

Zeitschrift für
Bilanzierung, Rechnungswesen
und Controlling

BC

IRZ

Zeitschrift für Internationale
Rechnungslegung

BiRUG-Radar

Entwickelt von

WP/StB Prof. Dr. Christian Zwirner,
BC-Schriftleiter, Geschäftsführer der
Dr. Kleeberg & Partner GmbH WPG StBG,
München

unter Mitarbeit von M.Sc. Michael Vodermeier,
Mitarbeiter der
Dr. Kleeberg & Partner
GmbH WPG StBG,
München



Version 2.0
Stand: Juli 2016



Crowe Kleeberg

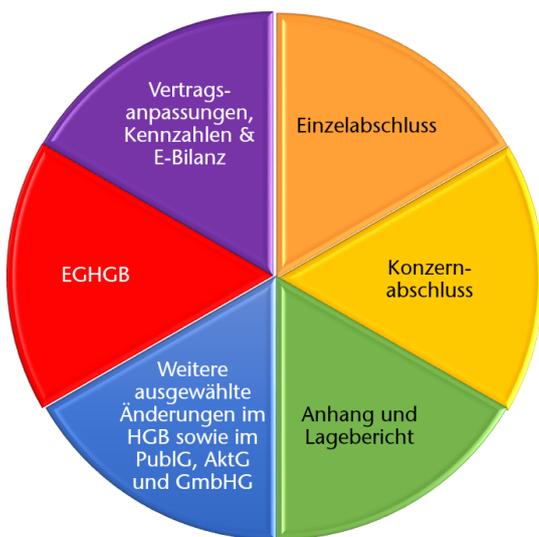
Tax | Audit | Advisory | Legal



C.H. BECK

Das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) wurde am 22.7.2015 im Bundesgesetzblatt veröffentlicht (BGBl. I 2015, 1245 ff.); es ist am Tag nach seiner Verkündung in Kraft getreten. Mit zahlreichen Änderungen im HGB und weiteren Gesetzen wird im Ergebnis deutlich:

Das BilRUG ist mehr als eine Rechnungslegungsreform!



Die Erstanwendung der Regelungen des BilRUG für Einzel- und Konzernabschlüsse für ein ab dem 1.1.2016 beginnendes Geschäftsjahr sollte die betroffenen Unternehmen sowie die Berater nicht in den Glauben versetzen, dass keine zeitlich unmittelbaren Auswirkungen für die Praxis zu erwarten sind. Vielmehr müssen sich die Bilanzierenden unmittelbar mit den Neuregelungen des BilRUG und ihren Auswirkungen auseinandersetzen, um schnellstmöglich gut gerüstet zu sein. Handlungsbedarf besteht jetzt!

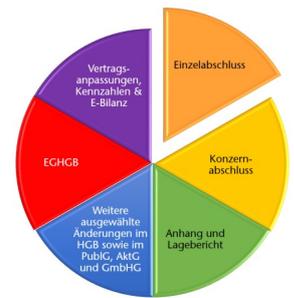
Diese Arbeitshilfe stellt die wesentlichen Änderungen durch das BilRUG kompakt und übersichtlich dar. Mit der Aufteilung in die sechs großen Teilbereiche des Gesetzes wissen Sie immer genau, in welchem Bereich der Rechnungslegung und Berichterstattung Sie sich gerade bewegen. Ein zusätzlicher Quick-Check zum BilRUG am Ende des Radars gibt zudem einen kompakten Überblick über die bei der Umstellung zu beachtenden Regelungen.



Einzelabschluss

⇒ Anhebung der Schwellenwerte des § 267 HGB

Erhöhung der Schwellenwerte für den Einzelabschluss					
Schwellenwerte gem. § 267 HGB	Bilanzsumme (Mio. €)		Umsatzerlöse (Mio. €)		Arbeitnehmer
	bisher	BilRUG	bisher	BilRUG	
Kleine Kapitalgesellschaften (§ 267 Abs. 1 HGB)	≤ 4,84	≤ 6,0	≤ 9,68	≤ 12,0	≤ 50
Mittelgroße Kapitalgesellschaften (§ 267 Abs. 2 HGB)	≤ 19,25	≤ 20,0	≤ 38,5	≤ 40,0	≤ 250



Die Bilanzsumme wird definiert als Summe der Buchstaben A bis E der Aktivseite. Ein auf der Aktivseite ausgewiesener, nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag wird nicht einbezogen.

Von der Neufassung der Erhöhung der Schwellenwerte sind rund 7.000 bisher als mittelgroße Kapitalgesellschaften eingestufte Unternehmen betroffen. Diese können jetzt von den Erleichterungen für kleine Kapitalgesellschaften Gebrauch machen. Zu beachten ist hierbei: Die erhöhten Schwellenwerte können unter bestimmten Voraussetzungen bereits vorzeitig angewandt werden. Auch für die Offenlegung des Jahresabschlusses 2014 können die Erleichterungen berücksichtigt werden. Hierbei sind zur Überprüfung der Einordnung einer Kapitalgesellschaft als klein, mittel oder groß die Schwellenwerte an zwei aufeinanderfolgenden Stichtagen anhand der durch das BilRUG erhöhten Werte zu überprüfen.

⇒ Neufassung der Befreiungsvoraussetzungen und Beibehaltung der bisherigen Selbstbefreiung (§ 264 Abs. 3, § 264b HGB)

In § 264 Abs. 3 HGB erfolgt eine Klarstellung zu den Voraussetzungen für eine Befreiung hinsichtlich der Aufstellung, Prüfung und Offenlegung des Jahresabschlusses. Die zu erfüllenden Voraussetzungen lauten wie folgt:



Die Einstandspflicht eines Mutterunternehmens gilt zwar für alle Verpflichtungen des Tochterunternehmens, die am Bilanzstichtag bestehen (auch aus früheren Geschäftsjahren), jedoch im Regelfall begrenzt auf ein Jahr. Neben die bisherige Verpflichtung zur Verlustübernahme tritt die Verpflichtung des Mutterunternehmens, auch für etwaige Liquiditätsgpässe beim Tochterunternehmen eintreten zu müssen. Die Einstandspflichten werden gegenüber der bisherigen Rechtslage aber nicht ausgeweitet! Bestehende Gewinn- und Ergebnisabführungsverträge können beibehalten werden.

