



BilMoG – Überblick über die Änderungen

Das BilMoG ist als Artikelgesetz aufgebaut und verändert eine Vielzahl von Vorschriften in unterschiedlichen Gesetzen. Den Mittelpunkt der Reform bilden die Rechnungslegungsvorschriften des HGB.

Wesentliche Änderungen im Einzelabschluss

Größen-und rechtsformspezifische Erleichterungen

Im Interesse einer Deregulierung der Rechnungslegung sieht der Gesetzgeber eine Befreiung von Inventur-, Buchführungs- und Abschlusserstellungspflichten für Einzelkaufleute vor, die an zwei aufeinander folgenden Abschlussstichtagen nicht mehr als 500.000 EUR Umsatz und 50.000 EUR Jahresüberschuss ausweisen. Im Falle einer Neugründung tritt die Befreiung bereits ein, wenn die Werte am ersten Abschlussstichtag nach der Neugründung nicht überschritten werden (§§ 241a, 242 Abs. 4 HGB). Wie die weiteren Erleichterungen gilt auch diese Regelung rückwirkend für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2007 beginnen. Für Unternehmen, die weder nach § 141 AO buchführungspflichtig sind noch aufgrund anderweitiger Verpflichtungen (z.B. zur Information von Banken) Abschlüsse erstellen müssen, kann es eine erhebliche Arbeitserleichterung bedeuten, die Rechnungslegung künftig auf eine Einnahmen-Überschuss-Rechnung zu beschränken. Die Bundesregierung erwartet daraus Entlastungen von 1 Mrd. EUR für die betroffenen Unternehmen.

In die gleiche Richtung zielt der jüngst unterbreitete Vorschlag der EU-Kommission, Kleinunternehmen rechtsformübergreifend von der Verpflichtung zur Erstellung von Jahresabschlüssen zu befreien. Hierbei handelt es sich um Unternehmen, die an zwei aufeinanderfolgenden Bilanzstichtagen zwei der drei folgenden Schwellenwerte nicht überschreiten:

- Bilanzsumme: 500.000 EUR,
- Nettoumsatzerlöse: 1.000.000 EUR,
- durchschnittlich zehn Beschäftigte im Geschäftsjahr.



Das Bundesjustizministerium hat diese Initiative, die weitere Erleichterungen bei der Rechnungslegung für deutsche Unternehmen in absehbarer Zeit erwarten lässt, grundsätzlich begrüßt.

Ebenfalls unter dem Aspekt der Deregulierung firmiert die Anhebung der monetären Schwellenwerte für die Größeneinteilung von Kapitalgesellschaften und diesen nach § 264a HGB gleich gestellten Personenhandelsgesellschaften in § 267 Abs. 1 HGB um rund 20%. Rückwirkend für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2007 beginnen, gelten danach die in Abb. 1 dargestellten Grenzwerte.

	Kleine Unternehmen	Mittelgroße Unternehmen	Große Unternehmen
Bilanzsumme	bis 4,84 Mio. EUR	4,84 - 19,25 Mio. EUR	über 19,25 Mio. EUR
Umsatz	bis 9,68 Mio. EUR	9,68 - 38,5 Mio. EUR	über 38,5 Mio. EUR
Mitarbeiter	bis 50	51 – 250	über 250

Abb. 1: Größenklassendefinitionen nach § 267 HGB (ab 2008)

Entflechtung von Handels-und Steuerbilanz

Wie bereits im RegE des BilMoG vorgesehen, hebt das Gesetz den Grundsatz der umgekehrten Maßgeblichkeit durch Streichung der Regelung in § 5 Abs. 1 S. 2 EStG a. F. auf. Der Verzicht auf die Übernahme nur steuerlich zulässiger Wertansätze soll die Informationsfunktion des handelsrechtlichen Jahresabschlusses aufwerten. Steuerliche Mehrabschreibungen – in Form einer Wertkorrektur des Vermögensgegenstands oder durch Bildung eines Sonderpostens mit Rücklageanteil – sind damit künftig ebenso wenig in der Handelsbilanz zu berücksichtigen wie unversteuerte Rücklagen. Aufgrund der Neufassung des § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG dürfen diese subventionellen Vergünstigungen für Zwecke der steuerlichen Gewinnermittlung bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen weiterhin in Anspruch genommen werden. Dies erfordert aus Gründen der Dokumentation allerdings die Führung besonderer Verzeichnisse, aus denen sich die vom Handelsrecht abweichenden Wertansätze der Wirtschaftsgüter ergeben. Mangels einer Übergangsvorschrift zum neu gefassten § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG treten diese Rechtsfolgen bereits mit Inkrafttreten des BilMoG ein. Eine Übernahme nur steuerlich zulässiger Wertansätze dürfte damit letztmals in Jahresabschlüssen für Geschäftsjahre zulässig sein, die vor dem Tag



