

B & K Special

09/2016

Erweiterung der Anhangangaben ab dem Geschäftsjahr 2016

I. Einleitung

Wie bereits in unserer Special für Juli 2016 berichtet, bringt das Gesetz zur Umsetzung der Bilanzrichtlinie (kurz „BilRUG“) einige bedeutende Änderungen mit sich. Neben der viel diskutierten Ausweitung des Begriffs der Umsatzerlöse, hat der Gesetzgeber umfangreiche Neuerungen für den Anhang formuliert. Die Änderungen betreffen sowohl den Einzel- als auch den Konzernabschluss und sind verpflichtend ab dem Geschäftsjahr 2016 anzuwenden. In diesem Beitrag stellen wir die wichtigsten Neuerungen und Änderungen zu den Angabepflichten für den Einzelabschluss in der Folge vor.

II. Identifikation des Unternehmens (§ 264 Absatz 1a HGB n.F.)

Alle Kapitalgesellschaften sowie haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften haben zukünftig an „herausgehobener Stelle“ Angaben zur Identifikation des Unternehmens zu machen. Dieses muss zwar nicht zwingend im Anhang erfolgen, jedoch bietet sich der Anhang an, weil die Identifikation der Gesellschaft die Firma (Name der Gesellschaft), den Sitz der Gesellschaft und seines Registergerichtes,

die Handelsregisternummer und ggf. den Hinweis auf Liquidation oder Abwicklung umfassen soll. Die Gesetzesbegründung nennt als Möglichkeiten des Angabeortes die Überschrift des Jahresabschlusses, ein gesondertes Deckblatt oder eine andere herausgehobene Stelle, womit naheliegender der Anhang gemeint sein dürfte.

III. Angabe von aktivierten Fremdkapitalzinsen für jeden Posten des Anlagevermögens (§ 284 Absatz 3 Satz 4 HGB n.F.)

Unbeschadet der Verpflichtung Angaben zur Einbeziehung von Fremdkapitalzinsen zu machen, formuliert der Gesetzgeber nunmehr, dass für jeden Posten des Anlagevermögens anzugeben ist, inwieweit Fremdkapitalzinsen innerhalb der Herstellungskosten betragsmäßig aktiviert wurden. Es empfiehlt sich, die Aufstellung im Zusammenhang mit einem Anlagenspiegel z.B. im Rahmen einer zusätzlichen Spalte (als Quasi-Davon-Vermerk) zu machen, wobei die Übersichtlichkeit des Anlagenspiegels dadurch sicherlich nicht verbessert wird. Alternativ wäre auch eine Erläuterung innerhalb der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden denkbar. Die Angabepflicht entfällt für kleine Kapitalgesellschaften und muss daher nur von mittel-

großen und großen Gesellschaften gemacht werden.

IV. Entwicklung der latenten Steuersalden (§ 285 Nr. 30 HGB n.F.)

Nach altem Recht mussten nach § 285 Nr. 29 HGB bereits vor dem Inkrafttreten des BilRUG Angaben zu temporären Differenzen oder steuerlichen Verlustvorträgen, auf denen die latenten Steuern beruhen sowie deren zugrunde liegenden Steuersätze im Anhang gemacht werden. Mit dem neu eingeführten § 285 Nr. 30 HGB n.F. erweitert der Gesetzgeber die Informationspflichten für ansatzpflichtige Passivüberhänge latenter Steuern dahingehend, dass neben den verbalen Ausführungen der Anfangsbestand, der Endbestand sowie die Veränderung der latenten Steuer während des Berichtsjahres anzugeben sind. Die Regierungsbegründung enthält den Hinweis, dass „insbesondere anzugeben ist, wie sich die entsprechenden latenten Steuern im Geschäftsjahr abgebaut oder aufgebaut haben“. Daraus und aus dem eigentlichen Gesetzeswortlaut lässt sich zwar nicht die Forderung nach einem Steuerspiegel ableiten, jedoch kann zu Darstellungszwecken ein Steuerspiegel zweckmäßig sein. Kleine Kapitalgesellschaften sind von der Angabepflicht befreit.

