

EIDEL  PARTNER
Sinnvolle Zahlen.

EIDEL  PARTNER
Sinnvolle Zahlen.

Update Bilanzrecht 2016
(Der HGB-Einzelabschluss nach BilRuG)

KOMPAKT-Frühstück der Eidel & Partner mbB
Kehl, 02. Dezember 2015

WP/StB Dr. Michael Strickmann

Eidel & Partner mbB

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft

Berliner Straße 56
D-77694 Kehl

Tel. + 49 7851 74810
Fax + 49 7851 748190

ep@eidel-partner.de

www.eidel-partner.de



Die vorliegende Präsentation beinhaltet die nach Einschätzung des Verfassers wesentlichen Neuerungen der handelsrechtlichen Vorschriften zur Einzelrechnungslegung von Kaufleuten, insbesondere der in den §§ 238 bis 289a HGB geregelten Normen, durch das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRuG) vom 17.07.2015. Die Präsentation geht daher nicht ausdrücklich ein auf Änderungen der Regelungen betreffend:

- die Konzernrechnungslegung;
- die Offenlegung von Rechnungslegungsunternehmen;
- Regelungen für eingetragene Genossenschaften und Unternehmen, die in den Anwendungsbereich des PubliG fallen;
- branchenspezifische Rechnungslegungsvorschriften, insbesondere für Kreditinstitute, Versicherungsunternehmen sowie bestimmte Unternehmen des Rohstoffsektors;
- die Abschlussprüfung.

Ebenso werden (redaktionelle) (Folge-)Änderungen von Vorschriften nicht beschrieben. Schließlich ist zu beachten, dass es bezüglich einzelner Aspekte der Neuerungen des Bilanzrechts noch keine gefestigte Auslegung gibt und insoweit die subjektive Auffassung des Verfassers dargestellt wird.

Die vorstehenden Aspekte machen es trotz gewissenhafter Zusammenstellung der Präsentationsinhalte erforderlich, eine Gewähr für die Richtigkeit und Vollständigkeit auszuschließen.

Für den vollständigen Inhalt des BilRuG wird auf das BGBl. I 2015, S. 1245 ff., verwiesen.

Inhaltsübersicht

- 1. Erstanwendung**
- 2. Erleichterungen bei der Rechnungslegung**
- 3. Abschreibung des immateriellen Anlagevermögens**
- 4. GuV-bezogene Änderungen**
- 5. Bilanzbezogene Änderungen**
- 6. Beteiligungsdefinition und Beteiligungserträge**
- 7. Änderungen betreffend Anhang und Lagebericht**
- 8. Sonstige Änderungen**

Zeitliche Umsetzung der Neuregelungen

Grundsatz	Ausnahme
<ul style="list-style-type: none"> • Anwendungspflicht für JA und LB für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2015 beginnen (Art. 75 Abs. 1 EGHGB) • Kein Wahlrecht zur vorzeitigen Anwendung vorgesehen 	<ul style="list-style-type: none"> • Vorschriften betreffend größenabhängige Erleichterungen dürfen nach Art. 75 Abs. 2 EGHGB erstmals auf JA und LB für Geschäftsjahre angewendet werden, die nach dem 31.12.2013 beginnen, aber nur vollumfänglich: <ul style="list-style-type: none"> – Erhöhung der Schwellenwerte (§ 267 HGB) – Abgrenzung von Kleinstkapitalgesellschaften (§ 267a HGB) – Neudefinition der Umsatzerlöse (§ 277 Abs. 1 HGB) • Späteste Erstanwendung für nach dem 31.12.2015 beginnende Geschäftsjahre

Erläuterung der Stetigkeitsdurchbrechungen aus Erstanwendung

Grundsatz	Erläuterungen
<ul style="list-style-type: none"> • Keine ausdrückliche Pflicht zur Erläuterung der geänderten Abbildungsvorschriften bzw. deren Auswirkungen • Aber auch keine Art. 67 Abs. 8 EGHGB entsprechende Regelung wie beim BilMoG (-> explizite Regelung, dass keine Berichterstattung über Darstellungsänderungen und keine Anpassung der VJ-Werte erforderlich) <p>-> es gelten die allgemeinen Vorgaben des § 265 Abs. 1, 2 i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Anhangangaben bei erstmaliger Anwendung der größenbezogenen Neuregelungen, wenn Umsatzerlöse inhaltlich nicht vergleichbar sind (Art. 75 Abs. 2 EGHGB): <ul style="list-style-type: none"> – Hinweis auf die fehlende Vergleichbarkeit – Erläuterung der fehlenden Vergleichbarkeit unter Angabe der („Pro-Forma-“)Umsatzerlöse des Vorjahres, die sich bei Anwendung der BilRuG-Definition des § 277 Abs. 1 HGB ergeben hätten

Erläuterung der Stetigkeitsdurchbrechungen aus Erstanwendung

Grundsatz	Erläuterungen
<ul style="list-style-type: none"> ... (siehe vorherige Folie) 	<ul style="list-style-type: none"> Fehlende Vergleichbarkeit von Abschlussposten, insb. Forderungen aus LL bzw. sonstige VG, Umgliederung von a.o. Posten: <ul style="list-style-type: none"> Angabe und Erläuterung der fehlenden Vergleichbarkeit im Anhang <u>oder</u> Anpassung VJ-Beträge zzgl. Erläuterung im Anhang erscheint möglich (§ 265 Abs. 2 i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB)

Größenklassifizierung nach § 267 HGB

		Bilanzsumme (in T€)		Umsatzerlöse (in T€)		Ø Arbeitnehmerzahl
		bisher	neu	bisher	neu	unverändert
Größenklasse	klein	≤ 4.840	≤ 6.000	≤ 9.680	≤ 12.000	≤ 50
	mittel	> 4.840	> 6.000	> 9.680	> 12.000	> 50
		≤ 19.250	≤ 20.000	≤ 38.500	≤ 40.000	≤ 250
groß	> 19.250	> 20.000	> 38.500	> 40.000	> 250	

(Erst-)Anwendungszeitpunkt:

Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2013 beginnen

Zur Prüfung des Überschreitens der Schwellenwerte im Erst-Anwendungszeitpunkt gelten die erhöhten Werte auch für die Vorperiode.

