



**DER REGIERUNGSENTWURF DES  
BILANZRICHTLINIE-UMSETZUNGSGESETZES (BILRUG) –  
AUSWIRKUNGEN AUF DIE RECHNUNGSLEGUNG**

# HINTERGRUND

Die Bundesregierung hat am 7.1.2015 den Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26.6.2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates (Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz – BilRUG) veröffentlicht. Die Richtlinie 2013/34/EU ist bis zum 20.7.2015 in deutsches Recht umzusetzen.

Durch die Europäische Union (EU) wurden die bislang in Teilbereichen unterschiedlich ausgestalteten Rechtsrahmen für die Rechnungslegung haftungsbeschränkter Unternehmen überarbeitet und mit dem Ziel harmonisiert, kleine und mittelgroße Unternehmen wie auch Konzerne zu entlasten.

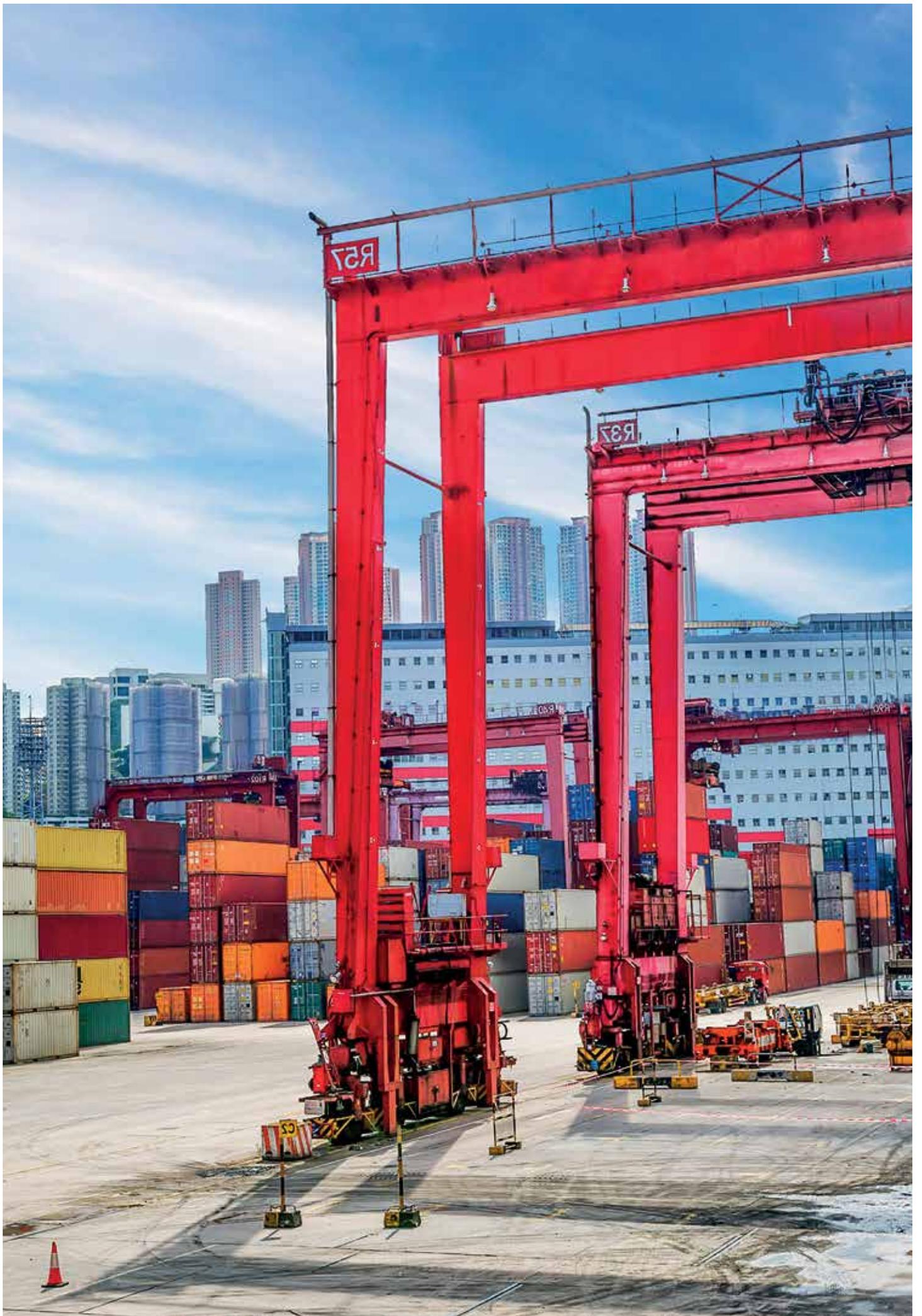
Durch die EU-Richtlinie soll zudem eine höhere Vergleichbarkeit der Jahres- und Konzernabschlüsse von Kapitalgesellschaften und bestimmten Personengesellschaften innerhalb der EU erreicht werden. Gleichzeitig verfolgt die EU das Ziel einer Stärkung des verantwortungsvollen Unternehmers. Zu diesem Zweck wurden neue Regelungen aufgenommen, die Unternehmen der mineralgewinnenden Industrie und der Primärwaldforstwirtschaft stärkeren Transparenzanforderungen hinsichtlich ihrer Zahlungen an staatliche Stellen unterwerfen („Country-by-Country-Reporting“).

Der Regierungsentwurf des BilRUG sieht vornehmlich Änderungen des HGB, des AktG, des GmbHG, des PubLG und der Einführungsgesetze vor. Das BilRUG wird laut Bundesregierung gleichzeitig dazu genutzt, Redaktionsversehen aus früheren bilanzrechtlichen Änderungen zu beheben und Klarstellungen vorzunehmen.

Dem Regierungsentwurf des BilRUG war ein Referentenentwurf des Bundesministeriums der Justiz und für Verbraucherschutz (BMJV) vom 28.7.2014 vorausgegangen.

## KERNPUNKTE DES BILRUG

- › Die Umsetzung des Gesetzentwurfs des Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes (BilRUG) hat bis zum 20.7.2015 zu erfolgen. Verpflichtender Erstanwendungszeitpunkt ist das nach dem 31.12.2015 beginnende Geschäftsjahr.
- › Anhebung der Schwellenwerte für die Bestimmung der Größenklassen gemäß § 267 HGB bzw. für die Befreiung von der Konzernrechnungslegungspflicht gemäß § 293 HGB
- › Die geänderte Definition der Umsatzerlöse in § 277 HGB-E kann unter Umständen zu einer erheblichen Ausweitung der Umsatzerlöse führen und entsprechende Relevanz hinsichtlich der Größenklassenbestimmung erlangen.
- › Außerordentliche Posten werden von der Gewinn- und Verlustrechnung in den Anhang verlagert. Des Weiteren ist eine Pflicht zur Angabe und Erläuterung von Betrag und Art einzelner Ertrags- und Aufwandsposten von außergewöhnlicher Größenordnung oder Bedeutung im Anhang vorgesehen.
- › Sog. Beteiligungsholdings können aufgrund der Einschränkung des Begriffs „Kleinstkapitalgesellschaften“ die Erleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften nicht mehr in Anspruch nehmen.
- › Für die Inanspruchnahme von Erleichterungen bei der Aufstellung, Prüfung und Offenlegung eines Jahresabschlusses und/oder Lageberichtes von Kapitalgesellschaften wird künftig vorausgesetzt, dass das Mutterunternehmen gegenüber der Gesellschaft, die eine oder mehrere Erleichterungen in Anspruch nehmen möchte, eine Einstandspflicht für die von dem Tochterunternehmen eingegangenen Verpflichtungen erklären muss.



# DEN JAHRESABSCHLUSS BETREFFENDE ÄNDERUNGEN

## NEUE GRÖSSENKLASSEN

Die wichtigste Änderung des HGB zur Umsetzung des Ziels des Bürokratieabbaus besteht darin, dass die Schwellenwerte für die Definition kleiner, mittelgroßer und großer Kapitalgesellschaften und diesen gleichgestellten Personenhandelsgesellschaften nach § 267 HGB-E angehoben werden sollen. Gleiches gilt nach § 293 HGB-E für die Konzernrechnungslegungspflicht.

