

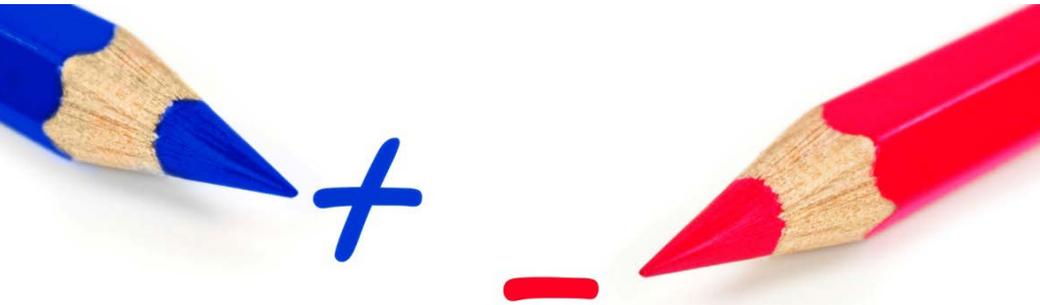
RECHNUNGSLEGUNG & PRÜFUNG

Handelsrechtliche und internationale Rechnungslegung

Ausgewählte Prüfungsthemen

BiIRUG-UPDATE 2015

- 15. April Berlin
- 16. April Hamburg
- 23. April Düsseldorf
- 28. April München



Editorial

WP Dr. Jens Freiberg

Sehr geehrte Damen und Herren,

die Bundesregierung hat am 07.01.2015 den Regierungsentwurf (RegE) eines Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes (BiIRUG) veröffentlicht, mit dem die EU-Bilanzrichtlinie 2013/34/EU (EU-RL 2013) vom 26.06.2013 (ABl. EU Nr. L 182/19) in nationales Recht umgesetzt (transformiert) werden soll. Das BiIRUG ist ein Artikelgesetz, das zahlreiche Gesetze und Verordnungen, insb. das (EG-)HGB, ändert.

Nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) und dem Kleinstkapitalgesellschaften-Bilanzrechtsänderungsgesetz (MicroBiIG) markiert das BiIRUG die nächste, gemeinschaftsrechtlich veranlasste Reform der handelsrechtlichen Rechnungslegung.

In Fortsetzung zu unserem Sondernewsletter „Änderungen durch das BiIRUG“ (Ausgabe August 2014) möchten wir Sie

- über die gegenüber dem Referentenentwurf (RefE) unveränderten Regelungen sowie
- über die durchgeführten Änderungen informieren.

Wenn Sie über die Lektüre unserer Sonderausgabe hinaus Interesse an einer Information über die aktuellen Entwicklungen im Handelsrecht haben, laden wir Sie auch gerne zu einer unserer vier vorgesehenen BiIRUG-UPDATE-Veranstaltungen ein.

Unsere Fachmitarbeiter der Zentralabteilung Rechnungslegung der BDO stehen Ihnen gerne für weitere Auskünfte zur Verfügung und beraten Sie natürlich gerne in allen weiteren Fragen zur nationalen und internationalen Rechnungslegung mit Bedeutung für Ihr Unternehmen.

Ich wünsche Ihnen viel Spaß mit der für Sie hoffentlich interessanten Lektüre und verbleibe mit freundlichen Grüßen

Ihr Dr. Jens Freiberg
Leiter Zentralabteilung Rechnungslegung

INHALT

1. Einleitung
2. Unveränderte Regelungen gegenüber dem Referentenentwurf
3. Durchgeführte Änderungen
4. Nicht aufgenommene Abschnitte der EU-Richtlinie
5. Weitere Informationen im BiIRUG-Update 2015

AUTOREN

WP Dr. Jens Freiberg

jens.freiberg@bdo.de

WP Moritz Diemers

moritz.diemers@bdo.de

BDO AG

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Zentralabteilung

Rechnungslegung (ZAR)

zar@bdo.de

REDAKTION

BDO AG

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Georg-Glock-Str. 8

40474 Düsseldorf

Telefon: +49 211 1371-0

wpnews@bdo.de

1. EINLEITUNG



WP Dr. Jens Freiberg
jens.freiberg@bdo.de



WP Moritz Diemers
moritz.diemers@bdo.de

Wir begrüßen Sie herzlich zu unserer ersten Ausgabe des Sondernewsletter Rechnungslegung und Prüfung in 2015, mit der wir Sie auch in diesem Jahr - ergänzend zu unserem quartalsweise erscheinenden Newsletter - über ausgewählte Entwicklungen der nationalen und internationalen Rechnungslegung informieren wollen.

Der nachfolgende Beitrag setzt sich mit dem Regierungsentwurf zur Transformation der Bilanzrichtlinie 2013/34/EU (EU-RL 2013) über das BilRUG in deutsches Recht auseinander. Der Regierungsentwurf vom 07.01.2015 knüpft an den Referentenentwurf zum BilRUG vom 28.07.2014 an (siehe hierzu unseren Sondernewsletter zu den Änderungen durch das BilRUG, [Ausgabe August 2014](#)).

Die EU-RL 2013 ist spätestens bis zum 20.07.2015 in nationales Recht zu transformieren und erstmals auf Abschlüsse anzuwenden, deren Berichtszeitraum nach dem 31.12.2015 beginnt (Art. 53 EU-RL 2013). Neben Klarstellungen und Ergänzungen zur handelsrechtlichen Rechnungslegung rückt der RegE an einigen Stellen von dem im RefE vorgesehenen Änderungsrahmen ab.

