

## FIDES am Abend – Brennpunkte des BilMoG Änderungen im Konzernabschluss

Bremen, 28. September 2009



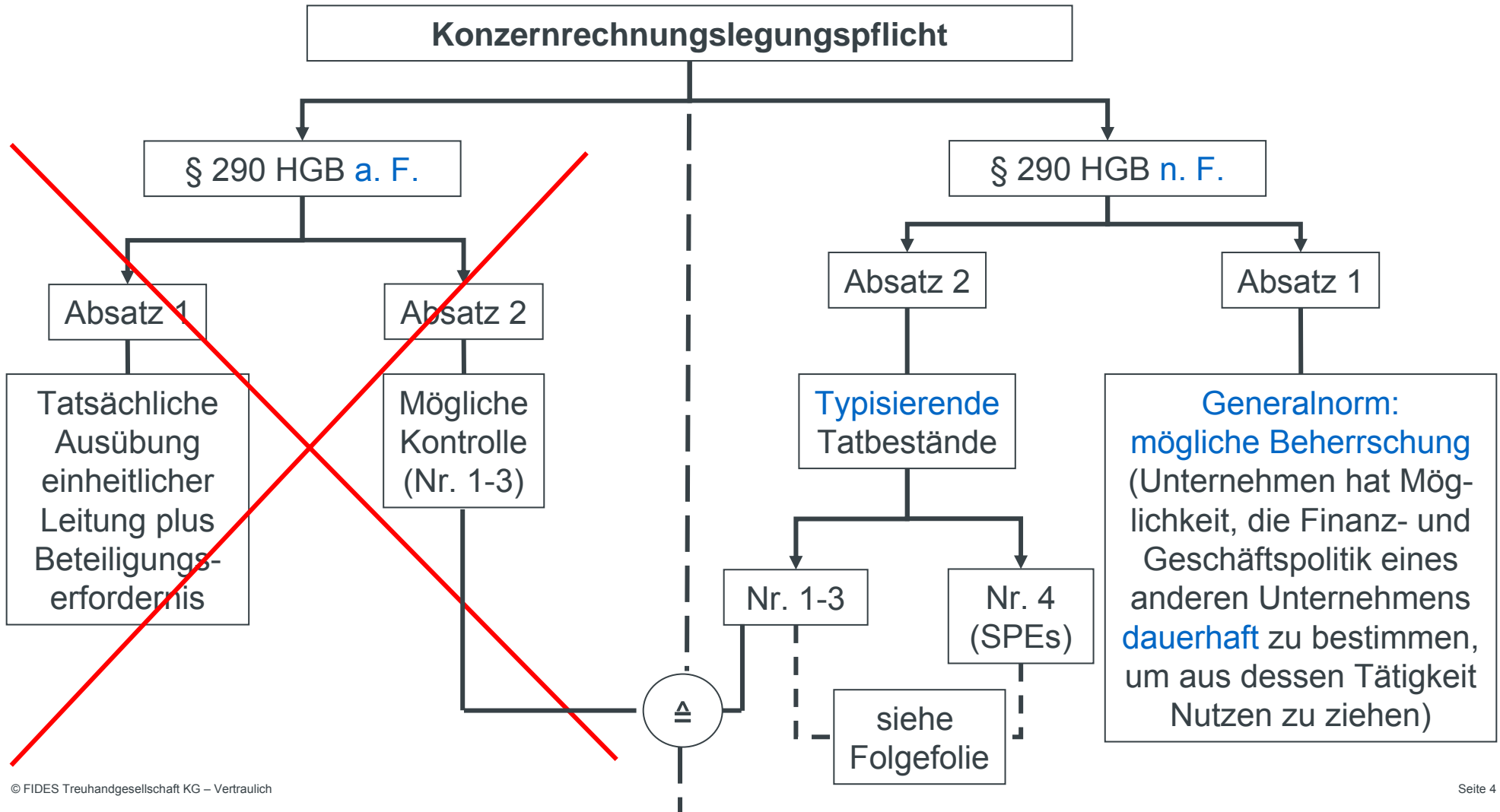
## Inhalt

- A. Aufstellungspflicht und Abgrenzung des Konsolidierungskreises
- B. Konsolidierung von Zweckgesellschaften
- C. Konsolidierungsmethoden
- D. Ausgestaltung der Erwerbsmethode
- E. Erstkonsolidierungszeitpunkt
- F. Konsolidierung von assoziierten Unternehmen
- G. Latente Steuern aus Konsolidierungsmaßnahmen
- H. Umrechnung von Fremdwährungsabschlüssen
- I. Gesetzesverweise in § 298 HGB
- J. Erstmalige Anwendung der Neuregelungen
- K. Exkurs

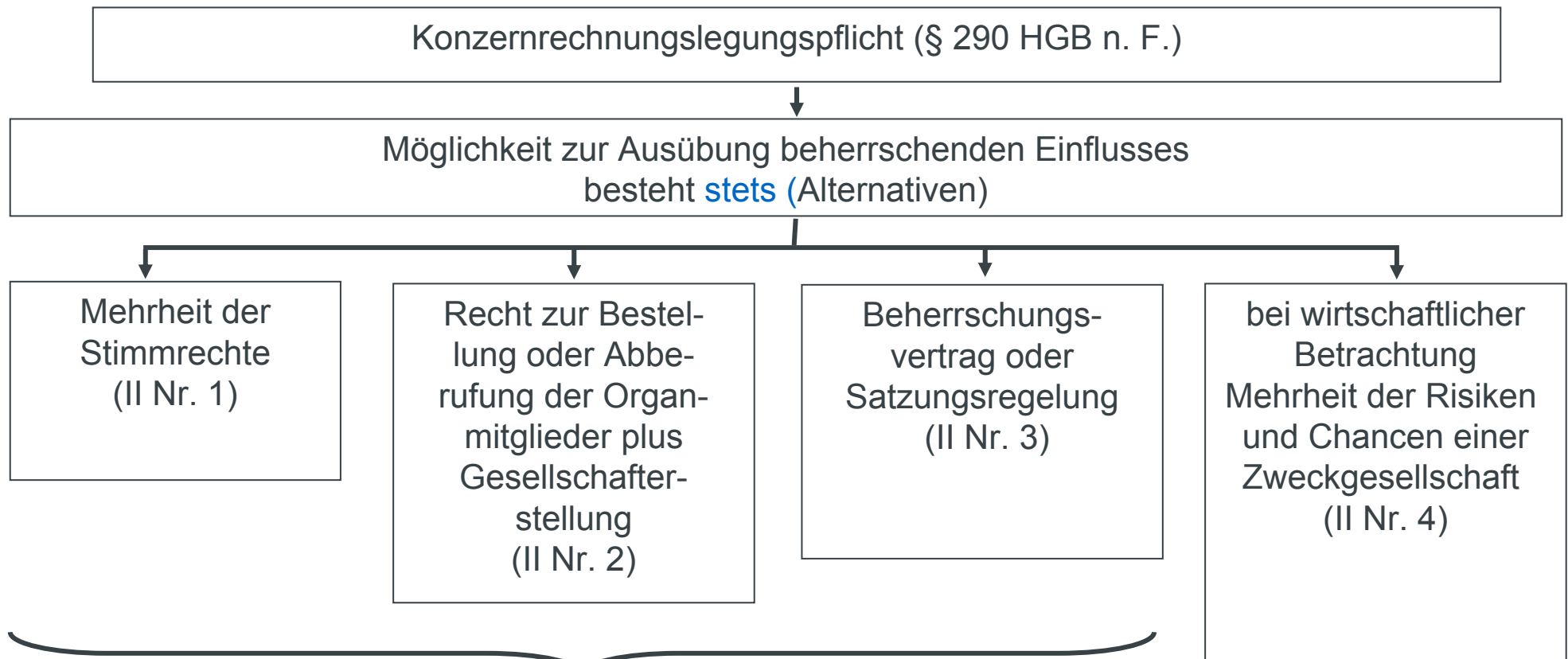
## A. Aufstellungspflicht und Abgrenzung des Konsolidierungskreises (1)

