

B & K Special

04/2015

Regierungsentwurf zum Bilanzrichtlinien- Umsetzungsgesetz (BilRUG)

I. Einleitung

Am 07.01.2015 hat das Bundeskabinett den Regierungsentwurf zum Bilanzrichtlinienumsetzungsgesetz (BilRUG) beschlossen. Es folgen Beratungen im Bundestag und Bundesrat. Mit dem BilRUG werden in Deutschland insbesondere die Regelungen der EU-Bilanzrichtlinie 2013/34/EU zur Bilanzierung im Einzel- und Konzernabschluss in nationales Recht transformiert. Die Umsetzung muss lt. Vorgabe der Europäischen Union (EU) bis zum 20.07.2015 erfolgen, so dass spätestens bis zu diesem Zeitpunkt mit einer Verabschiedung zu rechnen ist.

Durch das BilRUG sollen zum einen bürokratische Belastungen für kleine und mittelgroße Unternehmen sowie Konzerne verringert werden. Zum anderen soll die Rechnungslegung innerhalb der EU mit dem Ziel einer höheren Vergleichbarkeit der Jahres- und Konzernabschlüsse von Kapital- und bestimmter Personenhandelsgesellschaften harmonisiert werden.

Das BilRUG beinhaltet im Wesentlichen Änderungen des Handelsgesetzbuches (HGB). Die wichtigsten Änderungen werden im Folgenden erläutert.

II. Allgemeine Änderungen

a. Angaben zum Unternehmen gem. § 264 Abs. 1a HGB-E

Im Jahresabschluss sind Firma, Sitz, Registergericht und Handelsregisternummer anzugeben. Eine gesetzliche Regelung, an welcher Stelle die Angabe erfolgen soll, gibt es nicht. Laut Begründung zum Regierungsentwurf können die Angaben z.B. in der Überschrift des Abschlusses, auf einem gesonderten Deckblatt oder an anderer hervorgehobener Stelle gemacht werden. Demnach dürfte die Angabepflicht auch erfüllt sein, wenn die Angaben zu Beginn des Anhangs gemacht werden.

b. Befreiungstatbestände gem. § 264 Abs. 3 HGB-E

Für Kapitalgesellschaften, die als Tochterunternehmen in den Konzernabschluss eines Mutterunternehmens mit Sitz in der EU oder in einem EWR-Staat einbezogen werden, gelten gem. § 264 Abs. 3 HGB-E bestimmte **Erleichterungen zu Inhalt, Prüfung und Offenlegung des Jahresabschlusses**, sofern bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind.

Der Umfang der Erleichterungen bleibt unverändert. Änderungen ergeben sich bzgl. der Voraussetzungen (s. hierzu unter Punkt (3) der Voraussetzungen).

Umfang der Erleichterungen (wie bisher):

Es entfallen die

- Aufstellung eines Anhangs (§§ 284-288) bzw. bei KleinstKapGes zusätzlich die Angabepflichten nach § 264 Abs. 1 S. 5, d.h. der Jahresabschluss besteht nur aus Bilanz und GuV
- Aufstellung eines Lageberichts (§ 289)
- Beachtung der ergänzenden Ansatz- sowie Gliederungs- und Ausweisvorschriften für KapG (§§ 264-278)
- Prüfung (§§ 316-323) und Offenlegung (§§ 325-329) des Jahresabschlusses und des Lageberichts.

Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Erleichterungen:

wie bisher

- (1) Alle Gesellschafter haben der Befreiung zugestimmt
- (2) Einbeziehung der Tochtergesellschaft in den Konzernabschluss und Hinweis im Konzernanhang

neu

- (3) Nach dem Regierungsentwurf muss sich das Mutterunternehmen bereiterklären, die vom Tochterunternehmen eingegangenen Verpflichtungen aus dem jeweiligen Geschäftsjahr zu übernehmen. Nach bisherigem Recht reichte eine Verpflichtung zur Verlustübernahme (z.B. aufgrund eines Ergebnisabführungsvertrages). Nach der Gesetzesbegründung soll die Verlustübernahmeverpflichtung weiterhin notwendig sein. Zusätzlich muss das Mutterunternehmen jedoch auch Liquiditätssengpässe des Tochterunternehmens ausgleichen. Die Voraussetzung kann z.B. durch Abgabe einer Patronatserklärung oder die Vereinbarung einer Nachschussverpflichtung erfüllt werden.

