



**Aktuelle Informationen
zum Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG)**

Ausgabe 02/2008

25. August 2008

	Seite
I. AKTUELLER STAND DES GESETZGEBUNGSVERFAHRENS ZUM BILMOG	3
II. WESENTLICHE ÄNDERUNGEN IN DEN VORSCHRIFTEN ZUR HGB-KONZERNRECHNUNGSLEGUNG	5
A. Konsolidierungskreis und Konsolidierungspflicht	5
1. Streichung des Beteiligungserfordernisses im Konzept der einheitlichen Leitung des § 290 Abs. 1 HGB	5
2. Erhöhung der Schwellenwerte des § 293 HGB	6
3. Änderungen des Minderheitenschutzes bei befreienden EU-/EWR-Konzernabschlüssen	7
4. Angaben bei Änderungen im Konsolidierungskreis	7
B. Kapitalkonsolidierung von Tochterunternehmen	7
1. Neubewertungsmethode als alleinige Konsolidierungsmethode	7
2. Streichung der Interessenzusammenführungsmethode	8
3. Festlegung des Zeitpunkts der Erstkonsolidierung	8
4. Saldierungsverbot für aktive und passive Unterschiedsbeträge aus der Kapitalkonsolidierung	9
5. Folgebewertung des Geschäfts- oder Firmenwertes aus der Kapitalkonsolidierung	9
6. Ausweis von eigenen Anteilen und Rückbeteiligungen	10

C. Konsolidierung von assoziierten Unternehmen	10
1. Buchwertmethode als alleinige Konsolidierungsmethode	10
2. Festlegung des Zeitpunkts der Erstkonsolidierung	11
D. Steuerabgrenzung im Konzern	11
E. Währungsumrechnung im Konzern	13
F. Berichterstattung im Konzernanhang	13
G. Konzernlagebericht	16

I. Aktueller Stand des Gesetzgebungsverfahrens zum BilMoG

In seiner 846. Sitzung am 4. Juli 2008 hatte sich der Bundesrat mit dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) befasst und zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung vom Mai 2008 Stellung genommen. Zwischenzeitlich liegt auch die Gegenäußerung der Bundesregierung vor, in der die Bundesregierung zu den Anregungen des Bundesrates Position bezieht.

Aus der Stellungnahme des Bundesrates und der Gegenäußerung der Bundesregierung sind folgende Punkte besonders hervorzuheben:

- Die vom Bundesrat geforderte **Ausweitung der Befreiungsregelung des § 241a HGB auf Personenhandelsgesellschaften** wird von der Bundesregierung **abgelehnt**. Gegen die Ausweitung werden insbesondere die damit einhergehenden gesellschaftsrechtlichen Probleme insbesondere für Kommanditgesellschaften angeführt.
- Der Bundesrat hatte angeregt, die in § 246 Abs. 1 HGB-E vorgesehene gesetzliche Verankerung des Prinzips der **wirtschaftlichen Zurechnung von Vermögensgegenständen** stärker an **§ 39 AO anzulehnen**. Die Bundesregierung wird prüfen, ob sich dieses Anliegen umsetzen lässt.
- Der Bundesrat hatte die Bundesregierung gebeten zu prüfen, ob die im Gesetzentwurf vorgesehene **Pflicht zur planmäßigen Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwertes** unter Berücksichtigung der europäischen Vorgaben durch den international gebräuchlichen Impairment Only Approach ersetzt werden kann bzw. sollte. Die Bundesregierung vermag sich dem Anliegen des Bundesrates nicht anzuschließen und hält an der planmäßigen Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwertes fest.
- Der Bundesrat hatte angeregt, die im Gesetzentwurf vorgesehene Aktivierungspflicht für **selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände** des Anlagevermögens durch ein **Aktivierungswahlrecht** zu ersetzen. Die Bundesregierung wird prüfen, ob und wie sich das Anliegen des Bundesrates umsetzen lässt.
- Nicht anzuschließen vermag sich die Bundesregierung demgegenüber der Anregung des Bundesrates, die im Gesetzentwurf vorgesehene **Aktivierungspflicht für aktive latente Steuern** durch ein Aktivierungswahlrecht zu ersetzen.
- Der Bundesrat hatte die Bundesregierung gebeten zu prüfen, ob der Abzinsung von Rückstellungen anstelle des durchschnittlichen Marktzinses der letzten sieben Geschäftsjahre der Stichtagszins zugrunde zu legen ist. Die Bundesregierung lehnt diese Anregung ab und hält weiterhin an der **Abzinsung von Rückstellungen** mit dem von der Bundesbank zu ermittelnden **Durchschnittzinssatz** fest.
- Der Bundesrat hatte die Bundesregierung gebeten zu prüfen, ob die im Gesetzentwurf vorgesehene **Zeitwertbewertung von Finanzinstrumenten des Handelsbestandes auf Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen beschränkt** werden sollte. Die Bundesregierung sagt zu, dieses Anliegen zu prüfen.
- Ein wesentliches Anliegen des Bundesrates war die **praxisgerechte Ausgestaltung der Übergangsregelungen des EGHGB**. In der Gegenäußerung der Bundesregierung wird betont, dass dies auch ein Kernanliegen der Bundesregierung ist. Die Bundesregierung wird demgemäß im weiteren Verlauf des parlamentarischen Verfahrens auf die praxisgerechte Ausgestaltung der Übergangsvorschriften hinwirken. Konkrete Überlegungen, wie eine solche praxisgerechte Ausgestaltung aussehen könnte, sind in der Gegenäußerung der Bundesregierung allerdings nicht enthalten.

Die Bundesregierung wird den Gesetzentwurf nach der parlamentarischen Sommerpause im September 2008 in den Bundestag einbringen.