- Abschaffung der zweistufigen Prüfung
  - Konzept der einheitlichen Leitung
  - Control-Konzept (tatsächliche Kontrolle)
- Tatbestandsmerkmal der möglichen Beherrschung erfordert nicht mehr
  - die **tatsächliche** Ausübung des beherrschenden Einflusses bzw.
  - das Vorliegen eines **Beteiligungsverhältnisses**.
- Mögliche Beherrschung → Prüfung der Konsolidierungspflicht bei bestehenden Hauptversammlungspräsenzmehrheiten
- Nach BegrBeschIE ist Voraussetzung für Vollkonsolidierung ein beherrschender Einfluss
  - "für eine **gewisse Dauer**" der
  - "**nicht nur vorübergehend** ausgeübt werden kann"

## A. Aufstellungspflicht und Abgrenzung des Konsolidierungskreises (2)



## A. Aufstellungspflicht und Abgrenzung des Konsolidierungskreises (3)



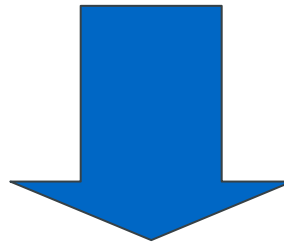
Beachte: Zurechnungsregeln des Absatz 3 (unverändert)

## A. Aufstellungspflicht und Abgrenzung des Konsolidierungskreises (4)

Anhebung der Schwellenwerte des § 293 I HGB	HGB a. F.	HGB n. F. (= + 20 %)
Bruttomethode (summiert) - Bilanzsumme - Umsatzerlöse - Arbeitnehmer	$\leq$ EUR 19,272 Mio. $\leq$ EUR 38,544 Mio. $\leq$ 250 (Jahresdurchschnitt)	$\leq$ EUR 23,1 Mio. $\leq$ EUR 46,2 Mio. Unverändert
Nettomethode (konsolidiert) - Bilanzsumme - Umsatzerlöse - Arbeitnehmer	$\leq$ EUR 16,06 Mio. $\leq$ EUR 32,12 Mio. $\leq$ 250 (Jahresdurchschnitt)	$\leq$ EUR 19,25 Mio. $\leq$ EUR 38,5 Mio. unverändert
Nur einmalige Erfüllung ausreichend bei	./.	Umwandlung oder Neuentstehung (§ 293 IV 2 i. V. m. § 267 IV 2)

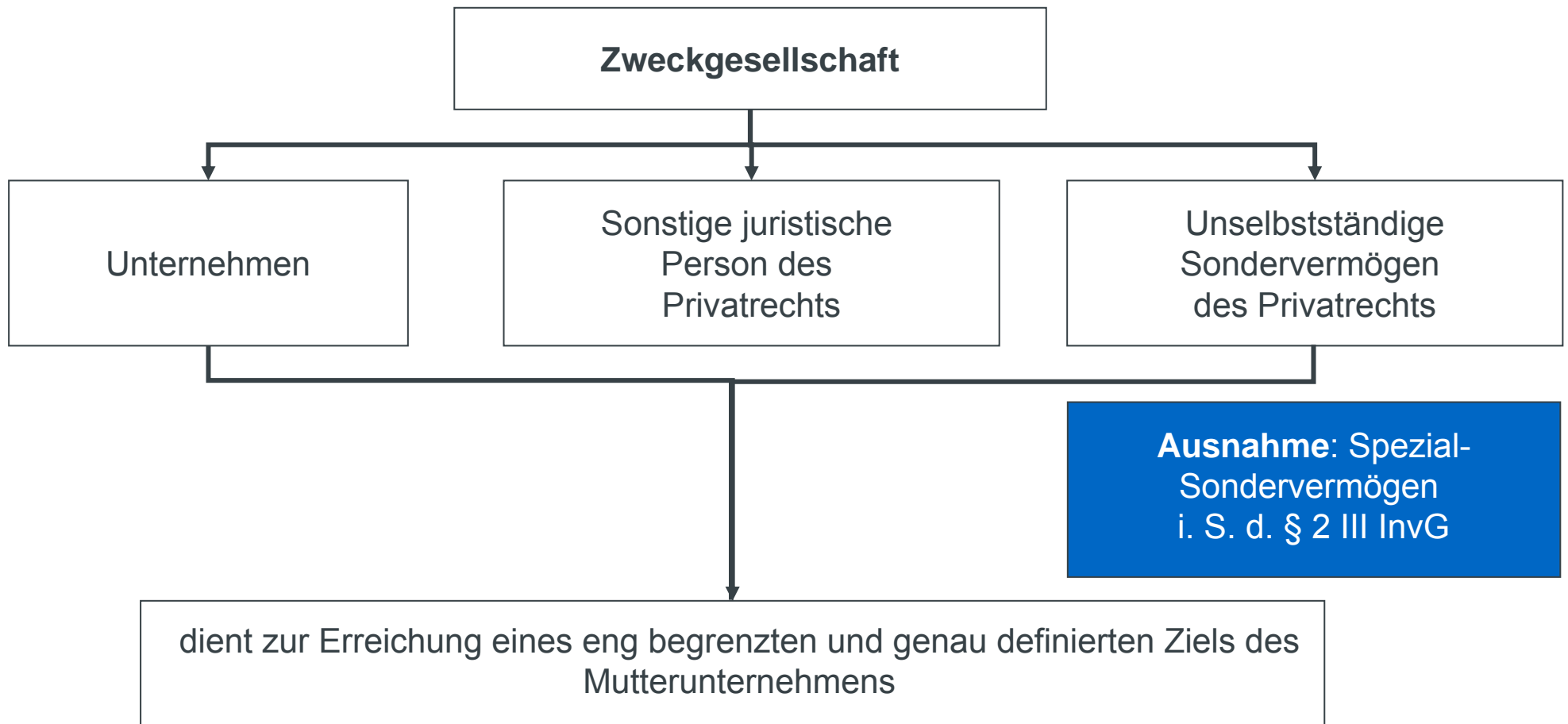
## A. Aufstellungspflicht und Abgrenzung des Konsolidierungskreises (5)

Wenn für sämtliche Tochterunternehmen  
gemäß § 296 HGB ein  
Konsolidierungswahlrecht besteht



Mutterunternehmen ist von  
Konzernrechnungslegungspflicht  
befreit (§ 290 V HGB)  
→ Klarstellung durch Gesetzgeber  
≙ bisheriger Auffassung des IDW

## B. Konsolidierung von Zweckgesellschaften (1)



## B. Konsolidierung von Zweckgesellschaften (2)

- Konsolidierung z. B. von Leasing-Objektgesellschaften oder Verbriefungstransaktionen scheiterten bislang in Praxis
  - an bewusster Vertragsgestaltung, einer asymmetrischen Verteilung von Kapitalanteilen und Stimmrechten
  - fehlenden Beteiligungsverhältnissen
  - an einer Leitung nicht nur durch ein Unternehmen und damit keine "einheitliche" Leitung, oder
  - an Nachweisproblemen, dass der Initiator die einheitliche Leitung inne hat, sofern die Geschäftsführung nicht dem Initiator (z. B. Leasingnehmer) zusteht (Regelfall)
- Vermeidung dieser legalen "Umgehung" der Konsolidierung durch Einführung des "economic control concept" anstatt wie bisher des "legal control concept"

## B. Konsolidierung von Zweckgesellschaften (3)

- § 290 II Nr. 4 HGB ist eine Auffangregelung für den Fall, dass § 290 II Nr. 1 bis 3 HGB nicht einschlägig sind.
  - Zweckgesellschaften sind zu konsolidieren, wenn sie ein
    - eng definiertes Ziel
    - zugunsten eines anderen Unternehmens ("Initiator") verfolgen.
  - Ein eng definiertes Ziel kann sein
    - Die Durchführung eines Leasinggeschäfts
    - Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten
    - Die Verbriefung von Finanzinstrumenten
  - Eine eng definierte Zielsetzung liegt nicht vor, wenn die Geschäftstätigkeit des Unternehmens fortlaufender unternehmerischer Entscheidungen bedarf, wie
    - bei Herstellung von Produkten und Dienstleistungen
    - bei fortlaufenden Entscheidungen über Kombination von Produktionsfaktoren
    - bei aktiver Vermarktung von Leistungen
    - bei einem gegenüber einem Zeitablauf veränderlichen Abnehmerkreis
- Insgesamt ist eine Ermessensentscheidung zu treffen.

