



BiRUG - Erleichterungen und Änderungen durch das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz

Inhalt	Seite
Überblick	6
I. Allgemeine Änderungen	
Größenkriterien	7
Ausschluss von der Definition einer Kleinstkapitalgesellschaft	10
Angaben zum Unternehmen	11
Befreiungsvorschriften für Tochterunternehmen	12
Ausschüttungssperre	14
II. Änderungen in Bilanz	
Definition Bilanzsumme	15
Zwischensummen	15
Nutzungsdauer immaterieller Vermögensgegenstände	15
Gewinn-/Verlustvortrag	16
Verbindlichkeitspiegel	16
III. Änderungen in Gewinn- und Verlustrechnung	
Umsatzerlöse	17
Wegfall der außerordentlichen Aufwendungen und Erträge	20

IV. Änderungen im Anhang

Haftungsverhältnisse	23
Gliederung	23
Anlagenspiegel	24
Sonstige finanzielle Verpflichtungen	25
Anteilsbesitz	25
Angaben zur Nutzungsdauer des Geschäfts- oder Firmenwerts	25
Angaben zum Konzern	26
Angaben zu Genussscheinen und anderen ausgegebenen Wertpapieren	26
Entwicklung latenter Steuersalden	26
Außergewöhnliche Sachverhalte	27
Periodenfremde Sachverhalte	27
Nachtragsbericht	27
Gewinnverwendung	28

V. Änderungen im Lagebericht 29

VI. Konzernabschluss	29
Befreiende Wirkung von Konzernabschlüssen	30
Wertansätze bei erstmaliger Einbeziehung in den Konzernabschluss	30
Ergebniswirksame Auflösung passiver Unterschiedsbeträge	31
Anpassung der Equity-Methode	31
Konzernanhang	32
VII. Änderungen im Konzernlagebericht	32
VIII. Offenlegung	33
IX. Erstanwendung	34
X. Fazit	35

Änderungen durch das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG)

Überblick

Am 18. Juni 2015 hat der Deutsche Bundestag das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) verabschiedet, am 23. Juli 2015 ist das Gesetz in Kraft getreten. Das BilRUG setzt die Vorgaben der Bilanzrichtlinie 2013/34/EU der Europäischen Union (EU-Bilanzrichtlinie) in nationales Recht um. Hauptziel der EU-Bilanzrichtlinie und damit des BilRUG ist es, kleine Unternehmen von Bürokratie zu entlasten und die Rechnungslegung innerhalb der EU weiter zu harmonisieren. Durch das BilRUG soll weiterhin eine Klarstellung von Zweifelsfragen und die Beseitigung von redaktionellen Fehlern aus früheren HGB-Anpassungen erreicht werden.

Wesentliche Neuerungen durch das BilRUG ergeben sich vor allem durch eine geänderte Umsatzerlösdefinition, die Anhebung der Schwellenwerte für die Unternehmensgrößenklassen sowie eine Überarbeitung der Anhangsangaben. Im Folgenden stellen wir Ihnen die wesentlichen Änderungen durch das BilRUG vor und geben erste Hinweise für die praktische Umsetzung. Alle Paragraphenangaben im Text beziehen sich auf das HGB in der BilRUG-Fassung sofern nicht anders vermerkt.

I. Allgemeine Änderungen

Größenkriterien

Um Unternehmen stärker von Bürokratie zu entlasten, wurden die Schwellenwerte nach §§ 267 und 293 HGB für die Größenklassen für den Einzel- und Konzernabschluss angehoben. Durch die Anhebung der Schwellenwerte sollen mehr Unternehmen von den größenklassenabhängigen Erleichterungen bei der Aufstellung, Prüfung und Offenlegung von Einzel- und Konzernabschlüssen und Lageberichten profitieren. Betroffen sind die Werte für die Übergänge von der kleinen zur mittelgroßen Gesellschaft und von der mittelgroßen zur großen Kapitalgesellschaft. Unverändert bleiben die Werte für die Kleinstkapital-gesellschaft.

Die Größenklassen des Unternehmens im Jahresabschluss werden nach §§ 267 und 267a HGB durch die Merkmale Bilanzsumme, Umsatzerlöse und Mitarbeiteranzahl ermittelt. Die Rechtsfolgen einer Einstufung als klein, mittelgroß oder groß treten ein, wenn das Unternehmen mindestens zwei der drei Merkmale innerhalb von zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren über- bzw. unterschreitet (siehe Tab. 1).

Für den Konzernabschluss wurden ebenfalls die Schwellenwerte angepasst. Nach § 293 Abs. 1 HGB ist ein Unternehmen von der Pflicht zur Erstellung eines Konzernabschlusses befreit, wenn zwei der drei Größenmerkmale unterschritten werden. Bei der Ermittlung der Größenmerkmale wird entweder auf unkonsolidierte (§ 293 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 HGB) oder konsolidierte Werte (§ 293 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 HGB) abgestellt (siehe Tab. 2).

