

Änderungen im Einzelabschluss nach dem Bilanzrichtlinie- Umsetzungsgesetz – BilRUG –

Inhaltsverzeichnis

A. Einleitung

B. Änderungen im Einzelabschluss

1. Allgemeine Buchführungs- und Bewertungsvorschriften

Abschreibungszeitraum für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und entgeltlich erworbene Geschäfts- oder Firmenwerte

2. Ergänzende Vorschriften für Kapitalgesellschaften sowie bestimmte Personenhandelsgesellschaften

- 2.1 Angaben unter der Bilanz von Kleinstkapitalgesellschaften
- 2.2 Ergänzende Angaben im Jahresabschluss zur Identifikation
- 2.3 Befreiung von den Vorgaben zur Rechnungslegung bei Tochtergesellschaften in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft
- 2.4 Befreiung von den Vorgaben zur Rechnungslegung bei Tochtergesellschaften in der Rechtsform einer Personenhandelsgesellschaft
- 2.5 Bildung von Zwischensummen in Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung
- 2.6 Anhebung der Größenklassen
- 2.7 Größenklasseneinstufung bei Formwechsel
- 2.8 Einschränkung des Begriffs der „Kleinstkapitalgesellschaft“
- 2.9 Angabe des Gewinn- oder Verlustvortrags bei Verwendung des Jahresergebnisses
- 2.10 Entwicklung des Anlagevermögens in der Bilanz
- 2.11 Angabe der Restlaufzeiten bei Verbindlichkeiten
- 2.12 Einzelangaben zu den Haftungsverhältnissen
- 2.13 Geänderte Definition des Begriffs der „Beteiligung“
- 2.14 Ausschüttungssperre für noch nicht ausgeschüttete Beteiligungserträge („phasengleiche Gewinnvereinnahmung“)
- 2.15 Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung
- 2.16 Ausweitung des Begriffs „Umsatzerlöse“
- 2.17 Definition und Erläuterungen zu außerordentlichen und periodenfremden Aufwendungen und Erträgen

3. Änderungen im Anhang zum Einzelabschluss

- 3.1 Gliederung der Angaben zur Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung
- 3.2 Angabe der Entwicklung der einzelnen Posten des Anlagevermögens im Anhang
- 3.3 Angaben zu den nicht in der Bilanz enthaltenen Geschäften
- 3.4 Ergänzung der Angaben zu den sonstigen finanziellen Verpflichtungen
- 3.5 Aufgliederung der Umsatzerlöse
- 3.6 Erlassene Kredite oder Vorschüsse an aktive oder ehemalige Organmitglieder
- 3.7 Angaben zum Anteilsbesitz
- 3.8 Angaben zum Anteilsbesitz von börsennotierten Kapitalgesellschaften
- 3.9 Angabe zum Zeitraum der Abschreibung eines entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwertes
- 3.10 Angaben zum Mutterunternehmen
- 3.11 Angaben zu ausgegebenen Wertpapieren oder Rechten
- 3.12 Angabe der betragsmäßigen Entwicklung latenter Steuerschulden
- 3.13 außergewöhnliche Aufwands- und Ertragsposten
- 3.14 periodenfremde Aufwands- und Ertragsposten
- 3.15 Vorgänge von besonderer Bedeutung nach Schluss des Geschäftsjahres
- 3.16 Vorschlag oder Beschluss über die Verwendung des Ergebnisses
- 3.17 Erleichterungsvorschriften für kleine Kapitalgesellschaften bei der Aufstellung des Anhangs
- 3.18 Erleichterungsvorschriften für mittelgroße Kapitalgesellschaften bei der Aufstellung des Anhangs

4. „Klarstellende“, „präzisierende“ und „redaktionelle“ Änderungen

C. Anwendungs- und Übergangsregelungen

- 1. Anwendungszeitpunkte zum BilRUG
- 2. Anwendungsregelungen zum BilMoG

A. Einleitung

Der Deutsche Bundestag hat am 18.06.2015 das **Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz – BilRUG** beschlossen. Das Gesetz setzt die Vorgaben der EU-Richtlinie 2013/34/EU über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss u. a. in nationales Recht um und beinhaltet zugleich einzelne redaktionelle Änderungen. Bezogen auf den Einzelabschluss ergeben

sich zum Teil signifikante Änderungen, insbesondere bei den Anhangangaben.

Die erstmals für nach dem 31.12.2015 beginnende Geschäftsjahre anzuwendenden Änderungen erfordern eine frühzeitige und intensive inhaltliche Auseinandersetzung mit neuen Vorschriften. Sofern von der zulässigen Anwendung der Rechtsfolgen aus der Anhebung der erhöhten Schwellenwerte bereits in früheren Geschäftsjahren Gebrauch gemacht werden soll, sind Besonderheiten zu beachten.

B. Änderungen im Einzelabschluss

1. Allgemeine Buchführungs- und Bewertungsvorschriften

Abschreibungszeitraum für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und entgeltlich erworbene Geschäfts- oder Firmenwerte

Vorschrift: § 253 Abs. 3 Sätze 3 und 4 HGB

Seit der Änderung des Handelsgesetzbuches durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) gelten entgeltlich erworbene Geschäfts- oder Firmenwerte als zeitlich begrenzt nutzbare Vermögensgegenstände (Fiktion des § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB) und sind damit aktivierungspflichtig (Vollständigkeitsgebot). Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens können ebenfalls seit BilMoG als Vermögensgegenstände in die Bilanz aufgenommen werden (Wahlrecht nach § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB), sofern es sich nicht um die in § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB genannten Ausnahmefälle handelt. Für die Bewertung gelten seither die §§ 253 HGB bzw. 255 Abs. 2a HGB.

Durch das BilRUG werden nun **Vorgaben zur Festlegung des Abschreibungszeitraums** (Nutzungsdauer) sowohl für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände als auch für entgeltlich erworbene Geschäfts- oder Firmenwerte eingeführt.

Als Regelfall sieht das Gesetz die verlässliche Schätzung der Nutzungsdauer vor. Kann in **Ausnahmefällen die voraussichtliche Nutzungsdauer nicht verlässlich geschätzt werden**, sind planmäßige Abschreibungen über eine Nutzungsdauer von **zehn Jahren** vorzunehmen.

Der gewählte Abschreibungszeitraum für entgeltlich erworbene Geschäfts- oder Firmenwerte ist im Anhang nunmehr stets zu erläutern (§ 285 Nr. 13 HGB n.F.).

2. Ergänzende Vorschriften für Kapitalgesellschaften sowie bestimmte Personenhandelsgesellschaften

2.1. Angaben unter der Bilanz von Kleinstkapitalgesellschaften

Vorschrift: § 264 Abs. 1 Satz 5 HGB

Neben der Streichung des Verweises auf § 251 HGB (siehe hierzu unter 4.) werden Kommanditgesellschaften auf Aktien zukünftig insgesamt von den Pflichtangaben nach § 160 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AktG (Einzelangaben über Erwerb, Bestand und Veräußerung von eigenen Aktien) befreit. Diese Angaben sind zukünftig in abgeschwächter Form nur noch von (Kleinst)Aktiengesellschaften zu machen.

Für (Kleinst)Aktiengesellschaften wurde der generelle Verweis auf § 160 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AktG gestrichen. Stattdessen haben diese zukünftig die geänderte Vorschrift des § 160 Abs. 3 Satz 2 AktG zu beachten. Danach sind die Angaben zur Nr. 2 sowohl bei kleinen als auch bei Kleinstaktiengesellschaften nur in reduzierter Form zu machen.

2.2. Ergänzende Angaben im Jahresabschluss zur Identifikation

Vorschrift: § 264 Abs. 1a HGB

Zukünftig sind im Jahresabschluss

- die **Firma** (Name, unter dem der Kaufmann seine Geschäfte betreibt § 17 HGB),
- der **Sitz** (nach Maßgabe des Gesellschaftsvertrages oder der Satzung),

- das **Registergericht** und
- die **Nummer**, unter der die Gesellschaft in das Handelsregister eingetragen ist

anzugeben.

Ergänzend dazu ist **anzugeben, wenn sich die Gesellschaft in Liquidation oder Abwicklung befindet**. Der dann gesetzlich ohnehin vorgesehene Zusatz bei der Firmierung (vgl. § 153 HGB, § 68 GmbHG, § 268 AktG) mit „in Liquidation“ oder kurz „i.L.“ allein genügt nicht.