Eine Personenhandelsgesellschaft nach § 264a HGB (z.B. GmbH & Co. KG) ist nach § 264b HGB von den Pflichten zur Aufstellung, Prüfung und Offenlegung des Jahresabschlusses und des Lageberichts (vgl. §§ 264 ff. HGB) befreit, wenn sie in den Konzernabschluss eines persönlich haftenden Gesellschafters oder eines Mutterunternehmens mit Sitz in der EU oder im EWR einbezogen wurde und weitere Voraussetzungen erfüllt sind. Eine Selbstbefreiung des Mutterunternehmens ist im Einzelfall weiterhin möglich.

⇒ Einschränkung der Befreiungsmöglichkeiten für Kleinstkapitalgesellschaften

Nach § 267a Abs. 3 HGB gelten die für Kleinstkapitalgesellschaften vorgesehenen Erleichterungen nicht mehr für die folgenden Kategorien von Unternehmen:

- Investmentgesellschaft i. S. d. Kapitalanlagegesetzbuchs,
- Unternehmensbeteiligungsgesellschaft,
- Unternehmen, deren einziger Zweck darin besteht, Beteiligungen an anderen Unternehmen zu erwerben sowie die Verwaltung und Verwertung dieser Beteiligungen wahrzunehmen, ohne dass sie unmittelbar oder mittelbar in die Verwaltung dieser Unternehmen eingreifen, wobei die Ausübung der ihnen als Aktionär oder Gesellschafter zustehenden Rechte außer Betracht bleibt.



Achtung! Es muss geprüft werden, ob Komplementärgesellschaften und Zwischenholdings im Einzelfall noch von den Erleichterungen für KleinstKapG Gebrauch machen können!

⇒ Standardisierte Nutzungsdauer bei selbst erstellten immateriellen VG des Anlagevermögens und derivativen Geschäfts- oder Firmenwerten, wenn Nutzungsdauer nicht verlässlich schätzbar

Planmäßige Abschreibungen auf die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten bei aktivierten Geschäfts- oder Firmenwerten sowie selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, bei denen die Nutzungsdauer nicht verlässlich geschätzt werden kann, sind nach § 253 Abs. 3 Satz 3 HGB über einen Zeitraum von zehn Jahren vorzunehmen. Der Zeitraum, über den die Abschreibung erfolgt, ist für den Fall derivativer Geschäfts- oder Firmenwerte im Anhang zu erläutern (§ 285 Nr. 13 HGB).

⇒ Ausweitung der Umsatzerlösdefinition zulasten der sonstigen betrieblichen Erträge

Künftig sind in die Umsatzerlöse nach § 277 HGB auch Erzeugnisse, Waren und Dienstleistungen einzubeziehen, die nicht für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit typisch sind. Das bedeutet: Die Differenzierung von Erzeugnissen, Waren oder Dienstleistungen hinsichtlich der Beurteilung, ob diese typisch für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit sind, entfällt fortan. Für die Abgrenzung der Umsatzerlöse kommt es damit nun auf die Begriffe „Produkt“ und „Dienstleistung“ an.



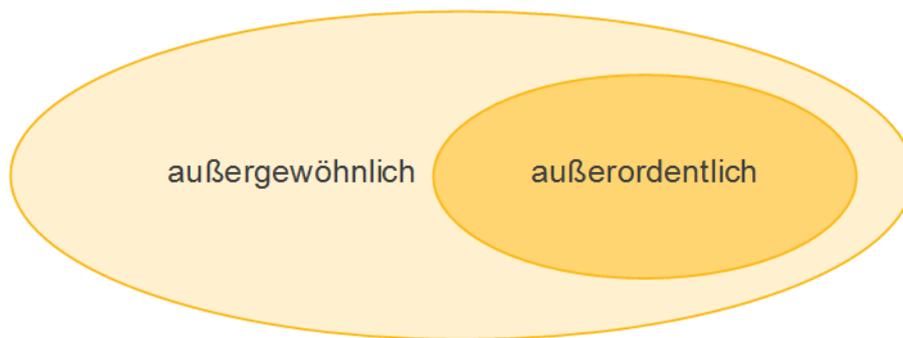
Hierdurch kommt es im Einzelfall zu einer deutlichen Ausweitung der Umsatzerlöse im Vergleich zur bisherigen Rechtslage zulasten der sonstigen betrieblichen Erträge. Eine trennscharfe und in jedem Einzel- bzw. Zweifelsfall eindeutige Abgrenzung der Umsatzerlöse von den sonstigen betrieblichen Erträgen wird indes auch nach dem BilRUG nicht möglich sein. Verbunden mit der Neudefinition der Umsatzerlöse gehen auch weitere Änderungen in Bilanz und GuV einher. Es kommt bspw. zu einer veränderten Abgrenzung der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, der Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen, des Materialaufwands oder der bezogenen Leistungen. Auswirkungen auf Kennzahlen und Reporting liegen zudem auf der Hand.

Hinweis: Im ersten Jahr der Anwendung der Neufassung von § 277 HGB ist der Umsatz des Vorjahres im Anhang angepasst an die neue Abgrenzung (als ... ob) anzugeben (Art. 75 Abs. 2 Satz 3 EGHGB)!

⇒ Wegfall des außerordentlichen Ergebnisses

Durch den Wegfall der außerordentlichen Posten in der GuV sind ab 2016 die noch weiter zu berücksichtigenden Unterschiedsbeträge aus Art. 67 Abs. 1 und 2 EGHGB (Fünfteilungsregelung bei Pensionsrückstellungen) innerhalb der sonstigen betrieblichen Aufwendungen bzw. sonstigen betrieblichen Erträge auszuweisen (Art. 75 Abs. 5 EGHGB).