Größenklassifizierung nach § 267 HGB

Ermittlungsaspekte

Maßgebend für den Eintritt der Rechtsfolgen der jeweiligen Größenklasse:

- Erfüllen von mindestens je zwei Schwellenwerten an zwei aufeinander folgenden Stichtagen

Ausnahme:

- nach Umwandlung oder Neugründung ist ein- bzw. erstmaliges Erfüllen maßgebend (§ 267 Abs. 4 Satz 2 HGB); Rückausnahme: Formwechsel einer Kapitalgesellschaft oder voll haftungsbeschränkter OHG/KG (§ 267 Abs. 4 Satz 3 HGB)

Ermittlung der Bilanzsumme (§ 267 Abs. 4a HGB):

Anlagevermögen

+ Umlaufvermögen

+ Rechnungsabgrenzungsposten

+ Aktive latente Steuern

+ Aktiver Unterschiedsbetrag aus Vermögensverrechnung

-> Bilanzsumme ist ohne „nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrag zu ermitteln. Aber: keine Nicht-Berücksichtigung aktiver latenter Steuern (anders als zunächst nach dem Referentenentwurf vorgesehen).

Fallbeispiel: Prüfung der Größenmerkmale gemäß § 267 HGB

Sachverhalt

Die X GmbH (Geschäftsjahr = Kalenderjahr) weist an den folgenden Bilanzstichtagen die folgenden Größenmerkmale auf:

Größenmerkmal	31.12.2012	31.12.2013	31.12.2014
Bilanzsumme	19.400 T€	19.700 T€	21.000 T€
Umsatzerlöse	35.000 T€	36.000 T€	42.000 T€
Ø Arbeitnehmer	255	260	245

Größeneinstufung nach HGB a.F.

Unter Berücksichtigung der bisher geltenden Schwellenwerte ist die X GmbH für das Geschäftsjahr 2014 als große Gesellschaft einzustufen, da sie am 31.12.2013 und am 31.12.2014 je zwei – wenn auch unterschiedliche – Schwellenwerte dieser Größenklasse erfüllt.

Fallbeispiel: Prüfung der Größenmerkmale gemäß § 267 HGB

Größeneinstufung nach HGB i.d.F. des BilRuG

Bei Anwendung der neuen Schwellenwerte nach BilRuG erfüllt die X GmbH – das jeweilige Jahr isoliert betrachtet – zwar zum 31.12.2014 wie gehabt die Größenmerkmale einer großen Gesellschaft, nicht jedoch zum 31.12.2013. Im letztgenannten Jahr sind nur (noch) die Größenmerkmale einer mittelgroßen Gesellschaft erfüllt.

Folge: Für die Klassifizierung sind (zumindest) die Werte von 2012 heranzuziehen. Diese Klassifizierung richtet sich nach der Gesetzesänderung ebenfalls nach den neuen Schwellenwerten.

Danach erfüllt die X GmbH zum 31.12.2012 die Größenmerkmale einer mittelgroßen Gesellschaft (nach den bisherigen Kriterien war sie noch „groß“).

Ergebnis: Nach BilRuG gelten für die X GmbH für das Geschäftsjahr 2014 die Vorschriften für mittelgroße Gesellschaften i.S.d. § 267 HGB.

Erleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften

Abgrenzung von Kleinstkapitalgesellschaften

Größenmerkmale	Ausnahmen
Kriterien: <ul style="list-style-type: none"> • Bilanzsumme $\leq 350\text{T€}$ • Umsatzerlöse $\leq 700\text{T€}$ • \emptyset Arbeitnehmerzahl ≤ 10 Dauer: Einhaltung der Größenmerkmale in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren	Nicht als Kleinstkapitalgesellschaften kommen in Betracht: <ul style="list-style-type: none"> • Investmentgesellschaften (§ 1 Abs. 11 KAGB) • Unternehmensbeteiligungsgesellschaften (§ 1a Abs. 1 UBGG) • Andere Unternehmen, deren einziger Zweck im Halten von Beteiligungen liegt, ohne unmittelbar oder mittelbar in die Verwaltung dieser Unternehmen einzugreifen
Ermittlung der Bilanzsumme nach den korrespondierenden Regelungen des § 267 Abs. 4a HGB (§ 267a Abs. 1 n.F.)	

Fallbeispiel: Abgrenzung von Finanzholdinggesellschaften

Sachverhalt

Die X GmbH ist die einzige Komplementärin der X GmbH & Co. KG. Nach § 7 des Gesellschaftsvertrags der X GmbH & Co. KG ist sie als persönlich haftende Gesellschafterin zur Geschäftsführung „berechtigt und verpflichtet“.

Erfüllt die X GmbH die Tatbestandsmerkmale einer „Finanzholdinggesellschaft“, für die nach § 267a HGB n.F. eine Anwendung der Erleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften nicht in Betracht kommt?

Anwendbarkeit der Erleichterungen nach § 267a HGB

Die Erleichterungen des § 267a HGB sind anwendbar, da die X GmbH in die Verwaltung der X GmbH & Co. KG eingreift / einzugreifen hat.

Befreiungen nach § 264 Abs. 3, 4 HGB (Aufstellung, Prüfung, Offenlegung)

Voraussetzung der Inanspruchnahme der Befreiungen

Mutter-Tochter-Verhältnis	Gesellschafter-zustimmung	Einstandsverpflichtung	Einbeziehung in befreienden KA	Konzernanhangsangabe	Offenlegung des KA
Gesellschaft ist TU eines MU, das einen KA/KLB nach dem für den Sitzstaat geltenden EU-Recht aufstellt und prüfen lässt (Ausnahme: Anwendung von § 13 III 1 PublG)	Alle Gesellschafter des TU müssen der Befreiung zugestimmt haben und der Beschluss wird nach § 325 HGB offen gelegt	MU hat sich bereit erklärt, für Verpflichtungen des TU bis zum Stichtag im folgenden GJ einzustehen und die Erklärung wird nach § 325 HGB offengelegt	Gesellschaft ist in den Konzernabschluss des MU einbezogen worden	Angabe der Inanspruchnahme der Befreiung des TU im Konzernanhang des MU	Offenlegung des KA/KLB des MU und des zugehörigen Bestätigungsvermerks nach § 325 HGB für das TU (Auffindbarkeit im eBanz beim TU)