In diesem Beitrag werden die wesentlichen Änderungen - sowohl Ergänzungen als auch Streichungen - des RegE gegenüber dem RefE nach der Systematik der Gesetzesänderungen dargestellt. Vorangestellt werden die vorgesehenen Anpassungen des HGB, die unverändert aus dem RefE fortgeführt werden. Im Hauptteil werden dann die durchgeführten Änderungen gegenüber dem RefE erläutert. Ausgeklammert werden die Neuregelungen für Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute sowie für Versicherungsunternehmen und Pensionsfonds. Besondere Berichtspflichten für mineralgewinnende oder holzeinschlagende Unternehmen werden ebenfalls nicht berücksichtigt.

2. UNVERÄNDERTE REGELUNGEN GEGENÜBER DEM REFERENTENENTWURF

2.1. Bewertungsvorschriften

Gemäß § 255 Abs. 1 S. 3 HGB-E sind Anschaffungspreisminderungen erfolgsneutral zu behandeln, wenn die Möglichkeit zur Zuordnung zu einem einzelnen Vermögensgegenstand gegeben ist.

2.2. Größenabhängige Erleichterungen und Befreiungen

Die im RegE angehobenen finanziellen Schwellenwerte für KapGes/KapCoGes (§ 267 HGB-E) orientieren sich an der zulässigen Obergrenze der EU-RL 2013.

Mio. EUR	Bilanzsumme	Umsatzerlöse
Kleine	6 (statt 4,84)	12 (statt 9,68)
Mittelgroße	20 (statt 19,25)	40 (statt 38,5)
Große	> 20 (statt > 19,25)	> 40 (statt > 38,5)

Auch die materielle und redaktionelle Änderung der Befreiungsvorschrift für Kapitalgesellschaften in § 264 Abs. 3 HGB-E wird fortgeführt. Die erforderlichen Voraussetzungen werden jedoch wie folgt präzisiert: § 264 Abs. 3 HGB-E begünstigt nur Tochterunternehmen, nicht jedoch Mutterunternehmen. Die besonderen Erleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften werden ebenfalls übernommen und präzisiert (§ 267a Abs. 3 HGB-E). Danach können reine Holdinggesellschaften die Erleichterungen für diesen Kreis nicht mehr beanspruchen, für Genossenschaften wird das Privileg eröffnet. Unter einer Holdinggesellschaft werden insb. Gesellschaften erfasst, deren einziger Zweck darin besteht, Beteiligungen an anderen Unternehmen zu erwerben sowie die Verwaltung und Verwertung dieser Beteiligungen wahrzunehmen, ohne unmittelbar oder mittelbar in die Verwaltung der Untergesellschaften einzugreifen.

2.3. Ausweisvorschriften

Der RegE führt die geänderte Definition der Umsatzerlöse ohne Anpassungen fort. Hierunter subsumiert der Gesetzgeber künftig „Erlöse aus dem Verkauf und der Vermietung oder Verpachtung von Produkten sowie aus der Erbringung von Dienstleistungen [...]“ und gibt die bisherigen Tatbestandsmerkmale „gewöhnliche Geschäftstätigkeit“ und „typisches Leistungsangebot“ auf. Ebenfalls beibehalten wird das Ausweisverbot für außerordentliche Posten in der Gewinn- und Verlustrechnung (bisher erfolgte zwingend ein Ausweis gem. § 275 Abs. 2 Nr. 14-16 bzw. § 275 Abs. 3 Nr. 14-16 HGB). Die ergänzenden Vorschriften gem. § 277 Abs. 4 S. 1, S. 2 HGB zur Erläuterung dieser Beträge im Anhang ist entfallen.

2.4. Anhang und sonstige Berichtsteile

Der bereits im RefE erweiterte Katalog der Pflichtangaben im Anhang wird im Wesentlichen vom RegE fortgeführt. Wir verweisen diesbezüglich auf die Ausführungen in unserer Sonderausgabe zum BilRUG vom Monat August.

2.5. Konzernabschlussvorschriften

Auch die für die Konzernrechnungslegungspflicht eingeführten finanziellen Schwellenwerte werden fortgeführt (§ 293 Abs. 1 HGB-E).

Mio. EUR	Bilanzsumme	Umsatzerlöse
Bruttomethode	von 23,1 auf 24	von 46,2 auf 48
Nettomethode	von 19,25 auf 20	von 38,5 auf 40

Entsprechendes gilt für die Vorschriften zur Änderung der Bezeichnung von Minderheitsanteilen in „nicht beherrschende Anteile“ (§ 307 HGB-E). Unverändert entfällt auch die bisherige Erlaubnis nach § 298 Abs. 2 HGB, die Bilanzposition „Vorräte“ auch zusammengefasst darzustellen. Künftig ist es notwendig, diesen Posten entsprechend § 266 Abs. 2 HGB weiter aufzugliedern.

2.6. Abschlussprüfung und Bestätigungsvermerk

Die Anpassungen der §§ 317 und 322 HGB-E des RefE haben unverändert den Eingang in den RegE gefunden. Im Übrigen verweisen wir hierzu auf die Ausführungen in unserer Sonderausgabe zum BilRUG vom Monat August 2014.

