PARTNER FÜR IHR UNTERNEHMEN

Bilanzierung und Wertprüfung nach BilRUG

HANSA PARTNER GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Überblick

Mit dem BilRUG vom 17. 7.2015 hat Deutschland die EU-Bilanzrichtlinie 2013/34 in deutsches Recht umgesetzt.

Damit liegt auf EU-Ebene erstmals seit mehr als 30 Jahren ein einheitliches Regelwerk zu Rechnungslegung vor, das sich sowohl mit dem Einzel- als auch mit dem Konzernabschluss befasst.

Erstanwendung der neuen Regelungen

Freiwillige vorzeitige Anwendung für nach dem 31.12.2013 beginnende Geschäftsjahre

- Anhebung der Schwellenwerte bei der Bestimmung der Größenklassen nach § 267, 267a I n. F. HGB
- Anhebung der Schwellenwerte bei der Bestimmung der Größenabhängigen Befreiung nach § 293 HGB n.F. für die Aufstellung eines Konzernabschlusses
- Die vorzeitige Anwendung der neuen Schwellenwerte setzt allerdings immer die Beachtung der Neudefinition der Umsatzerlöse gem. § 277 I HGB n.F. voraus

Erstanwendung der neuen Regelungen

Zwingende Anwendung für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2015 beginnen.

- Bis auf die neuen Vorschriften rund um die Schwellenwerte dürfen - und müssen - alle anderen neuen handelsrechtliche, aktienrechtlichen und GmbH-rechtlichen Vorschriften sowie die des PublG erst für Geschäftsjahre angewendet werden, die nach dem 31.12.2015 beginnen.

Wesentliche Neuregelungen nach BilRUG im Überblick

- Änderungen in der Bestimmung der Größenklassen nach §§ 267, 293 HGB n.F.
- Der neue Umsatzerlösbegriff (§ 277 I HGB n.F.)
- Abschreibungen von selbst erstellten immateriellen Vermögensgegenständen des AV und des GoFW (§ 253 III HGB n.F.)

Wesentliche Neuregelungen nach BilRUG im Überblick

- Die neue Gewinnausschüttungssperre nach § 272 V HGB n.F.
- Die neue GuV (§275 HGB n.F.)
- Änderung bestehender Anhangsangaben
- Neue Anhangsangaben ab 2016
- Änderungen im Lagebericht inkl. der Erklärung zur Unternehmensführung

Wesentliche Neuregelungen nach BilRUG im Überblick

- Änderungen in der Konzernrechnungslegung
- Erleichterungen für TU nach §§ 264 III u. IV, 264b HGB n.F.
- Auswirkungen auf Abschlussprüfung und Offenlegung

Änderungen in der Bestimmung der Größenklassen nach §§ 267, 293 HGB n.F.

Das BilRUG sieht in § 267 n.F. die Erhöhung der monetären Schwellwerte vor:

	Bilanzsumme T€		Umsatzerlöse T€		Arbeitnehmer	
	bisher	neu	bisher	neu	bisher	neu
Kleinst-KapG	350	350	700	700	10	10
kleine KapG	**4.840**	**6.000**	**9.680**	**12.000**	50	50
mittelgr. KapG	19.250	20.000	38.500	40.000	250	250
große KapG	>19.250	>20.000	>38.500	>40.000	>250	>250

Änderungen in der Bestimmung der Größenklassen nach §§ 267, 293 HGB n.F.

- Bei der Beurteilung, ob die Schwellenwerte an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen über- oder unterschritten sind, sind auch für die Vorjahre bereits die erhöhten Schwellenwerte unter Berücksichtigung des neuen Umsatzerlösbegriffs maßgebend

- Eine Kapitalgesellschaft ist damit zum Abschlussstichtag 31.12.2015 klein, wenn sie
  - zum 31.12.2015 und zum 31.12.2014
  - 2 der 3 Merkmale der neuen Größenkriterien nicht überschreitet

Änderungen in der Bestimmung der Größenklassen nach §§ 267, 293 HGB n.F.

- Ausschluss von Beteiligungsgesellschaften von den Aufstellungserleichterungen für Kleinst-KapG (§ 267 a III Nr. 3 HGB n.F.):
- Beteiligungsgesellschaften sind Unternehmen,
  - deren einziger Zweck darin besteht, Beteiligungen an anderen Unternehmen zu erwerben und
  - die Verwaltung und Verwertung dieser Beteiligungen wahrzunehmen, ohne dass sie unmittelbar oder mittelbar in die Verwaltung dieser Unternehmen eingreifen. Die Ausübung von Gesellschaftsrechten bleibt hierbei außer Betracht.

Änderungen in der Bestimmung der Größenklassen nach §§ 267, 293 HGB n.F.

Das BilRUG sieht in § 293 n.F. die Erhöhung der monetären Schwellwerte vor:

	Bilanzsumme T€		Umsatzerlöse T€		Arbeitnehmer	
	bisher	neu	bisher	neu	bisher	neu
Brutto (nicht konsolidiert)	23.100	24.000	46.200	48.000	250	250
Netto (konsolidiert)	**19.250**	**20.000**	**38.500**	**40.000**	250	250

Änderungen in der Bestimmung der Größenklassen nach §§ 267, 293 HGB n.F.

