

# BilRUG

## - Wesentliche Neuerungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss -

WP/StB Prof. Dr. Christian Zwirner

Münchner Bilanzgespräche  
München, 26.11.2015

# Inhaltsverzeichnis



1. Überblick: EU-Vorgaben und Gesetzgebungsprozess
2. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss
3. Fazit und Ausblick

# Inhaltsverzeichnis



1. Überblick: EU-Vorgaben und Gesetzgebungsprozess
2. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss
3. Fazit und Ausblick

# 1. Überblick: EU-Vorgaben und Gesetzgebungsprozess

- Grundlage des BilRUG: EU-Richtlinie
  - EU-Bilanzrichtlinie 2013/34/EU vom 26.06.2013 (Abl der EU vom 29.06.2013, L 182/19 ff.)
  - Insgesamt 55 Artikel
  - Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) setzt die Vorgaben der EU zur Zusammenfassung der 4. und 7. EG-Richtlinie um
  - Vorgaben waren bis 20.07.2015 in deutsches Recht umzusetzen
  - BilRUG am 23.07.2015 in Kraft getreten

Reguläre Erstanwendung:  
2016 – Aber  
Handlungsbedarf in 2015!

# 1. Überblick: EU-Vorgaben und Gesetzgebungsprozess

## ■ Überblick über Gesetzgebungsprozess

| Datum      | Gegenstand                                                                                                                                                | Quelle                                                           |
|------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------|
| 27.07.2014 | Referentenentwurf (Ref-E) des BMJV                                                                                                                        |                                                                  |
| 07.01.2015 | Gesetzentwurf der Bundesregierung (Reg-E)                                                                                                                 | BT-Drs. 18/4050 vom 20.02.2015; BR-Drs. 23/15 (B) vom 23.01.2015 |
| 27.02.2015 | erstmalige Beratung im Bundestag                                                                                                                          |                                                                  |
| 06.03.2015 | erstmalige Beratung im Bundesrat                                                                                                                          | BR-Drs. 23/15 (B) vom 06.03.2015.                                |
| 18.03.2015 | Stellungnahme des Bundestags zu den Vorschlägen des Bundesrats                                                                                            | BT-Drs. 18/4351 vom 18.03.2015                                   |
| 17.06.2015 | Beschlussempfehlung und Bericht des Ausschusses für Recht und Verbraucherschutz zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung - Drucksachen 18/4050, 18/4351 - | BT-Drs. 18/5256 vom 17.06.2015                                   |
| 18.06.2015 | Annahme durch den Bundestag in seiner 112. Sitzung (2. und 3. Beratung)                                                                                   | Plenarprotokoll 18/112 vom 18.06.2015                            |
| 10.07.2015 | Annahme durch den Bundesrat                                                                                                                               | BR-Drs. BR-Drs. 285/15 (B) vom 19.06.2015                        |
| 17.07.2015 | Datum des Gesetzes                                                                                                                                        |                                                                  |
| 22.07.2015 | Verkündung im Bundesgesetzblatt                                                                                                                           | BGBII 2015, S. 1245 ff.                                          |
| 23.07.2015 | Inkrafttreten                                                                                                                                             |                                                                  |

# 1. Überblick: EU-Vorgaben und Gesetzgebungsprozess

| Artikel | Gesetz                | Änderungsumfang                                   |
|---------|-----------------------|---------------------------------------------------|
| 1       | HGB                   | Änderungen an 80 Paragraphen                      |
| 2       | EGHGB                 | 1 Artikel zu Erstanwendung und Übergang           |
| 3       | PublG                 | Änderungen an 8 Paragraphen                       |
| 4       | AktG                  | Änderungen an 7 Paragraphen                       |
| 5       | EGAktG                | 1 Artikel zu Erstanwendung und Übergang           |
| 6       | GmbHG                 | Änderungen an 1 Paragraphen                       |
| 7       | EGGmbHG               | 1 Artikel zu Erstanwendung und Übergang           |
| 8       | Sonstiges Bundesrecht | Änderungen an rd. 60 Paragraphen in 23 Regelungen |
| 9       | Inkrafttreten         | 23.07.2015                                        |

Insgesamt mehr als 200  
Änderungen im HGB

# 1. Überblick: EU-Vorgaben und Gesetzgebungsprozess

- Ziele der EU-Richtlinie und des BilRUG
  - Reduzierung des Verwaltungsaufwands, insb. für KMU und Ausweitung der Erleichterungen durch Erhöhung der Schwellenwerte
  - Verbesserte Klarheit und Transparenz durch steigende EU-weite Vergleichbarkeit von nach nationalen Regelungen erstellten Abschlüssen
  - Reduzierung der Mitgliedsstaatenwahlrechte
  - Harmonisierung der Anhangberichterstattung

# 1. Überblick: EU-Vorgaben und Gesetzgebungsprozess

- Erstmalige Anwendung des BilRUG
  - Grundsätzliche Anwendung der neuen Regelungen für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2015 beginnen
  - Ausnahme: erhöhte Schwellenwerte des § 267 HGB bereits für nach dem 31.12.2013 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden (WAHLRECHT!)
  - Von vorzeitiger Anwendungsmöglichkeit aller Regelungen wurde vom Bundesrat abgeraten wg. Abbildungsprobleme in bereits veröffentlichter E-Bilanz-Taxonomie für 2015



Analyse und Handlungsbedarf in 2015! / Erstanwendung ab 01.01.2016!

# Inhaltsverzeichnis



1. Überblick: EU-Vorgaben und Gesetzgebungsprozess
2. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss
3. Fazit und Ausblick

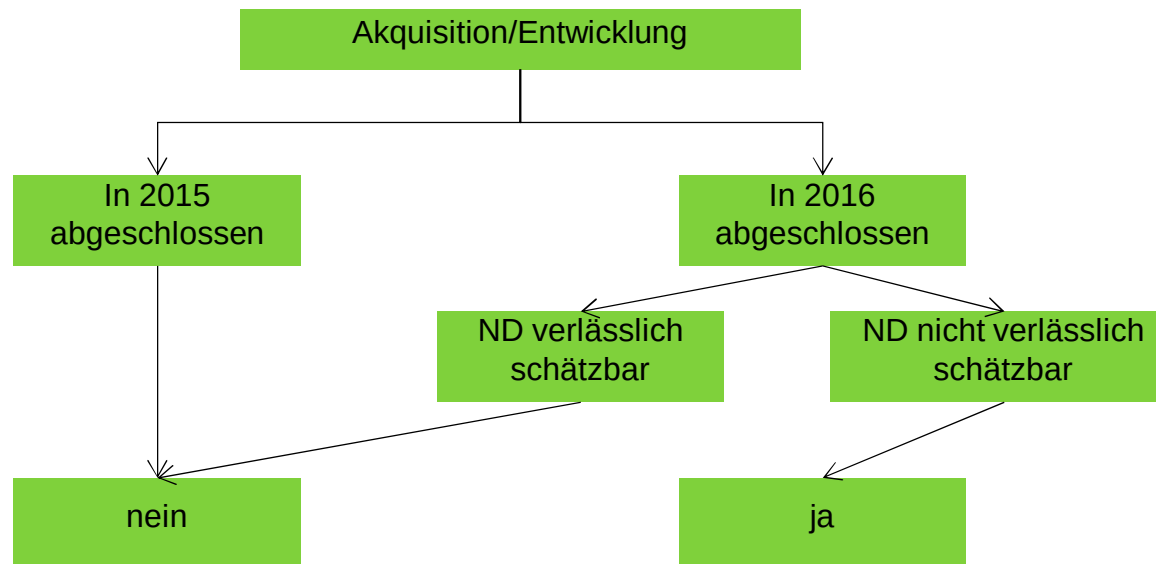
## 2. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss

- § 253 Abs. 3 HGB: Zugangs- und Folgebewertung
  - Abschreibungsdauer bei aktivierten GoF und selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen des AV mit nicht verlässlich schätzbarer Nutzungsdauer: 10 Jahre
  - Kaufmann muss zunächst auf verlässliche Schätzbarkeit der verbleibenden Nutzungsdauer prüfen
    - Unterstellter Ausnahmecharakter des Fehlens einer verlässlichen Schätzung der Nutzungsdauer könnte aber, analog der früheren 15-Jahresabschreibung, zum „Normalfall“ werden
    - 10-jähriger Abschreibungszeitraum bei nicht verlässlicher Schätzung trägt Vorsichtsprinzip und Gläubigerschutz Rechnung

Hinweis: in der Praxis sollte aber i.d.R. konkrete ND-Schätzung möglich sein!