Nicht zuletzt angesichts dessen, dass die Bundesregierung mehreren Anregungen des Bundesrates offen gegenüber steht, ist **nicht auszuschließen**, dass es im parlamentarischen Gesetzgebungsverfahren noch zu **materiellen Änderungen im HGB und im EGHGB** kommen wird.

Über aktuelle Entwicklungen im weiteren Gesetzgebungsverfahren informieren wir Sie zeitnah auf unserer Internet-Seite unter der Rubrik „Bilanzrechtsmodernisierung“.

II. Wesentliche Änderungen in den Vorschriften zur HGB-Konzernrechnungslegung

Hinweis: Soweit nachstehend nichts anderes erwähnt ist, sind die neuen Vorschriften nach dem Regierungsentwurf erstmals für Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2008 beginnen.

A. Konsolidierungskreis und Konsolidierungspflicht

1. Streichung des Beteiligungserfordernisses im Konzept der einheitlichen Leitung des § 290 Abs. 1 HGB

Der handelsrechtlichen Abgrenzung des Konsolidierungskreises liegen zwei Konzepte zugrunde: das Konzept der einheitlichen Leitung nach § 290 Abs. 1 HGB sowie das Control-Konzept des § 290 Abs. 2 HGB.

Mit dem BilMoG wird das Konzept der einheitlichen Leitung insoweit modifiziert, als in § 290 Abs. 1 Satz 1 HGB das Beteiligungserfordernis zur Begründung eines Mutter-Tochter-Verhältnisses gestrichen wird. Die Einbeziehung von Unternehmen nach dem sog. Control-Konzept des § 290 Abs. 2 HGB bleibt durch das BilMoG unberührt.

Ziel der **Streichung des Beteiligungserfordernisses** in § 290 Abs. 1 Satz 1 HGB ist eine Annäherung der handelsrechtlichen Vorschriften an die internationalen Rechnungslegungsstandards, ohne allerdings konzeptionell die international üblichen Konsolidierungskriterien zu übernehmen. Gleichzeitig soll formaljuristischen Gestaltungen, die dazu dienen, Vermögensgegenstände oder Schulden aus dem Konzernabschluss fern zu halten, zumindest teilweise der Boden entzogen werden. Insbesondere sollen **Zweckgesellschaften** (Special Purpose Entities, SPE) wie Leasingobjektgesellschaften oder ABS-Gesellschaften stärker als bislang konsolidierungspflichtig werden.

Allerdings wird das **Kriterium der einheitlichen Leitung** durch das BilMoG **nicht verändert**. Nach einhelliger Auffassung ist unter der einheitlichen Leitung die tatsächliche Übernahme originärer Leitungsaufgaben für den gesamten Konzern durch das Mutterunternehmen und damit eine planmäßige Koordinierung der Geschäftspolitik und sonstiger Aspekte der Konzernleitung zu verstehen.

In der Gesetzesbegründung wird explizit betont, dass aufgrund der auch weiterhin bestehenden **konzeptionellen Unterschiede** zwischen den handelsrechtlichen und den internationalen Konsolidierungskriterien kein Raum für eine Heranziehung der internationalen Rechnungslegungsstandards zum Zwecke einer Auslegung der Tatbestandsmerkmale des § 290 HGB besteht. Damit wird es auch weiterhin Unterschiede in der Abgrenzung der konsolidierungspflichtigen Zweckgesellschaften nach HGB und IFRS geben.

Zwar wird es infolge der Streichung des Beteiligungskriteriums in § 290 Abs. 1 HGB zu einer stärkeren Einbeziehung von Zweckgesellschaften in den handelsrechtlichen Konzernabschluss kommen. Da der Dualismus zwischen dem handelsrechtlichen Konzept der einheitlichen Leitung einerseits und dem Control-Konzept des SIC 12 andererseits auch weiterhin bestehen bleibt, wird es im HGB-Konzernabschluss allerdings nur zufällig zu einer IFRS-kompatiblen Abgrenzung des Konsolidierungskreises kommen. Unab-

hängig von einer etwaigen Einbeziehungspflicht einer Zweckgesellschaft nach SIC 12 ist in jedem Einzelfall zu prüfen, ob die Streichung des Beteiligungskriteriums in § 290 Abs. 1 HGB dazu führt, dass eine handelsrechtlich bislang nicht konsolidierungspflichtige Zweckgesellschaft künftig auch im HGB-Konzernabschluss als Tochterunternehmen zu konsolidieren ist.

Die geänderte Fassung des § 290 Abs. 1 HGB ist erstmals anzuwenden auf Konzernabschlüsse für Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2008 beginnen. In diese Konzernabschlüsse sind alle Unternehmen einzubeziehen, die am jeweiligen Abschlussstichtag nach den überarbeiteten Konsolidierungskriterien des § 290 HGB als Tochterunternehmen zu klassifizieren sind, sofern nicht nach § 296 HGB eine Einbeziehung unterbleiben kann.

2. Erhöhung der Schwellenwerte des § 293 HGB

Mit dem BilMoG werden die Schwellenwerte des § 293 HGB angehoben. Künftig gelten folgende Schwellenwerte:

	summiert	konsolidiert
Bilanzsumme (in TEUR)	> 21.000 (bislang > 19.272)	≤ 19.250 (bislang ≤ 16.060)
Umsatzerlöse (in TEUR)	≤ 42.000 (bislang ≤ 38.544)	≤ 38.500 (bislang ≤ 31.120)
Arbeitnehmer (unverändert)	> 250	> 250

Die neuen Schwellenwerte sind **erstmalig anwendbar** für Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2007 beginnen. Damit treten die Rechtsfolgen der erhöhten Schwellenwerte bei kalendergleichem Geschäftsjahr erstmals ein für Geschäftsjahre mit dem **Konzernabschlussstichtag 31. Dezember 2008**.