Bei der Beurteilung, ob die Schwellenwerte an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen über- oder unterschritten sind, sind auch für die Vorjahre bereits die erhöhten Schwellenwerte unter Berücksichtigung des neuen Umsatzerlösbegriffs maßgebend

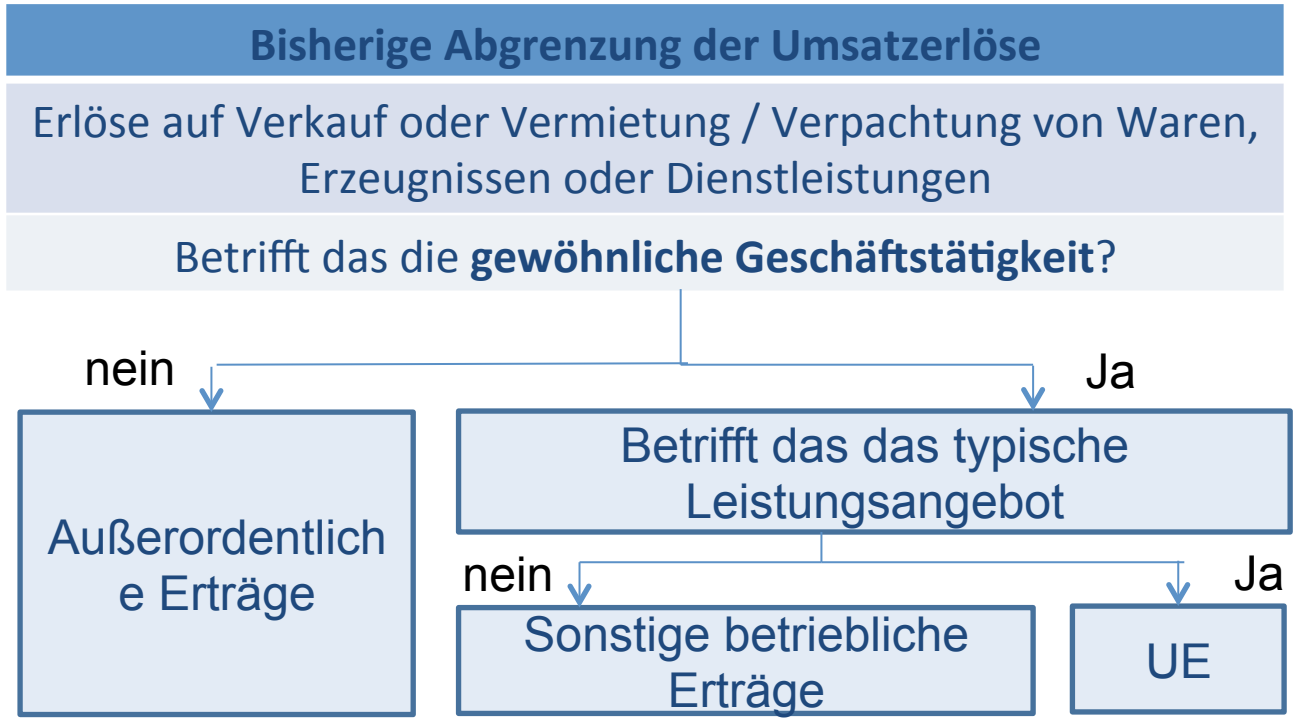
Der neue Umsatzerlösbegriff (§ 277 I HGB n.F.)

Bisherige Abgrenzung der Umsatzerlöse:

- Für die Zuordnung der UE ist derzeit allein entscheidend, ob die Umsätze im Rahmen der
  - für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit eines Unternehmens
  - Typische Leistungsangebote ausgeführt werden.
- Damit sind Umsatzerlöse
  - von den sonstigen betrieblichen Erträgen (atypische Leistungen) und
  - Den außerordentlichen Erträgen (außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit erbrachte Leistungen)

  abzugrenzen.

Der neue Umsatzerlösbegriff (§ 277 I HGB n.F.)



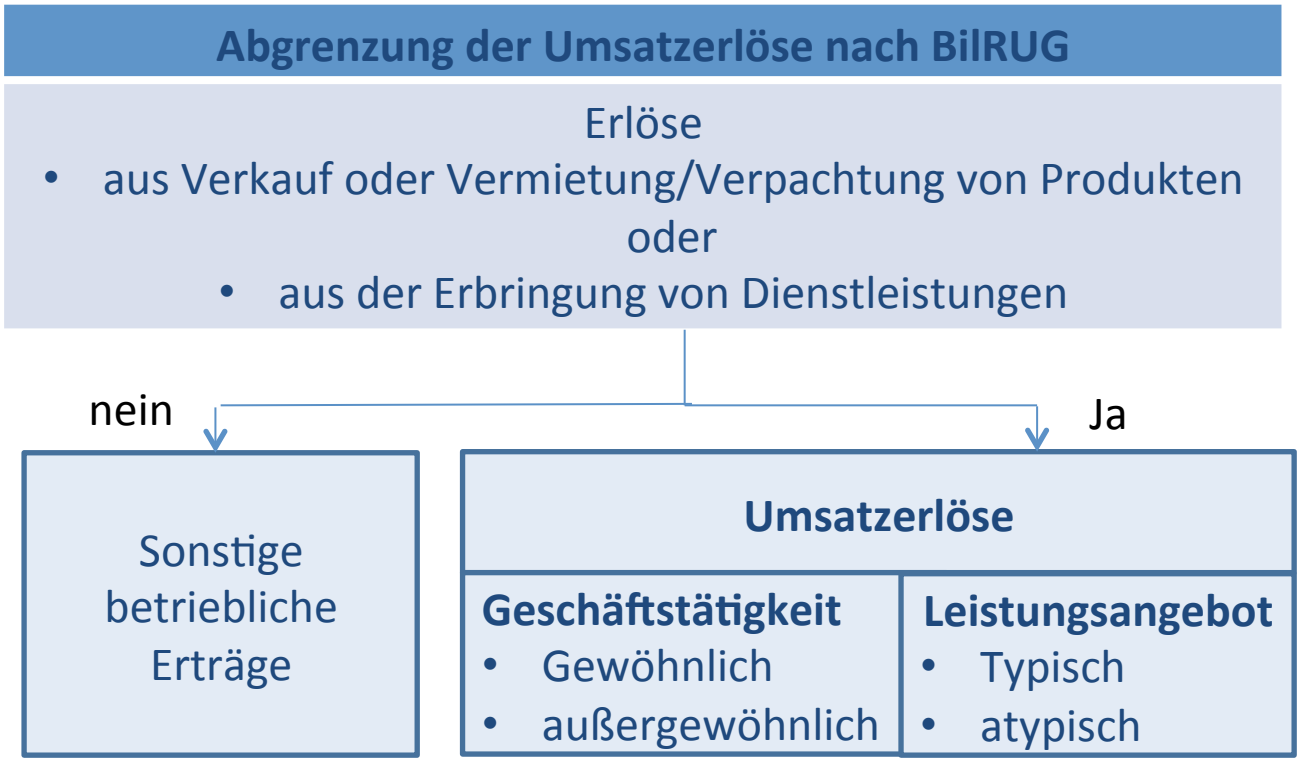
Der neue Umsatzerlösbegriff (§ 277 I HGB n.F.)