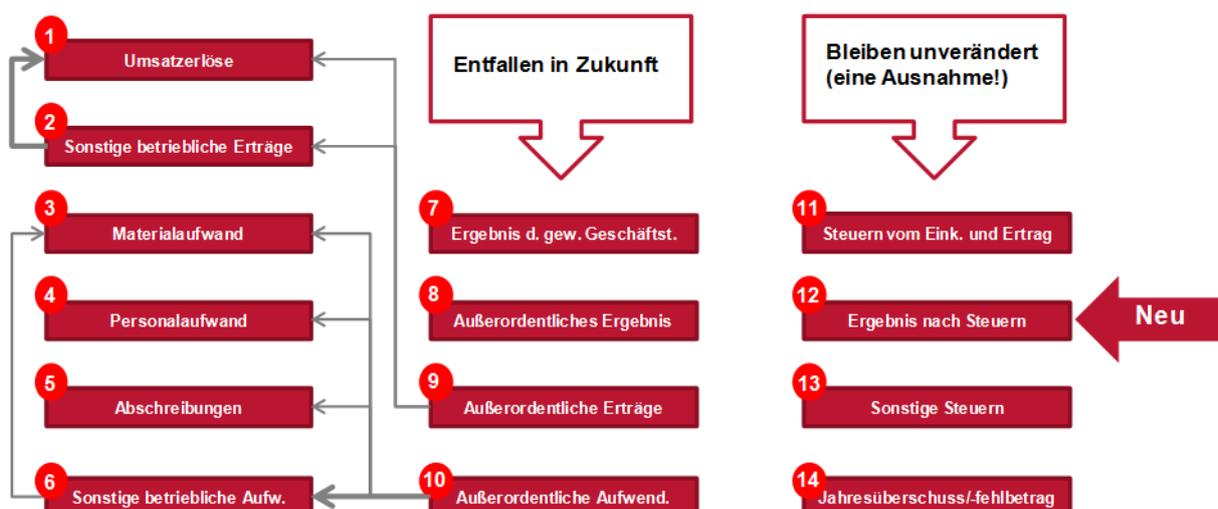
An die Stelle des bisherigen Ausweises von außerordentlichen Erträgen und Aufwendungen in der GuV tritt künftig die Berichterstattung über **außergewöhnliche Sachverhalte**. Hierbei können alle GuV-Positionen von dieser neuen Berichtspflicht nach § 285 Nr. 31 HGB betroffen sein. Hierbei gehen die berichtspflichtigen außergewöhnlichen Sachverhalte über die bisherigen außerordentlichen Sachverhalte hinaus.



Hinweis: Außergewöhnlich ist mehr als außerordentlich!

⇒ Wanderbewegungen in der GuV

Durch die Neudefinition der Umsatzerlöse und den Wegfall des außerordentlichen Ergebnisses kommt es zu zahlreichen „Wanderbewegungen“ in der GuV. Die **wesentlichen Verschiebungen** ergeben sich hierbei einerseits von den sonstigen betrieblichen Erträge zugunsten der Umsatzerlöse und von den außerordentlichen Aufwendungen hin zu den sonstigen betrieblichen Aufwendungen.



Einhergehend mit den Verschiebungen innerhalb der GuV ergeben sich **Auswirkungen** auf relevante **Kennzahlen**, die zu beachten sind.

Konzernabschluss

⇒ Anhebung der Schwellenwerte des § 293 HGB

Auch die Schwellenwerte im Konzernabschluss zur Bestimmung der Aufstellungspflicht werden mit dem BiRUG angehoben. Diese lauten nun wie folgt:



Schwellenwerte gem. § 293 HGB	Bilanzsumme (Mio. €)	Umsatzerlöse (Mio. €)	Arbeitnehmer
Bruttomethode	> 24,0	> 48,0	> 250
Nettomethode	> 20,0	> 40,0	> 250

Im Einzelfall kommt es damit zum Wegfall von der Verpflichtung zur Konzernrechnungslegung, wenn Konzerne die neuen Kriterien unterschreiten. Auch hier gilt: Die Schwellenwerte müssen an zwei aufeinanderfolgenden Stichtagen unterschritten werden!

⇒ Konkretisierung der Voraussetzungen für (nationale und internationale) befreiende Konzernabschlüsse

Mit der Anpassung von § 291 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 HGB wird klargestellt, dass auch IFRS-Konzernabschlüsse befreiende Wirkung nach § 291 HGB haben können. Konzernabschlüsse aus Drittstaaten entfalten unverändert nur dann eine für das deutsche Mutterunternehmen befreiende Wirkung, wenn die Gleichwertigkeitserfordernisse (hinsichtlich Aufstellung, Prüfung und Offenlegung) gemäß § 292 Abs. 1 HGB erfüllt sind. Zudem muss im Anhang zum Jahresabschluss des von der Konzernrechnungslegung zu befreienden Mutterunternehmens nach § 292 Abs. 2 HGB auf die Befreiung hingewiesen werden. Falls der befreiende Konzernabschluss von einem nicht nach den EU-rechtlichen Vorgaben zugelassenen Abschlussprüfer geprüft wird, gilt dieser Prüfer nur dann als gleichwertig befähigt, wenn er gemäß § 134 Abs. 1 WPO bei der Wirtschaftsprüferkammer (WPK) eingetragen oder gemäß § 134 Abs. 4 WPO anerkannt ist.

Zu **beachten** ist: Ein internationaler Konzernabschluss kann nur dann befreiend sein, wenn er auch einen Lagebericht enthält, der den deutschen Anforderungen gerecht wird.

⇒ Festlegung des für die Kapitalaufrechnung maßgeblichen Zeitpunkts

Bei erstmaliger Aufstellung eines Konzernabschlusses sind nach § 301 HGB bei der Kapitalaufrechnung die Wertansätze zum Zeitpunkt der Einbeziehung des Tochterunternehmens in den Konzernabschluss zugrunde zu legen. Damit wird verhindert, dass ein Rückgriff auf die ursprünglichen Werte bei Erwerb des Tochterunternehmens notwendig wird, da dies im Einzelfall mit erheblichem Aufwand verbunden wäre.

Eine freiwillige frühere Kapitalkonsolidierung darf zudem beibehalten und in den ersten „Pflichtkonzernabschluss“ übernommen werden. Im Anhang muss dann hierauf hingewiesen werden.



⇒ Ausweitung der Möglichkeiten zur Auflösung eines negativen Unterschiedsbetrags

Negative Unterschiedsbeträge aus der Kapitalkonsolidierung dürfen (nach § 309 Abs. 2 HGB) nach BilRUG auch dann aufgelöst werden, wenn Umstände vorliegen, die unter Beachtung von § 297 HGB (Inhalt des Konzernabschlusses) eine ergebniswirksame Auflösung rechtfertigen. Damit werden die Möglichkeiten gegenüber den bisherigen Regelungen erweitert. Nicht nur die Auflösung als solche, sondern auch deren Ergebniswirksamkeit unterliegen nun einem Wahlrecht.

⇒ Verpflichtende Anwendung der §§ 304, 306 HGB bei Konsolidierung assoziierter Unternehmen

Bezüglich der notwendigen Konsolidierungsmaßnahmen wird § 312 Abs. 5 HGB wie folgt angepasst: § 304 HGB (Behandlung der Zwischenergebnisse) und § 306 HGB (Latente Steuern) sind bei assoziierten Unternehmen entsprechend anzuwenden, soweit die für die Beurteilung maßgeblichen Sachverhalte bekannt oder zugänglich sind. Demzufolge ist bei assoziierten Unternehmen eine Zwischenergebniseliminierung (§ 304 HGB) vorzunehmen, und die Regelungen zur Abgrenzung latenter Steuern (§ 306 HGB) sind zu beachten.

