DAS BILANZRICHTLINIE-UMSETZUNGSGESETZ (BILRUG) – AUSWIRKUNGEN AUF DIE RECHNUNGSLEGUNG

HINTERGRUND

Das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) ist am 23.7.2015, einen Tag nach seiner Verkündung im Bundesgesetzblatt, in Kraft getreten. Die Bundesregierung hatte 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) verabschiedet (Regierungsentwurf). Die Richtlinie 2013/34/EU war bis zum 20.7.2015 in deutsches Recht umzusetzen. Der Deutsche Bundestag hatte dem Gesetz am 18.6.2015 in der Fassung der Beschlussempfehlung des Ausschusses für Recht und Verbraucherschutz (Rechtsausschuss) zugestimmt, aus der sich gegenüber dem Regierungsentwurf noch einige Änderungen ergeben haben.

Durch den EU-Gesetzgeber wurden die bislang in Teilbereichen unterschiedlich ausgestalteten Rechtsrahmen für die Rechnungslegung haftungsbeschränkter Unternehmen überarbeitet und u. a. mit dem Ziel harmonisiert, kleine und mittelgroße Unternehmen wie auch „kleine“ Konzerne zu entlasten. Durch die EU-Richtlinie soll zudem eine höhere Vergleichbarkeit der Jahres- und Konzernabschlüsse von Kapitalgesellschaften und bestimmten Personenhandelsgesellschaften innerhalb der EU erreicht werden. Gleichzeitig verfolgt die EU das Ziel einer Stärkung des verantwortungsvollen Unternehmertums. 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“).

Das BilRUG sieht vornehmlich Änderungen des HGB, des AktG, des GmbHG, des PublG und der zugehörigen Einführungsgesetze vor. Es wird gleichzeitig dazu genutzt, Redaktionsversehen aus früheren bilanzrechtlichen Änderungen zu beheben und Klarstellungen vorzunehmen.

KERNPUNKTE DES BILRUG

- Umsetzung der EU-Bilanzrichtlinie mit der Verkündung des BilRUG im Bundesgesetzblatt am 22.7.2015 erfolgt. Pflichtmäßige Erstanwendung auf Abschlüsse und Lageberichte für das erste nach dem 31.12.2015 beginnende Geschäftsjahr.
- Anhebung der monetären Schwellenwerte für die Bestimmung der Größenklasse gemäß § 267 HGB n.F. bzw. für die Befreiung von der Konzernrechnungslegungspflicht gemäß § 293 HGB n.F.
- Geänderte Definition der Umsatzerlöse in § 277 Abs. 1 HGB n.F. Dies kann zu einer u. U. erheblichen Ausweitung der Umsatzerlöse führen und Relevanz hinsichtlich der Größenklassenbestimmung erlangen.
- Verlagerung des gesonderten Ausweises außerordentlicher Erträge und Aufwendungen von der Gewinn- und Verlustrechnung in den Anhang. Ergänzende Verpflichtung zur Angabe und Erläuterung von Betrag und Art einzelner Erträge und Aufwendungen (Sachverhalte/Geschäftsvorfälle) von außergewöhnlicher Größenordnung oder außergewöhnlicher Bedeutung im Anhang.
- Wegfall des Postens „Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit“ in der Gewinn- und Verlustrechnung bei gleichzeitiger Einführung des Postens „Ergebnis nach Steuern“.
- (Finanz-)Holdingkapitalgesellschaften können aufgrund der Einschränkung des Begriffs „Kleinstkapitalgesellschaften“ die Erleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften nicht mehr in Anspruch nehmen.
- Darstellung des Nachtragsberichts im Anhang statt im Lagebericht unter zusätzlicher Angabe der finanziellen Auswirkungen von Vorgängen von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluss des Geschäftsjahres eingetreten sind.
- Einstandspflicht des Mutterunternehmens für Verpflichtungen einer Tochterkapitalgesellschaft als Voraussetzung für die Inanspruchnahme von Erleichterungen bei der Aufstellung, Prüfung und Offenlegung eines Jahresabschlusses und/oder Lageberichts. Dabei dürfte eine infolge eines Beherrschungs- oder Gewinnabführungsvertrags eintretende gesetzliche Verlustübernahmepflicht nach § 302 AktG und eine konzernrechtliche Verbundenheit der Unternehmen im Regelfall die Voraussetzung der Einstandspflicht erfüllen.

Hinweis:
Zeitgleich mit der Verabschiedung des BilRUG hat der Bundestag eine Entschließung hinsichtlich der Ermittlung des Zinssatzes für die Abzinsung von langfristig fälligen Rückstellungen (für Altersversorgungsverpflichtungen) gefasst. In dieser wurde die Bundesregierung aufgefordert, kurzfristig zu prüfen, ob mit der Ermittlung des Abzinsungszinssatzes auf Basis eines Siebenjahreszeitraums vor dem Hintergrund der nun schon lang anhaltenden Niedrigzinsphase der gewünschte Glättungseffekt bei Zinsschwankungen erreicht wird. Zudem sollte ggf. die Ermittlung des Diskontierungszinssatzes neu geregelt werden.

FSCU
375656 5
22G1

DEN JAHRESABSCHLUSS BETREFFENDE ÄNDERUNGEN

ANGEHOBENE SCHWELLENWERTE ZUR BESTIMMUNG DER GRÖSSENKLASSE

Die wichtigste Änderung des HGB zur Umsetzung des Ziels des Bürokratieabbaus besteht in der Anhebung der monetären Schwellenwerte für die Definition kleiner, mittelgroßer und großer Kapitalgesellschaften und diesen gleichgestellten Personenhandelsgesellschaften nach § 267 HGB n.F. Entsprechendes gilt nach § 293 HGB n.F. für die Pflicht zur Konzernrechnungslegung.

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

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

JAHRESABSCHLUSS

SCHWELLENWERTE GEMÄSS § 267 HGB n.F.	BILANZSUMME (MIO. EUR)		UMSATZERLÖSE (MIO. EUR)		ARBEITNEHMER-ZAHL I. D.
	Bislang	BilRUG	Bislang	BilRUG	Unverändert
Kleine Kapitalgesellschaften	4,84	6,00	9,68	12,00	50
Mittelgroße Kapitalgesellschaften	19,25	20,00	38,50	40,00	250

KONZERNABSCHLUSS

SCHWELLENWERTE GEMÄSS § 293 HGB n.F.	BILANZSUMME (MIO. EUR)		UMSATZERLÖSE (MIO. EUR)		ARBEITNEHMER-ZAHL I. D.
	Bislang	BilRUG	Bislang	BilRUG	Unverändert
Bruttomethode	23,10	24,00	46,20	48,00	250
Nettomethode	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 n.F.).

Hinweis: Ein nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag ist wie bisher nicht in die Bilanzsumme einzubeziehen.

Nach § 267 Abs. 4 Satz 3 HGB n.F. ist auch bei einem Formwechsel, sofern der formwechselnde Rechtsträger eine Kapitalgesellschaft oder eine haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaft ist, das Über- oder Unterschreiten der Schwellenwerte an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen für die Bestimmung der Größenklasse maßgebend. Die bestehende Ausnahmeregelung für Umwandlungen und Neugründungen wird damit für bestimmte Formwechsel für nicht anwendbar erklärt (Rückausnahme).

Im Unterschied zu den anderen Neuregelungen, die erstmals auf Abschlüsse und Lageberichte für Geschäftsjahre anzuwenden sind, die nach dem 31.12.2015 beginnen, dürfen die angehobenen Schwellenwerte für den Jahres- und den Konzernabschluss, allerdings nur gemeinsam mit der Anwendung der neuen Umsatzerlösdefinition des § 277 Abs. 1 HGB n.F., vorgezogen und somit rückwirkend erstmalig auf Abschlüsse und Lageberichte für das erste nach dem 31.12.2013 beginnende Geschäftsjahr angewendet werden.

