

Theile

Bilanzrichtlinie- Umsetzungsgesetz (BilRUG)

- Konsolidierte Textfassung
- Auswirkungen auf den Jahresabschluss
- Auswirkungen auf den Konzernabschluss

Theile · Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG)

Bilanzrichtlinie- Umsetzungsgesetz (BilRUG)

- ▶ Konsolidierte Textfassung
- ▶ Auswirkungen auf den Jahresabschluss
- ▶ Auswirkungen auf den Konzernabschlusses

Von
Professor Dr. Carsten Theile, Bochum

ISBN 978-3-482-**65641-5**

eISBN 978-3-482-00009-6

© NWB Verlag GmbH & Co. KG, Herne 2015

www.nwb.de

Alle Rechte vorbehalten.

Dieses Buch und alle in ihm enthaltenen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Mit Ausnahme der gesetzlich zugelassenen Fälle ist eine Verwertung ohne Einwilligung des Verlages unzulässig.

Satz: Griebisch & Rochol Druck GmbH, Hamm

Druck: medienHaus Plump GmbH, Rheinbreitbach

VORWORT

Das Tempo an Rechtsänderungen im Handelsbilanzrecht hat in den letzten Jahren erheblich zugenommen: Das BilMoG 2009 war eine große Reform, der drei Jahre später mit dem MicroBilG 2012 eine eher kleine (aber mit bedeutenden Wirkungen!) folgte, und nun liegt mit dem Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) eine vielleicht als „mittel“ zu bezeichnende Rechtsänderung vor. Doch was heißt das schon, wenn der Bilanzierende, sein Berater oder Abschlussprüfer sowie die Heerscharen an Berichtsempfänger nicht wissen, „was genau“ sich „wie“ geändert hat? Beschäftigen muss man sich mit den „Reformen“, mit den Änderungen, und allein das hat einen gewissen Lästigkeitswert.

Hier zu helfen ist das Anliegen dieses Buches. Der Leser soll

- ▶ schnell erfassen, *was* sich geändert hat, um zu einer zügigen Einschätzung der eigenen „Betroffenheit“ vom BilRUG zu gelangen und
- ▶ weitergehend, wenn Betroffenheit vorliegt, auch erfahren, *was nun zu tun ist* oder getan werden könnte.

Um diese Ziele zu erreichen, habe ich eine knappe systematische Zusammenfassung an den Anfang gestellt (Teil A), die der Einordnung des BilRUG und der Abschätzung der eigenen Betroffenheit dient. Sodann folgen – ab Teil B – in Auszügen die „konsolidierten“ Textfassungen des HGB (3. Buch), AktG und GmbHG nebst ihrer Einführungsgesetze. Dabei sind vom BilRUG geänderte Absätze grau unterlegt, aufgehobene Passagen durchgestrichen (aber lesbar) dargestellt sowie neue Gesetzestexte in Fettdruck hervorgehoben. Es folgt zu jedem §§ die Gesetzesbegründung aus dem Regierungsentwurf (zitiert nach Bundesrats-Drucksache 23/15 v. 23.1.15) und ggf, soweit vorhanden, Beschlussempfehlung und Bericht des Ausschusses für Recht und Verbraucherschutz (6. Ausschuss) (zitiert nach Bundestags-Drucksache 18/5256 v. 17.6.2015). Schließlich habe ich die geänderten HGB-Vorschriften zum Jahres- und Konzernabschluss und zum Lage- und Konzernlagebericht unter Auswertung der bis zum 10. August 2015 erschienenen Literatur kommentiert. Hier kam es mir darauf an, die (möglichen) Konsequenzen der Änderungen deutlich zu machen. Im Anhang ist schließlich die Bilanzrichtlinie abgedruckt.

An der Erstellung der konsolidierten Textfassung, der Zuordnung der Drucksachen und an der Literatúrauswahl haben meine studentischen Hilfskräfte, Frau Claudia Kettler und Frau Sonja Hundstock, mitgewirkt. Meine wissenschaftliche Mitarbeiterin, Frau Ka-

rin Goy, M.A., hat die Qualitätskontrolle besorgt und mich vor unsauberen Formulierungen bewahrt. Ihnen allen ein großes Dankeschön.

Bedanken möchte ich mich auch bei den vielen Gesprächspartnern aus Verwaltung, Wissenschaft und Praxis, mit denen ich Detailfragen des BilRUG erörtern konnte. Ohne diesen Input wäre das vorliegende Buch nicht entstanden.

Nun hoffe ich, dass das Buch seine Ziele erreicht und dem Leser Nutzen stiftet, den Lästigkeitswert der Bilanzreform also verkleinert und schnelle sowie kompetente Hilfe beim Umgang mit den neuen Vorschriften bietet. Verbliebene Fehler in der Kommentierung gehen zu meinen Lasten, Anregungen nehme ich gerne entgegen.

Bochum, im August 2015

Carsten Theile

INHALTSVERZEICHNIS

Vorwort	V
Inhaltsverzeichnis	VII
Abkürzungsverzeichnis	XIII

Teil A – Systematische Zusammenfassung	1
---	----------

1. Ausgangslage: Bilanzrichtlinie 2013	1
2. Entstehung des Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes (BilRUG)	4
3. Erstanwendung, In Kraft-Treten	6
4. Ziele des BilRUG	6
5. Skizze des BilRUG	7
6. Highlights des BilRUG und Inhalt dieses Buches	8
7. Nicht (explizit) umgesetzt	10
7.1 Wesentlichkeitsgrundsatz	10
7.2 Wirtschaftliche Betrachtungsweise	12
7.3 Abweichung von Richtlinienbestimmungen bei Verstoß gegen true and fair view	12
8. Was kommt als Nächstes?	12

Teil B – HGB	15
---------------------	-----------

§ 8b	Unternehmensregister	15
§ 238	Buchführungspflicht	19
§ 239	Führung der Handelsbücher	19
§ 240	Inventar	20
§ 241	Inventurvereinfachungsverfahren	21
§ 241a	Befreiung von der Pflicht zur Buchführung und Erstellung eines Inventars	22
§ 242	Pflicht zur Aufstellung	24
§ 243	Aufstellungsgrundsatz	24
§ 244	Sprache; Währungseinheit	24

§ 245	Unterzeichnung	24
§ 246	Vollständigkeit; Verrechnungsverbot	25
§ 247	Inhalt der Bilanz	25
§ 248	Bilanzierungsverbote und -wahlrechte	26
§ 249	Rückstellungen	26
§ 250	Rechnungsabgrenzungsposten	26
§ 251	Haftungsverhältnisse	27
§ 252	Allgemeine Bewertungsgrundsätze	28
§ 253	Zugangs- und Folgebewertung	28
§ 254	Bildung von Bewertungseinheiten	35
§ 255	Bewertungsmaßstäbe	36
§ 256	Bewertungsvereinfachungsverfahren	38
§ 256a	Währungsumrechnung	38
§ 257	Aufbewahrung von Unterlagen; Aufbewahrungsfristen	40
§ 258	Vorlegung im Rechtsstreit	41
§ 259	Auszug bei Vorlegung im Rechtsstreit	41
§ 260	Vorlegung bei Auseinandersetzungen	41
§ 261	Vorlegung von Unterlagen auf Bild- oder Datenträgern	41
§ 262	(weggefallen)	42
§ 263	Vorbehalt landesrechtlicher Vorschriften	42
§ 264	Pflicht zur Aufstellung; Befreiung	43
§ 264a	Anwendung auf bestimmte offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften	60
§ 264b	Befreiung der offenen Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften im Sinne des § 264a von der Anwendung der Vorschriften dieses Abschnitts	62
§ 264c	Besondere Bestimmungen für offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften im Sinne des § 264a	65
§ 264d	Kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaft	66
§ 265	Allgemeine Grundsätze für die Gliederung	67
§ 266	Gliederung der Bilanz	69
§ 267	Umschreibung der Größenklassen	72
§ 267a	Kleinstkapitalgesellschaften	81
§ 268	Vorschriften zu einzelnen Posten der Bilanz. Bilanzvermerke	84

§ 269	(weggefallen)	91
§ 270	Bildung bestimmter Posten	91
§ 271	Beteiligungen. Verbundene Unternehmen	92
§ 272	Eigenkapital	93
§ 273	(weggefallen)	99
§ 274	Latente Steuern	99
§ 274a	Größenabhängige Erleichterungen	99
§ 275	Gliederung	100
§ 276	Größenabhängige Erleichterungen	107
§ 277	Vorschriften zu einzelnen Posten der Gewinn- und Verlustrechnung	108
§ 278	Steuern	119
§§ 279 bis 283	(weggefallen)	120
§ 284	Erläuterung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung	120
§ 285	Sonstige Pflichtangaben	127
§ 286	Unterlassen von Angaben	157
§ 287	(weggefallen)	160
§ 288	Größenabhängige Erleichterungen	161
§ 289	Inhalt des Lageberichts	165
§ 289a	Erklärung zur Unternehmensführung	169
§ 290	Pflicht zur Aufstellung	170
§ 291	Befreiende Wirkung von EU/EWR-Konzernabschlüssen	172
§ 292	Befreiende Wirkung von Konzernabschlüssen aus Drittstaaten	177
§ 292a	(weggefallen)	183
§ 293	Größenabhängige Befreiungen	183
§ 294	Einzubeziehende Unternehmen. Vorlage- und Auskunftspflichten	186
§ 295	(weggefallen)	187
§ 296	Verzicht auf die Einbeziehung	187
§ 297	Inhalt	189
§ 298	Anzuwendende Vorschriften, Erleichterungen	190
§ 299	Stichtag für die Aufstellung	193
§ 300	Konsolidierungsgrundsätze; Vollständigkeitsgebot	194