## B. Konsolidierung von Zweckgesellschaften (4)

- Indikatoren für Vorliegen einer Zweckgesellschaft entsprechend SIC-12.10
  - **Geschäftstätigkeit:** Die Geschäftstätigkeit wird zugunsten des Initiators entsprechend seiner besonderen Geschäftsbedürfnisse geführt.
  - **Entscheidungsmacht:** Der Initiator verfügt über die Entscheidungsmacht, die Mehrheit des Nutzens aus der Geschäftstätigkeit der Zweckgesellschaft zu ziehen (Autopilot).
  - **Nutzenziehung:** Der Initiator verfügt wirtschaftlich über das Recht, die Mehrheit des Nutzens aus der Zweckgesellschaft zu ziehen.
  - **Risikotragung:** Der Initiator behält die Mehrheit der mit der Zweckgesellschaft verbundenen Residual- oder Eigentümerrisiken.
- Es handelt sich um Indikatoren, diese müssen nicht kumuliert vorliegen; sie können jeweils einzeln auf eine Beherrschung hindeuten.
- Die Erfüllung einzelner oder mehrerer Indikatoren bedeutet umgekehrt nicht, dass ein Beherrschungsverhältnis unumstößlich anzunehmen ist.

## B. Konsolidierung von Zweckgesellschaften (5)

### Indikatoren Geschäftstätigkeit

Beispiele nach SIC 12, Anlage Buchstabe a

- Das die Zweckgesellschaft initiiierende Unternehmen (Initiator) wird von der Zweckgesellschaft mit Gütern und Dienstleistungen für die bedeutenden und zentralen laufenden Tätigkeiten versorgt. Diese benötigt das Unternehmen für die Durchführung seiner operativen Tätigkeiten. Die Güter und Dienstleistungen wären ansonsten von dem Unternehmen selbst zu beschaffen.
- Die Zweckgesellschaft ist für die Beschaffung einer langfristigen Kapitalquelle oder von Mitteln zur Finanzierung der zentralen operativen Tätigkeit des die Gründung der Zweckgesellschaft initiiierenden Unternehmens verantwortlich.

## B. Konsolidierung von Zweckgesellschaften (6)

### Beispiel Geschäftstätigkeit

Eine Handelsgesellschaft unterhält für Importe aus China eine Einkaufsgesellschaft in Shanghai, an der sie aus steuerrechtlichen Gründen nur mit 49 % beteiligt ist. Die anderen 51 % werden von einem chinesischen Geschäftspartner gehalten. Die Einkaufsgesellschaft ist zu 90 % für die Handelsgesellschaft tätig und zu 10 % für andere Abnehmer.

- Die wirtschaftliche Abhängigkeit der Einkaufsgesellschaft von der Handelsgesellschaft reicht für die Qualifizierung als Zweckgesellschaft nicht aus.
- Übernimmt die Einkaufsgesellschaft die Versorgung mit Gütern "für die bedeutenden und zentralen laufenden Tätigkeiten" des Handelskonzerns?
  - Es kommt auf die Perspektive des Abnehmers, nicht die des Lieferanten an.
  - Bezieht die Handelsgesellschaft insgesamt nur einen geringen Teil seiner Importe aus China von der Einkaufsgesellschaft, übernimmt die Einkaufsgesellschaft nicht die "Versorgung mit Gütern für bedeutende und zentrale Tätigkeiten" der Handelsgesellschaft. Die Einkaufsgesellschaft ist nicht bedeutender Lieferant.
  - Ohne Erfüllung weiterer Kriterien liegt keine Zweckgesellschaft vor.

## B. Konsolidierung von Zweckgesellschaften (7)

### Indikatoren Entscheidungsmacht

- Wirtschaftlich liegt die Entscheidungsmöglichkeit, um die Zweckgesellschaft zu beherrschen, bei dem Initiator.
  - Dies schließt auch eine Entscheidungsmöglichkeit ein, die erst nach der Gründung der Zweckgesellschaft entsteht.
  - Die Entscheidungsmöglichkeiten können auch mittels "Autopiloten" delegiert sein.
- Beispiele aus SIC 12, Anlage Buchstabe b
  - Möglichkeit des Initiators, die Zweckgesellschaft jederzeit aufzulösen
  - Die Möglichkeit des Initiators, die Unternehmenssatzung oder den Gesellschaftsvertrag der Zweckgesellschaft zu ändern
  - Die Möglichkeit des Initiators, die Änderung der Unternehmenssatzung oder des Gesellschaftsvertrags zu blockieren

## B. Konsolidierung von Zweckgesellschaften (8)

### Beispiel Entscheidungsmacht

A ist zu 25,1 % an einer Leasing-Gesellschaft beteiligt. Sämtliche Anlagen der Leasing-Gesellschaft werden an A verleast. Nach dem Gesellschaftsvertrag ist dies der ausschließliche Gesellschaftszweck der Leasinggesellschaft. Änderungen im Gesellschaftsvertrag können nur mit einer 75 % Mehrheit beschlossen werden.

Die Leasingobjekt-Gesellschaft ist konsolidierungspflichtige Zweckgesellschaft, wenn die Satzung das operative Geschäft zugunsten von A vorherbestimmt und jede Satzungsänderung blockiert werden kann.

## B. Konsolidierung von Zweckgesellschaften (9)

Die Kriterien der Geschäftstätigkeit und der Entscheidungsmacht sind in der Regel zu unbestimmt, so dass in der Regel die Risiko- und Chancenverteilung entscheidend ist (risk and rewards approach).

- Die wirtschaftliche Abhängigkeit (Geschäftstätigkeit) einer Gesellschaft vom Initiator allein reicht nicht aus.
- Ein "Autopilot" (Entscheidungsmacht) steht oft für Interessenausgleich von mehreren Parteien (z. B. Leasinggeber, Leasingnehmer, Bank) und deutet nicht zwingend auf eine Beherrschung hin.

## B. Konsolidierung von Zweckgesellschaften (10)

### Risiko- und Chancenansatz

- Risiko- und Chancenanalyse
  - Gemeint sind solche Risiken und Chancen, die typischerweise mit einer Eigentümerstellung an der Zweckgesellschaft verbunden sind oder wären.
  - Verteilung von Risiken und Chancen ist für Zukunft zu beurteilen.
  - Vorrang qualitativer vor quantitativ-mathematischer Analyse
  - Bei ungleicher Chancen- und Risikoverteilung ist vorrangig auf die Risiken abzustellen.
  - Abzustellen ist auf eine Grundwertung von rational handelnden Personen. Bei asymmetrischer Verteilung der Chancen und Risiken ist zu prüfen, wer primär die Risiken und Chancen trägt.
  - Konsolidierung, wenn eine Partei die absolute Mehrheit der Risiken und Chancen trägt und nicht lediglich mehr Risiken oder Vorteile als jede andere mit der Zweckgesellschaft in Beziehung stehende Partei hat.