Hinweis: Im Falle eines kalenderjahrgleichen Geschäftsjahres könnte sich bereits für das Geschäftsjahr 2015 eine Änderung der Größenklasse zum 31.12.2015 ergeben. Für die Bestimmung der Größenklasse wären, da die Größenmerkmale für einen Größenklassenwechsel an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen über- oder unterschritten werden müssen, demnach die neuen Schwellenwerte zum 31.12.2015, 31.12.2014 und ggf. 31.12.2013 heranzuziehen. Das entspricht der Zielsetzung der Richtlinie 2013/34/EU. Die Entlastungen werden damit zum frühestmöglichen Zeitpunkt an die Unternehmen weitergegeben.

Wird von dem Wahlrecht der vorgezogenen Erstanwendung der neuen Schwellenwerte und der geänderten Umsatzerlösdefinition auf den Abschluss für das nach dem 31.12.2013 beginnende Geschäftsjahr Gebrauch gemacht, sind diese vorzeitig angewandten Regelungen im Folgegeschäftsjahr, d. h. für das nach dem 31.12.2014 beginnende Geschäftsjahr, zwingend anzuwenden.

Wurde dieses Wahlrecht bislang nicht ausgeübt, besteht zudem die Möglichkeit, dieses auch für das erste nach dem 31.12.2014 beginnende Geschäftsjahr erstmals anzuwenden.

AUSSCHLUSS VON (FINANZ-)HOLDING-KAPITALGELLSCHAFTEN AUS DEM KREIS DER KLEINSTKAPITALGESELLSCHAFTEN

In dem neu angefügten Absatz 3 des § 267a HGB n.F. wird definiert, welche Gesellschaften – trotz Erfüllung der Größenmerkmale – keine Kleinstkapitalgesellschaften sind und damit die im Gesetz vorgesehenen Erleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften bei der Bilanzierung und Offenlegung nicht in Anspruch nehmen dürfen.

Keine Kleinstkapitalgesellschaften sind danach – wie bereits bisher durch die Spezialgesetze geregelt – Investmentgesellschaften i.S.d. § 1 Abs. 11 KAGB und Unternehmensbeteiligungsgesellschaften i.S.d. § 1a Abs. 1 UBGG. Der Kreis der betroffenen Beteiligungsgesellschaften wird jedoch durch das BilRUG um solche Beteiligungsgesellschaften erweitert, 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 (Finanzholdings). Unberührt davon bleibt die Wahrnehmung von Rechten, die der Beteiligungsgesellschaft in ihrer Eigenschaft als Anteilseignerin kraft Gesetzes oder Vertrags zustehen.

Hinweis: Ein typischer Anwendungsfall wird eine Holdingkapitalgesellschaft sein. Übt diese Holdingkapitalgesellschaft jedoch z. B. auf Grundlage einer Regelung im Gesellschaftsvertrag die Geschäftsführung bei der Beteiligung aus, dürfte § 267a Abs. 3 Nr. 3 HGB n.F. regelmäßig nicht einschlägig sein, so dass der Anwendungsbereich für Kleinstkapitalgesellschaften nach § 267a Abs. 1 HGB n.F. und die entsprechenden Erleichterungen eröffnet sein dürften.

ERLEICHTERUNGEN BEI DER AUFSTELLUNG, PRÜFUNG UND OFFENLEGUNG DES JAHRESABSCHLUSSES

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

Erleichterungen für Tochterkapitalgesellschaften (§ 264 Abs. 3 HGB n.F.)

Es wird im Gesetz zunächst klargestellt, dass die möglichen Erleichterungen nur für Kapitalgesellschaften in Betracht kommen, die als Tochterunternehmen in einen Konzernabschluss einbezogen werden. Es bleibt dabei, dass eine Mutterkapitalgesellschaft nicht durch Einbeziehung in den von ihr selbst aufgestellten Konzernabschluss Erleichterungen hinsichtlich ihres Jahresabschlusses in Anspruch nehmen kann.

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 der befreiende Konzernlagebericht in Einklang mit den EU-Richtlinien aufgestellt und geprüft wurden/werden,
- die Befreiung des Tochterunternehmens im Anhang des Konzernabschlusses des Mutterunternehmens angegeben wird,
- der o. g. Zustimmungsbeschluss der Gesellschafter sowie der Konzernabschluss und der Konzernlagebericht nebst zugehörigem Bestätigungs- oder Versagungsvermerk für das Tochterunternehmen offengelegt worden sind bzw. offengelegt werden.

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

- auch den Bestätigungsvermerk zum Konzernabschluss und zum Konzernlagebericht umfassen und
- die Offenlegung der genannten Unterlagen in deutscher oder in englischer Sprache im Bundesanzeiger erfolgen muss (§ 264 Abs. 3 Satz 3 HGB n.F.).

Von möglicherweise erheblicher Bedeutung ist jedoch die neue Voraussetzung, dass sich das Mutterunternehmen bereit erklärt, für die vom Tochterunternehmen bis zum Abschlussstichtag eingegangenen Verpflichtungen im folgenden Geschäftsjahr einzustehen (§ 264 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 HGB n.F.).

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

Der Gesetzesbegründung nach ist Sinn dieser Einstandspflicht, dass die Adressaten der wegfallenden, grundsätzlich offenzulegenden Jahresabschlüsse des Tochterunternehmens (Vertragspartner und Kreditgeber) zur Einschätzung wirtschaftlicher

Chancen und Risiken auch den Konzernabschluss des Mutterunternehmens zugrunde legen können.

Hierfür sei es erforderlich, dass das Mutterunternehmen „etwaige Verluste des Tochterunternehmens (Jahresfehlbeträge) wie nach § 302 AktG ausgleicht" (Verlustübernahmepflicht). Darüber hinaus müsse der Gesetzesbegründung nach das Mutterunternehmen aber „auch Engpässe in der Liquidität des Tochterunternehmens ausgleichen", selbst wenn das Tochterunternehmen einen Jahresüberschuss ausgewiesen hat (Illiquiditätsausgleichspflicht).

Hinweis: Letztere Voraussetzung kann beispielsweise durch eine Nachschusspflicht des Mutterunternehmens oder durch Abgabe einer harten Patronatserklärung gegenüber dem Tochterunternehmen erfüllt werden. Ein Beitritt des Mutterunternehmens zu den Schulden des Tochterunternehmens ist jedoch nicht erforderlich.

Der Begründung zur Beschlussempfehlung des Rechtsausschusses zufolge sollte mit der Neuformulierung des § 264 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 HGB n.F. (Einstandspflicht statt Verlustübernahmepflicht) lediglich die entsprechende Passage der EU-Bilanzrichtlinie wörtlich umgesetzt werden. Mit der Einstandspflicht sei hiernach nicht zwingend eine Außenhaftung des Mutterunternehmens gegenüber Gläubigern des Tochterunternehmens erforderlich, vielmehr sei eine Innenhaftung ausreichend.