§ 301	Kapitalkonsolidierung	195
§ 302	(weggefallen)	200
§ 303	Schuldenkonsolidierung	200
§ 304	Behandlung der Zwischenergebnisse	201
§ 305	Aufwands- und Ertragskonsolidierung	201
§ 306	Latente Steuern	201
§ 307	Anteile anderer Gesellschafter	202
§ 308	Einheitliche Bewertung	204
§ 308a	Umrechnung von auf fremde Währung lautenden Abschlüssen	204
§ 309	Behandlung des Unterschiedsbetrags	205
§ 310	Anteilmäßige Konsolidierung	208
§ 311	Definition. Befreiung	209
§ 312	Wertansatz der Beteiligung und Behandlung des Unterschiedsbetrags	209
§ 313	Erläuterung der Konzernbilanz und der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung, Angaben zum Beteiligungsbesitz	215
§ 314	Sonstige Pflichtangaben	225
§ 315	Inhalt des Konzernlageberichts	238
§ 315a		244
§ 316	Pflicht zur Prüfung	245
§ 317	Gegenstand und Umfang der Prüfung	245
§ 318	Bestellung und Abberufung des Abschlussprüfers	248
§ 319	Auswahl der Abschlussprüfer und Ausschlussgründe	251
§ 319a	Besondere Ausschlussgründe bei Unternehmen von öffentlichem Interesse	253
§ 319b	Netzwerk	254
§ 320	Vorlagepflicht, Auskunftsrecht	254
§ 321	Prüfungsbericht	255
§ 321a	Offenlegung des Prüfungsberichts in besonderen Fällen	257
§ 322	Bestätigungsvermerk	258
§ 323	Verantwortlichkeit des Abschlussprüfers	260
§ 324	Prüfungsausschuss	261
§ 324a	Anwendung auf den Einzelabschluss nach § 325 Abs. 2a	262
§ 325	Offenlegung	263

	Inhalt	VERZEICHNIS
§ 325a	Zweigniederlassungen von Kapitalgesellschaften mit Sitz im Ausland	269
§ 326	Größenabhängige Erleichterungen für kleine Kapitalgesellschaften und Kleinstkapitalgesellschaften bei der Offenlegung	270
§ 327	Größenabhängige Erleichterungen für mittelgroße Kapitalgesellschaften bei der Offenlegung	271
§ 327a	Erleichterung für bestimmte kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften	272
§ 328	Form und Inhalt der Unterlagen bei der Offenlegung, Veröffentlichung und Vervielfältigung	273
§ 329	Prüfungs- und Unterrichtungspflicht des Betreibers des Bundesanzeigers	276
§ 330	Formvorschriften	277
§ 331	Unrichtige Darstellung	280
§ 332	Verletzung der Berichtspflicht	281
§ 333	Verletzung der Geheimhaltungspflicht	281
§ 334	Bußgeldvorschriften	282
§ 335	Festsetzung von Ordnungsgeld	284
§ 335a	Beschwerde gegen die Festsetzung von Ordnungsgeld; Rechtsbeschwerde; Verordnungsermächtigung	287
§ 335b	Anwendung der Straf- und Bußgeld- sowie der Ordnungsgeldvorschriften auf bestimmte offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften	288
§ 336	Pflicht zur Aufstellung von Jahresabschluss und Lagebericht	289
§ 337	Vorschriften zur Bilanz	290
§ 338	Vorschriften zum Anhang	291
§ 339	Offenlegung	293
Teil C – Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch		295
Artikel 67		295
Artikel 75		297

Teil D – Aktiengesetz	303
§ 58 Verwendung des Jahresüberschusses	303
§ 152 Vorschriften zur Bilanz	304
§ 160 Vorschriften zum Anhang	305
§ 209 Zugrunde gelegte Bilanz	308
§ 240	309
§ 256 Nichtigkeit	309
§ 261 Entscheidung über den Ertrag aufgrund höherer Bewertung	312
Teil E – Einführungsgesetz zum Aktiengesetz	314
§ 26g	314
Teil F – Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung	315
§ 29 Ergebnisverwendung	315
Teil G – Einführungsgesetz zum Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung	317
§ 5 Übergangsvorschriften zum Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz	317
Teil H – Anhang „Bilanzrichtlinie“	318
Literaturverzeichnis	391
Stichwortverzeichnis	395

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

A

a. A.	andere Auffassung
a. F.	alte Fassung
a. o.	außerordentlich(en)
Abl.	Amtsblatt
Abs.	Absatz
ADS	Adler/Düring/Schmaltz (s. Literaturverzeichnis)
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AG	Aktiengesellschaft
AK	Arbeitskreis
AktG	Aktiengesetz
AktG-E	Entwurf zum Aktiengesetz
AO	Abgabenordnung
APAK	Abschlussprüferaufsichtskommission
APAReG	Abschlussprüferaufsichtsreformgesetz
ArbeitN	Arbeitnehmer
AReG	Abschlussprüfungsreformgesetz
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage

B

BAFA	Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle
Bd.	Band
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BBK	Buchführung, Bilanzierung, Kostenrechnung (Zeitschrift)
Begr.	Begründung
BetrAVG	Gesetz zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung
BFH	Bundesfinanzhof
BGH-Urt.	Urteil des Bundesgerichtshof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI	Bundesgesetzblatt
BilMoG	Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz
BiRiLiG	Bilanzrichtliniengesetz
BilRUG	Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz
BMJV	Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz
BR-Drucks.	Bundesrat-Drucksache
BStBl	Bundessteuerblatt
BT-Drucks.	Bundestag-Drucksache
Buchst.	Buchstabe
bzw.	beziehungsweise

C

Co.	Compagnie
-----	-----------

D

DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
ders.	derselbig
Dr.	Doktor
DRS	Deutsche(r) Rechnungslegungs Standard(s)
DRSC	Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
d. h.	das heißt

E

EBIT	Earnings Before Interest and Taxes
EBITDA	Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization
EBT	Earnings Bevor Tax
E-DRS	Entwurf Deutscher Rechnungslegungs Standards
EG	Europäische Gemeinschaft
EGAktG	Einführungsgesetz zum Aktiengesetz
EG-Richtlinie	Richtlinie der Europäischen Gemeinschaften
EGmbHG	Einführungsgesetz zum Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
EGHGB	Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch
EGHGB-E	Entwurf zum Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
€	Euro
e.V.	eingetragener Verein
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
EWK	Europäischer Wirtschaftsraum

F

f./ff.	folgende(r, s)/fortfolgende
FK	Fremdkapital

G

Ges.	Gesellschaft
ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbH & Co. KG	Gesellschaft mit beschränkter Haftung & Compagnie Kommanditgesellschaft
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
GmbH-StB	(Zeitschrift) oder Handbuch
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung

H

Hervorh.	Hervorhebung
HFA	Hauptfachausschuss des Instituts der Wirtschaftsprüfer
HGB	Handelsgesetzbuch
HGB-E	Handelsgesetzbuch Entwurf
HK	Herstellungskosten
h. M.	herrschende Meinung
Hrsg.	Herausgeber

I

IAS	International Accounting Standard(s)
i. d. F.	in der Fassung
i. d. R.	in der Regel
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer
IDW-FN	Institut der Wirtschaftsprüfer - Fachnachrichten
IFRS	International Financial Reporting Standards
insb.	insbesondere
IRZ	Zeitschrift für Internationale Rechnungslegung
IStR	Interationales Steuerrecht (Zeitschrift)
i. S.	im Sinne
i. S. d.	im Sinne des/der
i. V. m.	in Verbindung mit

K

Kap.	Kapitel
KapAEG	Kapitalaufnahmeerleichterungsgesetz
KapGes.	Kapitalgesellschaft
Kfz	Kraftfahrzeug
KG	Kommanditgesellschaft
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
Kleinst-KapGes.	Kleinstkapitalgesellschaft
KMU	Kleine und mittlere Unternehmen
KoR	Zeitschrift für kapitalmarktorientierte Rechnungslegung
KStG	Körperschaftsteuergesetz

L

lit.	littera
Losebl.	Loseblatt

M

m. a. W.	mit anderen Worten
m. E.	meines Erachtens
MicroBilG	Kleinstkapitalgesellschaften-Bilanzrechtsänderungsgesetz
Mio.	Million(en)
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen

N

ND	Nutzungsdauer
n. F.	neue Fassung
Nr.	Nummer(n)

O

o. a.	oben angegeben
o. g.	oben genannte(n)
OHG	offene Handelsgesellschaft

P

phG	persönlich haftender Gesellschafter
Prof.	Professor/in
PublG	Publizitätsgesetz

R

rd.	rund
RefE	Referentenentwurf
RegE	Regierungsentwurf (BT-Ds 23/15 v. 23. 1. 2015)
RHB	Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe
Rn.	Randnummer
RS HFA	Stellungnahme zur Rechnungslegung durch den Hauptfachausschuss des Instituts der Wirtschaftsprüfer
Rz.	Randzahl, Randziffer