## 2. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss

- § 253 Abs. 3 HGB: Erstmalige Anwendung ab 2016
- Übergangsvorschriften des EGHGB (Art. 75 Abs. 4 EGHGB)



**Hinweis: in der Praxis sollte aber i.d.R. konkrete ND-Schätzung möglich sein!**

## 2. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss

- § 253 Abs. 3 HGB: Zugangs- und Folgebewertung
  - Erläuterung des Abschreibungszeitraums nach § 285 Nr. 13 HGB
    - Bisher: wer GoF über mehr als 5-Jahre abschreibt, muss die Gründe für die Annahme der Nutzungsdauer im Anhang angeben
    - Neu: Angabe jetzt unabhängig von der Nutzungsdauer erforderlich
      - gilt auch für Alt-Geschäfts- oder Firmenwerte

Achtung  
bei  
Nutzungs-  
dauern im  
JA 2015!

Erläuterungspflichten hinsichtlich Abschreibung von aktivierten Geschäfts- oder Firmenwerten werden ausgeweitet!

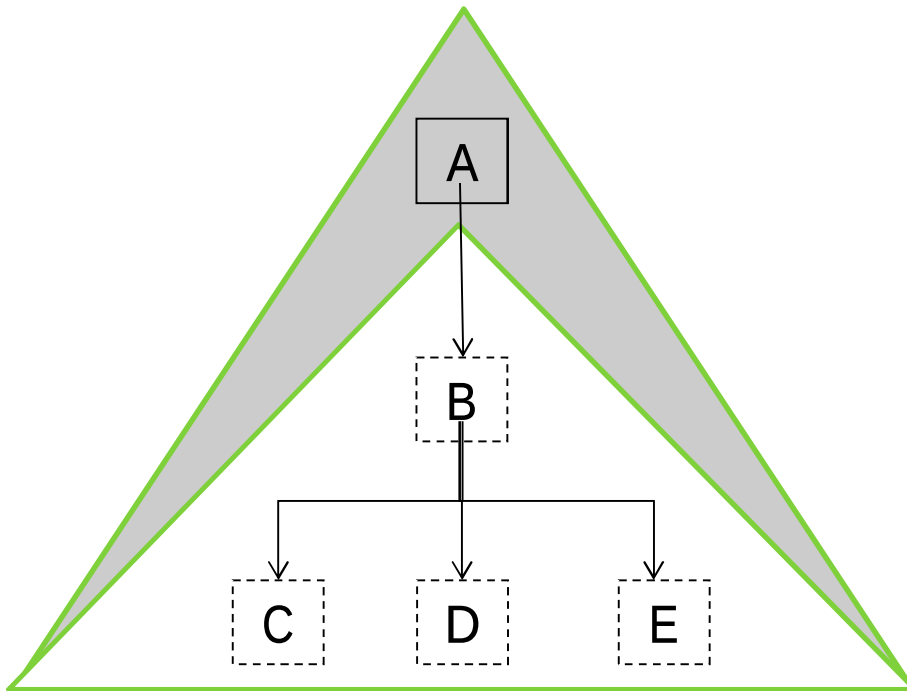
## 2. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss

- § 264 HGB: neue Angabepflichten
  - Angabepflicht der Kleinstkapitalgesellschaften zu eigenen Aktien unter der Bilanz auf AG beschränkt (bisher auch KGaA)
  - Nach neuem § 264 Abs. 1a HGB sind folgende Angaben zur Identifikation der KapG zu machen:
    - Firma und Sitz
    - Registergericht und Nr. der Eintragung im Handelsregister
    - Ggf. Angabe der Tatsache, dass sich die Gesellschaft in Liquidation/Abwicklung befindet

Angaben zu Beginn des Anhangs, auf einem Deckblatt oder der Überschrift zum JA

## 2. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss

- §§ 264, 264b HGB: Befreiungsmöglichkeiten



- grds. Verpflichtung zur Aufstellung, Offenlegung und Prüfung des JA für alle KapG und haftungsbeschränkten PersG
- aber: Verpflichtung wird durch Einbeziehung in einen KA unter den Voraussetzungen der jeweiligen Regelung eingeschränkt

**Klarstellungen durch BilRUG!**

## 2. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss

- § 264 HGB: Befreiungsmöglichkeiten für KapGes.
  - Ausweitung der Voraussetzungen nach § 264 Abs. 3 Nr. 2 HGB
    - Einstandspflicht eines Mutterunternehmens zwar für alle Verpflichtungen des Tochterunternehmens, die am Bilanzstichtag bestehen (auch aus früheren Geschäftsjahren), diese jedoch im Regelfall auf die Dauer eines Jahres begrenzt
    - Zukünftig muss das Mutterunternehmen nicht nur etwaige Verluste des Tochterunternehmens, sondern darüber hinaus **auch mögliche Engpässe in der Liquidität** des Tochterunternehmens ausgleichen.
    - Die Verpflichtung kann bspw. durch eine Patronatserklärung gegenüber dem Tochterunternehmen oder eine Nachschusspflicht begründet werden.
    - Eine jährliche Abgabe einer Erklärung zur Verpflichtungsübernahme ist weiterhin – vergleichbar der bisher jährlich abgegebenen Verlustübernahmeerklärung – möglich.

Nicht nur  
Verluste sind  
künftig zu  
übernehmen,  
sondern  
Liquidität  
muss  
sichergestellt  
werden!

## 2. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss

- § 264 HGB: Befreiungsmöglichkeiten für KapGes.
  - Entwarnung: keine Änderung bestehender EAV nötig
  - EAV muss aber mindestens noch 1 Jahr ab Stichtag des Abschlusses, der befreit werden soll, bestehen
  - Bisherige Voraussetzungen zur Verlustübernahme reichen auch weiterhin aus
    - ggf. künftig sprachliche Anpassung: Verpflichtungsübernahme statt Bezug auf § 302 AktG

Keine Anpassung der Vertragsgrundlagen notwendig! EAV und Organschaften können unverändert beibehalten werden!

## 2. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss

- § 264b HGB: Befreiungsmöglichkeiten für bestimmte PersGes. i.S.v. § 264a HGB
  - § 264b HGB: Befreiung von der Pflicht zur Aufstellung eines JA nach den für KapG geltenden Vorschriften
    - „die betreffende Gesellschaft ist einbezogen in den Konzernabschluss und in den Konzernlagebericht
      - a) eines persönlich haftenden Gesellschafters der betreffenden Gesellschaft oder
      - b) eines Mutterunternehmens mit Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem anderen Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum, wenn in diesen Konzernabschluss eine größere Gesamtheit von Unternehmen einbezogen ist“

„Selbst-  
befreiung“  
der GmbH &  
Co. KG  
weiterhin  
möglich!

## 2. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- § 264b HGB: Befreiungsmöglichkeiten für bestimmte PersGes. i.S.v. § 264a HGB
  - § 264b HGB: Befreiung von der Pflicht zur Aufstellung eines JA nach den für KapG geltenden Vorschriften
    - Klarstellung zur Beseitigung von Zweifeln in der Praxis
      - „größere Gesamtheit“ erst ab drei Unternehmen
      - Folglich greift die Befreiung der Personenhandelsgesellschaft i.S.v. § 264a HGB von der Verpflichtung zur Aufstellung eines Jahresabschlusses nur dann, wenn mindestens drei Unternehmen (einschließlich der zu befreienden Personenhandelsgesellschaft und ihrer Komplementärgesellschaft) in den Konzernabschluss einbezogen werden

## 2. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss

- § 267 HGB: Umschreibung der Größenklassen
  - (Neu-)Definition der Bilanzsumme
    - Zu beachten ist, dass mit § 267 Abs. 4a HGB klargestellt wird, dass sich die Bilanzsumme aus den Posten A bis E des § 266 Abs. 2 HGB zusammensetzt:
      - „Anlagevermögen“ (A),
      - „Umlaufvermögen“ (B),
      - „Rechnungsabgrenzungsposten“ (C)
      - „Aktive latente Steuern“ (D),
      - „Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung“ (E).

