

Sekanina, Alexander

Research Report

Das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BILRUG): Wichtige Neuerungen aus Sicht des Aufsichtsrates

Mitbestimmungsreport, No. 30

Provided in Cooperation with:

The Hans Böckler Foundation

Suggested Citation: Sekanina, Alexander (2017) : Das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BILRUG): Wichtige Neuerungen aus Sicht des Aufsichtsrates, Mitbestimmungsreport, No. 30, Hans-Böckler-Stiftung, Düsseldorf

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/175259>

Standard-Nutzungsbedingungen:

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

Terms of use:

Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.

You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.

If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.

REPORT

MBF-Report Nr. 30, 04.2017

DAS BILANZRICHTLINIE- UMSETZUNGSGESETZ (BILRUG)

Wichtige Neuerungen aus Sicht des Aufsichtsrates

Alexander Sekanina

AUF EINEN BLICK

- Mit dem Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz BilRUG hat der deutsche Gesetzgeber die Regeln zur Erstellung des handelsrechtlichen Jahres- und Konzernabschlusses in einigen Detailspekten angepasst.
- Die bedeutendsten Veränderungen erfolgen in der Struktur der Gewinn- und Verlustrechnung: Hier fallen in Zukunft die außerordentlichen Aufwendungen und Erträge weg und werden künftig anderen GuV-Posten zugeordnet.
- Ergänzend hierzu erfolgte eine Neudefinition der Umsatzerlöse, denen in Zukunft auf Erlöse aus Nebentätigkeiten zuzurechnen sind. Beide Änderungen können im Einzelfall bedeutende Auswirkungen auf bestimmte Finanzkennzahlen mit sich bringen.
- Die Anhebung der Größenschwellen für mittelgroße und große Unternehmen kann dazu führen, dass einzelne Unternehmen künftig von bestimmten Ausweis-, Berichts- und Prüfungspflichten freigestellt werden.
- Mit den Country-by-Country-Berichten – zu Deutsch: Zahlungsberichten – für Unternehmen der Rohstoffindustrie wurde mit dem Ziel der Korruptionsbekämpfung ein neues Berichtselement geschaffen, welches auch im Aufsichtsrat Aufmerksamkeit erfordert.

INHALT

1.	Einleitung	2	2.3.	Geänderte Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden	9
2.	Wichtige Änderungen im Überblick ..	3	2.3.1	Nutzungsdauer selbsterstellter immaterieller Vermögenswerte und des Geschäfts- oder Firmenwertes	9
2.1.	Größenklassen, Aufstellungs-, Publizitäts- und Prüfungspflichten	3	2.3.2	Neue Ausschüttungssperre wohl ohne Praxisrelevanz	10
2.1.1	Anhebung der Schwellenwerte für Unternehmens-Größenklassen	3	2.3.3	Neuerungen für assoziierte Unternehmen im Konzernabschluss	11
2.1.2	Geänderte Bedingungen zur Befreiung von der Aufstellungspflicht für Tochterunternehmen	5	2.4.	Der neue Anhang	12
2.2	Ausweis von Posten der Gewinn- und-Verlust-Rechnung	6	2.5.	Country-by-Country Reporting (nur für Unternehmen der Rohstoffindustrie)	15
2.2.1	Neudefinition der „Umsatzerlöse“	6	3.	Fazit und wichtige Fragen für den Aufsichtsrat	16
2.2.2	Wegfall des GuV-Postens „außerordentliches Ergebnis“	7			

1. EINLEITUNG

Mit dem Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) hat der deutsche Gesetzgeber die Regeln zur Erstellung von Jahres- und Konzernabschlüssen nach dem Handelsgesetzbuch (HGB) erneut reformiert. Er setzt damit die neu gefasste europäische Bilanzrichtlinie 2013/34/EU um, welche das

Europäische Parlament und der Rat im Juni 2013 verabschiedeten. Die Änderungen sind spätestens auf Abschlüsse anzuwenden, deren Geschäftsjahr nach dem 31.12.2015 beginnt.

Im Gegensatz zur letzten umfassenden Reform des HGB, dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) 2009, ergeben sich für den Ausweis der Finanz-, Vermögens- und Ertragslage in der Bilanz



Jahres- und Konzernabschlüsse nach HGB und IFRS/IAS

In Deutschland ist grundsätzlich jedes Unternehmen (Gesetzeslaut: „jeder Kaufmann“) zur Erstellung eines Jahresabschlusses bzw. Einzelabschlusses nach den Regeln des Handelsgesetzbuches verpflichtet (§ 242 HGB). Dieser gibt Aufschluss über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens im abgelaufenen Geschäftsjahr. Der Jahresabschluss bildet u. a. die Grundlage für den Beschluss über die Gewinnverwendung einer Gesellschaft.

Muttergesellschaften, die an der Spitze eines Konzerns stehen, sind ferner verpflichtet, einen Konzernabschluss aufzustellen, der die wirtschaftliche Lage der gesamten Unternehmensgruppe so darstellt, als bildeten

die einzelnen Konzerngesellschaften ein einheitliches Unternehmen („Fiktion der wirtschaftlichen Einheit“). Kapitalmarktorientierte Mutterunternehmen müssen diesen Konzernabschluss nach den international vereinheitlichten Bilanzierungsstandards IFRS/IAS aufstellen. Für nicht kapitalmarktorientierte Muttergesellschaften besteht dagegen ein Wahlrecht zwischen HGB und IFRS/IAS. Im Gegensatz zum Jahresabschluss gehen aus dem Konzernabschluss keine Rechtsfolgen hervor, so dass er lediglich Informationszwecken dient.

Während die IFRS/IAS (International Financial Reporting Standards/International Accounting Standards) v. a. die Informationsbedürfnisse von Kapitalgebern in den Vordergrund stellen, hat im HGB das sogenannte „Vorsichtsprinzip“ eine hervorgehobene Bedeutung. Es bewirkt – im Sinne des Gläubigerschutzes – u. a., dass unrealisierte Erträge im Regelfall nicht in das bilanzielle Ergebnis (Jahresüberschuss bzw. Jahresfehlbetrag) einfließen und somit nicht ausgeschüttet werden können.

und der Gewinn-und-Verlust-Rechnung dieses Mal nur wenige Änderungen.¹ Ergänzt werden sie durch eine Reihe von Änderungen bezüglich der Angabepflichten im Anhang und die Neueinführung des so genannten „Country-by-Country Reporting“ für Unternehmen aus dem Rohstoffsektor.

Trotz des begrenzten Umfangs der Reform ergeben sich für das Verständnis und die Analyse von Jahres- und Konzernabschlüssen einige Änderungen, die Aufsichtsräte im Rahmen der Billigung und Feststellung betroffener Abschlüsse berücksichtigen sollten. Die wichtigsten Änderungen werden im Folgenden kurz und kompakt dargestellt. Im Vordergrund stehen dabei insbesondere Änderungen für große Kapitalgesellschaften gemäß den Schwellenwerten des § 267 HGB.

2. WICHTIGE ÄNDERUNGEN IM ÜBERBLICK

2.1 Größenklassen, Aufstellungs-, Publizitäts- und Prüfungspflichten

2.1.1 Anhebung der Schwellenwerte für Unternehmens-Größenklassen

Darum geht es: Das deutsche Handelsgesetzbuch unterscheidet die Anforderungen an den Jahres- und Konzernabschluss einer Kapitalgesellschaft je nach Zuordnung der Gesellschaft zu einer der Größenklassen gemäß § 267 HGB. Die Einteilung in die Größenklassen erfolgt nach drei Kriterien, wobei die Grenzen für zwei der drei Kriterien in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren überschritten werden müssen, damit eine Umgruppierung in eine höhere Klasse erfolgt. Die Kriterien sind:

1. Die Höhe der Bilanzsumme (ggf. abzüglich eines Fehlbetrags auf der Aktivseite) zum Abschlussstichtag
2. Die Höhe der Umsatzerlöse im abgelaufenen Geschäftsjahr
3. Die Anzahl der Mitarbeiter im Jahresdurchschnitt (einschließlich Ausland, ohne Auszubildende)

Anhand dieser Kriterien unterscheidet § 267 HGB zwischen großen, mittelgroßen und kleinen Kapitalgesellschaften. Maßgeblich ist diese Einteilung u. a. für folgende Fragen:

- Gliederungstiefe der Bilanz und der Gewinn-und-Verlust-Rechnung
- Ausweis latenter Steuern

¹ Zu den Änderungen des HGB im Rahmen des BilMoG vgl. z. B. Petersen/Zwirner (2011).

- Angabepflichten im Anhang
- Pflicht zur Offenlegung des Abschlusses
- Pflicht zur Prüfung des Abschlusses durch einen gesetzlichen Abschlussprüfer.

Zu beachten ist, dass kapitalmarktorientierte Gesellschaften grundsätzlich eine Sonderrolle einnehmen und die maximalen Anforderungen für große Kapitalgesellschaften zu erfüllen haben.² Dies gilt also unabhängig von ihrer tatsächlichen Einteilung in die Größenklassen.

