


Vortrags- und Diskussionsveranstaltung  
der IDW Landesgruppe Nordrhein-Westfalen  
am 03.03.2016 in Düsseldorf

# **Anwendungsfragen zum BilRUG**

WP Dr. Frank Richter

WIRTSCHAFT BRAUCHT VERTRAUEN. 

---

# Anwendungsfragen zum BilRUG

sowie zum Umsetzungsgesetz zur Transparenzrichtlinie-  
Änderungsrichtlinie

WP Dr. Frank Richter

WIRTSCHAFT BRAUCHT VERTRAUEN. 

## Gliederung

1. Vorbemerkungen
2. Änderungen im Jahresabschluss und Lagebericht
3. Änderungen im Konzernabschluss und Konzernlagebericht
4. Änderungen in Bezug auf die Offenlegung
5. Zahlungsbericht und Konzernzahlungsbericht
6. Erstanwendung
7. Exkurs: Neuerungen in der Zwischenberichterstattung

WIRTSCHAFT BRAUCHT VERTRAUEN. 

# 1 Vorbemerkungen

## Gegenstand des BilRUG

- Umsetzung der EU-Bilanzrichtlinie 2013/34/EU in deutsches Recht
- Ziele der EU-Bilanzrichtlinie:
  - Harmonisierung der Rechnungslegung im Jahres- und Konzernabschluss
  - Verringerung bürokratischer Belastungen für kleinere und mittlere Unternehmen
  - Stärkung der Transparenz im Rohstoffsektor
- Änderungen im HGB, PubliG, AktG, GmbHG und sonstigen Bundesrecht

WIRTSCHAFT BRAUCHT VERTRAUEN. 

# 2

## Änderungen im Jahresabschluss und Lagebericht

### Befreiung nach § 264 Abs. 3 HGB – Hintergrund

Kapitalgesellschaften, die als Tochterunternehmen in den Konzernabschluss eines Mutterunternehmens (MU) mit Sitz in EU/EWR einbezogen sind, können unter bestimmten Voraussetzungen darauf verzichten,

- Jahresabschluss und Lagebericht nach den ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften aufzustellen,
- prüfen zu lassen und
- offenzulegen

## Befreiung nach § 264 Abs. 3 HGB – kumulative Voraussetzungen

- (1) Zustimmung aller Gesellschafter für das jeweilige Geschäftsjahr
- (2) **MU hat sich bereit erklärt, für die von dem TU bis zum Abschlussstichtag eingegangenen Verpflichtungen im folgenden Geschäftsjahr einzustehen**
- (3) Konzernabschluss und -lagebericht des MU sind nach den EU-Vorgaben aufgestellt und geprüft
- (4) Befreiung steht im Konzernanhang des MU
- (5) Offenlegung (**auch durch MU in deutsch / englisch**)
  - Zustimmungsbeschluss
  - Verpflichtungserklärung MU
  - Konzernabschluss, Konzernlagebericht und Bestätigungsvermerk MU

7



## Befreiung nach § 264 Abs. 3 HGB – Einstandspflicht Mutterunternehmen (1)

- Art der Erklärung (Wahlrecht):
  - Innenhaftung MU (z.B. harte Patronatserklärung, schuldrechtliche Nachschusspflicht),
  - Außenhaftung MU (z.B. Schuldbeitritt) **oder**
  - Verlustübernahme MU
    - lt. Rechtsausschuss BT keine Änderung bisheriger Praxis erforderlich
    - Erleichterung bei Vorliegen ertragsteuerlicher Organschaft
- Neben Innen-/Außenhaftung ist nicht zusätzlich eine Verlustübernahme erforderlich
- Haftungsübernahme führt zur Angabe eines Haftungsverhältnisses (§ 251 HGB)

8



## Befreiung nach § 264 Abs. 3 HGB – Einstandspflicht Mutterunternehmen (2)

- Umfang der Alternativen Innen-/Außenhaftung:
  - alle Verpflichtungen am Abschlussstichtag, egal aus welchem Geschäftsjahr
  - laut HFA weite Auslegung, d.h. bilanzierte Schulden, Eventualverbindlichkeiten und schwebende Geschäfte
- Durchgehend für das folgende Geschäftsjahr
- (Vorliegen und) Offenlegung bis Inanspruchnahme erste Erleichterung
- Mehrstufiger Konzern:
  - direkte Erklärung oder
  - lückenlose Kette

9



## Befreiung nach § 264b HGB – Hintergrund

Haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften, die in den Konzernabschluss und Konzernlagebericht eines persönlich haftenden Gesellschafters oder eines Mutterunternehmens (MU) mit Sitz in EU / EWR einbezogen sind, können unter bestimmten Voraussetzungen darauf verzichten,

- Jahresabschluss und Lagebericht nach den ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften aufzustellen,
- prüfen zu lassen und
- offenzulegen

10



## Befreiung nach § 264b HGB – kumulative Voraussetzungen

- (1) Einbezug in Konzernabschluss und -lagebericht
  - Selbstbefreiung weiterhin möglich
  - Konzernabschluss Mutterunternehmen für „**größere Gesamtheit von Unternehmen**“
- (2) Konzernabschluss und -lagebericht sind nach den EU-Vorgaben aufgestellt und geprüft
- (3) Befreiung steht im Konzernanhang
- (4) Offenlegung (**auch durch MU in deutsch / englisch**)
  - Konzernabschluss, Konzernlagebericht und Bestätigungsvermerk MU

11



## Größenklassen (1)

§ 267 HGB

- Anhebung der Schwellenwerte für kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften
  - zusätzliche Entlastungen
  - Möglichkeit zur vorzeitigen und rückwirkenden Anwendung

Schwellenwerte gemäß § 267 HGB	Bilanzsumme (Tsd. €)		Umsatzerlöse (Tsd. €)		Arbeitnehmer unverändert
	bisher	BilRUG	bisher	BilRUG	
kleine Kapitalgesellschaft	4.840	6.000	9.680	12.000	50
mittelgroße Kapitalgesellschaft	19.250	20.000	38.500	40.000	250