Anhang und Lagebericht

⇒ Neue bzw. geänderte Angabepflichten im Anhang nach §§ 285, 313, 314 HGB

An vielen Stellen wurden die einzelnen Anhangangaben in § 285 HGB überarbeitet und um neue Berichtspflichten erweitert. Im Ergebnis wurden für kleinere Gesellschaften weitere Erleichterungen aufgenommen, während die Berichterstattung für mittelgroße und große Kapitalgesellschaften durch das BilRUG ausgeweitet wurde. Im Konzernanhang wurden die einzelgesellschaftlichen Regelungen – soweit relevant für die Konzernrechnungslegung – übernommen. Nachstehende Tabelle stellt die Änderungen und Neuerungen durch das BilRUG und etwaige Erleichterungen für kleine und mittelgroße Gesellschaften dar.



Rechtsgrundlage Einzelabschluss	Rechtsgrundlage Konzernabschluss	Inhalt	Größenabhängige Erleichterungen	Erleichterungen für kleine KapG	Erleichterungen für mittelgroße KapG
§ 285 Nr. 3 HGB	§ 314 Nr. 2 HGB	Auswirkungen von nicht bilanzierten Geschäften auf die Finanzlage	§ 288 Abs. 1 HGB	Ja, keine Berichtspflicht	
§ 285 Nr. 3a HGB	§ 314 Nr. 2a HGB	Gesonderte Angaben betreffend Altersversorgung, verbundene und assoziierte Unternehmen			
§ 285 Nr. 4 HGB	§ 314 Nr. 3 HGB	Gewöhnliche Geschäftstätigkeit der Kapitalgesellschaft für weitere Behandlung der Umsatzerlöse nicht relevant	§ 288 Abs. 1 und 2 HGB	Ja, keine Berichtspflicht	Ja, keine Berichtspflicht
	§ 314 Nr. 4 HGB	Angabe zu Mitarbeitern auch gesondert für anteilmäßig konsolidierte Unternehmen			
§ 285 Nr. 6 HGB		Angabe hinsichtlich Steuern vom Einkommen und vom Ertrag fällt weg			

Rechts- grundlage Einzelabschluss	Rechts- grundlage Konzernab- schluss	Inhalt	Größenab- hängige Er- leichterungen	Erleichterun- gen für kleine KapG	Erleichterun- gen für mittelgroße KapG
§ 285 Nr. 9c HGB	§ 314 Nr. 6c HGB	Die Angaben für die Mitglieder des Geschäftsführungsorgans, Aufsichtsrats, Beirats oder einer ähnlichen Einrichtung werden um die erlassenen Beträge ergänzt			
	§ 314 Nr. 7a HGB	Angabe der Zahl der Aktien jeder Gattung der während des Geschäftsjahres im Rahmen des genehmigten Kapitals gezeichneten Aktien des MU			
§ 285 Nr. 11 HGB	§ 313 Abs. 2 Nr. 4 HGB	Angaben zu Beteiligungen, die dem Geschäftsbetrieb dauerhaft dienen sollen	§ 288 Abs. 1 HGB	Ja, keine Berichtspflicht	
§ 285 Nr. 11b HGB	§ 313 Abs. 2 Nr. 5 HGB	Börsennotierte Kapitalgesellschaften haben alle Beteiligungen an großen Kapitalgesellschaften anzugeben, die 5% der Stimmrechte überschreiten	§ 288 Abs. 1 HGB	Ja, keine Berichtspflicht	
§ 285 Nr. 13 HGB	§ 314 Nr. 20 HGB	Erläuterung des Abschreibungszeitraums eines entgeltlich erworbenen GoF			
§ 285 Nr. 14 HGB	§ 313 Abs. 2 Nr. 7 HGB	Angaben zum MU, das den Konzernabschluss für den größten Kreis von Unternehmen aufstellt, sowie der Ort, wo dieser Konzernabschluss erhältlich ist	§ 288 Abs. 1 HGB	Ja, keine Berichtspflicht	
§ 285 Nr. 14a HGB	§ 313 Abs. 2 Nr. 8 HGB	Angaben zum MU, das den Konzernabschluss für den kleinsten Kreis von Unternehmen aufstellt, sowie der Ort, wo dieser Konzernabschluss erhältlich ist	§ 288 Abs. 1 HGB	Keine Angabe des Ortes, wo der Konzernabschluss erhältlich ist	
§ 285 Nr. 15a HGB	§ 314 Nr. 7b HGB	Zahl und die verbrieften Rechte für Genussscheine, Genussrechte, Wandelschuldverschreibungen, Optionsscheine, Optionen, Besserungsscheine oder vergleichbare Wertpapiere oder Rechte	§ 288 Abs. 1 HGB	Ja, keine Berichtspflicht	
	§ 314 Nr. 13 HGB	Von der Berichtspflicht ausgenommen sind Geschäfte, die zwischen in einen Konzernabschluss einbezogenen nahestehenden Unternehmen getätigt und bei der Konsolidierung weggelassen werden			
§ 285 Nrn. 18, 26 und 27 HGB	§ 314 Nrn. 10, 18 und 19 HGB	Jeweils redaktionelle Folgeänderungen zu § 253 Abs. 3 HGB bzw. § 268 Abs. 7 HGB	§ 288 Abs. 1 HGB	Ja, keine Berichtspflicht	
§ 285 Nr. 30 HGB	§ 314 Nr. 22 HGB	Ergänzung der Angaben zu latenten Steuern um die Veränderung der Salden im abgelaufenen GJ	§ 288 Abs. 1 HGB	Ja, keine Berichtspflicht	
§ 285 Nr. 31 HGB	§ 314 Nr. 23 HGB	Angabe von Betrag und Art der einzelnen Erträge und Aufwendungen von außergewöhnlicher Größenordnung oder Bedeutung			
§ 285 Nr. 32 HGB	§ 314 Nr. 24 HGB	Erläuterung der einzelnen periodenfremden Aufwands- und Ertragsposten, wenn die Beträge nicht von untergeordneter Bedeutung sind	§ 288 Abs. 1 und 2 HGB	Ja, keine Berichtspflicht	Ja, keine Berichtspflicht

Rechtsgrundlage Einzelabschluss	Rechtsgrundlage Konzernabschluss	Inhalt	Größenabhängige Erleichterungen	Erleichterungen für kleine KapG	Erleichterungen für mittelgroße KapG
§ 285 Nr. 33 HGB	§ 314 Nr. 25 HGB	Angaben zu wesentlichen Ereignissen nach dem Bilanzstichtag, die weder in der Bilanz noch in der GuV berücksichtigt sind („Nachtragsbericht“)	§ 288 Abs. 1 HGB	Ja, keine Berichtspflicht	
§ 285 Nr. 34 HGB	§ 314 Nr. 26 HGB	Anhangangabe zum Vorschlag oder Beschluss über die Ergebnisverwendung	§ 288 Abs. 1 HGB	Ja, keine Berichtspflicht	

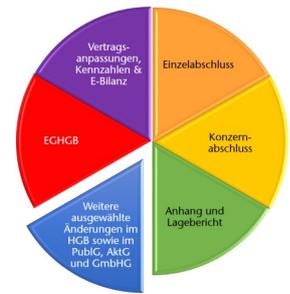
Die zahlreichen Änderungen in der Anhangberichterstattung und die Verlagerung verschiedener Informationen aus der Bilanz sowie aus dem Lagebericht in den Anhang stellen eine der wesentlichen Änderungen durch das BilRUG dar.