3. GEGENÜBER DEM REFERENTENTWURF DURCHFÜHRTE ÄNDERUNGEN

3.1. Überblick

Im Folgenden erhalten Sie eine Übersicht, welche die bedeutsamen Neuregelungen des RegE im Vergleich zum RefE enthält:

Norm	Inhalt
§ 253 HGB-E: Zugangs- und Folgebewertung	Einführung einer Nutzungsdauer von 10 Jahren für aktivierte selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und für derivative GoF, falls deren Nutzungsdauer nicht verlässlich geschätzt werden kann.
§ 264 HGB-E: Pflicht zur Aufstellung, Befreiungen	Klarstellung der Voraussetzungen für die Inanspruchnahme von Erleichterungen bei der Aufstellung, Prüfung und Offenlegung von Kapitalgesellschaften.
§ 264b HGB-E: Pflicht zur Aufstellung, Befreiungen	Selbstbefreiungsmöglichkeit für Mutterunternehmen bleibt erhalten.
§ 267 HGB-E: Umschreibung der Größenklassen	Wahlrecht zur vorzeitigen Anwendung der angehobenen finanziellen Schwellenwerte; Definition der Bilanzsumme (die Position AKTIVE LATENTE STEUERN sind zu berücksichtigen).
§ 272 Abs. 5 HGB-E: Besondere Bestimmungen	Phasengleiche Vereinnahmung von Beteiligungserträgen: Ausschüttungssperre für nicht zugeflossene und nicht rechtswirksam entstandene Erträge.

Norm	Inhalt
§§ 285, 314 HGB-E: (Konzern-) Anhangangaben	Klarstellungen, Änderungen und Ergänzungen bzgl. diverser (Konzern-)Anhangangaben.
§ 291 HGB-E: Befreiende Wirkung von EU/EWR-Konzernabschlüssen	Ergänzung des Erfordernisses zur Aufstellung eines Lageberichtes.
§ 292 HGB-E: Befreiende Wirkung von Konzernabschlüssen aus Drittstaaten	Einschränkung der Befreiungsvorgaben bei Konzernabschlüssen.
§ 312 HGB-E: Wertansatz eines assoziierten Unternehmens und Behandlung des Unterschiedsbetrages	Änderungen bei der Anwendung der equity-Methode (Pflicht zur Berücksichtigung latenter Steuern, Abweichen von Erwerbs- und Einbeziehungszeitpunkt, Aufwands- und Ertragskonsolidierung); Voraussetzungen für eine ergebniswirksame Auflösung eines negativen Unterschiedsbetrags werden an DRS 4 angepasst.
Art. 2 Abs. 2 RegE	Die §§ 267, 267a Abs. 1 (KleinstKap-Ges.), 277 Abs. 1 sowie § 293 des Handelsgesetzbuchs dürfen erstmals auf Jahres- und Konzernabschlüsse, Lageberichte und Konzernlageberichte für das nach dem 31. Dezember 2013 beginnende Geschäftsjahr angewendet werden.

Nachfolgend werden die bedeutsamsten Neuregelungen dargestellt.

3.2. Erleichterungen: angehobene finanzielle Schwellenwerte (§ 267 HGB-E)

Die neuen finanziellen Schwellenwerte (vgl. Abschnitt 2.2. in dieser Ausgabe) können (freiwillig) erstmalig für nach dem 31.12.2013 beginnende Geschäftsjahre zur Ermittlung der Größenklasse angewendet werden. Damit gestattet der RegE ein Wahlrecht, der RefE wollte die (vorzeitige) Anwendung noch verbindlich festlegen. Sofern eine vorzeitige Anwendung erfolgen soll, müssen zugleich die oben dargestellten Änderungen befolgt werden (Art. 2 Abs. 2 RegE). Spätester verpflichtender Erstanwendungszeitpunkt ist das nach dem 31.12.2015 beginnende Geschäftsjahr.

HINWEIS:

Eine KapGes. gilt zum Abschlussstichtag 31.12.2014 als „klein“, wenn sie zum 31.12.2014 und 31.12.2013 oder zum 31.12.2013 und 31.12.2012 zwei der drei Merkmale für kleine KapGes. (Bilanzsumme, Umsatzerlöse oder Mitarbeiter) nach der BilRUG-Änderung nicht überschritten hat.

Im Zuge der angehobenen finanziellen Schwellenwerte in § 267 HGB-E wurde erstmals der Begriff der Bilanzsumme definiert. Nach dem RefE sollten aktive latente Steuern bei der Bestimmung der größenrelevanten Bilanzsumme nicht berücksichtigt werden. Die Ausklammerung der aktiven latenten Steuern wurde im RefE noch mit Art. 3 Abs. 11 EU-RL 2013 begründet.

Das (Bilanz-)Gliederungsschema der EU-RL 2013 sieht allerdings weder in Anhang 3 Posten A bis E unter Aktiva noch in Anhang IV Posten A bis E einen gesonderten Ausweis aktiver latenter Steuern vor. Gem. § 267 Abs. 4a HGB-E sind nun alle auf der Aktivseite enthaltenen Posten (Posten mit den Buchstaben A bis E, also auch ausgewiesene aktive latente Steuern) in die Ermittlung der Bilanzsumme mit einzubeziehen. Ein auf der Aktivseite ausgewiesener Fehlbetrag darf dagegen nicht in die Ermittlung einbezogen werden.

