



Wirtschaftsprüfung &  
Beratung

## Auswirkungen des BilMoG auf Eigenbetriebe

WP/StB Dr. Marian Ellerich

Herne, 09. Juni 2010

PKF FASSELT SCHLAGE

### Agenda

---

1. Einleitung
2. Bezugsrahmen für Eigenbetriebe
3. Überblick über die wesentlichen Neuregelungen des BilMoG
4. Auswirkungen des BilMoG auf das NKF
5. Abweichungsanalyse und kritische Würdigung
6. Fazit und Ausblick

## Agenda

### 1. Einleitung

2. Bezugsrahmen für Eigenbetriebe

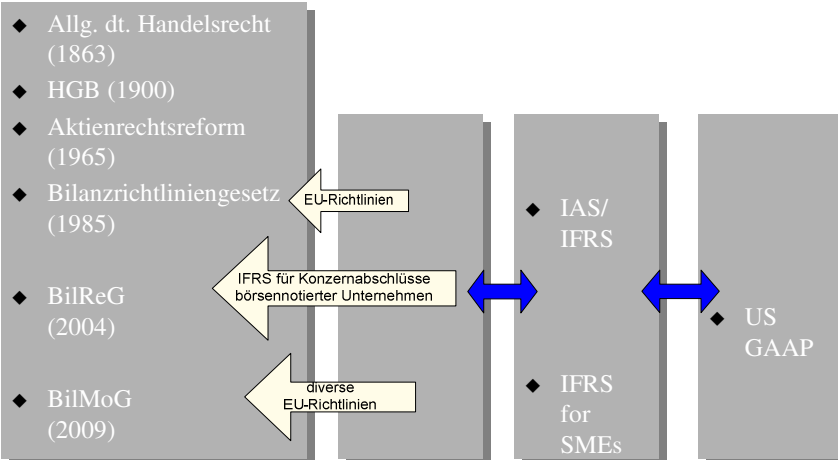
3. Überblick über die wesentlichen Neuregelungen des BilMoG

4. Auswirkungen des BilMoG auf das NKf

5. Abweichungsanalyse und kritische Würdigung

6. Fazit und Ausblick

## 1. Einleitung (1) Rechtliches Umfeld



## 1. Einleitung (2)

### Zielsetzung des BilMoG

---

- Weiterentwicklung des HGB zu einer dauerhaften und im Vergleich zu den IFRS vollwertigen, aber kostengünstigeren und einfacheren Alternative
- Beibehaltung der Grundpfeiler des HGB
  - Grundlage der Ausschüttungsbemessung
  - bilanzbasiertes Kapitalschutzsystem
  - Grundlage der steuerlichen Gewinnermittlung
- Kostenentlastung (geschätzt ca. 2,5 Mrd. € p.a.)
- „Eins zu eins“-Umsetzung zweier EU-Rechtsakte

## 1. Einleitung (3)

### Auswirkungen des BilMoG

---

- Fragen:
  - Inwieweit wirkt sich das BilMoG auf die Rechnungslegung von Eigenbetrieben und eigenbetriebsähnlichen Einrichtungen aus?
  - Welche rechnungslegungsbezogenen Unterschiede ergeben sich in Abhängigkeit von der Inanspruchnahme des Wahlrechts zwischen HGB und NKF?

## Agenda

---

1. Einleitung
2. Bezugsrahmen für Eigenbetriebe
3. Überblick über die wesentlichen Neuregelungen des BilMoG
4. Auswirkungen des BilMoG auf das NKF
5. Abweichungsanalyse und kritische Würdigung
6. Fazit und Ausblick

## 2. Bezugsrahmen für Eigenbetriebe

---

- Anforderungen an die Rechnungslegung von Eigenbetrieben und eigenbetriebsähnlichen Einrichtungen
  - Buchführung (§ 19 Abs. 1 EigVO NRW)
    - *Handelsrechtliche Grundsätze oder*
    - *Neues Kommunales Finanzmanagement (NKF)*
  - Jahresabschluss (§ 21 EigVO NRW)
    - *Sinngemäße Anwendung der allgemeinen Vorschriften, der Ansatzvorschriften, der Vorschriften über die Bilanz und die GuV, der Bewertungsvorschriften und der Vorschriften über den Anhang für den Jahresabschluss von großen Kapitalgesellschaften (§ 264 ff. HGB), soweit sich aus der EigVO NRW nichts anderes ergibt*
  - Wahlrecht zur Anwendung des NKF (27 EigVO NRW)
    - *Bei Inanspruchnahme des Wahlrechts gelten die §§ 19 Abs. 2 und 21 bis 25 EigVO NRW nicht*

## Agenda

---

1. Einleitung
2. Bezugsrahmen für Eigenbetriebe
3. Überblick über die wesentlichen Neuregelungen des BilMoG
4. Auswirkungen des BilMoG auf das NKF
5. Abweichungsanalyse und kritische Würdigung
6. Fazit und Ausblick

## 3. Überblick über die wesentlichen Neuregelungen des BilMoG (1) Ausgangspunkt

---

- Eigenbetrieb legt nach HGB Rechnung (§ 21 EigVO NRW)
- Maßgebliche Rechnungslegungsvorschriften: §§ 238 ff. und 264 ff.  
HGB
- Folge: Neuregelungen durch das BilMoG gelten unmittelbar, soweit sich aus der EigVO NRW nichts anderes ergibt

### 3. Überblick über die wesentlichen Neuregelungen des BilMoG (2) Bilanzielle Zurechnung von Vermögensgegenständen

---

- Bilanzierung richtet sich grundsätzlich nach dem juristischen Eigentum
- Bei Auseinanderfallen von juristischem und wirtschaftlichem Eigentum bilanziert der wirtschaftliche Eigentümer (Besitzer), wenn er den juristischen Eigentümer voraussichtlich auf Dauer von der Nutzung ausschließt
  - Beispiele: Sicherungsübereignung, Eigentumsvorbehalt
- Bislang: Einzelfallregelung in § 246 Abs. 1 Satz 2 und 3 HGB
- BilMoG: Allgemeingültige Regelung in § 246 Abs. 1 Satz 2 HGB
- Keine materiellen Konsequenzen