(4) Offenlegung

- des Beschlusses zu (1),
- der Bereitschaftserklärung zur Verpflichtungsübernahme nach (3). (bisher Offenlegung der Verlustübernahme) sowie
- von Konzernabschluss und -lagebericht für das zu befreiende Tochterunternehmen

c. Anhebung der Schwellenwerte für die Größenklassen gem. § 267 HGB-E und § 293 HGB-E

Die Schwellenwerte für die Einstufung kleiner, mittelgroßer und großer Kapitalgesellschaften und diesen gleichgestellter

Personenhandelsgesellschaften wurden auf die EU-weit höchstzulässige Größe angehoben (§ 267 HGB-E):

	Bilanzsumme Mio. €		Umsatzerlöse Mio. €		Arbeitnehmer unverändert
	bisher	BilRUG	bisher	BilRUG	
Kleine Kapitalgesellschaften	4,84	6,00	9,68	12,00	50
Mittelgroße Kapitalgesellschaften	19,25	20,00	38,50	40,00	250

Die Schwellenwerte für die Konzernrechnungslegungspflicht wurden ebenfalls angehoben (§ 293 HGB-E):

	Bilanzsumme Mio. €		Umsatzerlöse Mio. €		Arbeitnehmer unverändert
	bisher	BilRUG	bisher	BilRUG	
Bruttomethode	23,10	24,00	46,20	48,00	250
Nettomethode	19,25	20,00	38,50	40,00	250

In dem neu eingefügten § 267 Abs. 4a HGB-E wird nunmehr gesetzlich geregelt, dass sich die Bilanzsumme aus den Positionen Anlagevermögen, Umlaufvermögen, Rechnungsabgrenzungsposten, aktive latente Steuern, aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung (§ 266 Abs. 2 HGB) zusammensetzt. Ein auf der Aktivseite ausgewiesener Fehlbetrag gem. § 268 Abs. 3 HGB wird - wie bisher - nicht einbezogen. Für die Praxis ergibt sich hieraus keine Änderung, da es sich lediglich um eine gesetzliche Klarstellung handelt.

d. Definition der Kleinstkapitalgesellschaft gem. § 267a Abs. 3 Nr. 3 HGB-E

Der Unternehmenskreis, auf den die Erleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften keine Anwendung finden, wurde konkretisiert und erweitert. Die Erleichterungen sind nicht anwendbar für:

wie bisher

(1) Investmentgesellschaften i.S. des Kapitalanlagegesetzbuchs

neu

(2) Unternehmensbeteiligungsgesellschaften

(3) Unternehmen, deren einziger Zweck darin besteht, Beteiligungen zu erwerben, zu verwalten und zu verwerten, ohne operativ in die Verwaltung dieser Unternehmen einzugreifen.

Diese Regelung könnte Auswirkungen auf (Finanz-) Holdinggesellschaften haben, da diese i.d.R. unter die Unternehmen fallen, die Beteiligungen erwerben, ihre Verwaltung und Verwertung wahrnehmen, ohne dass sie mittelbar oder unmittelbar in die Verwaltung dieser Unternehmen eingreifen. Hier wollte der Gesetzgeber offenbar gezielt den Kreis der Begünstigten einschränken, so dass diese Unternehmen nunmehr die Bilanzierungs- und Offenlegungspflichten für kleine Kapitalgesellschaften erfüllen müssen.

Die Übernahme von Haftung und Geschäftsführung als Komplementärin einer

KG dürfte der Qualifizierung als Kleinstkapitalgesellschaft nicht entgegenstehen, da dies über die „reine Verwaltung“ hinausgeht. Die „Komplementär-GmbH“ sollte also weiterhin die Erleichterungen einer Kleinstkapitalgesellschaft in Anspruch nehmen dürfen.

