

Das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz

September 2016

Das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) ist am 23. Juli 2015 in Kraft getreten. Mit dem Gesetz ist die europäische Bilanzrichtlinie (2013/34/EU) in deutsches Recht umgesetzt worden. Auf europäischer Ebene sind durch die Bilanzrichtlinie die bisher getrennten Richtlinien für Einzel- und Konzernabschlüsse (4. Und 7. EG-Richtlinie) zusammengefasst worden und darüber hinaus der Versuch unternommen worden, die Rechnungslegung innerhalb der EU weiter zu harmonisieren. Im Ergebnis ist mit dem BilRUG ein Artikelgesetz entstanden, in dem rd. 80 Paragraphen des HGB sowie weitere Vorschriften im AktG, PubiG sowie GmbHG geändert wurden.

Der überwiegende Teil der Vorschriften ist erstmals für Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2015 beginnen, verpflichtend anzuwenden. Bei kalendergleichen Geschäftsjahren sind somit die Abschlüsse zum 31. Dezember 2016 erstmals betroffen. Um Ihnen einen schnellen aber gleichzeitig auch umfassenden Überblick über die erfolgten Änderungen zu ermöglichen, haben wir die geänderten Vorschriften in tabellarischer Form dargestellt. Dabei haben wir die Darstellung getrennt nach Änderungen im Einzel- und Konzernabschluss, zum (Konzern-) Anhang sowie zum (Konzern-) Lagebericht. Um Ihnen ein besseres Verständnis der Gesetzesänderungen zu ermöglichen, haben wir zusätzlich die geänderten Vorschriften in knapper Form erläutert. Neben einer Vielzahl von eher redaktionellen Anpassungen im Gesetz ohne wesentliche materielle Folgewirkung ergeben sich eine Reihe von Gesetzesänderungen, die formelle und materielle Auswirkungen auf den Jahresabschluss bzw. den Konzernabschluss haben.

Ausgenommen haben wir lediglich die Änderungen, die ausschließlich Kreditinstitute, Versicherungen, Genossenschaften sowie bestimmte Unternehmen des Rohstoffsektors betreffen, die zukünftig einen sog. Zahlungsbericht zu erstellen haben.

Bei Rückfragen wenden Sie sich bitte an:

Dipl.-Kfm.
Christian Kampmeyer
Partner
Wirtschaftsprüfer
Steuerberater

Tel 040 85 301 - 318
c.kampmeyer@crowe-mhl.de

Dipl.-Ök.
Michael Janitschke
Prokurist
Wirtschaftsprüfer

Tel 040 85 301 - 338
m.janitschke@crowe-mhl.de

Brandstwiete 3
20457 Hamburg
Tel 040 85 301 - 0
Fax 040 85 301 - 208
www.crowe-mhl.de

Mitglied von Crowe Horwath



INHALTSVERZEICHNIS

1.	Änderungen zum Einzelabschluss	3
	a) Aufstellungspflicht.....	3
	b) Materielle Änderungen	6
	c) Formelle Änderungen	7
2.	Änderungen zum Konzernabschluss	8
3.	Änderungen zur Offenlegung.....	10
4.	Anhang und Konzernanhang	11
5.	Lagebericht und Konzernlagebericht nach §§ 289 bzw. 315 HGB	15
6.	Übergangsvorschriften	15

1. Änderungen zum Einzelabschluss	
a) Aufstellungspflicht	
Geänderte Vorschrift	Erläuterung
<p>Befreiung von der Pflicht zur Buchführung und Erstellung eines Inventars nach § 241a HGB Die Pflicht zur Buchführung und Erstellung eines Inventars entfällt, sofern Einzelkaufleute an zwei aufeinander folgenden Abschlussstichtagen nicht mehr als jeweils 600.000 EUR Umsatzerlöse und jeweils 60.000 EUR Jahresüberschuss aufweisen.</p>	<p>Redaktionelle Klarstellung, dass die genannten Schwellenwerte nicht die aufgerechneten Beträge von zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren sind, sondern vielmehr auf die letzten zwölf Monate vor dem Abschluss des Geschäftsjahres abzustellen ist.</p>
<p>Befreiungsmöglichkeiten nach § 264 Abs. 3 HGB Für den Verzicht auf Aufstellung, Prüfung und Offenlegung des Jahresabschlusses gelten folgende Voraussetzungen:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Zustimmung aller Gesellschafter des Tochterunternehmens zur Befreiung für das jeweilige Geschäftsjahr, • Erklärung des Mutterunternehmens, für vom Tochterunternehmen bis zum Abschlussstichtag eingegangene Verpflichtungen im folgenden Geschäftsjahr einzustehen, • Aufstellung und Prüfung des Konzernabschlusses erfolgen nach Rechtsvorschriften des Sitzstaats des Mutterunternehmens, • Die tatsächliche Einbeziehung in den Konzernabschluss ist erfolgt und es wurde Hinweis auf die Befreiung im Konzernanhang gegeben • Für zu befreiende Tochterunternehmen sind der Beschluss nach Nr. 1, die Erklärung nach Nr. 2 sowie der Konzernabschluss mit Bestätigungsvermerk zum Konzernabschluss und Konzernlagebericht des Mutterunternehmens nach Nr. 3 offenzulegen. 	<p>In § 264 Abs. 3 HGB wird wie schon nach alter Rechtslage, Kapitalgesellschaften, die Tochterunternehmen integrierter Konzerne sind, unter bestimmten Voraussetzungen von Vorgaben der Rechnungslegung auszunehmen.</p> <p>Es wird in der Beschlussempfehlung zum BilRUG davon ausgegangen, dass eine infolge eines Beherrschungs- oder Gewinnabführungsvertrages eintretende gesetzliche Verlustübernahme nach § 302 AktG und eine konzernrechtliche Verbundenheit der Unternehmen für die Einstandspflicht im Regelfall ausreicht. Insofern ist mit der Streichung des Hinweises auf § 302 AktG keine Änderung der bisherigen Praxis notwendig.</p>