- Kapitalgesellschaften
- Unternehmen, die unter den Anwendungsbereich des PublG fallen (§ 5 Abs. 6 PublG)

Geltungsbereich der Befreiungsvorschrift

Befreiungen nach § 264b HGB (Aufstellung, Prüfung, Offenlegung)**Voraussetzung der Inanspruchnahme der Befreiungen**

Anforderung an KA/KLB	Einbeziehung in befreienden KA	Konzernanhangsangabe	Offenlegung des KA
KA/KLB ist nach dem für den Sitzstaat geltenden EU-Recht aufgestellt und geprüft worden	Gesellschaft ist in den Konzernabschluss des persönlichen haftenden Gesellschafters oder eines MU mit Sitz im EWR, das einen KA für eine größere Gesamtheit von Unternehmen aufstellt, einbezogen	Angabe der Inanspruchnahme der Befreiung der Gesellschaft im Konzernanhang	Offenlegung des KA/KLB und des zugehörigen Bestätigungsvermerks nach § 325 HGB für die Gesellschaft (Auffindbarkeit im eBanz bei der Gesellschaft)

- voll haftungsbeschränkte OHG/KG i.S.d. § 264a HGB

Geltungsbereich der Befreiungsvorschrift**Abschreibung bei nicht verlässlich schätzbarer Nutzungsdauer**

Grundsatz	Zeitvorgabe
<p>Abschreibung nach der voraussichtlichen Nutzungsdauer</p> <p>Anwendungsbereich:</p> <ul style="list-style-type: none"> • selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände • entgeltlich erworbene Geschäfts- oder Firmenwerte <p>Keine Festlegung der Abschreibungsmethode (linear, aber ggf. auch degressiv möglich; maßgebend ist der Entwertungsverlauf)</p>	<p>Abschreibungsdauer = 10 Jahre</p> <p>Anwendungsbereich:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Eng begrenzte „Ausnahmefälle, in denen die Nutzungsdauer immaterieller Vermögensgegenstände (inkl. GFW) nicht verlässlich geschätzt werden kann (§ 253 Abs. 3 Satz 3, 4 HGB) <p>Explizite Anhangsberichtsspflicht nur für Abschreibungsdauer von Geschäfts- oder Firmenwerten (§ 314 Abs. 1 Nr. 20 HGB)</p>

Erstmalige Anwendung auf immaterielle VG, die in nach dem 31.12.2015 beginnenden Geschäftsjahren aktiviert werden, bzw. GFW, die aus Erwerbsvorgängen in Geschäftsjahren nach dem 31.12.2015 beruhen (Art. 75 Abs. 4 EGHGB; keine Anpassung von Alt-Sachverhalten)

Nutzungsdauer von (immateriellen) Anlagegegenständen

Zeitlich begrenzte Nutzungsdauer

Unbestimmte Nutzungsdauer

ND verlässlich ermittelbar

- ND lässt sich ohne (erhebliche) Unsicherheit ermitteln bzw. verlässlich abschätzen

- Bei Schätzunsicherheiten → nach dem Vorsichtsprinzip ist tendenziell von einer geringeren Nutzungsdauer auszugehen
- GFW ist nach § 246 Abs. 1 S. 4 HGB ex definitione ein zeitlich begrenzt nutzbarer Vermögensgegenstand

ND nicht verlässlich ermittelbar

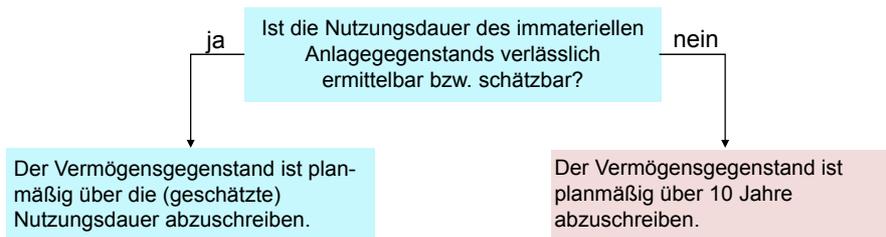
- (Hohe) Unsicherheit bei der ND-Bestimmung
→ Unsicherheit führt nicht zur Annahme einer unbestimmten ND

Begriff: keine vorhersehbare Begrenzung der Nutzung, d.h. bei regelmäßigen Erhaltungsaufwendungen wird von einer Dauernutzung ausgegangen

(Bsp.: Beteiligungen, Grundstücke)

Nach IFRS ist der GFW als Vermögenswert mit zeitlich unbestimmter ND eingestuft. Bei unbestimmter ND ist der sog. „impairment-only approach“ vorgesehen.

Nutzungsdauer von (immateriellen) Anlagegegenständen



Ausgewählte Maßstäbe der Nutzungsdauer-Schätzung

Geschäfts- oder Firmenwert	Sonst. immaterielles Anlageverm.
<ul style="list-style-type: none"> • Produktlebenszyklen • Laufzeit wesentlicher Absatz- und Beschaffungsverträge • Voraussichtliche Tätigkeitsdauer von Schlüsselpersonen • Verhalten von (potentiellen) Wettbewerbern des erworbenen Unternehmens • Veränderungen der wirtschaftlichen Rahmenbedingungen (z.B. Absatz- und Beschaffungsmärkte) <p>DRS 4.33</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Produktlebenszyklen • Vertragliche Regelungen betreffend die Verfügungsmacht über den Vermögensgegenstand • Technische, technologische oder wirtschaftliche Veralterung • ND vergleichbarer Vermögensgegenstände

Wegfall der außerordentlichen GuV-Posten (§§ 275, 277 Abs. 4 HGB)

