

# Sonderinformation zum neuen Jahresabschluss nach dem Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz

## Die wesentlichen Änderungen im Einzelabschluss

Mit dem Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) vom 17. Juli 2015 hat der Deutsche Gesetzgeber fristgerecht die EU-Bilanzrichtlinie 2013/34/EU in nationales Recht transformiert. Die durch das Gesetz vorgenommenen Änderungen betreffen im Wesentlichen das Handelsrecht (HGB), sie ziehen aber auch Folgeänderungen im Aktiengesetz, im GmbH-Gesetz, im Publizitätsgesetz und in weiteren Verordnungen wie z. B. der KHBV (Krankenhaus-Buchführungsverordnung) nach sich. Nachfolgend werden zentrale Änderungen in der handelsrechtlichen Rechnungslegung dargestellt. Erstmalige Anwendung finden die neuen Regelungen – mit wenigen Ausnahmen – für Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2015 beginnen. Für die Unternehmen verbleibt also noch genügend Zeit, um die möglichen Auswirkungen des Gesetzes auf das Rechnungswesen zu bewerten.

## Änderung der Schwellenwerte soll rund 7.000 Unternehmen entlasten

Eine relevante Änderung durch das BilRUG ist die Anhebung der so genannten gesetzlichen Schwellenwerte. Sie dienen nach dem Handelsrecht zur Einstufung von Kapitalgesellschaften in die Größenklassen kleinst, klein, mittelgroß und groß.

Es besteht ein Wahlrecht zur vorgezogenen Anwendung der neuen Schwellenwerte für Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2013 beginnen. Wird von dem Wahlrecht Gebrauch gemacht, sind im Rahmen der vorgezogenen Anwendung auch die Regelungen zur Neudefinition der Umsatzerlöse zwingend zu beachten. Dieses (partielle) Unternehmenswahlrecht, das auch nur ab dem Geschäftsjahr 2015 in Anspruch genommen werden kann, ist insoweit interessant, als der Gesetzgeber die Schwellenwerte insbesondere für kleine Kapitalgesellschaften um rund 24 % erhöht hat – mit der Konsequenz, dass zusätzlich rund 7.000 Kapitalgesellschaften zu kleinen Gesellschaften werden, die Erleichterungen bei der Aufstellung des Jahresabschlusses, bei der gesetzlichen Prüfungspflicht und bei der Offenlegung genießen. Von den ca. 40.000 mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaften in Deutschland bedeutet dies einen Anteil von 17,5 %. Spätestens 2016 sind jedoch die neuen Schwellenwerte zwingend anzuwenden.

## Neudefinition von Bilanzsumme und Umsatzerlösen, Übergangsregelungen und Ausstrahlungswirkungen auf andere Bilanzposten

Ergänzt wird die deutliche Erhöhung der Schwellenwerte durch eine neue Definition der Bilanzsumme und der Umsatzerlöse. Klarstellend wird nunmehr im

	Kleinst-Kapitalgesellschaft	Kleine Kapitalgesellschaft	Mittelgroße Kapitalgesellschaft	Große Kapitalgesellschaft
Voraussetzungen	Mindestens zwei der drei Größenkriterien dürfen nicht überschritten werden	Mindestens zwei der drei Größenkriterien dürfen nicht überschritten werden	Mindestens zwei der drei Größenkriterien der kleinen Kapitalgesellschaft müssen überschritten werden und jeweils zwei der drei nachstehenden Merkmale dürfen nicht überschritten werden	Mindestens zwei der drei Größenkriterien der mittelgroßen Kapitalgesellschaft müssen überschritten werden
Rechtsfolge Größeneinstufung	Die Größenmerkmale werden an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren unter- oder überschritten			
Bilanzsumme ALT Bilanzsumme NEU	≤ 350 TEUR Unverändert	≤ 4.840 TEUR ≤ 6.000 TEUR	≤ 19.250 TEUR ≤ 20.000 TEUR	> 19.250 TEUR > 20.000 TEUR
Umsatzerlöse ALT Umsatzerlöse NEU	≤ 700 TEUR Unverändert	≤ 9.680 TEUR ≤ 12.000 TEUR	≤ 38.500 TEUR ≤ 40.000 TEUR	> 38.500 TEUR > 40.000 TEUR
Arbeitnehmer unverändert	≤ 10	≤ 50	≤ 250	> 250