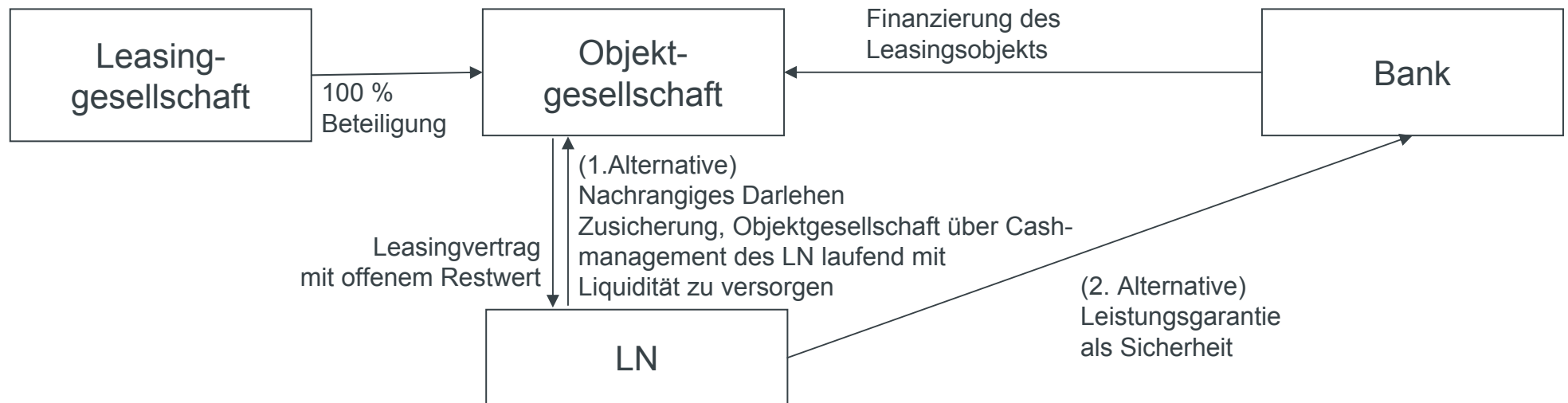
...

## B. Konsolidierung von Zweckgesellschaften (11)

- Beispielsfälle, in denen qualitativ eine Risikomehrheit des Initiators besteht
  - Zweckgesellschaft finanziert sich beinahe ausschließlich aus Fremdmitteln, die sie ohne Bürgschaften, Liquiditätsgarantien, etc. des Initiators nicht erhalten hätte.
  - Der Initiator vergibt Sicherheiten zugunsten der Zweckgesellschaft, die einem Drittvergleich nicht standhalten.
  - Zweckgesellschaft hat zwar Eigenkapital von Dritten, Initiator nimmt aber dem Dritten das eigenkapitaltypische Verlustrisiko ab (z. B. Recht auf Andienung der Anteile zum Nominalwert + Verzinsung oder Garantie von Mindestdividende).
  - Laufzeit der Zweckgesellschaft ist begrenzt, für den Wert des am Ende dieses Zeitraums bestehenden Vermögens garantiert der Initiator (Andienungsrechte, first loss-Garantien etc.).
- Die quantitative Analyse erfolgt durch eine wahrscheinlichkeitsgewichtete Szenarioanalyse.

## B. Konsolidierung von Zweckgesellschaften (12)

### Beispiel Risikotragung

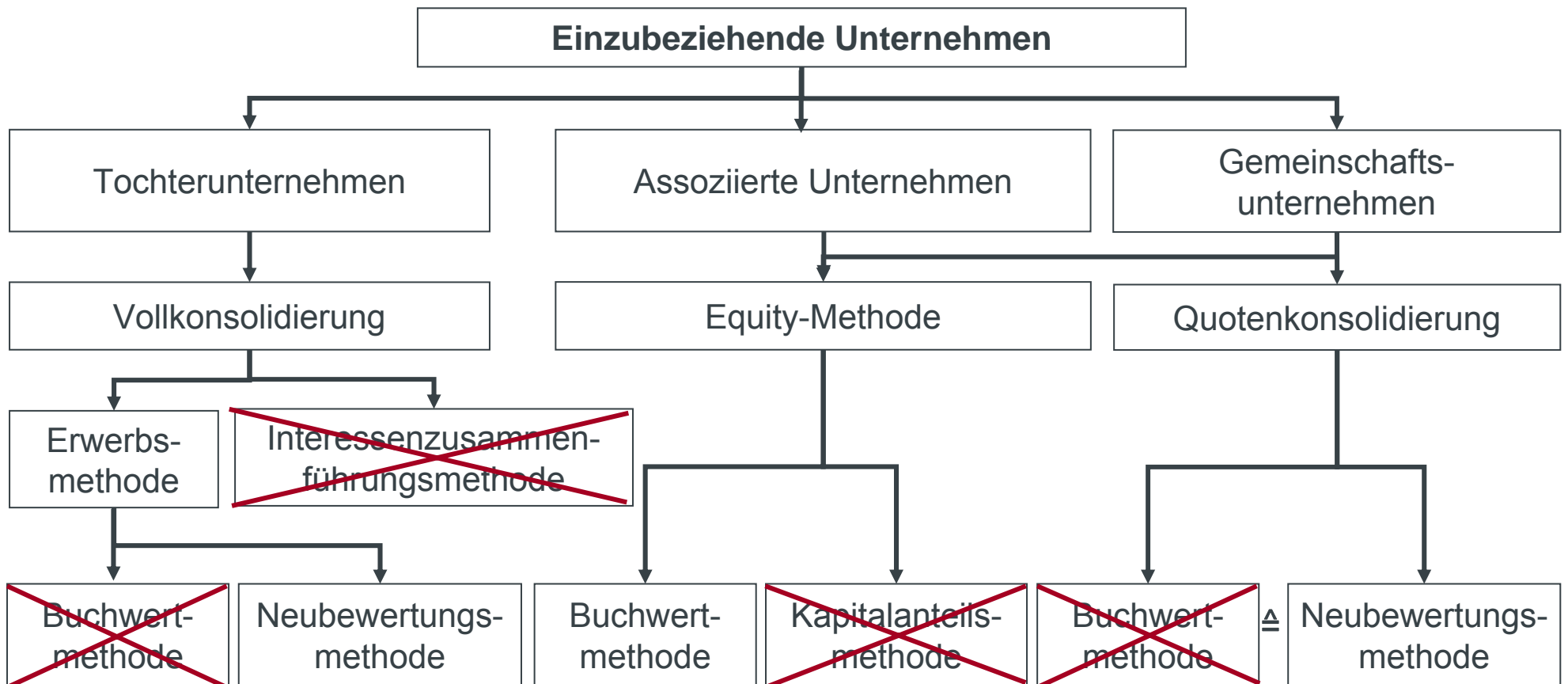


- Aufgrund der Vertragsgestaltung (Operating Lease) trägt die Objektgesellschaft das Risiko der wirtschaftlichen Entwertung/Investitionsrisiko.
- Der LN trägt bei beiden Alternativen das Risiko der Verwertung des Leasinggegenstandes unter Restwert.
- Laufendes wirtschaftliches Risiko der Objektgesellschaft trägt der LN über Cash-Management  
→ Konsolidierung der Leasing-Objektgesellschaft beim LN

