

# Änderungen durch das BilRuG

Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz

# Agenda

## Erstanwendungszeitpunkt und Zielsetzung

Anhebung der finanziellen Schwellenwerte

Aufstellungspflichten

Ansatz- und Bewertungsgrundsätze

Anhang

Sonstige Themen



## Erstanwendungszeitpunkt und Zielsetzung

Die Neuregelungen sind erstmals für das nach dem 31. Dezember 2015 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden.

Bei kalendergleichem Geschäftsjahr sind die Neuregelungen somit erstmals für das Geschäftsjahr 2016 verpflichtend.

Vor dem Hintergrund des Inkrafttretens der Neuregelung im bevorstehenden Geschäftsjahr und den damit verbundenen „Detailfragen“ empfiehlt es sich, dass Unternehmen zeitnah eine Analyse der Auswirkungen des BilRUG durchzuführen.

### Ziele des BilRUG

#### Bürokratieabbau

Entlastung von kleineren und mittleren Unternehmen

#### Harmonisierung innerhalb der EU

Stärkere Harmonisierung durch Umsetzung des Grundsatzes der Maximalharmonisierung

#### Redaktionelle Korrekturen

Klarstellung von Zweifelsfragen und Beseitigung redaktioneller Fehler (insbesondere zum MicroBilG)

#### Transparenz im Rohstoffsektor

Einführung von Zahlungsberichten

## Hintergrund

Mit der Richtlinie 2013/34/EU wurden die 4. EG-Richtlinie über den Jahresabschluss vom 25. Juli 1978 sowie die 7. EG-Richtlinie über den konsolidierten Abschluss vom 13. Juni 1983 aufgehoben und in einer neuen Bilanzrichtlinie zusammengeführt. Sofern die EU-Richtlinie Mitgliedstaatenoptionen enthält, wurden bei der Ausübung im BilRUG im Wesentlichen die bisherigen Regelungen des HGB beibehalten. Bislang noch nicht in deutsches Recht transformiert wurde die Richtlinie 2014/95/EU vom 22. Oktober 2014 (sog. CSR-Richtlinie), welche die Bilanzrichtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf die Angabe nichtfinanzieller und die Diversität betreffender Informationen durch bestimmte große Unternehmen und Konzerne ändert.



## Erstanwendungszeitpunkt | Wahlrecht

Die erhöhten finanziellen Schwellenwerte für die Größenklassen und die Neudefinition der Umsatzerlöse können - allerdings nur gemeinsam - bereits für nach dem 31. Dezember 2013 beginnende Geschäftsjahre angewendet werden (Wahlrecht).

Die Einstufung in die Größenklassen „klein“ bzw. „mittelgroß“ erfordert weiterhin, dass in zwei aufeinanderfolgenden Jahren mindestens zwei der drei Kriterien über- bzw. unterschritten werden. Für Zwecke des Rückbezugs sind bereits die angehobenen Werte auch für das Vorjahr anzuwenden.

### Beispiel:

Nimmt eine zum Abschlussstichtag 31. Dezember 2014 mittelgroße Kapitalgesellschaft nach Inkrafttreten des BilRUG das Unternehmenswahlrecht in Anspruch und erfüllt sie (bei Anwendung auch der erhöhten Schwellenwerte für die Umsatzerlöse) an diesem Tag und am 31. Dezember 2013 (ggf. auch am 31. Dezember 2012) die erhöhten Schwellenwerte des § 267 Abs. 1 HGB, wird sie rückwirkend zum 31. Dezember 2014 eine „kleine“ Kapitalgesellschaft.

# Agenda

Erstanwendungszeitpunkt und Zielsetzung

Anhebung der finanziellen  
Schwellenwerte

Aufstellungspflichten

Ansatz- und Bewertungsgrundsätze

Anhang

Sonstige Themen



## Anhebung der finanziellen Schwellenwerte

Ein zentrales Ziel der neuen EU-Bilanzrichtlinie ist, Erleichterungen für kleine und mittlere Unternehmen zu eröffnen („Bürokratieabbau“). Eine wesentliche Neuerung stellt diesbezüglich die Anhebung der finanziellen Schwellenwerte zur Bestimmung der Größenklassen von Kapitalgesellschaften dar. Von praktischer Bedeutung ist dies, da für kleine und mittlere Kapitalgesellschaften Erleichterungen im Hinblick auf die Aufstellung, Prüfung und Offenlegung von Abschlüssen bestehen.

Durch das BilRUG werden die Schwellenwerte für das Merkmal „Bilanzsumme“ sowie für das Merkmal „Umsatzerlöse“ angehoben; die Schwellenwerte für das Merkmal „Anzahl der Arbeitnehmer“ bleiben dagegen unverändert. Einen Überblick über die Anhebung der Schwellenwerte vermittelt folgende Abbildung:

# Anhebung der finanziellen Schwellenwerte

	Bilanzsumme (in EUR)		Umsatzerlöse (in EUR)		Arbeitnehmer (Jahres-Ø)
	bisher	BilRUG	bisher	BilRUG	Unverändert
Kleinstkapital- gesellschaft	≤350.000	≤350.000	≤700.000	≤700.000	≤10
Kleine Kapital- gesellschaft	≤4.840.000	≤6.000.000	≤9.680.000	≤12.000.000	≤50
Mittelgroße Kapital- gesellschaft	≤19.250.000	≤20.000.000	≤38.500.000	≤40.000.000	≤250
Große Kapital- gesellschaft	>19.250.000	>20.000.000	>38.500.000	>40.000.000	>250

