall des Wertberichtigungsgrunds; beachte die „alten“ Anhangsvorschriften, z. B. § 285 S. 1 Nr. 5 HGB
- Fortführung der Bilanzierungshilfe unter Beibehaltung des bisherigen Abschreibungsplans (außerdem: Ausschüttungssperre)



Beibehaltungs- und Fortführungswahlrecht



- Umrechnungsdifferenzen sind entweder mit in die Gewinnrücklagen einzustellen oder im „außerordentlichen Ergebnis“ (abhängig von Art. 67 EGHGB)
- Die Anpassungsbeträge aufgrund Übergang auf BilMoG ergeben sich aus der Aufstellung einer Eröffnungsbilanz (meist auf den 01.01.2010)
- Übergangserleichterungen
- Bei der erstmaligen Aufstellung des JA nach BilMoG sind die Vorschriften zur Bewertungs- und Darstellungsstetigkeit nicht anzuwenden. Unternehmen, die aufgrund der Beibehaltung / Fortführung von Bilanzposten die den Bilanzposten betreffende Änderung erst später anwenden, können die Erleichterungen nicht mehr in Anspruch nehmen.



Einzelfragen zum Jahresabschluss



- Geschäfts- und Firmenwert: Neuregelungen gelten für Erwerbsvorgänge für GJ, die ab dem 01.01.2010 beginnen (prospektive Anwendung)
- Nachaktivierung ist nicht möglich
- Angabe zur betrieblichen Nutzungsdauer umfasst auch „alte“ GuF



Einzelfragen zum Jahresabschluss



- selbst geschaffene immaterielle VG des Anlagevermögens
- der Beginn der Entwicklung (nicht Forschung) muss in GJ liegen, die nach dem 31.12.2009 begonnen haben
- es gilt das Wesentlichkeitsgebot



Einzelfragen zum Jahresabschluss



- Rückstellungen
- Besonderheit: „hypothetischer Zuführungsbetrag“; Voraussetzung für die Beibehaltung ist, dass ein eigentlich aufzulösender Betrag künftig wieder zugeführt werden müsste (bis spätestens 31.12.2024)
- o. g. Beurteilung erfolgt zu jedem Bilanzstichtag
- Betrag der Überdeckung ist im Anhang anzugeben



Einzelfragen zum Jahresabschluss



- Pensionsrückstellungen
- Bewertung zum laufzeitäquivalent abgezinnten Erfüllungsbetrag
- Zuführungsbetrag: Ansammlung über 15 Jahre
- Zuführungsbetrag ist auf den gesamten Posten zu ermitteln (Stichtag der BilMoG Eröffnungsbilanz)
- Zuführungsbetrag (Einfünftel) ist als a. o. Aufwand erfolgswirksam auszuweisen



Beispiel 1: IFR. RST nach Einführung BilMoG



- Beispiel 1:
 - Die A GmbH hat zu Beginn des Jahres 2010 in angemieteten Büroräumen Umbauten vorgenommen, die nach Ablauf des Mietvertrags zurückzubauen sind
 - Laufzeit des Mietvertrags: 1.1.2010 bis 31.12.2014
 - Die A GmbH kalkuliert zum 1.1.2010 auf Basis aktueller Preise Rückbaukosten in Höhe von TEUR 100
 - Aufgrund von Erfahrungen der Vergangenheit rechnet sie mit durchschnittlichen Kostensteigerungen von 2,5 % pro Jahr



Beispiel 1: Ifr. RST nach Einführung BilMoG



- Lösung 1:
 - Änderungen in der Bewertung gegenüber altem Recht:
 - Berücksichtigung der erwarteten Preissteigerung von 2,5 % p.a.
 - Berechnung des Barwerts der Verpflichtung zum jeweiligen Abschlussstichtag



Beispiel 1: IFR. RST nach Einführung BilMoG



Stichtag	erwarteter Erfüllungsbetrag	Zinssatz laut Bundesbank	Barwert des Erfüllungsbetrages	Rückstellung		
				Stand 01.01.	Zuführung	Stand 31.12.

