

Die bilanzielle Behandlung des passiven Unterschiedsbetrags nach BilMoG

StB Marion Welling / WP/StB Katja Lewang, beide Bielefeld

Die Entstehung des passiven Unterschiedsbetrags kann verschiedene Ursachen haben. In dem Beitrag werden die Entstehungsgründe aufgezeigt und die möglichen bilanziellen Folgen erläutert.

Gliederung

- I. Einleitung
- II. Entstehung eines passiven Unterschiedsbetrags
- III. Ausweis und Behandlung nach BilMoG
- IV. Zusammenfassung und Fazit

I. Einleitung

Vor Inkrafttreten des BilMoG war nicht geregelt, wo ein passiver Unterschiedsbetrag (passUB) in der Konzernbilanz auszuweisen ist. Nach BilMoG muss der passUB nun gem. § 301 Abs. 3 Satz 1 HGB grds. als eigenständiger Posten nach dem Konzerneigenkapital gezeigt werden. Da der passUB bisher bei vielen Unternehmen im Eigenkapital ausgewiesen wurde, hat diese Änderung zu einer Verschlechterung der Konzerneigenkapitalquote geführt. Der Bilanzierung des passUB und der Frage nach der Auflösung des passUB wird deswegen in der Praxis wieder mehr Bedeutung zugemessen.

II. Entstehung eines passiven Unterschiedsbetrags

Ein passUB entsteht im Rahmen der Vollkonsolidierung bei der Erstkonsolidierung eines Tochterunternehmens (nachfolgend kurz "TU") im Konzern immer dann, wenn der Beteiligungsbuchwert den Wert des anteiligen, neubewerteten Eigenkapitals des zu konsolidierenden TU unterschreitet. Hierbei kann man fünf Fälle unterscheiden¹⁾:

1. Im Kaufpreis des TU wurden negative Zukunftserwartungen für das zu konsolidierende TU und/oder erwartete Wertminderungen oder Aufwendungen beim TU, z. B. Sanierungsaufwendungen, berücksichtigt ("badwill").
2. Auf die Beteiligung am TU wurde eine außerplanmäßige Abschreibung zwischen Erwerbs- und Erstkonsolidierungszeitpunkt vorgenommen (technischer passUB).
3. Aufgrund von Verhandlungsgeschick ergab sich ein günstiger Kauf des TU ("lucky buy").
4. Zwischen Erwerbs- und Erstkonsolidierungszeitpunkt hat das TU Gewinne thesauriert (technischer passUB).
5. Das TU wurde zulässigerweise unterbewertet, z. B. im Rahmen einer Sacheinlage (technischer passUB).

Die Ursachen für die Entstehung des passUB sind im Anhang nach § 301 Abs. 3 Satz 2 HGB zu erläutern. Dabei können auch mehrere Entstehungsgründe zusammentreffen.

III. Ausweis und Behandlung nach BilMoG

Der Ausweis eines passUB hat gem. § 301 Abs. 3 Satz 1 HGB grds. nach dem Eigenkapital in einem gesonderten Posten "Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung" zu erfolgen. Eine Saldierung mit aktiven Unterschiedsbeträgen ist ausgeschlossen.

Der Posten ist in der Konzernbilanz in den Folgejahren unverändert beizubehalten, sofern die Voraussetzungen des § 309 Abs. 2 HGB zu seiner Auflösung nicht erfüllt sind. Hierbei handelt es sich nach DRS 4.40 und h. M.²⁾ um eine Mussvorschrift. Die Auflösung des passUBs erfolgt je nach Ursache der Entstehung im Erstkonsolidierungszeitpunkt. Im Fall eines "badwill" (Nr. 1) ist der passUB nach § 309 Abs. 2 Nr. 1 HGB aufzulösen, wenn die erwartete negative Entwicklung hinsichtlich der Ertragslage des zu konsolidierenden TU eingetreten ist oder die erwarteten Aufwendungen zu erfassen sind. Offen bleibt im Gesetz, wie der aufgrund eines "badwill" entstandene passUB zu behandeln ist, wenn die erwartete negative Entwicklung nicht eintritt. Hier gibt es zwei verschiedene Auffassungen. Es ist sowohl eine ertragswirksame Auflösung³⁾ als auch eine erfolgsneutrale Umgliederung in das Eigenkapital denkbar⁴⁾.