Für die Beurteilung, ob am 31. Dezember 2008 die größenabhängige Befreiung von der Konzernrechnungslegungspflicht in Anspruch genommen werden kann, d.h. ob ein zweimaliges Unterschreiten der Größenkriterien des § 293 HGB gegeben ist, sind zum 31. Dezember 2007 und ggf. auch zum 31. Dezember 2006 bereits die erhöhten Schwellenwerte heranzuziehen.

Die Entlastungswirkung der erhöhten Schwellenwerte wird allerdings insoweit kompensiert, als zahlreiche Neuerungen der im Konzernabschluss zu beachtenden Ausweis-, Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften zu einer Erhöhung der Bilanzsumme führen werden. Da die Neuerungen in den materiellen Konzernrechnungslegungsvorschriften allerdings erst auf Geschäftsjahre anzuwenden sind, die nach dem 31. Dezember 2008 beginnen, wird der Entlastungseffekt der erhöhten Schwellenwerte nur temporärer Natur sein.

3. Änderungen des Minderheitenschutzes bei befreiten EU-/EWR-Konzernabschlüssen

§ 291 Abs. 1 HGB befreit Mutterunternehmen eines Teilkonzerns, die zugleich Tochterunternehmen eines Mutterunternehmens mit Sitz in der Europäischen Union (EU) oder in einem anderen Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR) sind, unter bestimmten Voraussetzungen von der Pflicht zur Aufstellung eines Teilkonzernabschlusses.

Gehören dem Mutterunternehmen des Teilkonzerns mehr als 90% der Anteile, kann die Befreiung von der Pflicht zur Aufstellung eines Teilkonzernabschlusses nach heutiger Rechtslage nur in Anspruch genommen werden, wenn die Minderheiten der Inanspruchnahme der Befreiung zugestimmt haben (§ 293 Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 HGB). Im Fall von größeren Minderheiten (mehr als 10% der Anteile an einer AG bzw. mehr als 20% der Anteile an einer GmbH) muss eine derartige Zustimmung nicht vorliegen. Vielmehr müssen in diesen Fällen die Minderheiten die Aufstellung des Teilkonzernabschlusses beantragen (§ 293 Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 HGB).

Mit dem BilMoG wird § 293 Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 HGB aufgehoben. Damit werden **kleine und große Minderheiten in Bezug auf die Widerspruchsmöglichkeiten zur Inanspruchnahme der Befreiungsregelung gleich gestellt**. In beiden Fällen kann die Inanspruchnahme der Befreiungsregelung nur noch durch einen entsprechenden Antrag der Minderheitsgesellschafter ausgeschlossen werden.

4. Angaben bei Änderungen im Konsolidierungskreis

Hat sich der Konsolidierungskreis im Laufe des Geschäftsjahres wesentlich geändert, sind nach § 292 Abs. 2 HGB Angaben in den Konzernabschluss aufzunehmen, die es ermöglichen, die aufeinanderfolgenden Konzernabschlüsse sinnvoll zu vergleichen.

Derzeit kann diese Angabe durch entsprechende Angaben im Konzernanhang oder durch die Anpassung der Vorjahresbeträge erfolgen.

Mit dem BilMoG wird die Möglichkeit der Anpassung der Vorjahresbeträge gestrichen. Künftig ist somit **allein die ohnehin in der Praxis vorherrschende Angabe im Konzernanhang zulässig**.

B. Kapitalkonsolidierung von Tochterunternehmen

1. Neubewertungsmethode als alleinige Konsolidierungsmethode

§ 301 Abs. 1 Satz 2 HGB enthält bislang das Wahlrecht, die Erstkonsolidierung von Tochterunternehmen nach der Buchwertmethode oder nach der Neubewertungsmethode durchzuführen. Dieses Wahlrecht wird mit dem BilMoG abgeschafft. Nach § 301 Abs. 1 Satz 2 HGB-E ist künftig **zwingend die Neubewertungsmethode anzuwenden**. Die **in der Praxis bislang übliche Buchwertmethode ist nicht länger zulässig**.

Buchwert- und Neubewertungsmethode unterscheiden sich im Wesentlichen in der Behandlung der Minderheitenanteile: Während die stillen Reserven/Lasten bei der Buch-

wertmethode nur anteilig in Höhe der Beteiligungsquote des Mutterunternehmens aufgedeckt werden, sind sie bei der Neubewertungsmethode unabhängig von der Beteiligungsquote in voller Höhe aufzudecken. Die auf die Minderheiten entfallenden stillen Reserven/Lasten gehen dabei in den Ausgleichsposten für Anteile anderer Gesellschafter ein. Sind keine Minderheiten beteiligt, führen beide Methoden regelmäßig zum selben Ergebnis. Bei Existenz von Minderheiten führt die Neubewertungsmethode zu einer höheren Konzernbilanzsumme und in der Folgekonsolidierung zu niedrigeren Konzernjahresüberschüssen beziehungsweise höheren -fehlbeträgen infolge erhöhter Abschreibung auf die in größerem Umfang aufgedeckten stillen Reserven.

Unklar ist, inwieweit für bislang nach der Buchwertmethode bilanzierte Unternehmenserwerbe die Umstellung auf die Neubewertungsmethode Folgewirkungen in der Zuordnung stiller Reserven und in der anschließenden Währungsumrechnung bedingt.

Der überarbeitete § 301 HGB gilt erstmals für Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2008 beginnen. Betroffen von der Neuregelung sind allerdings nur Erwerbsvorgänge, die nach dem 31. Dezember 2008 vorgenommen werden (Art. 66 Abs. 8 Satz 3 EGHB-E). **In früheren Jahren nach der Buchwertmethode vorgenommene Erstkonsolidierungen müssen nicht angepasst werden.**

Aus den Regelungen des BilMoG ergibt sich bislang nicht, wie in den Fällen zu verfahren ist, in denen der Erwerbsvorgang zwar bis zum 31. Dezember 2008 lag, die Erstkonsolidierung aber wegen erstmaligen Überschreitens der Größenkriterien des § 293 HGB oder wegen Wegfalls eines bislang in Anspruch genommenen Einbeziehungswahlrechts des § 296 HGB erst nach dem 31. Dezember 2008 erfolgt. Nach Sinn und Zweck des BilMoG dürfte hier von der Pflicht zur Anwendung des § 301 HGB in der Fassung des BilMoG und damit von der verpflichtenden Anwendung der Neubewertungsmethode auszugehen sein. Entsprechendes dürfte für die Erstkonsolidierung von Tochterunternehmen gelten, die aufgrund der Änderung des § 290 HGB erstmals in den Konzernabschluss einzubeziehen sind.