Schwellenwerte Jahresabschluss

	Bilanzsumme (in EUR)		Umsatzerlöse (in EUR)		Arbeitnehmer (Jahres-Ø)
	bisher	BilRUG	bisher	BilRUG	Unverändert
Summe (unkonsolidiert)	≤23.100.000	≤24.000.000	≤46.200.000	≤48.000.000	≤250
Summe (konsolidiert)	≤19.250.000	≤20.000.000	≤38.500.000	≤40.000.000	≤250

Schwellenwerte Konzernabschluss

## Definition Bilanzsumme

Das BilRUG führt auch erstmals eine Legaldefinition des Merkmals „Bilanzsumme“ ins HGB ein (§ 267 Abs. 4a HGB n. F.), die sämtliche Posten der Aktivseite ohne einen auf der Aktivseite ausgewiesenen, nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrag (§ 268 Abs. 3 HGB) umfasst. Eine (materielle) Veränderung der bestehenden Rechtslage ergibt sich aus diesen Änderungen nicht.

### Definition Bilanzsumme

---

- (A) Anlagevermögen
- (B) Umlaufvermögen
- (C) Rechnungsabgrenzungsposten
- (D) Aktive latente Steuern
- (E) Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung

## Auswirkung der Zuordnung als kleine KapG

Im Wesentlichen unterliegen die nun als kleine Kapitalgesellschaft eingestuftes Gesellschaften den Erleichterungen nach

- § 264 Abs. 1 HGB (kein Lagebericht)
- § 274a HGB (Davon-Vermerke, latente Steuern, etc.)
- § 276 HGB (Gliederung GuV – Rohergebnis)
- § 316 Abs. 1 HGB (keine Prüfungspflicht)
- § 326 HGB (Erleichterungen bei der Offenlegung)

# Agenda

Erstanwendungszeitpunkt und Zielsetzung

Anhebung der finanziellen Schwellenwerte

**Aufstellungspflichten**

Ansatz- und Bewertungsgrundsätze

Anhang

Sonstige Themen



## Befreiungsvorschrift für Tochterunternehmen

Kapitalgesellschaften, die in den Konzernabschluss eines Mutterunternehmens mit Sitz in der EU oder dem EWR einbezogen sind, werden nach § 264 Abs. 3 HGB unter bestimmten Voraussetzungen von der Pflicht zur Aufstellung, Prüfung und Offenlegung des Jahresabschlusses und des Lageberichtes freigestellt. Durch die Neufassung des § 264 Abs. 3 HGB werden die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme geändert.

Die Verpflichtung, für alle vom Tochterunternehmen eingegangenen Verpflichtungen im folgenden Geschäftsjahr einzustehen, tritt an die Stelle der Verpflichtung zur Verlustübernahme des Mutterunternehmens.

Einstandspflicht und Verlustausgleichspflicht sind nicht identisch: So kann eine Einstandspflicht bestehen, auch wenn keine Verluste erlitten worden sind et viceversa.

## Befreiungsvorschriften für Tochterunternehmen

### Praxishinweis:

Die Einstandspflicht eines Mutterunternehmens gilt zwar für alle Verpflichtungen des Tochterunternehmens, die am Bilanzstichtag bestehen (auch für die aus früheren Geschäftsjahren), die Einstandspflicht ist im Regelfall jedoch auf die Dauer eines Jahres begrenzt, weil nach Ablauf eines Jahres nach dem Bilanzstichtag Daten aus dem neuen Geschäftsjahr zur Verfügung stehen. Damit wird die Haftung des Mutterunternehmens für die Verpflichtungen des Tochterunternehmens und etwaige damit in Verbindung stehende Nachschusspflichten bzw. die Verpflichtung zum Ausgleich von Engpässen in der Liquidität des Tochterunternehmens zeitlich begrenzt. Nach Auffassung des Rechtsausschusses des Deutschen Bundestages wird durch diese Gesetzesänderung allerdings in der Regel keine Änderung der bisherigen Praxis notwendig werden. Mit dem Abschluss eines Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrags und der damit eingetretenen gesetzlichen Verlustübernahme nach § 302 AktG sind die Einstandspflichten i.S.d. § 264 Abs. 3 S. 1 Nr. 2 HGB im Regelfall erfüllt. Bei Existenz von Gewinnabführungsverträgen sollte sich damit für die Praxis grundsätzlich keine Änderung ergeben. Außerhalb von Gewinnabführungsverträgen besteht zukünftig faktisch ein Wahlrecht zwischen Einstands- und Verlustausgleichspflicht.

## Befreiung von Aufstellungspflichten

§ 264 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 HGB bestimmt: „[...] das Mutterunternehmen hat sich bereit erklärt, für die von dem Tochterunternehmen bis zum Abschlussstichtag eingegangenen Verpflichtungen im folgenden Geschäftsjahr einzustehen.

Dabei ist zu beachten, dass eine Einstands- und eine Verlustausgleichspflicht inhaltlich nicht identisch sind:

Die Einstandspflicht ist als eine Innen-, nicht als eine Außenhaftung ausgestaltet, d. h., die Mutter verpflichtet sich gegenüber der Tochter (nicht gegenüber den Gläubigern der Tochter!), für deren Verpflichtungen am Abschlussstichtag einzustehen. Sie ist realiter eine Ausstattungspflicht: Die Mutter muss die Tochter so mit finanziellen Mitteln ausstatten, dass diese in der Lage ist, fällig werdende Verpflichtungen selbst zu erfüllen; andernfalls muss die Mutter für die Verpflichtungen der Tochter einstehen. Die Einstandspflicht kann beispielsweise durch eine (harte) Patronatserklärung oder durch eine „Nachschusspflicht“ erfüllt werden.