Bestimmung der Umsatzerlöse nach BilRUG:

- Erlöse aus dem Verkauf oder der Vermietung/ Verpachtung von Produkten oder aus der Erbringung von Dienstleistungen
- Damit sind die beiden Kriterien
  - Typisches Leistungsangebot und
  - Gewöhnliche Geschäftstätigkeit

  weggefallen.
- Der Umsatzerlösbegriff ist nunmehr der umfassenden Umsatzdefinition des Umsatzsteuerrechts angenähert.

Der neue Umsatzerlösbegriff (§ 277 I HGB n.F.)



Der neue Umsatzerlösbegriff (§ 277 I HGB n.F.)

Nach der BilRUG zählen zu den Umsatzerlösen nunmehr:

- Erlöse aus dem Verkauf von Produkten (Erzeugnisse und Waren)
  - Erzeugnisse haben beim bilanzierenden Unternehmen einen Herstellungsvorgang
  - Waren sind Vermögensgegenstände, die das bilanzierende Unternehmen mit der Absicht erworben hat, diese ohne wesentliche Be- oder Verarbeitung weiter zu veräußern
  - Erzeugnisse und Waren sind im Vorratsvermögen auszuweisen, damit gehören Produkte grundsätzlich zum Vorratsvermögen
  - Nicht zum Vorratsvermögen, sondern zu den sonstigen Vermögensgegenständen gehören nach h.M. Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens, die außerhalb des „normalen Absatzprogramm“ liegen, z.B. zum Verkauf am Markt bestimmte Emissionsberechtigungen. Daher können Produkte definitionsgemäß nur im „normalen Absatzprogramm“ vorkommen

Der neue Umsatzerlösbegriff (§ 277 I HGB n.F.)

Nach dem BilRUG zählen zu den Umsatzerlösen nunmehr:

- Erlöse aus der Vermietung und Verpachtung
  - Nach BilRUG führt die Vermietung und Verpachtung nun grds. bei allen Unternehmen zu Umsatzerlösen, da hier eine Dienstleistung vorliegt. Darunter fällt dann z.B. die Vermietung
    - von Werkswohnungen oder
    - von Maschinen

Der neue Umsatzerlösbegriff (§ 277 I HGB n.F.)

Nach dem BilRUG zählen zu den Umsatzerlösen nunmehr:

- Erlöse aus der Erbringung von Dienstleistungen
  - Voraussetzung für eine Dienstleistung ist ein Leistungsaustausch, unabhängig davon ob dieser zur gewöhnlichen Geschäftstätigkeit gehörend ist oder nicht, daher stellen nunmehr UE dar:
    - Beratungsleistungen
    - Lizenzierungen,
    - Gelegentliche Reparatur-, Instandhaltungs- und Wartungsleistungen,
    - Gelegentliche Vermittlungsgeschäfte oder
    - Personalüberlassungen eines Industrieunternehmens
    - unechter Schadenersatz z.B. für die vorzeitige Räumung eines angemieteten Gebäudes

Der neue Umsatzerlösbegriff (§ 277 I HGB n.F.)

Nach dem BilRUG zählen zu den Umsatzerlösen nunmehr:

- Erlöse aus der Erbringung von Dienstleistungen
  - Voraussetzung für eine Dienstleistung ist ein Leistungsaustausch, unabhängig davon ob dieser zur gewöhnlichen Geschäftstätigkeit gehörend ist oder nicht, daher stellen nunmehr UE dar:
    - Konzernumlagen, die regulär am Markt bezogen werden könnten wie z.B.
      - die Übernahme von Buchhaltungstätigkeiten
      - Marktforschung
      - Beratungsleistungen
      - Mitarbeiterüberlassungen
      - Nutzungsrechte an Patenten, Lizenzen und Marken
      - Managementleistungen

Der neue Umsatzerlösbegriff (§ 277 I HGB n.F.)

- Um die Erlöse kenntlich zu machen, die nicht im Rahmen des für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit typischen Leistungsangebots erzielt wurden, darf nach § 265 V HGB n.F. eine entsprechende Untergliederung der Umsatzerlöse in der GuV erfolgen.
- Mittelgroße und große Gesellschaften haben jedoch zu prüfen, ob die nicht aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit resultierenden UE in die Aufgliederung im Anhang gem. § 285 Nr. 4 HGB nach Tätigkeitsbereichen gesondert aufzunehmen ist.

Der neue Umsatzerlösbegriff (§ 277 I HGB n.F.)

Nach der BilRUG zählen zu den sonstigen betrieblichen Erträgen:

- Erlöse aus dem Verkauf von nicht mehr benötigten Roh,- Hilfs- und Betriebsstoffe, da keine Produkte
  - unterlagen nicht einem Herstellungsvorgang
  - wurden nicht mit der Absicht der Weiterveräußerung erworben
- Erlöse aus dem Verkauf von Anlagevermögen

Der neue Umsatzerlösbegriff (§ 277 I HGB n.F.)

Nach der BilRUG zählen zu den sonstigen betrieblichen Erträgen:

- Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen
- Erträge aus Zuschreibungen
- Erträge aus Wechselkursen
- Erträge aus echtem Schadenersatz (d.h. solchem, der geleistet wird, weil der Leistende nach Gesetz oder Vertrag für einen Schaden einzustehen hat und nicht, weil der Anspruchsberechtigte eine Dienstleistung erbracht hat)

Der neue Umsatzerlösbegriff (§ 277 I HGB n.F.)

