

## Neue Vorschriften zur Rechnungslegung und Prüfung, das Bilanzrichtlinie – Umsetzungsgesetz (BilRUG)



Im September 2015

Sehr geehrte Damen und Herren,

das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) wurde am 18.6.2015 vom Deutschen Bundestag verabschiedet und am 10.7.2015 vom Deutschen Bundesrat beschlossen. Das Gesetz ist am 23.7.2015 in Kraft getreten. Das BilRUG stellt die größte HGB-Reform nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) dar. Mit diesem Rundschreiben möchten wir Sie gerne über die Neuregelungen informieren. Angesichts der Vielzahl der Änderungen und der Komplexität der Vorschriften beschränkt sich dieses Schreiben auf eine knappe Darstellung der Neuerungen. Die Änderungen gelten für **Kapitalgesellschaften** und für **Personengesellschaften i. S. d. § 264a HGB**.

### 1. Erstanwendungszeitpunkt und Wahlrecht zur vorzeitigen Anwendung

Die Änderungen durch BilRUG sind erstmals für das **nach dem 31.12.2015 beginnende Geschäftsjahr** anzuwenden.

Die im Regierungsentwurf vorgesehene freiwillige vorzeitige Anwendung des BilRUG ist nicht mehr möglich.

Die einzige **Ausnahme** stellt das Wahlrecht dar, die erhöhten Schwellenwerte zur Bestimmung der Größenklassen (§§ 267, 293 HGB) bereits für nach dem 31.12.2013 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden. Dieses Wahlrecht kann jedoch nur zusammen mit der Neudefinition der Umsatzerlöse (§ 277 Abs. 1 HGB) angewendet werden.

### 2. Allgemeine Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss

#### 2.1 Größenklassen (§ 267 HGB)

Mit § 267 HGB wurden die Schwellenwerte zur Klassifizierung von Gesellschaften auf die nach den Vorgaben der EU maximale Höhe angehoben.

		Kapitalgesellschaften im Einzelabschluss		
		klein	mittelgroß	groß
Bilanzsumme	neu	≤ 6,000	≤ 20,000	> 20,000
Mio. EUR	alt	≤ 4,840	≤ 19,250	> 19,250
Umsatz	neu	≤ 12,000	≤ 40,000	> 40,000
Mio. EUR	alt	≤ 9,680	≤ 38,500	> 38,500
Arbeitnehmer (unverändert)		≤ 50	≤ 250	> 250

Die Änderung kann wahlweise bereits ab 2014 angewendet werden und hat zur Folge, dass für bisher prüfungspflichtige mittelgroße Gesellschaften die Prüfungspflicht und auch die Pflicht zur Aufstellung eines Lageberichts entfällt. Die Inanspruchnahme der neuen Schwellenwerte darf vorzeitig nur zusammen mit der Neudefinition der Umsatzerlöse erfolgen.

## **2.2 Angaben zur Identifizierung des Unternehmens (§ 264 Abs. 1a HGB)**

Nach § 264 Abs. 1a HGB sind im Jahresabschluss die Firma, der Sitz, das Registergericht und die Nummer, unter der die Gesellschaft im Handelsregister eingetragen ist, anzugeben.

Die Angabe hat an hervorgehobener Stelle wie z. B. in der Überschrift des Jahresabschlusses, auf einem gesonderten Deckblatt oder zu Beginn des Anhangs zu erfolgen.

## **2.3 Aufstellungspflichten**

### **2.3.1 Befreiung von der Aufstellungspflicht (§ 264 Abs. 3 HGB, § 264b HGB)**

Eine Kapitalgesellschaft, die in den Konzernabschluss eines Mutterunternehmens mit dem Sitz in der EU einbezogen wird, kann von der Pflicht zur Aufstellung, Prüfung und Offenlegung ihres Jahresabschlusses befreit werden, wenn die Voraussetzungen des § 264 Abs. 3 HGB erfüllt sind. Durch die Änderungen der Vorschrift soll insbesondere klargestellt werden, dass alle dort genannten Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein müssen.