## Befreiung von Aufstellungspflichten

### b) Klarstellung betreffend die Offenlegungspflicht nach § 264 Abs. 3 Sätze 2 und 3 HGB

Hinsichtlich der Offenlegung der nach § 264 Abs. 3 Satz 1 Nr. 5 HGB erforderlichen Unterlagen regelt das BilRUG in § 264 Abs. 3 Satz 2 HGB, dass keine erneute Offenlegung der Unterlagen zu erfolgen hat, wenn das Mutterunternehmen diese bereits offengelegt hat. Mithin ist es ausreichend, dass der offengelegte Konzernabschluss und -lagebericht sowie der Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers für Dritte im Bundesanzeiger unter dem Tochterunternehmen auffindbar sind. Eine Hinweisbekanntmachung der Tochter ist somit ausreichend, falls die Mutter offengelegt hat.

Zudem wurde in § 264 Abs. 3 Satz 3 HGB klargestellt, dass die Offenlegung der nach § 264 Abs. 3 Satz 1 Nr. 5 HGB erforderlichen Unterlagen sowohl in deutscher als auch in englischer Sprache erfolgen kann.

## Befreiung von Aufstellungspflichten

### c) Befreiung nach § 264b HGB

Für Mutterunternehmen in der Rechtsform einer Personenhandelsgesellschaft (PHG) i. S. d. § 264a HGB ist bedeutsam, dass der Gesetzgeber auch künftig an der (Selbst-)Befreiung für das Mutterunternehmen festhält. Selbstbefreiung bedeutet, dass der Konzernabschluss und -lagebericht einer Mutter-Personenhandelsgesellschaft nicht nur Erleichterungen für den Jahresabschluss der Tochter-Personenhandelsgesellschaft, sondern auch für den Jahresabschluss der Mutter-Personenhandelsgesellschaft selbst vermittelt.

## Ausnahme bei Kleinstkapitalgesellschaften

Durch eine Änderung des § 267a Abs. 3 Nr. 3 HGB werden (Finanz-) Holdinggesellschaften künftig – neben Investmentgesellschaften i. S. d. § 1 Abs. 11 KAGB und Unternehmensbeteiligungsgesellschaften i. S. d. § 1a Abs. 1 UBGG – aus dem Kreis der Kleinstkapitalgesellschaften ausgeschlossen. § 267a Abs. 3 Nr. 3 HGB definiert eine (Finanz-)Holdinggesellschaft abschließend durch zwei Tatbestandsmerkmale:

- Einziger Unternehmenszweck sind der „Erwerb“, die „Verwaltung“ und die „Verwertung“ von Beteiligungen („positives“ Tatbestandsmerkmal).
- Es gibt keinen unmittelbaren oder mittelbaren Eingriff in die „Verwaltung“ der Beteiligungen (mit Ausnahme der Ausübung von Gesellschaftsrechten; „negatives“ Tatbestandsmerkmal).

Sind beide Tatbestandsmerkmale kumulativ erfüllt, handelt es sich bei der (Finanz-)Holdinggesellschaft um eine sog. Beteiligungsgesellschaft, die von der Inanspruchnahme der Erleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften ausgeschlossen ist.

## Ausnahme bei Kleinstkapitalgesellschaften

Ein Eingriff in die Verwaltung der Beteiligungsunternehmen liegt jedenfalls dann vor, wenn die Holdinggesellschaft infolge gesellschaftsvertraglicher Regelungen zur Ausübung der Geschäftsführung bei der Beteiligung berechtigt (und verpflichtet) ist. Im Falle der Nichterfüllung des „negativen“ Tatbestandsmerkmals liegt eine unschädliche „aktive Tätigkeit“ vor, sodass die (Finanz-) Holdinggesellschaft auch weiterhin die Erleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften in Anspruch nehmen kann.

Mithin qualifizieren sich Komplementär-GmbHs per se nicht als Beteiligungsgesellschaft, sodass sie — bei Erfüllen auch der Größenkriterien des § 267a HGB — die Erleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften genießen (z. B. keine Pflicht zur Aufstellung eines Anhangs und Hinterlegungsbekanntmachung nur einer verkürzten Bilanz).