des Inkrafttretens des BilMoG enden. Ob diese Konsequenz vom Gesetzgeber tatsächlich gewollt ist, muss bezweifelt werden.

Durch die Aufnahme neuer Vorbehaltsvorschriften in den §§ 5, 6 EStG hat der Gesetzgeber im Übrigen sichergestellt, dass die Änderungen der handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften keine steuerlichen Wirkungen auslösen. Eine Ausnahme stellt die Zeitwertbewertung für Finanzinstrumente des Handelsbestands bei Kreditinstituten dar.

Neuerungen für den Bilanzansatz

§ 246 Abs. 1 S. 1 HGB knüpft die Aktivierung von Vermögensgegenständen und Schulden nunmehr allgemein an das **wirtschaftliche Eigentum**. Die Vorschrift ist im Vergleich zur Fassung des RegE klarer gefasst, da sie einen Doppelausweis beim juristischen und beim wirtschaftlichen Eigentümer ausschließt. Inhaltlich soll es bei der bisherigen GoB-Auslegung bleiben. Insbesondere die Zurechnung von Leasinggegenständen dürfte sich damit auch in Zukunft nach den einschlägigen Erlassen der Finanzverwaltung richten. Die Annäherung des HGB an die Aussagekraft der Abschlüsse nach internationalen Rechnungslegungsregeln wird damit im praktisch besonders bedeutsamen Bereich der Leasingbilanzierung leider nicht erreicht.

Das Vollständigkeitsgebot erstreckt sich künftig auch auf entgeltlich erworbene **Geschäfts- oder Firmenwerte**. Sie gelten nach § 246 Abs. 1 S. 2 HGB kraft gesetzlicher Fiktion als zeitlich begrenzt nutzbare immaterielle Vermögensgegenstände.

Mehrere bislang bestehende Ansatzwahlrechte entfallen durch das BilMoG spätestens für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2009 beginnen. Dies betrifft:

- die Bilanzierungshilfe für Aufwendungen für die Inangangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs (§ 269 HGB a.F.),
- Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungsaufwendungen, die nach Ablauf von drei Monaten des folgenden Geschäftsjahrs nachgeholt werden (§ 249 Abs. 1 Satz 3 HGB a.F.),
- Aufwandsrückstellungen für ihrer Eigenart nach genau umschriebene Zukunftsaufwendungen (§ 249 Abs. 2 HGB a.F.) sowie
- Rechnungsabgrenzungsposten für bestimmte als Aufwand berücksichtigte Zölle und Verbrauchsteuern sowie für als Aufwand



berücksichtigte Umsatzsteuer auf erhaltene Anzahlungen (§ 250 Abs. 1 Satz 2 HGB).

Ein neues Aktivierungswahlrecht führt das BilMoG für **selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände** ein. Das noch im RegE vorgesehene Aktivierungsgebot wurde nach der Expertenanhörung im Rechtsausschuss verworfen. Zur Begründung heißt es, ein Wahlrecht genüge, um Unternehmen insb. im Softwarebereich die Möglichkeit zu eröffnen, ihr selbst geschaffenes immaterielles Vermögen zumindest teilweise in der Bilanz zum Ausdruck zu bringen. Ausgenommen von einer Aktivierung sind weiterhin nicht entgeltlich erworbene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (§ 248 Abs. 2 HGB). Die angesetzten selbst geschaffenen Vermögensgegenstände sind mit den Herstellungskosten zu bewerten, die in der Entwicklungsphase anfallen (§ 255 Abs. 2a HGB). Das durch die Aktivierung ausgewiesene Mehrvermögen unterliegt nach § 268 Abs. 8 HGB einer Ausschüttungssperre. Die Ausübung dieses Aktivierungswahlrechts führt zudem zur Bildung passiver latenter Steuern.