S

S.	Seite(n)
s.	siehe
sog.	so genannte(r, s)
Slg.	Sammlung
StuB	Steuern und Bilanzen (Zeitschrift)

T

T€	Tausend Euro
----	--------------

U

u. a.	unter anderem
u. Ä.	und Ähnliche(r, s)
UKV	Umsatzkostenverfahren
unbest.	unbestimmt
USA	United States of America
usw.	und so weiter

V

VFE-Lage	Vermögens-, Finanz- und Ertragslage
vgl.	vergleiche
v.	von(m)

W

WP	Wirtschaftsprüfer
WpHG	Wertpapierhandelsgesetz
WpHG-E	Entwurf zum Wertpapierhandelsgesetz
WPK	Wirtschaftsprüferkammer

Z

z. B.	zum Beispiel
z. T.	zum Teil

Teil A – Systematische Zusammenfassung

1. Ausgangslage: Bilanzrichtlinie 2013

Seit dem Bilanzrichtliniengesetz 1985 waren

- die sog. 4. EG-Richtlinie (zum Jahresabschluss) und
- die sog. 7. EG-Richtlinie (zum Konzernabschluss)

das Maß aller Dinge im HGB-Bilanzrecht: Nur im Rahmen dessen, was diese beiden Richtlinien vorschrieben oder erlaubten – einschließlich der zahlreichen Änderungen, die diese Richtlinien im Laufe der Zeit erfahren haben –, konnten die Rechtsvorschriften des HGB für den Jahres- und Konzernabschluss von Kapitalgesellschaften (& Co.) bewegt werden. Nun sind diese beiden Richtlinien aber Geschichte: Die EU hat sie aufgehoben und in 2013 ersetzt durch die sog. Bilanzrichtlinie.

RICHTLINIE 2013/34/EU DES EUROPÄISCHEN PARLAMENTS UND DES RATES vom 26. Juni 2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates, in ABl. L 182/19 v. 29. 6. 2013, in Kraft getreten am 19. Juli 2013.

Die Bilanzrichtlinie fasst die wesentlichen Inhalte der Jahres- und der Konzernabschlussrichtlinie zusammen. Enthalten in der Bilanzrichtlinie ist damit auch die letzte wesentliche Änderung der Jahresabschlussrichtlinie durch die EU-Micro-Richtlinie (Richtlinie 2012/6/EU) vom 14. März 2012 (hierzu und zur Rechtsentwicklung in der EU ausführlich *Theile*, Jahresabschluss der Klein- und Kleinstkapitalgesellschaften, 1. Auflage 2013).

Die inhaltlichen Bestimmungen der Bilanzrichtlinie richten sich unverändert an

- Kapitalgesellschaften und
- haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften (z. B. GmbH & Co. KG)

der Mitgliedstaaten. „Damit liegt auf EU-Ebene nun erstmals seit mehr als 30 Jahren ein **einheitliches Regelwerk zur Rechnungslegung** vor, das sich sowohl mit dem Einzel- als auch mit dem Konzernabschluss befasst.“ (*Zwirner*, StuB 2014, S. 315).

Die neue Bilanzrichtlinie ist allerdings erheblich anders gegliedert als ihre beiden Vorgängerrichtlinien. Nach der politischen Leitlinie „Vorfahrt für KMU“

(„think small first“, Erwägungsgrund 1 der Bilanzrichtlinie) werden regelmäßig zunächst die von sämtlichen Kapitalgesellschaften (& Co.), unabhängig ihrer Größe, einschlägigen Vorschriften genannt. Sodann und gewissermaßen „angedockt“ folgen die zusätzlichen Anforderungen für mittelgroße und große Kapitalgesellschaften (& Co.). Darüber hinaus werden die wesentlichen Anhangangabepflichten für den Konzernabschluss über eine Verweisteknik auf die entsprechenden Angabepflichten für den Jahresabschluss genannt. Das erleichtert den Umgang mit den Bestimmungen.

Nachfolgend die Gliederung der Bilanzrichtlinie (entnommen aus *Zwirner*, StuB 2014, S. 316):

Übersicht: Struktur der neuen EU-Rechnungslegungsrichtlinie 2013/34/EU vom 26. 6. 2013	
Kapitel (Artikel)	Beschreibung
1 (Art. 1 bis 3)	Anwendungsbereich, Begriffsbestimmungen und Rechtsformen von Unternehmen und Gruppen
2 (Art. 4 bis 8)	Allgemeine Bestimmungen und Grundsätze
3 (Art. 9 bis 14)	Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung
4 (Art. 15 bis 18)	Anhang
5 (Art. 19 und 20)	Lagebericht
6 (Art. 21 bis 29)	Konsolidierte Abschlüsse und Berichte
7 (Art. 30 bis 33)	Offenlegung
8 (Art. 34 und 35)	Abschlussprüfung
9 (Art. 36 bis 40)	Vorschriften über Befreiungen und Einschränkungen der Befreiungen
10 (Art. 41 bis 48)	Bericht über Zahlungen an staatliche Stellen
11 (Art. 49 bis 55)	Schlussbestimmungen

Den 11 Kapiteln der Richtlinie folgen noch sieben Anhänge: Anhang I und II listen die in den EU-Ländern von der Richtlinie betroffenen Kapitalgesellschaften (& Co.). Anhang III und IV enthalten die Gliederungsformate der Bilanz (horizontal und vertikal), Anhang V und VI die Gliederungsformate der Gewinn- und Verlustrechnung (Gesamtkosten- und Umsatzkostenverfahren). Anhang VII stellt die bisherigen Regelungen der 4. und 7. Richtlinie jenen der Bilanzrichtlinie gegenüber.

Gegenüber der 4. und 7. EG-Richtlinie gibt es im Detail zahlreiche inhaltliche Änderungen. Hier können folgende wesentliche Punkte hervorgehoben werden:

- ▶ **Angabebegrenzung:** Von kleinen Kapitalgesellschaften (& Co.) dürfen die Mitgliedstaaten keine über die Richtlinie hinausgehenden Angaben fordern mit Ausnahme von aus dem nationalen Steuerrecht resultierenden Angabepflichten (Art. 4 Abs. 5, 6 der Bilanzrichtlinie),
- ▶ **Wegfall zahlreicher Angabepflichten für kleine Kapitalgesellschaften (& Co.),** geringer Anstieg der Angabepflichten ab Mittelformat,
- ▶ **Anhebung der Schwellenwerte** für die Einstufung der Kapitalgesellschaften in ihre Größenklassen (Art. 3 der Bilanzrichtlinie),
- ▶ **Einführung eines Wesentlichkeitsgrundsatzes:** „Die Anforderungen in dieser Richtlinie in Bezug auf Ansatz, Bewertung, Darstellung, Offenlegung und Konsolidierung müssen nicht erfüllt werden, wenn die Wirkung ihrer Einhaltung unwesentlich ist.“ (Art. 6 Abs. 1 Buchst. j der Bilanzrichtlinie), wobei die Mitgliedstaaten den Anwendungsbereich dieser Vorschrift auf Darstellung und Offenlegung begrenzen können (Art. 6 Abs. 4 der Bilanzrichtlinie),
- ▶ **Wegfall aller außerordentlichen Aufwendungen und Erträge** bei der Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung, dafür aber Einführung einer Angabepflicht für Ertrags- und Aufwandsposten von außerordentlicher Größenordnung oder Bedeutung (Art. 16 Abs. 1 Buchst. f der Bilanzrichtlinie),
- ▶ **Änderung der Definition der Umsatzerlöse** (Art. 2 Nr. 5 der Bilanzrichtlinie),
- ▶ **Einführung eines Berichts über Zahlungen an staatliche Stellen:** Große Unternehmen sowie Unternehmen von öffentlichem Interesse, die in der mineralgewinnenden Industrie oder auf dem Gebiet des Holzeinschlags in Primärwäldern tätig sind, unterliegen einer neuen und zusätzlichen Berichtspflicht, die allerdings weder Bestandteil des Abschlusses noch des Lageberichts ist (Kap. 10 der Bilanzrichtlinie).

Die Mitgliedstaaten mussten die Richtlinie bis zum 20. 7. 2015 in ihr jeweiliges nationales Recht umsetzen. Die Erstanwendung der auf dieser Richtlinie basierenden nationalen Regelungen gilt für Geschäftsjahre, die am 1. 1. 2016 oder während des Kalenderjahrs 2016 beginnen (Art. 53 der Bilanzrichtlinie).

Die Bilanzrichtlinie ist im Anhang dieses Buches abgedruckt.

2. Entstehung des Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes (BilRUG)

Der deutsche Gesetzgeber ist von der Bilanzrichtlinie insoweit betroffen, als diese Regelungen enthält, die

- neu oder verändert gegenüber den Vorgängerrichtlinien sind und zugleich
- zwingend von den Mitgliedstaaten umgesetzt werden müssen.

Darüber hinaus steht es dem Gesetzgeber frei, neue Mitgliedstaatenwahlrechte der Richtlinie umzusetzen oder bestehende anders als bisher auszuüben. Schließlich kann eine neue HGB-Reform auch genutzt werden, um bisherige Unklarheiten oder Redaktionsversehen zu beseitigen oder Änderungen in Bereichen herbeizuführen, die nicht der Regelungskompetenz der EU unterliegen, z. B. in der Rechnungslegung für Genossenschaften.

Am 28.7.2014 hat das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz den ersten Schritt hierfür getan und einen **Referentenentwurf** vorgelegt:

Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates (Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz – BilRUG).