# Agenda

Erstanwendungszeitpunkt und Zielsetzung

Anhebung der finanziellen Schwellenwerte

Aufstellungspflichten

**Ansatz- und Bewertungsgrundsätze**

Anhang

Sonstige Themen



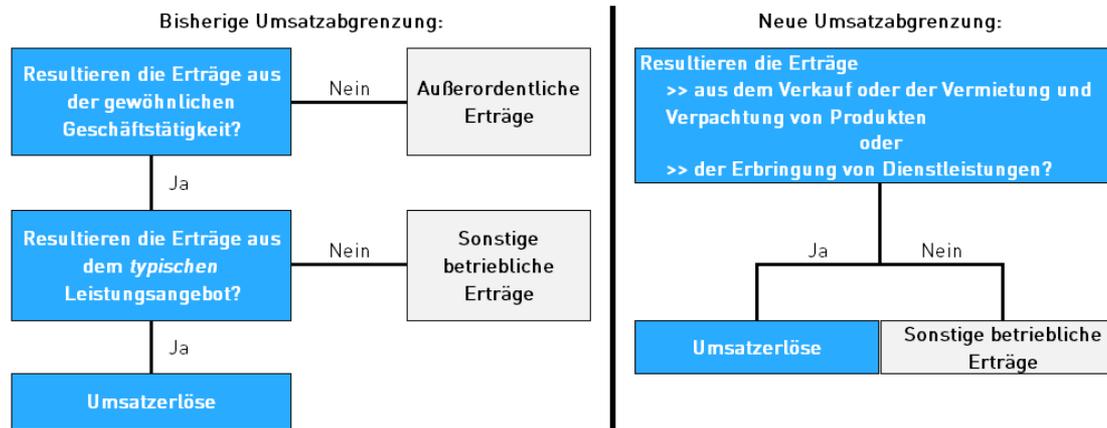
## Ansatz- und Bewertungsgrundsätze

Die bedeutsamste Änderung des BilRUG ist die Neudefinition des Begriffs der Umsatzerlöse. Sie ist eine zentrale Kennzahl und beeinflusst den Umfang von Rechnungslegungs-, Prüfungs- und Offenlegungspflichten sowie die Pflicht zur Buchführung und zur Erstellung eines Inventars bei Einzelkaufleuten. Zudem ergeben sich Auswirkungen auf Kennzahlen für die interne Steuerung und die externe Bilanzanalyse sowie ggf. auf Kreditverträge („financial covenants“).

# Umsatzerlöse

Die bisherige Umsatzdefinition rekurriert auf die beiden Tatbestandsmerkmale der „gewöhnlichen Geschäftstätigkeit“ (zwecks Abgrenzung der Umsatzerlöse von den außerordentlichen Erträgen) und des „typischen Leistungsangebots“ (zwecks Abgrenzung der Umsatzerlöse von den sonstigen betrieblichen Erträgen). Mit der neuen Legaldefinition des § 277 Abs. 1 HGB entfallen diese beiden Tatbestandsmerkmale. Nach der neuen Definition qualifizieren künftig alle Erlöse aus dem Verkauf und der Vermietung oder Verpachtung von Produkten sowie aus der Erbringung von Dienstleistungen als Umsatzerlöse. Folge dieser Neudefinition ist eine erhebliche Ausweitung des Inhalts der Umsatzerlöse.

## Umsatzabgrenzung



## Praxisbeispiele für Umsatzerlöse und sbE

Nach der Neudefinition dürften als Umsatzerlöse qualifiziert werden:

- Erlöse aus Konzernumlagen, sofern diesen ein Leistungsaustausch zugrunde liegt (z. B. für die Übernahme von Managementleistungen, Verrechnung von Entwicklungsleistungen, IT- oder Rechnungswesenleistungen usw.)
- Erlöse aus nicht betriebstypischen Dienstleistungen wie beispielsweise Erlöse aus der Vermietung von Werkswohnungen oder Kantinenerlöse

Weiterhin als sonstige betriebliche Erträge sind auszuweisen:

- Buchgewinne aus der Veräußerung von Anlagevermögen (da es sich nicht um den Verkauf von „Produkten“ handelt)
- Buchgewinne aus der Veräußerung von Wertpapieren des Umlaufvermögens (da es sich regelmäßig nicht um den Verkauf von „Produkten“ handelt)
- Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen
- Erträge aus der Währungsumrechnung

## Wegfall des außerordentlichen Ergebnisses

Neben der neuen Umsatzerlösdefinition nach § 277 HGB ergeben sich in der Gewinn- und Verlustrechnung vor allem Änderungen durch die Abschaffung der außerordentlichen Posten. Durch die Anpassung der Gliederungsvorschriften nach § 275 Abs. 2 bzw. Abs. 3 HGB werden die bisherigen außerordentlichen Aufwendungen und Erträge als sonstige betriebliche Aufwendungen und Erträge erfasst.

### Praxishinweis:

Mit Blick auf die bis zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung des BilRUG noch nicht verrechneten Unterschiedsbeträge aus dem Übergang auf das BilMoG (insbesondere für Pensionsrückstellungen, 1/15-Regelung, Art. 67 Abs. 1 Satz 1 EGHGB) wurde eine spezielle Übergangsregelung normiert. Diese Beträge müssen künftig innerhalb der sonstigen betrieblichen Aufwendungen als „Aufwendungen nach Artikel 67 Abs. 1 und 2 EGHGB“ gesondert angegeben werden (Art. 75 Abs. 5 EGHGB).

## Immaterielle Vermögensgegenstände

§ 253 Abs. 3 Satz 3 HGB ordnet an, dass selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens oder erworbene Geschäfts- oder Firmenwerte, deren voraussichtliche Nutzungsdauer nicht verlässlich geschätzt werden kann, über einen (typisierten) Zeitraum von zehn Jahren abgeschrieben werden müssen.

Dies gilt jedoch nur, wenn der Tatbestand „nicht verlässliche schätzbar“ eintritt, vor allem bei Entwicklungsleistungen und Technologien lässt sich u.E. auf Basis von Erfahrungswerten zum üblichen Produktlebenszyklus eine verlässliche schätzbare Nutzungsdauer begründen.

Neu ist, dass im (Konzern-)Anhang nach §§ 285 Nr. 13, 314 Abs. 1 Nr. 20 HGB „jeweils eine Erläuterung des Zeitraums, über den ein entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert abgeschrieben wird“, zu geben ist. Erforderlich ist eine Begründung für die Festlegung der gewählten Nutzungsdauer.

### Praxishinweis:

Nach Art. 75 Abs. 4 Sätze 1 und 2 EGHGB ist die Neuregelung (nur) auf nach dem 31. Dezember 2015 aktivierte selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände oder erworbene Geschäfts- oder Firmenwerte („asset deal“) anzuwenden (= prospektive Anwendung).