3.3. Befreiung für Kapitalgesellschaften (§ 264 Abs. 3 S. 1 Nr. 2 HGB-E)

Die im RefE vorgesehene Änderung in § 264 Abs. 3 HGB-E für die Befreiung eines TU von den besonderen Rechnungslegungs-, Prüfungs- und Offenlegungsvorschriften führt der RegE fort. Damit erfährt § 264 Abs. 3 S. 1 Nr. 2 HGB-E eine weitreichende Änderung, die bereits im RefE einen zentralen Diskussionspunkt darstellte. Ungeklärt blieb im RefE die Frage, was unter einer „Einstandspflicht“ eines MU bei einem TU zu verstehen ist. Nach der Definition des RegE umfasst eine Einstandspflicht die Liquiditätsversorgung und eine Einstandspflicht für etwaige Verluste durch das Mutterunternehmen. Die geforderte Einstandspflicht für eingegangene Verpflichtungen beim TU soll grds. nicht an die Stelle einer bislang geforderten Verlustübernahmepflicht gem. § 302 AktG treten. Offen bleibt jedoch, ob diese neuen Anforderung wirklich kumulativ erfüllt sein müssen, denn entsprechend dem geplanten Gesetzeswortlaut kommt es eben nicht mehr darauf an, ob eine Pflicht zur Verlustübernahme besteht oder eingegangen wurde (kein Verweis auf § 302 AktG). Da ein etwaiger (Jahres-)Fehlbetrag des TU keinen Verpflichtungscharakter hat - es fehlt der im Verpflichtungsbegriff vorausgesetzte Gläubiger - und ein negatives Jahresergebnis vielmehr lediglich einen Unterposten des Eigenkapitals darstellt, folgt aus der „Einstandspflicht für Verpflichtungen“ gerade keine Verlustübernahmepflicht. Im RefE war bislang nicht geklärt, über welchen Zeitraum die Einstandspflicht bestehen muss. Der RegE stellt klar, dass zum Schutz der Vertragspartner und Kreditgeber durchgehend eine Einstandspflicht zumindest während der gesetzlichen Offenlegungsfrist (i.d.R. 12 Monate gem. § 325 Abs. 1 S. 2 HGB) besteht. Die Einstandspflicht soll jedoch nur die Verpflichtungen abdecken, die bis zum Abschlussstichtag des TU entstanden sind, für den die Befreiung in Anspruch genommen wird.

3.4. Befreiung für Personenhandelsgesellschaften (§ 264b Nr. 1(b) HGB-E)

Personenhandelsgesellschaften i.S.d. § 264a Abs. 1 HGB dürfen als TU entsprechend den Vorgaben von § 264 Abs. 3 HGB für Kapitalgesellschaften von der Pflicht zur Aufstellung, Prüfung und Offenlegung ihres Jahresabschlusses wahlweise absehen, wenn diese in den Konzernabschluss eines Mutterunternehmens (1. Alternative) oder in den Konzernabschluss eines per-

sönlich haftenden Gesellschafters (2. Alternative) einbezogen werden. Die Befreiungsmöglichkeit ist auch Personenhandelsgesellschaften, die als Mutterunternehmen selbst einen Konzernabschluss aufstellen, eröffnet. Der RefE hatte diese Möglichkeit der „Selbstbefreiung“ aufgegeben und sah eine weitgehende Angleichung der Vorgaben vor. Der RegE entschärft nun diese Angleichung. Stärker hervorgehoben werden künftig die beiden Befreiungsfallgruppen des § 264b Nr. 1(a) und (b) HGB-E (1. Alternative vs. 2. Alternative). Die Befreiung einer Personenhandelsgesellschaft von der Aufstellung, der Pflicht zur Prüfung und der Offenlegung ihres Jahresabschlusses setzt voraus, dass die betroffene Gesellschaft einbezogen ist in den Konzernabschluss und -lagebericht eines persönlich haftenden Gesellschafters der betreffenden Gesellschaft oder MU mit Sitz in einem EU- oder EWR-Staat, welches eine größere Gesamtheit von Unternehmen einbezieht (1. Alternative). Die nach bisherigem Recht bestehende Möglichkeit zur Selbstbefreiung haftungsbeschränkter Mutter-Personenhandelsgesellschaften bei einem Einbezug in den eigenen Konzernabschluss fällt in die zweite Kategorie der Befreiungsfälle und bleibt bestehen (§ 264b Nr. 1(b) HGB-E). Voraussetzung ist allerdings die Aufstellung des Konzernabschlusses für eine größere Gesamtheit von Unternehmen. Eine quantitative Konkretisierung der „größeren Gesamtheit“ findet sich weder in der EU-RL 2013 noch in der 4. EG-Richtlinie. Ein Erfüllen dieser Voraussetzung nach der Gesetzesbegründung zum RegE „dürfte mindestens drei in den Konzernabschluss einbezogene Unternehmen erfordern“. Die Möglichkeit zur Selbstbefreiung wird somit eingeschränkt, setzt also den Einbezug von mindestens zwei weiteren TU voraus. Nicht weiter verfolgt wird die in der Gesetzesbegründung zum RefE noch vorgesehene Klarstellung zur Offenlegungspflicht des Konzernabschlusses durch das Tochterunternehmen.

