

# Accounting Update



## Bonn

Johanna-Kinkel-Straße 2-4  
53175 Bonn  
Telefon +49 228/95 94-0  
bonn@fgs.de

## Frankfurt

MesseTurm, Friedrich-Ebert-Anlage 49  
60308 Frankfurt a.M.  
Telefon +49 69/717 03-0  
frankfurt@fgs.de

## Berlin

Friedrichstraße 69  
10117 Berlin  
Telefon +49 30/2100 20-20  
berlin@fgs.de

## München

Brienner Straße 29  
80333 München  
Telefon +49 89/80 00 16-0  
muenchen@fgs.de

## Hamburg

Amelungstraße 8-10  
20354 Hamburg  
Telefon +49 40/30 70 85-0  
hamburg@fgs.de

## Repräsentanten:

### Wien

Am Heumarkt 7  
1030 Wien  
Österreich  
Telefon +43 1/713 08 14  
wien@fgs-wien.at

### Zürich

Bahnhofstraße 69a  
8001 Zürich  
Schweiz  
Telefon +41 44/225 70-10  
zuerich@fgs-zuerich.ch

## In dieser Ausgabe

<b>Einleitung</b> .....	2
<b>Einzelabschluss</b>	
Die Größenklassen nach dem BilRUG .....	3
Inanspruchnahme von Erleichterungen für die Aufstellung, Prüfung und Offenlegung von Jahresabschlüssen .....	4
Schätzung der Nutzungsdauer eines Geschäfts- oder Firmenwertes .....	4
Klarstellungen zu Anschaffungspreisminderungen .....	5
Ausschüttungssperre für phasengleich vereinnahmte Beteiligungserträge .....	5
<b>Änderungen in der Gewinn- und Verlustrechnung: Neudefinition der Umsatzerlöse, Wegfall des außerordentlichen Ergebnisses .....</b>	<b>6</b>
<b>Änderungen im Anhang .....</b>	<b>7</b>
<b>Übersicht der Erleichterungen für kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften .....</b>	<b>9</b>
<b>Änderungen in der Lageberichterstattung .....</b>	<b>9</b>
<b>Konzernabschluss</b>	
Die Größenklassen nach dem BilRUG .....	9
Befreiung von der Konzernabschlusspflicht .....	11
Kapitalkonsolidierung bei der erstmaligen Konzernabschlusserstellung .....	11
Behandlung eines passivischen Unterschiedsbetrags aus der Kapitalkonsolidierung .....	12
Änderungen bei der Equity-Methode .....	12
Ausgewählte Änderungen im Konzernanhang .....	13
Änderungen der Lageberichterstattung des Konzerns ..	13
<b>Sonstiges</b>	
Ergänzende Vorschriften für bestimmte Unternehmen des Rohstoffsektors .....	14
<b>Anlage</b>	
Änderungen im HGB – Übersicht .....	17

## Editorial

*Sehr geehrte Leserinnen und Leser,*

das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) ist am 23. Juli 2015, also rund ein Jahr nach Veröffentlichung des ersten Gesetzesentwurfes, in Kraft getreten. Das BilRUG dient der Transformation der geänderten Vorgaben der neuen EU-Bilanzrichtlinie in das deutsche HGB. Bestehende Gestaltungspielräume hat der Gesetzgeber im Sinne einer möglichst weitgehenden bürokratischen Entlastung kleiner und mittlerer Unternehmen ausgeübt.

Das BilRUG ist in seinem Umfang und seinen Auswirkungen nicht mit der letzten großen HGB-Reform durch das BilMoG zu vergleichen. Gleichwohl ergeben sich eine Vielzahl von Detailänderungen, deren Relevanz ganz unterschiedlich zu beurteilen ist.

Aus Anwendersicht gilt es nun, die gesetzlichen Änderungen auf möglichen Anpassungsbedarf zu analysieren und die entsprechenden Konsequenzen zu ziehen. Hierfür soll diese Sonderausgabe unseres Newsletters eine nützliche Hilfestellung geben.

Wir wünschen eine angenehme Lektüre.

*Dr. Torsten Kohl  
Wirtschaftsprüfer, Steuerberater*

## Einleitung

Die Reform durch das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) schließt sich an die beiden vorhergehenden in Teilen gemeinschaftsrechtlich veranlassten Reformen, dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) vom 25. Mai 2009 und dem Kleinstkapitalgesellschaften-Bilanzrechtsänderungsgesetz (MicroBilG) vom 20. Dezember 2012 an. Mit dem BilRUG werden die vorgehenden der neu konzipierten EU-Richtlinie 2013/34/EU (EU-Bilanzrichtlinie) vom 26. Juni 2013 in deutsches Recht transformiert und somit die Harmonisierungsbestrebungen der Rechnungslegungsvorschriften innerhalb der Europäischen Union weiter vorangetrieben. Dem deutschen Gesetzgeber war es ein Anliegen, die EU-Bilanzrichtlinie möglichst 1:1 in deutsches Recht zu transformieren. Hauptzielsetzung der Richtlinie ist die Harmonisierung der Rechnungslegung für den Einzel- und Konzernabschluss. Sie fasst die bislang in separaten Richtlinien (4. und 7. EG-Richtlinie) gefassten Regelungen zur Rechnungslegung zusammen. Eine weitere Zielsetzung der BilRUG-Reform besteht darin, die bürokratische Belastung für kleine und mittlere Unternehmen weiter zu reduzieren. Dies soll insbesondere durch viele neu eingeführte größenabhängige Erleichterungen erzielt werden.

Dem Referentenentwurf des BilRUG vom 27. Juli 2014 folgte am 23. Januar 2015 der Regierungsentwurf. Die finale Gesetzesfassung wurde am 18. Juni 2015 vom Deutschen Bundestag verabschiedet und am 22. Juli 2015 im Bundesgesetzblatt veröffentlicht. Das Gesetz ist am 23. Juli 2015 in Kraft getreten.

Das BilRUG ist als ein Artikelgesetz konzipiert und führt insbesondere zu Änderungen im Handelsgesetzbuch

(HGB), Publizitätsgesetz (PublG), Aktiengesetz (AktG) und dem Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG). Viele gesetzliche Änderungen haben allerdings lediglich klarstellenden Charakter und somit keine Auswirkungen für die Bilanzierungspraxis. Gleichwohl bringt das BilRUG auch viele materielle Änderungen mit sich. Von diesen materiellen Gesetzesänderungen sind insbesondere Kapitalgesellschaften und ihnen gleichgestellte Personenhandelsgesellschaften gem. § 264a HGB betroffen.

Das BilRUG ist in seinem Umfang und seinen Auswirkungen nicht mit der letzten großen HGB-Reform durch das BilMoG zu vergleichen. Gleichwohl werden durch das BilRUG einige Änderungen eingeführt, die den Anwender vor neue Herausforderungen stellen. Allein der Umfang des Gesetzes i.d.F. des Regierungsentwurfs, welches inkl. der Gesetzesbegründung 112 Seiten umfasst, lässt den Umfang der gesetzlichen Änderungen erahnen. Die zahlreichen Anmerkungen und Diskussionen in den Fachliteratur, die das Gesetzgebungsverfahren begleiteten, haben zu einigen Änderungen im Referenten- bzw. Regierungsentwurf geführt. Die Anzahl dieser Fachbeiträge zeigt die hohe Bedeutung, die dieser Reform beigemessen wird.

Neben den vielfältigen Änderungen wurden jedoch auch innerhalb des Gesetzgebungsverfahrens Aspekte bzw. Richtlinieninhalte diskutiert, die nicht durch das BilRUG umgesetzt wurden. Zum einen wurde der in der EU-Bilanzrichtlinie enthaltene Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und der Wesentlichkeit nicht explizit in das HGB aufgenommen. Eine Auslassung dieser Anforderungen kann hinsichtlich der Wesentlichkeit damit begründet werden, dass der Wesentlichkeitsgrundsatz bereits in den geltenden (nicht) kodifizierten GoB verankert ist.

Hinsichtlich der wirtschaftlichen Betrachtungsweise besteht indes keine umfassende prinzipielle Regelung, sondern nur punktuelle Vorschriften, beispielsweise bei der Zuordnungsvorschrift von Vermögensgegenständen bei abweichendem wirtschaftlichem Eigentum. Eine GoB-ähnliche Regelung beinhaltet das HGB zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht. Zum anderen wurde die Frage nach der Festlegung des Diskontierungszinses für die Rückstellungsbewertung gem. § 253 Abs. 2 HGB zum Ende des Gesetzgebungsverfahrens hinterfragt. Hintergrund dieser Diskussion ist die nunmehr über einige Jahre hinweg andauernde Niedrigzinsphase, welche ein Absinken des Diskontierungszinses und korrespondierend hierzu eine Erhöhung der langfristigen Rückstellungen, insbesondere der Pensionsrückstellungen, nach sich zieht. Dies kann für Unternehmen mit erheblichen bilanziellen Mehraufwendungen und Ergebnisbelastungen verbunden sein. Zurzeit untersucht die Bundesregierung, ob eine Anpassung der Zinssatzermittlung gem. § 253 Abs. 2 HGB, d.h. eine weitere Zinsglättung durch die Verlängerung des zugrunde liegenden Durchschnittszeitraums, notwendig ist. Auch wurde in das HGB keine Regelung zu sog. „*transactions under common control*“ aufgenommen. Die EU-Bilanzrichtlinie stellt es den Mitgliedstaaten frei, eine gesetzliche Regelung zu erlassen, nach der von einer zwingenden Neubewertung im Konzernabschluss abgesehen werden kann, wenn lediglich Unternehmen unter gemeinschaftlicher Beherrschung, also innerhalb des Einflussbereiches des obersten Gesellschafters übertragen werden (vgl. unser Accounting Update Nr. 1/2014). Im Schrifttum wird diese Auffassung bereits zum Teil vertreten, die gesetzlichen Normen wurden indes nicht angepasst. Somit bleibt die Bewertungsfrage bei Transaktionen im Konzernverbund weiterhin mit Rechtsunsicherheiten behaftet.

Die Regelungen des BilRUG sind grundsätzlich erstmals für das nach dem 31. Dezember 2015 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden. Die noch im Gesetzgebungsverfahren geplante freiwillige vorzeitige Erstanwendung wurde nicht in die finale Gesetzesfassung übernommen. Zugelassen wird hingegen eine frühere Anwendung der neuen Vorgaben zu den neuen Schwellenwerten bei gleichzeitiger Anwendung des neuen Umsatzbegriffes.

## Einzelabschluss

### Die Größenklassen nach dem BilRUG (§ 267 HGB)

Die EU-Bilanzrichtlinie hat die Schwellenwerte für die Größenklassenkriterien, die bestimmen, ab wann eine Gesellschaft als klein, mittelgroß oder groß zu qualifizieren ist, angehoben. Das BilRUG schöpft in Übereinstimmung mit den Kernzielen des Gesetzes zur möglichst weitreichenden Weitergabe von Entlastungspotenzialen die Mitgliedsstaatenwahlrechte bis zur maximal zulässigen Grenze der EU-Bilanzrichtlinie aus. Die Größenklassenkriterien für eine Kleinstgesellschaft sind dabei unverändert geblieben.

Im Einzelnen gelten nun die unten in Tabelle I angegebenen Schwellenwerte.

Merkmal	Größenklassen		
	„klein“	„mittelgroß“	„groß“
Bilanzsumme in Mio. EUR	≤ 4,84* ≤ 6,00	> 4,84 – ≤ 19,25* > 6,00 – ≤ 20,00	> 19,25* > 20,00
Umsatzerlöse in Mio. EUR	≤ 9,68* ≤ 12,00	> 9,68 – ≤ 38,50* > 12,00 – ≤ 40,00	> 38,50* > 40,00
Arbeitnehmer	≤ 50	> 50 – ≤ 250	> 250

\*Schwellenwerte vor BilRUG

Tabelle I: Schwellenwerte vor und nach BilRUG

Die Obergrenzen der Größenklasse „mittelgroß“ wurden mit einer Erhöhung um ca. 4 % nur geringfügig angepasst. Demgegenüber steigen die monetären Schwellenwerte der Größenklasse „klein“ mit ca. 24 % deutlich. Nach den Berechnungen des Gesetzgebers sollen so rund 7.000 „mittelgroße“ Gesellschaften zukünftig die Erleichterungen für „kleine“ und 500 bisher „große“ Gesellschaften die Erleichterungen für „mittelgroße“ beanspruchen können. Dies betrifft insbesondere den Wegfall der Prüfungspflicht und der Lageberichterstattung sowie Erleichterungen bei der Anhangerstellung und der Offenlegung.