2. Streichung der Interessenzusammenführungsmethode

Unter bestimmten Voraussetzungen eröffnet § 302 HGB gegenwärtig die Möglichkeit, Unternehmenszusammenschlüsse nicht nach der Erwerbsmethode des § 301 HGB, sondern nach der Interessenzusammenführungsmethode abzubilden. Dieses Wahlrecht wird durch das BilMoG gestrichen. Künftig erfolgt die Kapitalkonsolidierung stets nach der Erwerbsmethode.

3. Festlegung des Zeitpunkts der Erstkonsolidierung

Nach § 301 Abs. 2 HGB in der derzeit geltenden Fassung kann die Ermittlung des beizulegenden Zeitwertes des Reinvermögens im Rahmen der Kapitalkonsolidierung wahlweise zu folgenden Zeitpunkten erfolgen:

- zum Zeitpunkt des Anteilserwerbs,
- zum Zeitpunkt der erstmaligen Einbeziehung des Tochterunternehmens in den Konzernabschluss,
- bei sukzessivem Erwerb zum Zeitpunkt, zu dem das Unternehmen Tochterunternehmen geworden ist.

Mit dem BilMoG wird dieses Wahlrecht abgeschafft. Nach § 301 Abs. 2 Satz 1 HGB-E hat die **Erstkonsolidierung grundsätzlich auf den Zeitpunkt zu erfolgen, zu dem das Unternehmen Tochterunternehmen geworden ist**, d.h. zu dem erstmals die Voraussetzungen des § 290 HGB erfüllt sind. Bei unterjähriger Erfüllung der Voraussetzungen ist die Aufstellung eines Zwischenabschlusses erforderlich.

Können die Wertansätze der übernommenen Vermögensgegenstände und Schulden zum Zeitpunkt, zu dem das Unternehmen Tochterunternehmen geworden ist, bis zur Aufstellung des Konzernabschlusses nicht endgültig ermittelt werden, kann innerhalb des folgenden Jahres eine erfolgsneutrale Anpassung der Wertansätze vorgenommen werden (§ 301 Abs. 2 Satz 2 HGB-E).

Für bestimmte Fälle enthalten § 301 Abs. 2 Satz 3 und 4 HGB-E **Ausnahmen von dem Grundsatz der Erstkonsolidierung auf den Zeitpunkt, zu dem das Unternehmen Tochterunternehmen geworden ist**: Ist ein Mutterunternehmen erstmalig zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet, sind die Wertansätze zum Zeitpunkt der erstmaligen Einbeziehung des Tochterunternehmens in den Konzernabschluss, d.h. zum Beginn des Geschäftsjahres, für das erstmalig ein Konzernabschluss erstellt wird, zugrunde zu legen, soweit das Unternehmen nicht in dem Jahr Tochterunternehmen geworden ist, für das der Konzernabschluss aufgestellt wird. Das Gleiche gilt für die erstmalige Einbeziehung eines Tochterunternehmens, auf dessen Einbeziehung bisher gemäß § 296 verzichtet wurde.

Offen lässt der Regierungsentwurf die Frage, wie zu verfahren ist, wenn nach dem Zeitpunkt, zu dem ein Unternehmen Tochterunternehmen geworden und damit in den Konzernabschluss einbezogen worden ist, zusätzlichen Anteile an diesem Unternehmen erworben werden.

4. Saldierungsverbot für aktive und passive Unterschiedsbeträge aus der Kapitalkonsolidierung

Bislang durften aus der Kapitalkonsolidierung resultierende Unterschiedsbeträge entweder saldiert oder unsalziert in der Bilanz ausgewiesen werden (§ 301 Abs. 3 HGB).

Dieses Saldierungswahlrecht wird durch das BilMoG abgeschafft. **Aktive Unterschiedsbeträge sind künftig zwingend als Geschäfts- oder Firmenwert auf der Aktivseite** auszuweisen. **Passive Unterschiedsbeträge** sind unabhängig von ihrer Ursache und ihrem Charakter **im Posten „Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung“ nach dem Eigenkapital auf der Passivseite** auszuweisen (§ 301 Abs. 3 Satz 1 HGB-E). Wie bislang sind die Posten und wesentliche Änderungen in den Posten gegenüber dem Vorjahr im Anhang zu erläutern (§ 301 Abs. 3 Satz 2 HGB-E).

5. Folgebewertung des Geschäfts- oder Firmenwertes aus der Kapitalkonsolidierung

Bislang gestattet § 309 Abs. 1 HGB mit der planmäßigen Abschreibung, der ratierlichen Tilgung und der Rücklagenverrechnung mehrere Möglichkeiten zur Folgebewertung des Geschäfts- oder Firmenwertes aus der Kapitalkonsolidierung.