Anders als noch im RegE vorgesehen, hat der Gesetzgeber am Aktivierungswahlrecht für **latente Steuern** festgehalten (§ 274 Abs. 1 HGB). Da zudem die bisherige Gesamtdifferenzenbetrachtung weiterhin zulässig ist, wird sich für zahlreiche Kapitalgesellschaften keine Notwendigkeit zur Abgrenzung latenter Steuern ergeben. Kleine Kapitalgesellschaften im Sinne des § 267 HGB sind ohnehin von der Regelung des § 274 HGB ausgenommen (§ 274a Nr. 5 HGB); sie müssen allenfalls – wie bislang schon – Rückstellungen nach § 249 Abs. 1 HGB für ungewisse Steuerverbindlichkeiten bilden, die sich aus einer vom Handelsrecht abweichenden steuerlichen Behandlung von Sachverhalten ergeben. Auf große Kapitalgesellschaften kommen allerdings umfangreiche Angabepflichten im Anhang zu, die den mit dem Wahlrecht intendierten Vereinfachungseffekt weitgehend konterkarieren. Ihnen erlaubt das Wahlrecht mithin nicht, die Fragen der Berechnung und Bilanzierung latenter Steuern auszublenden. Vielmehr erfordert die Komplexität des Themas, sich frühzeitig auf die zusätzlichen Anforderungen einstellen, zumal die Zahl der Anlässe zur Bildung latenter Steuern aufgrund der zunehmenden Entkoppelung von Handels- und Steuerbilanz steigt.

Um die Vergleichbarkeit der Abschlüsse im Zeitablauf zu verbessern, hat der Gesetzgeber den **Stetigkeitsgrundsatz** auf Ansatzfragen ausgeweitet (§ 246 Abs. 3 HGB). Die Entscheidung, selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände zu aktivieren oder nicht zu aktivieren, kann damit nur noch bei Vorliegen eines begründeten Ausnahmefalls revidiert werden. Entsprechendes gilt etwa für die Aktivierung latenter Steuern oder die Behandlung eines Disagios nach § 250 Abs. 3 HGB.



Neuerungen für die Bewertung

Die Systematik des HGB unterscheidet zwischen der erstmaligen Bewertung eines Vermögensgegenstands oder einer Schuld (Zugangsbewertung) und der Bewertung zu den nachfolgenden Stichtagen (Folgebewertung). Bei der Zugangsbewertung von Vermögensgegenständen ist eine Änderung hervorzuheben: Durch die Verpflichtung, auch angemessene Teile der Material- und Fertigungsgemeinkosten sowie des Wertverzehrs des Anlagevermögens als Bestandteile der **Herstellungskosten** selbst erstellter Vermögensgegenstände zu aktivieren, kommt es zu einer Angleichung von handels- und steuerrechtlichem Herstellungskostenbegriff (§ 255 Abs. 2 HGB). Zugleich erfolgt dadurch eine Annäherung an die Aktivierung der produktionsbezogenen Vollkosten nach IFRS.

Bei der Folgebewertung des Vermögens hat sich der Gesetzgeber entschieden, die bisherige Trennung zwischen weniger strengen Vorschriften für Nicht-Kapitalgesellschaften und strengeren Regelungen für Kapitalgesellschaften aufzugeben. Der neuen einheitlichen **Bewertungskonzeption** sind – einhergehend mit einem erhöhten Aussagegehalt des HGB-Abschlusses – die folgenden bisherigen Bewertungswahlrechte zum Opfer gefallen:

- außerplanmäßige Abschreibungen bei nicht voraussichtlich dauernder Wertminderung von Vermögensgegenständen des immateriellen oder des Sachanlagevermögens (§ 253 Abs. 2 Satz 3 HGB a.F.),
- Abschreibungen von Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens auf den niedrigeren Schwankungsreservewert (§ 253 Abs. 3 Satz 3 HGB a.F.),
- Ermessensabschreibungen im Rahmen vernünftiger kaufmännischen Beurteilung (§ 253 Abs. 4 HGB a.F.),
- steuerrechtliche Mehrabschreibungen (§ 254 HGB a.F.) und
- Wertaufholungswahlrecht (§ 253 Abs. 5 HGB a.F.); an seine Stelle tritt ein Wertaufholungsgebot, von dem – analog zu den Regelungen nach IFRS – lediglich Geschäfts- oder Firmenwerte ausgenommen sind.