Die zu erfüllenden Voraussetzungen lauten wie folgt:

1. Alle Gesellschafter des Tochterunternehmens haben der Befreiung zugestimmt.
2. Das Mutterunternehmen hat sich bereit erklärt, für die vom Tochterunternehmen bis zum Abschlussstichtag eingegangenen Verpflichtungen einzustehen.
3. Die Aufstellung und Prüfung des Konzernabschlusses erfolgt nach den Rechtsvorschriften des Sitzstaates des Mutterunternehmens.
4. Die tatsächliche Einbeziehung in den Konzernabschluss ist erfolgt und es wurde ein Hinweis auf die Befreiung im Konzernanhang gegeben.
5. Für das zu befreiende Tochterunternehmen sind der Beschluss nach Nr. 1, die Erklärung nach Nr. 2 sowie der Konzernabschluss, der Konzernlagebericht und der Bestätigungsvermerk des Mutterunternehmens nach Nr. 3 nach § 325 HGB offengelegt worden.

Die bisherige Verlustausgleichspflicht des § 264 Abs. 3 Nr. 2 HGB wird durch eine Einstandspflicht des Mutterunternehmens für die Verpflichtungen des Tochterunternehmens ersetzt. Diese Einstandspflicht gilt für alle Verpflichtungen des Tochterunternehmens am Abschlussstichtag und muss mindestens das folgende Geschäftsjahr (12 Monate bzw. kürzer bei Rumpfgeschäftsjahren) umfassen.

**§ 264b HGB** regelt die Befreiung von Personengesellschaften i. S. d. § 264 a HGB von der Pflicht zur Aufstellung, Prüfung und Offenlegung eines Jahresabschlusses bei Vorliegen der dort genannten Voraussetzungen. Die Vorschrift gilt sowohl für Tochter- als auch für Mutterunternehmen. Demnach kann das Mutterunternehmen durch Aufstellung eines Konzernabschlusses sich selbst von der Pflicht zur Aufstellung eines Jahresabschlusses befreien.

Durch BiRUG wird klargestellt, dass durch die in § 264b Nr. 1b HGB eingeführte Bezeichnung der „größeren Gesamtheit von Unternehmen“ die Befreiung nur greift, wenn mindestens drei Unternehmen in den Konzernabschluss einbezogen werden. Auf die Inanspruchnahme ist im Konzernanhang explizit hinzuweisen.

### **2.3.2 Änderung der Befreiungsmöglichkeiten für Kleinstkapitalgesellschaften gem. § 267 a HGB**

Die durch das MicroBiG geschaffenen Erleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften sind künftig von Investmentgesellschaften i. S. d. § 1 Abs. 11 KAGB und Unternehmensbeteiligungsgesellschaften i. S. d. § 1a Abs. 1 UBGG nicht mehr anzuwenden. Die Neuregelung zielt auf (Finanz-) Holdinggesellschaften, die bisher mangels eigener Umsatzerlöse oder der niedrigen Arbeitnehmerzahlen zu den Kleinstkapitalgesellschaften zählten.

## **3. Änderungen im Einzelabschluss**

### **3.1 Vorschriften zur Bilanz**

#### **3.1.1 Selbst geschaffene, immaterielle Vermögensgegenstände, erworbener Geschäfts- oder Firmenwert (§ 253 Abs. 3 HGB)**

Kann die voraussichtliche Nutzungsdauer selbst geschaffener, immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens oder erworbener Geschäfts- oder Firmenwerte nicht verlässlich geschätzt werden, ordnet § 253 Abs. 3 HGB eine Abschreibungsdauer von zehn Jahren an. Die Neuregelung ist nur auf nach dem 31.12.2015 aktivierte selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände und erworbene Geschäfts- und Firmenwerte anzuwenden.