### 3. Überblick über die wesentlichen Neuregelungen des BilMoG (3) Stetigkeit

---

- Stetigkeit: Beibehaltung von Wahlrechten im Zeitablauf
- Ziel: Vergleichbarkeit der Rechnungslegung
- Bislang:
  - Ausschließlich stetige Ausübung von Bewertungswahlrechten (z.B. Abschreibungsmethoden) vorgeschrieben (§ 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB)
- BilMoG:
  - Stetige Ausübung von Bewertungswahlrechten und Aktivierungswahlrechten (§§ 246 Abs. 3, 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB)
  - Beispiel: Originäre immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens

### 3. Überblick über die wesentlichen Neuregelungen des BilMoG (4) Umgekehrte Maßgeblichkeit

- Eigenbetriebe sind steuerpflichtig, soweit sie als Betrieb gewerblicher Art zu qualifizieren sind (§ 4 Abs. 1 KStG)
- Handelsbilanz ist Grundlage für die Steuerbilanz (Maßgeblichkeitsprinzip)
- Umgekehrte Maßgeblichkeit: Steuerliche Wahlrechte müssen bereits in der Handelsbilanz ausgeübt werden, z.B. steuerliche Sonderabschreibungen
- BilMoG:
  - Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit
  - Folge: Ausübung steuerlicher Wahlrechte unabhängig von der Handelsbilanz möglich
- Praktische Auswirkung:
  - Weitere Entkopplung von Handelsbilanz und Steuerbilanz
  - Bilanzierung latenter Steuern wird bedeutsamer

### 3. Überblick über die wesentlichen Neuregelungen des BilMoG (5) Außerplanmäßige Abschreibungen

	HGB a.F.		HGB n.F.
	Nicht-KapG	KapG	rechtsform-unabhängig
nur vorübergehende Wertminderung im Sachanlagevermögen	Wahlrecht	Verbot	Verbot
nur vorübergehende Wertminderung im Finanzanlagevermögen (§ 253 Abs. 3 Satz 4 HGB n.F.)	Wahlrecht	Wahlrecht	Wahlrecht
niedrigerer Zukunftswert im UV	Wahlrecht	Wahlrecht	<b>Verbot</b>
vernünftige kfm. Beurteilung	Wahlrecht	Verbot	Verbot

### 3. Überblick über die wesentlichen Neuregelungen des BilMoG (6) Bewertungseinheiten

- Bewertungseinheit: Zusammenfassung mehrerer Vermögensgegenstände zu einer bilanziellen Einheit
- Risiken eines Vermögensgegenstands oder einer Schuld (Grundgeschäft) werden durch ein geeignetes Instrument abgesichert (Sicherungsgeschäft)
- Negative Wertentwicklung des Grundgeschäfts wird kompensiert
- Beispiel: Abschluss eines Zinsswaps zur Absicherung gegen negative Zinsentwicklung
- Keine Anwendung des Realisations- und Imparitätsprinzips
- Folge: Keine Rückstellung für drohende Verluste erforderlich
- Bislang: Lediglich GoB, keine gesetzliche Regelung
- BilMoG: Kodifizierung in § 254 HGB
- Keine Änderungen der bisherigen Bilanzierungspraxis beabsichtigt

PKF FASSELT SCHLAGE

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft · Steuerberatungsgesellschaft

15

### 3. Überblick über die wesentlichen Neuregelungen des BilMoG (7) Bewertungseinheiten

- Anhangangaben:
  - Bislang:
    - *Lediglich allgemeine Angaben zu den Bewertungsmethoden (§ 284 Abs. 2 Nr. 1 HGB)*
  - BilMoG (§ 285 Nr. 23 HGB):
    - *Angabe der Beträge und Arten von gebildeten Bewertungseinheiten zur Absicherung welcher Risiken*
    - *Höhe der abgesicherten Risiken*
    - *Angaben zur Effektivität*
    - *Besondere Erklärung antizipativer Hedges*

PKF FASSELT SCHLAGE

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft · Steuerberatungsgesellschaft

16

### 3. Überblick über die wesentlichen Neuregelungen des BilMoG (8) Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des AV

- Beispiel: Selbst erstelltes Patent, das im Produktionsprozess genutzt werden soll
- Bislang: Aktivierungsverbot (§ 248 Abs. 2 HGB )
- BilMoG:
  - Aktivierungswahlrecht für Entwicklungskosten (§ 248 Abs. 2 Satz 1 HGB)
  - Aktivierungsverbot für bestimmte firmenwertähnliche Vorteile (z.B. selbst geschaffene Marken, § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB)
  - Aktivierungsverbot für Forschungskosten (§ 255 Abs. 2 Satz 4 HGB)
  - Ausschüttungssperre (§ 268 Abs. 8 Satz 1 HGB)
  - Anhangangaben (§ 285 Nr. 22 HGB)

### 3. Überblick über die wesentlichen Neuregelungen des BilMoG (9) Ansatz von Aufwandsrückstellungen (Innenverpflichtungen)

- Nachzuholende Instandhaltung, Monate 1-3 des folgenden Geschäftsjahr  
und
- Nachzuholende Abraumbeseitigung im folgenden Geschäftsjahr
  - Bislang: Ansatzpflicht (§ 249 Abs. 1 Satz 2 HGB)
  - BilMoG: Keine Änderung
- Nachzuholende Instandhaltung, Monate 4-12 des folgende Geschäftsjahr  
und
- Rückstellungen i.S.v. § 249 Abs. 2 HGB a.F. (sog. Aufwandsrückstellungen, z.B. für Großreparaturen)
  - Bislang: Ansatzwahlrecht
  - BilMoG: Verbot (Streichung der bisherigen Vorschriften)

