



AUSWIRKUNGEN DES BiRUG AUF JAHRESABSCHLUSS UND KONZERNABSCHLUSS

Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz BilRUG

**DOMUS**

VORWORT ZUR 2. AUFLAGE

Sehr geehrte Damen und Herren,

das Bilanz-Richtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) beschäftigt den Gesetzgeber seit Erlass der Europäischen Bilanzrichtlinie vom 26. Juni 2013, die bis zum 20. Juli 2015 in deutsches Recht umzusetzen war. Der Deutsche Bundestag hat das Gesetz am 18. Juni 2015 in der vom Rechtsausschuss geänderten Fassung verabschiedet. Der Deutsche Bundesrat hat das Gesetz am 10. Juli 2015 beschlossen. Nach der Veröffentlichung im Bundesgesetzblatt am 22. Juli 2015 ist das BilRUG am 23. Juli 2015 in Kraft getreten.

Ich lege Ihnen die 2. überarbeitete Auflage unserer BilRUG-Broschüre „Auswirkungen des BilRUG auf Jahresabschluss und Konzernabschluss“ ans Herz, in der wir die bedeutsamen Veränderungen zusammengestellt und erläutert haben. Außerdem ist ein Musteranhang mit zahlreichen Formulierungsvorschlägen beigelegt.

Mit herzlichen Grüßen

Ihr



Prof. Dr. Klaus-Peter Hillebrand
Vorstandsvorsitzender

Berlin, im Februar 2016

GLIEDERUNG

| | | | |
|--|----|---|----|
| I. Ziele und Inhalte der EU-Bilanzrechtsreform | 4 | 5. Nicht in der Bilanz enthaltene Geschäfte | |
| II. Erstanwendung und Übergangsvorschriften | 4 | 6. Sonstige finanzielle Verpflichtungen | |
| III. Größenklassen und Aufstellungspflichten | 5 | 7. Aufgliederung der Umsatzerlöse | |
| 1. Anhebung der Schwellenwerte | | 8. Aufteilung der Ertragsteuern | |
| 2. Kleinstkapitalgesellschaft und Kleinstgenossenschaft | | 9. Organbezüge | |
| 3. Maßgebliche Größenmerkmale | | 10. Angaben zum Anteilsbesitz | |
| 4. Möglichkeiten der Befreiung von Tochter-Kapitalgesellschaften | | 11. Abschreibung entgeltlich erworbener Geschäfts- und Firmenwerte | |
| IV. Wesentliche Änderungen in der Bilanz | 7 | 12. Angabepflichten für Konzernunternehmen | |
| 1. Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände und entgeltlich erworbene Geschäfts- und Firmenwerte | | 13. Bestehen von Genussrechten, u. ä. | |
| 2. Zurechenbarkeit von Anschaffungskostenminderungen | | 14. Latente Steuern | |
| 3. Pflichtausweis eines Gewinn- oder Verlustvortrages | | 15. Außergewöhnliche Aufwendungen und Erträge | |
| 4. Entwicklung der einzelnen Posten des Anlagevermögens | | 16. Periodenfremde Aufwendungen und Erträge | |
| 5. Konkretisierung der Beteiligungsvermutung | | 17. Nachtragsbericht | |
| 6. Einführung einer Ausschüttungssperre auf phasengleich vereinnahmte Beteiligungserträge | | 18. Ergebnisverwendung | |
| 7. Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr | | VIII. Änderung der Offenlegungspflichten | 14 |
| 8. Haftungsverhältnisse nach § 251 HGB | | IX. Änderungen im Konzernrecht | 15 |
| V. Wesentliche Änderungen in der Gewinn- und Verlustrechnung | 9 | 1. Befreiende Wirkung von übergeordneten Konzernabschlüssen | |
| 1. Neudefinition der Umsatzerlöse | | 2. Anhebung der Schwellenwerte für die Konzernrechnungslegungspflicht | |
| 2. Wegfall der außerordentlichen Erträge und Aufwendungen | | 3. Rechtsform der Konzernunternehmen | |
| VI. Änderungen im Lagebericht | 10 | 4. Verzicht auf die Einbeziehung | |
| VII. Änderungen im Anhang | 10 | 5. Inhalt des Konzernabschlusses | |
| 1. Verpflichtung zu Angaben im einleitenden Teil des Jahresabschlusses | | 6. Wegfall von Erleichterungen | |
| 2. Haftungsverhältnisse nach § 251 HGB | | 7. Kapitalkonsolidierung | |
| 3. Erläuterung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung | | 8. Anteile anderer Gesellschafter | |
| 4. Anlagenspiegel | | 9. Behandlung des Unterschiedsbetrages | |
| | | 10. Equity-Methode | |
| | | 11. Konzernanhang | |
| | | 12. Konzernlagebericht | |
| | | X. Änderung der Formblätter | 16 |
| | | XI. Abzinsung von langfristigen Rückstellungen | 16 |
| | | Anhang | |
| | | Textvorschläge BilRUG | 17 |

I. ZIELE UND INHALTE DER EU-BILANZRECHTSREFORM

Mit dem Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (im Folgenden BilRUG) kommt nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) im Jahr 2010 die nächste Bilanzrechtsreform auf die Unternehmen zu. Hintergrund ist der Erlass der Europäischen Bilanzrichtlinie vom 26.06.2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Jahresabschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen, die bis zum 20.07.2015 in deutsches Recht umzusetzen war.

Die wesentlichen Ziele des Gesetzes sind:

- Verringerung von bürokratischen Belastungen insbesondere für kleine und mittelgroße Unternehmen (u. a. durch Anhebung der Schwellenwerte und Erleichterungen bei den Angaben im Anhang)
- Stärkere Harmonisierung der Rechnungslegung innerhalb der EU und damit höhere Vergleichbarkeit der Jahres- und Konzernabschlüsse von Kapitalgesellschaften und bestimmter Personenhandelsgesellschaften
- Klarstellung von Zweifelsfragen und Beseitigung von redaktionellen Fehlern
- Entlastung für Kleinstgenossenschaften analog den für Kleinstkapitalgesellschaften geltenden Erleichterungen

Der Deutsche Bundestag hat das BilRUG am 18.06.2015 in der vom Ausschuss des Deutschen Bundestags für Recht und Verbraucherschutz (im Folgenden Rechtsausschuss) geänderten Fassung verabschiedet. Der Deutsche Bundesrat hat das Gesetz am 10.07.2015 beschlossen. Das BilRUG ist nach Veröffentlichung im Bundesgesetzblatt (BGBl 2015 I, S. 1245, 22.07.2015) am 23.07.2015 in Kraft getreten. (www.bgbl.de/xaver/bgbl)

II. ERSTANWENDUNG UND ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

Die Vorschriften des Handelsgesetzbuches (im Folgenden HGB) in der Fassung des BilRUG sind gemäß Art. 75 Abs. 1 Satz 1 des Einführungsgesetzes zum HGB (im Folgenden EGHGB) erstmals auf Jahres- und Konzernabschlüsse sowie auf Lageberichte und Konzernlageberichte für Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31.12.2015 beginnen (in der Regel ab Jahres- bzw. Konzernabschluss zum 31.12.2016 und Lagebericht/Konzernlagebericht 2016). Eine frühere vollumfängliche Anwendung dieser Vorschriften, die zunächst vorgesehen war, ist unzulässig. Nach Auffassung des Rechtsausschusses werden damit die mittelbaren Auswirkungen der Änderung des Handelsbilanzrechts auf die Taxonomie für die elektronische Bilanzübermittlung im Steuerrecht reduziert und der Umstellung mehr Zeit gegeben.

Demgegenüber dürfen die Neuregelungen der §§ 267, 267a Abs. 1, 277 Abs. 1 und 293 HGB in der Fassung des BilRUG (betreffend die Anhebung der Schwellenwerte und die Neudefinition der Umsatzerlöse) bereits auf Abschlüsse und Lageberichte für nach dem 31.12.2013 beginnende Geschäftsjahre (in der Regel Geschäftsjahr 2014 oder 2015) angewendet werden, jedoch nur insgesamt (Art. 75 Abs. 2 Satz 1 EGHGB). Die Inanspruchnahme der angehobenen Schwellenwerte für kleine und mittelgroße Unternehmen nach § 267 HGB und für Konzerne nach § 293 HGB ist somit an die Anwendung der neuen Umsatzerlösdefinition des § 277 Abs. 1 HGB gekoppelt. Bei Ausübung des Wahlrechtes zur vorzeitigen Anwendung der Vorschriften sind die genannten Regelungen auch auf Abschlüsse und Lageberichte für das nach dem 31.12.2014 beginnende Geschäftsjahr anzuwen-

den. Sofern von der vorgezogenen Anwendung der genannten Vorschriften kein Gebrauch gemacht wird, sind diese erstmals zwingend auf Abschlüsse und Lageberichte für nach dem 31.12.2015 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden (Art. 75 Abs. 2 Satz 2 1. Halbsatz EGHGB). Bei der erstmaligen Anwendung der angehobenen Schwellenwerte und der geänderten Umsatzerlösdefinition ist gemäß Art. 75 Abs. 2 Satz 3 EGHGB einmalig im Anhang bzw. Konzernanhang auf die fehlende Vergleichbarkeit der Umsatzerlöse mit dem

Betrag des vorhergehenden Geschäftsjahres hinzuweisen und eine Erläuterung unter nachrichtlicher Darstellung des Betrags der Umsatzerlöse des Vorjahres vorzunehmen, der sich aus der Anwendung des § 277 Abs. 1 HGB in der Fassung des BilRUG ergeben hätte. Das Institut der Wirtschaftsprüfer (im Folgenden IDW) empfiehlt alternativ eine Darstellung in einer zusätzlichen Vorjahresspalte in der Gewinn- und Verlustrechnung (sog. „Dreispaltenform“; IDW Fachnachrichten Nr. 8/2015, Seite 446).

III. GRÖSSENKLASSEN UND AUFSTELLUNGSPFLICHTEN

1. Anhebung der Schwellenwerte

Die Schwellenwerte, die Grundlage der Klassifizierung eines Unternehmens in klein, mittel und groß sind, werden deutlich auf die nach Vorgabe der EU maximale Höhe angehoben.

Die Schwellenwerte für Kleinstkapitalgesellschaften bleiben unverändert.

Die Rechtsfolgen der o. a. Merkmale treten nach § 267 Abs. 4 HGB ein, wenn die Merkmale an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren über-

oder unterschritten werden. Im Fall der Umwandlung oder Neugründung treten die Rechtsfolgen bereits ein, wenn die Merkmale am ersten Abschlussstichtag nach Umwandlung oder Neugründung vorliegen. Dies gilt nicht im Falle des Formwechsels, sofern der formwechselnde Rechtsträger eine Kapitalgesellschaft oder eine Personenhandelsgesellschaft im Sinne des § 264 a Abs. 1 HGB ist.