Der Referentenentwurf ist in der Folgezeit von Organisationen, Verbänden und dem Fachschrifttum intensiv diskutiert worden. Teilweise fanden die Stellungnahmen Eingang in dem am 7.1.2015 vorab im Internet veröffentlichten **Regierungsentwurf**. Die offizielle Version des Regierungsentwurfs findet sich in zwei Drucksachen:

- BR-Drucks. 23/15 v. 23.1.2015.
- BT-Drucks. 18/4050 v. 20.2.2015.

HINWEIS:

In diesem Buch wird der Regierungsentwurf nach der BR-Drucks. 23/15 als RegE zitiert. Hier angegebene Seitenzahlen des RegE beziehen sich also auf die BR-Drucks. 23/15. Ferner ist die Begründung des RegE den einzelnen §§ in Teil B bis F dieses Buches zugeordnet. Das betrifft die Änderungen am HGB, AktG, GmbHG und ihren Einführungsgesetzen.

In seiner ersten Lesung des RegE am 27. 2. 2015 hat der Bundestag den Gesetzesentwurf an den Ausschuss für Recht und Verbraucherschutz (6. Ausschuss) zur federführenden Beratung überwiesen. Der Finanzausschuss, der Ausschuss für Wirtschaft und Energie sowie der Ausschuss für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung sind zur Mitberatung aufgefordert worden (s. Plenarprotokoll 18/89).

Der Bundesrat hat sich am 6. 3. 2015 mit dem Gesetzesentwurf befasst und die Anregung des Rechts- sowie des Finanzausschusses (BR-Drucks. 23/1/15) aufgenommen, die ursprünglich vorgesehene wahlweise Anwendung des BilRUG schon auf Jahresabschlüsse 2015 wieder zu streichen. Die Ausschüsse und mit ihr die Länderkammer befürchteten Probleme mit dem Zusammenspiel von Handels- und Steuerbilanz (Taxonomie; BR-Drucks. 23/15(B))

Aufgrund der in der Zwischenzeit eingegangenen weiteren Stellungnahmen interessierter Kreise zu inhaltlichen Fragen hat der Ausschuss für Recht und Verbraucherschutz beschlossen, eine öffentliche Anhörung durchzuführen. An der Anhörung am 22. 4. 2015 haben folgende Sachverständige teilgenommen:

- **Dr. Heidi Feldt**
Beratung entwicklungs- und umweltpolitischer Prozesse, Berlin
unabhängige Beraterin
- **Prof. Dr. Joachim Hennrichs**
Arbeitskreis Bilanzrecht, Hochschullehrer Rechtswissenschaft
Lehrstuhl für Bürgerliches Recht, Bilanz- und Steuerrecht, Universität zu Köln
- **Andreas Hübers**
ONE, Berlin
Politischer Referent
- **Prof. Dr. Klaus-Peter Naumann**
Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW), Düsseldorf
Sprecher des Vorstands
- **Hans-Jürgen Säglitz**
Gesamtverband der Deutschen Versicherungswirtschaft e.V., Berlin
- **Prof. Dr. iur. Matthias Schüppen, Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater**
Vereinigung zur Mitwirkung an der Entwicklung des Bilanzrechts für Familiengesellschaften e.V., Stuttgart

Die von den Gutachtern genannten wesentlichen Diskussionspunkte im Hinblick auf den Jahres- und Konzernabschluss betreffen:

- ▶ Einstandspflicht für Verpflichtungen (Art.1 Nr.5 Buchst.d RegE), § 264 Abs.3 Nr.2 HGB-E)
- ▶ Bildung einer ausschüttungsgesperrten Rücklage (Art.1 Nr.14 RegE, § 272 Abs.5 HGB-E)

Unter Berücksichtigung der Stellungnahmen der o.g. Sachverständigen hat der 6.Ausschuss den Gesetzentwurf in seiner Sitzung am 17.Juni 2015 abschließend beraten, dabei letzte Ergänzungen vorgenommen und dem Bundestag deren Annahme empfohlen (Beschlussempfehlung und Bericht des 6.Ausschusses, BT-Drucks.18/5256). Einen Tag später, am 18.Juni 2015, hat der Bundestag das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) entsprechend der Beschlussempfehlung des Ausschusses für Recht und Verbraucherschutz angenommen.

3. Erstanwendung, In Kraft-Treten

Das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz ist am 17.7.2015 unterzeichnet und am 22.7.2015 im BGBl I S.1245, veröffentlicht worden. Einen Tag später ist es in Kraft getreten. Die Vorschriften sind im Wesentlichen anzuwenden auf das nach dem 31.12.2015 beginnende Geschäftsjahr (Art.75 EGHGB), bei kalendergleichem Geschäftsjahr also 2016. Es beseht die Option, die veränderten Schwellenwerte (§§ 267, 267a Abs.1, 293) gemeinsam mit der veränderten Umsatzerlös-Definition (§ 277 Abs.1 HGB) auch bereits auf das Geschäftsjahr 2014 oder 2015 vorzuziehen (Art.75 Abs.2 EGHGB). Zu Einzelheiten hierzu siehe die Kommentierung in § 267, Rz.13 ff.

4. Ziele des BilRUG

Ein Gesetz, welches die Umsetzung einer EU-Richtlinie zum Gegenstand hat, kann kaum anders, als sich den in der Richtlinie genannten Zielen anzuschließen. Folglich sollen (RegE, S.1 f.)

- ▶ die bürokratische Belastung kleiner und mittlerer Unternehmen verringert werden,
- ▶ Unternehmen der Rohstoffindustrie und der Primärwaldforstwirtschaft stärkeren Transparenzanforderungen hinsichtlich ihrer Zahlungen an staatliche Stellen unterworfen werden, um Korruption einzudämmen und
- ▶ die Erleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften auch auf Kleinstgenossenschaften übertragen werden.

Lediglich der letzte Punkt liegt ausschließlich im nationalen Ermessen.

5. Skizze des BilRUG

Das BilRUG ist ein Änderungsgesetz und nicht eben klein: In acht Artikeln auf 46 Seiten werden insgesamt 29 Bundesgesetze und Verordnungen geändert (die in der Tabelle grau unterlegten Gesetze sind Gegenstand dieses Buches, wobei auf den Abdruck der HGB-Änderungen betreffend Kreditinstitute und Versicherungen sowie der Neuerungen zu den Zahlungsberichten im Rohstoffsektor verzichtet worden ist):

Art. des BilRUG	Geändertes Bundesgesetz/Verordnung
Art. 1	Handelsgesetzbuch
Art. 2	Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch
Art. 3	Publizitätsgesetz
Art. 4	Aktiengesetz
Art. 5	Einführungsgesetz zum Aktiengesetz
Art. 6	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
Art. 7	Einführungsgesetz zum Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
Art. 8 (1)	Krankenhaus-Buchführungsverordnung
Art. 8 (2)	Gerichtsverfassungsgesetz
Art. 8 (3)	Insolvenzordnung
Art. 8 (4)	Einführungsgesetz zur Insolvenzordnung
Art. 8 (5)	Justizverwaltungskostengesetz
Art. 8 (6)	Konzernabschlussbefreiungsverordnung
Art. 8 (7)	Unternehmensregisterverordnung
Art. 8 (8)	Zahlungsinstituts-Rechnungslegungsverordnung
Art. 8 (9)	Transparenzrichtlinie-Durchführungsverordnung
Art. 8 (10)	Vermögensanlagegesetz
Art. 8 (11)	Verordnung über die Gliederung des Jahresabschlusses von Verkehrsunternehmen
Art. 8 (12)	Verordnung über Formblätter für die Gliederung des Jahresabschlusses von Wohnungsunternehmen
Art. 8 (13)	Kreditinstituts-Rechnungslegungsverordnung

Art. 8 (14)	Versicherungsunternehmens-Rechnungslegungsverordnung
Art. 8 (15)	Pensionsfonds-Rechnungslegungsverordnung
Art. 8 (16)	Gesetz gegen Wettbewerbsbeschränkungen
Art. 8 (17)	Kapitalanlagebuch
Art. 8 (18)	Prüfungsberichteverordnung
Art. 8 (19)	Zahlungsinstituts-Prüfungsberichtsverordnung
Art. 8 (20)	Kapitalanlage-Prüfungsberichte-Verordnung
Art. 8 (21)	Versicherungsvertragsgesetz
Art. 8 (22)	Pflege-Buchführungsverordnung

Hinzu treten 46 Seiten Begründung der einzelnen Änderungen im Regierungsentwurf sowie weitere Begründungen in der Beschlussempfehlung des 6. Ausschusses.

6. Highlights des BilRUG und Inhalt dieses Buches

Schwerpunkt des BilRUG sind die Änderungen am HGB. Um sich leichter zu rechtzufinden, sind nachfolgend die wesentlichen Änderungen zum Jahres- und Konzernabschluss einschließlich Lagebericht und Konzernlagebericht in der §§-Reihenfolge des HGB gelistet.