- Formwechsel einer KapGes oder haftungsbeschränkten PHG: bisherige Verhältnisse sind zu berücksichtigen

12



## Größenklassen (2)

§§ 267a, 336 (2) HGB

- Bei Schwellenwertprüfung KleinstKapGes sind freiwillig aktivierte latente Steuern einzubeziehen
- Künftig auch Kleinstgenossenschaften
- Explizit keine KleinstKapGes (§ 267a Abs. 3 HGB):
  - Investmentgesellschaften,
  - Unternehmensbeteiligungsgesellschaften und
  - **Unternehmen, deren einziger Zweck darin besteht,**
    - Beteiligungen an anderen Unternehmen zu erwerben sowie
    - die Verwaltung und Verwertung dieser Beteiligungen wahrzunehmen, ohne dass sie unmittelbar oder mittelbar in die Verwaltung dieser Unternehmen eingreifen. Die Ausübung der ihnen als Aktionär oder Gesellschafter zustehenden Rechte bleibt dabei außer Betracht

13



## Größenklassen (3)

§ 267a HGB

- Holdinggesellschaften können weiterhin KleinstKapGes sein, wenn sie Leistungen erbringen, z.B.
  - Vermietung,
  - Lizenzierung von Rechten,
  - Beratungsleistungen,
  - Geschäftsführung bei Tochterunternehmen
    - Komplementär-GmbH
    - Beherrschungsvertrag

14





## Außerordentliche Aufwendungen und Erträge (1)

§§ 275, 285 Nr. 31 HGB, Art. 75 (5) EGHGB, DRS 21.28\*

- Abschaffung gesonderter GuV-Ausweis<sup>1</sup>
- Gesonderter Ausweis der Übergangseffekte aus BilMoG im sonstigen betrieblichen Ertrag und Aufwand
  - betrifft insb. Zuführung Pensionsrückstellungen
  - Auswirkung auf Kennzahlen beachten
- Dafür inhaltlich nicht deckungsgleiche Anhangangabe zu Betrag und Art von Aufwendungen und Erträgen von
  - außergewöhnlicher Bedeutung ( $\approx$  a.o. Ergebnis) oder
  - außergewöhnlicher Größenordnung
- Gesonderter Ausweis in der Kapitalflussrechnung vorgesehen<sup>1</sup>

\* Verweise auf DRS beziehen sich auf die Fassung gem. E-DRÄS 6

<sup>1</sup> außer bei Kreditinstituten und Versicherungsunternehmen

15



## Außerordentliche Aufwendungen und Erträge (2)

§§ 275, 265 (5) HGB

Gesamtkostenverfahren		Umsatzkostenverfahren	
1.	Umsatzerlöse	1.	Umsatzerlöse
[...]		[...]	
13.	Zinsen und ähnliche Aufwendungen	12.	Zinsen und ähnliche Aufwendungen
14.	<b>Steuern vom Einkommen und vom Ertrag</b>	13.	<b>Steuern vom Einkommen und vom Ertrag</b>
15.	<b>Ergebnis nach Steuern</b>	14.	<b>Ergebnis nach Steuern</b>
16.	<b>Sonstige Steuern</b>	15.	<b>Sonstige Steuern</b>
17.	<b>Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag</b>	16.	<b>Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag</b>

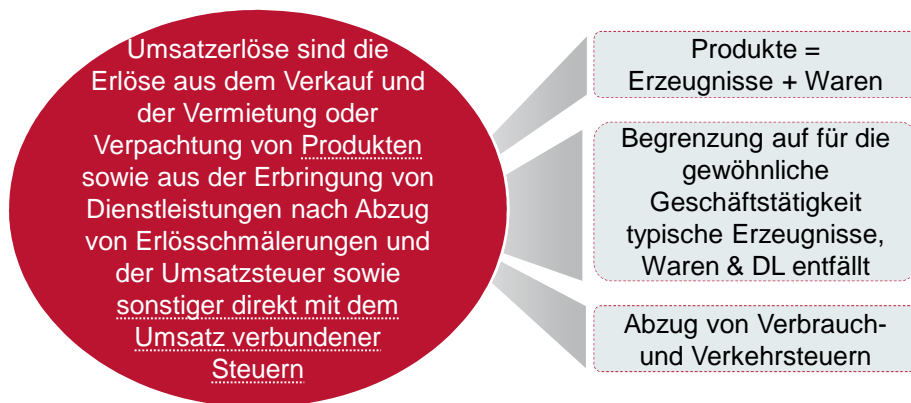
- Änderung der Zwischensummen
- Bilanzierende können freiwillig weitere Zwischensummen aufnehmen

16



## Umsatzerlöse – Definition

§ 277 (1) HGB



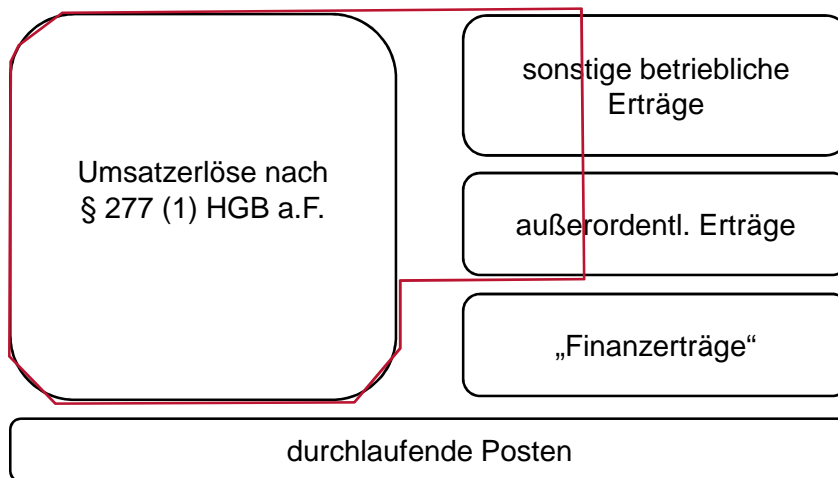
17



## Umsatzerlöse – Ausweitung (1)

§ 277 (1) HGB

Umsatzerlöse nach § 277 (1) HGB n.F.