Sofern der passUB im Rahmen eines "lucky buy" (Nr. 3) entstanden ist, darf er nach § 309 Abs. 2 Nr. 2 HGB nur aufgelöst werden, wenn er einem realisierten Gewinn entspricht. Der Zeitpunkt der Realisierung ist in der bisherigen Literatur umstritten. In enger Auslegung des Begriffs der Realisierung ist er erst bei Verkauf des TU aufzulösen. Nach weiter

Interpretation erfolgt die Auflösung auch bei erheblichen Gewinnthesaurierungen des TU oder nachhaltig guter Ertragslage⁵⁾. Abweichend hierzu fordert DRS 4.41, dass der passUB in allen Fällen, in denen er nicht auf erwarteten künftigen Aufwendungen oder Verlusten beruht, über die durchschnittliche Restnutzungsdauer der erworbenen abnutzbaren Vermögenswerte zu vereinnahmen ist. Der Anteil, der die beizulegenden Zeitwerte übersteigt, ist zum Zeitpunkt der Erstkonsolidierung ertragswirksam zu vereinnahmen.

Die sog. technischen passUB (Nr. 2, 4, 5) werden nach h. M. nicht von dem § 309 Abs. 2 HGB erfasst. In diesen Fällen ist deswegen auch eine erfolgsneutrale Umgliederung in die Rücklagen des Konzerns erlaubt. Bei passUB, die durch Gewinnthesaurierungen des TU zwischen dem Zeitpunkt der erstmaligen Konzernzugehörigkeit und der Erstkonsolidierung entstanden sind (Nr. 4) und in den Fällen, in denen in diesem Zeitraum eine Abschreibung erfolgte (Nr. 2), erscheint die Umgliederung in die Konzerngewinnrücklagen⁶⁾ sinnvoll. Im Fall einer Unterbewertung der Beteiligung am TU (Nr. 5), wie sie z. B. durch den Erwerb des TU im Rahmen einer Sacheinlage entstehen kann, ist eine Erfassung des passUB als Kapitalrücklage vorzunehmen⁷⁾.

IV. Zusammenfassung und Fazit

Bei der Behandlung des passUB kommt der Bestimmung der Ursachen für die Entstehung erhebliche Bedeutung zu. Die Ursachen bestimmen den Ausweis, den Zeitpunkt sowie die Art und Weise der Auflösung. Dabei bestehen nicht unerhebliche Ermessensspielräume. Die Entstehungsursachen sind im Erstkonsolidierungszeitpunkt zu dokumentieren, damit in den Folgejahren eine korrekte Folgebewertung vorgenommen werden kann.

Informationen zu den Autoren

StB Marion Welling und *WP/StB Katja Lewang* sind bei der HLB Dr. Stückmann und Partner Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in Bielefeld tätig.

Fußnoten:

- 1) Vgl. *Kütting/Weber*, Der Konzernabschluss, 12. Aufl. 2010, S. 358 ff.; *Förschle/Deubert*, in: Ellrott et al., Beck'scher Bilanz-Kommentar, 7. Aufl. 2010, § 301 HGB Tz. 155; *Kütting/Dusemond/Nardmann*, BB 1994 Beil. 8 S. 15 f.
- 2) Vgl. *Förschle/Hoffmann*, in: Ellrott et al., Beck'scher Bilanz-Kommentar, 7. Aufl. 2010, § 309 HGB Tz. 25.
- 3) Vgl. *Ordeltjeide*, WPg 1987 S. 311.
- 4) Vgl. SABI 2/1988, WPg 1988 S. 624; *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Aufl. 1995, § 309 HGB Tz. 92.
- 5) Vgl. *Adler/Düring/Schmaltz*, a.a.O. (Fn. 4), § 309 HGB Tz. 76.
- 6) Vgl. *Adler/Düring/Schmaltz*, a.a.O. (Fn. 4), § 309 HGB Tz. 68.
- 7) Vgl. *Förschle/Hoffmann*, a.a.O. (Fn. 2), § 309 HGB Tz. 30.