HGB erstmals geregelt, dass ein auf der Aktivseite ausgewiesener nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag *nicht* in die Bilanzsumme einzubeziehen ist. Deutlich relevanter stellt sich die Neudefinition der Umsatzerlöse dar. Als Umsatzerlöse waren bislang Erlöse auszuweisen, die für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit typisch sind. Soweit Erlöse diese Definition nicht erfüllten, waren sie entsprechend unter den sonstigen betrieblichen Erträgen zu erfassen. Es musste also im Einzelfall nach dem Geschäftsmodell einer Gesellschaft entschieden werden, ob Erlöse typisch oder untypisch waren. Diese Restriktion der „für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit der Kapitalgesellschaft typischen Erlöse“ wurde durch das BilRUG gestrichen. Folge dieser Neudefinition ist eine erhebliche Ausweitung des Inhalts der Umsatzerlöse. Damit sind zum Beispiel Mieterträge oder Cafeteriaerträge einer gemeinnützigen GmbH in Zukunft unter den Umsatzerlösen auszuweisen. Lediglich Erträge ohne Leistungsaustausch bleiben sonstige betriebliche Erträge. Hierbei handelt es sich insbesondere um Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen, Schadenersatzerstattungen, Spendererträge und durchlaufende Posten. Für Non-Profit-Unternehmen bleibt damit abzuwarten, ob bei dem unveränderten Kriterium der Arbeitnehmerzahlen und der Neudefinition der Umsatzerlöse tatsächlich die Anzahl der mittelgroßen Kapitalgesellschaften sinkt, da gerade in diesen Branchen der Anteil der sonstigen betrieblichen Erträge erfahrungsgemäß hoch sein kann.

Bei der erstmaligen Anwendung der angehobenen Schwellenwerte und der geänderten Umsatzerlösdefinition ist im Anhang 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 der Umsatzerlösdefinition des BilRUG ergeben hätte. Nach dem gesetzlichen Wortlaut ist die Vergleichbarkeit im Anhang herzustellen. Nach Auffassung des IDW können die angepassten Vorjahres-Umsatzerlöse in einer zusätzlichen Vorjahresspalte in der Gewinn- und Verlustrechnung dargestellt werden (sog. Dreispalten-Form).

Die Neudefinition der Umsatzerlöse hat auch unmittelbare Auswirkungen auf einzelne Bilanzposten. Der erweiterte Ausweis der Umsatzerlöse korrespondiert direkt mit einem Ausweis unter den Forderungen aus Lieferungen und Leistungen. Bisher waren die korrespondierenden Posten zu den sonstigen betrieblichen Erträgen (die jetzt Umsatzerlöse werden) die sonstigen Vermögensgegenstände. Hier sind entsprechende Anpassungen in den Debitoren-Stammdaten und in der Kontenzuordnung zu den einzelnen Bilanzposten vorzunehmen.

#### **Geschäfts- oder Firmenwerte sollen zukünftig über 10 Jahre abgeschrieben werden**

Hinsichtlich der Bewertungsvorschriften für entgeltlich erworbene Geschäfts- oder Firmenwerte schrieb das HGB bislang die Abschreibung dieser Werte nach

der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer vor. Sofern ein Geschäfts- oder Firmenwert über einen Zeitraum von mehr als fünf Jahren abgeschrieben wurde, musste im Anhang eine verbale Begründung zur Entscheidung über die Abschreibungsdauer vorgenommen werden. Sofern die Nutzungsdauer nicht verlässlich geschätzt werden kann, ist nach dem BilRUG grundsätzlich die Abschreibung über einen Zeitraum von 10 Jahren vorgesehen. Im Anhang muss künftig bei entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwerten der Zeitraum der Abschreibung immer erläutert werden. Allerdings ist darauf hinzuweisen, dass die gesetzliche Neuerung erst auf nach dem 31.12.2015 erworbene Geschäfts- oder Firmenwerte anzuwenden ist.