HGB a.F.						
31.12.2010	102,5	Keine Barwertermittlung		0,0	20,5	20,5
31.12.2011	105,1		20,5	21,5	42,0	
31.12.2012	107,7		42,0	22,6	64,6	
31.12.2013	110,4		64,6	23,7	88,3	
31.12.2014	113,1		88,3	24,8	113,1	

HGB n.F.						
31.12.2010	113,1	4,34%	95,4	0,0	19,1	19,1
31.12.2011	113,1	4,17%	100,1	19,1	20,9	40,0
31.12.2012	113,1	3,99%	104,6	40,0	22,8	62,8
31.12.2013	113,1	3,85%	108,9	62,8	24,3	87,1
31.12.2014	113,1	0,00%	113,1	87,1	26,0	113,1



Beispiel 2: IFR. RST vor Einführung BilMoG



- Beispiel 2:
 - Wie Beispiel 1, nur dass Mietvertrag bereits in 2008 abgeschlossen wurde und bis 2012 läuft, so dass sich die Frage der Übergangsbilanzierung stellt:
 - Die A GmbH hat zu Beginn des Jahres 2008 in angemieteten Büroräumen Umbauten vorgenommen, die nach Ablauf des Mietvertrags zurückzubauen sind
 - Laufzeit des Mietvertrags: 1.1.2008 bis 31.12.2012
 - Die A GmbH kalkuliert zum 1.1.2008 auf Basis aktueller Preise Rückbaukosten in Höhe von TEUR 100
 - Aufgrund von Erfahrungen der Vergangenheit rechnet sie mit durchschnittlichen Kostensteigerungen von 2,5% pro Jahr



Beispiel 2: Ifr. RST vor Einführung BilMoG



Beispiel 2: Rückstellungsentwicklung in den Jahren 2008-2012:

Stichtag	erwarteter Erfüllungsbetrag	Zinssatz laut Bundesbank	Barwert des Erfüllungsbetrages	Rückstellung		
				Stand 01.01.	Zuführung	Stand 31.12.

HGB a.F.						
31.12.2008	102,5	keine Barwertermittlung		0,0	20,5	20,5
31.12.2009	105,1			20,5	21,5	42,0
31.12.2010	107,7			42,0	22,6	64,6
31.12.2011	110,4			64,6	23,7	88,3
31.12.2012	113,1			88,3	24,8	113,1

HGB n.F.						
31.12.2008	113,1	4,34%	95,4	0,0	19,1	19,1
31.12.2009	113,1	4,17%	100,1	19,1	20,9	40,0
31.12.2010	113,1	3,99%	104,6	40,0	22,8	62,8
31.12.2011	113,1	3,85%	108,9	62,8	24,3	87,1
31.12.2012	113,1	0,00%	113,1	87,1	26,0	113,1



Beispiel 2: Ifr. RST vor Einführung BilMoG



- Lösung 2:
 - Ermittlung des Anpassungsbetrags auf den 01.01.2010
 - Aus Wertansatz-Vergleich HGB a.F. und BilMoG ergibt sich Auflösungsbetrag in Höhe von TEUR 2,0 (=40,0 – 42,0)
 - Behandlung des Auflösungsbetrags:
 - Es besteht Beibehaltungswahlrecht, da Auflösungsbetrag über Rückstellungsansammlung bis 31.12.2024 wieder zugeführt wird (Variante 1)
 - Wird von Beibehaltungswahlrecht kein Gebrauch gemacht, ist Auflösungsbetrag in die Gewinnrücklagen einzustellen (Variante 2)
 - Buchung:

Per Rückstellung	TEUR 2,0
an Gewinnrücklagen	TEUR 2,0
 - Erfolgswirksame Auflösung kommt hier nicht in Betracht



Beispiel 2: Ifr. RST vor Einführung BilMoG



Beispiel 2:

Variante 1: Rückstellungsentwicklung in den Jahren 2008-2012

bei Ausnutzung des Beibehaltungswahlrechts

Stichtag	(erwarteter) Erfüllungs- Betrag	Zinssatz laut Bundesbank	Barwert des Erfüllungs- betrages	Rückstellung		
				Stand 01.01.	Zuführung	Stand 31.12.
31.12.2008	102,5			0,0	20,5	20,5
31.12.2009	105,1			20,5	21,5	42,0
31.12.2010	113,1	3,99%	104,6	42,0	20,8	62,8
31.12.2011	113,1	3,85%	108,9	62,8	24,3	87,1
31.12.2012	113,1	0,00%	113,1	87,1	26,0	113,1



Beispiel 2: Ifr. RST vor Einführung BilMoG



Beispiel 2:

Variante 2: Rückstellungsentwicklung in den Jahren 2008-2012

bei Einstellung des Auflösungsbetrags in die Gewinnrücklagen

Stichtag	erwarteter Erfüllungsbetrag	Zinssatz laut BuBa	Barwert des Erfüllungsbetrages	Rückstellung			
				Stand 01.01.	Einstellung in Gewinn-RL	Zuführung	Stand 31.12.

HGB n.F.							
31.12.2008	102,5			0,0		19,0	20,5
31.12.2009	105,1			20,5		21,5	42,0
31.12.2010	113,1	3,99%	104,6	42,0	2,0	22,8	62,8
31.12.2011	113,1	3,85%	108,9	62,8		24,3	87,1
31.12.2012	113,1	0,00%	113,1	87,1		26,0	113,1



Beispiel: Eröffnungsbilanz



Aktiva		Bilanz zum 31.12.2009		Passiva	
A. Aufwendungen für die Erweiterung des Geschäftsbetriebs	50.000	A. Eigenkapital			
B. Ausstehende Einlagen auf gezeichnetes Kapital	10.000	I. Gezeichnetes Kapital		500.000	
C. Anlagevermögen		II. Kapitalrücklage		200.000	
I. Immaterielle Vermögensgegenstände	100.000	III. Gewinnrücklagen			
II. Sachanlagen	2.000.000	1. Gesetzliche Rücklage		50.000	
III. Finanzanlagen	200.000	2. Rücklage für eigene Anteile		40.000	
D. Umlaufvermögen		3. satzungsmäßige Rücklagen		110.000	
I. Vorräte		4. andere Gewinnrücklagen		100.000	
1. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe	100.000	IV. Bilanzgewinn		400.000	
2. unfertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen	200.000	B. Sonderposten mit Rücklageanteil		200.000	
3. fertige Erzeugnisse und Waren	800.000	C. Rückstellungen			
II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände		1. Rückstellungen für Pensionen		500.000	
1. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	500.000	2. sonstige Rückstellungen		600.000	
III. Wertpapiere		D. Verbindlichkeiten			
1. eigene Anteile	30.000	1. erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen		100.000	
IV. Guthaben bei Kreditinstituten	100.000	2. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen		900.000	
E. Rechnungsabgrenzungsposten	10.000	3. sonstige Verbindlichkeiten		400.000	
Summe Aktiva	4.100.000	Summe Passiva		4.100.000	