Die noch im RegE BilMoG vorgesehene Einführung einer erfolgswirksamen Bewertung von Finanzinstrumenten des Handelsbestands zum beizulegenden Zeitwert beschränkt das Gesetz bei gleichzeitiger Einführung von Risikopuffern auf Kreditinstitute (§ 340e HGB). Diese Änderung in der Endphase des Gesetzgebungsverfahrens ist auch auf die



mittlerweile verschärfte Finanz- und Wirtschaftskrise zurückzuführen, die zu einer zumindest teilweise ungerechtfertigten Kritik an der Konzeption des **Fair Value Accounting** geführt hat. Schon aufgrund dieser Einschränkung kann das HGB in der Fassung des BilMoG keine vollwertige Alternative zur Rechnungslegung nach IFRS sein. Festgehalten hat der Gesetzgeber dagegen an der Zeitwertbewertung von Vermögensgegenständen, die ausschließlich der Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen oder vergleichbaren langfristig fälligen Verpflichtungen dienen und dem Zugriff aller übrigen Gläubiger entzogen sind (§ 253 Abs. 1 Satz 4 HGB i.V.m. § 246 Abs. 2 Satz 2 HGB). In der Bilanz ist der Nettobetrag der korrespondierenden Vermögensgegenstände und Schulden auszuweisen. Übersteigt der Wert des Vermögens die Schulden, verlangt § 246 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 266 Abs. 2 E. den gesonderten Ausweis des Saldos als letzten Posten auf der Aktivseite der Bilanz unter der Bezeichnung „Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung“.

Als beizulegender Zeitwert gilt nach § 255 Abs. 4 HGB grundsätzlich der Marktwert der Vermögensgegenstände. Soweit kein aktiver Markt besteht, auf dem diese regelmäßig gehandelt werden, sind zu seiner Ermittlung anerkannte Bewertungsmethoden heranzuziehen.

Die zentrale Änderung bei der Schuldenbewertung betrifft die **Wertermittlung von Rückstellungen**. Sie orientiert sich in Anlehnung an internationale Vorstellungen stärker an einem finanzmathematischen Kalkül. Zu diesem Zweck sind bis zur Erfüllung der ungewissen Verbindlichkeit erwartete Preis- und Kostenentwicklungen zu antizipieren. Ferner verlangt § 253 Abs. 2 HGB eine laufzeitadäquate Abzinsung mit den von der Bundesbank vorgegebenen Durchschnittzinssätzen. Bei **Pensionsrückstellungen** und vergleichbaren langfristig fälligen Verpflichtungen kann aus Vereinfachungsgründen eine einheitliche Restlaufzeit von 15 Jahren für die Ermittlung des Durchschnittzinssatzes angenommen werden. Unabhängig von der Inanspruchnahme dieser Bewertungserleichterung werden die Bilanzierenden künftig nicht umhinkommen, zwei Gutachten für die handels- und steuerrechtliche Pensionsbewertung einzuholen. Für Unternehmen, die zusätzlich nach IFRS bilanzieren, werden insgesamt drei versicherungsmathematische Gutachten erforderlich sein.

Die neuen Bewertungsregeln gelten sinngemäß für auf **Rentenverpflichtungen** beruhende Verbindlichkeiten, für die eine Gegenleistung nicht mehr zu erwarten ist.