Vor dem Hintergrund, dass die Angaben Teil des Jahresabschlusses sind, **empfiehlt es sich, die Angaben im Anhang oder, bei Kleinstkapitalgesellschaften, die auf die Erstellung eines Anhangs verzichten, unter der Bilanz** zusammen mit den übrigen angabepflichtigen Sachverhalten nach § 264 Abs. 1 Satz 5 HGB zu machen.

2.3. Befreiung von den Vorgaben zur Rechnungslegung bei Tochtergesellschaften in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft

Vorschrift: § 264 Abs. 3 HGB

Wie bisher sind in den Absätzen 3 und 4 des § 264 HGB Befreiungsvorschriften (Wahlrechte) hinsichtlich der Aufstellung, Prüfung und Offenlegung von Jahresabschluss und Lagebericht für Kapitalgesellschaften geregelt, die als Tochtergesellschaften in einen Konzernabschluss eines Mutterunternehmens mit Sitz in einem Mitgliedsstaat der EU oder EWR einbezogen werden.

Liegen die normierten **Voraussetzungen kumulativ** vor, kann die Tochtergesellschaft von den ergänzenden Vorschriften zum Jahresabschluss und Lagebericht sowie den Vorschriften zur Prüfung und Offenlegung **befreit** werden. Die Befreiung kann sich auf einzelne Bereiche beziehen; in der Praxis zumeist auf die Offenlegung.

Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Wahlrechte ist nunmehr, dass

- die Gesellschafter des Tochterunternehmens der Befreiung für das jeweilige Geschäftsjahr zugestimmt haben,
- sich das Mutterunternehmen bereit erklärt hat, für die bis zum Abschlussstichtag eingegangenen Verpflichtungen der Tochtergesellschaft im folgenden Geschäftsjahr einzustehen,
- der Konzernabschluss und -lagebericht des Mutterunternehmens im Einklang mit der EU-Rechnungslegungs- und Abschlussprüferrichtlinie aufgestellt und geprüft worden sind,
- die Befreiung des Tochterunternehmens im Anhang des Konzernabschlusses des Mutterunternehmens angegeben ist,
- der vorgenannte Beschluss zur Befreiung, die Erklärung zur Übernahme der Verpflichtungen sowie der Konzernabschluss und der Konzernlagebericht sowie der Bestätigungsvermerk zum Konzernabschluss und Konzernlagebericht des Mutterunternehmens für das Tochterunternehmen offengelegt worden sind.

Die **bisherige Bezugnahme auf die Verlustübernahme nach § 302 AktG ist entfallen**. Das Gesetz sah bereits bisher die Möglichkeit einer freiwilligen Übernahme einer solchen Verpflichtung vor.

Allerdings kann die geänderte Bezugnahme auf die „Verpflichtungen der Tochtergesellschaft“ weitergehender interpretiert werden als die bisherige Bezugnahme auf die „Verlustübernahme“. Auch die Begründung zum Gesetzentwurf sieht die Verlustübernahme nach § 302 AktG offensichtlich als Mindestvoraussetzung an und ergänzt gleichzeitig, dass

das Mutterunternehmen „darüber hinaus ... aber auch Engpässe in der Liquidität des Tochterunternehmens“ auszugleichen hat. Ein unmittelbarer Schulbeitritt sei zwar nicht erforderlich. Die Verpflichtung könne aber bspw. durch eine Nachschusspflicht oder Patronatserklärung begründet werden. Der Rechtsausschuss hält die infolge eines Beherrschungs- oder Gewinnabführungsvertrages eintretende gesetzliche Verlustübernahme nach § 302 AktG und eine konzernrechtliche Verbundenheit der Unternehmen im Regelfall für ausreichend.

Die Einstandspflicht muss alle Verpflichtungen beinhalten, die am Abschlussstichtag des Geschäftsjahres bestehen, für das die Befreiungsvorschriften in Anspruch genommen werden sollen (Umfang) und zumindest das gesamte nachfolgende Geschäftsjahr umfassen (Dauer).

Dem Gesetz lässt sich nicht unmittelbar entnehmen, wie die **Anforderungen aus der Offenlegung von Konzernabschluss bzw. Konzernlagebericht und des Bestätigungsvermerks** zu erfüllen sind.

Grundsätzlich hat die Tochtergesellschaft den Beschluss zur Befreiung, die Erklärung zur Übernahme der Verpflichtungen sowie den Konzernabschluss und den Konzernlagebericht sowie den Bestätigungsvermerk zum Konzernabschluss offenzulegen, **es sei denn**, das Mutterunternehmen hat bereits einzelne oder alle genannten Unterlagen offengelegt. Dann „braucht das Tochterunternehmen die bezeichneten Unterlagen nicht erneut offenzulegen, wenn sie im Bundesanzeiger unter dem Tochterunternehmen auffindbar sind“. Ob dies nur durch aktive Offenlegung aller Unterlagen seitens des Tochterunternehmens, durch einen einfachen Verweis auf die Fundstelle (Firma/Registergericht des Mutterunternehmens) oder durch **Verlinkung innerhalb des Bundesanzeigers** erfolgen kann, ist nicht offenkundig.

Für letzteres spricht die **Formulierung in der Gesetzesbegründung**. Danach ist es „notwendig und ausreichend ...“, wenn Dritte im Bundesanzeiger unter dem Tochterunternehmen den offengelegten Konzernabschluss, den Konzernlagebericht und den Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers ... auffinden können. Dazu genügt es, wenn bei der Suche nach dem Tochterunternehmen im Bundesanzeiger der Konzernabschluss und die anderen Unterlagen des Mutterunternehmens angezeigt werden und diese Unterlagen für den Einsicht nehmenden Dritten dort auf gleiche Weise zugänglich sind wie ein ordnungsgemäß nach § 325 HGB offengelegter Einzelabschluss“. **Ergänzend wird in der Beschlussempfehlung des Rechtsausschusses ausgeführt**, dass „die bereits im Bundesanzeiger veröffentlichten Unterlagen vom Betreiber des Bundesanzeigers technisch so umgesetzt [werden], dass keine weitere Handlung dieser Tochterunternehmen erforderlich ist“.

Im Ergebnis hat die Tochtergesellschaft dann aktiv nur die Offenlegung des Beschlusses zur Befreiung und der Erklärung zur Übernahme der Verpflichtungen vorzunehmen.

2.4. Befreiung von den Vorgaben zur Rechnungslegung bei Tochtergesellschaften in der Rechtsform einer Personenhandelsgesellschaft

Vorschrift: § 264b HGB

Ebenso wie für Kapitalgesellschaften enthält das Gesetz (wie bisher) in § 264b Befreiungsvorschriften (Wahlrechte) hinsichtlich der Aufstellung, Prüfung und Offenlegung von Jahresabschluss und Lagebericht für Personenhandelsgesellschaften, die in einen Konzernabschluss einbezogen werden. **Im Vergleich zu den Vorschriften für Kapitalgesellschaften bestehen nach wie vor Unterschiede in Bezug auf die gesetzlich geforderten Voraussetzungen.**

Keine unmittelbare Voraussetzung ist die Zustimmung der Gesellschafter sowie die Übernahme einer Einstandspflicht durch das Mutterunternehmen.

Hinsichtlich der Einbeziehung in einen Konzernabschluss bestehen grundsätzlich zwei Alternativen. Entweder die Einbeziehung in den Konzernabschluss und Konzernlagebericht eines persönlich haftenden Gesellschafters (1. Alternative) oder eines Mutterunternehmens mit Sitz in einem Mitgliedsstaat der EU oder eines anderen Vertragsstaates des Abkommens über den europäischen Wirtschaftsraum, **wenn** in diesen Konzernabschluss eine **größere Gesamtheit von Unternehmen** einbezogen ist (2. Alternative).

Für die Anwendung der zweiten Alternative bedarf es nach der Neufassung des Wortlauts **mindestens dreier Gesellschaften** („größere Gesamtheit von Unternehmen“).

Analog den Vorschriften für Kapitalgesellschaften müssen der Konzernabschluss und der Konzernlagebericht im Einklang mit der EU-Rechnungslegungs- und Abschlussprüferrichtlinie aufgestellt und geprüft und offengelegt worden sein. Insoweit ergeben sich die gleichen Anforderungen und auch grundsätzlich die gleichen Zweifelsfragen wie bei den Regelungen zu § 264 Abs. 3 HGB.