Nach der BilRUG zählen zu den sonstigen betrieblichen Erträgen:

- Entgelte, die ein Mutterunterunternehmen eher wegen seiner Gesellschafterstellung erhält, z.B.
  - die Haftungsvergütung für die Übernahme der persönlichen Haftung
  - Umlagen für vom Mutterunternehmen bei den Tochterunternehmen eingesetzte Geschäftsführer (wenn die Mitarbeiterüberlassung mit den Interessen des Gesellschafters verknüpft werden)
- Oder denen kein konkreter Leistungsaustausch zugrunde liegt, z.B.
  - Allg. Managementumlagen für Konzernführungsaufgaben
  - Aufwandszuschuss ohne konkrete Gegenleistungsverpflichtung
    - z.B. Kostenerstattung für die freiwillige JAP
  - im Wege des Forderungsverzichts erhaltener Sanierungszuschuss

Der neue Umsatzerlösbegriff (§ 277 I HGB n.F.)

Steuerabzug

- Die „direkt mit dem Umsatz verbundenen Steuern“ sind nunmehr zwingend von den UE zu kürzen
  - D.h. diejenigen Verbrauchsteuern die in der jeweiligen Branche beim Steuerschuldner (=bilanzierenden Unternehmen) im Regelfall zeitgleich oder nahezu zeitgleich mit dem Umsatzakt und damit der Erfassung von UE in der GuV auszuweisen sind. Dieses sind z.B.
    - Energiesteuer bei Gasvertiebsgesellschaften
    - Stromsteuer von Stromvertriebsgesellschaften

Der neue Umsatzerlösbegriff (§ 277 I HGB n.F.)

Steuerabzug

- Die „direkt mit dem Umsatz verbundenen Steuern“ sind nunmehr zwingend von den UE zu kürzen
  - Weitere Verkehrssteuern in diesem Bereich könnten sein
    - Biersteuer
    - Schaumweinsteuer
    - Mineralölsteuer
    - Tabaksteuer
    - Kaffeesteuer

Der neue Umsatzerlösbegriff (§ 277 I HGB n.F.)

Auswirkungen auf andere Jahresabschlussposten

- Zunächst geht der erweiterte Ausweis der UE zu Lasten der sbE bzw. aoE.
- Daneben ist aber auch der Ausweis der Forderungen LuL betroffen
  - Hier werden nach h.M. alle Forderungen ausgewiesen, die aus Geschäften resultieren, die zu UE geführt haben.
- Darüber hinaus sind unter Umständen Aufwendungen aus dem sbA in den Materialaufwand umzugliedern
  - Wenn künftig UE ausgewiesen werden, sind konsequenterweise bezogene Vorleistungen im Materialaufwand auszuweisen
  - Bei Konzernumlagen z.B. müssen die bezogenen Vorleistungen z.B. Mietaufwendungen und bezogene Dienstleistungen unter den bezogenen Leistungen im Materialaufwand ausgewiesen werden.

Der neue Umsatzerlösbegriff (§ 277 I HGB n.F.)

Vorjahreszahlen

- Führt die neue Umsatzerlösdefinition zu wesentlichen Änderungen der UE, Forderungen aus LuL, Materialaufwendungen etc. dann sind die Vorjahrsbeträge nicht mit denen des laufenden Jahres vergleichbar:
  - Nach Art. 75 II 3 EGHGB muss die Vergleichbarkeit für die UE durch
    - eine Erläuterung inkl. nachrichtlicher Darstellung des Vorjahresbetrages wie er sich nach der neuen Umsatzerlösdefinition ergeben hätte
    - und einem Hinweis im Anhang

    wiederhergestellt werden

Der neue Umsatzerlösbegriff (§ 277 I HGB n.F.)

Vorjahreszahlen

- Führt die neue Umsatzerlösdefinition zu wesentlichen Änderungen der UE, Forderungen aus LuL, Materialaufwendungen etc. dann sind die Vorjahrsbeträge nicht mit denen des laufenden Jahres vergleichbar:
  - Nach § 265 II 2 und 3 HGB muss die Vergleichbarkeit für die übrigen sich ändernden Posten wahlweise durch
    - Quantitative Erläuterungen im Anhang oder
    - Eine Anpassung der Vorjahresbeträge und quantitative Erläuterungen im Anhang

    wiederhergestellt werden
  - Beachte: sollten sich durch die Umgliederungen bei den GuV-Posten gegenüber dem Vorjahr außergewöhnliche Größenordnungen oder Bedeutungen ergeben, dann ist hierüber nach § 285 Nr. 31 HGB auch eine zahlenmäßig Angabe im Anhang erforderlich

Der neue Umsatzerlösbegriff (§ 277 I HGB n.F.)

Vertragsinventur

- Nehmen vertragliche Vereinbarungen, wie z.B.
  - Kreditverträge
  - Tantieme-Regelungen
  - Vereinbarungen über Rabatte oder Boni
  - Verträge über Provisionen
  - Nutzungsvereinbarungen für Rechte

  auf die Höhe der Umsatzerlöse Bezug, kann eine Anpassung an die neue Umsatzerlösdefinition geboten sein.

Abschreibungen von selbst erstellten immateriellen Vermögensgegenständen des AV und des GoFW (§ 253 III HGB n.F.)

- Regelfall:
  - Abschreibung über die verlässlich geschätzte betriebliche ND
- Ausnahme bei standardisierter ND:
  - § 253 III HGB n.F. legt nunmehr die Abschreibungsdauer bei aktivierten
    - GoFW, die aus Erwerbsvorgängen herrühren, die in GJ erfolgt sind, die nach dem 31.12.2015 begonnen haben
    - Selbst geschaffenen immateriellen VG des AV, die nach dem 31.12.2015 aktiviert werden

    bei denen die Nutzungsdauer ausnahmsweise nicht verlässlich bestimmt werden kann auf 10 Jahre fest

Abschreibungen von selbst erstellten immateriellen Vermögensgegenständen des AV und des GoFW (§ 253 III HGB n.F.)