### 3. Überblick über die wesentlichen Neuregelungen des BilMoG (10) Ansatz von Aufwandsrückstellungen (Innenverpflichtung)

---

Wertung:

- Aufhebung der Passivierungswahlrechte wird allgemein begrüßt, weil
  - Innenverpflichtungen keine Schulden sind,
  - dadurch Annäherung an die IFRS (IAS 37) erreicht wird,
  - dies steuerneutral ist und
  - bilanzpolitische Spielräume beseitigt werden

### 3. Überblick über die wesentlichen Neuregelungen des BilMoG (11) Bewertung von Rückstellungen

---

- Bewertungsmaßstab
  - Bislang:
    - *Nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendiger Betrag (§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB)*
    - *Preisverhältnisse am Abschlussstichtag (Stichtagprinzip)*
  - BilMoG:
    - *Nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendiger Erfüllungsbetrag (§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB)*
    - *Trendantizipation: Künftige Preis- und Kostensteigerungen müssen berücksichtigt werden*

### 3. Überblick über die wesentlichen Neuregelungen des BilMoG (12) Bewertung von Rückstellungen

- Abzinsung
  - Bislang: Nur zulässig und geboten, wenn zugrundeliegende Verbindlichkeit einen Zinsanteil enthält
  - BilMoG: Immer erforderlich, wenn Restlaufzeit > 1 Jahr (§ 253 Abs. 2 HGB)
    - *Restlaufzeitentsprechender durchschnittlicher Marktzinssatz der vergangenen 7 Jahre (Deutsche Bundesbank)*
    - *Aktuell (Ende Februar 2010) beispielsweise bei einer Restlaufzeit von 2 Jahren 3,96 % p.a.*
- Auswirkungen auf langfristige Rückstellungen (z.B. Deponierückstellungen)
  - Trendextrapolation führt zu höheren Rückstellungsbeträgen
  - Abzinsung führt bei Überschreitung des bisherigen Zinssatzes zu niedrigeren Rückstellungsbeträgen
  - Liegt der Marktzinssatz allerdings niedriger, ergeben sich höhere Rückstellungsbeträge

PKF FASSELT SCHLAGE

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft · Steuerberatungsgesellschaft

21

### 3. Überblick über die wesentlichen Neuregelungen des BilMoG (13) Pensionsrückstellungen

- Bewertung
  - Bislang:
    - *Barwert*
    - *Abzinsungssatz: 3 bis 6 % (HFA 2/1988)*
  - BilMoG:
    - *Nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendiger Erfüllungsbetrag (§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB)*
    - *Verpflichtung zur Trendantizipation*
    - *Abzinsung ab einer Restlaufzeit von 1 Jahr (§ 253 Abs. 2 HGB)*
    - *Wahlrecht, pauschalisierte Restlaufzeit von 15 Jahren anzunehmen (§ 253 Abs. 2 Satz 2 HGB)*
    - *Aktueller Abzinsungszinssatz (Ende Februar 2010): 5,24 % p.a.*
    - *GuV: spätere Aufzinsung = Zinsaufwand (§ 277 Abs. 5 Satz 1 HGB)*

PKF FASSELT SCHLAGE

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft · Steuerberatungsgesellschaft

22

### 3. Überblick über die wesentlichen Neuregelungen des BilMoG (14) Pensionsrückstellungen

- Sonderregelung für Eigenbetriebe in § 22 Abs. 3 Satz 2 EigVO NRW:
  - Entsprechende Anwendung von § 36 Abs. 1 GemHVO NRW
  - Folge: Rechnungszinsfuß i.H.v. 5 %
  - Wegen des Vorbehalts landesrechtlicher Vorschriften gemäß § 263 HGB greift das BilMoG insoweit nicht
- Übergangsregelung in § 22 Abs. 3 Satz 3 EigVO NRW:
  - Rechnungszinsfuß von 5 % gilt spätestens ab dem Wirtschaftsjahr 2012
  - Bis zum Wirtschaftsjahr 2011 ist vom Bestehen eines Wahlrechts auszugehen, alternativ den jeweiligen Marktzens zugrunde zu legen

### 3. Überblick über die wesentlichen Neuregelungen des BilMoG (15) Pensionsrückstellungen

- Saldierung mit Deckungsvermögen
  - Bisläng: Saldierungsverbot
  - BilMoG:
    - *Saldierungsgebot für Deckungsvermögen und Altersversorgungsverpflichtungen (§ 246 Abs. 2 Satz 2 HGB)*
    - *Voraussetzung: Deckungsvermögen muss dem Zugriff der Gläubiger entzogen sein*
    - *Aktivierungspflicht für einen nach Saldierung verbleibenden Aktivüberhang (§ 246 Abs. 2 Satz 3 HGB)*
    - *Ausschüttungssperre (§ 268 Abs. 8 Satz 3 HGB)*
- Wertpapiergebundene Pensionszusagen
  - Bisläng: Keine Regelung
  - BilMoG:
    - *Ansatz der Wertpapiere zum beizulegenden Zeitwert*
    - *Höhe der Altersversorgungsverpflichtung bestimmt sich nach dem beizulegenden Zeitwert dieser Wertpapiere*

### 3. Überblick über die wesentlichen Neuregelungen des BilMoG (16) Pensionsrückstellungen

- Anhangangaben:
  - Bislang:
    - *Auf Posten der Bilanz angewandte Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (§ 284 Abs. 2 Nr. 1 HGB)*
  - BilMoG:
    - *Angewandtes versicherungsmathematisches Berechnungsverfahren*
    - *Grundlegende Annahmen der Berechnung (Zinssatz, erwartete Lohn- und Gehaltssteigerungen, zugrunde gelegte Sterbetafeln)*  
→ § 285 Nr. 24 HGB