Wie bisher greift die Befreiungsvorschrift im Falle der zweiten Alternative auch für eine Personenhandelsgesellschaft, die selbst den Konzernabschluss aufstellt; allerdings bedarf es dann stets der mindestens drei Einheiten.

2.5. Bildung von Zwischensummen in Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung

Vorschrift: § 265 Abs. 5 Satz 2 HGB

Die bisher zulässige Untergliederung und Einfügung neuer Posten in die Gliederungen nach den Vorgaben der §§ 266 bzw. 275 HGB wird ergänzt um die **Zulässigkeit der Bildung von Zwischensummen in der Bilanz und/oder der Gewinn- und Verlustrechnung.**

2.6. Anhebung der Größenklassen

Vorschrift: § 267 Abs. 1 und 2 HGB

Die Schwellenwerte zur Bestimmung der Größenklassen für Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkte Personengesellschaften wurden auf Grund EU-rechtlicher Vorgaben angehoben. Sie lauten nunmehr:

Größenklasse	Bilanzsumme	Umsatzerlöse	Arbeitnehmer
kleine	bis 6 Mio.€	bis 12 Mio.€	bis 50
mittelgroße	bis 20 Mio.€	bis 40 Mio.€	bis 250
große	über 20 Mio.€	über 40 Mio.€	über 250

2.7. Größenklasseneinstufung bei Formwechsel

Vorschrift: § 267 Abs. 4 Satz 3 HGB

Die Rechtsfolgen für die Zuordnung zu den Größenklassen treten erst dann ein, wenn zwei Kriterien an zwei aufeinanderfolgenden Stichtagen über- bzw. unterschritten werden. Das Gesetz sah hiervon in § 276 Abs. 4 Satz 2 HGB bislang für den Fall der Umwandlung oder Neugründung vor, dass die Rechtsfolgen bereits dann eintreten, wenn diese am ersten Abschlussstichtag nach der Neugründung oder Umwandlung erreicht wurden.

Aus den vier möglichen Umwandlungsarten von Unternehmen mit Sitz im Inland wird nunmehr der **Formwechsel nach § 1 Nr. 4 Umwandlungsgesetz (UmwG) ausgenommen**. Für den Formwechsel (§§ 190 ff. UmwG) gilt danach wieder die allgemeine Regelung (zwei aufeinanderfolgende Stichtage).

2.8. Einschränkung des Begriffs der „Kleinstkapitalgesellschaft“

Vorschrift: § 267a Abs. 3 HGB

Der neue Absatz 3 regelt, dass **bestimmte Investmentgesellschaften** (i.S.d. § 1 Abs. 11 des Kapitalanlagegesetzbuches – KAGB –) und Unternehmensbeteiligungsgesellschaften (i.S.d. § 1a Abs. 1 des Gesetzes über Unternehmensbeteiligungsgesellschaften – UBGG –) sowie bestimmte Beteiligungsgesellschaften **„keine Kleinstkapitalgesellschaften sind“**.

Während die gesetzlich im KAGB bzw. UBGG geregelten Gesellschaften bereits bislang von den Regelungen für Kleinstkapitalgesellschaften auf Grund spezialgesetzlicher Regelungen ausgenommen waren, dürfen **nunmehr auch solche Unternehmen** die Regelungen für Kleinstkapitalgesellschaften nicht anwenden, **deren einziger Zweck darin besteht, Beteiligungen zu erwerben sowie die Verwaltung und Verwertung dieser Beteiligungen wahrzunehmen, ohne dass sie direkt oder indirekt in die Verwaltung dieser Unternehmen eingreifen**.

Im Anwendungsbereich stehen damit reine Holdinggesellschaften, deren Tätigkeit sich auf das Halten und Verwalten ihrer Beteiligungen beschränkt.

Reine Komplementär-Gesellschaften fallen nicht unter die Einschränkungen, da hier i.d.R. keine Beteiligungen i.S.d. § 272 Abs. 1 HGB vorliegen und sie sich nicht auf das Halten und Verwalten der Beteiligung beschränken, sondern die Geschäftsführung für die Kommanditgesellschaft ausüben.

2.9. Angabe des Gewinn- oder Verlustvortrags bei Verwendung des Jahresergebnisses

Vorschrift: § 268 Abs. 1 HGB

Bei teilweiser oder vollständiger Verwendung des Jahresergebnisses war bislang „ein **vorhandener Gewinn- oder Verlustvortrag** ... in den Posten „Bilanzgewinn/Bilanzverlust“ einzubeziehen und **in der Bilanz oder im Anhang anzugeben**“. Der Verweis auf den Anhang ist entfallen. Gleichwohl wurde der Satz 2 „Die Angabe kann auch im Anhang gemacht werden“ angefügt. Ausweislich der Begründung zum BilRUG war die Änderung wegen der „Maximalharmonisierung des Anhangs für kleine Kapitalgesellschaften ... notwendig“.

2.10. Entwicklung des Anlagevermögens in der Bilanz

Vorschrift: § 268 Abs. 2 HGB

Die bisherige Rechtslage sah eine **alternative Darstellung der Entwicklung des Anlagevermögens in der Bilanz oder dem Anhang** vor. Das Gesetz sieht diese Darstellung **nunmehr zwingend im Anhang** vor (§ 284 Abs. 3 HGB). Bereits an dieser Stelle sei aber darauf hingewiesen, dass die zu machenden Angaben erweitert wurden (siehe unter 3.2).

2.11. Angabe der Restlaufzeiten bei Verbindlichkeiten

Vorschrift: § 268 Abs. 5 Satz 1 HGB

Während bislang nur die betragsmäßige Angabe der Verbindlichkeiten bis zu einem Jahr gesetzlich vorgesehen war, sind **zukünftig auch die (Rest)Beträge mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr bei jedem gesondert ausgewiesenen Posten anzugeben**.

Die Begründung zum Gesetzesentwurf führt in diesem Zusammenhang aus: „Kapitalgesellschaften können diese Vorgaben auch dadurch erfüllen, dass sie einen **Verbindlichkeitspiegel** erstellen, der zumindest die in § 266 Absatz 3 Buchstabe C HGB genannten Posten einzeln darstellt und nach § 265 Absatz 2 HGB die Vorjahreszahlen, einschließlich der „davon-Vermerke“, angibt und ggf. erläutert“.

Die Darstellung in einem Verbindlichkeitspiegel im Anhang entspricht bislang weit verbreiteter Bilanzierungspraxis, ist aber durch den Gesetzeswortlaut (nach wie vor) grundsätzlich nicht gedeckt!

2.12. Einzelangaben zu den Haftungsverhältnissen

Vorschrift: § 268 Abs. 7 HGB

Die bisher mögliche **wahlweise Angabe der aufgegliederten Haftungsverhältnisse unter der Bilanz oder im Anhang ist entfallen**. Zukünftig müssen die **Angaben zwingend im Anhang** gemacht werden.

Gegenüber der bisherigen Rechtslage sind die gesondert zu machenden davon-Angaben um die **Verpflichtungen betreffend die Altersversorgung sowie Verpflichtungen gegenüber assoziierten Unternehmen** (bisher nur verbundene Unternehmen) erweitert worden.

2.13. Geänderte Definition des Begriffs der „Beteiligung“

Vorschrift: § 271 Abs. 1 Satz 3 HGB

Die **neue Definition des Begriffs** der „Beteiligung“ übernimmt (zur Klarstellung) aus den insoweit unveränderten EU-Richtlinien die „Vermutung“ (bisher: „im Zweifel“).

Wie bisher kann laut Gesetzesbegründung „die Vermutung ... widerlegt werden, wenn ausnahmsweise trotz der Kapitalbeteiligung keine dauernde Verbindung der Unternehmen angestrebt wird“. Die Vorschrift dient in erster Linie der Abgrenzung von Anlage- und Umlaufvermögen.

Darüber hinaus wurden die **Begriffe** „Anteile an einer Kapitalgesellschaft“ durch „Anteile an einem Unternehmen“ **ersetzt** und der Auffangtatbestand bei fehlendem Nennkapital „Summe aller Kapitalanteile“ aufgenommen.