Das ist neu: Die Schwellenwerte, ab denen eine Gesellschaft der Kategorie einer mittelgroßen bzw. einer großen Kapitalgesellschaft zuzuordnen ist, werden erhöht. Die Untergrenzen für Umsatzerlöse und die Bilanzsumme, ab denen eine Gesellschaft den mittelgroßen Unternehmen zuzuordnen ist, werden deutlich, um über 20%, angehoben.³ Die entsprechenden Untergrenzen für große Kapitalgesellschaften steigen ebenfalls, allerdings nur um knapp vier Prozent. Gemäß Begründung zum BilRUG-Regierungsentwurf ist zu erwarten, dass ca. 7.000 Unternehmen künftig von der Kategorie der mittelgroßen in die der kleinen Unternehmen absteigen werden. Verbunden wäre damit u. a. ein Wegfall der Pflicht zur gesetzlichen Abschlussprüfung und zur Erstellung eines Lageberichts.⁴ Von den bisher als groß einzustufenden Unternehmen wären künftig 300 nur noch als mittelgroß einzuordnen.⁵ Die Umgruppierung in die mittelgroßen Unternehmen hat jedoch nur eine begrenzte Erleichterung des Pflichtenkatalogs der Unternehmen zur Folge. **Abbildung 1** zeigt noch einmal die konkreten Veränderungen der Schwellenwerte sowie wichtige damit verbundene Konsequenzen.

Im Gegensatz zu den weiteren Änderungen des BilRUG besteht für die finanziellen Schwellenwerte ein Wahlrecht, diese schon für Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31.12.2013 beginnen. Wird von diesem Wahlrecht Gebrauch gemacht, um ggf. frühzeitig in den Genuss von Erleichterungen zu kommen, müssen auch die Umsatzerlöse gemäß der Neudefinition des BilRUG angepasst werden (Vgl. **Abschnitt 2.2**). Führt dies zu wesentlichen Änderungen der ausgewiesenen Umsatzerlöse, wird für bereits geprüfte aber noch nicht veröffentlichte Abschlüsse eine Nachtragsprüfung durch den gesetzlichen Abschlussprüfer erforderlich.

² Kapitalmarktorientierte Gesellschaften sind gemäß § 264d HGB solche, die Wertpapiere am organisierten Markt ausgegeben haben. Typische Beispiele sind börsengehandelte Aktien oder Anleihen.

³ Beachte: Da im Zuge des BilRUG zudem die Definition der Umsatzerlöse geändert wurde, können auch auf diesem Wege neue Zuordnungen der Größenklassen erforderlich werden. Vgl. dazu Abschnitt 2.

⁴ Im Geltungsbereich des Mitbestimmungsgesetzes kann dies z. B. auf Holding-Gesellschaften ohne eigenen operativen Geschäftsbetrieb zutreffen, da diese im Einzelfall sehr geringe Mitarbeiter- und Umsatzzahlen aufweisen.

⁵ Vgl.: Begründung BilRUG

Neue Schwellenwerte für große, mittelgroße und kleine Kapitalgesellschaften

Eine Kapitalgesellschaft ist als groß bzw. mittelgroß bzw. klein einzuordnen, sofern zwei von drei der folgenden Kriterien in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren erfüllt sind (§ 267 HGB):

	Umsatz im Geschäftsjahr	Bilanzsumme zum Bilanzstichtag	Mitarbeiter im Jahresdurchschnitt
Kleine Kapitalgesellschaft¹	bisher: bis 9.680.000 € ↓ neu: bis 12.000.000 €	bisher: bis 4.840.000 € ↓ neu: bis 6.000.000 €	nach wie vor: bis 50
Mittelgroße Kapitalgesellschaft²	bisher: bis 38.500.000 € ↓ neu: bis 40.000.000 €	bisher: bis 19.250.000 € ↓ neu: bis 20.000.000 €	nach wie vor: bis 250
Große Kapitalgesellschaft	bisher: über 38.500.000 € ↓ neu: über 40.000.000 €	bisher: über 19.250.000 € ↓ neu: über 20.000.000 €	nach wie vor: über 250

Analog zu den Schwellenwerten für den Jahresabschluss werden auch die Schwellenwerte für kleine Konzerne gemäß § 293 HGB angehoben, die von der Pflicht zur Erstellung eines Konzernabschlusses befreit sind.

- 1 U. a. keine Pflicht zur Erstellung eines Lageberichts (§ 264 Abs. 1 Satz 4 HGB), keine Prüfungspflicht (§ 316 Abs. 1 HGB), verkürzte Bilanzgliederung (§ 266 Abs. 2 und 3 HGB), Zusammenfassung von GuV-Posten (§ 276 HGB), verkürzter Anhang (§ 288 Abs. 1 HGB), nur Offenlegung von Bilanz und Anhang (§ 326 HGB).
- 2 U. a. Zusammenfassung von GuV-Posten (§ 276 HGB), verkürzter Anhang (§ 288 Abs. 2 HGB)

Quelle: Eigene Darstellung

Neue Schwellenwerte für kleine Konzerne

Ein Konzern ist als groß bzw. klein einzuordnen, sofern zwei von drei der folgenden Kriterien in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren erfüllt sind (§ 293 HGB):

		Umsatz im Geschäftsjahr	Bilanzsumme zum Bilanzstichtag	Mitarbeiter im Jahresdurchschnitt
Bruttomethode	Kleiner Konzern	bisher: bis 46.200.000 € ↓ neu: bis 48.000.000 €	bisher: bis 23.100.000 € ↓ neu: bis 24.000.000 €	nach wie vor: bis 250
	Großer Konzern	bisher: ab 46.200.000 € ↓ neu: ab 48.000.000 €	bisher: ab 23.100.000 € ↓ neu: ab 24.000.000 €	nach wie vor: ab 250
Nettomethode	Kleiner Konzern	bisher: bis 38.500.000 € ↓ neu: bis 40.000.000 €	bisher: bis 19.250.000 € ↓ neu: bis 20.000.000 €	nach wie vor: bis 250
	Großer Konzern	bisher: ab 38.500.000 € ↓ neu: ab 40.000.000 €	bisher: ab 19.250.000 € ↓ neu: ab 20.000.000 €	nach wie vor: ab 250

Bruttomethode: Berücksichtigung der aufsummierten Umsätze und Bilanzsummen der einzelnen Konzerngesellschaften ohne Konsolidierung.

Nettomethode: Berücksichtigung der konsolidierten Umsätze und Bilanzsumme des Konzerns. Umsätze, Beteiligungsverhältnisse und weitere Verflechtungen zwischen Konzerngesellschaften werden herausgerechnet.

Quelle: Eigene Darstellung

2.1.2 Geänderte Bedingungen zur Befreiung von der Aufstellungspflicht für Tochterunternehmen

Darum geht es: Kapitalgesellschaften, die als Tochterunternehmen in den Konzernabschluss eines Mutterunternehmens einbezogen sind, können sich gemäß § 264 Abs. 3 HGB von einer Reihe von Aufstellungs- und Veröffentlichungspflichten des HGB befreien lassen. Das betrifft konkret:

- die detaillierten Vorschriften zur Aufstellung des Jahresabschlusses, die gemäß §§ 264–289a HGB speziell an Kapitalgesellschaften und bestimmten Personengesellschaften gerichtet sind,
- die Pflicht zur gesetzlichen Abschlussprüfung
- sowie zur Offenlegung des Abschlusses im elektronischen Bundesanzeiger.

Für Aufsichtsräte betroffener Konzerntöchter kann sich durch diese Befreiungsmöglichkeiten das Problem ergeben, einen ungeprüften

„Rumpfabschluss“ billigen und ggf. feststellen zu müssen.⁶ Insbesondere durch den Wegfall der gesetzlichen Abschlussprüfung entfällt somit die zentrale Unterstützung im Rahmen der Ordnungsmäßigkeitsprüfung.

Diese Befreiung gilt nur für Tochterunternehmen, deren Muttergesellschaft ihren Sitz in einem Mitgliedsstaat der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraums hat. Ferner kann eine Befreiung nur erfolgen, soweit die folgenden fünf Bedingungen kumulativ erfüllt sind (§§ 264 Abs. 3 Nr. 1–4 HGB aF):

⁶ Der Aufsichtsrat steht in dieser Situation vor der Herausforderung, belastbare Anhaltspunkte für die Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung im betroffenen Abschluss zu erhalten, die ihm im Regelfall der gesetzliche Abschlussprüfer in Gestalt des Prüfungsberichts liefert. Ein Lösungsversuch könnte hier in Arbeitsberichten des Konzernabschluss-Prüfers bestehen, der sich im Rahmen seiner Prüfung auch von der Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung in den Tochtergesellschaften überzeugen muss.



Der Jahres- und Konzernabschluss im Aufsichtsrat

Der Aufsichtsrat einer Aktiengesellschaft (bzw. einer dualistischen SE) muss im Rahmen seiner Überwachungstätigkeit den Jahresabschluss sowie den Lagebericht der Gesellschaft billigen und feststellen. Ist die AG zugleich auch Muttergesellschaft an der Spitze eines Konzerns, ist auch der Konzernabschluss bzw. der Konzernlagebericht zu billigen. Mit dem Beschluss über die Billigung ist für den Aufsichtsrat eine zweifache Prüfung des jeweiligen Abschlusses verbunden:

Ordnungsmäßigkeit: Ist der Abschluss gesetzeskonform, also unter Beachtung aller relevanten gesetzlichen Regeln und Bilanzierungsstandards sowie ggf. zusätzlicher satzungsmäßiger Vorgaben erstellt worden?

Zweckmäßigkeit: Entspricht die Darstellung der Finanz-, Vermögens- und Ertragslage im Abschluss der tatsächlichen Lage der Gesellschaft bzw. des Konzerns?

Im Rahmen der Ordnungsmäßigkeitsprüfung kann sich der Aufsichtsrat v. a. auf das Urteil des von ihm beauftragten Abschlussprüfers und die Aussagen des Prüfungsberichts stützen. Im Rahmen der Zweckmäßigkeitsprüfung muss er jedoch

ggf. ergänzende Maßnahmen treffen, z. B. indem er eine Jahresabschlussanalyse anhand zentraler Finanzkennzahlen in Auftrag gibt oder sich eingehender mit möglichen bilanzpolitischen Spielräumen befasst. Diese Bereiche stehen nicht im Fokus der gesetzlichen Abschlussprüfung.