Bei Ref-E noch ohne  
„Aktive latente  
Steuern“!

## 2. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- § 267 HGB: Umschreibung der Größenklassen
  - (Neu-)Definition der Bilanzsumme
    - Ein nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag ist nicht in die Bilanzsumme einzubeziehen.
    - Keine Auswirkungen, da bereits bisher herrschende Meinung
    - Aktivierung latenter Steuern hat unmittelbaren Einfluss auf Größenklasseneinstufung
  - Klarstellung in § 267 Abs. 4 HGB im Falle des Formwechsels
    - wenn formwechselnder Rechtsträger KapGes. oder PersG. i.S.v. § 264a HGB: zweimaliges Über- bzw. Unterschreiten notwendig

## 2. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss

- § 267 HGB: Umschreibung der Größenklassen
  - Schwellenwerte des § 267 HGB werden durch das BilRUG angehoben

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

+ 24%

→ Entlastungen für kleine und mittelgroße Gesellschaften, lt. Gesetzgeber rd. 7.000 bislang als mittelgroß geltende Gesellschaften betroffen, rd. 300 bisher große werden mittelgroß

## 2. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss

- § 267 HGB: Umschreibung der Größenklassen
  - (Rückwirkende) Anpassung der Größenklassen
    - Anwendung der neuen Schwellenwerte auf zwei aufeinanderfolgende Abschlussstichtage (und damit auch auf Vorjahr)
    - Neue Größenkriterien können erstmals für 2014 in Anspruch genommen werden (kalendergleiches GJ)
    - Dann auch zeitgleich Anwendung der neuen Definition von § 277 Abs. 1 HGB: Analyse der Umstellungseffekte erforderlich
    - bei Erstanwendung der Umsatzerlösdefinition ist im Anhang des Übergangjahres einmalig hierauf hinzuweisen und der Vorjahresbetrag analog § 277 n.F. anzugeben

**Faktisch: Wahlrecht der Anwendung der neuen Schwellenwerte für 2014 oder 2015, spätestens 2016!**

## 2. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss

- § 267 HGB: Erstanwendung der neuen Schwellenwerte
- Übergangsvorschriften des EGHGB (Art. 75 Abs. 2 EGHGB)

### Erstmalige Anwendung der Neuregelungen (EGHGB)

#### Regelfall:

Grds. Anwendung auf GJ, die nach dem 31.12.2015 beginnen  
→ Ab GJ 2016

#### Ausnahme:

Vorgezogene erstmalige Anwendung der neuen Schwellenwerte und der neuen Umsatzerlösdefinition

Grds. Erstanwendung auf GJ, die nach dem 31.12.2013 beginnen → ab GJ 2014

Mögliche Erstanwendung auch für GJ 2015

Prüfung, ob nach neuen Schwellenwerten KapGes. nun „nur“ noch klein oder mittel nach mittel bzw. groß

trotz abgeschlossener Prüfung des JA 2014 einer mittelgroßen KapGes. → Offenlegung wie kleine KapGes. mit Erleichterungen

Erleichterungen ab 2015 und ggf. Wegfall Prüfungspflicht

## 2. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss

- § 267a HGB: Einschränkung der Befreiungsmöglichkeiten

Erleichterungen fallen in vielen Fällen weg, insb. bei Zwischenholdings.

Komplementäre prüfen!

Gestaltungen mittels gesellschaftsrechtlicher Formulierungen?

Wann liegt kein operativer Eingriff in die Verwaltung des Unternehmens vor?

- Für Kleinst-KapG vorgesehene Erleichterungen, die bislang nicht auf bestimmte Kleinst-KapG beschränkt waren, sind künftig mit der Änderung des § 267a HGB nicht mehr von Unternehmen anzuwenden, die unter eine der folgenden Kategorien fallen:
  - Investmentgesellschaft im Sinne des Kapitalanlagegesetzbuchs,
  - Unternehmensbeteiligungsgesellschaft,
  - Unternehmen, dessen einziger Zweck darin besteht, Beteiligungen zu erwerben, zu verwalten und zu verwerten, ohne operativ in die Verwaltung dieser Unternehmen einzugreifen

**Nach EGHGB: erstmals für 2016!**

## 2. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss

- § 268 HGB: Vorschriften zu einzelnen Posten der Bilanz; Bilanzvermerke
  - Zukünftig Pflichtausweis des **Gewinn- oder Verlustvortrags in der Regel in der Bilanz** (§ 268 Abs. 1 HGB) (alternativ im Anhang) (bei Erstellung der Bilanz nach (teilweiser) Gewinnverwendung)

Keine Erleichterung für kleine Kapitalgesellschaften!

- Nach § 268 Abs. 5 HGB ist zukünftig nicht nur der Betrag der Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr, sondern (neu!) auch der Betrag mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr ist bei jedem gesondert ausgewiesenen Posten zu vermerken

Unverändert ist im Anhang die LZ > 5 Jahre nach § 285 Nr. 1 Buchstabe a HGB anzugeben

## 2. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss

- § 268 HGB: Vorschriften zu einzelnen Posten der Bilanz; Bilanzvermerke
- Nach § 268 Abs. 7 HGB sind bei Anwendung des § 251 HGB folgende Angaben zu machen:
  - Die Angaben zu nicht auf der Passivseite auszuweisenden Verbindlichkeiten und Haftungsverhältnissen sind im Anhang zu machen (Nr. 1)
  - Die einzelnen Haftungsverhältnisse sind jeweils gesondert unter Angabe der gewährten Pfandrechte oder Sicherheiten anzugeben (Nr. 2)
  - Gesondert sind zudem die Verpflichtungen betreffend die Altersversorgung und gegenüber verbundenen oder assoziierten Unternehmen zu vermerken (Nr. 3)

Berichterstattung über Verpflichtungen ggü. assoziierten Unternehmen kommt nur bei direktem Beteiligungsbesitz und damit auf Ebene des Mutterunternehmens in Betracht!

## 2. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss

- § 271 HGB: Beteiligungen
  - § 271 Abs. 1 Satz 3 HGB wird wie folgt gefasst:
    - „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.“
    - Übereinstimmung mit EU-Richtlinie; widerlegbare Vermutung!

Für die Beteiligungsvermutung kommt es auf den Kapitalanteil an!

## 2. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss

- § 272 Abs. 5 HGB: Neue Ausschüttungssperre bei phasengleicher Gewinnvereinnahmung
  - „(5) Übersteigt der auf eine Beteiligung entfallende Teil des Jahresüberschusses in der Gewinn- und Verlustrechnung die Beträge, die als Dividende oder Gewinnanteil eingegangen sind oder auf deren Zahlung die Kapitalgesellschaft einen Anspruch hat, ist der Unterschiedsbetrag in eine Rücklage einzustellen, die nicht ausgeschüttet werden darf. Die Rücklage ist aufzulösen, soweit die Kapitalgesellschaft die Beträge vereinnahmt oder einen Anspruch auf ihre Zahlung erwirbt.“
- Art. 9 Abs. 7 lit c.) EU-Bilanzrichtlinie
- Neue Ausschüttungssperre bei phasengleicher Vereinnahmung von Beteiligungserträgen
  - „Tomberger“-Urteil (EuGH, BGH U v. 12.01.1998 – II ZR 82/93)

## 2. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss

- § 272 Abs. 5 HGB: Neue Ausschüttungssperre
  - Tatbestand der neuen Regelung
    - Erfassung eines Beteiligungsertrags in der GuV, der
    - noch nicht zugeflossen ist oder
    - auf dessen Zahlung noch kein Anspruch besteht
      - Anspruch: bilanzrechtlicher Anspruch (= Aktivierung einer gewinnrealisierenden Forderung) vs. zivilrechtlicher Anspruch (= Gewinnverwendungsbeschluss)

**ABER: nach Rechtsprechung (EuGH, BGH): phasengleiche Gewinnvereinnahmung nur möglich, wenn quasi-sicherer Anspruch besteht**

## 2. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss

- § 272 Abs. 5 HGB: Neue Ausschüttungssperre
  - Rechtsfolge
    - Wenn überhaupt Pflicht zur Bildung einer Rücklage, erfolgsneutral im Rahmen Gewinnverwendung
    - Auflösung bei Vereinnahmung
  - Aber: Widerspruch zur phasengleichen Gewinnvereinnahmung nach Rechtsprechung
    - Nach Ansicht des Rechtausschusses kein Anwendungsfall in Deutschland

In Deutschland kein Anwendungsfall für § 272 Abs. 5 HGB denkbar!