Bisherige Regelung	Neuregelung													
<p>Gesonderter Ausweis von außerordentlichen Posten (Bsp. hier: GKV gem. § 275 Abs. 2 HGB)</p>	<p>Wegfall der außerordentlichen Posten im GuV-Gliederungsschema (inkl. Definition von a.o. Sachverhalten)</p>													
<p style="text-align: center;">GuV</p> <table border="1" style="width: 100%;"> <tr><td>...</td></tr> <tr><td>14. Ergebnis der gewöhnl. Geschäftstätigkeit</td></tr> <tr><td>15. Außerordentliche Erträge</td></tr> <tr><td>16. Außerordentliche Aufwendungen</td></tr> <tr><td>17. Außerordentliches Ergebnis</td></tr> <tr><td>18. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag</td></tr> <tr><td>19. sonstige Steuern</td></tr> <tr><td>20. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag</td></tr> </table>	...	14. Ergebnis der gewöhnl. Geschäftstätigkeit	15. Außerordentliche Erträge	16. Außerordentliche Aufwendungen	17. Außerordentliches Ergebnis	18. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag	19. sonstige Steuern	20. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag	<p style="text-align: center;">GuV</p> <table border="1" style="width: 100%;"> <tr><td>...</td></tr> <tr><td>14. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag</td></tr> <tr><td>15. Ergebnis nach Steuern</td></tr> <tr><td>16. sonstige Steuern</td></tr> <tr><td>17. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag</td></tr> </table>	...	14. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag	15. Ergebnis nach Steuern	16. sonstige Steuern	17. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag
...														
14. Ergebnis der gewöhnl. Geschäftstätigkeit														
15. Außerordentliche Erträge														
16. Außerordentliche Aufwendungen														
17. Außerordentliches Ergebnis														
18. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag														
19. sonstige Steuern														
20. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag														
...														
14. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag														
15. Ergebnis nach Steuern														
16. sonstige Steuern														
17. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag														

Wegfall der außerordentlichen GuV-Posten (§§ 275, 277 Abs. 4 HGB)

Problem	Lösung
<ul style="list-style-type: none"> • Rückstellungserhöhungen aus der BilMoG-Neubewertung der Pensions-RSt dürfen noch bis zum 31.12.2024 angesammelt werden (Art. 67 Abs. 1 EGHGB); Zuführungen waren nach Art. 67 Abs. 7 EGHGB zwingend als a.o. Aufwand auszuweisen • Überdotierungen von Pensions-RSt dürfen nach Art. 67 Abs. 1 EGHGB beibehalten werden, soweit der aufzulösende Betrag bis 31.12.2024 wieder zuzuführen wäre; muss zum 31.12.2024 wider Erwarten doch eine Auflösung erfolgen, ist nach Art. 67 Abs. 7 ein Ausweis als a.o. Ertrag zwingend 	<p>Art. 75 Abs. 5 EGHGB</p> <ul style="list-style-type: none"> • gesonderter Ausweis der Aufwendungen und Erträge aus Art. 67 Abs. 1 EGHGB unter den sbA oder den sbE als „Aufwendungen/Erträge nach Art. 67 I und II EGHGB“ • Anhangangabe dürfte ebenfalls genügen, wie z.B. auch bei Umrechnungsgewinnen/-verlusten

Änderung der Legaldefinition „Umsatzerlöse“ (§ 277 Abs. 1 HGB)

Bisherige Regelung	Neuregelung
<p>Als Umsatzerlöse sind die Erlöse aus dem Verkauf und der Vermietung oder Verpachtung von für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit der Kapitalgesellschaft typischen Erzeugnissen und Waren sowie aus von für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit der Kapitalgesellschaft typischen Dienstleistungen nach Abzug von Erlösschmälerungen und der Umsatzsteuer auszuweisen.</p>	<p>Als Umsatzerlöse sind die Erlöse aus dem Verkauf und der Vermietung oder Verpachtung von Produkten für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit der Kapitalgesellschaft typischen Erzeugnissen und Waren sowie aus der Erbringung von für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit der Kapitalgesellschaft typischen Dienstleistungen der Kapitalgesellschaft nach Abzug von Erlösschmälerungen und der Umsatzsteuer sowie sonstiger direkt mit dem Umsatz verbundener Steuern auszuweisen.</p>

Änderung der Legaldefinition „Umsatzerlöse“ (§ 277 Abs. 1 HGB)

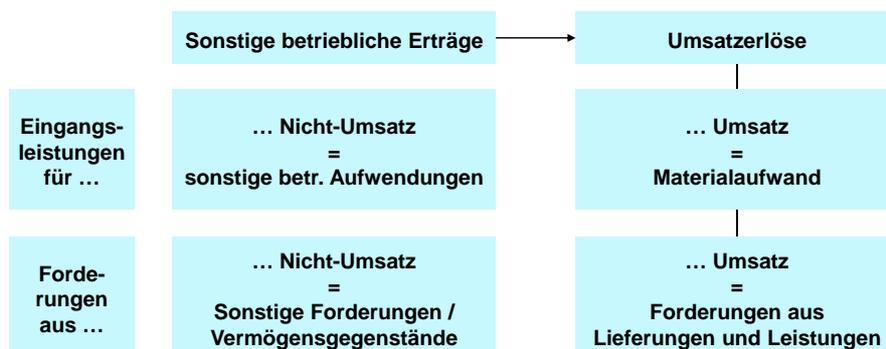
- Wegfall der bisherigen Trennlinie der „für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit typischen“ Leistungen
- Maßgebend zukünftig: Abgrenzung der Begriffe „Produkt“ und „Dienstleistung“
- Folge: Ausweitung der Umsatzerlöse um vormals sonstige betriebliche Erträge

Ausgewählte Anwendungsfälle

Zukünftig „Umsatzerlöse“	Weiterhin „sonstige betr. Erträge“
<ul style="list-style-type: none"> • Mieterträge • Management-Fees • Konzernumlagen, soweit diese für Dienstleistungen erhoben werden (Leistungsaustausch) • Lizenzeinnahmen aus der Überlassung von Nutzungsrechten • Haftungsvergütungen für die Übernahme der persönlichen Haftung 	<ul style="list-style-type: none"> • Erlöse aus dem Verkauf von Anlagevermögen, soweit nicht Gegenstand des operativen Vermietungsgeschäfts (z.B. Mietcontainer) • Versicherungsentschädigungen • Wechselkursgewinne • Subventionen, Zuschüsse • Erträge aus Rückstellungsaufösungen • Umwandlungserträge

Änderung der Legaldefinition „Umsatzerlöse“ (§ 277 Abs. 1 HGB)