3.5. Befreiung für Konzerne (§§ 291, 292 HGB-E)

Hinsichtlich der Vorschriften zur befreienden Wirkung von Konzernabschlüssen eines MU (kleiner Konsolidierungskreis), dass zugleich TU eines MU mit Sitz in einem EU- oder EWR-Staat ist (großer Konsolidierungskreis), legt der RegE fest: § 291 HGB entfaltet nur dann eine befreiende Wirkung für die Aufstellung eines Konzernabschlusses (kleiner Konsolidierungskreis), wenn der befreiende Konzernabschluss (großer Konsolidierungskreis) um einen Konzernlagebericht ergänzt wird. Da die IFRS keine Pflicht zur Aufstellung eines Lageberichts vorsehen, wird in § 291 Abs. 2 S. 1 Nr. 3 HGB-E das Erfordernis einer Ergänzung aufgenommen. Bislang war die befreiende Konzernrechnungslegung eines MU aus einem Drittstaat nicht im HGB geregelt, sondern in einer separat umgesetzten Konzernabschlussbefreiungsverordnung (KonBefrV26) umgesetzt. Die in § 292 HGB enthaltene Ermächtigung zum Erlass einer Rechtsverordnung soll - wie bereits durch den RefE umgesetzt - durch Aufnahme der KonBefrV in § 292 HGB-E verdrängt werden. Der RegE sieht nach

§ 292 Abs. 1 Nr. 3 HGB-E für die Anerkennung der Befreiungswirkung des Abschlusses eines MU aus einem Drittstaat allerdings eine Ausweitung der Pflicht zur Prüfung auch auf den Konzernlagebericht vor. Ist in dem Rechtskreis des MU eine Pflicht zur Prüfung eines Konzernlageberichts nicht angelegt (etwa bei US GAAP-Abschlüssen), würde eine Befreiung ausscheiden. Eine entsprechende Restriktion, die über die Anforderung in Art. 23 Abs. 8(c) EU-RL 2013 hinausgeht, war nach Änderung der KonBefrV im Zuge des BilMoG nicht mehr vorgesehen.

3.6. Bewertung: Einführung einer Nutzungsdauer von 10 Jahren (§ 253 Abs. 3 HGB-E)

Die EU-RL 2013 eröffnet für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und einen entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert (GoF) ein Wahlrecht zur Bestimmung der Nutzungsdauer, wenn diese nicht verlässlich bestimmt werden kann. Die Dauer dieses höchstzulässigen Zeitraums, der dem Abschreibungsplan für die Anschaffungs- oder Herstellkosten zugrunde zu legen ist, beträgt nicht weniger als fünf und nicht mehr als zehn Jahre. Dieses Mitgliedstaatenwahlrecht sollte gemäß dem RefE an die Unternehmen weitergereicht werden, indem die Unternehmen eine Festlegung der Nutzungsdauer innerhalb des Intervalls von fünf bis zehn Jahren vornehmen konnten. Hierbei handelt es sich wohl um einen redaktionellen Fehler im RefE, denn das Intervall hätte zwangsläufig zu einer subjektiven Ermessensentscheidung geführt. Der RegE übt dieses Mitgliedsstaatenwahlrecht nun dahingehend aus, dass in den vorgenannten Fällen die Abschreibung zwingend über zehn Jahre vorzunehmen ist. Die im Gesetzentwurf unterstellte Ausnahme dürfte in der praktischen Realität eher den Regelfall darstellen. Dennoch soll es nach dem Willen des Gesetzgebers bei einem Ausnahmefall bleiben, § 253 Abs. 3 HGB-E ist restriktiv auszulegen. Dementsprechend wird auch die Anhangangabe gem. § 285 Nr. 13 HGB-E geändert, der Abschreibungszeitraum ist in jedem Fall zu erläutern.

3.7. Anhangangaben (§ 285 HGB-E)

Die bereits im RefE angelegte Aufwertung des Anhangs durch Integration bisher wahl- oder pflichtweise an anderer Stelle offenzulegender Information wird im RegE grundsätzlich beibehalten. Der Katalog der Pflichtangaben erweitert sich somit deutlich (§ 285 Nrn. 11b, 14a, 15a sowie 30 - 34 HGB). Hierzu verweisen wir im Einzelnen auf unseren Sondernewsletter zu den Änderungen durch das BilRUG im August 2014. Die im RefE bereits klagestellte Pflicht zur Offenlegung quantitativer (und nicht bloß qualitativer) Angaben zu den Steuersalden am Ende des Geschäftsjahres und deren Veränderung in der Periode wird jedoch im Umfang begrenzt. Nach dem RegE betrifft die Angabepflicht nur die latenten Steuern (bzw. deren Saldo), die in der Bilanz auch angesetzt werden (§ 285 Nr. 30 HGB-E). Darüber hinaus wurden auch redaktio-

nelle Versehen, die noch im RefE zu finden waren, beseitigt. Die Angabe von „Ertrags- oder Aufwandsposten von außerordentlicher Größenordnung oder außerordentlicher Bedeutung“ sowie seine 1zu1-Umsetzung im RefE war jedoch nicht geglückt. Wir hatten bereits in unserem Sondernewsletter im August 2014 darauf hingewiesen, dass ein Vergleich mit anderen Sprachfassungen der Richtlinie (u. a. der englischen) vielmehr zeigt, dass es nicht um das Wiederaufleben der in der GuV weggefallenen außerordentlichen Posten (*extraordinary items*) im Anhang, sondern um Anhangangaben zu ungewöhnlichen/ außergewöhnlichen (Geschäfts-)Vorfällen (*exceptional items*) ging. Der RegE trägt dem nun Rechnung. Im Anhang sind außergewöhnliche (nicht außerordentliche) Geschäftsvorfälle (nicht Posten) anzugeben.