#### **3.1.2 Ausschüttungssperre bei phasengleicher Gewinnvereinnahmung (§ 272 Abs. 5 HGB)**

In § 272 HGB wird ein neuer Abs. 5 eingefügt. Danach soll künftig der auf eine Beteiligung entfallende Teil des Jahresüberschusses in der Gewinn- und Verlustrechnung, der die Beträge, die als Dividende oder Gewinnanteil eingegangen sind oder auf deren Zahlung ein Anspruch besteht, übersteigt, in eine ausschüttungsgesperrte Rücklage eingestellt werden. Diese ist aufzulösen, soweit die Kapitalgesellschaft die Beträge vereinnahmt oder einen Anspruch auf Zahlung erwirbt. Damit bleibt eine phasengleiche Gewinnvereinnahmung erhalten. Die Vorschrift ändert nichts an der geltenden Rechtslage, nach der ein Beteiligungsertrag erst dann verbucht wird, wenn der Anspruch auf den Gewinn bereits so weitgehend konkretisiert ist, dass er bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise realisiert und damit zum Vermögen des Gesellschafters gehörig anzusehen ist.

#### **3.1.3 Zurechenbarkeit von Anschaffungspreisminderungen (§ 255 Abs. HGB)**

§ 255 Abs. 1 HGB stellt klar, dass Anschaffungspreisminderungen nur dann von den Anschaffungskosten eines aktivierten Vermögensgegenstandes abzusetzen sind, wenn sie diesem einzeln zugeordnet werden können. Anderenfalls sind sie unmittelbar ertragswirksam als Umsatzerlös zu erfassen. Die Klarstellung dieser bislang umstrittenen Frage zielt auf mengen- und umsatzabhängige Boni. Diese sollen nur in dem Fall von den Anschaffungskosten abgesetzt werden können, sofern eine direkte Zuordnung möglich ist.

### **3.2 Vorschriften zur Gewinn- und Verlustrechnung**

#### **3.2.1 Neudefinition der Umsatzerlöse (§ 277 Abs. 1 HGB)**

Die bedeutsamste Änderung durch das BiRuG ist die Neudefinition des Begriffs der Umsatzerlöse. Bisher erfolgte die Abgrenzung zu den außerordentlichen Erträgen durch das Tatbestandsmerkmal „gewöhnliche Geschäftstätigkeit“ und zu den sonstigen betrieblichen Erträgen durch das Tatbestandsmerkmal des „typischen Leistungsangebots“. Mit der neuen Definition des § 277 Abs. 1 HGB entfallen diese Tatbestandsmerkmale. Die neue Definition qualifiziert alle Erlöse aus dem Verkauf und der Vermietung oder Verpachtung von Produkten sowie aus der Erbringung von Dienstleistungen als Umsatzerlöse.

Beispiele für Umsatzerlöse und sonstige betriebliche Erträge

Als Umsatzerlöse zu qualifizieren sind:

- Erlöse aus dem Verkauf von Produkten, hierzu gehören neben dem Verkauf von Vorräten künftig z. B. auch Erlöse aus dem Verkauf von untypischen Erzeugnissen und Waren, wie der Verkauf nicht mehr benötigter Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe sowie Schrottverkäufe;
- Erlöse aus dem Verkauf von untypischen Dienstleistungen, z.B. Erlöse aus Konzernumlagen (z. B. für die Übernahme von Managementleistungen, Belastungen für Expatriates, Verrechnung von Entwicklungsleistungen, IT- oder Rechnungswesen-Leistungen);
- Miet- und Pachteinnahmen, wie z.B. die Vermietung von Werkwohnungen;
- Erlöse aus Patent- und Lizenzeinnahmen;
- Haftungsvergütungen für die Übernahme der persönlichen Haftung;
- Nicht einzeln zurechenbare Anschaffungspreisminderungen, z.B. Boni.

Weiterhin als sonstige betriebliche Erträge auszuweisen sind:

- Buchgewinne aus der Veräußerung von Anlagevermögen;
- Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen;
- Erträge aus Versicherungsentschädigungen;
- Erträge aus Zuschüssen ohne Gegenleistungsverpflichtungen;
- Erträge aus der Währungsumrechnung;
- Gewinne bei Umwandlungsvorgängen.