1. Änderungen zum Einzelabschluss	
a) Aufstellungspflicht	
Geänderte Vorschrift	Erläuterung
<p>Befreiungsmöglichkeiten nach § 264b HGB Eine haftungsbeschränkte Personengesellschaft braucht die Vorschriften der §§ 264 ff. HGB nicht anwenden, wenn sie:</p> <ul style="list-style-type: none"> • in den Konzernabschluss eines persönlich haftenden Gesellschafters oder • in den Konzernabschluss eines Mutterunternehmens mit Sitz in EU/EWR einbezogen wird. 	<p>Weitgehend redaktionelle Änderungen, die gegenüber der alten Rechtslage keine materiellen Änderungen hinsichtlich der Befreiung von haftungsbeschränkten Personengesellschaften beinhaltet. Auch nach BilRUG ist die Selbstbefreiung einer GmbH & Co. KG weiterhin möglich, dass heißt ein Mutterunternehmen, das einen Konzernabschluss aufstellt, kann sich selbst von der Pflicht zur Aufstellung, Prüfung und Offenlegung seines Einzelabschlusses befreien.</p>
<p>Neufassung Schwellenwerte zur Klassifizierung von Kapitalgesellschaften nach § 267 HGB</p> <p>Kleine Kapitalgesellschaft: ≤ 6 Mio. EUR Bilanzsumme (bisher 4,48 Mio. EUR)</p> <p>≤ 12 Mio. EUR Umsatzerlöse (bisher 9,68 Mio. EUR)</p> <p>≤ 50 Arbeitsnehmer</p> <p>Mittelgroße Kapitalgesellschaft ≤ 20 Mio. EUR Bilanzsumme (bisher 19,25 Mio. EUR)</p> <p>≤ 40 Mio. EUR Umsatzerlöse (bisher 38,5 Mio. EUR)</p> <p>≤ 250 Arbeitnehmer</p> <p>Große Kapitalgesellschaft (bei Überschreitung der Schwellenwerte für mittelgroße KapG)</p>	<p>Neu ist die Definition der Bilanzsumme in nach § 267 Abs. 4a HGB, wonach die Bilanzposten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ nicht in die Berechnung der Bilanzsumme einzubeziehen ist.</p> <p>Die Regelung, dass zur Einstufung in Größenklasse mindestens zwei der drei Werten in mindestens zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren unter bzw. überschritten werden müssen, bleibt unverändert.</p>

1. Änderungen zum Einzelabschluss	
a) Aufstellungspflicht	
Geänderte Vorschrift	Erläuterung
<p>Einschränkung Befreiungsmöglichkeiten nach § 267a HGB für Kleinstkapitalgesellschaften Keine Kleinstkapitalgesellschaften sind:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Investmentgesellschaften (§ 1 Abs. 11 KAGB) • Unternehmensbeteiligungsgesellschaften (§ 1a Abs. 1 UBGG) sowie • Holdinggesellschaften. 	<p>Das BilRUG sieht einen Ausschluss von Beteiligungsgesellschaften aus dem Kreis von Kleinstkapitalgesellschaften vor. Betroffen sind insbesondere Finanzholdings, die aufgrund ihrer fehlenden oder geringen Umsatzerlöse und ihrer geringen Mitarbeiterzahl in der Vergangenheit häufig als Kleinstkapitalgesellschaften qualifizierten. Nicht betroffen sind sog. Führungs- oder Funktionsholdings, die beispielsweise die Geschäftsführung für das andere Unternehmen übernehmen. Komplementär- GmbHs profitieren somit (weiterhin) von den Erleichterungen.</p>
<p>Pflichtangaben nach § 264 Abs. 1a HGB Im Jahresabschluss sind folgende Pflichtangaben zu machen:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Firma • Sitz • Registergericht • Handelsregisternummer 	<p>Die Angaben können beispielsweise in der Überschrift des Jahresabschlusses, auf einem gesonderten Deckblatt oder im Anhang gemacht werden, um auf die Kerndaten der Kapitalgesellschaft hinzuweisen.</p> <p>Nach § 297 Abs. 1a HGB gelten diese Angaben auch für den Konzernabschluss.</p>
<p>Allgemeine Grundsätze für die Gliederung nach § 265 Abs. 5 HGB Das Einfügen von zusätzlichen Posten und Zwischensummen bei Gliederung von Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung wird ermöglicht.</p>	<p>Neu ist die Möglichkeit der Einfügung von Zwischensummen. So können in der Gewinn- und Verlustrechnung beispielsweise das EBIT oder das EBITDA oder branchenspezifische Größen in Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung angegeben werden.</p>
<p>Nutzungsdauer immaterieller Vermögensgegenstände nach § 253 Abs. 3 Satz 3 HGB Sofern keine verlässliche Schätzung der voraussichtlichen Nutzungsdauer für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände oder einen erworbene Geschäfts- oder Firmenwert möglich ist, ist diese mit zehn Jahren zu schätzen und planmäßig abzuschreiben.</p>	<p>Die Regelung betrifft einen Ausnahmetatbestand: zunächst ist zu prüfen, ob die Nutzungsdauer eines selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstands oder eines Geschäfts- oder Firmenwerts verlässlich geschätzt werden kann. Ist dies möglich, ist diese Nutzungsdauer auch für die Abschreibung zu Grunde zu legen. Ist eine verlässliche Schätzung hingegen ausnahmsweise nicht möglich, ist die Abschreibung über zehn Jahre vorzunehmen.</p> <p>Eine Erläuterung des Abschreibungszeitraums bei aktiviertem Geschäfts- oder Firmenwert hat im Anhang unabhängig von der Abschreibungsdauer zu erfolgen. Bisher mussten nur Nutzungsdauern über fünf Jahre angegeben und begründet werden (vgl. § 285 Nr. 13 HGB).</p>