### 3. Überblick über die wesentlichen Neuregelungen des BilMoG (17) Latente Steuern

- Zielsetzung
  - Bislang: Abbildung des „richtigen“ Steueraufwands (GuV-orientiert)
  - BilMoG: Abbildung des „richtigen“ Vermögens (Bilanz-orientiert)
- Berücksichtigungspflichtige Differenzen nach BilMoG
  - Temporäre Differenzen zwischen handels- und steuerbilanziellen Wertansätzen
  - Aktive latente Steuern: Handelsbilanzieller Wert von Aktiva liegt unter dem Wert in der Steuerbilanz
  - Passive latente Steuern: Handelsbilanzieller Wert von Aktiva liegt über dem Wert in der Steuerbilanz
- Regelung:
  - Bislang: § 274 HGB
  - BilMoG: §§ 274, 274a Nr. 5 HGB

### 3. Überblick über die wesentlichen Neuregelungen des BilMoG (18) Latente Steuern

---

- Wesentliche Anwendungsfälle des § 274 HGB n.F.
  - Aktivierung selbst geschaffener immaterieller VG des AV (Ausübung des Wahlrechts)
  - entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert, wenn handelsrechtliche Nutzungsdauer  $\neq$  15 Jahre
  - Rückstellungen (v.a. Pensionsrückstellungen, Drohverlustrückstellungen)
  - Ausübung von steuerlichen Wahlrechten ohne handelsrechtliche Übereinstimmung (Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit)

### 3. Überblick über die wesentlichen Neuregelungen des BilMoG (19) Latente Steuern

---

- Ansatz
  - Wahlrecht für aktive latente Steuern
  - Pflicht für passive latente Steuern
  - (keine Änderung zum HGB a.F.)
- Einbeziehung steuerlicher Verlustvorträge
  - Bisläng: Verbot der Abgrenzung aktiver latenter Steuern
  - BilMoG: Einbeziehung in Berechnung aktiver latenter Steuern, soweit zu erwartende Verlustverrechnung innerhalb der nächsten fünf Jahre

### 3. Überblick über die wesentlichen Neuregelungen des BilMoG (20) Latente Steuern

- Bewertung:
  - Bislang: Steuersatz bei Entstehen der Differenz (Abgrenzungsmethode)
  - BilMoG: (erwartete) unternehmensindividuelle Steuersätze bei Realisierung (Verbindlichkeitsmethode)
    - Keine Abzinsung
- Ausweis:
  - Bislang:
    - Bilanz: Aktive latente Steuern als eigener Posten, passive latente Steuern mit gesondertem Ausweis unter den Rückstellungen
    - GuV: Keine Regelung
  - BilMoG:
    - Bilanz: Aktive und passive latente Steuern als eigene Posten (§ 266 HGB n.F.)
    - GuV: Gesonderter Ausweis innerhalb „Steuern vom Einkommen und Ertrag“ (§ 274 Abs. 2 Satz 3 HGB)
- Ausschüttungssperre (§§ 274 Abs. 2 Satz 3 bzw. 268 Abs. 8 Satz 2 HGB)

### 3. Überblick über die wesentlichen Neuregelungen des BilMoG (21) Latente Steuern

- Angabepflicht im Anhang:
  - Bislang: Erläuterung eines aktivischen Abgrenzungspostens (§ 274 Abs. 2 Satz 2 HGB a.F.)
  - BilMoG:
    - Differenzen und/oder steuerliche Verlustviträge, auf denen die latenten Steuern beruhen (Angabe auch gefordert, wenn aufgrund der Gesamtdifferenzbetrachtung keine latenten Steuern ausgewiesen werden)
    - Angewandte Steuersätze
    - § 285 Nr. 29 HGB

### 3. Überblick über die wesentlichen Neuregelungen des BilMoG (22) Anhang: Abschlussprüferhonorare

- Regelung:
  - Bislang: Angabe des vom Unternehmen als Aufwand erfassten Honorars für den Abschlussprüfer (§ 285 Satz 1 Nr. 17 HGB a.F.)
  - BilMoG: Angabe des vom Abschlussprüfer für das Geschäftsjahr berechneten Honorars (§ 285 Nr. 17 HGB)
  - Materiell keine Änderung
- Normadressaten:
  - Bislang: nur kapitalmarktorientierte KapG
  - BilMoG:
    - alle großen KapG
    - mittelgroße KapG müssen nur auf Verlangen der WPK die Angaben an diese übermitteln  
→ (§ 288 Abs. 2 Satz 3 HGB)
    - Eigenbetriebe sind wie große KapG zu behandeln

### 3. Überblick über die wesentlichen Neuregelungen des BilMoG (23) Anhang: Abschlussprüferhonorare

- Leistungskategorien:
  - Bislang:
    - *Abschlussprüfung*
    - *Sonstige Bestätigungs- oder Bewertungsleistungen*
    - *Steuerberatungsleistungen*
    - *Sonstige Leistungen*
  - BilMoG:
    - *Abschlussprüfungsleistungen*
    - *Andere Bestätigungsleistungen*
    - *Steuerberatungsleistungen*
    - *Sonstige Leistungen*
- Befreiung:
  - Bislang: Keine Befreiungsregel
  - BilMoG: Soweit die Angaben in einem das Unternehmen einbeziehenden Konzernabschluss enthalten sind

