

Update zu aktuellen  
Entwicklungen des HGB

Ausgabe 1,  
Januar 2015

## HGB direkt

**pwc**

### Regierungsentwurf Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG)

#### Aktueller Anlass

Die Bundesregierung hat am 7. Januar 2015 den **Regierungsentwurf** („RegE“) eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates beschlossen („**EU-Bilanzrichtlinie**“).

Hauptziele der EU-Bilanzrichtlinie und damit auch des BilRUG sind neben **Erleichterungen** für kleine Unternehmen die Erhöhung der Klarheit und eine EU-weite **Harmonisierung** von Abschlüssen. Weiter werden Transparenz Anforderungen für Unternehmen im Rohstoffsektor geschaffen. Schließlich soll das BilRUG dazu genutzt werden, redaktionelle Versehen aus früheren bilanzrechtlichen Änderungen zu beheben und Klarstellungen vorzunehmen.

#### Auswirkungen

In pwc HGB direkt (Ausgabe 3, 2014) wurde bereits über den **Referentenentwurf** („RefE“) des BilRUG und die wesentlichen Auswirkungen auf die handelsrechtliche Bilanzierung berichtet. Ferner wurde in pwc HGB direkt (Ausgabe 4, 2014) gesondert über die im RefE BilRUG vorgesehenen Änderungen der §§ 264 Abs. 3 und 264b HGB berichtet.

Im RegE wurden gegenüber dem RefE insbesondere die folgenden materiellen Änderungen vorgenommen:

- Nach § 253 Abs. 3 Satz 2 HGB-E sind **selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände** planmäßig über einen Zeitraum von zehn Jahren abzuschreiben, sofern ihre voraussichtliche Nutzungsdauer nicht verlässlich geschätzt werden kann. Gleiches gilt für einen **entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert**. Der RefE sah an dieser Stelle noch eine Bandbreite von fünf bis zehn Jahren vor. Nach § 285 Nr. 13 HGB-E ist der Zeitraum, über den ein entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert abgeschrieben wird, im Anhang zu erläutern. Damit entfällt zugleich in Zukunft die derzeit nach § 285 Nr. 13 HGB bestehende Pflicht zur Angabe der

Gründe für eine fünf Jahre übersteigende Nutzungsdauer eines Geschäfts- oder Firmenwerts.