1. Änderungen zum Einzelabschluss	
b) Materielle Änderungen	
Geänderte Vorschrift	Erläuterung
<p>Definition Umsatzerlöse nach § 277 Abs. 1 HGB Umsatzerlöse werden neu definiert: Zukünftig sind Umsatzerlösen nicht mehr nur als Erlöse der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit definiert.</p>	<p>Auch der Verkauf von Produkten oder die Erbringung von Dienstleistungen außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit generiert künftig Umsatzerlöse und keine sonstigen betrieblichen Erträge. Umsatzerlöse entstammen damit zum einen wie bisher der üblichen, gewöhnlichen Geschäftstätigkeit eines Unternehmens darüber hinaus werden aber auch Leistungen, die zwar wiederkehrend erbracht werden aber nicht dem eigentlichen Geschäftszweck entsprechen, als Umsatzerlöse auszuweisen sein. Gegenüber dem vorherigen Rechtsstand werden die Umsatzerlöse damit grundsätzlich zunehmen.</p> <p>Bei erstmaliger Anwendung der neuen Umsatzerlösdefinition nach § 277 Abs. 1 HGB hat ein Hinweis im Anhang auf die fehlende Vergleichbarkeit gegenüber dem Vorjahr zu erfolgen (Angabe der Vorjahresumsatzerlöse nach neuer Definition).</p>
<p>Beteiligungen nach § 271 Abs. 1 HGB Eine Beteiligung wird zukünftig nach § 271 Abs. 1 Satz 3 HGB in Übereinstimmung mit der EU-Richtlinie vermutet, wenn mehr als 20 % der Anteile gehalten werden.</p>	<p>Mit der Änderung wird klargestellt, dass das Halten von mehr als zwanzig Prozent der Anteile eine widerlegliche Vermutung für das Vorliegen einer Beteiligung nach sich zieht. Die Beteiligungsvermutung kann widerlegt werden, wenn keine dauernde Verbindung der Unternehmen angestrebt wird.</p>
<p>Ausschüttungssperre nach § 272 Abs. 5 HGB Ausschüttungssperre für noch nicht zugeflossenen und nicht rechtswirksam entstandenen Erträge.</p>	<p>Da sich die von der Rechtsprechung entwickelten Voraussetzungen für die phasengleicher Gewinnvereinnahmung nicht geändert haben, besteht nach herrschender Auffassung kein Anwendungsbereich für die Ausschüttungssperre nach § 272 Abs. 5 HGB, sodass die Vorschrift faktisch ins Leere läuft.</p>
<p>Klarstellung zu Anschaffungspreisminderungen nach § 255 Abs. 1 HGB Anschaffungspreisminderungen (Skonti, Boni) können vom Anschaffungspreis nur in Abzug gebracht werden, sofern diese einzeln und direkt dem Vermögensgegenstand zurechenbar sind.</p>	<p>Die Präzisierung des Gesetzestextes dürfte insbesondere mit Blick auf mengen- oder umsatzabhängige Boni von Bedeutung sein, die nur dann anschaffungspreismindernd wirken, wenn die Preisminderungen einzelnen Vermögensgegenständen zugeordnet werden können. Grundlegende Änderungen der bisherigen Praxis sind mit der Neuformulierung nicht beabsichtigt.</p>