Nach der Neuregelung des § 277 Abs. 1 HGB sind künftig alle sonstigen direkt mit dem Umsatz verbundenen Steuern (Verbrauch- und Verkehrssteuern, wie die Tabak-, Alkohol-, Kaffee- oder Mineralölsteuer) von den Umsatzerlösen abzuziehen. Dies betrifft jedoch nur Unternehmer, die Steuerschuldner dieser Steuern sind.

#### **3.2.2 Ausstrahlungswirkungen**

Die Neudefinition der Umsatzerlöse strahlt auf folgende Posten aus:

- Ausweis von sonstigen Forderungen als Forderungen aus Lieferungen und Leistungen;
- Abgrenzung von Materialaufwand und sonstigem betrieblichen Aufwand. Posten, die jetzt aufgrund der Neudefinition der Umsatzerlöse zu Vorleistungen aus Umsatzerlösen gehören, sind künftig im Materialaufwand auszuweisen, statt wie bisher im sonstigen betrieblichen Aufwand;
- Ausweis von sonstigen Verbindlichkeiten als Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen;

### **3.2.3 Wegfall der außerordentlichen Aufwendungen und Erträge (§ 275 HGB)**

Mit dem BiRUG entfällt künftig der Ausweis der außerordentlichen Aufwendungen und Erträge in der Gewinn- und Verlustrechnung. Die bisher unter diesem Posten auszuweisenden Aufwendungen und Erträge sind künftig anderen Posten zuzuordnen. Aufwendungen und Erträge von außergewöhnlicher Größenordnung oder von außergewöhnlicher Bedeutung sind künftig im Anhang anzugeben und zu erläutern (§ 285 Nr. 21 HGB).

## **3.3 Vorschriften zum Anhang**

### **3.3.1 Verbindlichkeitspiegel (§ 268 Abs. 5 HGB)**

Die Angabe wird erweitert um die explizite Darstellung von Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr. Diese Information ergab sich bisher nur implizit aus § 285 Nr. 1 und Nr. 2 HGB.

### **3.3.2 Haftungsverhältnisse (§ 268 Abs. 7 HGB)**

Haftungsverhältnisse i. S. d. § 251 HGB sind künftig zwingend im Anhang darzustellen. Die bisherigen Angabepflichten wurden erweitert, künftig sind neben dem Davon-Vermerk gegenüber verbundenen Unternehmen auch Davon-Vermerke zu Haftungsverhältnissen betreffend die Altersversorgung und ggü. assoziierten Unternehmen erforderlich. Assoziierte Unternehmen sind gem. § 311 Abs. 1 HGB Unternehmen, die unter dem maßgeblichen Einfluss eines an ihnen beteiligten Unternehmens stehen.

### **3.3.3 Erläuterungen der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung (§ 284 Abs. 1 und 2 HGB)**

Die Strukturierung der Angaben zur Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung hat künftig in der Reihenfolge der einzelnen Posten zu erfolgen. Dies entspricht der bisherigen Praxis. Die explizite Pflicht zur Darstellung der Grundlagen der Währungsumrechnung wird aufgehoben, da diese Angabe bereits aus dem allgemeinen Gebot zur Darstellung der angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze folgt.

### **3.3.4 Anlagenspiegel (§ 284 Abs. 3 HGB)**

Die Angaben zur Entwicklung des Anlagevermögens sind künftig zwingend als Anhangangabe ausgestaltet. Die bisherige Möglichkeit des Ausweises in der Bilanz entfällt. Für die einzelnen Posten des Anlagevermögens sind ausgehend von den gesamten Anschaffungs- und Herstellungskosten die Zugänge, Abgänge und Umbuchungen anzugeben. Die Abschreibungen sind für die einzelnen Posten des Anlagevermögens in ihrer gesamten Höhe zu Beginn und Ende des Geschäftsjahres anzugeben, zusätzlich ist die Veränderung des Saldos durch Zu- und Abschreibungen, Zu- und Abgänge sowie Umbuchungen gesondert auszuweisen. Sofern Zinsen für Fremdkapital in aktivierte Herstellungskosten einbezogen werden, ist der aktivierte Betrag an Zinsen für jeden Posten des Anlagevermögens anzugeben.