⇒ Änderungen in der Lageberichterstattung

Inhalt des Lageberichts nach § 289 HGB	Inhalt des Konzernlageberichts nach § 315 HGB
<p>Bisherige Soll-Vorschrift des § 289 Abs. 2 HGB wird zur Muss-Vorschrift und liegt damit nicht mehr im pflichtgemäßen Ermessen der Unternehmensführung. Demnach ist einzugehen auf</p> <ul style="list-style-type: none"> • Finanzinstrumente, • Forschung und Entwicklung, • Zweigniederlassungen, • Vergütungsbericht. <p>Die Nachtragsberichterstattung erfolgt nicht mehr im Lagebericht, sondern die Angaben sind im Anhang zu machen (§ 285 Nr. 31 HGB).</p> <p>Sind im Anhang Angaben zum Bestand an eigenen Aktien der Gesellschaft (nach § 160 Abs. 1 Nr. 2 AktG) zu machen, ist im Lagebericht darauf zu verweisen.</p>	<p>Bisherige Soll-Vorschrift des § 315 Abs. 2 HGB wird zur Muss-Vorschrift und liegt damit nicht mehr im pflichtgemäßen Ermessen der Unternehmensführung. Demnach ist einzugehen auf</p> <ul style="list-style-type: none"> • Finanzinstrumente, • Forschung und Entwicklung, • neu: für das Verständnis der Lage des Konzerns wesentliche Zweigniederlassungen der insgesamt in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen, • Vergütungsbericht, • Internes Kontroll- und Risikomanagementsystem bei Vorliegen einer Kapitalmarktorientierung im Sinne des § 264d HGB. <p>Nicht mehr Gegenstand des Konzernlageberichts ist der sog. Nachtragsbericht, da diese Angabe in den Konzernanhang übernommen wurde (§ 314 Nr. 25 HGB). Die neue Verortung dieser Berichtspflicht im Konzernanhang folgt den einzelgesellschaftlichen Änderungen.</p> <p>In § 315 Abs. 5 HGB wird außerdem Folgendes geregelt: Sofern das Mutterunternehmen eine Gesellschaft i.S.v. § 289a Abs. 1 HGB ist (im Wesentlichen börsennotierte Aktiengesellschaft), ist in einem gesonderten Abschnitt des Konzernlageberichts eine Erklärung zur Unternehmensführung für den Konzern abzugeben.</p>

Weitere ausgewählte Änderungen im HGB sowie im PubLG, AktG und GmbHG



⇒ Neuregelung der Offenlegungsvorschriften

Jahresabschluss, Lagebericht und Bestätigungsvermerk (oder Versagungsvermerk) sind nach § 325 Abs. 1 HGB gemeinsam innerhalb der entsprechenden Fristen offenzulegen. Es ist damit nicht mehr zulässig, dass Unternehmen zunächst ungeprüfte Jahres- und/oder Konzernabschlüsse einreichen, um etwaige Offenlegungsfristen einzuhalten. Zudem muss der festgestellte Jahresabschluss bzw. gebilligte Konzernabschluss offengelegt werden. Die Offenlegung der Unterlagen hat (gemäß § 325 Abs. 1a HGB) spätestens ein Jahr nach dem Abschlussstichtag des Geschäftsjahres, auf das sich die Unterlagen beziehen, zu erfolgen. Sofern die offenzulegenden Unterlagen nicht innerhalb der vorstehenden Frist vorliegen, sind sie unverzüglich danach offenzulegen. Falls der Jahresabschluss oder der Lagebericht geändert wird, ist die Änderung gesondert offenzulegen (§ 325 Abs. 1b HGB). Ist im Jahresabschluss nur der Vorschlag für die Ergebnisverwendung (und nicht der Beschluss) enthalten, ist der Beschluss über die Ergebnisverwendung nach seinem Vorliegen gesondert offenzulegen.

⇒ Zahlungsberichte

Durch die Einführung der neuen §§ 341q bis 341y HGB wird der Zahlungsbericht für bestimmte Unternehmen des Rohstoffsektors, der gemäß der EU-Richtlinie verpflichtend in das Handelsrecht zu integrieren ist, umgesetzt. Die Unternehmen dieser Branchen haben jährlich für jedes Land, in dem sie tätig sind, den Gesamtbetrag sowie auch projektspezifisch über Zahlungen an staatliche Stellen (z.B. Nutzungsentgelte, Lizenzen, Bonuszahlungen, aber auch Steuerzahlungen) zu berichten (*country-by-country reporting*).



⇒ PubLG

Die Änderungen im PubLG sind redaktioneller Natur und setzen die Änderungen des HGB in den sich im PubLG befindlichen Verweisen um. So wird klargestellt, dass die im HGB erfolgten Änderungen ebenso von Unternehmen, die ihre Rechnungslegung auf Grundlage des PubLG erstellen, zu beachten sind. Damit soll ein Gleichlauf der Vorgaben in HGB und PubLG sichergestellt sein, ohne die weiterhin bestehenden Besonderheiten in der Rechnungslegung von Unternehmen nach dem PubLG zu ändern.

⇒ AktG

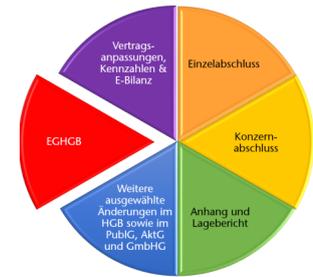
Die im Rahmen des BilRUG durchgeführten Änderungen des AktG sind im Wesentlichen Folgeänderungen zu den materiellen Änderungen im HGB und redaktionell bedingt. Die Änderungen in § 58 Abs. 2a AktG, § 152 Abs. 4 AktG sowie den §§ 240 und 261 Abs. 1 AktG führen zudem dazu, dass die bisherige Pflicht, bestimmte aktienrechtliche Sachverhalte im Anhang auszuweisen, aufgehoben wird.