Ferner wird in § 267 Abs. 4a HGB erstmalig für alle Größenklassen der Bilanzsummenbegriff definiert. So soll sich dieser als Summe der Aktivposten A bis E gem. § 266 Abs. 2 HGB abzüglich eines etwaigen nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrags gem. § 268 Abs. 3 HGB berechnen. Für kleine, mittelgroße und große Gesellschaften bedeutet dies jedoch keine Abweichung von der bisher gängigen Bilanzierungspraxis.

Kleinstgesellschaften hingegen haben nun die per Wahlrecht aktivierten latenten Steuern in die Berechnung einzubeziehen (§ 267a Abs. 1 S. 2 HGB).

Die Regelungen zum Wechsel von Größenklassen bei Über- bzw. Unterschreiten obiger Schwellenwerte an zwei aufeinanderfolgenden Bilanzstichtagen sowie die erstmalige Größenklassifizierung bei Neugründung bzw. Umwandlung zum ersten Bilanzstichtag wurden weitestgehend beibehalten. Eine Neuerung ergibt sich für den Formwechsel einer Kapitalgesellschaft bzw. Personengesellschaft i.S.d. § 264a HGB in

eine ebensolche Gesellschaft. Für diese Fälle gilt nun gem. § 267 Abs. 4 S. 3 HGB ebenfalls die Zwei-Jahres-Regel.

Das im Rahmen des MicroBilG eingeführte „Kleinst“-Privileg gem. § 267a HGB erfährt eine Anpassung hinsichtlich der Reichweite. So werden erstmalig in einem neu geschaffenen Absatz 3 bestimmte Unternehmen explizit von der Beanspruchung dieses Privilegs ausgeschlossen. Für die hier aufgeführten Investmentgesellschaften i.S.d. KAGB (Nr. 1) und Beteiligungsgesellschaften i.S.d. UBGG (Nr. 2) ergaben sich die Ausnahmen bereits weitestgehend aus Spezialgesetzen. Erstmals sind daneben auch Unternehmen vom „Kleinst“-Privileg ausgeschlossen, „deren einziger Zweck darin besteht, Beteiligungen an anderen Unternehmen zu erwerben sowie die Verwaltung und Wertung dieser Beteiligungen wahrzunehmen, ohne dass sie unmittelbar oder mittelbar in die Verwaltung dieser Unternehmen eingreifen“ (Nr. 3).

Insbesondere die Auslegung von § 267a Abs. 3 Nr. 3 HGB wird im Hinblick auf Holdinggesellschaften, die bisher durch das „Kleinst“-Privileg von der Aufstellung eines Anhangs befreit waren, von Relevanz sein. Allerdings ist künftig die Aufstellung eines detaillierten Beteiligungsspiegel gemäß § 285 Nr. 11 HGB auch dann nicht mehr erforderlich, wenn diese Holdinggesellschaften „nur“ als klein einzustufen sind (vgl. nachfolgend zu § 288 HGB). Es gilt zu ermitteln, ob und inwieweit eine Holdinggesellschaft über die Ausübung ihrer Gesellschafterrechte hinaus in die Verwaltung der Unternehmen mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht eingreift. Dies sollte im Hinblick auf etwaige Gegenmaßnahmen im Einzelfall zeitnah geprüft werden.

Die Erstanwendung der neuen Größenklassen ist entgegen aller sonstigen Vorschriften des BilRUG bereits für

nach dem 31. Dezember 2013 beginnende Geschäftsjahre möglich. Dies gilt jedoch nur in Verbindung mit einer Berücksichtigung der neuen Umsatzerlösdefinition des § 277 Abs. 1 HGB (siehe hierzu im Folgenden).

Die sich aus einer Erstanwendung der neuen Schwellenwerte für das bereits abgeschlossene Geschäftsjahr 2014 ergebenden Problemfelder, wie beispielsweise ein rückwirkender Wegfall der Prüfungspflicht, sind vielfältig und müssen im Einzelfall analysiert werden. Unkritisch ist in diesem Zusammenhang jedoch die Inanspruchnahme von Offenlegungserleichterungen für bereits geprüfte, nach den neuen Schwellenwerten jedoch als „klein“ einzustufende Gesellschaften.

### **Inanspruchnahme von Erleichterungen für die Aufstellung, Prüfung und Offenlegung von Jahresabschlüssen (§§ 264 Abs. 3, 264b HGB)**

Kapitalgesellschaften und diesen gleichgestellte Personenhandelsgesellschaften nach § 264a HGB können, soweit sie Teil eines handelsrechtlichen Konzerns sind, für die Aufstellung, Prüfung und insbesondere die Offenlegung ihres Jahresabschlusses und Lageberichtes unter den Voraussetzungen des § 264 Abs. 3 HGB (Kapitalgesellschaften) bzw. § 264b HGB (Personenhandelsgesellschaften nach § 264a HGB) besondere Erleichterungen in Anspruch nehmen. Durch die Einbeziehung in einen Konzernabschluss und dessen Offenlegung unter Einhaltung der weiteren gesetzlichen Vorgaben kann im Ergebnis auf eine Offenlegung des Jahresabschlusses und des Lageberichtes verzichtet werden. Durch das BilRUG wurden die hierfür notwendigen Tatbestandsvoraussetzungen überarbeitet. Die Neuregelungen sollen redaktionelle Versehen bereinigen, einer sprachlichen Optimierung dienen, in der Praxis aufgetretene Zweifelsfragen klarstellen und vor

allem den Wortlaut des § 264 Abs. 3 HGB enger an den Text der EU-Bilanzrichtlinie anpassen.

#### ***– Erleichterungsmöglichkeiten für Kapitalgesellschaften nach § 264 Abs. 3 HGB***

Neben weiteren Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Begünstigung wie das Zustimmungserfordernis sämtlicher Gesellschafter, die Einbeziehung in einen übergeordneten Konzernabschluss, die Aufstellung, Prüfung und Offenlegung des Konzernabschlusses nach den Vorgaben der EU-Bilanz- und -Abschlussprüferrichtlinie, ist v.a. die wirtschaftliche Haftung für das Tochterunternehmen in der Praxis die weitestgehende Voraussetzung.

Künftig wird das Haftungserfordernis durch die weitgehende Übernahme des Wortlautes der EU-Bilanzrichtlinie konkretisiert. Dieses setzt voraus, dass sich das Mutterunternehmen „bereit erklärt, für die von dem Tochterunternehmen bis zum Abschlussstichtag eingegangenen Verpflichtungen im folgenden Geschäftsjahr einzustehen.“

Anders als zunächst vom Gesetzgeber beabsichtigt, ist hierfür nicht eine Außenhaftung des Mutterunternehmens erforderlich. Entscheidend soll es sein, dass das Mutterunternehmen sicherstellt, dass das Tochterunternehmen jederzeit zur Erfüllung seiner Verpflichtungen in der Lage ist und es bei Bedarf mit den notwendigen Mitteln ausgestattet. Eine Verlustübernahmeverpflichtung im Sinne des § 302 AktG soll – unabhängig davon, dass dieses Instrument nicht mehr in den gesetzlichen Tatbestandsvoraussetzungen benannt ist – hierfür unverändert ausreichen.

#### ***– Erleichterungsmöglichkeiten für § 264a–Personenhandelsgesellschaften nach § 264b HGB***

Für Personenhandelsgesellschaften im Sinne des § 264a HGB, also solche Gesellschaften ohne eine (un-)mittelbare natürliche Person als persönlich haftende

Gesellschafterin (v.a. typische GmbH & Co. KGs), wird es ungeachtet der in dem Gesetzgebungsverfahren zunächst geplanten Verschärfungen in weiten Teilen bei den bisherigen Regelungen des § 264b HGB bleiben. Eine Personenhandelsgesellschaft als Mutterunternehmen kann sich – abweichend von einer Kapitalgesellschaft als Mutterunternehmen – unverändert durch die Erstellung eines eigenen Konzernabschlusses unter Beachtung der übrigen Voraussetzungen von der Offenlegung ihres Einzelabschlusses befreien (Selbstbefreiung).

Gleichzeitig ist aber durch die wortlautgetreue Übernahme der EU-Bilanzrichtlinie ein zusätzliches Erfordernis hinzugekommen; der Konzernabschluss soll künftig nur dann eine befreiende Wirkung entfalten, wenn in diesem eine größere Gesamtheit von Unternehmen einbezogen wird. Ausweislich der Regierungsbegründung zum BilRUG soll dies mindestens neben der zu befreienden Personenhandelsgesellschaft zwei weitere Unternehmen erfordern.

#### **Schätzung der Nutzungsdauer eines Geschäfts- oder Firmenwertes (§ 253 Abs. 3 HGB)**

Spätestens seit der Verabschiedung des BilMoG kann die steuerliche Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwertes auf der Grundlage einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 15 Jahren nicht mehr undifferenziert für den handelsrechtlichen Jahresabschluss übernommen werden. In der Begründung zum Regierungsentwurf zum BilMoG hat der Gesetzgeber deutlich hervorgehoben, dass es vielmehr einer eigenständigen Beurteilung der Nutzungsdauer anhand betriebswirtschaftlicher Kriterien bedarf. Die hierbei zu berücksichtigenden Kriterien hat das DRSC in DRS 4 *Unternehmenserwerbe im Konzernabschluss* Tz. 33 bzw. in dem Nachfolgestandard (E-DRS 30 *Kapitalkonsolidierung* Tz. 120) konkretisiert. Mittlerweile

wurde der Nachfolgestandard als DRS 23 vom DRSC am 25. September 2015 verabschiedet.

Obgleich die Beurteilung der Nutzungsdauer des Geschäfts- oder Firmenwertes naturgemäß mit erheblichen Ermessensspielräumen verbunden ist, geht der Gesetzgeber davon aus, dass die Bemessung der Nutzungsdauer im Regelfall hinreichend verlässlich möglich ist. § 253 Abs. 3 HGB wird durch das BilRUG nun dahingehend ergänzt, dass in den Ausnahmefällen, wo eine Schätzung nicht hinreichend verlässlich möglich ist, eine typisierte Nutzungsdauer von 10 Jahren zugrunde gelegt werden soll. Die noch im Referentenentwurf vorgesehene Bandbreite von 5 bis 10 Jahren wurde demgegenüber nicht in den endgültigen Gesetzeswortlaut übernommen. Diese Änderung zielt auf die Umsetzung der diesbezüglichen Vorgaben der EU-Bilanzrichtlinie. Sie ist für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände entsprechend anzuwenden.

### **Klarstellungen zu Anschaffungspreisminderungen (§ 255 Abs. 1 S. 3 HGB)**

Gemäß § 255 Abs. 1 S. 3 HGB a.F. sind Anschaffungspreisminderungen von den Anschaffungskosten abzusetzen. Durch die Regelung soll die Erfolgsneutralität von Anschaffungsvorgängen auch in den Fällen sichergestellt werden, in denen der Erwerber von Skonti, Boni oder Umsatzrückvergütungen profitiert. Mit dem neugefassten § 255 Abs. 1 S. 3 HGB ist eine Absetzung von Anschaffungspreisminderungen nur noch insoweit zulässig, als die Minderungen dem erworbenen Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Auswirkungen können sich damit z.B. bei umsatz- und mengenabhängigen Jahresboni ergeben. Die Neuregelung äußert sich nicht zu der Frage, wie die Anschaffungspreisminderung bei

fehlender Einzelzuordnungsmöglichkeit zu verbuchen ist. Im Hinblick auf den Ausweis in der Gewinn- und Verlustrechnung bietet es sich an, den Teil eines Boni, der auf einen erworbenen und noch aktivierten Warenbestand entfällt, unter den sonstigen betrieblichen Erträgen auszuweisen und den Teil, der auf die bereits veräußerten Waren entfällt, als Minderung des Materialaufwands zu verbuchen.