Die Regelungen des § 267 HGB gelten entsprechend für Genossenschaften (§ 336 Abs. 2 HGB).

Erhöhung der Schwellenwerte für den Einzelabschluss

| Schwellenwerte gemäß § 267 HGB | Bilanzsumme (€) | | Umsatzerlöse (€) | | Arbeitnehmer unverändert |
|-----------------------------------|-----------------|-----------|------------------|-----------|-----------------------------|
| | bisher | BilRUG | bisher | BilRUG | |
| Kleine Kapitalgesellschaften | 4,84 Mio. | 6,0 Mio. | 9,68 Mio. | 12,0 Mio. | 50 |
| Mittelgroße Kapitalgesellschaften | 19,25 Mio. | 20,0 Mio. | 38,5 Mio. | 40,0 Mio. | 250 |

Erhöhung der Schwellenwerte für den Konzernabschluss

| Schwellenwerte gemäß § 293 HGB | Bilanzsumme (€) | | Umsatzerlöse (€) | | Arbeitnehmer unverändert |
|--------------------------------|-----------------|-----------|------------------|-----------|-----------------------------|
| | bisher | BilRUG | bisher | BilRUG | |
| Bruttomethode | 23,1 Mio. | 24,0 Mio. | 46,2 Mio. | 48,0 Mio. | 250 |
| Nettomethode | 19,25 Mio. | 20,0 Mio. | 38,5 Mio. | 40,0 Mio. | 250 |

2. Kleinstkapitalgesellschaft und Kleinstgenossenschaft

Die Schwellenwerte der sogenannten „Kleinstkapitalgesellschaft“ (§ 267a HGB) bleiben dagegen unverändert (Bilanzsumme T€ 350, Umsatzerlöse T€ 700, Arbeitnehmer 10). Allerdings werden durch eine Änderung des § 267a Abs. 3 Nr. 3 HGB künftig neben den Investmentgesellschaften im Sinne des § 1 Abs. 11 KAGB und den Unternehmensbeteiligungsge-

sellschaften im Sinne des § 1a Abs. 1 UBGG auch sogenannte „Beteiligungsgesellschaften“ aus dem Kreis der Kleinstkapitalgesellschaften ausgeschlossen. Beteiligungsgesellschaften werden als Unternehmen definiert, deren einziger Zweck darin besteht, Beteiligungen an anderen Unternehmen zu erwerben sowie die Verwaltung und Verwertung dieser Be-

teiligungen wahrzunehmen, ohne dass sie unmittelbar oder mittelbar in die Verwaltung dieser Unternehmen eingreifen. Typischer Anwendungsfall dürfte eine sog. Holding-Kapitalgesellschaft sein. Beschränkt sich die Kapitalgesellschaft dagegen nicht auf das Halten und Verwalten einer Beteiligung, sondern übt z. B. die Geschäftsführung für das andere Unternehmen aus, dürfte die Ausnahme nicht anzuwenden sein.

Kleinstkapitalgesellschaften können bestimmte Erleichterungen bei der Aufstellung des Jahresabschlusses und bei der Offenlegung in Anspruch nehmen:

- Erstellung einer verkürzten Bilanz (§ 266 Abs. 1 HGB)
- Verkürzte Darstellung der Gewinn- und Verlustrechnung (§ 275 Abs. 5 HGB)
- Verzicht auf die Erstellung eines Anhangs, wenn bestimmte Angaben (z. B. zu den Haftungsverhältnissen, zu Vorschüssen und Krediten an Mitglieder der Geschäftsführung und des Aufsichtsrates und zu eigenen Aktien) unter der Bilanz erfolgen (§ 264 Abs. 1 HGB).
- Verzicht auf die Bekanntmachung im elektronischen Bundesanzeiger; stattdessen dauerhafte Hinterlegung beim Betreiber des elektronischen Bundesanzeigers (§ 326 Abs. 2 HGB).

Nach § 336 Abs. 2 HGB in der Fassung des BilRUG dürfen nun auch Genossenschaften, die die Merkmale der Kleinstkapitalgesellschaften erfüllen, die für diese geschaffenen Erleichterungen unter bestimmten Bedingungen in Anspruch nehmen („Kleinstgenossenschaften“). Dazu sind bestimmte genossenschaftsspezifische Angaben zu machen:

- Der Betrag der Geschäftsguthaben der Mitglieder sowie die gesetzliche Rücklage sind in einem „davon-Vermerk“ in der Bilanz im Passivposten A. Eigenkapital jeweils gesondert zu vermerken (§ 337 Abs. 4 HGB).
- Kleinstgenossenschaften brauchen den Jahresabschluss nicht um einen Anhang zu erweitern, wenn unter der Bilanz die Haftungsverhältnisse nach §§ 251, 268 Abs. 7 HGB, der Name und die Anschrift des zuständigen Prüfungsverbandes, die Zahl der im Laufe des Geschäftsjahres eingetretenen und ausgeschiedenen Mitglieder, die Zahl der am Schluss des Geschäftsjahres der Genossenschaft angehörenden Mitglieder, der Gesamtbetrag, um welchen in diesem Jahr die Geschäftsguthaben und die Haftsummen der Mitglieder sich vermehrt oder vermindert haben, und der Betrag der Haftsummen, für welchen am Jahresschluss alle Mitglieder aufzukommen haben, angegeben werden. Außerdem sind die Forderungen gegen Organmitglieder zu vermerken (§ 338 Abs. 4 HGB).

3. Maßgebliche Größenmerkmale

Die Rechtsfolgen der oben genannten Größenmerkmale treten erst ein, wenn sie an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen über- oder unterschritten werden. Für das Größenkriterium „Bilanzsumme“ wurde eine Definition in das HGB aufgenommen. Nach § 267 Abs. 4a HGB setzt sich die Bilanzsumme aus den Posten zusammen, die in den Buchstaben A bis E des § 266 Abs. 2 HGB aufgeführt sind:

Anlagevermögen
 + Umlaufvermögen
 + aktiver Rechnungsabgrenzungsposten
 + aktive latente Steuern
 + aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung
 = Bilanzsumme

Damit sind auch die aktiven latenten Steuern und der aktive Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung einzubeziehen. Ein aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung kann sich z. B. durch Saldierung von Deckungsvermögen mit Pensionsrückstellungen ergeben. Ein auf der Aktivseite ausgewiesener „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ ist jedoch kein Bestandteil der Bilanzsumme.

Die Neudefinition der für die Größenordnung maßgeblichen „Umsatzerlöse“ ergibt sich aus dem neugefassten § 277 Abs. 1 HGB. Vgl. Kapitel V, Punkt 1. Der Begriff der „Arbeitnehmer“ im Sinne der Größenmerkmale hat sich im Rahmen des BilRUG nicht verändert.

Nach § 267 Abs. 4 HGB treten im Fall der Umwandlung oder Neugründung die Rechtsfolgen bereits ein, wenn die Voraussetzungen am ersten Abschlussstichtag nach der Umwandlung oder Neugründung vorliegen.

4. Möglichkeiten der Befreiung von Tochter-Kapitalgesellschaften

§ 264 Abs. 3 HGB regelt die mögliche Inanspruchnahme von Befreiungen bei der Aufstellung, Prüfung und Offenlegung des Jahresabschlusses. Eine Kapitalgesellschaft, die als Tochterunternehmen in den Konzernabschluss eines Mutterunternehmens mit Sitz in einem Mitgliedsstaat der Europäischen Union oder einem anderen Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum einbezogen wird, braucht die Vorschriften der §§ 264 bis 289 und §§ 316 bis 329 HGB nicht anzuwenden, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- a. Alle Gesellschafter des Tochterunternehmens haben der Befreiung für das jeweilige Geschäftsjahr zugestimmt.
- b. Das Mutterunternehmen hat sich bereit erklärt, für die von dem Tochterunternehmen bis zum Abschlussstichtag des jeweiligen Geschäftsjahres eingegangenen Verpflichtungen im folgenden Geschäftsjahr einzustehen.
- c. Der Konzernabschluss und der Konzernlagebericht des Mutterunternehmens sind nach den Rechtsvorschriften des Staates, in dem das Mutterunternehmen seinen Sitz hat, und in Einklang mit bestimmten EU-Richtlinien aufgestellt und geprüft worden.
- d. Die Befreiung des Tochterunternehmens ist im Anhang des Konzernabschlusses des Mutterunternehmens angegeben.
- e. Für das Tochterunternehmen sind nach § 325 Abs. 1 bis 1b HGB offengelegt worden:
- der Beschluss der Gesellschafter zu a.
 - die Erklärung des Mutterunternehmens zu b.
 - der Konzernabschluss
 - der Konzernlagebericht
 - der Bestätigungsvermerk zum Konzernabschluss und zum Konzernlagebericht nach c.

Die Voraussetzungen müssen kumulativ erfüllt sein. Die wesentliche Änderung besteht darin, dass die bisherige Verlustausgleichspflicht durch eine Einstandspflicht für Ver-

pflichtungen des Tochterunternehmens ersetzt wird, wobei Einstandspflicht und Verlustausgleichspflicht inhaltlich nicht identisch sind. So könnte eine Einstandspflicht auch bestehen, obwohl keine Verluste erwirtschaftet wurden. Das hätte bei Bestehen einer ertragsteuerlichen Organschaft bedeutet, dass das Mutterunternehmen sowohl die Verluste der Tochter übernehmen (§ 14 KStG) als auch für deren Verpflichtungen einstehen muss (§ 264 Abs. 3 HGB). Der Rechtsausschuss des Deutschen Bundestags hat jedoch in seiner Beschlussempfehlung klargestellt, dass auch künftig die bisherige Verlustausgleichspflicht ausreicht, um der neuen Einstandspflicht zu genügen. Entscheidend ist, dass das Mutterunternehmen sicherstellt, dass das Tochterunternehmen jederzeit zur Erfüllung seiner Verpflichtungen in der Lage ist, und es bei Bedarf mit den notwendigen Mitteln ausstattet.

Das Mutterunternehmen hat für alle Verpflichtungen der Tochtergesellschaft einzustehen, die am Bilanzstichtag bestehen, auch wenn diese in früheren Geschäftsjahren entstanden sind. Die Einstandspflicht kann aber nach Auffassung des Rechtsausschusses im Regelfall auf die Dauer eines Jahres begrenzt werden, weil nach Ablauf eines Jahres nach dem Bilanzstichtag Daten aus einem neuen Geschäftsjahr zur Verfügung stehen und den Informationsbedürfnissen der Nutzer der Jahresabschlüsse dadurch Rechnung getragen wird, dass entweder der Jahresabschluss des Tochterunternehmens für das neue Geschäftsjahr offengelegt oder erneut unter Offenlegung des Konzernabschlusses für das neue Geschäftsjahr von der Befreiung Gebrauch gemacht wird.