## 2. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss

- § 275 HGB: GuV - Gliederung
  - Gliederung der handelsrechtlichen GuV wird angepasst
  - Aufgrund des Wegfalls des außerordentlichen Ergebnisses in der GuV und der nunmehr nur noch im Anhang erfolgenden Erläuterung ist die GuV-Gliederung (sowohl für das GKV als auch das UKV) anzupassen

Wegfall der Zwischensumme „Ergebnis aus gewöhnlicher Geschäftstätigkeit“

| § 275 Abs. 2 HGB: Gesamtkostenverfahren-Gliederung (statt der bisherigen Nummern 14 bis 20) | § 275 Abs. 3 HGB: Umsatzkostenverfahren-Gliederung (statt der bisherigen Nummern 13 bis 19) |
|---------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------|
| 14. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag                                                    | 13. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag                                                    |
| 15. Ergebnis nach Steuern <b>NEU</b>                                                        | 14. Ergebnis nach Steuern                                                                   |
| 16. Sonstige Steuern                                                                        | 15. Sonstige Steuern                                                                        |
| 17. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag                                                       | 16. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag                                                       |

## 2. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss

- § 275 HGB: GuV - Gliederung
  - Praxisproblem: Wo sind künftig die Zuführungsbeträge aus der BilMoG-Umstellung im Zusammenhang mit den Pensionsrückstellungen auszuweisen?
  - Klarstellung in EGHGB:  
*„(5) Aufwendungen aus der Anwendung des Artikels 67 Absatz 1 und 2 sind in der Gewinn- und Verlustrechnung innerhalb der sonstigen betrieblichen Aufwendungen als neuer Posten „Aufwendungen nach Artikel 67 Absatz 1 und 2 EGHGB“ und Erträge hieraus innerhalb der sonstigen betrieblichen Erträge als neuer Posten Erträge nach Artikel 67 Absatz 1 und 2 EGHGB“ anzugeben.“*

Auswirkung auf Darstellung und Kennzahlen, Vergütungsvereinbarung etc.!

## 2. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss

- § 275 HGB: GuV - Gliederung

- Beispiel:



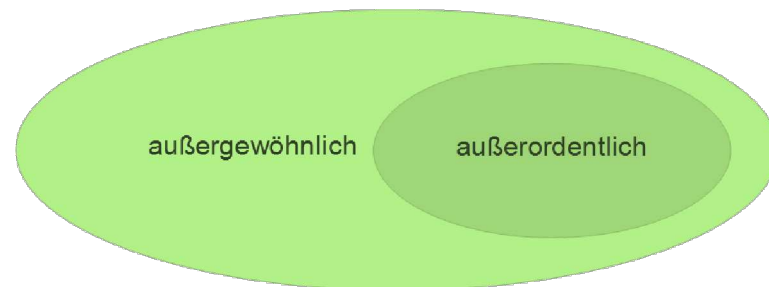
| Vor BilRUG    |       | Nach BilRUG |       |
|---------------|-------|-------------|-------|
| UE            | 1.000 | UE          | 1.000 |
| sbE           | 400   | sbE         | 400   |
| (...)         |       | (...)       |       |
| sbA           | -100  | sbA         | -125  |
| EBIT          | 200   | EBIT        | 175   |
| Zinsaufwand   | -50   | Zinsaufwand | -50   |
| a.o. Ergebnis | -25   |             |       |
| JÜ            | 125   | JÜ          | 125   |

EBIT sinkt,  
da  
„früherer“  
a.o.  
Aufwand  
nun s.b.  
Aufwand!

## 2. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss

- § 275 HGB: GuV - Gliederung
  - Folgewirkung: § 275, § 285 Nr. 31 HGB
    - Angabe der „außergewöhnlichen“ Aufwendungen und Erträge im Anhang
    - Angabe von Art und Betrag der einzelnen Erträge und Aufwendungen

außergewöhnlich  
ist mehr als  
außerordentlich!



Alle Posten der GuV können von der Berichtspflicht betroffen sein!

## 2. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss

- § 277 Abs. 1 HGB: (Neu-)Definition der Umsatzerlöse
  - § 277 Abs. 1 HGB a. F.
    - „(1) 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.“
  - § 277 Abs. 1 HGB nach BilRUG
    - „(1) Als Umsatzerlöse sind die Erlöse aus dem Verkauf und der Vermietung oder Verpachtung von Produkten sowie aus der Erbringung von Dienstleistungen der Kapitalgesellschaft nach Abzug von Erlösschmälerungen und der Umsatzsteuer sowie sonstiger direkt mit dem Umsatz verbundener Steuern auszuweisen.“

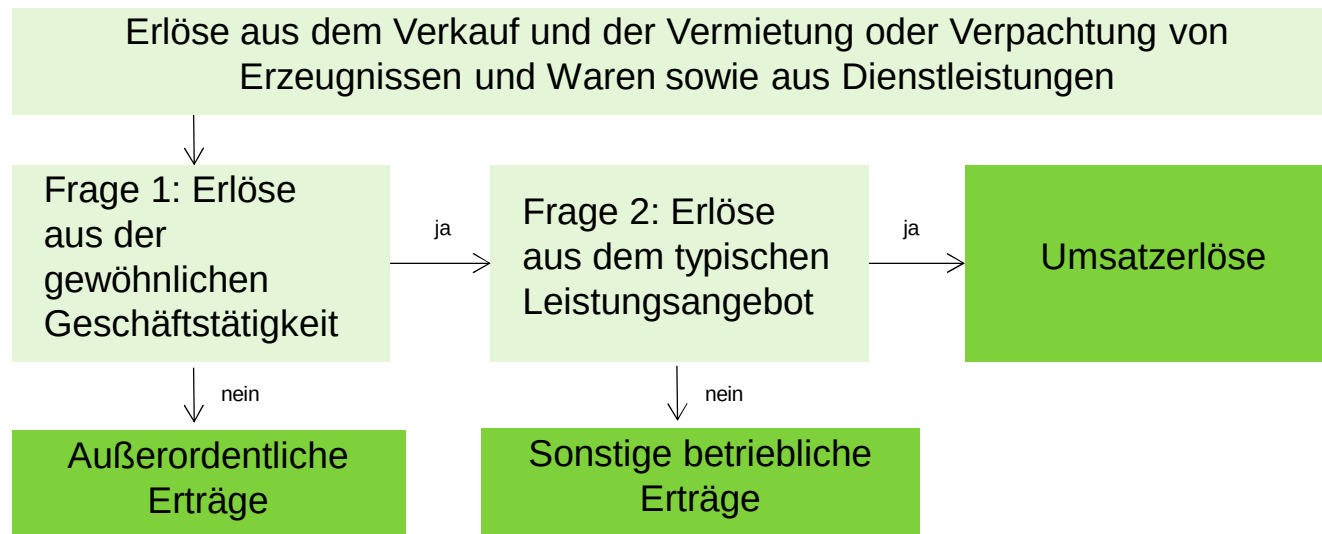
## 2. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss

- § 277 Abs. 1 HGB: (Neu-)Definition der Umsatzerlöse
  - Zentrale Änderungen der Legaldefinition
    1. „Produkte“ = Oberbegriff für „Erzeugnisse“ und „Waren“
    2. Die beiden Tatbestandsmerkmale „typisch“ und „gewöhnliche Geschäftstätigkeit“ entfallen.
    3. Neben Erlösschmälerungen und USt sind auch alle sonstigen direkt mit dem Umsatz verbundenen Steuern von den Umsatzerlösen abzuziehen.
    4. Zu kürzende Steuern sind hierbei die mit der Umsatzrealisierung zeitgleich anfallende Steuern (z.B. Stromsteuer), nicht die Steuern die aufgrund anderer Tatbestände anfallen (z.B. Biersteuer)

Was sind Verbrauchsteuern? Welche Steuern gibt es?  
Alkopopsteuer (AlkopopStG), Biersteuer (BierStG), Branntweinsteuer (BranntwMonG), Energiesteuer (EnergieStG), Kaffeesteuer (KaffeeStG), Kernbrennstoffsteuer (KernbrStG),  
Schaumweinsteuer/Zwischenerzeugnissteuer (SchaumwZwStG), Stromsteuer (StromStG), Tabaksteuer (TabStG), Umsatzsteuer (UStG), Vergnügungsteuer (VergnügStG), Versicherungsteuer (VersStG)

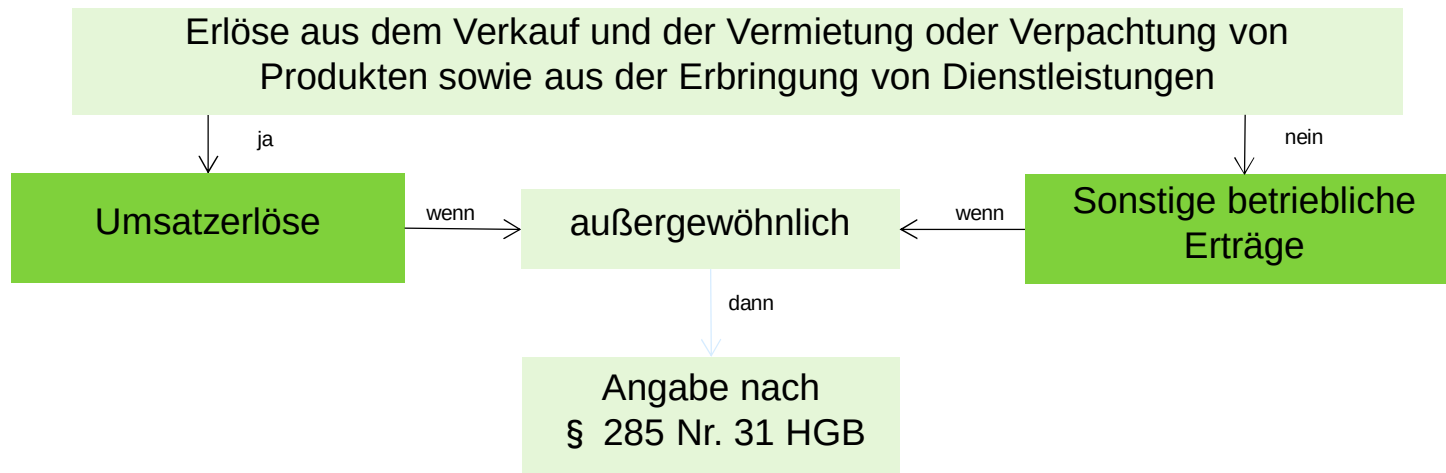
## 2. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss

- § 277 Abs. 1 HGB: (Neu-)Definition der Umsatzerlöse
  - Bisherige Abgrenzung der Umsatzerlöse



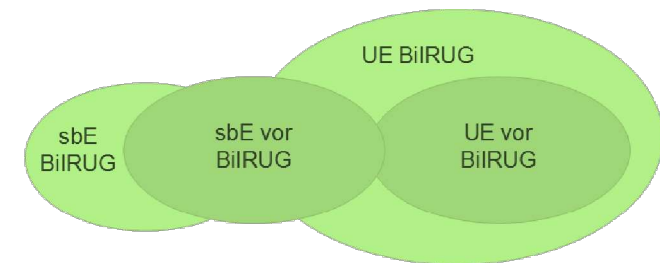
## 2. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss

- § 277 Abs. 1 HGB: (Neu-)Definition der Umsatzerlöse
  - **Neue** Abgrenzung der Umsatzerlöse



## 2. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss

- § 277 Abs. 1 HGB: (Neu-)Definition der Umsatzerlöse
  - Erhebliche Ausweitung des Inhalts der Umsatzerlöse (UE) zulasten der sonstigen betrieblichen Erträge / Problematik: Abgrenzung UE ggü „sonstigen betrieblichen Erträgen“ (klare Trennlinie fehlt)
  - Auswirkungen auf andere Bilanzposten (z.B. Forderungen aus LuL vs. sonstige Forderungen/VG, bei UKV (§ 275 Abs. 3 HGB): Umsatzkosten, Materialaufwand, Verbindlichkeiten LuL)
  - Auswirkungen auf Pflichten zur Rechnungslegung (§ 241a HGB) und Größeneinordnungen (§§ 267, 293 HGB)



Bei erstmaliger Anwendung der Neudefinition: Hinweis im Anhang auf fehlende Vergleichbarkeit und Darstellung der UE des Vorjahres nach neuer Definition!

## 2. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss

- § 277 Abs. 1 HGB: (Neu-)Definition der Umsatzerlöse

### Beispiele für Umsatzerlöse aus der Veräußerung von Produkten

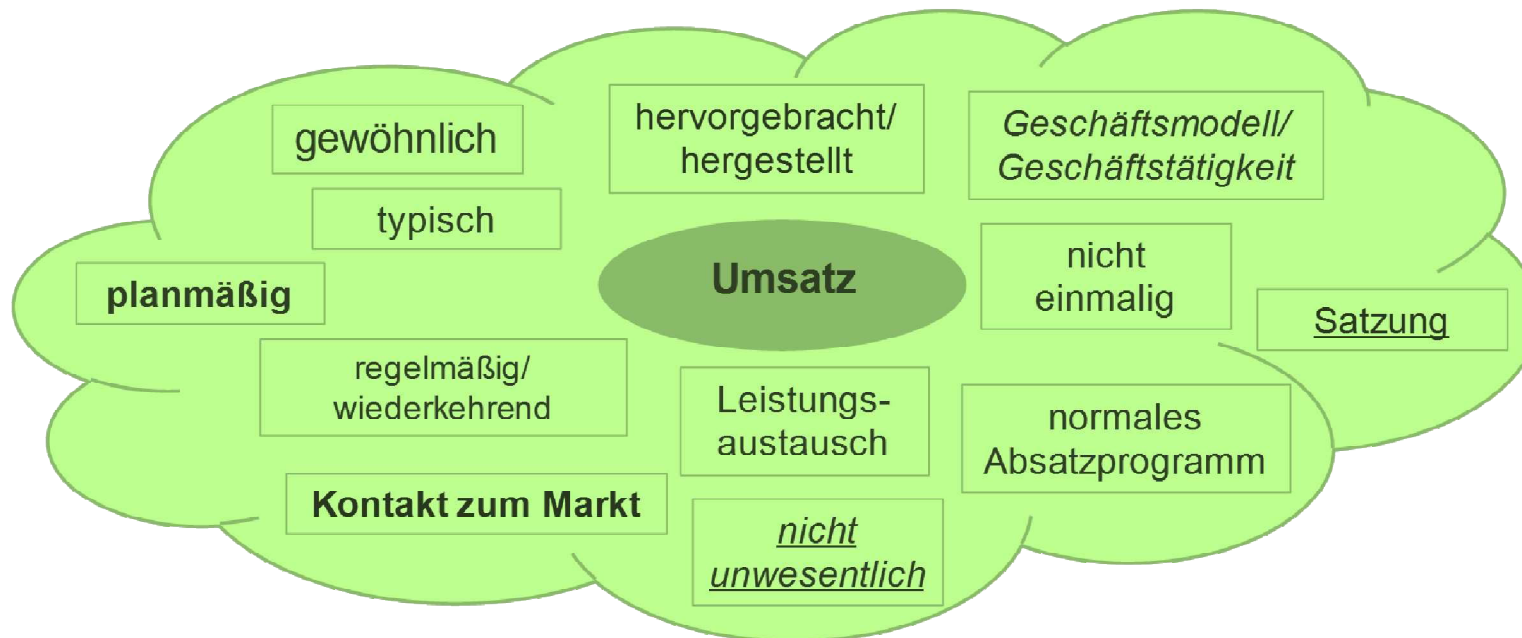
- Leistungen, die im Rahmen der typischen Geschäftstätigkeit erbracht werden
- Erlöse aus Verkäufen im Rahmen der typischen Geschäftstätigkeit an Mitarbeiter
- Leistungen einer Betriebskantine eines Produktionsunternehmens
- Unterhalt einer Belegschaftstankstelle für Mitarbeiter
- Verkauf von Anlagevermögen im Rahmen eines (dualen) Geschäftsmodells
- Verkauf von Vorführprodukten
- Regelmäßige Schrottverkäufe überzähliger RHB
- Verkauf von Neben- und Kuppelprodukten, die aus der Geschäftstätigkeit entstehen