Anhangsangaben:

- Wer bislang einen GoFW über mehr als fünf Jahre abschreibt, muss die Gründe für die Annahme der ND im Anhang angeben.
- Der neue § 285 Nr. 13 HGB n.F. verlangt nunmehr unabhängig von der Nutzungsdauer des GoFW immer eine Erläuterung des Zeitraums über den der GoFW abgeschrieben wird, somit muss die Erläuterung auch für eine Nutzungsdauer von weniger als fünf Jahren erfolgen.
  - Die Erläuterungspflicht gilt auch für sog. Alt-GoFW.

Die neue Gewinnausschüttungssperre nach § 272 V HGB n.F.

Nach § 272 V S. 1 HGB n.F. haben Gesellschaften zum Stichtag eine Rücklage zu bilden, wenn die

- Beteiligungserträge die Beträge übersteigen
  - die als Dividenden oder Gewinnanteile eingegangenen sind oder
  - auf deren Zahlung ein Anspruch besteht
- Die Regelung wurde in das HGB aufgenommen, da die EU Richtlinie ausdrücklich eine Ausschüttungssperre verlangt

Die neue Gewinnausschüttungssperre nach § 272 V HGB n.F.

Die Rücklage ist wieder aufzulösen, wenn

- der Beteiligungsertrag ausgeschüttet wurde oder
- ein Anspruch auf Ausschüttung entstanden ist
  - Für einen solchen Anspruch genügt es, dass die Gesellschaft den Beteiligungsertrag so gut wie sicher vereinnahmen wird, auch wenn ein Beschluss des Beteiligungsunternehmens zur Gewinnverwendung noch aussteht.

Die neue Gewinnausschüttungssperre nach § 272 V HGB n.F.

Würdigung

- Mit der - im Gesetz umgesetzten- Beschlussempfehlung des Rechtsausschusses, dass die neue Ausschüttungssperre nicht erfüllt sein solle, wenn der Gesellschafter einen „so gut wie sicheren Anspruch“ auf den Gewinn habe, wird die geltende Rechtslage bewahrt.
- Damit hat die neue Ausschüttungssperre keinen sachlichen Anwendungsbereich mehr
- Die neu zu bildende Rücklage kommt nicht zu Stande, da bei phasengleicher Vereinnahmung der Beteiligungserträge immer ein so gut wie sicherer Anspruch auf deren Zahlung besteht.

Die neue GuV (§275 HGB n.F.)

Mit dem BilRuG ändert sich der Ausweis von Aufwendungen und Erträgen:

- Neudefinitionen der Umsatzerlöse gem. § 277 I HGB n.F.
- Wegfall des außerordentlichen Ergebnisses
- Wegfall des Zwischenergebnisses „Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit“
- Einfügung eines Zwischenergebnisses „Ergebnis nach Steuern“
- Gliederung GUV.docx

Die neue GuV (§275 HGB n.F.)

Mit dem BilRuG wird der Ausweis von außerordentlichen Aufwendungen und Erträgen abgeschafft

- Aber: davon-Vermerk in der GuV bei den sonstigen betrieblichen Aufwendungen bzw. sonstigen betrieblichen Erträgen für
  - Erträge und Aufwendungen nach Art. 67 EGHGB
    - Aufwendungen aus der Ansammlung des aus BilMoG-Umstellung resultierenden Unterdeckungsbetrags bzgl. Pensionsrückstellungen
    - Erträge aus der Auflösung im Rahmen der BilMoG-Umstellung beibehaltenen Rückstellungen
  - Alternativ Aufgliederung im Anhang

Die neue GuV (§275 HGB n.F.)

Mit dem BilRuG wird der Ausweis von außerordentlichen Aufwendungen und Erträgen abgeschafft

Aber: Angabe der außerordentlichen Erträge und Aufwendungen im Anhang

Änderung bestehender Anhangsangaben

Das BilRuG formuliert **20 Befreiungen** von bisherigen Anhangsangabe-pflichten für **kleine KapG/PHG nach § 264a#**	
§§ HGB	Von nachfolgenden Anhangsangaben sind kleine KapG/PHG nach § 264a nach BilRuG **befreit:**
264c II 9	Ausstehende Einlage der Kommanditisten
265 IV 2	Ergänzende Angaben zu mehreren Geschäftszweigen
285 Nr. 8 b)	Angaben zum Personalaufwand bei Anwendung des UKV
285 Nr. 10	Mitglieder Geschäftsführungsorgan, AR
285 Nr. 11	Angaben zum Beteiligungsbesitz (Anteilsbesitzliste)
285 Nr. 11 a	Angaben, für wen unbeschränkt gehaftet wird
285 Nr. 11 b	Angaben zu Beteiligungsbesitz bei börsennotierten KapG > 5 %

Änderung bestehender Anhangsangaben

Das BilRuG formuliert **20 Befreiungen** von bisherigen Anhangsangabe-pflichten für **kleine KapG/PHG nach § 264a**	
§§ HGB	Von nachfolgenden Anhangsangaben sind kleine KapG/PHG nach § 264a nach BilRuG **befreit:**
285 Nr. 14	Angabe zum größten Konzernkreis
285 Nr. 15	Angabe des persönlich haftenden Gesellschafters bei PHG
285 Nr. 18	a) Buchwert und beizulegender Zeitwert von über dem Zeitwert ausgewiesenen FAV b) Gründe für unterlassene außerplanmäßige Abschreibung
285 Nr. 24	Bewertungsangaben zu Pensionsrückstellungen
285 Nr. 26	Angaben zu Anteilen an Investmentvermögen

