

de lege lata	Richtlinie 2013/34/EU (RL)	Empfehlung des HGB-FA	Referententwurf BiIRUG (BiIRUG-E)	Anmerkungen
Artikel 1 Änderung des Handelsgesetzbuchs				
§ 240 Abs. 3 i.V.m. § 256 HGB Zulässigkeit der Festbewertung für Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens sowie Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, wenn sie regelmäßig ersetzt werden und ihr Gesamtwert für das Unternehmen von nachrangiger Bedeutung ist, sofern ihr Bestand in seiner Größe, seinem Wert und seiner Zusammensetzung nur geringen Veränderungen unterliegt. Durchführung einer körperlichen Bestandsaufnahme alle drei Jahre.	Keine Regelung zur Festbewertung	Keine HGB-Änderung, da Einklang mit dem Grundsatz der Wesentlichkeit gegeben sein dürfte	-	-
§ 246 Abs. 1 Satz 2, 3 HGB Vermögensgegenstände sind in der Bilanz des Eigentümers aufzunehmen; ist ein Vermögensgegenstand nicht dem Eigentümer, sondern einem anderen wirtschaftlich zuzurechnen, hat dieser ihn in seiner Bilanz auszuweisen. Schulden sind in die Bilanz des Schuldners aufzunehmen.	Art. 6 Abs. 1 (h) Posten der Gewinn- und Verlustrechnung sowie der Bilanz werden unter Berücksichtigung des wirtschaftlichen Gehalts des betreffenden Geschäftsvorfalles oder der betreffenden Vereinbarung bilanziert und dargestellt.	Keine HGB-Änderung	-	-
§ 246 Abs. 2 Satz 2 HGB Vermögensgegenstände, die dem Zugriff aller übrigen Gläubiger entzogen sind und ausschließlich der Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen oder vergleichbaren langfristig fälligen Verpflichtungen dienen, sind mit diesen Schulden zu verrechnen; entsprechend ist mit den zugehörigen Aufwendungen und Erträgen aus der Abzinsung und aus dem zu verrechnenden Vermögen zu verfahren.	-	Klarstellung (ggf. in den Gesetzesmaterialien), ob eigene Anteile Deckungsvermögen sein können. Bejahendenfalls, wie der Konflikt zwischen der Verrechnung mit dem Eigenkapital oder der Verrechnung mit den Altersversorgungsverpflichtungen zu lösen ist (§§ 272 Abs. 1a, 301 Abs. 4 HGB vs. § 246 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB).	-	Der Empfehlung wurde nicht gefolgt
Latente Steuern in der Bilanz der Einzelkaufleute	-	Klarstellung zum Ansatz und zur Bewertung von passiven latenten Steuern in der Bilanz der Einzelkaufleute und Unternehmen, die § 274 HGB nicht (freiwillig) anwenden. Im Falle einer Ansatzpflicht sollte klargestellt werden, ob die gebildete (Steuer-) Rückstellung abzuzinsen ist, ob aktive Latenzen/Verlustvorträge rückstellungsmindernd zu berücksichtigen sind und welches Konzept dabei gilt (timing- oder temporary-Konzept). Position des HGB-FA: Ansatzpflicht für passive latente Steuern.	-	Der Empfehlung wurde nicht gefolgt
Wesentlichkeit als nicht kodifizierter GoB-Grundsatz	Art. 6 Abs. 1 j) 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.	Keine HGB-Änderung, da bereits als nicht kodifizierter GoB vorhanden	-	Es soll kein expliziter Wesentlichkeitsgrundsatz kodifiziert werden, der Bezug auf die Wesentlichkeit in den Einzelvorschriften bleibt erhalten
§ 252 Abs. 2 HGB Von den allgemeinen Grundsätzen darf nur in begründeten Ausnahmefällen abgewichen werden.	Art. 4 Abs. 4 Ist in Ausnahmefällen die Anwendung einer Bestimmung dieser Richtlinie mit der Anforderung nach Absatz 3 unvereinbar, so wird die betreffende Bestimmung nicht angewandt, um sicherzustellen, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens vermittelt wird. Die Nichtanwendung einer Bestimmung ist im Anhang anzugeben und zu begründen und ihr Einfluss auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens darzulegen. Die Mitgliedstaaten können die Ausnahmefälle festlegen und die entsprechenden Ausnahmeregelungen vorgeben, die in diesen Fällen zur Anwendung kommen.	Keine HGB-Änderung Klarstellung in Gesetzesmaterialien, dass PoC-Methode nach HGB nicht – auch nicht nach § 252 Abs. 2 HGB – zulässig ist.	-	-
§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB Verbindlichkeiten sind zu ihrem Erfüllungsbetrag und Rückstellungen in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrages anzusetzen.	Art. 12 Abs. 12 Unterabs. 3 Eine Rückstellung stellt den besten Schätzwert von Aufwendungen dar, die wahrscheinlich eintreten werden, bzw. im Falle einer Verbindlichkeit den Betrag, der zu ihrer Abgeltung am Bilanzstichtag erforderlich ist. Rückstellungen dürfen keine Wertberichtigungen zu Aktivposten darstellen.	Keine HGB-Änderung Explizite Regelung hinsichtlich der Darstellung von Rückstellungen als Wertberichtigungen zu Aktivposten dürfte entbehrlich sein.	-	-

de lege lata	Richtlinie 2013/34/EU (RL)	Empfehlung des HGB-FA	Referentenentwurf BiRUG (BiRUG-E)	Anmerkungen
§ 253 Abs. 1 Satz 6 HGB In diesem Fall [betrifft Kleinstkapitalgesellschaften] erfolgt die Bewertung der Vermögensgegenstände nach Satz 1, auch soweit eine Verrechnung nach § 246 Absatz 2 Satz 2 vorgesehen ist.	Art. 36 Abs. 3 Die Mitgliedstaaten dürfen die Anwendung von Artikel 8 [Bewertung zum beizulegenden Zeitwert] auf Kleinunternehmen, die Gebrauch von einer Befreiung nach den Absätzen 1 und 2 dieses Artikels machen, weder gestatten noch vorschreiben.	Änderung der Formulierung: „In diesem Fall“ bezieht sich auf Satz 5, wonach Kleinstkapitalgesellschaften eine Bewertung zum beizulegenden Zeitwert nur vornehmen dürfen, wenn sie von keiner der für sie zulässigen Erleichterungen Gebrauch machen. „In diesem Fall“ heißt also, „im Fall der Bewertung zum beizulegenden Zeitwert“, gemeint wird aber „im Fall der Inanspruchnahme der für Kleinstkapitalgesellschaften vorgesehenen Erleichterungen“. Anstatt „In diesem Fall“ wäre z.B. folgende Formulierung denkbar: „Wird von mindestens einer der in Satz 5 genannten Erleichterungen Gebrauch gemacht, ...“	Art. 1 Nr. 3 a) In Absatz 1 Satz 6 werden die Wörter „In diesem Fall“ durch die Wörter „Macht eine Kleinstkapitalgesellschaft von mindestens einer der in Satz 5 genannten Erleichterungen Gebrauch“ ersetzt.	-
§ 253 Abs. 2 Satz 1 HGB Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr sind mit dem ihrer Restlaufzeit entsprechenden durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen sieben Geschäftsjahre abzuzinsen.		Klarstellung hinsichtlich der Zulässigkeit der Abzinsung von Rückstellungen mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr. Der Gesetzeswortlaut fordert explizit (nur) die Abzinsung von Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr, enthält jedoch keine Regelung hinsichtlich der Abzinsung von Rückstellungen mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr. Im Schrifttum wird vielfach die Meinung vertreten, dass die freiwillige Abzinsung von Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von einem Jahr und weniger zulässig ist, da laut Gesetz kein explizites Abzinsungsverbot besteht. Eine Klarstellung hierzu wäre wünschenswert.		Der Empfehlung wurde nicht gefolgt
§ 253 Abs. 3 Satz 1 und 2 HGB Bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, sind die Anschaffungs- oder die Herstellungskosten um planmäßige Abschreibungen zu vermindern. Der Plan muss die Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die Geschäftsjahre verteilen, in denen der Vermögensgegenstand voraussichtlich genutzt werden kann.	Art. 12 Abs. 11 In Ausnahmefällen, in denen die Nutzungsdauer des GoF oder von Entwicklungskosten nicht verlässlich geschätzt werden kann, werden diese Werte innerhalb eines vom Mitgliedstaat festzusetzenden höchstzulässigen Zeitraums abgeschrieben. Die Dauer dieses höchstzulässigen Zeitraums beträgt nicht weniger als fünf und nicht mehr als zehn Jahre. Im Anhang wird der Zeitraum erläutert, über den der GoF abgeschrieben wird.	HGB-Änderung Festlegung der maximal zulässigen Nutzungsdauer von GoF und von aktivierten Entwicklungskosten für den Fall, wenn sie nicht verlässlich geschätzt werden kann, auf zehn Jahre.	Art. 1 Nr. 3 b) Nach Absatz 3 Satz 2 werden die folgenden Sätze eingefügt: „Kann in Ausnahmefällen die voraussichtliche zeitliche Nutzung eines selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstands des Anlagevermögens nicht bestimmt werden, sind planmäßige Abschreibungen auf die Herstellungskosten über einen Zeitraum von mindestens fünf und höchstens zehn Jahren vorzunehmen. Satz 3 findet auf einen entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert entsprechende Anwendung.“	- Die RL spricht von der Nutzungsdauer von <i>Entwicklungskosten</i> , BiRUG von der Nutzung <i>eines selbst geschaffenen immater. VG</i> . Gemäß Anlagen III und IV der RL ist für Entwicklungskosten ein separater Posten in der Bilanz vorgesehen, der wohl analog zu den „Anlagen im Bau“ bei den materiellen VG zu verstehen ist. Dieser Posten war bereits in der 4. RL vorgesehen, wurde mit BilMoG jedoch nicht umgesetzt und soll auch mit BiRUG nicht umgesetzt werden. Dieses Thema wurde an das BMJV bereits adressiert. - Als Folgeänderung zur Einfügung der zwei Sätze in Abs. 3 sollte Abs. 5 entsprechend geändert werden: Ersetzen der Wörter „Absatz 3 Satz 3 oder 4“ durch die Wörter „Absatz 3 Satz 5 oder 6“.
§ 254 Bildung von Bewertungseinheiten		Klarstellung bzgl. des Wahlrechts zur Bildung von Bewertungseinheiten. Im Schrifttum wird mehrheitlich von einem Wahlrecht hinsichtlich der Bildung von Bewertungseinheiten ausgegangen. Diese Auffassung vertritt auch das IDW (vgl. IDW RS HFA 35, Tz. 12). Dennoch wäre eine Klarstellung hierzu wünschenswert.		Der Empfehlung wurde nicht gefolgt
§ 255 Abs. 1 Satz 3 HGB Anschaffungspreisminderungen sind abzusetzen	Art. 2 Nr. 6 Der Begriff „Anschaffungskosten“ beinhaltet den Einkaufspreis samt Nebenkosten, vermindert um alle zurechenbaren Anschaffungspreisminderungen	HGB-Änderung Einfügen der Worte „Alle zurechenbaren“ vor „Anschaffungspreisminderungen“ in § 255 Abs. 1 Satz 3 HGB	Art. 1 Nr. 4 In § 255 Absatz 1 Satz 3 wird vor dem Wort „Anschaffungspreisminderungen“ das Wort „Zurechenbare“ eingefügt.	-
§ 256 i.V.m. § 240 Abs. 4 HGB FIFO und LIFO oder gewogener Durchschnitt zulässig	Art 12 Abs. 9 Mitgliedstaatenwahlrecht: FIFO, LIFO, gewogener Durchschnitt oder ein Verfahren, das allgemein anerkannten bewährten Verfahren entspricht	Keine HGB-Änderung		-
§ 264 HGB Pflicht zur Aufstellung			Art. 1 Nr. 5 a) Die Überschrift wird wie folgt gefasst: „§ 264 Pflicht zur Aufstellung; Befreiung“	-

de lege lata	Richtlinie 2013/34/EU (RL)	Empfehlung des HGB-FA	Referentenentwurf BiRUG (BiRUG-E)	Anmerkungen
<p>§ 264 Abs. 1 Satz 5 Nr. 3 HGB</p> <p>Befreiung der Kleinstkapitalgesellschaften von der Verpflichtung zur Erstellung eines Anhangs, wenn sie</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. die in den §§ 251 und 268 Abs. 7 genannten Angaben [Haftungsverhältnisse] 2. die in § 285 Nr. 9 c) genannten Angaben [Organkredite und -vorschüsse] und 3. im Falle einer AktG oder KGaA die in § 160 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AktG genannten Angaben [eigene Aktien] unter der Bilanz angeben 	<p>Art. 36 Abs. 1 b)</p> <p>Befreiung der Kleinstkapitalgesellschaften von der Verpflichtung zur Erstellung eines Anhangs, sofern die nach Art. 16 Abs. 1 d) [Haftungsverhältnisse] und e) [Organkredite und -vorschüsse] der vorliegenden Richtlinie und Art. 24 Abs. 2 der Richtlinie 2012/30/EU [eigene Aktien] unter der Bilanz ausgewiesen werden</p>		<p>Art. 1 Nr. 5 b) aa)</p> <p>In Nummer 1 werden die Wörter „den §§ 251 und 268 Absatz 7“ durch die Angabe „§ 268 Absatz 7“ ersetzt.</p> <p>Art. 1 Nr. 5 b) bb)</p> <p>In Nummer 3 werden die Wörter „oder Kommanditgesellschaft auf Aktien die in § 160 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2“ durch die Wörter „die in § 160 Absatz 3 Satz 2“ ersetzt.</p>	<p>Vermutlich soll der Verweis auf § 251 gestrichen werden, da auf § 251 in § 268 Abs. 7 verwiesen wird.</p> <p>Die Richtlinie 2012/30/EU gilt für AG, nicht für KGaA, deswegen sollen KGaA auch dann von der Pflicht zur Erstellung eines Anhangs bereit werden können, wenn sie keine Angaben zu eigenen Aktien unter der Bilanz machen.</p>
	<p>Art. 5 Allgemeine Angaben</p> <p>In dem Dokument, das den Abschluss enthält, sind der Name des Unternehmens und die nach Art. 5 a) und b) der Richtlinie 2009/101/EG vorgeschriebenen Informationen anzugeben.</p>		<p>Art. 5 Nr. 5 c)</p> <p>Nach § 264 Absatz 1 wird folgender Absatz 1a eingefügt:</p> <p>„(1a) In dem einleitenden Teil des Jahresabschlusses sind die Firma, der Sitz, das Registergericht und die Nummer, unter der die Gesellschaft in das Handelsregister eingetragen ist, anzugeben. Befindet sich die Gesellschaft in Liquidation oder Abwicklung, ist auch diese Tatsache anzugeben.“</p>	
<p>§ 264 Abs. 2 HGB</p> <p>Der Jahresabschluss der Kapitalgesellschaft hat unter Beachtung der GoB ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens, Finanz- und Ertragslage der Kapitalgesellschaft zu vermitteln. Führen besondere Umstände dazu, dass der Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild im Sinne des Satzes 1 nicht vermittelt, so sind im Anhang zusätzliche Angaben zu machen.</p>	<p>Art. 4 Abs. 3</p> <p>Der Jahresabschluss hat ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zu vermitteln. Reicht die Anwendung dieser Richtlinie nicht aus, um ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zu vermitteln, so sind im Anhang zum Abschluss alle zusätzlichen Angaben zu machen, die erforderlich sind, um dieser Anforderung nachzukommen.</p>	Keine HGB-Änderung		
<p>§ 264 Abs. 3 HGB</p> <p>Eine Kapitalgesellschaft, die in den Konzernabschluss eines Mutterunternehmens mit Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem anderen Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum einbezogen ist, braucht die Vorschriften dieses Unterabschnitts und des Dritten und Vierten Unterabschnitts dieses Abschnitts nicht anzuwenden, wenn</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. alle Gesellschafter des Tochterunternehmens der Befreiung für das jeweilige Geschäftsjahr zugestimmt haben und der Beschluß nach § 325 offengelegt worden ist, 2. das Mutterunternehmen zur Verlustübernahme nach § 302 des Aktiengesetzes oder nach dem für das Mutterunternehmen maßgeblichen Recht verpflichtet ist oder eine solche Verpflichtung freiwillig übernommen hat und diese Erklärung nach § 325 offengelegt worden ist, 3. die Kapitalgesellschaft in den Konzernabschluss einbezogen worden ist und 	<p>Art. 37 Abs. 5</p> <p>Mitgliedstaatenwahlrecht zur Befreiung von Tochterunternehmen, sofern folgende Voraussetzungen erfüllt sind:</p> <ol style="list-style-type: none"> (1) das Mutterunternehmen unterliegt dem Recht eines Mitgliedstaats; (2) alle Aktionäre oder Gesellschafter des Tochterunternehmens haben sich in Bezug auf jedes Geschäftsjahr, in dem die Befreiung Anwendung findet, mit der bezeichneten Befreiung einverstanden erklärt; (3) das Mutterunternehmen hat sich bereit erklärt, für die von dem Tochterunternehmen eingegangenen Verpflichtungen einzustehen; (4) die Erklärungen nach den Nummern 2 und 3 dieses Artikels sind nach den in den Rechtsvorschriften der einzelnen Mitgliedstaaten vorgesehenen Verfahren gemäß Kapitel 2 der Richtlinie 2009/101/EWG offenzulegen; (5) das Tochterunternehmen ist in den von dem Mutterunternehmen nach dieser Richtlinie aufgestellten konsolidierten Abschluss einbezogen; 	<p>HGB-Änderung</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Klarstellung im Eingangssatz, dass weder das Mutterunternehmen selbst noch ein nach § 310 Abs. 1 HGB in den Konzernabschluss einbezogenes Gemeinschaftsunternehmen vom Wahlrecht des § 264 Abs. 3 HGB Gebrauch machen können: „Eine Kapitalgesellschaft, die als Tochterunternehmen in den Konzernabschluss...“. 2. Klarstellung in Nr. 3, dass der Konzernabschluss des Mutterunternehmens nach der EU-Bilanzrichtlinie aufgestellt und geprüft werden muss. 	<p>Art. 1 Nr. 5 d)</p> <p>Absatz 3 wird wie folgt gefasst:</p> <p>„(3) Eine Kapitalgesellschaft, die als Tochterunternehmen in den Konzernabschluss eines Mutterunternehmens mit Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem anderen Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum einbezogen ist, braucht die Vorschriften dieses Unterabschnitts und des Dritten und Vierten Unterabschnitts dieses Abschnitts nicht anzuwenden, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. alle Gesellschafter des Tochterunternehmens haben der Befreiung für das jeweilige Geschäftsjahr zugestimmt; 2. das Mutterunternehmen hat sich bereit erklärt, für die von dem Tochterunternehmen eingegangenen Verpflichtungen einzustehen; 3. der Konzernabschluss und der Konzernlagebericht des Mutterunternehmens sind nach den Rechtsvorschriften des Staates, in dem das Mutterunternehmen seinen Sitz hat, im Einklang mit der Richtlinie 2013/34/EU [...] und der Richtlinie 2006/43/EG [...], die durch die Richtlinie 2013/34/EU [...] geändert worden ist, aufgestellt und geprüft worden; 	