1. Änderungen zum Einzelabschluss	
c) Formelle Änderungen	
Geänderte Vorschrift	Erläuterung
<p>Gewinn- und Verlustvortrag nach § 268 Abs. 1 Satz 2 HGB Der Gewinn- und Verlustvortrag soll künftig in der Bilanz gezeigt werden.</p>	<p>Die geänderte Formulierung sieht im Regelfall eine Pflicht zum Ausweis in der Bilanz vor. Kapitalgesellschaften haben jedoch weiterhin ein Wahlrecht, die Angaben stattdessen im Anhang zu machen.</p>
<p>Anlagespiegel nach § 268 Abs. 2 HGB Mittelgroße und große Kapitalgesellschaften haben künftig die Entwicklung des Anlagevermögens im Anhang darzustellen.</p>	<p>§ 268 Abs. 2 HGB wurde durch das BilRUG gestrichen, sodass die Regelungen zum Anlagenverzeichnis nun in § 284 Abs. 3 als Anhangangabe geregelt sind.</p>
<p>Angabe der Fristigkeit der Verbindlichkeiten nach § 268 Abs. 5 HGB Künftig ist in der Bilanz neben dem Vermerk des Betrags von Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von bis zu einem Jahr, auch ein Ausweis des Betrags mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr aufzunehmen.</p>	<p>Unabhängig von dieser die Bilanz betreffenden Vorgabe, bleibt die Vorschrift für den Anhang bestehen, den Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten mit einer mehr als fünfjährigen Restlaufzeit nach § 285 Nummer 1 Buchstabe a anzugeben.</p> <p>Kapitalgesellschaften können diese Vorgaben auch dadurch erfüllen, dass sie einen Verbindlichkeitspiegel (inklusive Vorjahresangaben) erstellen.</p>
<p>Anpassung der GuV-Gliederung nach § 275 HGB Anpassung der GuV-Gliederung durch Wegfall des außerordentlichen Ergebnisses (sowohl im Gesamtkostenverfahren als auch im Umsatzkostenverfahren).</p>	<p>Außerordentliche Posten dürfen künftig nicht mehr gesondert in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesen werden.</p> <p>Vielmehr hat ein Ausweis von Erträgen oder Aufwendungen von außergewöhnlicher Größenordnung oder von außergewöhnlicher Bedeutung fortan zwingend im Anhang zu erfolgen (§ 285 Nr. 31 HGB).</p>
<p>Angaben zu Haftungsverhältnissen nach § 268 Abs. 7 HGB Angaben zu Haftungsverhältnissen sind nach § 268 Abs. 7 HGB i.V.m. § 251 HGB im Anhang vorzunehmen.</p>	<p>Damit entfällt die bisher bestehende Möglichkeit, Angaben auch unter der Bilanz vorzunehmen.</p> <p>Haftungsverhältnisse sind gesondert unter Angabe von Pfandrechten und sonstigen Sicherheiten anzugeben.</p> <p>Zugleich werden die geforderten neuen zusätzlichen Angaben zu Verpflichtungen betreffend die Altersversorgung und Angaben zu Verpflichtungen gegenüber assoziierten Unternehmen in § 268 Absatz 7 HGB-E ergänzt.</p>

2. Änderungen zum Konzernabschluss

Geänderte Vorschrift	Erläuterung
<p>Anhebung Schwellenwerte in § 293 HGB</p> <p>Bruttomethode (unkonsolidiert):</p> <p>≤ 24 Mio. EUR Bilanzsumme (bisher 23,1 Mio. EUR)</p> <p>≤ 48 Mio. EUR Umsatzerlöse (bisher 46,2 Mio. EUR)</p> <p>≤ 250 Arbeitnehmer</p> <p>Nettomethode (konsolidiert):</p> <p>≤ 20 Mio. EUR Bilanzsumme (bisher 19,25 Mio. EUR)</p> <p>≤ 40 Mio. EUR Umsatzerlöse (bisher 38,5 Mio. EUR)</p> <p>≤ 250 Arbeitnehmer</p>	<p>Es gilt analog die Neudefinition des § 267 Abs. 4a HGB, wonach die Bilanzposten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ nicht in die Berechnung der Bilanzsumme einzubeziehen ist.</p>
<p>Wertansätze bei (erstmaliger) Einbeziehung in den Konzernabschluss nach § 301 Abs. 2 HGB</p> <p>Vereinfachung für den Fall einer Abweichung zwischen dem Begründen eines Tochterstatus und dem Zeitpunkt der erstmaligen Einbeziehung in einen Konzernabschluss: Stellt ein Mutterunternehmen (erstmalig) einen Konzernabschluss auf bzw. ist ein Tochterunternehmen (erstmalig) einbeziehungs-pflichtig, sind die Wertansätze des Geschäftsjahres zugrunde zu legen, für das der Konzernabschluss aufgestellt wird.</p> <p>In Ausnahmefällen besteht das Wahlrecht, die Wertansätze des Tochterunternehmens entweder zum Zeitpunkt der Einbeziehung zugrunde zu legen oder zum historischen Erwerbszeitpunkt.</p>	<p>Ziel ist die Vereinfachung der Erstanwendung der Kapitalkonsolidierung: Die Wertansätze zum Zeitpunkt der Einbeziehung des Tochterunternehmens können auch dann beibehalten werden, wenn das Mutterunternehmen in der Vergangenheit bereits freiwillig einen Konzernabschluss aufgestellt hat.</p> <p>Darüber hinaus kann es Fälle geben, in denen die mit § 301 Absatz 2 HGB bezweckte Vereinfachung der Kapitalkonsolidierung nicht erreicht wird, weil in den Unterlagen der Buchführung frühere Wertansätze vorhanden sind. Daher sollte für diese Fälle eine eng begrenzte Ausnahmemöglichkeit mit Rückkehr zur Bewertung zum Zeitpunkt des Erwerbs des Tochterunternehmens bestehen, deren Anwendung aber im Konzernanhang anzugeben und zu erläutern ist.</p>