Ausstrahlungswirkungen



Änderungen zu Vermerken und gesonderten Ausweisen in der Bilanz

Verbindlichkeiten	Haftungsverhältnisse
Vermerkpfl. nach § 268 Abs. 5 HGB künftig für Verbindlichkeiten mit einer RLZ <ul style="list-style-type: none"> • ≤ 1 Jahr und • > 1 Jahr (neu) bei jedem gesondert ausgewiesenen Bilanzposten	<ul style="list-style-type: none"> • zwingender Ausweis im Anhang (nicht unter der Bilanz) • Angabe der einzelnen Haftungsverhältnisse gemäß § 251 HGB jeweils unter gesonderter Angabe der gewährten Pfandrechte/Sicherheiten • jeweils gesonderte Angabe der Verpflichtungen ggü. verbundenen Unternehmen oder assoziierten Unternehmen sowie betreffend Altersversorgungszusagen (§ 268 Abs. 7 HGB)

Übersicht über die Haftungsverhältnisse (§ 268 Abs. 7 HGB)

Haftungsverhältnisse	Gesamt- betrag EUR	Gesicherte Verpflichtungen	
		Sicherungsarten	EUR
Wechselverpflichtungen <ul style="list-style-type: none"> • davon Verpflichtungen betreffend die Altersversorgung • davon gegenüber verbundenen oder assoziierten Unternehmen
Bürgschaftsverpflichtungen <ul style="list-style-type: none"> • davon Verpflichtungen betreffend die Altersversorgung • davon gegenüber verbundenen oder assoziierten Unternehmen
Gewährleistungsverpflichtungen <ul style="list-style-type: none"> • davon Verpflichtungen betreffend die Altersversorgung • davon gegenüber verbundenen oder assoziierten Unternehmen
Verpflichtungen aus Sicherheiten für fremde Verbindlichkeiten <ul style="list-style-type: none"> • davon Verpflichtungen betreffend die Altersversorgung • davon gegenüber verbundenen oder assoziierten Unternehmen
Summe <ul style="list-style-type: none"> • davon Verpflichtungen betreffend die Altersversorgung • davon gegenüber verbundenen oder assoziierten Unternehmen

Änderungen zu Vermerken und gesonderten Ausweisen in der Bilanz

Anlagegitter	Gewinn- und Verlustvortrag
<p>Verlagerung des Anlagegitters in den Anhang (§ 313 Abs. 4 i.V.m. § 284 Abs. 3 HGB); Möglichkeit zum alternativen Bilanzausweis entfällt.</p> <p>Ausweispflichten zu den Abschreibungen:</p> <ul style="list-style-type: none"> • NEU: Gesamtbetrag zu Beginn und Ende des GJ; • Betrag des GJ; • NEU: Veränderungen des Gesamtbetrags im Zusammenhang mit Zu- und Abgängen sowie Umbuchungen des GJ. <p>Zusätzlich Angabe des im Geschäftsjahr im Rahmen der Herstellungskosten aktivierten Betrags an Fremdkapitalzinsen für jeden hergestellten Posten des Anlagevermögens.</p>	<p>Gewinn-/Verlustvortrag des Vorjahres ist i.d.R. in der Bilanz auszuweisen (§ 268 Abs. 1 Satz 1 HGB).</p> <p>Ausnahmsweise ist eine Verlagerung der Angabe in den Anhang aber auch weiterhin zulässig (§ 268 Abs. 1 Satz 3 HGB).</p>

Aufbau des Anlagegitters nach BilRuG (Teil 1)

	Kumulierte Anschaffungs- oder Herstellungskosten				
	Beginn GJ EUR	Zugänge EUR	Abgänge EUR	Umbuchungen EUR	Ende GJ EUR
Gesonderte Darstellung für die einzelnen Posten des Anlagevermögens

Summe

Aufbau des Anlagengitters nach BilRuG (Teil 2)

Kumulierte Abschreibungen							RBW
Beginn GJ EUR	Abschrei- bungen GJ EUR	Zuschrei- bungen EUR	Zugänge EUR	Abgänge EUR	Umbu- chungen EUR	Ende GJ EUR	Ende GJ EUR
...
...
...
...

Hinweise

- „Zugänge“ = zugehende kumulierte Abschreibungen (≠ GJ-Abschreibungen auf Zugänge)
- „Abgänge“ = abgehende Abschreibungen (≠ GJ-Abschreibungen auf Abgänge)
- Keine VJ-Angabe zum RBW erforderlich, da keine „Wahlpflichtangabe“ mehr.

Zugehende kumulierte Abschreibungen

Mögliche Anwendungsfälle

- **Gebrauchte Vermögensgegenstände, auf die bereits Abschreibungen vor dem Zugang angefallen sind und**
 - **nicht zu tatsächlichen AHK im Anlagengitter angegeben werden, sondern mit den ursprünglichen AHK**
- z.B. ausnahmsweise bei
- Übergang von Sachgesamtheiten im Wege der Gesamtrechtsnachfolge (Verschmelzung o.Ä.)
 - Übernahme von gebrauchten Vermögensgegenständen

Änderung der (widerlegbaren) Beteiligungsvermutung des § 271 Abs. 1 HGB**Bisherige Regelung**

Als Beteiligungen sind Anteile an anderen Unternehmen, die bestimmt sind, dem eigenen Geschäftsbetrieb durch Herstellung einer dauernden Verbindung zu jenen Unternehmen zu dienen. Dabei ist es unerheblich, ob die Anteile in Wertpapieren verbrieft sind oder nicht.

Als Beteiligung gelten im Zweifel Anteile an einer Kapitalgesellschaft, die insgesamt den fünften Teil des Nennkapitals dieser Gesellschaft überschreiten.

Auf die Berechnung ist § 16 Abs. 2 und 4 des Aktiengesetzes entsprechend anzuwenden.

...

Neuregelung

Beteiligungen sind Anteile an anderen Unternehmen, die bestimmt sind, dem eigenen Geschäftsbetrieb durch Herstellung einer dauernden Verbindung zu jenen Unternehmen zu dienen. Dabei ist es unerheblich, ob die Anteile in Wertpapieren verbrieft sind oder nicht.