In der gesetzlich mitbestimmten GmbH (DrittelbG, MitbestG, MontanMitbestG) sowie in der KGaA ist der Jahres- bzw. Konzernabschluss gleichfalls durch den Aufsichtsrat zu prüfen und zu billigen. Die Feststellung des Jahresabschlusses hat jedoch durch die Gesellschafter- bzw. Hauptversammlung zu erfolgen. In GmbHen mit fakultativen (satzungsbedingten) Aufsichtsräten ist ggf. auf spezifische Bestimmungen in der Satzung zu achten.

1. Alle Gesellschafter des Tochterunternehmens stimmen der Befreiung zu.
2. Das Mutterunternehmen hat sich zur Verlustübernahme gegenüber der Tochtergesellschaft bereiterklärt.
3. Der Konzernabschluss und der Konzernlagebericht sind EU-rechtskonform erstellt und geprüft worden.
4. Die Befreiung der Tochtergesellschaft wurde im Anhang dieses Konzernabschlusses kenntlich gemacht.
5. Der entsprechende Beschluss, die Verpflichtung sowie der Konzernabschluss und Lagebericht inklusive Bestätigungsvermerk werden im Bundesanzeiger offengelegt.

Das ist neu: Die zentrale Änderung dieser Befreiungsmöglichkeit im Rahmen des BilRUG betrifft die zweite Bedingung: Die Pflicht zur Verlustübernahme durch das Mutterunternehmen wird nun durch die Pflicht ersetzt, „für die von dem Tochterunternehmen bis zum Abschlussstichtag eingegangenen Verpflichtungen im folgenden Geschäftsjahr einzustehen“. Diese Verpflichtungserklärung schließt wie bisher auch die Übernahme von Verlusten ein. Sie wird sich darüber hinaus aber wohl auch auf die Beseitigung von Liquiditätsengpässen bei der Tochtergesellschaft in Fällen erstrecken, in denen kein bilanzieller Verlust entstanden ist. Zu denken wäre hierbei z.B. an eine Patronatserklärung oder Nachschusspflichten des Mutterunternehmens.⁷ Die Anforderungen, die für eine Befreiung zu erfüllen sind, wurden also in begrenztem Umfang verschärft.

Darüber hinaus erfolgte eine Reihe von Klarstellungen u. a. dahingehend, dass ein Konzernabschluss mit versagtem Bestätigungsvermerk nun zur Befreiung der Tochtergesellschaft von der Offenlegungspflicht keinesfalls mehr ausreicht.⁸

2.2 Ausweis von Posten der Gewinn- und Verlust-Rechnung

Für die Posten der Gewinn- und Verlust-Rechnung bringt das BilRUG zwei wichtige Neuerungen mit sich, die auch für die analytische Betrachtung des Jahres- bzw. Konzernabschlusses von Bedeutung sind: Zum einen wird die Definition des Begriffs „Umsatzerlöse“ verändert, sodass nun eine Reihe zusätzlicher Erträge diesem Posten zuzurechnen sind, die zuvor v. a. den sonstigen betrieblichen Erträgen zugeordnet waren. Zum anderen entfällt künftig das außerordentliche Ergebnis, sodass die entsprechenden Aufwendungen und Erträge nun mit anderen Posten zu verrechnen sind.

⁷ Vgl.: Blöink/Knoll-Biermann (2015), S.71.

⁸ Vgl.: Blöink/Knoll-Biermann (2015), S.72.

2.2.1 Neudefinition der „Umsatzerlöse“

Darum geht es: Bisher waren unter den Umsatzerlösen nur solche Erträge zu erfassen, die auch tatsächlich der „gewöhnlichen Geschäftstätigkeit“ des Unternehmens zuzuordnen waren. Sie umfassten also v. a. den Verkauf von Waren und Dienstleistungen, die dem eigentlichen Kerngeschäft des Unternehmens zuzurechnen waren.

Das ist neu: Künftig entfällt die Begrenzung der Umsatzerlöse auf die „gewöhnliche Geschäftstätigkeit“. Das hat zur Folge, dass auch eine Reihe von Erträgen aus Nebentätigkeiten des Unternehmens den Umsatzerlösen zuzurechnen sind und diese fallweise deutlich erhöhen können. Beispielfähig zu nennen sind z. B. die Erträge einer Betriebskantine oder aus der Vermietung von Immobilien. Bisher waren diese Posten unter den „sonstigen betrieblichen Erträgen“ zu verrechnen.

Gliedert ein Unternehmen seine Gewinn- und Verlust-Rechnung nach dem Umsatzkostenverfahren, hat auch unter den „Herstellungskosten des Umsatzes“ eine spiegelbildliche Umgliederung zu erfolgen: Zurechenbare Aufwendungen einer Betriebskantine – z. B. für Material oder Personal – oder aus der Vermietung von Immobilien wären in den „Herstellkosten des Umsatzes“ statt im sonstigen betrieblichen Aufwand zu erfassen.

Was auf den ersten Blick wie eine rein formale Umgliederung aussieht, kann für die praktische Unternehmenssteuerung und die Bilanzanalyse nachhaltige Konsequenzen haben. Zunächst einmal setzen die Kriterien für die Unternehmens-Größenklassen, wie in Abschnitt 2.1 beschrieben, auf der handelsrechtlichen Umsatz-Definition auf. Folglich könnten Unternehmen durch die zusätzlichen Umsatzerlöse aus Nebentätigkeiten ggf. in eine höhere Größenklasse aufsteigen, was den Wegfall von Erleichterungen bei Ausweis-, Veröffentlichungs- und Prüfungspflichten mit sich brächte (Vgl. **Abbildung 1**).

Aus analytischer Sicht muss die bilanzielle Aufblähung der Umsatzerlöse z. B. bei Beurteilung der Ertragslage oder Ermittlung von Margen-Kennzahlen (Umsatzrentabilität, EBIT-Marge, Rohertragsmarge ...) berücksichtigt werden. Um weiterhin aussagekräftige Urteile über das Kerngeschäft des Unternehmens treffen zu können, müssten ggf. Korrekturen der Umsatzerlöse um die Nebentätigkeiten erfolgen. Anhaltspunkte dazu können die Aufspaltung der Umsatzerlöse im Anhang sowie, in Einzelfällen, im Prüfungsbericht liefern, soweit letzterer vorliegt.

Daran anknüpfend können die Umsatzerlöse und das Bruttoergebnis des Umsatzes (= Umsatzerlöse - Herstellungskosten des Umsatzes) auch als Steuerungs- und Kontrollkennzahlen im Unternehmen eine Rolle spielen. Zu denken ist hier z. B. an variable Vergütungsvereinbarungen,

an unternehmensinterne Zielvorgaben für die Umsatzrentabilität, die EBIT-Marge oder an Vereinbarungen in Kreditverträgen („covenants“). Im Einzelfall sind also die Folgen der Umgliederung auch für diese und vergleichbare Einsatzfelder zu prüfen.

2.2.2 Wegfall des GuV-Postens „außerordentliches Ergebnis“

Darum geht es: In der Gewinn- und Verlust-Rechnung erfolgte bisher eine Trennung des „Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit“ von außerordentlichen Aufwendungen und Erträgen. Die