2. Änderungen zum Konzernabschluss	
Geänderte Vorschrift	Erläuterung
<p>Ergebniswirksame Auflösung passiver Unterschiedsbeträge nach § 309 Abs. 2 HGB Ein auf Passivseite auszuweisender Unterschiedsbetrag kann ergebniswirksam aufgelöst werden, sofern dies den allgemeinen Bewertungsgrundsätzen und Bewertungsmethoden entspricht</p>	<p>Bisher war der negative Unterschiedsbetrag nur in zwei Fällen ergebniswirksam auflösbar.</p> <ul style="list-style-type: none"> • die für die Entstehung des Unterschiedsbetrags ursächlichen negativen Erwartungen waren eingetreten (sog. badwill) oder • der Unterschiedsbetrag entsprach einem realisierten Gewinn (sog. lucky buy). <p>Durch die Gesetzesänderung werden weitere bilanzpolitischer Ermessensspielräume und Möglichkeiten bei Behandlung bzw. Auflösung dieser Beträge eingeräumt.</p>
<p>Anpassung Equity-Methode (§ 312 Abs. 3 HGB) Durch Anpassung des § 312 Abs. 3 HGB können auch bei assoziierten Unternehmen Erleichterungen hinsichtlich des Wertansatzes bei erstmaliger Einbeziehung nach § 301 Abs. 2 Satz 3 und 4 HGB angewendet werden. Zusätzlich erfolgt eine Abschaffung der bisherigen Regelung zur Zwischenergebniseliminierung nach § 312 Abs. 5 HGB durch einen direkten Verweis auf die Anwendung der §§ 304 und 306 HGB.</p>	<p>Für assoziierte Unternehmen sieht Absatz 3 bisher vor, dass zwingend die Wertansätze anzuwenden sind, die zum Zeitpunkt der Entstehung der Assoziierung ermittelt werden Diese Vorgabe kann aber bei erstmaliger Aufstellung eines Konzernabschlusses und schon früher bestehender Beteiligung Schwierigkeiten auslösen. Daher wurden für diesen Fall die für die Kapitalkonsolidierung von Tochterunternehmen geltenden Erleichterungen analog übernommen.</p>

3. Änderungen zur Offenlegung	
Geänderte Vorschrift	Erläuterung
<p>Neufassung Offenlegung nach § 325 Abs. 1 HGB Jahresabschluss, Lagebericht, Bestätigungsvermerk (bzw. Versagungsvermerk) sind gemeinsam innerhalb der Frist von einem Jahr nach Abschlussstichtag des jeweiligen Geschäftsjahres offenzulegen.</p> <p>Ist im Jahresabschluss ein Vorschlag für Ergebnisverwendung (und nicht der Beschluss) enthalten (§ 285 Nr. 34 HGB), ist der Beschluss über die Ergebnisverwendung gesondert offenzulegen.</p>	<p>Die Änderung konkretisiert, dass nunmehr Jahresabschluss, Lagebericht und der Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers gemeinsam offenzulegen sind. Es ist damit nicht zulässig, dass Unternehmen zur Wahrung der Offenlegungsfrist zunächst ungeprüfte Jahresabschlüsse und Lageberichte einreichen und den Bestätigungsvermerk später einreichen.</p> <p>Sofern Änderungen bei Jahresabschluss/Konzernabschluss bzw. (Konzern-) Lageberichten vorgenommen wurden, sind auch diese offenzulegen.</p>
<p>Offenlegungspflicht und Vorgehen bei verspäteter Offenlegung nach § 325 Abs.1a HGB Nach § 325 Abs. 1a HGB sind die in § 325 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 HGB genannten Unterlagen (festgestellter oder gebilligter Jahresabschluss/Konzernabschluss, (Konzern-)Lagebericht und Bestätigungsvermerk oder Vermerk über dessen Versagung) spätestens ein Jahr nach Abschlussstichtag des Geschäftsjahres (d.h. im Laufe des auf den Abschlussstichtag folgenden Jahres) einzureichen, auf das sie sich beziehen.</p>	<p>Bereits § 325 HGB a. F. sah eine Offenlegungsfrist von höchstens einem Jahr nach dem Bilanzstichtag vor. Eine fristwahrende Offenlegung vor Feststellung oder Billigung ist jedoch nunmehr nicht mehr zulässig. Dementsprechend ist die bisherige Vorgabe, den Jahresabschluss unverzüglich nach seiner Vorlage bei den Gesellschaftern offenzulegen, aufgehoben worden.</p> <p>Die Offenlegungsfrist beginnt mit dem Abschlussstichtag des Geschäftsjahres und endet ein Jahr später.</p>
<p>Größenabhängige Erleichterungen für kleine Kapitalgesellschaften und Kleinstkapitalgesellschaften nach § 326 Abs. 2 Satz 1 HGB Klarstellung, dass Kleinstkapitalgesellschaften mit Hinterlegung der Bilanz nicht alle Offenlegungspflichten nach § 325 HGB sondern nur die Pflichten zur Offenlegung des Jahresabschlusses erfüllen können.</p>	<p>Sofern Kleinstkapitalgesellschaften zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet sind, muss dieser nach § 325 HGB gesondert offengelegt werden.</p>