- Nach dem RefE sollte § 264 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 HGB dahingehend angepasst werden, dass für die Inanspruchnahme der Erleichterungsvorschrift des **§ 264 Abs. 3 HGB statt einer Übernahme der Verluste**, d.h. der Ausgleichspflicht für sonst entstehende Jahresfehlbeträge des Tochterunternehmens nach § 302 AktG (ggf. analog), eine **Haftungsübernahme** des Mutterunternehmens für die Verpflichtungen des Tochterunternehmens erforderlich ist. Der RegE passt die Formulierung des § 264 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 HGB-E idF. RefE dahingehend an, dass sich die Haftungsübernahme **lediglich auf das Jahr**, für welches die Erleichterungen des § 264 Abs. 3 HGB in Anspruch genommen werden soll, beschränkt, d.h. die Verpflichtungen abdecken muss, die bis zum Abschlussstichtag, für den die Erleichterungen in Anspruch genommen werden sollen, entstanden sind. In der Begründung des RegE wird zudem ausgeführt, dass die Haftungsübernahme zumindest während der gesetzlichen Offenlegungsfrist für den Jahresabschluss, für den von Erleichterungen Gebrauch gemacht werden soll, d.h. das Folgejahr, bestehen muss.
- Im Unterschied zum RefE sieht der RegE in § 264 Abs. 3 Satz 2 HGB-E jedoch nicht mehr ausdrücklich vor, dass das Tochterunternehmen zur **Nachholung** der (Aufstellungs-, Prüfungs- und Offenlegungs-) **Pflichten** verpflichtet sein soll, wenn die Haftungsübernahme des Mutterunternehmens nach § 264 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 HGB-E für das Tochterunternehmen vom Mutterunternehmen widerrufen wird oder erlischt.
- In § 264 Abs. 3 Satz 2 HGB-E wird nunmehr klargestellt, dass das Tochterunternehmen den befreienden Konzernabschluss und Konzernlagebericht dann nicht mehr gesondert offenlegen muss, wenn dies bereits durch das Mutterunternehmen erfolgt. Für die Inanspruchnahme der Erleichterungen nach § 264 Abs. 3 HGB ist es nach § 264 Abs. 3 Satz 3 HGB-E künftig ebenfalls zulässig, wenn die Veröffentlichung befreienden Konzernabschlusses und Konzernlageberichts in **englischer Sprache** erfolgt.
- Zusätzlich ist für Mutterunternehmen, die **haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften** sind, in § 264b HGB-E wieder die Möglichkeit der Selbstbefreiung für deren eigenen Jahresabschluss durch die Aufstellung, Prüfung und Offenlegung eines Konzernabschlusses und Konzernlageberichts vorgesehen sowie die Möglichkeit, dass der befreiende Konzernabschluss und Konzernlagebericht auch von (Mutter-)Unternehmen mit Sitz in einem Drittland, z.B. in der Schweiz, aufgestellt werden kann, wenn dieses Unternehmen zugleich persönlich haftender Gesellschafter der zu befreienden Personenhandelsgesellschaft ist.
- Anders als der RefE sieht der RegE in § 267 Abs. 4a HGB-E vor, dass bei der Berechnung der Bilanzsumme iZm. den **Schwellenwerten** nach § 267 HGB-E nach § 274 HGB angesetzte aktive latente Steuern zu berücksichtigen sind. Der RegE stellt außerdem klar, dass ein auf der Aktivseite ausgewiesener Fehlbetrag (§ 268 Abs. 3 HGB) nicht in die Berechnung der Bilanzsumme einbezogen wird.
- Neu eingefügt durch den RegE wird § 272 Abs. 5 HGB-E, der eine Ausschüttungssperre für phasengleich vereinnahmte Beteiligungserträge vorsieht. Übersteigt der auf eine Beteiligung entfallende Teil des Jahresüberschusses in der GuV die Beträge, die als Dividende oder Gewinnanteil eingegangen sind oder auf deren Zahlung die Kapitalgesellschaft bis zum Stichtag bereits einen (Rechts-)Anspruch hat, so ist dieser Unterschiedsbetrag in eine **Rücklage** einzustellen, **die nicht ausgeschüttet werden darf**. Nach dem Wortlaut des § 272 Abs. 5 HGB-E muss die Rücklage auch dann gebildet werden, wenn in Höhe des in Rede stehenden Betrags andere, nicht besonders gegen Ausschüttungen gesperrte Eigenkapitalteile (Rücklagen oder Bilanzgewinn) bestehen. Diese Regelung dürfte insbesondere Fälle der phasengleichen Gewinnvereinnahmung betreffen, da hier eine ertragswirksame

Vereinnahmung von Gewinnen stattfindet, bevor der Rechtsanspruch auf diese Gewinne entsteht.

- Im Unterschied zum RefE sieht der RegE keine Anpassung der Berichterstattung über **latente Steuern** nach § 285 Nr. 29 HGB-E mehr vor. Gleichwohl fügt der RegE BilRUG § 285 Nr. 30 HGB-E ein, aus dem sich nun die **quantitative Berichterstattungspflicht** über Steuersalden und deren Veränderungen im Geschäftsjahr dann ergibt, wenn in der Bilanz latente Schulden angesetzt worden sind.
- § 288 Abs. 2 HGB-E sieht im Unterschied zum RefE vor, dass **mittelgroße Kapitalgesellschaften** auch weiterhin die Angabe nach § 285 Nr. 29 HGB zu den **latenten Steuern** nicht zu machen brauchen. Auf die neue Angabepflicht des § 285 Nr. 30 HGB-E darf dagegen bei mittelgroßen Kapitalgesellschaften laut Gesetzesbegründung nicht verzichtet werden.
- Aufwendungen aus der Anwendung des **Artikels 67 Abs. 1 und 2 EGHGB** (Fünfzehntelregelung iZm. der geänderten Bewertung von Pensionen oder Anwartschaften auf Pensionen im Rahmen der BilMoG-Umstellung) sind, nach dem Wegfall des außerordentlichen Ergebnisses, in der GuV innerhalb der sonstigen betrieblichen Aufwendungen als neuer Posten „Aufwendungen nach Artikel 67 Abs. 1 und 2 EGHGB“ und Erträge hieraus innerhalb der sonstigen betrieblichen Erträgen als neuer Posten „Erträge nach Artikel 67 Absatz 1 und 2 EGHGB“ auszuweisen.