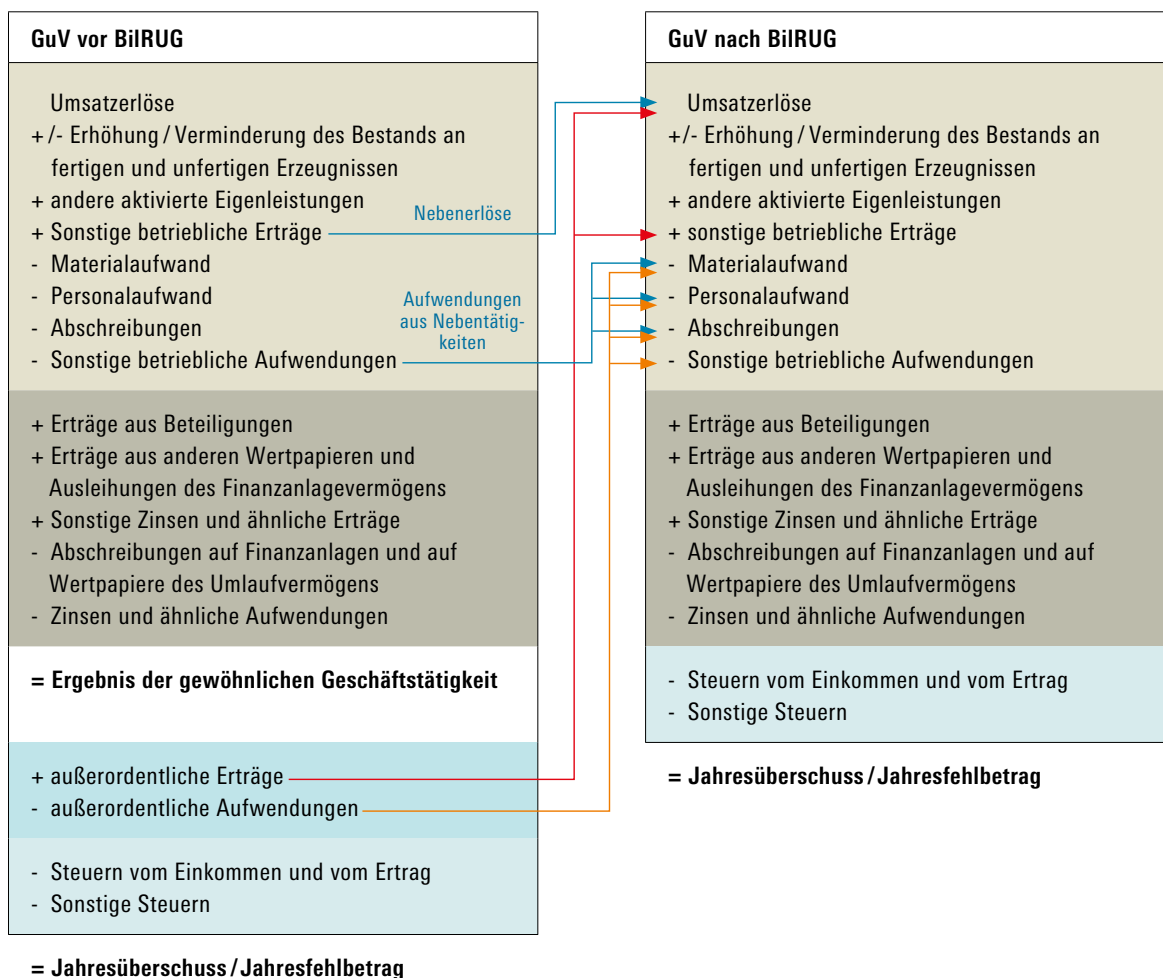
9 Die Kommentarliteratur zum HGB verweist darauf, dass außerordentliche Geschäftsvorfälle mit einer bedeutenden Änderung der Geschäftstätigkeit oder einer wesentlichen Änderung der Geschäftsgrundlagen zusammenhängen müssen (z. B. Schließung von Werken oder Sparten, Eintritt in neue Geschäftsfelder). Die Ungewöhnlichkeit eines Geschäftsvorfalles könne in Anlehnung an US-amerikanische Rechnungslegungsstandards u. a. anhand der Charakteristika von Unternehmen und Branche, geografischer Märkte, der Produktpalette oder der Geschäftspolitik des Unternehmens bestimmt werden (Beck'scher Bilanzkommentar [2014], S. 1225/1226).

Abgrenzung der außerordentlichen Geschäftsvorfälle vom gewöhnlichen Geschäftsbetrieb orientierte sich dabei an den Kriterien der Ungewöhnlichkeit und der Seltenheit. Die Einordnung, ob ein Vorfall ungewöhnlich oder selten war, erfolgte unternehmensindividuell und eröffnete dem Management Ermessensspielräume bei der Zuordnung.⁹ Gemäß § 277 Abs. 4 Satz 2 HGB waren die Bestandteile des außerordentlichen Ergebnisses im Anhang näher zu erläutern.

Das ist neu: Das außerordentliche Ergebnis wird als eigenständiger GuV-Posten ersatzlos gestrichen. Die Aufwendungen und Erträge werden stattdessen jenen Posten zugerechnet, denen sie inhaltlich zuzuordnen sind (z. B. Personal, Material ...). Damit trägt der Gesetzgeber insbesondere der unscharfen Abgrenzung zwischen gewöhnlicher und außerordentlicher Geschäftstätigkeit und den damit verbundenen bilanzpolitischen Spielräumen Rechnung.

Abbildung 3

Die Gewinn- und Verlustrechnung vor und nach dem Bilanzrichtlinienumsetzungsgesetz (Gesamtkostenverfahren)



Quelle: Eigene Darstellung

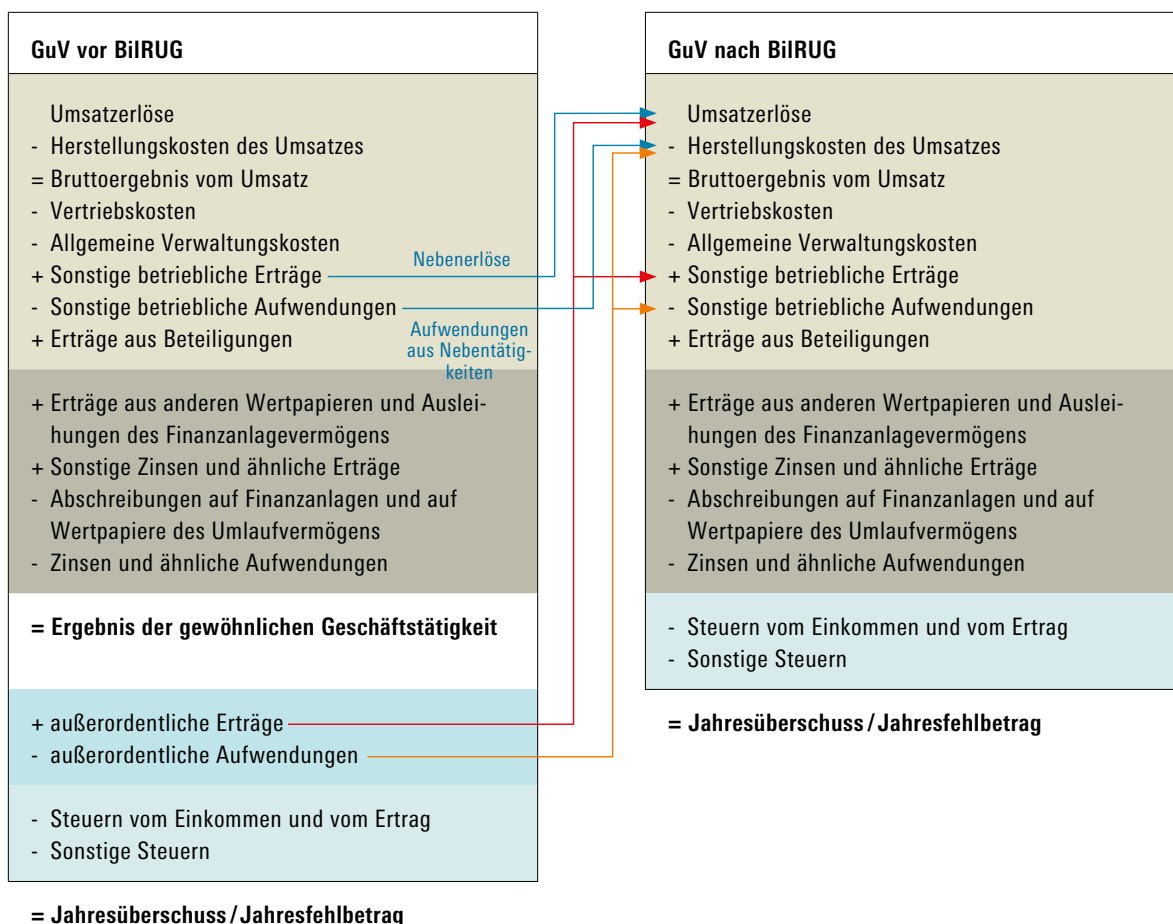
Ähnlich wie für die Neudefinition der Umsatzerlöse kann es auch hier zu einer deutlichen Erhöhung einzelner Aufwands- und Ertragsposten allein aufgrund geänderter Bilanzierungsregeln kommen. Neben den oben erwähnten Margen-Kennzahlen kann in diesem Fall auch das in der Unternehmenssteuerung gebräuchliche EBIT (earnings before interests and taxes) betroffen sein. Dieses betriebliche Ergebnis vor Steuern und Zinsen wird in der Regel ohne Berücksichtigung außerordentlicher Ergebnisbestandteile ermittelt. Allerdings gilt für das EBIT keine gesetzlich festgelegte Definition, sodass bereits heute zahlreiche Berechnungsverfahren und Anpassungen in der Unternehmenspraxis auftauchen („adjusted EBIT“). Es empfiehlt sich eine genauere Erläuterung der zugrunde liegenden Berechnungsformel spätestens dann, wenn z. B. die Kennzahl als Steuerungs- und Zielgröße (z. B. in Vergütungsvereinbarungen) zum Einsatz kommt.

Speziell aus Beschäftigtensicht ist ferner zu beachten, dass den außerordentlichen Aufwendungen bis dato auch personalbezogene Aufwendungen zugeordnet sein konnten, die in Folge der Reform nun den Posten „Personalaufwand“ (GuV nach Gesamtkostenverfahren) bzw. „Herstellungskosten des Umsatzes“ (GuV nach Umsatzkostenverfahren) erhöhen dürften. Auch hier ist Vorsicht geboten, wenn Entscheidungen auf Grundlage dieser Posten getroffen bzw. mit ihrer Entwicklung begründet werden. Kennzahlen wie die Material- oder die Personalintensität können sich somit ebenfalls reformbedingt ändern.

Zusatzangaben, welche Beträge innerhalb der Gewinn- und Verlust-Rechnung außerordentlichen Charakter haben, finden Bilanzleser und Analytiker weiterhin im Anhang. Die Angaben sind dabei gemäß § 285 Nr. 31 HGB nach den einzelnen GuV-Posten zu untergliedern.