3. Änderungen zur Offenlegung

Geänderte Vorschrift	Erläuterung
<p>Neufassung § 328 Abs. 1 HGB über Form und Inhalt der Unterlagen bei Offenlegung Bei Offenlegung des Jahresabschlusses nach § 325 Abs. 2a HGB (IFRS-Einzelabschluss), des Konzernabschlusses (nach HGB oder IFRS) oder Lage- bzw. Konzernlageberichts sind Abschlüsse und Lageberichte so wiederzugeben, dass sie den maßgeblichen Regelungen entsprechen.</p>	<p>Es handelt sich um eine Klarstellung in Folge der Änderung in § 325 Absatz 1 HGB, insbesondere um die zwingende Offenlegung des Bestätigungs- oder Versagungsvermerks des Abschlussprüfers innerhalb der Offenlegungsfrist sicherzustellen.</p> <p>Nach § 328 Abs. 1a HGB ist das Datum der Feststellung bzw. Billigung anzugeben.</p> <p>Bilanzierenden steht auch weiterhin die Inanspruchnahme größenabhängiger Erleichterungen nach §§ 326 und 327 HGB zu.</p>

4. Anhang und Konzernanhang

Explizit vorgeschrieben wird in § 284 Abs. 1 HGB erstmals, dass die Gliederung der Anhangangaben in der Reihenfolge der Posten in Bilanz und GuV zu erfolgen hat.

Darüber hinaus wird die Aufstellung eines Anlagespiegels nunmehr nach § 284 Abs. 3 HGB als zwingende Anhangangabe geregelt. Die Formulierung des § 268 Abs. 2 Satz 2 wurde dabei annähernd gleichlautend in den § 284 Abs. 3 HGB übernommen, so dass sich an der bisherigen Praxis eines Bruttoanlagespiegels nichts ändert. Zusätzlich wurde in das Gesetz aufgenommen, dass in die Herstellungskosten einbezogene Fremdkapitalzinsen, für jeden Posten des Anlagevermögens der Höhe nach anzugeben sind.

Weitere Änderungen im Anhang bzw. Konzernanhang betreffen die nachfolgend dargestellten Vorschriften, wobei größenabhängige Erleichterungen für kleine Kapitalgesellschaften i. S. des § 267 HGB mit einem „(k)“ und für mittelgroße Kapitalgesellschaften mit einem „(m)“ in der ersten Spalte gekennzeichnet sind:

Einzelabschluss ¹	Konzernabschluss	Inhalt	Erläuterung
§ 285 Nr. 3 HGB (k)	§ 314 Abs. 1 Nr. 2 HGB	Ausweitung der Angaben von nicht in der Bilanz enthaltenen Geschäften	NEU: zusätzliche Angabe von finanziellen Auswirkungen der nicht in der Bilanz enthaltenen Geschäfte, d. h. künftig sind quantitative Angaben zu den Auswirkungen auf die Finanzlage erforderlich (soweit Risiken und Chancen wesentlich für die Beurteilung der Finanzlage)
§ 285 Nr. 3a HGB	§ 314 Abs. 1 Nr. 2a HGB	Gesonderte Angabe von sonstigen finanziellen Verpflichtungen	NEU: gesonderte Angabe von sonstigen finanziellen Verpflichtungen wg. Altersversorgung sowie gegenüber verbundenen oder assoziierten Unternehmen

¹ Größenabhängige Erleichterungen (§ 288 Abs. 1 HGB): (k): Befreiung für kleine Kapitalgesellschaften im Sinne des § 267 HGB, (m): Befreiung für mittelgroße Kapitalgesellschaften im Sinne des § 267 HGB



Einzelabschluss ²	Konzernabschluss	Inhalt	Erläuterung
§ 285 Nr. 4 HGB (k, m)	§ 314 Abs. 1 Nr. 3 HGB	Aufgliederung Umsatzerlöse	NEU: Folgeänderung aufgrund der Neudefinition der Umsatzerlöse nach § 277 Abs. 1 HGB: Gewöhnliche Geschäftstätigkeit der Kapitalgesellschaft für weitere Behandlung als Umsatzerlöse nicht weiter relevant. Weiterhin Aufgliederung nach Tätigkeitsbereichen sowie geographisch bestimmten Märkten erforderlich, soweit sich diese erheblich voneinander unterscheiden.
	§ 314 Abs. 1 Nr. 4 HGB	Angabe zu Mitarbeitern und Personalaufwand	NEU: Angabe zu Mitarbeitern auch für anteilmäßig konsolidierte Unternehmen
§ 285 Nr. 6 HGB		Angabe zu Steuern vom Einkommen und vom Ertrag	Die Angabe entfällt, da zukünftig kein außerordentliches Ergebnis mehr in der GuV ausgewiesen wird
§ 285 Nr. 9c HGB	§ 314 Abs. 1 Nr. 6c HGB	Angaben für die Mitglieder des Geschäftsführungsorgans, Aufsichtsrats, Beirats o.ä.	NEU: die zugunsten der genannten Personen erlassenen Beträge aus Krediten oder Vorschüssen sind angabepflichtig.
	§ 314 Abs. 1 Nr. 7a HGB	Genehmigtes Kapital	NEU: Angabe der Zahl der Aktien jeder Gattung der während des Geschäftsjahrs im Rahmen des genehmigten Kapitals gezeichneten Aktien des Mutterunternehmens
§ 285 Nr. 11 HGB (k)	§ 313 Abs. 2 Nr. 4 HGB	Angaben zu Anteilsbesitz	Angabe zu Beteiligungsunternehmen (redaktionelle Anpassung an Änderung des § 271 Abs. 1 HGB)
§ 285 Nr. 11b HGB (k)	§ 313 Abs. 2 Nr. 5 HGB	Beteiligungen an großen Kapitalgesellschaften	NEU: Börsennotierte Kapitalgesellschaften haben alle Beteiligungen an großen Kapitalgesellschaften anzugeben, die 5 % der Stimmrechte überschreiten
(k)	§ 313 Abs. 2 Nr. 6 HGB	Persönlich haftender Gesellschafter	NEU: Angaben, wenn ein Konzernunternehmen persönlich haftender Gesellschafter ist
§ 285 Nr. 13 HGB	§ 314 Abs. 1 Nr. 20 HGB	Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts	NEU: Erläuterung des Abschreibungszeitraums eines entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwerts; bisher waren nur die Gründe für eine Nutzungsdauer bei mehr als fünf Jahren anzugeben.
§ 285 Nr. 14 HGB (k)	§ 313 Abs. 2 Nr. 7 HGB	Angaben zum Konzern (Mutterunternehmen, das den Konzernabschluss für den größten Kreis von Unternehmen aufstellt)	Redaktionelle Anpassung des Gesetzeswortlauts