	Bilanzsumme (in EUR)		Umsatzerlöse (in EUR)		Arbeitnehmer (Jahres-Ø)
	bisher	BilRUG	bisher	BilRUG	unverändert
Kleinstkapitalgesellschaft	≤ 350.000	≤ 350.000	≤ 700.000	≤ 700.000	≤ 10
kleine Kapitalgesellschaft	≤ 4.840.000	≤ 6.000.000	≤ 9.680.000	≤ 12.000.000	≤ 50
mittelgroße Kapitalgesellschaft	≤ 19.250.000	≤ 20.000.000	≤ 38.500.000	≤ 40.000.000	≤ 250
große Kapitalgesellschaft	> 19.250.000	> 20.000.000	> 38.500.000	> 40.000.000	> 250

Tab. 1: Größenklassen von Unternehmen

	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

Tab. 2: Schwellenwerte für Konzernabschlüsse

Die geänderten Schwellenwerte können freiwillig für das nach dem 31. Dezember 2013 beginnende Geschäftsjahr angewendet werden. Zu beachten ist hierbei, dass die Anwendung der angehobenen Schwellenwerte nur im Zusammenhang mit der Anwendung der neuen Umsatzerlösdefinition möglich ist (Art. 75 Abs. 2 S. 1 EGHGB). Die Neufassung der Umsatzerlösdefinition stellen wir Ihnen unter Punkt C. vor.

Durch die höheren Schwellenwerte werden nach Einschätzung der Bundesregierung ca. 7.000 bisher mittel- große Unternehmen klein und ca. 300 bisher große Unternehmen mittelgroß werden. Dies hat zur Folge, dass für diese Unternehmen größenabhängige Erleichterungen bei der Aufstellung, Prüfung und Offenlegung von Einzel- und Konzernabschlüssen sowie Lageberichten greifen.

Praxisbeispiel: Die A-GmbH möchte die Schwellenwerte des BilRUG bereits für ihr Geschäftsjahr vom 01.01. bis 31.12.2014 anwenden. In den vorangegangenen Geschäftsjahren 2013 und 2012 war die A-GmbH als mittelgroß eingestuft worden. Damit die Gesellschaft für das Geschäftsjahr 2014 als kleine Gesellschaft eingestuft werden kann, muss sie entweder in den Geschäftsjahren 2013 und 2014 oder in 2012 und 2013 als kleine Gesellschaft eingestuft werden. Entsprechend der Praxis bei früheren Anhebungen der Schwellenwerte werden bei dieser Betrachtung die neuen Schwellenwerte auch auf die vorangegangenen Geschäftsjahre rückbezogen. Für die Aufstellung der Jahresabschlüsse zu den früheren Abschlussstichtagen verbleibt es hingegen bei den alten Schwellenwerten. Zu beachten ist, dass bei vorzeitiger Anwendung der Schwellenwerte auch die neue Umsatzerlösdefinition angewendet werden muss (vgl. Art. 75 Abs. 2 S. 1 EGHGB).

Ausschluss von der Definition einer Kleinstkapitalgesellschaft

Mit dem BilRUG wurde die Vorschrift für die Kleinstkapitalgesellschaft in § 267a HGB um einen Absatz 3 ergänzt, der festlegt, welche Gesellschaften die Erleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften nicht mehr in Anspruch nehmen dürfen. Keine Kleinstkapitalgesellschaften sind demnach Investmentgesellschaften i.S.d. § 1 Abs. 11 KAGB, Unternehmensbeteiligungsgesellschaften i.S.d. § 1a Abs. 1 UBGG sowie Unternehmen, deren einziger Zweck darin besteht, Beteiligungen an anderen Unternehmen zu erwerben und zu halten.

Beteiligungsgesellschaften werden gemäß § 267a Abs. 3 Nr. 3 HGB durch zwei Tatbestandsmerkmale definiert: Einziger Zweck ist der Erwerb, die Verwaltung und die Verwertung von Beteiligungen, ohne dass die Beteiligungsgesellschaft unmittelbar oder mittelbar in die Verwaltung der Beteiligungen eingreift (Ausnahme Ausübung Gesellschafterrechte). Die Neuregelung zielt auf Holdingkapitalgesellschaften, die trotz hoher Bilanzsumme mangels Umsatzerlösen und Arbeitnehmern bislang als Kleinstkapitalgesellschaft eingestuft wurden.

Während sich der Unternehmenszweck aus dem Gesellschaftsvertrag ergibt, ist ein „Eingriff in die Verwaltung“ in der Praxis zum Teil schwer abzugrenzen. Komplementär- GmbHs und Organträger dürften weiterhin als Kleinstkapitalgesellschaften zu qualifizieren sein, im Übrigen wird es auf die Umstände des Einzelfalls ankommen.

Praxishinweis: Die praktische Bedeutung der neuen Vorschrift ist ein Ausschluss von Erleichterungen nur für die Finanzholding mit dem alleinigen Zweck des Haltens und Verwaltens von gesellschaftsrechtlichen Beteiligungen. Führungs- oder Funktionsholdings dagegen profitieren weiterhin von den Erleichterungen (im Sinne einer einheitlichen Leitung wird aktiv in laufendes Tagesgeschäft der Untergesellschaften eingegriffen).