Abbildung 4

Die Gewinn- und Verlustrechnung vor und nach dem Bilanzrichtlinienumsetzungsgesetz (Umsatzkostenverfahren)



Quelle: Eigene Darstellung



Earnings-Before-Kennzahlen

Insbesondere im Rahmen der Unternehmenssteuerung spielen die Ergebniskennzahlen der „Earnings-Before“-Familie eine große Rolle. Grundsätzlich beruhen diese Kennzahlen auf der Korrektur des Jahresüberschusses bzw. Jahresfehlbetrags um bestimmte Ergebnisbestandteile wie dem Steueraufwand oder dem Finanzergebnis. Das Ziel besteht in einer stärkeren Trennung der Einflüsse, die verschiedene Faktoren auf das Unternehmensergebnis ausüben. Typische Earnings-Before-Kennzahlen sind:

- EBT (earnings before taxes): Stellt das Vorsteuerergebnis des Unternehmens dar.
- EBIT (earnings before interest and taxes): Das Ergebnis vor Steuern und Zinsen entspricht im Wesentlichen dem Ergebnis der betrieblichen Tätigkeit. Jene Ergebnisbestandteile die nicht direkt durch die Ertragskraft des eigentlichen Kerngeschäfts sondern von außen beeinflusst werden – also durch die Gläubiger des Unternehmens oder den Fiskus – werden hier nicht berücksichtigt.
- EBITDA (earnings before interest, taxes, depreciation and amortisation): Das Ergebnis vor Zinsen, Steuern und Abschreibungen berücksichtigt im Vergleich zum EBIT zusätzlich, dass die Abschreibungen zwar einen bilanziellen Aufwand darstellen, zunächst aber nicht zum Abfluss von Zahlungsmitteln führen. In diesem Sinne nähert sich das EBITDA als Ergebnisgröße stärker dem Cashflow an als das EBIT.

Grundsätzlich sind diese Finanzkennzahlen gesetzlich nicht definiert und werden im Jahres- und Konzernabschluss lediglich auf freiwilliger Basis berichtet. In der Unternehmenspraxis treten verschiedenste Abwandlungen („bereinigtes EBIT“, „EBIT adjusted“...) auf, die ggf. um weitere Einflussfaktoren korrigiert wurden. Zu denken sei hier z.B. an Einmaleffekte aus Unternehmensübernahmen oder die Effekte von Wechselkursschwankungen.

Aufbauend auf den Kennzahlen der Earnings-Before-Gruppe, spielen in der Unternehmenspraxis auch Margenkennzahlen eine große Rolle. So ermittelt sich die EBIT-Marge z.B. als Verhältnis des EBIT zum Umsatz eines Geschäftsjahres (EBIT/Umsatz). Sie gibt an, welcher Anteil des Umsatzes dem Unternehmen nach Abzug seiner betrieblichen Kosten als operativer Gewinn verbleibt. Vorsicht ist jedoch geboten, wenn Unternehmen verschiedener Branchen oder Marktsegmente anhand dieser Kennzahlen verglichen werden, da sie sowohl von der Kostenstruktur als auch den Preissetzungsspielräumen des Unternehmens beeinflusst werden kann.

2.3 Geänderte Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden

2.3.1 Nutzungsdauer selbsterstellter immaterieller Vermögenswerte und des Geschäfts- oder Firmenwertes

Darum geht es: Immaterielle Vermögensgegenstände sind jene Bestandteile des Unternehmensvermögens, die physisch nicht greifbar sind, für das Unternehmen aber dennoch einen konkreten Nutzen im Rahmen seiner Wertschöpfung besitzen. Typische Beispiele sind z.B. Patente, Lizenzen oder Software. Sofern bestimmte Bedingungen – u.a. selbstständige und verlässliche Bewertbarkeit und Verkehrsfähigkeit – erfüllt sind, müssen erworbene immaterielle Vermögenswerte in der Bilanz ausgewiesen („aktiviert“) werden. Für selbsterstellte immaterielle Vermögensgegenstände besteht laut

HGB ein Wahlrecht, sie mit dem Wert der angefallenen Entwicklungskosten zu aktivieren. Wird das Wahlrecht nicht wahrgenommen, werden die Entwicklungsaufwendungen direkt als Aufwand in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst.

Der Geschäfts- oder Firmenwert (englisch: Goodwill) ist ein immaterieller Vermögensgegenstand, der bilanziell ausschließlich im Rahmen von Unternehmensübernahmen entstehen kann. Er ergibt sich als „Aufpreis“ den der Erwerber über die Zeitwerte der erworbenen Vermögensgegenstände abzüglich der Zeitwerte der übernommenen Schulden hinaus gezahlt hat. Betriebswirtschaftlich repräsentiert er den „Mehrwert“ der erworbenen Einheit für den Käufer z.B. durch Synergien, neu gewonnenes Knowhow oder den Eintritt in neue Märkte. Die Aktivierung eines „selbst erstellten“ Goodwill ist grundsätzlich unzulässig.

Immaterielle Vermögenswerte sind in vielen Fällen mit dem Problem behaftet, dass ihre voraussichtliche Nutzungs- und damit Abschreibungsdauer nicht verlässlich ermittelbar ist, sofern nicht vertraglich bedingte Anhaltspunkte, z. B. Patentschutz oder Lizenz-Laufzeiten, vorliegen. Zu einem materiellen Verschleiß wie z. B. bei Produktionsanlagen kann es nicht kommen. Dies gilt insbesondere für den Geschäfts- und Firmenwert, dessen Werthaltigkeit vom Unternehmen als Ganzes abhängt, das theoretisch eine unbegrenzte Lebenszeit hat. Um dieses Problem bilanziell handhabbar zu machen, müssen zur Nutzungsdauer des Goodwill folglich hypothetische Annahmen getroffen werden. Das Handelsgesetzbuch sah vor diesem Hintergrund vor, dass eine bilanzielle Nutzungsdauer von über fünf Jahren im Anhang sachlich zu begründen war. Dieser Wert wurde somit gewissermaßen als „Standardfall“ vorausgesetzt.

Das ist neu: Mit dem Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz werden die bestehenden Spielräume bei der Wahl der bilanziellen Nutzungsdauer angepasst. Sofern eine Nutzungsdauer nicht verlässlich bestimmbar ist, soll für erworbene Geschäfts- und Firmenwerte sowie für selbsterstellte immaterielle Vermögenswerte grundsätzlich nun von einer Nutzungsdauer von zehn Jahren ausgegangen werden. Dies dürfte insbesondere für den Geschäfts- und Firmenwert einen häufigen Fall darstellen. Zudem ist die Nutzungsdauer von jetzt an grundsätzlich im Anhang erläuterungspflichtig und nicht allein im Fall einer Überschreitung der Fünfjahres-Grenze.

Für Geschäfts- und Firmenwerte wird die planmäßige Abschreibung künftig in vielen Fällen „gestreckt“, soweit die vorgegebene HGB-Nutzungsdauer von fünf auf zehn Jahre angepasst wird. Die Anschaffungskosten des Goodwill verteilen sich somit in kleineren Abschreibungsraten auf einen längeren Zeitraum.

Die neuen Regeln sind grundsätzlich nur auf neue Vermögenswerte anzuwenden. Altfälle dürfen weiterhin so fortgeschrieben werden wie vor der Reform.

2.3.2 Neue Ausschüttungssperre wohl ohne Praxisrelevanz

Darum geht es: Das Handelsgesetzbuch sieht für einige bilanzielle Sachverhalte vor, dass aus ihnen resultierende Erträge nicht ausgeschüttet werden dürfen. Diese Ausschüttungssperren sind mit dem Vorsichtsprinzip des HGB zu erklären, dem zufolge vermieden werden soll, dass das Vermögen eines Unternehmens z. B. durch verfrühte Ausschüttung unrealisierter Gewinne vermindert wird. Das Vorsichtsprinzip dient im Wesentlichen dem Schutz der Gläubiger des Unternehmens (z. B. Banken, aber auch Arbeitnehmer), deren Zahlungsansprüche durch das Vermögen des Unternehmens gedeckt sind. Dieses soll nicht durch verfrühte Ausschüttung unsicherer Gewinne in seiner Substanz gemindert werden.

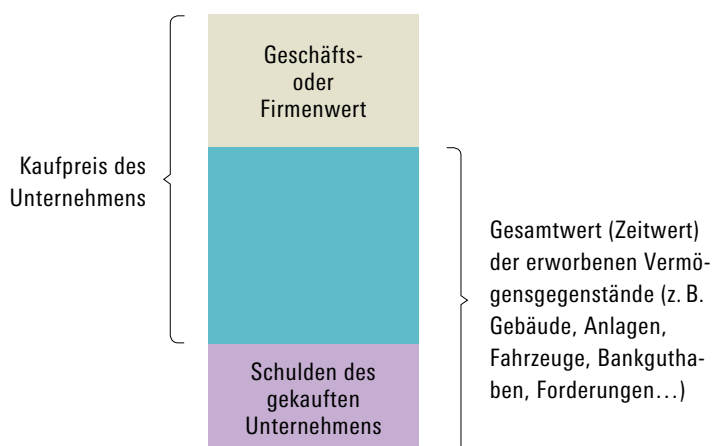
Das ist neu: Bis dato kannte das deutsche Handelsgesetz drei Anlässe die ggf. zur Bildung einer Ausschüttungssperre führen können:

- Der bilanzielle Ansatz („Aktivierung“) selbst erstellter immaterieller Vermögenswerte (z. B. Patente, Lizenzen) in der Bilanz
- Die Aktivierung latenter Steuern (z. B. auf Verlustvträge) in der Bilanz
- Die Bewertung von Wertpapieren zum sogenannten Zeitwert (i. d. R. der Marktwert), die einerseits für den Handelsbestand von Kreditinstituten und andererseits für Wertpapiere des sogenannten Deckungsvermögens von Pensionszusagen zulässig ist