2.14. Ausschüttungssperre für noch nicht ausgeschüttete Beteiligungserträge („phasengleiche Gewinnvereinnahmung“)

Vorschrift: § 272 Abs. 5 HGB

Die **Ergänzung des § 272 HGB** schreibt in Abs. 5 nunmehr vor, dass der **Unterschiedsbetrag** zwischen dem im Jahresüberschuss enthaltenen Beteiligungsertrag und den Beträgen, die bereits als Dividende oder Gewinnanteil eingegangen sind oder auf deren Zahlung die Kapitalgesellschaft einen Anspruch hat, **in eine ausschüttungsgesperrte Rücklage** eingestellt werden muss. Die Rücklage ist aufzulösen, soweit die Kapitalgesellschaft die Beträge vereinnahmt oder einen Anspruch auf ihre Zahlung erwirbt.

Die bisherige **Möglichkeit der „phasengleichen Gewinnvereinnahmung“** wird nach **Auffassung des Rechtsausschusses dadurch grundsätzlich nicht berührt**.

In den Begründungen zur Beschlussempfehlung des Rechtsausschusses wird darauf hingewiesen, „dass es für die Entstehung eines Anspruchs der Kapitalgesellschaft im Sinne des § 272 Absatz 5 HGB-E genügt, dass die Kapitalgesellschaft den Beteiligungsertrag so gut wie sicher vereinnahmt wird, auch wenn ein Beschluss des Teilnehmungsunternehmens zur Gewinnverwendung noch aussteht. ... Auf einen Anspruch im Rechtssinne kommt es dabei nach Auffassung des Ausschusses nicht an.“ Ohne dies explizit auszuführen vertritt der Ausschuss wohl die Auffassung, dass eine Rücklage nicht gebildet werden muss, wenn ein (nur) bilanzierungsfähiger Anspruch besteht (siehe hierzu BGH vom 03.11.1975 – II-ZR-67/73 [Wahlrecht] sowie BGH vom 12.01.1998 – II-ZR-82/93 [Pflicht]).

Im Ergebnis verbleiben aber Unklarheiten hinsichtlich der Anwendung der Norm. Entsprechende Überlegungen haben offenbar auch den Ausschuss für Recht und Verbraucherschutz

dazu bewogen, die Bundesregierung zu bitten, „das Verständnis von Artikel 9 Absatz 7 der Richtlinie 2013/34/EU auf europäischer Ebene noch einmal anzusprechen. Sollte sich daraus ergeben, dass der europäische Gesetzgeber die eingetretene Änderung der Vorgaben nicht beabsichtigt hat und nur auf die sog. Equity-Methode bezogen sehen sollte wie in der Vorgängerrichtlinie, sollte die Bundesregierung auch hier ein Verfahren der Kommission zur Korrektur der Richtlinie anregen“.

2.15. Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung

Vorschrift: § 275 HGB

Die bisher sowohl beim Gesamtkostenverfahren als auch im Umsatzkostenverfahren enthaltene **Zwischensumme für das „Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit“** sowie die **Posten „außerordentliche Erträge“** und **„außerordentliche Aufwendungen“**, einschließlich deren Summation im Posten **„außerordentliches Ergebnis“** entfallen.

Nach dem nachfolgenden Posten „Steuern vom Einkommen und Ertrag“ wird nun eine (neue) **Zwischensumme „Ergebnis nach Steuern“** gebildet; danach folgt der Posten „sonstige Steuern“.

Der Wegfall eines gesonderten Ausweises der außerordentlichen Posten hat natürlich zur Folge, dass die Beträge innerhalb der verbliebenen Posten auszuweisen sind. Insoweit ist demgemäß das „Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit“ entfallen. Erträge oder Aufwendungen von außergewöhnlicher Größenordnung oder außergewöhnlicher Bedeutung sind nunmehr zwingend im Anhang anzugeben (§ 285 Nr. 31 HGB).

2.16. Ausweitung des Begriffs „Umsatzerlöse“

Vorschrift: § 277 Abs. 1 HGB

Das bisherige Kriterium „von für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit ... typischen Erzeugnissen und Waren“ bzw. „Dienstleistungen“ ist entfallen. Die **aktuelle Rechtslage umfasst nunmehr alle „Erlöse aus dem Verkauf und der Vermietung oder Verpachtung von Produkten sowie aus der Erbringung von Dienstleistungen...“**. Unter Produkten sind sowohl Waren als auch Erzeugnisse zu verstehen.

Damit werden nicht nur die bisher in den außerordentlichen Erträgen erfassten Vorgänge, sondern auch ein Teil der bislang in den sonstigen betrieblichen Erträgen enthaltenen Geschäftsvorfälle abgebildet.

Im Posten „sonstige betriebliche Erträge“ dürften nunmehr im Wesentlichen Schadensersatzleistungen, Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen und Wertberichtigungen sowie aus der Veräußerung von Anlagevermögen verbleiben.

Auswirkungen ergeben sich wohl auch auf Posten der Bilanz. Nach derzeitigem Verständnis besteht eine Korrelation zwischen den unter dem Posten „Umsatzerlöse“ auszuweisenden Geschäftsvorfällen und dem Posten „Forderungen aus Lieferungen und Leistungen“. Alle übrigen, nicht aus der eigentlichen unternehmerischen Tätigkeit entstandenen Ansprüche, werden unter dem Posten „sonstige Vermögensgegenstände“ ausgewiesen.

2.17. Definition und Erläuterungen zu außerordentlichen und periodenfremden Aufwendungen und Erträgen

Vorschrift: § 277 Abs. 4 HGB a.F.

Die Vorschrift wurde aufgehoben. Nach der neuen Gliederungsvorschrift zur Gewinn- und Verlustrechnung ist der gesonderte Ausweis der außerordentlichen Aufwendungen und Erträge entfallen. Die bisher ohnehin bereits im Anhang zu machenden Angaben zu den außerordentlichen und auch den

periodenfremden Beträgen wurden insgesamt in die Anhangsvorschriften verlagert (vgl. § 285 Nrn. 31 und 32 HGB).

3. Änderungen im Anhang zum Einzelabschluss

3.1. Gliederung der Angaben zur Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung

Vorschrift: § 284 Abs. 1 HGB

Soweit das Gesetz in den §§ 264 – 277 HGB **Anhangangaben** vorschreibt, sind diese **in der Reihenfolge der einzelnen Posten der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung darzustellen.**

3.2. Angabe der Entwicklung der einzelnen Posten des Anlagevermögens im Anhang

Vorschrift: § 284 Abs. 3 HGB

Absatz 3 wurde als Folge der Aufhebung des § 268 Abs. 2 HGB neu eingefügt.

Das bisherige Wahlrecht zur Darstellung der Entwicklung der einzelnen Posten des Anlagevermögens in der Bilanz ist auf Grund EU-rechtlicher Vorgaben entfallen. In der Praxis wurde das bisherige Wahlrecht i. d. R. ohnehin schon zugunsten des Anhangs ausgeübt.

Die nunmehr **zwingend im Anhang zu machenden Angaben wurden erweitert.** Während bislang bereits die Entwicklung der gesamten (= historischen) Anschaffungs- und Herstellungskosten im Geschäftsjahresverlauf darzustellen war, reichte es bei den Angaben zu den Abschreibungen aus, deren kumulierten Gesamtbetrag sowie den Betrag der Geschäftsjahresabschreibungen anzugeben.

Das Gesetz fordert nunmehr **zusätzliche („gesonderte“) Angaben zu den Veränderungen bei den Abschreibungen des Geschäftsjahres.** Im Einzelnen handelt es sich um die betragsmäßige Angabe der Höhe zu Beginn und am Ende des Geschäftsjahres, die im Geschäftsjahr vorgenommenen Abschreibungen sowie die Änderungen in ihrer gesamten Höhe im Zusammenhang mit Zu- und Abgängen sowie Umbuchungen im Laufe des Geschäftsjahres; im Ergebnis Angaben analog derer bei den (historischen) Anschaffungs- und Herstellungskosten.

Neu aufgenommen wurde die gesonderte Angabe zur Höhe der Aktivierung von Fremdkapitalzinsen, die bei der Ermittlung von Herstellungskosten für Vermögensgegenstände des Anlagevermögens einbezogen wurden (vgl. § 255 Abs. 3 HGB). Die Angabe ist für jeden einzelnen Posten zu machen.