### **Ausschüttungssperre für phasengleich vereinnahmte Beteiligungserträge (§ 272 Abs. 5 HGB)**

Mit Einführung des § 272 Abs. 5 HGB setzt der Gesetzgeber den im Vorfeld viel diskutierten Artikel 9 Abs. 7 c) der EU-Bilanzrichtlinie in deutsches Recht um. Die Regelung stellt eine Ausschüttungssperre für bestimmte Beteiligungserträge dar, die vermeintlich auf das Konstrukt der phasengleichen Gewinnvereinnahmung abzielt.

Ausgehend von der „Tomberger“-Rechtsprechung der Neunzigerjahre hat sich in der Bilanzierungspraxis bzgl. des Aktivierungszeitpunkts von Dividendenansprüchen eine wirtschaftliche Betrachtungsweise durchgesetzt. Hat sich ein Dividendenanspruch insoweit konkretisiert, als er wirtschaftlich einen Vermögensgegenstand darstellt, ist dieser phasengleich zu dem ihm zugrundeliegenden Gewinn der Tochterkapitalgesellschaft zu aktivieren. Auf diese Weise können am Markt erzielte Gewinne selbst bei umfangreicher Konzernstaffelung noch im Jahr der Entstehung von der Konzernmutter vereinnahmt und anschließend an die Anteilseigner ausgeschüttet werden.

Nach dem Gesetzeswortlaut des § 272 Abs. 5 HGB sind Beteiligungserträge nun in eine ausschüttungsgesperrte Rücklage einzustellen, soweit diese zum Bilanzstichtag weder zugeflossen sind noch ein Anspruch auf Zahlung besteht. Diese Neuregelung könnte phasengleich

vereinnahmte Beteiligungserträge erfassen, da diese zum Bilanzstichtag gerade noch nicht zugeflossen, jedoch bereits als Vermögensgegenstand in die Bilanz aufzunehmen sind.

Die Auswirkungen der Neuerung für die Bilanzierungspraxis ergeben sich somit in Abhängigkeit von der Auslegung des unbestimmten Rechtsbegriffs „Anspruch“. Ein rechtlich durchsetzbarer „Anspruch“ auf eine Dividende entsteht nämlich unzweifelhaft erst mit dem Gewinnverwendungsbeschluss der Tochtergesellschaft, der frühestens nach Auf- und Feststellung des Jahresabschlusses wirksam gefasst werden und folglich zum Bilanzstichtag noch nicht vorliegen kann.

Beriefe man sich also beim „Anspruch“ gem. § 272 Abs. 5 HGB auf die rechtliche Durchsetzbarkeit, wäre bei phasengleicher Gewinnvereinnahmung eine ausschüttungsgesperrte Rücklagendotierung erforderlich. Diese im Vorfeld ausführlich diskutierten Befürchtungen wurden jedoch durch den Ausschuss für Recht und Verbraucherschutz des Deutschen Bundestages in der Begründung seiner Beschlussempfehlung im Rahmen der Verabschiedung des BilRUG zerstreut.

Der Ausschuss spricht sich für die schon in der „Tomberger“-Rechtsprechung maßgebende wirtschaftliche Betrachtungsweise aus. Werden wirtschaftliche Maßstäbe an jenen „Anspruch“ angelegt, läuft § 272 Abs. 5 HGB hinsichtlich phasengleicher Gewinnvereinnahmung ins Leere. Eine Aktivierung eines Dividendenanspruches kommt nämlich nur dann in Betracht, soweit dieser einen (vollwertigen) Vermögensgegenstand, mithin eine realisierte Forderung darstellt. Mit einer Aktivierung zum Bilanzstichtag geht also zwangsläufig ein wirtschaftlicher „Anspruch“ einher.

Es scheint, als hätten sich die Stimmen aus der Praxis, die sich in der Entwurfsphase des BilRUG für eben jene wirtschaftliche Betrachtungsweise stark gemacht haben, am Ende durchgesetzt. Ein praxisrelevanter Anwendungsfall des § 272 Abs. 5 HGB ist unter Berücksichtigung der ergänzenden Gesetzesmaterialien nicht mehr zu erkennen. Vielmehr ist die Aufnahme dieser gesetzlichen Regelung in das HGB wohl nur der pflichtgemäßen Umsetzung von EU-Vorgaben geschuldet.

### **Änderungen in der Gewinn- und Verlustrechnung: Neudefinition der Umsatzerlöse (§ 277 Abs. 1 HGB), Wegfall des außerordentlichen Ergebnisses (§ 277 Abs. 4 HGB)**

Als wesentliche Änderungen der Gewinn- und Verlustrechnung durch das BilRUG sind die inhaltliche Neudefinition der Umsatzerlöse und der Wegfall des außerordentlichen Ergebnisses zu nennen.

#### **- Neudefinition der Umsatzerlöse (§ 277 Abs. 1 HGB)**

Gegenüber der bisherigen Definition der Umsatzerlöse gem. § 277 Abs. 1 HGB a.F. ergeben sich folgende Änderungen:

- Verwendung des Oberbegriffs „Produkte“ als Zusammenfassung von Erzeugnissen und Waren,
- Wegfall der Begrenzung auf für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit typische Erzeugnisse, Waren und Dienstleistungen,
- explizite Regelung, dass neben Erlösschmälerungen und Umsatzsteuer auch sonstige direkt mit dem Umsatz verbundene Steuern abzuziehen sind.

Mit der Einführung des Begriffs „Produkte“ ist keine materielle Änderung verbunden. Durch die Streichung der Bezugnahme auf die für die gewöhnliche

Geschäftstätigkeit des Unternehmens typischen Erlöse, kommt es jedoch zu einer Ausweitung des Umsatzbegriffs zu Lasten der sonstigen betrieblichen Erträge.

Zu den Umsatzerlösen zählen nach der neuen Definition bspw. auch Erlöse aus:

- dem Betreiben von Werkskantinen,
- Miet- und Pachteinnahmen,
- der Vermietung von Werkwohnungen,
- Konzernumlagen,
- Schrottverkäufen,
- Verkäufen von überzähligen Roh-, Hilfs und Betriebsstoffen,
- Verkäufen an Personal,
- Personalüberlassungen,
- Beratungsleistungen.

Die Zuordnung erfolgt unabhängig davon, in welcher Branche das Unternehmen tätig ist.

Definitionsgemäß umfassen die Umsatzerlöse die Erlöse aus dem Verkauf von Produkten. Damit beziehen sich die Umsatzerlöse grundsätzlich auf Vermögensgegenstände des im Umlaufvermögen auszuweisenden Vorratsvermögens. Vermögensgegenstände des Anlagevermögens stellen damit im Umkehrschluss keine Produkte i.S.d. § 277 Abs. 1 HGB dar. Der Ausweis eines etwaigen Veräußerungsgewinns oder -verlusts erfolgt daher weiterhin unter den sonstigen betrieblichen Erträgen bzw. sonstigen betrieblichen Aufwendungen. Das gleiche gilt für die Erlöse aus dem Verkauf von Wertpapieren und von sonstigen Vermögensgegenständen. Erträge aus Zuschreibungen, aus Währungsumrechnung und aus der Auflösung von Rückstellungen sind ebenso weiterhin als sonstige betriebliche Erträge auszuweisen.

Im Zusammenhang mit der Umgliederung von sonstigen betrieblichen Erträgen in die Umsatzerlöse kommt es auch zur Umgliederung der betreffenden Forderungen von den sonstigen Vermögensgegenständen in die Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, da Letztere die Forderungen aus Umsatzgeschäften umfassen.

Ebenso erfolgt im Umsatzkostenverfahren eine Umgliederung aus den Verwaltungskosten und den sonstigen betrieblichen Aufwendungen in die Herstellungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen. Ebenso sind beim Gesamtkostenverfahren Umgliederungen aus den sonstigen betrieblichen Aufwendungen in den Materialaufwand denkbar.

Nach dem BilRUG sind die Umsatzerlöse nunmehr zwingend nach Abzug nicht nur der Umsatzsteuer, sondern auch „sonstiger direkt mit dem Umsatz verbundener Steuern“ auszuweisen. Dazu gehören prinzipiell Verbrauchssteuern und Monopolabgaben (z.B. Branntweinsteuer, Energiesteuer, Tabaksteuer, Schaumweinsteuer, Stromsteuer und Biersteuer).

Durch die Ausweitung des Umsatzbegriffs ändern sich die auf den Umsatz bezogenen Kennzahlen, die häufig im Controlling für Zielvorgaben und Kontrollprozesse verwendet werden. Ebenso können sich Auswirkungen bei Covenants-Vereinbarungen in Kreditverträgen ergeben. Weitere Vereinbarungen z.B. über umsatzabhängige Vergütungen oder umsatzabhängige Klauseln in Mietverträgen sollten ebenfalls überprüft werden.

#### **- Wegfall des außerordentlichen Ergebnisses**

Durch das BilRUG wird die bisherige Ausweisregelung zu außerordentlichen Aufwendungen und Erträgen in § 277 Abs. 4 HGB und dementsprechend das Zwischenergebnis „außerordentliches Ergebnis“ gestrichen. Danach ist ein

separater Ausweis von außerordentlichen Aufwendungen und Erträgen in der Gewinn- und Verlustrechnung nicht mehr erlaubt. Dies führt zur Angleichung an die internationale Rechnungslegung, da die IFRS einen separaten Ausweis der außerordentlichen Aufwendungen und Erträge nicht mehr kennen.

Für Aufwendungen bzw. Erträge aus der Umstellung der Bewertung nach dem BilMoG (z.B. für Pensionsrückstellungen oder bei Inanspruchnahme des Wahlrechts zur Beibehaltung von nach dem BilMoG überdotierten Rückstellungen) wird eine neuer Posten „Aufwendungen bzw. Erträge nach Artikel 67 Abs. 1 und 2 EGHGB“ innerhalb der sonstigen betrieblichen Aufwendungen bzw. sonstigen betrieblichen Erträge geschaffen.

Erforderlich ist jedoch eine Angabe von Erträgen und Aufwendungen von außergewöhnlicher Größenordnung oder Bedeutung im Anhang. Da die Definition von „außerordentlich“ und „außergewöhnlich“ nicht deckungsgleich ist, werden die in der Vergangenheit in der Gewinn- und Verlustrechnung angegebenen Beträge von den zukünftigen Angaben im Anhang abweichen.

### Änderungen im Anhang

Das BilRUG betrifft nicht zuletzt auch den Umfang der erforderlichen Anhangangaben. Entsprechend der Zielsetzung des BilRUG profitieren vor allem kleine Unternehmen von einer Reduzierung der Pflichtangaben. Demgegenüber wurden für mittelgroße und große Unternehmen sowie Konzerne eine Reihe neuer Angabepflichten geschaffen.

Mit dem neu gefassten § 284 Abs. 3 HGB wurden die gesetzlichen Vorgaben bzgl. des **Anlagenpiegels** in mehrfacher Hinsicht angepasst. Zum einen wurden die erforderlichen Angaben bzgl. der Abschreibungen

erweitert. So ist nach der Neuregelung im Gegensatz zu § 268 Abs. 2 HGB a.F., der nur die Angabe der „*Abschreibungen in ihrer gesamten Höhe*“ verlangte, ein Abschreibungsspiegel erforderlich, der von den kumulierten Abschreibungen zu Beginn des Geschäftsjahres auf die kumulierten Abschreibungen zum Ende des Geschäftsjahres überleitet. Hierbei ist zwischen den Änderungen aus unterjährigen Abschreibungen, Zuschreibungen sowie Zugängen, Abgängen und Umbuchungen zu differenzieren. Der neu eingefügte § 284 Abs. 2 S. 4 HGB sieht darüber hinaus erstmals die Angabe der in die einzelnen Posten des Anlagevermögens im Geschäftsjahr in die Herstellungskosten einbezogenen Fremdkapitalzinsen vor. In der Bilanzierungspraxis wird es sich anbieten, den Abschreibungsspiegel – wie ohnehin bereits vielfache Übung – unmittelbar in den Anlagenspiegel zu integrieren und die Angabe bzgl. der Fremdkapitalzinsen wahlweise im Anlagenspiegel oder im Rahmen der Erläuterung der einzelnen Posten des Anlagevermögens vorzunehmen.