de lege lata	Richtlinie 2013/34/EU (RL)	Empfehlung des HGB-FA	Referentenentwurf BiRUG (BiRUG-E)	Anmerkungen
<p>4. die Befreiung des Tochterunternehmens</p> <p>a) im Anhang des von dem Mutterunternehmen aufgestellten und nach § 325 durch Einreichung beim Betreiber des Bundesanzeigers offen gelegten Konzernabschlusses angegeben und</p> <p>b) zusätzlich im Bundesanzeiger für das Tochterunternehmen unter Bezugnahme auf diese Vorschrift und unter Angabe des Mutterunternehmens mitgeteilt worden ist.</p>	<p>(6) die Befreiung wird im Anhang des vom Mutterunternehmen aufgestellten konsolidierten Abschlusses angegeben, und</p> <p>(7) der konsolidierte Abschluss nach Nummer 5 dieses Artikels, der konsolidierte Lagebericht sowie der Bestätigungsvermerk sind für das Tochterunternehmen nach den in den Rechtsvorschriften der einzelnen Mitgliedstaaten vorgesehenen Verfahren gemäß Kapitel 2 der Richtlinie 2009/101/EG offenzulegen.</p>		<p>4. die Befreiung des Tochterunternehmens ist im Anhang des Konzernabschlusses des Mutterunternehmens angegeben und</p> <p>5. für das Tochterunternehmen sind der Beschluss nach Nummer 1, die Erklärung nach Nummer 2 sowie der Konzernabschluss, der Konzernlagebericht und der Bestätigungsvermerk des Mutterunternehmens nach Nummer 3 nach § 325 offengelegt worden.</p> <p>Hat ein Tochterunternehmen von dem Wahlrecht nach Satz 1 ganz oder teilweise Gebrauch gemacht und widerruft das Mutterunternehmen die Erklärung oder erlischt die Verpflichtung des Mutterunternehmens nach Satz 1 Nummer 2, ist das Tochterunternehmen zur Nachholung der Pflichten nach dem Ersten, Dritten und Vierten Unterabschnitt dieses Abschnitts verpflichtet, es sei denn, der Widerruf oder das Erlöschen wirken sich nur auf in der Zukunft entstehende Verpflichtungen des Tochterunternehmens aus."</p>	
<p>§ 264 Abs. 4 HGB</p> <p>Abs. 3 ist auf Kapitalgesellschaften, die Tochterunternehmen eines nach § 11 PublG zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichteten Mutterunternehmens sind, entsprechend anzuwenden, soweit in diesem Konzernabschluss von dem Wahlrecht des § 13 Abs. 3 Satz 1 des PublG nicht Gebrauch gemacht worden ist.</p>		<p>Formulierung einer Rückausnahme hinsichtlich der Auflage, dass der Konzernabschluss nach den Vorschriften dieses Abschnitts aufgestellt werden muss.</p>	<p>Art. 1 Nr. 5 d)</p> <p>Absatz 4 wird wie folgt gefasst:</p> <p>"(4) Auf Kapitalgesellschaften, die Tochterunternehmen eines Konzernabschlusses verpflichteten Mutterunternehmens sind, ist Absatz 3 nicht anzuwenden, wenn in diesem Konzernabschluss von dem Wahlrecht des § 13 Absatz 3 Satz 1 des Publizitätsgesetzes Gebrauch gemacht worden ist."</p>	<p>- Die Voraussetzungen nach § 264 Abs. 3 müssen erfüllt sein, um eine Befreiung in Anspruch nehmen zu können. Somit muss der Konzernabschluss des MU in Einklang mit der Richtlinie 2013/34/EU stehen.</p> <p>- Ist das TU in ihrem Jahresabschluss von der Angabe der Organbezüge befreit, so muss diese Angabe für Zwecke der Inanspruchnahme der Erleichterungen nach § 264 Abs. 4 im KA dennoch gemacht werden.</p>
<p>§ 264b HGB</p> <p>Befreiung von der Pflicht zur Aufstellung eines Jahresabschlusses nach den für Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften</p> <p>Eine PHG im Sinne des § 264a Abs. 1 ist von der Verpflichtung befreit, einen Jahresabschluss und einen Lagebericht nach den Vorschriften dieses Abschnitts aufzustellen, prüfen zu lassen und offen zu legen, wenn</p> <p>1. sie in den Konzernabschluss eines Mutterunternehmens mit Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem anderen Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum oder in den Konzernabschluss eines anderen Unternehmens, das persönlich haftender Gesellschafter dieser PHG ist, einbezogen ist;</p> <p>2. der Konzernabschluss sowie der Konzernlagebericht im Einklang mit der Richtlinie 83/349/EWG [...] und der Richtlinie 84/253/EWG [...] nach dem für das den Konzernabschluss aufstellende Unternehmen maßgeblichen Recht aufgestellt, von einem zugelassenen Abschlussprüfer geprüft und offen gelegt worden ist, und</p> <p>3. die Befreiung der PHG</p> <p>a) im Anhang des von dem Mutterunternehmen aufgestellten und nach § 325 durch Einreichung beim Betreiber des Bundesanzeigers offen gelegten Konzernabschlusses angegeben und</p> <p>b) zusätzlich im Bundesanzeiger für die PHG unter Bezugnahme auf diese Vorschrift und unter Angabe des Mutterunternehmens mitgeteilt worden ist.</p>	<p>Art. 38 Abs. 2</p> <p>Die Mitgliedstaaten brauchen die Bestimmungen dieser Richtlinie nicht auf das betreffende Unternehmen anzuwenden, sofern</p> <p>a) der Abschluss des betreffenden Unternehmens gemäß den Bestimmungen dieser Richtlinie von einem Unternehmen aufgestellt, geprüft und offengelegt wird, das</p> <p>i) unbeschränkt haftender Gesellschafter des betreffenden Unternehmens ist und</p> <p>ii) dem Recht eines anderen Mitgliedstaats unterliegt;</p> <p>b) das betreffende Unternehmen in einen konsolidierten Abschluss einbezogen ist, der im Einklang mit dieser Richtlinie aufgestellt, geprüft und offengelegt wird von</p> <p>i) einem unbeschränkt haftenden Gesellschafter oder</p> <p>ii) einem Mutterunternehmen, das dem Recht eines Mitgliedstaats unterliegt, sofern das betreffende Unternehmen in den konsolidierten Abschluss einer größeren Gesamtheit von Unternehmen einbezogen ist, der im Einklang mit dieser Richtlinie aufgestellt, geprüft und offengelegt wird. Die Befreiung wird im Anhang zum konsolidierten Abschluss angegeben.</p> <p>Art. 38 Abs. 3</p> <p>In den in Absatz 2 genannten Fällen nennt das betreffende Unternehmen auf Anfrage den Namen des den Abschluss offlegenden Unternehmen.</p>		<p>Art. 1 Nr. 6</p> <p>§ 264b wird wie folgt gefasst:</p> <p>„§ 264b</p> <p>Befreiung der offenen Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften im Sinne des § 264a von der Anwendung der Vorschriften dieses Abschnitts</p> <p>§ 264 Absatz 3 ist auf Personengesellschaften im Sinne des § 264a Absatz 1 entsprechend anzuwenden. Wenn das Mutterunternehmen persönlich haftender Gesellschafter des Tochterunternehmens ist, kann das Tochterunternehmen anstelle der in § 264 Absatz 3 Nummer 2 bezeichneten Erklärung eine Erklärung über die Stellung des Mutterunternehmens als persönlich haftender Gesellschafter des Tochterunternehmens offenlegen.“</p>	<p>Angleichung des Wahlrecht für Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften</p>
<p>§ 264c Abs. 1 Satz 1 HGB</p> <p>Ausleihungen, Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern sind in der Regel als solche jeweils gesondert auszuweisen oder im Anhang anzugeben. Werden sie unter anderen Posten ausgewiesen, so muss diese Eigenschaft vermerkt werden.</p>			<p>Art. 1 Nr. 7</p> <p>In § 264c Absatz 1 Satz 1 werden die Wörter „oder im Anhang anzugeben“ gestrichen.</p>	
<p>§ 264c Abs. 2 Satz 1 HGB</p> <p>1. § 266 Abs. 3 Buchstabe A ist mit der Maßgabe anzuwenden, dass als Eigenkapital die folgenden Posten gesondert auszuweisen sind:</p> <p>I. Kapitalanteile</p> <p>II. Rücklagen</p> <p>III. Gewinnvortrag/Verlustvortrag</p> <p>IV. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag.</p>		<p>Beseitigung der Inkonsistenz zwischen § 264c Abs. 2 Satz 1 III. und IV. und Satz 3 HGB durch Streichung der Worte „Verlustvortrag“, „Jahresfehlbetrag“</p> <p>Nach § 264c Abs. 2 Satz 3 HGB kann es nicht zum Ausweis eines Jahresfehlbetrags oder eines Verlustvortrags kommen, denn Verluste sollen zwingend von den Kapitalanteilen der Gesellschafter abgeschrieben werden.</p>		<p>Der Empfehlung wurde nicht gefolgt</p>

de lege lata	Richtlinie 2013/34/EU (RL)	Empfehlung des HGB-FA	Referentenentwurf BiRUG (BiRUG-E)	Anmerkungen
§ 265 Abs. 1 Satz 1 HGB Die Form der Darstellung, insbesondere die Gliederung der aufeinanderfolgenden Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen, ist beizubehalten, soweit nicht in Ausnahmefällen wegen besonderer Umstände Abweichungen erforderlich sind. Die Abweichungen sind im Anhang anzugeben und zu begründen.	Art. 9 Abs. 1 Bei der Gliederung aufeinanderfolgender Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen ist Stetigkeit zu wahren. Abweichungen von diesem Grundsatz sind jedoch in Ausnahmefällen zulässig, um sicherzustellen, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens vermittelt wird. Diese Abweichungen und die Gründe dafür sind im Anhang anzugeben.	Keine HGB-Änderung	-	-
§ 265 Abs. 2 Satz 1 HGB In der Bilanz sowie in der GuV ist zu jedem Posten der entsprechende Betrag des vorhergehenden Geschäftsjahrs anzugeben.	Art. 9 Abs. 5 In der Bilanz sowie in der GuV wird zu jedem Posten die Zahl für das Geschäftsjahr, auf das sich die Bilanz und die GuV beziehen, und die entsprechende Zahl des vorhergehenden Geschäftsjahrs angegeben.	Erweiterung um die Angabe der Vorjahreszahlen auch in der Kapitalflussrechnung, im Eigenkapitalpiegel und im Lagebericht, in der Segmentberichterstattung und im Anhang (Angabe der Vorjahreszahlen im Anhang mit Ausnahme der kleinen Kapitalgesellschaften).	-	Der Empfehlung wurde nicht gefolgt
§ 265 Abs. 4 Satz 2 HGB Sind mehrere Geschäftszweige vorhanden und bedingt dies die Gliederung des Jahresabschlusses nach verschiedenen Gliederungsvorschriften, so ist der Jahresabschluss nach der für einen Geschäftszweig vorgeschriebenen Gliederung aufzustellen und nach der für die anderen Geschäftszweige vorgeschriebenen Gliederung zu ergänzen. Die Ergänzung ist im Anhang anzugeben und zu begründen. Pflichtangabe für alle Unternehmensgrößen	Art. 9 Abs. 3 Anpassung der Gliederung möglich Keine Regelung für den Anhang	HGB-Änderung Kodifizierung einer Erleichterungsvorschrift für kleine Kapitalgesellschaften, da gemäß Art. 16 Abs. 3 der Richtlinie von kleinen Unternehmen keine weiteren, über die Richtlinie hinausgehenden Angaben gefordert werden dürfen	Art. 1 Nr. 8 a) In Absatz 4 Satz 2 werden nach dem Wort „ist“ die Wörter „von mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaften (§ 267 Absatz 2 und 3)“ eingefügt.	-
§ 265 Abs. 7 HGB Die mit arabischen Zahlen versehenen Posten der Bilanz und der GuV können, wenn nicht besondere Formblätter vorgeschrieben sind, zusammengefaßt ausgewiesen werden, wenn 1. sie einen Betrag enthalten, der für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes im Sinne des § 264 Abs. 2 nicht erheblich ist, oder 2. dadurch die Klarheit der Darstellung vergrößert wird; in diesem Falle müssen die zusammengefaßten Posten jedoch im Anhang gesondert ausgewiesen werden.	Art. 9 Abs. 3 Unterabs. 2 Die Mitgliedstaaten können gestatten oder verlangen, dass die mit arabischen Zahlen versehenen Posten der Bilanz und der GuV zusammengefasst ausgewiesen werden, wenn sie in Bezug auf die Zielsetzung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zu vermitteln einen unwesentlichen Betrag darstellen oder wenn dadurch die Klarheit vergrößert wird; die zusammengefassten Posten müssen jedoch gesondert im Anhang ausgewiesen werden.	-	Art. 1 Nr. 8 c) Absatz 7 wird wie folgt geändert: aa) Nummer 2 wird wie folgt gefasst: „2. dadurch die Klarheit der Darstellung vergrößert wird.“ bb) Folgender Satz wird angefügt: „In den Fällen des Satzes 1 Nummer 1 und 2 müssen die zusammengefassten Posten im Anhang gesondert ausgewiesen werden.“	-
§ 265 Abs. 5 Satz 2 HGB Neue Posten dürfen hinzugefügt werden, wenn ihr Inhalt nicht von einem vorgeschriebenen Posten gedeckt wird.	Art. 9 Abs. 2 Satz 3 Die Mitgliedstaaten gestatten das Hinzufügen neuer Zwischensummen und neuer Posten, soweit ihr Inhalt nicht von einem der in den Schemata vorgesehenen Posten abgedeckt wird.	-	Art. 1 Nr. 8 b) In Absatz 5 Satz 2 werden nach den Wörtern „Neue Posten“ die Wörter „und Zwischensummen“ eingefügt.	-
§ 265 Abs. 8 HGB Ein Posten der Bilanz oder der Gewinn- und Verlustrechnung, der keinen Betrag ausweist, braucht nicht aufgeführt zu werden, es sei denn, dass im vorhergehenden Geschäftsjahr unter diesem Posten ein Betrag ausgewiesen wurde.	Keine Regelung zum Ausweis von leeren Posten	HGB-Änderung Ausweis von leeren Posten sollte nicht zulässig sein.	-	Der Empfehlung wurde nicht gefolgt
§ 266 Abs. 1 Satz 1 HGB Die Bilanz ist in Kontoform aufzustellen.	Art. 10 (Anhang III und IV) Mitgliedstaatenwahlrecht: Kontoform oder Staffelform	§ 266 Abs. 1 Satz 1 HGB fordert Aufstellung der Bilanz in Kontoform: Die im Bundesanzeiger veröffentlichten Jahresabschlüsse zeigen die Bilanz - soweit ersichtlich: ganz generell und wohl auch unabhängig von der vom Aufsteller eingereichten Form - in Staffelform. Zu überlegen ist, ob man § 266 Abs. 1 Satz 1 HGB streicht oder das Wahlrecht Konto- vs. Staffelform eröffnet.	-	Der Empfehlung wurde nicht gefolgt
§ 267 Abs. 1, 2 HGB Kleine Kapitalgesellschaften: max. 4.840.000 EUR Bilanzsumme, 9.680.000 EUR Umsatzerlöse, 50 Arbeitnehmer; Mittelgroße Kapitalgesellschaften: max. 19.250.000 EUR Bilanzsumme, 38.500.000 EUR Umsatzerlöse, 250 Arbeitnehmer	Art. 3 Abs. 2-4 Kleine Unternehmen: max. 4.000.000 EUR Bilanzsumme, 8.000.000 EUR Umsatzerlöse, 50 Arbeitnehmer (Mitgliedstaatenwahlrecht zur Erhöhung auf 6.000.000 EUR Bilanzsumme, 12.000.000 EUR Umsatzerlöse); Mittelgroße Unternehmen: max. 20.000.000 EUR Bilanzsumme, 40.000.000 EUR Umsatzerlöse, 250 Arbeitnehmer	HGB-Änderung Inanspruchnahme der maximal zulässigen Schwellenwerte	Art. 1 Nr. 10 a), b) Kleine Kapitalgesellschaften: max. 6.000.000 EUR Bilanzsumme, 12.000.000 EUR Umsatzerlöse, 50 Arbeitnehmer; Mittelgroße Kapitalgesellschaften: max. 20.000.000 EUR Bilanzsumme, 40.000.000 EUR Umsatzerlöse, 250 Arbeitnehmer	-

de lege lata	Richtlinie 2013/34/EU (RL)	Empfehlung des HGB-FA	Referentenentwurf BiIRUG (BiIRUG-E)	Anmerkungen
§ 267 Abs. 4 HGB Die Rechtsfolgen der Merkmale nach den Absätzen 1 bis 3 Satz 1 treten nur ein, wenn sie an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren über- oder unterschritten werden. Im Falle der Umwandlung oder Neugründung treten die Rechtsfolgen schon ein, wenn die Voraussetzungen des Absatzes 1, 2 oder 3 am ersten Abschlussstichtag nach der Umwandlung oder Neugründung vorliegen.	Art. 3 Abs. 10 Überschreitet ein Unternehmen oder eine Gruppe zum Bilanzstichtag die Grenzen von zwei der drei in den Absätzen 1 bis 7 genannten Größenmerkmale oder überschreitet es diese nicht mehr, so wirken sich diese Umstände auf die Anwendung der in dieser Richtlinie vorgesehenen Ausnahmen nur dann aus, wenn sie während zwei aufeinanderfolgender Geschäftsjahre fortbestanden haben.	-	Art. 1 Nr. 10 c) Dem Absatz 4 wird folgender Satz angefügt: „Satz 2 findet im Falle des Formwechsels keine Anwendung, sofern der formwechselnde Rechtsträger eine Kapitalgesellschaft oder eine Personenhandelsgesellschaft im Sinne des § 264a Absatz 1 ist.“	-
§ 267 HGB Begriff "Bilanzsumme" Die Zusammensetzung ist in § 267a Abs. 1 Satz 2 nur für Kleinstkapitalgesellschaften klargestellt: Die Bilanzsumme setzt sich aus den Posten zusammen, die in den Buchstaben A bis E des § 266 Absatz 2 aufgeführt sind, wobei bei Ausübung des in § 274a Nr. 5 geregelten Wahlrechts der betreffende Buchstabe nicht berücksichtigt wird.	Art. 3 Abs. 11 Die Bilanzsumme im Sinne der Absätze 1 bis 7 setzt sich bei der Gliederung in Anhang III aus dem Gesamtwert der Posten A bis E unter "Aktiva" [...] zusammen.	-	Art. 1 Nr. 10 d) Nach Absatz 4 wird folgender Absatz 4a eingefügt: „(4a) Die Bilanzsumme setzt sich aus den Posten zusammen, die in den Buchstaben A bis C und E des § 266 Absatz 2 aufgeführt sind.“ Art. 1 Nr. 11 a) Absatz 1 Satz 2 des § 267a wird aufgehoben.	- Die Zusammensetzung der Bilanzsumme wird in § 267 klargestellt, somit erübrigt sich die Klarstellung in § 267a. - Aktive latente Steuern gehen gemäß BiIRUG-E nicht in die Berechnung der Bilanzsumme ein. Die Bilanzgliederung im Anhang III der RL 2013/34/EU sieht keine Posten "latente Steuern" vor.
-	Art. 36 Abs. 7 Die Mitgliedstaaten gewähren die in den Absätzen 1, 2 und 3 dargelegten Ausnahmen [Befreiungen für Kleinunternehmen] weder Investmentgesellschaften noch Beteiligungsgesellschaften.	-	Art. 1 Nr. 11 b) In § 267a wird folgender Absatz 3 angefügt: „(3) Die in diesem Abschnitt für Kleinstkapitalgesellschaften vorgesehenen Erleichterungen finden keine Anwendung auf 1. Investmentgesellschaften im Sinne des § 1 Absatz 11 des Kapitalanlagegesetzbuchs, 2. Unternehmensbeteiligungsgesellschaften im Sinne des § 1a Absatz 1 des Gesetzes über Unternehmensbeteiligungsgesellschaften und 3. andere Unternehmen, deren einziger Zweck darin besteht, Beteiligungen an anderen Unternehmen zu erwerben sowie die Verwaltung und Verwertung dieser Beteiligungen wahrzunehmen, ohne dass sie unmittelbar oder mittelbar in die Verwaltung dieser Unternehmen eingreifen, wobei die Ausübung der ihnen als Aktionär oder Gesellschafter zustehenden Rechte außer Betracht bleibt.“	Umsetzung des Art. 36 Abs. 7 und Art. 2 Nr. 15 der RL
§ 268 Abs. 1 Satz 2 HGB Wird die Bilanz unter Berücksichtigung der teilweisen Verwendung des Jahresergebnisses aufgestellt, so tritt an die Stelle der Posten "Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag" und "Gewinnvortrag/Verlustvortrag" der Posten "Bilanzgewinn/Bilanzverlust"; ein vorhandener Gewinn- oder Verlustvortrag ist in den Posten "Bilanzgewinn/Bilanzverlust" einzubeziehen und in der Bilanz oder im Anhang gesondert anzugeben Pflichtangabe für alle Unternehmensgrößen	Art. 9 Abs. 6 Mitgliedstaatenwahlrecht zur Anpassung der Gliederung der Bilanz und der GuV für den Ausweis der Verwendung der Ergebnisse Keine Regelung für den Anhang	HGB-Änderung Kodifizierung einer Erleichterungsvorschrift für kleine Kapitalgesellschaften bezüglich Anhang, da gemäß Art. 16 Abs. 3 der Richtlinie von kleinen Unternehmen keine weiteren, über die Richtlinie hinausgehenden Angaben gefordert werden dürfen	Art. 1 Nr. 12 a) Absatz 1 wird wie folgt geändert: aa) In Satz 2 werden die Wörter „oder im Anhang“ gestrichen. bb) Folgender Satz wird angefügt: „Die Angabe kann auch im Anhang gemacht werden.“	-
§ 268 Abs. 2 i.V.m. § 274a Nr. 1 HGB Aufstellung eines Anlagespiegels: Pflicht für mittlere und große Unternehmen Bilanz oder Anhang	Art. 17 Abs. 1 a) Angabe im Anhang für mittlere und große Unternehmen und Unternehmen von öffentlichem Interesse Darstellung in der Bilanz entfällt	HGB-Änderung Änderung des § 268 Abs. 2 dahingehend, dass der Anlagespiegel im Anhang darzustellen ist	Art. 1 Nr. 12 a) Absatz 2 wird aufgehoben. Art. 1 Nr. 14 § 274a wird wie folgt geändert: a) Nummer 1 wird aufgehoben. b) Die Nummern 2 bis 5 werden die Nummern 1 bis 4.	Die Darstellung des Anlagespiegels soll nur im Anhang erfolgen (siehe BiIRUG-E zu § 284 Abs. 3). Daraus ergibt sich eine Folgeänderung an § 274a.
§ 268 Abs. 5 Satz 1 HGB Der Betrag der Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr ist bei jedem gesondert ausgewiesenen Posten zu vermerken.	Anhang III Passiva C. Verbindlichkeiten Für die unter C. genannten Posten ist jeweils gesondert und für die Posten insgesamt anzugeben, in welcher Höhe Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von bis zu einem Jahr und Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr enthalten sind. Art. 14 Abs. 1 a) Mitgliedstaatenwahlrecht in Bezug auf kleine Unternehmen, eine verkürzte Bilanz aufzustellen, wobei die Angaben zur Restlaufzeit bei Forderungen und Verbindlichkeiten zusammengefasst für alle betreffenden Posten zu machen sind.	-	Art. 1 Nr. 12 c) In § 268 Absatz 5 Satz 1 werden die Wörter „bis zu einem Jahr ist“ durch die Wörter „bis zu einem Jahr und der Betrag der Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr sind“ ersetzt.	Anpassung an den Wortlaut des Anhangs III der RL. Gemäß § 268 Abs. 5 Satz 1 HGB-E sollen die Angaben nur für jeden Verbindlichkeitsposten gesondert gemacht werden, nicht jedoch insgesamt für alle Posten, wie dies die RL fordert. Folglich sollte der Wortlaut an die RL angepasst werden.
§ 266 Abs. 1 Satz 3 HGB Wahlrecht zur Aufstellung einer verkürzten Bilanz für kleine Kapitalgesellschaften	-	-	-	-