§ 256a HGB regelt mit der **Umrechnung von Fremdwährungsgeschäften** eine objektübergreifende Bewertungsfrage. Bilanzposten in fremder Währung sind danach mit dem



Devisenkassamittelkurs in Euro zu transformieren. Anders als noch im RegE vorgesehen, ist die Verwendung unterschiedlicher Geld- und Briefkurse nicht mehr vorgesehen. Als weitere Vereinfachung sieht die Vorschrift einen Niederst- bzw. Höchstwerttest nur für Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten einer Restlaufzeit mehr als einem Jahr vor. In allen anderen Fällen ist das Realisationsprinzip außer Kraft gesetzt.

Ein weiteres Sonderthema regelt § 254 HGB. Die Vorschrift schafft eine normative Grundlage für die adäquate **Abbildung von Bewertungseinheiten** zur Risikoabsicherung im handelsrechtlichen Jahresabschluss. Abweichend vom Einzelbewertungsgrundsatz erlaubt sie, Vermögensgegenstände, Schulden, schwebende Geschäfte oder mit hoher Wahrscheinlichkeit erwartete Transaktionen, die mit Finanzinstrumenten zum Ausgleich gegenläufiger Wertänderungen oder Zahlungsströme aus dem Eintritt vergleichbarer Risiken zusammengefasst wurden, für Zwecke der Anwendung des Realisations- und Imparitätsprinzips als Einheit zu beurteilen. Zu den Finanzinstrumenten zählen – wie es im Vergleich zum RegE nunmehr klarstellend heißt – auch Termingeschäfte über den Erwerb oder die Veräußerung von Waren. Ziel der Bildung von Bewertungseinheiten ist es, unrealisierte Verluste, die bei einzelnen Komponenten eintreten, nicht auszuweisen, soweit diese durch gegenläufige Entwicklungen bei einer anderen Komponente der Bewertungseinheit ausgeglichen werden. Mag die Grundidee der Regelung auch einfach sein, so wird ihre Umsetzung in der Praxis doch zahlreiche Auslegungsfragen aufwerfen, die – das darf prognostiziert werden – in enger Anlehnung an die IFRS beantwortet werden. Dies gilt etwa für die Konkretisierung des Begriffs der erwarteten Transaktion oder für die an eine Bewertungseinheit zu stellenden Dokumentationsanforderungen. Die Gesetzesbegründung delegiert diese Aufgabe an den Abschlussprüfer. Ihm obliege es „in jedem Einzelfall zu klären, ob die gebildeten antizipativen Bewertungseinheiten noch im Einklang mit den handelsrechtlichen Bilanzierungsprinzipien stehen“. Unabhängig davon, dass die ordnungsgemäße Anwendung der Rechnungslegungsvorschriften Aufgabe der Bilanzierenden ist, gibt die Vorstellung der Bundesregierung keine Antwort auf die Frage, wie die ordnungsgemäße Anwendung des § 254 HGB bei nicht prüfungspflichtigen Unternehmen sichergestellt werden soll.

Eine weitere bedeutsame Änderung der Bewertungsmethoden betrifft die **Steuerabgrenzung**. Durch den Übergang vom GuV-orientierten auf das bilanzorientierte Abgrenzungskonzept führen künftig alle Bilanzierungs- und Bewertungsunterschiede zur Steuerbilanz zu latenten Steuern, soweit ihr Abbau Steuerwirkungen auslöst. Zudem erfasst die Neuregelung des § 274 HGB ungenutzte steuerliche Verlustvträge. Die Bewertung der latenten Steuern hat mit dem unternehmensindividuellen Steuersatz im Zeitpunkt des Abbaus der Differenzen zu erfolgen. Eine Abzinsung ist



generell unzulässig. Aufgrund der Befreiung in § 274a Nr. 5 HGB sind nur große und mittelgroße Kapitalgesellschaften von dieser Änderung betroffen. Für große Kapitalgesellschaften ergibt sich zudem die bereits erwähnte Notwendigkeit einer ausführlichen Erläuterung der Steuerabgrenzung im Anhang (§ 285 Nr. 29 HGB).

Insgesamt bieten sich den Bilanzierenden bei der Bewertung künftig deutlich weniger Wahlrechte als bislang. Die unterschiedliche Ausübung der verbliebenen Wahlrechte wird zudem durch die strengere Fassung des Stetigkeitsgrundsatzes (§ 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB) erschwert.