² Größenabhängige Erleichterungen (§ 288 Abs. 1 HGB): (k): Befreiung für kleine Kapitalgesellschaften im Sinne des § 267 HGB, (m): Befreiung für mittelgroße Kapitalgesellschaften im Sinne des § 267 HGB



Einzelabschluss ³	Konzernabschluss	Inhalt	Erläuterung
§ 285 Nr. 14a HGB (k)	§ 313 Abs. 2 Nr. 8 HGB	Angaben zum Konzern (Mutterunternehmen, das den Konzernabschluss für den kleinsten Kreis von Unternehmen aufstellt)	Redaktionelle Anpassung des Gesetzeswortlauts
§ 285 Nr. 15a HGB (k)	§ 314 Abs. 1 Nr. 7b HGB	Angabe zu Genussscheinen, Genussrechten, Wandelschuldverschreibungen u. ä.	NEU: Das Bestehen sowie die Zahl und die verbrieften Rechte für Genussscheine, Genussrechte, Wandelschuldverschreibungen, Optionsscheine, Optionen, Besserungsscheine oder vergleichbare Wertpapiere oder Rechte.
	§ 314 Abs. 1 Nr. 13 HGB	Angabe zu nahestehenden Personen	NEU: Von der Berichtspflicht ausgenommen sind Geschäfte, die zwischen in einen Konzernabschluss einbezogenen nahestehenden Unternehmen getätigt und bei der Konsolidierung weggelassen werden.
§ 285 Nr. 18, 26 und 27 HGB (k)	§ 314 Abs. 1 Nr. 10, 18 und 19 HGB		Jeweils redaktionelle Folgeänderungen zu § 253 Abs. 3 HGB bzw. § 268 Abs. 7 HGB.
§ 285 Nr. 30 HGB (k)	§ 314 Abs. 1 Nr. 22 HGB	Latente Steuern	NEU: Ergänzung der Angaben zu latenten Steuern um die Veränderung der Salden im abgelaufenen Geschäftsjahr.
§ 285 Nr. 31 HGB	§ 314 Abs. 1 Nr. 23 HGB	Angabe außergewöhnlicher Posten	NEU: Angabe von Betrag und Art der einzelnen Erträge und Aufwendungen von außergewöhnlicher Größenordnung oder Bedeutung. Die Angabe ersetzt die bisher in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesenen außerordentlichen Erträge und Aufwendungen. Ausweis eines Gesamtbetrags reicht nicht mehr.
§ 285 Nr. 32 HGB (k, m)	§ 314 Abs. 1 Nr. 24 HGB	Angabe periodenfremde Sachverhalte	Erläuterung der einzelnen periodenfremden Aufwands- und Ertragsposten, wenn die Beträge nicht von untergeordneter Bedeutung sind. Bisher bereits nach § 277 Abs. 4 Satz 3 HGB a. F. erforderlich.
§ 285 Nr. 33 HGB (k)	§ 314 Abs. 1 Nr. 25 HGB	Nachtragsberichterstattung	Angaben zu wesentlichen Ereignissen nach dem Bilanzstichtag, die weder in der Bilanz noch in der Gewinn- und Verlustrechnung berücksichtigt sind („Nachtragsbericht“). Die Nachtragsberichterstattung war bisher Teil der (Konzern-) Lageberichterstattung nach § 289 Abs. 2 Nr. 1 bzw. § 315 Abs. 2 Nr. 1 HGB und wird in den Anhang verlagert.
§ 285 Nr. 34 HGB (k)	§ 314 Abs. 1 Nr. 26 HGB	Ergebnisverwendung	NEU: Anhangangabe zum Vorschlag oder Beschluss über die Ergebnisverwendung, die damit Teil des Jahresabschlusses bzw. des Konzernabschlusses wird.