Dies führt dazu, dass einzelne bislang als mittelgroß oder groß eingestufte Kapitalgesellschaften künftig als klein oder mittelgroß gelten bzw. dass einzelne bisher der Pflicht der Konzernrechnungslegung unterworfenen Mutterunternehmen aufgrund der Größe des Konzerns von der Berichtspflicht ausgenommen sein werden.

Die geänderten Schwellenwerte für den Einzel- und Konzernabschluss stellen sich wie folgt dar:

## EINZELABSCHLUSS

SCHWELLENWERTE GEMÄSS § 267 HGB-E	BILANZSUMME (MIO. EUR)		UMSATZERLÖSE (MIO. EUR)		ARBEITNEHMER- ZAHL
	Bislang	BilRUG	Bislang	BilRUG	Unverändert
<b>kleine Kapitalgesellschaften</b>	4,84	6,00	9,68	12,00	50
<b>mittelgroße Kapitalgesellschaften</b>	19,25	20,00	38,50	40,00	250

## KONZERNABSCHLUSS

SCHWELLENWERTE GEMÄSS § 267 HGB-E	BILANZSUMME (MIO. EUR)		UMSATZERLÖSE (MIO. EUR)		ARBEITNEHMER- ZAHL
	Bislang	BilRUG	Bislang	BilRUG	Unverändert
<b>Bruttomethode</b>	23,10	24,00	46,20	48,00	250
<b>Nettomethode</b>	19,25	20,00	38,50	40,00	250

Für alle Unternehmenskategorien wird gesetzlich klargestellt, dass sich die Bilanzsumme aus den Posten A bis E des Bilanzgliederungsschemas nach § 266 Abs. 2 HGB zusammensetzt (§ 267 Abs. 4a HGB-E).

**Hinweis:** Ein nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag ist, wie bislang, nicht in die Bilanzsumme einzubeziehen.

Nach § 267 Abs. 4 Satz 3 HGB-E sollen auch für einen Formwechsel, sofern der formwechselnde Rechtsträger eine Kapitalgesellschaft oder eine haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaft ist, zwei aufeinander folgende Stichtage für die Bestimmung der Größenklasse zu betrachten sein.

**Hinweis:** Die bestehende Ausnahmeregelung für Umwandlungen und Neugründungen wird damit für bestimmte Formwechsel eingeschränkt.

Im Unterschied zu vielen anderen Neuregelungen, die erstmals auf Abschlüsse für Geschäftsjahre anzuwenden sind, die nach dem 31.12.2015 beginnen, dürfen die angepassten Schwellenwerte für den Einzel- und Konzernabschluss nach dem Regierungsentwurf rückbezogen werden und somit rückwirkend erstmalig auf Jahresabschlüsse für das nach dem 31.12.2013 beginnende Geschäftsjahr angewendet werden.

Anders als im ursprünglichen Referentenentwurf wurde die Übergangsregelung zu den geänderten Schwellenwerten bei gleichzeitig geänderter Umsatzerlösdefinition nicht als Pflicht, sondern als Unternehmenswahlrecht ausgestaltet. Eine Pflicht, vorzeitig die geänderte Umsatzerlösdefinition nach § 277 Abs. 1 HGB-E anzuwenden (vgl. hierzu die Ausführungen auf Seite 19), wäre für zahlreiche Unternehmen mit erheblichem technischem Umstellungsbedarf verbunden.

**Hinweis:** Im Falle eines kalenderjahrgleichen Geschäftsjahres könnte sich bereits für das Geschäftsjahr 2014 eine Änderung der Größenklasse zum 31.12.2014 ergeben. Für die Bestimmung der Größenklasse wären, da die Größenmerkmale an zwei aufeinanderfolgenden Stichtagen über- oder unterschritten werden müssen, demnach die neuen Schwellenwerte zum 31.12.2014, 31.12.2013 und ggf. 31.12.2012 heranzuziehen. Das entspricht der Zielsetzung der Richtlinie 2013/34/EU. Die Entlastungen werden damit zum frühestmöglichen Zeitpunkt weitergegeben. Für eine abschließende Beurteilung der Frage zur Inanspruchnahme der Übergangsregelung zu den geänderten Schwellenwerten bleibt das weitere Gesetzgebungsverfahren abzuwarten.





## **AUSSCHLUSS VON BETEILIGUNGS- GESELLSCHAFTEN AUS DEM KREIS DER KLEINSTKAPITALGESELLSCHAFTEN**

Der neu eingefügte Absatz 3 des § 267a HGB-E definiert, welche Gesellschaften – trotz Erfüllung der Größenmerkmale – nicht als Kleinstkapitalgesellschaften gelten und damit die im Gesetz vorgesehenen Erleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften bei der Bilanzierung und Offenlegung nicht In Anspruch nehmen dürfen.

Keine Kleinstkapitalgesellschaften sind danach – wie bisher bereits durch die Spezialgesetze geregelt – Investmentgesellschaften im Sinne von § 1 Abs. 11 des Kapitalanlagegesetzbuchs und Unternehmensbeteiligungsgesellschaften im Sinne von § 1a Abs. 1 des Gesetzes über Unternehmensbeteiligungsgesellschaften. Der Kreis der betroffenen Beteiligungsgesellschaften wird jedoch durch das BilRUG um solche Beteiligungsgesellschaften ergänzt, deren einziger Zweck darin besteht, Beteiligungen an anderen Unternehmen zu erwerben und ihre Verwaltung und Verwertung wahrzunehmen, ohne dass sie unmittelbar oder mittelbar in die Verwaltung dieser Unternehmen eingreifen. Unberührt davon bleibt die Wahrnehmung von Rechten, die der Beteiligungsgesellschaft in ihrer Eigenschaft als Anteilseigner kraft Gesetzes oder Vertrags zustehen.

**Hinweis:** Ein typischer Anwendungsfall wird eine Holding-Kapitalgesellschaft sein. Nimmt diese Holding-Kapitalgesellschaft jedoch z. B. auf Grundlage einer Regelung im Gesellschaftsvertrag die Geschäftsführung der Beteiligungsgesellschaft wahr, dürfte § 267a Abs. 3 Nr. 3 HGB-E unter Umständen nicht einschlägig sein, so dass der Anwendungsbereich für Kleinstkapitalgesellschaften nach § 267a Abs. 1 HGB und die entsprechenden Erleichterungen demnach eröffnet sein dürften.

## **ERLEICHTERUNGEN BEI DER AUFSTELLUNG, PRÜFUNG UND OFFENLEGUNG**

Durch das BilRUG werden auch die zentralen Regelungen des HGB für die Inanspruchnahme von Erleichterungen bei der Aufstellung, Prüfung und Offenlegung eines Jahresabschlusses und/oder Lageberichtes geändert (§ 264 Abs. 3f., § 264b HGB). Diese Änderungen dienen jedoch nicht nur „der Bereinigung von Redaktionsversehen und einer sprachlichen Optimierung“, sondern haben auch erhebliche materielle Auswirkungen.

### **Erleichterungen für Tochter-Kapital- gesellschaften (§ 264 Abs. 3 HGB-E)**

In der Gesetzesbegründung wird zunächst klargestellt, dass die möglichen Erleichterungen nur für in einen Konzernabschluss einbezogene Tochterunternehmen und nicht für das Mutterunternehmen selbst gelten.

Wie nach bisherigem Recht ist Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Erleichterungen, dass kumulativ

- › alle Gesellschafter des Tochterunternehmens der Befreiung für das jeweilige Geschäftsjahr zugestimmt haben,
- › der befreiende Konzernabschluss und Konzernlagebericht in Einklang mit den EU-Richtlinien aufgestellt und geprüft wurden,
- › die Befreiung des Tochterunternehmens im Anhang des Konzernabschlusses des Mutterunternehmens angegeben wird,
- › der o.g. Gesellschafterbeschluss sowie der Konzernabschluss und der Konzernlagebericht für das Tochterunternehmen offengelegt worden sind.

Ist bisher die Mitteilung der Inanspruchnahme der Erleichterungen noch unter Angabe des Mutterunternehmens offenzulegen (§ 264 Abs. 3 Nr. 4 lit. b) HGB), wird dies künftig nicht mehr erforderlich sein. Klarstellend wurde ergänzt, dass die Offenlegung

- › auch den Bestätigungsvermerk zum Konzernabschluss und den Konzernlagebericht umfassen und
- › dass die Offenlegung in deutscher oder in englischer Sprache erfolgen muss (§ 264 Abs. 3 Satz 3 HGB-E).