Tatbestand/ Stichwort	§ HGB
Pauschale Abschreibung selbstgeschaffener immaterieller Vermögensgegenstände und eines Geschäfts- oder Firmenwerts	253
Anschaffungspreisminderungen	255
Kleinstkapitalgesellschaften Identifikation des Unternehmens Befreiung der Kapitalgesellschaften von kapitalgesellschaftlichen Jahresabschlusspflichten bei Einbeziehung in den Konzernabschluss	264
Befreiung der Kapitalgesellschaften & Co. von kapitalgesellschaftlichen Jahresabschlusspflichten bei Einbeziehung in den Konzernabschluss	264b
Anhebung der Schwellenwerte	267
Anwendungsbereich Kleinstkapitalgesellschaften	267a

Ausschüttungsgesperrte Rücklage	272
Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung: Wegfall a. o. Posten	275
Definition Umsatzerlöse	277
Wegfall Definition a. o. Posten	
Änderungen und neue Anhangvorschriften	284/285
Größenabhängige Erleichterungen beim Anhang	288
Lagebericht	289
Aufhebung Konzernabschlussbefreiungsverordnung	292
Anhebung Schwellenwerte	293
Identifikation des Konzerns	297
Aufhebung Erleichterung Vorräte	298
Erstkonsolidierung in bestimmten Fällen	301
Auflösung passiver Unterschiedsbetrag	309
Latente Steuern bei der Equity-Methode	312
Konzernanhang	313/314
Konzernlagebericht	315

Die weiteren – durchaus zahlreichen – Änderungen zum Jahres- und Konzernabschluss, die in obiger Liste nicht genannt sind, sind überwiegend redaktioneller Natur, mitunter aber mit praktischen Konsequenzen.

In diesem Buch sind die Begründungen des RegE und ggf. die Beschlussempfehlung und der Bericht des 6. Ausschusses den §§ des HGB zugeordnet. Sodann folgt regelmäßig eine kurze Kommentierung.

Nicht kommentiert wurden die weiteren Änderungen des HGB hinsichtlich Abschlussprüfung, Offenlegung, Rechnungslegung von Kredit- und Finanzdienstleistungsinstituten sowie Versicherungsunternehmen und Pensionsfonds. Auch auf die Erläuterung des neu eingefügten Dritten Unterabschnitts im Vierten Abschnitt (§§ 341q - 341y HGB), „Ergänzende Vorschriften für bestimmte Unternehmen des Rohstoffsektors“, wurde verzichtet. Die Bundesregierung geht davon aus, dass in Deutschland nur rund 60 Unternehmen diese neuen Berichtspflichten erfüllen müssen (vgl. RegE, S. 63).

7. Nicht (explizit) umgesetzt

7.1 Wesentlichkeitsgrundsatz

Die Bilanzrichtlinie formuliert deutlich einen Wesentlichkeitsgrundsatz: Nach Art. 6 Abs. 1 Buchst. j der Bilanzrichtlinie müssen deren Anforderungen „in Bezug auf Ansatz, Bewertung, Darstellung, Offenlegung und Konsolidierung nicht erfüllt werden, wenn die Wirkung ihrer Einhaltung unwesentlich ist.“ Dabei können die Mitgliedstaaten den Anwendungsbereich der Ausnahmenvorschrift auf Darstellung und Offenlegung begrenzen (Art. 6 Abs. 4 der Bilanzrichtlinie). Im Übrigen definiert die Richtlinie „wesentlich“ als den Status von Informationen, bei denen vernünftigerweise zu erwarten ist, dass ihre Auslassung oder fehlerhafte Angabe Entscheidungen beeinflusst, die Nutzer auf der Grundlage des Abschlusses des Unternehmens treffen. Dabei ist die Wesentlichkeit einzelner Posten im Zusammenhang mit anderen ähnlichen Posten zu bewerten (siehe Art. 2 Nr. 16 der Bilanzrichtlinie).

Erkennbar orientiert sich die Bilanzrichtlinie hierbei am Conceptual Framework der IFRS sowie an IAS 8 und IAS 1 (hierzu Theile in Heuser/Theile, IFRS-Handbuch 2012, Rz. 272). Zwar bleibt der Grundsatz der Wesentlichkeit abstrakt und auslegungsbedürftig; der Abschlussaufsteller muss sich gewissermaßen in die Situation der Abschlussadressaten hineinversetzen und sich fragen, ob die Auslassung einer Information oder gar eine fehlerhafte Angabe [sic!] Entscheidungen zu beeinflussen vermag. Dennoch dürfte es zumindest nicht schädlich sein, einen internationalen Konsens in Bezug auf das Grundverständnis von Wesentlichkeit zu schaffen.

Der Gesetzgeber hat den Passus zur Wesentlichkeit, wie er sich aus der Bilanzrichtlinie ergibt, gleichwohl nicht in das HGB übernommen. Der Wesentlichkeitsgrundsatz, so die knappe Begründung, sei unter Berücksichtigung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bereits umgesetzt (RegE, S. 48). Eine vertiefende Erörterung dieses Punktes in den Gesetzesmaterialien zum BilRUG findet nicht statt.

Tatsächlich ist der Wesentlichkeitsgrundsatz nicht nur ungeschriebenes GoB-Verständnis; an vielen Stellen im HGB findet sich seine explizite Nennung:

- ▶ Festwertansatz, § 240 Abs. 3 HGB: „von nachrangiger Bedeutung“,
- ▶ Zusammenfassung von Posten, § 265 Abs. 7 Nr. 1 HGB: „nicht erheblich“,
- ▶ Anhangangaben, § 285 Nr. 31 und 32 HGB: „Beträge nicht von untergeordneter Bedeutung“,

- ▶ Verzicht auf Vollkonsolidierung von Tochterunternehmen, § 296 Abs. 2 HGB: „untergeordnete Bedeutung“,
- ▶ Schuldenkonsolidierung (§ 303 Abs. 2 HGB), Zwischenerfolgseliminierung (§ 304 Abs. 2 HGB), Aufwands- und Ertragskonsolidierung (§ 305 Abs. 2 HGB): „untergeordnete Bedeutung“.

Fraglich könnte die Auslegung des ungeschriebenen Wesentlichkeitsgrundsatzes sein; immerhin erlaubt es ja die Bilanzrichtlinie, die Mitgliedstaaten können den Grundsatz auf Darstellung und Offenlegung beschränken. Gerade von dieser Option hat der Gesetzgeber aber keinen Gebrauch gemacht, so dass sich der Wesentlichkeitsgrundsatz richtlinienkonform und in Fortführung bisherigen GoB-Verständnisses auch auf Ansatz, Bewertung und Konsolidierung bezieht. Der AK Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft (BB 2014, S. 2731) sieht hier die Gefahr, einzelne Bilanzierende könnten unter Hinweis auf die Richtlinie argumentieren, auf den Ansatz unwesentlicher Schulden zu verzichten; daher solle der Gesetzgeber zumindest beim Ansatz von Schulden den Wesentlichkeitsgrundsatz einschränken. Ich sehe nicht, wie dem vom AK aufgezeigten Problem – das sich m. E. nur auf den Rückstellungsbereich beziehen kann - durch eine gesetzliche Regelung beizukommen wäre. Wer aufgrund wirtschaftlicher Schwierigkeiten Rückstellungen nicht passivieren will, wird Argumente auf der Ermessensebene der Wahrscheinlichkeit künftiger Inanspruchnahme suchen. Dabei wird es von vornherein nur um wesentliche Sachverhalte gehen.

Demzufolge bleibt in der Interpretation des ungeschriebenen Wesentlichkeitsgrundsatzes alles beim Alten: Kleinstbeträge beim Anlagevermögen müssen weder inventarisiert noch angesetzt werden („geringstwertige Wirtschaftsgüter“), geringwertige Wirtschaftsgüter können sofort abgeschrieben werden, und die handelsrechtliche Zulässigkeit der Poolabschreibung ist weiterhin einzelfallabhängig zu prüfen. Schulden sind ungeachtet ihrer Wesentlichkeit vollständig aufzunehmen, im Rückstellungsbereich bleibt es hier bei den notwendigen Ermessensentscheidungen.

Das einzige Manko der Nichtkodifizierung von in der Bilanzrichtlinie vorgegebenen GoB könnte darin gesehen werden, dass ein mit den GoB nicht vertrauter Anwender oder Abschlussadressat von der Gültigkeit des Wesentlichkeitsgrundsatzes im deutschen HGB nicht unmittelbar erfährt. Das mag den Erklärungsaufwand und damit die Informationskosten erhöhen.

Im Hinblick auf die „Darstellung“ könnte der Wesentlichkeitsgrundsatz bei der Neudefinition der Umsatzerlöse und ihres Verhältnisses zu den sonstigen be-

trieblichen Erträgen (Vermietung, Personalumsätze) größere Bedeutung erlangen; siehe hierzu die Kommentierung zu § 277 Abs. 1 HGB.

7.2 Wirtschaftliche Betrachtungsweise

Auch die Richtlinienvorgabe einer Bilanzierung „unter Berücksichtigung des wirtschaftlichen Gehalts des betreffenden Geschäftsvorfalles oder der betreffenden Vereinbarung“ (Art. 6 Abs. 1 Buchst. h) der Bilanzrichtlinie) ist vom Gesetzgeber nicht explizit übernommen worden, erneut unter Hinweis auf bisheriges GoB-Verständnis (RegE, S. 48). Das ist zutreffend (vgl. nur Moxter, Grundsätze ordnungsgemäßer Rechnungslegung, 2003, S. 15 ff.) und kommt etwa bei der Zurechnung von Vermögensgegenständen (§ 246 Abs. 1 Satz 2 HGB) zum Ausdruck. Die explizite Kodifizierung eines Grundsatzes hätte auch an den Diskussionen um die zutreffende Abbildung mehr oder weniger komplexer Vereinbarungen (z. B. Leasing, Verkauf mit Rückkaufoption) kaum etwas geändert.