Dieses Wahlrecht wird mit dem BilMoG beseitigt. Die Folgebewertung des Geschäfts- oder Firmenwertes im Konzernabschluss folgt der ebenfalls durch das BilMoG geänder-

ten Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwertes im Jahresabschluss: Der Geschäfts- oder Firmenwert aus der Kapitalkonsolidierung ist künftig **zwingend planmäßig über seine voraussichtliche Nutzungsdauer abzuschreiben** (§ 309 Abs. 1 i.V.m. § 253 Abs. 3 Satz 1 HGB-E). Bei Vorliegen der entsprechenden Tatbestandsmerkmale ist zusätzlich eine außerplanmäßige Abschreibung auf den niedrigeren beizulegenden Wert vorzunehmen (§ 309 Abs. 1 i.V.m. § 253 Abs. 3 Satz 2 HGB-E). Für in Vorjahren vorgenommene Abschreibungen auf den Geschäfts- oder Firmenwert gilt ein striktes Wertaufholungsverbot (§ 309 Abs. 1 i.V.m. § 253 Abs. 5 Satz 2 HGB-E).

Nicht zulässig ist nach dem Willen der Bundesregierung die Anwendung des international vorgesehenen Impairment Only Approach, bei dem auf planmäßige Abschreibungen des Geschäfts- oder Firmenwertes zugunsten einer jährlichen Werthaltigkeitsprüfung verzichtet wird. Allerdings hat der Bundesrat die Bundesregierung gebeten zu prüfen, ob die im Gesetzentwurf vorgesehene planmäßige Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwertes unter Berücksichtigung der europäischen Vorgaben durch den Impairment Only Approach ersetzt werden kann bzw. sollte (vgl. hierzu Abschn. I). Hier bleiben die Ergebnisse des weiteren Gesetzgebungsverfahrens abzuwarten.

6. Ausweis von eigenen Anteilen und Rückbeteiligungen

Eigene Anteile des Mutterunternehmens und Rückbeteiligungen von Tochterunternehmen am Mutterunternehmen sind bislang in der Konzernbilanz als eigene Anteile gesondert im Umlaufvermögen auszuweisen (§ 301 Abs. 4 HGB).

Nach § 301 Abs. 4 HGB in der Fassung des BilMoG sind solche eigenen Anteile und Rückbeteiligungen künftig mit ihrem Nennwert, oder, falls ein solcher nicht vorhanden ist, mit ihrem rechnerischen Wert **als eigene Anteile des Mutterunternehmens in der Vorspalte offen von dem Posten „Gezeichnetes Kapital“ abzusetzen**.

Zwar regelt § 301 Abs. 4 HGB-E nur den passiven Ausweis von Rückbeteiligungen. Der verpflichtende passive Ausweis der eigenen Anteile des Mutterunternehmens ergibt sich allerdings bereits aus § 272 Abs. 1a HGB-E, in dem der Ausweis eigener Anteile im Jahresabschluss neu geregelt wurde und dieser nach § 298 Abs. 1 Satz 1 HGB-E im Konzernabschluss entsprechend anzuwenden ist (zum Ausweis eigener Anteile im Jahresabschluss vgl. „Aktuelle Informationen zum BilMoG“, Nr. 01/2008, Abschn. II.D.4).

Nicht regelt ist in § 301 Abs. 4 HGB, wie mit dem Unterschiedsbetrag zwischen Nennbetrag bzw. rechnerischem Wert und den Anschaffungskosten der Rückbeteiligungen zu verfahren ist. Es ist allerdings davon auszugehen, dass hier § 272 Abs. 1a HGB-E analog zur Anwendung kommt, so dass der Unterschiedsbetrag mit den Rücklagen zu verrechnen ist.

C. Konsolidierung von assoziierten Unternehmen

1. Buchwertmethode als alleinige Konsolidierungsmethode

Nach dem derzeit geltenden § 312 Abs. 1 HGB kann der Equity-Ansatz eines assoziierten Unternehmens entweder nach der Buchwert- oder nach der Kapitalanteilmethode ermittelt werden. Der Unterschied zwischen beiden Methoden liegt im Wesentlichen in der Zuordnung des Geschäfts- oder Firmenwertes: Bei der Buchwertmethode wird der

Equity-Wert in einem Bilanzposten ausgewiesen. Bei der Kapitalanteilmethode werden dagegen das anteilige Eigenkapital und der Geschäfts- oder Firmenwert in zwei getrennten Posten gezeigt.

Nach dem BilMoG ist **zur Ermittlung des Equity-Ansatzes ausschließlich die Buchwertmethode zulässig** (§ 312 Abs. 1 Satz 1 HGB-E). Der Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert und dem zum beizulegenden Zeitwert im Erwerbszeitpunkt bewerteten anteiligen Eigenkapital ist im Anhang anzugeben, wobei ein im Unterschiedsbetrag enthaltener Geschäfts- oder Firmenwert oder passiver Unterschiedsbetrag gesondert anzugeben ist (§ 312 Abs. 1 Satz 2 HGB-E). Der bislang alternativ zulässige „davon-Vermerk“ des Unterschiedsbetrags in der Bilanz ist nicht mehr zulässig.

2. Festlegung des Zeitpunkts der Erstkonsolidierung

§ 312 Abs. 3 Satz 1 HGB-E bestimmt, dass der Konsolidierung die **Wertansätze zum Zeitpunkt des Erwerbs der Anteile** zugrunde zu legen sind. Die bislang mögliche Ermittlung der Wertansätze auf den Zeitpunkt der erstmaligen Einbeziehung oder auf den Zeitpunkt, zu dem das Unternehmen assoziiertes Unternehmen geworden ist, ist nicht länger zulässig. Für den Fall, dass die Wertansätze zum Zeitpunkt des Anteilserwerbs bis zur Aufstellung des Konzernabschlusses noch nicht endgültig ermittelt werden können, eröffnet § 312 Abs. 3 Satz 2 HGB-E allerdings die Möglichkeit, die Wertansätze im folgenden Jahr anzupassen.

Nach dem Wortlaut des § 312 Abs. 3 HGB gilt die Pflicht zur Erstkonsolidierung auf den Erwerbszeitpunkt auch dann, wenn ein assoziiertes Unternehmen wegen bisheriger Inanspruchnahme des Einbeziehungswahlsrechts des § 311 Abs. 2 HGB erst zu einem wesentlich späteren Zeitpunkt erstkonsolidiert wird. Eine mit § 301 Abs. 2 Satz 3 und 4 HGB-E vergleichbare Ausnahmeregelung für die Equity-Bewertung ist im Regierungsentwurf nicht vorgesehen.