Wesentlich ist jedoch die neue Forderung, dass sich das Mutterunternehmen bereit erklärt, für die vom Tochterunternehmen eingegangenen Verpflichtungen aus dem jeweiligen Geschäftsjahr einzustehen (§ 264 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 HGB-E).

Nach bislang geltendem Recht ist „lediglich“ eine Verlustübernahme nach § 302 AktG oder eine freiwillige Übernahme einer solchen Verpflichtung durch das Mutterunternehmen erforderlich.

Nach der Gesetzesbegründung ist, obwohl das Gesetz nur von Verpflichtungen spricht, wie bisher eine Verlustübernahme erforderlich (Verlustübernahmepflicht). Darüber hinaus muss das Mutterunternehmen aber „auch Engpässe in der Liquidität des Tochterunternehmens ausgleichen“, selbst wenn das Tochterunternehmen einen Jahresüberschuss erwirtschaftet hat (Einstandspflicht).

**Hinweis:** Diese Voraussetzung kann beispielsweise durch eine Nachschusspflicht des Mutterunternehmens oder durch Abgabe einer (harten) Patronatsklärung gegenüber dem Tochterunternehmen erfüllt werden.

Ein unmittelbarer Schuldbeitritt ist jedoch nicht erforderlich.

Bezüglich der zeitlichen Dimension der Verlustübernahmepflicht gilt unverändert, dass sich die Erklärung bzw. Pflicht dabei auf das Jahr bezieht, das auf das Geschäftsjahr folgt, für das die Erleichterungen in Anspruch genommen werden sollen (z. B. Verlustübernahme für das Geschäftsjahr 2017 bei Inanspruchnahme für den Jahresabschluss zum 31.12.2016).

Zum zeitlichen Horizont der Einstandspflicht des Mutterunternehmens für die vom Tochterunternehmen eingegangenen Verpflichtungen heißt es in der Gesetzesbegründung, dass diese „zu dem Zeitpunkt bestehen [muss], zu dem das Tochterunternehmen die Befreiungsmöglichkeit nutzen will“. Bei einem Verzicht auf die Offenlegung muss demzufolge die Einstandspflicht durchgehend zumindest während der gesetzlichen Offenlegungsfrist (d.h. 12 Monate ab dem Bilanzstichtag) bestehen (z. B. „Eintreten“ während des Geschäftsjahres 2017 bei Erleichterungen für den Jahresabschluss zum 31.12.2016). Sachlich umfasst die Einstandspflicht nach der Gesetzesbegründung sämtliche „Verpflichtungen des Tochterunternehmens [...], die bis zum Abschlussstichtag des Tochterunternehmens, auf den sich die Befreiung bezieht, entstanden sind“. Bei der Inanspruchnahme von Erleichterungen für den Jahresabschluss zum 31.12.2016 werden also alle bis zum 31.12.2016 entstandenen Verpflichtungen von der Einstandspflicht umfasst.

**Hinweis:** In der Praxis sollte die zeitliche wie auch die sachliche Dimension der Einstandspflicht im Rahmen der Erklärung des Mutterunternehmens entsprechend konkretisiert werden, was in der Regel neben der sachlichen Einschränkung des Eintretens nur für Verpflichtungen, die bis zum Abschlussstichtag (hier: 31.12.2016) entstanden sind auch die zeitliche Befristung der Erklärung auf das nachfolgende Geschäftsjahr (hier: 2017) zur Folge haben dürfte.



Die zeitliche Befristung der Einstandspflicht wird in der Gesetzesbegründung für zulässig erachtet. Auch diese „Einstands“-Erklärung des Mutterunternehmens ist für das Tochterunternehmen offenzulegen (§ 264 Abs. 3 Satz 1 Nr. 5 lit. b) HGB-E). Allerdings sieht der Gesetzgeber in Nr. 5 dieser Vorschrift, die zentral die offenzulegenden Dokumente zusammenfasst, von einer doppelten Offenlegung einzelner Unterlagen (z. B. des Konzernabschlusses) sowohl durch das Mutter- als auch durch das Tochterunternehmen ab. Hier ist die Offenlegung durch das Mutterunternehmen ausreichend, wenn bei der Suche im Bundesanzeiger unter dem Tochterunternehmen die durch das Mutterunternehmen offengelegten Unterlagen angezeigt werden und diese Unterlagen auch tatsächlich dort wie ein ordnungsgemäß offengelegter Einzelabschluss zugänglich sind.

**Hinweis:** Für Kleinstkapitalgesellschaften bedeutet dies, dass sie die für sie grundsätzlich geltenden Hinterlegungsregelungen nicht anwenden dürfen, sofern sie die Erleichterungen nach § 264 Abs. 3 HGB-E in Anspruch nehmen wollen. Sie müssen dann die offenzulegenden Unterlagen auch Dritten zugänglich machen, indem sie diese in herkömmlicher Weise im Bundesanzeiger offenlegen.

Eine Besonderheit gilt für befreiende Konzernabschlüsse, die nach dem Publizitätsgesetz (PublG) aufgestellt werden. Für diese PublG-Konzernabschlüsse besteht die Möglichkeit, auf die Angabe von Organbezügen im Konzernanhang zu verzichten. Wird jedoch von diesem Wahlrecht Gebrauch gemacht, ist die Inanspruchnahme der o.g. Erleichterungen für die in den Konzernabschluss einbezogenen Tochter-Kapitalgesellschaften nicht mehr möglich (§ 264 Abs. 4 HGB-E).

**Hinweis:** Durch die Abgabe einer Patronatserklärung und deren Verbreitung durch die Offenlegung im Bundesanzeiger nimmt die Risikosituation des erklärenden Mutterunternehmens, insbesondere bei einer späteren Insolvenz des Tochterunternehmens deutlich zu. Insoweit besteht ein erheblicher Unterschied zu den nachfolgend beschriebenen Regelungen für haftungsbeschränkte Personenhandels-gesellschaften.

### **Erleichterungen für haftungsbeschränkte Personenhandels-gesellschaften**

Das Pendant zu den von Kapitalgesellschaften anwendbaren Vorschriften des § 264 Abs. 3 HGB-E ist für die haftungsbeschränkten Personenhandels-gesellschaften, z.B. die klassische GmbH & Co. KG, die Bestimmung in § 264b HGB-E.

Mit der Neufassung dieser Vorschrift sollten die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme von Erleichterungen bei der Aufstellung, Prüfung und Offenlegung für Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkte Personenhandels-gesellschaften einander angeglichen werden. Dies ist nicht gelungen, da die zwei wesentlichen Unterschiede, entgegen dem ersten Ansinnen im Referentenentwurf, im vorliegenden Regierungsentwurf bestehen geblieben sind.

Anders als zunächst beabsichtigt und in den entsprechenden Fachartikel bereits beklagt, wurde die Möglichkeit der sog. „Selbstbefreiung“ einer Mutter-Personenhandels-gesellschaft doch beibehalten.

Während Kapitalgesellschaften, wenn sie die Erleichterungen in Anspruch nehmen wollen, als Tochterunternehmen in den befreienden Konzernabschluss einbezogen sein müssen, können haftungsbeschränkte Personenhandels-gesellschaften in den befreienden Konzernabschluss sowohl als Tochterunternehmen als auch als Mutterunternehmen einbezogen werden.

Weiterhin ist eine allgemeine Verlustübernahme- und Einstandspflicht des Mutterunternehmens für Verpflichtungen der Tochter-Personenhandels-gesellschaft, wie sie für die Tochter-Kapitalgesellschaften vorgesehen ist, nicht in § 264b HGB-E aufgenommen worden.

### **ZUSAMMENGEFASST ERGEBEN SICH FÜR HAFTUNGSBESCHRÄNKTE PERSONENHANDELSGESELLSCHAFTEN FOLGENDE VORAUSSETZUNGEN FÜR DIE INANSPRUCHNAHME DER ERLEICHTERUNGEN:**

- › Einbeziehung in den Konzernabschluss
  - › eines Mutterunternehmens einer größeren Gesamtheit von Unternehmen (mindestens drei) oder
  - › eines persönlich haftenden Gesellschafters (Komplementär)
- › Aufstellung und Prüfung des befreienden Konzernabschlusses und des Konzernlageberichts im Einklang mit den EU-Richtlinien
- › Angabe der Befreiung des Tochterunternehmens im Konzernanhang des Mutterunternehmens
- › Offenlegung des Konzernabschlusses, des Konzernlageberichts sowie des diesbezüglich erteilten Bestätigungsvermerks im Bundesanzeiger für das Tochterunternehmen.