## B. Konsolidierung von Zweckgesellschaften (13)

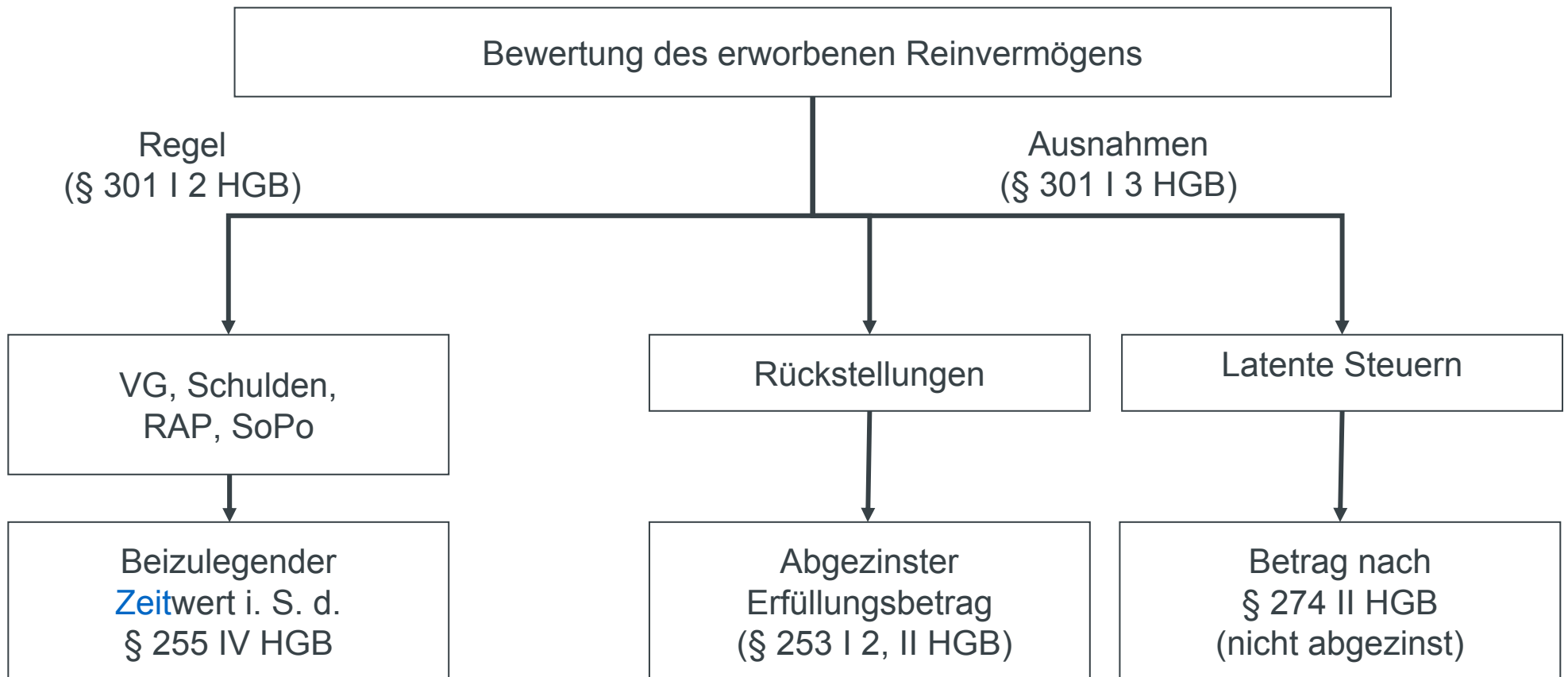
- Bisher nicht in den Konzernabschluss einbezogene Zweckgesellschaften
  - sind nun einzubeziehen
  - Vorjahresangaben sind nicht anzupassen.
  - Einbeziehung gemäß Art. 66 III S. 4 EGHGB i. V. m. § 301 II HGB
    - Neubewertung zum Zeitpunkt der Einbeziehung
- Erweiterung des Konsolidierungskreises wird flankiert durch neue Anhangsangaben (§ 314 I Nr. 2, 18 HGB n. F.)
  - Angabe von Art und Zweck sowie Risiken und Vorteile von nicht in der Konzernbilanz enthaltenen Geschäften
  - Angabe zu inländischen Vermögen nach Investmentgesetz
- Folgen aus Erweiterung des Konsolidierungskreises
  - Erhöhung Aktiva und Verschuldung
  - Sofern im Rahmen der Zinsschrankenregelung relevant, ggf. steuerliche Auswirkungen

## C. Konsolidierungsmethoden



Neuregelung der §§ 301, 302, 310 und 312 HGB

## D. Ausgestaltung der Erwerbsmethode (1)



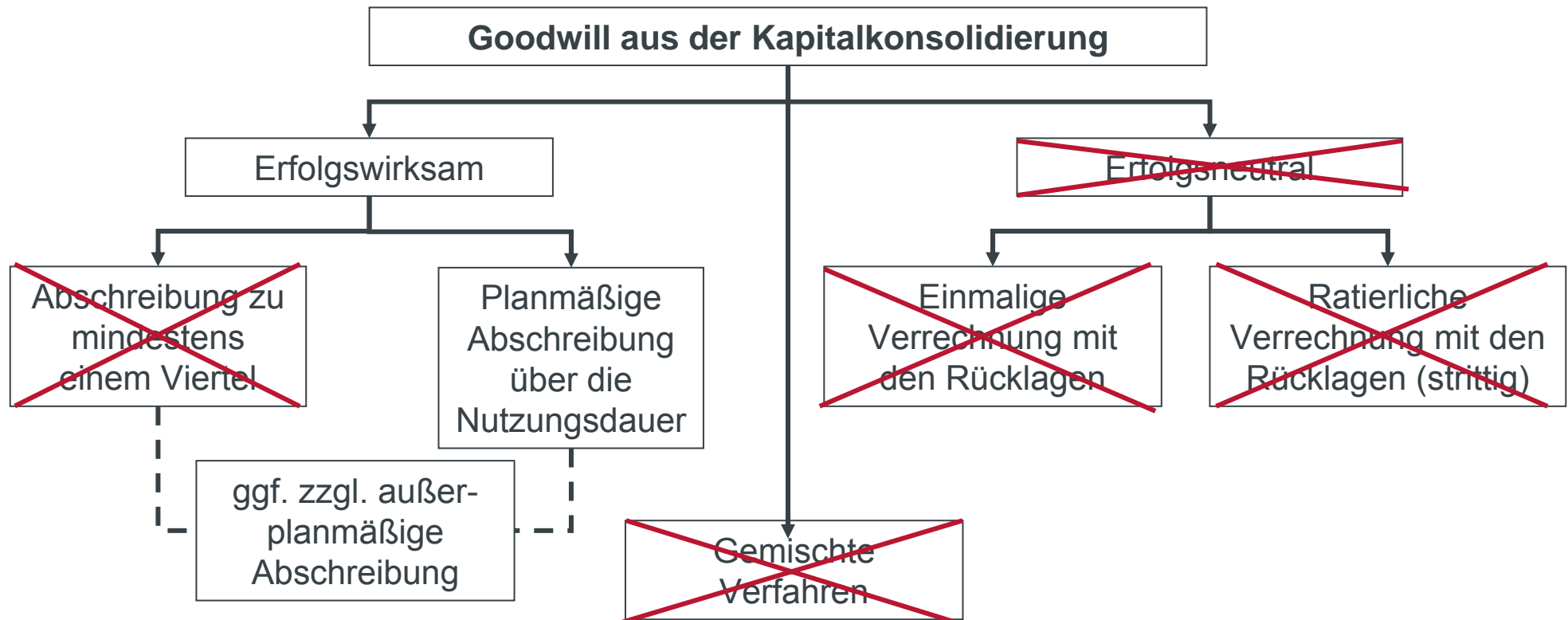
## D. Ausgestaltung der Erwerbsmethode (2)

- Beizulegender Zeitwert: nicht aus Sicht des Erwerbers, sondern aus Sicht eines beliebigen, objektivierte Marktteilnehmers (vgl. § 255 IV HGB: Marktpreis, aktiver Markt)
- Wenn Erwerber eine andere Nutzung der erworbenen VG plant, sind diese weiter anzusetzen, ggf. ist eine neue ND festzulegen, bzw. a. o. AfA vorzunehmen.
- Der Anschaffungsvorgang ist erfolgsneutral abzubilden.
- Bewertung von immateriellen VG nach IDW S 5 zu prüfen
  - Marken
  - Patente und Lizenzen
  - Kundenorientierte immaterielle Werte (Kundenlisten/Auftragsbestände, Kundenbeziehungen)
  - Entwicklungsleistungen
- Bewertung von Beteiligungen nach IDW RS HFA 10 bzw. S 1 zu prüfen
- Bewertung von Vorräten zu prüfen
- ...