IV. WESENTLICHE ÄNDERUNGEN IN DER BILANZ

1. Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände und erworbene Geschäfts- und Firmenwerte

Nach § 253 Abs. 3 Satz 3 HGB sind selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens oder entgeltlich erworbene Geschäfts- oder Firmenwerte, deren voraussichtliche Nutzungsdauer (in Ausnahmefällen) nicht verlässlich geschätzt werden kann, über einen typisierten Zeitraum von 10 Jahren abzuschreiben. Bei verlässlicher Schätzung ist die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer zugrunde zu legen, die im Einzelfall weniger oder mehr als 10 Jahre betragen kann.

Der jeweils gewählte Abschreibungszeitraum von entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwerten ist im Anhang zu erläutern (§ 285 Nr. 13 HGB).

Nach Art. 75 Abs. 4 Sätze 1 und 2 EGHGB ist die Neuregelung nur auf nach dem 31.12.2015 aktivierte selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände oder entgeltlich erworbene Geschäfts- oder Firmenwerte anzuwenden.

Die steuerrechtliche Nutzungsdauer von 15 Jahren für den derivativen Geschäfts- oder Firmenwert (§ 7 Abs. 1 Satz 3 EStG) bleibt unverändert.

2. Zurechenbarkeit von Anschaffungskostenminderungen

§ 255 Abs. 1 Satz 2 HGB stellt klar, dass Anschaffungskostenminderungen nur dann von den Anschaffungskosten eines Vermögensgegenstandes abzusetzen sind, wenn sie diesem einzelnen zugeordnet werden können. Andernfalls sind sie erfolgswirksam zu erfassen.

3. Pflichtausweis eines Gewinn- oder Verlustvortrages

Durch die Änderung des § 268 Abs. 1 HGB wird eine Verpflichtung zum gesonderten Ausweis eines Gewinn- oder Verlustvortrages in der Bilanz in das Gesetz aufgenommen. Die Angabe kann aber auch alternativ im Anhang gemacht werden.

4. Entwicklung der einzelnen Posten des Anlagevermögens

§ 268 Abs. 2 HGB a.F. ist entfallen. Damit ist die Entwicklung der einzelnen Posten des Anlagevermögens zwingend in den Anhang zu übernehmen. Die bislang mögliche Darstellung innerhalb der Bilanz ist gestrichen worden.

Zu den nach BilRUG erweiterten Pflichtangaben im Anlage-
spiegel vgl. Kapitel VII., Punkt 4.

5. Konkretisierung der Beteiligungsvermutung

Nach der Neufassung des § 271 Abs. 1 HGB werden Beteiligungen als Anteile an anderen Unternehmen definiert, die dazu bestimmt sind, dem eigenen Geschäftsbetrieb durch Herstellen einer dauernden Verbindung zu jenen Unternehmen zu dienen. Unverändert wird eine Beteiligung vermutet, wenn die Anteile an einem Unternehmen insgesamt den fünften Teil des Nennkapitals dieses Unternehmens oder, falls ein Nennkapital nicht vorhanden ist, den fünften Teil der Summe aller Kapitalanteile an diesem Unternehmen überschreiten.

6. Einführung einer Ausschüttungssperre auf phasengleich vereinnahmte Beteiligungserträge

Übersteigt der auf eine Beteiligung entfallende Teil des Jahresüberschusses in der Gewinn- und Verlustrechnung die Beträge, die als Gewinnanteil oder Dividende eingegangen sind oder auf deren Zahlung die Kapitalgesellschaft einen Anspruch hat, so ist der Unterschiedsbetrag in eine Rücklage einzustellen, die nicht ausgeschüttet werden darf. Die Rücklage ist auszulösen, soweit die Gesellschaft die Beteiligungserträge vereinnahmt oder einen Anspruch auf ihre Zahlung erwirbt.

Mit dieser Neuregelung des § 272 Abs. 5 HGB bleibt auch künftig eine phasengleiche Gewinnvereinnahmung möglich; allerdings sind nur die Beträge ausschüttbar, die bereits als Gewinnanteil eingegangen sind oder auf die ein Zahlungsanspruch besteht. In der Beschlussempfehlung des Rechtsausschusses wird darauf hingewiesen, dass es für die Entstehung eines Anspruchs im Sinne des § 272 Abs. 5 HGB genügt, dass die Gesellschaft den Beteiligungsertrag so gut wie sicher vereinnahmt wird, auch wenn ein Beschluss des Beteiligungsunternehmens zur Gewinnverwendung noch aussteht. Das dürfte in der Regel anzunehmen sein, wenn die Kapitalgesellschaft Erträge aus einem Tochterunternehmen vereinnahmt.

7. Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr

§ 268 Abs. 5 HGB wurde dahingehend ergänzt, dass nicht nur die Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von bis zu einem Jahr, sondern künftig auch die Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr bei jedem gesondert ausgewiesenen Posten der Bilanz zu vermerken sind. Unternehmen, die den Anhang um einen gesonderten Verbindlichkeitspiegel ergänzen, sind diesen Angabepflichten bereits vor Inkrafttreten des BilRUG nachgekommen.

8. Haftungsverhältnisse nach § 251 HGB

Für die in § 251 HGB bezeichneten Haftungsverhältnisse sind die Angaben zu nicht auf der Passivseite auszuweisen den Verbindlichkeiten und Haftungsverhältnissen künftig zwingend im Anhang vorzunehmen. Der bislang zulässige Ausweis unter der Bilanz ist entfallen.

Zu den in diesem Zusammenhang ausgeweiteten Anhangsangaben vgl. Kapitel VII, Punkt 2.

V. WESENTLICHE ÄNDERUNGEN IN DER GEWINN- UND VERLUSTRECHNUNG

1. Neudefinition der Umsatzerlöse

Die bedeutsamste Änderung des BilRUG betrifft die Neudefinition des Begriffs der Umsatzerlöse. Nach der neuen Legaldefinition in § 277 Abs. 1 HGB sind alle Erlöse aus dem Verkauf und aus der Vermietung oder Verpachtung von Produkten sowie aus der Erbringung von Dienstleistungen nach Abzug von Erlösschmälerungen und der Umsatzsteuer sowie sonstiger direkt mit dem Umsatz verbundener Steuern als Umsatzerlöse zu qualifizieren. Künftig sind damit auch solche Erlöse Umsatzerlöse, die nicht aus der typischen Geschäftstätigkeit stammen.

Damit wird der Begriff der Umsatzerlöse ausgeweitet und künftig auch solche Erträge als Umsatzerlöse erfasst, die bisher unter anderen Ertragsposten, insbesondere unter den sonstigen betrieblichen Erträgen, auszuweisen waren. In der Literatur werden beispielhaft Kantinenerlöse, Erlöse aus der Überlassung von Mitarbeitern, Erlöse aus einer Haftungsvergütung und Konzernumlagen genannt. Die bisherige Beschränkung der Umsatzerlöse auf die gewöhnliche Geschäftstätigkeit wird ausdrücklich aufgegeben.

In der Beschlussempfehlung des Rechtsausschusses zum BilRUG wird klargelegt, dass Erträge aus der Veräußerung von Anlagevermögen weiterhin nicht zu den Umsatzerlösen gehören, da Umsatzerlöse an den Umsatz anknüpfen und Umsatz begrifflich zumindest bei der endgültigen Veräußerung eine gewisse Nähe zum Umlaufvermögen erfordern dürfte.

Erträge aus der Veräußerung von Anlagevermögen sind somit weiterhin als sonstige betriebliche Erträge zu erfassen. Sie sind nur dann den Umsatzerlösen zuzuordnen, wenn die betreffenden Vermögensgegenstände trotz ihres Ausweises im Anlagevermögen regelmäßig im Rahmen der Geschäftstätigkeit des bilanzierenden Unternehmens veräußert werden, so dass sie als Produkte einzustufen sind (z. B. bei Leasing- oder Immobilienunternehmen, die bestimmte Vermögensgegenstände planmäßig zunächst vermieten und regelmäßig nach einer bestimmten Dauer veräußern). Umsatzerlöse aus diesen Veräußerungsgeschäften sind dann ohne Saldierung mit dem Restbuchwert des veräußerten Vermögensgegenstandes in Höhe des Veräußerungserlöses auszuweisen. Der Kontenrahmen der Wohnungswirtschaft soll dahingehend angepasst werden, dass der Posten „Umsatzerlöse aus Verkauf von Grundstücken“ in die Bereiche „Umsatzerlöse aus dem Verkauf von Grundstücken des Anlagevermögens“ und „Umsatzerlöse aus dem Verkauf von Grundstücken des Umlaufvermögens“ unterteilt wird. Der Ausweis der korres-

pondierenden Aufwendungen erfolgt unter den „Aufwendungen für Verkaufsgrundstücke“, die entsprechend in „Buchwerte des geschäftsmäßigen Verkaufs von Grundstücken des Anlagevermögens“ und „Aufwendungen aus dem Verkauf von Grundstücken des Umlaufvermögens“ unterteilt werden sollen.

Nach Auffassung des Rechtsausschusses wird es zur Abgrenzung künftig stärker auf die Begriffselemente „Produkt“ und „Dienstleistung“ ankommen, die für Grenzfälle eine Orientierung bieten sollen. Ergänzend wird darauf hingewiesen, dass eine weitere Untergliederung der Umsatzerlöse nach § 265 Abs. 5 Satz 1 HGB zulässig ist, falls in der Praxis Bedarf am gesonderten Ausweis der Umsatzerlöse aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit besteht.

Die Erbringung einer Dienstleistung i.S.d. § 277 Abs. 1 HGB i.d.F. des BilRUG setzt das Vorliegen eines Leistungsaustausches voraus (Leistung und Gegenleistung). Haben die Erlöse reinen Entschädigungscharakter, handelt es sich um sonstige betriebliche Erträge.

An einem Leistungsaustausch fehlt es z. B., wenn das Unternehmen kraft Gesetzes einen Schadensersatzanspruch erwirbt, oder wenn ein Sanierungszuschuss des Gesellschafters zufließt, ohne dass eine Verpflichtung zur Gegenleistung eingegangen wird. Auch die Vergütung, die ein Unternehmen für die Stellung eines persönlich haftenden Gesellschafters bei einer Personenhandelsgesellschaft erhält, ist nicht als Umsatzerlös einzustufen, weil die Übernahme der Haftung aus der Gesellschafterstellung heraus und nicht im Rahmen eines Leistungsaustausches erfolgt.

Erlöse aus Konzernumlagen können zu Umsatzerlösen führen, soweit diese aus der Erbringung von Dienstleistungen einer Konzerngesellschaft an die andere Konzerngesellschaft (z. B. Übernahme der Buchführung) resultieren. Werden dagegen die einer Konzerngesellschaft im Außenverhältnis entstehenden Aufwendungen durch eine reine Kostenumlage weiterbelastet, ohne dass die Gesellschaft eine eigene Dienstleistung erbringt, führt dies nicht zu Umsatzerlösen der entlasteten Gesellschaft.