## Zurechenbarkeit von Anschaffungsminderungen

Die Frage, ob Anschaffungspreisminderungen nur dann von den Anschaffungskosten eines Vermögensgegenstands abzusetzen sind, wenn sie diesem einzeln zugeordnet werden können, war bislang umstritten. § 255 HGB stellt nun klar, dass nur solche Anschaffungspreisminderungen von den Anschaffungskosten abzusetzen sind, die einem Vermögensgegenstand „einzeln“ zuordenbar sind. Ausweislich der Gesetzesbegründung soll die „Klarstellung“ insbesondere für mengen- oder umsatzabhängige Boni von Bedeutung sein. So können diese nur dann erfolgsneutral erfasst werden, wenn sie Vermögensgegenständen einzeln zugeordnet werden können. Im Interesse des Grundsatzes der Erfolgsneutralität von Anschaffungsvorgängen sollte indes das Tatbestandsmerkmal „einzeln“ im neu gefassten § 255 Abs. 1 HGB nicht zu restriktiv ausgelegt werden.

Sofern (nicht zurechenbare) Rückvergütungen/Boni nicht erfolgsneutral als Anschaffungspreisminderungen erfasst werden, sind sie unmittelbar ertragswirksam zu erfassen.

# Agenda

Erstanwendungszeitpunkt und Zielsetzung

Anhebung der finanziellen Schwellenwerte

Aufstellungspflichten

Ansatz- und Bewertungsgrundsätze

**Anhang**

Sonstige Themen



## Anhang

Das BilRUG ändert auch zahlreiche Angabepflichten im Anhang. Neben neuen Angaben (§§ 264 Abs. 1a, 268 Abs. 7, 284 Abs. 3, 285 Nrn. 11b, 14a, 15a sowie 30 bis 34 HGB) wurden teilweise auch bereits bestehende Angabepflichten geändert.

Im Katalog der Pflichtangaben für den Anhang nimmt das BilRUG folgende Änderungen und Ergänzungen vor:

- Angaben zur Identifikation (§ 264 Abs. 1a HGB)

Firma, Sitz, Registergericht und –nummer sind anzugeben

Formulierungsbeispiel: Sitz der ABC GmbH ist Kaufbeuren. Die Gesellschaft ist unter der Nummer HRB XYZ im Register des Amtsgerichts Kempten eingetragen.

- Verbindlichkeitspiegel (§ 268 Abs. 5 HGB)

Die Angabe kann weiterhin durch einen Verbindlichkeitspiegel erfolgen. Dieser muss zukünftig zumindest die in § 266 Abs. 3 C HGB genannten Posten sowie die jeweiligen Restlaufzeiten (von bis zu einem Jahr/ein bis fünf Jahre/mehr als fünf Jahre) einzeln darstellen und auch die Vorjahreszahlen (§ 265 Abs. 2 HGB) angeben.

## Anhang

- Haftungsverhältnisse (§ 268 Abs. 7 HGB)

Haftungsverhältnisse i. S. d. § 251 HGB sind nunmehr zwingend im Anhang darzustellen. In Erweiterung der bisherigen Angabepflichten sind künftig auch Davon-Vermerke zu Haftungsverhältnissen betreffend die Altersversorgung und Haftungsverhältnissen gegenüber assoziierten Unternehmen erforderlich.

- Erläuterungen der Bilanz und der GuV (§ 284 Abs. 1 und 2 HGB)

Strukturierung der Angaben im Anhang hat künftig in der Reihenfolge der einzelnen Posten von Bilanz und GuV zu erfolgen (Abs. 1). Die explizite Pflicht zur Darstellung der Grundlagen der Währungsumrechnung (bislang: Abs. 2 Nr. 2) wird aufgehoben, da diese Angabe bereits aus dem allgemeinen Gebot der Darstellung der angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze (Abs. 2 Nr. 1) folgt.

- Anlagenspiegel (§ 284 Abs. 3 HGB)

Der bislang als Wahlpflichtangabe ausgestaltete Anlagenspiegel (§ 268 Abs. 2 HGB a. F.) muss künftig im Anhang präsentiert werden. Inhaltlich entsprechen die neuen Vorgaben in vielen Fällen bereits der bisherigen Berichtspraxis. Eine neue Anforderung stellen insbesondere die zukünftig erforderlichen Detailangaben zu den Abschreibungen dar.

## Anhang

- Nicht in der Bilanz enthaltene Geschäfte (§ 285 Nr. 3 HGB)

Es wird klargestellt, dass bei wesentlichen Risiken und Vorteilen über die finanziellen Auswirkungen von nicht in der Bilanz enthaltenen Geschäften quantitativ zu berichten ist, sofern dies für die Beurteilung der Finanzlage erforderlich ist.

- Sonstige finanzielle Verpflichtungen (§ 285 Nr. 3a HGB)

Erforderlich sind auch Davon-Vermerke zu Verpflichtungen betreffend die Altersversorgung und zu Verpflichtungen gegenüber assoziierten Unternehmen (bislang: nur gegenüber verbundenen Unternehmen). Die erweiterte Angabepflicht entspricht der Neuregelung für Haftungsverhältnisse in § 268 Abs. 7 HGB.

- Aufgliederung der Umsatzerlöse (§ 285 Nr. 4 HGB)

Es ergibt sich eine redaktionelle Änderung infolge der neuen Umsatzdefinition in § 277 Abs. 1 HGB.

- Ertragsteuerspaltung (§ 285 Nr. 6 HGB a.F.)

Infolge des Ausweisverbots für außerordentliche Ergebnisse entfällt diese Angabe.