Zum anderen sind die geforderten Angaben zwingend im Anhang zu platzieren. Nach § 268 Abs. 2 HGB a.F. konnten die Angaben demgegenüber alternativ in der Bilanz vorgenommen werden. In der Bilanzierungspraxis kam dem Wahlrecht allerdings so gut wie keine Bedeutung zu. Die Ausführungen gelten für den Konzernanlagenspiegel nach § 313 Abs. 4 HGB analog.

Durch die Neufassung von § 268 Abs. 7 Nr. 3 HGB sind die Angabepflichten bzgl. der Aufgliederung der in § 251 HGB bezeichneten vier Kategorien von **Haftungsverhältnissen** erweitert worden. Während nach der bisherigen Regelung lediglich die gegenüber verbundenen Unternehmen bestehenden Haftungsverhältnisse gesondert anzugeben sind, sieht die Neuregelung auch die gesonderte Angabe

der gegenüber assoziierten Unternehmen bestehenden Haftungsverhältnisse sowie der Haftungsverhältnisse betreffend die Altersversorgung (z.B. im Fall eines Betriebsübergangs gem. § 613a Abs. 2 BGB) vor. Die Angaben sind überdies gem. § 268 Abs. 7 Nr. 1 HGB zwingend im Anhang und nicht mehr wie bisher wahlweise im Anhang oder unter der Bilanz vorzunehmen. Für den Konzernanhang gelten die Ausführungen gem. §§ 298 Abs. 1 i.V.m. 268 Abs. 7 HGB entsprechend.

In ähnlicher Weise wurde mit der Neufassung des § 285 Nr. 3a HGB eine verpflichtende Aufgliederung der Angaben zu den **sonstigen finanziellen Verpflichtungen** eingeführt. Auch hier ist eine gesonderte Angabe der Verpflichtungen gegenüber verbundenen Unternehmen, assoziierten Unternehmen und der Verpflichtungen betreffend der Altersversorgung erforderlich. Für den Konzernanhang gilt dies gem. § 314 Abs. 1 Nr. 2 HGB analog. Mit dem neu gefassten § 285 Nr. 3 HGB wurden die Angabepflichten bzgl. der **nicht in der Bilanz enthaltenen Geschäften** dahingehend konkretisiert, dass nicht nur auf die hiermit verbundenen Risiken und Vorteile, sondern auch auf deren finanzielle Auswirkungen einzugehen ist. Darüber hinaus wurde die Regelung um einen Wesentlichkeitsvorbehalt ergänzt. Beides entspricht dem bisherigen Praxisverständnis. Die insoweit lediglich formelle Neuregelung gilt gem. § 314 Abs. 1 Nr. 2 HGB für den Konzernanhang entsprechend.

Durch die Neufassung von § 285 Nr. 11 HGB ändert sich der Kreis der unter die **Angabepflicht zum Anteilsbesitz** fallenden Unternehmen. Während nach bisheriger Rechtslage auf eine Anteilshöhe von mindestens 20 % abgestellt wurde, ist für die Neuregelung das Innehaben einer Beteiligung i.S.d. § 271 HGB maßgeblich. Da eine Anteilshöhe

von mindestens 20 % gem. § 271 Abs. 1 S. 3 HGB lediglich ein widerlegbares Indiz für ein solches Beteiligungsverhältnis darstellt, kann die Angabepflicht auch bei einer Anteilshöhe von unter 20 % greifen oder bei einer Anteilshöhe von mindestens 20 % entfallen (zum Konzernanhang vgl. die Neuregelung von § 313 Abs. 2 Nr. 4 HGB). In ähnlicher Weise wird die Inanspruchnahme der Erleichterung, auf die Angabe des Eigenkapitals und des Jahresergebnisses verzichten zu können, mit dem neu gefassten § 286 Abs. 3 S. 2 HGB nicht mehr an eine Anteilshöhe von unter 50 % geknüpft, sondern daran, dass das berichtende Unternehmen keinen beherrschenden Einfluss im Sinne des § 290 Abs. 1 S. 1 HGB ausüben kann.

Unternehmen, deren beherrschender Einfluss nicht auf der Mehrheit der Stimmrechte, sondern auf z.B. satzungsmäßigen Bestimmungen beruht, können die Erleichterungsvorschrift damit nicht mehr in Anspruch nehmen. Zu einer Einschränkung der Erleichterungsvorschriften führt auch die Neufassung des § 286 Abs. 3 S. 1 HGB, der zu Folge die Angaben zu denjenigen Unternehmen, deren unbeschränkt haftender Gesellschafter das bilanzierende Unternehmen ist, nicht mehr allein deswegen unterbleiben können, weil sie von untergeordneter Bedeutung für die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage oder potentiell mit erheblichen Nachteilen verbunden sind.

Die **Angabepflichten bzgl. des Abschreibungszeitraums des Geschäfts- oder Firmenwerts** wurde mit dem neu gefassten § 285 Nr. 13 HGB auf die Fälle ausgedehnt, in denen eine Nutzungsdauer von höchstens fünf Jahren unterstellt wird. Für den Konzernanhang gilt dies entsprechend (§ 314 Abs. 1 Nr. 20 HGB).

Der neu eingefügte § 285 Nr. 15a HGB fordert die Angabe

des **Bestehens von Genuss scheinen und ähnlicher Rechte** (Genussrechte, Wandelschuldverschreibungen, Optionsscheine, Optionen, Besserungsscheine oder vergleichbare Wertpapiere oder Rechte) einschließlich der Angabe der Anzahl und der Rechte, die sie verbriefen. Anders als nach bisheriger Rechtslage ist die Angabepflicht nicht auf AGs und KGaAs beschränkt, wodurch sich die Verlagerung der Vorschrift in das HGB und die Streichung der entsprechenden aktienrechtlichen Vorschrift (§ 160 Abs. 1 Nr. 5 AktG) erklärt.

Auf eine gesonderte Angabe der im Geschäftsjahr neu entstandenen Rechte wurde im Gegensatz zur alten Rechtslage (§ 160 Abs. 1 Nr. 6 AktG a.F.) verzichtet. Für den Konzernanhang gilt die Angabepflicht analog, soweit das Mutterunternehmen selbst und nicht ein in den Konzernabschluss einbezogenes Tochterunternehmen rechtsverpflichtet ist.

Die bereits bestehenden **Angabepflichten zu den latenten Steuern** (§ 285 Nr. 29 HGB) werden durch den neu eingefügten § 285 Nr. 30 HGB um eine quantitative Komponente erweitert. Die Vorschrift verlangt die Angabe der latenten Steuersalden am Ende des Geschäftsjahrs sowie die in den Bilanzen im Laufe des Geschäftsjahrs erfolgten Änderungen dieser Salden, falls in der Bilanz latente Steuerschulden angesetzt werden. Für den Konzernanhang gilt die Neuregelung gem. § 314 Abs. 1 Nr. 22 HGB analog.

Die Aufgabe der Unterscheidung zwischen ordentlicher und außerordentlicher Geschäftstätigkeit bringt zwangsläufig einen Informationsverlust mit sich. Um hier einen Ausgleich zu schaffen, sieht die Neuregelung des § 285 Nr. 31 HGB die Angabe von Betrag und Art der einzelnen **Erträge und Aufwendungen von außergewöhnlicher Größenordnung oder außergewöhnlicher Bedeutung** vor.

Die Angabepflicht greift jedoch nur, soweit die Beträge nicht von untergeordneter Bedeutung sind. Im Vergleich zur bisherigen Rechtslage (§ 277 Abs. 4 HGB a.F.) stellt die Neuregelung insofern eine Erweiterung dar, als sie auch Ergebniskomponenten umfasst, die der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit zuzuordnen sind, jedoch aufgrund ihrer besonderen Größenordnung der Angabepflicht unterliegen. Gem. § 314 Abs. 1 Nr. 23 HGB gilt die Neuregelung für den Konzernanhang entsprechend.

Entsprechend der Aufhebung des § 277 Abs. 4 HGB a.F. wurde im Übrigen auch die Pflicht zur **Erläuterung der periodenfremden Erträge und Aufwendungen** in die Vorschriften zum Anhang verlagert (§ 285 Nr. 32 HGB). Für den Konzernanhang gilt Entsprechendes (§ 314 Abs. 1 Nr. 24 HGB).

Die bisher im Lagebericht vorzunehmenden **Angaben zu Ereignissen nach dem Bilanzstichtag** (§ 289 Abs. 2 Nr. 1 HGB a.F.) wurden mit der Neuregelung des § 285 Nr. 33 HGB in den Anhang verlagert. Dabei wurde der Umfang der Angabepflicht entsprechend der bisherigen Sichtweise auf den Bereich der wertbegründenden Ereignisse beschränkt. Anders als bisher ist jedoch nicht nur über die Art des Vorgangs, sondern auch über seine finanziellen Auswirkungen zu berichten. Die Neuregelung gilt für den Konzernanhang entsprechend (§ 314 Abs. 1 Nr. 25 HGB und Streichung des § 315 Abs. 2 Nr. 1 HGB a.F.).

Mit der Neuregelung des § 285 Nr. 34 HGB wurden die **Pflichtangaben zum Ergebnisverwendungsvorschlag bzw. zum Ergebnisverwendungsbeschluss** in den Anhang verlagert. Bisher sah § 325 Abs. 1 S. 3 HGB a.F. eine Veröffentlichung als eigenständige Unterlage vor. Soweit im Jahresabschluss nur der Vorschlag zur Ergebnisverwendung enthalten ist – etwa weil zum Zeitpunkt der



Aufstellung des Jahresabschlusses ein Gewinnverwendungsbeschluss noch nicht vorliegt – ist der Beschluss über die Ergebnisverwendung gemäß dem neuen § 325 Abs. 1b HGB jedoch weiterhin als eigenständige Unterlage offenzulegen. Der Gesetzgeber hat in der Gesetzesbegründung klargestellt, dass Angaben zu den Bezugsberechtigten unterbleiben können, um die Belange des Datenschutzes zu wahren (Begründung RegE BilRUG, BR-Drucks. 23/15, S. 81). Die Angabe darf also insoweit unterbleiben, wie die Angabe der Ergebnisverwendung Rückschlüsse auf die Gewinnanteile natürlicher Personen zulassen würde. Im Konzernanhang, in dem gem. § 314 Abs. 1 Nr. 26 HGB der Ergebnisverwendungsvorschlag bzw. -beschluss für das Mutterunternehmen anzugeben ist, gilt die Neuregelung analog.

### Übersicht der Erleichterungen für kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften (§ 288 HGB)

Das BilRUG verfolgt das vordergründige Ziel insbesondere kleine Kapitalgesellschaften i.S.d. § 267 Abs. 1 HGB von unnötigen bürokratischen Belastungen zu befreien. Zahlreiche neue Befreiungsvorschriften betreffend Angaben im Anhang sind in § 288 Abs. 1 HGB aufgenommen worden. Für mittelgroße Kapitalgesellschaften i.S.d. § 267 Abs. 2 HGB. bestehen indes nur wenige Befreiungsvorschriften. Die Übersicht auf Seite 10 fasst die Befreiungsmöglichkeiten zusammen.

### Änderungen in der Lageberichterstattung (§ 289 HGB)

Im Bereich des Lageberichts ergaben sich durch das BilRUG überwiegend klarstellende Änderungen. Die Konzernlageberichterstattung wurde demgegenüber durch den neu eingeführten Zweigniederlassungsbericht (§ 315 Abs. 2 Nr. 3 HGB) und die ebenfalls neu für

kapitalmarktorientierte Mutterunternehmen nach § 289a HGB eingeführte Erklärung zur Unternehmensführung (§ 315 Abs. 5 HGB) auch inhaltlich erweitert.

Mit dem BilRUG wurde der Einleitungssatz zu § 289 Abs. 2 HGB von einer Soll-Vorschrift in eine Muss-Vorschrift umgewandelt. Dies entspricht der bisherigen Sichtweise der Bilanzierungspraxis. Darüber hinaus wurde die Vorschrift um eine Verweispflicht auf etwaige Anhangangaben nach § 160 Abs. 1 Nr. 2 AktG über den Bestand an eigenen Aktien der berichtenden Gesellschaft ergänzt (§ 289 Abs. 2 S. 2 HGB). Schließlich wurde die Angabepflicht über die Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluss des Geschäftsjahrs eingetreten sind (sog. Nachtragsbericht) durch Streichung des § 289 Abs. 2 Nr. 1 HGB a.F. in den Anhang verlagert (§ 285 Nr. 33 HGB).