## D. Ausgestaltung der Erwerbsmethode (3)

- Bewertung Rückstellungen nach § 253 I S. 2, 3, II HGB n. F.
  - Keine Bewertung zum beizulegenden Zeitwert, damit Abzinsung nicht mit dem Marktzins, sondern Durchschnittszins
- Bewertung von Pensions-, Jubiläums- und Altersteilzeitrückstellungen nach § 253 I, II HGB: Aufdeckung sämtlicher stiller Lasten ohne Übergangsregelung nach Art 67 I EGHGB zu prüfen
- Neubewertung von verzinslichen Forderungen/Verbindlichkeiten zu prüfen
- Ansatz latenter Steuern nach § 274 HGB n. F.
  - Kein Ansatz von nutzbaren Verlustvorträgen über fünf Jahre hinaus
  - Keine Abzinsung von latenten Steuern
  - Kein Ansatz latenter Steuern auf GFW als Residualgröße aus Kapitalkonsolidierung

## D. Ausgestaltung der Erwerbsmethode (4)



- Neuregelung des § 309 I i. V. m. § 253 III HGB
- Keine Neuregelung des § 309 II HGB zur Behandlung passiver Unterschiedsbeträge

## D. Ausgestaltung der Erwerbsmethode (5)

- Bewertung GFW entsprechend EA, mit individueller Nutzungsdauer (§ 253 III HGB)
  - Zahlungsgenerierende Einheiten wurden in das BilMoG nicht aufgenommen, daher Zuordnung zu Unternehmensbereichen sinnvoll
  - Deutlicher Unterschied zu IFRS 3 (impairment only aproach)
  - A. o. AfA wird sich an Ertragsaussichten des Unternehmensbereichs orientieren.
  - Darstellung der Nutzungsdauer im Anhang, wenn > fünf Jahre (§ 314 Absatz Nr. 20 HGB)

## D. Ausgestaltung der Erwerbsmethode (6)

### Beispiel Neubewertung

	Buchwert TEUR	Stille Reserven/Lasten TEUR	Zeitwert TEUR
Marken/Patente	0	100	100
Grundstücke	500	80	580
Maschinen	700	0	700
Beteiligungen	50	50	100
Vorräte	20	5	25
Sonstige Aktiva	330	0	330
Aktive latente Steuern	0	9	9
	<b>1.600</b>	<b>244</b>	<b>1.844</b>
Stammkapital	600	0	600
Neubewertungsrücklage	0	111	111
Pensionsrückstellungen	50	30	80
Sonstige Passiva	950	30	980
Passive latente Steuern	0	73	73
	<b>1.600</b>	<b>244</b>	<b>1.844</b>

- Bei Konsolidierung steht dem Beteiligungsansatz von TEUR 600 ein Eigenkapital von TEUR 711 gegenüber.
- Daraus entsteht ein aktiver Unterschiedsbetrag/GFW von TEUR 111.

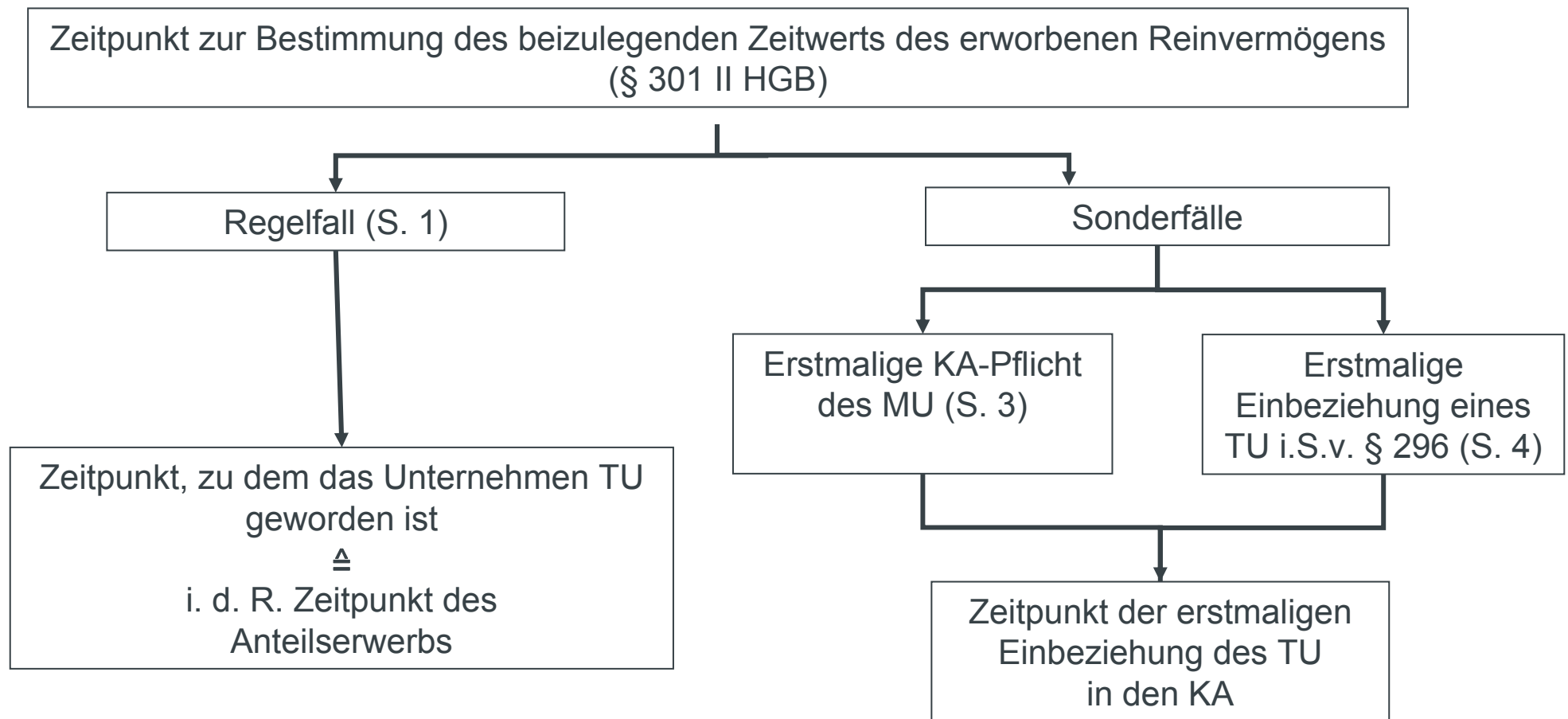
## D. Ausgestaltung der Erwerbsmethode (7)

### Beispiel Neubewertungsmethode in der Konsolidierung

- Erwerb einer 100 %igen Beteiligung zu TEUR 1.000
- Stille Reserven von TEUR 100 in den Sachanlagen
- Steuersatz 30 %