3.8. Sonstige Änderungen: Ausschüttungssperre

Während der RefE noch darauf verzichtet hat, phasengleich vereinnahmte Beteiligungserträge in seinen Katalog aufzunehmen, erkennt der Gesetzgeber an, dass eine phasengleiche Vereinnahmung von Beteiligungserträgen bei dem MU (insbesondere bei Vorliegen eines Mutter-Tochter-Verhältnisses) möglich ist. Der Beteiligungsertrag wird nicht auf den Betrag begrenzt, welcher der Obergesellschaft auch tatsächlich zufließt (Art. 9 Abs. 7 der EU-RL 2013 ermöglicht den Mitgliedsstaaten, eine solche Begrenzung vorzunehmen). Vielmehr hat sich der Gesetzgeber in seinem RegE dazu entschlossen, den nicht liquiditätswirksamen Teil der Beteiligungserträge mit einer Ausschüttungssperre zu belegen (§ 272 Abs. 5 HGB-E). Dieser Teil der (erfolgswirksam vereinnahmten) Beteiligungserträge, dem noch ein Zahlungsanspruch gegenüber steht, ist in eine nicht ausschüttbare Rücklage einzustellen. Unklar ist, warum die Positionierung in § 272 Abs. 5 HGB-E erfolgte und keine Zusammenfassung mit der bereits nach § 268 Abs. 8 HGB vorgesehenen Ausschüttungssperre vorgenommen wurde. Die Bildung einer gesonderten Rücklage (ggf. als Unterposten der Gewinnrücklage) erfordert die Aufstellung der Bilanz unter Berücksichtigung einer (teilweisen) Ergebnisverwendung.

3.9. Vorschriften zum abweichenden Stichtag eines TU (§ 299 HGB-E) und Erstkonsolidierung (§ 301 Abs. 2 S. 3 HGB-E)

Der RefE sah noch ein Verzicht auf das Erfordernis eines Zwischenabschlusses für ein TU vor, dessen Abschlussstichtag (bis zu drei Monate) nach dem des MU liegt. Diese Möglichkeit wird im RegE ohne weitere Begründung fallengelassen. Diese Anpassung hätte zu einer konsistenteren Entlastung - die überdies im Einklang mit den internationalen Vorgaben (IFRS 10.B93) stünde - bei der Aufstellung des Konzernabschlusses geführt. Für den Fall einer Abweichung zwischen dem Zeitpunkt der Begründung eines Tochterstatus und dem Zeitpunkt der erstmaligen Einbeziehung (§ 301 Abs. 2 S. 3 HGB-E) intendierte der RefE noch eine

Erleichterung dahingehend, dass für die Bestimmung des Zeitpunkts der Bewertung nicht mehr zwangsläufig auf den Erwerbs- oder den Einbeziehungszeitpunkt abzustellen ist. Der RegE belässt es bei der bisherigen Regelung, d.h., es ist zur Ermittlung der Wertverhältnisse bei der erstmaligen Einbeziehung bzw. der erstmaligen Aufstellung eines Konzernabschlusses auf den Zeitpunkt der erstmaligen Einbeziehung in den Konzernabschluss abzustellen.

3.10. Vorschriften zum negativen Unterschiedsbetrag (§ 309 Abs. 2 HGB-E)

Im RefE sollten die Voraussetzungen für eine ergebniswirksame Auflösung eines negativen Unterschiedsbetrags nach § 309 Abs. 2 HGB durch die Einführung einer „Öffnungsklausel“ gelockert werden. Danach wäre die erfolgswirksame Auflösung eines negativen Unterschiedsbetrages möglich gewesen, wenn Umstände vorliegen, die eine Auflösung gerechtfertigt hätten. Nach dem RegE steht die erfolgswirksame Auflösung nur noch unter dem Vorbehalt, dass „ein solches Vorgehen den Grundsätzen der §§ 297 und 298 in Verbindung mit den Vorschriften des Ersten Abschnitts [Anm.: den GoB] entspricht“.