Zu den Umsatzerlösen und nicht zu den betrieblichen Erträgen gehören künftig z. B. Provisionen aus gelegentlichen Vermittlungsgeschäften, Erlöse aus der Personalüberlassung an andere Unternehmen, Erlöse aus der Verpachtung von

unbebauten Grundstücken, Erhaltene Erbbauzinsen, Kantinenerlöse, Erträge aus Material- und Schrottverkäufen.

Soweit die Umsatzerlöse nach alter und neuer Definition wesentlich abweichen, ist bei der erstmaligen Anwendung der Neuregelung gemäß Art. 75 Abs. 2 Satz 3 EGHGB im Anhang auf die fehlende Vergleichbarkeit der Umsatzerlöse hinzuweisen. Im Falle von Abweichungen ist außerdem der Betrag

der Umsatzerlöse des Vorjahres, der sich aus einer rückwirkenden Anwendung der neuen Vorschriften ergeben hätte, nachrichtlich darzustellen und zu erläutern.

Abweichend davon empfiehlt das IDW in seinem Newsletter vom 10.07.2015 die Darstellung der angepassten Umsatzerlöse des Vorjahres in einer zusätzlichen Spalte in der Gewinn- und Verlustrechnung.

2. Wegfall der außerordentlichen Erträge und Aufwendungen

Mit dem BilRUG entfällt der künftige Ausweis von außerordentlichen Erträgen und Aufwendungen in der Gewinn- und Verlustrechnung. Stattdessen sind Erträge und Aufwendungen von außergewöhnlicher Größenordnung oder von außergewöhnlicher Bedeutung im Anhang anzugeben und zu erläutern.

Der Wegfall der außerordentlichen Posten hat in der Praxis insbesondere Bedeutung für die noch nicht bilanzierten Unterschiedsbeträge aus dem Übergang auf das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (vor allem für den über bis zu 15 Jahre zuzuführenden Anpassungsbetrag zu den Pensionsrückstellungen; sog. 1/15-Regelung nach Art. 67 Abs. 1 Satz 1 EGHGB). Diese anteiligen Aufstockungsbeträge sind künftig als Davon-Vermerk unter den sonstigen betrieblichen Aufwendungen gesondert als „Aufwendungen nach Art. 67 Abs. 1 und 2 EGHGB“ zu erfassen (Art. 75 Abs. 5 EGHGB). Der damit korrespondierende Posten „Erträge nach Art. 67 Abs. 1 und 2 EGHGB“, der gesondert unter den sonstigen betrieblichen Erträgen auszuweisen ist, kann entstehen, wenn sich bei Inanspruchnahme des Wahlrechts zur Beibehaltung von nach dem BilMoG überdotierten Rückstellungen eine Zuführung im Übergangszeitraum bis 31.12.2024 als nicht

realisierbar herausstellt und infolgedessen eine Auflösung erfolgen muss.

Eine Belastung des betrieblichen Ergebnisses durch die nunmehr im sonstigen betrieblichen Aufwand zu erfassenden Anpassungsbeträge kann von ertragsstarken Unternehmen vermieden werden, wenn die noch nicht verrechneten Unterschiedsbeträge im Jahresabschluss zum 31.12.2015 in voller Höhe bilanziert und dann noch zutreffend als außerordentlicher Aufwand erfasst werden.

Der Wegfall der außerordentlichen Posten führt zur Straffung des Gliederungsschemas der Gewinn- und Verlustrechnung. Nach den Ertragsteuern wird ein neuer Zwischenposten „Ergebnis nach Steuern“ eingefügt. Bei Anwendung des Gesamtkostenverfahrens ändert sich die Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung wie folgt:

- 14. Steuern vom Einkommen und Ertrag
- 15. Ergebnis nach Steuern
- 16. Sonstige Steuern
- 17. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag

VI. ÄNDERUNGEN IM LAGEBERICHT

Der sogenannte Nachtragsbericht über Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluss des Geschäftsjahres eingetreten sind, entfällt im Lagebericht. Die Angaben werden in den Anhang verlagert. Die bisherige „Soll“-Vorschrift des § 289 Abs. 2 HGB wird zur „Muss“-Vorschrift. Die Angaben zum Risikomanagementsystem, zu Forschung und Entwicklung, zu Zweigniederlassungen, zur Verwendung von Fi-

nanzinstrumenten und (bei börsennotierten Unternehmen) zu Vergütungssystemen werden zu Pflichtangaben.

Werden im Anhang Angaben zum Bestand an eigenen Aktien einer Gesellschaft gemacht (§ 160 Abs. 1 Nr. 2 AktG), dann ist im Lagebericht darauf zu verweisen.

VII. ÄNDERUNGEN IM ANHANG

Im Rahmen des BilRUG wurden Angabepflichten im Anhang geändert bzw. neu in das Gesetz aufgenommen. Kleine Kapitalgesellschaften werden von zahlreichen Angabepflichten befreit, während mittelgroße Unternehmen auf einige Erleichterungen verzichten müssen. Die größenabhängigen Erleichterungen finden sich unverändert in den §§ 274a, 276 und 288 HGB.

Die wesentlichen Änderungen und Ergänzungen, die grundsätzlich auch für Genossenschaften gelten, werden im Folgenden erläutert. Ein Muster-Anhang mit Formulierungsvorschlägen ist dieser Broschüre als Anlage beigegefügt.

1. Verpflichtung zu Angaben im einleitenden Teil des Jahresabschlusses

In § 264 HGB wird ein neuer Absatz eingefügt und damit eine weitere Angabepflicht geschaffen, die der Identifikation des Unternehmens dienen soll. Gemäß § 264 Abs. 1a HGB sind im Jahresabschluss die Firma, der Sitz, das Registergericht und die Nummer, unter der die Gesellschaft in das Handelsregister eingetragen ist, anzugeben. Befindet sich die Gesellschaft in Liquidation oder Abwicklung, ist auch diese Tatsache anzugeben. Es empfiehlt sich eine Angabe auf einem Deckblatt des Jahresabschlusses, zu Beginn des Anhangs oder an anderer herausgehobener Stelle. Kleinstkapitalgesellschaften und Kleinstgenossenschaften, die keinen Anhang erstellen, sollten diese Angaben als Überschrift der Bilanz aufnehmen.

Die Regelung ist für alle Unternehmen unabhängig von ihrer Größenordnung verpflichtend. Für Genossenschaften gilt diese Regelung gemäß § 336 Abs. 2 Nr. 1 HGB entsprechend.

4. Anlagespiegel

Das bislang bestehende Wahlrecht des § 268 Abs. 2 HGB a. F., die Entwicklung der einzelnen Posten des Anlagevermögens in der Bilanz oder im Anhang zu zeigen, wurde aufgehoben. Die Entwicklung des Anlagevermögens ist künftig zwingend in den Anhang aufzunehmen (§ 284 Abs. 3 HGB). Die Erstellung des sogenannten Anlagespiegels entspricht aber ohnehin der bisherigen Praxis der meisten Unternehmen. Allerdings sind weitere Pflichtbestandteile für den Anlagespiegel geschaffen worden. Dabei sind, ausgehend von den ursprünglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten, die Zugänge, Abgänge, Umbuchungen und Zuschreibungen des Geschäftsjahres sowie die Abschreibungen gesondert aufzuführen.

2. Haftungsverhältnisse nach § 251 HGB

Die Haftungsverhältnisse im Sinne des § 251 HGB sind nunmehr zwingend im Anhang darzustellen. Eine Angabe unter der Bilanz ist nicht mehr möglich.

Für die in § 251 HGB bezeichneten Haftungsverhältnisse sind gemäß § 268 Abs. 7 HGB

- Angaben zu nicht auf der Passivseite auszuweisenden Verbindlichkeiten und Haftungsverhältnissen zu machen,
- die Haftungsverhältnisse jeweils gesondert unter Angabe der gewährten Pfandrechte und sonstigen Sicherheiten anzugeben und
- dabei Verpflichtungen betreffend die Altersversorgung und Verpflichtungen gegenüber verbundenen oder assoziierten Unternehmen jeweils gesondert zu vermerken.

Die Pflichtangaben gelten für alle Kapitalgesellschaften und Genossenschaften.

3. Erläuterung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung

Nach § 284 Abs. 1 HGB sind die Erläuterungen im Anhang in der Reihenfolge der einzelnen Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung vorzunehmen.

Zu den Abschreibungen sind folgende Angaben zu machen:

- die Abschreibungen in ihrer gesamten Höhe zu Beginn und am Ende des Geschäftsjahres
- die im Laufe des Geschäftsjahres vorgenommenen Abschreibungen und
- Änderungen in den Abschreibungen in ihrer gesamten Höhe im Zusammenhang mit Zu- und Abgängen sowie Umbuchungen im Laufe des Geschäftsjahres

Sind in die Herstellungskosten Zinsen für Fremdkapital einbezogen worden, ist für jeden Posten des Anlagevermögens gesondert anzugeben, welcher Betrag an Zinsen aktiviert worden ist.

Kleine Kapitalgesellschaften sind von der Angabepflicht befreit.

Die neue Struktur des Anlagespiegels könnte sich wie folgt darstellen:

| Anschaffungs/Herstellungskosten | | | | | | |
|---------------------------------|---------|----------------------------|---------|-------------|----------------|--------------|
| Stand 01.01. | Zugänge | davon aktivierte FK-Zinsen | Abgänge | Umbuchungen | Zuschreibungen | Stand 31.12. |

| Abschreibungen | | | | | |
|----------------|-------------------------------|-------------------------------|----------------------------------|-----------------------|--------------|
| Stand 01.01. | Veränderungen i.Z.m. Zugängen | Veränderungen i.Z.m. Abgängen | Veränderungen i.Z.m. Umbuchungen | Abschreibungen im Gj. | Stand 31.12. |

Alternativ ist es möglich, die in den Zugängen enthaltenen aktivierten Fremdkapitalzinsen unter dem Anlagespiegel zu vermerken.

5. Nicht in der Bilanz enthaltene Geschäfte

Mit Anpassung des § 285 Nr. 3 HGB wurde klargestellt, dass nicht nur über Art und Zweck sowie Vorteile und Risiken von nicht in der Bilanz enthaltenen Geschäften zu berichten ist, soweit dies für die Beurteilung der Finanzlage des Unternehmens von Bedeutung ist, sondern auch über die finanziellen Auswirkungen (quantitative Berichterstattung).

Ein Risiko im Sinne dieser Vorschrift liegt dann vor, wenn sich ein Geschäft auf die Liquidität bzw. auf die Fähigkeit eines Unternehmens, in einem absehbaren Zeitraum die vorhandenen Verpflichtungen erfüllen zu können, negativ auswirkt oder auswirken kann. Ein Vorteil im Sinne dieser Vorschrift ist gegeben, wenn sich ein Geschäft auf die Liqui-

dität bzw. auf die Fähigkeit eines Unternehmens, in einem absehbaren Zeitraum die vorhandenen Verpflichtungen erfüllen zu können, positiv auswirkt oder auswirken kann (IDW RS HFA 32, Tz 18).