de lege lata	Richtlinie 2013/34/EU (RL)	Empfehlung des HGB-FA	Referentenentwurf BiRUG (BiRUG-E)	Anmerkungen
§ 268 Abs. 7 i.V.m. § 251 HGB Haftungsverhältnisse nach § 251 sind jeweils gesondert unter der Bilanz oder im Anhang anzugeben. Verpflichtungen gegenüber verbundenen Unternehmen sind gesondert anzugeben.	Art. 16 Abs. 1 d) Pflichtangabe für alle Unternehmensgrößen: Anzugeben ist der Gesamtbetrag etwaiger finanzieller Verpflichtungen, Garantien oder Eventualverbindlichkeiten, die nicht Gegenstand der Bilanz sind, sowie Wesensart und Form jeder gewährten dinglichen Sicherheit, Pensionsverpflichtungen und Verpflichtungen gegenüber verbundenen oder assoziierten Unternehmen sind gesondert zu vermerken. Angabe nur im Anhang möglich; Wahlrecht für die Angabe unter der Bilanz entfällt	HGB-Änderung - die Angabe soll nur im Anhang und nicht unter der Bilanz erfolgen - auch Verpflichtungen gegenüber assoziierten Unternehmen sollen gesondert angegeben werden Vgl. hierzu auch Empfehlung zu § 285 Nr. 3a i.V.m. § 288 Abs. 1	Art. 1 Nr. 12 d) Absatz 7 wird wie folgt gefasst: „ (7) Bei der Anwendung von § 251 sind: 1. die Angaben zu nicht auf der Passivseite auszuweisenden Verbindlichkeiten oder Haftungsverhältnissen im Anhang zu machen, 2. die Haftungsverhältnisse jeweils gesondert unter Angabe der gewährten Pfandrechte und sonstigen Sicherheiten anzugeben und 3. Verpflichtungen betreffend die Altersversorgung und Verpflichtungen gegenüber verbundenen oder assoziierten Unternehmen gesondert zu vermerken.“	-
§ 268 Abs. 8 HGB Werden selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens in der Bilanz ausgewiesen, so dürfen Gewinne nur ausgeschüttet werden, wenn die nach der Ausschüttung verbleibenden frei verfügbaren Rücklagen zuzüglich eines Gewinnvortrags und abzüglich eines Verlustvortrags mindestens den insgesamt angesetzten Beträgen abzüglich der hierfür gebildeten passiven latenten Steuern entsprechen. Werden aktive latente Steuern in der Bilanz ausgewiesen, ist Satz 1 auf den Betrag anzuwenden, um den die aktiven latenten Steuern die passiven latenten Steuern übersteigen. Bei Vermögensgegenständen im Sinn des § 246 Abs. 2 Satz 2 ist Satz 1 auf den Betrag abzüglich der hierfür gebildeten passiven latenten Steuern anzuwenden, der die Anschaffungskosten übersteigt.	-	Klarstellung (ggf. in den Gesetzesmaterialien), ob bei der Berechnung des unter Berücksichtigung der Abführungssperre (§ 268 Abs. 8 HGB) abzuführenden Betrags nach § 301 AktG latente Steuern für Bewertungsdifferenzen in den Bilanzen der Organgesellschaft auf Ebene der Organgesellschaft anzusetzen sind (sog. Nettomethode) oder nicht (Ansatz nur auf Ebene des Organträgers, sog. Bruttomethode). Position des HGB-FA: Ansatz der latenten Steuern nur auf Ebene des Organträgers (sog. Bruttomethode).	-	Der Empfehlung wurde nicht gefolgt
§ 272 Abs. 1a HGB Der Nennbetrag oder, falls ein solcher nicht vorhanden ist, der rechnerische Wert von erworbenen eigenen Anteilen ist in der Vorspalte offen von dem Posten „Gezeichnetes Kapital“ abzusetzen. Der Unterschiedsbetrag zwischen dem Nennbetrag oder dem rechnerischen Wert und den Anschaffungskosten der eigenen Anteile ist mit den frei verfügbaren Rücklagen zu verrechnen. Aufwendungen, die Anschaffungsnebenkosten sind, sind Aufwand des Geschäftsjahrs.	Anhang III: Aktiva D.III.2 Anhang IV: Aktiva D.III.2 Ausweis eigener Anteile unter den Finanzanlagen entfällt. Ausweis unter den Wertpapieren im Umlaufvermögen, soweit die einzelstaatlichen Rechtsvorschriften eine Aktivierung gestatten	Keine HGB-Änderung	-	-
§ 275 Abs. 2 Nr. 14 bis 17 und Abs. 3 Nr. 13 bis 16 HGB Gesonderter Ausweis von außerordentlichen Posten	Anhang V und VI Ein gesonderter Ausweis von außerordentlichen Posten wird abgeschafft.	HGB-Änderung Streichung der Posten des § 275 Abs. 2 Nr. 14 bis 17 und Abs. 3 Nr. 13 bis 16	Art. 1 Nr. 15 a) In Absatz 2 werden die Nummern 14 bis 20 durch die folgenden Nummern 14 bis 17 ersetzt: „14. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag 15. Ergebnis nach Steuern 16. sonstige Steuern 17. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag.“ b) In Absatz 3 werden die Nummern 13 bis 19 durch die folgenden Nummern 13 bis 16 ersetzt: „13. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag 14. Ergebnis nach Steuern 15. Sonstige Steuern 16. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag.“	-
§ 276 Satz 2 HGB Kleine Kapitalgesellschaften brauchen die in § 277 Abs. 4 Satz 2 und 3 verlangten Erläuterungen zu den Posten „außerordentliche Erträge“ und „außerordentliche Aufwendungen“ nicht zu machen.	Außerordentliche Posten entfallen Art. 16 Abs. 1 f) Pflicht für alle Unternehmensgrößen: der Betrag und die Wesensart der einzelnen Posten von außerordentlicher Größenordnung oder von außerordentlicher Bedeutung	HGB-Änderung Streichung der Erleichterungsvorschrift des § 276 Satz 2 HGB	Art. 1 Nr. 16 § 276 wird wie folgt geändert: a) Satz 2 wird aufgehoben. b) In dem bisherigen Satz 3 wird die Angabe „oder 2“ gestrichen.	-
§ 277 Abs. 1 HGB Als Umsatzerlöse sind die Erlöse aus dem Verkauf und der Vermietung oder Verpachtung von für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit der Kapitalgesellschaft typischen Erzeugnissen und Waren sowie aus von für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit der Kapitalgesellschaft typischen Dienstleistungen nach Abzug von Erlösschmälerungen und der Umsatzsteuer auszuweisen.	Art. 2 Nr. 5 "Nettoumsatzerlöse" die Beträge, die sich aus dem Verkauf von Produkten und der Erbringung von Dienstleistungen nach Abzug von Erlösschmälerungen und der Mehrwertsteuer sowie sonstigen direkt mit dem Umsatz verbundenen Steuern ergeben	-	Art. 1 Nr. 17 a) In Absatz 1 werden jeweils die Wörter „von für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit der Kapitalgesellschaft typischen“ gestrichen und werden nach dem Wort „Dienstleistungen“ die Wörter „der Kapitalgesellschaft“ eingefügt.	-
§ 277 Abs. 3 Satz 1 HGB Außerplanmäßige Abschreibungen nach § 253 Abs. 3 Satz 3 und 4 sind jeweils gesondert auszuweisen oder im Anhang anzugeben.	Art. 12 Abs. 6 c) Die unter den Buchstaben a und b genannten Wertberichtigungen [Wertberichtigungen bei Finanzanlagen und bei Gegenständen des Anlagevermögens] sind in der GuV aufzuführen und gesondert im Anhang anzugeben, wenn sie nicht gesondert in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesen sind.	-	Art. 1 Nr. 17 b) In Absatz 3 Satz 1 werden die Wörter „§ 253 Abs. 3 Satz 3 und 4“ durch die Wörter „§ 253 Absatz 3 Satz 5 und 6“ ersetzt.	Folgeänderung zur Einfügung der zwei neuen Sätze in § 253 Abs. 3

de lege lata	Richtlinie 2013/34/EU (RL)	Empfehlung des HGB-FA	Referentenentwurf BiRUG (BiRUG-E)	Anmerkungen
<p>§ 277 Abs. 4 HGB</p> <p>Unter den Posten "außerordentliche Erträge" und "außerordentliche Aufwendungen" sind Erträge und Aufwendungen auszuweisen, die außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der Kapitalgesellschaft anfallen. Die Posten sind hinsichtlich ihres Betrags und ihrer Art im Anhang zu erläutern, soweit die ausgewiesenen Beträge für die Beurteilung der Ertragslage nicht von untergeordneter Bedeutung sind. Satz 2 gilt entsprechend für alle Aufwendungen und Erträge, die einem anderen Geschäftsjahr zuzurechnen sind.</p>	<p>Außerordentliche Posten entfallen</p> <p>Art. 16 Abs. 1 f)</p> <p>Angabe des Betrags und der Wesensart der einzelnen Ertrags- oder Aufwandsposten von außerordentlicher Größenordnung oder von außerordentlicher Bedeutung im Anhang</p>	<p>HGB-Änderung</p> <p>Kodifizierung einer Regelung hinsichtlich des Ausweises von Erträgen und Aufwendungen von außerordentlichen Größenordnung oder von außerordentlicher Bedeutung in der GuV sowie hinsichtlich der Angabe des Betrags und der Wesensart dieser Posten im Anhang</p>	<p>Art. 1 Nr. 17 c)</p> <p>Absatz 4 wird wie folgt geändert:</p> <p>aa) Satz 1 wird aufgehoben.</p> <p>bb) In dem bisherigen Satz 2 werden nach dem Wort „Posten“ die Wörter „für alle Aufwendungen und Erträge, die einem anderen Geschäftsjahr zuzurechnen sind,“ eingefügt.</p> <p>cc) Satz 3 wird aufgehoben.</p> <p>Art. 1 Nr. 20 n)</p> <p>§ 285 wird ergänzt:</p> <p>“30. jeweils der Betrag und die Art außerordentlicher Erträge und außerordentlicher Aufwendungen;“</p>	<p>Der Betrag und die Art außerordentlicher Erträge und Aufwendungen sollen gemäß § 285 Nr. 30 HGB-E angegeben werden. Eine zusätzliche Angabe zu allen Aufwendungen/Erträgen, die einem anderen Geschäftsjahr zuzurechnen sind, wird durch die RL nicht gefordert.</p>
<p>§ 277 Abs. 5 Satz 2 HGB</p> <p>Erträge aus der Währungsumrechnung sind in der Gewinn- und Verlustrechnung gesondert unter dem Posten "Sonstige betriebliche Erträge" und Aufwendungen aus der Währungsumrechnung gesondert unter dem Posten "Sonstige betriebliche Aufwendungen" auszuweisen.</p>		<p>Klarstellung (ggf. in den Gesetzesmaterialien), ob mit der gesonderten Angabe nach § 277 Abs. 5 Satz 2 HGB sämtliche Gewinne/Verluste aus der Währungsumrechnung (einschließlich effektiv angefallener Kursgewinne und –verluste) gemeint sind oder nur die Gewinne/Verluste aufgrund der Währungsumrechnung gem. § 256a HGB zum Bilanzstichtag.</p>		<p>Der Empfehlung wurde nicht gefolgt</p>
<p>§ 278 HGB</p> <p>Die Steuern vom Einkommen und vom Ertrag sind auf der Grundlage des Beschlusses über die Verwendung des Ergebnisses zu berechnen [...]</p>			<p>Art. 1 Nr. 18</p> <p>§ 278 wird aufgehoben.</p>	<p>Keine Notwendigkeit, da es keine unterschiedlichen Körperschaftsteuersätze für thesaurierte und ausgeschüttete Gewinne mehr gibt</p>
<p>§ 284 Abs. 1 HGB</p> <p>In den Anhang sind diejenigen Angaben aufzunehmen, die zu den einzelnen Posten der Bilanz oder der GuV vorgeschrieben oder die im Anhang zu machen sind, weil sie in Ausübung eines Wahlrechts nicht in die Bilanz oder in die GuV aufgenommen wurden.</p> <p>Keine Regelung zur Reihenfolge der Darstellung von Posten im Anhang</p>	<p>Art. 15</p> <p>Der Anhang ist in der Reihenfolge der Darstellung der Posten in der Bilanz und der GuV aufzustellen.</p>	<p>HGB-Änderung</p> <p>Kodifizierung der Reihenfolge der Darstellung der Posten im Anhang</p>	<p>Art. 1 Nr. 19 a)</p> <p>Absatz 1 wird wie folgt gefasst:</p> <p>„ (1) In den Anhang sind diejenigen Angaben aufzunehmen, die zu den einzelnen Posten der Bilanz oder der Gewinn- und Verlustrechnung vorgeschrieben sind; sie sind in der Reihenfolge der einzelnen Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung darzustellen. Im Anhang sind auch die Angaben zu machen, die in Ausübung eines Wahlrechts nicht in die Bilanz oder in die Gewinn- und Verlustrechnung aufgenommen wurden.“</p>	
<p>§ 284 Abs. 2 Nr. 1, Nr. 2 HGB</p> <p>1. Im Anhang müssen die auf die Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden angegeben werden</p> <p>2. Im Anhang müssen die Grundlagen für die Umrechnung in Euro angegeben werden, soweit der Jahresabschluss Posten enthält, denen Beträge zugrunde liegen, die auf fremde Währung lauten oder ursprünglich auf fremde Währung lauteten</p> <p>Pflichtangabe für alle Unternehmensgrößen</p>	<p>Art. 16 Abs. 1 a)</p> <p>Angabe zu angewandten Bewertungsgrößen: Pflicht für alle Unternehmensgrößen</p> <p>Angabe betreffend Umrechnung in Euro: keine Regelung</p>	<p>Keine HGB-Änderung, da die nicht mehr explizit genannte Angabepflicht betreffend der Umrechnung in Euro wohl in der Vorschrift des Art. 16 Abs. 1 (a) impliziert ist und somit auch von den kleinen Kapitalgesellschaften verlangt werden dürfte</p>	<p>Art. 1 Nr. 19 b) aa)</p> <p>Nummer 2 wird aufgehoben.</p>	<p>Lt. Begründung zum BiRUG-E ist mit Streichung des Nr. 2 keine Änderung der materiellen Rechtslage beabsichtigt.</p>
<p>§ 284 Abs. 2 Nr. 3 HGB</p> <p>Abweichungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden angegeben und begründet werden; deren Einfluß auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage ist gesondert darzustellen</p>	<p>Art. 16 Abs. 1 a)</p> <p>Angabe zu angewandten Bewertungsgrößen: Pflicht für alle Unternehmensgrößen</p>		<p>Art. 1 Nr. 19 b) bb)</p> <p>Nummer 3 wird Nummer 2 und nach dem Wort „ist“ werden die Wörter „unter Angabe seines Umfangs“ eingefügt.</p> <p>Art. 1 Nr. 22</p> <p>§ 288 Abs. 1 Nr. 1 HGB-E: Kleine Kapitalgesellschaften brauchen nicht:</p> <p>“1. bei der Angabe nach 284 Absatz 2 Nummer 2 den Umfang des Einflusses auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage anzugeben [...]“</p>	<p>Lt. Begründung zum BiRUG-E dient die Pflichtangabe zum Umfang des Einflusses auf VFE-Lage der Erhöhung des Informationsgehalts und entspricht der lege lata gängiger Praxis.</p>
<p>§ 284 Abs. 2 Nr. 4 i.V.m. § 288 Abs. 1 HGB</p> <p>Bei Anwendung einer Bewertungsmethode nach § 240 Abs. 4, § 256 Satz 1 Angabe der Unterschiedsbeträge pauschal für die jeweilige Gruppe, wenn die Bewertung im Vergleich zu einer Bewertung auf der Grundlage des letzten vor dem Abschlussstichtag bekannten Börsenkurses oder Marktpreises einen erheblichen Unterschied aufweist</p> <p>Befreiung der kleinen Kapitalgesellschaften</p>	<p>Keine Regelung</p>	<p>Keine HGB-Änderung</p>	<p>Art. 1 Nr. 19 b) cc)</p> <p>§ 284 Abs. 2 Nummer 4 wird Nummer 3</p>	<p>Folgeänderung zur Aufhebung von § 284 Abs. 2 Nr. 2</p>
<p>§ 284 Abs. 2 Nr. 5 HGB</p> <p>Angaben über die Einbeziehung von Zinsen für Fremdkapital in die Herstellungskosten gemacht werden</p>	<p>Art. 17 Abs. 1 a) vi)</p> <p>für die verschiedenen Posten des Anlagevermögens ist der im Laufe des Geschäftsjahrs aktivierter Betrag anzugeben, wenn Zinsen gemäß Artikel 12 Absatz 8 aktiviert werden</p>		<p>Art. 1 Nr. 19 b) dd)</p> <p>Nummer 5 wird Nummer 4 und nach dem Wort „gemacht“ werden die Wörter „und im Einzelnen beziffert“ eingefügt.</p>	

de lege lata	Richtlinie 2013/34/EU (RL)	Empfehlung des HGB-FA	Referentenentwurf BiRUG (BiRUG-E)	Anmerkungen
Anlagespiegel Derzeit in § 268 Abs. 2 HGB geregelt	Art. 17 Abs. 1 a) für die verschiedenen Posten des Anlagevermögens sind anzugeben: i) Anschaffungs- oder Herstellungskosten [...]; ii) Zu- und Abgänge sowie Umbuchungen im Laufe des Geschäftsjahres; iii) akkumulierte Wertberichtigungen zu Beginn und Ende des Geschäftsjahres; iv) im Laufe des Geschäftsjahres berechnete Wertberichtigungen; v) Bewegungen in den akkumulierten Wertberichtigungen im Zusammenhang mit Zu- und Abgängen sowie Umbuchungen im Laufe des Geschäftsjahres [...]	Siehe Empfehlung zu § 268 Abs. 2	Art. 1 Nr. 19 c) Folgender Absatz 3 wird angefügt: „(3) Im Anhang ist die Entwicklung der einzelnen Posten des Anlagevermögens darzustellen. Dabei sind, ausgehend von den gesamten Anschaffungs- und Herstellungskosten, die Zugänge, Abgänge, Umbuchungen und Zuschreibungen des Geschäftsjahres sowie die Abschreibungen in ihrer gesamten Höhe gesondert aufzuführen. Die Abschreibungen des Geschäftsjahres sind in einer der Gliederung des Anlagevermögens entsprechenden Aufgliederung anzugeben.“ Art. 1 Nr. 22 § 288 Abs. 1 Nr. 2 HGB-E: Kleine Kapitalgesellschaften brauchen die Angaben nach § 284 Abs. 3 nicht zu machen	Folgeänderung zur Aufhebung von § 268 Abs. 2
§ 285 Nr. 3 i.V.m. § 288 Abs. 1, 2 HGB Art, Zweck, Risiken und Vorteile von nicht in der Bilanz enthaltenen Geschäften sind anzugeben, soweit dies für die Beurteilung der Finanzlage notwendig ist. Mittelgroße Kapitalgesellschaften brauchen die Risiken und Vorteile nicht darzustellen. Befreiung der kleinen Kapitalgesellschaften	Art. 17 Abs. 1 p) i.V.m. Art. 16 Abs. 2 Pflichtangaben für mittlere und große Unternehmen und Unternehmen von öffentlichem Interesse: Art, Zweck und finanzielle Auswirkung der nicht in der Bilanz enthaltenen Geschäfte, vorausgesetzt, dass die Risiken und Vorteile, die aus solchen Geschäften entstehen, wesentlich sind, und sofern die Offenlegung derartiger Risiken und Vorteile zum Zwecke der Beurteilung der finanziellen Lage des Unternehmens erforderlich ist Mitgliedstaatenwahlrecht in Bezug auf kleine Unternehmen	HGB-Änderung Streichung der Erleichterungsvorschrift des § 288 Abs. 2 Satz 1 in Bezug auf mittelgroße Kapitalgesellschaften	Art. 1 Nr. 20 a) In Nummer 3 werden nach dem Wort „Geschäften“ die Wörter „unter Angabe der Auswirkungen auf die Finanzlage“ eingefügt. Art. 1 Nr. 22 § 288 Abs. 2 HGB-E: Der Verweis auf § 285 Nr. 3 wird in § 288 Abs. 2 Satz 1 in Bezug auf mittelgroße Kapitalgesellschaften wird gestrichen.	-
§ 285 Nr. 3a i.V.m. § 288 Abs. 1 HGB Gesamtbetrag von sonstigen finanziellen Verbindlichkeiten, die nicht Gegenstand der Bilanz sind, ist anzugeben, sofern diese Angabe für die Beurteilung der Finanzlage von Bedeutung ist Befreiung der kleinen Kapitalgesellschaften	Art. 16 Abs. 1 d) Pflichtangabe für alle Unternehmensgrößen: Gesamtbetrag etwaiger finanzieller Verpflichtungen, Garantien oder Eventualverbindlichkeiten, die nicht Gegenstand der Bilanz sind, sowie Wesensart und Form jeder gewährten dinglichen Sicherheit. Pensionsverpflichtungen und Verpflichtungen gegenüber verbundenen oder assoziierten Unternehmen sind gesondert zu vermerken.	HGB-Änderung Anpassung des § 285 Nr. 3a: auch Verpflichtungen gegenüber assoziierten Unternehmen sind gesondert anzugeben Streichung der Erleichterungsvorschrift für kleine Kapitalgesellschaften hinsichtlich der Anwendung des § 285 Nr. 3a	Art. 1 Nr. 20 b) Nummer 3a wird wie folgt gefasst: „3a. der Gesamtbetrag der sonstigen finanziellen Verpflichtungen, die nicht in der Bilanz enthalten und nicht nach § 268 Absatz 7 oder Nummer 3 anzugeben sind, sofern diese Angabe für die Beurteilung der Finanzlage von Bedeutung ist; davon sind Verpflichtungen betreffend die Altersversorgung und gegenüber verbundenen oder assoziierten Unternehmen gesondert anzugeben;“. Art. 1 Nr. 22 § 288 Abs. 1 Nr. 2 HGB-E: Kleine Kapitalgesellschaften brauchen die Angaben nach § 285 Nr. 2 bis 4 nicht zu machen.	Gemäß § 288 Abs. 1 Nr. 2 HGB-E sind die kleinen Kapitalgesellschaften von der Angabepflicht nach § 285 Nr. 3a befreit, was nicht richtlinienkonform ist. In der Begründung zum BiRUG-E auf Seite 73 wird auf die Streichung des Verweises auf § 285 Nr. 3a in § 288 Abs. 1 hingewiesen, im Gesetzestext ist dies jedoch nicht erfolgt.
§ 285 Nr. 4 HGB die Aufgliederung der Umsatzerlöse nach Tätigkeitsbereichen sowie nach geographisch bestimmten Märkten, soweit sich, unter Berücksichtigung der Organisation des Verkaufs von für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit der Kapitalgesellschaft typischen Erzeugnissen und der für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit der Kapitalgesellschaft typischen Dienstleistungen, die Tätigkeitsbereiche und geographisch bestimmten Märkte untereinander erheblich unterscheiden	Art. 18 Abs. 1 a) die Aufgliederung der Nettoumsatzerlöse nach Tätigkeitsbereichen sowie nach geographisch bestimmten Märkten, soweit sich – unter Berücksichtigung der Organisation des Verkaufs und der Erbringung von Dienstleistungen – die Tätigkeitsbereiche und geographisch bestimmten Märkte untereinander erheblich unterscheiden		Art. 1 Nr. 20 c) In Nummer 4 werden jeweils die Wörter „für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit der Kapitalgesellschaft typischen“ gestrichen und werden nach dem Wort „Dienstleistungen“ die Wörter „der Kapitalgesellschaft“ eingefügt.	-
§ 285 Nr. 6 i.V.m. § 288 Abs. 1 HGB Angaben zu Steuern auf das normale und auf das außerordentliche Ergebnis, in welchem Umfang die Steuern vom Einkommen und vom Ertrag das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit und das außerordentliche Ergebnis belasten Befreiung der kleinen Kapitalgesellschaften	Keine Regelung	HGB-Änderung Streichung des § 285 Nr. 6 HGB, da dies bereits von der zu ändernden Vorschrift des § 277 Abs. 4 gedeckt sein dürfte (vgl. Empfehlung zu § 277 Abs. 4)	Art. 1 Nr. 20 d) Nummer 6 wird aufgehoben.	-
§ 285 Nr. 7 i.V.m. § 288 Abs. 1 HGB Angabe der durchschnittlichen Zahl der während des Geschäftsjahres beschäftigten Arbeitnehmer getrennt nach Gruppen Befreiung der kleinen Kapitalgesellschaften	Art. 16 Abs. 1 (h), Art. 17 Abs. 1 e) Pflicht zur Angabe der durchschnittliche Zahl der Beschäftigten für alle Unternehmensgrößen; für mittelgroße und große Unternehmen und Unternehmen von öffentlichem Interesse zusätzlich getrennt nach Gruppen	HGB-Änderung Streichung der Erleichterungsvorschrift für kleine Kapitalgesellschaften	Art. 1 Nr. 22 § 288 Abs. 1 Nr. 3 HGB-E: Kleine Kapitalgesellschaften brauchen keine Trennung nach Gruppen bei der Angabe nach § 285 Nr. 7 vorzunehmen.	Siehe Anmerkung zu § 314 Abs. 1 Nr. 4 HGB-E
§ 285 Nr. 8 b) HGB Die Angabe zum Personalaufwand bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens Pflichtangabe für alle Unternehmensgrößen	Art. 17 Abs. 1 e) Pflichtangabe für mittlere und große Unternehmen und Unternehmen von öffentlichem Interesse: Angabe des Personalaufwands, aufgeschlüsselt nach Löhnen und Gehältern, Kosten der sozialen Sicherheit und Kosten der Altersversorgung	HGB-Änderung Kodifizierung einer Erleichterungsvorschrift für kleine Kapitalgesellschaften	Art. 1 Nr. 22 § 288 Abs. 1 Nr. 2 HGB-E: Kleine Kapitalgesellschaften brauchen die Angaben nach § 285 Nr. 8 nicht zu machen.	-