Änderung bestehender Anhangsangaben

Das BilRuG formuliert **20 Befreiungen** von bisherigen Anhangsangabe-pflichten für **kleine KapG/PHG nach § 264a**	
§§ HGB	Von nachfolgenden Anhangsangaben sind kleine KapG/PHG nach § 264a nach BilRuG **befreit:**
285 Nr. 27	Gründe für das Risiko der Inanspruchnahme bei Haftungsverhältnissen
285 Nr. 28	Aufgliederung der Ausschüttungssperre
§§ AktG	Von nachfolgenden Anhangsangaben sind kleine KapG/PHG nach § 264a nach BilRuG **befreit:**
160 I Nr. 1 u. 3	Angaben zu Vorratsaktien und Angaben zu den Aktien jeder Gattung
160 I Nr. 4	Angaben zu genehmigten Kapital
160 I Nr. 7 u. 8	Angaben zu wechselseitigen Beteiligungen und Angaben zu verschiedenen Anteilseignern

Änderung bestehender Anhangsangaben

Nach BilRuG kommen **3 neue Angangsangaben** für **kleine KapG/PHG nach § 264a dazu:**	
§§ HGB	**Neue Angabepflichen** für kleine KapG/PHG nach § 264 a: **Für diese Angaben galt früher die Befreiungsvorschrift**
285 Nr. 3a	Keine Befreiung mehr von der Angabepflicht der sonstigen finanziellen Verpflichtung
285 Nr. 7	Keine Befreiung mehr von der Angabepflicht der durchschnittlichen Zahl der Arbeitnehmer; allerdings keine Trennung nach Gruppen erforderlich
285 Nr. 31	Keine Befreiung mehr von der Angabepflicht von außerordentlichen (nun außergewöhnlichen) Aufwendungen und Erträgen

Änderung bestehender Anhangsangaben

Nach BilRuG kommt eine **neue Angangsangabe** für **mittelgroße KapG/PHG nach § 264a dazu:**	
§§ HGB	**Neue Angabepflichen** für mittelgroße KapG/PHG nach § 264 a: **Für diese Angaben galt früher die Befreiungsvorschrift**
285 Nr. 21	Keine Befreiung mehr von der Angabe der marktunüblichen Geschäfte • mit einem Gesellschafter, • mit einem Unternehmen, an dem die KapG selbst beteiligt ist • mit Mitgliedern des Geschäftsführungsorgans • mit Mitgliedern des Aufsichtsorgans oder • mit Mitgliedern des Verwaltungsorgans

Änderung bestehender Anhangsangaben

Das BilRuG formuliert **14 Änderungen in bestehenden Anhangsangaben**				
§§ HGB	**Geänderte Anhangsangaben:**	**klein**	**mittel**	**groß**
268 V 1	Zusätzliche Angaben von **Verbindlichkeiten** mit einer **Restlaufzeit von mehr als 1 Jahr** bei jedem gesondert ausgewiesenen Posten – auch bei den davon Vermerken- **Beachte**: Hier ist auch die Angabe von Vorjahrszahlen erforderlich da es sich um Bilanzvermerke handelt	x	x	x
268 VII	Zusätzlich gesonderte Angabe der Haftungsverhältnisse aus **Verpflichtungen betreffend Altersversorgung und gegenüber assoziierten Unternehmen** **Beachte:** Alle Angaben zu den Haftungsverhältnissen sind nunmehr zwingend im Anhang zu machen. **Der Ausweis unter der Bilanz ist nicht mehr zulässig.**	x	x	x

Änderung bestehender Anhangsangaben

Das BilRuG formuliert **14 Änderungen in bestehenden Anhangsangaben**				
§§ HGB	**Geänderte Anhangsangaben:**	**klein**	**mittel**	**groß**
284 III 3	Erweiterung des Anlagenspiegels um zusätzliche Aufgliederungen der AfA auf die einzelnen Posten des AV **Entwicklung der Abschreibungen** kumuliert 01.01.2016 / Zugang GJ / Zuschreibung GJ / kumuliert Zugang GJ / Umbuchung / Abgang kumuliert / kumuliert 31.12.2016		x	x
285 Nr. 3	Zusätzliche Angaben der **finanziellen Auswirkungen** von nicht in der Bilanz enthaltenen Geschäften		x	x
285 Nr.3a	Zusätzliche Angabe der sonstigen finanziellen Verpflichtungen **betr. Altersversorgung und gegenüber assoziierten Unternehmen**	x	x	x

Änderung bestehender Anhangsangaben

Das BilRuG formuliert **14 Änderungen in bestehenden Anhangsangaben**				
§§ HGB	**Geänderte Anhangsangaben:**	**klein**	**mittel**	**groß**
285 Nr. 4 286 II	Aufgliederung der Umsatzerlöse angepasst an den neuen Umsatzerlösbegriff **Schutzklausel nicht mehr für Unternehmen, an denen die KapG mind. zu 20 % beteiligt ist**			x
285 Nr. 9c	Angaben auch der erlassenen Vorschüsse/Kredite an Geschäftsführungsorgane	x	x	x
285 Nr. 11	Angabe Beteiligungsbesitz wegen Beteiligungsvermutung **auch unter 20 % , wenn es sich um Beteiligungen nach § 271 I HGB handelt**		x	x
285 Nr. 13	**Erläuterung des Zeitraums, über den ein entgeltlicher GoFW abgeschrieben wird**	x	x	x

Änderung bestehender Anhangsangaben

Das BilRuG formuliert **14 Änderungen in bestehenden Anhangsangaben**				
§§ HGB	**Geänderte Anhangsangaben:**	**klein**	**mittel**	**groß**
285 Nr. 14 a	Angabe des kleinsten Konsolidierungskreises auch für kleine KapG, allerdings hier ohne Angabe des Orts, wo er KoA des Mutterunternehmens erhältlich ist	x	x	x
285 Nr. 31	Erläuterung der **außergewöhnlichen Posten** auf Ebene der einzelnen Posten; kleine KapG sind nicht mehr befreit	x	x	x
§§ AktG	**Geänderte Anhangsangaben:**			
152 II, IV	Darstellung der Veränderung der Kapitalrücklage **- für kleine AG verpflichtend in der Bilanz**	x	x	x