## Anhang

- Organbezüge (§ 285 Nr. 9 Buchst. c HGB)

Es wird klargestellt, dass neben zurückgezahlten auch erlassene Vorschüsse und Kredite anzugeben sind.

- Anteilsbesitz (§ 285 Nr. 11, 11b HGB)

Nach dem BilRUG sind in die Anteilsbesitzliste alle Unternehmen aufzunehmen, bei denen der Anteilsbesitz der Herstellung einer dauernden Verbindung dienen soll (§ 285 Nr. 11 HGB). Der bisherige Schwellenwert von 20 Prozent stellt künftig nur eine Vermutung dar, die anders als bislang widerlegt werden kann.

- Planmäßige Abschreibung entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwerte (§ 285 Nr. 13 HGB)

Die Neuregelung besagt, dass die verwendete Nutzungsdauer stets „zu erläutern“ ist. Bisher war eine Angabe nur erforderlich, falls die verwendete Nutzungsdauer höher als fünf Jahre war. Fraglich ist, ob eine „Erläuterung“ auch Angaben erfordert, wie die einzelnen Nutzungsdauern (konkret) ermittelt wurden.

## Anhang

- Angaben zu Mutterunternehmen (§ 285 Nr. 14, 14a HGB)

Die bisherige Angabe zu Mutterunternehmen wird in die Angabe des Unternehmens, das den Konzernabschluss für den größten Kreis von Unternehmen aufstellt (Nr. 14), und des Unternehmens, das den Konzernabschluss für den kleinsten Kreis von Unternehmen (Nr. 14a) aufstellt, aufgespalten. Grund für die Aufspaltung ist, dass kleine Kapitalgesellschaften von der Angabe nach Nr. 14 befreit werden.

- Genussrechte und vergleichbare Rechte (§ 285 Nr. 15a HGB)

Die Angabe zum Bestehen von Genussrechten oder ähnlichen Rechten auf Gewinnbezug aus § 160 Abs. 1 Nr. 5 und 6 AktG wird in das HGB verlagert mit der Folge, dass diese Angabe künftig auch von Kapitalgesellschaften in der Rechtsform der GmbH und von Personenhandelsgesellschaften i. S. d. § 264a HGB zu erfüllen ist.

## Anhang

- Latente Steuern (§ 285 Nr. 29, 30 HGB)

Die bisherige Angabe über die den latenten Steuern zugrunde liegenden Differenzen oder steuerlichen Verlustvorträge sowie über die verwendeten Steuersätze wird unverändert beibehalten (Nr. 29).

Künftig sind zudem bei bilanzierten latenten Steuerschulden die latenten Steuersalden und die Änderungen dieser Salden im Geschäftsjahr anzugeben (Nr. 30).

Uns erscheint diese Angabe im deutschen Bilanzrecht redundant, da § 266 HGB für latente Steuern — anders als die Bilanzrichtlinie — eigene Bilanzposten enthält, aus denen sich diese Informationen allesamt bereits ergeben. Ein Spiegel latenter Steuerschulden zur Entwicklung der auf die einzelnen Bilanzposten entfallenden latenten Steuersalden erscheint nach dem Gesetzeswortlaut nicht erforderlich.

- Außergewöhnliche Aufwendungen und Erträge (§ 285 Nr. 31 HGB)

Neu geregelt ist, dass Aufwendungen und Erträge von außergewöhnlicher Größenordnung oder Bedeutung anzugeben sind.

Die neue Angabe ist Substitut für den entfallenden Ausweis von außerordentlichen Erträgen bzw. Aufwendungen in der GuV (§§ 275, 277 HGB n. F.)

## Anhang

- Periodenfremde Aufwendungen und Erträge (§ 285 Nr. 32 HGB)

Die Angabe aus § 277 Abs. 4 Satz 3 HGB a. F. wird ohne materielle Rechtsänderung umgegliedert.

- Nachtragsbericht (§ 285 Nr. 33 HGB)

Der bislang im Lagebericht verortete Nachtragsbericht wird in den Anhang verlagert. Im Unterschied zur bisherigen Rechtslage müssen Vorgänge, die bereits in Bilanz oder GuV berücksichtigt sind (z. B. im Rahmen von Rückstellungen), nicht nochmals im Anhang dargestellt werden.

- Ergebnisverwendung (§ 285 Nr. 34 HGB)

Die Neuregelung besagt, dass der Vorschlag für bzw. der Beschluss über die Ergebnisverwendung im Anhang anzugeben ist. Die bisherige (engere) Regelung in § 325 Abs. 1 HGB, wonach der Ergebnisverwendungsvorschlag oder -beschluss offenzulegen ist, entfällt. Da im Anhang regelmäßig nur ein Ergebnisverwendungsvorschlag enthalten ist, muss künftig auch der Beschluss (nachträglich) nach § 325 Abs. 1b HGB offengelegt werden.

# Agenda

Erstanwendungszeitpunkt und Zielsetzung

Anhebung der finanziellen Schwellenwerte

Aufstellungspflichten

Ansatz- und Bewertungsgrundsätze

Anhang

Sonstige Themen



## Lagebericht

Die Anpassungen des BilRUG im Lagebericht haben größtenteils nur klarstellenden Charakter.

Die bisherige Soll-Vorschrift des § 289 Abs. 2 HGB wird durch eine Muss-Vorschrift ersetzt. Die Unternehmensführung hat daher im Lagebericht über Finanzinstrumente, Forschung und Entwicklung, Zweigniederlassungen und über das Vergütungssystem zu berichten.

Nicht mehr im Lagebericht enthalten ist hingegen der sog. Nachtragsbericht. Dieser befindet sich nun im Anhang.