Eine Beteiligung wird vermutet, wenn die Anteile an einem Unternehmen insgesamt den fünften Teil des Nennkapitals dieses Unternehmens oder, falls ein Nennkapital nicht vorhanden ist, den fünften Teil der Summe aller Kapitalanteile an diesem Unternehmen überschreiten.

Auf die Berechnung ist § 16 Abs. 2 und 4 des Aktiengesetzes entsprechend anzuwenden.

...

Rücklage für bestimmte Beteiligungserträge (§ 272 Abs. 5 HGB)**Pflicht zur Rücklagenbildung**

Pflicht zur Bildung einer ausschüttungs-gesperrten Rücklage für:

- in der GuV erfasste Erträge aus Beteiligungen,
- auf deren Ausschüttung der Bilanzierende nicht zumindest einen individuellen Anspruch hat

Rücklage ist bei Vereinnahmung oder Entstehen des Individualrechts aufzulösen (§ 272 Abs. 5 HGB).

Inhaltsleere der Vorschrift

Nach den derzeitigen handelsbilanziellen Vorschriften zur Vereinnahmung von Beteiligungserträgen, die an das Entstehen eines Individualanspruchs auf Ausschüttung anknüpfen (siehe Seminar vom 10.12.2014), wird gegenwärtig kein Anwendungsfall gesehen.

Gesetzgeber hebt hervor, dass es auf einen Anspruch im Rechtssinne nicht ankommt, sondern die Vereinnahmung so gut wie sicher sein muss (BT-Drucks. 18/5256, S. 82); Überlegung, dass die Anwendung auf die Anwendung der Equity-Methode bezogen sein könnte.

Neue und geänderte Erläuterungspflichten im Anhang

Norm (HGB nF.)	Art/Inhalt der Erläuterungspflicht/Änderung
§ 284 Abs. 1	Verpflichtende Darstellung der Anhangangaben zu einzelnen Posten von Bilanz/-GuV gemäß deren Reihenfolge
§ 284 Abs. 2 Nr. 2 (a.F.)	Wegfall der Angabepflicht zu den Grundlagen der Währungsumrechnung (aufgrund gesetzlicher Festschreibung in § 256a HGB)
§ 285 Nr. 11	Name, Sitz, Anteilshöhe am Kapital, Eigenkapital, Ergebnis des letzten GJ, für das ein JA vorliegt, von Beteiligungs unternehmen i.S.d. § 271 Abs. 1 HGB (auch wenn Anteil für Rechnung der Gesellschaft gehalten wird).
§ 285 Nr. 11b (bisher Nr. 11)	Beteiligungen an großen KapG, die 5% der Stimmrechte überschreiten, soweit von börsennotierten Gesellschaften oder einem Dritten für deren Rechnung gehalten
§ 285 Nr. 6 a.F.	Wegfall der Steuerspaltung (Aufteilung der Ertragsteuern auf das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit und das ao Ergebnis)

Neue und geänderte Erläuterungspflichten im Anhang

Norm (HGB nF.)	Art/Inhalt der Erläuterungspflicht/Änderung
§ 285 Nr. 14, 14a	Jeweils Name und Sitz der übergeordneten MU, die den KA für den größten und den kleinsten Kreis von Unternehmen aufstellen, in die die berichtende Gesellschaft einbezogen sind, nebst Ort der Offenlegung
§ 284 Abs. 3	Anlagengitter ist zwingend im Anhang auszuweisen (erweiterter Berichtsumfang; siehe oben) -> keine VJ-Angaben-Pflicht!
§ 285 Nr. 3	Ergänzende Angabe der jeweiligen finanziellen Auswirkungen von außerbilanziellen Geschäften des Unternehmens auf die Finanzlage; zudem Wesentlichkeitsvorbehalt der Angaben
§ 285 Nr. 3a	Von den sonstigen finanziellen Verpflichtungen i.S.d. § 285 Nr. 3a HGB sind Verpflichtungen betreffend die Altersversorgung sowie gegenüber verbundenen Unternehmen oder assoziierten Unternehmen jeweils gesondert anzugeben
§ 285 Nr. 4	Anpassung der Gesetzesformulierung betreffend die Umsatzaufgliederung an die Neudefinition der Umsatzerlöse

Neue und geänderte Erläuterungspflichten im Anhang

Norm (HGB nF.)	Art/Inhalt der Erläuterungspflicht/Änderung
§ 285 Nr. 9c	Ergänzende gesonderte Angabe von im Geschäftsjahr erlassenen Beträgen betr. Vorschüsse an Organmitglieder durch die Gesellschaft
§ 285 Nr. 15a (neu)	Bestehen von Genussscheinen, Wandelschuldverschreibungen, Optionsscheinen, Optionen oder vergleichbaren Wertpapieren oder Rechten, aus denen die Ges. verpflichtet ist, nebst Angabe von Anzahl und Rechten, die sie verbriefen (siehe auch § 160 AktG zum Anhang)
§ 285 Nr. 13	Erläuterung der jeweiligen Abschreibungsdauer von bilanzierten Geschäfts- oder Firmenwerten
§ 285 Nr. 30	Latente Steuersalden zum Abschlussstichtag und Saldenbewegungen des Geschäftsjahrs bei Ansatz latenter Steuerschulden in der Bilanz
§ 285 Nr. 31	Art und Betrag von einzelnen Aufwendungen und Erträgen von außergewöhnlicher Größenordnung oder Bedeutung

Neue und geänderte Erläuterungspflichten im Anhang

Norm (HGB nF.)	Art/Inhalt der Erläuterungspflicht/Änderung
§ 285 Nr. 32	Erläuterung einzelner periodenfremder Erträge und Aufwendungen, soweit von wesentlicher Bedeutung
§ 285 Nr. 33	Vorgänge von besonderer Bedeutung nach Schluss des Geschäftsjahrs nebst ihrer finanziellen Auswirkungen („Nachtragsbericht“)
§ 285 Nr. 34	Ergebnisverwendungsvorschlag/-beschluss der Gesellschaft

Neue und geänderte Erläuterungspflichten im Anhang

Befreiung von / Erleichterungen bei Anhangangaben für ...