# DIE BILANZ UND DIE GEWINN- UND VERLUSTRECHNUNG BETREFFENDE ÄNDERUNGEN

## **FOLGEBEWERTUNG DES SELBST GESCHAFFENEN IMMATERIELLEN ANLAGEVERMÖGENS UND DES GESCHÄFTS- ODER FIRMENWERTS**

Bei abnutzbaren Vermögensgegenständen des Anlagevermögens sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten um planmäßige Abschreibungen zu vermindern. Dies gilt auch für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände (v. a. aktivierte Entwicklungskosten) sowie für entgeltlich erworbene Geschäfts- oder Firmenwerte.

Schwierigkeiten bereitet bei diesen Vermögensgegenständen häufig die verlässliche Schätzung ihrer voraussichtlichen Nutzungsdauer. Für die Fälle, in denen die tatsächliche Nutzungsdauer ausnahmsweise nicht verlässlich geschätzt werden kann, werden im BilRUG zukünftig konkrete Vorgaben gemacht.

Im Referentenentwurf zum BilRUG wurde für die Fälle mangelnder verlässlicher Schätzbarkeit einer voraussichtlichen Nutzungsdauer die Festlegung einer höchstzulässigen Nutzungsdauer in einer Bandbreite zwischen fünf und zehn Jahren ermöglicht. Kritisiert wurde in Stellungnahmen zum Referentenentwurf u. a., dass die typisierende Nutzungsdauer von bis zu zehn Jahren vor dem Hintergrund tendenziell immer kürzer werdender Produktlebenszyklen zu lang sei.

Im Regierungsentwurf des BilRUG ist nunmehr die typisierende Nutzungsdauer mit zehn Jahren fest vorgegeben (§ 253 Abs. 3 Satz 3 HGB-E), wodurch Bilanzierungsspielräume grundsätzlich eingeschränkt werden. Allerdings verbleibt es bei der grundsätzlichen Entscheidung, ob eine Nutzungsdauer verlässlich bestimmbar ist oder nicht.



Sofern eine voraussichtliche Nutzungsdauer verlässlich bestimmbar ist bzw. Anhaltspunkte für eine bestimmbare kürzere Nutzungsdauer bestehen, bleibt es bei den allgemeinen Regelungen. Beispielsweise kann bei einem Schutzrecht mit einer rechtlichen Nutzungsdauer von fünf Jahren diese als verlässliche Basis zur Schätzung der Nutzungsdauer herangezogen werden.

**Hinweis:** Bei entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwerten sind bei Nutzungsdauern von mehr als fünf Jahren schon bisher im Anhang die Gründe für die Rechtfertigung dieser Annahme anzugeben. Durch das BilRUG wird künftig generell eine konkrete Erläuterung des Abschreibungszeitraums des entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwerts im Anhang gefordert (§ 285 Nr. 13 HGB-E).

## **AUSWEIS VON AUSLEIHUNGEN, FORDERUNGEN UND VERBINDLICHKEITEN GEGENÜBER GESELLSCHAFTERN**

Die im Referentenentwurf des BilRUG noch vorgesehene Änderung, wonach für kleine Kapitalgesellschaften in der Rechtsform der GmbH sowie für alle haftungsbeschränkten Personenhandelsgesellschaften der Ausweis von Ausleihungen, Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern zwingend in der Bilanz in einem gesonderten Posten erfolgen sollte, wurde im Regierungsentwurf wieder fallen gelassen.

**Hinweis:** Die bisher in § 42 GmbHG, § 264c HGB vorgesehene gesonderte Angabepflicht – wahlweise in der Bilanz oder im Anhang – für GmbHs und haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften in Bezug auf Ausleihungen, Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern bleibt unverändert.

## **AUSSCHÜTTUNGSSPERRE BEI PHASEN- GLEICHER GEWINNVEREINNAHMUNG**

Gegenüber dem Referentenentwurf wurde § 272 HGB über das Eigenkapital um einen neuen Absatz 5 erweitert. Danach besteht eine Ausschüttungssperre bei phasengleicher Vereinnahmung von Beteiligungserträgen.

Übersteigt der in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasste Beteiligungsertrag den Betrag, der bei der Gesellschaft bis zum Abschlusstichtag „eingegangen“ ist bzw. auf dessen Zahlung sie einen Anspruch hat, so ist der Differenzbetrag u.E. in eine Rücklage einzustellen, die nicht ausgeschüttet werden darf.

**Hinweis:** Diese neue Vorschrift dürfte vor allem in Fällen der phasengleichen Gewinnvereinnahmung bei (insbesondere) Mutter-Tochter-Verhältnissen zum Tragen kommen, da in diesen Fällen eine ertragswirksame Vereinnahmung von Gewinnen beim beteiligten Unternehmen stattfindet, bevor durch einen entsprechenden Gesellschafterbeschluss der Rechtsanspruch auf die Dividende oder den Gewinnanteil entsteht.

## AUSSERORDENTLICHE ERTRÄGE UND AUFWENDUNGEN

Bislang sind außerordentliche Aufwendungen und außerordentliche Erträge in der Gewinn- und Verlustrechnung in eigenen Positionen auszuweisen. Im Anhang sind die Posten zusätzlich hinsichtlich ihres Betrags und ihrer Art zu erläutern, soweit die ausgewiesenen Beträge für die Beurteilung der Ertragslage nicht von untergeordneter Bedeutung sind.

Künftig entfällt der gesonderte Ausweis außerordentlicher Posten in der Gewinn- und Verlustrechnung. Stattdessen wird zwingend im Anhang die Angabe von Betrag und Art der einzelnen Ertrags- und Aufwandsposten, die von außergewöhnlicher Größenordnung oder von außergewöhnlicher Bedeutung sind, gefordert (§ 285 Nr. 31 HGB-E).

Hinsichtlich des Ausweises in der Gewinn- und Verlustrechnung kommen künftig für die außerordentlichen Aufwendungen die konkreten Aufwandsarten (z. B. Personalaufwand, Materialaufwand, sonstige betriebliche Aufwendungen) in Betracht. Entsprechend werden außerordentliche Erträge künftig regelmäßig als „sonstige betriebliche Erträge“ zu qualifizieren sein. In Einzelfällen kann jedoch auch ein Ausweis in den Umsatzerlösen in Betracht kommen.

**Fazit:** Aus dem Jahresabschluss kann wie bisher ansatzweise ein „nachhaltiges Unternehmensergebnis“ abgeleitet werden. Durch die Verlagerung der Angabe außergewöhnlicher Erfolge in den Anhang sind jedoch die hierfür erforderlichen Informationen nicht mehr auf den ersten Blick ersichtlich.

Ausweistechnische Abgrenzungsprobleme und Ermessensspielräume werden auch unter Geltung der Neuregelung bestehen bleiben.

Inwieweit die Änderung der Kriterien der Legaldefinition von „außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit“ hin zu „außergewöhnlicher Größenordnung oder außergewöhnlicher Bedeutung“ in der Praxis Auswirkungen auf die anzugebenden Sachverhalte haben wird, bleibt abzuwarten.

**Hinweis:** Ein Ausweis von außerordentlichen Aufwendungen resultiert derzeit häufig aus der Verteilung des Unterschiedsbetrags von Pensionsrückstellungen, der sich im Rahmen der Umstellung der Rechnungslegung auf das HGB i.d.F. des BilMoG im Jahr 2010 ergeben hat. Künftig sind diese Aufwendungen innerhalb der sonstigen betrieblichen Aufwendungen auszuweisen und im Anhang zu erläutern, sofern sie von außergewöhnlicher Größenordnung/Bedeutung sind.

Zudem müssen Versicherungsunternehmen und Kreditinstitute auch weiterhin im Einklang mit unveränderten branchenspezifischen EU-Vorgaben außerordentliche Posten in der Gewinn- und Verlustrechnung gesondert ausweisen.