⇒ GmbHG

Mit den Änderungen des § 29 Abs. 4 GmbHG wird zum einen mit Blick auf die Anhangangaben bei kleinen GmbHs der Bezug auf bei der steuerlichen Gewinnermittlung gebildete Passivposten, die nicht Bestandteil eines Sonderpostens mit Rücklageanteil sein dürfen, gestrichen. Zum anderen wird klargestellt, dass der Betrag dieser Gewinnrücklagen in der Bilanz gesondert auszuweisen ist; er kann auch im Anhang angegeben werden.

EGHGB

Die Erstanwendung aller Änderungen ist grundsätzlich für Einzel- und Konzernabschlüsse für ein ab dem 1.1.2016 beginnendes Geschäftsjahr vorgesehen (Art. 75 Abs. 1 EGHGB).



§§ 267, 267a Abs. 1, 277 Abs. 1 und 293 HGB dürfen erstmals bereits für **nach dem 31.12.2013 beginnende Geschäftsjahre** angewendet werden, jedoch nur gemeinsam (Art. 75 Abs. 2 EGHGB). Dann wären die neuen Größenkriterien, die im Einzelfall zu einer Erleichterung (Neueinstufung der Kapitalgesellschaft auf einer geringeren Stufe bzw. Wegfall der Konzernabschlusspflicht) führen, bereits erstmals für 2014 zu beachten. Bei der vorzeitigen Anwendung der Schwellenwerte müssen die Umsatzerlöse nach der durch das BilRUG geänderten Fassung von § 277 Abs. 1 HGB bestimmt werden.

Nicht ausdrücklich geregelt ist, ob die Größenkriterien auch erstmals für 2015 angewendet werden können. Entsprechend dem Ziel und Zweck der möglichst frühen Anwendung der Erleichterungen für Kapitalgesellschaften muss dies möglich sein. Damit beträgt der Übergangszeitraum faktisch zwei Jahre, da eine erstmalige Anwendung der erhöhten Schwellenwerte für das (kalendergleiche) Geschäftsjahr 2014 oder 2015 möglich, aber erst für 2016 verpflichtend ist.

Zahlungsberichte (§§ 341 q ff. HGB) sind erstmals für **nach dem 23.7.2015 beginnende Geschäftsjahre** zu erstellen (Art. 75 Abs. 3 EGHGB). Die Neufassung des § 253 Abs. 3 HGB zur Annahme einer zehnjährigen Abschreibungsdauer in bestimmten Fällen gilt für nach dem 31.12.2015 aktivierte selbst erstellte immaterielle VG des Anlagevermögens bzw. erfolgte Erwerbsvorgänge (Art. 75 Abs. 4 EGHGB). Mit dem Wegfall der außerordentlichen Posten in der GuV sind ab 2016 die noch weiter zu berücksichtigenden Unterschiedsbeträge aus Art. 67 Abs. 1 und 2 EGHGB (Fünftehtelungsregelung bei Pensionsrückstellungen) innerhalb der sonstigen betrieblichen Aufwendungen bzw. sonstigen betrieblichen Erträge auszuweisen (Art. 75 Abs. 5 EGHGB).



Für AktG, PubG und GmbHG ist die Erstanwendung jeweils gesondert in einzelnen Paragraphen geregelt. Die entsprechenden Änderungen, welche sich größtenteils aus den materiellen Änderungen des HGB ergeben, sind erstmals für Einzel- und Konzernabschlüsse für ein **ab dem 1.1.2016 beginnendes Geschäftsjahr** anzuwenden.

Vertragsanpassungen, Kennzahlen und E-Bilanz

⇒ Vertragsanpassungen und Kennzahlen

Das BilRUG ist mehr als nur eine Rechnungslegungsreform. Es liefert einen Beitrag zur Weiterentwicklung der Finanzberichterstattung in Deutschland. Das BilRUG hat nicht nur unmittelbare Auswirkungen auf die externe Rechnungslegung im engeren Sinne, sondern führt konsequenterweise zur Anpassung diverser Kennzahlen. Von daher sind auch in diesem Zusammenhang Verträge und Rechtsgrundlagen zu überwachen sowie ggf. anzupassen. Verträge (z.B. Vergütungsvereinbarungen, umsatzabhängige Zahlungsverpflichtungen oder *Financial Covenants*) sind bezüglich bestimmter vereinbarter Kennzahlen (z.B. EBIT) ebenso anzupassen wie interne Steuerungsvorgaben hinsichtlich verwendeter Renditekennzahlen. Die Umsatzerlöse werden neu definiert und regelmäßig ausgeweitet; bisher als außerordentliches Ergebnis ausgewiesene Sachverhalte belasten künftig das EBIT.



Vor BilRUG		Nach BilRUG	
Umsatzerlöse	1.000	Umsatzerlöse	1.150
sonstige betr. Erträge (...)	200	sonstige betr. Erträge (...)	50
sonstige betr. Aufwendungen	-100	sonstige betr. Aufwendungen	-125
EBIT	200	EBIT	175
Zinsaufwand	-50	Zinsaufwand	-50
a.o. Ergebnis	-25		
Jahresüberschuss	125	Jahresüberschuss	125

Im vorliegenden Beispiel vermindert sich nach dem BilRUG nicht nur das EBIT, sondern auch die Umsatzrendite (hier definiert als Jahresüberschuss/ Umsatz) sinkt von 12,5 % auf 10,9 %.

Betroffen sind nicht nur Kennzahlen der GuV, sondern bspw. auch Bilanzkennzahlen. Die Neuerungen sind zwingend ab 2016 zu beachten und beeinträchtigen damit einerseits die Planung der Unternehmen, andererseits die Vergleichbarkeit der Zahlen im Zeitablauf.

⇒ E-Bilanz

Das BilRUG ändert auch die für die E-Bilanz maßgebliche Taxonomie. Die für das Geschäftsjahr 2016 geltende Taxonomie Version 6.0 (BMF-Schreiben vom 24.5.2016, IV C 6 – S 2133-b/16/10001 :001) stellt hierbei eine deutliche Ausweitung der bisherigen Berichtspflichten dar. Durch das BilRUG ergeben sich insbesondere in der GuV zahlreiche Neuerungen.