III. Wesentliche Änderungen die Bilanz betreffend

a. Maximale Abschreibungsdauer bei aktivierten Geschäfts- oder Firmenwerten sowie selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen, bei denen die Nutzungsdauer nicht verlässlich geschätzt werden kann (§ 253 Abs. 3, S. 3 u. 4 HGB-E)

Häufig ist es schwierig, für entgeltlich erworbene Geschäfts- oder Firmenwerte sowie selbst geschaffene immaterielle Vermögenswerte (z.B. ungeschützte Erfindungen, selbst erstellte Software) die Nutzungsdauer verlässlich zu schätzen.

Im ersten Schritt ist daher zu entscheiden, ob eine Nutzungsdauer verlässlich bestimmbar ist oder nicht. Kann die Nutzungsdauer verlässlich geschätzt werden, ist diese zugrunde zu legen.

Für den Fall, dass die Nutzungsdauer nicht verlässlich geschätzt werden kann, hat der Gesetzgeber eine typisierende Nutzungsdauer von 10 Jahren fest vorgegeben. Die Regelungen zur außerplanmäßigen Abschreibung bleiben hiervon unberührt.

b. Ausschüttungssperre gem. § 272 Abs. 5 HGB-E

§ 272 Abs. 5 HGB-E lautet:

„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 neue Vorschrift dürfte im Wesentlichen bei phasengleicher Vereinnahmung von Beteiligungserträgen bei Mutter-Tochter-Verhältnissen zur Anwendung kommen, da in diesen Fällen eine ertragswirksame Vereinnahmung beim beteiligten Unternehmen erfolgt, bevor durch einen entsprechenden Gesellschafterbeschluss der Rechtsanspruch auf die Dividende oder den Gewinnanteil entsteht.

IV. Änderungen die Gewinn- und Verlustrechnung betreffend

a. Neufassung der Definition der Umsatzerlöse nach § 277 Abs. 1 HGB-E

Mit der Neufassung wurde die Definition an die EU-Richtlinie angepasst. Damit wird eine Größe verändert, die sowohl für unternehmensinterne Steuerungszwecke als

auch für die Jahresabschlussanalyse große Bedeutung hat.

Es ergeben sich folgende Änderungen:

- (1) Die bisherige Definition der Umsatzerlöse bezieht sich auf den Verkauf oder die Vermietung von „Erzeugnissen und Waren“. Die Bezeichnung „Erzeugnisse und Waren“ wird ersetzt durch den Oberbegriff „Produkte“. Eine Änderung durch den neuen Begriff wird sich wohl nicht ergeben.
- (2) Es sind auch Erzeugnisse und Waren- bzw. Produkte – sowie Dienstleistungen einzubeziehen, die nicht typisch für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit der Gesellschaft sind.

Die Ausweitung auf atypische Produkte und Dienstleistungen bedeutet eine Umklassifizierung insbesondere sonstiger betrieblicher Erträge in Umsatzerlöse und damit eine Ausweitung der Umsatzerlöse.

Die nach der neuen Definition als Umsatzerlöse zu erfassenden Erlöse können z.B. Mieterlöse, Erlöse aus Personalüberlassung, Kantineerlöse, Erlöse von Belegschaftstankstellen, Beratungsleistungen sowie Erlöse für Nutzungsrechte an Patenten, Lizenzen und Marken sein. Der Ausweis von Konzernumlagen ist im Einzelnen zu prüfen und derzeit in der Literatur teilweise umstritten.

Erlöse aus der Veräußerung von Anlagevermögen und Haftungsvergütungen dürften in der Regel weiterhin nicht unter die

Position Umsatzerlöse zu subsumieren sein.

- (3) Neben Erlösschmälerungen und der Umsatzsteuer sind auch sonstige mit dem Umsatz direkt verbundene Steuern in Abzug zu bringen.

Hierunter dürften insbesondere Verbrauch- und Verkehrssteuern wie z.B. Tabak-, Bier-, Energie- und Stromsteuer zu fassen sein.