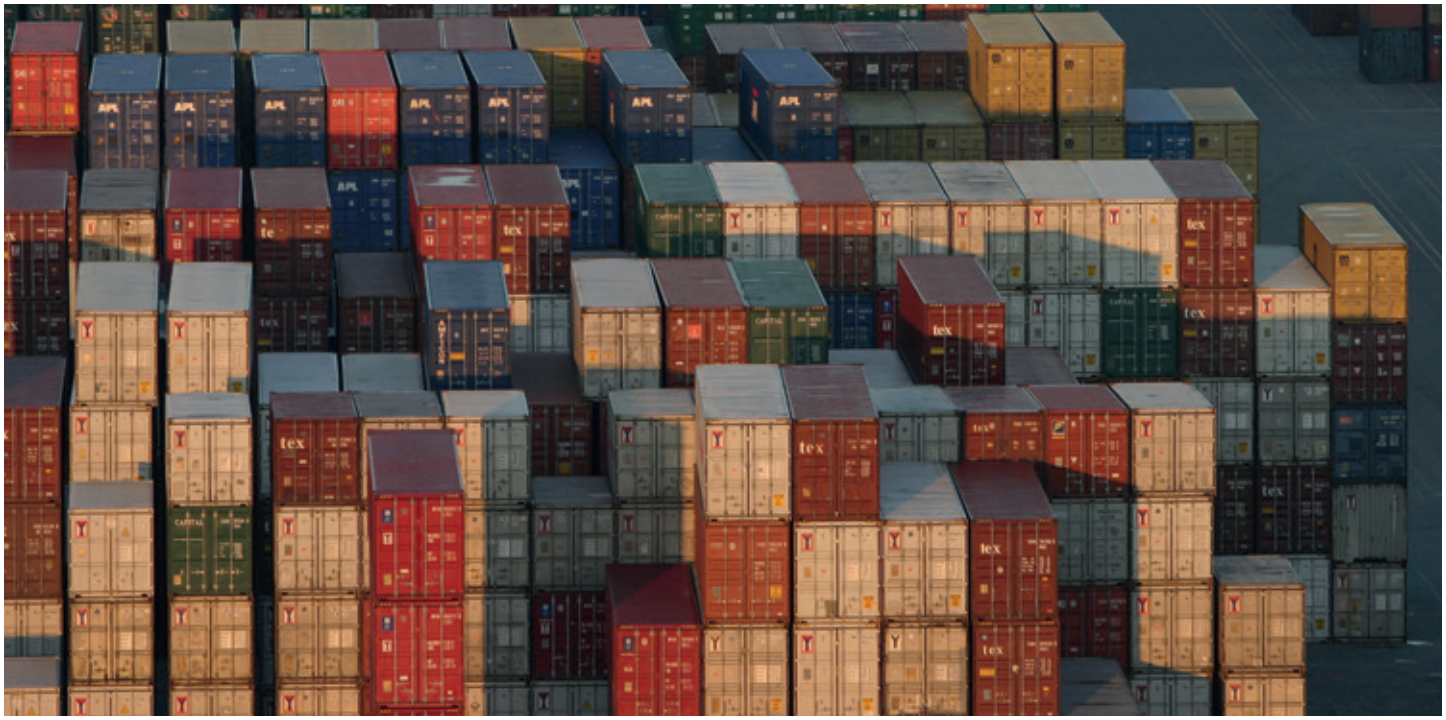
Nach Ansicht der Mitglieder des Rechtsausschusses reichen eine „infolge eines Beherrschungs- oder Gewinnabführungsvertrages eintretende gesetzliche Verlustübernahme nach § 302 AktG und eine konzernrechtliche Verbundenheit der Unternehmen für diese Einstandspflicht im Regelfall" aus.

Entscheidend sei der Begründung zur Beschlussempfehlung zufolge, dass „das Mutterunternehmen sicherstellt, dass das Tochterunternehmen jederzeit zur Erfüllung seiner Verpflichtungen in der Lage ist und es bei Bedarf mit den notwendigen Mitteln ausstattet".

Der Ausschuss geht im Ergebnis daher davon aus, dass mit der Neuformulierung im Regelfall keine Änderung der bisherigen Praxis notwendig ist.

Hinweis: Die Begründung zur Beschlussempfehlung des Rechtsausschusses widerspricht der Begründung zum Regierungsentwurf, nach der neben Verlusten auch Liquiditätsunterdeckungen durch das Mutterunternehmen ausgeglichen werden sollen. Es bleibt abzuwarten, welche Positionen sich hierzu in Lehre und Praxis entwickeln werden und wie letztendlich die Rechtsprechung darüber entscheidet.

Bezüglich der zeitlichen Dimension der Verlustübernahmepflicht gilt unverändert, dass sich die Erklärung bzw. Pflicht auf das Jahr erstrecken muss, 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). Tatsächlich fordert der Gesetzgeber eine Einstandspflicht lediglich für das folgende Geschäftsjahr des Tochterunternehmens, d. h. begrenzt auf die Dauer maximal eines Zeitjahres.



In sachlicher Hinsicht muss die Einstandspflicht des Mutterunternehmens sämtliche bis zum Abschlussstichtag eingegangenen Verpflichtungen des Tochterunternehmens abdecken, auch wenn sie in früheren Geschäftsjahren entstanden sind. Dies schließt neben den bis zum Abschlussstichtag bilanzierten Verbindlichkeiten und Rückstellungen auch eingegangene Haftungsverhältnisse und sonstige finanzielle Verpflichtungen ein.

Hinweis: In der Praxis sollte die zeitliche wie auch die sachliche Dimension der Einstandspflicht im Rahmen der Erklärung des Mutterunternehmens konkretisiert werden, was i.d.R. neben der sachlichen Einschränkung des Einstehens nur für Verpflichtungen, die bis zum Abschlussstichtag (im obigen Beispiel: 31.12.2016) entstanden sind, auch die zeitliche Befristung der Erklärung auf das nachfolgende Geschäftsjahr (im obigen Beispiel: 2017) zur Folge haben dürfte.

Die „Einstands"-Erklärung des Mutterunternehmens für das Tochterunternehmen ist neben dem Gesellschafterbeschluss über die Inanspruchnahme der Erleichterungen im Bundesanzeiger (§ 264 Abs. 3 Satz 1 Nr. 5 Buchst. b HGB n.F.) offenzulegen. Der Gesetzgeber sieht in Nr. 5 dieser Vorschrift, in der an zentraler Stelle die offenzulegenden Unterlagen aufgeführt sind, vom Erfordernis einer doppelten Offenlegung einzelner Unterlagen (z. B. des Konzernabschlusses) sowohl durch das Mutter- als auch durch das Tochterunternehmen ab. Die Offenlegung der Unterlagen durch das Mutterunternehmen ist ausreichend, wenn bei der Suche im Bundesanzeiger „unter" dem Tochterunternehmen die durch das Mutterunterunternehmen offengelegten Unterlagen angezeigt werden und diese Unterlagen auch tatsächlich dort wie ein ordnungsgemäß offengelegter Jahresabschluss und Lagebericht zugänglich sind.

Eine Besonderheit gilt für befreiende Konzernabschlüsse, die nach dem Publizitätsgesetz (PublG) aufgestellt werden. Für PublG-Konzernabschlüsse besteht zwar grundsätzlich 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 Tochterkapitalgesellschaften nicht mehr möglich (§ 264 Abs. 4 Halbsatz 1 HGB n.F.).

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 Personenhandelsgesellschaften.

Erleichterungen für haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften (§ 264b HGB n.F.)
Das Pendant zu der von Tochterkapitalgesellschaften anwendbaren Vorschrift des § 264 Abs. 3 HGB n.F. ist für haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften, z. B. die klassische GmbH & Co. KG, die Vorschrift des § 264b HGB n.F.

Mit der Neufassung dieser Vorschrift sollten die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme von Erleichterungen bei der Aufstellung, Prüfung und Offenlegung des Jahresabschlusses und Lageberichts für Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften einander angeglichen werden. Dies ist nicht gelungen, da die zwei wesentlichen Unterschiede, entgegen dem ersten Ansinnen im Referentenentwurf, nach der Gesetz gewordenen Fassung bestehen geblieben sind.