D. Steuerabgrenzung im Konzern

Wie auch § 274 HGB zur Steuerabgrenzung im Jahresabschluss wird § 306 HGB zur Steuerabgrenzung im Konzern durch das BilMoG grundlegend überarbeitet.

Nach §§ 274, 306 HGB-E erfolgt die Steuerabgrenzung nicht länger nach dem GuV-orientierten Timing-Konzept, sondern nach dem international gebräuchlicheren **bilanzorientierten Temporary-Konzept**: Die Steuerabgrenzung orientiert sich nicht mehr an Differenzen, die sich aus einer unterschiedlichen Periodisierung von Aufwendungen und Erträgen bei der Ermittlung des handelsrechtlichen Ergebnisses im Verhältnis zur steuerlichen Gewinnermittlung ergeben, sondern an **Differenzen, die aus unterschiedlichen Wertansätzen in Handels- und Steuerbilanz resultieren** und sich künftig steuerbe- oder -entlastend ausgleichen. Zu berücksichtigen sind dabei auch quasi-permanente Differenzen, deren Ausgleich erst bei Veräußerung der betroffenen Vermögensgegenstände und Schulden zu erwarten ist.

Unverändert geblieben ist das Verhältnis zwischen §§ 274 und 306 HGB: Wie bislang auch richtet sich die Steuerabgrenzung in der Handelsbilanz I und in der Handelsbilanz II nach den Vorschriften des § 274 HGB. Die Steuerabgrenzung aus Konsolidierungsmaßnahmen ist in § 306 HGB geregelt.

Zum besseren Verständnis sei an dieser Stelle auf die wesentlichen Änderungen des § 274 HGB-E zur Steuerabgrenzung im Jahresabschluss und damit in der Handelsbilanz I und Handelsbilanz II hingewiesen (vgl. hierzu ausführlicher „Aktuelle Informationen zum BilMoG“ Nr. 01/2008, Abschn. II.D.2):

- Ansatzpflicht für aktive und passive latente Steuern.
- Ermittlung der aktiven und passiven latenten Steuern im Rahmen einer Einzeldifferenzenbetrachtung und Angabe der unsaldierten aktiven und passiven Latenzen jeweils in gesondertem Bilanzposten („D. Aktive latente Steuern“ bzw. „E. Passive latente Steuern“).
- Ansatzpflicht für Vorteile aus steuerlichen Verlustvorträgen und aus vergleichbaren Sachverhalten wie Zinsvorträgen, soweit innerhalb der nächsten fünf Jahre mit einer hinreichenden Wahrscheinlichkeit eine Verlustverrechnung zu erwarten ist.
- Bewertung der abzugrenzenden Steuern mit dem unternehmensindividuellen Steuersatz im Zeitpunkt der Differenzenumkehr. Ist dieser Steuersatz nicht bekannt, ist der am Bilanzstichtag gültige Steuersatz anzuwenden. Die Abzinsung latenter Steuern ist explizit untersagt.

Aufbauend auf diesen Vorschriften sieht § 306 Satz 1 HGB-E vor, dass aktive und passive latente Steuern auf alle Differenzen zwischen handelsrechtlichem und steuerlichem Abschluss zu bilden sind, die durch Maßnahmen der Vollkonsolidierung entstehen und die sich in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich wieder umkehren. Entsprechend dem geänderten Konzept der Steuerabgrenzung, das allein auf unterschiedliche Wertansätze in Handels- und Steuerbilanz abstellt, ist es unerheblich, ob die Differenzen erfolgswirksam oder erfolgsneutral entstanden sind. Abweichend zum geltenden Recht sind damit nach § 306 HGB-E grundsätzlich **auch erfolgsneutral entstandene Differenzen aus der Erstkonsolidierung** in die Steuerabgrenzung einzubeziehen, sofern sie sich zu einem späteren Zeitpunkt wieder ausgleichen. Eine **Ausnahme** gilt lediglich für aus der Kapitalkonsolidierung nach § 301 HGB-E resultierende **Geschäfts- oder Firmenwerte** und **passive Unterschiedsbeträge**. Diese sind nach § 306 Satz 2 HGB-E von der Steuerabgrenzung ausgeschlossen.

Für die Bewertung der latenten Steuern aus Konsolidierungsmaßnahmen gilt § 274 Abs. 2 HGB-E entsprechend (§ 306 Satz 3 HGB-E). Folglich ist der Bewertung der Steuerlatenzen der **unternehmensindividuelle Steuersatz der in den Konzernabschluss einbezogenen Tochterunternehmen im Zeitpunkt der Differenzenumkehr** zugrunde zu legen. Nach der Gesetzesbegründung kann die Bewertung unter Verhältnismäßigkeits- (Kosten-Nutzen-Relation) und Wesentlichkeit Gesichtspunkten allerdings **ausnahmsweise auch mit einem konzerneinheitlichen durchschnittlichen Steuersatz** erfolgen.

Wie im Jahresabschluss ist eine Saldierung aktiver und passiver Latenzen nicht erlaubt. Aktive und passive latente Steuern aus Konsolidierungsmaßnahmen sind jeweils im Posten „Aktive latente Steuern“ bzw. „Passive latente Steuern“ auszuweisen (§ 306 Satz 1 HGB-E). Die Latenzen aus Konsolidierungsmaßnahmen dürfen mit den aktiven bzw. passiven latenten Steuern nach § 274 HGB-E zusammengefasst werden (§ 306 Satz 4 HGB.-E).