18



## Umsatzerlöse – Ausweitung (2)

§ 277 (1) HGB

- Produkte:
  - Vermögensgegenstände, die *regelmäßig im Rahmen der Geschäftstätigkeit* des bilanzierenden Unternehmens veräußert werden
  - Verkauf von Anlagevermögen führt regelmäßig nicht zu Umsätzen
    - Ausnahme „duales Geschäftsmodell“: „Vermietung auf Zeit“ und anschließender Verkauf (z.B. Immobilien-, Leasingunternehmen, Branchen mit Vorführprodukten)
  - Verkauf nicht mehr benötigter Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe:
    - Umsatz, sofern regelmäßig in Höhe eines bestimmten Prozentsatzes

19



## Umsatzerlöse – Ausweitung (3)

§ 277 (1) HGB

- Sämtliche Vermietungserlöse, z.B.
  - Werkwohnungen
  - Maschinen
- Sämtliche Dienstleistungen, z.B.
  - Beratung
  - Personalüberlassung
  - Provisionen aus gelegentlichen Vermittlungsgeschäften
  - gelegentliche Instandhaltungsleistungen
  - *nicht*: Schadenersatzansprüche

20



## Umsatzerlöse – Ausweitung (4)

§ 277 (1) HGB

- Konzernumlagen:
  - Umsatzerlös, sofern konkreter Leistungsaustausch gegeben, z.B.
    - Beratung
    - Buchführungstätigkeiten
    - F&E
    - Personalgestellung
    - Nutzungsrechte
    - Marktforschung

21



## Umsatzerlöse – Ausweitung (5)

§ 277 (1) HGB

- Konzernumlagen *ohne* Umsatzcharakter:
  - fehlender konkreter Leistungsaustausch
  - verbrauchsunabhängige Beträge (außer Take-or-Pay)
  - reine Kostenumlagen ohne eigene Dienstleistung
  - Sanierungszuschüsse
  - Haftungsvergütungen
- Generell keine Umsatzerlöse sind z.B.
  - Erträge Finanzbereich
  - Investitionszulagen
  - Auflösung Rückstellungen

22



## Umsatzerlöse – Abzug sonstiger Steuern § 277 (1) HGB

- Abzug sonstiger direkt mit dem Umsatz verbundener Steuern (und Monopolabgaben) *beim Steuerschuldner*
- Insb. relevant für Verbrauch- und Verkehrsteuern (z.B. Energiesteuer, Tabaksteuer, Stromsteuer), die
  - nicht als Kosten für die Herstellung der Verkehrsfähigkeit in die HK des Vorratsvermögens einzubeziehen sind (siehe IDW RS HFA 31.29) und
  - nahezu zeitgleich mit der Umsatzerfassung entstehen
- Behandlung ist damit abhängig von den tatsächlichen Verhältnissen der jeweiligen Branche
- Brutto-Darstellung ist zulässig

23



## Umsatzerlöse – Folgewirkungen

- Folgewirkungen der neuen Umsatzdefinition:
  - Umgliederung in Forderungen aus L+L
  - Umgliederung in erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen
  - Umgliederung in Umsatzkosten / Materialaufwand
  - Anpassung Systeme, Kontenpläne, Richtlinien
  - Auswirkung auf Schwellenwerte
    - Buchführungspflicht,
    - Größenklassen,
    - größenabhängige Befreiung Konzern
  - Auswirkung auf Kennzahlen
  - Auswirkung auf Verträge

24



## „Ausschüttungssperre“ für Beteiligungserträge

§ 272 (5) HGB

Für Beteiligungserträge, die erhaltene Ausschüttungen übersteigen und für die zum Bilanzstichtag kein Anspruch auf Zahlung besteht, ist eine ausschüttungsgesperrte Rücklage zu bilden

- umstritten war zunächst, ob davon die phasengleiche Erfassung von Beteiligungserträgen betroffen ist
- lt. Rechtsausschuss Bundestag:
  - Beteiligungsertrag muss nur so gut wie sicher vereinnahmt werden
  - phasengleiche Erfassung von Beteiligungserträgen damit nicht betroffen
  - keine Anwendungsfälle bekannt

25



## „Ausschüttungssperre“ für Beteiligungserträge – Exkurs

- Unveränderte Pflicht zur phasengleichen Erfassung von Beteiligungserträgen, wenn...
  - MU mehrheitlich an GmbH/AG (TU) beteiligt ist,
  - TU abhängiges Konzernunternehmen ist,
  - Feststellung JA des TU vor Prüfungsende beim MU,
  - Gewinnverwendung TU wurde vor Prüfungsende beim MU beschlossen oder MU kann Beschluss allein durchsetzen,
  - Geschäftsjahr TU endet nicht nach Geschäftsjahr MU und
  - JA TU vermittelt ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der VFE-Lage
- Nur Gewinnverwendungsvorschlag: Wahlrecht, keine Pflicht

26



## Anschaffungskostenminderungen

§ 255 (1) HGB

- Klarstellung, dass nur direkt zurechenbare Anschaffungspreisminderungen von den Anschaffungskosten abzuziehen sind
  - Begründung RegE: „Grundlegende Änderungen der bisherigen Praxis sind mit der Neuformulierung nicht beabsichtigt.“
  - AK-mindernde Behandlung von mengen- und umsatzabhängigen Boni, sofern VG noch im Bestand
  - Pauschalierung sollte weiterhin zulässig sein

27



## Immaterielle Vermögensgegenstände

§ 253 (3) HGB, Art. 75 (4) EGHGB

- Abschreibung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des AV und entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwerte über zehn Jahre
  - nur in *Ausnahmefällen*, falls Nutzungsdauer nicht verlässlich bestimmbar
  - nur für Neufälle