## Konzernabschluss

### Die Größenklassen nach dem BilRUG (§ 293 HGB)

Korrespondierend zu den Schwellenwerten im Einzelabschluss erfolgt eine Anpassung der monetären Merkmale zur größenabhängigen Befreiung von der Konzernrechnungslegungspflicht gemäß § 293 Abs. 1 HGB. Diese ergeben sich wie in Tabelle II dargestellt in Abhängigkeit von der Anwendung der Brutto- oder Nettomethode. Der Gesetzgeber schätzt, dass durch die Anhebung nur rund 30 Konzerne nicht mehr zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet sein werden.

Nach § 293 Abs. 2 HGB gilt die neu eingefügte Bilanzsummendefinition entsprechend für Zwecke der größenabhängigen Befreiung im Konzern. So ist bei der Ermittlung der Konzernbilanzsumme ein nicht durch Eigenkapital gedeckter Konzernfehlbetrag in Abzug zu bringen. Faktisch hat diese Neuerung wohl keine Auswirkung auf die bisher gängige Bilanzierungspraxis.

Daneben ist die für den Einzelabschluss beschriebene Neuregelung für bestimmte Formwechsel gem. § 293 Abs. 3 S. 2 HGB sinngemäß anzuwenden. Für Mutterunternehmen, die vor und nach einem Formwechsel Kapitalgesellschaft oder Personenhandelsgesellschaft i.S.d. § 264a HGB sind, tritt die Rechtsfolge eines Über- oder Unterschreitens der entsprechenden Kriterien entsprechend der allgemeinen Regelungen des § 293 Abs. 1 HGB ein.

Die Erstanwendung der neuen Größenklassen für den Konzernabschluss ist ebenso wie für den Einzelabschluss für nach dem 31. Dezember 2013 beginnende Geschäftsjahre möglich.

Merkmal	Ermittlungsmethode	
	Brutto (nicht konsolidiert)	Netto (konsolidiert)
Bilanzsumme in Mio. EUR	> 23,10* > 24,00	> 19,25 * > 20,00
Umsatzerlöse in Mio. EUR	> 46,20* > 48,00	> 38,50* > 40,00
Arbeitnehmer	> 250	> 250
*Schwellenwerte vor BilRUG		

Tabelle II: Schwellenwerte Konzernrechnungslegung vor und nach BilRUG

Rechtsnorm HGB	Inhalt	Befreiungsmöglichkeit für	
		kleine KapG	mittelgroße KapG
§ 264c Abs. 2 S. 9	Angabe des nicht geleisteten Betrags der gem. § 171 Abs. 1 HGB im Handelsregister eingetragenen Einlage	X	
§ 265 Abs. 4 S. 2	Angabe und Begründung der Ergänzung nach der für einen anderen Geschäftszweig vorgeschriebenen Gliederung	X	
§ 284 Abs. 2 Nr. 3	Angaben bei Inanspruchnahme von Bewertungsvereinfachungsverfahren (§ 240 Abs. 4 oder § 256 Satz 1 HGB)	X	
§ 284 Abs. 3	Angabe eines Anlagespiegels	X	
§ 285 Nr. 2	Angabe der Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren sowie die Angabe der Verbindlichkeiten, die durch Pfandrechte oder Ähnliches gesichert sind	X	
§ 285 Nr. 3	Angabe von nicht in der Bilanz enthaltenen Geschäften	X	
§ 285 Nr. 4	Aufgliederung der Umsatzerlöse	X	X
§ 285 Nr. 7	Trennung nach Gruppen bei der Angabe der durchschnittlichen Zahl der Arbeitnehmer	X	
§ 285 Nr. 8	Angabe des Material- und Personalaufwands bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens	X	
§ 285 Nr. 9 a) und b)	Angabe der Gesamtbezüge von Geschäftsführern, Aufsichtsrat oder Beirat im jeweiligen Geschäftsjahr; Angabe der Gesamtbezüge an frühere Organmitglieder oder Hinterbliebene	X	
§ 285 Nr. 10	Angaben zu den Mitgliedern des Geschäftsführungsorgans und des Aufsichtsrates	X	
§ 285 Nr. 11	Angaben zum Anteilsbesitz von Beteiligungen	X	
§ 285 Nr. 11a	Angaben zu Unternehmen, deren unbeschränkt haftender Gesellschafter die Kapitalgesellschaft ist	X	
§ 285 Nr. 11b	Angaben über Beteiligungen von börsennotierten Kapitalgesellschaften	X	
§ 285 Nr. 12	Aufgliederung der „sonstigen Rückstellungen“	X	
§ 285 Nr. 14	Angaben zum Mutterunternehmen, das den Konzernabschluss für den größten Kreis der Unternehmen aufstellt	X	
§ 285 Nr. 14a	Ortsangaben wo der Konzernabschluss des Mutterunternehmens, das den Konzernabschluss für den kleinsten Kreis der Unternehmen aufstellt, erhältlich ist	X	
§ 285 Nr. 15	Angaben zum persönlich haftenden Gesellschafter bei Personenhandelsgesellschaften i.S.d. § 264a HGB	X	

Rechtsnorm HGB	Inhalt	Befreiungsmöglichkeit für	
		kleine KapG	mittelgroße KapG
§ 285 Nr. 15a	Angaben zu bestehenden Genussscheinen, Genussrechten, Wandelschuldverschreibungen, Optionsscheinen, Optionen, Besserungsscheinen oder vergleichbaren Wertpapieren oder Rechten	X	
§ 285 Nr. 17	Angaben zum Honorar des Abschlussprüfers	X	X
§ 285 Nr. 18	Angaben zu Finanzanlagen, die über ihrem beizulegenden Zeitwert ausgewiesen werden	X	
§ 285 Nr. 19	Angaben zu derivativen Finanzinstrumenten, die nicht zum beizulegenden Zeitwert bewertet wurden	X	
§ 285 Nr. 21	Angaben zumindest zu nicht zu marktüblichen Bedingungen zustande gekommenen Geschäfte mit nahestehenden Personen	X	X *)
§ 285 Nr. 22	Angabe zu im Geschäftsjahr aktivierten Forschungs- und Entwicklungskosten	X	
§ 285 Nr. 24	Angaben zum Bewertungsverfahren von Pensionsrückstellungen	X	
§ 285 Nr. 26	Angaben zu Investmentvermögen	X	
§ 285 Nr. 27	Angabe zu Verbindlichkeiten i.S.d. § 268 Abs. 7 HGB (Angabe zu Haftungsverhältnissen)	X	
§ 285 Nr. 28	Aufgliederung der Ausschüttungssperre (§ 268 Abs. 8 HGB)	X	
§ 285 Nr. 29	Angabe der Differenzen und steuerlichen Verlustvorträge auf denen die latenten Steuern beruhen	X	X
§ 285 Nr. 30	Angaben zur quantitativen Entwicklung der passivierten latenten Steuerschulden	X	
§ 285 Nr. 32	Angaben zu periodenfremden Aufwendungen und Erträgen	X	X
§ 285 Nr. 33	Nachtragsbericht	X	
§ 285 Nr. 34	Angabe des Vorschlags oder des Beschlusses über die Verwendung des Ergebnisses	X	

\*) Die Angabe ist nur dann zu machen, wenn die Geschäfte direkt oder indirekt mit einem Gesellschafter, Unternehmen, an denen die Gesellschaft selbst eine Beteiligung hält, oder Mitgliedern des Geschäftsführungs-, Aufsichts- oder Verwaltungsorgans abgeschlossen wurde.

## Befreiung von der Konzernabschlusspflicht (§§ 291, 292 HGB)

Mehrstufig vertikal strukturierte Konzerne unterliegen grundsätzlich nach der Gesetzesanweisung des § 290 HGB auf jeder Ebene einer eigenständigen Pflicht zur Erstellung eines Konzernabschlusses.

Die Regelausnahme der §§ 291 und § 292 HGB ermöglicht es für in der Konzernstruktur nachgelagerte Mutterunternehmen, auf die eigenständige Aufstellung eines Konzernabschlusses zu verzichten, wenn diese ihrerseits wiederum in einen übergeordneten Konzernabschluss einbezogen werden und dieser Konzernabschluss geprüft sowie offenlegt wurde. Zusätzlich sind im Anhang des zu befreienden Mutterunternehmens Angaben über die Inanspruchnahme der Befreiung erforderlich.

Das HGB trennt schon seit jeher zwischen übergeordneten Konzernabschlüssen eines Mutterunternehmens mit Sitz in einem EU-/EWR-Staat (inklusive Deutschland) und solchen mit Sitz in einem Drittstaat.

Für die Befreiung durch die Aufstellung eines EU-/EWR-Konzernabschlusses und Konzernlageberichtes ist wie bisher erforderlich, dass dieser im Einklang mit der EU-Bilanzrichtlinie oder unter Anwendung der IFRS aufgestellt wurde. Hinsichtlich der Befreiungsmöglichkeit durch einen IFRS-Konzernabschluss wird dies nun ausdrücklich im Gesetz klargestellt.

Vergleichbares galt bisher auch für Drittstaaten-Konzernabschlüsse und -Konzernlageberichte, sofern diese nach solchen, den Rechnungslegungsnormen der EU nach gleichwertigen Normen aufgestellt wurden. Gesetzestech-nisch wurden die Voraussetzungen bisher in der sog. Konzernabschlussbefreiungsverordnung (KonBefrV)

konkretisiert. Durch das BilRUG werden diese Regelungen nunmehr in das HGB integriert. Allerdings wurde bisher nicht konkretisiert, welche internationalen Rechnungslegungsgrundsätze als gleichwertig anzuerkennen sind. Diese Beurteilung blieb bisher eine Frage des Einzelfalls. Es wurde aber unterstellt, dass neben den IFRS die US-amerikanischen US-GAAP diesem Gleichwertigkeitskriterium genügen würden.

Ausdrücklich wird dies durch das BilRUG für die IFRS in Übereinstimmung mit der bisherigen einhelligen Kommentarauffassung klargestellt. Zusätzlich werden durch Bezugnahme auf die entsprechenden EU-Verordnungen die Rechnungslegungsnormen folgender Staaten als gleichwertig anerkannt: USA, Japan, Volksrepublik China, Kanada und Südkorea (vgl. die Entscheidungen der EU-Kommission vom 12.12.2008 (2008/961/EU) und vom 11. April 2012 (2012/194/EU)).

Sofern diese Rechnungslegungsnormen nicht auch die Aufstellung eines gleichwertigen Konzernlageberichtes erfordern, ist ein solcher zusätzlich aufzustellen und offenzulegen. Die hierfür notwendigen Angaben können auch in vergleichbarer Form in einer geschlossenen Darstellung in den zu veröffentlichen Unterlagen enthalten sein. Eine noch im Gesetzgebungsverfahren diskutierte Pflicht zur Prüfung dieses Drittstaaten-Konzernlageberichtes ist in der finalen Gesetzesfassung entfallen.

### Kapitalkonsolidierung bei der erstmaligen Konzernabschlusserstellung (§ 301 Abs. 2 HGB)

Im Rahmen des BilRUG werden die Regelungen zur Kapitalkonsolidierung bei der erstmaligen Aufstellung eines Konzernabschlusses bzw. Erstkonsolidierung angepasst. Hierzu erfolgt eine richtlinienkonforme Änderung des § 301 Abs. 2 HGB. Ziel dieser Anpassung ist in besonderen

Fällen eine möglichst einfache und praktikable Kapitalkonsolidierung zu gewährleisten.

Diese kann bislang im Falle eines zeitlichen Auseinanderfallens von Erwerb einer Mehrheitsbeteiligung und erstmaliger Aufstellung bzw. Erstkonsolidierung problematisch sein. Das Gesetz sah bisher eine Vereinfachung vor, die sich in besonderen Fällen in eine „Zwangserleichterung“ umkehren konnte. So wird für die Bestimmung des maßgeblichen Zeitpunkts der Konsolidierung vereinfachend auf die Einhaltung der Kriterien des § 290 HGB verzichtet und auf den Zeitpunkt der Aufstellung des Konzernabschlusses abgestellt (§ 301 Abs. 2 S. 3 HGB). Für Fälle, in denen der Zeitpunkt des Erwerbs der Beherrschung schon weit in der Vergangenheit liegt, kann dies sinnvoll sein, da bei fehlendem Vorliegen eine Ermittlung der historischen Zeitwerte aufwendig und scheinbar wäre.