Angaben zum Unternehmen

Aufgrund des neu eingefügten § 264 Abs. 1a HGB haben Kapitalgesellschaften im Jahresabschluss Sitz, Registergericht und die Nummer, unter der die Gesellschaft in das Handelsregister eingetragen ist, anzugeben. Befindet sich die Gesellschaft in Liquidation oder Abwicklung, ist auch diese Tatsache anzugeben. Diese Angaben können an vielen Stellen innerhalb des Jahresabschlusses alternativ gemacht werden. Wir empfehlen, die Angaben in den Anhang aufzunehmen oder auf einem Deckblatt zum Jahresabschluss zu machen.

Befreiungsvorschriften 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. Mit der Neufassung des § 264 Abs. 3 HGB werden die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme geändert. An Stelle der bisherigen Verpflichtung des Mutterunternehmens zur Verlustübernahme tritt die Verpflichtung, für alle vom Tochterunternehmen eingegangenen Verpflichtungen im folgenden Geschäftsjahr einzustehen. Einstandspflicht und Verlustausgleichspflicht sind nicht identisch: So kann eine Einstandspflicht bestehen, auch wenn keine Verluste erlitten worden sind et viceversa.

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.

Für haftungsbeschränkte Personengesellschaften, die Mutterunternehmen sind, ermöglicht der überarbeitete § 264b HGB weiterhin die Möglichkeit der Selbstbefreiung für den eigenen Jahresabschluss durch Aufstellung, Prüfung und Offenlegung eines Konzernabschlusses und Konzernlageberichts. Die bisher schon in der Praxis anerkannte Möglichkeit wird nunmehr auch gesetzlich verankert.

Ausschüttungssperre

Neu eingeführt wird die Bildung einer ausschüttungsgesperren Rücklage für noch nicht an die Kapitalgesellschaft ausgeschüttete Beteiligungserträge. Übersteigt der auf eine Beteiligung entfallende Teil des Jahresüberschusses in der Gewinn- und Verlustrechnung die Beträge, die als Dividende oder Gewinnanteil eingegangen sind oder auf deren Zahlung die Kapitalgesellschaft einen Anspruch hat, ist nach § 272 Abs. 5 HGB der Unterschiedsbetrag in eine Rücklage einzustellen, die nicht ausgeschüttet werden darf. Die Rücklage ist aufzulösen, soweit die Kapitalgesellschaft die Beträge vereinnahmt oder einen Anspruch auf ihre Zahlung erwirbt. Nach Auffassung des Rechtsausschusses des Bundestags genügt es für die Entstehung eines Anspruchs der Kapitalgesellschaft im Sinne des § 272 Abs. 5 HGB, dass die Kapitalgesellschaft den Beteiligungsertrag so gut wie sicher vereinnahmen wird, auch wenn ein Beschluss des Teiligungsunternehmens zur Gewinnverwendung noch aussteht (phasengleiche Gewinnvereinnahmung). Mit der Lesart des Rechtsausschusses wird die geltende Rechtslage bewahrt. Faktisch läuft die neue Vorschrift damit ins Leere, d.h. bislang phasengleich vereinnahmte Beteiligungserträge sind auch zukünftig entsprechend zu erfassen.

II. Änderungen in Bilanz

Definition Bilanzsumme

Für die Bestimmung der Größenklassen sind Bilanzsumme und Umsatzerlöse von elementarer Bedeutung. Durch das BilRUG wurde erstmals eine Definition der Bilanzsumme in das HGB aufgenommen. Die Bilanzsumme setzt sich nach § 267 Abs. 4a HGB aus den Posten zusammen, die in den Buchstaben A bis E des § 266 Abs. 2 HGB aufgeführt sind. Die Posten umfassen somit das Anlagevermögen, das Umlaufvermögen, einen aktiven Rechnungsabgrenzungsposten, die aktiven latenten Steuern sowie den aktiven Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung. Ein auf der Aktivseite ausgewiesener Fehlbetrag (§ 268 Abs. 3 HGB) wird nicht in die Bilanzsumme einbezogen.

Zwischensummen

Nach § 265 Abs. 5 S. 2 HGB ist es nun möglich, neben neuen Posten auch individuelle Zwischensummen in die Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung aufzunehmen.

Neu: Typisierende Nutzungsdauer von 10 Jahren für selbsterstellte immaterielle Vermögensgegenstände.

In der Praxis hat es sich als schwierig erwiesen, die Nutzungsdauern von selbstgeschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen und entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwerten verlässlich zu schätzen. Nach § 253 Abs. 3 S. 2 HGB ist, wenn die voraussichtliche Nutzungsdauer eines selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstands des Anlagevermögens nicht verlässlich geschätzt werden kann, die planmäßige Abschreibung auf die Herstellungskosten über einen (typisierten) Zeitraum von zehn Jahren vorzunehmen. Das Gleiche gilt auch für erworbene Geschäfts- oder Firmenwerte. Die Neuregelung ist nur auf nach dem 31. Dezember 2015 aktivierte, selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände oder erworbene Geschäfts- oder Firmenwerte anzuwenden (Art. 75 Abs. 4 EGHGB).

Gewinn-/Verlustvortrag

Bisher war eine Pflichtangabe zur Höhe des Gewinn- oder Verlustvortrages bei Aufstellung der Bilanz unter Berücksichtigung der teilweisen Verwendung des Jahresergebnisses im Anhang oder in der Bilanz möglich. Durch die Neufassung des § 268 Abs. 1 S. 2 HGB soll der Gewinn- oder Verlustvortrag nun in der Bilanz gezeigt werden. Es ist aber wahlweise weiterhin möglich, die Angabe stattdessen im Anhang zu machen.