#### **Streichung der außerordentlichen Posten und Einführung einer neuen Anhangsangabe**

Zukünftig sind außerordentliche Erträge, außerordentliche Aufwendungen und das außerordentliche Ergebnis in der Gewinn- und Verlustrechnung nicht mehr separat auszuweisen. Diese Angaben werden durch Einführung einer neuen Anhangsangabe ersetzt. Danach sind im Anhang der Betrag und die Art der einzelnen Ertrags- und Aufwandsposten von außergewöhnlicher Größenordnung oder außergewöhnlicher Bedeutung zu nennen und zu erläutern. Neu ist, dass nun für jeden einzelnen Ertrags- und Aufwandsposten von außergewöhnlicher (vorher „außerordentlicher“) Größenordnung eine entsprechende Anhangsangabe vorzunehmen ist. Es müssen also nicht nur besondere Vorgänge außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit (z. B. im Falle von Unternehmenstransfers), sondern auch für die Geschäftstätigkeit völlig typische einmalige Vorgänge von besonderer Dimension erläutert werden. Im Ergebnis hat der Gesetzgeber zwar das außerordentliche Ergebnis aus der Gewinn- und Verlustrechnung gestrichen, die Informationsfunktion des Anhangs diesbezüglich jedoch deutlich erweitert. Eine Besonderheit ergibt sich im Hinblick auf die bis zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung des BilRUG noch nicht verrechneten Unterschiedsbeträge aus der BilMoG-Umstellung insbesondere bei den Pensionsrückstellungen (sog. 1/15 Regelung). Diese müssen nach Einführung des BilRUG unter den sonstigen betrieblichen Aufwendungen als „Aufwendungen nach Art. 67 Abs. 1 und 2 EGHGB“ gesondert angegeben werden. Hier ist davon auszugehen, dass die Praxis den Ausweis als Davon-Vermerk innerhalb der sonstigen betrieblichen Aufwendungen bevorzugen wird.

#### **Viele Neuerungen und Änderungen im Anhang**

Das BilRUG ändert auch Angabepflichten im Anhang. Neben der Einführung neuer Anhangsangaben wurden auch bereits bestehende Anhangsangaben geändert. Dabei werden kleine Kapitalgesellschaften von zahlreichen Angabepflichten befreit, während mittelgroße Kapitalgesellschaften auf einige Erleichterungen verzichten müssen. Relevante Änderungen im Anhang für gemeinnützige Einrichtungen und Organisationen sind insbesondere:



1. **Angaben zur Gesellschaft:** An hervorgehobener Stelle sind Firma, Sitz, Registergericht und Handelsregisternummer anzugeben.
2. **Verbindlichkeitspiegel:** Erweiterung der Angaben um die explizite Darstellung von Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als 1 Jahr.
3. **Erläuterungen zur Bilanz und zur Gewinn- und Verlustrechnung:** Nach den neuen Vorschriften des BilRUG sind Anhangsangaben – entsprechend der bisherigen Praxis – künftig in der Reihenfolge der einzelnen Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung darzustellen. Darüber hinaus sind Angaben zur Ausübung von Wahlrechten vorzunehmen.
4. **Haftungsverhältnisse:** Die Haftungsverhältnisse sind nunmehr zwingend im Anhang darzustellen. Neu ist außerdem die Angabe der Haftungsverhältnisse betreffend die Altersversorgung und der Haftungsverhältnisse gegenüber assoziierten Unternehmen. Diese beiden Haftungsverhältnisse sind außerdem als Davon-Vermerk innerhalb der Haftungsverhältnisse zu separieren.
5. **Anlagengitter:** Die Entwicklung des Anlagevermögens ist nun verpflichtend in einem dem Anhang beizufügenden Anlagengitter darzustellen. Bislang