Diese Vereinfachung kann sich in der Praxis mitunter allerdings zu einer Erschwernis umkehren. Dies ist z.B. der Fall, wenn historische Zeitwerte vorliegen und zwischen Erwerb der Anteile bzw. der Einordnung als Tochterunternehmen ein längerer Zeitraum bis zum erstmals aufgestellten Konzernabschluss liegt (z.B. aufgrund Inanspruchnahme von § 296 HGB). So müsste (wiederholt) eine Wertermittlung der Zeitwerte des Reinvermögens erfolgen.

Die Neuregelung des § 301 Abs. 2 S. 5 HGB sieht hierzu eine in der Praxis bereits anerkannte und auch im E-DRS 30.15 erfasste Vereinfachung vor. „In Ausnahmefällen“ soll eine Erstkonsolidierung auch zum tatsächlichen Erwerbzeitpunkt durchgeführt werden können. Die bisherige Regelung wird damit klarstellend zu einer gesetzlichen Kann-Vorschrift reduziert (was der bisherigen Praxis bereits entspricht). Ausnahmen von dieser Vorschrift müssen im Konzernanhang angegeben und begründet werden.

Der Anwendungsbereich dieser Neuregelung umfasst und erleichtert Fälle in denen bereits in der Vergangenheit freiwillig ein Konzernabschluss aufgestellt wurde und eine wachstumsbedingte, erstmalige Pflicht zur Aufstellung vorliegt. Hier können die bisherigen Erstkonsolidierungswerte beibehalten und auf eine neue Ermittlung der Zeitwerte verzichtet werden.

Gleichfalls findet diese Regelung Anwendung bei erstmaliger Aufstellung aufgrund des Wegfalls einer größenabhängigen Befreiung nach § 293 HGB oder bei Erstkonsolidierung einer Tochtergesellschaft (z.B. aufgrund Inanspruchnahme von § 296 HGB). Voraussetzung sind Informationen für die Vollkonsolidierung auf Basis historischer Zeitwerte bei der Begründung des Beherrschung i.S.d. § 290 HGB.

Für durch das Mutterunternehmen selbst gegründete und bisher nicht nach § 296 HGB (z.B. aus Wesentlichkeitsgründen) konsolidierte Tochterunternehmen erscheint eine Erstkonsolidierung zu historischen Anschaffungswerten unter Verrechnung mit dem Konzernergebnisvortrag nunmehr möglich. Bilanziell wirkt sich dies so aus, als ob die Tochtergesellschaft schon immer in den Konzernabschluss einbezogen worden wäre.

### **Behandlung eines passivischen Unterschiedsbetrags aus der Kapitalkonsolidierung (§ 309 Abs. 2 HGB)**

Übersteigt der beizulegende Zeitwert des Reinvermögens eines Tochterunternehmens den Beteiligungsbuchwert, ergibt sich im Rahmen der Erstkonsolidierung ein passiver Unterschiedsbetrag. Dieser ist grundsätzlich als Sonderposten nach dem Eigenkapital auszuweisen (§ 301 Abs. 3 HGB) und nach Art der wirtschaftlichen Herkunft als Posten mit Eigen- und Fremdkapitalcharakter in der Folgebilanzierung zu behandeln.

Ob und wann ein solcher Sonderposten erfolgswirksam vereinnahmt werden darf, wurde nach den bisherigen Regelungen anhand der Vorschriften des § 301 Abs. 2 HGB gesetzlich festgelegt. So sah § 309 Abs. 2 Nr. 1 HGB a.F. die Auflösung in Fällen von „*erwarteter ungünstiger Entwicklung der Ertragslage*“ und § 309 Abs. 2 Nr. 2 HGB a.F. in Fällen von „*am Abschlussstichtag ... realisierten Gewinn(en)*“ vor. Letzteres ist als ein Auffangtatbestand einzuordnen.

Diese kasuistische Aufstellung wurde in der Vergangenheit als unvollständig kritisiert. Die Regelungen berücksichtigen insbesondere keine Behandlung von technischen Unterschiedsbeträgen. Solche Unterschiedsbeträge können bei Auseinanderfallen der Entstehung eines Mutter-Tochter-Verhältnisses und erstmaliger Einbeziehung in den Konzernabschluss entstehen.

Im Zeitablauf der Beherrschung vorgenommene Gewinnthesaurierungen oder auch die Entstehung von neuen stillen Reserven/Lasten können zu einer entsprechenden Erhöhung des konsolidierten Eigenkapitals führen. Resultat ist ein technischer passiver Unterschiedsbetrag. Um diesem Dilemma zu begegnen, wurde der Versuch eine vollständige gesetzlich verankerte Aufstellung zu Gunsten einer abstrakten Regelung aufgegeben.

Nunmehr kann ein passivischer Unterschiedsbetrag gem. § 309 Abs. 2 HGB aufgelöst werden, wenn „*ein solches Vorgehen den Grundsätzen des §§ 297 und 298 (HGB) i.V.m.*“ § 238 ff. HGB entspricht. Diese allgemeine Regelung umfasst somit auch bislang gesetzlich nicht erfasste Sachverhalte und zielt auf eine sachgerechte Abbildung ab. Es soll stets eine dem wirtschaftlichen Charakter entsprechende Behandlung als Fremd- oder Eigenkapital gewährleistet werden. Diese umfassen auch die oben genannten

Fälle, in denen im Zeitpunkt der Erstkonsolidierung eine erfolgsneutrale Verrechnung mit den Konzernrücklagen sachgerecht ist.

### **Änderungen bei der Equity-Methode (§ 312 Abs. 3 HGB)**

Die Anwendung der Equity-Methode ist im Rahmen der handelsrechtlichen Vorschriften zur Konzernrechnungslegung zur Einbeziehung von assoziierten Unternehmen und von Gemeinschaftsunternehmen vorgesehen. Die diesbezügliche Regelung des § 312 HGB wird durch das BilRUG in zweifacher Weise geändert.

§ 312 Abs. 3 HGB wird dahingehend ergänzt, dass künftig die Regelung des § 301 Abs. 2 S. 3 u. 4 HGB entsprechend Anwendung finden soll. Hierbei handelt es sich um eine Vereinfachungsregelung, die insbesondere in den Fällen greift, in denen eine Konzernmuttergesellschaft vornehmlich wegen des Überschreitens der Größenkriterien des § 293 HGB erstmalig zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet ist. Da der Bewertungsstichtag für die Durchführung der Erstkonsolidierung grundsätzlich den Zeitpunkt darstellt, zu dem ein Unternehmen den Status eines Tochterunternehmens bzw. assoziierten Unternehmens erlangt hat, können sich Anwendungsschwierigkeiten ergeben, sofern erst in den darauf folgenden Jahren erstmalig ein Konzernabschluss erstellt wird. Für diesen Fall sieht die Regelung vereinfachend vor, dass die Erstkonsolidierung auf den Zeitpunkt der erstmaligen Einbeziehung des Tochterunternehmens durchzuführen ist. Dies soll nunmehr auch für den Fall gelten, in dem eine Beteiligung at Equity in den Konzernabschluss einbezogen wird. Eine Analyse der u.U. weit zurückliegenden Wertverhältnisse ist damit künftig nicht mehr erforderlich.

Den Zeitpunkt der erstmaligen Einbeziehung konkretisiert das DRSC dahingehend, dass hierfür grundsätzlich auf

den Beginn des ersten Konzerngeschäftsjahres abzustellen ist (E-DRS 30.14). Die Vereinfachung gilt künftig durch den Verweis auf § 301 Abs. 2 S. 4 HGB auch für die Fälle, in denen die Einbeziehung at Equity bislang zugunsten einer Bilanzierung auf der Grundlage der fortgeführten Anschaffungskosten aus Wesentlichkeitsgründen unterblieben ist.

Des Weiteren wird § 312 Abs. 5 HGB dahingehend modifiziert, dass die Regelungen zur Bilanzierung latenter Steuern (§ 306 HGB) entsprechend Anwendung finden sollen, soweit die hierzu erforderlichen Informationen verfügbar sind. Die noch im Referentenentwurf vorgesehene Bezugnahme auf die Regelungen zur Aufwands- und Ertrags- sowie Schuldenkonsolidierung wurde demgegenüber nicht in den endgültigen Gesetzeswortlaut übernommen, da dies auch technisch kaum sinnvoll durchzuführen gewesen wäre. Die Anwendung der Equity Methode beruht im Kern darauf, dass zum Zugangszeitpunkt der Beteiligung eine Kaufpreisallokation in einer Nebenrechnung durchgeführt wird, auf deren Grundlage dann die Fortschreibung des at Equity Buchwertes in den Folgejahren erfolgt.

Bislang war es fraglich, ob im Rahmen der Durchführung der Kaufpreisallokation wie bei der Vollkonsolidierung latente Steuern auf die aufgedeckten stillen Reserven zu berücksichtigen sind, da § 312 HGB keinen Verweis auf die Regelung des § 306 HGB vorsah. Da das im Rahmen des BilMoG übernommene Temporary-Konzept jedoch auch eine Abgrenzung von latenten Steuern auf erfolgsneutral entstandene Differenzen impliziert, wird diese Regelungslücke durch die Aufnahme eines entsprechenden Verweises in § 312 HGB geschlossen.

### Ausgewählte Änderungen im Konzernanhang (§§ 313, 314 HGB)

Das BilRUG enthält auch eine Reihe geänderter Angabepflichten, die ausschließlich den Konzernanhang betreffen. Zum Teil wurden bestehende Vorschriften des Einzelabschlusses im Zuge einer stärkeren Harmonisierung durch entsprechende Neuregelungen auf den Konzernabschluss ausgedehnt. Dies betrifft beispielsweise die neu geschaffene Angabepflicht des § 313 Abs. 2 Nr. 6 HGB bezüglich der **unbeschränkten Haftung des Mutterunternehmens** oder eines in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmens als Gesellschafter eines Unternehmens (vgl. für den Einzelabschluss § 285 Nr. 11a HGB). Entsprechendes gilt für die neu geschaffene Angabepflicht der § 313 Abs. 2 Nr. 7 und Nr. 8 HGB bzgl. des **übergeordneten Mutterunternehmens**, das den Konzernabschluss für den größten bzw. kleinsten Kreis von Unternehmen aufstellt, dem das Mutterunternehmen als Tochterunternehmen angehört (vgl. für den Einzelabschluss § 285 Nr. 14 und Nr. 14a HGB). Zum Teil kam es auch zu einer Änderung bereits bestehender Vorschriften. So wurde beispielsweise die Angabepflicht des § 314 Abs. 1 Nr. 4 HGB bzgl. des **Personalaufwands bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens** um eine Aufschlüsselung des Gesamtaufwands nach Löhnen und Gehältern, Kosten der sozialen Sicherheit sowie Kosten der Altersversorgung ergänzt.

Ebenfalls geändert wurden die Angabepflichten in Zusammenhang mit **den Organmitgliedern gewährten Vorschüssen und Krediten** (§ 314 Abs. 1 Nr. 6 Buchst. c HGB). Diese wurde wie im Einzelabschluss (§ 285 Nr. 11 HGB) auf die im Geschäftsjahr erlassenen Beträge ausgedehnt. Gleichzeitig wurden jedoch die Zinssätze sowie die wesentlichen Bedingungen der gewährten Vorschüsse

und Kredite abweichend vom Einzelabschluss von der Berichtspflicht ausgenommen.

### Änderungen der Lageberichterstattung des Konzerns (§ 315 HGB)

Analog zu den Änderungen im Lagebericht gem. § 289 HGB wurde auch der Einleitungssatz von § 315 Abs. 2 HGB von einer Soll-Vorschrift in eine Muss-Vorschrift umgewandelt. Darüber hinaus erfolgte auch hier eine Umgliederung des sog. Nachtragsberichts aus dem (Konzern-) Lagebericht in den (Konzern-)Anhang (§ 314 Abs. 1 Nr. 25 HGB).