3.11. Vorschriften zu Anwendung der equity-Methode (§ 312 HGB-E)

Durch einen dynamischen Verweis in § 312 Abs. 3 HGB-E auf die geänderten Vorschriften im § 301 Abs. 2 S. 3 HGB-E (siehe Abschnitt 3.8 in dieser Ausgabe) werden die Vorgaben zur Erfassung einer equity-Beteiligung überarbeitet. Bislang war zur Bestimmung des Zeitpunktes der erstmaligen Einbeziehung noch auf den Zeitpunkt der Entstehung der Assoziation abzustellen. Künftig soll für die Bewertung der Beteiligung ausschließlich der Zeitpunkt der Einbeziehung in den Konzernabschluss heranzuziehen sein (§ 312 Abs. 3 S. 3 HGB-E). Bereits im RefE betrat der Gesetzgeber Neuland mit der Vorgabe, bei der Anwendung der equity-Methode die Regelungen für die Schulden-, Aufwands- und Ertragskonsolidierung und die Zwischenergebniseliminierung entsprechend anzuwenden (§§ 303 - 305 HGB). Bislang bestand in der Theorie und Praxis Einvernehmen, dass mit der Anwendung der equity-Methode

- zwar eine Zwischenergebniseliminierung (§ 312 Abs. 5 S. 3 i.V.m. § 304 HGB),
- aber keine Schulden- (§ 303 HGB) und Aufwands/ Ertragskonsolidierung (§ 305 HGB)

vereinbar ist. Der RegE ändert den RefE dahingehend ab dass lediglich die §§ 304 - 306 HGB entsprechend anzuwenden sind. Damit verzichtet er auf die Pflicht zur Durchführung einer Schuldenkonsolidierung. Die schon nach bisherigem Recht notwendige Zwischenergebniseliminierung (§ 312 Abs. 5 S. 3 HGB) sowie eine Aufwands- und Ertragskonsolidierung sind jedoch durchzuführen, „soweit die für die Beurteilung maßgeblichen Sachverhalte bekannt oder zugänglich sind“. Der RegE sieht erstmalig auch eine Anwendung des §

306 HGB (Latente Steuern) vor, sofern die für die Beurteilung maßgeblichen Sachverhalte bekannt oder zugänglich sind (§ 312 Abs. 5 S. 3 HGB-E).

4. NICHT AUFGENOMMENE VORGABEN DER EU-RL 2013

Wir haben bereits im Sondernewsletter August 2014 kritisiert, dass die im RefE vorgeschlagenen Änderungen des Handelsrechts unseres Erachtens nicht weit genug geht. Ein wesentlicher Aspekt, welcher auch im RegE nicht berücksichtigt wurde, sind die in der EU-RL 2013 angesprochenen Grundsätze der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und der Wesentlichkeit (Art. 6 Abs. 1(h)) und Abs. 1(j) EU-RL 2013). Weder der RefE noch der RegE geben dafür eine Begründung. Eine Beschränkung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise etwa auf Ansatzfragen wäre i.S. einer „ganz oder gar nicht“ Umsetzung der Richtlinie wohl in Zukunft eben nicht mehr richtlinienkonform.

5. WEITERE INFORMATIONEN IM BILRUG-UPDATE 2015

Mit unserem aktuellen Sondernewsletter Rechnungslegung-& Prüfung möchten wir Sie ausführlich über die gegenüber dem Referentenentwurf (RefE) durchgeführten Änderungen sowie unveränderten Regelungen informieren. Sie wollen hierzu noch mehr wissen oder direkt mit uns in die Diskussion einsteigen? Gerne laden wir Sie zu einer unserer BIIRUG-UPDATE Veranstaltungen ein. Folgende Termine können wir Ihnen anbieten:

- 15. April Berlin
- 16. April Hamburg
- 23. April Düsseldorf
- 28. April München

Für die Teilnahme berechnen wir einen Kursbeitrag von 95,00 EUR (brutto, ohne Übernachtungs- und Reisekosten).

Weitere Informationen zur Veranstaltung sowie das Anmeldeformular finden Sie [hier](#).

Gerne bieten wir Ihnen auch individualisierte Schulungen angepasst auf die Anforderungen Ihres Unternehmens an. Haben wir Ihr Interesse geweckt? Dann melden Sie sich bei:

Herrn Daniel Schubert
 Manager Zentralabteilung Rechnungslegung
 + 49 211 1371-235
 daniel.schubert@bdo.de

Weiterführende Literatur:

Lüdenbach/Freiberg, BIIRUG-RefE: Nur „punktueller Änderungen“, BB 37/2014, S. 2155-2161.

Lüdenbach/Freiberg, BIIRUG-RegE: Mehr als selektive Nachbesserungen?, BB 7/2015, S. 363-367.

HAMBURG (ZENTRALE)

Fuhlentwiete 12
20355 Hamburg
Telefon: +49 40 30293-0
Telefax: +49 40 337691
hamburg@bdo.de

BERLIN

Katharina-Heinroth-Ufer 1
10787 Berlin
Telefon: +49 30 885722-0
Telefax: +49 30 8838299
berlin@bdo.de

BIELEFELD

Viktoriastraße 16-20
33602 Bielefeld
Telefon: +49 521 52084-0
Telefax: +49 521 52084-84
bielefeld@bdo.de

BONN

Potsdamer Platz 5
53119 Bonn
Telefon: +49 228 9849-0
Telefax: +49 228 9849-450
bonn@bdo.de

BREMEN

Bürgermeister-Smidt-Str. 128
28195 Bremen
Telefon: +49 421 59847-0
Telefax: +49 421 59847-75
bremen@bdo.de

BREMERHAVEN

Grashoffstr. 7/KAP
27570 Bremerhaven
Telefon: +49 471 8993-0
Telefax: +49 471 8993-76
bremerhaven@bdo.de