Kleine Kapitalgesellschaften sind (wie bisher) von der Angabe befreit (§ 288 Abs. 1 Nr. 1 HGB).

3.3. Angaben zu den nicht in der Bilanz enthaltenen Geschäften

Vorschrift: § 285 Nr. 3 HGB

Bislang waren bereits Art, Zweck sowie Risiken und Vorteile, soweit sie für die Beurteilung der Finanzlage notwendig sind, anzugeben. Die **Neufassung verlangt nun zusätzlich die Angabe der finanziellen Auswirkungen**, schränkt aber die Anwendung auf solche Risiken und Vorteile ein, die wesentlich sind und deren Angabe für die Beurteilung der Finanzlage erforderlich ist.

Die rein sprachliche Änderung von für „die Beurteilung der Finanzlage notwendig“ hin zu „für die Beurteilung der Finanzlage erforderlich“ dürfte keine materielle Änderung mit sich bringen.

Materielle Auswirkungen dürften sich daher allenfalls durch das neu aufgenommene Merkmal der Wesentlichkeit ergeben. Wie dies allerdings auszufüllen ist, ist noch zu klären.

Kleine Kapitalgesellschaften sind (wie bisher) von der Angabe befreit (§ 288 Abs. 1 Nr. 1 HGB).

3.4. Ergänzung der Angaben zu den sonstigen finanziellen Verpflichtungen

Vorschrift: § 285 Nr. 3a HGB

Neben der Folgeänderung durch Anpassung des § 268 Abs. 7 HGB sind **zukünftig auch „davon-Vermerke“ für Verpflichtungen aus Altersversorgung und solchen gegenüber assoziierten Unternehmen zu machen**. Bislang war dies nur für die sonstigen finanziellen Verpflichtungen gegenüber verbundenen Unternehmen erforderlich.

Kleine Kapitalgesellschaften sind zukünftig von der Angabe **nicht mehr befreit!**

3.5. Aufgliederung der Umsatzerlöse

Vorschrift: § 285 Nr. 4 HGB

Die Formulierung wurde an die Neufassung des Begriffs „Umsatzerlöse“ nach § 277 HGB angepasst. Die Verpflichtung zur Aufgliederung besteht aber nur dann, wenn sich Tätigkeitsbereiche (Produkte/Abnehmerkreis) und/oder geographisch bestimmte Märkte erheblich unterscheiden.

Kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften sind (wie bisher) von der Angabe befreit (§ 288 Abs. 1 Nr. 1 HGB, § 288 Abs. 2 HGB).

3.6. Erlassene Kredite oder Vorschüsse an aktive oder ehemalige Organmitglieder

Vorschrift: § 285 Nr. 9c HGB

Für die Mitglieder der Geschäftsführung, des Aufsichtsrats, eines Beirats oder einer ähnlichen Einrichtung waren bislang Angaben zu den gewährten Vorschüssen und Krediten zu machen. Dabei ist auch **der Betrag der im Geschäftsjahr zurückgezahlten, und zukünftig auch der erlassenen, Beträge** anzugeben.

Die Ergänzung folgt den Vorgaben der EU-Richtlinie, stellt allerdings aus Sicht des Gesetzgebers die bisherige Rechtslage klar. In der Begründung zum Gesetzentwurf wird ausgeführt, dass „bereits nach geltendem Recht ... Angaben zu den wesentlichen Bedingungen zu machen [sind], worunter in aller Regel auch erlassene Beträge zu subsumieren sein werden.“

3.7. Angaben zum Anteilsbesitz

Vorschrift: § 285 Nr. 11 HGB

Der **bisherige Regelungsbereich wurde in zwei Vorschriften, die Nrn. 11 und 11b aufgespalten** und die angabepflichtigen Beteiligungen neu abgegrenzt.

Die bisherige **Begrenzung der Angabepflicht nur auf Beteiligungen von mindestens 20 % ist weggefallen**. Die Vorschrift verweist nunmehr auf „Beteiligungen im Sinne des § 271 Abs. 1“ HGB. Damit dürfte sich der Kreis der anzugebenden Beteiligungen zukünftig erweitern.

Kleine Kapitalgesellschaften sind (wie bisher) von der Angabe befreit (§ 288 Abs. 1 Nr. 1 HGB).

3.8. Angaben zum Anteilsbesitz von börsennotierten Kapitalgesellschaften

Vorschrift: § 285 Nr. 11b HGB

Die bisher bereits in der Nr. 11 enthaltene Verpflichtung für börsennotierte Kapitalgesellschaften wurde in die Nr. 11b ausgegliedert. Sie steht wie bisher neben der Vorschrift der Nr. 11 und hat im Ergebnis eine Ausweitung der Angaben zur Folge.

3.9. Angabe zum Zeitraum der Abschreibung eines entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwertes

Vorschrift: § 285 Nr. 13 HGB

Bislang war eine **Begründung des Abschreibungszeitraums eines entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwertes** nur dann vorgeschrieben, wenn dieser mehr als fünf Jahre betragen hat. Das Gesetz selbst enthielt keine zeitlichen Vorgaben zur Abschreibung. § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB regelte bisher lediglich die Pflicht zur Aktivierung und Abschreibung.

§ 253 Abs. 3 HGB i.d.F. des BilRUG legt nunmehr die Nutzungsdauer auf 10 Jahre fest, sofern diese nicht verlässlich geschätzt werden kann.

Nach der Neufassung der Nr. 13 ist fortan **stets eine Erläuterung des Zeitraums vorgeschrieben**. Dies gilt auch für den Fall, dass die gesetzliche Auffangvorschrift von 10 Jahren angewandt wird.

3.10. Angaben zum Mutterunternehmen

Vorschrift: § 285 Nrn. 14 und 14a HGB

Die **bisherige Vorschrift Nr. 14 wurde aufgespalten**. Hintergrund ist die nach EU-Recht vorgeschriebene **Befreiung kleiner Kapitalgesellschaften von der Angabe des Mutterunternehmens, das den Konzernabschluss für den größten Kreis der Unternehmen erstellt**.

Bislang war die Angabe sowohl des Mutterunternehmens, das den Konzernabschluss für den größten Kreis der Unternehmen aufstellte als auch des Mutterunternehmens, das den Konzernabschluss für den kleinsten Kreis der Unternehmen aufstellt, vorgeschrieben. Eine Befreiungsvorschrift hierzu existierte nicht.

Nunmehr regelt Nr. 14 die Angabe des Mutterunternehmens für den größten Kreis der Unternehmen und Nr. 14a für den kleinsten Kreis der Unternehmen.

Wie bisher ist der Ort anzugeben, an dem der von dem Mutterunternehmen aufgestellte Konzernabschluss erhältlich ist.

Kleine Kapitalgesellschaften sind von der Angabe der Nr. 14 (jedoch nicht gänzlich von der Nr. 14a!) befreit (§ 288 Abs. 1 Nr. 1 HGB).

3.11. Angaben zu ausgegebenen Wertpapieren oder Rechten

Vorschrift: § 285 Nr. 15a HGB

Im Anhang sind nach der neuen Nummer 15a das Bestehen von Genussscheinen, Genussrechten, Wandelschuldverschreibungen, Optionsscheinen, Optionen, Besserungsscheinen oder vergleichbaren Wertpapieren und Rechten, unter Angabe der Anzahl und der Rechte, die sie verbriefen, anzugeben.

Die Vorschrift fand sich in ähnlicher Form bislang als rechtsformspezifische Anhangangabe in § 160 AktG. Durch die Übernahme in die Anhangangaben des § 285 HGB wurde die Vorschrift des § 160 Abs. 1 Nr. 5 AktG angepasst und § 160 Abs. 1 Nr. 6 AktG aufgehoben.

Rechtsfolge ist, dass die **Vorschrift nun auf einen erweiterten Kreis von Rechtsformen anzuwenden** ist, da auch andere Kapitalgesellschaften Genussrechte oder ähnliche Rechte auf Gewinnbezug einräumen können. Wird das Genussrecht verbrieft, handelt es sich um einen Genussschein.

Kleine Kapitalgesellschaften sind von der Angabe der Nr. 15a befreit (§ 288 Abs. 1 Nr. 1 HGB).