I.d.R. wird sich durch die geschilderten Umklassifizierungen eine Erhöhung der Umsatzerlöse ergeben.

Zu beachten ist:

- (1) Aus der Umklassifizierung in die Umsatzerlöse folgen auch Ausweisänderungen bzgl. der Bilanzpositionen. Noch nicht ausgeglichene sonstige betriebliche Erträge waren bisher als sonstige Vermögensgegenstände zu bilanzieren. Bei Umklassifizierung sind diese künftig als Forderungen aus Lieferungen und Leistungen auszuweisen.
- (2) Im Einzelfall kann eine Überschreitung der Umsatzschwelle für die Einstufung als Kleinst-, kleine oder mittelgroße Kapitalgesellschaft trotz der Erhöhung des Schwellenwertes durch das BilRUG die Folge sein.
- (3) Im Rahmen der Jahresabschlussanalyse sind Kennzahlen, in die nur die Umsatzerlöse, nicht aber die sonstigen betrieblichen Erträge eingehen, wie z.B. die Umsatzrentabilität, anders zu inter-

pretieren. Die Aussagefähigkeit eines Kennzahlenvergleichs mit Vorperioden kann entsprechend eingeschränkt sein.

b. Anpassung der GuV-Gliederung § 275 HGB-E - Wegfall des außerordentlichen Ergebnisses in der Gewinn- und Verlustrechnung

Außerordentliche Erträge und Aufwendungen sowie das außerordentliche Ergebnis dürfen nicht mehr gesondert ausgewiesen werden.

Als Folge wurde die GuV-Gliederung in § 275 HGB-E angepasst. Nach der Position „Zinsen und ähnliche Aufwendungen“ folgen nunmehr direkt:

- 14. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag
- 15. Ergebnis nach Steuern
- 16. sonstige Steuern
- 17. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag

Bereits bisher waren außerordentliche Erträge und Aufwendungen hinsichtlich ihres Betrags und ihrer Art im Anhang zu erläutern, soweit die ausgewiesenen Beträge für die Beurteilung der Ertragslage nicht von untergeordneter Bedeutung waren (bisher § 277 Abs. 4 S. 2 HGB, jetzt § 285 Nr. 32 HGB-E).

Zukünftig sind gem. § 285 Nr. 31 HGB-E zusätzlich Angaben zu außerordentlichen Aufwendungen und Erträgen von außergewöhnlicher Größenordnung oder Be-

deutung hinsichtlich ihres Betrags und ihrer Art zu machen.

V. Änderungen die Anhangangaben betreffend

Bzgl. der Angabepflichten ergeben sich umfangreiche Änderungen. Im Folgenden werden die **wesentlichen Änderungen** erläutert.

- a. Die Angaben zu den einzelnen Posten der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung müssen zwingend der **Reihenfolge** der einzelnen Posten entsprechen (§ 284 Abs. 1 HGB-E).
- b. Angaben zur **Währungsumrechnung** (bisher § 284 Abs. 2 Nr. 2 HGB) entfallen.
- c. Die Einbeziehung von **Zinsen für Fremdkapital** in die Herstellungskosten ist postenbezogen zu quantifizieren (§ 284 Abs. 2 Nr. 3 HGB-E).
- d. Der bisherige § 268 Abs. 2 HGB, nach dem ein Wahlrecht zur Darstellung der **Entwicklung der einzelnen Posten des Anlagevermögens** in der Bilanz oder im Anhang bestand, entfällt. Für mittelgroße und große Kapitalgesellschaften besteht nunmehr gem. § 284 Abs. 3 HGB-E die Pflicht, Angaben über die Anschaffungs- und Herstellungskosten, Zu- und Abgänge und Abschreibungen zu den einzelnen Posten des Anlagevermögens im Anhang zu machen. Die Erstellung eines Anlagen-gitters als Bestandteil des Anhangs

bleibt weiterhin möglich. Für kleine Kapitalgesellschaften bestand bereits bisher keine Verpflichtung die genannten Angaben zu machen bzw. ein Anlagengitter zu erstellen.