Verbindlichkeitspiegel

Mit Neufassung des § 268 Abs. 5 S.1 HGB sind für Verbindlichkeiten in der Bilanz die Beträge mit einer Restlaufzeit von bis zu einem Jahr und der Betrag der Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr anzugeben. Unternehmen können die Vorgaben auch dadurch erfüllen, dass sie einen Verbindlichkeitspiegel erstellen. Der Verbindlichkeitspiegel muss dann die Posten des § 266 Abs. 3 Buchstabe C HGB einzeln darstellen und die Vorjahreszahlen nach § 265 Abs. 2 HGB angeben. Unabhängig von dieser die Bilanz betreffenden Vorgabe bleibt die Verpflichtung nach § 285 Nr. 1 HGB bestehen, im Anhang Verbindlichkeiten mit einer Laufzeit von mehr als fünf Jahren anzugeben.

III. Änderungen in Gewinn- und Verlustrechnung

Umsatzerlöse

Mit der Anhebung der Schwellenwerte nach §§ 267 und 293 HGB geht eine Änderung der Umsatzerlösdefinition einher. Der Umfang der Umsatzerlöse wird durch BilRUG deutlich erweitert. Zukünftig erfassen die Umsatzerlöse nach § 277 Abs. 1 HGB die Erlöse aus dem Verkauf und der Vermietung oder Verpachtung von Produkten sowie aus der Erbringung von Dienstleistungen nach Abzug der Erlösschmälerungen und der Umsatzsteuer sowie sonstiger direkt mit dem Umsatz verbundener Steuern. Die Umsatzerlöse müssen damit nicht mehr aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit erzielt werden.

Für die Praxis bedeutet dies einen hohen Umstellungs- und internen Prüfungsbedarf. Beispielsweise gehören Erlöse aus der Untervermietung von Räumen oder der Erlös aus Betriebskantinen zukünftig zu den Umsatzerlösen. Dies hat auch Auswirkungen auf die Bilanzierung der korrespondierenden Forderungen. Hier muss dann ein Ausweis in der Position Forderungen aus Lieferungen und Leistungen und nicht mehr unter den sonstigen Vermögensgegenständen erfolgen.

Praxisbeispiel: Folgende Erlöse werden zukünftig Umsatzerlöse sein: Konzernumlagen mit Leistungsaustausch (z.B. für Managementleistungen), verrechnete Kostenumlagen für Dritte (z.B. Gebäudekosten), atypische Miet- und Pachteinnahmen, Verkauf von Schrott, Einnahmen aus der Betriebskantine.

Die Erlöse aus dem Verkauf von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens sind weiterhin als sonstige betriebliche Erträge zu erfassen. Des Weiteren beinhaltet der Posten sonstige betriebliche Erträge auch zukünftig Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen, Währungsgewinne und Gewinne aus Umwandlungsvorgängen.

Im Gegensatz zur bisherigen Definition der Umsatzerlöse sind nunmehr die mit dem Umsatz direkt verbundenen Steuern abzuziehen. Eine gesetzliche Konkretisierung, was unter „direkt verbundenen sonstigen Steuern“ zu verstehen ist, existiert nicht. Nach herrschender Meinung dürften darunter insbesondere Verbrauch- und Verkehrssteuern (bspw. Energiesteuer, Schaumweinsteuer, Stromsteuer, Tabaksteuer und Biersteuer) zu subsumieren sein.

Aufgrund dieser Änderung werden die Umsatzerlöse der meisten Unternehmen gegenüber dem heutigen Rechtsstand ansteigen. Für die Abgrenzung wird es künftig stärker als bisher auf die Begriffe „Produkt“ und „Dienstleistung“ ankommen, die nach Ansicht des Rechtsausschusses für die meisten Grenzfälle eine hinreichende Orientierung bieten werden. Bei erstmaliger Anwendung der neuen Umsatzerlösdefinition ist nach Art. 75 Abs. 2 S. 3 EGHGB im Anhang auf die fehlende Vergleichbarkeit der Umsatzerlöse hinzuweisen. Nachrichtlich ist im Anhang für das Vorjahr der Betrag der Umsatzerlöse anzugeben, der sich bei Anwendung des § 277 Abs. 1 HGB nach BilRUG bereits im Vorjahr ergeben hätte. Die Angabe eines angepassten Vorjahreswertes der Umsatzerlöse ist nicht notwendig, wenn sich die Umsatzerlöse nach alter und neuer Definition entsprechen.