3.12. Angabe der betragsmäßigen Entwicklung latenter Steuerschulden

Vorschrift: § 285 Nr. 30 HGB

Ergänzend zu den Angaben des § 285 Nr. 29 HGB im Zusammenhang mit latenten Steuern sind nach der neuen Nr. 30 **zukünftig quantitative Angaben zu den latenten Steuern** zu machen.

Anzugeben ist die Saldenentwicklung im laufenden Geschäftsjahr, insbesondere, wie sich die latenten Steuern im Geschäftsjahr ab- oder aufgebaut haben.

Kleine Kapitalgesellschaften sind von der Angabe der Nr. 30 befreit (§ 288 Abs. 1 Nr. 1 HGB).

Mittelgroße Kapitalgesellschaften sind zwar von der Anwendung der Nr. 29, jedoch nicht von den Angaben nach Nr. 30 befreit (vgl. § 288 Abs. 2 HGB).

3.13. Außergewöhnliche Aufwands- und Ertragsposten

Vorschrift: § 285 Nr. 31 HGB

Durch die **Änderung der G+V-Gliederungsvorschrift in § 275 HGB** ist die Unterscheidung zwischen gewöhnlicher und außergewöhnlicher Geschäftstätigkeit und damit die Posten „außerordentliche Erträge“ und „außerordentliche Aufwendungen“, einschließlich deren Summation im Posten „außerordentliches Ergebnis“, entfallen. Die Beträge sind innerhalb der verbliebenen Posten auszuweisen.

Die bislang nach § 277 Abs. 4 Satz 2 HGB zu machenden Angaben über die Art und den Betrag außerordentlicher Erträge und Aufwendungen wurden in die Norm des § 285 HGB übernommen.

Ausweislich der Regierungsbegründung zum BilRUG sind „die betreffenden Posten einzeln darzustellen. Ein Gesamtbetrag wie bisher in der Gewinn- und Verlustrechnung dürfte nicht mehr genügen“.

Zu beachten ist, dass die Begrifflichkeiten und in der Folge der Umfang zwischen alter und neuer Rechtslage voneinander abweichen.

Erfasst werden nunmehr Erträge oder Aufwendungen von außergewöhnlicher Größenordnung oder außergewöhnlicher Bedeutung statt bislang „außerordentlich“.

Das Merkmal der „außergewöhnlichen Größenordnung“ kann im Gegensatz zur früheren Regelung auch solche Erträge erfassen, die bislang der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit zugeordnet waren.

Das Merkmal der „außergewöhnlichen Bedeutung“ dürfte im Ergebnis dem früheren Begriff „außerordentlich“ gleichzusetzen sein.

Die Beträge sind allerdings **nur dann anzugeben, wenn sie nicht von untergeordneter Bedeutung sind**. Dabei darf „untergeordnete Bedeutung“ nicht zwingend mit dem (weitergehenden) Begriff der Wesentlichkeit gleichgesetzt werden. Ob ein Betrag von untergeordneter Bedeutung vorliegt, war bisher nur in Bezug auf die Ertragslage zu beurteilen. Dieser alleinige Bezug ist im Zuge der Neuformulierung weggefallen.

Hierzu existiert keine Erleichterungsvorschrift für kleine oder mittelgroße Kapitalgesellschaften.

3.14. Periodenfremde Aufwands- und Ertragsposten

Vorschrift: § 285 Nr. 32 HGB

Die bisher in § 277 Abs. 4 Satz 3 HGB geregelte Angabe zu periodenfremden Aufwands- und Ertragsposten wurde als Nr. 32 aufgenommen.

Anzugeben sind Aufwendungen und Erträge, die einem anderen Geschäftsjahr zuzuordnen sind. Die Angabe soll der Vergleichbarkeit aufeinanderfolgender Geschäftsjahre dienen.

Wie bei den Beträgen nach der Nr. 31 sind diese nur dann zu erläutern, soweit sie nicht von untergeordneter Bedeutung sind. Der frühere alleinige Bezug zur Ertragslage ist auch hier entfallen.

Nach der Regierungsbegründung soll die Vorschrift dazu dienen, ein zutreffendes Bild von der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft in einem bestimmten Geschäftsjahr zu erhalten. Hieraus lässt sich der erweiterte Bezug der Neuformulierung auch auf die Vermögens- und Finanzlage ableiten.

Kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften sind von der Angabe der Nr. 32 befreit. Die Befreiung ergibt sich für kleine Kapitalgesellschaften nach Aufhebung des § 276 Satz 2 HGB nunmehr aus § 288 Abs. 1 Nr. 1 HGB, für mittelgroße aus § 288 Abs. 2 HGB.

3.15. Vorgänge von besonderer Bedeutung nach Schluss des Geschäftsjahres

Vorschrift: § 285 Nr. 33 HGB

Die Angabe von Vorgängen von besonderer Bedeutung **war bisher Teil der Lageberichterstattung nach § 289 Abs. 2 Nr. 1 HGB a.F.** („Nachtragsbericht“). **Zukünftig sind Angaben hierzu im Anhang zu machen.** Im Unterschied zur bisherigen Rechtslage allerdings nur, soweit diese Vorgänge „weder in der Gewinn- und Verlustrechnung noch in der Bilanz berücksichtigt sind“. Die Berichterstattung muss auch auf die Art des Vorgangs und seine finanziellen Auswirkungen eingehen.

Anzugeben sind alle Vorgänge von besonderer Bedeutung. Dies bedeutet sowohl positive als auch negative Entwicklungen und/oder Ereignisse.

Als **zeitlicher Horizont** dürfte – wie bisher schon im Rahmen der Berichterstattung im Lagebericht – der Zeitraum zwischen Bilanzstichtag und Tag der Aufstellung bzw. Erstellung (§ 245 HGB) des endgültigen Jahresabschlusses maßgeblich sein.

Kleine Kapitalgesellschaften sind von der Angabe der Nr. 33 befreit (§ 288 Abs. 1 Nr. 1 HGB).

3.16. Vorschlag oder Beschluss über die Verwendung des Ergebnisses

Vorschrift: § 285 Nr. 34 HGB

Im Anhang sind nunmehr „der Vorschlag für die Verwendung des Ergebnisses oder der Beschluss über seine Verwendung anzugeben“.

Die Angaben zur Ergebnisverwendung waren bislang Teil der offenzulegenden Unterlagen nach § 325 ff HGB und nicht Bestandteil des Jahresabschlusses. Im Ergebnis werden die bereits bisher ausschließlich im Zuge der Offenlegung zu machenden Angaben nun ganz oder teilweise in den Anhang verlagert.

Eine vollständige Verlagerung erfolgt dann, wenn bereits der Beschluss im Zeitpunkt der Aufstellung des Jahresabschlusses vorliegt, eine teilweise Verlagerung, wenn nur ein Vorschlag zur Ergebnisverwendung vorliegt. Der Beschluss ist dann Teil der offenzulegenden Unterlagen.

Folgt man dem bisherigen Verständnis zu den offenzulegenden Unterlagen, ist ein **Vorschlag über die Verwendung des Ergebnisses** zukünftig nur dann im Anhang aufzunehmen, wenn die Vorlage auf einer verpflichtenden gesetzlichen Grundlage beruht. Dies dürfte bei GmbHs in den wenigsten Fällen, und bei haftungsbeschränkten Personenhandelsgesellschaften generell nicht zutreffen.

Ein **Beschluss über die Ergebnisverwendung** ist für alle Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien und Gesellschaften mit beschränkter Haftung gesetzlich vorgeschrieben (vgl. § 58 AktG bzw. § 29 GmbHG). Für Personengesellschaften i.S.d. § 264a HGB existiert keine gesetzliche Regelung.

Vor dem Hintergrund, dass ein Beschluss im Regelfall aber erst (nach Aufstellung und ggf. Prüfung) bei der Feststellung

des Jahresabschlusses gefasst wird, verbleibt es – wie bisher – bei einer Angabe im Zuge der Offenlegung.