### 3. Überblick über die wesentlichen Neuregelungen des BilMoG (24) Anhang: Außerbilanzielle Geschäfte

- Begriff:
  - Nicht in der Bilanz berücksichtigte rechtsgeschäftliche Vereinbarungen zwischen der Gesellschaft und Dritten
  - Transaktionen, die nicht zu einer Bilanzierung führen, aber auf der anderen Seite eine besondere fortwirkende Involvierung der Gesellschaft an dem betreffenden Geschäft beinhalten
  - Beispiele: (unechte) Forderungsverkauf, Sale and lease back-Geschäfte
- Regelung:
  - Bislang: Angabe der sonstigen finanziellen Verpflichtungen, die nicht in der Bilanz erscheinen oder nach § 251 HGB anzugeben sind (§ 285 Satz 1 Nr. 3 HGB a.F.)
  - BilMoG: (weitergehende) Angaben über Art und Zweck sowie Risiken und Vorteile von nicht in der Bilanz enthaltenen Geschäften, soweit notwendig für Beurteilung der Finanzlage (§ 285 Nr. 3 HGB)
- Normadressaten: Große und mittelgroße KapG (§ 288 Abs. 1 HGB)

### 3. Überblick über die wesentlichen Neuregelungen des BilMoG (25) Anhang: Geschäfte mit nahe stehenden Unternehmen und Personen

- Rechtsgrundlage: § 285 Nr. 21 HGB
- Zielsetzung: Erhöhung der Transparenz
- Normadressaten:
  - Große KapG und KapCoG
  - Mittelgroße AG (Angabepflicht beschränkt auf Geschäfte mit „Hauptgesellschafter“ oder Mitgliedern der Verwaltungsorgane)
  - § 288 Abs. 1 und Abs. 2 Satz 1 und 4 HGB
- Betroffene Geschäfte:
  - Zumindest die
  - wesentlichen,
  - nicht zu marktüblichen Bedingungen zustande gekommenen Geschäfte
  - mit nahe stehenden Unternehmen und Personen, sofern Angabe
  - für Beurteilung der Finanzlage erforderlich

### 3. Überblick über die wesentlichen Neuregelungen des BilMoG (26) Anhang: Geschäfte mit nahe stehenden Unternehmen und Personen

- Gegenstand der Angabepflicht:
  - Art der Beziehung,
  - Wert der Geschäfte,
  - weitere Angaben, die für Beurteilung der Finanzlage notwendig sind
- Ausnahmen:
  - Innerkonzernliche Geschäfte bei 100 %-igem Anteilsbesitz und Einbeziehung der Unternehmen in einen Konzernabschluss
  - Unterlassene Transaktionen
- Begriffsverständnis:
  - „Nahe stehende Unternehmen und Personen“ i.S.v. IAS 24
    - *Beherrschung*
    - *Maßgeblicher Einfluss*
    - *Bekleidung einer Schlüsselposition*
    - *Nahe Familienangehörige*
  - „Geschäfte“ im funktionalen Sinne

### 3. Überblick über die wesentlichen Neuregelungen des BilMoG (27) Erstanwendung und Übergangsregelungen

- Verpflichtung zur Anwendung der Mehrzahl der neuen Ansatz- und Bewertungsvorschriften auf Abschlüsse für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2009 beginnen (Art. 66 Abs. 3 Satz 1 EGHGB)
- Freiwillige vorzeitige Anwendung der neuen Vorschriften auf Abschlüsse für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2008 beginnen, dies jedoch nur in ihrer Gesamtheit (Art. 66 Abs. 3 Satz 6 EGHGB)
  - ➔ Vorteilhaftigkeit im Einzelfall zu prüfen
- Verpflichtung zur Beachtung der folgenden Anhangangaben in nach dem 31.12.2008 beginnenden Geschäftsjahren (Art. 66 Abs. 2 EGHGB)
  - Außerbilanzielle Geschäfte
  - Geschäfte mit nahe stehenden Unternehmen und Personen
  - Aufgliederung der Abschlussprüferhonorare
  - Gesamtbetrag der sonstigen finanziellen Verpflichtungen

### 3. Überblick über die wesentlichen Neuregelungen des BilMoG (28) Erstanwendung und Übergangsregelungen

---

- Aufwandsrückstellungen
  - Erstanwendung in Jahresabschlüssen für nach dem 31.12.2009 beginnende Geschäftsjahre
  - Wahlrecht für Aufwandsrückstellungen nach § 249 Abs. 1 Satz 3 und Abs. 2 HGB a.F., diese Posten beizubehalten oder den aus der Auflösung resultierenden Betrag unmittelbar in die Gewinnrücklagen einzustellen (Art. 67 Abs. 3 Satz 1 EGHGB)
  - Im Fall der Beibehaltung kommt eine Abzinsung der Rückstellung nicht in Betracht; zukünftige Preis- und Kostenänderungen sind in diesem Fall nicht zu berücksichtigen
  - Beibehaltungswahlrecht braucht im Erstanwendungsjahr nicht für alle Aufwandsrückstellungen insgesamt in Anspruch genommen werden, sondern kann auch teilweise ausgeübt werden

### 3. Überblick über die wesentlichen Neuregelungen des BilMoG (29) Erstanwendung und Übergangsregelungen

---

- Einstellung in die Gewinnrücklagen ist allerdings nicht möglich für Beträge, die den vorgenannten Aufwandsrückstellungen im letzten vor dem 1. Januar 2010 beginnenden Geschäftsjahr zugeführt worden sind
- Folge: Für in 2009 gebildete Aufwandsrückstellungen ist die Beibehaltung über den Zeitpunkt der Erstanwendung hinaus oder die ergebniswirksame Auflösung zwingend