Anders als zunächst beabsichtigt, wurde die Möglichkeit der sog. „Selbstbefreiung" einer Mutterpersonenhandelsgesellschaft aufrechterhalten.

Während Kapitalgesellschaften, wenn sie die Erleichterungen in Anspruch nehmen wollen, als Tochterunternehmen in den befreienden Konzernabschluss einbezogen sein müssen, können haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften in den befreienden Konzernabschluss nicht nur als Tochter-, sondern alternativ auch als Mutterunternehmen einbezogen werden.

Weiterhin ist eine allgemeine Einstandspflicht des Mutterunternehmens für Verpflichtungen der Tochterpersonenhandelsgesellschaft, wie sie für Tochterkapitalgesellschaften vorgesehen ist, angesichts des unterschiedlichen Haftungsregimes nicht in § 264b HGB n.F. aufgenommen worden.

ZUSAMMENFASSUNG

Für haftungsbeschränkte Personengesellschaften ergeben sich folgende Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Erleichterungen:

- Einbeziehung im Wege der Vollkonsolidierung in den befreienden Konzernabschluss und den befreienden Konzernlagebericht
  - eines Mutterunternehmens mit Sitz in der EU oder dem EWR und mindestens drei einbezogenen Unternehmen („eine größere Gesamtheit von Unternehmen") oder
  - eines persönlich haftenden Gesellschafters der betreffenden Gesellschaft (Komplementär)
- Aufstellung und Prüfung des befreienden Konzernabschlusses und des befreienden Konzernlageberichts im Einklang mit den EU-Richtlinien
  - Angabe der Befreiung der Personenhandelsgesellschaft im Konzernanhang des Mutterunternehmens
  - Offenlegung des Konzernabschlusses, des Konzernlageberichts sowie des zugehörigen Bestätigungsvermerks im Bundesanzeiger für die Personenhandelsgesellschaft

DIE BILANZ UND DIE GEWINN- UND VERLUSTRECHNUNG BETREFFENDE ÄNDERUNGEN

FOLGEBEWERTUNG DES SELBST GESCHAFFENEN IMMATERIELLEN ANLAGEVERMÖGENS UND DES DERIVATIVEN GESCHÄFTS- ODER FIRMENWERTS

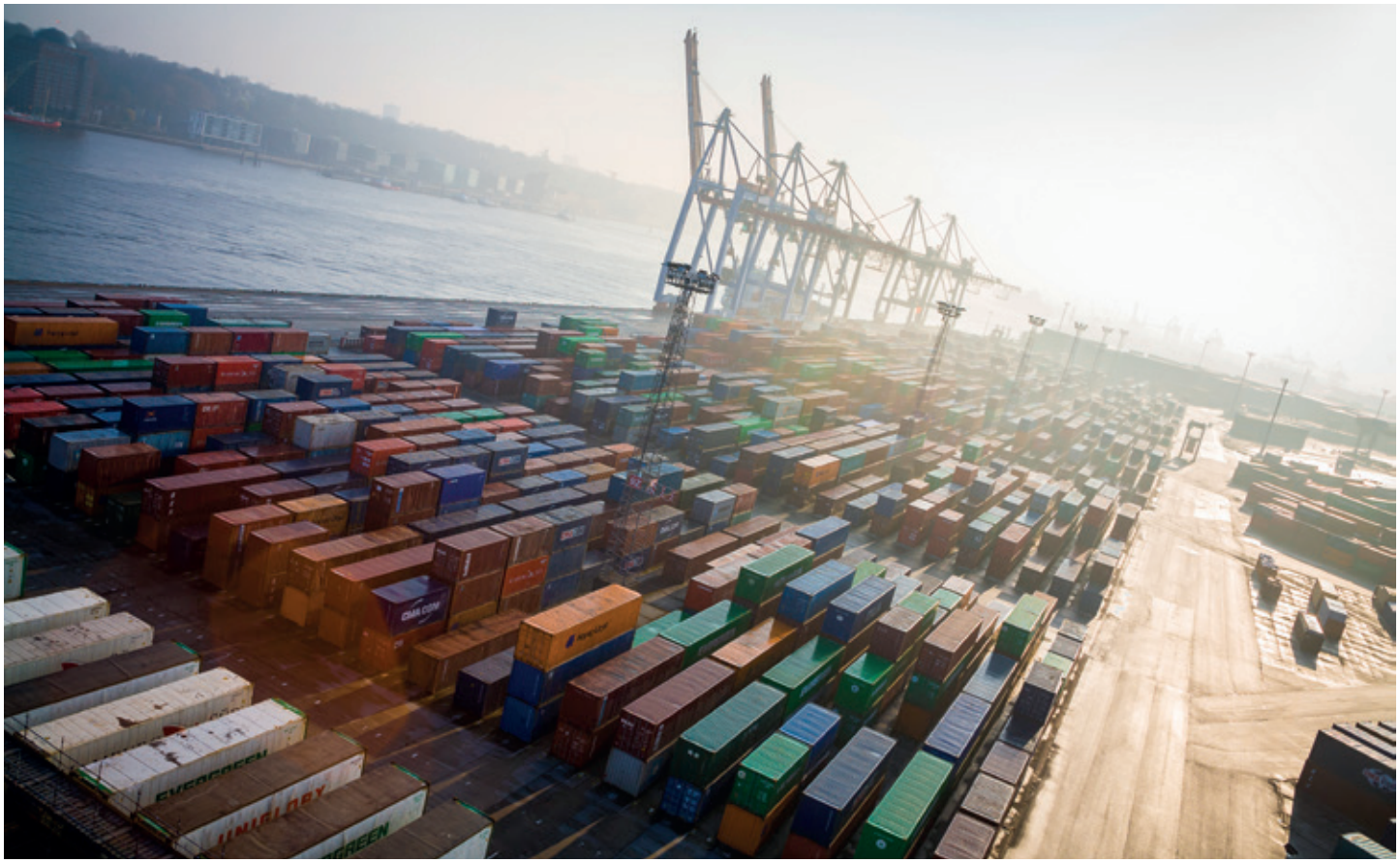
Bei abnutzbaren Vermögensgegenständen des Anlagevermögens sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten um planmäßige Abschreibungen zu vermindern. Dies gilt auch für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (v. a. aktivierte Entwicklungskosten) sowie für entgeltlich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

Demnach ist fortan eine typisierte Nutzungsdauer von zehn Jahren fest vorgegeben (§ 253 Abs. 3 Satz 3 und 4 HGB n.F.), wodurch Bilanzierungsspielräume grundsätzlich eingeschränkt werden sollen. Allerdings verbleibt es bei der grundlegenden Beurteilung, ob die individuelle Nutzungsdauer verlässlich bestimmbar ist oder nicht.

Sofern eine voraussichtliche individuelle 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. Die Typisierung kommt daher nicht zur Anwendung.

Hinweis: Bei entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwerten waren 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 eines entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwerts im Anhang gefordert (§ 285 Nr. 13 HGB n.F.).

AUSSCHÜTTUNGSSPERRE

Mit dem BilRUG wurden die Regelungen zum Eigenkapital in § 272 HGB um einen neuen Absatz 5 erweitert. Übersteigt der in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasste Beteiligungsertrag den Betrag, der bei der Gesellschaft als Dividende oder Gewinnanteil „eingegangen" ist bzw. auf dessen Zahlung sie einen Anspruch hat, so ist danach der Differenzbetrag in eine Rücklage (Gewinnrücklage) einzustellen, die nicht ausgeschüttet werden darf. Die Bilanz ist in diesem Fall unter (zumindest) teilweiser Ergebnisverwendung aufzustellen (§ 270 Abs. 2 HGB).