V. Angabe von außergewöhnlichen und periodenfremden Aufwendungen und Erträgen (§ 285 Nr. 31 und 32 HGB n.F.)

Im Anhang sollen „jeweils der Betrag und die Art der einzelnen Erträge und Aufwendungen von außerordentlicher Größenordnung oder außergewöhnlicher Bedeutung, soweit die Beträge nicht von untergeordneter Bedeutung sind“, angegeben werden (Nr. 31). In diesem Zusammenhang scheint der letzte Zusatz etwas irreführend zu sein, denn es ist kaum vorstellbar, dass ein Betrag von außergewöhnlicher Größenordnung bzw. Bedeutung zugleich von untergeordneter Bedeutung sein kann. Anzugeben sind neben der Betragshöhe auch die Art des Ertrags / Aufwands.

Die periodenfremden Aufwendungen und Erträge findet der Bilanzleser nach neuem Recht ausschließlich im Anhang (Nr. 32). Allerdings sieht § 288 Absatz 1 Nr. 1 und Absatz 2 für kleine und mittelgroße Gesellschaften vor, dass diese Gesellschaften auf diese Informationspflicht verzichten können.

Diese beiden neuen Anhangangaben gehen einher mit der Änderung der GuV-Gliederung, aus der die Posten der außerordentlichen Aufwendungen und Erträge gestrichen wurden (Aufhebung des § 277 Absatz 4 HGB).

VI. Vorgänge von besonderer Bedeutung nach dem Bilanzstichtag (§ 285 Nr. 33 HGB n.F.)

Bisher wurden Ereignisse von besonderer Bedeutung, die sich nach dem Bilanzstichtag ereignet haben, im Lagebericht im Rahmen der Nachtragsberichterstattung erwähnt. Allerdings erachtet der Gesetzgeber die Information als so wichtig, dass mit der Änderung dies zukünftig im Anhang zu erfolgen hat. Danach *„sind Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach Schluss des Geschäftsjahres eingetreten sind und weder in der GuV noch in der Bilanz berücksichtigt sind, unter Angabe ihrer Art und ihrer finanzieller Auswirkungen im Anhang anzugeben“*. Die Formulierung zeigt, dass es hierbei auf die Frage ankommt, ob der Sachverhalt bereits im Zahlenwerk der Bilanz oder der GuV eingebunden ist. Im Kern handelt es sich dabei um die Abgrenzung zwischen werterhellenden und wertbegründenden Sachverhalten. In aller Regel dürften erstgenannte bereits enthalten sein, während die zweiten dann zukünftig im Anhang zu finden sein müssten. Die Informationen müssen laut Gesetzesbegründung nicht quantifiziert werden; es reichen verbale Erläuterungen.

Als berichtspflichtiger Zeitraum kommen mehrere Möglichkeiten in Betracht. Endzeitpunkte der Berichtspflicht können demnach die Aufstellung oder die Feststellung des Abschlusses, die Erteilung des Bestätigungsvermerks bzw. die Ausliefe-

rung des Abschlusses durch den Abschlussprüfer sein. Das Institut der Wirtschaftsprüfer stellt (allerdings für den Lagebericht) auf das Datum des Bestätigungsvermerks ab (vgl. IDW PS 203 Tz. 10). Andere Meinungen in der Literatur favorisieren einen berichtspflichtigen Zeitraum bis zu der Feststellung des Abschlusses. Diese beiden Zeitpunkte erscheinen beide vertretbar zu sein, während die anderen o.g. eher nicht in Betracht kommen dürften.

Für kleine Kapitalgesellschaften ist diese Informationsangabe nicht verpflichtend.

VII. Offenlegung des Ergebnisvorschlages und der Ergebnisverwendung (285 Nr. 34 HGB n.F.)

Alle mittelgroßen und großen Kapital- und Personenhandelsgesellschaften haben nach neuer Gesetzesformulierung den Vorschlag und den Beschluss über die Verwendung des Ergebnisses im Anhang anzugeben. Bislang wurde die Ergebnisverwendung mit Vorschlag und Beschluss im Rahmen der Offenlegung des Jahresabschlusses gemäß § 325 Absatz 1 HGB vorgenommen. Die Angabepflicht beschränkt sich auf die Verwendung des Ergebnisses, d.h. es werden und sollen keine Rückschlüsse auf die Anspruchsberechtigten (Gesellschafter) im Ausschüttungsfall ermöglicht werden. Die verbalen Ausführungen hierzu können u.E. daher recht allgemein gehalten werden.