## NEUGLIEDERUNG DER GEWINN- UND VERLUSTRECHNUNG

Im Zusammenhang mit dem Wegfall des gesonderten Ausweises des außerordentlichen Ergebnisses in der Gewinn- und Verlustrechnung (§ 275 HGB-E) entfällt auch der Ausweis des Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit. Bei Anwendung des Gesamtkostenverfahrens folgen künftig auf den Posten „Zinsen und ähnliche Aufwendungen“ nachstehend aufgeführte Posten:

14. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag
15. Ergebnis nach Steuern
16. sonstige Steuern
17. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag

## NEUFASSUNG DER DEFINITION DER UMSATZERLÖSE

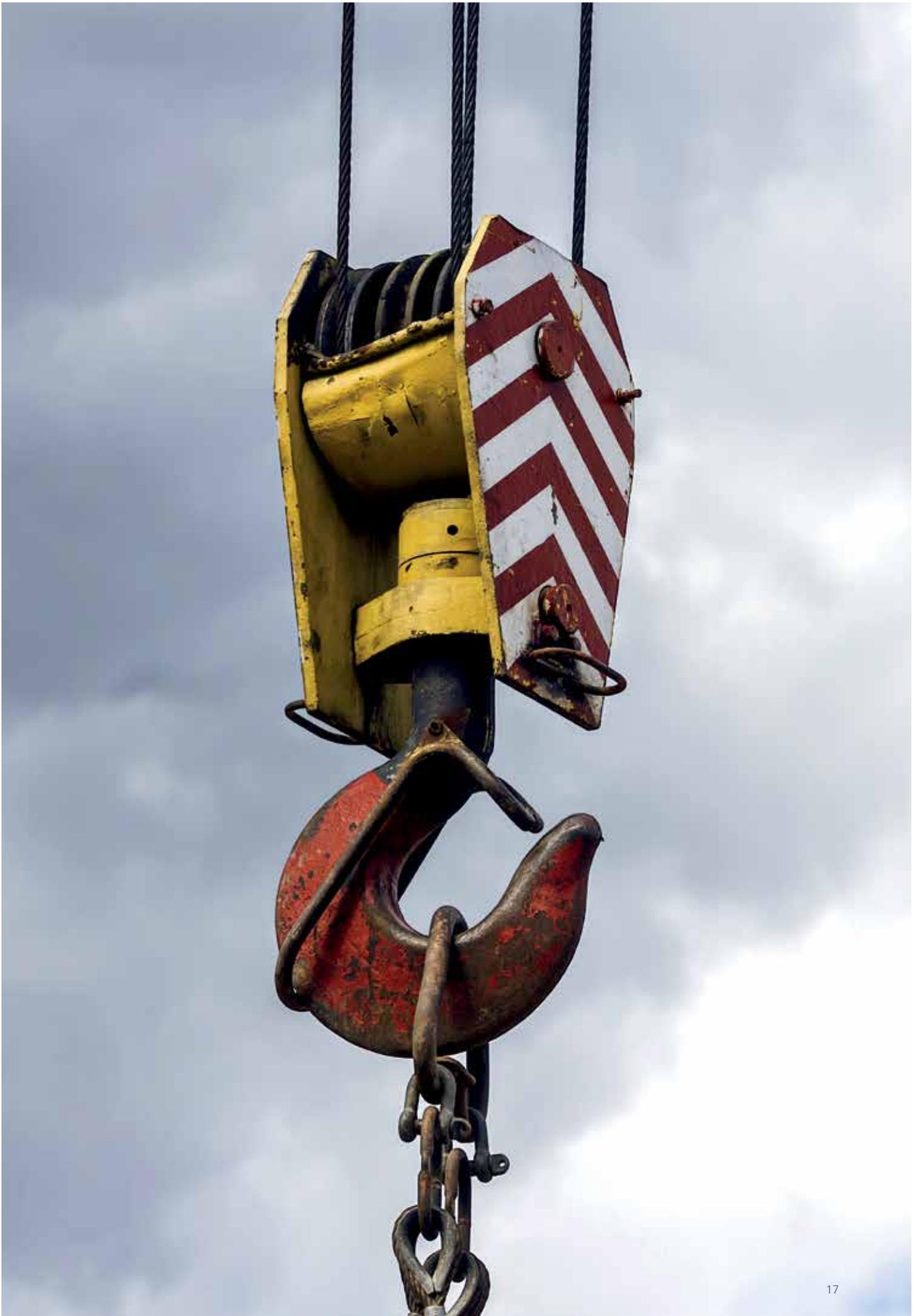
Das BilRUG führt gegenüber dem bisherigen Recht auch im Bereich der Umsatzerlöse zu wesentlichen Ausweisänderungen in der Gewinn- und Verlustrechnung (§ 277 Abs. 1 HGB-E).

Künftig sind Erlöse als Umsatzerlöse auszuweisen, wenn sie aus dem Verkauf und der Vermietung oder Verpachtung von Produkten sowie aus der Erbringung von Dienstleistungen resultieren.

Demnach wird für den Ausweis als Umsatzerlöse nicht mehr explizit der Verkauf von für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit der Gesellschaft typischen Erzeugnissen und Waren bzw. die Erbringung von typischen Dienstleistungen im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit vorausgesetzt. Damit entfallen die in der bisherigen Legaldefinition enthaltenen Tatbestandsmerkmale „gewöhnliche Geschäftstätigkeit“ und „typisches Leistungsangebot“. Hierdurch ergibt sich eine Ausweitung des Definitionsbereichs der Umsatzerlöse. Zudem sind sonstige direkt mit dem Umsatz verbundene Steuern abzuziehen.

**Hinweis:** Die bisher übliche typisierende Betrachtung, nach der Umsatzerlöse für Handels-, Produktions- und Dienstleistungsunternehmen sowie Holdinggesellschaften teilweise unterschiedlich abzugrenzen sind, wird damit entfallen. Zudem sind sonstige mit dem Umsatz verbundene Steuern abzuziehen.

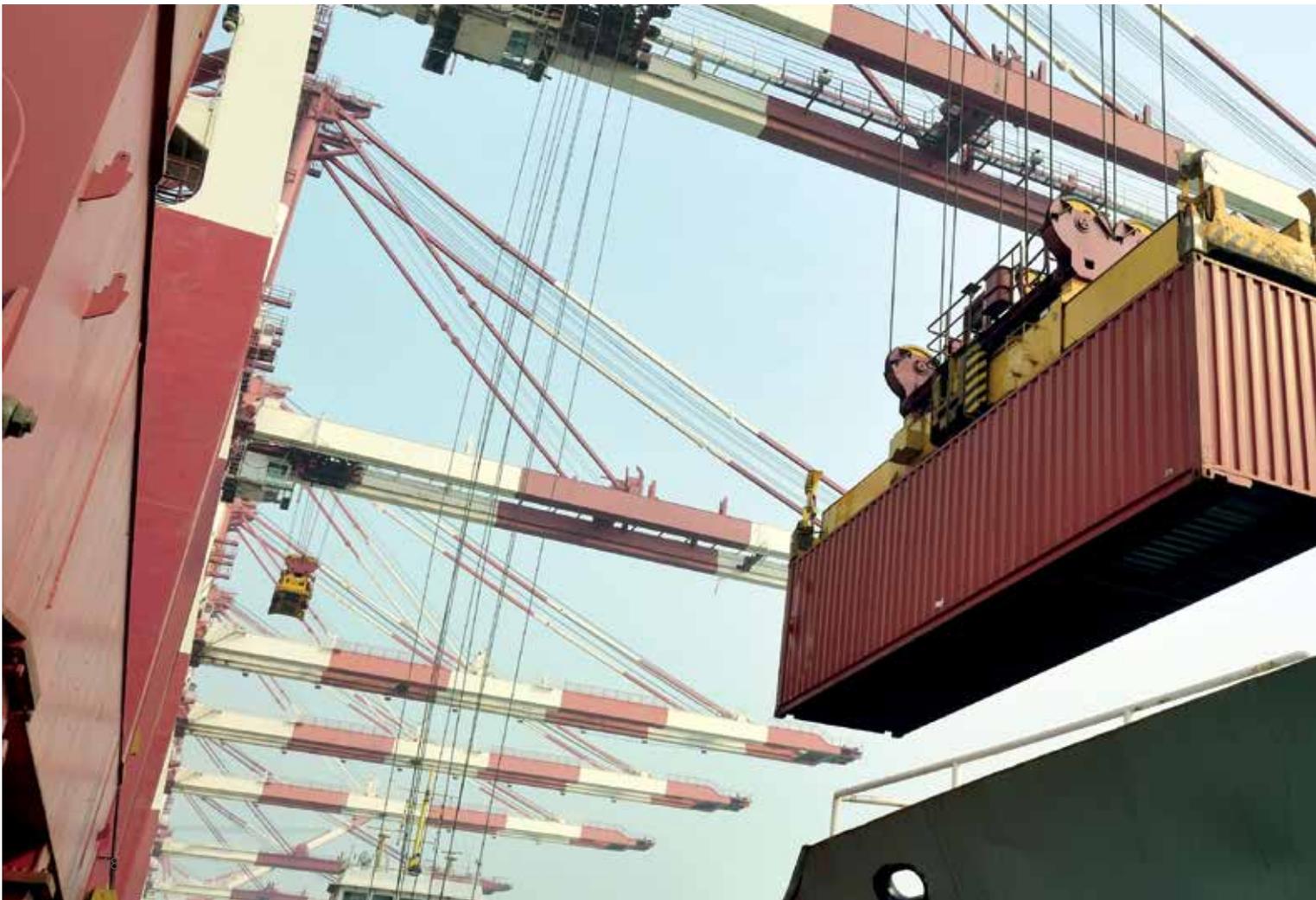
Während bislang z. B. Erträge aus der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken bei Grundstücksunternehmen geschäftsmodelltypische Umsatzerlöse darstellen, sind diese Erlöse bei Handels- und Industrieunternehmen in der Regel als „sonstige betriebliche Erträge“ zu qualifizieren. Nach der Neuregelung hat künftig ein Ausweis in den Umsatzerlösen zu erfolgen.