7.3 Abweichung von Richtlinienbestimmungen bei Verstoß gegen true and fair view

Der von Art. 4 Abs. 3 der Bilanzrichtlinie (insoweit unverändert zu Art. 2 Abs. 3 und 4 der 4. EG-Richtlinie) geforderte true and fair view-Grundsatz (Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage, auch als „Generalnorm“ bezeichnet) war vom Gesetzgeber mit dem damaligen BiRiLiG 1985 durch § 264 Abs. 2 Satz 1, 2 HGB zutreffend umgesetzt. Darüber hinaus sieht Art. 4 Abs. 4 der Bilanzrichtlinie (insoweit unverändert zu Art. 2 Abs. 5 der 4. EG-Richtlinie) die Pflicht vor, von den Bestimmungen der Richtlinie abzuweichen, wenn bei deren Anwendung ein solches Bild nicht vermittelt werden könne. Diese Richtlinienvorgabe war weder mit dem BiRiLiG noch ist sie jetzt mit dem BilRUG umgesetzt worden. Der AK Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft (BB 2014, S. 2732) sieht darin u. a. unter Hinweis auf § 252 Abs. 2 HGB EU-rechtlich keine Bedenken. Andererseits ist nicht ausgeschlossen, dass die Diskussion um diesen Punkt wieder neu entfacht wird (vgl. etwa *Wengerofsky*, DB 2015, 873).

8. Was kommt als Nächstes?

Der Reformreifer ist ja nicht gerade gering: 2009 musste die Praxis das BilMoG verdauen, 2012 das MicroBiG und jetzt eben das BilRUG, und auch zwischendrin gab es noch kleinere Änderungen. Doch damit nicht genug, es stehen wei-

tere Gesetzesänderungen an, die sich auf die Rechnungslegung auswirken können.

Bürokratieentlastungsgesetz. Die Bundesregierung hat am 27.2.2015 (Vorabveröffentlichung im Internet, später BR-Drucks. 130/115 v. 27. 3. 2015 = BT-Drucks. 18/4948 v. 20. 5. 2015) den Regierungsentwurf eines Bürokratieentlastungsgesetzes veröffentlicht. Nach kurzer parlamentarischer Beratung hat der Bundestag am 2.7.2015 den Gesetzentwurf der Bundesregierung zur Entlastung insbesondere der mittelständischen Wirtschaft von Bürokratie in der vom Wirtschaftsausschuss (minimal) geänderten Fassung (BT-Drucks. 18/5418) angenommen. Mit dem Gesetz werden u.a. die Grenzbeträge für steuerliche und handelsrechtliche Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten (§ 241a Satz 1 HGB, § 141 Abs. 1 Satz 1 AO) angehoben. Das Gesetz tritt per 1.1.2016 in Kraft. Damit sind die Änderungen zeitgleich mit denen des BilRUG anzuwenden.

Zinssatz zur Abzinsung langfristiger Rückstellungen, insbesondere Pensionsrückstellungen. Die aktuelle Niedrigzinsphase hat auch zu einem Rückgang der Durchschnittszinssätze geführt, die für die Rückstellungsbewertung einschlägig sind. Langfristige Rückstellungen müssen so mit einem höheren Buchwert angesetzt werden, was im Bereich der Pensionsverpflichtungen bei vielen Unternehmen zu deutlich höherem Aufwand führt. Das Problem ist auf politischer Ebene adressiert worden. Der Bundestag hat das Thema im Zusammenhang mit dem BilRUG zwar aufgenommen, aber noch nicht einer Lösung zugeführt. Im Gespräch ist, die Jahre für die Durchschnittsberechnung des Zinssatzes (§ 253 Abs. 2 Satz 1 HGB, bisher 7 Jahre) deutlich zu erhöhen. S. auch BR-Drucks. 285/15 v. 19. 6. 2015.

Referentenentwurf Abschlussprüfungsreformgesetz (AReG). Veranlasst durch die EU-Abschlussprüferreform hat das BMJV am 27.3.2015 den Referentenentwurf zur Umsetzung der Änderungsrichtlinie über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen (2006/43/EG) sowie der Ausführung der unmittelbar anwendbaren EU-Abschlussprüfer-Verordnung (Nr. 537/2014) vorgelegt. Änderungen betreffen u.a. die Prüfer-Rotation, den Prüfungsbericht und auch den Bestätigungsvermerk.

Regierungsentwurf Abschlussprüferaufsichtsreformgesetz (APAReG). Der berufs- und aufsichtsrechtliche Teil der EU-Abschlussprüferreform soll durch das Abschlussprüferaufsichtsreformgesetz (APAReG) umgesetzt werden. Das Bundeskabinett hat am 1.7.2015 den Gesetzentwurf beschlossen, der berufs- und aufsichtsrechtliche Teile umsetzt (im Wesentlichen: Änderungen an der Wirtschaftsprüferordnung). Die bisherige Aufsicht (APAK) wird in eine berufs-

standsunabhängige und selbstständige Abschlussprüferaufsichtsstelle beim Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle (BAFA) überführt.

Ferner sieht der Gesetzentwurf neue oder strengere Regelungen zum Qualitätssicherungssystem, zu den Unabhängigkeitsanforderungen an Abschlussprüfer und zu Dokumentationspflichten vor. Damit geht auch eine Reform der Sanktionierung von Berufspflichtverstößen einher.

Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Transparenzrichtlinie-Änderungsrichtlinie (Richtlinie 2013/50/EU). Die EU hat am 6.11.2013 die Richtlinie zur Harmonisierung der Transparenzanforderungen veröffentlicht (ABl. L 294), die bis Ende November 2015 in nationales Recht umgesetzt werden muss. Die Bundesregierung hat hierzu am 26.5.2015 den Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Transparenzrichtlinie-Änderungsrichtlinie vorgelegt (BT-Drucks. 18/5010). Der Regierungsentwurf befindet sich derzeit in der parlamentarischen Beratung. Wesentlicher Inhalt des Entwurfs ist der Bereich der Stimmrechtsmeldungen (§§ 21, 25, 25a WpHG-E, Regelung der Tochterunternehmenseigenschaft sowie deren Wegfall (§ 22a WpHG-E) und die Streichung der Verpflichtung zur Erstellung von Zwischenmitteilungen (§ 37x WpHG).

Richtlinie über die Offenlegung nichtfinanzieller und die Diversität betreffender Informationen durch bestimmte große Unternehmen und Gruppen (Richtlinie 2014/95/EU). Die sog. **CSR-Richtlinie** ergänzt die EU-Bilanzrichtlinie (Richtlinie 2013/34/EU) hinsichtlich erweiterter Angaben im (Konzern-)Lagebericht. Betroffen sind vor allem kapitalmarktorientierte Unternehmen mit mehr als 500 Beschäftigten. Die erweiterten Angaben im (Konzern-)Lagebericht beziehen sich auf eine nichtfinanzielle Erklärung, die zum Verständnis des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses, der Unternehmenslage sowie der Auswirkungen der Unternehmenstätigkeit dienen muss.

Große kapitalmarktorientierte Unternehmen müssen zusätzlich im Rahmen der Berichterstattung über die Unternehmensführung eine Beschreibung des Diversitätskonzepts offenlegen. Sofern ein solches Konzept nicht existiert, bedarf es einer Erläuterung in der Erklärung.

Die Richtlinie ist bis 6.12.2016 umzusetzen, die Erstanwendung der dann in nationales Recht umgesetzten Regelungen ist vorgesehen für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1.1.2017 beginnen. In einem ersten Aufschlag hat das BMJV ein kurzes Konzeptpapier „zur Umsetzung der CSR-Richtlinie – Reform des Lageberichts“ veröffentlicht und um Stellungnahme bis zum 10.7.2015 gebeten. Sodann solle ein Referentenentwurf vorbereitet werden.

Teil B – HGB

Erstes Buch: Handelsstand

Zweiter Abschnitt: Handelsregister; Unternehmensregister

[§§ 1 - 8a nicht abgedruckt]

§ 8b Unternehmensregister

- (1) Das Unternehmensregister wird vorbehaltlich einer Regelung nach § 9a Abs. 1 vom Bundesministerium der Justiz elektronisch geführt.
- (2) Über die Internetseite des Unternehmensregisters sind zugänglich:
 1. Eintragungen im Handelsregister und deren Bekanntmachung und zum Handelsregister eingereichte Dokumente;
 2. Eintragungen im Genossenschaftsregister und deren Bekanntmachung und zum Genossenschaftsregister eingereichte Dokumente;
 3. Eintragungen im Partnerschaftsregister und deren Bekanntmachung und zum Partnerschaftsregister eingereichte Dokumente;
 4. Unterlagen der Rechnungslegung nach den §§ 325 und 339 **sowie Unterlagen nach § 341w**, soweit sie bekannt gemacht wurden;
 5. gesellschaftsrechtliche Bekanntmachungen im Bundesanzeiger;
 6. im Aktionärsforum veröffentlichte Eintragungen nach § 127a des Aktiengesetzes;
 7. Veröffentlichungen von Unternehmen nach dem Wertpapierhandelsgesetz oder dem Vermögensanlagengesetz im Bundesanzeiger, von Bietern, Gesellschaften, Vorständen und Aufsichtsräten nach dem Wertpapiererwerbs- und Übernahmegesetz im Bundesanzeiger sowie Veröffentlichungen nach der Börsenzulassungs-Verordnung im Bundesanzeiger;
 8. Bekanntmachungen und Veröffentlichungen von Kapitalverwaltungsgesellschaften und extern verwalteten Investmentgesellschaften nach dem Kapitalanlagegesetzbuch, dem Investmentgesetz und dem Investmentsteuergesetz im Bundesanzeiger;