Änderung bestehender Anhangsangaben

Das BilRuG formuliert **14 Änderungen in bestehenden Anhangsangaben**				
§§ AktG	**Geänderte Anhangsangaben:**	**klein**	**mittel**	**groß**
152 III, IV	Darstellung der Veränderung der Gewinnrücklage - **für kleine AG verpflichtend in der Bilanz**	x	x	x
160 I Nr. 2	Angaben zu eigenen Aktien, für **kleine AG** keine vollumfängliche Angabepflicht mehr	x	x	x

Neue Anhangsangaben ab 2016

Das BilRuG formuliert **8 neue Anhangsangaben**				
§§ HGB	**Neue Anhangsangaben:**	**klein**	**mittel**	**groß**
264 Ia	Angaben zur Identifikation des Unternehmens - **Firma, Sitz, Registergericht**, **Handelsregisternummen**, ggf. die Tatsache der Liquidation oder Abwicklung - Für **Kleinst-KapG** bietet sich ein Deckblatt an, da sie keinen Anhang aufstellen	x	x	x
284 I	Anhangsangaben zu den einzelnen Posten der Bilanz und GuV sind jetzt **zwingend in der Reihenfolge** darzustellen, in der die zugehörigen Posten in der Bilanz und GuV abgebildet werden	x	x	x

Neue Anhangsangaben ab 2016

Das BilRuG formuliert **8 neue Anhangsangaben**				
§§ HGB	**Neue Anhangsangaben:**	**klein**	**mittel**	**groß**
285 Nr. 33	**Vorgänge von besonderer Bedeutung nach dem Bilanzstichtag (Nachtragsberichterstattung)** - Die Angabe verschiebt sich aus dem LB in den Anhang - Auch Negativerklärung - Anzugeben sind sowohl die Art wie auch ihre „finanziellen“ Auswirkungen		x	x
285 Nr. 34	Angabe des Ergebnisverwendungsvorschlags oder -beschlusses **Beachte:** Die GmbH ist gesetzlich nicht verpflichtet einen Ergebnisverwendungsvorschlag zu unterbreiten. Für die GmbH muss sich die Verpflichtung auf den Ergebnisverwendungsbeschluss reduzieren. Dieser liegt jedoch regelmäßig bei der Aufstellung des JA noch nicht vor.		x	x

Neue Anhangsangaben ab 2016

Das BilRuG formuliert **8 neue Anhangsangaben**				
EGHGB	**Neue Anhangsangaben:**	**klein**	**mittel**	**groß**
Art 75 II	**Bei der erstmaligen Anwendung des BilRUG ist auf die fehlende Vergleichbarkeit der Umsatzerlöse hinzuweisen und diese zu erläutern.** **Beachte:** • **Es ist nachrichtlich für die UE des Vorjahres der Betrag anzugeben, der sich bei der Anwendung der neuen Umsatzerlösdefinition für das Vorjahr ergeben hätte.** • **Nach § 265 II 2,3 HGB gilt das allerdings für alle nicht vergleichbaren Vorjahresbeträge, somit ist im Anhang auf alle Veränderungen einzugehen, die sich in der Bilanz und GuV aus der Neudefinition der UE ergeben haben.**	x	x	x

Neue Anhangsangaben ab 2016

Beachte:

- Der Wegfall der gesonderten Angabe zur Währungsumrechnung nach § 284 II Nr. 3 bzw. 313 I S.2 Nr. 2 HGB a.F. ist materiell ohne Bedeutung,
- da bereits nach § 284 II Nr. 1 alle angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden für alle Posten der Bilanz und GuV angegeben werden müssen.
- Dieses erfasst auch die Angabe zur Grundlage der Währungsumrechnung.

Neue Anhangsangaben ab 2016 (KA)

Das BilRuG formuliert **5 neue Konzernabhangsangaben (ohne entsprechende Änderung im Anhang des Einzelabschlusses)**	
§§ HGB	**Neue Angaben im Konzernanhang:**
313 II Nr. 6	**Zusatzangaben im Fall unbeschränkt haftender Gesellschaften** • Haftet MU oder ein einbezogenes TU als Gesellschafter eines Unternehmens unbeschränkt, ist diese Tatsache sowie Name, Sitz und Rechtsform dieses Unternehmens im Konzernanhang anzugeben.
313 II Nr. 7 und 8	**Angaben zu übergeordneten Mutterunternehmen für den größten/ kleinsten Konsolidierungskreis**
313 VI i.V.m. 284 II Nr. 4	Angaben über die Einbeziehung von Fremdkapitalzinsen in die Herstellungskosten

Neue Anhangsangaben ab 2016 (KA)

Das BilRuG formuliert **5 neue Konzernabhangsangaben (ohne entsprechende Änderung im Anhang des Einzelabschlusses)**	
§§ HGB	**Neue Angaben im Konzernanhang:**
314 I Nr. 4	Aufschlüsselung des Personalaufwands bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens
314 I Nr. 6c	Keine Berichtspflicht mehr über Zinssätze und Bedingungen der gewährten Kredite und Vorschüsse an Organmitglieder

Änderungen im Lagebericht inkl. der Erklärung zur Unternehmensführung

Das BilRuG formuliert 3 **Änderungen/Neuerungen für den Lagebericht**	
§§ HGB	**Neue Angaben/Änderungen im Lagebericht:**
289 II	• Muss-statt Sollvorschriften (keine materielle Änderung) • Verlagerung des Nachtragsberichts in den Anhang • hier wird bei berichtspflichtigen Vorgängen ein Verweis auf den Anhang empfohlen, damit der LB ein eigenständiges Berichtsinstrument bleibt. • Verweispflicht auf etweiige Anhangsangaben nach § 160 I Nr. 2 AktG über den Bestand an eigenen Aktien der berichtenden Gesellschaft