Weitere Beispiele für notwendige Ausweisänderungen nach dem BilRUG können sein:

- › Erlöse aus dem Betreiben von Werkskantinen
- › Erlöse aus Miet- und Pachteinnahmen
- › Erlöse aus der Vermietung von Werkswohnungen
- › Erlöse aus Konzernumlagen
- › Erlöse aus Schrottverkäufen
- › Erlöse aus Verkäufen von überzähligen Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen
- › Erlöse aus Verkäufen an Personal
- › Entgelte für die Verleihung von Arbeitskräften

Umsatzerlöse sind Bestandteil wesentlicher Kennzahlen zur Beurteilung der Ertragslage von Unternehmen. Durch die Neuregelung verlieren künftig unbereinigte Umsatzkennzahlen an Aussagekraft, da der unmittelbare Bezug zur gewöhnlichen Geschäftstätigkeit entfällt. Hierdurch werden Bilanzanalysen und Betriebsvergleiche erschwert.



**Hinweis:** Es empfiehlt sich, frühzeitig die praktischen Auswirkungen der Neuregelung auf Kennzahlen, Ausgangsgrößen erfolgsabhängiger Zahlungen (z. B. Umsatztantiemen) und ggf. Financial Covenants zu analysieren.

Grundsätzlich ist die Neudefinition der Umsatzerlöse erst für Abschlüsse für Geschäftsjahre verpflichtend anzuwenden, die nach dem 31.12.2015 beginnen. Macht der Bilanzierende jedoch von dem Wahlrecht Gebrauch, zur Bestimmung der Größenklassen nach HGB vorzeitig die erhöhten Schwellenwerte laut BilRUG zu verwenden, ist auch die Neudefinition der Umsatzerlöse bereits für Abschlüsse für nach dem 31.12.2013 beginnende Geschäftsjahre rückwirkend anzuwenden.

## **ERWEITERUNG DES ABSCHLUSSES UM ANGABEN ZUM UNTERNEHMEN**

In dem Jahresabschluss sind neben Firma und Sitz auch das Registergericht und die Nummer, unter der die Gesellschaft in das Handelsregister eingetragen ist, anzugeben (§ 264 Abs. 1a HGB-E). Gleiches gilt für den Konzernabschluss (§ 297 Abs. 1a HGB-E). Der Sitz entspricht dem Sitz laut Gesellschaftsvertrag oder Satzung. An welcher Stelle im Abschluss diese Angaben erfolgen sollen, wird gesetzlich nicht ausdrücklich geregelt. In der Begründung zum Regierungsentwurf wird ausgeführt, dass die Angaben beispielsweise in der Überschrift des Abschlusses, auf einem gesonderten Deckblatt oder an anderer hervorgehobener Stelle gemacht werden können. Als andere hervorgehobene Stelle dürfte es sich in der Praxis analog der IFRS-Rechnungslegung anbieten, dieser Angabepflicht am Beginn des Anhangs nachzukommen.



# ÄNDERUNGEN BEI DEN ANHANGANGABEN

Der Anhang wird durch die Aufnahme neuer verpflichtender Anhangangaben sowie durch die Verlagerung von Angabepflichten in den Anhang in seiner Bedeutung aufgewertet.

## ÄNDERUNGEN BEI MITTELGROSSEN UND GROSSEN GESELLSCHAFTEN

Der Gesetzesentwurf beinhaltet insbesondere folgende neue bzw. erweiterte Angabepflichten für mittelgroße und große Gesellschaften:

- › Bei Einbeziehung von Fremdkapitalzinsen in die Herstellungskosten ist für jeden Posten des Anlagevermögens der Betrag der im Geschäftsjahr aktivierten Zinsen anzugeben (§ 284 Abs. 3 HGB-E).
- › Hinsichtlich der Angaben zu den außerbilanziellen Geschäften wird klargestellt, dass auch deren finanzielle Auswirkungen anzugeben sind (§ 285 Nr. 3 HGB-E).
- › Zusätzlich zu den bisherigen Pflichtangaben müssen bei den Haftungsverhältnissen und sonstigen finanziellen Verpflichtungen die Verpflichtungen betreffend die Altersversorgung sowie die Verpflichtungen gegenüber assoziierten Unternehmen jeweils gesondert angegeben werden (§ 268 Abs. 7, § 285 Nr. 3a HGB-E).
- › In die Anteilsbesitzliste sind fortan alle Unternehmen aufzunehmen, an denen eine Beteiligung i. S. d. § 271 Abs. 1 HGB besteht oder deren Anteile von einer Person für Rechnung der Kapitalgesellschaft gehalten werden (§ 285 Nr. 11 HGB-E). Nach derzeit geltendem Recht sind nur Beteiligungen von mindestens 20 % anzugeben.
- › Die bislang nur aktienrechtlich vorgegebenen Angabepflichten nach § 160 Abs. 1 Nr. 5 und 6 AktG zum Bestehen von Genussrechten oder ähnlichen Rechten, aus denen die berichtende Gesellschaft verpflichtet ist (z.B. Wandelschuldverschreibungen, Optionsscheine, Optionen, Besserungsscheine) sind künftig auch für GmbHs und Personenhandelsgesellschaften i.S.d. § 264a HGB verpflichtend (§ 285 Nr. 15a HGB-E).
- › Erweiterung der bereits nach § 285 Nr. 29 HGB erforderlichen Angaben zu latenten Steuern um quantitative Angaben zu den latenten Steuersalden und ihren Bewegungen im Geschäftsjahr (§ 285 Nr. 30 HGB-E). Nach der Gesetzesbegründung soll insbesondere anzugeben sein, wie sich die latenten Steuern im Geschäftsjahr auf- oder abgebaut haben.
- › Aufgrund des Wegfalls des gesonderten Ausweises von außerordentlichen Aufwendungen und Erträgen in der Gewinn- und Verlustrechnung sind künftig im Anhang Angaben zu Erträgen und Aufwendungen von außergewöhnlicher Größenordnung oder Bedeutung hinsichtlich ihres Betrags und ihrer Art zu machen (§ 285 Nr. 31 HGB-E).
- › Der Ergebnisverwendungsvorschlag oder -beschluss ist im Anhang anzugeben (§ 285 Nr. 34 HGB-E). Die bisherige Erleichterung für bestimmte GmbHs nach § 325 Abs. 1 HGB entfällt damit künftig grundsätzlich.