durfte diese Darstellung auch noch in der Bilanz erfolgen. Diese alte gesetzliche Regelung wurde in der Praxis allerdings selten bis gar nicht angewendet. In die Herstellungskosten einbezogene Zinsen für Fremdkapital sind erstmals einzeln zu beziffern und im Anlagengitter postenbezogen darzustellen.

#### Änderungen bei den sonstigen Pflichtangaben im Anhang (§ 285 HGB)

Die sogenannten „sonstigen Pflichtangaben“ im Anhang haben die umfassendsten Neuerungen im Rahmen des BilRUG erfahren. Bei den neuen Anhangsvorschriften lässt sich insgesamt festhalten, dass hierdurch die Transparenz in der Rechnungslegung nochmals deutlich erhöht wurde. Dies war auch das Ziel der EU-Bilanzrichtlinie, die nun durch das BilRUG in das nationale Recht transformiert wurde. Insbesondere sollte mehr Klarheit und Transparenz durch eine EU-weite Vergleichbarkeit der nach nationalen Regelungen erstellten Abschlüsse von größeren Unternehmen geschaffen werden. Die zentralen Änderungen mit der entsprechenden Umsetzungskonsequenz für gemeinnützige Gesellschaften sind nachfolgend dargestellt:

HGB	Umsetzungskonsequenz
§ 285 Nr. 3	Nach § 285 Nr. 3 HGB sind künftig bei Risiken und Vorteilen von Geschäften, die nicht in der Bilanz enthalten sind, die Auswirkungen auf die Finanzlage im Rahmen einer quantitativen Berichterstattung anzugeben.
§ 285 Nr. 3a	Bei sonstigen finanziellen Verpflichtungen, die nicht in der Bilanz enthalten sind, sind Verpflichtungen betreffend die Altersversorgung anzugeben, sofern sie nicht bei den Haftungsverhältnissen angegeben wurden. Zudem sind die Verpflichtungen gegenüber verbundenen oder assoziierten Unternehmen anzugeben.
§ 285 Nr. 6	§ 285 Nr. 6 HGB a. F. wird aufgehoben. Die Angabe, in welchem Umfang die Steuern vom Einkommen und vom Ertrag das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit und das außerordentliche Ergebnis belasten, fällt aufgrund des Ausweisverbotes der außerordentlichen Posten künftig weg.
§ 285 Nr. 9c	Die Angaben für die Mitglieder der Geschäftsführung, eines Aufsichtsrats, eines Beirats oder einer ähnlichen Einrichtung werden durch die Änderung im Hinblick auf die Informationen zu den gewährten Vorschüssen und Krediten um die erlassenen Beträge ergänzt.
§ 285 Nr. 11	Nach der Neufassung des § 285 Nr. 11 HGB sind Name und Sitz, Höhe des Anteils am Kapital, das Eigenkapital sowie das Ergebnis des letzten Geschäftsjahres, für das ein Jahresabschluss vorliegt, aller Unternehmen anzugeben, soweit es sich um Beteiligungen im Sinne des § 271 Abs. 1 HGB handelt oder ein solcher Anteil von einer Person für Rechnung der Kapitalgesellschaft gehalten wird. Zentral ist hierbei das Kriterium einer dauernden Verbindung. Der bisherige Grenzwert von 20 % stellt künftig nur eine Vermutung dar, die anders als bislang widerlegt werden kann.
§ 285 Nr.11b	Börsenorientierte Kapitalgesellschaften haben alle Beteiligungen an großen Kapitalgesellschaften anzugeben, die 5 % der Stimmrechte überschreiten.
§ 285 Nr.13	Es ist der Zeitraum zu erläutern, über den ein entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert abgeschrieben wird.
§ 285 Nr. 14, 14a	Die bisherige Angabe zu den Mutterunternehmen ist in die Angabe des Unternehmens, welches den Konzernabschluss für den größten Kreis von Unternehmen aufstellt, und des Unternehmens, welches den Konzernabschluss für den kleinsten Kreis von Unternehmen aufstellt, aufzuspalten.