de lege lata	Richtlinie 2013/34/EU (RL)	Empfehlung des HGB-FA	Referentenentwurf BiRUG (BiRUG-E)	Anmerkungen
§ 285 Nr. 9 c) HGB Angabe zu den gewährten Vorschüssen und Krediten an die Organmitglieder unter Angabe der Zinssätze, der wesentlichen Bedingungen und der gegebenenfalls im Geschäftsjahr zurückgezahlten Beträge sowie die zugunsten dieser Personen eingegangenen Haftungsverhältnisse	Art. 16 Abs. 1 e) die Beträge der den Mitgliedern der Verwaltungs- und Geschäftsführungs- oder Aufsichtsorgane gewährten Vorschüsse und Kredite unter Angabe der Zinsen, der wesentlichen Bedingungen und der gegebenenfalls zurückgezahlten oder erlassenen Beträge sowie die Garantieverpflichtungen zugunsten dieser Personen. Diese Angaben sind zusammengefasst für jede dieser Personengruppen zu machen		Art. 1 Nr. 20 e) In Nummer 9 Buchstabe c werden nach dem Wort „zurückgezahlt“ die Wörter „oder erlassenen“ eingefügt.	Anpassung an den Wortlaut der RL
§ 285 Nr. 10 HGB Angaben zu den Mitgliedern des Geschäftsführungsorgans und eines Aufsichtsrats Pflichtangabe für alle Unternehmensgrößen	Keine Regelung	HGB-Änderung Kodifizierung einer Erleichterungsvorschrift für kleine Kapitalgesellschaften	Art. 1 Nr. 22 § 288 Abs. 1 Nr. 2 HGB-E: Kleine Kapitalgesellschaften brauchen die Angaben nach § 285 Nr. 10 nicht zu machen.	
§ 285 Nr. 11 HGB Name und Sitz anderer Unternehmen, von denen die Kapitalgesellschaft oder eine für Rechnung der Kapitalgesellschaft handelnde Person mindestens den fünften Teil der Anteile besitzt; außerdem sind die Höhe des Anteils am Kapital, das Eigenkapital und das Ergebnis des letzten Geschäftsjahrs dieser Unternehmen anzugeben, für das ein Jahresabschluss vorliegt; auf die Berechnung der Anteile ist § 16 Abs. 2 und 4 des Aktiengesetzes entsprechend anzuwenden; ferner sind von börsennotierten Kapitalgesellschaften zusätzlich alle Beteiligungen an großen Kapitalgesellschaften anzugeben, die fünf vom Hundert der Stimmrechte überschreiten Pflichtangabe für alle Unternehmensgrößen	Art. 17 Abs. 1 g) Name und Sitz der Unternehmen, an denen das Unternehmen entweder selbst oder durch eine im eigenen Namen, aber für Rechnung des Unternehmens handelnde Person eine Beteiligung hält, unter Angabe des Anteils am Kapital, der Höhe des Eigenkapitals und des Ergebnisses des letzten Geschäftsjahrs, für das das betreffende Unternehmen einen Abschluss festgestellt hat; die Angaben zu Eigenkapital und Ergebnis können unterbleiben, wenn das betreffende Unternehmen seine Bilanz nicht offenlegt und es nicht von dem Unternehmen kontrolliert wird. Pflichtangabe für mittlere und große Unternehmen und Unternehmen von öffentlichem Interesse	HGB-Änderung Kodifizierung einer Erleichterungsvorschrift für kleine Kapitalgesellschaften	Art. 1 Nr. 20 f) Nummer 11 wird wie folgt gefasst: „11. Name und Sitz anderer Unternehmen, die Höhe des Anteils am Kapital, das Eigenkapital und das Ergebnis des letzten Geschäftsjahrs dieser Unternehmen, für das ein Jahresabschluss vorliegt, soweit die Kapitalgesellschaft oder eine für Rechnung der Kapitalgesellschaft handelnde Person an diesen Unternehmen Anteile hält, die dazu bestimmt sind, dem Geschäftsbetrieb der Kapitalgesellschaft durch Herstellung einer dauernden Verbindung zu dem Unternehmen zu dienen; dies wird vermutet, wenn die Kapitalgesellschaft mindestens den fünften Teil der Anteile besitzt, was in entsprechender Anwendung von § 16 Absatz 2 und 4 des Aktiengesetzes zu berechnen ist;“. Art. 1 Nr. 20 g) Nach Nummer 11a wird folgende Nummer 11b eingefügt: „11b. von börsennotierten Kapitalgesellschaften sind alle Beteiligungen an großen Kapitalgesellschaften anzugeben, die fünf Prozent der Stimmrechte überschreiten;“. Art. 1 Nr. 22 § 288 Abs. 1 Nr. 2 HGB-E: Kleine Kapitalgesellschaften brauchen die Angaben nach § 285 Nr. 11 nicht zu machen.	Künftig sollen Angaben zu allen Unternehmen gemacht werden, an denen das berichtende Unternehmen eine Beteiligung hält, unabhängig von der Höhe der Beteiligung. Die in § 285 Nr. 11 enthaltene Angabepflicht börsennotierter Kapitalgesellschaften wird zur besseren Lesbarkeit ausgegliedert und in eine neue Nr. 11b überführt.
§ 285 Nr. 11a HGB Angabe zu den Unternehmen, deren unbeschränkt haftender Gesellschafter eine Kapitalgesellschaft ist Pflichtangabe für alle Unternehmensgrößen	Art. 17 Abs. 1 k) Pflichtangabe für mittlere und große Unternehmen und Unternehmen von öffentlichem Interesse	HGB-Änderung Kodifizierung einer Erleichterungsvorschrift für kleine Kapitalgesellschaften	Art. 1 Nr. 22 § 288 Abs. 1 Nr. 2 HGB-E: Kleine Kapitalgesellschaften brauchen die Angaben nach § 285 Nr. 11a nicht zu machen.	
§ 285 Nr. 13 HGB Angabe von Gründen, welche die Annahme einer betrieblichen Nutzungsdauer eines entgeltlich erworbenen GoF von mehr als fünf Jahren rechtfertigen	Art. 12 Abs. 11 Im Anhang wird der Zeitraum erläutert, über den der GoF abgeschlossen wird	HGB-Änderung Änderung der Angabepflicht: Erläuterung des Zeitraums, über den der GoF abgeschlossen wird	Art. 1 Nr. 20 h) In Nummer 13 werden nach dem Wort „rechtfertigen“ ein Komma und die Wörter „und im Falle des § 253 Absatz 3 Satz 3 eine Erläuterung des Zeitraums der planmäßigen Abschreibung“ eingefügt.	Die Formulierung weicht von der des § 314 Abs. 1 Nr. 20 HGB-E ab.
§ 285 Nr. 14 HGB Name und Sitz des Mutterunternehmens der Kapitalgesellschaft, das den Konzernabschluss für den größten Kreis von Unternehmen aufstellt, und ihres Mutterunternehmens, das den Konzernabschluss für den kleinsten Kreis von Unternehmen aufstellt, sowie im Falle der Offenlegung der von diesen Mutterunternehmen aufgestellten Konzernabschlüsse der Ort, wo diese erhältlich sind Pflicht für alle Unternehmensgrößen	Art. 17 Abs. 1 l), m), n) i.V.m. Art. 16 Abs. 2 Unterabs. 1 Pflicht für mittlere und große Unternehmen und Unternehmen von öffentlichem Interesse: l) Name und Sitz des Unternehmens, das den konsolidierten Abschluss für den größten Kreis von Unternehmen aufstellt, dem das Unternehmen als Tochterunternehmen angehört; m) Name und Sitz des Unternehmens, das den konsolidierten Abschluss für den kleinsten Kreis von Unternehmen aufstellt, der auch in den unter Buchstabe l bezeichneten Kreis von Unternehmen einbezogen ist und dem das Unternehmen als TU angehört; n) den Ort, wo Kopien des unter den Buchstaben l und m genannten konsolidierten Abschlusses erhältlich sind, es sei denn, dass sie nicht zur Verfügung stehen Mitgliedstaatenwahlrecht zur Anwendung des Art. 17 Abs. 1 m) auf die kleinen Unternehmen	HGB-Änderung Kodifizierung einer Erleichterungsvorschrift für kleine Kapitalgesellschaften hinsichtlich der Angaben zum Namen und zum Sitz des Mutterunternehmens, das den Konzernabschluss für den größten Kreis von Unternehmen aufstellt	Art. 1 Nr. 20 i) Nummer 14 wird durch die folgenden Nummern 14 und 14a ersetzt: „14. Name und Sitz des Mutterunternehmens der Kapitalgesellschaft, das den Konzernabschluss für den größten Kreis von Unternehmen aufstellt, sowie der Ort, wo der von diesem Mutterunternehmen aufgestellte Konzernabschluss erhältlich ist; 14a. Name und Sitz des Mutterunternehmens der Kapitalgesellschaft, das den Konzernabschluss für den kleinsten Kreis von Unternehmen aufstellt, sowie der Ort, wo der von diesem Mutterunternehmen aufgestellte Konzernabschluss erhältlich ist;“. Art. 1 Nr. 22 § 288 Abs. 1 Nr. 2 HGB-E: Kleine Kapitalgesellschaften brauchen die Angaben nach § 285 Nr. 14 nicht zu machen. § 288 Abs. 1 Nr. 4 HGB-E: bei der Angabe nach § 285 Nummer 14a brauchen die kleinen Kapitalgesellschaften nicht den Ort anzugeben, wo der vom Mutterunternehmen aufgestellte Konzernabschluss erhältlich ist.“	Die Aufspaltung in Nr. 14 und 14a ist technischer Natur, um die Befreiung der kleinen Unternehmen von Angaben zur Gesellschaft, die den Konzernabschluss für den größten Kreis von Unternehmen aufstellt, in § 288 Abs. 1 einfacher zu gestalten. Die Angabepflichten zur Gesellschaft, die den Konzernabschluss für den kleinsten Kreis von Unternehmen aufstellt, bleiben für kleine Unternehmen bestehen, jedoch ohne Angabe des Ortes, wo der vom Mutterunternehmen aufgestellte Konzernabschluss erhältlich ist.

de lege lata	Richtlinie 2013/34/EU (RL)	Empfehlung des HGB-FA	Referentenentwurf BiRUG (BiRUG-E)	Anmerkungen
§ 285 Nr. 15 HGB Soweit es sich um den Jahresabschluss einer Personengesellschaft im Sinne des § 264a Abs. 1 handelt, Name und Sitz der Gesellschaften, die persönlich haftende Gesellschafter sind, sowie deren gezeichnetes Kapital Pflichtangaben für alle Unternehmensgrößen	Keine Regelung	HGB-Änderung Kodifizierung einer Erleichterungsvorschrift für kleine Kapitalgesellschaften	Art. 1 Nr. 22 § 288 Abs. 1 Nr. 2 HGB-E: Kleine Kapitalgesellschaften brauchen die Angaben nach § 285 Nr. 15 nicht zu machen.	-
§ 160 Abs. 1 Nr. 1-6 AktG (1) In jedem Anhang sind auch Angaben zu machen über 1. den Bestand und den Zugang an Aktien, die ein Aktionär für Rechnung der Gesellschaft [...] übernommen hat; [...]; 2. den Bestand an eigenen Aktien der Gesellschaft [...]; 3. die Zahl und bei Nennbetragsaktien den Nennbetrag der Aktien jeder Gattung, sofern sich diese Angaben nicht aus der Bilanz ergeben; davon sind Aktien, die bei einer bedingten Kapitalerhöhung oder einem genehmigten Kapital im Geschäftsjahr gezeichnet wurden, jeweils gesondert anzugeben; 4. das genehmigte Kapital; 5. die Zahl der Bezugsrechte gemäß § 192 Abs. 2 Nr. 3, der Wandelschuldverschreibungen und vergleichbaren Wertpapiere unter Angabe der Rechte, die sie verbriefen; 6. Genußrechte, Rechte aus Besserungsscheinen und ähnliche Rechte unter Angabe der Art und Zahl der jeweiligen Rechte sowie der im Geschäftsjahr neu entstandenen Rechte § 289 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 HGB Angabe im Lagebericht für AG und KGaA, die einen organisierten Markt in Anspruch nehmen: die Zusammensetzung des gezeichneten Kapitals; bei verschiedenen Aktiegattungen sind für jede Gattung die damit verbundenen Rechte und Pflichten und der Anteil am Gesellschaftskapital anzugeben, soweit die Angaben nicht im Anhang zu machen sind.	Art. 17 Abs. 1 i), j) i) sofern es mehrere Gattungen von Aktien gibt, Zahl und Nennbetrag oder, falls ein Nennbetrag nicht vorhanden ist, den rechnerischen Wert für jede von ihnen; j) Bestehen von Genußscheinen, Wandelschuldverschreibungen, Optionsscheinen, Optionen oder vergleichbaren Wertpapieren oder Rechten, unter Angabe der Zahl und der Rechte, die sie verbriefen Pflichtangabe für mittlere und große Unternehmen und Unternehmen von öffentlichem Interesse	HGB-Änderung - Erweiterung der Angabepflichten um die Angabe zum Bestehen von Genußscheinen, Wandelschuldverschreibungen, Optionsscheinen, Optionen oder vergleichbaren Wertpapieren oder Rechten - Erweiterung der Angabepflicht auf mittlere und große nicht kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften - Verlagerung der Angaben aus dem Lagebericht in den Anhang	Art. 1 Nr. 20 j) Nach § 285 Nummer 15 wird folgende Nummer 15a eingefügt: „15a. das Bestehen von Genußscheinen, Genußrechten, Wandelschuldverschreibungen, Optionsscheinen, Optionen, Besserungsscheinen oder vergleichbaren Wertpapieren oder Rechten, unter Angabe der Zahl und der Rechte, die sie verbriefen;“. Art. 1 Nr. 22 § 288 Abs. 1 Nr. 2 HGB-E: Kleine Kapitalgesellschaften brauchen die Angaben nach § 285 Nr. 15a nicht zu machen. Art. 4 Nr. 3 § 160 AktG wird wie folgt geändert: a) Absatz 1 wird wie folgt geändert: [...] bb) Nummer 5 wird wie folgt gefasst: „5. die Zahl der Bezugsrechte gemäß § 192 Absatz 2 Nummer 3;“. cc) Nummer 6 wird aufgehoben.	-
§ 285 Nr. 18 HGB Angaben zu Finanzinstrumenten des Finanzanlagevermögens, die über ihrem beizulegenden Zeitwert ausgewiesen werden Pflichtangaben für alle Unternehmensgrößen	Art. 17 Abs. 1 (c), ii) Pflichtangabe für mittlere und große Unternehmen und Unternehmen von öffentlichem Interesse	HGB-Änderung Kodifizierung einer Erleichterungsvorschrift für kleine Kapitalgesellschaften	Art. 1 Nr. 20 k) In Nummer 18 wird die Angabe „§ 253 Abs. 3 Satz 4“ durch die Wörter „§ 253 Absatz 3 Satz 6“ ersetzt. Art. 1 Nr. 22 § 288 Abs. 1 Nr. 2 HGB-E: Kleine Kapitalgesellschaften brauchen die Angaben nach § 285 Nr. 18 nicht zu machen.	Folgeänderung zu § 253 Abs. 3 HGB-E
§ 285 Nr. 21 i.V.m. § 288 Abs. 1, 2 Satz 4 HGB Pflichtangabe zu Geschäftsvorfällen mit nahestehenden Unternehmen und Personen, sofern sie wesentlich sind und unter marktüblichen Bedingungen zustande gekommen sind. Geschäfte mit und zwischen hundertprozentigen Tochterunternehmen sind von der Angabepflicht ausgenommen. Kleine Kapitalgesellschaften sind von der Angabepflicht befreit. Mittelgroße Kapitalgesellschaften brauchen die Angaben nur zu machen, soweit sie AG sind; die Angabe kann auf Geschäfte beschränkt werden, die direkt oder indirekt mit dem Hauptgesellschafter oder Mitgliedern des Geschäftsführungs-, Aufsichts- oder Verwaltungsorgans abgeschlossen wurden.	Art. 17 Abs. 1 (r) i.V.m. Art. 16 Abs. 2 Pflichtangabe für mittlere und große Unternehmen und Unternehmen von öffentlichem Interesse. Mitgliedstaatenwahlrecht in Bezug auf kleine Unternehmen. Die Mitgliedsstaaten können gestatten oder vorschreiben, dass nur Geschäfte, die unter marktüblichen Bedingungen zustande gekommen sind, angegeben werden. Mitgliedstaatenwahlrecht zur Befreiung von der Angabepflicht bei den Geschäften mit und zwischen hundertprozentigen Tochterunternehmen. Die Mitgliedsstaaten können gestatten, dass mittlere Unternehmen die Angaben zu Geschäften mit nahestehenden Unternehmen und Personen auf Geschäfte beschränken, die getätigt wurden mit i) Eigentümern, die eine Beteiligung an dem Unternehmen halten, ii) Unternehmen, an denen das Unternehmen selbst eine Beteiligung hält, und iii) Mitgliedern der Verwaltungs-, Geschäftsführungs- oder Aufsichtsorgane eines Unternehmens	HGB-Änderung - Kodifizierung der Pflichtangabe für mittlere Kapitalgesellschaften, die keine AG sind - Ausweitung der Angabepflichten für mittlere Kapitalgesellschaften	Art. 1 Nr. 22 § 288 wird wie folgt gefasst: „[...]“ (2) <i>Mittelgroße Kapitalgesellschaften [...] brauchen die Angaben nach § 285 Nummer 21 nur zu machen, sofern 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 wurden.</i> “	-
§ 285 Nr. 23 HGB Angaben zur Bildung von Bewertungseinheiten Pflichtangaben für alle Unternehmensgrößen, soweit sie nicht im Lagebericht gemacht werden	Art. 4 Abs. 4 Keine explizite Regelung für den Anhang in Bezug auf die Bewertungseinheiten, jedoch Angabepflicht für alle Unternehmensgrößen, wenn von den Vorschriften der Richtlinie abgewichen wird; Mitgliedstaatenwahlrecht zur Festlegung der entsprechenden Regelungen	Keine HGB-Änderung	-	-