Änderungen im Lagebericht inkl. der Erklärung zur Unternehmensführung

Das BilRuG formuliert 3 **Änderungen/Neuerungen für den Konzernlagebericht (ohne entsprechende Änderung des Lageberichts)**	
§§ HGB	**Neue Angaben/Änderungen im Konzernlagebericht:**
315 II Nr. 3	Angaben über Zweigniederlassungen sind nunmehr auch im Konzernlagebericht anzugeben; hier ist zu berichten über • Zweigniederlassungen des MU • Zweigniederlassungen der vollkonsolidierten TU • Zweigniederlassungen der quotal konsolidierten Gemeinschaftsunternehmen
315 V	Erklärung zur Unternehmensführung nunmehr auch für den Konzernlagebericht - Gilt nur für börsennotierte Mutterunternehmen

Änderungen in der Konzernrechnungslegung

- **§ 301 II S. 3 HGB n.F.:** Für den Fall, das ein MU erstmalig einen Konzernabschluss aufstellt, fordert der Gesetzgeber, das für die Erstkonsolidierung die Wertansätze zum Zeitpunkt der Einbeziehung des Tochterunternehmens in den Konzernabschluss zugrunde zu legen sind. In Ausnahmefällen gibt es allerdings nunmehr ein Wahlrecht , doch den Wert zu nehmen, an dem das Unternehmen Tochterunternehmen geworden ist.

- **§ 307 HGB n. F.** : Anteile anderer Gesellschafter sind zukünftig als **„nicht beherrschende Anteile“** zu bezeichnen.

- **§ 312 i.V.m § 304 HGB n.F.:** Für die Anwendung der Equity-Methode nach § 312 HGB n.F. wird lediglich die analoge Vornahme der Zwischenergebniseliminierung (§ 304 HGB) gefordert, soweit die für die Beurteilung maßgeblichen Sachverhalte bekannt oder zugänglich sind, und zudem auf die latenten Steuern (§ 306 HGB) verwiesen. Eine Zwischenergebniseliminierung darf unterbleiben, wenn sie für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der VFE-Lage des Konzerns von untergeordneter Bedeutung ist.

Erleichterungen für TU nach §§264 III u. IV, 264b HGB n.F.

- Voraussetzung in § 264 III ist nunmehr eine Einstandspflicht des MU für die Verpflichtungen der zu befreienden TU; in der Literatur wird die Meinung vertreten, dass
  - eine Verlustübernahmeverpflichtung nach § 302 AktG oder
  - eine sonstige gesetzliche Haftungsverpflichtung

  ein aus Sicht der Gläubiger gleichwertigen Schutz darstellen.

Erleichterungen für FU nach §§264 III u. IV, 264b HGB n.F.

- Um die Befreiungsvorschriften in Anspruch zu nehmen ist künftig auch eine Offenlegung des geprüften Konzernabschluss und Konzernlageberichts in englischer Sprache durch das MU zugelassen.

- Die übrigen Änderungen der §§ 264 III und IV, 264b HGB n.F. haben überwiegend klarstellenden Charakter.

Auswirkungen auf Abschlussprüfung und Offenlegung

Neben redaktionellen Änderungen ergeben sich durch das BilRUG vor allem Anpassungen bzgl. der Prüfung des Lageberichts und der Prüfungsaussage dazu im Bestätigungsvermerk:

- Nach § 317 II HBG n.F. hat der Abschlussprüfer den Lagebericht darauf zu prüfen,
  - ob der Lagebericht mit dem Abschluss sowie mit den bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnissen im Einklang steht
  - ob der Lagebericht insgesamt ein zutreffendes Bild von der Lage des Unternehmens vermittelt
  - ob die Chancen und Risiken der künftigen Entwicklung zutreffend dargestellt sind
  - NEU: ob der Lagebericht nach den geltenden gesetzlichen Vorschriften aufgestellt wurde
    - Beachte: Nach IDW PS 350 erstreckte sich die Prüfung des Lageberichts schon immer auf die „Einhaltung der Grundsätze zur Lageberichtserstattung“

Auswirkungen auf Abschlussprüfung und Offenlegung

Neben redaktionellen Änderungen ergeben sich durch das BilRuG vor allem Anpassungen bzgl. der Prüfung des Lageberichts und der Prüfungsaussage dazu im Bestätigungsvermerk:

- Nach § 322 VI HBG n.F. wird die Berichterstattung über die Gesetzmäßigkeit des Lageberichts nunmehr ebenfalls konsequent im Bestätigungsvermerk getroffen und richtet sich an die interessierte Öffentlichkeit:
  - Somit ist der Bestätigungsvermerk zu erweitern:
    - um die Aussage, ob die gesetzlichen Vorschriften zur Aufstellung des Lageberichts beachtet worden sind.

Auswirkungen auf Abschlussprüfung und Offenlegung

- § 325 I Nr. 1 HGB n.F formuliert zur Offenlegungspflicht:
  - festgestellte oder gebilligte Jahresabschluss,
  - den Lagebericht und
  - den Bestätigungs-/Versagungsvermerk.
- Innerhalb einer Frist von max. 12 Monaten nach dem Bilanzstichtag (§ 325 Ia 1 HGB n.F.)
  - Es ist damit nicht mehr zulässig, dass Unternehmen zur Wahrung der Offenlegungsfrist zunächst ungeprüfte JA und LB einreichen und den BV später nachreichen.

Auswirkungen auf Abschlussprüfung und Offenlegung

- § 325 I Nr. 2 und Ib HGB n.F formuliert zur Offenlegungspflicht:
  - Bericht des Aufsichtsrates,
  - Entsprechenserklärung
  - Beschluss über die Ergebnisverwendung (soweit nicht im Anhang enthalten)
    - der Ergebnisverwendungsvorschlag ist nach § 285 Nr. 34 HGB n.F. nunmehr im Anhang anzugeben und damit Bestandteil des JA
- Wenn 1 Jahr vorbei, unverzüglich nach ihrem Vorliegen. (§ 325 Ia 2 HGB n.F.)

Kontakt

HANSA PARTNER GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Kehrwieder 11
D-20457 Hamburg

Tel.: +49 (40) 37637-0
Fax: +49 (40) 37637-300
E-Mail: info@hansapartner.de
Internet: www.hansapartner.de