Für jede Kategorie von angabepflichtigen außerbilanziellen Geschäften sind die Auswirkungen auf die Liquidität der Gesellschaft zum Abschlussstichtag und auf die künftigen Finanzmittelzuflüsse und -abflüsse dazustellen. Das IDW empfiehlt eine Untergliederung nach Fristigkeiten.

Kleine Kapitalgesellschaften sind von den Angabepflichten befreit.

6. Sonstige finanzielle Verpflichtungen

Mit der Anpassung des § 285 Nr. 3a HGB wurden die Angabepflichten für die sonstigen finanziellen Verpflichtungen dahingehend ergänzt, dass Verpflichtungen betreffend die Altersversorgung und Verpflichtungen gegenüber verbundenen oder assoziierten Unternehmen jeweils gesondert anzugeben sind. Die Angaben sind auch von kleinen Unternehmen vorzunehmen.

droht. In diesem Fall ist gemäß § 286 Abs. 2 HGB im Anhang auf die Anwendung der Ausnahmeregelung hinzuweisen.

Kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften sind von der Angabepflicht befreit.

7. Aufgliederung der Umsatzerlöse

§ 285 Nr. 4 HGB wurde aufgrund der Neudefinition der Umsatzerlöse redaktionell angepasst. Die Aufgliederung der Umsatzerlöse kann künftig nur dann unterbleiben, wenn dem berichtenden Unternehmen ein erheblicher Nachteil

8. Aufteilung der Ertragsteuern

Die bislang gemäß § 285 Nr. 6 HGB a.F. erforderliche Aufteilung der Ertragsteuern auf das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit und das außerordentliche Ergebnis ist wegen Wegfall der außerordentlichen Posten gestrichen worden.

9. Organbezüge

Mit Anpassung des § 285 Nr. 9c HGB wurde klargestellt, dass im Falle der an Organmitglieder gewährten Vorschüsse und Kredite nicht nur die im Geschäftsjahr zurückgezahlten, sondern auch die erlassenen Beträge aufzuführen sind.

10. Angaben zum Anteilsbesitz

§ 285 Nr. 11 HGB wurde im Hinblick auf die Änderung des § 271 Abs. 1 HGB (vgl. Kapitel IV; Punkt 5.) angepasst. In die Liste über den Anteilsbesitz sind künftig alle Unternehmen aufzunehmen, an denen eine Beteiligung im Sinne des § 271 Abs. 1 HGB gehalten wird, d.h. alle Unternehmen, bei denen der Anteilsbesitz der Herstellung einer dauernden Verbindung dienen soll. Die bisher geltende 20%-Grenze stellt nur eine Vermutung dar, die widerlegt werden kann.

Nach § 286 Abs. 3 Satz 2 HGB können die Angaben zum Eigenkapital und zum Jahresergebnis unterbleiben, wenn das Unternehmen, über das zu berichten ist, seinen Jahresabschluss nicht offenzulegen hat, und die berichtende Gesellschaft keinen beherrschenden Einfluss auf das betreffende Unternehmen ausüben kann.

Kleine Kapitalgesellschaften sind von der Angabepflicht befreit.

11. Abschreibung entgeltlich erworbener Geschäfts- und Firmenwerte

Aufgrund der Änderung des § 253 Abs. 3 Satz 3 HGB (vgl. Kapitel IV, Punkt 1.) betreffend die Abschreibung entgeltlich erworbener Geschäfts- und Firmenwerte wurden auch die Angabepflichten des § 285 Nr. 13 HGB dahingehend angepasst, dass die festgelegte Nutzungsdauer zu erläutern ist.

Es gibt keine größenabhängigen Erleichterungen.

12. Angabepflichten für Konzernunternehmen

§ 285 Nr. 14 HGB wird neu gefasst und durch § 285 Nr. 14a HGB ergänzt. Danach sind im Anhang Name und Sitz des Mutterunternehmens, das den Konzernabschluss für den größten Kreis von Unternehmen aufstellt, sowie der Ort, wo dieser Konzernabschluss erhältlich ist, anzugeben. Entsprechend sind außerdem im Anhang Name und Sitz des Mutterunternehmens, das den Konzernabschluss für den kleinsten Kreis von Unternehmen aufstellt, sowie der Ort, wo dieser Konzernabschluss erhältlich ist, anzugeben.

13. Bestehen von Genussscheinen, u. ä.

Nach § 285 Nr. 15 HGB ist über das Bestehen von Genussscheinen, Genussrechten, Wandelschuldverschreibungen, Optionsscheinen, Optionen, Besserungsscheinen oder vergleichbaren Wertpapieren oder Rechten unter Angabe der Anzahl und der Rechte, die sie verbriefen, zu berichten.

Kleine Unternehmen sind von den Angabepflichten befreit.

14. Latente Steuern

Die bisherigen Angabepflichten gemäß § 285 Nr. 29 HGB (zugrundeliegende Differenzen, steuerliche Verlustvorträge, Steuersätze) werden ergänzt um eine neue Pflichtangabe nach § 285 Nr. 30 HGB. Wenn latente Steuern in der Bilanz angesetzt werden, sind die latenten Steuersalden am Ende des Geschäftsjahres und die im Laufe des Geschäftsjahres erfolgten Änderungen dieser Salden anzugeben.

Kleine Kapitalgesellschaften sind von den Angabepflichten insgesamt befreit. Mittelgroße Kapitalgesellschaften brauchen die Angaben nach § 285 Nr. 29 HGB nicht vorzunehmen.

15. Außergewöhnliche Aufwendungen und Erträge

Nach Wegfall der außerordentlichen Aufwendungen und Erträge sind im Anhang gemäß § 285 Nr. 31 HGB jeweils der Betrag und die Art der einzelnen Erträge und Aufwendungen von außergewöhnlicher Größenordnung oder von außergewöhnlicher Bedeutung anzugeben, soweit die Beträge nicht von untergeordneter Bedeutung sind. Nach Auffassung des Rechtsausschusses wird damit die Vergleichbarkeit von Jahresabschlüssen erhöht und die Erkennbarkeit von Sondereffekten im Jahresabschluss verbessert.

Entscheidend für die Außergewöhnlichkeit von Größe und Bedeutung sind dabei die konkreten Verhältnisse des Unternehmens und die das Unternehmen prägenden Vorgänge. Es ist aus der Perspektive der Nutzer der Rechnungslegung zu beurteilen, ob der einzelne Ertrag oder der einzelne Aufwand aus den sonstigen Erträgen oder Aufwendungen aufgrund seiner Größenordnung oder aufgrund seiner Bedeutung so deutlich hervortritt, dass eine gesonderte Erläuterung notwendig erscheint.

Es gibt keine größenabhängigen Erleichterungen.

16. Periodenfremde Aufwendungen und Erträge

Die Verpflichtung zur Erläuterung der einzelnen Aufwendungen und Erträge, die einem anderen Geschäftsjahr zuzuordnen sind, hinsichtlich ihres Betrags und ihrer Art (§ 285 Nr. 32 HGB) ist nicht neu. Die Regelung wurde lediglich von § 277 Abs. 4 Satz 3 HGB a.F. in den Katalog des § 285 HGB umgegliedert.

Kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften sind von der Angabepflicht befreit.

17. Nachtragsbericht

Der sogenannte Nachtragsbericht, bislang Pflichtbestandteil des Lageberichts (vgl. Kapitel VI) wird in den Anhang verlagert. Gemäß § 285 Nr. 33 HGB sind im Anhang Vorgänge von besonderer Bedeutung (Angabe zur Art und zu den finanziellen Auswirkungen) anzugeben, die nach dem Schluss des Geschäftsjahres eingetreten und weder in der Gewinn- und Verlustrechnung noch in der Bilanz berücksichtigt sind.

Kleine Kapitalgesellschaften sind von der Angabepflicht befreit.

18. Ergebnisverwendung

Nach § 285 Nr. 34 HGB ist künftig der Vorschlag bzw. der Beschluss über die Ergebnisverwendung in den Anhang aufzunehmen. Der Ergebnisverwendungsvorschlag wird somit zum Bestandteil des Jahresabschlusses.

Damit entfällt die bisherige Regelung des § 325 Abs. 1 HGB a.F., nach der der Ergebnisverwendungsvorschlag oder -beschluss gesondert offenzulegen war. Da aber im Anhang in der Regel nur ein Ergebnisverwendungsvorschlag enthalten sein kann, solange der Jahresabschluss noch nicht geprüft und festgestellt bzw. gebilligt ist, muss der Beschluss künftig nach § 325 Abs. 1b HGB nachträglich offengelegt werden.

Kleine Kapitalgesellschaften sind von der Angabepflicht befreit.

VIII. ÄNDERUNG DER OFFENLEGUNGSPFLICHTEN

Mit der Neufassung des § 325 Abs. 1 HGB wird klargestellt, dass der festgestellte oder gebilligte Jahresabschluss, der Lagebericht und der Bestätigungsvermerk gemeinsam offenzulegen sind. Damit ist es nicht mehr zulässig, zunächst ungeprüfte Jahresabschlüsse einzureichen, um die Offenlegungsfristen einzuhalten. Gemäß § 325 Abs. 1a HGB sind die Unterlagen spätestens ein Jahr nach dem Abschlussstichtag des Geschäftsjahres einzureichen, auf das sie sich beziehen. Wird der Jahresabschluss oder der Lagebericht geändert, so ist auch die Änderung offenzulegen (§ 325 Abs. 1b Satz 1 HGB).

Ist der Ergebnisverwendungsbeschluss nicht im Anhang enthalten, ist dieser nach seinem Vorliegen offenzulegen (§ 325 Abs. 1b Satz 2 HGB).

Kleinstkapitalgesellschaften dürfen nach § 326 Abs. 2 HGB die Offenlegungspflichten hinsichtlich des Jahresabschlusses auch durch dauerhafte Hinterlegung der Bilanz beim Betreiber des elektronischen Bundesanzeigers erfüllen. Dieses Wahlrecht wird den Kleinstgenossenschaften nach §§ 336 Abs. 2 Satz 3, 339 Abs. 2 HGB künftig ebenfalls eingeräumt. Um klarzustellen, dass Dritte künftig auch die Bilanzen von Kleinstgenossenschaften einsehen können, regelt § 339 Abs. 2 Satz 2 HGB die entsprechende Geltung von § 9 Abs. 6 Satz 3 HGB.

IX. ÄNDERUNGEN IM KONZERNRECHT

1. Befreiende Wirkung von übergeordneten Konzernabschlüssen

Durch Anpassung des §291 Abs.2 Satz 1 Nr. 2 HGB wird klargestellt, dass auch IFRS-Konzernabschlüsse befreiende Wirkung nach §291 HGB haben können. Außerdem enthält diese Vorschrift einen Hinweis auf die befreiende Aufstellung des Konzernlageberichts, der nach Maßgabe des Rechts eines Mitgliedsstaates der EU aufgestellt oder insoweit gleichwertig sein muss.