de lege lata	Richtlinie 2013/34/EU (RL)	Empfehlung des HGB-FA	Referentenentwurf BiRUG (BiRUG-E)	Anmerkungen
§ 285 Nr. 24 HGB Bei Pensionsrückstellungen Angabe des angewandten versicherungsmathematischen Berechnungsverfahrens sowie der grundlegenden Annahmen der Berechnung, wie Zinssatz, erwartete Lohn- und Gehaltssteigerungen und zugrunde gelegte Sterbetafeln Pflicht für alle Unternehmensgrößen	Keine Regelung	HGB-Änderung Kodifizierung einer Erleichterungsvorschrift für kleine Kapitalgesellschaften	Art. 1 Nr. 22 § 288 Abs. 1 Nr. 2 HGB-E: Kleine Kapitalgesellschaften brauchen die Angaben nach § 285 Nr. 24 nicht zu machen.	-
§ 285 Nr. 26 HGB Angaben zu Anteilen an inländischen Investmentvermögen mit mehr als 10% Pflicht für alle Unternehmensgrößen	Keine Regelung	HGB-Änderung Kodifizierung einer Erleichterungsvorschrift für kleine Kapitalgesellschaften	Art. 1 Nr. 20 l) In Nummer 26 wird die Angabe „§ 253 Abs. 3 Satz 4“ durch die Wörter „§ 253 Absatz 3 Satz 6“ ersetzt. Art. 1 Nr. 22 § 288 Abs. 1 Nr. 2 HGB-E: Kleine Kapitalgesellschaften brauchen die Angaben nach § 285 Nr. 26 nicht zu machen.	Folgeänderung zu § 253 Abs. 3 HGB-E
§ 285 Nr. 27 HGB Für nach § 251 unter der Bilanz oder nach § 268 Abs. 7 Halbsatz 1 im Anhang ausgewiesene Verbindlichkeiten und Haftungsverhältnisse sind die Gründe der Einschätzung des Risikos der Inanspruchnahme anzugeben Pflicht für alle Unternehmensgrößen	Keine Regelung	HGB-Änderung - Kodifizierung einer Erleichterungsvorschrift für kleine Kapitalgesellschaften - Streichung der Angabe unter der Bilanz	Art. 1 Nr. 20 m) In Nummer 27 werden die Wörter „nach § 251 unter der Bilanz oder“ gestrichen. Art. 1 Nr. 22 § 288 Abs. 1 Nr. 2 HGB-E: Kleine Kapitalgesellschaften brauchen die Angaben nach § 285 Nr. 27 nicht zu machen.	-
§ 285 Nr. 28 HGB Angaben zu den ausschüttungsgesparten Beträgen Pflicht für alle Unternehmensgrößen	Keine Regelung	HGB-Änderung Kodifizierung einer Erleichterungsvorschrift für kleine Kapitalgesellschaften	Art. 1 Nr. 22 § 288 Abs. 1 Nr. 2 HGB-E: Kleine Kapitalgesellschaften brauchen die Angaben nach § 285 Nr. 28 nicht zu machen.	-
§ 285 Nr. 29 i.V.m. § 288 HGB Angabe zu latenten Steuern: Angabe, auf welchen Differenzen oder steuerlichen Verlustvorträgen die latenten Steuern beruhen und mit welchen Steuersätzen die Bewertung erfolgte Befreiung für kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften	Art. 17 Abs. 1 (f) Angabepflicht für mittlere und große Unternehmen und Unternehmen von öffentlichem Interesse, wenn latente Steuersalden am Ende des Geschäftsjahres und die in den Bilanzen im Laufe des Geschäftsjahres erfolgten Bewegungen dieser Salden	HGB-Änderung Ergänzung der Vorschrift des § 285 Nr. 29 um die in den Bilanzen im Laufe des Geschäftsjahres erfolgten Bewegungen der latenten Steuersalden	Art. 1 Nr. 20 n) Nummer 29 wird geändert: „29. auf welchen Differenzen oder steuerlichen Verlustvorträgen die latenten Steuern beruhen, die bei der Berechnung angewendeten Steuersätze, die Steuersalden am Abschlussstichtag und die im Laufe des Geschäftsjahres erfolgten Bewegungen dieser Salden;“ Art. 1 Nr. 22 Streichung der Erleichterung für mittelgroße Kapitalgesellschaften in Bezug auf die Anwendung des § 285 Nr. 29	-
§ 285 HGB Keine Regelung für den Anhang hinsichtlich der Angabe zur Verwendung des Ergebnisses	Art. 17 Abs. 1 (o) Pflicht zur Angabe im Anhang für mittlere und große Unternehmen und Unternehmen von öffentlichem Interesse: der Vorschlag zur Verwendung des Ergebnisses oder gegebenenfalls Verwendung des Ergebnisses	HGB-Änderung Kodifizierung einer entsprechenden Anhangangabe	Art. 1 Nr. 20 n) § 285 wird ergänzt: „32. der Vorschlag für die Verwendung des Ergebnisses oder der Beschluss über seine Verwendung.“ Art. 1 Nr. 22 § 288 Abs. 1 Nr. 2 HGB-E: Kleine Kapitalgesellschaften brauchen die Angaben nach § 285 Nr. 32 nicht zu machen.	-
§ 286 Abs. 2 HGB Die Aufgliederung der Umsatzerlöse nach § 285 Nr. 4 kann unterbleiben, soweit die Aufgliederung nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung geeignet ist, der Kapitalgesellschaft oder einem Unternehmen, von dem die Kapitalgesellschaft mindestens den fünften Teil der Anteile besitzt, einen erheblichen Nachteil zuzufügen.	Art. 18 Abs. 2 Die Mitgliedstaaten können gestatten, dass die Angaben nach Absatz 1 Buchstabe a [Aufgliederung der Umsatzerlöse] nicht gemacht zu werden brauchen, soweit sie geeignet sind, dem Unternehmen einen erheblichen Nachteil zuzufügen. Die Mitgliedstaaten können dazu die vorherige Zustimmung einer Verwaltungsbehörde oder eines Gerichts verlangen. Das Unterlassen dieser Angaben ist im Anhang zu erwähnen.		Art. 1 Nr. 21 § 286 wird wie folgt geändert: "a) In Absatz 2 werden die Wörter „oder einem Unternehmen, von dem die Kapitalgesellschaft mindestens den fünften Teil der Anteile besitzt,“ gestrichen und werden vor dem Punkt am Ende ein Semikolon und die Wörter „die Anwendung der Ausnahmeregelung ist im Anhang anzugeben“ eingefügt. [...]"	-
§ 286 Abs. 3 HGB (3) Die Angaben nach § 285 Nr. 11 und 11a können unterbleiben, soweit sie [...] Die Angabe des Eigenkapitals und des Jahresergebnisses kann unterbleiben, wenn das Unternehmen, über das zu berichten ist, seinen Jahresabschluss nicht offenzulegen hat und die berichtende Kapitalgesellschaft weniger als die Hälfte der Anteile besitzt. [...]	Art. 17 Abs. 1 (g) [...] die Angaben zu Eigenkapital und Ergebnis können unterbleiben, wenn das betreffende Unternehmen seine Bilanz nicht offenlegt und es nicht von dem Unternehmen kontrolliert wird		Art. 1 Nr. 21 § 286 wird wie folgt geändert: "[...] b) Absatz 3 wird wie folgt geändert: aa) In Satz 1 wird die Angabe „11a“ durch die Angabe „11b“ ersetzt. bb) In Satz 2 werden die Wörter „weniger als die Hälfte der Anteile besitzt“ durch die Wörter „keinen beherrschenden Einfluss auf das betreffende Unternehmen ausüben kann“ ersetzt."	-

de lege lata	Richtlinie 2013/34/EU (RL)	Empfehlung des HGB-FA	Referentenentwurf BiRUG (BiRUG-E)	Anmerkungen
<p>§ 288 Abs. 1 HGB Größenabhängige Erleichterungen Kleine Kapitalgesellschaften (§ 267 Abs. 1) brauchen die Angaben nach § 284 Abs. 2 Nr. 4, § 285 Nr. 2 bis 8 Buchstabe a, Nr. 9 Buchstabe a und b sowie Nr. 12, 17, 19, 21, 22 und 29 nicht zu machen.</p>	<p>Art. 16 Abs. 3 Die Mitgliedstaaten verlangen von den kleinen Unternehmen keine weiteren, über die in Art. 16 der Richtlinie verlangten oder gestatteten Angaben</p>	<p>HGB-Änderung Kodifizierung von Erleichterungsvorschriften für kleine Kapitalgesellschaften für folgende Anhangangaben: § 285 Nr. 8b, 10, 11, 11a, 14 (tlw.), 15, 18, 24, 26, 27, 28 Streichung von Erleichterungen für kleine Kapitalgesellschaften in Bezug auf die folgenden Angaben: § 285 Nr. 3a, 6 (da Nr. 6 gestrichen werden sollte), 7 Siehe hierzu Ausführungen zu den jeweiligen Nr.</p>	<p>Art. 1 Nr. 22 § 288 wird wie folgt gefasst: „§ 288 <i>Größenabhängige Erleichterungen</i> <i>(1) Kleine Kapitalgesellschaften (§ 267 Absatz 1) brauchen nicht:</i> <i>1. bei der Angabe nach 284 Absatz 2 Nummer 2 den Umfang des Einflusses auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage anzugeben;</i> <i>2. die Angaben nach § 284 Absatz 2 Nummer 3, Absatz 3, § 285 Nummer 2 bis 4, 8, 9 Buchstabe a und b, Nummer 10 bis 12, 14, 15, 15a, 17 bis 19, 21, 22, 24, 26 bis 29, 31 und 32 zu machen;</i> <i>3. eine Trennung nach Gruppen bei der Angabe nach § 285 Nummer 7 vorzunehmen;</i> <i>4. bei der Angabe nach § 285 Nummer 14a den Ort anzugeben, wo der vom Mutterunternehmen aufgestellte Konzernabschluss erhältlich ist.[...].“</i></p>	<p>In § 288 Abs. 1 Nr. 2 HGB-E sollte der Verweis auf § 285 Nr. 3a gestrichen werden (siehe dazu Anmerkung zu § 285 Nr. 3a).</p>
<p>§§ 289, 315 HGB Lagebericht, Konzernlagebericht</p>	<p>Art. 19, 29</p>	<p>Erweiterung der Vorschriften der §§ 289, 315: 1. zum Wirtschaftsbericht: Wir empfehlen, in § 289 Abs. 1 Satz 2 und § 315 Abs. 1 Satz 2 nicht nur die Analyse und Darstellung, sondern auch die Beurteilung des Geschäftsverlaufs und der Lage explizit zu fordern. 2. zum Risikomanagementsystem: Wir empfehlen in § 289 Abs. 5 und in § 315 Abs. 2 Nr. 5 den Bezug auf den Rechnungslegungsprozess/Konzernrechnungslegungsprozess zu streichen. Die wesentlichen Merkmale des Risikomanagementsystems des Unternehmens/Konzerns im Ganzen sollten dargestellt werden. 3. zum Steuerungssystem: Wir empfehlen, die Kodifizierung einer expliziten Vorschrift zur Gesamtdarstellung des im Unternehmen/Konzern eingesetzten Steuerungssystems für kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften/Mutterunternehmen.</p>		<p>Der Empfehlung wurde nicht gefolgt</p>
<p>§ 289 HGB Keine Überschrift § 289 Abs. 2 HGB Der Lagebericht soll auch eingehen auf: [...]; 5. die Grundzüge des Vergütungssystems der Gesellschaft für die in § 285 Nr. 9 genannten Gesamtbezüge, soweit es sich um eine börsennotierte Aktiengesellschaft handelt. Werden dabei auch Angaben entsprechend § 285 Nr. 9 Buchstabe a Satz 5 bis 8 gemacht, können diese im Anhang unterbleiben.</p>	<p>Art. 19 Inhalt des Lageberichts Alle Angaben zu den gewährten Organbezügen sind im Anhang zu machen.</p>		<p>Art. 1 Nr. 23 § 289 wird wie folgt geändert: a) Die Überschrift wird wie folgt gefasst: „§ 289 <i>Inhalt des Lageberichts</i>“. b) Absatz 2 wird wie folgt geändert: aa) Die Wörter „Der Lagebericht soll auch eingehen auf:“ werden ersetzt durch die Wörter „Im Lagebericht ist auch einzugehen auf:“. bb) Nummer 1 wird aufgehoben. cc) Die Nummern 2 bis 5 werden die Nummern 1 bis 4. dd) Folgender Satz wird angefügt: „Sind im Anhang Angaben nach § 160 Absatz 1 Nummer 2 des Aktiengesetzes zu machen, ist im Lagebericht darauf zu verweisen.“</p>	<p>Zur Aufhebung der Nr. 1 siehe nächste Zeile (§ 289 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. § 264 Abs. 1 Satz 4) Der neu eingefügte Satz (Art. 1 Nr. 23 b dd)) soll der Klarstellung dienen.</p>
<p>§ 289 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. § 264 Abs. 1 Satz 4 HGB Angaben zu den Vorgängen von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluss des Geschäftsjahrs eingetreten sind. Keine Regelung für den Anhang. Pflichtangabe im Lagebericht. Kleine Kapitalgesellschaften brauchen den Lagebericht nicht aufzustellen.</p>	<p>Art. 17 Abs. 1 (q) i.V.m. Art. 16 Abs. 2 Pflicht für mittlere und große Unternehmen und Unternehmen von öffentlichem Interesse zur Angabe der Art und der finanziellen Auswirkung wesentlicher Ereignisse nach dem Bilanzstichtag, die weder in der GuV noch in der Bilanz berücksichtigt sind; Mitgliedstaatenwahlrecht in Bezug auf kleine Unternehmen. Keine entsprechende Vorschrift für den Lagebericht</p>	<p>HGB-Änderung Verlagerung der Angabepflicht aus dem Lagebericht in den Anhang</p>	<p>Art. 1 Nr. 20 n) § 285 wird ergänzt: *31. <i>Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluss des Geschäftsjahrs eingetreten sind, unter Angabe der Auswirkungen auf die Finanzlage;</i> Art. 1 Nr. 22 § 288 Abs. 1 Nr. 2 HGB-E: Kleine Kapitalgesellschaften brauchen die Angaben nach § 285 Nr. 31 nicht zu machen. Art. 1 Nr. 23 b) bb) § 289 Abs. 2 Nr. 1 wird aufgehoben.</p>	<p>Die entsprechende Anhangangabe für den Konzernabschluss wird ebenfalls geändert und ist stärker an den RL-Wortlaut angelehnt (vgl. § 314 Abs. 1 Nr. 23 HGB-E: „unter Angabe ihrer Art und ihrer finanziellen Auswirkungen“), jedoch weichen die Formulierungen in § 285 Nr. 31 HGB-E und § 314 Abs. 1 Nr. 23 HGB-E voneinander ab. M.E. sollte die Formulierung in § 285 Nr. 31 an die des § 314 Abs. 1 Nr. 23 HGB-E angepasst werden.</p>

de lege lata	Richtlinie 2013/34/EU (RL)	Empfehlung des HGB-FA	Referentenentwurf BiRUG (BiRUG-E)	Anmerkungen
<p>§ 290 Abs. 3 HGB</p> <p>Als Rechte, die einem Mutterunternehmen nach Absatz 2 zustehen, gelten auch die einem Tochterunternehmen zustehenden Rechte und die den für Rechnung des Mutterunternehmens oder von Tochterunternehmen handelnden Personen zustehenden Rechte. Den einem Mutterunternehmen an einem anderen Unternehmen zustehenden Rechten werden die Rechte hinzugerechnet, über die es oder ein Tochterunternehmen auf Grund einer Vereinbarung mit anderen Gesellschaftern dieses Unternehmens verfügen kann. Abzuziehen sind Rechte, die 1. mit Anteilen verbunden sind, die von dem Mutterunternehmen oder von Tochterunternehmen für Rechnung einer anderen Person gehalten werden, oder [...]</p>			<p>Art. 1 Nr. 24</p> <p>§ 290 Absatz 3 wird wie folgt geändert:</p> <p>a) In Satz 1 wird nach den Wörtern „die einem“ das Wort „anderen“ eingefügt.</p> <p>b) In Satz 2 werden die Wörter „es oder ein“ durch die Wörter „es selbst oder eines seiner“ ersetzt.</p> <p>c) In Satz 3 Nummer 1 wird nach den Wörtern „oder von“ das Wort „dessen“ eingefügt.</p>	<p>In § 290 Abs. 1 Satz 1 kommen die Wörter „die einem“ zweimal vor. Es sollte daher präzisiert werden, an welcher Stelle das Wort „anderen“ eingefügt wird.</p>
<p>§ 291 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 HGB</p> <p>[...] der befreiende Konzernabschluss und der befreiende Konzernlagebericht im Einklang mit der Richtlinie 83/349/EWG des Rates vom 13. Juni 1983 über den konsolidierten Abschluss (ABl. EG Nr. L 193 S. 1) und der Richtlinie 84/253/EWG des Rates vom 10. April 1984 über die Zulassung der mit der Pflichtprüfung der Rechnungslegungsunterlagen beauftragten Personen (ABl. EG Nr. L 126 S. 20) in ihren jeweils geltenden Fassungen nach dem für das aufstellende Mutterunternehmen maßgeblichen Recht aufgestellt und von einem zugelassenen Abschlussprüfer geprüft worden sind, [...]</p>	<p>Art. 23 Abs. 4 b)</p> <p>Die Ausnahmen nach Absatz 3 [Befreiender Konzernabschluss] werden nur gewährt, wenn sämtliche nachfolgend genannte Bedingungen erfüllt sind:</p> <p>a) Das befreite Unternehmen sowie alle seine Tochterunternehmen sind unbeschadet Absatz 9 in den konsolidierten Abschluss eines größeren Kreises von Unternehmen einbezogen, dessen Mutterunternehmen dem Recht eines Mitgliedstaats unterliegt;</p> <p>b) der konsolidierte Abschluss nach Buchstabe a und der konsolidierte Lagebericht des größeren Kreises von Unternehmen sind von dem Mutterunternehmen dieses Kreises von Unternehmen nach dem Recht des Mitgliedstaats, dem das Mutterunternehmen unterliegt, im Einklang mit dieser Richtlinie oder mit gemäß der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 angenommenen internationalen Rechnungslegungsstandards erstellt;</p>		<p>Art. 1 Nr. 25</p> <p>§ 291 Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 wird wie folgt gefasst:</p> <p>„2. der befreiende Konzernabschluss und der befreiende Konzernlagebericht nach dem auf das Mutterunternehmen anwendbaren Recht im Einklang mit der Richtlinie 2013/34/EU oder im Einklang mit gemäß der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. Juli 2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards (ABl. L 243 vom 11.9.2002, S. 1), die durch die Verordnung (EG) Nr. 297/2008 (ABl. vom 9.4.2008, S. 62) geändert worden ist, übernommenen internationalen Rechnungslegungsstandards aufgestellt und geprüft worden sind.“</p>	<p>EU-IFRS sehen keine Pflicht zur Aufstellung eines Konzernlageberichts vor. Folglich sollte die Formulierung des § 291 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 HGB-E angepasst werden, um zu verdeutlichen, dass neben dem IFRS-Konzernabschluss auch der Konzernlagebericht im Einklang mit der Richtlinie 2013/34/EU aufgestellt und geprüft sein muss, um die befreiende Wirkung zu haben.</p>
<p>§ 292 HGB</p> <p>Rechtsverordnungen Ermächtigung für befreiende Konzernabschlüsse und Konzernlageberichte</p>	<p>Art. 23 Abs. 8</p> <p>Mitgliedstaatenwahlrecht, Mutterunternehmen, die gleichzeitig Tochterunternehmen eines übergeordneten Mutterunternehmens mit Sitz in einem Drittstaat sind, unter bestimmten Voraussetzungen von der Pflicht zur Aufstellung, Prüfung und Offenlegung eines Konzernabschlusses und Konzernlageberichts zu befreien.</p> <p>Neu im Vergleich zur 8. Richtlinie (83/349/EWG) ist, dass der übergeordnete Konzernabschluss nicht nur nach den im Einklang mit dieser Richtlinie oder gleichwertigen Vorgaben, sondern auch nach den im Einklang mit der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 angenommenen internationalen Rechnungslegungsstandards oder diesen gleichwertigen Vorgaben aufgestellt worden sein kann, um Befreiungswirkung zu vermitteln.</p>		<p>Art. 1 Nr. 26</p> <p>§ 292 wird geändert [der Text des § 292 HGB-E wird hier nicht wiedergegeben und ist Art. 1 Nr. 26 des BiRUG-E zu entnehmen]</p> <p>Art. 8 Abs. 5</p> <p>§ 4 der Konzernabschlussbefreiungsverordnung vom 15. November 1991 (BGBl. I S. 2122), die zuletzt durch ... geändert worden ist, wird wie folgt gefasst:</p> <p>„§ 4</p> <p>Diese Verordnung ist letztmalig anzuwenden auf Konzernabschlüsse für Geschäftsjahre, die vor dem 1. Januar 2016 beginnen.“</p> <p>Art. 9 Inkrafttreten, Außerkrafttreten</p> <p>[...] Die Konzernabschlussbefreiungsverordnung vom 15. November 1991 (BGBl. I S. 2122), die zuletzt durch Artikel 8 Absatz 5 dieses Gesetzes geändert worden ist, tritt am 1. Januar 2019 außer Kraft.</p>	<p>In § 292 HGB-E werden die Regelungen der Ermächtigungsgrundlage des § 292 und der Regelungsinhalt der Konzernabschlussbefreiungsverordnung zusammengefasst sowie in Anlehnung an die RL klargestellt, dass der übergeordnete Konzernabschluss nach den im Einklang mit der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 angenommenen internationalen Rechnungslegungsstandards oder gleichwertigen Vorgaben aufgestellt worden sein kann.</p> <p>Lt Begründung zum BiRUG-E (S. 97, zu Artikel 9) wird damit gerechnet, dass die Aufstellung von Konzernabschlüssen für das nach dem 31. Dezember 2015 beginnende Geschäftsjahr spätestens am 1. Januar 2019 abgeschlossen sein wird.</p>
<p>§ 293 Abs. 1 HGB</p> <p>Größenabhängige Befreiungen von der Aufstellung eines Konzernabschlusses und eines Lageberichts</p>	<p>Art. 23 Abs. 1, 2 i.V.m. Art. 3 Abs. 5-8</p> <p>Die Schwellenwerte für die Eingruppierung der Gruppen werden angehoben</p>	<p>HGB-Änderung</p> <p>Ausnutzung der maximal zulässigen Schwellenwerte</p>	<p>Art. 1 Nr. 27</p> <p>§ 293 wird wie folgt geändert:</p> <p>a) Absatz 1 wird wie folgt geändert:</p> <p>aa) Nummer 1 wird wie folgt geändert:</p> <p>aaa) In Buchstabe a wird die Angabe „23 100 000 Euro“ durch die Angabe „24 000 000 Euro“ ersetzt.</p> <p>bbb) In Buchstabe b wird die Angabe „46 200 000 Euro“ durch die Angabe „48 000 000 Euro“ ersetzt.</p> <p>bb) Nummer 2 wird wie folgt geändert:</p> <p>aaa) In Buchstabe a wird die Angabe „19 250 000 Euro“ durch die Angabe „20 000 000 Euro“ ersetzt.</p> <p>bbb) In Buchstabe b wird die Angabe „38 500 000 Euro“ durch die Angabe „40 000 000 Euro“ ersetzt.</p>	
<p>§ 294 Abs. 1 HGB</p> <p>In den Konzernabschluss sind das Mutterunternehmen und alle Tochterunternehmen ohne Rücksicht auf den Sitz der Tochterunternehmen einzubeziehen, sofern die Einbeziehung nicht nach § 296 unterbleibt.</p>	<p>Art. 22 Abs. 6</p> <p>Das Mutterunternehmen sowie alle seine Tochterunternehmen sind ohne Rücksicht auf deren Sitz zu konsolidieren; Artikel 23 Absatz 9 [Verzicht auf Einbeziehung] bleibt unberührt.</p>		<p>Art. 1 Nr. 28</p> <p>In § 294 Absatz 1 werden nach dem Wort „Sitz“ die Wörter „und die Rechtsform“ eingefügt.</p>	<p>Die Änderung soll der Klarstellung dienen.</p>