28



## Beteiligungsbegriff

§ 271 (1) HGB

- **Beteiligungsvermutung bei Anteil von mind. 20% am Nennkapital **oder an der Summe der Kapitalanteile****
- Vermutung gilt damit auch explizit für Personenhandelsgesellschaften

20



## Bilanzausweis

§ 268 (5) HGB; § 152 (4) AktG

- **Verbindlichkeiten**
  - Davon-Vermerk in der Bilanz für jeden gesondert ausgewiesenen Posten mit Restlaufzeit von
    - bis zu einem Jahr und
    - mehr als einem Jahr
  - laut Begründung zum Gesetzentwurf alternativ im Verbindlichkeitsspiegel
- **Eigenkapital**
  - kleine AG's müssen folgende Angaben zwingend in der Bilanz ausweisen (kein Wahlrecht für Anhangangabe):
    - Einstellungen / Entnahmen Kapitalrücklage
    - Einstellungen / Entnahmen Gewinnrücklagen

20





## Angaben und Anhang

§§ 264 (1a), 284 (1) HGB

- Angabe in Überschrift, auf Deckblatt oder an herausgehobener Stelle im Anhang von
  - Firma
  - Sitz gem. Gesellschaftsvertrag
  - Registergericht
  - Handelsregisternummer
  - Hinweis auf Liquidation/Abwicklung
- Anhangangaben sind in der Reihenfolge der einzelnen Posten in Bilanz und GuV erforderlich

31



## Änderung Einzelangaben Anhang (1)

- Wegfall von Angaben:
  - Aufteilung Steuern E/E (§ 285 Nr. 6 a.F.)
- „Verschiebung in den Anhang“:
  - Angaben zu Haftungsverhältnissen künftig grds nicht mehr unter der Bilanz und Änderung Davon-Vermerke (§ 268 (7) HGB)
    - Altersversorgung
    - gegenüber verbundenen oder assoziierten Unternehmen
  - Anlagenspiegel künftig zwingend im Anhang und mit zusätzlichen Angaben (§ 284 (3) HGB)
  - Art und finanz. Auswirkung besonderer „außerbilanzieller“ Ereignisse nach dem Stichtag (§ 285 Nr. 33)

32



## Änderung Einzelangaben Anhang (2)

- Änderung von Angaben:
  - allgemeine Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden umfassen nunmehr die Währungsumrechnung (§ 284 (2) Nr. 1)
  - zusätzlich finanzielle Auswirkungen von außerbilanziellen Geschäften + Wesentlichkeit (§ 285 Nr. 3; bereits gem. IDW RS HFA 32)
  - neue Davon-Angaben sonstige finanzielle Verpflichtungen für Altersversorgung und assoziierte Unternehmen (§ 285 Nr. 3a)
  - Angabe von erlassenen Organkrediten/-vorschüssen (§ 285 Nr. 9 Buchst. c)
  - Anteilsbesitzliste stellt auf Beteiligungsbegriff ab (§ 285 Nr. 11)
  - Erläuterung Abschreibungsdauer GoF (§ 285 Nr. 13)
  - Angaben zu Genussscheinen, Optionen, Besserungsscheinen und ähnlichen Instrumenten (§ 285 Nr. 15a)

23



## Änderung Einzelangaben Anhang (3)

- Änderung von Angaben:
  - bei *Ausweis* latenter Steuerschulden: latente Steuersalden am Jahresende und Veränderungen (§ 285 Nr. 30)
    - Angaben zu den aktiven und passiven latenten Steuern
  - Betrag und Art der einzelnen Erträge und Aufwendungen von außergewöhnlicher Größenordnung/Bedeutung (§ 285 Nr. 31)
  - Ergebnisverwendungsvorschlag/-beschluss (§ 285 Nr. 34)
  - rechnerischer Wert Stückaktien (§ 160 (1) Nr. 3 AktG)

24



## Exkurs Anlagenspiegel

§ 284 (3) HGB

AHK (kumuliert) 1.1.	Zugänge	davon Zinsen	Abgänge	Umbuchungen	AHK (kumuliert) 31.12.

Angabe zu aktivierten Zinsen ist auch in anderer Form im Anhang möglich

Abschr. (kumuliert) 1.1.	Zuschr. GJ	Abschr. GJ	Zugänge	Abgänge	Umbuchungen	Abschr. (kumuliert) 31.12.

35



## Anhang – Unterlassen von Angaben

§ 286 HGB

- **Alle Unternehmen:**
  - Einschränkung Verzicht auf Aufgliederung Umsätze und Hinweis im Anhang
  - kein Verzicht auf Angabe von Unternehmen, deren unbeschränkt haftender Gesellschafter die KapGes ist
  - Anteilsbesitzliste: Unterlassen von bestimmten Angaben zu nicht offenlegungspflichtigen Beteiligungsunternehmen nur, falls kein Tochterunternehmen

36



## Anhang – größenabhängige Erleichterungen (1)

§ 288 (1) HGB

- Kleine KapGes:
  - Wegfall Erleichterungen:
    - sonstige finanzielle Verpflichtungen
    - durchschnittliche Anzahl Mitarbeiter insgesamt
    - „außergewöhnliche Erträge und Aufwendungen“
  - neue Erleichterungen (für neue und bestehende Angaben):
    - nicht erbrachte Haftenlagen
    - Ergänzung Gliederung bei mehreren Geschäftszweigen
    - Aktivierung von Fremdkapitalzinsen
    - Personalaufwand bei Anwendung UKV
    - Organmitglieder
    - Anteilsbesitz
    - unbeschränkt haftender Gesellschafter bei anderen