E. Währungsumrechnung im Konzern

Mit § 308a HGB-E wird erstmals die Umrechnung von auf ausländische Währung lautenden Abschlüssen für Zwecke der Aufstellung des Konzernabschlusses gesetzlich festgeschrieben.

Nach § 308a HGB-E hat die Umrechnung der Abschlüsse nach der **modifizierten Stichtagskursmethode** zu erfolgen: Mit Ausnahme des Eigenkapitals sind die Aktiv- und Passivposten einer auf ausländische Währung lautenden Bilanz zum Devisenkassakurs am Konzernbilanzstichtag in Euro umzurechnen. Das Eigenkapital ist zum historischen Kurs umzurechnen. Die Posten der Gewinn- und Verlustrechnung sind zum Durchschnittskurs umzurechnen. Eine sich ergebende Umrechnungsdifferenz ist innerhalb des Konzerneigenkapitals nach den Rücklagen unter dem Posten „Eigenkapitaldifferenz aus Währungsumrechnung“ auszuweisen. Bei teilweiser oder vollständiger Veräußerung des Tochterunternehmens ist der Posten in entsprechender Höhe erfolgswirksam aufzulösen.

Mit § 308a HGB-E weicht der Gesetzgeber ab von dem international gebräuchlichen Konzept der funktionalen Währung, wonach die Währungsumrechnung je nach dem, ob das Tochterunternehmen unabhängig und selbständig tätig oder als Betriebsstätte des Mutterunternehmens einzustufen ist, entweder nach der Zeitbezugs- oder der Stichtagskursmethode erfolgt. Die Zeitbezugsmethode kommt abgesehen von Fällen, die für eine den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage unwesentlich sind, nach der Gesetzesbegründung künftig nicht mehr zur Anwendung.

Nicht anzuwenden ist § 308a HGB-E auf auf ausländische Währung lautende Abschlüsse aus Hochinflationländern. Nach der Gesetzesbegründung soll die diesbezügliche gegenwärtige Praxis unberührt bleiben.

F. Berichterstattung im Konzernanhang

Analog zu § 285 HGB zur Berichterstattung im Anhang zum Jahresabschluss wird § 314 HGB zur Berichterstattung im Konzernanhang um zahlreiche neue Angabepflichten ergänzt. Im Einzelnen sind dies:

→ Angabe von Art und Zweck sowie Risiken und Vorteile von **nicht in der Konzernbilanz enthaltenen Geschäften** des Mutterunternehmens und der in den Konzernabschluss einbezogenen Tochterunternehmen, soweit dies für die Beurteilung der Finanzlage des Konzerns notwendig ist (§ 314 Nr. 2 HGB-E). Als nicht in der Bilanz enthaltene Geschäfte sind solche Transaktionen zu verstehen, die von vornherein dauerhaft keinen Eingang in die Konzernbilanz finden oder einen dauerhaften Abgang von Vermögensgegenständen und Schulden aus der Konzernbilanz nach sich ziehen (z.B. Zweckgesellschaften, Offshore-Geschäfte).

Die Angabepflicht besteht erstmals für Geschäftsjahre, die nach dem 5. September 2008 beginnen.

→ Angabe **zumindest** der nicht zu marktüblichen Bedingungen zustande gekommenen **Geschäfte** des Mutterunternehmens und seiner Tochterunternehmen, soweit sie wesentlich sind, **mit nahe stehenden Unternehmen und Personen**, einschließlich Angaben zur Art der Beziehung, zum Wert der Geschäfte sowie weiterer Angaben, die für die Beurteilung der Finanzlage des Konzerns notwendig sind. Ausgenommen von der Berichtspflicht sind Geschäfte mit und zwischen mittel- oder unmittelbar in hundertprozentigem Anteilsbe-

sitz stehenden in einen Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen (§ 314 Nr. 13 HGB-E).

Die Vorschrift ermöglicht es, entweder nur die wesentlichen marktunüblichen Geschäfte anzugeben oder aber über alle Geschäfte mit nahe stehenden Unternehmen und Personen zu berichten, wobei in diesem Fall eine Untergliederung in zu marktüblichen und marktunüblichen Bedingungen zustande gekommene Geschäfte **nicht** erforderlich ist.

Die Berichtspflicht nach § 314 Nr. 13 HGB-E besteht erstmals für Geschäftsjahre, die nach dem 5. September 2008 beginnen.

- Angabe des Gesamtbetrags der **Forschungs- und Entwicklungskosten** des Geschäftsjahres der in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen sowie des davon auf selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens entfallenden Betrags, jeweils aufgliedert in Forschungs- und Entwicklungskosten (§ 314 Nr. 14 HGB-E).
- Bei der Bildung von **Bewertungseinheiten** gemäß § 254 HGB-E Angabe, welche Arten von Bewertungseinheiten zur Absicherung welcher Risiken gebildet wurden und inwieweit der Eintritt der Risiken ausgeschlossen ist, soweit die Angaben nicht im Konzernlagebericht gemacht werden (§ 314 Nr. 15 HGB-E).
- Angabe des bei der Bewertung der im Konzernabschluss ausgewiesenen **Pensionsrückstellungen** angewandten versicherungsmathematischen Berechnungsverfahrens sowie der grundlegenden Berechnungsannahmen, wie Zinssatz, erwartete Lohn- und Gehaltssteigerungen und zugrunde gelegte Sterbetafeln (§ 314 Nr. 16 HGB-E).
- Bei **Verrechnung** von in der Konzernbilanz ausgewiesenen **Vermögensgegenständen und Schulden** aus Altersversorgungs- und ähnlichen Verpflichtungen Angabe der Anschaffungskosten und des beizulegenden Zeitwerts der verrechneten Vermögensgegenstände, des Erfüllungsbetrags der verrechneten Schulden sowie der verrechneten Aufwendungen und Erträge (§ 314 Nr. 17 HGB-E).
- Bei in der Konzernbilanz ausgewiesenen **Anteilen oder Anlageaktien** an inländischen **Investmentvermögen** im Sinn des § 1 des Investmentgesetzes oder vergleichbaren ausländischen Investmentanteilen im Sinne des § 2 Abs. 9 des Investmentgesetzes von mehr als 10% sind aufgliedert nach Anlagezielen anzugeben:
 - deren Wert im Sinn des § 36 des Investmentgesetzes oder vergleichbarer ausländischer Vorschriften über die Ermittlung des Marktwertes,
 - die Differenz zum Buchwert,
 - die für das Geschäftsjahr erfolgte Ausschüttung sowie
 - Beschränkungen in der Möglichkeit der täglichen Rückgabe.