HGB	Umsetzungskonsequenz
§ 285 Nr. 31	Nach § 285 Nr. 31 HGB sind künftig Angaben zu Betrag und Art der außergewöhnlichen Aufwendungen und Erträge (separat) zu machen. Die Außergewöhnlichkeit kann sich auf Größenordnung oder Bedeutung beziehen.
§ 285 Nr. 32	Anzugeben sind die einzelnen Aufwands- und Ertragsposten, die einem anderen Geschäftsjahr zuzuordnen sind, sofern der Betrag nicht von untergeordneter Bedeutung ist. Hierdurch wird nur die Angabe aus § 277 Abs. 4 S. 3 HGB a.F. neu gegliedert, ohne dass hiermit eine materielle Änderung verbunden ist.
§ 285 Nr. 33	Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluss des Geschäftsjahres eingetreten sind, sind unter Angabe der Auswirkungen auf die Finanzlage (Nachtragsbericht) im Anhang anzugeben. Mit dieser Angabe fällt die bisherige Lageberichterstattung zu den Ereignissen nach dem Bilanzstichtag weg. Im Anhang ist jedoch keine Negativanzeige vorzunehmen.
§ 285 Nr. 34	Zukünftig ist der Vorschlag bzw. der Beschluss über die Ergebnisverwendung im Anhang anzugeben.

#### Beurteilung und Ausblick

An der Vielzahl und am Detaillierungsgrad der Regelungen zeigt sich die Reichweite der durch das BilRUG vorgenommenen Reformierung. Die zentralen Änderungen des BilRUG betreffen die handelsrechtliche Rechnungslegung. Insgesamt werden die Anforderungen an das Rechnungswesen weiter steigen.

Es ist daher sinnvoll, sich bereits zeitnah mit den entsprechenden Vorschriften auseinanderzusetzen und im Rechnungswesen die notwendigen Voraussetzungen zu schaffen, um eine reibungslose Erstanwendung ab dem 1. Januar 2016 zu gewährleisten.

**Praxis-Hinweis:** Machen Sie sich jetzt schon vertraut mit den Änderungen des BilRUG. Im Rahmen unseres Seminars *Der neue Jahresabschluss nach BilRUG – zentrale Änderungen für gemeinnützige Unternehmen* werden unsere erfahrenen Referenten die zentralen Änderungen darstellen und durch praxisnahe Beispiele veranschaulichen. Machen Sie sich fit für den neuen Jahresabschluss nach BilRUG!

#### Seminartermine:

- 25.09.2015 – Köln
- 16.10.2015 – Freiburg
- 30.10.2015 – Berlin
- 13.11.2015 – Köln
- 19.11.2015 – München

Anmeldung unter [www.solidaris.de](http://www.solidaris.de) oder bei Frau Sehan,  
Tel. 02203 | 8997-221, E-Mail [j.sehan@solidaris.de](mailto:j.sehan@solidaris.de).



**Dirk Riesenbeck-Müller**  
Wirtschaftsprüfer  
Steuerberater

Von-der-Wettern-Straße 13  
51149 Köln

☎ 02203 | 8997-201  
✉ [d.riesenbeck-mueller@solidaris.de](mailto:d.riesenbeck-mueller@solidaris.de)



**Stefan Szük**  
Wirtschaftsprüfer  
Steuerberater

Von-der-Wettern-Straße 13  
51149 Köln

☎ 02203 | 8997-210  
✉ [s.szuek@solidaris.de](mailto:s.szuek@solidaris.de)