### 3.3.5 Weitere Änderungen (§ 285 HGB)

Der Katalog der Pflichtangaben für den Anhang stellt einen der Schwerpunkte des BiRUG dar. Folgende Änderungen und Ergänzungen sieht das Gesetz vor:

- **Nicht in der Bilanz enthaltene Geschäfte (Nr. 3):** Bei wesentlichen Risiken und Vorteilen ist über die finanziellen Auswirkungen quantitativ zu berichten, sofern dies für die Beurteilung der Finanzlage erforderlich ist.
- **Anteilsbesitz (Nr. 11 und 11b):** Künftig sind in die Anteilsbesitzliste alle Unternehmen aufzunehmen, bei denen der Anteilsbesitz der Herstellung einer dauernden Verbindung dienen soll; der bisherige Schwellenwert von 20% stellt nur eine widerlegbare Vermutung dar.
- **Planmäßige Abschreibungen entgeltlich erworbener Geschäfts- und Firmenwerte (Nr. 13):** Die verwendete Nutzungsdauer ist anzugeben.
- **Angaben zu Mutterunternehmen (Nr. 14 und 14a):** Die bisherige Angabe wird aufgespalten in die Angabe zum Mutterunternehmen, welches den Konzernabschluss für den größten Kreis von Unternehmen aufstellt (Nr. 14) und des Unternehmens, welches den Konzernabschluss für den kleinsten Kreis von Unternehmen (Nr. 14a) aufstellt.
- **Genussrechte und vergleichbare Rechte (Nr. 15a):** Die Angabe zum Bestehen von Genussrechten oder ähnlichen Rechten auf Gewinnbezug (§ 160 Abs. 1 Nr. 5 und Nr. 6 AktG) wird in das HGB aufgenommen. Damit wird die Angabe, die bisher nur für Aktiengesellschaften galt, auch für GmbHs und Personengesellschaften i. S. d. § 264a HGB verpflichtend, sofern sie Genussrechte oder ähnliche Rechte eingeräumt haben.
- **Latente Steuern (Nr. 29 und 30):** Die bisherige Angabe bleibt unverändert erhalten. Zusätzlich sind bei bilanzierten latenten Steuern die latenten Steuersalden und die Änderung dieser Salden im Berichtsjahr anzugeben. Anzugeben ist, wie sich die latenten Steuersalden im Berichtsjahr auf- oder abgebaut haben.
- **Außergewöhnliche Aufwendungen und Erträge (Nr. 31):** Aufwendungen und Erträge von außerordentlicher Größenordnung oder Bedeutung sind anzugeben.
- **Nachtragsbericht (Nr. 33):** Der bisher im Lagebericht enthaltene Nachtragsbericht wird in den Anhang verlagert. Vorgänge, die nach Abschluss des Geschäftsjahres eingetreten sind und bereits in der Bilanz oder Gewinn- und Verlustrechnung berücksichtigt sind (z.B. im Rahmen von Rückstellungen), müssen im Gegensatz zur bisherigen Regelung künftig nicht noch einmal im Anhang dargestellt werden.
- **Ergebnisverwendung (Nr. 34):** Der Beschluss über die Ergebnisverwendung ist künftig in dem Anhang aufzunehmen und als Anhangangabe offenzulegen. Die bisherige Regelung in § 325 Abs. 1 HGB, wonach der Ergebnisverwendungsvorschlag oder –beschluss offenzulegen ist, entfällt. Sofern der Beschluss bei Offenlegung des Jahresabschlusses noch nicht gefasst ist, tritt der Vorschlag zur Ergebnisverwendung an dessen Stelle. In diesem Fall ist der Beschluss über die Ergebnisverwendung gem. § 325 Abs. 1b HGB nachzureichen.