37



## Anhang – größenabhängige Erleichterungen (2)

§ 288 (1) HGB

- Konzernzugehörigkeit (größter Kreis)
- unbeschränkt haftende Gesellschafter
- Genussscheine, Optionen, Besserungsscheine und ähnliche Instrumente
- vorübergehend wertgeminderte Finanzanlagen ohne außerplanmäßige Abschreibung
- Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen
- Investmentvermögen
- Haftungsverhältnisse
- Ausschüttungssperre
- latente Steuersalden
- Vorgänge nach dem Abschlussstichtag
- Ergebnisverwendungsvorschlag/-beschluss
- Verfügbarkeitsort „kleinster“ Konzernabschluss eines MU

38



## Anhang – größenabhängige Erleichterungen (3)

§§ 160 (3), 240 AktG, § 288 (2) HGB

- Zusätzlich kleine AG:
  - neue Erleichterungen:
    - Übernahme von Aktien
    - Anzahl und Nennbetrag / rechn. Wert Aktien
    - genehmigtes Kapital und Bezugsrechte
    - bestimmte Beteiligungen
    - Erläuterung Kapitalherabsetzung und Auflösung Gewinnrücklagen
- Mittelgroße KapGes:
  - Wegfall Erleichterungen:
    - Risiken und Vorteile außerbilanzieller Geschäfte
    - bestimmte marktunübliche Geschäfte bei Nicht-AG's und AG's
  - neue Erleichterungen (für neue und bestehende Angaben):
    - periodenfremde Erträge und Aufwendungen

30



## Lagebericht

§ 289 (2) HGB

- Im Lagebericht ist auch einzugehen auf:
  - Risikoberichterstattung über Finanzinstrumente
  - Forschung und Entwicklung
  - Zweigniederlassungen
  - bei Börsennotierung: Grundzüge des Vergütungssystems
- Verschiebung Nachtragsbericht in den Anhang

40



WIRTSCHAFT BRAUCHT VERTRAUEN.

 IDW  
INSTITUT DER WIRTSCHAFTSPRÜFER

# 3 Änderungen im Konzernabschluss und Konzernlagebericht

## Befreiung nach § 292 HGB – Hintergrund

Mutterunternehmen (MU), die zugleich als Tochterunternehmen (mit ihren eigenen Tochterunternehmen) in den Konzernabschluss und Konzernlagebericht eines übergeordneten MU mit Sitz in einem Drittstaat einbezogen sind, können unter bestimmten Voraussetzungen auf die Aufstellung eines eigenen Konzernabschlusses und Konzernlageberichts verzichten

## Befreiung nach § 292 HGB – kumulative Voraussetzungen

- (1) Aufstellung befreiender Konzernabschluss nach
  - Recht eines EU/EWR-Staats oder gleichwertigen Vorgaben,
  - IFRS, wie von der EU übernommen, oder
  - **von der EU als gleichwertig anerkannten int. Standards**
- (2) Aufstellung befreiender Konzernlagebericht nach Recht eines EU/EWR-Staats oder gleichwertigen Vorgaben
- (3) „qualifizierte“ Prüfung befreiender Konzernabschluss
- (4) Offenlegung befreiender Konzernabschluss, Konzernlagebericht und **Bestätigungsvermerk** in deutsch
- (5) Anhangangaben im Jahresabschluss zur Befreiung und dem befreienden Konzernabschluss/-lagebericht
- (6) keine Nutzung organisierter Markt und kein entgegenstehender Antrag Gesellschafter

4.3



## Befreiung nach § 292 HGB – gleichwertige internationale Standards

- Gleichwertigkeit ergibt sich aus Beschluss EU-Kommission
- Gleichwertig sind lt. 2008/961/EG i.d.F. vom 25.09.2015:
  - IFRS, wie vom IASB herausgegeben
  - US-GAAP
  - chinesische Rechnungslegungsvorschriften
  - indische Rechnungslegungsvorschriften\*
  - japanische Rechnungslegungsvorschriften
  - kanadische Rechnungslegungsvorschriften
  - südkoreanische Rechnungslegungsvorschriften

\* nur für Geschäftsjahre, die vor dem 01.04.2016 beginnen

4.4



## Größenabhängige Befreiungen

§ 293 HGB

- Anhebung der Schwellenwerte
  - Möglichkeit der vorzeitigen und rückwirkenden Anwendung

Schwellenwerte gemäß § 293 HGB	Bilanzsumme (Tsd. €)		Umsatzerlöse (Tsd. €)		Arbeitnehmer unverändert
	bisher	BilRUG	bisher	BilRUG	
Summenbetrachtung	23.100	24.000	46.200	48.000	250
Betrachtung auf Basis Konzernabschluss	19.250	20.000	38.500	40.000	250

- Änderungen zum Formwechsel analog Jahresabschluss
- Keine Anwendung, falls ein einbezogenes TU
  - Kredit-/Finanzdienstleistungsinstitut oder
  - Versicherungsunternehmen/Pensionsfonds ist

45



## Erstmalige Aufstellung Konzernabschluss

§§ 301 (2), 310 (2), 312 (3) HGB

- Erstmalige Aufstellung eines Konzernabschlusses:
  - es gelten die Wertansätze zum Zeitpunkt der erstmaligen Einbeziehung **oder**
  - **die ursprünglichen Wertverhältnisse, sofern verfügbar und im Anhang begründet**
- Alternativen hinsichtlich der Wertansätze gelten auch für erstmaligen Einbezug
  - Tochterunternehmen
  - Gemeinschaftsunternehmen oder
  - assoziiertes Unternehmen

46





## Passivischer Unterschiedsbetrag § 309 (2) HGB, DRS 23.139 ff.

- Passivische Unterschiedsbeträge aus der Kapitalkonsolidierung dürfen ergebniswirksam aufgelöst werden, wenn dies den allgemeinen Bewertungsgrundsätzen und -methoden entspricht
  - Wahlrecht
  - Auflösung insb. zulässig, wenn erwartete Aufwendungen bzw. Verluste eingetreten sind / endgültig ausbleiben bzw. ein erwarteter Gewinn realisiert wurde
- DRS 23: Auflösungspflicht:
  - erfolgswirksam bei EK- oder FK-Charakter
  - erfolgswirksam oder erfolgsneutral bei technischem Unterschiedsbetrag