Tab. 1: Bilanz zum 31.12.2009 – auf Basis „HGB alt“



Beispiel: Eröffnungsbilanz



Bilanzposten	31.12.2009	Unterschied HB – StB Mehr-EK HB (+)	latente Steuern aktiv (+) passiv (-)	01.01.2010 Beibehaltung / Fortführung	01.01.2010 Einstellung in Gewinnrücklagen
Aufwendungen für die Erweiterung des Geschäftsbetriebs	50.000	50.000	-15.000	50.000	-50.000
Ausstehende Einlagen auf gez. Kapital	10.000	0	0	nein	Saldierung gez. Kap.
Immaterielle Vermögensgegenstände	100.000	0	0		nein
Sachanlagen	2.000.000	100.000	-30.000	kein Wahlrecht	nein
Finanzanlagen	200.000	-10.000	3.000	kein Wahlrecht	nein
Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe	100.000	-20.000	6.000	-20.000	20.000
unfertige Erzeugnisse / Leistungen	200.000	0	0		nein
fertige Erzeugnisse und Waren	800.000	-80.000	24.000	kein Wahlrecht	nein
Forderungen aus Lieferungen / Leist.	500.000	10.000	-3.000	nein	erfolgswirksam
eigene Anteile	30.000	0	0	nein	Saldierung gez. Kap.
Guthaben bei Kreditinstituten	100.000	0	0		
Rechnungsabgrenzungsposten	10.000	5.000	-1.500	5.000	-5.000
Summe Aktiva	4.100.000				



Beispiel: Eröffnungsbilanz



Bilanzposten	31.12.2009	Unterschied HB – StB Mehr-EK HB (+)	latente Steuern aktiv (+) passiv (-)	01.01.2010 Beibehaltung / Fortführung	01.01.2010 Einstellung in Gewinnrücklagen
Gezeichnetes Kapital	500.000	0	0		Saldierung
Kapitalrücklage	200.000	0	0		Saldierung
Gesetzliche Rücklage	50.000	0	0		
Rücklage für eigene Anteile	40.000	0	0		Saldierung
satzungsmäßige Rücklagen	110.000	0	0		
andere Gewinnrücklagen	100.000	0	0		Saldierung
Bilanzgewinn	400.000	0	0		Saldierung
Sonderposten mit Rücklageanteil	200.000	0	0	200.000	200.000
Rückstellungen für Pensionen	500.000	-100.000	30.000	Verteilung 15 J.	nein
sonstige Rückstellungen	600.000				
- davon Aufwands-RST	50.000	-50.000	15.000	50.000	50.000
- davon RST für Rückbauverpflichtung	40.000	2.000	-600	2.000	-2.000
- davon RST ATZ	60.000	10.000	3.000	kein Wahlrecht	nein
erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen	100.000	0	0		nein
Verbindlichkeiten aus Lieferungen / Leist.	900.000	0	0		nein
sonstige Verbindlichkeiten	400.000	0	0		nein
Summe Passiva	4.100.000				



Beispiel: Unterschied HB - StB



Entwicklung der Altersteilzeitrückstellung in der HB und StB

	2006	2007	2008	2009	2010
	€	€	€	€	€
RST HB	200.000	300.000	350.000	250.000	0
RST StB	100.000	150.000	250.000	240.000	0
Unterschied	100.000	150.000	100.000	10.000	0
		-100.000	-150.000	-100.000	-10.000
Mehr-/Minderergebnis in StB	100.000	50.000	-50.000	-90.000	-10.000
Steuersatz: 30 %					
latente Steuern (Bilanz): aktiv (+)	30.000	45.000	30.000	3.000	0
Veränderung latente Steuern		-30.000	-45.000	-30.000	-3.000
latente Steuern (GuV): Ertrag (+)	30.000	15.000	-15.000	-27.000	-3.000



Änderungen im Konsolidierungskreis



Gliederung 2. Teil



Änderungen im Konsolidierungskreis

1. Änderungen der Regelungen zur Konzernrechnungslegungspflicht durch das BilMoG
2. Beherrschung als Konsolidierungskriterium
3. Risiken-Chancen-Ansatz als Konsolidierungskriterium
4. Praxisbeispiel sale-and-lease-back-Gestaltung



1. Änderungen der Regelungen zur Konzernrechnungslegungspflicht durch das BilMoG



- Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses besteht grds. dann, wenn ein sog. Mutter-Tochter-Verhältnis vorliegt.