DORTMUND

Märkische Straße 212-218
44141 Dortmund
Telefon: +49 231 419040
Telefax: +49 231 4190418
dortmund@bdo.de

DRESDEN

Am Waldschlößchen 2
01099 Dresden
Telefon: +49 351 86691-0
Telefax: +49 351 86691-55
dresden@bdo.de

DÜSSELDORF

Georg-Glock-Str. 8
40474 Düsseldorf
Telefon: +49 211 1371-0
Telefax: +49 211 1371-120
duesseldorf@bdo.de

ERFURT

Arnstädter Straße 28
99096 Erfurt
Telefon: +49 361 3487-0
Telefax: +49 361 3487-19
erfurt@bdo.de

ESSEN

Max-Keith-Straße 66
45136 Essen
Telefon: +49 201 87215-0
Telefax: +49 201 87215-800
essen@bdo.de

FLENSBURG

Am Sender 3
24943 Flensburg
Telefon: +49 461 90901-0
Telefax: +49 461 90901-1
flensburg@bdo.de

FRANKFURT/MAIN

Hanauer Landstraße 115
60314 Frankfurt am Main
Telefon: +49 69 95941-0
Telefax: +49 69 554335
frankfurt@bdo.de

FREIBURG I. BR.

Wilhelmstraße 1 b
79098 Freiburg i. Br.
Telefon: +49 761 28281-0
Telefax: +49 761 28281-55
freiburg@bdo.de

HANNOVER

Landschaftstraße 2
30159 Hannover
Telefon: +49 511 33802-0
Telefax: +49 511 33802-40
hannover@bdo.de

KASSEL

Theaterstraße 6
34117 Kassel
Telefon: +49 561 70767-0
Telefax: +49 561 70767-11
kassel@bdo.de

KIEL

Dahlmannstraße 1-3
24103 Kiel
Telefon: +49 431 51960-0
Telefax: +49 431 51960-40
kiel@bdo.de

KÖLN

Im Zollhafen 22
50678 Köln
Telefon: +49 221 97357-0
Telefax: +49 221 7390395
koeln@bdo.de

LEIPZIG

Großer Brockhaus 5
04103 Leipzig
Telefon: +49 341 9926600
Telefax: +49 341 9926699
leipzig@bdo.de

LÜBECK

Kohlmarkt 7-15
23552 Lübeck
Telefon: +49 451 70281-0
Telefax: +49 451 70281-49
luebeck@bdo.de

MÜNCHEN

Leonhard-Moll-Bogen 10
81373 München
Telefon: +49 89 55168-0
Telefax: +49 89 55168-199
muenchen@bdo.de

ROSTOCK

Freiligrathstraße 11
18055 Rostock
Telefon: +49 381 493028-0
Telefax: +49 381 493028-28
rostock@bdo.de

STUTTGART

Augustenstraße 1
70178 Stuttgart
Telefon: +49 711 50530-0
Telefax: +49 711 50530-199
stuttgart@bdo.de

WIESBADEN

Gustav-Nachtigal-Straße 5
65189 Wiesbaden
Telefon: +49 611 99042-0
Telefax: +49 611 99042-99
wiesbaden@bdo.de

WELTWEIT

Brussels Worldwide Services BVBA
Boulevard de la Woluwe 60
B-1200 Brüssel · Belgien
Telefon: +32-2 778 01 30
Telefax: +32-2 778 01 43
www.bdointernational.com

BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft deutschen Rechts, ist Mitglied von BDO International Limited, einer britischen Gesellschaft mit beschränkter Nachschusspflicht, und gehört zum internationalen BDO Netzwerk voneinander unabhängiger Mitgliedsfirmen.

BDO ist der Markenname für das BDO Netzwerk und für jede der BDO Mitgliedsfirmen.

Dieses Dokument wurde mit Sorgfalt erstellt, ist aber allgemein gehalten und kann daher nur als grobe Richtlinie gelten. Es ist somit nicht geeignet, konkreten Beratungsbedarf abzudecken, so dass Sie die hier enthaltenen Informationen nicht verwerten sollten, ohne zusätzlichen professionellen Rat einzuholen. Bitte wenden Sie sich an BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, um die hier erörterten Themen in Anbetracht Ihrer spezifischen Beratungssituation zu besprechen.

BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, deren Partner, Angestellte, Mitarbeiter und Vertreter übernehmen keinerlei Haftung oder Verantwortung für Schäden, die sich aus einem Handeln oder Unterlassen im Vertrauen auf die hier enthaltenen Informationen oder darauf gestützte Entscheidungen ergeben.

Vorsitzender des Aufsichtsrats: Johann C. Lindenberg
Vorstand: WP StB RA Dr. Holger Otte (Vorsitzender)
WP StB RA Werner Jacob (stellv. Vorsitzender) • StB Frank Biermann • WP StB Klaus Eckmann • WP StB Dr. Arno Probst • RA Parwáz Rafiqpoor • WP StB Manuel Rauchfuss
WP StB Kai Niclas Rauscher • WP StB Roland Schulz
Sitz der Gesellschaft: Hamburg; Amtsgericht Hamburg
HR B 1981



BDO AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Hanauer Landstraße 115
60314 Frankfurt am Main

Telefon: +49 69 95941-0
Telefax: +49 69 554335
wpnews@bdo.de

www.bdo.de