### 3. Überblick über die wesentlichen Neuregelungen des BilMoG (30) Erstanwendung und Übergangsregelungen

---

- Bewertung von sonstigen Rückstellungen
  - Erstanwendung in Jahresabschlüssen für nach dem 31.12.2009 beginnende Geschäftsjahre
  - Beibehaltungswahlrecht für sämtliche Rückstellungen, die auf Grund der geänderten Bewertung von Verpflichtungen (teilweise) aufgelöst werden müssen, soweit der Auflösungsbetrag bis spätestens zum 31.12.2024 wieder zugeführt werden müsste (Art. 67 Abs. 1 Satz 2 EGHGB)
  - Beachtung des Einzelbewertungsgrundsatzes
  - Betrag der Überdeckung muss im Anhang angegeben werden

### 3. Überblick über die wesentlichen Neuregelungen des BilMoG (31) Erstanwendung und Übergangsregelungen

---

- Pensionsrückstellungen
  - Beachtung der neuen Bewertungsvorschriften (Erfüllungsbetrag, Abzinsung)
  - Aber: Sonderregelung gemäß § 22 Abs. 3 Satz 2 und 3 EigVO NRW
  - Im Regelfall Zuführung erforderlich
- Betrifft Jahresabschlüsse für nach dem 31.12.2009 beginnende Geschäftsjahre
- Übergangswahlrecht: Art. 67 Abs. 1 Satz 1 EGHGB
  - Erfolgswirksame Zuführung des gesamten Betrags im Umstellungsjahr oder
  - Erfolgswirksame Ansammlung in Jahresraten bis spätestens zum 31.12.2024, wobei die Rate in jedem Geschäftsjahr mindestens 1/15 des gesamten Zuführungsbetrags entsprechen muss

### 3. Überblick über die wesentlichen Neuregelungen des BilMoG (32) Übergangsregelungen

---

- Latente Steuern
  - Aufwendungen/Erträge aus erstmaliger Anwendung von § 274 HGB i.d.F. BilMoG
  - Latente Steuern aus erfolgsneutraler Auflösung bestimmter Posten bzw. Rückgängigmachung bestimmter Abschreibungen
- Unmittelbare Verrechnung mit bzw. Hinzurechnung zu Gewinnrücklagen (Art. 67 Abs. 6 EGHGB)

### 3. Überblick über die wesentlichen Neuregelungen des BilMoG (33) Übergangsregelungen

---

- Besonderheiten
  - Vorjahreszahlen brauchen bei erstmaliger Aufstellung eines Abschlusses nach den durch das BilMoG geänderten Vorschriften nicht angepasst zu werden
  - Grundsatz der Bewertungsstetigkeit ist nicht anzuwenden
  - Erfolgswirksame Anpassungen im Zusammenhang mit dem Übergang auf das neue Recht sind gesondert als außerordentliche Aufwendungen/Erträge auszuweisen
    - *bei Wesentlichkeit Erläuterung im Anhang erforderlich (bei KapG)*

### 3. Überblick über die wesentlichen Neuregelungen des BilMoG (34) Exkurs Transparenzgesetz

- „Verordnung zur Änderung von Rechtsverordnungen auf dem Gebiet des Gemeindefinanzrechts“ vom 17. Dezember 2009
- Neufassung von § 24 Abs. 1 EigVO NRW
  - Individualisierte Angabe der Bezüge der Mitglieder der Betriebsleitung und des Betriebsausschusses im Anhang
  - Erstanwendung: Jahresabschluss zum 31.12.2009
- Im Wesentlichen bestehen folgende Angabepflichten:
  - Im Geschäftsjahr gewährte Gesamtbezüge und Leistungen der Mitglieder der Betriebsleitung für die Betriebsleitung insgesamt sowie zusätzlich unter Namensnennung die Bezüge für jedes einzelne Betriebsleitungsmitglied
  - Im Geschäftsjahr gewährte Sonderbezüge und Leistungen für die Mitglieder des Betriebsausschusses für den Betriebsausschuss insgesamt sowie zusätzlich unter Namensnennung die Leistungen für jedes einzelne Mitglied
  - Angabe ist jeweils aufzugliedern in erfolgsunabhängige und erfolgsbezogene Komponenten sowie Komponenten mit langfristiger Anreizwirkung

### 3. Überblick über die wesentlichen Neuregelungen des BilMoG (35) Exkurs Transparenzgesetz

- Angaben über gewährte Leistungen (Abfindungen, Ruhegelder, Hinterbliebenenbezüge und Leistungen verwandter Art) an die früheren Mitglieder der Betriebsleitung und des Betriebsausschusses
  - Angaben über gewährte Vorschüsse und Kredite unter Angabe der Zinssätze, der wesentlichen Bedingungen und gegebenenfalls im Geschäftsjahr zurückgezahlte Beträge sowie Haftungsverhältnisse
  - Nennung der Namen, Vornamen und Berufe der Mitglieder der Betriebsleitung und des Betriebsausschusses
  - Leistungen sind nur anzugeben, soweit sie vom Eigenbetrieb gewährt worden sind
- Hinweis: Im Fall der Rechnungslegung nach NKF bestehen die Angabepflichten nach § 24 EigVO NRW nicht (§ 27 Satz 2 EigVO NRW)

## Agenda

---

1. Einleitung
2. Bezugsrahmen für Eigenbetriebe
4. Überblick über die wesentlichen Neuregelungen des BilMoG
4. Auswirkungen des BilMoG auf das NKF
5. Abweichungsanalyse und kritische Würdigung
6. Fazit und Ausblick

## 4. Auswirkungen des BilMoG auf das NKF (1)

### Ausgangspunkt

---

- Eigenbetrieb optiert zur Rechnungslegung nach NKF (§ 27 EigVO NRW)
- Folge: Beachtung der Vorschriften der GO NRW und der GemHVO NRW
- Referenzmodell für das NKF ist das HGB
- In der NKF-Handreichung des IM NRW wird der Referenzmodellansatz ausführlich erläutert
- Kernaussage: Im NKF gelten die handelsrechtlichen Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften, soweit keine kommunalen Besonderheiten bestehen

