

Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz: Bundeskabinett verabschiedet Regierungsentwurf

Die Bundesregierung hat Anfang Januar den Regierungsentwurf für ein Gesetz zur Umsetzung der neuen EU-Bilanzrichtlinie in deutsches Recht verabschiedet. Die Umsetzung soll insbesondere durch Änderungen des HGB, des PublG, des AktG des GmbHG sowie der zugehörigen Einführungsgesetze erfolgen.

Hintergrund

Am 07.01.2015 wurde vom Bundeskabinett der Regierungsentwurf des Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes (BilRUG) beschlossen. Vorausgegangen war ein Referentenentwurf vom 28.07.2014 (siehe [Deloitte Tax-News](#)). Mit dem BilRUG soll die Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26.06.2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates in nationales Recht umgesetzt werden.

Regelungen im Regierungsentwurf

Wir stellen Ihnen im Folgenden ausgewählte Regelungen des Regierungsentwurfes vor.

Für die Praxis dürfte vor allem von großer Bedeutung sein, dass die Erleichterungsvorschrift des § 264 Abs. 3 HGB-E – wie im Referentenentwurf bereits vorgesehen – künftig voraussetzt, dass das Mutterunternehmen gegenüber der Gesellschaft, welche eine oder mehrere Erleichterung(en) in Anspruch nehmen möchte, eine Einstandspflicht für die von dem Tochterunternehmen eingegangenen Verpflichtungen aus dem jeweiligen Geschäftsjahr erklären muss; eine bloße Verlustübernahme (z.B. nach § 302 AktG) reicht mithin nicht mehr aus.

Unverändert aus dem Referentenentwurf übernommen wurde außerdem die Ausdehnung des Begriffs der Umsatzerlöse (§ 277 Abs. 1 HGB-E), ferner erwartungsgemäß die Anhebung der monetären Schwellenwerte für die Einstufung in kleine, mittelgroße oder große Gesellschaften (§ 267 Abs. 1 und Abs. 2 HGB-E) bzw. für die Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses (§ 293 Abs. 1 HGB-E) sowie die Streichung der außerordentlichen Posten in der Gewinn- und Verlustrechnung (§ 275 Abs. 2 und Abs. 3 HGB-E und flankierend dazu die Aufhebung des § 277 Abs. 4 HGB).

Die Eingrenzung des Begriffs „Kleinstkapitalgesellschaften“ wurde gleichfalls inhaltlich vom Referentenentwurf übernommen (§ 267a Abs. 3 HGB-E), sodass sog. Beteiligungsholdings Erleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften nicht mehr beanspruchen können. Materiell unverändert zum Referentenentwurf ist zudem die Änderung des § 255 Abs. 1 S. 3 HGB-E: Danach setzen Anschaffungspreisminderungen voraus, dass diese dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können.

Ausgewählte Änderungen gegenüber dem Referentenentwurf

- Bei selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens sowie entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwerten ist eine planmäßige Abschreibung von zehn Jahren vorzusehen, wenn die voraussichtliche Nutzungsdauer nicht verlässlich geschätzt werden kann (§ 253 Abs. 3 S. 3 und S. 4 HGB-E). Im Referentenentwurf war demgegenüber noch eine Bandbreite vorgesehen. Der Regierungsentwurf folgt Hinweisen des Schrifttums und sieht hierzu eine eigene Übergangsregelung im EGHGB vor; danach bleiben Altfälle unberührt.
- Die Bilanzsumme als Merkmal für die Bestimmung der Größenklassen nach § 267 HGB bestimmt sich nach Abzug eines auf der Aktivseite (gem. § 268 Abs. 3 HGB) ausgewiesenen Fehlbetrages (§ 267 Abs. 4a HGB-E). Einen Verweis auf diese Regelung gibt es für die Beurteilung einer größenabhängigen Konzernrechnungslegungspflicht in § 293 Abs. 2 HGB-E, weil auch hier die (Konzern-)Bilanzsumme ein zu beurteilendes Kriterium (neben den Umsatzerlösen und der Zahl der durchschnittlich beschäftigten

Arbeitnehmer) ist.

- Gänzlich neu gegenüber dem Referentenentwurf ist eine Ausschüttungssperre bei phasengleicher Vereinnahmung von Beteiligungserträgen (§ 272 Abs. 5 HGB-E): Übersteigt der in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasste Beteiligungsertrag den Betrag, den die Gesellschaft bis zum Bilanzstichtag erhalten hat bzw. auf dessen Zahlung sie einen Anspruch hat, so ist der Differenzbetrag in eine Rücklage einzustellen, die nicht ausgeschüttet werden darf.
- Der Regierungsentwurf beschränkt die im Referentenentwurf vorgesehene Erweiterung der Angabepflicht zu latenten Steuern (quantitative Angaben zu den Steuersalden am Ende des Geschäftsjahrs und deren Veränderung im Verlauf desselben) auf latente Steuerschulden, die in der Bilanz angesetzt werden (§ 285 Nr. 30 HGB-E).
- Die ursprünglich nach dem Wortlaut des Referentenentwurfs vorgesehene Verlagerung der außerordentlichen Posten von der Gewinn- und Verlustrechnung in den Anhang wurde dahingehend modifiziert, dass nunmehr für die neue Anhangangabe auf „Ertrags- oder Aufwandsposten von außergewöhnlicher Größenordnung oder außergewöhnlicher Bedeutung“ Bezug genommen wird (§ 285 Nr. 31 HGB-E; für den Konzernanhang: § 314 Abs. 1 Nr. 23 HGB-E). Die Bezugnahme auf „Posten“ erscheint indes nach wie vor problematisch; es sollte auf der Grundlage des Richtlinien textes besser auf Geschäftsvorfälle abgestellt werden.
- Für die Anwendung der Equity-Methode ist bisher der Zeitpunkt der Entstehung der Assoziierung maßgebend. Nunmehr ist vorgesehen, dass für die Bewertung der Beteiligung u.U. – analog zur Kapitalkonsolidierung – der Zeitpunkt der Einbeziehung in den Konzernabschluss heranzuziehen ist (§§ 312 Abs. 3 S. 3 i.V.m. 301 Abs. 2 S. 3 und 4 HGB-E).
- Bei der Anwendung der Equity-Methode im Konzernabschluss ist eine Steuerabgrenzung geboten, sofern die für die Beurteilung maßgeblichen Sachverhalte bekannt oder zugänglich sind (§ 312 Abs. 5 S. 3 HGB-E). Die Einführung einer grundsätzlichen Pflicht zur Steuerabgrenzung steht im Einklang mit DRS 18.26.