9. Veröffentlichungen und sonstige der Öffentlichkeit zur Verfügung gestellte Informationen nach den §§ 2b, 15 Abs. 1 und 2, § 15a Abs. 4, § 26 Abs. 1, §§ 26a, 29a Abs. 2, §§ 30e, 30f Abs. 2, § 37v Abs. 1 bis § 37x Abs. 1, §§ 37y, 37z Abs. 4 und § 41 Abs. 4a des Wertpapierhandelsgesetzes, sofern die Veröffentlichung nicht bereits über Nummer 4 oder Nummer 7 in das Unternehmensregister eingestellt wird;
 10. Mitteilungen über kapitalmarktrechtliche Veröffentlichungen an die Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht, sofern die Veröffentlichung selbst nicht bereits über Nummer 7 oder Nummer 9 in das Unternehmensregister eingestellt wird;
 11. Bekanntmachungen der Insolvenzgerichte nach § 9 der Insolvenzordnung, ausgenommen Verfahren nach dem Neunten Teil der Insolvenzordnung.
- (3) ¹Zur Einstellung in das Unternehmensregister sind dem Unternehmensregister zu übermitteln:
1. die Daten nach Absatz 2 Nr. 4 bis 8 und die nach § 326 Absatz 2 von einer Kleinstkapitalgesellschaft hinterlegten Bilanzen durch den Betreiber des Bundesanzeigers;
 2. die Daten nach Absatz 2 Nr. 9 und 10 durch den jeweils Veröffentlichungspflichtigen oder den von ihm mit der Veranlassung der Veröffentlichung beauftragten Dritten.
- ²Die Landesjustizverwaltungen übermitteln die Daten nach Absatz 2 Nr. 1 bis 3 und 11 zum Unternehmensregister, soweit die Übermittlung für die Eröffnung eines Zugangs zu den Originaldaten über die Internetseite des Unternehmensregisters erforderlich ist. ³Die Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht überwacht die Übermittlung der Veröffentlichungen und der sonstigen der Öffentlichkeit zur Verfügung gestellten Informationen nach den §§ 2b, 15 Abs. 1 und 2, § 15a Abs. 4, § 26 Abs. 1, §§ 26a, 29a Abs. 2, §§ 30e, 30f Abs. 2, § 37v Abs. 1 bis § 37x Abs. 1, §§ 37y, 37z Abs. 4 und § 41 Abs. 4a des Wertpapierhandelsgesetzes an das Unternehmensregister zur Speicherung und kann Anordnungen treffen, die zu ihrer Durchsetzung geeignet und erforderlich sind. ⁴Die Bundesanstalt kann die gebotene Übermittlung der in Satz 3 genannten Veröffentlichungen, der Öffentlichkeit zur Verfügung gestellten Informationen und Mitteilung auf Kosten des Pflichtigen vornehmen, wenn die Übermittlungspflicht nicht, nicht richtig, nicht vollständig oder nicht in der vorgeschriebenen Weise erfüllt wird. ⁵Für die Überwachungstätig-

keit der Bundesanstalt gelten § 4 Abs. 3 Satz 1 und 3, Abs. 7, 9 und 10, § 7 und § 8 des Wertpapierhandelsgesetzes entsprechend.

- (4) ¹Die Führung des Unternehmensregisters schließt die Erteilung von Ausdrucken sowie die Beglaubigung entsprechend § 9 Abs. 3 und 4 hinsichtlich der im Unternehmensregister gespeicherten Unterlagen der Rechnungslegung im Sinn des Absatzes 2 Nr. 4 ein. ²Gleiches gilt für die elektronische Übermittlung von zum Handelsregister eingereichten Schriftstücken nach § 9 Abs. 2, soweit sich der Antrag auf Unterlagen der Rechnungslegung im Sinn des Absatzes 2 Nr. 4 bezieht; § 9 Abs. 3 gilt entsprechend.

I Begründung RegE, S. 66

Zu Abs. 2 Nr. 4

Die Änderung in § 8b ist eine Folgeänderung zur Einfügung eines Dritten Unterabschnitts in den Vierten Abschnitt des Dritten Buchs des Handelsgesetzbuchs im Zusammenhang mit der Einführung einer Berichtspflicht bestimmter Unternehmen des Rohstoffsektors über ihre Zahlungen an staatliche Stellen und dient der Umsetzung von Art. 45 der Richtlinie 2013/34/EU.

Nach Art. 45 der Richtlinie 2013/34/EU muss die Offenlegung der entsprechenden Berichte in gleicher Weise wie die Offenlegung der Jahres- und Konzernabschlüsse erfolgen. § 341w HGB-E sieht daher die Offenlegung in elektronischer Form im Bundesanzeiger vor. Die betroffenen Unternehmen haben die Zahlungsberichte und Konzernzahlungsberichte elektronisch beim Betreiber des Bundesanzeigers einzureichen und einen Bekanntmachungsauftrag zu erteilen. Neben der Bekanntmachung ist aber auch eine dauerhafte Speicherung im Unternehmensregister notwendig, um Art. 45 der Richtlinie 2013/34/EU umzusetzen. Daher sieht § 8b HGB-E vor, dass die nach § 341w HGB-E bekannt zu machenden Zahlungsberichte und Konzernzahlungsberichte auch dem Unternehmensregister übermittelt werden (§ 8b Abs. 3 Nr. 1 HGB) und anschließend dort verfügbar sind (§ 8b Abs. 2 Nr. 4 HGB-E).

II Kommentierung

- 1 Von der Berichtspflicht nach § 341w HGB sind nur rd. 60 Unternehmen aus den Branchen Bergbau/Steine und Erden betroffen. Ihre Berichte über Zahlungen an staatliche Stellen sind nicht Bestandteil des Abschlusses und Lageberichts, aber wie diese zugänglich zu machen.

[§§ 9 – 104 nicht abgedruckt]

Zweites Buch: Handelsgesellschaften und stille Gesellschaften

[§§ 105 – 237 nicht abgedruckt]

Drittes Buch: Handelsbücher

Erster Abschnitt: Vorschriften für alle Kaufleute

Erster Unterabschnitt: Buchführung; Inventar

§ 238 Buchführungspflicht

- (1) ¹Jeder Kaufmann ist verpflichtet, Bücher zu führen und in diesen seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich zu machen. ²Die Buchführung muss so beschaffen sein, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln kann. ³Die Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen.
- (2) Der Kaufmann ist verpflichtet, eine mit der Urschrift übereinstimmende Wiedergabe der abgesandten Handelsbriefe (Kopie, Abdruck, Abschrift oder sonstige Wiedergabe des Wortlauts auf einem Schrift-, Bild- oder anderen Datenträger) zurückzubehalten.

§ 239 Führung der Handelsbücher

- (1) ¹Bei der Führung der Handelsbücher und bei den sonst erforderlichen Aufzeichnungen hat sich der Kaufmann einer lebenden Sprache zu bedienen. ²Werden Abkürzungen, Ziffern, Buchstaben oder Symbole verwendet, muss im Einzelfall deren Bedeutung eindeutig festliegen.
- (2) Die Eintragungen in Büchern und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen müssen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden.
- (3) ¹Eine Eintragung oder eine Aufzeichnung darf nicht in einer Weise verändert werden, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist. ²Auch solche Veränderungen dürfen nicht vorgenommen werden, deren Beschaffenheit es ungewiss lässt, ob sie ursprünglich oder erst später gemacht worden sind.

- (4) ¹Die Handelsbücher und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen können auch in der geordneten Ablage von Belegen bestehen oder auf Datenträgern geführt werden, soweit diese Formen der Buchführung einschließlich des dabei angewandten Verfahrens den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechen. ²Bei der Führung der Handelsbücher und der sonst erforderlichen Aufzeichnungen auf Datenträgern muss insbesondere sichergestellt sein, dass die Daten während der Dauer der Aufbewahrungsfrist verfügbar sind und jederzeit innerhalb angemessener Frist lesbar gemacht werden können. ³Absätze 1 bis 3 gelten sinngemäß.

§ 240 Inventar

- (1) Jeder Kaufmann hat zu Beginn seines Handelsgewerbes seine Grundstücke, seine Forderungen und Schulden, den Betrag seines baren Geldes sowie seine sonstigen Vermögensgegenstände genau zu verzeichnen und dabei den Wert der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden anzugeben.
- (2) ¹Er hat demnächst für den Schluss eines jeden Geschäftsjahrs ein solches Inventar aufzustellen. ²Die Dauer des Geschäftsjahrs darf zwölf Monate nicht überschreiten. ³Die Aufstellung des Inventars ist innerhalb der einem ordnungsmäßigen Geschäftsgang entsprechenden Zeit zu bewirken.
- (3) ¹Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens sowie Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe können, wenn sie regelmäßig ersetzt werden und ihr Gesamtwert für das Unternehmen von nachrangiger Bedeutung ist, mit einer gleich bleibenden Menge und einem gleich bleibenden Wert angesetzt werden, sofern ihr Bestand in seiner Größe, seinem Wert und seiner Zusammensetzung nur geringen Veränderungen unterliegt. ²Jedoch ist i. d. R. alle drei Jahre eine körperliche Bestandsaufnahme durchzuführen.
- (4) Gleichartige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens sowie andere gleichartige oder annähernd gleichwertige bewegliche Vermögensgegenstände und Schulden können jeweils zu einer Gruppe zusammengefasst und mit dem gewogenen Durchschnittswert angesetzt werden.