### Beispiele für Umsatzerlöse aus der Erbringung von Dienstleistungen

- Leistungen, die im Rahmen der typischen Geschäftstätigkeit erbracht werden
- Miet- und Pachteinnahmen, auch von Anlagevermögen
- Erlöse aus gelegentlichen Dienstleistungen
- Vermietung von Werkwohnungen
- Zeitweise Überlassung von Mitarbeitern oder Maschinen an Dritte
- Innerkonzernliche Kostenumlagen für von Dritten bezogene Leistungen
- Konzernumlagen auf Basis eines Leistungsaustauschs (z.B. Management, IT-/EDV-Leistungen, Buchhaltung)
- Zuschüsse mit Leistungsaustausch bzw. Gegenleistungsverpflichtung

## 2. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss

- § 277 Abs. 1 HGB: (Neu-)Definition der Umsatzerlöse



**ABER:**  
Einzelfall-  
beurteilung  
weiterhin  
erforder-  
lich!

## 2. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss

- § 277 Abs. 1 HGB: (Neu-)Definition der Umsatzerlöse
  - Folgewirkungen der veränderten Umsatzerlösdefinition
    - Auswirkungen auf Kennzahlen (z.B. Umsatzrendite sinkt!)
    - Auswirkungen auf Prognosen für 2016
    - Lageberichterstattung für 2015 hinsichtlich Prognose
    - Planung und Reporting ab 01.01.2016
    - Verträge z.B. Umsatzabhängige Verträge (dynamischer Verweis?)

Rechtzeitige Prüfung der Auswirkungen noch in 2015 nötig!

## 2. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss

- § 285 HGB: Anhang – Sonstige Pflichtangaben
  - Mit insgesamt 20 Änderungen eine der umfassendsten im BilRUG

|   | §                | Umsetzungskonsequenz                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
|---|------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| ➡ | § 285 Nr. 3 HGB  | Nach § 285 Nr. 3 HGB sind künftig bei Risiken und Vorteilen von Geschäften, die nicht in der Bilanz enthalten sind, die <b><u>Auswirkungen auf die Finanzlage</u></b> anzugeben.                                                                                                                                                                                                              |
| ➡ | § 285 Nr. 3a HGB | Bei sonstigen finanziellen Verpflichtungen, die nicht in der Bilanz enthalten sind, sind Verpflichtungen <b><u>betreffend die Altersversorgung</u></b> anzugeben, sofern sie nicht bei den Haftungsverhältnissen unter der Bilanz (§ 268 Abs. 7 Nr. 3 HGB) angegeben worden sind. Zudem sind die <b><u>Verpflichtungen gegenüber verbundenen oder assoziierten Unternehmen</u></b> anzugeben. |
|   | § 285 Nr. 4 HGB  | Es erfolgt eine redaktionelle <b>Klarstellung</b> , da es auf die für die <b>gewöhnliche Geschäftstätigkeit</b> der Kapitalgesellschaft typischen Umsatzerlöse bei deren weiterer Erläuterung und Aufgliederung im Anhang <b>nicht ankommt</b> .                                                                                                                                              |

## 2. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss

- § 285 HGB: Anhang – Sonstige Pflichtangaben



| §                | Umsetzungskonsequenz                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
|------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| § 285 Nr. 6 HGB  | § 285 Nr. 6 HGB wird aufgehoben. Die Angabe, in welchem <b>Umfang die Steuern vom Einkommen und vom Ertrag das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit und das außerordentliche Ergebnis belasten, fällt künftig weg</b> . Es handelt sich hierbei um eine Folgeänderung zur Verlagerung der Erläuterung des außerordentlichen Ergebnisses aus der GuV in den Anhang (infolge §§ 275, 277 HGB).    |
| § 285 Nr. 9c HGB | Die Angaben für die Mitglieder des Geschäftsführungsorgans, eines Aufsichtsrats, eines Beirats oder einer ähnlichen Einrichtung werden durch die Änderung mit Blick auf die Informationen zu den gewährten Vorschüssen und Krediten <b><u>um die erlassenen Beträge</u></b> ergänzt.                                                                                                                    |
| § 285 Nr. 11 HGB | Nach der Neufassung des § 285 Nr. 11 HGB sind Name und Sitz, Höhe des Anteils am Kapital, das Eigenkapital sowie das Ergebnis des letzten Geschäftsjahres, für das ein Jahresabschluss vorliegt, aller Unternehmen anzugeben, soweit es sich um <b>Beteiligungen im Sinne des § 271 Abs. 1 HGB</b> handelt oder ein solcher Anteil von einer Person für Rechnung der Kapitalgesellschaft gehalten wird. |

## 2. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss

- § 285 HGB: Anhang – Sonstige Pflichtangaben

| §                  | Umsetzungskonsequenz                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
|--------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| § 285 Nr. 11b HGB  | <b>Börsennotierte KapG haben alle Beteiligungen an großen KapG anzugeben, die 5% der Stimmrechte überschreiten.</b> Diese Neuregelung tritt neben die für alle KapG geltende Regelung nach Nr. 11. Sofern die Angaben von untergeordneter Bedeutung sind oder dem Unternehmen einen erheblichen Nachteil zuführen würden, kann nach § 286 Abs. 3 Satz 1 HGB auf die Angabe verzichtet werden. |
| → § 285 Nr. 13 HGB | Erläuterung des Zeitraums, über den ein entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert abgeschrieben wird. <b><u>Angabe zur Nutzungsdauer gilt für alle Zeiträume</u></b> - keine Einschränkung!                                                                                                                                                                                           |
| § 285 Nr. 14 HGB   | Name und Sitz des Mutterunternehmens der Kapitalgesellschaft, das den <b>Konzernabschluss für den größten Kreis</b> von Unternehmen aufstellt, sowie der Ort, wo dieser Konzernabschluss erhältlich ist, sind im Anhang anzugeben.                                                                                                                                                            |
| § 285 Nr. 14a HGB  | § 285 Nr. 14a HGB ergänzt zukünftig die Bestimmungen unter § 285 Nr. 14 HGB. Danach sind Name und Sitz des Mutterunternehmens der Kapitalgesellschaft, das den <b>Konzernabschluss für den kleinsten Kreis</b> von Unternehmen aufstellt, sowie der Ort, wo dieser Konzernabschluss erhältlich ist, im Anhang anzugeben.                                                                      |