Das BilRUG erweitert diese Liste formal um einen weiteren Anlass. Der neue Fall tritt ein, wenn ein Unternehmen aus einer Beteiligung (z. B. einer Tochtergesellschaft) Gewinne erwirtschaftet, die noch nicht an dieses ausgeschüttet wurden bzw. auf die noch kein sicherer rechtlicher Anspruch besteht. Formal trifft dies zu jedem Geschäftsjahresende auf alle Gewinne aus Beteiligungsunternehmen zu, die denselben Bilanzstichtag wie das Mutterunternehmen haben. Die Beschlüsse über die Feststellung des Jahresabschlusses und die Gewinnverwendung ergehen erst mit zeitlicher Verzögerung im folgenden Geschäftsjahr. Somit entsteht

Abbildung 5

Die Ermittlung des Geschäfts- und Firmenwertes



Quelle: Eigene Darstellung

Hans Böckler
Stiftung



Planmäßige und außerplanmäßige Abschreibungen

Die Abschreibungen zeigen den Aufwand der einem Unternehmen durch den Wertverlust seiner Vermögensgegenstände im Rahmen der betrieblichen Prozesse entsteht. Dabei sind grundsätzlich planmäßige und außerplanmäßige Abschreibungen zu unterscheiden:

Planmäßige Abschreibungen zeigen den laufenden Verschleiß eines Vermögenswertes – zu denken sei hier z.B. an eine Produktionsanlage – im Zeitablauf. Typischerweise werden die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten dabei gleichmäßig über die voraussichtliche Nutzungsdauer des Vermögenswertes verteilt („lineare Abschreibung“). Alternativ sind nach HGB auch die degressive Abschreibung, bei der die Abschreibungsraten im Zeitablauf sinken, und die Abschreibung entsprechend der tatsächlichen Inanspruchnahme zulässig. Die planmäßige Abschreibung kann nur für Wirtschaftsgüter erfolgen, die eine begrenzte und verlässlich bestimmbare Nutzungsdauer haben (für selbst erstellte immaterielle Vermögenswerte

und den Geschäfts- und Firmenwert gilt im HGB in dieser Hinsicht ein Sonderfall). In der Praxis weichen die bilanziell veranschlagte und die tatsächliche Nutzungsdauer nicht selten voneinander ab.

Außerplanmäßige Abschreibungen sind in Folge von außergewöhnlichen Wertminderungen z.B. durch Beschädigung, Kapazitätsverluste oder gesunkene Ertragsersparungen vorzunehmen. Da für das Anlagevermögen gemäß Handelsgesetzbuch das gemilderte Niederstwertprinzip gilt, sind außerplanmäßige Abschreibungen nur vorzunehmen, wenn sie voraussichtlich dauerhaft ist.

auch dann erst der geforderte rechtsgültige Anspruch der Anteilseigner auf den Gewinn.

Da dieser Sachverhalt die Ausschüttungspolitik vieler Konzerne vor große Herausforderungen gestellt hätte, ist der Gesetzgeber den Unternehmen entgegen gekommen. Für Fälle, in denen ein „so gut wie sicherer Anspruch“ auf den Gewinn besteht, muss weiterhin keine Ausschüttungssperre gebildet werden. Dieser Ermessensspielraum ist allerdings so weitreichend, dass es in der Praxis wohl keine Fälle mehr geben dürfte, in denen die Ausschüttungssperre überhaupt gebildet werden muss.¹⁰

2.3.3 Neuerungen für assoziierte Unternehmen im Konzernabschluss

Darum geht es: Mutterunternehmen haben im Rahmen der Erstellung des Konzernabschlusses alle Tochtergesellschaften vollständig im Sinne der „Vollkonsolidierung“ einzubeziehen. Vollkonsolidierung bedeutet in letzter Konsequenz, dass alle Tochtergesellschaften im Konzernabschluss so dargestellt werden, als bildeten sie ein einheitliches Unternehmen. Somit sind auch alle Vermögenswerte und Schulden der Gesellschaften vollständig im Konzernabschluss zu erfassen. Als Tochtergesellschaften sind alle Konzerngesellschaften zu betrachten, über die das Mutterunternehmen mittelbar oder

unmittelbar Kontrolle ausüben kann, was im Regelfall über die Mehrheit der Stimmrechte oder einen Beherrschungsvertrag ermöglicht wird.

Abseits von Tochterunternehmen finden sich in Konzernstrukturen jedoch häufig auch Minderheitsbeteiligungen und Beteiligungen an Gemeinschaftsunternehmen, bei denen eine alleinige Kontrolle der Geschäftspolitik durch die Konzernmutter nicht möglich ist. Besteht lediglich ein maßgeblicher Einfluss – in der Regel durch eine Beteiligungsquote zwischen 20 und 50% – spricht man von sogenannten „Assoziierten Unternehmen“. Diese sind in der Konzernbilanz als Beteiligungen im Finanzanlage-Vermögen auszuweisen.

Die Bewertung von Beteiligungen an assoziierten Unternehmen im Konzernabschluss erfolgt entsprechend der so genannten Equity-Methode (§ 312 HGB). Diese sieht vor, dass die Beteiligung zunächst mit ihren Anschaffungskosten in die Konzernbilanz aufzunehmen ist. In den Folgejahren ist dieser Wert fortzuschreiben:

1. um Veränderungen des Eigenkapitals des assoziierten Unternehmens (z. B. durch Gewinnausschüttungen)
2. um Abschreibungen auf dessen anteiligen Goodwill und dessen anteilige stille Reserven.

Der anteilige Goodwill sowie die stillen Reserven der Beteiligung sind in der Konzernbilanz nicht

¹⁰ Vgl.: Oser/Orth/Wirtz (2015), S. 1734



Latente Steuern

Latente Steuern entstehen, wenn Sachverhalte im handelsrechtlichen Jahres bzw. Konzernabschluss (bzw. IFRS-Abschluss) anders zu behandeln sind, als nach Steuerrecht. Mit anderen Worten: Sie bilden die Differenz ab zwischen der tatsächlichen Steuerbelastung (an Hand der Steuerbilanz) und einer fiktiven Steuerbelastung an Hand des Ergebnisses im HGB-Jahres- oder

Konzernabschluss. Sofern in Zukunft mit einer Auflösung dieser Unterschiede zu rechnen ist, muss eine künftig absehbare Steuerbelastung („passive latente Steuer“) bereits heute im HGB-Abschluss gesondert ausgewiesen werden. Für künftig absehbare Steuerentlastungen, die auf diesem Wege entstehen können („aktive latente Steuern“), besteht im HGB ein Aktivierungswahlrecht. Für voraussichtlich zeitlich unbegrenzte Unterschiede zwischen Steuer- und Handelsbilanz ist die Bildung latenter Steuern unzulässig.

gesondert auszuweisen, sondern werden lediglich in einer Nebenrechnung geführt. Der Betrag des Goodwill muss ferner im Anhang angegeben werden.

Das ist neu: Durch das BilRUG wird dieses Bilanzierungsverfahren um zwei Neuerungen ergänzt: Zwischenergebnisse innerhalb des Verbunds, also z. B. Gewinne oder Verluste des assoziierten Unternehmens aus Lieferungen an die Konzernmutter, müssen nun im Konzernabschluss eliminiert werden. Dies beruht auf dem Gedanken, dass der Konzernabschluss den Unternehmensverbund als wirtschaftliche Einheit darstellen soll, so dass interne Gewinne oder Verluste zwischen Teilen dieses Verbunds keine Rolle spielen.

Ferner sind auf Unterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz, die durch die Equity-Methode entstehen, von nun an latente Steuern zu bilden. Mit beiden Neuerungen wird die Behandlung assoziierter Unternehmen stärker an die Behandlung von Tochterunternehmen im Konzernabschluss angenähert.

2.4. Der neue Anhang

Darum geht es: Der Anhang bildet eines der Kernbestandteile des Jahres- und des Konzernabschlusses. Er beinhaltet detaillierte Zusatzangaben zu den Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlust-Rechnung sowie zu den angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden. So sind diverse Bilanz- und GuV-Posten hinsichtlich ihres Inhalts detaillierter zu erläutern und zu untergliedern als in den Rechenwerken. Zudem finden sich eine Reihe von Zusatzangaben z. B. zu außerbilanziellen Verpflichtungen (Eventualverbindlichkeiten), zur Vergütung von Vorstand und Aufsichtsrat oder eine Aufstellung der Beteiligungs- und Tochterunternehmen des Konzerns. Welche Angaben

im Einzelnen und in welcher Detailliertheit erforderlich sind, hängt von der Einordnung des Unternehmens in die Größenklassen gemäß § 267 HGB ab. Für große Kapitalgesellschaften gelten grundsätzlich maximale Anforderungen (§ 267 Abs. 3 Satz 2 HGB).

Das ist neu: Durch das BilRUG werden die verschiedenen Anhangangaben hinsichtlich ihrer Geltung für kleine, mittlere und große Kapitalgesellschaften neu geordnet und abgestuft. Insbesondere für kleine Gesellschaften sollen auf diesem Wege bürokratische Entlastungen erreicht werden. **Tabelle 1** gibt eine Übersicht, über die Neuerungen für Unternehmen der verschiedenen Größenklassen.