Praxishinweis: Praktische Implikationen ergeben sich durch die Neudefinition der Umsatzerlöse z.B. wie folgt:

- Auswirkungen auf andere Posten der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung (z.B. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen vs. sonstige Vermögensgegenstände, Abgrenzung der Umsatzkosten beim UKV, sonstige betriebliche Aufwendungen vs. Materialaufwand/Personalaufwand beim GKV)
- Auswirkungen auf die Pflicht zur Buchführung und zur Erstellung eines Inventars (§ 241a HGB)
- Auswirkungen auf Größenklassen (§§ 267a, 267, 293 HGB)
- Auswirkungen auf die Kontenzuordnung in der Buchhaltung
- Auswirkungen auf Bilanzierungsvorgaben (z.B. in Konzernrichtlinien)

Die neue Umsatzerlösdefinition und ihre Auswirkungen haben auch erhebliche Bedeutung für interne und externe Jahresabschlussanalysen, z.B. durch die Änderung von Kennzahlen wie der Umsatzrentabilität. Weiterhin können sich Auswirkungen auf vertragliche Vereinbarungen ergeben, die die Prüfung von Kreditverträgen, Nutzungsvereinbarungen für Rechte, Tantiemeregulungen u. Ä. notwendig macht. Für Gespräche zur konkreten Umsetzung in Ihrem Unternehmen stehen wir gerne zur Verfügung.

Wegfall der außerordentlichen Aufwendungen und Erträge

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: Falls ein Unternehmen bei der BilMoG- Umstellung bei der Bewertung der Pensionsrückstellungen von der ratierlichen Zuführung gemäß Art. 67 Abs. 1 EGHGB Gebrauch gemacht hat, kommt es zu einer Ausweisänderung durch den Wegfall der außerordentlichen Aufwendungen. Aufwendungen aus der Anwendung des Art. 67 Abs. 1 und 2 sind in der Gewinn- und Verlustrechnung innerhalb der sonstigen betrieblichen Aufwendungen als „Aufwendungen nach Art. 67 Abs. 1 und 2 EGHGB“ und Erträge hieraus innerhalb der sonstigen betrieblichen Erträge als „Erträge nach Art. 67 Abs. 1 und 2 EGHGB“ gesondert als „davon-Vermerk“ anzugeben.

Als Ersatz für den Wegfall der gesonderten Position wird für den Anhang eine (nicht inhaltsgleiche) Erläuterungspflicht eingeführt. Durch den neuen § 285 Nr. 31 HGB sind der Betrag und die Art der einzelnen Erträge und Aufwendungen von außergewöhnlicher Größenordnung oder außergewöhnlicher Bedeutung anzugeben, soweit die Beträge nicht von untergeordneter Bedeutung sind.

In der Gewinn- und Verlustrechnung entfällt des Weiteren die Zwischensumme „Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit“. Nach dem Zinsaufwand wird die Gewinn- und Verlustrechnung künftig wie folgt fortgeführt:

- Steuern vom Einkommen und Ertrag
- Ergebnis nach Steuern Sonstige
- Steuern
- Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag

IV. Änderungen im Anhang

Neben der Anhebung der Schwellenwerte und der neuen Umsatzerlösdefinition kommt es im Anhang zu vielen Neuerungen durch das BilRUG. Der Katalog der Pflichtangaben nach § 285 HGB wurde durch das BilRUG geändert bzw. erweitert. Die Vorschriften für den Konzernanhang nach § 314 HGB wurden analog geändert.

Haftungsverhältnisse

Nach § 268 Abs. 7 HGB sind die Angaben zu den in § 251 HGB bezeichneten Haftungsverhältnisse ausschließlich im Anhang zu machen. Das bislang bestehende Wahlrecht diese Angaben auch unter der Bilanz darzustellen, wurde damit aufgehoben. Dabei sind die Haftungsverhältnisse jeweils gesondert unter Angabe der gewährten Pfandrechte und sonstigen Sicherheiten anzugeben. Des Weiteren sind Verpflichtungen betreffend die Altersversorgung und Verpflichtungen gegenüber verbundenen oder assoziierten Unternehmen jeweils gesondert zu vermerken.

Gliederung

Durch die Neufassung des § 284 Abs. 1 HGB ist die Gliederung der Erläuterungen nun gesetzlich vorgeschrieben. Die Angaben sind in der Reihenfolge der einzelnen Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung darzustellen.

Anlagenspiegel

Ebenfalls neu aufgenommen wurden durch Einfügung des § 284 Abs. 3 HGB Regelungen zur Ausgestaltung des Anlagenspiegels. Der Anlagenspiegel ist somit in Zukunft Pflichtbestandteil des Anhangs. Im Anlagenspiegel sind ausgehend von den gesamten Anschaffungs- und Herstellungskosten, die Zugänge, Abgänge, Umbuchungen, Zuschreibungen sowie die Abschreibungen des Geschäftsjahrs gesondert aufzuführen. Zu den Abschreibungen sind gesondert folgende Angaben zu machen:

1. die kumulierten Abschreibungen zu Beginn und Ende des Geschäftsjahrs,
2. die im Laufe des Geschäftsjahrs vorgenommenen Abschreibungen und
3. Änderungen in den Abschreibungen in ihrer gesamten Höhe im Zusammenhang mit Zu- und Abgängen sowie Umbuchungen im Laufe des Geschäftsjahrs.

Sind in die Herstellungskosten Zinsen für Fremdkapital einbezogen worden, ist für jeden Posten des Anlagevermögens anzugeben, welcher Betrag an Zinsen im Geschäftsjahr aktiviert worden ist.

Im Vergleich zu den bisherigen Ausgestaltungen des Anlagespiegels müssen insbesondere die Abschreibungen im Zusammenhang mit den Zugängen des Geschäftsjahrs nun- mehr zwingend separat aufgeführt werden.