Darüber hinaus hat der Lagebericht einen Verweis zu enthalten, wenn im Anhang Angaben nach § 160 Abs. 1 Nr. 2 AktG zu machen sind.

# Erleichterungen für kleine KapG

## Erleichterungsvorschriften kleine Kapitalgesellschaften

### Entfallende Angaben

Einlage Kommanditist (§§ 264c Abs. 2 Satz 9 i. V. m. 172 Abs. 1)  
 Mehrere Geschäftszweige (§ 265 Abs. 4 Satz 2)  
 Personalaufwand bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens (§ 285 Nr. 8 Buchst. b)  
 Mitglieder der Geschäftsführung und des Aufsichtsrats (§ 285 Nr. 10)  
 Anteilsbesitz (§ 285 Nr. 11)  
 Unbeschränkt haftende Gesellschafter (§ 285 Nr. 11a)  
 Konzernzugehörigkeit (Konzernabschluss für größten Kreis) (§ 285 Nr. 14)  
 Unbeschränkt haftende Gesellschafter (§ 285 Nr. 15)  
 Angaben zu Genussscheinen etc. (§ 285 Nr. 15a)  
 Angaben zu Finanzinstrumenten (§ 285 Nr. 18)  
 Angaben zu Pensionsrückstellungen (§ 285 Nr. 24)  
 Investmentvermögen (§ 285 Nr. 26)  
 Inanspruchnahme aus Haftungsverhältnissen (§ 285 Nr. 27)  
 Ausschüttungssperre (§ 285 Nr. 28)  
 Auch die neuen Angaben nach § 285 Nrn. 30–34 entfallen für kleine Kapitalgesellschaften, da für sie zugleich neue Befreiungen eingeführt wurden (§ 288 Abs. 1 Nr. 1).

### Zusätzliche Angaben

Gesamtbetrag sonstiger finanzieller Verpflichtungen (§ 285 Nr. 3a)  
 Durchschnittliche Anzahl Beschäftigte, jedoch ohne Trennung nach Gruppen (§ 285 Nr. 7)  
 Konzernzugehörigkeit, jedoch ohne Angabe, wo der vom Mutterunternehmen aufgestellte

## Angabepflichten für mittelgroße KapG

Mittelgroße Kapitalgesellschaften müssen künftig einige Erleichterungen entbehren. Hinsichtlich der erforderlichen Anhangangaben gibt es folgende Änderungen:

### Erleichterungsvorschriften mittelgroße Kapitalgesellschaften

#### Entfallende Angaben

Periodenfremde Erträge und Aufwendungen (§ 285 Nr. 32)

#### Zusätzliche Angaben

Risiken und Vorteile von außerbilanziellen Geschäften (§ 285 Nr. 3)

Davon-Vermerke zu Verpflichtungen betreffend die Altersversorgung sowie zu Verpflichtungen gegenüber assoziierten Unternehmen (§ 285 Nr. 3a)

Konzernzugehörigkeit (Konzernabschluss für kleinsten Kreis) (§ 285 Nr. 14a)

Angaben zu Genussscheinen etc. (§ 285 Nr. 15a)

Geschäfte mit nahestehenden Personen (§ 285 Nr. 21, zum Umfang siehe § 288 Abs. 2 Satz 3)

Betrag der latenten Steuersalden und ihre Änderungen im Geschäftsjahr (§ 285 Nr. 30)

Erträge und Aufwendungen von außergewöhnlicher Größenordnung oder Bedeutung (§ 285 Nr. 31)

Nachtragsbericht (§ 285 Nr. 33)

Vorschlag für/Beschluss über die Ergebnisverwendung (§ 285 Nr. 34)

# Konzernabschluss

## Befreiende Konzernrechnungslegung

Ist ein inländisches Mutter-/Tochterunternehmen grundsätzlich zur Teil-Konzernrechnungslegung verpflichtet (§ 290 HGB), kann es durch Aufstellung eines befreienden Konzernabschlusses und -lageberichts nach den §§ 291, 292 HGB von dieser Pflicht befreit werden.

## Befreiung nach § 291 HGB

Mit § 291 HGB stellt das BilRUG klar, dass Mutterunternehmen mit Sitz in der EU bzw. im EWR auch einen Konzernabschluss nach den von der EU übernommenen (Endorsement) internationalen Rechnungslegungsstandards (EU-IFRS) aufstellen können. Allerdings muss das Mutterunternehmen mit Sitz in der EU/im EWR — mangels einer Pflicht zur Aufstellung von (Konzern-)Lageberichten in den IFRS — stets auch einen befreienden Konzernlagebericht nach dem an die EU-Bilanzrichtlinie angepassten Recht des befreienden Mutterunternehmens aufstellen.

# Konzernabschluss

## Befreiung nach § 292 HGB

Für die §§ 291, 292 HGB stellt das BilRUG überdies klar, dass eine Befreiung scheitert, wenn zu der befreienden Konzernrechnungslegung ein Versagungsvermerk erteilt wird; dagegen ist eine Einschränkung des Bestätigungsvermerks zur befreienden Konzernrechnungslegung grundsätzlich unschädlich.

Des Weiteren ergaben sich folgende Änderungen für den Konzernabschluss:

## Konzernabschluss

- Änderungen zur Kapitalkonsolidierung (§ 301 Abs. 2 HGB)

Grundsätzlich erfolgt die Erstkonsolidierung eines Tochterunternehmens auf den Zeitpunkt, zu dem es Tochterunternehmen wurde; dies ist bei Erwerb einer Mehrheitsbeteiligung der Erwerbszeitpunkt (§ 301 Abs. 2 Satz 1 HGB).