de lege lata	Richtlinie 2013/34/EU (RL)	Empfehlung des HGB-FA	Referentenentwurf BiRUG (BiRUG-E)	Anmerkungen
<p>§ 296 Abs. 1 Ein Tochterunternehmen braucht in den Konzernabschluss nicht einbezogen zu werden, wenn [...] 2. die für die Aufstellung des Konzernabschlusses erforderlichen Angaben nicht ohne unverhältnismäßig hohe Kosten oder Verzögerungen zu erhalten sind [...]</p>	<p>Art. 23 Abs. 9 Ein Unternehmen, einschließlich eines Unternehmens von öffentlichem Interesse, braucht nicht in den konsolidierten Abschluss einbezogen werden, wenn zumindest eine der nachfolgend genannten Bedingungen erfüllt ist: a) Es liegt der äußerst seltene Fall vor, dass die für die Aufstellung eines konsolidierten Abschlusses nach dieser Richtlinie erforderlichen Angaben nicht ohne unverhältnismäßig hohe Kosten oder ungebührliche Verzögerungen zu erhalten sind; [...]</p>	-	<p>Art. 1 Nr. 29 In § 296 Absatz 1 Nummer 2 wird nach den Wörtern „hohe Kosten oder“ das Wort „unangemessene“ eingefügt.</p>	Anpassung an den Wortlaut der RL
	<p>Art. 24 Abs. 1 i.V.m. Art. 5 In dem Dokument, das den Abschluss enthält, sind der Name des Unternehmens und die nach Artikel 5 Buchstaben a und b der Richtlinie 2009/101/EG vorgeschriebenen Informationen anzugeben. Gemäß Art. 24 Abs. 1 gilt Art. 5 auch für konsolidierte Abschlüsse.</p>		<p>Art. 1 Nr. 30 Nach § 297 Absatz 1 wird folgender Absatz 1a eingefügt: „(1a) In dem einleitenden Teil des Konzernabschlusses sind die Firma, der Sitz, das Registergericht und die Nummer, unter der das Mutterunternehmen in das Handelsregister eingetragen ist, anzugeben. Befindet sich das Mutterunternehmen in Liquidation oder Abwicklung, ist auch diese Tatsache anzugeben.“</p>	
<p>§ 298 Abs. 1 HGB Auf den Konzernabschluss sind, soweit seine Eigenart keine Abweichung bedingt oder in den folgenden Vorschriften nichts anderes bestimmt ist, die §§ 244 bis 256a, 265, 266, 268 bis 275, 277 und 278 [...] anzuwenden.</p>		<p>Streichung des Hinweises auf § 268 Abs. 8 HGB, da der Konzernabschluss keine Ausschüttungsbemessungsgrundlage darstellt.</p>	<p>Art. 1 Nr. 31 a) In Absatz 1 werden die Wörter „268 bis 275, 277 und 278“ durch die Wörter „268 Absatz 1 bis 7, §§ 270 bis 275 und 277“ ersetzt.</p>	<p>Verweis auf § 268 Abs. 8 HGB wurde gestrichen sowie auf § 278 HGB, da Letzterer gemäß Art. 1 Nr. 18 BiRUG-E aufgehoben werden soll.</p>
<p>§ 298 Abs. 2 HGB In der Gliederung der Konzernbilanz dürfen die Vorräte in einem Posten zusammengefaßt werden, wenn deren Aufgliederung wegen besonderer Umstände mit einem unverhältnismäßigen Aufwand verbunden wäre.</p>	Keine Regelung		<p>Art. 1 Nr. 31 b) Absatz 2 wird aufgehoben.</p>	<p>Die entsprechende Regelung des Art. 17 Abs. 2 der 7. RL (83/349/EWG) ist in der RL 2013/34/EU nicht mehr enthalten, daher die Streichung des § 298 Abs. 2 HGB</p>
<p>§ 299 Abs. 2 Satz 2 HGB Liegt der Abschlußstichtag eines Unternehmens um mehr als drei Monate vor dem Stichtag des Konzernabschlusses, so ist dieses Unternehmen auf Grund eines auf den Stichtag und den Zeitraum des Konzernabschlusses aufgestellten Zwischenabschlusses in den Konzernabschluss einzubeziehen.</p>	<p>Art. 24 Abs. 8 Unterabs. 2 c) Jedoch können die Mitgliedstaaten mit Rücksicht auf den Bilanzstichtag der Mehrzahl oder der bedeutendsten der konsolidierten Unternehmen gestatten oder vorschreiben, dass der konsolidierte Abschluss zu einem anderen Zeitpunkt aufgestellt wird, sofern [...] c) der Bilanzstichtag eines Unternehmens um mehr als drei Monate vor oder nach dem Stichtag des konsolidierten Abschlusses liegt und dieses Unternehmen aufgrund eines auf den Stichtag des konsolidierten Abschlusses aufgestellten Zwischenabschlusses konsolidiert wird.</p>		<p>Art. 1 Nr. 32 In § 299 Absatz 2 Satz 2 werden nach dem Wort „vor“ die Wörter „oder nach“ eingefügt.</p>	Anpassung an den Richtlinienwortlaut
<p>§ 301 Abs. 2 Satz 3 f. HGB Ist ein Mutterunternehmen erstmalig zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet, sind die Wertansätze zum Zeitpunkt der Einbeziehung des Tochterunternehmens in den Konzernabschluss zugrunde zu legen, soweit das Unternehmen nicht in dem Jahr Tochterunternehmen geworden ist, für das der Konzernabschluss aufgestellt wird. Das Gleiche gilt für die erstmalige Einbeziehung eines Tochterunternehmens, auf die bisher gemäß § 296 verzichtet wurde.</p>	<p>Art. 24 Abs. 3 a) Die Verrechnung erfolgt auf der Grundlage der Buchwerte zu dem Zeitpunkt, zu dem die Unternehmen erstmalig in die Konsolidierung einbezogen werden.</p>	<p>Formulierung als Kann-Regelungen: § 301 Abs. 2 Satz 3 f. sind als eine Soll-Vorschriften formuliert. Sie sollen der Erleichterungen dienen, können aber auch Verzerrungen bei der Bilanzierung bewirken. So ist nach dem Wortlaut eine Kapitalkonsolidierung auf der Grundlage von § 301 Abs. 2 Satz 1 HGB nicht zulässig, auch wenn aussagekräftigere historische Daten für die Konsolidierung vorhanden sind. Dies ist bei der erstmaligen pflichtgemäßen Aufstellung eines Konzernabschlusses beispielsweise dann der Fall, wenn bisher ein freiwilliger Konzernabschluss nach handelsrechtlichen Grundsätzen (bspw. zur Erreichung der Befreiung gem. § 264 Abs. 3 HGB) aufgestellt oder das Mutterunternehmen in einen übergeordneten Konzernabschluss einbezogen wurde. Der Verzicht auf die Anwendung von § 301 Abs. 2 Satz 3 und Satz 4 HGB sollte einheitlich für alle Tochterunternehmen zulässig sein, für die entsprechende Informationen vorliegen.</p>	<p>Art. 1 Nr. 33 a) In Absatz 2 Satz 3 wird das Wort „sind“ durch das Wort „sollen“ und werden die Wörter „zu legen“ durch die Wörter „gelegt werden“ ersetzt.</p>	
<p>§ 301 Abs. 3 Satz 2 HGB Der Posten und wesentliche Änderungen gegenüber dem Vorjahr sind im Anhang zu erläutern.</p>			<p>Art. 1 Nr. 33 b) In Absatz 3 Satz 2 wird das Wort „Anhang“ durch das Wort „Konzernanhang“ ersetzt.</p>	

de lege lata	Richtlinie 2013/34/EU (RL)	Empfehlung des HGB-FA	Referentenentwurf BiIRUG (BiIRUG-E)	Anmerkungen
§ 306 Satz 1 HGB Führen Maßnahmen, die nach den Vorschriften dieses Titels durchgeführt worden sind, zu Differenzen zwischen den handelsrechtlichen Wertansätzen der Vermögensgegenstände, Schulden oder Rechnungsabgrenzungsposten und deren steuerlichen Wertansätzen und bauen sich diese Differenzen in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich wieder ab, so ist eine sich insgesamt ergebende Steuerbelastung als passive latente Steuern und eine sich insgesamt ergebende Steuerentlastung als aktive latente Steuern in der Konzernbilanz anzusetzen.		Klarstellung, ob § 306 HGB (Abgrenzung latenter Steuern) auch bei Anwendung der Equity-Methode einschlägig ist (bisher bezieht sich § 306 Satz 1 HGB nur auf den 4. Titel, die Equity-Methode ist aber im 7. Titel geregelt). Die Bilanzierung latenter Steuern bei Anwendung der Equity-Methode ist nach DRS 18.27 vorgesehen.		Der Empfehlung wurde nicht gefolgt
§ 307 HGB (1) In der Konzernbilanz ist für nicht dem Mutterunternehmen gehörende Anteile an in den Konzernabschluss einbezogenen Tochterunternehmen ein Ausgleichsposten für die Anteile der anderen Gesellschafter in Höhe ihres Anteils am Eigenkapital unter entsprechender Bezeichnung innerhalb des Eigenkapitals gesondert auszuweisen. (2) In der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung ist der im Jahresergebnis enthaltene, anderen Gesellschaftern zustehende Gewinn und der auf sie entfallende Verlust nach dem Posten "Jahresüberschuß/Jahresfehlbetrag" unter entsprechender Bezeichnung gesondert auszuweisen.	Art. 24 Abs. 4 Befinden sich Anteile oder Aktien an konsolidierten Tochterunternehmen im Besitz von anderen Personen als diesen Unternehmen, so werden die Beträge, die diesen Anteilen oder Aktien entsprechen, in der konsolidierten Bilanz gesondert als nicht beherrschende Anteile ausgewiesen.		Art. 1 Nr. 34 In § 307 Absatz 1 und 2 werden die Wörter „unter entsprechender Bezeichnung“ jeweils durch die Wörter „unter dem Posten nicht beherrschende Anteile“ ersetzt.	
§ 309 Abs. 2 HGB Der negative GoF darf ergebniswirksam nur aufgelöst werden, soweit 1. eine zum Zeitpunkt des Erwerbs der Anteile oder der erstmaligen Konsolidierung erwartete ungünstige Entwicklung der künftigen Ertragslage des Unternehmens eingetreten ist oder zu diesem Zeitpunkt erwartete Aufwendungen zu berücksichtigen sind oder 2. am Abschlussstichtag feststeht, dass er einem realisierten Gewinn entspricht	Art. 24 Abs. 3 (f) Ein negativer GoF kann auf die konsolidierte GuV übertragen werden, sofern ein solches Vorgehen den allgemeinen Grundsätzen des Kapitels 2 der Richtlinie entspricht Keine Beschränkung auf zwei Fälle	Aktuell keine HGB-Änderung. § 309 Abs. 2 deckt nicht alle Fälle der ergebniswirksamen Auflösung des auf der Passivseite ausgewiesenen Unterschiedsbetrags ab. Nicht geregelt ist z.B. die Behandlung des bei einem sukzessiven Unternehmenserwerb entstehenden passiven Unterschiedsbetrags. Die Themen „sukzessiver Unternehmenserwerb“ und „passiver Unterschiedsbetrag“ sollen im Rahmen der Überarbeitung des DRS 4 untersucht werden. Je nach Ergebnis dieser Untersuchungen werden ggf. hierzu Themenvorschläge zur HGB-Änderung an das BMJV zu einem späteren Zeitpunkt adressiert.	Art. 1 Nr. 35 § 309 Absatz 2 wird wie folgt geändert: a) In dem Satzteil vor Nummer 1 werden die Wörter „darf ergebniswirksam nur“ durch die Wörter „kann ergebniswirksam“ ersetzt. b) In Nummer 1 wird das Wort „oder“ am Ende durch ein Semikolon ersetzt. c) In Nummer 2 wird der Punkt am Ende durch das Wort „oder“ ersetzt. d) Folgende Nummer 3 wird angefügt: „3. andere Umstände vorliegen, die unter Beachtung des § 297 eine ergebniswirksame Auflösung rechtfertigen.“	
§ 310 HGB Keine Überschrift			Art. 1 Nr. 36 Die Überschrift von § 310 wird wie folgt gefasst: „§ 310 Anteilsmäßige Konsolidierung“.	
§ 312 Abs. 3 HGB Der Wertansatz der Beteiligung und der Unterschiedsbetrag sind auf der Grundlage der Wertansätze zu dem Zeitpunkt zu ermitteln, zu dem das Unternehmen assoziiertes Unternehmen geworden ist. Können die Wertansätze zu diesem Zeitpunkt nicht endgültig ermittelt werden, sind sie innerhalb der darauf folgenden zwölf Monate anzupassen.	Art. 27 Abs. 2 Mitgliedstaatenwahlrecht: - Zeitpunkt, zu dem die Methode erstmalig angewendet wird, oder - Zeitpunkt des Erwerbs der Anteile oder Aktien oder, beim Erwerb zu verschiedenen Zeitpunkten, Zeitpunkt, zu dem das Unternehmen ein assoziiertes Unternehmen geworden ist.	Bei der Anwendung der Equity-Methode sind gemäß § 312 Abs. 3 Satz 1 HGB für die Kapitalaufrechnung die Wertansätze zum Zeitpunkt zugrunde zu legen, zu dem das Unternehmen assoziiertes Unternehmen geworden ist. Die Vereinfachungsmöglichkeit, die Wertermittlung zu dem Zeitpunkt vornehmen zu dürfen, zu dem die Equity-Methode erstmalig angewendet wird, ist nicht explizit geregelt. Hier sind insbesondere die Fälle zu nennen, in denen das assoziierte Unternehmen bislang nach § 311 Abs. 2 HGB nicht unter Anwendung der Equity-Methode bilanziert wurde oder das Mutterunternehmen erstmalig zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet ist. Wir regen daher an, in § 312 Abs. 3 HGB eine dem § 301 Abs. 2 Satz 3 und 4 HGB analoge Vorschrift aufzunehmen.		Der Empfehlung wurde nicht gefolgt
§ 312 Abs. 5 Satz 3 HGB Eliminierungen von Zwischenergebnissen sind vorzunehmen, soweit die für die Beurteilung maßgeblichen Sachverhalte bekannt oder zugänglich sind	Art. 27 Abs. 7 Die Weglassungen [Schuldenkonsolidierung, Aufwands- und Ertragskonsolidierung, Zwischenergebniseliminierung] werden nur insoweit vorgenommen, als die Tatbestände bekannt sind oder bestätigt werden können	HGB-Änderung Ergänzung des § 312 Abs. 5 um die Schuldenkonsolidierung und Aufwands- und Ertragskonsolidierung	Art. 1 Nr. 37 § 312 Absatz 5 Satz 3 wird wie folgt gefasst: „Die §§ 303 bis 305 sind entsprechend anzuwenden, soweit die für die Beurteilung maßgeblichen Sachverhalte bekannt oder zugänglich sind.“	

de lege lata	Richtlinie 2013/34/EU (RL)	Empfehlung des HGB-FA	Referentenentwurf BiRUG (BiRUG-E)	Anmerkungen
<p>§ 312 Abs. 5 Satz 3, 4 HGB</p> <p>§ 304 über die Behandlung der Zwischenergebnisse ist entsprechend anzuwenden, soweit die für die Beurteilung maßgeblichen Sachverhalte bekannt oder zugänglich sind. Die Zwischenergebnisse dürfen auch anteilig entsprechend den dem Mutterunternehmen gehörenden Anteilen am Kapital des assoziierten Unternehmens weggelassen werden.</p>	-	<p>Nach § 312 Abs. 5 Satz 4 HGB ist es zulässig, die Eliminierung der Zwischenergebnisse beteiligungsproportional vorzunehmen. Nach der wortgenauen Gesetzesauslegung ist die Volleliminierung der Zwischenergebnisse der Regelfall, von dem nach § 312 Abs. 5 Satz 4 HGB abgewichen werden kann. Unseres Erachtens ist eine Volleliminierung der Zwischenergebnisse nicht sachgerecht und auch systematisch nicht richtig. Vor dem Hintergrund der beteiligungsproportionalen Eliminierung der Zwischenergebnisse im Rahmen der Quotenkonsolidierung i.S.v. § 310 HGB erscheint die Volleliminierung der Zwischenergebnisse bei der Equity-Methode i.S.v. § 312 HGB nicht gerechtfertigt. Aus diesem Grund empfehlen wir, das Wahlrecht zugunsten einer Pflicht zur quotalen Eliminierung der Zwischenergebnisse abzuschaffen.</p>	-	Der Empfehlung wurde nicht gefolgt
<p>Unternehmenszusammenschlüssen innerhalb einer Gruppe</p> <p>Keine Regelung</p>	<p>Art. 25</p> <p>Die Mitgliedstaaten können gestatten oder vorschreiben, dass die Buchwerte von Aktien oder Anteilen am Kapital eines in die Konsolidierung einbezogenen Unternehmens lediglich mit dem entsprechenden Anteil am Kapital verrechnet werden, sofern die am Unternehmenszusammenschluss beteiligten Unternehmen letztlich vor und nach dem Unternehmenszusammenschluss von derselben Partei kontrolliert werden und diese Kontrolle nicht vorübergehender Natur ist.</p> <p>Ein nach Absatz 1 entstehender Unterschiedsbetrag wird je nach Lage des Falles den konsolidierten Rücklagen zugerechnet oder von ihnen abgezogen.</p> <p>Die Anwendung der Methode nach Absatz 1, die sich daraus ergebenden Veränderungen der Rücklagen sowie der Name und Sitz der betreffenden Unternehmen sind im Anhang zum konsolidierten Abschluss anzugeben.</p>	<p>Aktuell keine HGB-Änderung</p> <p>Das Thema wird im Rahmen der Überarbeitung des DRS 4 untersucht. Je nach Ergebnis dieser Untersuchungen werden ggf. hierzu Themenvorschläge zur HGB-Änderung an das BMJV zu einem späteren Zeitpunkt adressiert.</p>	-	-
<p>Sukzessiver Unternehmenserwerb / Übergangskonsolidierung, Auf- und Abstockung von Anteilen an Tochterunternehmen (ohne Statuswechsel), Entkonsolidierung</p> <p>Keine Regelungen</p>	-	<p>Aktuell keine HGB-Änderungen.</p> <p>Diese Themen werden im Rahmen der Überarbeitung des DRS 4 untersucht. Je nach Ergebnis dieser Untersuchungen werden ggf. hierzu Themenvorschläge zur HGB-Änderung an das BMJV zu einem späteren Zeitpunkt adressiert.</p>	-	-
<p>§ 313 Abs. 1 Satz 1 HGB</p> <p>In den Konzernanhang sind diejenigen Angaben aufzunehmen, die zu einzelnen Posten der Konzernbilanz oder der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung vorgeschrieben oder die im Konzernanhang zu machen sind, weil sie in Ausübung eines Wahlrechts nicht in die Konzernbilanz oder in die Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung aufgenommen wurden.</p>	<p>Art. 28 Abs. 1 Satz 1</p> <p>Im Anhang zum konsolidierten Abschluss werden die nach den Artikeln 16, 17 und 18 geforderten Informationen dargelegt [...]</p> <p>Art. 15</p> <p>Wird der Anhang zur Bilanz und zur Gewinn- und Verlustrechnung im Sinne dieses Kapitels dargestellt, sind die Anhangangaben in der Reihenfolge der Darstellung der Posten in der Bilanz und in der Gewinn- und Verlustrechnung darzustellen.</p>	-	<p>Art. 1 Nr. 38 a) aa)</p> <p>Satz 1 wird durch die folgenden Sätze ersetzt:</p> <p><i>„In den Konzernanhang sind diejenigen Angaben aufzunehmen, die zu einzelnen Posten der Konzernbilanz oder der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung vorgeschrieben sind; diese Angaben sind in der Reihenfolge der einzelnen Posten der Konzernbilanz und der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung darzustellen. Im Konzernanhang sind auch die Angaben zu machen, die in Ausübung eines Wahlrechts nicht in die Konzernbilanz oder in die Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung aufgenommen wurden.“</i></p>	<p>Art. 15 der ist zwar nicht unmittelbar auf den Konzernabschluss anzuwenden, zwecks Harmonisierung der Rechtsrahmen für Jahres- und Konzernabschluss soll für den Konzernanhang eine entsprechende Regelung vorgesehen werden, wie für den Anhang zum Jahresabschluss.</p>
<p>§ 313 Abs. 1 Satz 2 HGB</p> <p>Im Konzernanhang müssen</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. die auf die Posten der Konzernbilanz und der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden angegeben werden; 2. die Grundlagen für die Umrechnung in Euro angegeben werden, sofern der Konzernabschluss Posten enthält, denen Beträge zugrunde liegen, die auf fremde Währung lauten oder ursprünglich auf fremde Währung lauteten; 3. Abweichungen von Bilanzierungs-, Bewertungs- und Konsolidierungsmethoden angegeben und begründet werden; deren Einfluß auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns ist gesondert darzustellen. 	Angabe betreffend Umrechnung in Euro: keine Regelung	-	<p>Art. 1 Nr. 38 a) bb)</p> <p>Der neue Satz 3 [Satz 2 wird zu Satz 3, da Satz 1 durch zwei Sätze ersetzt wird] wird wie folgt geändert:</p> <p>aa) Nummer 2 wird aufgehoben.</p> <p>bb) Nummer 3 wird Nummer 2 und nach dem Wort „ist“ werden die Wörter „unter Angabe seines Umfangs“ eingefügt.</p>	<p>Aufhebung von Nr. 2 erfolgt analog zur Aufhebung des § 284 Abs. 2 Nr. 2.</p> <p>Lt. Begründung zum BiRUG-E (vgl. S. 79) sind gesonderte Angaben der Währungsumrechnung bereits nach Nr. 1 bei den Bewertungsmethoden anzugeben, so dass sich für die Praxis kaum etwas ändern dürfte.</p> <p>Ergänzung der neuen Nr. 2 um eine Pflichtangabe zum Umfang des Einflusses von Abweichungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage erfolgt analog zu § 284 Abs. 2 Nr. 2 HGB-E.</p>