Die Rücklage ist in der Folgezeit wieder aufzulösen, soweit die Beteiligungserträge zugeflossen sind oder der Anspruch auf Zahlung entstanden ist.

Hinweis: Die Umsetzung dieser EU-Regelung wurde im Gesetzgebungsverfahren sehr kontrovers diskutiert, da es in der deutschen Bilanzierungspraxis keine Anwendungsfälle für diese Vorschrift gibt und § 272 Abs. 5 HGB n.F. somit ins Leere läuft. Für eine phasengleiche Gewinnvereinnahmung ist handelsrechtlich nach der BGH-Rechtsprechung ohnehin die Feststellung des Jahresabschlusses der Tochtergesellschaft sowie ein Gewinnverwendungsbeschluss vor Beendigung der Abschlussprüfung bei dem Mutterunternehmen notwendig. Letztendlich wollte der Gesetzgeber nicht das Risiko eines Vertragsverletzungsverfahrens durch eine Nichtumsetzung der EU-Richtlinie eingehen.

AUSSERORDENTLICHE ERTRÄGE UND AUFWENDUNGEN

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

Künftig entfällt der gesonderte Ausweis außerordentlicher Posten in der Gewinn- und Verlustrechnung. Stattdessen wird nunmehr die Angabe von Betrag und Art einzelner Erträge und Aufwendungen, die von außergewöhnlicher Größenordnung oder von außergewöhnlicher Bedeutung sind, im Anhang gefordert (§ 285 Nr. 31 HGB n.F.). Durch die in diesem Zusammenhang erfolgte Aufhebung des § 285 Nr. 6 HGB entfällt künftig die Angabe, in welchem Umfang Steuern vom Einkommen und vom Ertrag verschiedene Ergebnisse (Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit und außerordentliches Ergebnis) belasten.

Hinsichtlich des Ausweises in der Gewinn- und Verlustrechnung kommen künftig für die (bisherigen) außerordentlichen Aufwendungen die konkreten Aufwandsarten (z. B. Personalaufwand, Materialaufwand, sonstige betriebliche Aufwendungen) in Betracht. Die bisherigen außerordentlichen Erträge dürften 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 resultierte bislang 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.

NEUGLIEDERUNG DER GEWINN- UND VERLUSTRECHNUNG

Im Zusammenhang mit dem Wegfall des gesonderten Ausweises des außerordentlichen Ergebnisses in der Gewinn- und Verlustrechnung (§ 275 HGB) 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 n.F.).

Künftig sind Erlöse dann 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.

Hinweis: Die bisher übliche typisierende Betrachtung, nach der Umsatzerlöse für Handels-, Produktions- und Dienstleistungsunternehmen sowie Holdinggesellschaften teilweise unterschiedlich abzugrenzen sind, wird damit entfallen.

Während bislang z. B. Erlöse aus der Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken bei Grundstücksunternehmen geschäftsmodelltypische Umsatzerlöse darstellten, waren diese Erlöse bei Handels- und Industrieunternehmen i.d.R. als „sonstige betriebliche Erträge" zu qualifizieren. Nach der Neuregelung hat künftig ein Ausweis unabhängig vom Geschäftsmodell 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 Konzernumlagen
- Erlöse aus Schrottverkäufen
- Erlöse aus Verkäufen von überzähligen Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen
- Erlöse aus Verkäufen an Personal
- Entgelte für die Verleihung von Arbeitskräften.

Hinweis: Nicht zu den Umsatzerlösen gehören die Erträge aus dem Verkauf von Anlagevermögen.

Die Umsatzerlöse fließen in die Ermittlung wichtiger Kennzahlen zur Beurteilung der Ertragslage von Unternehmen ein. Durch die Neuregelung verlieren künftig unbereinigte Umsatzkennzahlen an Aussagekraft, da der unmittelbare Bezug zur gewöhnlichen Geschäftstätigkeit entfällt. Hierdurch werden Abschlussanalysen und Betriebsvergleiche erschwert.

Hinweis: Nach dem EGHGB ist bei erstmaliger Anwendung der neuen Definition der Umsatzerlöse im Anhang auf die fehlende Vergleichbarkeit der Umsatzerlöse des Berichtsjahres mit denen des Vorjahres hinzuweisen und unter nachrichtlicher Darstellung des Betrags der Umsatzerlöse des Vorjahres, der sich aus der Anwendung von § 277 Abs. 1 HGB n.F ergeben hätte, zu erläutern.

Grundsätzlich ist die Neudefinition der Umsatzerlöse erst auf Abschlüsse für Geschäftsjahre verpflichtend anzuwenden, die nach dem 31.12.2015 beginnen. Macht der Bilanzierende jedoch von dem Wahlrecht Gebrauch, zur Bestimmung der Größenklasse nach HGB vorzeitig die erhöhten Schwellenwerte gemäß § 267 oder § 293 HGB i.d.F. des BilRUG anzuwenden, ist auch die Neudefinition der Umsatzerlöse bereits auf Abschlüsse für nach dem 31.12.2013 beginnende Geschäftsjahre rückwirkend anzuwenden.

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

ERWEITERUNG DES ABSCHLUSSES UM ANGABEN ZUM UNTERNEHMEN

In dem Jahresabschluss sind neben Firma und Sitz auch das zuständige Registergericht und die Nummer, unter der die Gesellschaft in das Handelsregister eingetragen ist, anzugeben (§ 264 Abs. 1a Satz 1 HGB n.F.). Gleiches gilt für den Konzernabschluss hinsichtlich des Mutterunternehmens (§ 297 Abs. 1a Satz 1 HGB n.F.). Der Sitz entspricht dem Sitz laut Gesellschaftsvertrag oder Satzung. An welcher Stelle im Abschluss diese Angaben erfolgen müssen, wird gesetzlich nicht 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 zu der IFRS-Rechnungslegung anbieten, dieser Angabepflicht am Beginn des Anhangs nachzukommen.

22
SWL 50T (SINGLE)
SWL 65T (TWIN)

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.

Hinweis: Die Reihenfolge der Angaben wurde nun gesetzlich geregelt. Demnach sind die Anhangangaben in der Reihenfolge der einzelnen Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung darzustellen.

ÄNDERUNGEN BEI MITTELGROSSEN UND GROSSEN GESELLSCHAFTEN

Das Gesetz 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 Satz 4 HGB n.F.).
- Hinsichtlich der Angaben zu außerbilanziellen Geschäften wird klargestellt, dass auch deren finanzielle Auswirkungen darzustellen sind (§ 285 Nr. 3 HGB n.F.).
- 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 Nr. 3, § 285 Nr. 3a Halbsatz 2 HGB n.F.).
- In die Anteilsbesitzliste sind fortan alle Unternehmen aufzunehmen, an denen eine Beteiligung i.S.d. § 271 Abs. 1 HGB besteht oder ein solcher Anteil von einer Person für Rechnung der Kapitalgesellschaft gehalten wird (§ 285 Nr. 11 HGB n.F.). Nach altem Recht waren nur Beteiligungen von mindestens 20 % am Kapital anzugeben.
- Die bislang nur aktienrechtlich vorgegebenen Angabepflichten nach § 160 Abs. 1 Nr. 5 und 6 AktG a.F. zum Bestehen von Genussrechten oder ähnlichen Rechten, aus denen die berichtende Gesellschaft verpflichtet ist (z. B. begebene Wandelschuldverschreibungen, Optionsscheine, Optionen, Besserungsscheine), müssen künftig auch von Kapitalgesellschaften anderer Rechtsform und von Personenhandelsgesellschaften i.S.d. § 264a HGB gemacht werden (§ 285 Nr. 15a HGB n.F.).