## 4. Vorschriften zum Lagebericht

Durch das Ersetzen des Wortes „Soll“ durch „Ist“ wird klargestellt, dass die Angaben zum Risikomanagement, zu Forschung und Entwicklung zu Zweigniederlassungen und (bei börsennotierten Gesellschaften) zum Vergütungssystem stets zu machen sind. Daneben besteht die Pflicht, sofern im Anhang Angaben nach § 160 Abs. 1 Nr. 2 AktG zu eigenen Anteilen gemacht wurden, im Lagebericht darauf zu verweisen.

Zur Verlagerung des Nachtragsberichts in den Anhang vgl. die Erläuterungen unter 3.3.5 in diesem Schreiben.

**5. Konzernabschluss und Konzernlagebericht**

**5.1 Schwellenwerte (§ 293 HGB)**

Korrespondierend zur Anhebung der Schwellenwerte im Einzelabschluss werden die Schwellenwerte für den Konzernabschluss wie folgt angehoben:

		Bruttomethode	Nettomethode
Bilanzsumme	neu	≤ 24,000	> 20,000
Mio. EUR	alt	≤ 23,100	> 19,250
Umsatz	neu	≤ 48,000	> 40,000
Mio. EUR	alt	≤ 46,200	> 38,500
Arbeitnehmer (unverändert)		> 250	> 250

Die neuen Schwellenwerte können wahlweise bereits ab 2014 angewendet werden.

**5.2 Befreiende Wirkung von übergeordneten Konzernabschlüssen (§§ 291, 292 HGB)**

Bei Unterordnungskonzernen ist grundsätzlich auf jeder Stufe ein Konzernabschluss zu erstellen. Bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 291 HGB werden Mutterunternehmen von der Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses befreit, wenn ein Mutterunternehmen mit **Sitz in der EU** auf höherer Ebene einen Konzernabschluss erstellt hat. Durch die Änderung des § 291 Abs. 2 HGB wird klargestellt, dass auch ein IFRS-Konzernabschluss befreiende Wirkung haben kann.

Die Vorschrift § 292 HGB befreit analog zu § 291 HGB Mutterunternehmen von der Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses, wenn das übergeordnete Mutterunternehmen seinen **Sitz in einem Drittstaat** hat. Voraussetzung für die Befreiung ist, dass der befreiende Konzernabschluss und Konzernlagebericht hinsichtlich Aufstellung, Prüfung und Offenlegung einem nach den Vorschriften des deutschen HGB aufgestellten Konzernabschluss und Konzernlagebericht gleichwertig ist. Zusätzlich muss im Anhang zum (Einzel-) Jahresabschluss des von der Konzernrechnungslegung zu befreienden Mutterunternehmens auf die Befreiung hingewiesen werden. Der befreiende Konzernlagebericht wird in § 292 Abs. 1 Nr. 3 HGB von der Prüfungspflicht ausgenommen.

**5.3 Änderungen zum Konzernabschluss**

**5.3.1 Angaben zur Identifizierung (§ 297 Abs. 1a HGB)**

Der Konzernabschluss muss in einem einleitenden Teil den Namen, den Sitz und weitere Angaben zur Bezeichnung des Mutterunternehmens (Handelsregisternummer, Registergericht) enthalten.

**5.3.2 Stichtag für die Aufstellung (§ 299 Abs. 2 HGB)**

Grundsätzlich sollten alle Unternehmen, die in einen Konzernabschluss einbezogen werden, einen einheitlichen Stichtag haben. Bislang musste für Unternehmen, deren Stichtag bis zu drei Monate vor dem Stichtag des Konzernabschlusses lag, kein Zwischenabschluss aufgestellt werden. Künftig gilt diese Regelung auch für Unternehmen deren Stichtag bis zu drei Monate nach dem des Konzernabschlusses liegt.