Ferner werden die Erleichterungsvorschriften für mittelgroße Gesellschaften (§ 288 Abs. 2 HGB-E) reduziert. Mittelgroße Gesellschaften haben künftig auch die Vorteile und Risiken von außerbilanziellen Geschäften zu erläutern (§ 285 Nr. 3 HGB-E). Abweichend vom Referentenentwurf sind sie jedoch weiterhin von den Erläuterungen zu den latenten Steuern nach § 285 Nr. 29 HGB (nicht jedoch von den quantitativen Erläuterungen nach dem neuen § 285 Nr. 30 HGB-E) befreit.

### **ÄNDERUNGEN BEI KLEINEN GESELLSCHAFTEN**

Auch für kleine Gesellschaften werden die Angabepflichten geändert. Folgende neue Pflichtangaben werden eingeführt:

- › Die durchschnittliche Zahl der während des Geschäftsjahrs beschäftigten Arbeitnehmer ist anzugeben. Jedoch ist eine Aufgliederung nach Gruppen von Beschäftigten nicht erforderlich (§ 288 Abs. 1 Nr. 2 HGB-E).
- › Künftig ist auch eine Angabe zum Gesamtbeitrag der sonstigen finanziellen Verpflichtungen erforderlich.
- › Angaben zu Erträgen und Aufwendungen von außergewöhnlicher Größenordnung oder Bedeutung sind hinsichtlich ihrer Art und der jeweiligen Beträge zu machen (§ 285 Nr. 31 HGB-E).

Gleichzeitig werden jedoch auch die Erleichterungsvorschriften für kleine Gesellschaften (§ 288 Abs. 1 HGB-E) ausgeweitet, so dass z. B. folgende Angaben künftig nicht mehr erforderlich sind: Angaben zu nicht geleisteten Haftenlagen, die Angabe der gehaltenen Beteiligungen, der Organmitglieder, des persönlich haftenden Gesellschafters im Falle von Personengesellschaften, die Angaben zur Bewertung der Pensionsrückstellungen, zum Risiko der Inanspruchnahme bei Haftungsverhältnissen und die Angabe der ausschüttungsgesperrten Beträge.

Darüber hinaus werden bereits bestehende Vorschriften in den Anhang verlagert und somit die Anzahl der Wahlpflichtangaben reduziert:

- › Die in § 251 HGB bezeichneten Haftungsverhältnisse sind nun verpflichtend im Anhang anzugeben. Eine gesonderte Angabe unter der Bilanz ist für Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften nicht mehr zulässig (§ 268 Abs. 7 HGB-E).
- › Die Entwicklung des Anlagevermögens (Anlagen-gitter) ist nun verpflichtender Bestandteil des Anhangs. Die Wahlmöglichkeit eines Ausweises in der Bilanz entfällt durch die Aufhebung von § 268 Abs. 2 HGB. Kleine Gesellschaften können nach § 288 Abs. 1 Nr. 1 HGB-E wie bisher auf die Angaben verzichten.
- › Der bislang im Lagebericht enthaltene Nachtragsbericht ist nun im Anhang darzustellen (§ 285 Nr. 33 HGB-E). Materielle Unterschiede aus der Aufhebung von § 289 Abs. 2 HGB ergeben sich nach der Gesetzesbegründung durch den Wegfall der Darstellung von Vorgängen von besonderer Bedeutung, welche bereits in Bilanz oder Gewinn- und Verlustrechnung berücksichtigt sind, sowie der künftig zusätzlich zu erläuternden Art und der finanziellen Auswirkung der Vorgänge von besonderer Bedeutung. Die Angabe kann bei kleinen Gesellschaften gemäß § 288 Abs. 1 Nr. 1 HGB-E unterbleiben.

Die Erläuterung der Gründe für die Annahme einer Nutzungsdauer eines entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwerts von mehr als fünf Jahren wird für alle Gesellschaften durch eine generelle Pflicht zur Erläuterung des Zeitraums, über den ein entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert abgeschrieben wird, ersetzt (§ 285 Nr. 13 HGB-E).

# ÄNDERUNGEN IM LAGEBERICHT

Der Nachtragsbericht wird – wie bereits vorstehend beschrieben – in den Anhang verlagert.

Ferner wird § 289 Abs. 2 HGB von einer Soll- zu einer Muss-Vorschrift. Künftig ist damit im Lagebericht bei Vorliegen der nachfolgenden Sachverhalte einzugehen auf:

- › die als Risikomanagementziele und -methoden in Bezug auf die Verwendung von Finanzinstrumenten
- › den Bereich Forschung und Entwicklung
- › bestehende Zweigniederlassungen
- › die Grundzüge des Vergütungssystems (nur bei börsennotierten Aktiengesellschaften)



# DEN KONZERNABSCHLUSS BETREFFENDE ÄNDERUNGEN

## KONSOLIDIERUNGSPFLICHT, KONSOLIDIERUNGSKREIS

Die Regelungen zu Konsolidierungspflicht und Konsolidierungskreis enthalten einige Änderungen, die zu einem großen Teil lediglich redaktioneller Natur sind und nicht zu Modifikationen der Rechtslage führen. Erwähnenswert sind lediglich die folgenden Änderungen:

Grundsätzlich sind auch Mutterunternehmen von Teilkonzernen zur Aufstellung eines Konzernabschlusses und -lageberichts verpflichtet. Sofern von einem übergeordneten Mutterunternehmen (i.d.R. der obersten Konzernmutter) ein Konzernabschluss und -lagebericht aufgestellt wird, haben diese nach Maßgabe der §§ 291 f. HGB-E befreiende Wirkung für die Mutterunternehmen der nachgeordneten Teilkonzerne (befreiender Konzernabschluss und -lagebericht). Durch die Änderung des § 291 HGB wird klargestellt, dass diese Befreiungswirkung auch eintritt, wenn der übergeordnete Konzernabschluss nach IFRS aufgestellt wird. Eine materielle Änderung der bisherigen Rechtslage ist damit nicht verbunden.

Die Schwellenwerte für die Konzernrechnungslegungspflicht werden mit § 293 HGB-E um rund 4 % angehoben (vgl. Seite 5). In die Ausnahme von der größenabhängigen Befreiung in Abs. 5 werden nunmehr neben kapitalmarktorientierten Unternehmen auch Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen einbezogen.

## INHALT UND FORM DES KONZERNABSCHLUSSES

Wie der Einzelabschluss muss künftig auch der Konzernabschluss nach dem neuen § 297 Abs. 1a HGB-E Angaben zu Firma, Sitz und Handelsregisternummer des aufstellenden Unternehmens sowie ggf. zu dessen Liquidation oder Abwicklung enthalten. Da Firma und Sitz ohnehin in jedem Konzernabschluss angegeben sind, ist lediglich die Pflicht zur Angabe der Handelsregisternummer neu. Im Gegensatz zum Referentenentwurf wird im Regierungsentwurf nicht mehr vorgegeben, an welcher Stelle des Abschlusses die Angaben zu machen sind.

Da der Konzernabschluss nicht als Ausschüttungsbemessungsgrundlage dient, wird in § 298 Abs. 1 HGB der Verweis auf die Ausschüttungssperre aufgrund u.a. der Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens gestrichen. Daneben wird ein Verweis auf § 264c HGB aufgenommen, um klarzustellen, dass die besonderen Regelungen für Personengesellschaften von Mutterunternehmen, die Personengesellschaften i.S.d.§ 264c HGB sind, auch im Konzernabschluss zu beachten sind.

## **VOLLKONSOLIDIERUNG (TOCHTERUNTERNEHMEN)**

Die Regelung zum Zeitpunkt, auf den die einer Erstkonsolidierung zugrunde zu legende Bewertung der einbezogenen Vermögensgegenstände und Schulden zu erfolgen hat, wird an die bestehende Praxis angeglichen.