- Erweiterung der bereits nach § 285 Nr. 29 HGB erforderlichen Angaben zu latenten Steuern um quantitative Angaben zu den latenten Steuerschulden und ihren Bewegungen im Geschäftsjahr (§ 285 Nr. 30 HGB n.F.). Nach der Begründung zum Regierungsentwurf soll insbesondere anzugeben sein, wie sich die Salden latenter 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 außergewöhnlicher Bedeutung hinsichtlich ihres Betrags und ihrer Art zu machen (§ 285 Nr. 31 HGB n.F.).
- Der Ergebnisverwendungsvorschlag oder -beschluss ist im Anhang anzugeben (§ 285 Nr. 34 HGB n.F.). Die bisherige Erleichterung für bestimmte GmbHs nach § 325 Abs. 1 Satz 4 HGB a.F. ist damit grundsätzlich entfallen.
- Die bisher unter bestimmten Voraussetzungen mögliche Unterlassung der Angaben nach § 285 Nr. 11a HGB zu Unternehmen, deren unbeschränkt haftender Gesellschafter die Kapitalgesellschaft ist, ist künftig nicht mehr möglich (§ 286 Abs. 3 Satz 1 HGB n.F.).

Entlastet werden mittelgroße Gesellschaften künftig von der nunmehr in § 285 Nr. 32 HGB n.F. enthaltenen Angabepflicht zu periodenfremden Aufwendungen und Erträgen (§ 288 Abs. 2 Satz 1 HGB n.F.). Zudem sind sie weiterhin von den Erläuterungen zu den latenten Steuern nach § 285 Nr. 29 HGB, nicht jedoch von der Pflicht zur quantitativen Erläuterung nach dem neuen § 285 Nr. 30 HGB befreit. Zusätzliche Angabepflichten ergeben sich aus der geforderten Erläuterung der Vorteile und Risiken von außerbilanziellen Geschäften (§ 285 Nr. 3 HGB n.F.).

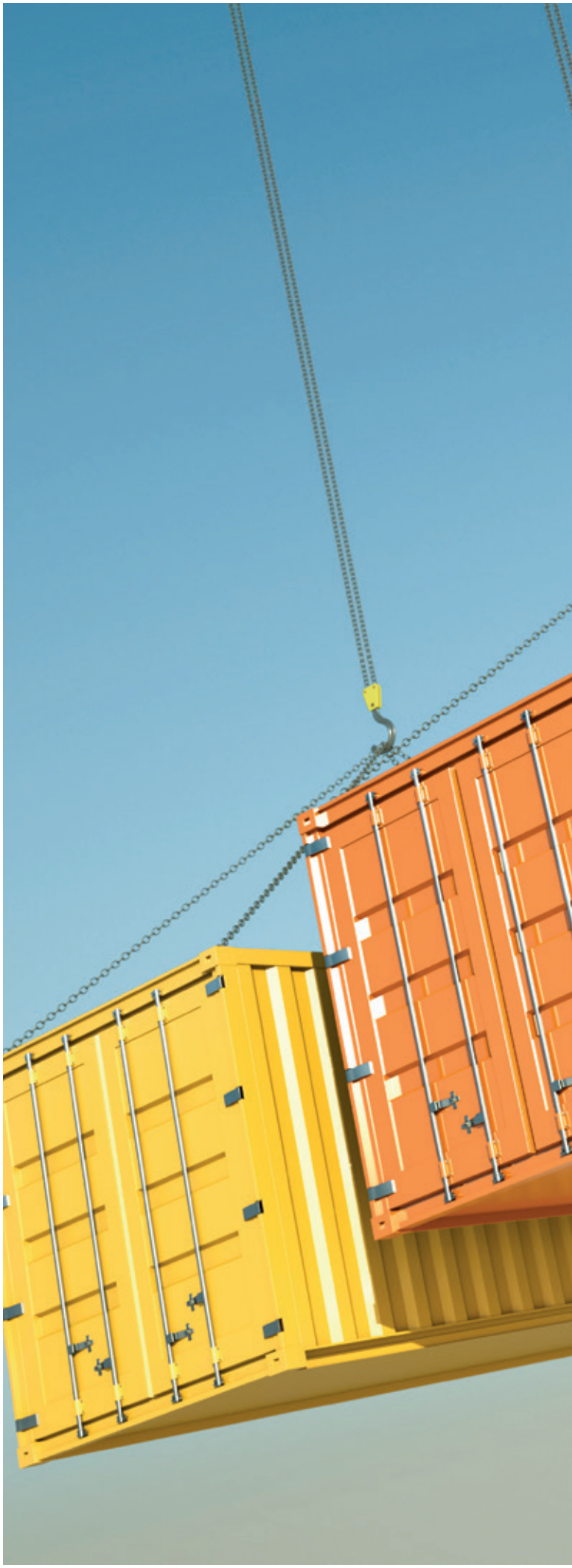
ÄNDERUNGEN BEI KLEINEN GESELLSCHAFTEN

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

- Die durchschnittliche Zahl der während des Geschäftsjahres beschäftigten Arbeitnehmer ist anzugeben. Jedoch ist eine Aufgliederung nach Gruppen von Beschäftigten nicht erforderlich (§ 288 Abs. 1 Nr. 2 HGB n.F.).
- Künftig ist auch eine Angabe zum Gesamtbetrag der sonstigen finanziellen Verpflichtungen nach § 285 Nr. 3a HGB n.F. erforderlich.
- Angaben zu Erträgen und Aufwendungen von außergewöhnlicher Größenordnung oder außergewöhnlicher Bedeutung sind hinsichtlich ihrer Art und der jeweiligen Beträge zu machen (§ 285 Nr. 31 HGB n.F.).

Gleichzeitig wurden jedoch auch die Erleichterungen für kleine Gesellschaften (§ 288 Abs. 1 HGB n.F.) ausgeweitet, sodass z. B. folgende Angaben künftig nicht mehr erforderlich sind:

- Angaben zu nicht geleisteten Hafteinlagen im Falle von Personengesellschaften,
- Angabe der gehaltenen Beteiligungen, der Organmitglieder, des persönlich haftenden Gesellschafters im Falle von Personengesellschaften,
- Angaben zum Mutterunternehmen, das den Konzernabschluss für den größten Kreis von Unternehmen aufstellt,
- Angaben zur Bewertung der Pensionsrückstellungen, zum Risiko der Inanspruchnahme aus Haftungsverhältnissen und
- Angabe der ausschüttungsgesperrten Beträge.



Darüber hinaus wurden bereits bestehende Vorschriften in die Regelungen zum Anhang verlagert und somit die Anzahl der Wahlpflichtangaben reduziert:

- Die in § 251 HGB bezeichneten Haftungsverhältnisse dürften nun nur noch im Anhang angegeben werden. Eine gesonderte Angabe unter der Bilanz ist für Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften nicht mehr zulässig (§ 268 Abs. 7 Nr. 1 HGB n.F.).
- Die Darstellung der Entwicklung der Posten des Anlagevermögens (Anlagengitter) ist nun Pflichtbestandteil des Anhangs. Die Möglichkeit eines Ausweises in der Bilanz entfällt durch die Aufhebung von § 268 Abs. 2 HGB. Kleine Gesellschaften können nach § 288 Abs. 1 Nr. 1 HGB n.F. wie bisher auf die Angaben verzichten.
- Der bislang im Lagebericht enthaltene Nachtragsbericht ist nun im Anhang darzustellen (§ 285 Nr. 33 HGB n.F.). Materielle Unterschiede aus der Aufhebung von § 289 Abs. 2 Nr. 1 HGB a.F. ergeben sich durch den Wegfall des Gebots der Darstellung von Vorgängen von besonderer Bedeutung nach dem Schluss des Geschäftsjahres, welche bereits in der Bilanz oder der Gewinn- und Verlustrechnung berücksichtigt sind, sowie die künftig zusätzlich zu erläuternden finanziellen Auswirkungen der Vorgänge von besonderer Bedeutung. Die Angabe darf bei kleinen Gesellschaften gemäß § 288 Abs. 1 Nr. 1 HGB n.F. unterbleiben.