Aufgrund des Wegfalls des außerordentlichen Ergebnisses werden künftig bestimmte Positionen in die sonstigen betrieblichen Erträge bzw. Aufwendungen übernommen. Nennenswert sind hierbei besonderes die sonstigen betrieblichen Erträge/Aufwendungen aus der Anwendung des EGHGB, Erträge aus dem Verkauf von bedeutenden Grundstücken, Erträge/Verluste, die durch Verschmelzung und Umwandlung entstehen, sowie Aufwendungen für Restrukturierungs- und Sanierungsmaßnahmen. Zudem berücksichtigt die Taxonomie die durch das BilRUG bedingten Umgliederungen von den sonstigen betrieblichen Erträgen in die Umsatzerlöse. Hierfür wurden teilweise neue Positionen unter den Umsatzerlösen geschaffen. In der Praxis wird sich insbesondere hier ein Anpassungsbedarf gegenüber dem Vorjahr ergeben.



BilRUG-Quick-Check

Das BilRUG hat umfangreiche Änderungen sowohl für den Einzel- als auch für den Konzernabschluss zur Folge. Über die einzelnen materiellen Änderungen im Handelsrecht selbst, welche zu teilweise erheblichen Änderungen in der Bilanzierungspraxis führen, sind zusätzlich auch Folgewirkungen, wie z.B. in Bezug auf die Anpassung von Verträgen und Kennzahlen, zu beachten. Der nachfolgende Quick-Check zum BilRUG gibt einen ersten kompakten Überblick über einzelne Bereiche und Regelungen, welche die Praxis bei der (Erst-)Anwendung des neuen Gesetzes zu beachten hat. Mithilfe des BilRUG-Quick-Checks kann zudem eine erste Analyse der wesentlichen Auswirkungen der Neuregelungen für die Praxis erfolgen.



Betroffener Bereich	Prüfungshandlung / Was ist zu prüfen?
Befreiungsmöglichkeiten	<ul style="list-style-type: none"> • Voraussetzungen §§ 264 Abs. 3 HGB, 264b HGB prüfen • Anpassung von Verpflichtungsübernahmeerklärungen • Auswirkungen Einschränkung Kleinstkapitalgesellschaften für Holdings
Schwellenwerte	<ul style="list-style-type: none"> • Größenklasseneinstufung nach erhöhten Schwellenwerten (§§ 267, 293 HGB) prüfen • Neue Definition Umsatzerlöse und Bilanzsumme beachten • Vorzeitige Anwendung 2014: Offenlegungserleichterung • Vorzeitige Anwendung 2015: Wegfall der Prüfungspflicht + Offenlegungserleichterung
Bilanz und GuV	<ul style="list-style-type: none"> • Inanspruchnahme standardisierte Abschreibungsdauer von zehn Jahren ab 2016 (für aktivierte Entwicklungsaufwendungen und bei Akquisitionen/aktiviertem Geschäfts- oder Firmenwert) • Kontenrahmen und Bilanzierungshandbuch anpassen • Reportingstrukturen überprüfen • Wegfall außerordentliches Ergebnis und Auswirkungen auf EBIT beachten
Umsatzerlöse	<ul style="list-style-type: none"> • Analyse der Sachverhalte und Umgliederungen • Bestimmung zu kürzender Verbrauchsteuern • Kontenpläne anpassen • Folgeänderungen für Bilanz/GuV beachten • Auswirkungen auf Rohergebnis prüfen • Auswirkungen auf Kennzahlen/Reporting beachten
Anhangangaben	<ul style="list-style-type: none"> • Auswirkungen der neuen Anhangangaben für Kapitalgesellschaften prüfen (u.a. für Ergebnisverwendung, außergewöhnliche Sachverhalte, Nutzungsdauern) • Zusätzliche Erleichterungen für kleine Gesellschaften prüfen • Erweiterte Berichtspflichten für mittelgroße und große Gesellschaften beachten • Neuverortung von Sachverhalten in den Anhang beachten • Angaben zum Anlagespiegel prüfen (z.B. postenbezogene Angabe zu Fremdkapitalzinsen) • Anhang-Checkliste für 2016 rechtzeitig erstellen
Konzernbesonderheiten	<ul style="list-style-type: none"> • Befreiungsvoraussetzungen übergeordneter Konzernabschlüsse beachten • Folgeänderungen aus dem Einzelabschluss • Berücksichtigung latenter Steuern und Zwischenergebniseliminierung bei assoziierten Unternehmen • Ausweitung Konzernanhang und -lagebericht beachten
Offenlegung	<ul style="list-style-type: none"> • Geänderte Offenlegungsvorschriften beachten, erstmals für 2016 (Feststellung, Billigung, Bestätigungs-/Versagungsvermerk) • Offenlegungserleichterungen für 2014 und 2015 prüfen (siehe Schwellenwerte)
Erst-anwendung	<ul style="list-style-type: none"> • Rückwirkende Anwendung der Schwellenwerte für 2014 prüfen • Mögliche Anwendung der Schwellenwerte für 2015 prüfen • Verpflichtende Anwendung des BilRUG ab 2016 beachten • Angabe zu den Vorjahres-Umsatzerlösen im Anhang beachten
Verträge/Kennzahlen	<ul style="list-style-type: none"> • Veränderung umsatzbasierter Kennzahlen beachten • Verträge überprüfen und ggf. anpassen • Auswirkungen auf <i>Financial Covenants</i> (Einhaltung bestimmter Bilanzrelationen, z.B. Mindesteigenkapitalquote / Gesamtkapital) und Vergütungen prüfen

Aufstellung ausgewählter Veröffentlichungen zum BilRUG

Zwirner (Hrsg.), BilRUG, Gesetze – Materialien – Kommentierung, München, 2016.

Zwirner, Checkliste zur Umstellung der Rechnungslegung auf das BilRUG, Teil 1: Änderungen in Bilanz, GuV, Anhang und Lagebericht, BC 2016, 23 ff.

Zwirner, Checkliste zur Umstellung der Rechnungslegung auf das BilRUG, Teil 2: Änderungen in der konsolidierten Rechnungslegung, im Konzernanhang und -lagebericht sowie in weiteren Bereichen, BC 2016, 63 ff.

Zwirner, BilRUG: Behandlung von sonstigen betrieblichen Aufwendungen, BC 2016, 283 ff.

Zwirner, Neudefinition der Umsatzerlöse nach BilRUG: Auswirkungen der neuen Abgrenzung für die Praxis, BC 2015, 539 ff.

Zwirner, BilRUG: Erstmalige Anwendung und Übergangsrecht nach dem EGHGB – Auswirkungen der Umstellung auf eine Rechnungslegung nach BilRUG, BC 2015, 495 ff.

Zwirner, BilRUG – die wesentlichen Änderungen im Einzelabschluss, BC 2015, 390 ff.