Wurde bei nicht dauerhafter Wertminderung der Anteile bzw. Anlageaktien keine außerplanmäßige Abschreibung vorgenommen, sind die Gründe hierfür einschließlich der Anhaltspunkte anzugeben, die darauf hindeuten, dass die Wertminderung voraussichtlich nicht von Dauer ist (§ 314 Nr. 18 HGB-E).

- Für nach § 251 unter der Bilanz ausgewiesene Verbindlichkeiten und **Haftungsverhältnisse** Angabe der Gründe der Einschätzung des Risikos der Inanspruchnahme (§ 314 Nr. 19 HGB-E).

- Die Angabepflichten zu Finanzinstrumenten wurden im Zuge der Einführung der **Zeitwertbewertung des Handelsbestands an Finanzinstrumenten** (vgl. hierzu „Aktuelle Informationen zum BilMoG“ Nr. 01/2008, Abschn. II.C.5) überarbeitet. Künftig gelten für Finanzinstrumente folgende Angabepflichten:
 - Für **zu den Finanzanlagen gehörende Finanzinstrumente**, die in der Konzernbilanz **über ihrem beizulegenden Zeitwert ausgewiesen** werden, da eine außerplanmäßige Abschreibung gemäß § 253 Abs. 3 Satz 4 unterblieben ist, sind anzugeben:
 - a) der Buchwert und der beizulegende Zeitwert der einzelnen Vermögensgegenstände oder angemessener Gruppierungen sowie
 - b) die Gründe für das Unterlassen der Abschreibung einschließlich der Anhaltspunkte, die darauf hindeuten, dass die Wertminderung voraussichtlich nicht von Dauer ist (§ 314 Nr. 10 HGB-E);

 - Für jede Kategorie **nicht zum beizulegenden Zeitwert bilanzierter derivativer Finanzinstrumente** sind anzugeben:
 - a) deren Art und Umfang,
 - b) deren beizulegender Zeitwert, soweit er sich nach § 255 Abs. 4 HGB-E verlässlich ermitteln lässt, unter Angabe der angewandten Bewertungsmethode,
 - c) deren Buchwert und der Bilanzposten, in welchem der Buchwert, soweit vorhanden, erfasst ist, sowie
 - d) die Gründe dafür, warum der beizulegende Zeitwert nicht bestimmt werden kann (§ 314 Nr. 11 HGB-E).

 - Für **mit dem beizulegenden Zeitwert bewertete Finanzinstrumente des Handelsbestands** sind anzugeben:
 - a) die grundlegenden Annahmen, die der Bestimmung des beizulegenden Zeitwertes mit Hilfe allgemein anerkannter Bewertungsmethoden zugrunde gelegt wurden, sowie
 - b) Umfang und Art jeder Kategorie derivativer Finanzinstrumente einschließlich der wesentlichen Bedingungen, welche die Höhe, den Zeitpunkt und die Sicherheit künftiger Zahlungsströme beeinflussen können (§ 314 Nr. 12 HGB-E).

- Modifiziert wurde auch die Berichterstattung über Konzernabschlussprüferhonorare nach § 314 Nr. 9 HGB. Während bislang das im Geschäftsjahr *als Aufwand erfasste* Honorar aufgeschlüsselt nach vier Leistungskategorien anzugeben ist, umfasst die Angabepflicht künftig das vom Konzernabschlussprüfer *berechnete* Gesamthonorar für im Geschäftsjahr erbrachte Leistungen. Das Honorar ist in folgende Leistungskategorien aufzuschlüsseln:
 - a) die Abschlussprüfungsleistungen,
 - b) andere Bestätigungsleistungen,
 - c) Steuerberatungsleistungen,
 - d) sonstige Leistungen.

Geändert wurde auch der Anwendungskreis des § 314 Nr. 9 HGB. Die Angabe ist künftig nicht nur von kapitalmarktorientierten, sondern von allen Mutterunternehmen zu machen.

Die geänderten Angabepflichten des § 314 Nr. 9 HGB-E gelten erstmals für Geschäftsjahre, die nach dem 29. Juni 2008 beginnen.

G. Konzernlagebericht

Die Änderungen des § 315 HGB zur Berichterstattung im Konzernlagebericht betreffen

- die Vermeidung von Doppelangaben in Konzernanhang und Konzernlagebericht bezüglich der übernahmerechtlichen Angabepflichten des § 314 Abs. 4 HGB sowie
- die Einführung einer neuen Berichtspflicht über das interne Kontroll- und Risikomanagementsystem im Hinblick auf den Rechnungslegungsprozess.

Da die Vorschriften materiell und im Anwendungszeitpunkt denen des § 289 HGB-E zur Berichterstattung im Lagebericht entsprechen, wird diesbezüglich auf die „Aktuellen Informationen über das BilMoG“ Nr. 01/2008, Abschn. II.F. verwiesen.

Die „Aktuellen Informationen zum BilMoG“ enthalten ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen des Einzelfalls gerecht zu werden. Sie haben nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellen keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und sind auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Wer Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Broschüre oder Teile davon stützt, handelt ausschließlich auf eigenes Risiko. Die Warth & Klein GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung und haftet auch nicht in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Broschüre. Aus diesem Grund empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.