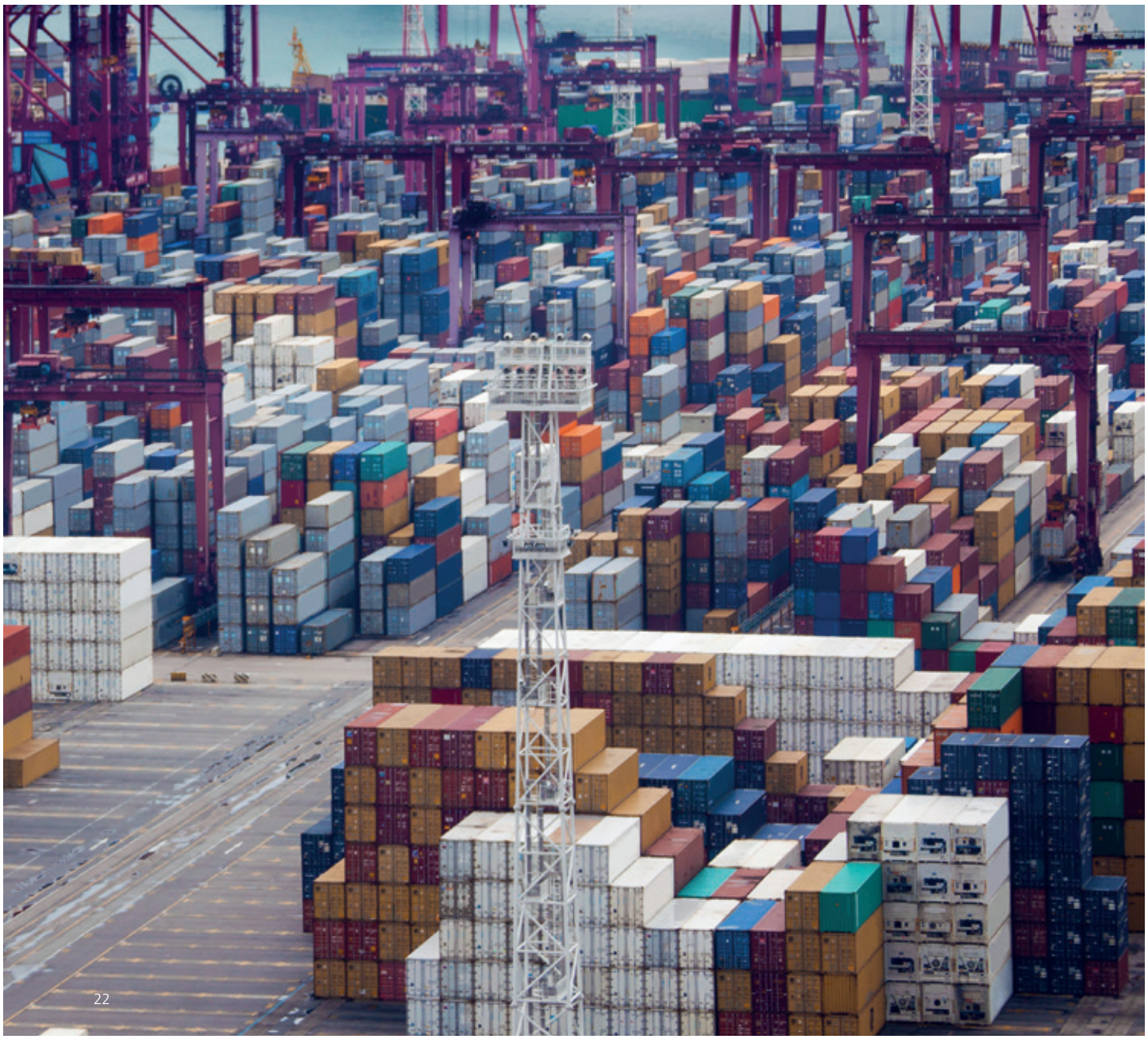
Die Erläuterung der Gründe für die Annahme einer Nutzungsdauer eines entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwerts von mehr als fünf Jahren wird für alle Gesellschaften durch eine generelle Pflicht zur Erläuterung des Zeitraums ersetzt, über den ein entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert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

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 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

KONZERNRECHNUNGSLEGUNGSPFLICHT UND KONSOLIDIERUNGSKREIS

Die Regelungen zur Konsolidierungspflicht und zum 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. dem obersten Konzernmutterunternehmen) ein Konzernabschluss und -lagebericht aufgestellt werden, haben diese nach Maßgabe der §§ 291 f. HGB 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 den IFRS und dazu ergänzend ein (befreiender) Konzernlagebericht aufgestellt wird. Eine materielle Änderung der bisherigen Rechtslage ist damit nicht verbunden.

Die Schwellenwerte für die Konzernrechnungslegungspflicht werden mit § 293 Abs. 1 HGB n.F. 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 Jahresabschluss muss künftig auch der Konzernabschluss nach § 297 Abs. 1a HGB n.F. Angaben zu Firma, Sitz und Handelsregisternummer des aufstellenden Mutterunternehmens sowie ggf. zu dessen Liquidation oder Abwicklung enthalten. Da Firma und Sitz ohnehin in jedem Konzernabschluss angegeben werden, ist lediglich die Pflicht zur Angabe der Handelsregisternummer neu.

Da der Konzernabschluss nicht als Ausschüttungsbemessungsgrundlage dient, wird in § 298 Abs. 1 HGB n.F. 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 Personenhandelsgesellschaften von Mutterunternehmen, die Personenhandelsgesellschaften i.S.d. § 264a 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 pflichtmäßigen Konzernabschlusses, z. B. wegen Überschreitens der Schwellenwerte, eine Bewertung auf den Zeitpunkt 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 des § 301 Abs. 2 Satz 3 HGB a.F. in solchen Fällen die Werte aus der ursprünglichen Erstkonsolidierung fortgeführt werden. Dadurch, dass § 301 Abs. 2 Satz 3 HGB n.F. nicht mehr auf den Zeitpunkt der erstmaligen Verpflichtung zur Aufstellung eines Konzernabschlusses, sondern auf den Zeitpunkt der erstmaligen tatsächlichen, ggf. nur freiwilligen Aufstellung eines Konzernabschluss Bezug nimmt, findet sich diese Kommentarmeinung nunmehr im Gesetz wieder. Für Mutter-Tochter-Verhältnisse, die während des Geschäftsjahres entstanden sind, für welches erstmalig ein Konzernabschluss aufgestellt wird, ist diese Vereinfachungsvorschrift jedoch nicht anwendbar. Dies hat zur Folge, dass die Erstkonsolidierung in diesen Fällen auf den Zeitpunkt des Entstehens des Mutter-Tochter-Verhältnisses vorzunehmen ist.

Bisher war für den Ausweis der Anteile anderer Gesellschafter in der Konzernbilanz keine bestimmte Bezeichnung vorgegeben. Nach § 307 HGB n.F. sind sie künftig als „nicht beherrschende Anteile" zu bezeichnen.