Im Zusammenhang mit den Vorschriften zum **handelsrechtlichen Konzernabschluss** weisen wir insbesondere auf die folgenden Unterschiede des RegE zum RefE hin:

- Erstellt ein Mutterunternehmen erstmals (verpflichtend oder freiwillig) einen Konzernabschluss, entspricht der Erstkonsolidierungszeitpunkt für bereits vorhandene Tochterunternehmen nach § 301 Abs. 2 Satz 3 HGB-E dem Zeitpunkt der erstmaligen Einbeziehung (Beginn des Geschäftsjahrs) und nicht dem (historischen) Zeitpunkt der Begründung des Mutter-/Tochterverhältnisses (§ 301 Abs. 2 Satz 1 HGB). Der RefE sah an dieser Stelle noch ein Wahlrecht („sollen“) vor.
- Die Vorschriften des § 309 Abs. 2 HGB-E bezüglich der ergebniswirksamen Auflösung eines **negativen Unterschiedsbetrags** wird neu gefasst. Eine ergebniswirksame Vereinnahmung ist künftig immer dann möglich und sinnvoll, wenn diese den allgemeinen Bewertungsgrundsätzen und -methoden entspricht. Eine materielle Änderung gegenüber dem geltenden Recht ist damit aber nicht verbunden.
- Anders als noch der RefE verweist der RegE in § 312 Abs. 5 HGB-E nicht mehr auf die §§ 303 bis 305 HGB-E, sondern auf die §§ 304 und 306 HGB, so dass eine (anteilige) Schuldenkonsolidierung bzw. Aufwands- und Ertragskonsolidierung bei Anwendung der Equity-Methode nicht zu erfolgen hat.

## Handlungsbedarf

**Grundsätzlich** sind die durch das BilRUG geänderten Vorschriften gemäß dem RegE erstmals auf Jahres- und Konzernabschlüsse sowie Lage- und Konzernlageberichte für **nach dem 31. Dezember 2015** beginnende Geschäftsjahre anzuwenden. Mit Ausnahme der geänderten Bußgeldvorschriften dürfen die neuen Vorschriften vorzeitig auch auf ein früheres Geschäftsjahr angewendet werden, dann jedoch nur insgesamt. Die vorzeitige Erstanwendung der geänderten Vorschriften ist im (Konzern-)Anhang anzugeben.

Die **neugefassten Größenkriterien** der §§ 267, 267a Abs. 1, 293 HGB-E sowie die Neufassung der Definition der Umsatzerlöse (§ 277 Abs. 1 HGB-E) sind verpflichtend für nach dem 31.12.2015 beginnende Geschäftsjahre anzu-

wenden. Eine freiwillige Anwendung dieser Bestimmungen ist bereits für Jahres- und Konzernabschlüsse sowie Lage- und Konzernlageberichte **für das nach dem 31. Dezember 2013 beginnende Geschäftsjahr**, d.h. bei kalenderjahrgleichem Geschäftsjahr bereits 2014, zulässig, aber nur insgesamt. Sollen die neugefassten Größenkriterien vorzeitig angewendet werden, ist aus diesem Grund auch die neugefasste Definition der Umsatzerlöse vorzeitig anzuwenden.

---

## **Ansprechpartner**

**Armin Slotta**

Tel.: +49 69 9585-1220

[armin.slotta@de.pwc.com](mailto:armin.slotta@de.pwc.com)

**Guido Fladt**

Tel.: +49 69 9585-1455

[g.fladt@de.pwc.com](mailto:g.fladt@de.pwc.com)

**Barbara Reitmeier**

Tel.: +49 69 9585-5446

[barbara.reitmeier@de.pwc.com](mailto:barbara.reitmeier@de.pwc.com)

**Wolfgang Weigel**

Tel.: +49 69 9585-2574

[wolfgang.weigel@de.pwc.com](mailto:wolfgang.weigel@de.pwc.com)

**Michael Deubert**

Tel.: +49 69 9585-1116

[michael.deubert@de.pwc.com](mailto:michael.deubert@de.pwc.com)

---

## **Bestellung**

Sie können den Newsletter *HGB direkt* über unser Client Information System (**CIS**) abrufen. Senden Sie dazu bitte eine E-Mail an: [infosysteme.ass@de.pwc.com](mailto:infosysteme.ass@de.pwc.com) oder registrieren Sie sich direkt unter nachfolgendem Link: [www.pwc.de/cis-cmaa](http://www.pwc.de/cis-cmaa).

Alternativ können Sie den Newsletter über folgenden Link **abonnieren**: [www.pwc.de/hgb-direkt](http://www.pwc.de/hgb-direkt).

Wenn Sie den Newsletter abbestellen möchten, senden Sie bitte eine leere E-Mail mit der Betreffzeile „Abbestellung“ an folgende Adresse: [Unsubscribe\\_HGB\\_direkt@de.pwc.com](mailto:Unsubscribe_HGB_direkt@de.pwc.com).