Einige im Referentenentwurf noch vorgesehene Änderungen des HGB wurden im Regierungsentwurf wieder fallen gelassen.

- Bei Anwendung des § 264b HGB (Befreiung haftungsbeschränkter Personenhandels Gesellschaften i.S.v. § 264a HGB von der Pflicht zur Aufstellung eines Jahresabschlusses nach den für Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften) bleibt die Möglichkeit zur Selbstbefreiung (Einbeziehung in den eigenen aufgestellten Konzernabschluss) bestehen (§ 264b Ziff. 1 lit. b HGB-E).
- Die bisher in § 42 Abs. 3 GmbHG, § 264c Abs. 1 S. 1 HGB vorgesehene gesonderte Angabepflicht (wahlweise in der Bilanz oder im Anhang) für GmbH und KapCo-Gesellschaften in Bezug auf Ausleihungen, Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern bleibt unverändert.
- Die Pflicht des § 299 HGB, für Zwecke der Einbeziehung in einen Konzernabschluss ggf. einen Zwischenabschluss auf den Stichtag des Konzernabschlusses aufzustellen, bleibt ebenfalls unverändert. Im Referentenentwurf war angedacht, die hierzu bisher im HGB vorgesehene Ausnahme (Verzicht auf Zwischenabschluss) auszuweiten.
- Der Referentenentwurf griff einen seit langem vorliegenden Vorschlag des Schrifttums auf, bei Mutterunternehmen, die erstmalig zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet sind, bei der Kapitalkonsolidierung wahlweise auf den Zeitpunkt der Einbeziehung oder den Zeitpunkt, zu dem das Unternehmen Tochterunternehmen geworden ist, abzustellen; das galt auch für die erstmalige Einbeziehung eines Tochterunternehmens, auf dessen Einbeziehung bisher aufgrund eines Einbeziehungswahlrechts (§ 296 HGB) verzichtet wurde. Obwohl die intendierte Gesetzesänderung weithin Zustimmung fand, nimmt der Regierungsentwurf hiervon wieder Abstand: „Stellt ein Mutterunternehmen erstmalig einen Konzernabschluss auf, sind die Wertansätze zum Zeitpunkt der Einbeziehung des Tochterunternehmens in den Konzernabschluss zugrunde zu legen“ (§ 301 Abs. 2 S. 3 HGB-E).
- Die im Referentenentwurf noch enthaltene Einführung eines weiteren expliziten

Auffangtatbestands in § 309 Abs. 2 HGB im Falle eines passiven Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung wurde nicht in den Regierungsentwurf übernommen. Vielmehr wurde generell darauf verzichtet, einzelne Anwendungsfälle aufzuzählen.

- Die ursprünglich vorgesehene Schuldenkonsolidierung sowie Aufwands- und Ertragskonsolidierung bei Anwendung der Equity-Methode im Konzernabschluss wurde nach Kritik im Schrifttum wieder aufgegeben.

Das BilRUG ist nach Inkrafttreten (voraussichtlich im laufenden Jahr 2015) regelmäßig erstmals auf Jahres- und Konzernabschlüsse sowie Lage- und Konzernlageberichte für das nach dem 31.12.2015 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden. Die auf Größenkriterien (Schwellenwerte) ausgerichteten §§ 267, 267a Abs. 1, 293 HGB-E sowie flankierend § 277 Abs. 1 (Definition des Größenmerkmals „Umsatzerlöse“) dürfen davon unabhängig (aber dann nur jeweils in Kombination) erstmals auf Jahres- und Konzernabschlüsse sowie Lage- und Konzernlageberichte für das nach dem 31.12.2013 beginnende Geschäftsjahr angewendet werden.

Alternativ darf (Wahlrecht) – bis auf wenige Vorschriften (§§ 331, 334, 340n und 341n HGB-E) – bereits eine frühere Anwendung des durch das BilRUG geänderten HGB für die nach dem 31.12.2014 beginnenden Geschäftsjahre erfolgen, dann aber nur insgesamt.

Fundstelle

Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz, Regierungsentwurf vom 07.01.2015

[Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz](#)

Weitere Fundstellen

Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz, Referentenentwurf vom 28.07.2014

[Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz](#)

[Siehe Deloitte Tax-News](#)

www.deloitte-tax-news.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.