Ausweislich der Regierungsbegründung müssen „wie im bisherigen Recht ... **Bezüge einzelner natürlicher Personen** aus ihrer Gesellschafterstellung nicht offengelegt werden“. Diese, nach neuer Rechtslage allenfalls aus § 286 Abs. 4 HGB abgeleitete Äußerung, dürfte nicht nur sprachlich missglückt sein. Dabei bleibt nämlich unbeachtet, dass die bisher eigenständige Erleichterung nach § 325 Abs. 1 Satz 4 HGB im Zuge der Offenlegung auf Angaben zur Ergebnisverwendung (sowohl Ergebnisverwendungsvorschläge als auch -beschlüsse) zu verzichten, „wenn sich anhand dieser Angaben die Gewinnanteile von natürlichen Personen feststellen lassen, die Gesellschafter sind“ weggefallen ist. Diese Schutzklausel war bislang nicht größenbeschränkt und stand auch allen mittleren und großen GmbHs offen.

Kleine Kapitalgesellschaften sind von der Angabe der Nr. 34 befreit (§ 288 Abs. 1 Nr. 1 HGB).

3.17. Erleichterungsvorschriften für kleine Kapitalgesellschaften bei der Aufstellung des Anhangs
 Vorschrift: § 288 Abs. 1 HGB

Die Erleichterungsvorschriften (Befreiungen) für kleine Gesellschaften wurden insgesamt neu gefasst. Der Katalog der Befreiungen wurde deutlich erweitert, aber auch eingeschränkt.

Neu aufgenommen wurden die Befreiungsvorschriften zu:

Vorschrift	Inhalt
§ 264c Abs. 2 Satz 9 HGB	Die Angabe des Betrags der nicht geleisteten Einlagen
§ 265 Abs. 4 Satz 2 HGB	Ergänzung bei der Gliederung, sofern mehrere Geschäftszweige vorhanden sind
§ 284 Abs. 2 Nr. 3 HGB	Die Unterschiedsbeträge bei der Anwendung der Gruppenbewertung und der Bewertung nach der Verbrauchsfolge
§ 284 Abs. 3 HGB	Angabe der Entwicklung der einzelnen Posten des Anlagevermögens Kleine Gesellschaften waren auch nach früherer Rechtslage von der Angabe befreit. Die frühere Befreiung war in § 274a HGB geregelt, da die Angaben wahlweise in der Bilanz oder im Anhang gemacht werden konnten. Durch Streichung des Wahlrechts bedurfte es einer eigenständigen Regelung zu den Angaben im Anhang.
§ 285 Nr. 8b HGB	Personalaufwand des Geschäftsjahrs bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens
§ 285 Nr. 10 HGB	Angabe der Organmitglieder mit dem Familiennamen und mindestens einem ausgeschriebenen Vornamen, einschließlich des ausgeübten Berufs
§ 285 Nrn. 11, 11a, 11b HGB	Angaben zum Anteilsbesitz, Stellung als persönlich haftender Gesellschafter, überschreiten von 5 % der Stimmrechte
§ 285 Nr. 14 HGB und eingeschränkt von § 285 Nr. 14a HGB	Name und Sitz des Mutterunternehmens, das den Konzernabschluss für den größten Kreis von Unternehmen aufstellt Nicht befreit sind die Gesellschaften von der Nr. 14a: Name und Sitz des Mutterunternehmens, das den Konzernabschluss für den kleinsten Kreis von Unternehmen aufstellt. Allerdings befreit § 288 Abs. 1 Nr. 3 HGB von der Angabe des Ortes, an dem der vom Mutterunternehmen aufgestellte Konzernabschluss erhältlich ist.

Vorschrift	Inhalt
§ 285 Nr. 15 HGB	Name, Sitz und gezeichnetes Kapital der Komplementärgesellschaften
§ 285 Nr. 15a HGB	Angaben zu ausgegebenen Wertpapieren oder Rechten
§ 285 Nr. 18 HGB	Angaben zu Finanzinstrumenten des Finanzanlagevermögens, die über ihrem beizulegenden Zeitwert ausgewiesen werden
§ 285 Nr. 24 HGB	Angaben zu den Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen (angewandte versicherungsmathematische Berechnungsverfahren sowie die grundlegenden Annahmen der Berechnung, wie Zinssatz, erwartete Lohn- und Gehaltssteigerungen und zugrunde gelegte Sterbetafeln)
§ 285 Nr. 26 HGB	Angaben zur Verrechnung von Vermögensgegenständen und Schulden gemäß § 246 Abs. 2 Satz 2 HGB
§ 285 Nr. 27 HGB	Angaben zu Anteilen oder Anlageaktien an Investmentvermögen
§ 285 Nr. 28 HGB	Angaben zum Gesamtbetrag der nach § 268 Abs. 8 HGB ausschüttungsgesperrten Beträge
§ 285 Nr. 30 HGB	Angabe der betragsmäßigen Entwicklung latenter Steuerschulden
§ 285 Nr. 32 HGB	periodenfremde Aufwands- und Ertragsposten Die Befreiung erstreckt sich nur auf die periodenfremden Aufwendungen und Erträge, nicht jedoch auf die außergewöhnlichen, die in der Nr. 31 geregelt sind!
§ 285 Nr. 33 HGB	Vorgänge von besonderer Bedeutung nach Schluss des Geschäftsjahres
§ 285 Nr. 34 HGB	Vorschlag oder Beschluss über die Verwendung des Ergebnisses

Weggefallen sind die Befreiungsvorschriften zu:

Vorschrift	Inhalt
§ 285 Nr. 3a HGB	Angaben zu den sonstigen finanziellen Verpflichtungen Nach früherer Rechtslage waren kleine Gesellschaften von der Angabe befreit. Diese Befreiung wurde aufgehoben. Zukünftig müssen auch kleine Gesellschaften entsprechende Angaben in den Anhang aufnehmen
§ 285 Nr. 7	Angabe über die durchschnittliche Zahl der während des Geschäftsjahrs beschäftigten Arbeitnehmer Zukünftig haben auch kleine Gesellschaften die Zahl ihrer Arbeitnehmer anzugeben. Allerdings sind kleine Gesellschaften von der Trennung nach Gruppen befreit (§ 288 Abs. 1 Nr. 2 HGB).

3.18. Erleichterungsvorschriften für mittelgroße Kapitalgesellschaften bei der Aufstellung des Anhangs

Vorschrift: § 288 Abs. 2 HGB

Neu aufgenommen wurde die Befreiungsvorschrift zu den Angaben nach § 285 Nr. 32 HGB über periodenfremde Aufwands- und Ertragsposten.

Im Übrigen wurden die Erleichterungsvorschriften (Befreiungen) für mittelgroße Gesellschaften eingeschränkt.

Weggefallen sind die Befreiungsvorschriften zu:

Vorschrift	Inhalt
§ 285 Nr. 3 HGB	Angaben zu den Risiken und Vorteilen bei nicht in der Bilanz enthaltenen Geschäften Nach früherer Rechtslage waren mittelgroße Gesellschaften von der Angabe der Risiken und Vorteile – nicht von Art und Zweck – von nicht in der Bilanz enthaltenen Geschäften befreit. Diese Befreiung wurde aufgehoben. Zukünftig müssen auch mittelgroße Gesellschaften entsprechende Angaben in den Anhang aufnehmen.
§ 285 Nr. 21 HGB	Angaben zu Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen in bestimmten Fällen Bislang waren die Angaben nur für Gesellschaften in der Rechtsform der Aktiengesellschaft zu machen. Die Angabe konnte auf Geschäfte beschränkt werden, die direkt oder indirekt mit dem Hauptgesellschafter oder Mitgliedern des Geschäftsführungs-, Aufsichts- oder Verwaltungsorgans abgeschlossen wurden. Nunmehr sind rechtsformunabhängig Angaben dann zu machen, wenn die Geschäfte direkt oder indirekt mit einem Gesellschafter, Unternehmen, an dem die Gesellschaft selbst eine Beteiligung hält, oder Mitgliedern des Geschäftsführungs-, Aufsichts- oder Verwaltungsorgans abgeschlossen wurden.

4. „Klarstellende“, „präzisierende“ und „redaktionelle“ Änderungen

Das BilRUG enthält eine Vielzahl von Änderungen, denen laut Regierungsbegründung zum BilRUG lediglich eine klarstellende, präzisierende und/oder redaktionelle Bedeutung zukommt.