- e. Bei **Risiken und Vorteilen von Geschäften**, die nicht in der Bilanz enthalten sind, sind die Auswirkungen auf die Finanzlage anzugeben (§ 285 Nr. 3 HGB-E).
- f. Bei **sonstigen finanziellen Verpflichtungen**, die nicht in der Bilanz enthalten sind, sind Verpflichtungen betreffend die Altersversorgung anzugeben, sofern sie nicht bei den Haftungsverhältnissen unter der Bilanz (§ 268 Abs. 7 Nr. 3 HGB-E) angegeben worden sind. Ferner sind solche Verpflichtungen gegenüber verbundenen oder assoziierten Unternehmen anzugeben (§ 285 Nr. 6 HGB-E).
- g. Sofern **Genussscheine, Genussrechte, Wandelschuldverschreibungen, Optionsscheine, Optionen, Besserungsscheine oder vergleichbare Wertpapiere** oder Rechte bestehen, sind deren Zahl und die verbrieften Rechte im Anhang anzugeben.
- h. Es sind Angaben zu Betrag und Art der **außerordentlichen Erträge und Aufwendungen** von außergewöhnlicher Größenordnung oder Bedeutung zu machen (§ 285 Nr. 31 HGB-E).

VI. Erstmalige Anwendung

Die Änderungen sind gem. Art. 2 Abs. 1 EGHGB spätestens auf nach dem 31.12.2015 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden. Auf nach dem 31.12.2014 beginnende Geschäftsjahre ist die frühere Anwendung freiwillig bereits möglich. Dann sind die Vorschriften jedoch insgesamt anzuwenden.

Die angehobenen Schwellenwerte gem. § 267 HGB-E und § 293 HGB-E dürfen gem. Art. 2 Abs. 2 EGHGB bereits auf nach dem 31.12.2013 beginnende Geschäftsjahre angewendet werden. Zeitgleich ist dann auch die Neudefinition der Umsatzerlöse gem. § 277 Abs. 1 HGB-E zu berücksichtigen. Der Gesetzgeber hat so die Möglichkeit geschaffen, dass die neuen Größenklassen frühestmöglich angewendet werden können. Erfolgt die erstmalige Anwendung der höheren Schwellenwerte auf nach dem 31.12.2014 bzw. 31.12.2015 beginnende Geschäftsjahre, ist die allgemeine Regelung in Art. 2 Abs. 1 EGHGB zu beachten, d. h., es sind alle geänderten Vorschriften insgesamt anzuwenden.

VII. Fazit

Das BilRUG führt zu keinen tiefgreifenden Änderungen im HGB, sondern beinhaltet im Wesentlichen die durch die EU-Richtlinie geforderte Transformation in deutsches Recht.

Trotzdem sind zentrale Änderungen mit praktischer Relevanz wie die Anhebung der Schwellenwerte, die Neudefinition der Umsatzerlöse, die Modifikation und Erweiterung der Anhangangaben, die Änderung der Befreiungstatbestände gem. § 264 Abs. 3 HGB sowie der Ausschluss der Beteiligungsunternehmen aus dem

Kreis der Kleinstkapitalgesellschaften umgesetzt worden.

Es bleibt abzuwarten, inwieweit sich durch die Stellungnahme des Bundesrates sowie die Beschlussempfehlung des Rechtsausschusses des Bundestags noch Änderungen ergeben werden. Wir werden Sie zeitnah hierüber informieren.

Sollten zu einzelnen gesetzlichen Änderungen des BilRUG Rückfragen bestehen, wenden Sie sich bitte an Ihren Berater.

Information:

Der Inhalt dieser Information wurde nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt. Mit Rücksicht auf die Komplexität der angesprochenen Themen und den ständigen Wandel der Rechtsmaterie bitten wir um Verständnis, wenn wir unsere Haftung und Gewährleistung auf Beratungen in individuellen Einzelaufträgen nach Maßgabe unserer Auftragsbedingungen beschränken und sie i. Ü. d. h. für diese Informationen ausschließen.