#### 4. Auswirkungen des BilMoG auf das NKF (2)

##### HGB als Referenzmodell für das NKF

- GO NRW enthält an verschiedenen Stellen dynamische Verweise auf die handelsrechtlichen GoB
  - Eröffnungsbilanz: § 92 Abs. 1 Satz 1 GO NRW
  - Jahresabschluss: § 95 Abs. 1 Satz 2 GO NRW
- Vorteil der dynamischen Verweisung: Anpassungsfähigkeit an aktuelle Entwicklungen
- Folge: Änderungen der GoB durch das BilMoG schlagen auf das NKF durch, sofern die GO NRW und die GemHVO NRW keine anderslautenden Regelungen enthalten

#### 4. Auswirkungen des BilMoG auf das NKF (3)

##### Handelsrechtliche Neuregelungen mit NKF-Relevanz

- Rückstellungsbewertung (1)
- Trendantizipation:
  - BilMoG: Erwartete Preis- und Kostensteigerungen müssen berücksichtigt werden
  - NKF: Bewertung erfolgt unter Anwendung der handelsrechtlichen GoB (§ 91 Abs. 2 Satz 2 GO NRW)
    - *Verpflichtung zur Trendantizipation gilt künftig auch im NKF*
- Abzinsung:
  - BilMoG: Abzinsungspflicht mit dem durchschnittlichen Marktzinssatz, sofern Laufzeit > 1 Jahr
  - NKF: Abzinsungspflicht mit dem durchschnittlichen Marktzinssatz gilt mit Ausnahme der Pensionsrückstellungen auch im kommunalen Abschluss

#### 4. Auswirkungen des BilMoG auf das NKF (4) Handelsrechtliche Neuregelungen mit NKF-Relevanz

---

- Rückstellungsbewertung (2)
  - Zwei gegenläufige Effekte
    - *Trendantizipation führt zu einer Erhöhung des Rückstellungsbetrags*
    - *Abzinsung führt zu einer Verringerung des Rückstellungsbetrags, sofern bislang keine Diskontierung oder eine Abzinsung mit einem niedrigeren Zinssatz vorgenommen wurde*
    - *Gesamtauswirkung beider Effekte variiert einzelfallabhängig*

#### 4. Auswirkungen des BilMoG auf das NKF (5) Handelsrechtliche Neuregelungen mit NKF-Relevanz

---

- Pensionsverpflichtungen (1)
- Saldierung mit Deckungsvermögen
  - BilMoG: Saldierungspflicht
  - NKF: Strenges Saldierungsverbot gemäß § 41 Abs. 2 GemHVO NRW
  - Ergebnis: In der Bilanz von Eigenbetrieben sind Pensionsrückstellungen nach den beamtenrechtlichen Vorschriften ungekürzt anzusetzen (Saldierungsverbot)

#### 4. Auswirkungen des BilMoG auf das NKF (6)

##### Handelsrechtliche Neuregelungen mit NKF-Relevanz

- Pensionsverpflichtungen (2)
- Abzinsung
  - BilMoG: Abzinsungspflicht mit laufzeitadäquatem Marktzins
  - NKF: Fester Rechnungszinsfuß i.H.v. 5 % (§ 36 Abs. 1 Satz 4 GemHVO NRW)
- Übergangsregelung:
  - Im Fall von Zuführungen zu den Pensionsrückstellungen erscheint im NKF entsprechend den handelsrechtlichen Übergangsvorschriften eine Ansammlung bis zum 31.12.2024 zulässig

#### 4. Auswirkungen des BilMoG auf das NKF (7)

##### Handelsrechtliche Neuregelungen mit NKF-Relevanz

- Ansatzstetigkeit
  - BilMoG: Neben Bewertungswahlrechten sind auch Ansatzwahlrechte im Zeitablauf einheitlich auszuüben
    - *Die auf den vorherigen Abschluss angewandten Ansatzmethoden sind beizubehalten*
    - *Abweichungen vom Stetigkeitsgrundsatz sind handelsrechtlich nur in begründeten Ausnahmefällen zulässig*
  - NKF:
    - *Lediglich Grundsatz der Bewertungsstetigkeit (§ 32 Abs. 1 Nr. 5 GemHVO NRW)*
    - *Abweichungen sind nur zulässig, wenn GO NRW oder GemHVO NRW diese vorsehen (§ 32 Abs. 2 GemHVO NRW)*
    - *Kein Abweichen in „begründeten Ausnahmefällen“*
  - Ergebnis:
    - *Grundsatz der Ansatzstetigkeit gilt künftig auch im NKF*
    - *Mangels Ausnahmenvorschriften sind Abweichungen von der Ansatzstetigkeit in der kommunalen Bilanz als nicht zulässig anzusehen*

#### 4. Auswirkungen des BilMoG auf das NKF (8) Handelsrechtliche Neuregelungen mit NKF-Relevanz

- Anhangangaben
  - BilMoG:
    - *Angabe der Gründe der Einschätzung des Risikos der Inanspruchnahme aus Haftungsverhältnissen*
    - *Neuregelung dient der Erhöhung der Transparenz des handelsrechtlichen Jahresabschlusses*
    - *Aber: Kein GoB-Charakter*
  - NKF:
    - *Keine entsprechende Angabepflicht*
    - *§ 44 Abs.1 Satz 3 GemHVO NRW verlangt lediglich eine Erläuterung der Haftungsverhältnisse*
  - Ergebnis:
    - *Keine Angabepflicht im kommunalen Anhang*
    - *Aber: Freiwillige Angabe erscheint zulässig und mit Blick auf die Informationsfunktion empfehlenswert*