Vorschrift	Inhalt
§ 241a HGB	Buchführungspflicht von Kleinstgewerbetreibenden Im Rahmen des BilRUG soll durch die Einfügung des Wortes „jeweils“ vor der Angabe „500.000 Euro“ lediglich klargestellt werden, dass für die Anwendung der Schwellenwerte bei Kleinstgewerbetreibenden nicht die aufgerechneten Werte zweier Geschäftsjahre maßgeblich sind.
§ 253 Abs. 1 Satz 6 HGB	Wertansatz des Deckungsvermögens bei Kleinstkapitalgesellschaften Der Gesetzgeber stellt nun durch einen geänderten § 253 Abs. 1 Satz 6 klar: „Macht eine Kleinstkapitalgesellschaft von mindestens einer der in Satz 5 genannten Erleichterungen Gebrauch“ hat die Bewertung zu Anschaffungskosten zu erfolgen.
§ 255 Abs. 1 Satz 3 HGB	Einzel zuordenbare Anschaffungspreisminderungen Nach dem geänderten Gesetzestext sind künftig die Anschaffungspreisminderungen abzusetzen, „die dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können“ (bisherige Regelung: „Anschaffungspreisminderungen sind abzusetzen“). Mögliche Anwendungsfälle dürften mengen- oder umsatzabhängige Boni sein, die in der Regel erst nach Jahresablauf entstehen.

Vorschrift	Inhalt
§ 264 HGB	Ergänzung der Überschrift des § 264 HGB Die Überschrift wird wie folgt gefasst: „Pflicht zur Aufstellung; Befreiung“.
§ 264 Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 HGB	Angaben unter der Bilanz von Kleinstkapitalgesellschaften Rechtsformunabhängig erfolgt in § 264 Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 HGB zukünftig nur noch ein Verweis auf § 268 Abs. 7 HGB (gesonderte Angaben zu den Haftungsverhältnissen). Der bisherige (zusätzliche) Verweis auf § 251 HGB (summierte Angabe der Haftungsverhältnisse) ist entfallen. Die Streichung erfolgte wiederum nur zur Klarstellung. Der Verweis war schon bislang überflüssig, weil mit dem Verweis auf § 268 HGB ein Bezug zu § 251 HGB bestand.
§ 264d HGB	Anpassung der Verweissvorschrift bei der Definition kapitalmarktorientierter Unternehmen Die Änderung dient lediglich der Anpassung an die aktuelle Fassung des § 2 Wertpapierhandelsgesetz (WpHG).
§ 266 Abs. 1 Satz 1 HGB	Reihenfolge der Größenklassen Es handelt sich lediglich um eine Änderung in der Angabe der Reihenfolge.
§ 267 Abs. 4a HGB	Definition des Größenmerkmals „Bilanzsumme“ Das Größenmerkmal „Bilanzsumme“ wird zukünftig in § 267 Abs. 4a HGB definiert. Die bislang an anderer Stelle enthaltenen Vorschriften zur Nichtberücksichtigung des Kapitalfehlbetrages (z. B. § 267a Abs. 1 Satz 2 HGB) können in der Folge entfallen.
§ 274a HGB	Redaktionelle Anpassung des § 274a HGB Bedingt durch die Aufhebung des Wahlrechts zur Darstellung der Entwicklung des Anlagevermögens in der Bilanz (Änderung des § 268 Abs. 2 HGB) konnte die Erleichterungsvorschrift (Befreiung von der Aufstellung eines Anlagengitters) für kleine Kapitalgesellschaften entfallen. Die bisherige Nr. 1 ist entfallen, die bisherigen Nrn. 2 bis 5 wurden zu 1 bis 4. Durch den Wegfall der Nr. 1 entfällt auch die einzige Textstelle des Gesetzes, die den Begriff des Anlagengitters verwendet hat. Zukünftig kann daher guten Gewissens wieder der Begriff des Anlagenspiegels gebraucht werden.
§ 276 Satz 2 HGB a.F.	Befreiungsvorschrift für kleine Kapitalgesellschaften zur Erläuterung außerordentlicher Erträge und Aufwendungen im Anhang Als Folge der neuen Gliederung des § 275 HGB ist auch die bisher bei den Vorschriften zur Gewinn- und Verlustrechnung geregelte Befreiungsvorschrift zur Erläuterung außerordentlicher Erträge und Aufwendungen im Anhang entfallen. Die bisher ebenfalls gewährte Befreiung über die Erläuterung periodenfremder Erträge und Aufwendungen wurde in den § 288 Abs. 1 HGB verschoben.
§ 278 HGB	Aufhebung von § 278 HGB „Steuern“ Die Vorschrift des § 278 HGB hat nach Abschaffung des gespaltenen Körperschaftsteuersatzes im Jahr 2001 keine Relevanz mehr. Die Vorschrift wurde aufgehoben.

Vorschrift	Inhalt
§ 284 Abs. 2 Nr. 2 HGB a.F.	<p>Angaben zur Währungsumrechnung im Anhang</p> <p>Die bisherige Angabe zu den Grundlagen der Umrechnung in Euro für Posten(inhalte), denen Fremdwährungsbeträge zugrunde liegen, entfällt.</p> <p>Vor dem Hintergrund, dass die EU-Richtlinie entsprechende Angaben nicht mehr vorsieht, und entsprechende Angaben bereits im Rahmen der Angaben zu den angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden nach § 284 Abs. 2 Nr. 1 HGB zu machen sind, bedurfte es nach Auffassung des Gesetzgebers dieser (wiederholten) Vorschrift nicht.</p> <p>Durch die Streichung der Nr. 2 rücken die bislang nachfolgenden Nummern auf.</p>
§ 285 Nr. 6 HGB a.F.	<p>Wegfall der Ertragsteueraufteilung im Anhang</p> <p>Bislang mussten im Anhang Angaben zur Aufteilung der Steuern vom Einkommen und Ertrag auf das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit und das außerordentliche Ergebnis gemacht werden.</p> <p>Nachdem die Neugliederung des § 275 HGB eine solche Unterscheidung nicht mehr vornimmt, wurde die Vorschrift aufgehoben.</p>

vorzeitige Anwendung ist – mit nachfolgender Ausnahme – nicht zulässig.

Die **Folgen aus der Anhebung der Größenklassen** (§ 267 HGB und § 293 HGB) dürfen bereits auf Jahres- und Konzernabschlüsse, Lage- und Konzernlageberichte **für nach dem 31.12.2013 beginnende Geschäftsjahre** angewendet werden. Allerdings ist dabei die geänderte Definition der Kleinstkapitalgesellschaften nach § 267a HGB und die geänderte Definition der Umsatzerlöse (§ 277 HGB) zu beachten.

Bei der erstmaligen Anwendung der Vorschriften über die Schwellenwerte sowie der Definition der Umsatzerlöse (für alle spätestens das nach dem 31.12.2015 beginnende Geschäftsjahr) ist im Anhang auf die fehlende Vergleichbarkeit der Umsatzerlöse hinzuweisen. Darüber hinaus ist der Vorjahresbetrag der Umsatzerlöse nach der Definition des BilRUG zu ermitteln und im Anhang unter nachrichtlicher Darstellung zu erläutern.

Die **Regelung zum Abschreibungszeitraum für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und entgeltlich erworbene Geschäfts- oder Firmenwerte sind erst für solche Vorgänge anzuwenden, die nach dem 31.12.2015 beginnen**. Bei selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen ist auf die erstmalige Aktivierung, bei entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwerten auf den Erwerbszeitpunkt abzustellen.

C. Anwendungs- und Übergangsregelungen

1. Anwendungszeitpunkte zum BilRUG

Die durch das BilRUG geänderten Vorschriften **sind nach dem EGHGB^{*)} erstmals auf Jahres- und Konzernabschlüsse sowie Lage- und Konzernlageberichte für nach dem 31.12.2015 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden**. Eine

*) Artikel-Nr. stand bei Redaktionsschluss noch nicht fest.

2. Anwendungsregelungen zum BilMoG

Der im Zuge der Regelungen zum Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) eingefügte Art. 67 Abs. 7 EGHGB wurde wieder aufgehoben. Danach waren bestimmte Aufwendungen und Erträge gesondert unter dem jeweiligen „außerordentlichen“ Posten anzugeben.

Nach dem Wegfall der außerordentlichen Posten sind solche Aufwendungen und Erträge innerhalb der sonstigen betrieblichen Aufwendungen bzw. der sonstigen betrieblichen Erträge als neue Posten „Aufwendungen (bzw. Erträge) nach Artikel 67 Absatz 1 und 2 EGHGB“ anzugeben.