Sonstige finanzielle Verpflichtungen

Bei den Angaben zu den sonstigen finanziellen Verpflichtungen i.S.d. § 285 Abs. 3a HGB sind zukünftig zusätzlich auch Angaben zu den Verpflichtungen betreffend die Altersversorgung und Verpflichtungen gegenüber verbundenen oder assoziierten Unternehmen jeweils gesondert anzugeben.

Anteilsbesitz

Angaben zu Unternehmen, an denen die Gesellschaft beteiligt ist, sind nach § 285 Abs. 11 HGB nur noch zu machen, soweit es sich bei den Anteilen um Beteiligungen i.S.d. § 271 Abs. 1 HGB handelt. Bisher waren hier alle Unternehmen anzugeben, an denen die Gesellschaft mehr als 20 % der Anteile hält. Durch den Verweis auf § 271 Abs. 1 HGB wird diese strikte Vorschrift auf eine (widerlegbare) Beteiligungsvermutung bei einem Anteilsbesitz von mehr als 20 % reduziert.

Ergänzt wird diese Vorschrift zukünftig durch § 285 Nr. 11b HGB. Demnach hat eine börsennotierte Kapitalgesellschaft alle Beteiligungen an großen Kapitalgesellschaften anzugeben, die 5 % der Stimmrechte überschreiten.

Angaben zur Nutzungsdauer des Geschäfts- oder Firmenwerts

Durch die Neufassung des § 285 Nr. 13 HGB ist im Anhang zu erläutern, über welchen Zeitraum ein entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert abgeschrieben wird. Bisher war dies nur notwendig, wenn von einer Nutzungsdauer von mehr als fünf Jahren ausgegangen wurde.

Angaben zum Konzern

Die Aufspaltung des § 285 Nr. 14 HGB a.F. in § 285 Nr. 14 und 14a HGB dient der Klarstellung der Angabepflichten für den Konzernabschluss im größten und kleinsten Kreis. Aufgrund der Vorgaben aus der EU-Richtlinie wurde der § 288 Abs. 1 HGB neugefasst. Kleine Gesellschaften brauchen demnach keine Angaben zum Konzernabschluss für den größten Kreis zu machen. Für die Angaben zum Konzernabschluss für den kleinsten Kreis wurde der § 285 Nr. 14a HGB neu geschaffen.

Angaben zu Genussscheinen und anderen ausgegebenen Wertpapieren

Durch den neu eingefügten § 285 Nr. 15a HGB müssen nun auch Unternehmen in der Rechtsform einer GmbH oder haftungsbeschränkte Personengesellschaften Angaben über das Bestehen von Genussscheinen, Genussrechten, Wandelschuldverschreibungen, Optionsscheinen, Optionen, Besserungsscheinen oder vergleichbaren Wertpapieren oder Rechten, unter Angabe der Anzahl und der Rechte, die sie verbriefen, machen.

Entwicklung latenter Steuersalden

Neu in den Anhang aufgenommen wurde der § 285 Nr. 30 HGB, der die Nr. 29 ergänzt. Unternehmen haben, wenn latente Steuerschulden in der Bilanz angesetzt werden, die latenten Steuersalden am Ende des Geschäftsjahrs und die im Laufe des Geschäftsjahrs erfolgten Änderungen dieser Salden im Anhang anzugeben. Insbesondere ist anzugeben, wie sich latente Steuern im Geschäftsjahr ab- oder aufgebaut haben.

Außergewöhnliche Sachverhalte

Mit dem § 285 Nr. 31 HGB haben Unternehmen jeweils den Betrag und die Art der einzelnen Erträge und Aufwendungen von außergewöhnlicher Größenordnung oder außergewöhnlicher Bedeutung, soweit die Beträge nicht von untergeordneter Bedeutung sind, im Anhang anzugeben. Zukünftig sind diese Posten im Anhang einzeln darzustellen. Die Angabe ersetzt die bisher in der Gewinn- und Verlustrechnung gesondert ausgewiesenen Posten der außerordentlichen Aufwendungen bzw. Erträge. Die Angabe eines Gesamtbetrages, wie bisher in der Gewinn- und Verlustrechnung erfolgt, genügt hier nicht mehr.

Periodenfremde Sachverhalte

Die bisher in § 277 Abs. 4 S. 3 HGB a.F. enthaltene Angabepflicht zu den periodenfremden Aufwendungen und Erträgen wird in den neuen § 285 Nr. 32 HGB verschoben, aber inhaltlich nicht geändert.

Nachtragsbericht

Auf Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluss des Geschäftsjahrs eingetreten sind und weder in der Gewinn- und Verlustrechnung noch in der Bilanz berücksichtigt wurden, ist unter Angabe ihrer Art und ihrer finanziellen Auswirkungen im Anhang im Rahmen des sogenannten Nachtragsberichts einzugehen. Der Nachtragsbericht wird somit durch den neu eingeführten § 285 Nr. 33 HGB zukünftig im Anhang platziert, statt wie bisher im Lagebericht.