- → nach bisher geltendem HGB entweder aufgrund einheitlicher Leitung oder durch rechtlich gesicherte Beherrschungsmöglichkeit (insb. aufgrund Stimmrechtsmehrheit, „Control-Verhältnis“)

- → nach neuem HGB (BilMoG) Beherrschungskonzept, das durch vier gesetzlich normierte Tatbestände konkretisiert wird:
 - Stimmrechtsmehrheit
 - Organ-Bestellungs-/Abberufungsrechte
 - Recht zur Bestimmung der Finanz – und Geschäftspolitik
 - **Mehrheit der Risiken und Chancen** → „Zweckgesellschaft“



2. Beherrschung als Konsolidierungskriterium

- Die Konsolidierungskriterien zur Sicherstellung einer formalrechtlichen Beherrschung wurden durch das BilMoG grds. nicht geändert.
- → **Es besteht Konsolidierungspflicht, wenn ein Mutterunternehmen auf ein Tochterunternehmen mittelbar oder unmittelbar einen beherrschenden Einfluss ausüben kann.**
- Auch aufgrund faktischer Verhältnisse, z.B. bei bestehender Präsenzmehrheit (z.B. bei Publikumsgesellschaften dann gegeben, wenn neben einem nur wenig unter 50% beteiligten Großaktionär viele Kleinaktionäre beteiligt sind), kann Konsolidierungspflicht bestehen, wenn ein möglicher beherrschender Einfluss für eine gewisse Dauer und nicht nur vorübergehend ausgeübt werden kann.



2. Beherrschung als Konsolidierungskriterium

- Die Tatbestände der Beherrschung gem. § 290 Abs. 2 Nr. 1-3 HGB n.F.:
- Beherrschender Einfluss des Mutterunternehmens besteht stets, wenn
 - ihm bei einem anderen Unternehmen die Mehrheit der Stimmrechte der Gesellschafter zusteht oder
 - ihm bei einem anderen Unternehmen das Recht zusteht, die Mehrheit der Mitglieder des die Finanz- und Geschäftspolitik bestimmenden Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgans zu bestellen oder abzurufen, und es gleichzeitig Gesellschafter ist oder
 - ihm das Recht zusteht, die Finanz- und Geschäftspolitik auf Grund eines mit einem anderen Unternehmen geschlossenen Beherrschungsvertrages oder auf Grund einer Bestimmung in der Satzung des anderen Unternehmens zu bestimmen.
- § 290 Abs. 3 und 4 HGB n.F. enthalten Korrekturvorschriften
- → Bei der Prüfung der Beherrschungsverhältnisse wird auf die wirtschaftliche Inhaberschaft abgestellt.



3. Risiken-Chancen-Ansatz als Konsolidierungskriterium



- Der in § 290 Abs. 2 Nr. 4 HGB n.F. eingeführte Risiken-Chancen-Ansatz für die Konsolidierung von Zweckgesellschaften ist die **wesentliche Neuerung** im Rahmen des Konsolidierungskonzepts durch Beherrschung.
- Die Regelung soll zu einer Erweiterung des Konsolidierungskreises durch die Einbeziehung von Zweckgesellschaften führen.
- Ein Mutter-Tochter-Verhältnis wird begründet, wenn das Mutterunternehmen bei wirtschaftlicher Betrachtung die Mehrheit der Risiken und Chancen eines Unternehmens trägt, das zur Erreichung eines eng begrenzten und genau definierten Ziels des Mutterunternehmens dient
→ „Zweckgesellschaft“



3. Risiken-Chancen-Ansatz als Konsolidierungskriterium



○ Konsolidierungskriterien gem. SIC 12.10:

- Die Geschäftstätigkeit der Zweckgesellschaft wird zugunsten der besonderen Geschäftsbedürfnisse eines anderen Unternehmens geführt
- Ein anderes Unternehmen kann mittels Entscheidungsmacht die Mehrheit des Nutzens aus der Geschäftstätigkeit der Zweckgesellschaft ziehen oder hat diese Entscheidungsmacht mittelbar durch die Einrichtung eines „Autopilot“-Mechanismus übertragen.
- Ein anderes Unternehmen verfügt über das Recht, die Mehrheit des Nutzens aus der Zweckgesellschaft zu ziehen und ist deshalb u. U. Risiken ausgesetzt, die mit der Geschäftstätigkeit der Zweckgesellschaft verbunden sind.
- Ein anderes Unternehmen behält die Mehrheit der mit der Geschäftstätigkeit der Zweckgesellschaft verbundenen Residual- oder Eigentumsrisiken oder Vermögensgegenstände, um daraus Nutzen für seine Gesellschaft zu ziehen.

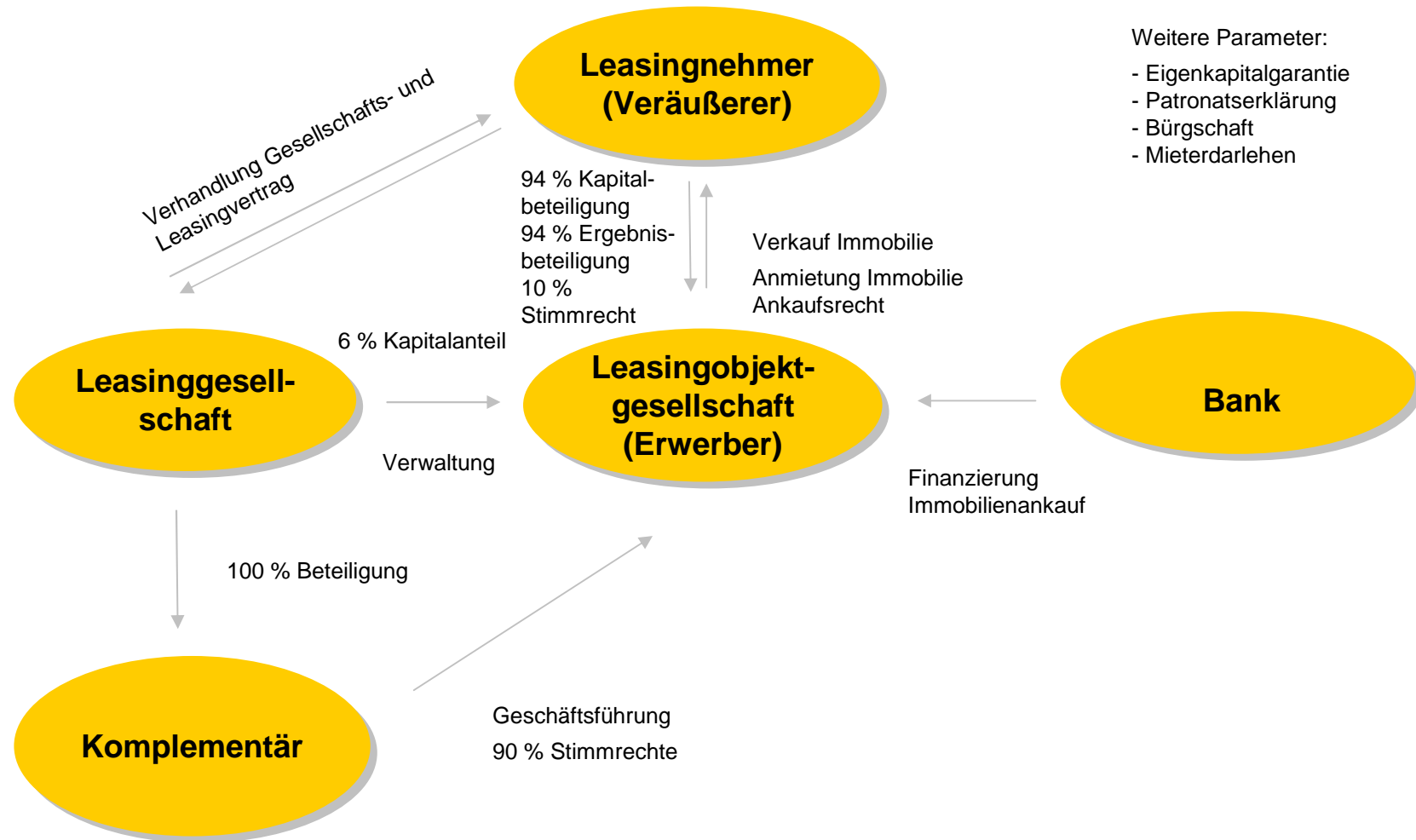


3. Risiken-Chancen-Ansatz als Konsolidierungskriterium



- Das HGB n.F. enthält nur die Kriterien Risiko und Chance. Bei ungleicher Chancen-/Risikenverteilung ist vorrangig auf die Risiken abzustellen.
- Die Kriterien, wessen Bedürfnisse in die Gestaltung der Zweckgesellschaft eingeflossen sind und wer die Entscheidungsmacht besitzt, sind nicht in das HGB n.F. eingeflossen.
- Eine Zweckgesellschaft ist somit nach BilMoG von dem Unternehmen zu konsolidieren, das über die Mehrheit der aus der Zweckgesellschaft resultierenden Chancen und Risiken verfügt. Maßgeblich ist die absolute Mehrheit der Chancen und Risiken, nicht die einfache Mehrheit.
- Die Frage nach dem Rangverhältnis der Nr. 1 - 3 oder Nr. 4 ist dem Gesetzeswortlaut nicht klar zu entnehmen, es ist das Risiken-Chancen-Kriterium auf Zweckgesellschaften (Nr.4) anzuwenden.