Neuerungen beim Bilanz- und GuV-Ausweis

Das Bilanzgliederungsschema des § 266 HGB wird durch das BilMoG um folgende Posten erweitert:

- vom Unternehmen selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände sind innerhalb des immateriellen Anlagevermögens gesondert im Posten ‚Selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte‘ auszuweisen;
- abweichend vom bisherigen Gliederungsschema sieht das BilMoG ebenfalls einen gesonderten Posten für latente Steuern jeweils nach den Rechnungsabgrenzungsposten vor;
- soweit die Verrechnung von Vermögensgegenständen und Schulden nach § 246 Abs. 2 Satz 2 HGB zu einem Aktivüberhang führt, ist dieser gesondert als letzter Posten der Aktivseite auszuweisen.

Da zurückerworbene eigene Anteile künftig von allen Unternehmen – im Grundsatz vergleichbar mit den Regelungen nach IFRS – vom Eigenkapital abzusetzen sind, kommt die Bildung einer entsprechenden Rücklage nur noch für Anteile an einem herrschenden oder mehrheitlich beteiligten Unternehmen in Betracht. Dem trägt die geänderte Postenbezeichnung in § 266 Abs. 3 A.III.2 Rechnung.

Das Gliederungsschema der Gewinn- und Verlustrechnung bleibt mit Ausnahme einer redaktionellen Anpassung infolge der Streichung des § 269 HGB unverändert. Für Aufwendungen und Erträge aus der Veränderung latenter Steuern sieht § 274 Abs. 2 Satz 3 HGB einen gesonderten Ausweis unter dem Posten ‚Steuern vom Einkommen und vom Ertrag‘ vor. § 277 Abs. 5 HGB ordnet zudem einen Ausweis von Erträgen (Aufwendungen) aus der Abzinsung von Schulden unter dem Posten ‚Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge‘ (‚Zinsen und ähnliche



Aufwendungen') an. Er dient einer klaren Trennung von Betriebs- und Finanzergebnis im Interesse einer aussagekräftigen Erfolgsspaltung.

Für die erstmalige Anwendung des BilMoG ist ferner die Vorschrift des Art. 67 Abs. 7 EGHGB von Bedeutung. Danach sind die in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassenden Aufwendungen und Erträge aus dem Anpassung der Bilanzierung und Bewertung an die Vorgaben des BilMoG unter den Posten ‚außerordentliche Aufwendungen‘ bzw. ‚außerordentliche Erträge‘ gesondert anzugeben. Das außerordentliche Ergebnis wird zudem auch künftig ein möglicher Bestandteil in HGB-Abschlüssen sein, wohingegen in IFRS-Abschlüssen seit 2005 kein gesonderter Ausweis von „extraordinary items“ außerhalb der operativen Ergebnisgrößen mehr zulässig ist.

Geänderte Erläuterungsvorschriften

Die aufgezeigten Änderungen der Bilanzierung und Bewertung sowie die Umsetzung europäischer Vorgaben führen zu einer deutlichen Ausweitung der Anhangberichterstattung. In der praktischen Umsetzung werden insbesondere die folgenden ausgewählten **neuen Berichterstattungspflichten** umfangreichere Anpassungen der internen Berichts- und Informationsbeschaffungsstrukturen erfordern:

- Angaben zu Art und Zweck sowie Risiken und Vorteilen von nicht in der Bilanz erscheinenden Geschäften, soweit dies für die Beurteilung der Finanzlage von Bedeutung ist (Angabepflicht nur für große und mittelgroße Kapitalgesellschaften),
- Angaben zu gebildeten Bewertungseinheiten (u. a. Art und Höhe der abgesicherten Risiken, Arten der gebildeten Bewertungseinheiten, Informationen zum erwarteten Ausgleich gegenläufiger Wertänderungen oder Zahlungsströme, Erläuterung abgesicherter Transaktionen, die mit hoher Wahrscheinlichkeit erwartet werden),
- Angaben zu Anteilen oder Anlageaktien an inländischen Investmentvermögen i. S. d. § 1 des InvG oder vergleichbaren ausländischen Investmentanteilen i. S. d. § 2 Abs. 9 InvG von mehr als 10%,
- Angabe der einer Ausschüttungssperre unterliegenden Beträge gemäß § 268 Abs. 8 HGB, aufgliedert in Beträge aus der Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, Beträge aus der Aktivierung latenter Steuern und aus der Aktivierung von Vermögensgegenständen zum beizulegenden Zeitwert,



- Angaben zu den für die Steuerabgrenzung relevanten temporären Differenzen und zu steuerlichen Verlustvorträgen einschließlich der angewandten Steuersätze, unabhängig von der Bilanzierung latenter Steuern (Angabepflicht nur für große Kapitalgesellschaften).