³ Größenabhängige Erleichterungen (§ 288 Abs. 1 HGB): (k): Befreiung für kleine Kapitalgesellschaften im Sinne des § 267 HGB, (m): Befreiung für mittelgroße Kapitalgesellschaften im Sinne des § 267 HGB

Hinsichtlich der Erleichterungen für kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften ergeben sich durch das BilRUG weitere Erleichterungen aber auch zum Teil erweiterte Berichtspflichten:

Kleine Kapitalgesellschaften	
Zusätzliche Erleichterungen	
Vorschrift	Inhalt
§ 264c Absatz 2 Satz 9	Nicht geleisteter Betrag der im HR eingetragenen Einlagen
§ 265 Absatz 4 Satz 2	Angabe und Begründung zu Geschäftszweigniederlassung
§ 284 Absatz 3	Anlagespiegel
§ 285 Nr. 8 b	Personalaufwand bei Umsatzkostenverfahren
§ 285 Nr. 10	Mitglieder Organe
§ 285 Nr. 11 und 11a	Angaben zu Beteiligungen
§ 285 Nr. 14	Angaben zum Mutterunternehmen
§ 285 Nr. 15	Angabe zu persönlich haftenden Gesellschafter bei Personenhandels- gesellschaften
§ 285 Nr. 15a	Angaben zu Finanzinstrumenten
§ 285 Nr. 18	Angaben zu Finanzanlagen
§ 285 Nr. 24	Angaben zu Pensionsrückstellungen
§ 285 Nr. 26	Angaben zu Anteilen an Sondervermögen
§ 285 Nr. 27	Angaben zu Haftungsverhältnissen
§ 285 Nr. 28	Angaben zu selbsterstellten immateriellen Vermögensgegenständen
§ 285 Nr. 32	Angaben zu periodenfremden Sachverhalten
§ 285 Nr. 33	Nachtragsbericht
§ 285 Nr. 34	Ergebnisverwendung
Erweiterte Berichtspflichten	
Vorschrift	Inhalt
§ 285 Nr. 3a	Gesamtbetrag sonstiger finanzieller Verpflichtungen
§ 285 Nr. 7	Durchschnittliche Zahl der Beschäftigten

Mittelgroße Kapitalgesellschaften	
Zusätzliche Erleichterungen	
Vorschrift	Inhalt
§ 285 Nr. 32	Angaben zu periodenfremden Sachverhalten
Erweiterte Berichtspflichten	
Vorschrift	Inhalt
§ 285 Nr. 3	Auch die Auswirkungen auf die Finanzlage
§ 285 Nr. 21	Erweiterung der Angaben zu nahestehenden Personen und Unternehmen

5. Lagebericht und Konzernlagebericht nach §§ 289 bzw. 315 HGB

Aus der Umsetzung der EU-Bilanzierungsrichtlinie ergab sich keine Notwendigkeit, die Regelungen zur Lageberichterstattung grundlegend zu reformieren. Die relevanteste Änderung bleibt somit die Verlagerung des sog. Nachtragsberichts in den Anhang. Daneben wurden bisherige Sollvorschriften der §§ 289 Abs. 2 und § 315 Abs. 2 HGB zu Mussvorschriften. Im Einzelnen ist damit zwingend zu berichten über:

- Finanzinstrumente
- Forschung und Entwicklung
- Zweigniederlassungen (NEU) sowie
- Vergütungsbericht bei börsennotierten Aktiengesellschaften

6. Übergangsvorschriften

Nach der Regelanwendung des Art. 75 Abs. 1 EGHGB sind die Vorschriften des BilRUG erstmals für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2015 beginnen, verpflichtend anzuwenden. Bei kalendergleichen Geschäftsjahren sind die Neuregelungen damit erstmals für den Jahresabschluss zum 31. Dezember 2016 anzuwenden.

Zulässig war eine vorzeitige Anwendung der HGB-Schwellenwerte (§§ 267, 293 HGB) (Art. 75 Abs. 2 EGHGB). Diese konnten bereits ab dem Geschäftsjahr 2014 angewendet werden, sofern auch die Neudefinition der Umsatzerlöse übernommen wurde. Die vorzeitige Anwendung der erhöhten Größenkriterien ab 2014 führt gegebenenfalls auch zu Erleichterungen bei der Offenlegung aufgrund eines Größenklassenwechsels.

Detailregelungen sieht das EGHGB für die Neuregelung der typisierten Nutzungsdauer für immaterielle Vermögensgegenstände sowie einen erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert vor. Demnach gelten die Regelungen des § 253 Abs. 3 Satz 3 HGB für immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die nach dem 31. Dezember 2015 aktiviert werden bzw. Geschäfts- oder Firmenwerte, die aus Erwerbsvorgängen herrühren, die in Geschäftsjahren erfolgt sind, die nach dem 31. Dezember 2015 begonnen haben.

Eine weitere Detailregelung betrifft Zuführungen von Pensionsrückstellungen, die im Zuge des BilMoG neu zu bewerten waren und die über einen Zeitraum von 15 Jahren rätierlich zugeführt werden können. Diese Zuführungen nach Art. 67 Abs. 1 und 2 EGHGB sind als solche gesondert und als „Aufwendungen nach Artikel 67 Abs. 1 und 2 EGHGB“ bezeichnet in den sonstigen Aufwendungen auszuweisen. Gleiches gilt für den gesonderten Ausweis von „Erträgen nach Artikel 67 Abs. 1 und 2 EGHGB“ in den sonstigen betrieblichen Erträgen.

Impressum

Herausgeber: MÖHRLE HAPP LUTHER GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Christian Kampmeyer, Matthias Linnenkugel, Michael Janitschke, Brandtwiete 3, 20457 Hamburg

Die oben stehenden Texte sind nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt worden. Die Komplexität und der ständige Wechsel der Rechtsmaterie machen es jedoch notwendig, Haftung und Gewähr auszuschließen.

Die Texte vermögen eine Beratung im Einzelfall nicht zu ersetzen.