Eine Neuerung für den Konzernlagebericht ergibt sich insofern, als § 315 Abs. 2 Nr. 3 HGB die Erstellung eines Zweigniederlassungsberichts vorsieht. Demnach ist im Konzernlagebericht auf „für das Verständnis der Lage des Konzerns wesentliche Zweigniederlassungen der insgesamt in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen“ einzugehen. Durch die Regelung soll vermieden werden, dass den Abschlussadressaten Informationen lediglich deshalb vorenthalten werden, weil wesentliche Teile der wirtschaftlichen Betätigung in Form einer Zweigniederlassung und nicht in Form eines Tochterunternehmens erfolgen.

Eine weitere Neuerung für den Konzernlagebericht ergibt sich durch den neu eingefügten § 315 Abs. 5 HGB. Demnach haben Mutterunternehmen im Sinne des § 289a Abs. 1 HGB, d.h. insbesondere börsennotierte Mutterunternehmen in der Rechtsform einer AG oder SE, eine Erklärung zur Unternehmensführung des Konzerns zu erstellen und als gesonderten Abschnitt in den Konzernlagebericht aufzunehmen bzw. unter entsprechender Anwendung des § 289a Abs. 1 S. 2 HGB auf ihrer Internetseite zu

veröffentlichen (in diesem Fall ist im Konzernlagebericht auf die entsprechende Internetseite zu verweisen). Die Erklärung zur Unternehmensführung ist konzernbezogen zu erstellen, d.h. es handelt sich nicht um eine Zusammenstellung der Erklärungen der einzelnen Tochterunternehmen, sondern um eine aus der Perspektive des Konzerns erstellte und damit zwingend generalisierende Aussage des börsennotierten Mutterunternehmens.

## Sonstiges

### **Ergänzende Vorschriften für bestimmte Unternehmen des Rohstoffsektors (§§ 341q bis 341y HGB)**

Durch das BilRUG sind die §§ 341q bis 341y HGB neu in das HGB aufgenommen worden. Sie dienen der Umsetzung des in der EU-Richtlinie geforderten Rechenschaftsberichts. In den Anwendungsbereich fallen Kapitalgesellschaften und Personenhandelsgesellschaften i.S.d. § 264a HGB mit Sitz im Inland, die in der mineralgewinnenden Industrie oder auf dem Gebiet des Holzeinschlags in Primärwäldern tätig sind. Durch die Berichtspflicht soll mehr Transparenz über Zahlungen an staatliche Stellen von großen Unternehmen und Unternehmen von öffentlichem Interesse geschaffen werden.

#### **- Aufstellungspflicht des Zahlungsberichts und Befreiungsvorschriften**

Fällt ein Unternehmen in den Anwendungsbereich des § 341q HGB, so ist es gem. § 341s Abs. 1 HGB verpflichtet jährlich einen Zahlungsbericht zu erstellen. Abweichend hiervon sieht das Gesetz in Absatz 2 und Absatz 3 des § 341s HGB zwei Befreiungstatbestände vor, die die Kapitalgesellschaft von der Pflicht zur Erstellung eines Zahlungsberichts entbinden.

Zum einen braucht eine Kapitalgesellschaft keinen separaten Zahlungsbericht zu erstellen, wenn sie in einen Konzernzahlungsbericht einbezogen ist, der von ihr oder von einem anderen Unternehmen mit Sitz in einem EU- oder EWR-Staat erstellt wurde. Der Gesetzgeber eröffnet somit in § 341s Abs. 2 HGB einer Kapitalgesellschaft, die Mutterunternehmen ist, die Möglichkeit der Selbstbefreiung durch die eigene Aufstellung eines befreienden Konzernzahlungsberichts. In einem Konzernzahlungsbericht hat das Mutterunternehmen gem. § 341r Nr. 7 HGB über Zahlungen aller in den Konzernabschluss einbezogenen Tochterunternehmen zu berichten. Wird von der Befreiungsmöglichkeit Gebrauch gemacht, so muss die befreite Kapitalgesellschaft im Anhang ihres Jahresabschlusses angeben, bei welchem Unternehmen sie in den Konzernzahlungsbericht einbezogen wurden und wo dieser erhältlich ist.

Zum anderen braucht eine Kapitalgesellschaft keinen Zahlungsbericht gem. §§ 341q ff. HGB aufzustellen, wenn sie einen Zahlungsbericht in Einklang mit den Rechtsvorschriften eines Drittstaats erstellt hat und dieser Bericht von der EU-Kommission als gleichwertig qualifiziert wurde. Weitere Voraussetzung ist, dass dieser Bericht entsprechend der für den Jahresabschluss geltenden Vorschriften offengelegt wurde.

#### **- Inhalt des Zahlungsberichts**

In § 341t HGB wird genau festgelegt, über welche Transaktionen die Kapitalgesellschaft im Zahlungsbericht zu berichten hat. Es wird hervorgehoben, dass lediglich über Zahlungen im Berichtszeitraum zu berichten ist, die an staatliche Stellen im Zusammenhang mit der Geschäftstätigkeit in der mineralgewinnenden Industrie oder mit dem Betrieb des Holzeinschlags in Primärwäldern geleistet

wurden. Der Berichtszeitraum entspricht dabei dem Geschäftsjahr der Kapitalgesellschaft (§ 341r Nr. 8 HGB). Im Gesetzeswortlaut wird explizit darauf hingewiesen, dass andere Zahlungen nicht in den Bericht einbezogen werden dürfen. Würden anderweitige Zahlungen an staatliche Stellen mit in den Bericht einbezogen werden, so wäre eine Vergleichbarkeit der Berichte nicht mehr gegeben und der Zielsetzung, mehr Transparenz im Bereich der Rohstoffbranche zu schaffen, würde nicht mehr in vollem Umfang entsprochen werden.

In § 341t Abs. 4 HGB wird mit der Bezifferung eines Schwellenwertes das Wesentlichkeitskonzept kodifiziert. Einmalzahlungen oder eine Reihe verbundener Zahlungen wie z.B. monatlich zu zahlende Raten sind nur zu berücksichtigen, wenn sie mindestens 100.000 EUR betragen. Zahlungen an staatliche Stellen müssen nicht zwangsweise in bar getätigt werden. Sie können auch durch Sachleistungen erbracht werden. § 341t Abs. 5 HGB stellt für diese Sachverhalte klar, dass die Sachleistungen mit ihrem jeweiligen Wert im Zahlungsbericht zu berücksichtigen sind.

§ 341t Abs. 6 HGB enthält den Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise sowie ein generelles Umgehungsverbot. Dem Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise folgend, sind die geleisteten Zahlungen nicht auf ihre formellen Kriterien hin zu beurteilen, ob sie der Berichtspflicht unterliegen oder nicht, sondern nach ihrem wirtschaftlichen Gehalt. Somit kann eine Nichtangabe von Zahlungen oder Leistungen nicht durch die äußere Form bzw. formale Kriterien gerechtfertigt werden, wenn der Inhalt der Zahlung eindeutig und überwiegend mit der Geschäftstätigkeit der Rohstoffindustrie zusammenhängt. Das Umgehungsverbot untersagt die

künstliche Zusammenfassung oder Aufteilung von Zahlungen und Tätigkeiten mit dem Ziel, eine Angabepflicht im Zahlungsbericht zu vermeiden. Eine Berichtspflicht kann somit z.B. nicht dadurch umgangen werden, dass eine Einmalzahlung von über 100.000 EUR in mehrere Einzelzahlungen aufgeteilt wird.

#### ***- Pflicht zur Aufstellung eines Konzernzahlungsberichts***

Kapitalgesellschaften, die gem. § 341q HGB in den Anwendungsbereich dieses Unterabschnitts fallen und Mutterunternehmen gem. § 290 HGB sind, haben jährlich zusätzlich einen Konzernzahlungsbericht zu erstellen. Die Berichtspflicht tritt gem. § 341v Abs. 1 HGB auch dann ein, wenn das Mutterunternehmen selbst nicht der Rohstoffindustrie angehört. Ist ein Tochterunternehmen in der mineralgewinnenden Industrie tätig oder betreibt es Holzeinschlag in Primärwäldern, so löst dieses die Berichtspflicht zur Konzernzahlungsberichterstattung aus. Für den Inhalt und die Gliederung des Konzernzahlungsberichts gelten die Vorschriften für den Zahlungsbericht im Jahresabschluss gem. § 341v Abs. 5 i.V.m. §§ 341s bis 341u HGB entsprechend.

#### ***- Befreiung von der Aufstellungspflicht eines Konzernzahlungsberichts***

In § 341v Abs. 2 HGB ist eine Befreiungsvorschrift kodifiziert, die im Ergebnis der Regelung für den befreienden Konzernabschluss gem. § 291 HGB entspricht. So ist ein Mutterunternehmen, welches gleichzeitig auch Tochterunternehmen eines anderen Mutterunternehmens mit Sitz in einem EU- oder EWR-Vertragsstaat ist, nicht zur Aufstellung eines Konzernzahlungsberichts verpflichtet. In diesem Fall wird das untere Mutterunternehmen in den übergeordneten Konzernzahlungsbericht einbezogen und von seiner originären Berichterstattungspflicht befreit.

#### ***- Offenlegung***

Der Zahlungsbericht soll mehr Transparenz im Rohstoffsektor schaffen. Daher besteht sowohl für den Zahlungsbericht auf Einzelabschlusssebene als auch für den Konzernzahlungsbericht gem. § 341w HGB eine Offenlegungspflicht. Der Bericht ist spätestens ein Jahr nach dem Abschlussstichtag elektronisch beim Betreiber des Bundesanzeigers einzureichen.

Der Zahlungsbericht ist grundsätzlich in deutscher Sprache zu veröffentlichen. Ausgenommen hiervon wird lediglich der Zahlungsbericht, der im Einklang mit den Rechtsvorschriften eines Drittstaats, dessen Berichtspflichten die Europäische Kommission als gleichwertig bewertet hat, erstellt wurde. Dieser darf gem. § 341s Abs. 3 i.V.m. § 325a Abs. 1 S. 3 HGB abweichend in englischer Sprache offengelegt werden. Diese Erleichterung scheint auch angemessen, da der Bericht hauptsächlich numerische Angaben über die getätigten Zahlungen enthält und daher mit der Offenlegung in englischer Sprache kein Transparenzverlust einhergehen sollte.

Es bleibt abzuwarten, ob die Pflicht zur Erstellung eines Rechenschaftsberichts in Zukunft auch auf Unternehmen anderer Branchen ausgedehnt wird. Denn die Forderung nach mehr Transparenz wurde in der Vergangenheit nicht nur für die Rohstoffbranche gestellt.

## Ansprechpartner

### Sebastian Börger

M.Sc.

sebastian.boerger@fgs.de



### Johannes Kracke

Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

johannes.kracke@fgs.de



### Dr. Marco Meyer

Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

marco.meyer@fgs.de



### Dr. Andrea Prinz

Wirtschaftsprüferin, Steuerberaterin

andrea.prinz@fgs.de



### Dr. Philipp Rottke

Steuerberater

philipp.rottke@fgs.de



### Lars Ruberg

Steuerberater

lars.ruberg@fgs.de



### Christian Stürke

Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

christian.stuerke@fgs.de



## Accounting Update

### Kontakt

#### **FGS Flick Gocke Schaumburg GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft**

Johanna-Kinkel-Straße 2-4  
53175 Bonn

#### **Datenänderung/Bestellung/ Abbestellung**

Um Ihre Daten zu ändern oder wenn Sie diesen Newsletter bestellen/abbestellen möchten, senden Sie bitte eine Nachricht an:  
[accounting-newsletter@fgs.de](mailto:accounting-newsletter@fgs.de)

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen des Einzelfalls gerecht zu werden. Sie stellt keine Beratung oder Auskunft dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen.

Die FGS Flick Gocke Schaumburg GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung für die Richtigkeit oder Vollständigkeit der hier wiedergegebenen Informationen noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation.