Diese Vorschrift läuft allerdings in folgenden Fällen ins Leere:

- Personenhandelsgesellschaften verteilen die Gewinnanteile der Gesellschafter in den meisten Fällen bereits am Tage der Bilanzaufstellung, in dem den Kapitalkonten (Verrechnungskonten) der Gesellschafter die Ergebnisanteile zugeschrieben werden.
- Ergebnisabführungsverträge führen zu Jahresergebnissen von null, weil zuvor ein Ausgleich durch Verlustausgleich oder Gewinnabführung gebucht wird.
- In Fällen eines Bilanzverlustes oder eines negativen Gesamtergebnisses entfällt nach h. M. der Vorschlag und Beschluss, da i.d.R. dann keine Ausschüttung oder Rücklagenbildung stattfinden wird.

VIII. Erweiterte Angabepflichten durch die Neubilanzierung von Pensionsrückstellungen

Unabhängig von den durch das BilRUG neu eingeführten Anhangangaben ergeben sich aus der Neubewertung der Pensionsrückstellung ebenfalls zusätzlich Informationspflichten der Bilanzierenden. Der Gesetzgeber hat im Zuge des „Gesetzes zur Umsetzung der Wohnimmobilienkreditrichtlinie und zur Änderung handelsrechtlicher Vorschriften“ die Bewertungsvorschrift für betriebliche Altersversorgungsverpflichtungen (§ 253 Absatz 2 Satz 1 sowie Absatz 6 HGB n.F.) angepasst und den Zeitraum zur Ermittlung des

durchschnittlichen Zinssatzes von sieben auf zehn Jahre verlängert. Zu den Einzelheiten der Neuregelung berichteten wir in unserem Newsletter 05 / 2016.

Aus dieser Neuregelung ergeben sich neben den oben genannten weitere Informationspflichten für den Bilanzierenden, die es zu beachten gilt:

- In jedem Geschäftsjahr ist im Anhang oder unter der Bilanz (z.B. bei Kleinstkapitalgesellschaften, die von der Erstellung eines Anhangs befreit sind) der Unterschiedsbetrag anzugeben, der sich als Unterschiedsbetrag aus der Abzinsung mit dem durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen zehn Jahre einerseits (neuer Bewertungszeitraum) und dem durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen sieben Jahren andererseits (alter Bewertungszeitraum) ergibt (§ 253 Absatz 6 Satz 1 HGB n.F.). Das versicherungsmathematische Gutachten zur Ermittlung der Pensionsrückstellungswerte sollte daher zukünftig beide Werte zwingend enthalten.
- Sollte sich die Gesellschaft dafür entscheiden, von dem Wahlrecht des Artikels 75 Absatz 7 Satz 1 EGHGB Gebrauch zu machen und die Bewertung zum neuen Zinssatz bereits vorzuziehen, so ist die Inanspruchnahme des Wahrechtes ebenfalls im Anhang zu benennen und zu erläutern.

- Der Buchgewinn, der sich aus der Umstellung der Abzinsung ergibt, ist ausschüttungsgesperrt. Seine Betragshöhe ist ebenfalls im Anhang anzugeben.

IX. Fazit

Der Anhang ist um einige Informationspflichten durch das BilRUG erweitert worden und gewinnt als Informationsquelle innerhalb des Jahresabschlusses eine noch größere Bedeutung. Für mittelgroße und große Kapital- und haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften

ist die Aufstellung des Anhangs ab dem Geschäftsjahr 2016 deutlich umfangreicher geworden. Sollten Sie bei der Aufstellung des Anhangs Unterstützung benötigen, stehen wir Ihnen gerne mit Rat und Tat beiseite.

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.