... kleine Gesellschaften

Folgende Angaben sind nicht zu machen:

- § 264c Abs. 2 Satz 9: offene Haftenlage nach § 172 Abs. 1 HGB
- § 265 Abs. 4 Satz 2: Gliederungsergänzungen bei mehreren Geschäftszweigen
- § 284 Abs. 2 Nr. 3: Zeitwertreserve
- § 284 Abs. 3: Anlagengitter
- § 285 Nr. 2: Fristigkeits- und Besichtigungsangaben
- § 285 Nr. 3: Bilanzunwirksame Geschäfte
- § 285 Nr. 4: Umsatzaufgliederung
- § 285 Nr. 8: Material- und Personalaufwand bei UKV

... mittelgroße Gesellschaften

Folgende Angaben sind nicht zu machen:

- § 285 Nr. 4: Umsatzaufgliederung
- § 285 Nr. 29: Angaben zu Steuerlatenzen
- § 285 Nr. 32: periodenfremde Erträge und Aufwendungen
- § 285 Nr. 17: Abschlussprüferhonorare (aber: Mitteilungspflicht gegenüber der WPK bei Aufforderung)

Neue und geänderte Erläuterungspflichten im Anhang

Befreiung von / Erleichterungen bei Anhangangaben für ...

... kleine Gesellschaften

Folgende Angaben sind nicht zu machen:

- § 285 Nr. 9a: Bezüge der Organmitglieder
- § 285 Nr. 9b: Bezüge und Pensionsverpflichtungen für frühere Organmitglieder
- § 285 Nr. 10: Mitglieder der Organe
- § 285 Nr. 11: Beteiligungsbesitz
- § 285 Nr. 11a: Stellung als persönlich haftender Gesellschafter bei Unternehmen
- § 285 Nr. 12: Sonstige Rückstellungen
- § 285 Nr. 14: MU, das den Konzernabschluss für den größten Kreis aufstellt
- § 285 Nr. 15: Persönlich haftender Gesellschafter von Personengesellschaften

... mittelgroße Gesellschaften

Bei folgenden Angaben gelten Erleichterungen:

- § 285 Nr. 21: Angabe kann auf Geschäfte beschränkt werden, die direkt oder indirekt mit einem Gesellschafter, einem Beteiligungsunternehmen oder Mitgliedern des Geschäftsführungs-, Aufsichts- oder Verwaltungsorgans abgeschlossen wurden

Neue und geänderte Erläuterungspflichten im Anhang

Befreiung von / Erleichterungen bei Anhangangaben für ...

... kleine Gesellschaften

... mittelgroße Gesellschaften

Folgende Angaben sind nicht zu machen:

- § 285 Nr. 15a: Genuss-scheine, Wandelschuldverschreibungen etc.
- § 285 Nr. 17: Abschlussprüferhonorare
- § 285 Nr. 18: Finanzanlagen, die über Zeitwert ausgewiesen werden
- § 285 Nr. 19: Derivate, die nicht zum beizulegenden Zeitwert bilanziert werden
- § 285 Nr. 21: Marktunübliche Geschäfte mit Nahestehenden
- § 285 Nr. 22: F&E-Aufwendungen
- § 285 Nr. 24: Bewertungsparameter betreffend Pensionsverpflichtungen

Neue und geänderte Erläuterungspflichten im Anhang

Befreiung von / Erleichterungen bei Anhangangaben für ...

... kleine Gesellschaften

... mittelgroße Gesellschaften

Folgende Angaben sind nicht zu machen:

- § 285 Nr. 26: Investmentvermögen > 10%
- § 285 Nr. 27: Risiko der Inanspruchnahme aus Haftungsverhältnissen
- § 285 Nr. 28: Ausschüttungsgesperrte Beträge
- § 285 Nr. 29: Angaben zu Steuerlatenzen
- § 285 Nr. 30: Angaben zu Salden und Bewegungen von latenten Steuerschulden
- § 285 Nr. 32: periodenfremde Erträge und Aufwendungen
- § 285 Nr. 33: Nachtragsbericht
- § 285 Nr. 34: Angaben zur Ergebnisverwendung

Neue und geänderte Erläuterungspflichten im Anhang

Befreiung von / Erleichterungen bei Anhangangaben für ...

... kleine Gesellschaften

... mittelgroße Gesellschaften

Bei folgenden Angaben gelten Erleichterungen:

- § 285 Nr. 7: Trennung der Arbeitnehmerzahl nach Gruppen kann unterbleiben (nur Gesamtzahl)
- § 285 Nr. 14 a: Ort, wo der Konzernabschluss für den kleinsten Kreis erhältlich ist, kann entfallen

Neue und geänderte Erläuterungspflichten im Anhang

Sonstige Hinweise

- Wegfall von § 276 Satz 2 HGB aF: Erleichterung für kleine Gesellschaften betreffend die Anhangserläuterung von außerordentlichen Aufwendungen und Erträgen
- Befreiung von der Pflicht zur Umsatzaufgliederung (§ 285 Nr. 4 HGB) nur noch bei erheblichem Nachteil für die berichtende Gesellschaft selbst (nicht: anderes Unternehmen, an dem die Gesellschaft mindestens 20% der Anteile hält) und Hinweispflicht im Anhang auf die Anwendung der Ausnahmeregelung (§ 286 Abs. 2 HGB n.F.)
- Angabe von Eigenkapital und Jahresergebnis in der Beteiligungsliste (§ 285 Nr. 11, 11b HGB) kann unterbleiben, wenn das Unternehmen, über das zu berichten ist, seinen Jahresabschluss nicht offenlegen muss und die berichtende Gesellschaft keinen beherrschenden Einfluss besitzt (vorher: < 50% der Anteile) (§ 286 Abs. 3 HGB n.F.)

Neue und geänderte Erläuterungspflichten im Anhang

Sonstige Hinweise

- Bei verschiedenen rechtsformbezogenen Wahlpflichtangaben wird eine Ausweispräferenz in der Bilanz geregelt (§§ 29 Abs. 4 GmbHG, 58 Abs. 2a AktG (Wertaufholungsrücklage), § 152 Abs. 2 AktG (Kapitalrücklagenangaben)); aber: der Alternativausweis im Anhang wird weiterhin zugelassen.
- Für bestimmte rechtsformbezogene Angaben sind ebenfalls größenabhängige Befreiungen für kleine Gesellschaften vorgesehen (insb. in Bezug auf die Angaben nach §§ 160, 240 und 261 AktG).