Fallen (früherer) Zeitpunkt des Erwerbs eines Tochterunternehmens und (späterer) Zeitpunkt der erstmaligen Aufstellung eines Konzernabschlusses oder der erstmaligen Einbeziehung in einen Konzernabschluss in unterschiedliche Geschäftsjahre, eröffnete § 301 Abs. 2 Satz 3 HGB bislang eine Erleichterung, nach der die Erstkonsolidierung des Tochterunternehmens auf den Zeitpunkt der erstmaligen Aufstellung/Erstkonsolidierung zu erfolgen hatte.

Diese „Zwangserleichterung“ („sind“) konnte sich ausnahmsweise als eine Beschwerne erweisen, falls die beizulegenden Zeitwerte des Reinvermögens des Tochterunternehmens zum (historischen) Erwerbszeitpunkt ermittelt worden waren und für den Zeitpunkt der erstmaligen Aufstellung/ Erstkonsolidierung neuerlich hätten ermittelt werden müssen. Mit dem neuen § 301 Abs. 2 Satz 5 HGB berücksichtigt der Gesetzgeber diese Problematik in der Praxis. Künftig wird „in Ausnahmefällen“ das Wahlrecht eröffnet, die Erstkonsolidierung auf den (historischen) Erwerbszeitpunkt durchzuführen.

## Konzernabschluss

- Behandlung passivischer Unterschiedsbeträge (§ 309 Abs. 2 HGB)

§ 309 Abs. 2 HGB regelt die Behandlung passivischer Unterschiedsbeträge aus der Kapitalkonsolidierung in den Jahren der Folgekonsolidierung. Mit § 309 Abs. 2 HGB muss die bisherige (nicht erschöpfende) Kasuistik einer allgemein-abstrakten Bilanzierungsanweisung weichen: „[E]in nach § 301 Absatz 3 auf der Passivseite auszuweisender Unterschiedsbetrag kann ergebniswirksam aufgelöst werden, soweit ein solches Vorgehen den Grundsätzen der §§ 297 und 298 in Verbindung mit den Vorschriften des Ersten Abschnitts entspricht.“

## Konzernabschluss

- Equity-Methode (§ 312 HGB)

Mit dem BilMoG hatte der Gesetzgeber für die Bilanzierung latenter Steuern das international übliche, bilanzorientierte „Temporary“-Konzept ins HGB eingeführt, es aber nach dem Wortlaut des § 306 HGB – der bislang nicht auf § 312 HGB verweist – nicht auch auf die Bewertung von Anteilen an assoziierten Unternehmen erstreckt (anders dagegen DRS 18.25). Nunmehr beseitigt das BilRUG dieses Defizit. Mithin sind künftig auch bei der Bewertung von Anteilen an assoziierten Unternehmen latente Steuern zu berücksichtigen, „soweit die für die Beurteilung maßgeblichen Sachverhalte bekannt oder zugänglich sind“.

Konkret bedeutet dies, dass bei der Zugangsbewertung von Anteilen an assoziierten Unternehmen (in einer Nebenrechnung) für alle erworbenen stillen Reserven passive und für alle übernommenen stillen Lasten aktive latente Steuern mit dem Ertragsteuersatz des assoziierten Unternehmens erfolgsneutral gebildet und in den Jahren der Folgebewertung entsprechend dem Schicksal der stillen Reserven/ Lasten erfolgswirksam fortgeschrieben werden müssen („inside basis differences“). Dagegen besteht für den Geschäfts- oder Firmenwert und für „outside basis differences“ ein Bilanzierungsverbot (§ 312 Abs. 5 Satz 3 HGB i. V. m. § 306 Satz 3 und 4 HGB).

# Konzernabschluss

- Konzernanhang

Im Wesentlichen erfolgen Änderungen im Konzernanhang analog zum Anhang

- Konzernlagebericht

Im Konzernlagebericht kommt es zu einer Ausweitung der Berichtspflichten hinsichtlich der Erklärung zur Unternehmensführung (§ 315 Abs. 5 HGB). Danach sind für sämtliche in den Konzernabschluss einbezogenen börsennotierten Aktiengesellschaften die Erklärungen zur Unternehmensführung nach § 289a HGB auch im Konzernlagebericht anzugeben, sofern nicht eine Berichterstattung auf der Internetseite der Gesellschaft erfolgt.

Neu eingefügt wird eine Angabe zur Lage wesentlicher Zweigniederlassungen der in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen (§ 315 Abs. 2 Nr. 3 HGB).

## Änderungen betreffend die Offenlegungspflicht

Durch das BilRUG ändert sich auch das Recht der Offenlegung.

Besonders bedeutsam ist, dass eine ordnungsgemäße Offenlegung voraussetzt, dass innerhalb der Offenlegungsfrist geprüfte und festgestellte bzw. gebilligte Abschlüsse eingereicht werden müssen. Damit ist die bisherige Nachreichung des Bestätigungs- oder Versagungsvermerks des Abschlussprüfers (nach Ablauf der Offenlegungsfrist) nicht mehr (ohne Sanktion) zulässig.

Eine Änderung des § 326 Abs. 2 Satz 1 HGB stellt klar, dass eine zur Konzernrechnungslegung verpflichtete Kleinstkapitalgesellschaft i. S. d. § 267a HGB mit der Hinterlegung ihrer (ggf. verkürzten) Bilanz ihre Offenlegungspflichten nicht allesamt erfüllt hat; vielmehr muss sie auch der Pflicht zur Offenlegung ihrer Konzernrechnungslegung nachkommen.