		Erstkonsolidierung										
		M-GmbH	T-GmbH HB II	Neubewertung		T-GmbH HB III	Summen- abschluss	Konsolidierung		Konzern- abschluss		
				S	H			S	H			
Aktiva	Geschäfts- oder Firmenwert	-	-	(1)	100	-	-	(3)	830	(2)	1.000	830
	Sachanlagen	200	200	(1)	100	300	500	(2)	830	(3)	830	500
	Anteile T-I-GmbH	1.000	-			-	1.000					-
	Ausgleichsposten Kapitalkonsolidierung	-	-			-	-	(2)	830	(3)	830	-
	Summe	1.200	200			300	1.500					1.330
Passiva	Kapital	1.000	100			100	1.100	(2)	100			1.000
	<b>Neubewertungsrücklage</b>	-	-		(1) 70	70	70	(2) 70	70			-
	Rückstellungen	200	100			100	300					300
	Passive latente Steuern				(1) 30	30	30					30
	Summe	1.200	200		100	100	300	1.500		1.830		1.830

## E. Erstkonsolidierungszeitpunkt (1)



## E. Erstkonsolidierungszeitpunkt (2)

Anpassungsperiode (in Anlehnung an IFRS 3.45)



Pflicht zur erfolgsneutralen **Anpassung vorläufiger Wertansätze**  
(§ 301 II 2 HGB)

## E. Erstkonsolidierungszeitpunkt (3)

- Eine verpflichtende kosten- und zeitintensive Bewertung einzelner Tranchen für sukzessiven Erwerb fällt weg (so noch im RefE).
  - Keine Wahlrechte für Einbeziehungszeitpunkt mehr (HGB a. F.: Zeitpunkt Erwerb der Anteile, Zeitpunkt erstmalige Einbeziehung, Zeitpunkt zu dem Unternehmen TU wird)
  - Stille Reserven der bisherigen Minderheitenbeteiligung, die seit Erwerb der ersten Tranche entstanden sind, werden aufgedeckt → höheres EK sowie höhere AfA.
  - Neu entstandene stille Reserven seit Erwerb oder Tranche führen zu einem verzerrten Bild (stille Reserven führen zu passiven UB und stille Lasten zu aktiven UB).
  - Weiterer Erwerb von Anteilen an vollkonsolidiertem TU un geregelt
- Auch bei erstmaliger Aufstellung von Konzernabschluss führen thesaurierte Gewinne oder Verluste zu aktiven bzw. passiven UB.

## E. Erstkonsolidierungszeitpunkt (4)

### Beispiel sukzessiver Erwerb

Stammkapital TEUR 100, Kauf 1. Tranche (40 %) in 2006 zu TEUR 40, keine Gewinnthesaurierung 2006 bis 2010, seit 2006 neu entstandene stille Reserven von TEUR 200, Kauf 2. Tranche (60 %) in 2010 zu TEUR 180 (Stammkapital TEUR 60, anteilige stille Reserven TEUR 120)

		Erstkonsolidierung											
		M-GmbH	T-GmbH HB II	Neubewertung		T-GmbH HB III	Summen- abschluss	Konsolidierung		Konzern- abschluss			
				S	H			S	H				
Aktiva	Sachanlagen	200	200	(1)	200		400	600				600	
	Anteile T-I-GmbH	220					-	220		(2)	220	-	
	1. Tranche (40%)	40											
	2. Tranche (60%)	180											
	Ausgleichsposten Kapitalkonsolidierung	-	-				-	-	(3)	80	(2)	80	-
	Summe	420	200				400	820				600	
Passiva	Kapital	320	100				100	420	(2)	100		320	
	<b>Neubewertungsrücklage</b>	-	-		(1)	<b>200</b>	<b>200</b>	<b>200</b>	(2)	<b>200</b>		-	
	Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung									(3)	80	80	
	Rückstellungen	100	100				100	200				200	
	Summe	420	200		200	200	400	820		380		380	600

## F. Konsolidierung von assoziierten Unternehmen (1)

- Nur noch Buchwertmethode zulässig (wie DRS 8 und IAS 28)
- Die im Kaufpreis der Anteile bezahlten Unterschiedsbeträge sind in einer Nebenrechnung auf Vermögenswerte, Schulden und GFW zu verteilen und fortzuschreiben. Diese Kaufpreisallokation hat auf den Zeitpunkt zu erfolgen, zu dem das Unternehmen assoziiertes Unternehmen wurde (§ 312 III S. 1 HGB n. F.)
- Erleichterungen bei der Kaufpreisverteilung wie bei der Vollkonsolidierung für Rückstellungen und latente Steuern
- Eine provisorische Kaufpreisverteilung ist möglich (§ 312 III S. 2 HGB n. F.), Änderungen sind erfolgsneutral innerhalb eines Jahres zu berücksichtigen.

## F. Konsolidierung von assoziierten Unternehmen (2)

### Beispiel Fortentwicklung Beteiligungsansatz an einem assoziierten Unternehmen

JÄHRLICHE ENTWICKLUNG					GESAMT
Erwerb 40 % an der T-GMBH in 00					150
- Anteiliges Eigenkapital T-GmbH	(300	x	40%)		-120
= Unterschiedsbetrag					30
- Stille Reserven	(50	x	40%)		-20
= Geschäfts- und Firmenwert					10

	01	02	03	04	05	
Wertansatz 01.01.	150	186	222	258	294	
+ Jahresüberschüsse	42	42	42	42	42	210
- Anteilige Abschreibung stille Reserven	-4	-4	-4	-4	-4	-20
- Abschreibung Geschäfts- und Firmenwert	-2	-2	-2	-2	-2	-10
= Wertansatz 01.01.	186	222	258	294	330	330

## G. Latente Steuern aus Konsolidierungsmaßnahmen

	HGB a. F.	HGB n. F.
Regelung	§ 306 i. V. m. § 274	
Abgrenzungskonzeption	timing-Konzept	temporary-Konzept
Ansatz	Ansatzpflicht für aktive und passive latente Steuern aus Konsolidierungsvorgängen	
		Saldierungswahlrecht
Ausnahmen	<p><b>Kein</b> Ansatz latenter Steuern auf</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Differenz aus erstmaligem Ansatz eines Goodwill oder negativen Unterschiedsbetrags</li> <li>• Differenzen zwischen steuerlichem Wertansatz einer Beteiligung und Wertansatz des im KA angesetzten Nettovermögens (sog. outside basis differences)</li> </ul>	

## H. Umrechnung von Fremdwährungsabschlüssen (1)

	HGB n. F.
Regelung	§ 308a
Umrechnung <ul style="list-style-type: none"> <li>• Aktiva und Passiva (außer Eigenkapital)</li> <li>• Eigenkapital</li> <li>• GuV-Posten</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Devisenkassamittelkurs am KA-Stichtag</li> <li>• Historischer Kurs</li> <li>• Durchschnittskurs</li> </ul>
Umrechnungsdifferenz	Erfolgsneutrale Erfassung innerhalb des Konzern-Eigenkapitals
Teilweises oder vollständiges Ausscheiden des Tochterunternehmens	Erfolgswirksame Auflösung der Umrechnungsdifferenz ("recycling")
Bemerkung	Keine Übernahme des Konzepts der funktionalen Währung

## H. Umrechnung von Fremdwährungsabschlüssen (2)

- Kaufpreisallokation/Neubewertung erfolgt in Fremdwährung; aus Umrechnung stiller Reserven sowie des GFW können Wechselkursschwankungen entstehen.
- Währungsumrechnung in Hochinflationländern nicht geregelt
  - Gesetzesbegründung sieht keine Änderung zu bisheriger Praxis.
  - Lösungsmöglichkeiten im DRS 14
    - Konzept der funktionalen Währung oder
    - Anpassung von Bilanzposten durch Koppelung an einen Index
  - Wegen erfolgsneutraler Erfassung von Währungsdifferenzen auch hier erfolgsneutrale Erfassung sachgerecht