Angaben zur Partnerschaft Flick Gocke Schaumburg finden Sie unter  
<http://www.fgs.de/de/impressum.html>





**ANLAGE zur Sonderausgabe BilRUG****Änderungen im HGB – Übersicht**

Gesetzliche Norm	Neuregelung
§ 253 Abs. 1 und 3 HGB: Zugangs- und Folgebewertung	Bewertung des Deckungsvermögens zum beizulegenden Zeitwert bei Kleinstkapitalgesellschaften nur dann, wenn keine Erleichterung der §§ 264 Abs. 1 S. 5, 266 Abs. 1 S. 4, 275 Abs. 5 und 326 Abs. 2 HGB in Anspruch genommen werden. Festlegung einer typisierten Nutzungsdauer von zehn Jahren für aktivierte selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und für derivative GoF, wenn deren individuelle Nutzungsdauer nicht verlässlich geschätzt werden kann.
§ 255 Abs. 1 HGB: Bewertungsmaßstäbe	Anschaffungspreisminderungen sind nur dann von den AK abzusetzen, wenn sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können.
§ 264 Abs. 1, 1a und 3 HGB: Pflicht zur Aufstellung	Keine Angabepflicht von eigenen Aktien unter der Bilanz für Kleinstkapitalgesellschaften in der Rechtsform der KGaA. Angabepflicht von Firma, Sitz, Registergericht und Nummer im Jahresabschluss. Neufassung der Voraussetzungen zur Inanspruchnahme von Erleichterungen bei der Aufstellung, Prüfung und/oder Offenlegung des Jahresabschlusses von Tochterkapitalgesellschaften; insbesondere Einstandspflicht des Mutterunternehmens.
§ 264b HGB: Befreiung von der Pflicht zur Aufstellung eines Jahresabschlusses nach den für Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften	Angleichung an die Erleichterungsvoraussetzungen des § 264 Abs. 3 HGB; insbesondere bzgl. der Offenlegungspflichten.
§ 265 Abs. 5 HGB: Allgemeine Grundsätze für die Gliederung	Klarstellung: Zulässigkeit der Einfügung neuer Posten und Zwischensummen in das allgemeine Gliederungsschema.
§ 267 Abs. 1, 2, 4 und 4a HGB: Umschreibung der Größenklassen	Anhebung der finanziellen Schwellenwerte für kleine (+ 24%) und mittelgroße (+ 4%) Kapitalgesellschaften. Klarstellung: Nach einem Formwechsel gilt die allgemeine Regel zur Größenklassifizierung (Zwei-Jahres-Regel). Einführung einer allgemein gültigen Bilanzsummendefinition.
§ 267a Abs. 3 HGB: Kleinstkapitalgesellschaften	Ausschluss von Holdinggesellschaften aus dem Anwendungsbereich der Kleinstkapitalgesellschaften.
§ 268 Abs. 5 und 7 HGB: Vorschriften zu einzelnen Posten der Bilanz, Bilanzvermerke	Verpflichtung zur Aufstellung eines detaillierten Verbindlichkeitspiegels. Verpflichtende Angabe von Haftungsverhältnissen im Anhang.
§ 271 Abs. 1 HGB: Beteiligungen, Verbundene Unternehmen	Klarstellung: Bei Überschreitung des fünften Teils der Anteile an Unternehmen gilt lediglich eine Beteiligungsvermutung.
§ 272 Abs. 5 HGB: Eigenkapital	Implementierung einer Gewinnausschüttungssperre; kein Anwendungsfall innerhalb der nationalen Rechnungslegung.
§ 275 Abs. 2 und 3 HGB: Gliederung	Wegfall des außerordentlichen Ergebnisses (a.o. Aufwendungen und Erträge); Einführung des Zwischenergebnisses „Ergebnis nach Steuern“.
§ 277 Abs. 1 HGB: Vorschriften zu einzelnen Posten der Gewinn- und Verlustrechnung	Änderung der Umsatzerlösdefinition: Wegfall der Merkmale „gewöhnliche Geschäftstätigkeit“ sowie „typische“ Erzeugnisse und Waren. Verpflichtung, direkt mit dem Umsatz verbundene Steuern von den Umsatzerlösen abzusetzen.
§ 278 HGB: Steuern	Wird aufgehoben, da Regelung obsolet ist.

Gesetzliche Norm	Neuregelung
§ 284 Abs. 1, 2 und 3 HGB: Erläuterung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung	Klarstellung: Verpflichtung zur Darstellung der Anhangangaben in der Reihenfolge der einzelnen Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung. Streichung der separaten Angabepflicht zur Erläuterung der Währungsumrechnung; diese wird bereits von § 284 Abs. 2 Nr. 1 HGB gefordert. Zwingende Darstellung der Entwicklung des Anlagevermögens im Anhang; Erweiterung der Angabepflichten im Rahmen des Anlagespiegels (Fremdkapitalzinsen).
§ 285 HGB: Sonstige Pflichtangaben	Diverse Änderungen einzelner Anhangangaben des § 285 HGB (Klarstellungen sowie materielle Änderungen).
§ 286 HGB: Unterlassen von Angaben	Modifikation bestehender Ausnahmen zu Angabepflichten.
§ 288 HGB: Größenabhängige Erleichterungen	Erweiterung der Erleichterungen für kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften.
§ 289 Abs. 2 HGB: Lagebericht	Verlagerung des Nachtragsberichts in den Anhang (Streichung des § 289 Abs. 2 Nr. 1 HGB). Klarstellende Änderung des § 289 Abs. 2 HGB in eine „muss“-Vorschrift.
§ 291 Abs. 2 HGB: Befreiende Wirkung von EU/ EWR-Konzernabschlüssen	Änderungen haben nur klarstellenden Charakter; Klarstellung, dass auch IFRS-Konzernabschlüsse befreiende Wirkung haben können.
§ 292 Abs. 1 und 2 HGB: Befreiende Wirkung von Konzernabschlüssen aus Drittstaaten	Ein Konzernabschluss aus einem Drittstaat kann nur dann befreiende Wirkung entfalten, wenn ein befreiender Konzernlagebericht nach Maßgabe des Rechts eines Mitgliedsstaates der EU oder EWR erstellt wurde oder einem nach diesen Vorgaben erstellten Konzernlagebericht gleichwertig ist. Klarstellung, dass auch IFRS-Konzernabschlüsse befreiende Wirkung haben können. Der Abschlussprüfer des befreienden Konzernabschlusses muss einen (ggf. auch einen eingeschränkten) Bestätigungsvermerk erteilt haben. Bei Prüfung des befreienden Konzernabschlusses durch einen nicht nach EU-rechtlichen Vorgaben zugelassenen Abschlussprüfer, ist die Bescheinigung der Wirtschaftsprüferkammer gem. § 134 Abs. 2a oder Abs. 4 S. 8 WPO offenlegungspflichtig.
§ 293 Abs. 1 und 2 HGB: Größenabhängige Befreiungen	Anhebung der finanziellen Schwellenwerte für die Konzernrechnungslegungspflicht (+ 4%). Verpflichtende Anwendung des § 267 Abs. 4a HGB zur Bestimmung der Konzernbilanzsumme.
§ 294 Abs. 1 HGB: Einzubeziehende Unternehmen Vorlage- und Auskunftspflichten	Verpflichtende Angabe der Rechtsform des Tochterunternehmens.
§ 296 Abs. 1 HGB: Verzicht auf die Einbeziehung	Klarstellung: Nur „unangemessene“ Verzögerungen lassen einen Verzicht auf die Einbeziehung in den Konzernabschluss zu.
§ 297 Abs. 1a HGB Inhalt	Angabepflicht von Firma, Sitz, Registergericht und Nummer des Mutterunternehmens im Konzernabschluss.
§ 298 Abs. 1 und 2 HGB: Anzuwendende Vorschriften Erleichterungen	Klarstellung: Anwendungspflicht der für die Personenhandelsgesellschaften bestehenden Besonderheiten des § 264c HGB. Klarstellung: Keine Anwendung der Regelungen zu der Ausschüttungssperre der §§ 268 Abs. 8 und 272 Abs. 5 HGB. Aufhebung der Erleichterungsvorschrift, innerhalb der Konzernbilanz das Vorratsvermögen in einem Posten zusammenzufassen.
§ 301 Abs. 2 HGB: Kapitalkonsolidierung	Grundsätzlich verpflichtender Einbezug der konsolidierungspflichtigen Unternehmen mit den Wertansätzen zum Zeitpunkt der erstmaligen Konzernabschlusserstellung. Ausnahme: In eng abgegrenzten Ausnahmefällen dürfen bei der erstmaligen Aufstellung des Konzernabschlusses die historischen Werte zum Erwerbszeitpunkt im Rahmen der Erstkonsolidierung herangezogen werden.

Gesetzliche Norm	Neuregelung
§ 307 HGB: Anteile anderer Gesellschafter	Verpflichtende Bezeichnung von Anteilen anderer Gesellschafter als „nicht beherrschende Anteile“.
§ 309 Abs. 2 HGB: Behandlung des Unterschiedsbetrags	Die gesetzliche Regelung bestimmt eine grundsätzlich ergebniswirksame Auflösung eines passivischen Unterschiedsbetrags, wenn dieses Vorgehen mit den Regelungen der §§ 297 und 298 HGB in Einklang steht. Die Behandlung eines passivischen Unterschiedsbetrags hat sich auch zukünftig an den ergänzenden Vorgaben des DRSC (E-DRS 30) zu orientieren.
§ 312 Abs. 3 und 5 HGB: Wertansatz der Beteiligung und Behandlung des Unterschiedsbetrags	Bei erstmaliger Konzernabschlusserstellung bzw. erstmaliger Abbildung des assoziierten Unternehmens im Konzernabschluss sind für den Wertansatz der Beteiligung und die Ermittlung des Unterschiedsbetrags die Werte zum Zeitpunkt der erstmaligen Abbildung des assoziierten Unternehmens im Konzernabschluss heranzuziehen. Aufhebung des Wahlrechts zur anteilmäßigen Zwischenergebniseliminierung. Klarstellung, dass auch bei der Equity-Methode die Verpflichtung zur Bildung latenter Steuern besteht.
§ 313 Abs. 1 und 2 HGB: Erläuterung der Konzernbilanz und der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung, Angaben zum Besitz	Klarstellung: Verpflichtung zur Darstellung der Anhangangaben in der Reihenfolge der einzelnen Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung. Streichung der separaten Angabepflicht zur Erläuterung der Währungsumrechnung; diese wird bereits von § 313 Abs. 1 Nr. 1 HGB gefordert. Erweiterung der Angaben zum Konzernanteilsbesitz um die Angabe persönlich haftender Gesellschafter sowie um Angaben zu übergeordneten Mutterunternehmen.
§ 314 HGB: Sonstige Pflichtangaben	Diverse Änderungen einzelner Anhangangaben des § 314 HGB (Klarstellungen sowie materielle Änderungen).
§ 315 Abs. 2 und 5 HGB: Inhalt des Konzernlageberichts	Klarstellende Änderung des § 315 Abs. 2 HGB in eine „muss“-Vorschrift. Verlagerung des Nachtragsberichts in den Konzernanhang. Einführung einer Zweigniederlassungsberichterstattung. Verpflichtung zur Erklärung zur Unternehmensführung im Konzernlagebericht
§ 317 Abs. 2 HGB: Gegenstand und Umfang der Prüfung	Erweiterung des Prüfungsumfanges der Lageberichterstattung auf die Einhaltung der für die Aufstellung des (Konzern-)Lageberichts zu beachtenden gesetzlichen Vorschriften.
§ 322 Abs. 1 und 6 HGB: Bestätigungsvermerk	Pflicht, zumindest den Gegenstand der Prüfung zu beschreiben und angewandte Rechnungslegungsgrundsätze in einem einleitenden Abschn. anzugeben. Verpflichtende Berichterstattung über die Beachtung der gesetzlichen Vorschriften bei Aufstellung des Lageberichts im Bestätigungsvermerk.
§ 325 Abs. 1 bis 1b HGB: Offenlegung	Klarstellung, dass die Veröffentlichung grundsätzlich in deutscher Sprache erfolgen muss. Wegfall der Möglichkeit zur Veröffentlichung eines ungeprüften Abschlusses und anschließender Nachreichung des Bestätigungsvermerks bzw. des Versagungsvermerks. Verpflichtung zur Veröffentlichung des Beschlusses über die Ergebnisverwendung, wenn dieser nicht bereits im Jahresabschluss enthalten ist.
§§ 341q-341y HGB: Ergänzende Vorschriften für bestimmte Unternehmen des Rohstoffsektors	Verpflichtende Einführung eines (Konzern-)Zahlungsberichts (Country-by-Country Reporting).