Die Auflösung eines passiven Unterschiedsbetrags aus der Erstkonsolidierung war bisher nur für die Fälle des Eintritts von zum Erstkonsolidierungszeitpunkt erwarteten konkreten negativen Zukunftserwartungen und die Fälle eines lucky buy geregelt. Nach § 309 Abs. 2 HGB n.F. wird hinsichtlich der Behandlung passiver Unterschiedsbeträge nunmehr auf die allgemeinen Bewertungsgrundsätze der §§ 297 und 298 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 zu DRS 4 (künftig DRS 23) zur 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 für ein späteres Geschäftsjahr erstmalig aufgestellt wird, existierte nicht. Nunmehr wurde die Regelung für die Bewertung der Anteile an assoziierten Unternehmen durch Einführung eines Verweises auf den ebenfalls geänderten § 301 Abs. 2 Satz 3 und 4 (und 5) HGB n.F. an die o. g. Regelung für die Vollkonsolidierung angepasst (§ 312 Abs. 3 Satz 3 HGB n.F.).

Neben den Regelungen zur Zwischenergebniseliminierung sind nach § 312 Abs. 5 Satz 3 HGB n.F. künftig auch die Regelungen zu den latenten Steuern aus Konsolidierungsmaßnahmen entsprechend anzuwenden. Diese Regelung ist bisher schon in DRS 18.25 enthalten.

Bisher enthielt § 312 Abs. 5 Satz 4 HGB ein Wahlrecht, Zwischenergebnisse im Rahmen der Equity-Bewertung vollständig oder nur quotal 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 Wahlrechts dürfte damit die quotale Eliminierung verpflichtend sein.

ÄNDERUNGEN BEI DEN KONZERNANHANGANGABEN

Die Vorschriften zum Konzernanhang haben durch das BilRUG entsprechend den Regelungen zum Anhang einige Klarstellungen, Änderungen und Ergänzungen erfahren.

So ist für den Konzernanhang künftig in gleicher Weise zu beachten, dass die Konzernanhangangaben in der Reihenfolge der einzelnen Posten der Konzernbilanz und der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung darzustellen sind (§ 313 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 HGB n.F.).

Dagegen entfällt die gesonderte Regelung zur Angabe der Grundlagen zur Währungsumrechnung, vielmehr erfolgt deren Darstellung künftig im Rahmen der Beschreibung der angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden.

Weiterhin sind die Angaben zum Konzernanteilsbesitz erweitert worden. Falls Konzernunternehmen als Gesellschafter unbeschränkt für andere Unternehmen haften, sind Name, Sitz und Rechtsform dieser Unternehmen anzugeben. Darüber hinaus sind auch weitere Angaben zu übergeordneten Mutterunternehmen vorgesehen.

Die Änderungen und Ergänzungen der sonstigen Angabepflichten in § 314 HGB n.F. folgen im Wesentlichen den Änderungen und Ergänzungen zum Anhang des Jahresabschlusses. Hervorzuheben sind für die Praxis insbesondere:

- die Angabe der finanziellen Auswirkungen von außerbilanziellen Geschäften (§ 314 Abs. 1 Nr. 2 HGB n.F.),
- der Davon-Vermerk zu sonstigen finanziellen Verpflichtungen die Altersversorgung betreffend sowie zu solchen gegenüber nicht in den Konzernabschluss einbezogenen Tochterunternehmen und assoziierten Unternehmen (§ 314 Abs. 1 Nr. 2a HGB n.F.),
- Erläuterung des Zeitraums, über den entgeltlich erworbene Geschäfts- oder Firmenwerte planmäßig abgeschrieben werden (§ 314 Abs. 1 Nr. 20 HGB n.F.),
- Betrag der latenten Steuersalden zum Abschlussstichtag sowie deren Veränderungen im Geschäftsjahr (§ 314 Abs. 1 Nr. 22 HGB n.F.),
- Betrag und Art von Erträgen und Aufwendungen von außergewöhnlicher Größenordnung oder außergewöhnlicher Bedeutung (§ 314 Abs. 1 Nr. 23 HGB n.F.),
- Nachtragsbericht: Art und finanzielle Auswirkungen von Vorgängen von besonderer Bedeutung, die nach dem Abschlussstichtag eingetreten sind (§ 314 Abs. 1 Nr. 25 HGB n.F.),
- Vorschlag für oder Beschluss über die Ergebnisverwendung des Mutterunternehmens (§ 314 Abs. 1 Nr. 26 HGB n.F.).

tex
CAUTION
TEXU 554789 8
45G1
CCLU 752557 0
45G1
CCLU 750609 7
45G1
TGHU 765005 3
45G1
tex
CAUTION
CCLU 753040 5
45G1
CCLU 750522 8
45G1
CCLU 754227 9
45G1
TTNU 974026 4
45G1
TRITON
CAUTION
9'6"

ÄNDERUNGEN IM KONZERNLAGEBERICHT

Folgende Änderungen der Vorgaben zum Lagebericht wurden ebenfalls für die Konzernlageberichtserstattung umgesetzt:

Der Nachtragsbericht wird in den Konzernanhang verlagert und § 315 Abs. 2 HGB wird von einer Soll- zu einer Muss-Vorschrift.

Künftig muss aus Konzernsicht über Zweigniederlassungen der in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen berichtet werden, soweit diese Zweigniederlassungen für das Verständnis der Lage des Konzerns wesentlich sind (§ 315 Abs. 2 Nr. 3 HGB n.F.).

Kapitalmarktorientierte und bestimmte andere Mutterunternehmen i.S.d. § 289a HGB haben zudem eine konzernbezogene „Erklärung zur Unternehmensführung“ als gesonderten Abschnitt in den Konzernlagebericht aufzunehmen (§ 315 Abs. 5 HGB n.F.).

FAZIT

Der Gesetzgeber hatte 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 war. Da das deutsche Bilanzrecht schon bislang in weiten Teilen den Vorgaben der neuen EU-Bilanzrichtlinie entsprach, werden die erfolgten Änderungen des HGB in weitaus geringerem Ausmaß Anpassungen der Rechnungslegung nach sich ziehen, als dies vor gut sechs 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 oder des Wegfalls des gesonderten Ausweises des außerordentlichen Ergebnisses in der Erfolgsrechnung. Der Rechtsausschuss des Bundestags geht davon aus, dass mit der Streichung des Hinweises auf § 302 AktG in § 264 Abs. 3 HGB keine Änderung der bisherigen Praxis notwendig ist und eine Verschärfung der Anforderungen an die Befreiungen nach § 264 Abs. 3 HGB letztendlich nicht erfolgt ist. Man darf gespannt sein, ob dieser Auffassung tatsächlich gefolgt wird oder die jederzeitige Sicherstellung der Erfüllung der Verpflichtungen und der notwendigen Liquidität der Tochtergesellschaft doch über die bisherige Verlustübernahme hinausgeht.

In dem im Herbst 2015 im IDW Verlag erscheinenden Kommentar zum Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz setzen sich Experten von Ebner Stolz im Detail mit den Änderungen auseinander.

KONTAKT

BERLIN
Tel. +49 30 283992-0

BONN
Tel. +49 228 85029-0

BREMEN
Tel. +49 421 985986-0

DÜSSELDORF
Tel. +49 211 9219-70

FRANKFURT
Tel. +49 69 7104883-0

HAMBURG
Tel. +49 40 37097-0

HANNOVER
Tel. +49 511 936227-0

KÖLN
Tel. +49 221 20643-0

LEIPZIG
Tel. +49 341 24443-0

MÜNCHEN
Tel. +49 89 549018-0

REUTLINGEN
Tel. +49 7121 9489-0

SIEGEN
Tel. +49 271 66056-0

SOLINGEN
Tel. +49 212 25206-0

STUTTGART
Tel. +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

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.

Rechtsstand: 12.08.2015