## 2. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss

### ■ § 285 HGB: Anhang – Sonstige Pflichtangaben

| Angabe zu außergewöhnlichen Sachverhalten auch von kleinen KapGes. zu machen! | §                        | Umsetzungskonsequenz                                                                                                                                                                                                                                                                        |
|-------------------------------------------------------------------------------|--------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                                                               | § 285 Nr. 15a HGB        | Sofern Genussscheine, Genussrechte, Wandelschuldverschreibungen, Optionsscheine, Optionen, Besserungsscheine oder vergleichbare Wertpapiere oder Rechte bestehen, sind <b>deren Zahl und die verbrieften Rechte</b> anzugeben.                                                              |
|                                                                               | § 285 Nr. 18, 26, 27 HGB | Die Nummern 18, 26 und 27 werden in ihrem <b>Wortlaut verändert</b> . Diese Änderungen stellen dabei jeweils redaktionelle Folgeänderungen zu § 253 Abs. 3 HGB (Nr. 18 und 26) bzw. § 268 Abs. 7 HGB (Nr. 27) dar.                                                                          |
|                                                                               | § 285 Nr. 29 HGB         | Die Angaben zu latenten Steuern unter § 285 Nr. 29 HGB bleiben unverändert: Angabe von Differenzen und Steuersatz.                                                                                                                                                                          |
|                                                                               | § 285 Nr. 30 HGB         | <b><u>Wenn latente Steuerschulden</u></b> in der Bilanz angesetzt werden, sind die <b><u>latenten Steuersalden am Ende des Geschäftsjahres und im Laufe des Geschäftsjahres erfolgten Änderungen</u></b> anzugeben.                                                                         |
|                                                                               | § 285 Nr. 31 HGB         | Nach § 285 Nr. 31 HGB sind künftig Angaben zu <b>Betrag und Art der außergewöhnlichen Aufwendungen und Erträge</b> (separat) zu machen. Die Außergewöhnlichkeit kann sich auf Größenordnung oder Bedeutung beziehen. Die Angabepflicht geht einher mit den Änderungen nach §§ 275, 277 HGB. |

## 2. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss

### ■ § 285 HGB: Anhang – Sonstige Pflichtangaben

| §                                                                                                   | Umsetzungskonsequenz                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| § 285 Nr. 32 HGB                                                                                    | Anzugeben sind die einzelnen Aufwands- und Ertragsposten, die <u>einem anderen Geschäftsjahr zuzuordnen</u> sind, sofern der Betrag nicht von untergeordneter Bedeutung ist.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
|  § 285 Nr. 33 HGB  | <u>Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluss des Geschäftsjahres</u> eingetreten sind, sind mit der Neufassung des § 285 Nr. 33 HGB unter Angabe der Auswirkungen auf die Finanzlage (Nachtragsbericht) im Anhang anzugeben. Mit der Anhangangabe fällt die bisherige Lageberichterstattung zu den Ereignissen nach dem Bilanzstichtag weg.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
|  § 285 Nr. 34 HGB | Mit dem neugefassten § 285 Nr. 34 HGB sind künftig der <u>Vorschlag für oder der Beschluss über die Verwendung des Ergebnisses gesondert im Anhang</u> anzugeben. Sofern bei Offenlegung des Jahresabschlusses der Beschluss über die Ergebnisverwendung noch nicht getroffen ist, tritt an diese Stelle der Vorschlag zur Ergebnisverwendung. <b>Diese Vorschrift gilt auch für eine GmbH, an der nur natürliche Personen beteiligt sind.</b> Bei den Angaben zur Ergebnisverwendung wird es nach Ansicht des Gesetzgebers in aller Regel ausreichen, allgemeine Aussagen darüber zu treffen, ob der Jahresüberschuss ausgeschüttet werden soll oder welche andere Verwendung beschlossen wurde bzw. werden soll. Von der Angabepflicht nach § 285 Nr. 34 HGB sind kleine Kapitalgesellschaften nach § 288 HGB ausgeschlossen. |

ACHTUNG:  
§ 325 Abs. 1 Satz 4  
HGB a.F. entfällt!

## 2. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss

- § 288 Größenabhängige Erleichterungen bei der Anhangberichterstattung
  - Kleine Kapitalgesellschaften insgesamt von 34 Angaben befreit
    - Von den „neuen“ Angaben zu erfüllen: § 285 Nr. 3a, 9c, 13, 31 HGB
    - Zudem NEU für kleine KapGes.: Angabe der Mitarbeiter nach § 285 Nr. 7 HGB (Erleichterung: keine Angaben zu den einzelnen Gruppen)
    - Im Vergleich zu bisherigen Rechtslage in Summe aber von mehr Angabepflichten befreit als bisher
  - Zunahme der Berichtspflichten für mittelgroße und große Kapitalgesellschaften

Die Anhangberichterstattung wird differenzierter und komplexer!

## 2. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss



- § 289 HGB: keine Nachtragsberichterstattung mehr im Lagebericht!
  - Bisherige Soll-Vorschrift zur Lageberichterstattung in § 289 Abs. 2 HGB wird zu einer Muss-Vorschrift
  - Sie liegt damit nicht mehr im pflichtgemäßen Ermessen der Unternehmensführung
  - Künftig ist im Lagebericht einzugehen auf
    - Finanzinstrumente, Forschung und Entwicklung, Zweigniederlassungen, Vergütungsbericht
- Statt **Nachtragsbericht künftig Anhangangabe** (§ 285 Nr. 33 HGB)

## 2. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss

### ■ Weitere Änderungen im Einzelabschluss

| HGB          | Inhalt                                                                                                                                                                                                                                |
|--------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| § 241a       | Befreiung von der Buchführung (Achtung: Anhebung auf 600.000 UE und 60.000 JÜ ab 2016!)                                                                                                                                               |
| § 255        | Konkretisierung der einzeln zuordenbaren AK-Minderungen                                                                                                                                                                               |
| § 264 Abs. 1 | Angaben zu eigenen Aktien unter der Bilanz nur bei AG (bisher auch KGaA)                                                                                                                                                              |
| § 265 Abs. 5 | Einfügen von Zwischensummen in GuV und Bilanz erlaubt                                                                                                                                                                                 |
| § 268 Abs. 2 | Erstellung des Anlagegitters künftig Bestandteil des Anhangs, unter postenbezogener Angabe der aktivierten Fremdkapitalzinsen (siehe auch § 284 Abs. 3 HGB)                                                                           |
| § 278 a.F.   | wird aufgehoben                                                                                                                                                                                                                       |
| § 284        | Angaben im Anhang in der Reihenfolge der Posten in den Rechenwerken, keine Angaben zur Währungsumrechnung mehr, Angaben zu Abweichungen bei den angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Vorschriften zum Anlageverzeichnis |
| § 286 Abs. 2 | Anwendung der Ausnahmeregelung (Verzicht auf Aufgliederung der UE) ist im Anhang anzugeben                                                                                                                                            |
| § 288        | Neufassung der Erleichterungen für kleine und mittelgroße KapGes. hinsichtlich der Anhangangaben                                                                                                                                      |

**Zudem weitere redaktionelle Anpassungen!**

## 2. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss

- Änderungen im Bereich Offenlegung
  - § 325 HGB: Bestimmungen zur Offenlegung
    - Zukünftig nicht mehr zulässig, zunächst ungeprüfte Jahres- und/oder Konzernabschlüsse einzureichen, um etwaige Offenlegungsfristen einzuhalten
    - Keine fristgerechte Offenlegung ohne abgeschlossene Prüfung
    - Keine fristgerechte Offenlegung ohne Feststellung JA/Billigung KA
    - Problematisch für Unternehmen bei denen Zweifel am Going Concern bestehen, da sich die Aufstellung und somit der Abschluss der Jahresabschlussprüfung hier deutlich verzögern können

## 2. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss

- Änderungen im Bereich Offenlegung
  - § 325 HGB: Bestimmungen zur Offenlegung
    - Nach § 325 Abs. 1a HGB gilt folgende Frist:
      - Unterlagen sind **spätestens ein Jahr** nach dem Abschlussstichtag einzureichen, auf das sie sich beziehen
      - Offenzulegen ist der festgestellte JA bzw. gebilligte KA
    - Nach § 325 Abs. 1b HGB gilt bei Änderung des JA:
      - wird der JA oder Lagebericht geändert, so ist auch die Änderung offenzulegen
      - ist im offengelegten JA nur der Ergebnisvorschlag (§ 285 Nr. 34 HGB) enthalten, ist der Beschluss über die Ergebnisverwendung im Nachgang gesondert offenzulegen

Verstoß gegen Offenlegungspflichten ist sanktionsbewehrt nach § 335 HGB!