Gewinnverwendung

Durch den neu aufgenommenen § 285 Nr. 34 HGB haben Unternehmen zukünftig den Ergebnisverwendungsvorschlag bzw. den Ergebnisverwendungsbeschluss in den Anhang aufzunehmen. Wird – was der Regelfall sein dürfte – nur der Vorschlag aufgenommen, ist nach § 325 Abs. 1b HGB der Ergebnisverwendungsbeschluss im Bundesanzeiger offenzulegen.

V. Änderungen im 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.

VI. Konzernabschluss

Die oben beschriebenen Änderungen für den Jahresabschluss bezogen auf Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung und den Anhang gelten auch für den Konzernabschluss. Einzig die Regelung zur Rücklagenbildung für Beteiligungserträge (§ 272 Abs. 5 HGB) wurde für den Konzernabschluss nicht übernommen. Da auf Grund des § 298 HGB diese Regelung im Konzernabschluss nicht anzuwenden ist, vertreten wir die Auffassung, dass eine solche Rücklage für Zwecke des Konzernabschlusses wieder eliminiert werden muss. Für die Praxis weniger relevant dürfte sein, dass es zukünftig für die Konzernbilanz nicht mehr möglich ist, die Vorräte in einem Posten zusammenzufassen, wenn deren Aufgliederung wegen besonderer Umstände mit einem unverhältnismäßigen Aufwand verbunden wäre. Die bisherige Regelung des § 298 Abs. 2 HGB wurde ersatzlos gestrichen.

Befreiende Wirkung von Konzernabschlüssen

Durch den neu eingefügten § 291 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 HGB wird nun klargestellt, dass ein befreiender EU/EWR-Konzernabschluss und Konzernlagebericht auch nach den von der EU übernommen IFRS aufgestellt werden kann. Da die IFRS bislang keine Pflicht zur Aufstellung eines Konzernlageberichts vorsehen, ist eine Ergänzung um einen Konzernlagebericht nötig. Der § 292 HGB zur befreienden Wirkung von Konzernabschlüssen aus Drittstaaten wurde neu gefasst. Hierbei wurde der § 292 HGB mit der Konzernabschlussbefreiungsverordnung zusammengeführt. Wesentliche Änderungen ergaben sich indes nicht.

Wertansätze bei erstmaliger Einbeziehung in den Konzernabschluss

Stellt ein Mutterunternehmen erstmalig einen Konzernabschluss auf, sind nach § 301 Abs. 2 Satz 3 HGB die Wertansätze zum Zeitpunkt der Einbeziehung des Tochterunternehmens in den Konzernabschluss zugrunde zu legen, soweit das Tochterunternehmen nicht in dem Jahr Tochterunternehmen geworden ist, für das der Konzernabschluss aufgestellt wird. Das Gleiche gilt für die erstmalige Einbeziehung eines Tochterunternehmens, auf die bisher gemäß § 296 verzichtet wurde (§ 301 Abs. 2 S. 4 HGB). In Ausnahmefällen dürfen die Wertansätze nach § 301 Abs. 2 Satz 1 HGB auch in den Fällen der Sätze 3 und 4 zugrunde gelegt werden; dies ist im Konzernanhang anzugeben und zu begründen (§ 301 Abs. 2 S. 5 HGB). Hierdurch besteht zukünftig in Ausnahmefällen das Wahlrecht, die Erstkonsolidierung auf den (historischen) Erwerbszeitpunkt durchzuführen.

Ergebniswirksame Auflösung passiver Unterschiedsbeträge

Ein nach § 301 Abs. 3 HGB auf der Passivseite auszuweisender Unterschiedsbetrag kann nach § 309 Abs. 2 HGB ergebniswirksam aufgelöst werden, soweit ein solches Vorgehen den allgemeinen Bewertungsgrundsätzen und -methoden entspricht. Mit der neuen Regelung weicht die bisherige Kasuistik einer allgemein-abstrakten Formulierung. Der Gesetzgeber überlässt die Auslegung der Neuregelung damit dem Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee.

Anpassung der Equity-Methode

Der § 312 Abs. 3 HGB wird dadurch erweitert, dass auch bei assoziierten Unternehmen die Erleichterungen des § 301 Abs. 2 S. 3 und 4 HGB (Wertansatz bei erstmaliger Einbeziehung eines Tochterunternehmens in den Konzernabschluss) angewendet werden dürfen. Des Weiteren sind durch die Neufassung des § 312 Abs. 5 HGB die Regelungen zu den latenten Steuern (§ 306 HGB) auch für assoziierte Unternehmen anzuwenden, allerdings nur, soweit die für die Beurteilung maßgeblichen Sachverhalte bekannt oder zugänglich sind. Die bisherige Ausnahmevorschrift zur Zwischenergebniseliminierung gemäß § 312 Abs. 5 Satz 4 HGB wurde abgeschafft.

Mangels Übergangsregelung ist die Neuregelung der Berücksichtigung latenter Steuern retrospektiv anzuwenden. Sachgerecht erscheint die erstmalige Berücksichtigung latenter Steuern auf die Restbuchwerte stiller Reserven und Lasten im Wege einer erfolgsneutralen Korrektur des Geschäfts- oder Firmenwerts (jeweils in einer „Nebenrechnung“).

Konzernanhang

Im Wesentlichen erfolgen Änderungen im Konzernanhang analog zum Anhang.