4. Praxisbeispiel sale-and-lease-back-Gestaltung





4. Praxisbeispiel sale-and-lease-back-Gestaltung



- Lösung nach HGB a.F.
 - Konsolidierung der Leasingobjektgesellschaft bei der Leasinggesellschaft aufgrund Stimmrechtsmehrheit über die Komplementär-GmbH
 - → Folge für die Leasinggesellschaft: Ausweis der Immobilie sowie der Bankverbindlichkeiten im Konzern der Leasinggesellschaft
 - → Folge für den Leasingnehmer: Off-Balance-Struktur
 - Voraussetzung ist, dass der Leasingvertrag so gestaltet ist, dass das Leasingobjekt, die Immobilie, dem Leasinggeber, der Leasingobjektgesellschaft, zuzurechnen ist.



4. Praxisbeispiel sale-and-lease-back-Gestaltung

○ Lösung nach HGB n.F.

- Ausgestaltung des Leasingvertrags so, dass auch nach BilMoG Zurechnung der Immobilie zum Leasinggeber (Leasingobjektgesellschaft) sowie Kaufoption des Leasingnehmers am Ende der Mietdauer zum steuerlichen Restbuchwert der Immobilie. Die Leasinggesellschaft ist eine Zweckgesellschaft.
 - Chance aus der Wertsteigerung der Immobilie im Vergleich zum erwarteten Restwert? **Leasingnehmer**
 - Risiko aus dem Wertverlust der Immobilie im Vergleich zum erwarteten Restwert? **Leasingnehmer, soweit weitere Garantien bestehen**
 - Risiko Ausfall des Leasingnehmers? **Ggf. Bank**
- Die Mehrheit der Chancen und Risiken liegen beim Leasingnehmer



Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!



Ihre Ansprechpartner



Oliver Kanus
Steuerberater/Wirtschaftsprüfer

Telefon: 0821 / 57058-184
Telefax: 0821 / 57058-153
kanus@sonntag-partner.de

Schertlinstraße 23
86159 Augsburg

Bernhard Hall
Steuerberater/Wirtschaftsprüfer

Telefon: 0821 / 57058-187
Telefax: 0821 / 57058-153
bhall@sonntag-partner.de

Schertlinstraße 23
86159 Augsburg