### **5.3.3 Kapitalkonsolidierung (§ 301 Abs. 2 HGB)**

Die Änderung in § 301 Abs. 2 HGB bringt dahingehend eine Erleichterung, als bei erstmaliger Einbeziehung von Tochterunternehmen in einem auf den Erwerb folgenden Geschäftsjahr die Erstkonsolidierung auf den Zeitpunkt der erstmaligen Einbeziehung durchzuführen ist. In Ausnahmefällen darf die Erstkonsolidierung auf den historischen Zeitpunkt des Erwerbs des Tochterunternehmens erfolgen, die Anwendung ist im Konzernanhang anzugeben und zu erläutern.

### **5.3.4 Anteile anderer Gesellschafter (§ 307 HGB)**

Anteile anderer Gesellschafter sind künftig als „Nicht beherrschende Anteile“ zu bezeichnen. Die Änderung soll der Vereinheitlichung und besseren Vergleichbarkeit dienen.

### **5.3.5 Behandlung des passiven Unterschiedsbetrags (§ 309 HGB)**

Ein passiver Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung ergibt sich, wenn der Beteiligungsbuchwert niedriger ist als das konsolidierungspflichtige Eigenkapital. Der passive Unterschiedsbetrag durfte bisher nur aufgelöst werden, wenn die im Anschaffungspreis berücksichtigte ungünstige Entwicklung der Ertragslage eingetreten ist oder feststand, dass er einem realisierten Gewinn entspricht. Künftig darf dieser auch aufgelöst werden, sofern ein solches Vorgehen den allgemeinen Grundsätzen der Rechnungslegung entspricht.

### **5.3.6 Equity Methode (§ 312 HGB)**

Durch die Änderung des § 312 HGB wird bestimmt, dass die Regelungen zur Behandlung von Zwischenergebnissen (§ 304 HGB), über die Schuldenkonsolidierung (§ 303 HGB), der Aufwands- und Ertragskonsolidierung (§ 305 HGB) sowie der latenten Steuern (§ 306 HGB) bei Anwendung der Equity-Methode entsprechend anzuwenden sind.

## **6. Offenlegung (§ 325 HGB)**

Durch das BilRUG wird klargestellt, dass Jahresabschluss, Lagebericht und Bestätigungsvermerk gemeinsam innerhalb der gesetzlichen Frist offenzulegen sind. Es ist nicht mehr – ohne Sanktionen – zulässig, zunächst ungeprüfte Jahres- oder Konzernabschlüsse einzureichen, um etwaige Fristverletzungen zu vermeiden und anschließend den Bestätigungsvermerk nachzureichen. Die Frist für die Offenlegung beginnt mit dem Abschlussstichtag des Geschäftsjahres, auf das sich die Offenlegung bezieht und endet ein Jahr später.

Der Beschluss über die Ergebnisverwendung ist nach seinem Vorliegen gesondert offenzulegen.



Wir hoffen, Ihnen mit diesem Schreiben einen Überblick über das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz zu geben und bitten Sie, sich bei Fragen zu einzelnen Punkten direkt mit uns in Verbindung zu setzen.

Mit freundlichen Grüßen

Evelyn Dost  
Diplom-Kauffrau  
Steuerberaterin

## IMPRESSUM

Dieses Rundschreiben erscheint für Kunden und Geschäftspartner von Schaffer & Partner. Wir bitten Sie zu beachten, dass die Beiträge eine Auswahl aus der aktuellen wirtschaftsrechtlichen und steuerrechtlichen Gesetzeslage darstellen. Die Beiträge können nicht das jeweilige, den individuellen Verhältnissen angepasste Beratungsgespräch ersetzen. Das Rundschreiben wurde mit großer Sorgfalt zusammengestellt. Eine Gewähr für die Richtigkeit und Vollständigkeit kann dennoch nicht übernommen werden.

### Schaffer & Partner GdbR

Äußere Sulzbacher Straße 118

90491 Nürnberg

Telefon +49 911 95 99 8 0

Telefax +49 911 95 99 8 100

eMail [nue@schaffer-partner.de](mailto:nue@schaffer-partner.de)



Mitglied von AGN International,  
eine Kooperation unabhängiger Beratungskanzleien