2. Anhebung der Schwellenwerte für die Konzernrechnungslegungspflicht

Vgl. Kapitel III, Punkt 1.

3. Rechtsform der Konzernunternehmen

Mit § 294 Abs. 1 HGB wird klargestellt, dass in den Konzernabschluss das Mutterunternehmen und alle Tochterunternehmen ohne Rücksicht auf den Sitz und die Rechtsform einzubeziehen sind.

4. Verzicht auf die Einbeziehung

In § 296 Abs. 1 Nr. 2 HGB wird die Möglichkeit des Verzichts auf die Einbeziehung eines Tochterunternehmens in den Konzernabschluss aufgrund unverhältnismäßig hoher Kosten oder Verzögerungen dahingehend konkretisiert, dass es sich um unangemessene Verzögerungen handeln muss.

5. Inhalt des Konzernabschlusses

Korrespondierend zur Neuregelung des §264 Abs.1a HGB für den Einzelabschluss wurde nun mit §297 Abs.1a HGB geregelt, dass die Firma, der Sitz, das Registergericht und die Nummer, unter der das Mutterunternehmen in das Handelsregister eingetragen ist, im Konzernabschluss anzugeben sind.

6. Wegfall von Erleichterungen

Die Möglichkeit der Zusammenfassung der Vorräte in einen Posten der Konzernbilanz (§ 298 Abs.2 HGB a.F.) wurde gestrichen.

Die Änderung des §298 Abs.1 HGB dient der Vermeidung der Anwendung von §272 Abs.5 HGB (ausschüttungsgesperrte Rücklage) auf den Konzernabschluss, da der Konzernabschluss keine Ausschüttungsbemessungsfunktion hat, so dass sich das Anliegen des §272 Abs.5 HGB beim Konzernabschluss nicht verwirklichen lässt.

7. Kapitalkonsolidierung

Mit Änderung der Vorschriften soll die Erstanwendung der Kapitalkonsolidierung weiter vereinfacht werden. Deshalb sind die Wertansätze zum Zeitpunkt der Einbeziehung des Tochterunternehmens auch dann anzusetzen, wenn das Mutterunternehmen freiwillig einen Konzernabschluss aufstellt. Für Erwerbe von Tochterunternehmen im laufenden Geschäftsjahr bleibt es jedoch beim Regelfall des § 301 Abs.1 HGB. (d.h. Bewertung zum Erwerbszeitpunkt). In Ausnahmefällen wird das Ziel der mit der Gesetzesänderung bezweckten Vereinfachung nicht erreicht, weil in den Unterlagen der Buchführung frühere Wertansätze vorhanden sind. In diesen eng begrenzten Ausnahmefällen bietet § 301 Abs.2 HGB die Möglichkeit der Rückkehr zur Bewertung zum Zeitpunkt des Erwerbs des Tochterunternehmens, deren Anwendung im Konzernanhang anzugeben und zu erläutern ist.

8. Anteile anderer Gesellschafter

Mit dem neu gefassten § 307 HGB wird die Verpflichtung eingeführt, die Anteile anderer Gesellschafter in Konzernbilanz und Konzern-GuV jeweils gesondert unter der Bezeichnung „nicht beherrschende Anteile“ auszuweisen.

9. Behandlung des Unterschiedsbetrags

Die mögliche Auflösung des auf der Passivseite ausgewiesenen Unterschiedsbetrages wird mit der Neufassung des § 309 Abs.2 HGB vereinfacht. Ein nach § 301 Abs.3 HGB auf der Passivseite auszuweisender Unterschiedsbetrag kann ergebniswirksam aufgelöst werden, soweit ein solches Vorgehen den Grundsätzen der §§ 297 und 298 HGB in Verbindung mit den Vorschriften des ersten Abschnitts des HGB entspricht.

10. Equity-Methode

Mit dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz war für die latenten Steuern das international übliche „temporary“-Konzept eingeführt worden. Dieses bezog sich aber nicht auf die

Bewertung von Anteilen an assoziierten Unternehmen. Im Rahmen des BilRUG wurde § 312 HGB dahingehend angepasst, dass künftig auch bei der Bewertung von Anteilen an assoziierten Unternehmen latente Steuern zu berücksichtigen sind, soweit die für die Beurteilung maßgeblichen Sachverhalte bekannt oder zugänglich sind.

11. Konzernanhang

Korrespondierend zu dem geänderten § 284 Abs. 1 HGB im Einzelabschluss wird mit dem angepassten § 313 Abs. 1 klar gestellt, dass im Konzernanhang die Angaben zu den Posten der Konzernbilanz und der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung in der der gleichen Reihenfolge anzuordnen sind, wie im Konzernabschluss. Weitere geänderte Angabepflichten ergeben sich (entsprechend den Anpassungen in § 285 HGB) aus dem neugefassten § 314 HGB.

12. Konzernlagebericht

Korrespondierend zu den §§ 289, 285 Nr. 33 HGB wird die Berichterstattung über Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluss des Konzerngeschäftsjahres eingetreten und weder in der Konzernbilanz noch in der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung berücksichtigt sind, unter Angabe ihrer Art und ihrer finanziellen Auswirkung vom Konzern-Lagebericht in den Konzernanhang verlagert (§ 314 Nr. 25 HGB).

Neu eingefügt wurde mit § 315 Abs. 2 Nr. 3 HGB die Berichtserstattungspflicht über die für das Verständnis des Konzerns wesentlichen Zweigniederlassungen der insgesamt in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen.

Analog § 289 Abs. 2 HGB wird die bisherige „Soll“-Vorschrift des § 315 Abs. 2 HGB zur „Muss“-Vorschrift.

X. ÄNDERUNG DER FORMBLÄTTER

Die durch das BilRUG veranlassten Gesetzesänderungen führen auch zur Anpassung diverser Verordnungen über Formblätter für die Gliederung des Jahresabschlusses (z. B.

Verordnung über Formblätter für die Gliederung von Jahresabschlüssen von Wohnungsunternehmen, Pflege-Buchführungsverordnung, Krankenhaus-Buchführungsverordnung).

XI. ABZINSUNG VON LANGFRISTIGEN RÜCKSTELLUNGEN

Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr sind gemäß § 253 Abs. 2 HGB mit dem ihrer Restlaufzeit entsprechenden durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen sieben Geschäftsjahre abzuzinsen. Bei Verabschiedung des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes im Jahr 2009 hatte der Gesetzgeber die Erwartung geäußert, dass sich bei einem Bezugszeitraum von sieben Jahren ein hinreichender Glättungseffekt einstellt. Aufgrund der andauernden Phase niedriger Marktzinsen sind allerdings Zweifel an dieser Annahme entstanden. Denn die Betrachtung über den 7-Jahres-Zeitraum wird bei dem derzeit niedrigen Zinsniveau den Abzinsungssatz weiter sinken lassen und dadurch den Umfang der Rückstellungen erhöhen.

Deshalb hat der Rechtsausschuss des Bundestages den Gesetzgeber aufgefordert, seine damaligen Annahmen zu überprüfen und ggf. für Altersvorsorgeverpflichtungen eine angemessene Verlängerung des Bezugszeitraumes für die Er-

mittlung des Durchschnittszinssatzes vorzunehmen, wobei diese gegebenenfalls mit einer Ausschüttungssperre verbunden werden soll.

Am 27.01.2016 hat das Bundeskabinett einen Regierungsentwurf zur Umsetzung der Wohnimmobilienkreditrichtlinie beschlossen. Darin wird der Niedrigzinssituation durch Anpassung von Bewertungsparametern für die Pensionsrückstellung Rechnung getragen.

§ 253 HGB zur Abzinsung von Rückstellungen soll wie folgt angepasst werden: Rückstellungen mit einer Laufzeit von mehr als einem Jahr sind weiterhin abzuzinsen. Dabei ergibt sich der durchschnittliche Marktzins bei den sonstigen Rückstellungen unverändert aus dem Durchschnitt der letzten sieben Jahre. Bei Altersversorgungsverpflichtungen soll dieser Zeitraum jedoch auf zehn Jahre verlängert werden. Gemäß § 253 Abs. 6

HGB-E soll der Unterschiedsbetrag zwischen der Pensionsrückstellung, die mit dem neuen durchschnittlichen Marktzinssatz, und der Pensionsrückstellung, die mit dem bisherigen durchschnittlichen Marktzinssatz abgezinst wird, im Anhang angegeben werden. Für diesen Betrag sieht der Regierungsentwurf eine Ausschüttungssperre vor, wenn die freien Rücklagen zuzüglich Gewinnvortrag diesem Betrag nicht mindestens entsprechen.

Nach Artikel 75 Abs. 6 EGHGB-E soll die Neuregelung für Geschäftsjahre gelten, die nach dem 31.12.2015 enden. Artikel 75 Abs. 7 EGHGB-E sieht aber ein Anwendungswahlrecht für Geschäftsjahre vor, die nach dem 31.12.2014 beginnen und vor dem 01.01.2016 enden.

Die Bundesregierung strebt an, das Gesetzgebungsverfahren im März 2016 abzuschließen. Aufgrund der Brisanz des Themas können sich noch Änderungen im Gesetzgebungsverfahren ergeben.

ANHANG

Die blauen Markierungen verweisen auf die Textvorschläge gemäß BilRUG.

Allgemeine Angaben

Die Muster GmbH/Muster eG hat ihren Sitz in Berlin und ist eingetragen in das Handelsregister/Genossenschaftsregister beim Amtsgericht Charlottenburg (Reg.Nr. 555 B).

Die Erstellung des Jahresabschlusses erfolgte nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuches in der Fassung des Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG).

Der Abschluss umfasst die Bilanz, die Gewinn- und Verlustrechnung und den Anhang (einschließlich Anlagespiegel, Rücklagenspiegel, Verbindlichkeitspiegel). Die Gewinn- und Verlustrechnung wird nach dem Gesamtkostenverfahren aufgestellt.

Das Formblatt für die Gliederung des Jahresabschlusses für

Wohnungsunternehmen in der Fassung vom 17. Juli 2015 wurde beachtet.

Im Interesse einer besseren Klarheit und Übersichtlichkeit werden die nach den gesetzlichen Vorschriften bei den Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung anzubringenden Vermerke ebenso wie die Vermerke, die wahlweise in der Bilanz bzw. Gewinn- und Verlustrechnung oder im Anhang anzubringen sind, insgesamt im Anhang aufgeführt.

Die Vorjahreszahlen der Umsatzerlöse sind aufgrund der Neufassung von §277 Abs.1 HGB durch das BilRUG nicht vergleichbar. Bei Anwendung des §277 Abs.1 HGB in der Fassung des BilRUG hätten sich für das Vorjahr Umsatzerlöse in Höhe von € ... ergeben.

Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden/Erläuterungen zur Bilanz und zur GuV

Bilanz

Zur Entwicklung der immateriellen Vermögensgegenstände sowie der Sach- und Finanzanlagen wird auf den Anlagespiegel verwiesen.

Immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagen

Entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände werden bei Zugang mit ihren Anschaffungskosten aktiviert und planmäßig linear über ihre voraussichtliche Nutzungsdauer abgeschrieben.

Selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände wurden nicht aktiviert.

Entgeltlich erworbene Geschäfts- und Firmenwerte, deren voraussichtliche Nutzungsdauer nicht verlässlich geschätzt werden kann, wurden über eine Nutzungsdauer von 10 Jahren abgeschrieben.

Die Bewertung des Sachanlagevermögens erfolgte zu den historischen Anschaffungs-/Herstellungskosten, vermindert um die kumulierten planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen. Zinsen für Fremdkapital wurden in Höhe von T€ ... aktiviert.

Die planmäßigen Abschreibungen erfolgen linear über die voraussichtliche wirtschaftliche Nutzungsdauer. Den planmäßigen Abschreibungen liegen folgende Nutzungsdauern zugrunde:

- Wohnbauten 50 Jahre
- Garagen 20 Jahre
- Außenanlagen 10 Jahre
- Fotovoltaikanlagen 20 Jahre
- Fahrzeuge 6 Jahre
- Geschäftsausstattungen 3–20 Jahre

Zuschreibungen (T€ ...) wurden vorgenommen, soweit die Gründe für eine in Vorjahren vorgenommene Abschreibung nicht mehr bestehen. Außerplanmäßige Abschreibungen (T€ ...) erfolgten bei Vorliegen einer voraussichtlich dauernden Wertminderung.

Geringwertige Wirtschaftsgüter mit Anschaffungskosten bis zu € 410 netto werden im Zugangsjahr in voller höher aufwandswirksam in Abgang gebracht.

Finanzanlagen

Finanzanlagen werden zu Anschaffungskosten bewertet. Abschreibungen auf den niedrigeren beizulegenden Wert werden vorgenommen, wenn die Wertminderung dauerhaft ist. Unverzinsliche Ausleihungen sind mit ihrem Barwert angesetzt.

Die Gesellschaft besitzt Kapitalanteile an Unternehmen, bei denen der Anteilsbesitz der Herstellung einer dauernden Verbindung dient.

Die Gesellschaft hält eine Beteiligung in Höhe von 100% an der ... GmbH mit Sitz in Das Eigenkapital der Tochtergesellschaft beträgt am 31.12.2016 T€ ..., das Jahresergebnis 2016 T€ ... Ferner wird eine 15%-Beteiligung an der-GmbH mit Sitz in ... gehalten. Das Eigenkapital der Gesellschaft beträgt am 31.12.2016 T€ ..., das Jahresergebnis 2016 T€ ... Alternativ: Auf die Angabe des Eigenkapitals und des Jahresergebnisses der Gesellschaft wird mit Hinweis auf § 286 Abs. 3 Satz 2 HGB verzichtet.

Umlaufvermögen

In der Position „Unfertige Leistungen“ sind noch nicht abgerechnete Betriebs- und Heizkosten enthalten.

Forderungen sind mit ihrem Nominalbetrag angesetzt. Erkennbaren Risiken wird durch Einzelwertberichtigung Rechnung getragen. Als uneinbringlich eingeschätzte Forderungen werden abgeschrieben. Unverzinsliche Forderungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr werden abgezinst.

Forderungen gegenüber dem Gesellschafter, die nicht gesondert in der Bilanz ausgewiesen sind, sind in Höhe von T€ ... in den Forderungen aus Betreuungstätigkeit enthalten.

In der Position „Sonstige Vermögensgegenstände“ sind keine Beträge größeren Umfangs enthalten, die erst nach dem Abschlussstichtag rechtlich entstehen.

Folgende Forderungen haben eine Restlaufzeit von mehr als einem Jahr: ...

Wertpapiere des Umlaufvermögens werden zu Anschaffungskosten bzw. mit dem niedrigeren beizulegenden Wert zum Bilanzstichtag angesetzt.

Aktive Rechnungsabgrenzungsposten

Ausgewiesen werden Ausgaben vor dem Bilanzstichtag, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach dem Bilanzstichtag darstellen.

Geldbeschaffungskosten (Disagio) werden analog der Zinsbindung abgeschrieben.

Latente Steuern (große Unternehmen)

Die Ermittlung der latenten Steuern wird anhand des bilanzorientierten Konzepts vorgenommen. Danach werden auf sämtliche Differenzen zwischen den handelsrechtlichen Wertansätzen der Vermögensgegenstände und Schulden und deren steuerlichen Wertansätzen latente Steuern abgegrenzt, sofern sich diese Differenzen in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich wieder umkehren. Die folgende Tabelle zeigt die latenten Steueransprüche und –schulden vor Saldierung für einzelne Bilanzpositionen: ...

In der Tabelle ist gekennzeichnet, inwieweit es sich um Differenzen handelt, die zu aktiven oder passiven latenten Steuern führen können. Außerdem werden die Veränderungen der latenten Steuersalden im Laufe des Geschäftsjahres und die latenten Steuersalden am Ende des Geschäftsjahres dargestellt.

Insgesamt hat sich ein aktiver Saldo ergeben. Latente Steuern wurden nicht aktiviert, da mit keinen Steuerzahlungen im Planungshorizont gerechnet wird.

Alternativ: Ein Ansatz von aktiven latenten Steuern erfolgt nicht, da das bestehende Aktivierungswahlrecht ausgeübt wird.

Bestehende steuerliche Verlustvorträge können in den nächsten fünf Jahren nicht zur Steuererminderung genutzt werden und führen zu keinen aktiven latenten Steuern.

Alternativ: Insgesamt hat sich ein aktiver Saldo ergeben. Der Bewertung wurde ein Steuersatz von 30% zugrunde gelegt.

Bestehende steuerliche Verlustvorträge können in den nächsten fünf Jahren voraussichtlich zur Steuerminderung genutzt werden. Die Bewertung erfolgte auf Basis der individuellen Steuerplanung.

Alternativ: Insgesamt hat sich ein passiver Saldo ergeben. Ein Ansatz von passiven latenten Steuern erfolgt nicht, da langfristig mit keinen Steuerbelastungen gerechnet wird. Bestehende Verlustvorträge können in den nächsten fünf Jahren nicht zur Steuerminderung genutzt werden und führen zu keinen aktiven latenten Steuern.

Für Vermietungsgenossenschaft: Ein Ansatz von latenten Steuern kommt aufgrund der Steuerbefreiung der Genossenschaft nicht in Betracht.

Alternativ: Aufgrund der partiellen Steuerpflicht der Genossenschaft kommt der Ansatz von latenten Steuern nicht in Betracht.

Rücklagen

Die Entwicklung der Rücklagen zeigt der folgende Rücklagenpiegel: ...

Pensionsrückstellungen

Die Bewertung erfolgt nach dem international anerkannten Anwartschaftsbarwertverfahren. Bei der Bewertung der Pensionsrückstellungen werden gemäß einem versicherungsmathematischen Gutachten künftige Lohn- und Gehaltssteigerungen sowie Rentenanpassungen berücksichtigt. Zur Ermittlung der Verpflichtungen werden die Sterbetafeln nach Prof. Dr. Klaus Heubeck (Richttafeln 2005 G) zugrunde gelegt. Die Rückstellungen werden pauschal mit dem durchschnittlichen Marktzinssatz abgezinst, der sich bei einer angenommenen Restlaufzeit von 15 Jahren ergibt und der von der Deutschen Bundesbank veröffentlicht wird.

Die Bewertung der Pensionsrückstellungen basiert auf folgenden Rechnungsgrundlagen:

| | |
|--------------|--|
| Gehaltstrend | ... % |
| Rententrend | ... % |
| Fluktuation | zwischen 0,0 und ... % |
| Zinssatz | % am 01.01.2016; ... % am 31.12.2016 |

Der im Rahmen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes ermittelte Zuführungsbetrag (T€ ...) wird seit dem Geschäftsjahr 2010 gleichmäßig auf den Zeitraum bis 2024 mit mindestens 1/15 p. a. verteilt. Die zum 31.12.2016 aufgrund der Anwendung des Art.67 Abs.1 EGHGB nicht bilanzierte

Pensionsverpflichtung beträgt T€ ... Abweichend vom Vorjahr wurde der Zuführungsbetrag des Geschäftsjahres 2016 (T€ ...) gesondert als davon-Vermerk bei den sonstigen betrieblichen Aufwendungen als „Aufwendungen nach Art.67 Abs.1 Satz 1 EGHGB“ erfasst.

Für sämtliche Pensionsverpflichtungen sind Rückdeckungsversicherungen abgeschlossen, die an die Berechtigten verpfändet sind. Die Pensionsverpflichtungen wurden deshalb mit dem Deckungsvermögen gemäß §246 Abs.2 HGB verrechnet.

Die folgende Tabelle zeigt die in der Bilanz verrechneten Beträge:

| | |
|--------------------------------------|--------|
| Zeitwerte Rückdeckungsversicherungen | ... T€ |
| Pensionsrückstellungen | ... T€ |
| Differenz | ... T€ |

Die Zeitwerte der Rückdeckungsversicherungen entsprechen dem vom Versicherer nachgewiesenen Deckungskapital. Eine Saldierung erfolgte jeweils für jede einzelne Zusage getrennt, womit sich folgender Bilanzausweis ergibt:

| | |
|--|--------|
| Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung | ... T€ |
| Pensionsrückstellungen | ... T€ |
| Entsprechend werden die zugehörigen Aufwendungen und Erträge aus der Abzinsung und aus dem zu verrechnenden Vermögen saldiert: | |
| Erträge aus Rückdeckungsversicherungen | ... T€ |
| Zinsaufwand aus der Abzinsung von Pensionsrückstellungen | ... T€ |
| Saldo | ... T€ |

Steuerrückstellungen und sonstige Rückstellungen

Die Steuerrückstellungen und die sonstigen Rückstellungen berücksichtigen alle erkennbaren Risiken und ungewissen Verbindlichkeiten. Der Ansatz erfolgt in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrages. Bei Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr werden künftige Kosten- und Preissteigerungen einbezogen. Ferner werden Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr mit einem der Restlaufzeit entsprechenden durchschnittlichen Marktzins der vergangenen sieben Jahre, welcher von der Deutschen Bundesbank veröffentlicht wird, abgezinst.

Der Bewertung der Rückstellung für Altersteilzeit liegt ein versicherungsmathematisches Gutachten zugrunde. (Gehaltssteigerung ... % p.a.; durchschnittliche Restlaufzeit ... Jahre; Zinssatz ... %).

Die sonstigen Rückstellungen setzen sich wie folgt zusammen: ...