Zwirner, BilRUG – wesentliche Änderungen im Konzernabschluss und zur Offenlegung, BC 2015, 444 ff.

Zwirner/Boecker, BilRUG: Änderungen beim Ausweis der außerordentlichen Aufwendungen und Erträge, BC 2016, 159 ff.

Zwirner/Busch, Reformierung des HGB durch das BilRUG – Geplante Änderungen in der konsolidierten Rechnungslegung, BC 2015, 113 ff.

Zwirner/Kähler, Anhebung der HGB-Schwellenwerte durch das BilRUG, Auswirkungen auf die Jahresabschlussprüfung 2014?, BC 2015, 198 ff.

Zwirner/Kähler, Die Anhebung der HGB-Schwellenwerte durch das BilRUG – Konsequenzen für die Offenlegungspflichten bei (kleinen) Kapitalgesellschaften, BC 2015, 246 ff.



Die 120 wichtigsten Fragen zum BilRUG

Zwirner, BilRUG – Die wichtigsten Fragen: Vorzeitige Erstanwendung und Auswirkungen auf Prüfungspflicht und Offenlegung, BC 2016, 208 ff.

Zwirner, BilRUG – Die wichtigsten Fragen: Reguläre Erstanwendung und allgemeine Fragen, BC 2016, 264 ff.

Zwirner, BilRUG – Die wichtigsten Fragen: Einzelabschluss – Bilanz und GuV, BC 2016, 303 ff.

Zwirner/Boecker, BilRUG – Die wichtigsten Fragen: Anhang und Lagebericht, BC 2016, in Vorbereitung.

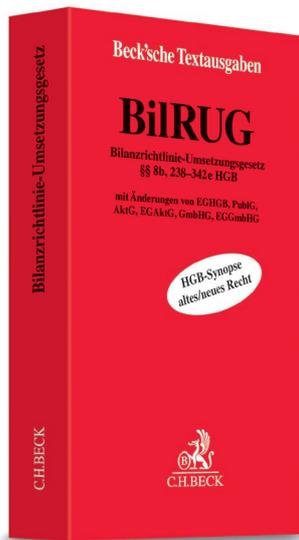
Zwirner/Busch, BilRUG – Die wichtigsten Fragen: Konzernabschluss, BC 2016, in Vorbereitung.

Zwirner, BilRUG – Die wichtigsten Fragen: Offenlegung und Prüfung, BC 2016, in Vorbereitung.

Zwirner/Vodermeier, BilRUG – Die wichtigsten Fragen: Zahlungsbericht und weitere gesetzliche Änderungen, BC 2016, in Vorbereitung.

Zwirner/Lindmayr, BilRUG – Die wichtigsten Fragen: Auswirkungen auf Kennzahlen und Verträge, BC 2016, in Vorbereitung.

BilRUG auf einen Blick.



Mit einer Einführung von Prof. Dr. Christian Zwirner,
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater
2015. V, 421 Seiten. Kartoniert € 14,90
ISBN 978-3-406-68393-0

Übersichtlich und kompakt.

Die neue Textausgabe stellt alle durch das BilRUG vorgenommenen Änderungen der §§ 8b, 238–342e HGB durch Gegenüberstellung von altem und neuem Recht sowie alle weiteren Gesetzesänderungen von EGHGB, EGAktG, AktG, EGGmbHG, GmbHG und PubLG dar.

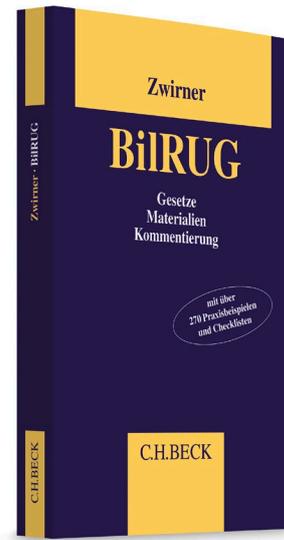
Die Änderungen sind hervorgehoben und damit auf einen Blick für den Anwender ersichtlich. Die HGB-Synopse enthält klarstellende Hinweise, aus denen sich für den Anwender sofort ergibt, ab wann das neue Recht anwendbar ist.

In einer ausführlichen Einführung von Prof. Dr. Christian Zwirner werden Zielsetzung, Änderung und Wirkungsweise des BilRUG aufgezeigt.

Erhältlich im Buchhandel oder bei: beck-shop.de | Verlag C.H.BECK oHG ·
80791 München | bestellung@beck.de | Preise inkl. MwSt. | 164808



BilRUG kompakt und kompetent.



Von Prof. Dr. Christian Zwirner
2016. XXXVIII, 731 Seiten. Kartoniert € 59,-
ISBN 978-3-406-68102-8

Komplett versorgt in Sachen BilRUG

Das neue Werk enthält alles, was Sie zur Umsetzung des BilRUG in der täglichen Praxis brauchen:

Teil I: Gesetzestexte

- EU-Bilanzrichtlinie
- BilRUG + Gesetzestext

Teil II: Materialien

- Gesetzentwurf
- Gesetzesbegründung
- Stellungnahme Bundesrat
- Beschlussempfehlung Rechtsausschuss

Teil III: Kommentierung

- 270 Praxisbeispiele
- Checkliste für Übergang und Erstanwendung
- Tabellarische Übersicht über die Einzeländerungen

Erhältlich im Buchhandel oder bei: beck-shop.de | Verlag C.H.BECK oHG ·
80791 München | bestellung@beck.de | Preise inkl. MwSt. | 164808



Herausfordernd!



Foto: iStock/S_Lew

Herausforderungen begegnen Unternehmen überall!

Auch der Gesetzgeber stellt Unternehmen immer wieder vor neue Herausforderungen – zuletzt mit der am 23.07.2015 in Kraft getretenen Rechnungslegungsreform.

Mit dem Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz, kurz BilRUG, setzt der Gesetzgeber die Vorgaben der EU-Richtlinie 2013/34/EU zur Zusammenfassung der bisher getrennten Richtlinien zur Rechnungslegung im Einzel- und Konzernabschluss um. Die EU hat das Rahmenkonzept für die Rechnungslegung überarbeitet und einzelne Anforderungen weiter harmonisiert. Deren Transformation in deutsches Recht hat zahlreiche Änderungen im Handelsrecht zur Folge. Darüber hinaus gilt: Das BilRUG ist mehr als nur eine Rechnungslegungsreform und tangiert vielfältige Unternehmensbereiche!

Kleeberg stellt gemeinsam mit Ihnen sicher, dass Ihr Unternehmen die Herausforderungen aufgrund der gesetzlichen Neuerungen des BilRUG meistert.