## I. Gesetzesverweise in § 298 HGB

- Gliederung des Eigenkapitals im Personengesellschafts-Konzern analog § 264 c HGB, trotz fehlendem Verweis in § 298 HGB?
- Zulässigkeit von Festwerten im HGB-Konzern?
  - Kein Verweis auf § 240 III HGB in § 298 HGB
  - Festwerte in IFRS grundsätzlich nicht vorgesehen

## J. Erstmalige Anwendung der Neuregelungen

- Konsolidierungspflicht → Implementierung des risks and benefits-approach → Retrospektiv "R"
- Umrechnung von Fremdwährungsabschlüssen → modifizierte Stichtagskursmethode → "R"
- Latente Steuern aus Konsolidierungsmaßnahmen → temporary-Konzept → "R"
- Kapitalkonsolidierung → Prospektiv "P"
  - Streichung der Buchwertmethode bei der Vollkonsolidierung
  - Zeitpunkt zur Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts des erworbenen Reinvermögens
  - Anpassungsperiode (erfolgsneutrale Anpassung vorläufiger Wertansätze)
  - Geschäfts- oder Firmenwert aus Kapitalkonsolidierung
  - Streichung der Interessenzusammenführungsmethode

## K. Exkurs (1)

### Anzuwendende Prüfungsstandards

§ 317 V HGB

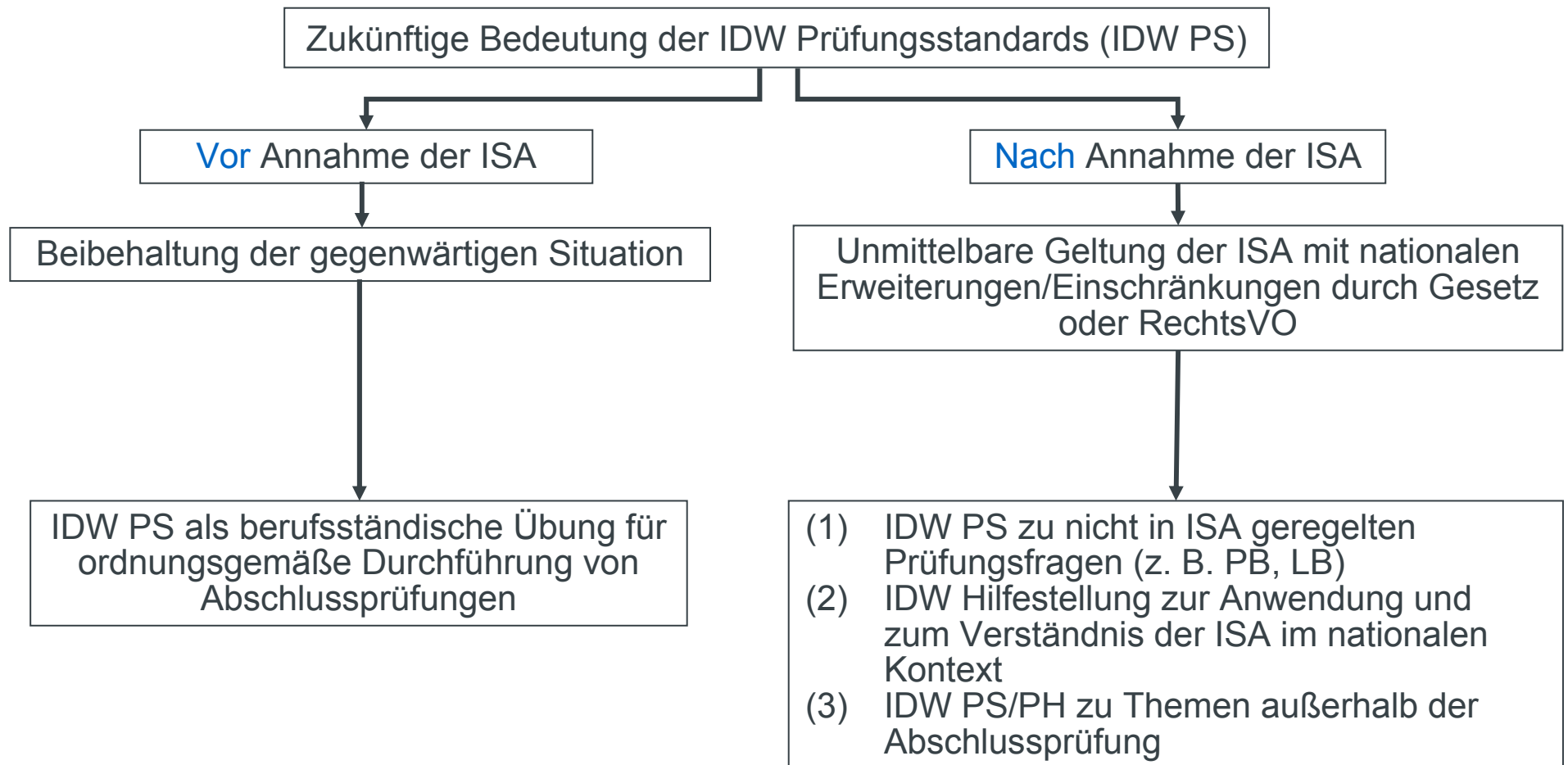
Von EU-KOM **angenommene** internationale Prüfungsstandards (ISA)

Nichtanwendung von ISA-Teilen aufgrund RechtsVO des BMJ

Weitere Abschlussprüfungsanforderungen aufgrund Gesetz oder RechtsVO des BMJ

§ 317 VI HGB

## K. Exkurs (2)



## K. Exkurs (3)

### Prüfung von Konzernabschlüssen

- Übernahme von Ergebnissen anderer Abschlussprüfer nach § 317 III HGB n. F. nicht mehr zulässig
- Konzernabschlussprüfer hat die Arbeit anderer zu überprüfen und die Prüfung zu dokumentieren und trägt die Gesamtverantwortung für den Konzernabschluss.
- ISA 600 "Special Considerations - Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors)" im Oktober 2007 veröffentlicht, Übernahme des ISA 600 in EU-Recht voraussichtlich im Jahr 2010

...

## K. Exkurs (4)

- Wesentliche Inhalte des ISA 600
  - Konkretisierung des risikoorientierten Prüfungsansatzes in der Konzernabschlussprüfung
  - Regelungen zur Einbindung des Group Engagement Teams in die Arbeiten der Prüfer (bedeutungsvoller) Teilbereiche
  - Festlegung von Wesentlichkeitsgrenzen für die Konzernabschlussprüfung sowie für Teilbereiche
  - Intensivierung der Zusammenarbeit zwischen dem Group Engagement Team und den Prüfern der Teileinheiten
  - Erhöhte Anforderungen an den Informationsaustausch (Zwei-Wege-Kommunikation)
- Regelungsbreite und -tiefe des ISA 600 gehen deutlich über derzeitige Prüfungsnormen hinaus.
- Neue Regelungen zur Zwei-Wege-Kommunikation stellen neue erhöhte Anforderungen an effektive Prüfungsabwicklung.
- Durch Abschaffung des § 317 III S. 2 HGB a. F. (Übernahme von Prüfungsergebnissen anderer Abschlussprüfer), sind auch für deutsche und europäische Tochterunternehmen, die durch einen anderen WP/WPG geprüft werden, die erhöhten Anforderungen des ISA 600 zu erfüllen.



FIDES

# Auf den Punkt

**FIDES Treuhandgesellschaft KG**  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Steuerberatungsgesellschaft

**Bernd Mackedanz** WP/StB  
**Tobias Kersten** WP/StB/RA  
**Frank Schuckenbrock** WP/StB

**Bei Fragen sprechen Sie bitte die  
Sie betreuenden Mitarbeiter und  
Partner der FIDES an.**

Contrescarpe 97  
28195 Bremen  
Tel. 0421 3013 0  
Fax 0421 3013 100

[www.fides-treuhand.de](http://www.fides-treuhand.de)