Die Steuerrückstellungen setzen sich wie folgt zusammen: ...

Verbindlichkeiten

Verbindlichkeiten sind mit ihren Erfüllungsbeträgen bewertet.

| Von den Verbindlichkeiten haben eine Restlaufzeit: | | | |
|---|------------|-------------------------|--------------------------|
| in € | 31.12.2016 | Restlaufzeit bis 1 Jahr | Restlaufzeit über 1 Jahr |
| Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten | | | |
| Vorjahr | | | |
| Verbindlichkeiten gegenüber anderen Kreditgebern | | | |
| Vorjahr | | | |
| Erhaltene Anzahlungen | | | |
| Vorjahr | | | |
| Verbindlichkeiten aus Vermietung | | | |
| Vorjahr | | | |
| Verbindlichkeiten aus Betreuungstätigkeit | | | |
| Vorjahr | | | |
| Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen | | | |
| Vorjahr | | | |
| Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen | | | |
| Vorjahr | | | |
| Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht | | | |
| Vorjahr | | | |
| Sonstige Verbindlichkeiten | | | |
| Vorjahr | | | |
| Gesamt | | | |

Die Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten und gegenüber anderen Kreditgebern sind in Höhe von T€ ... durch Grundpfandrechte besichert.

Zu den Verbindlichkeiten, deren Laufzeiten und Sicherheiten wird auf den Verbindlichkeitspiegel verwiesen.

In den Verbindlichkeiten sind folgende Beträge größeren Umfangs enthalten, die erst nach dem Abschlussstichtag rechtlich entstehen: ... Nicht in der Bilanz gesondert ausgewiesene Verbindlichkeiten gegenüber dem Gesellschafter (T€ ...) sind in den sonstigen Verbindlichkeiten enthalten.

Passive Rechnungsabgrenzungsposten

Ausgewiesen werden Einnahmen vor dem Bilanzstichtag, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach dem Bilanzstichtag darstellen.

Haftungsverhältnisse

Am Abschlussstichtag bestanden folgende Haftungsverhältnisse:

| Haftungsverhältnisse | | | |
|---|-------------|----------------|--|
| | Gesamt 2016 | Gesamt Vorjahr | Gesichert durch gewährte Pfandrechte und sonstige Sicherheiten (Angabe der Sicherung und Betrag der Sicherung) |
| Verbindlichkeiten aus der Begebung und Übertragung von Wechseln | | | |
| davon Verpflichtungen betreffend die Altersversorgung | | | |
| davon gegenüber verbundenen oder assoziierten Unternehmen | | | |
| Verbindlichkeiten aus Bürgschaften, Wechsel- und Scheckbürgschaften | | | |
| davon Verpflichtungen betreffend die Altersversorgung | | | |
| davon gegenüber verbundenen oder assoziierten Unternehmen | | | |
| Verbindlichkeiten aus Gewährleistungsverträgen | | | |
| davon Verpflichtungen betreffend die Altersversorgung | | | |
| davon gegenüber verbundenen oder assoziierten Unternehmen | | | |

Gewinn- und Verlustrechnung

Die Umsatzerlöse wurden entsprechend der Neudefinition des § 277 Abs. 1 HGB in der Fassung des BilRUG erfasst und gliedern sich wie folgt: ...

In den sonstigen betrieblichen Erträgen sind folgende wesentlichen periodenfremde Erträge enthalten: ...

In den sonstigen betrieblichen Erträgen sind folgende außergewöhnlichen Erträge enthalten: ...

Das vom Abschlussprüfer für das Geschäftsjahr berechnete Honorar setzt sich wie folgt zusammen: ...

Aufgrund voraussichtlich dauerhafter Wertminderung wurden im Geschäftsjahr T€ ... außerplanmäßige Abschreibungen auf das Sachanlagevermögen vorgenommen. Das Wertaufholungsgebot führte zu Zuschreibungen im Umfang von T€ ...

Erträge und Aufwendungen aus der Abzinsung von Rückstellungen werden in der Gewinn- und Verlustrechnung jeweils gesondert (als Davon-Vermerk) unter den

Posten „Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge“ und „Zinsen und ähnliche Aufwendungen“ ausgewiesen.

Alternativ: Die Sonstigen Zinsen und ähnliche Erträge resultieren in Höhe von T€ ... aus verbundenen Unternehmen und in Höhe von T€ ... aus der Abzinsung von Rückstellungen. In den Zinsen und ähnlichen Aufwendungen sind in Höhe von T€ Zinsaufwendungen aus verbundenen Unternehmen und in Höhe von T€ ... Aufwendungen aus der Abzinsung von Rückstellungen enthalten.

In den sonstigen betrieblichen Aufwendungen sind folgende wesentliche periodenfremde Aufwendungen enthalten: ...

In den sonstigen betrieblichen Aufwendungen sind folgende außergewöhnlichen Aufwendungen enthalten: ...

Die sonstigen betrieblichen Aufwendungen enthalten in Höhe von T€ ... Aufwendungen nach Art. 67 Abs. 1 Satz 1 HGB (Aufstockung der Pensionsrückstellung), die in Vorjahren als außerordentlicher Aufwand ausgewiesen wurden.

Sonstige Angaben

1. Sonstige finanzielle Verpflichtungen

Es bestehen folgende, nicht in der Bilanz ausgewiesene oder vermerkte finanzielle Verpflichtungen, die für die Beurteilung der Finanzlage von Bedeutung sind: ...

Die finanziellen Auswirkungen stellen sich wie folgt dar: ...

Davon betreffend die Altersversorgung: ...

Davon gegen verbundene oder assoziierte Unternehmen: ...

Zum 31. Dezember 2016 bestehen Verpflichtungen aus Leasingverträgen in Höhe von T€ ... Gegenstand der Leasingverträge sind hauptsächlich Fahrzeuge sowie Büroausstattung.

2. Finanzinstrumente

Derivative Finanzinstrumente werden nicht eingesetzt.

Alternativ: Zur Absicherung von Zinsrisiken sind Zinscaps und Zinsswaps abgeschlossen, deren Buch- und Marktwerte sich wie folgt darstellen: ...

3. Arbeitnehmer

Die Zahl der im Geschäftsjahr durchschnittlich beschäftigten Mitarbeiter betrug: ...

4. Mitgliederbewegung (bei Genossenschaften)

Der Mitgliederbestand hat sich wie folgt entwickelt: ...

Die Mitglieder waren am Bilanzstichtag mit ... Geschäftsanteilen zu je € ... an der Genossenschaft beteiligt.

Die Geschäftsguthaben der verbleibenden Mitglieder haben sich zum 31.12.2016 um T€ ... erhöht/vermindert. Satzungsgemäß haften die Mitglieder nur mit ihren Geschäftsanteilen. Eine Nachschusspflicht besteht nicht.

5. Gesamtbezüge (Gesellschaften)

Die Gesamtbezüge der Geschäftsführung betragen T€ ..., die des Aufsichtsrates T€ ... Für frühere Mitglieder der Geschäftsführung und ihre Hinterbliebenen bestehen Pensionsverpflichtungen (Rückstellungen) in Höhe von T€ ...

Organmitgliedern wurden keine Vorschüsse und Kredite gewährt.

Alternativ: An Vorstandsmitglieder gewährte Vorschüsse/Kredite (T€ ...) wurden im Geschäftsjahr 2016 in Höhe von T€ ... zurückgezahlt und in Höhe von T€ ... erlassen.

6. Nicht gesondert in der Bilanz ausgewiesene Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern

Es bestehen folgende nicht gesondert in der Bilanz ausgewiesene

Ausleihungen in Höhe von € ... (Vorjahr: € ...) ausgewiesen in Bilanzposition: ...

Forderungen in Höhe von € ... (Vorjahr: € ...) ausgewiesen in Bilanzposition ...

Verbindlichkeiten in Höhe von € ... (Vorjahr: € ...), ausgewiesen in Bilanzposition ...

7. Abschlussprüferhonorar (Kapitalgesellschaft)

Für den Abschlussprüfer wurden für das Geschäftsjahr folgende Honorare im Aufwand erfasst:

- a) Abschlussprüfungsleistungen
- b) andere Bestätigungsleistungen
- c) Steuerberatungsleistungen
- d) sonstige Leistungen

8. Nachtragsbericht

Nach Abschluss des Geschäftsjahres 2016 sind keine Vorgänge von besonderer Bedeutung eingetreten.

Alternativ: Nach Abschluss des Geschäftsjahres 2016 sind folgende Vorgänge von besonderer Bedeutung eingetreten: ... Die finanziellen Auswirkungen stellen sich wie folgt dar: ...

9. Ergebnisverwendung

Das Geschäftsjahr 2016 schließt mit einem Jahresüberschuss in Höhe von T€ ... ab. Gemäß §... der Satzung/des Gesellschaftsvertrages wurden bei Aufstellung des Jahresabschlusses T€ ... in die gesetzliche/gesellschaftsvertragliche Rücklage eingestellt. Der Vorstand/die Geschäftsführung schlägt vor, den Bilanzgewinn in Höhe von T€ ... auf neue Rechnung vorzutragen.

Oder: ... in die anderen Gewinnrücklagen/Ergebnisrücklagen einzustellen.

Oder: ... mit ... % als Dividende auszuschütten.

Alternativ: Das Geschäftsjahr 2016 schließt mit einem Jahresfehlbetrag in Höhe von T€ ... ab. Nach Verrechnung mit dem Gewinnvortrag des Vorjahres (T€ ...) verbleibt ein Bilanzverlust in Höhe von T€ ... Der Vorstand/die Geschäftsführung schlägt vor, den Bilanzverlust in Höhe von T€ ... auf neue Rechnung vorzutragen.

Oder: ... durch Entnahme aus der Sonderrücklage/den anderen Gewinnrücklagen/Ergebnisrücklagen zu decken.

Alternativ: Der Jahresabschluss wurde unter Berücksichtigung der vollständigen Gewinnverwendung aufgestellt. Das Geschäftsjahr 2016 schließt mit einem Jahresüberschuss in Höhe von T€ ... ab. Gemäß §§... der Satzung/des Gesellschaftsvertrages wurden bei Aufstellung des Jahresabschlusses T€ ... in die gesetzliche/gesellschaftsvertragliche Rücklage und T€ ... In die anderen Gewinnrücklagen/Ergebnisrücklagen eingestellt. Dem liegen getrennte Beschlüsse von Vorstand/Geschäftsführung und Aufsichtsrat zugrunde.

10. Organe

Die Mitglieder des Vorstandes sind: ...

Der Aufsichtsrat setzt sich wie folgt zusammen: ...

Genossenschaften: gegenüber Mitgliedern des Vorstands/des Aufsichtsrates bestehen folgende Forderungen:

11. Zuständiger Prüfungsverband (Genossenschaften)

...

Impressum:

Herausgeber: DOMUS AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft
Lentzeallee 107 · 14195 Berlin
www.domus-ag.net

www.domus-ag.net