de lege lata	Richtlinie 2013/34/EU (RL)	Empfehlung des HGB-FA	Referentenentwurf BiRUG (BiRUG-E)	Anmerkungen
<p>§ 313 Abs. 2 HGB</p> <p>Im Konzernanhang sind außerdem anzugeben:</p> <p>1. Name und Sitz der in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen, der Anteil am Kapital der Tochterunternehmen, [...];</p> <p>2. Name und Sitz der assoziierten Unternehmen, der Anteil am Kapital der assoziierten Unternehmen, [...];</p> <p>3. Name und Sitz der Unternehmen, die nach § 310 nur anteilmäßig in den Konzernabschluss einbezogen worden sind, [...];</p> <p>4. Name und Sitz anderer als der unter den Nummern 1 bis 3 bezeichneten Unternehmen, bei denen das Mutterunternehmen, ein Tochterunternehmen oder eine für Rechnung eines dieser Unternehmen handelnde Person mindestens den fünften Teil der Anteile besitzt[...].</p>	<p>Art. 28 Abs. 1 i.V.m. Art. 17 Abs. 1 g), k), l), m), n)</p> <p>Art. 28 Abs. 1</p> <p>Im Anhang zum konsolidierten Abschluss werden die nach den Artikeln 16, 17 und 18 geforderten Informationen dargelegt [...].</p> <p>Art. 17 Abs. 1 k), l), m), n)</p> <p>Angabepflicht für mittlere und große Unternehmen und Unternehmen von öffentlichem Interesse:</p> <p>k) Name, Sitz und Rechtsform der Unternehmen, deren unbeschränkt haftender Gesellschafter das Unternehmen ist;</p> <p>l) Name und Sitz des Unternehmens, das den konsolidierten Abschluss für den größten Kreis von Unternehmen aufstellt, dem das Unternehmen als Tochterunternehmen angehört;</p> <p>m) Name und Sitz des Unternehmens, das den konsolidierten Abschluss für den kleinsten Kreis von Unternehmen aufstellt, der auch in den unter Buchstabe l) bezeichneten Kreis von Unternehmen einbezogen ist und dem das Unternehmen als Tochterunternehmen angehört;</p> <p>n) den Ort, wo Kopien des unter den Buchstaben l) und m) genannten konsolidierten Abschlusses erhältlich sind, es sei denn, dass sie nicht zur Verfügung stehen;</p> <p>Art. 17 Abs. 1 g) Unterabs. 2</p> <p>Mitgliedstaatenwahlrecht, die Angaben zu den Beteiligungen in einer Aufstellung zu machen, die gemäß Art. 3 Abs. 1, 3 der Richtlinie 2009/101/EG eingereicht wird; die Einreichung einer solcher Aufstellung ist im Anhang zum Abschluss/konsolidierten Abschluss anzugeben</p>	<p>HGB-Änderung</p> <p>Umsetzung des Mitgliedstaatenwahlrechts für nicht kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften/Konzerne</p>	<p>Art. 1 Nr. 38 b)</p> <p>Absatz 2 wird wie folgt geändert:</p> <p>aa) In Nummer 4 wird der Punkt am Ende durch ein Semikolon ersetzt.</p> <p>bb) Die folgenden Nummern 5 bis 7 werden angefügt:</p> <p>„5. Name, Sitz und Rechtsform der Unternehmen, deren unbeschränkt haftender Gesellschafter das Mutterunternehmen oder ein in den Konzernabschluss einbezogenes Unternehmen ist, sofern die Voraussetzungen der Nummern 1 bis 4 nicht vorliegen;</p> <p>6. Name und Sitz des Unternehmens, das den Konzernabschluss für den größten Kreis von Unternehmen aufstellt, dem das Mutterunternehmen als Tochterunternehmen angehört, und im Falle der Offenlegung des von diesem anderen Mutterunternehmen aufgestellten Konzernabschlusses der Ort, wo dieser erhältlich ist;</p> <p>7. Name und Sitz des Unternehmens, das den Konzernabschluss für den kleinsten Kreis von Unternehmen aufstellt, dem das Mutterunternehmen als Tochterunternehmen angehört, und im Falle der Offenlegung des von diesem anderen Mutterunternehmen aufgestellten Konzernabschlusses der Ort, wo dieser erhältlich ist.“</p>	<p>Umsetzung der RL</p>
<p>§ 314 Abs. 1 Nr. 2 HGB</p> <p>Im Konzernanhang sind ferner anzugeben: [...]</p> <p>2. Art und Zweck sowie Risiken und Vorteile von nicht in der Konzernbilanz enthaltenen Geschäften des Mutterunternehmens und der in den Konzernabschluss einbezogenen Tochterunternehmen, soweit dies für die Beurteilung der Finanzlage des Konzerns notwendig ist</p>	<p>Art. 28 Abs. 1 i.V.m. Art. 17 Abs. 1 p)</p> <p>die Art und Zweck der Geschäfte des Unternehmens, die nicht in der Bilanz enthalten sind und ihre finanziellen Auswirkungen auf das Unternehmen, vorausgesetzt, dass die Risiken und Vorteile, die aus solchen Geschäften entstehen, wesentlich sind, und sofern die Offenlegung derartiger Risiken und Vorteile zum Zwecke der Beurteilung der finanzielle Lage des Unternehmens erforderlich ist</p>	<p>-</p>	<p>Art. 1 Nr. 39 a) aa)</p> <p>In Nummer 2 werden nach dem Wort „Tochterunternehmen“ die Wörter „jeweils unter Angabe der Auswirkungen auf die Finanzlage“ eingefügt.</p>	<p>spiegelbildlich zur Änderung des § 285 Nr. 3 HGB, Umsetzung der RL</p>
<p>§ 314 Abs. 1 Nr. 2a HGB</p> <p>Im Konzernanhang sind ferner anzugeben: [...]</p> <p>2a. der Gesamtbetrag der sonstigen finanziellen Verpflichtungen, die nicht in der Konzernbilanz enthalten und nicht nach § 298 Abs. 1 in Verbindung mit § 251 oder nach Nummer 2 angegeben sind, sofern diese Angabe für die Beurteilung der Finanzlage des Konzerns von Bedeutung ist; davon und von den Haftungsverhältnissen nach § 251 sind Verpflichtungen gegenüber Tochterunternehmen, die nicht in den Konzernabschluss einbezogen werden, jeweils gesondert anzugeben</p>	<p>Art. 16 Abs. 1 d)</p> <p>Gesamtbetrag etwaiger finanzieller Verpflichtungen, Garantien oder Eventualverbindlichkeiten, die nicht Gegenstand der Bilanz sind, sowie Wesensart und Form jeder gewährten dinglichen Sicherheit.</p> <p>Pensionsverpflichtungen und Verpflichtungen gegenüber verbundenen oder assoziierten Unternehmen sind gesondert zu vermerken.</p>	<p>-</p>	<p>Art. 1 Nr. 39 a) bb)</p> <p>In Nummer 2a wird jeweils die Angabe „§ 251“ durch die Angabe „§ 268 Absatz 7“ ersetzt und werden nach den Wörtern „sind Verpflichtungen“ die Wörter „betreffend die Altersversorgung“ und vor dem Wort „jeweils“ die Wörter „oder assoziierten Unternehmen“ eingefügt.</p>	<p>spiegelbildlich zur Änderung des § 285 Nr. 3a HGB Folgeänderung zur Änderung des § 268 Abs. 7 HGB</p>
<p>§ 314 Abs. 1 Nr. 3 HGB</p> <p>Im Konzernanhang sind ferner anzugeben: [...]</p> <p>3. die Aufgliederung der Umsatzerlöse nach Tätigkeitsbereichen sowie nach geographisch bestimmten Märkten, soweit sich, unter Berücksichtigung der Organisation des Verkaufs von für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit des Konzerns typischen Erzeugnissen und der für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit des Konzerns typischen Dienstleistungen, die Tätigkeitsbereiche und geographisch bestimmten Märkte untereinander erheblich unterscheiden</p>	<p>Art. 28 Abs. 1 i.V.m. Art. 18 Abs. 1 a)</p> <p>die Aufgliederung der Nettoumsatzerlöse nach Tätigkeitsbereichen sowie nach geographisch bestimmten Märkten, soweit sich – unter Berücksichtigung der Organisation des Verkaufs und der Erbringung von Dienstleistungen – die Tätigkeitsbereiche und geographisch bestimmten Märkte untereinander erheblich unterscheiden</p>	<p>-</p>	<p>Art. 1 Nr. 39 a) cc)</p> <p>In Nummer 3 werden jeweils die Wörter „für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit des Konzerns typischen“ gestrichen und werden nach dem Wort „Dienstleistungen“ die Wörter „des Konzerns“ eingefügt.</p>	<p>spiegelbildlich zur Änderung des § 285 Nr. 4</p>

de lege lata	Richtlinie 2013/34/EU (RL)	Empfehlung des HGB-FA	Referententwurf BiRUG (BiRUG-E)	Anmerkungen
<p>§ 314 Abs. 1 Nr. 4 HGB</p> <p>Im Konzernanhang sind ferner anzugeben: [...]</p> <p>4. die durchschnittliche Zahl der Arbeitnehmer der in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen während des Geschäftsjahrs, getrennt nach Gruppen, sowie der in dem Geschäftsjahr verursachte Personalaufwand, sofern er nicht gesondert in der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesen ist; die durchschnittliche Zahl der Arbeitnehmer von nach § 310 nur anteilmäßig einbezogenen Unternehmen ist gesondert anzugeben; [...]</p>	<p>Art. 28 Abs. 1 b) i.V.m. Art. 17 Abs. 1 e)</p> <p>Art. 28 Abs. 1 b)</p> <p>b) bei der Angabe der durchschnittlichen Zahl der Beschäftigten während des Geschäftsjahrs wird die durchschnittliche Zahl der Beschäftigten von Unternehmen, die nach der Quotenkonsolidierung bilanziert werden, gesondert angegeben</p> <p>Art. 17 Abs. 1 e)</p> <p>die durchschnittliche Zahl der Beschäftigten während des Geschäftsjahrs getrennt nach Gruppen, sowie, falls er nicht gesondert in der Gewinn- und Verlustrechnung erscheint, den gesamten in dem Geschäftsjahr entstandenen Personalaufwand, aufgeschlüsselt nach Löhnen und Gehältern, Kosten der sozialen Sicherheit und Kosten der Altersversorgung</p>		<p>Art. 1 Nr. 39 a) dd)</p> <p>Nummer 4 wird wie folgt gefasst:</p> <p>„4. die durchschnittliche Zahl der Beschäftigten der in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen während des Geschäftsjahrs, getrennt nach Gruppen und gesondert für die anteilmäßig konsolidierten Unternehmen, sowie, falls er nicht gesondert in der Konzern-Gewinn und Verlustrechnung ausgewiesen ist, der in dem Geschäftsjahr entstandene gesamte Personalaufwand, aufgeschlüsselt nach Löhnen und Gehältern, Kosten der sozialen Sicherheit und Kosten der Altersversorgung;“.</p>	<p>§ 314 Abs. 1 Nr. 4 HGB-E verwendet den Begriff "Beschäftigte", den auch die RL verwendet. Spiegelbildlich sollte auch § 285 Nr. 7 entsprechend angepasst werden. Fraglich ist, wie die Angabe der Zahl der Beschäftigten für die anteilmäßig konsolidierten Unternehmen im Rahmen eines nach IFRS aufgestellten Konzernabschlusses zu verstehen ist.</p>
<p>§ 314 Abs. 1 Nr. 6 c) HGB</p> <p>Im Konzernanhang sind ferner anzugeben: [...]</p> <p>6. für die Mitglieder des Geschäftsführungsorgans, eines Aufsichtsrats, eines Beirats oder einer ähnlichen Einrichtung des Mutterunternehmens, jeweils für jede Personengruppe:</p> <p>[...]</p> <p>c) die vom Mutterunternehmen und den Tochterunternehmen gewährten Vorschüsse und Kredite unter Angabe der Zinssätze, der wesentlichen Bedingungen und der gegebenenfalls im Geschäftsjahr zurückgezahlten Beträge sowie die zugunsten dieser Personengruppen eingegangenen Haftungsverhältnisse;</p>	<p>Art. 28 Abs. 1 c) i.V.m. Art. 17 Abs. 1 d) Unterabs. 1</p> <p>Art.28 Abs. 1 c)</p> <p>bei der Angabe der Höhe der Vergütungen sowie der Vorschüsse und Kredite, die den Mitgliedern des Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgans gewährt worden sind, ist lediglich die Höhe der Beträge anzugeben, die das Mutterunternehmen und seine Tochterunternehmen den Mitgliedern des Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgans des Mutterunternehmens gewährt haben</p> <p>Art. 17 Abs. 1d) Unterabs. 1</p> <p>die den Mitgliedern von Verwaltungs-, Geschäftsführungs- oder Aufsichtsorganen für ihre Tätigkeit im Geschäftsjahr gewährten Bezüge sowie die gegenüber früheren Mitgliedern der genannten Organe entstandene oder eingegangenen Verpflichtungen betreffend Altersversorgung. Diese Angaben sind zusammengefasst für jede Kategorie dieser Organe zu machen. [...]</p>	<p>Die Angaben über die Organbezüge sind nach §§ 314 Abs. 1 Nr. 6, 315 Abs. 2 Nr. 4 HGB, DCGK und ggf. nach IFRSs zu machen. Diese Angaben sind nicht vollständig konsistent. Dies bedeutet einen höheren Aufwand für die Ersteller und führt ggf. zu Unklarheiten bei den Adressaten.</p> <p>Der konkrete Inhalt der Empfehlung zur HGB-Änderung wird von der neu gegründeten DRSC-Arbeitsgruppe „Organvergütung“ ausgearbeitet und zu einem späteren Zeitpunkt an das BMJV übermittelt.</p>	<p>Art. 1 Nr. 39 a) ee)</p> <p>Nummer 6 Buchstabe c wird wie folgt gefasst:</p> <p>„c) die vom Mutterunternehmen und den Tochterunternehmen gewährten Vorschüsse und Kredite unter Angabe der gegebenenfalls im Geschäftsjahr zurückgezahlten oder erlassenen Beträge sowie die zugunsten dieser Personengruppen eingegangenen Haftungsverhältnisse;“.</p>	<p>Umsetzung der RL</p>
<p>§ 314 HGB</p> <p>Keine Regelung für den Konzernanhang hinsichtlich der Angaben zu den Aktiengattungen, Genussscheinen, Wandelschuldverschreibungen, Optionsscheinen, Optionen oder vergleichbaren Wertpapieren oder Rechten</p> <p>§ 315 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 HGB</p> <p>Angabe im Konzernlagebericht der Mutterunternehmen, die einen organisierten Markt in Anspruch nehmen: [...] bei verschiedenen Aktiengattungen sind für jede Gattung die damit verbundenen Rechte und Pflichten und der Anteil am Gesellschaftskapital anzugeben, soweit die Angaben nicht im Konzernanhang zu machen sind</p>	<p>Art. 28 Abs. 1 i.V.m. Art. 17 Abs. 1 i), j)</p> <p>i) sofern es mehrere Gattungen von Aktien gibt, Zahl und Nennbetrag oder, falls ein Nennbetrag nicht vorhanden ist, den rechnerischen Wert für jede von ihnen;</p> <p>j) Bestehen von Genussscheinen, Wandelschuldverschreibungen, Optionsscheinen, Optionen oder vergleichbaren Wertpapieren oder Rechten, unter Angabe der Zahl und der Rechte, die sie verbriefen</p>	<p>HGB-Änderung</p> <p>Erweiterung der Konzernangabepflichten um die Angabe zum Bestehen von Genussscheinen, Wandelschuldverschreibungen, Optionsscheinen, Optionen oder vergleichbaren Wertpapieren oder Rechten</p> <p>Erweiterung der Angabepflicht auf mittlere und große Konzerne unabhängig von deren Kapitalmarktorientierung</p> <p>Verlagerung der Angaben aus dem Konzernlagebericht in den Konzernanhang</p>	<p>Art. 1 Nr. 39 a) ff)</p> <p>Nach § 314 Nummer 7 werden die folgenden Nummern 7a und 7b eingefügt:</p> <p>„7a. die Zahl der Aktien jeder Gattung der während des Geschäftsjahrs im Rahmen des genehmigten Kapitals gezeichneten Aktien des Mutterunternehmens, wobei zu Nennbetragsaktien der Nennbetrag und zu Stückaktien der rechnerische Wert für jede von ihnen anzugeben ist;</p> <p>7b. das Bestehen von Genussscheinen, Wandelschuldverschreibungen, Optionsscheinen, Optionen oder vergleichbaren Wertpapieren oder Rechten, aus denen das Mutterunternehmen verpflichtet ist, unter Angabe der Anzahl und der Rechte, die sie verbriefen;“.</p>	<p>spiegelbildlich zu § 285 Nr. 15a HGB-E sowie § 160 Abs. 1 AktG-E</p> <p>Umsetzung der RL</p>
<p>§ 314 Abs. 1 Nr. 13 HGB</p> <p>zumindest die nicht zu marktüblichen Bedingungen zustande gekommenen Geschäfte des Mutterunternehmens und seiner Tochterunternehmen, soweit sie wesentlich sind, mit nahe stehenden Unternehmen und Personen, einschließlich Angaben zur Art der Beziehung, zum Wert der Geschäfte sowie weiterer Angaben, die für die Beurteilung der Finanzlage des Konzerns notwendig sind; ausgenommen sind Geschäfte mit und zwischen mittel- oder unmittelbar in 100-prozentigem Anteilsbesitz stehenden in einen Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen; Angaben über Geschäfte können nach Geschäftsarten zusammengefasst werden, sofern die getrennte Angabe für die Beurteilung der Auswirkungen auf die Finanzlage des Konzerns nicht notwendig ist</p>	<p>Art. 28 Abs. 1 a)</p> <p>Bei der Angabe von Geschäften zwischen in eine Konsolidierung einbezogenen nahestehenden Unternehmen und Personen werden Geschäfte zwischen diesen, die bei der Konsolidierung weggelassen werden, nicht einbezogen</p>	<p>Anpassung des Wortlauts:</p> <p>Nach § 314 Nr. 13 Teilsatz 2 HGB sind auch Geschäfte mit und zwischen Unternehmen, die zwar in den Konzernabschluss einbezogen sind, jedoch in einem Anteilsbesitz von weniger als 100 % stehen, angabepflichtig. Dies erscheint jedoch nicht sachgerecht und geht über die Anforderungen der Richtlinie 2013/34/EU (Art. 28 Abs. 1 (a)) hinaus. Geschäfte mit und zwischen vollkonsolidierten Unternehmen sollten von der Angabepflicht ausgenommen werden.</p>	<p>Art. 1 Nr. 39 a) hh)</p> <p>In Nummer 13 werden die Wörter „mit und zwischen mittel- oder unmittelbar in 100-prozentigem Anteilsbesitz stehenden in einen Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen“ durch die Wörter „zwischen in eine Konsolidierung einbezogenen nahestehenden Unternehmen und Personen, wenn diese Geschäfte bei der Konsolidierung weggelassen werden“ ersetzt.</p>	
<p>§ 314 Abs. 1 Nr. 19 HGB</p> <p>für nach § 251 unter der Bilanz oder nach § 268 Abs. 7 Halbsatz 1 im Anhang ausgewiesene Verbindlichkeiten und Haftungsverhältnisse die Gründe der Einschätzung des Risikos der Inanspruchnahme</p>			<p>Art. 1 Nr. 39 a) jj)</p> <p>In Nummer 19 werden die Wörter „nach § 251 unter der Bilanz oder“ gestrichen und wird das Wort „Anhang“ durch das Wort „Konzernanhang“ ersetzt.</p>	<p>Folgeänderung zur Änderung des § 268 Abs. 7 HGB</p>