Bisher war bei erstmaliger Aufstellung eines Konzernabschlusses, z. B. wegen Überschreitens der Schwellenwerte, eine Bewertung auf das Datum des Wegfalls der Befreiungsmöglichkeit vorzunehmen. In Fällen, in denen zuvor bereits ein freiwilliger Konzernabschluss aufgestellt wurde, wäre demnach eine erneute Erstkonsolidierung auf diesen Zeitpunkt vorzunehmen gewesen. Nach überwiegender Kommentarmeinung durften unter Hinweis auf den Vereinfachungscharakter dieser Vorschrift in solchen Fällen die Werte aus der ursprünglichen Erstkonsolidierung fortgeführt werden. Dadurch, dass § 301 Abs. 2 Satz 3 HGB-E nicht mehr auf den Zeitpunkt der erstmaligen Verpflichtung zur Konzernabschlussaufstellung, sondern auf den Zeitpunkt der tatsächlichen erstmaligen Einbeziehung in den Konzernabschluss Bezug nimmt, findet sich diese Kommentarmeinung nunmehr – jetzt allerdings nicht mehr als Ermessensspielraum, sondern als Pflicht – im Gesetz wieder.

Bisher war für den Ausweis der Anteile anderer Gesellschafter in der Konzernbilanz keine feste Bezeichnung vorgegeben. Nach § 307 HGB-E sind sie künftig als „nicht beherrschende Anteile“ zu bezeichnen.

Die Auflösung eines passiven Unterschiedsbetrages aus der Erstkonsolidierung war bisher nur für die Fälle des Eintritts von zum Erstkonsolidierungszeitpunkt erwarteten konkreten negativen Zukunftserwartungen und die Fälle des lucky buy geregelt. Nach § 309 Abs. 2 HGB-E wird hinsichtlich der Behandlung passiver Unterschiedsbeträge nunmehr auf die allgemeinen Bewertungsgrundsätze der §§ 297 f. HGB und somit letztlich auf das Realisationsprinzip verwiesen.

**Hinweis:** Mit dem Rückgriff auf die allgemeinen Bewertungsgrundsätze wird eine differenzierte Behandlung je nach Charakter des passiven Unterschiedsbetrags kodifiziert, die derzeit bereits herrschende Literaturmeinung ist. Eine wichtige Auslegungshilfe dürfte dabei der aktuell in Überarbeitung befindliche Nachfolgestandard E-DRS 30 des DRS 4, Kapitalkonsolidierung, werden.

## **EQUITY-BEWERTUNG (ASSOZIIERTE UNTERNEHMEN)**

Nach bisherigem Recht sind für die Ermittlung des im Rahmen der Equity-Bewertung fortzuschreibenden Unterschiedsbetrags die Wertverhältnisse in dem Zeitpunkt maßgeblich, zu dem das Unternehmen assoziiertes Unternehmen geworden ist. Eine Vereinfachungsregelung für den Fall, dass ein Konzernabschluss erst später erstmalig aufgestellt wird, existierte nicht.

Nunmehr soll die Regelung für die Bewertung der Anteile an assoziierten Unternehmen durch Einführung eines Verweises auf den ebenfalls geänderten § 301 Abs. 2 Satz 3 HGB-E an die o.g. Regelung für die Vollkonsolidierung angepasst werden (§ 312 Abs. 3 Satz 3 HGB-E).

Neben den Regelungen zur Zwischenergebniseliminierung sind nach § 312 Abs. 5 Satz 3 HGB-E künftig auch die Regelungen zu den latenten Steuern aus Konsolidierungsmaßnahmen entsprechend anzuwenden. Diese Regelung ist bisher schon in DRS 18.25 verankert. Die noch im Referentenentwurf vorgesehene entsprechende Anwendung der Regelungen zur Schulden- und zur Aufwands- und Ertragskonsolidierung ist im Regierungsentwurf nicht mehr enthalten.

Bisher enthält § 312 Abs. 5 Satz 4 HGB ein Wahlrecht, Zwischenergebnisse im Rahmen der Equity-Bewertung vollständig oder quotaal zu eliminieren. Dieses Wahlrecht entfällt, ohne dass eine der beiden Möglichkeiten verpflichtend vorgegeben wird.

**Hinweis:** DRS 8.30 schreibt schon bisher die anteilige Eliminierung vor. Damit befindet er sich in Einklang mit der herrschenden Meinung in der Kommentarliteratur, die ebenfalls allein die anteilige Eliminierung für sachgerecht hält. Nach dem Wegfall des Wahlrechtes dürfte damit nach Umsetzung des BilRUG die quotale Eliminierung verpflichtend sein.



## FAZIT

Der Gesetzgeber hat sich auf die Fahnen geschrieben, das deutsche Bilanzrecht im Rahmen des BilRUG grundsätzlich nur insoweit zu ändern, als dies durch die umzusetzende EU-Bilanzrichtlinie aus dem Jahr 2013 erforderlich ist (vgl. BR-Drucks. 23/15, Seite 56). Da das deutsche Bilanzrecht schon bislang in weiten Teilen den Vorgaben der neuen EU-Bilanzrichtlinie entspricht, werden die anstehenden Änderungen des HGB in weitaus geringerem Ausmaß Anpassungen der Rechnungslegung nach sich ziehen, als dies vor gut fünf Jahren bei der letzten größeren Bilanzrechtsreform mit dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) der Fall war. Dies darf indes nicht darüber hinwegtäuschen, dass einzelne Neuregelungen – in Abhängigkeit von der Situation des jeweiligen Unternehmens – durchaus nicht zu unterschätzende Auswirkungen haben werden und Handlungsbedarf auslösen – etwa aufgrund der Ausweitung der Definition der Umsatzerlöse, des

Wegfalls des gesonderten Ausweises des außerordentlichen Ergebnisses in der Erfolgsrechnung und der Verschärfung der Anforderungen an die Erleichterungen/Befreiungen nach § 264 Abs. 3 HGB).

Es bleibt abzuwarten, ob und ggf. welche inhaltlichen Änderungen und Klarstellungen sich noch im weiteren Gesetzgebungsverfahren infolge der Stellungnahme des Bundesrats sowie der Beschlussempfehlung des Rechtsausschusses des Bundestags ergeben werden.

Haben Sie Fragen zu den Übergangsregelungen oder zu sonstigen Themenbereichen des BilRUG?

Wir informieren Sie gerne in einem persönlichen Gespräch über die neuen Rechtsvorschriften und erläutern Ihnen die möglichen Auswirkungen auf Ihre Rechnungslegung.

# KONTAKT

## **BERLIN**

Telefon +49 30 283992-0

## **BONN**

Telefon +49 228 85029-0

## **BREMEN**

Telefon +49 421 985986-0

## **DÜSSELDORF**

Telefon +49 211 9219-70

## **FRANKFURT**

Telefon +49 69 7104883-0

## **HAMBURG**

Telefon +49 40 37097-0

## **HANNOVER**

Telefon +49 511 936227-0

## **KÖLN**

Telefon +49 221 20643-0

## **LEIPZIG**

Telefon +49 341 24443-0

## **MÜNCHEN**

Telefon +49 89 549018-0

## **REUTLINGEN**

Telefon +49 7121 9489-0

## **SIEGEN**

Telefon +49 271 66056-0

## **SOLINGEN**

Telefon +49 212 25206-0

## **STUTTGART**

Telefon +49 711 2049-0

## **REDAKTIONELLE**

### **GESAMTVERANTWORTUNG:**

Christoph Brauchle, +49 711 2049-1317

Martina Büttner, +49 711 2049-1325

Dr. Ulrike Höreth, +49 711 2049-1371

[novus@ebnerstolz.de](mailto:novus@ebnerstolz.de)

Diese Publikation enthält lediglich allgemeinen Informationen, die nicht geeignet sind, darauf im Einzelfall Entscheidungen zu gründen. Der Herausgeber und die Autoren übernehmen keine Gewähr für die inhaltliche Richtigkeit und Vollständigkeit der Informationen. Sollte der Leser eine darin enthaltene Information für sich als relevant erachten, obliegt es ausschließlich ihm bzw. seinen Beratern, die sachliche Richtigkeit der Informationen zu verifizieren; in keinem Fall sind die vorstehenden Informationen geeignet, eine kompetente Beratung im Einzelfall zu ersetzen. Hierfür steht Ihnen der Herausgeber gerne zur Verfügung.

Der Beitrag unterliegt urheberrechtlichem Schutz. Eine Speicherung zu eigenen privaten Zwecken oder die Weiterleitung zu privaten Zwecken (nur in vollständiger Form) ist gestattet. Kommerzielle Verwertungsarten, insbesondere der (auch auszugsweise) Abdruck in anderen Newslettern oder die Veröffentlichung auf Websites, bedürfen der Zustimmung des Herausgebers.