Kapitalmarktorientierte Unternehmen verpflichtet das BilMoG zudem zu einer Ausweitung der Lageberichterstattung, indem das interne Kontroll- und Risikomanagementsystem im Hinblick auf den Rechnungslegungsprozess beschrieben werden muss (§ 289 Abs. 5 HGB). Börsennotierte Aktiengesellschaften und solche, die bestimmte andere Wertpapiere zum Handel an einem organisierten Markt ausgegeben haben, müssen zudem eine Erklärung zur Unternehmensführung abgeben. Diese kann auch auf der Internetseite der Gesellschaft öffentlich zugänglich gemacht werden (§ 289a HGB).

Wesentliche Änderungen im Konzernabschluss

Größenabhängige Erleichterungen

Auch für Zwecke der Konzernrechnungslegung werden vor dem Hintergrund der angestrebten Deregulierung in Übereinstimmung mit den EU-Vorgaben die Schwellenwerte für die Konzernrechnungslegungspflicht um gut 20% erhöht (§ 293 HGB), wobei dies rückwirkend für nach dem 31.12.2007 beginnende Geschäftsjahre gilt.

Konsolidierungspflicht

Ein zentraler Punkt ist die Abgrenzung des Konsolidierungskreises, die im Zuge des Gesetzgebungsverfahrens aufgrund der vorgebrachten Kritik letztlich sehr stark an die internationalen Standards (IAS 27, SIC 12) angelehnt wurde. Die bisherigen Abgrenzungskriterien „einheitliche Leitung“ und „tatsächliche Kontrolle“ werden nunmehr durch das international übliche Control-Konzept („mögliche Beherrschung“) ersetzt. Demnach ist ein Tochterunternehmen in den Konzernabschluss einzubeziehen, wenn ein Mutterunternehmen auf ein Tochterunternehmen einen beherrschenden Einfluss ausüben kann. Dieser beherrschende Einfluss wird zukünftig auch unterstellt, 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. Auf diese Weise erhofft sich der Gesetzgeber eine weitaus stärkere Einbeziehung von Zweckgesellschaften in den Konsolidierungskreis, als dies bislang der Fall



ist. Gleichwohl ist sich der Gesetzgeber bewusst, mit dieser Formulierung nicht alle rechtlich denkbaren Konstruktionen erfassen zu können. Neben Unternehmen können Zweckgesellschaften auch sonstige juristische Personen des Privatrechts oder unselbständige Sondervermögen des Privatrechts, ausgenommen Spezial-Sondervermögen im Sinn des § 2 Abs. 3 des InvG, sein.

Ansatz und Bewertung

Die in Abschnitt 2.1 dargestellten Neuerungen bei Ansatz und Bewertung im Jahresabschluss sind – soweit nicht schon bislang Sonderregelungen gegolten haben (z.B. Maßgeblichkeit des Rechts der großen Kapitalgesellschaft, Verbot der Übernahme nur steuerlich zulässiger Wertansätze) – künftig auch im Konzernabschluss anzuwenden. Die Umrechnung von Fremdwährungsabschlüssen hat zukünftig einheitlich nach der modifizierten Stichtagskursmethode mit erfolgsneutraler Verrechnung der Umrechnungsdifferenz zu erfolgen (§ 308a HGB).

Konsolidierungsmaßnahmen

Bei den Konsolidierungsmaßnahmen hat der Gesetzgeber eine Reihe bislang bestehender Wahlrechte abgeschafft, um die in der Praxis zu beobachtenden Methodenvielfalt einzudämmen.