47



## Equity-Methode

§ 312 (5) HGB

- Wahlrecht zwischen anteiliger und vollständiger Eliminierung von Zwischenergebnissen fällt weg
  - künftig zwingend entsprechend der Beteiligungsquote
  - bereits bislang nach Literatur und DRS 8.30 „präferiert“
- Latente Steuern (auf inside basis differences) sind zwingend zu bilden
  - bislang nach Gesetzeswortlaut nicht zwingend
  - nach DRS 18.26 f. jedoch gefordert
  - laut HFA retrospektive Anwendung

48



## Ausweis

§§ 298 (1) i.V.m. 264c; 307; 298 (2) a.F. HGB

- Vorräte sind stets aufzugliedern
- Für haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften gilt § 264c HGB explizit auch im Konzernabschluss, z.B.
  - besonderer Ausweis Eigenkapital
  - gesonderter Ausweis oder Anhangangabe für Ausleihungen, Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern
- Bezeichnung Ausgleichsposten und Ergebnisanteil anderer Gesellschafter zwingend als „nicht beherrschende Anteile“

49



## Angaben und Konzernanhang

§§ 297 (1a), 313 (1) HGB

- Angaben für das MU in Überschrift, auf Deckblatt oder an herausgehobener Stelle im Konzernanhang von
  - Firma
  - Sitz gem. Gesellschaftsvertrag
  - Registergericht
  - Handelsregisternummer
  - Hinweis auf Liquidation/Abwicklung
- Konzernanhangangaben sind in der Reihenfolge der einzelnen Posten in Konzernbilanz und -GuV erforderlich

50



## Änderung Einzelangaben Konzernanhang (1)

- Befreiung:
  - Gesamtvergütung Organe nicht angabepflichtig, falls sonst Einzelbezüge feststellbar (§ 314 (3); bereits gem. DRS 17.5)
- „Verschiebung in den Konzernanhang“:
  - Angaben zu Haftungsverhältnissen künftig nicht mehr unter der Konzernbilanz und Änderung Davon-Vermerke (§§ 298 (1), 268 (7))
    - Altersversorgung
    - gegenüber verbundenen oder assoziierten Unternehmen
  - Anlagenspiegel künftig zwingend im Konzernanhang und mit zusätzlichen Angaben (§ 313 (4))
  - Art und finanz. Auswirkung besonderer „außerbilanzieller“ Ereignisse nach dem Stichtag (§ 314 (1) Nr. 25)

51



## Änderung Einzelangaben Konzernanhang (2)

- Änderung von Angaben:
  - allgemeine Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden umfassen nunmehr die Währungsumrechnung (§ 313 (1) Nr. 1)
  - Anteilsbesitzliste stellt auf Beteiligungsbegriff ab + generelle Erleichterung, falls JA nicht veröffentlicht (§ 313 (2) Nr. 4 + (3))
  - Angaben zu Unternehmen, bei denen ein einbezogenes Konzernunternehmen unbeschränkt haftender Gesellschafter ist (§ 313 (2) Nr. 6)
  - übergeordneter Konzernabschluss (größter / kleinster Kreis) (§ 313 (2) Nr. 7+8)
  - Aktivierung von Fremdkapitalzinsen (§ 313 (4))
  - zusätzlich finanzielle Auswirkungen von außerbilanziellen Geschäften + Wesentlichkeit (§ 314 (1) Nr. 2; bereits gem. IDW RS HFA 32)

52



## Änderung Einzelangaben Konzernanhang (3)

- Änderung von Angaben:
  - neue Davon-Angaben sonstige finanzielle Verpflichtungen für Altersversorgung und assoziierte Unternehmen (§ 314 (1) Nr. 2a)
  - Untergliederung Personalaufwand bei Anwendung UKV (§ 314 (1) Nr. 4)
  - Angabe von erlassenen Organkrediten/-vorschüssen; Wegfall Zinssätze und wesentliche Bedingungen (§ 314 (1) Nr. 6 Buchst. c)
  - Angaben zu gezeichneten Aktien aus dem genehmigten Kapital (§ 314 (1) Nr. 7a)
  - Angaben zu Genussscheinen, Optionen und ähnlichen Instrumenten (§ 314 (1) Nr. 7b)

53



## Änderung Einzelangaben Konzernanhang (4)

- Änderung von Angaben:
  - Erweiterung der ausgenommenen marktunüblichen Geschäfte auf alle zu konsolidierenden Geschäfte (§ 314 (1) Nr. 13; bereits gem. IDW RS HFA 33)
  - Erläuterung Abschreibungsdauer GoF (§ 314 (1) Nr. 20)
  - bei *Ausweis* latenter Steuerschulden: latente Steuersalden am Jahresende und Veränderungen (§ 314 (1) Nr. 22)
    - Angaben zu den aktiven und passiven latenten Steuern
  - Betrag und Art der einzelnen Erträge und Aufwendungen von außergewöhnlicher Größenordnung/Bedeutung (§ 314 (1) Nr. 23)
  - Ergebnisverwendungsvorschlag/-beschluss MU (§ 314 (1) Nr. 26)

54



## Konzernlagebericht

§ 315 HGB

- Im Konzernlagebericht ist auch einzugehen auf:
  - Risikoberichterstattung über Finanzinstrumente
  - Forschung und Entwicklung
  - **wesentliche Zweigniederlassungen der einbezogenen Unternehmen**
  - bei Börsennotierung: Grundzüge des Vergütungssystems
  - bei kapitalmarktorientiertem MU / TU: internes Kontroll- und Risikomanagementsystem für Konzernrechnungslegung
- Verschiebung Nachtragsbericht in den Konzernanhang
- Bei MU nach § 289a (1) HGB: Erklärung zur Unternehmensführung für den Konzern
  - gesonderter Abschnitt oder
  - auf Internetseite

55



## Konzernlagebericht – Zweigniederlassungen

DRS 20.11, .38a-.38c\*

- Zweigniederlassung ist ein auf Dauer angelegter, räumlich und organisatorisch von der Hauptniederlassung getrennter Unternehmensteil ohne eigene Rechtspersönlichkeit, der im Außenverhältnis selbständig handelt und im Innenverhältnis weisungsgebunden ist
- Angaben:
  - Darstellung der Bedeutung
  - Sitz
  - abweichende Firmierung
  - wesentliche Veränderungen gegenüber Vorjahr

56



WIRTSCHAFT BRAUCHT VERTRAUEN. 