§ 241 Inventurvereinfachungsverfahren

- (1) ¹Bei der Aufstellung des Inventars darf der Bestand der Vermögensgegenstände nach Art, Menge und Wert auch mit Hilfe anerkannter mathematisch-statistischer Methoden aufgrund von Stichproben ermittelt werden. ²Das Verfahren muss den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechen. ³Der Aussagewert des auf diese Weise aufgestellten Inventars muss dem Aussagewert eines aufgrund einer körperlichen Bestandsaufnahme aufgestellten Inventars gleichkommen.
- (2) Bei der Aufstellung des Inventars für den Schluss eines Geschäftsjahrs bedarf es einer körperlichen Bestandsaufnahme der Vermögensgegenstände für diesen Zeitpunkt nicht, soweit durch Anwendung eines den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechenden anderen Verfahrens gesichert ist, dass der Bestand der Vermögensgegenstände nach Art, Menge und Wert auch ohne die körperliche Bestandsaufnahme für diesen Zeitpunkt festgestellt werden kann.
- (3) In dem Inventar für den Schluss eines Geschäftsjahrs brauchen Vermögensgegenstände nicht verzeichnet zu werden, wenn
 1. der Kaufmann ihren Bestand aufgrund einer körperlichen Bestandsaufnahme oder aufgrund eines nach Absatz 2 zulässigen anderen Verfahrens nach Art, Menge und Wert in einem besonderen Inventar verzeichnet hat, das für einen Tag innerhalb der letzten drei Monate vor oder der ersten beiden Monate nach dem Schluss des Geschäftsjahrs aufgestellt ist, und
 2. aufgrund des besonderen Inventars durch Anwendung eines den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechenden Fortschreibungs- oder Rückrechnungsverfahrens gesichert ist, dass der am Schluss des Geschäftsjahrs vorhandene Bestand der Vermögensgegenstände für diesen Zeitpunkt ordnungsgemäß bewertet werden kann.

§ 241a Befreiung von der Pflicht zur Buchführung und Erstellung eines Inventars

¹Einzelkaufleute, die an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren nicht mehr als **jeweils** 500 000 Euro Umsatzerlöse und **jeweils** 50 000 Euro Jahresüberschuss aufweisen, brauchen die §§ 238 bis 241 nicht anzuwenden. ²Im Fall der Neugründung treten die Rechtsfolgen schon ein, wenn die Werte des Satzes 1 am ersten Abschlussstichtag nach der Neugründung nicht überschritten werden.

I Begründung RegE, S. 66

Mit der Einfügung des Wortes „jeweils“ wird redaktionell klargestellt, dass für das Überschreiten der in § 241 Satz 1 HGB genannten Schwellenwerte nicht die aufgerechneten Beträge von zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren maßgeblich sind. Das entspricht der Intention des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes vom 25. 5. 2009 (BGBl I S. 1102) (BilMoG). Abzustellen ist vielmehr auf die letzten zwölf Monate vor dem Abschluss des Geschäftsjahres. Die Klarstellung erleichtert den hier betroffenen Kleinstgewerbetreibenden die Selbsteinstufung.

II Kommentierung

- 1 **Redaktionelle Anpassung.** Die mit dem BilMoG eingeführte Befreiung kleiner Einzelkaufleute von Buchführungs- und Inventaraufstellungspflichten sowie von der Pflicht zur Aufstellung des Jahresabschlusses (§ 242 Abs. 4 HGB) wird redaktionell angepasst. Damit soll klargestellt werden, dass es sich bei den Schwellenwerten Umsatzerlöse und Jahresüberschuss nicht um kumulierte Werte über zwei Geschäftsjahre handelt. Nach meinem Kenntnisstand hat das allerdings bislang auch niemand behauptet.
- 2 **Bürokratienteilungsgesetz, Anhebung der Schwellenwerte.** Nach dem Bürokratienteilungsgesetz (s. auch oben Kapitel A) 8 werden die Schwellenwerte

- Umsatzerlöse von 500.000 € auf 600.000 € und
- Jahresüberschuss von 50.000 € auf 60.000 € erhöht.

Die Änderung wirken in Geschäftsjahren, die nach dem 31. 12. 2015 beginnen; bei kalendergleichem Geschäftsjahr also in 2016. Damit hätte diese Änderung den gleichen Erstanwendungszeitpunkt wie das BilRUG.

- 3 Übergang von alten zu neuen Schwellenwerten.** Eine explizite Übergangsvorschrift enthält das Bürokratieentlastungsgesetz nicht. Folglich sind das Geschäftsjahr 2015 und das Vergleichsvorjahr 2014 mit den *alten* Schwellenwerten zu würdigen. Werden beide Schwellenwerte in beiden Geschäftsjahren unterschritten, entfällt für 2016 die Buchführungs-, Inventaraufstellungs- und Jahresabschlussaufstellungspflicht (vgl. *Rätke*, BBK 2010, S. 951, 953). Für das Geschäftsjahr 2016 gelten dann die neuen Schwellenwerte (600.000 € Umsatzerlöse, 60.000 € Jahresüberschuss). Konnte ein kleiner Einzelkaufmann die Befreiung für 2016 in Anspruch nehmen, muss er insoweit nur das Geschäftsjahr 2016 nach den *neuen* Schwellenwerten beurteilen, um auch für 2017 befreit zu bleiben; in seinem Vergleichsvorjahr 2015 hat er ja sogar die alten, niedrigeren Schwellenwerte unterschritten. Lag jedoch ein Einzelkaufmann bislang bei jährlichen Umsatzerlösen von z. B. 550.000 € und Jahresüberschüssen von z. B. 55.000 €, so war er bislang nicht befreit. Er beurteilt nun das Geschäftsjahr 2016 und das Vergleichsvorjahr 2015 nach den *neuen* Schwellenwerten. Die Rechtsfolge der Befreiung tritt dann für das Geschäftsjahr 2017 erstmals ein. Z.T. wird auch die Auffassung vertreten, es reiche für das zweite Geschäftsjahr (im Beispiel 2016) eine überschlägige Rechnung aus, so dass die Rechtsfolge der Befreiung schon für 2016 in Anspruch genommen werden könne (vgl. *Winkeljohann/Lawall* Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl. 2014, § 241a Rz. 8; a. A. *Rätke*, BBK 2010, S. 951, 953 sowie *Hoffmann/Lüdenbach*, NWB-Kommentar Bilanzierung, 6. Aufl. 2015, § 241a Rz. 2 jeweils mit der Begründung, dass Prognosen/überschlägige Rechnungen vom Wortlaut nicht gedeckt sind und vor allem bei sich dann ggf. doch ergebender Buchführungspflicht diese zeitnah gar nicht mehr möglich ist und insoweit ein Verstoß gegen GoB vorläge).
- 4 Änderung auch des § 141 AO.** Parallel zu der Anhebung der Schwellenwerte in § 241a Satz 1 HGB werden durch das Bürokratieentlastungsgesetz auch die Grenzwerte Umsatzerlöse und Gewinn aus Gewerbebetrieb in § 141 der Abgabenordnung (AO) von 500.000 €/50.000 € auf 600.000 €/60.000 € angehoben.

Zweiter Unterabschnitt: Eröffnungsbilanz; Jahresabschluss

Erster Titel: Allgemeine Vorschriften

§ 242 Pflicht zur Aufstellung

- (1) ¹Der Kaufmann hat zu Beginn seines Handelsgewerbes und für den Schluss eines jeden Geschäftsjahrs einen das Verhältnis seines Vermögens und seiner Schulden darstellenden Abschluss (Eröffnungsbilanz, Bilanz) aufzustellen. ²Auf die Eröffnungsbilanz sind die für den Jahresabschluss geltenden Vorschriften entsprechend anzuwenden, soweit sie sich auf die Bilanz beziehen.
- (2) Er hat für den Schluss eines jeden Geschäftsjahrs eine Gegenüberstellung der Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahrs (Gewinn- und Verlustrechnung) aufzustellen.
- (3) Die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung bilden den Jahresabschluss.
- (4) ¹Die Absätze 1 bis 3 sind auf Einzelkaufleute im Sinn des § 241a nicht anzuwenden. ²Im Fall der Neugründung treten die Rechtsfolgen nach Satz 1 schon ein, wenn die Werte des § 241a Satz 1 am ersten Abschlussstichtag nach der Neugründung nicht überschritten werden.

§ 243 Aufstellungsgrundsatz

- (1) Der Jahresabschluss ist nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen.
- (2) Er muss klar und übersichtlich sein.
- (3) Der Jahresabschluss ist innerhalb der einem ordnungsmäßigen Geschäftsgang entsprechenden Zeit aufzustellen.

§ 244 Sprache; Währungseinheit

Der Jahresabschluss ist in deutscher Sprache und in Euro aufzustellen.

§ 245 Unterzeichnung

¹Der Jahresabschluss ist vom Kaufmann unter Angabe des Datums zu unterzeichnen. ²Sind mehrere persönlich haftende Gesellschafter vorhanden, so haben sie alle zu unterzeichnen.