**Aktuell: Erhöhung Ordnungsgeld bei § 264d HGB-Gesellschaften auf bis zu 10 Mio. EUR gegen die KapGes. und bis zu 2 Mio. EUR gegen Organe!**

# Inhaltsverzeichnis



1. Überblick: EU-Vorgaben und Gesetzgebungsprozess
2. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss
3. Fazit und Ausblick

### 3. Fazit und Ausblick

- Neben den Änderungen im Einzelabschluss weitere Änderungen durch das BilRUG

| Gesetz | §§                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
|--------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| HGB    | §§ 290 ff. Änderungen in der Konzernrechnungslegung (Folgeänderungen und Neuerungen)<br>§§ 316 ff. Anpassungen im Bereich der Abschlussprüfung<br>§§ 325 ff. zur Offenlegung (i.W. redaktionelle Anpassungen und Folgeänderungen)<br>§§ 331 ff. zu den Straf- und Bußgeldvorschriften, Ordnungsgeldern<br>§§ 336 ff. für (Kleinst-)Genossenschaften (Erleichterungen)<br>§§ 340 ff. und §§ 341 ff. für Kreditinstitute und Versicherungen<br>§§ 341q ff. für Zahlungsberichte (neue Berichtspflicht!) (AP muss Offenlegung prüfen, nicht Inhalt!) |
| GmbHG  | § 29 (und § 6 EGGmbHG) (i.W. Folgeänderungen)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| AktG   | §§ 58, 152, 160, 209, 240, 256, 261 (und § 26g EGAktG) (i.W. Folgeänderungen und Erleichterungen für kleine AG)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| PublG  | §§ 5, 9, 11, 13, 14, 17, 20, 22 (i.W. Folgeänderungen)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |

### 3. Fazit und Ausblick

- Das BilRUG führt konsequenterweise zur Anpassung diverser Kennzahlen, so dass auch in diesem Zusammenhang Verträge und Rechtsgrundlagen zu überwachen sowie ggf. anzupassen sind
- Verträge (z.B. Vergütungsvereinbarungen oder Financial Covenants) sind hinsichtlich bestimmter vereinbarter Kennzahlen (z.B. EBIT) ebenso anzupassen wie interne Steuerungsvorgaben hinsichtlich verwendeter Renditekennzahlen
- Auch umsatzabhängige Vertragsgrundlagen betroffen
- Betroffen sind nicht nur Kennzahlen der GuV, sondern bspw. auch Bilanzkennzahlen

### 3. Fazit und Ausblick

- Beispiel: Kennzahlen ändern sich! Handlungsbedarf gegeben!



| Vor BilRUG    |       | Nach BilRUG |       |
|---------------|-------|-------------|-------|
| UE            | 1.000 | UE          | 1.200 |
| sbE           | 400   | sbE         | 200   |
| (...)         |       | (...)       |       |
| sbA           | -100  | sbA         | -125  |
| EBIT          | 200   | EBIT        | 175   |
| Zinsaufwand   | -50   | Zinsaufwand | -50   |
| a.o. Ergebnis | -25   |             |       |
| JÜ            | 125   | JÜ          | 125   |

Umsatzrentabilität  
sinkt, da  
Umsatzerlöse  
steigen!

EBIT sinkt, da  
„früherer“ a.o.  
Aufwand nun s.b.  
Aufwand!

### 3. Fazit und Ausblick

- Was ist noch in 2015 zu tun?
  - Neue Schwellenwerte für 2014 oder 2015 nutzen?
  - Anpassung der Organisation der Finanzbuchhaltung
  - Anpassung des Kontenplans sowie der Bilanzierungsrichtlinien
  - Anpassung Reportingumfang bzw. Reportingstrukturen
  - Berücksichtigung des BilRUG bei Prognosen und Planungen
  - Neue Checklisten für den Anhang

Fazit: Einiger Handlungsbedarf noch in 2015, um zum 01.01.2016 bereit zu sein

### 3. Fazit und Ausblick

#### ■ BilRUG Schnell-Check

| Prüffeld                                            | Prüfungshandlung / Was ist zu prüfen?                                                                                                                 |
|-----------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Befreiungsmöglichkeiten (ab 2016)                   | Voraussetzungen (§§ 264 Abs. 3 HGB, 264b HGB) // Einschränkung für Holdings                                                                           |
| Schwellenwerte<br>(ggf. bereits für 2014 oder 2015) | neue Größenklasseneinstufung : Offenlegungserleichterung 2014? Wegfall der Prüfungspflicht ab 2015?                                                   |
| Bilanz und GuV<br>(bei Buchungen ab 01.01.2016)     | Kontenrahmen/Bilanzierungsvorgaben // Reportingstrukturen prüfen<br>Wegfall a.o.-Ergebnis, EBIT-Definition                                            |
| Umsatzerlöse<br>(ab 01.01.2016)                     | Analyse der Einzelsachverhalte, zu kürzende Verbrauchsteuern, Folgeänderungen Bilanz/GuV<br>Auswirkungen Kennzahlen/Reporting und Planungen/Prognosen |
| Anhangangaben<br>(für Jahresabschluss 2016)         | neue Anhangangaben (Checkliste!), erweiterter Berichtspflichten, neu Erleichterungen (kleine KapGes.)                                                 |
| Offenlegung (für Jahresabschluss 2016)              | Geänderte Offenlegungsvorschriften beachten, erstmals für 2016 // Umfang/Frist der Offenlegung                                                        |
| Erstanwendung                                       | Rückwirkende Anwendung 2014/2015 // Verpflichtende Anwendung ab 2016<br>als-ob-Umsatzerlös Vorjahr (Anhang)                                           |
| Verträge/Kennzahlen (ab 2016)                       | Verträge überprüfen/anpassen (z.B. Bezugnahme auf Umsatzerlöse)<br>Auswirkungen auf Financial Covenants und Vergütungen prüfen                        |

Herzlichen Dank für Ihre Aufmerksamkeit !

Haben Sie noch Fragen?



## Kontakt

- Haben Sie noch Fragen?
  - Prof. Dr. Christian Zwirner, Dipl.-Kfm., WP, StB
  - christian.zwirner@kleeberg.de
  - Telefon: 089 55 983-139
  - Telefax: 089 55 983-280

Gerne erreichen Sie uns mit Ihren Fragen auch unter  
[bilrug@kleeberg.de](mailto:bilrug@kleeberg.de)

- Weitere Informationen unter:
  - [www.kleeberg.de](http://www.kleeberg.de)



- Disclaimer

Die vorliegende Publikation dient der Information unserer Mandanten und Kunden sowie der interessierten Öffentlichkeit. Alle Angaben wurden sorgfältig recherchiert und zusammengestellt. Wir übernehmen dennoch keine Gewähr und keine Haftung für die Vollständigkeit und Richtigkeit der Hinweise. Alle Angaben beziehen sich auf den Stand zum Zeitpunkt der Manuskriptfertigstellung. Aufgrund künftiger Entwicklungen können Änderungen eintreten. Wir übernehmen keine Verpflichtung, hierüber zu informieren. Die in diesem Dokument gegebenen Informationen beruhen auf Quellen, die wir für zuverlässig halten, jedoch nicht einer neutralen Prüfung unterzogen haben. Die Herausgeber/Autoren übernehmen keine Gewähr und keine Haftung für die Vollständigkeit und Richtigkeit der hierin enthaltenen Informationen. Die in dieser Untersuchung vertretenen Meinungen stellen ausschließlich die Auffassungen der Herausgeber/Autoren dar und können sich jederzeit ändern; solche Meinungsänderungen müssen nicht publiziert werden.

- Copyright-Vermerk

© 11/2015. Herausgeber dieses Werks ist die Dr. Kleeberg & Partner GmbH, München. Wir weisen darauf hin, dass das Urheberrecht sämtlicher Texte und Grafiken in diesem Werk bei uns als Herausgeber und ggf. bei den Autoren liegt. Die begründeten Urheberrechte bleiben umfassend vorbehalten. Jede Form der Vervielfältigung z. B. auf drucktechnischem, elektronischem, optischem, photo-mechanischem oder ähnlichem Wege – auch auszugsweise – bedarf der ausdrücklichen, schriftlichen Einwilligung des Herausgebers und ggf. des Autors. Es ist Dritten nicht gestattet, das Werk – auch auszugsweise – zu vervielfältigen.