# 4 Änderungen in Bezug auf die Offenlegung

## Einzureichende Unterlagen und Einreichungsfrist

§ 325 HGB

Folgende Unterlagen sind in deutscher Sprache elektronisch  
einreichend:

innerhalb eines Jahres*	innerhalb eines Jahres* bzw. unverzüglich nach Vorliegen	nach Vorliegen
<ul style="list-style-type: none"><li>▪ <b>festgestellter</b> Jahresabschluss (JA)</li><li>▪ Lagebericht</li><li>▪ Bestätigungs-/ Versagungsvermerk</li><li>▪ <b>gebilligter</b> Konzernabschluss</li><li>▪ Konzernlagebericht</li><li>▪ Bestätigungs-/ Versagungsvermerk</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>▪ Bericht des Aufsichtsrats</li><li>▪ Entsprechenserklärung nach § 161 AktG</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>▪ Ergebnisverwendungs- beschluss, wenn Anhang nur Ergebnis- verwendungsvorschlag enthält</li><li>▪ Änderungen an JA, Lagebericht, Konzernabschluss oder Konzernlagebericht, sofern relevant</li></ul>

\* für kapitalmarktorientierte Unternehmen beträgt die Einreichungsfrist im Regelfall  
nur vier Monate

WIRTSCHAFT BRAUCHT VERTRAUEN. 

# 5 Zahlungsbericht und Konzernzahlungsbericht

## Hintergrund

§§ 341s (1), 341t HGB

- Jährliche Berichterstattung über Zahlungen an staatliche Stellen im Zusammenhang mit Tätigkeiten
  - der mineralgewinnenden Industrie auf dem Gebiet der Prospektion, Exploration, Entdeckung, Weiterentwicklung und Gewinnung von bestimmten Rohstoffen oder
  - des Holzeinschlags in Primärwäldern
- Zahlungen umfassen Geld- und Sachleistungen

## Erstellungspflicht

§§ 341q, 341s, 341v HGB

### Zahlungsbericht

- KapGes oder haftungsbeschränkte PHG, mit Sitz im Inland,
  - die in der mineralgewinnenden Industrie tätig ist oder Holzeinschlag in Primärwäldern betreibt,
  - auf die die Vorschriften für große KapGes anwendbar sind und
  - die weder in einen eigenen oder übergeordneten EU/EWR-Konzernzahlungsbericht einbezogen ist, noch einen gleichwertigen Zahlungsbericht erstellt

### Konzernzahlungsbericht

- MU, das selbst oder durch ein einbeziehungspflichtiges TU in der mineralgewinnenden Industrie tätig ist oder Holzeinschlag in Primärwäldern betreibt und die obigen Voraussetzungen erfüllt

61



## Inhalt (Konzern-)Zahlungsbericht

§§ 341u, 341v (5) HGB

(Konzern-)Zahlungsbericht								
in Mio. EUR	Produktions- zahlungs- ansprüche	Ertrag-, Gewinn- und Produktions- steuern	Nutzungs- entgelte	Gewinn- ausschüt- tungen	Unterzeich- nungs-, Entdeckungs- und Produktions- boni	Lizenz-, Miet- und Zugangs- gebühren	Zahlungen für die Verbesserung der Infrastruktur	Summe
<b>[Staat A]</b>								
[staatliche Stelle 1]	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]
[Projekt a]	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]
[Projekt b]	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]
[Projekt c]	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]
nicht zugeordnet	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]
[staatliche Stelle 2]	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]
[Projekt d]	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]
[...]	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]
<b>[Staat B]</b>								
[staatliche Stelle 1]	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]
[...]	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]
[...]	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]