#### 4. Auswirkungen des BilMoG auf das NKF (9) Handelsrechtliche Neuregelungen mit NKF-Relevanz

- Überblick über weitere Änderungen (1)
  - Derivativer Geschäfts- oder Firmenwert
    - *BilMoG: Erhebung zum Vermögensgegenstand im Wege der Fiktion*
    - *Vermögensgegenstände sind auch nach NKF aktivierungspflichtig (§ 41 Abs. 1 GemHVO NRW)*
    - Ergebnis: *In der Bilanz von Eigenbetrieben besteht eine Aktivierungspflicht*
  - Verpflichtung zur Bildung von Bewertungseinheiten
    - *Bildung von Bewertungseinheiten gilt handelsrechtlich bereits bislang als GoB*
    - *Zwingende Ausnahme vom Saldierungsverbot*
    - *Neuregelung durch das BilMoG hat lediglich klarstellenden Charakter*
    - Ergebnis: *Keine Änderung für Eigenbetriebe*

#### 4. Auswirkungen des BilMoG auf das NKF (10) Handelsrechtliche Neuregelungen mit NKF-Relevanz

---

- Überblick über weitere Änderungen (2)
  - Latente Steuern
    - *BilMoG: Sonderposten eigener Art*
    - *NKF: Sonderposten gehören nicht zu den bilanzierungsfähigen Posten gemäß § 41 Abs. 1 GemHVO NRW*
    - *Ergebnis: Aktivierungsverbot in der NKF-Bilanz*
  - Währungsumrechnung
    - *Handelsrechtlich bislang Methodenwahlfreiheit*
    - *BilMoG schreibt künftig Umrechnung mit dem Devisenkassakurs vor, sofern Laufzeit > 1 Jahr*
    - *Neuregelung dient der Herstellung der Vergleichbarkeit der Rechnungslegung*
    - *NKF: Keine explizite Regelung*
    - *Ergebnis: Im NKF erscheint eine analoge Anwendung empfehlenswert*

#### 4. Auswirkungen des BilMoG auf das NKF (11) Handelsrechtliche Neuregelungen mit NKF-Relevanz

---

- Überblick über weitere Änderungen (3)
  - Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens
  - BilMoG: Aktivierungswahlrecht für Entwicklungskosten
  - NKF: Aktivierungsverbot (§ 43 Abs. 1 GemHVO NRW)

## Agenda

---

1. Einleitung
2. Bezugsrahmen für Eigenbetriebe
3. Überblick über die wesentlichen Neuregelungen des BilMoG
4. Auswirkungen des BilMoG auf das NKF
5. Abweichungsanalyse und kritische Würdigung
6. Fazit und Ausblick

## 5. Abweichungsanalyse und kritische Würdigung (1)

---

- Die Ausübung des Wahlrechts zwischen HGB und NKF führt in Teilbereichen zu materiellen Unterschieden in der Rechnungslegung von Eigenbetrieben
- Diese Unterschiede erscheinen problematisch, weil sie
  - die Vergleichbarkeit der Jahresabschlüsse von Eigenbetrieben einschränken
- Mit Blick auf den Referenzmodellansatz ist eine Anpassung des NKF an die Neuregelungen durch das BilMoG sachgerecht und wünschenswert

## 5. Abweichungsanalyse und kritische Würdigung (2)

---

- Wesentliche Unterschiede:
  - Pensionsverpflichtungen und Deckungsvermögen
    - *HGB: Saldierungspflicht*
    - *NKF: Saldierungsverbot*
  - Diskontierungszinssatz Pensionsrückstellungen
    - *HGB: Marktzins*
    - *NKF: 5 %*
  - Latente Steuern
    - *HGB: Bilanzierungsfähigkeit*
    - *NKF: Bilanzierungsverbot (auf Einzelabschlussebene)*

## 5. Abweichungsanalyse und kritische Würdigung (3)

---

- Anhang
  - *HGB: Detaillierte und umfangreiche Anforderungen gemäß §§ 284, 285*
  - *NKF: Allgemeine Anforderungen in § 44 GemHVO NRW*
  - *Angaben gemäß Transparenzgesetz*
    - *HGB: Pflicht*
    - *NKF: Keine Anwendung*

## Agenda

---

1. Einleitung
2. Bezugsrahmen für Eigenbetriebe
3. Überblick über die wesentlichen Neuregelungen des BilMoG
4. Auswirkungen des BilMoG auf das NKF
5. Abweichungsanalyse und kritische Würdigung
6. Fazit und Ausblick

## 6. Fazit und Ausblick (1)

---

- BilMoG stellt eine sachgerechte Fortentwicklung des deutschen Handelsrechts dar
- Modernisierung des HGB führt zu einer Verbesserung der Aussagefähigkeit der Rechnungslegung bei gleichzeitiger Wahrung der Prinzipienorientierung
- Aber: Zusätzlicher administrativer Aufwand
- Auswirkungen des BilMoG auf die Rechnungslegung von Eigenbetrieben sind insgesamt überschaubar
- Wahlrecht zwischen HGB und NKF gemäß EigVO NRW führt im Wesentlichen in folgenden Bereichen zu Unterschieden in der Rechnungslegung
  - Pensionsrückstellungen
  - Latente Steuern
  - Anhangangaben

## 6. Fazit und Ausblick (2)

- HGB – quo vadis?
  - Diskussion zur Fortentwicklung der Rechnungslegung auf europäischer Ebene
  - BilMoG II, III ...?
- Auseinanderdriften der Rechnungslegung erscheint generell problematisch

**Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!**

**Kontakt:**

**Dr. Marian Ellerich  
PKF FASSELT SCHLAGE  
Schifferstraße 210  
47059 Duisburg**

**Tel. +49 (0) 203 30001 465  
FAX +49 (0) 203 30001 8 465  
Mobil +49 (0) 162 2001 465  
E-Mail [marian.ellerich@pkf-fasselt.de](mailto:marian.ellerich@pkf-fasselt.de)**