Für große Kapitalgesellschaften gilt – wie generell für kapitalmarktorientierte Gesellschaften – der umfangreichste Katalog von Angabe-Pflichten. Zu den erwähnenswerten Neuerungen gehören:

- Der Anlagespiegel – also die tabellarische Übersicht über die Entwicklung der Posten des Anlagevermögens – ist nun verpflichtender Teil des Anhangs. Bisher bestand noch das Wahlrecht, ihn stattdessen in der Bilanz auszuweisen.
- Finanzielle Verpflichtungen, die nicht Teil der Bilanz sind, müssen nun ebenfalls verpflichtend im Anhang aufgeführt werden und dürfen nicht mehr, wie bisher, unter der Bilanz angegeben werden. Dabei handelt es sich um finanzielle Verpflichtungen, bei denen eine tatsächliche Zahlungsverpflichtung unwahrscheinlich ist und die somit nicht als Verbindlichkeiten oder Rückstellungen zu erfassen sind. Typische Beispiele sind z. B. Bürgschaften oder Garantien.
- Angaben zu Risiken und Chancen außerbilanzieller Geschäfte sind nun ausdrücklich auch um ihre möglichen finanziellen Auswirkungen zu ergänzen.

Änderungen der Anhangangaben im Jahres- und Konzernabschluss gemäß BilRuG (in Anlehnung an Zwirner [2015])

Sachverhalt ¹¹	Betrifft den Jahresabschluss	Verpflichtend für große KapGes ¹²	Verpflichtend für mittlere KapGes	Verpflichtend für kleine KapGes	Betrifft den Konzernabschluss
Außerbilanzielle Geschäfte müssen nun explizit auch hinsichtlich ihrer finanziellen Auswirkungen erläutert werden (in der Praxis bereits üblich)	Ja (§ 285 Nr. 3 HGB)	Ja	Ja	Nein	Ja (§ 314 Abs. 1 Nr. 2 HGB)
Gesonderte Angaben zu sonstigen finanziellen Verpflichtungen, die nicht in der Bilanz enthalten sind: 1.) betreffend die Altersversorgung und 2.) gegenüber assoziierten Unternehmen	Ja (§ 285 Nr. 3a HGB)	Ja	Ja	Ja	Ja (§ 314 Abs. 1 Nr. 2a HGB)
Angabe zu Mitarbeitern, auch gesondert für anteilmäßig konsolidierte Unternehmen	X	X	X	X	Ja (§ 314 Abs. 1 Nr. 4 HGB)
Angaben zu gewährten Vorschüssen und Krediten an Mitglieder der Geschäftsführung, des Aufsichtsrates oder ähnlicher Leitungsgremien werden um erlassene Beträge ergänzt	Ja (§ 285 Nr. 9c HGB)	Ja	Ja	Ja	Ja (§ 314 Abs. 1 Nr. 6c HGB)
Angabe zur Anzahl der Aktien jeder Gattung der während des Geschäftsjahres im Rahmen des genehmigten Kapitals gezeichneten Aktien des Mutterunternehmens	X	X	X	X	Ja (§ 314 Abs. 1 Nr. 7a HGB)
Angaben zu Beteiligungsunternehmen werden auf alle Unternehmen ausgeweitet, die dauerhaft dem Geschäftsbetrieb dienen sollen (bisher: alle Unternehmen mit einer Beteiligungsquote von mind. 20%)	Ja (§ 285 Nr. 11 HGB)	Ja	Ja	Nein	Ja (§ 313 Abs. 2 Nr. 4 HGB)
Planmäßiger Abschreibungszeitraum eines erworbenen Geschäfts- oder Firmenwertes („Goodwill“) ist nun grundsätzlich erläuterungspflichtig und nicht erst bei Überschreitung der Fünfjahresgrenze	Ja (§ 285 Nr. 13 HGB)	Ja	Ja	Ja	Ja (§ 314 Abs. 1 Nr. 20 HGB)
Angabe von Name und Sitz des Mutterunternehmens, das den Konzernabschluss für den größten Kreis von Unternehmen der Gruppe aufstellt, sowie Ort, wo dieser Abschluss zu finden ist	Ja (§ 285 Nr. 14 HGB)	Ja	Ja	Nein	Ja (§ 313 Abs. 2 Nr. 7 HGB)

Fortsetzung Tabelle 1 >>

Fortsetzung von Tabelle 1

Sachverhalt ¹¹	Betrifft den Jahresabschluss	Verpflichtend für große KapGes ¹²	Verpflichtend für mittlere KapGes	Verpflichtend für kleine KapGes	Betrifft den Konzernabschluss
Angabe von Name und Sitz des Mutterunternehmens, das den Konzernabschluss für den kleinsten Kreis von Unternehmen der Gruppe aufstellt, sowie Ort, wo dieser Abschluss zu finden ist	Ja (§ 285 Nr. 14a HGB)	Ja	Ja	Ja ¹³	Ja (§ 313 Abs. 2 Nr. 8 HGB)
Berichterstattung zu ausgegebenen Genussscheinen, Genussrechten, Wandelanleihen, Optionen, Optionsscheinen und ähnlichen Wertpapieren werden auch auf GmbHen und bestimmte Personengesellschaften ausgeweitet	Ja (§ 285 Nr. 15a HGB)	Ja	Ja	Nein	Ja (§ 314 Abs. 1 Nr. 7b HGB)
Darstellung der Veränderung der latenten Steuersalden im abgelaufenen Geschäftsjahr	Ja (§ 285 Nr. 30 HGB)	Ja	Ja	Nein	Ja (§ 314 Abs. 1 Nr. 22 HGB)
Angabe von Betrag und Art der einzelnen Erträge und Aufwendungen von außerordentlicher Größe oder Bedeutung	Ja (§ 285 Nr. 31 HGB)	Ja	Ja	Ja	Ja (§ 314 Abs. 1 Nr. 23 HGB)
Erläuterungen zu periodenfremden Aufwands- und Ertragsposten, soweit nicht von untergeordneter Bedeutung	Ja (§ 285 Nr. 32 HGB)	Ja	Nein	Nein	Ja (§ 314 Abs. 1 Nr. 24 HGB)
Angaben von wesentlichen (wertbegründenden) Ereignissen nach dem Bilanzstichtag, die noch nicht in der Bilanz und GuV erfasst wurden (bisher im Lagebericht)	Ja (§ 285 Nr. 33 HGB)	Ja	Ja	Nein	Ja (§ 314 Abs. 1 Nr. 25 HGB)
Angabe zum Vorschlag (oder Beschluss) zur Ergebnisverwendung (bisher separat zu veröffentlichen)	Ja (§ 285 Nr. 34 HGB)	Ja	Ja	Nein	Ja (§ 314 Abs. 1 Nr. 26 HGB)

¹¹ Ohne rein redaktionelle Änderungen

¹² Sowie alle kapitalmarktorientierten Kapitalgesellschaften

¹³ Die Angabe des Ortes, an dem der Abschluss abrufbar ist, ist für kleine Kapitalgesellschaften nicht erforderlich.

- Für alle Posten der Gewinn- und Verlustrechnung muss nun – soweit wesentlich – im Anhang eine Trennung zwischen jenen Beträgen erfolgen, die der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit zuzuordnen sind und jenen, die nach Art und Umfang außergewöhnlich sind.
- Der Nachtragsbericht über wesentliche Ereignisse nach dem Bilanzstichtag ist nicht mehr Teil des Lageberichts, sondern ebenfalls des Anhangs.
- Für die Mitglieder der Geschäftsführung, des Aufsichtsrates sowie anderer Leitungsgremien ist im Anhang nun, neben durch das Unternehmen gewährten Krediten und Vorschüssen, zusätzlich auch über erlassene Beträge zu berichten.
- Angaben zur Nutzung von Genussscheinen, Genussrechten, Wandelanleihen, Optionsscheinen und vergleichbarer Wertpapiere sind von nun an auch für GmbHen verpflichtend (bisher nur für AG, KGaA und SE).
- Grundsätzlich verpflichtend sind von jetzt an die Angaben zu Veränderungen latenter Steuersalden im Verlauf des Geschäftsjahres.
- Über die Ergebnisverwendung, also z. B. den Gewinnverwendungsvorschlag an die Haupt- oder Gesellschafterversammlung, ist von nun an ebenfalls verpflichtend im Anhang zu berichten.

2.5. Country-by-Country Reporting (nur für Unternehmen der Rohstoffindustrie)

Abseits rein bilanzieller Fragestellungen führt der Gesetzgeber für große Unternehmen des Rohstoffsektors ein neues Berichtselement ein.¹⁴ In so genannten Zahlungsberichten, auch „Country-by-Country-Reports“¹⁵, sollen geleistete Zahlungen an staatliche Stellen oberhalb eines Schwellenwertes von 100.000€ berichtet werden. Diese umfassen Geld- und Sachleistungen in Zusammenhang mit der Tätigkeit in der mineralgewinnenden Industrie und der Primärforstwirtschaft wie z. B. Gewinn- und Ertragssteuerzahlungen oder Konzessionsabgaben. Die Darstellung hat geordnet nach Ländern, staatlichen Stellen und Projekten zu erfolgen.

¹⁴ Berichtspflichtige Unternehmen sind alle Unternehmen, die auf dem Gebiet der Exploration, Entdeckung, Weiterentwicklung und Gewinnung von Mineralien, Erdöl- und Erdgasvorkommen und anderen Stoffen in den Wirtschaftszweigen aus dem Anhang I Abschnitt B der Verordnung 1893/2006 des EU-Parlaments und des Rates tätig sind.

¹⁵ Die hier vorgestellten Country-by-Country-Berichte sind von den ebenfalls jüngst eingeführten steuerlichen Länderberichten zu unterscheiden, die sich branchenunabhängig an alle transnationalen Unternehmen oberhalb einer bestimmten Größenschwelle richten.

Erfasst werden sollen weltweit alle Zahlungen an bundesstaatliche, Länder- und Kommunalebene einschließlich Unternehmen und Agenturen, die unter staatlicher Kontrolle stehen.