62





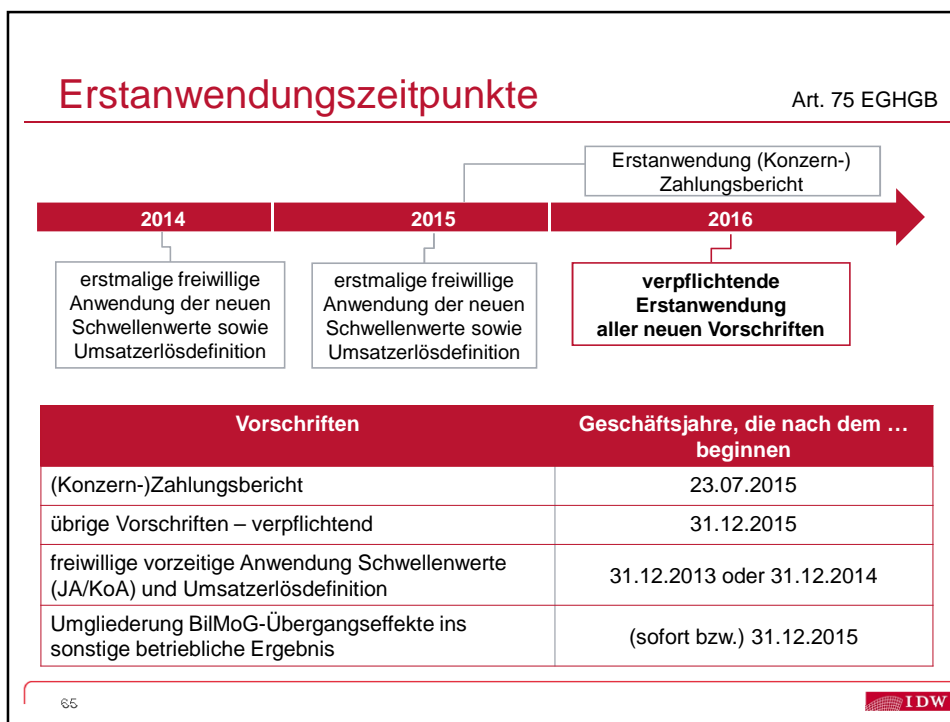
## Sonstiges

§§ 341r Nr. 8, 341w HGB

- (Konzern-)Zahlungsbericht bezieht sich jeweils auf das Geschäftsjahr
- Keine Prüfungspflicht
- Innerhalb eines Jahres bzw. bei Kapitalmarkt-orientierung im Regelfall innerhalb von 6 Monaten elektronisch in deutscher Sprache zur Offenlegung einzureichen

# 6

## Erstanwendung



## Anhebung Schwellenwerte

- Rückbezug der erhöhten Schwellenwerte bei erstmaliger Anwendung:
  - grundsätzlich Betrachtung Jahr der erstmaligen Anwendung und der beiden davor liegenden Jahre  
Bsp.: Zum 31.12.2015 klein, wenn neue Schwellenwerte zum
    - 31.12.2015 und 31.12.2014 oder
    - 31.12.2014 und 31.12.2013 unterschritten oder
    - IDW: 31.12.2015, 31.12.2013 und 31.12.2012 unterschritten, 31.12.2014 überschritten
  - für den Rückbezug ist die neue Umsatzerlösdefinition zugrunde zu legen
- Gilt für Schwellenwerte im JA und KoA

66

## Rückwirkende Einstufung als kleine KapGes / „kleiner“ Konzern

- Prüfungspflicht entfällt mit Wahlrechtsausübung.  
Konsequenzen für bereits erteilte gesetzliche Prüfungsaufträge:
    - Prüfung hat noch nicht begonnen – Rücktritt oder Durchführung als freiwillige Prüfung\*
    - Prüfung läuft noch – Rücktritt oder Weiterführung als freiwillige Prüfung\*
    - Prüfung bereits durch Auslieferung Prüfungsbericht abgeschlossen – ohne Nachtragsprüfung...
      - Anpassung Abschluss (generell oder nur für Offenlegung) durch nachträgliche Inanspruchnahme der Aufstellungserleichterungen oder
      - nur Inanspruchnahme Offenlegungserleichterungen
- \* Abschluss Haftungsbeschränkungsvereinbarung zu empfehlen

67



## Nutzungsdauer immaterielle Vermögensgegenstände

Art. 75 (4) EGHGB

Prospektive Anwendung des Ausnahmefalls der Nutzungsdauer von zehn Jahren für

- selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände, die nach dem 31.12.2015 aktiviert werden
- Geschäfts- oder Firmenwerte, die in *Geschäftsjahren* entstehen, die nach dem 31.12.2015 beginnen

68



## Erstmalige Berücksichtigung latenter Steuern bei Anwendung der Equity-Methode (1)

- Beispiel: Erwerb Beteiligung an assoziiertem Unternehmen am 01.01.12

	Erwerbszeitpunkt (01.01.12)	31.12.15	Erwerbsz. („als ob“)	31.12.15 („als ob“)
Anschaffungskosten Beteiligung	1.000		1.000	
anteiliges bil. Eigenkapital	700		700	
anteilige stille Reserven (Gebäude) <sup>1)</sup>	100	80	100	80
passive latente Steuern	-	-	30	24
Geschäfts- oder Firmenwert <sup>2)</sup>	200	120	230	138

- Steuersatz 30%

<sup>1)</sup> Nutzungsdauer 20 Jahre

<sup>2)</sup> Nutzungsdauer 10 Jahre

69



## Erstmalige Berücksichtigung latenter Steuern bei Anwendung der Equity-Methode (2)

- Schritt 1: erfolgswirksame Bildung der passiven latenten Steuern am 01.01.16:

$$30\% \times 80 = 24$$

*Ergebnis Equity-Methode 24*

*an Beteiligungsbuchwert Equity-Methode 24*

- Schritt 2:

- Anpassung Geschäfts- oder Firmenwert oder  
*Beteiligungsbuchwert Equity-Methode 18*

*an Ergebnis Equity-Methode 18*

- vereinfachend generelle erfolgswirksame Erfassung

70



## Vorjahresangaben im Jahr der Erstanwendung

Art. 75 (2) EGHGB

- **Umsatzerlöse** (sofern sich eine Änderung ergibt):
  - keine Anpassung des Vorjahresbetrags
  - (Konzern-)Anhang: Hinweis auf mangelnde Vergleichbarkeit und Erläuterung unter quantitativer Angabe des Vergleichsbetrags für das Vorjahr
  - alternativ laut IDW zusätzliche Vorjahresspalte für Umsatz
- **Übrige Änderungen:** keine Anpassung Vorjahresangaben
  - ausschließlich *qualitative* Erläuterung im (Konzern-)Anhang,
  - quantitative Vergleichsangaben und qualitative Erläuterung im (Konzern-)Anhang oder
  - vollständige Drei-Spalten-GuV und -Bilanz und qualitative Erläuterung im (Konzern-)Anhang

71



# 7

## Exkurs: Neuerungen in der Zwischenberichterstattung

## Zwischenberichterstattung

§§ 37w, 37x WpHG

- Veröffentlichungsfrist Halbjahresfinanzbericht auf 3 Monate verlängert
- Streichung der gesetzlichen Pflicht zur Erstellung einer Zwischenmitteilung oder Quartalsfinanzberichterstattung
  - Börsenbetreiber können davon unabhängig weiterhin strengere Vorgaben machen
- Bei prüferischer Durchsicht freiwillig erstellter Quartalsfinanzberichterstattungen Wahl durch HV und Beauftragung durch Aufsichtsrat erforderlich