Inhalt des Lageberichts

Pflichtangaben nach §§ 289 Abs. 1, 315 Abs. 1 HGB

Wirtschaftsbericht	Prognosebericht	Chancen- und Risikenbericht
Geschäftsverlauf einschließlich Geschäftsergebnis und Lage des Unternehmens <ul style="list-style-type: none"> • Darstellung • Analyse unter Einbeziehung der bedeutsamsten finanziellen und bedeutsamer nicht finanzieller Leistungsindikatoren 	<ul style="list-style-type: none"> • Voraussichtliche Entwicklung des Unternehmens • Wesentliche zugrunde liegende Annahmen 	Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung

Keine BilRUG-Änderungen

Inhalt des Lageberichts

Soll-Angaben nach §§ 289 Abs. 2, 315 Abs. 2 HGB

*Soll-Vorschrift des §§ 289 Abs. 2, 315 Abs. 2 HGB wird in **Muss-Vorschrift** abgeändert*

Nachtragsbericht (Nr. 1)	Finanzrisikenbericht (Nr. 2)	Forschungs- und Entwicklungsbericht (Nr. 3)
Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluss des Geschäftsjahres eingetreten sind	Risiken betreffend Finanzinstrumente des Unternehmens, soweit für dessen Lage oder Entwicklung bedeutsam	Angaben zum Bereich Forschung & Entwicklung
entfällt (neu: Anhang; § 285 Nr. 33)	keine	keine

BilRUG-Änderungen

Inhalt des Lageberichts

Soll-Angaben nach § 289 Abs. 2 HGB

*Soll-Vorschrift des § 289 Abs. 2 HGB wird in **Muss-Vorschrift** abgeändert*

Zweigniederlassungsbericht (Nr. 4 HGB)	Vergütungsbericht (Nr. 5 HGB)	Eigene Aktien (Satz 2 HGB)
Wesentliche Zweigniederlassungen des Unternehmens	Darstellung des Vorstandsvergütungssystems und ggf. der Individualangaben zur Vergütung	Verweis auf etwaige Angaben nach § 160 Abs. 1 Nr. 2 AktG zu eigenen Aktien
keine	keine	Neuregelung

BilRUG-Änderungen

Inhalt des Lageberichts

Sonstige Angaben (§§ 289 Abs. 4, 5, 289a HGB)

Übernahmerelevante Angaben von börsennotierten Unternehmen (§ 289 Abs. 4 HGB)

Verschiedene potentiell übernahmerelevante rechtliche Angaben

IKS und RMS von kapitalmarktorientierten Unternehmen (§ 289 Abs. 5 HGB)

Merkmale des internen Kontroll- und Risikomanagementsystems im Hinblick auf den Rechnungslegungsprozess

Erklärung zur Unternehmensführung (§ 289a HGB)

Erklärung zu bestimmten Grundsätzen der Unternehmensführung

Keine BilRUG-Änderungen

Einleitende Inhalte des Jahresabschlusses (§ 264 Abs. 1a HGB)

Pflichtmäßige einleitende (Identifikations-)Angaben zur berichtenden Gesellschaft:

- Firma
- Sitz
- Registergericht
- Handelsregisternummer
- Hinweis auf etwaige Tatsache der Liquidation oder Abwicklung

Rechnungslegung in Form einer Einnahmen-Überschuss-Rechnung

Begünstigte Unternehmen

Rechtsform	Größenmerkmale
<ul style="list-style-type: none"> Einzelkaufleute 	<p>Kriterien:</p> <ul style="list-style-type: none"> Umsatzerlöse $\leq 500\text{T€}$ Jahresüberschuss $\leq 50\text{T€}$ <p>Dauer:</p> <p>Einhaltung der Größenmerkmale <u>für jedes</u> von zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren (Klarstellung)</p>

Bestandteile der Anschaffungskosten (§ 255 Abs. 1 HGB)

Anschaffungspreis	<p>Klarstellung durch das BilRUG, dass auch Anschaffungspreisminderungen einzeln zurechenbar sein müssen (betrifft insb. mengen- oder umsatzabhängige (Jahres-)Boni)</p>
– Anschaffungspreisminderungen	
+ Erwerbsnebenkosten	
+ Aufwendungen der Versetzung in die Betriebsbereitschaft	
= Ursprüngliche Anschaffungskosten	
+ Nachträgliche Anschaffungspreiserhöhungen	
– Nachträgliche Anschaffungspreisminderungen	
+ Nachträgliche Erwerbsnebenkosten	
+ Nachträgliche Betriebsbereitschaftsaufwendungen	
= Anschaffungskosten	

Allgemeine Gliederungs-/Darstellungsgrundsätze (§ 265 Abs. 5 HGB)

Sonstige Hinweise

- Klarstellung, dass Zwischensummen (neben „Posten“) in die Gliederungsschemata eingefügt werden können, wenn der Inhalt nicht durch bestehende Gliederungsposten gedeckt ist.

Sonstiges

Sonstige Hinweise

- Wegfall von § 278 HGB a.F.:
Norm basierte ehemals auf unterschiedlichen steuerlichen Folgen bei Ausschüttungen und Thesaurierungen (nach Aufhebung des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens ohne Bedeutung).

Ausweis von Ansprüchen zwischen Gesellschaft/Gesellschaftern**Voll haftungsbeschränkte OHG, KG****GmbH**

Jeweils gesonderter Ausweis in Bilanz oder im Anhang von

- Ausleihungen
- Forderungen
- Verbindlichkeiten

die ggü. Gesellschaftern bestehen
(§ 264c Abs. 1 HGB)

Jeweils gesonderter Ausweis in Bilanz oder im Anhang von

- Ausleihungen
- Forderungen
- Verbindlichkeiten

die ggü. Gesellschaftern bestehen
(§ 42 Abs. 3 GmbHG)

Zwingender Ausweis in der Bilanz als Unterposten (§ 264c Abs. 1 HGB idF des RefE)

Zwingender Ausweis in der Bilanz als Unterposten bei kleinen Gesellschaften (§ 42 Abs. 3 GmbHG idF des RefE)

Keine Umsetzung des RefE-Vorschlags in der finalen Gesetzesfassung!

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