VII. Änderungen im Konzernlagebericht

Analog zum Lagebericht für den Einzelabschluss ist auf Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluss des Geschäftsjahrs eingetreten sind, nicht mehr im Konzernlagebericht einzugehen. Dies erfolgt nun im Konzernanhang. Zudem ist im Konzernlagebericht zukünftig auf wesentliche Zweigniederlassungen der in den Konzern einbezogenen Unternehmen einzugehen, sofern dies für das Verständnis der Lage des Konzerns notwendig ist. Börsennotierte Unternehmen sowie Unternehmen, die börsennotierte Wertpapiere emittiert haben, müssen zukünftig für den Konzern gemäß § 315 Abs. 5 HGB eine Erklärung zur Unternehmensführung nach § 289a HGB erstellen und diese als gesonderten Abschnitt in den Konzernlagebericht aufnehmen. Weiterhin gilt, dass börsennotiert nach § 3 Abs. 2 AktG die Gesellschaften sind, deren Aktien oder Wertpapiere an einem organisierten Markt gemäß § 2 Abs. 5 WpHG zugelassen sind. Die Regelungen bezüglich der Erklärung zur Unternehmensführung im Lagebericht des Einzelabschlusses bleiben unverändert weiter bestehen.

XIII. Offenlegung

Der § 325 HGB erhält eine neue Struktur. Absatz 1 enthält Vorgaben darüber, welche Unterlagen offenzulegen sind und in welcher Weise die Offenlegung zu erfolgen hat. In Absatz 1a werden Angaben zur Offenlegungsfrist und die Möglichkeit einer späteren Einreichung von Unterlagen gemacht. Regelungen zu Änderungen des Jahresabschlusses oder des Lageberichts enthält hingegen Absatz 1b.

In § 325 Abs. 1a HGB wird festgelegt, dass alle offenzulegenden Unterlagen spätestens ein Jahr nach dem Abschlussstichtag des Geschäftsjahrs einzureichen sind. Innerhalb dieser Frist sind der geprüfte Abschluss der Gesellschaft sowie der Bestätigungsvermerk einzureichen. Es ist in Zukunft nicht mehr gestattet, einen ungeprüften Abschluss zur Fristwahrung offenzulegen. Sonstige offenzulegende Unterlagen (z.B. Aufsichtsratsbericht) können auch später, unverzüglich nach Vorliegen, eingereicht werden.

Da zukünftig der Ergebnisverwendungsbeschluss Bestandteil des Anhangs nach § 285 Nr. 34 HGB ist, ist dieser nicht mehr gesondert offenzulegen. Der Ergebnisverwendungsbeschluss ist nur dann gesondert offenzulegen, wenn im Anhang nur der Ergebnisverwendungsvorschlag enthalten ist.

IX. Erstanwendung

Die Änderungen durch das BilRUG sind grundsätzlich erstmals auf Jahres- und Konzernabschlüsse sowie Lage- und Konzernlageberichte für das nach dem 31. Dezember 2015 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden. Eine frühere vollumfängliche Anwendung des BilRUG ist nicht zulässig. Freiwillig können die geänderten Schwellenwerte und die Umsatzerlösdefinition für das nach dem 31. Dezember 2013 beginnende Geschäftsjahr angewendet werden. Zu beachten ist hierbei, dass die Anwendung der angehobenen Schwellenwerte an die Anwendung der neuen Umsatzerlösdefinition gekoppelt ist (Art. 75 Abs. 2 S. 1 EGHGB).

X. Fazit

Die Reform der handelsrechtlichen Rechnungslegung durch das BilRUG ist in ihrer Tragweite nicht mit dem BilMoG aus dem Jahr 2009 vergleichbar. Gleichwohl werden einige Neuerungen zu wesentlichen Änderungen in der handelsrechtlichen Berichterstattung der Unternehmen führen. Es ist deshalb den Unternehmen anzuraten, sich frühzeitig mit den Auswirkungen des BilRUG zu befassen. Ob das von der Bundesregierung verfolgte Ziel der Kostenentlastung für den Mittelstand erreicht wird, erscheint vor dem Hintergrund der Vielzahl und Komplexität der Änderungen fraglich.

Die Inhalte dieser Publikation können weder eine umfassende Darstellung der jeweiligen Problemstellungen sein noch den auf die Besonderheiten von Einzelfällen abgestimmten steuerlichen oder sonstigen fachlichen Rat ersetzen. Wir sind außerdem bestrebt sicherzustellen, dass die Inhalte dieser Publikation dem aktuellen Rechtsstand entsprechen, weisen aber darauf hin, dass Änderungen der Gesetzgebung, der Rechtsprechung oder der Verwaltungsauffassung immer wieder auch kurzfristig eintreten können. Deshalb sollten Sie sich unbedingt individuell beraten lassen, bevor Sie konkrete Maßnahmen treffen oder unterlassen.

Prof. Dr. Heinz Christian Knoll
Rechtsanwalt Steuerberater

Frankfurt

Kastor & Pollux Gebäude
Platz der Einheit 1
60327 Frankfurt am Main

T 069 / 24706261-0

F 069 / 24706261-90

Berlin

Frankfurt

Hannover

Leipzig

München

Würzburg