Das Ziel dieser Zahlungsberichte besteht in einer erhöhten Transparenz über Verflechtungen zwischen staatlichen Stellen und Unternehmen v. a. im Sinne der Korruptionsbekämpfung. Die Berichte sind analog zum Jahres- und Konzernabschluss spätestens ein Jahr nach dem Abschlussstichtag im elektronischen Bundesanzeiger (www.bundesanzeiger.de) offenzulegen.

Die Erstellung eines Konzernzahlungsberichts durch die Muttergesellschaft befreit eine Tochtergesellschaft von ihrer Aufstellungspflicht sofern diese in den betreffenden Konzernbericht einbezogen ist. Konzernzahlungsberichte sind von solchen Muttergesellschaften zu erstellen, deren Tochtergesellschaften alle in den genannten Wirtschaftszweigen der Rohstoffindustrie tätig sind, soweit sie nicht selbst in den Konzernzahlungsbericht einer übergeordneten Muttergesellschaft einbezogen ist.

Als Bestandteil des Rechnungswesens fallen die neuen Zahlungsberichte auch unter das Kontrollmandat des Aufsichtsrates bzw. Prüfungsausschusses im Sinne des § 107 Abs. 3 Satz 2 AktG. Da sie kein Pflichtbestandteil der gesetzlichen



§ 107 Abs. 3 AktG

Der Aufsichtsrat kann aus seiner Mitte einen oder mehrere Ausschüsse bestellen, namentlich, um seine Verhandlungen und Beschlüsse vorzubereiten oder die Ausführung seiner Beschlüsse zu überwachen. Er kann insbesondere einen Prüfungsausschuss bestellen, der sich mit der **Überwachung des Rechnungslegungsprozesses**, der Wirksamkeit des internen Kontrollsystems, des Risikomanagementsystems und des internen Revisionssystems sowie der Abschlussprüfung, hier insbesondere der Auswahl und der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers und der vom Abschlussprüfer zusätzlich erbrachten Leistungen, befasst. Der Prüfungsausschuss kann Empfehlungen oder Vorschläge zur Gewährleistung der Integrität des Rechnungslegungsprozesses unterbreiten. Die Aufgaben nach Absatz 1 Satz 1, § 59 Abs. 3, § 77 Abs. 2 Satz 1, § 84 Abs. 1 Satz 1 und 3, Abs. 2 und Abs. 3 Satz 1, § 87 Abs. 1 und Abs. 2 Satz 1 und 2, § 111 Abs. 3, §§ 171, 314 Abs. 2 und 3 sowie Beschlüsse, daß bestimmte Arten von Geschäften nur mit Zustimmung des Aufsichtsrats vorgenommen werden dürfen, können einem Ausschuss nicht an Stelle des Aufsichtsrats zur Beschlussfassung überwiesen werden. Dem Aufsichtsrat ist regelmäßig über die Arbeit der Ausschüsse zu berichten.

Abschlussprüfung darstellen sollte in größeren und komplexeren Unternehmen der Rohstoffindustrie die Beauftragung eines gesonderten Prüfungsschwerpunktes im Rahmen der gesetzlichen Abschlussprüfung erwogen werden.

3. FAZIT UND WICHTIGE FRAGEN FÜR DEN AUFSICHTSRAT

Insgesamt bewegen sich die Änderungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sowie des Informationsgehalts der Abschlüsse durch das BilRUG in einem begrenzten Ausmaß. Viele Neuerungen innerhalb der Anhang-Angaben laufen eher auf eine neue Zuordnung von Informationen als auf substantielle inhaltliche Änderungen hinaus. Dennoch liegt bei einigen Änderungen der Teufel im Detail. Besondere Beachtung verdienen aus Aufsichtsratsicht folgende Punkte:

- Die Erhöhung der Schwellenwerte kann im Einzelfall zum Abstieg eines Unternehmens in eine niedrigere Größenklasse des HGB führen. Unter Umständen sind damit weniger informative Finanzberichte oder der Wegfall der Prüfungspflicht für das betroffene Unternehmen verbunden. Im Zweifelsfall ist zu prüfen, wie z. B. mittels Ansprache des Konzern-Abschlussprüfers oder Anforderung von Berichten über den § 90 Abs. 3 AktG zusätzliche, relevante Informationen zur finanziellen Situation des Unternehmens gewonnen werden können.¹⁶
- Die Ergänzung der Umsatzerlöse bzw. Herstellungskosten des Umsatzes um Nebentätigkeiten sowie die Umgruppierung der vormals außerordentlichen Erträge und Aufwendungen können zu Veränderungen in verschiedenen Kennzahlen führen. Es sollte genau geprüft werden, welche Finanzkennzahlen insbesondere im Rahmen der Unternehmenssteuerung zum Einsatz kommen, nach welchen Regeln (HGB, IFRS, interne Anpassungen) sie ermittelt werden und welchen Einfluss die neuen Bilanzierungsregeln ggf. haben.
- In Unternehmen ohne direkte Anbindung an den Kapitalmarkt, deren Konzernabschluss weiterhin nach den Bilanzierungsregeln des HGB zu erstellen ist, sollte zudem darauf geachtet

werden, ob sich die Abschreibungsraten auf den Geschäfts- und Firmenwert auf Grund einer angepassten bilanziellen Nutzungsdauer verändern. Insbesondere in Unternehmen mit einer regen Übernahmetätigkeit in der jüngeren Vergangenheit können der Bilanzposten „Geschäfts- und Firmenwert“ und die entsprechenden jährlichen Abschreibungsraten deutlichen Einfluss auf das Konzernergebnis (Jahresüberschuss bzw. Jahresfehlbetrag) nehmen.

Die Neuerungen des BilRUG sind für alle Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2015 beginnen sowohl auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss als auch auf den handelsrechtlichen Konzernabschluss anzuwenden. Die neuen Größenschwellen aus § 267 HGB und § 293 HGB durften wahlweise bereits ab dem Geschäftsjahr 2014 angewandt werden, sofern gleichzeitig auch die neue Definition der Umsatzerlöse zu Grunde gelegt wurde.

ABSTRACT

Mit dem Bilanzrichtlinienumsetzungsgesetz (kurz BilRUG) hat der deutsche Gesetzgeber die Rechnungslegung nach HGB in einigen wesentlichen Aspekten reformiert. Die wichtigsten Änderungen betreffen die neuen Schwellenwerte für Unternehmensgrößenklassen sowie den Aufbau der Gewinn- und Verlustrechnung. Aufsichtsräte sollten diesen Aspekten in der aktuellen Bilanzsaison besondere Aufmerksamkeit widmen.

AUTOR

Alexander Sekanina leitet das Referat Wirtschaft/Abteilung Mitbestimmungsförderung der Hans-Böckler-Stiftung. Er befasst sich vorrangig mit den Schwerpunkten Jahresabschlüsse (HGB und IFRS), Unternehmensfinanzierung und Risikomanagement.

¹⁶ Gemäß § 90 Abs. 3 AktG hat jedes Aufsichtsratsmitglied die Möglichkeit, von der Unternehmensleitung Berichte zu verlangen, die Aufschluss über „Angelegenheiten der Gesellschaft“, „rechtliche und geschäftliche Beziehungen zu verbundenen Unternehmen“ und „geschäftliche Vorgänge von erheblichem Einfluss auf die Lage der Gesellschaft“ geben. Diese sind dem gesamten Aufsichtsrat rechtzeitig und in Textform vorzulegen. Der Paragraph gilt über Verweise in den Mitbestimmungsgesetzen auch in gesetzlich mitbestimmten GmbHen.

LITERATUR

Blöink / Knoll-Biermann (2015): „Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) – Hintergrund und Kernelemente des Regierungsentwurfs vom 07.01.2015“, Der Konzern 2 / 2015, S. 65–79.

Coenberg / Haller / Schultze (2014): „Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse: Betriebswirtschaftliche, handelsrechtliche, steuerrechtliche und internationale Grundlagen – HGB, IAS / IFRS, US-GAAP, DRS“, 23. Auflage, Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart.

Förschle / Grottel / Schmidt / Schubert (2014): „Beck’scher Bilanzkommentar“, 9. Auflage, Verlag C. H. Beck München.

Kußmaul / Ollinger / Müller (2015): „Das neue Bilanzrecht nach dem BilRUG-RegE – Ausgewählte Aspekte“, StuB 6 / 2015, S. 217–222.

Oser / Orth / Wirtz (2015): „Das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) – Wesentliche Änderungen und Hinweise zur praktischen Umsetzung“, Der Betrieb 31 / 2015, S. 1729–1741.

Petersen / Zwirner (2011): „FAQ BilMoG 1–125“, Beilage Betriebsberater 4 / 2011.

Richtlinie 2013 / 34 / EU des Europäischen Parlaments und des Rates: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013L0034&from=DE>, aufgerufen am 20.02.2017.

Rimmelpacher / Reitmeier (2015): „Anwendungsfragen zum (Konzern-) Anhang nach BilRUG“, WPg 19 / 2015, S. 1003–1010.

Zwirner (2015): „BilRUG: Wesentliche Änderungen für Einzel- und Konzernabschluss“, Beilage zu Der Betrieb 48 / 2015.

IMPRESSUM

Herausgeber

Hans-Böckler-Stiftung

Hans-Böckler-Straße 39, 40476 Düsseldorf
Telefon +49 211 7778-0, Telefax +49 211 7778-120

www.mitbestimmung.de
www.boeckler.de

Pressekontakt: Rainer Jung, +49 211 7778-150

ISSN 2364-0413

Nachdruck und sonstige Verbreitung –
auch auszugsweise –
nur mit Quellenangabe zulässig.

Grafische Gestaltung

Yuko Stier