Im Bereich der **Kapitalkonsolidierung** fällt in Übereinstimmung mit DRS 4 die in der Praxis bislang vorherrschende Buchwertmethode weg (§ 301 Abs. 1 HGB). Die Wertermittlung hat zukünftig zum Erwerbszeitpunkt zu erfolgen (§ 301 Abs. 2 HGB). Für die Praxis bedeutet dies, dass für neu erworbene Tochterunternehmen regelmäßig Zwischenabschlüsse auf den Erwerbszeitpunkt aufzustellen sind. In Anlehnung an die IFRS wird den Unternehmen ermöglicht und aufgegeben, die Erstkonsolidierung in den auf den Erwerbszeitpunkt folgenden 12 Monaten durch Berücksichtigung nachträglich gewonnener besserer Erkenntnisse ggf. anzupassen. Auf diese Weise soll die Abbildung solcher Erwerbe erleichtert werden, bei denen der Erwerbszeitpunkt in zeitlicher Nähe zum Konzernbilanzstichtag liegt, da ansonsten die Erstellung der benötigten Zwischenabschlüsse die Aufstellung des Konzernabschlusses verzögern könnten.

Aktive und passive Unterschiedsbeträge aus der Kapitalkonsolidierung dürfen zukünftig nicht mehr saldiert werden (§ 301 Abs. 3 HGB). Die in der bisherigen Praxis oftmals zu beobachtenden Verrechnungen von aktiven Unterschiedsbeträgen mit Rücklagen fallen



ebenfalls weg. Der Geschäfts- oder Firmenwert ist damit wie jeder andere Vermögensgegenstand zu behandeln und planmäßig sowie ggf. außerplanmäßig abzuschreiben. Allerdings darf analog zu IFRS keine Zuschreibung erfolgen (§ 309 Abs. 1 HGB). Passive Unterschiedsbeträge aus der Kapitalkonsolidierung sind – abweichend von der nach IFRS vorgesehenen unmittelbaren erfolgswirksamen Erfassung – separat auf der Passivseite nach dem Eigenkapital auszuweisen und nach den bisher geltenden Vorschriften fortzuentwickeln.

Die in der Praxis kaum genutzte

Interessenzusammenführungsmethode (§ 302 HGB a. F.) fällt – wie auch auf internationaler Ebene bereits vollzogen – weg.

Die **at-Equity-Bewertung** darf nur noch nach der Buchwertmethode mit Anschaffungskostenrestriktion durchgeführt werden, d.h., die Kapitalanteilmethode wird in Übereinstimmung mit DRS 8 abgeschafft (§ 312 HGB). Die ursprünglich im RefE BilMoG vorgesehene Abschaffung der Anschaffungskostenrestriktion wurde im RegE BilMoG wieder zurück genommen. Die Neubewertung des (anteiligen) Nettovermögens des assoziierten Unternehmens ist somit auch künftig auf die Anschaffungskosten der Beteiligung begrenzt. Hinsichtlich der erstmaligen Erfassung von Anteilen an assoziierten Unternehmen gilt dasselbe wie bei vollkonsolidierten Tochtergesellschaften, d.h., auch hier hat die erstmalige Einbeziehung auf den Erwerbszeitpunkt zu erfolgen, so dass Zwischenabschlüsse der Gesellschaften aufzustellen sind. Die 12-monatige Anpassungsfrist gilt auch insoweit.

Die **Vergleichbarkeit bei Änderung des Konsolidierungskreises** darf nicht mehr durch Anpassung der Vorjahresbeträge hergestellt werden (Wegfall von § 294 Abs. 2 S. 2 HGB). Vielmehr sind in den Konzernanhang jetzt zwingend entsprechende Angaben aufzunehmen, die es ermöglichen, die Konzernabschlüsse sinnvoll zu vergleichen.

Erläuterungsvorschriften

Die Erläuterungspflichten in **Konzernanhang und Konzernlagebericht** erfahren durch das BilMoG eine Ausweitung. Die neuen Berichtspflichten entsprechen mit Ausnahme der Erklärung zur Unternehmensführung im Wesentlichen jenen für den Jahresabschluss. Zu den bedeutenden Änderungen sei auf die Ausführungen in Abschnitt 2.1.6 verwiesen.