de lege lata	Richtlinie 2013/34/EU (RL)	Empfehlung des HGB-FA	Referentenentwurf BiRUG (BiRUG-E)	Anmerkungen
§ 314 Abs. 1 Nr. 20 HGB 20. die Gründe, welche die Annahme einer betrieblichen Nutzungsdauer eines in der Konzernbilanz ausgewiesenen entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwertes aus der Kapitalkonsolidierung von mehr als fünf Jahren rechtfertigen;	Art. 12 Abs. 11 Unterabs. 2 Im Anhang wird der Zeitraum erläutert, über den der GoF abgeschrieben wird	-	Art. 1 Nr. 39 a) kk) Die Nummern 20 wird wir folgt geändert: „soweit für einen entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert eine betriebliche Nutzungsdauer von mehr als fünf Jahren angesetzt wird, den Zeitraum und die Gründe, die den Ansatz rechtfertigen;“	Diese Angabepflicht wird durch die RL nicht gefordert und sollte m. E. geändert und an den Richtlinienwortlaut des Art. 12 Abs. 11 Unterabs. 2 angepasst werden. Die Formulierungen in § 285 Nr. 13 HGB-E und § 314 Abs. 1 Nr. 20 HGB-E weichen von einander ab. Ferner beschränkt sich die Angabepflicht nach § 314 Abs. 1 Nr. 20 HGB-E wohl nicht mehr auf den GoF aus der Kapitalkonsolidierung, wie dies derzeit gemäß § 314 Abs. 1 Nr. 20 HGB der Fall ist.
§ 314 Abs. 1 Nr. 21 HGB 21. auf welchen Differenzen oder steuerlichen Verlustvorträgen die latenten Steuern beruhen und mit welchen Steuersätzen die Bewertung erfolgt ist.	Art. 28 Abs. 1 i.V.m. Art. 17 Abs. 1 f) wenn latente Steuerschulden in der Bilanz angesetzt werden, die latenten Steuersalden am Ende des Geschäftsjahres und die in den Bilanzen im Laufe des Geschäftsjahres erfolgten Bewegungen dieser Salden	-	Art. 1 Nr. 39 a) kk) Die Nr. 21 wird wir folgt geändert: „auf welchen Differenzen oder steuerlichen Verlustvorträgen die latenten Steuern beruhen, die bei der Berechnung angewendeten Steuersätze, die Steuersalden am Abschlussstichtag und die im Laufe des Geschäftsjahres erfolgten Bewegungen dieser Salden;“	spiegelbildlich zur Änderung von § 285 Nr. 29 HGB.
§ 314 HGB Keine Regelung für den Konzernanhang zu den Angaben über die Einbeziehung von Zinsen für Fremdkapital in die Herstellungskosten	Art. 28 Abs. 1 i.V.m. Art. 17 Abs. 1 a) vi) für die verschiedenen Posten des Anlagevermögens ist der im Laufe des Geschäftsjahres aktivierter Betrag anzugeben, wenn Zinsen gemäß Artikel 12 Absatz 8 aktiviert werden	-	Art. 1 Nr. 39 a) kk) § 314 Abs. 1 wird um die Nr. 22 ergänzt: „der im Laufe des Geschäftsjahres aktivierte Betrag von Herstellungskosten, wenn Zinsen für Fremdkapital einbezogen wurden;“	Die Formulierungen der Angabepflichten nach § 284 Abs. 2 Nr. 5 HGB-E und nach § 314 Abs. 1 Nr. 22 HGB-E weichen voneinander ab. Ferner ist m.E. unklar, ob der gesamte aktivierte Betrag anzugeben ist oder für jeden Posten des Anlagevermögens gesondert.
§ 314 HGB Keine Regelung für den Konzernanhang zu den Angaben von Vorgängen von besonderer Bedeutung nach dem Schluss des Konzerngeschäftsjahrs § 315 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. § 293 Abs. 1 HGB Pflichtangabe im Konzernlagebericht: Angaben zu den Vorgängen von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluss des Konzerngeschäftsjahrs eingetreten sind	Art. 28 Abs. 1 i.V.m. Art. 17 Abs. 1 q) die Art und finanzielle Auswirkung wesentlicher Ereignisse nach dem Bilanzstichtag, die weder in der Gewinn- und Verlustrechnung noch in der Bilanz berücksichtigt sind	HGB-Änderung Verlagerung der Angabepflicht aus dem Konzernlagebericht in den Konzernanhang	Art. 1 Nr. 39 a) kk) § 314 Abs. 1 wird um die Nr. 23 ergänzt: „Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluss des Konzerngeschäftsjahrs eingetreten sind, unter Angabe ihrer Art und ihrer finanziellen Auswirkungen;“ Art. 1 Nr. 40 b) bb) § 315 Abs. 2 Nr. 1 wird aufgehoben.	spiegelbildlich zu § 285 Nr. 31 HGB-E
§ 314 HGB Keine Regelung für den Konzernanhang hinsichtlich der Angaben zu den außerordentlichen Erträgen und Aufwendungen	Art. 28 Abs. 1 i.V.m. Art. 16 Abs. 1 f) Angabe des Betrags und der Wesensart der einzelnen Ertrags- oder Aufwandsposten von außerordentlicher Größenordnung oder von außerordentlicher Bedeutung im Anhang	-	Art. 1 Nr. 39 a) kk) § 314 Abs. 1 wird um die Nr. 24 ergänzt: „jeweils den Betrag und die Art außerordentlicher Erträge und außerordentlicher Aufwendungen;“	spiegelbildlich zu § 285 Nr. 30 HGB-E
§ 314 HGB Keine Regelung für den Konzernanhang hinsichtlich der Angaben zur Verwendung des Ergebnisses	Art. 28 Abs. 1 i.V.m. Art. 17 Abs. 1 (o) der Vorschlag zur Verwendung des Ergebnisses oder gegebenenfalls Verwendung des Ergebnisses	-	Art. 1 Nr. 39 a) kk) § 314 Abs. 1 wird um die Nr. 25 ergänzt: „den Vorschlag zur Verwendung des Ergebnisses des Mutterunternehmens oder gegebenenfalls den Beschluss zur Verwendung des Ergebnisses des Mutterunternehmens.“	spiegelbildlich zu § 285 Nr. 32 HGB-E
§ 314 Abs. 2 Satz 2 HGB Für die Angabepflicht gemäß Absatz 1 Nr. 6 Buchstabe a Satz 5 bis 8 gilt § 286 Abs. 5 entsprechend. Keine Regelung für den Konzernanhang zum Verzicht auf die Angaben zu Organbezügen, wenn sich anhand der Angaben die Bezüge eines bestimmten Mitglieds dieser Organe feststellen lassen (analog zu § 286 Abs. 4).	Art. 28 Abs. 1 i.V.m. Art. 17 Abs. 1 d) Unterabs. 2 Art. 28 Abs. 1 Im Anhang zum konsolidierten Abschluss werden die nach den Artikeln 16, 17 und 18 geforderten Informationen dargelegt [...]. Art. 17 Abs. 1 d) Unterabs. 2 Die Mitgliedstaaten können zulassen, dass diese Angaben nicht gemacht werden, wenn sich anhand der Angaben der finanzielle Status eines bestimmten Mitglieds dieser Organe feststellen ließe.	-	Art. 1 Nr. 39 b) Absatz 2 Satz 2 wird Absatz 3 und folgender Satz wird angefügt: „Für die Angabepflicht gemäß Absatz 1 Nummer 6 Buchstabe a und b gilt § 286 Absatz 4 entsprechend.“	Umsetzung der RL
§ 315 HGB Keine Überschrift	Art. 29 Konsolidierter Lagebericht	-	Art. 1 Nr. 40 a) Die Überschrift wird wie folgt gefasst: „§ 315 Inhalt des Konzernlageberichts“.	-

de lege lata	Richtlinie 2013/34/EU (RL)	Empfehlung des HGB-FA	Referentenentwurf BiRUG (BiRUG-E)	Anmerkungen
<p>§ 315 Abs. 1, 2 HGB</p> <p>1) Im Konzernlagebericht sind der Geschäftsverlauf einschließlich des Geschäftsergebnisses und die Lage des Konzerns so darzustellen, dass ein tatsächliches Verhältnis entsprechendes Bild vermittelt wird. Er hat eine ausgewogene und umfassende, dem Umfang und der Komplexität der Geschäftstätigkeit entsprechende Analyse des Geschäftsverlaufs und der Lage des Konzerns zu enthalten. [...]</p> <p>2) Der Konzernlagebericht soll auch eingehen auf:</p> <p>1. Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluß des Konzerngeschäftsjahrs eingetreten sind;</p> <p>2. a) die Risikomanagementziele und -methoden des Konzerns [...], sowie b) die Preisänderungs-, Ausfall- und Liquiditätsrisiken sowie die Risiken aus Zahlungsstromschwankungen, denen der Konzern ausgesetzt ist, [...];</p> <p>3. den Bereich Forschung und Entwicklung des Konzerns;</p> <p>4. die Grundzüge des Vergütungssystems [...]</p> <p>5. die wesentlichen Merkmale des internen Kontroll- und des Risikomanagementsystems im Hinblick auf den Konzernrechnungslegungsprozess, sofern eines der in den Konzernabschluss einbezogenen Tochterunternehmen oder das Mutterunternehmen kapitalmarktorientiert im Sinn des § 264d ist.</p>	<p>Art. 29 Abs. 1 i.V.m. Art. 19 Abs. 2 d)</p> <p>Art. 29 Abs. 1</p> <p>Der konsolidierte Lagebericht enthält zusätzlich zu den nach anderen Bestimmungen dieser Richtlinie geforderten Informationen zumindest die nach den Artikeln 19 und 20 geforderten Informationen, wobei den wesentlichen Anpassungen, die sich aus den Besonderheiten des konsolidierten Lageberichts im Vergleich zu einem Lagebericht ergeben, dergestalt Rechnung zu tragen ist, dass die Bewertung der Lage der insgesamt in die Konsolidierung einbezogenen Unternehmen erleichtert wird. [...]</p> <p>Art. 19 Abs. 2 d)</p> <p>Der Lagebericht enthält außerdem Angaben zu den bestehenden Zweigniederlassungen des Unternehmens</p>	<p>Erweiterung der Vorschriften des § 289 und § 315:</p> <p>1. zum Wirtschaftsbericht: Wir empfehlen, in § 289 Abs. 1 Satz 2 und § 315 Abs. 1 Satz 2 nicht nur die Analyse und Darstellung, sondern auch die Beurteilung des Geschäftsverlaufs und der Lage explizit zu fordern.</p> <p>2. zum Risikomanagementsystem: Wir empfehlen in § 289 Abs. 5 und in § 315 Abs. 2 Nr. 5 den Bezug auf den Rechnungslegungsprozess/ Konzernrechnungslegungsprozess zu streichen. Die wesentlichen Merkmale des Risikomanagementsystems des Unternehmens/Konzerns im Ganzen sollten dargestellt werden.</p> <p>3. zum Steuerungssystem: Wir empfehlen, die Kodifizierung einer expliziten Vorschrift zur Gesamtdarstellung des im Unternehmen/Konzern eingesetzten Steuerungssystems für kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften/ Mutterunternehmen.</p>	<p>Art. 1 Nr. 40 b)</p> <p>Absatz 2 wird wie folgt geändert:</p> <p>aa) Die Wörter „Der Konzernlagebericht soll auch eingehen auf:“ werden durch die Wörter „Im Konzernlagebericht ist auch einzugehen auf:“ ersetzt.</p> <p>bb) Nummer 1 wird aufgehoben.</p> <p>cc) Die Nummern 2 und 3 werden die Nummern 1 und 2.</p> <p>dd) Nach Nummer 2 wird folgende Nummer 3 eingefügt:</p> <p>„3. für das Verständnis der Lage der in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen wesentliche Zweigniederlassungen des Mutterunternehmens und der Tochterunternehmen;“.</p>	<p>Der Empfehlung wurde nicht gefolgt</p>
<p>§ 315 Abs. 3 HGB</p> <p>§ 298 Abs. 3 über die Zusammenfassung von Konzernanhang und Anhang ist entsprechend anzuwenden.</p>	<p>Art. 29 Abs. 3</p> <p>Ist zusätzlich zu einem Lagebericht ein konsolidierter Lagebericht vorgeschrieben, so können diese beiden Berichte in Form eines einheitlichen Berichts vorgelegt werden.</p>		<p>Art. 1 Nr. 40 c)</p> <p>In Absatz 3 wird die Angabe „§ 298 Abs. 3“ durch die Angabe „§ 298 Absatz 2“ ersetzt.</p>	<p>Folgeänderung zur Änderung von § 298 HGB (§ 298 Abs. 2 HGB soll aufgehoben werden, Abs. 3 wird Abs. 2)</p>
<p>Erklärung zur Unternehmensführung im Konzernlagebericht</p> <p>§ 315a i.V.m. § 314 Abs. 1 Nr. 8 HGB</p> <p>§ 314 Abs. 1 Nr. 8 HGB</p> <p>für jedes in den Konzernabschluss einbezogene börsennotierte Unternehmen, dass die nach § 161 des Aktiengesetzes vorgeschriebene Erklärung [Erklärung zum Corporate Governance Kodex] abgegeben und wo sie öffentlich zugänglich gemacht worden ist</p>	<p>Art. 29 Abs. 1 i.V.m. Art. 20</p> <p>Art. 29 Abs. 1</p> <p>Der konsolidierte Lagebericht enthält zusätzlich zu den nach anderen Bestimmungen dieser Richtlinie geforderten Informationen zumindest die nach den Artikeln 19 und 20 geforderten Informationen, wobei den wesentlichen Anpassungen, die sich aus den Besonderheiten des konsolidierten Lageberichts im Vergleich zu einem Lagebericht ergeben, dergestalt Rechnung zu tragen ist, dass die Bewertung der Lage der insgesamt in die Konsolidierung einbezogenen Unternehmen erleichtert wird.</p> <p>Art. 20</p> <p>Erklärung zur Unternehmensführung [wird hier nicht wiedergegeben]</p>		<p>Art. 1 Nr. 40 d)</p> <p>Folgender Absatz 5 wird angefügt:</p> <p>„(5) Ist das Mutterunternehmen oder ein in den Konzernabschluss einbezogenes Tochterunternehmen eine Gesellschaft im Sinne des § 289a Absatz 1 Satz 1, so hat das Mutterunternehmen in einem gesonderten Abschnitt des Konzernlageberichts für jede dieser Gesellschaften eine Erklärung zur Unternehmensführung gemäß § 289a Absatz 2 aufzunehmen. Satz 1 ist entsprechend anzuwenden, wenn ein in den Konzernabschluss einbezogenes ausländisches Tochterunternehmen nach nationalen Vorschriften im Einklang mit Artikel 20 Absatz 1 und 4 der Richtlinie 2013/34/EU zu einer Erklärung zur Unternehmensführung verpflichtet ist und darin Angaben über den nationalen Unternehmensführungskodex machen muss. § 289a Absatz 1 Satz 2 und 3 ist entsprechend anzuwenden.“</p>	<p>Die Angaben nach § 289a [Erklärung zur Unternehmensführung] sollen für börsennotierte AG auch auf konsolidierter Ebene gemacht werden.</p>
<p>§ 315a Abs. 1 HGB</p> <p>Ist ein Mutterunternehmen, das nach den Vorschriften des Ersten Titels einen Konzernabschluss aufzustellen hat, nach Artikel 4 der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. Juli 2002 in der jeweils geltenden Fassung verpflichtet, die nach den Artikeln 2, 3 und 6 der genannten Verordnung übernommenen internationalen Rechnungslegungsstandards anzuwenden, so sind von den Vorschriften des Zweiten bis Achten Titels nur § 294 Abs. 3, § 297 Abs. 2 Satz 4, § 298 Abs. 1, dieser jedoch nur in Verbindung mit den §§ 244 und 245, ferner § 313 Abs. 2 und 3, § 314 Abs. 1 Nr. 4, 6, 8 und 9, Abs. 2 Satz 2 sowie die Bestimmungen des Neunten Titels und die Vorschriften außerhalb dieses Unterabschnitts, die den Konzernabschluss oder den Konzernlagebericht betreffen, anzuwenden.</p>			<p>Art. 1 Nr. 41</p> <p>In § 315a Absatz 1 werden die Angabe „§ 297 Abs. 2 Satz 4“ durch die Wörter „§ 297 Absatz 1a, 2 Satz 4“, die Angabe „§ 313 Abs. 2 und 3“ durch die Wörter „§ 313 Absatz 2 bis 4“ und die Angabe „Abs. 2 Satz 2“ durch die Wörter „Absatz 2 Satz 2 und 3“ ersetzt.</p>	<p>Der Verweis auf „§ 313 Absatz 2 bis 4“ sollte überprüft werden, denn § 313 HGB-E enthält nur drei Absätze.</p> <p>Die Wörter „Absatz 2 Satz 2“ in § 315a Abs. 1 HGB sollten durch die Wörter „Absatz 3“ ersetzt werden, denn gemäß Art. 1 Nr. 39 b) BiRUG-E soll § 314 Abs. 2 Satz 2 HGB in einen neuen Abs. 3 verlagert werden.</p>

de lege lata	Richtlinie 2013/34/EU (RL)	Empfehlung des HGB-FA	Referentenentwurf BiIRUG (BiIRUG-E)	Anmerkungen
<p>§ 317 Abs. 2 HGB</p> <p>Der Lagebericht und der Konzernlagebericht sind darauf zu prüfen, ob der Lagebericht mit dem Jahresabschluss, gegebenenfalls auch mit dem Einzelabschluss nach § 325 Abs. 2a, und der Konzernlagebericht mit dem Konzernabschluss sowie mit den bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnissen des Abschlussprüfers in Einklang stehen und ob der Lagebericht insgesamt eine zutreffende Vorstellung von der Lage des Unternehmens und der Konzernlagebericht insgesamt eine zutreffende Vorstellung von der Lage des Konzerns vermittelt. Dabei ist auch zu prüfen, ob die Chancen und Risiken der künftigen Entwicklung zutreffend dargestellt sind. Die Angaben nach § 289a sind nicht in die Prüfung einzubeziehen.</p>	<p>Art. 34</p> <p>1) [...] Der/die Abschlussprüfer bzw. die Prüfungsgesellschaft(en) hat/ haben ferner</p> <p>a) ein Urteil darüber abzugeben,</p> <p>i) ob der Lagebericht mit dem Abschluss des betreffenden Geschäftsjahres in Einklang steht und</p> <p>ii) ob der Lagebericht nach den geltenden rechtlichen Anforderungen aufgestellt wurde und [...]</p> <p>2) [...] Absatz 1 Unterabsatz 2 findet sinngemäß auf konsolidierte Abschlüsse und konsolidierte Lageberichte Anwendung.</p> <p>Art. 20 Abs. 3</p> <p>Der Abschlussprüfer überprüft, ob die Angaben zum Unternehmensführungskodex, zur Durchführung der Hauptversammlung und zur Zusammensetzung und Arbeitsweise der Organe gemacht wurden.</p>	-	<p>Art. 1 Nr. 42</p> <p>In § 317 Absatz 2 werden die Sätze 2 und 3 durch die folgenden Sätze ersetzt:</p> <p><i>„Die Prüfung des Lageberichts und des Konzernlageberichts hat sich auch darauf zu erstrecken, ob die gesetzlichen Vorschriften beachtet worden sind. Die Angaben nach § 289a Absatz 2 und § 315 Absatz 5 sind nicht in die Prüfung einzubeziehen; insoweit ist zu prüfen, ob diese Angaben gemacht wurden.“</i></p>	Umsetzung der RL. Lt. Begründung zum BiIRUG-E (vgl. S. 82) führt die Neuregelung keine sachliche Änderung des heutigen Prüfungsumfangs herbei.
<p>§ 319a HGB</p> <p>Begriff „Unternehmen von öffentlichem Interesse“</p>	<p>Art. 2 Nr. 2</p> <p>„Unternehmen von öffentlichem Interesse“ sind Unternehmen,</p> <ul style="list-style-type: none"> - deren übertragbare Wertpapiere zum Handeln an einem geregelten Markt eines Mitgliedstaats zugelassen sind; - die Kreditinstitute sind; - die Versicherungsunternehmen sind; - die von den Mitgliedstaaten als Unternehmen von öffentlichem Interesse bezeichnet werden. 	<p>HGB-Änderung</p> <p>Definition des Begriffs "Unternehmen von öffentlichem Interesse"</p> <p>Bei den Einzelregelungen sollte der Systematik der Richtlinie gefolgt werden: Kodifizierung der Rückausnahmen für Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen</p>	-	Der Empfehlung wurde nicht gefolgt.
<p>§ 322 Abs. 1 HGB</p> <p>Der Abschlussprüfer hat das Ergebnis der Prüfung in einem Bestätigungsvermerk zum Jahresabschluss oder zum Konzernabschluss zusammenzufassen. Der Bestätigungsvermerk hat Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung zu beschreiben und dabei die angewandten Rechnungslegungs- und Prüfungsgrundsätze anzugeben; er hat ferner eine Beurteilung des Prüfungsergebnisses zu enthalten.</p>	<p>Art. 35 ändert Art. 28 der RL 2006/43/EG</p> <p>Art. 28 Abs. 1 der RL 2006/43/EG</p> <p>Der Bestätigungsvermerk umfasst:</p> <p>a) eine Einleitung, die zumindest angibt, welcher Abschluss Gegenstand der gesetzlichen Abschlussprüfung ist und nach welchen Rechnungslegungsgrundsätzen er aufgestellt wurde; [...]</p>	-	<p>Art. 1 Nr. 43 a)</p> <p>Dem § 322 Absatz 1 wird folgender Satz angefügt:</p> <p><i>„Zumindest die Beschreibung des Gegenstands der Prüfung und die Angabe zu den angewandten Rechnungslegungsgrundsätzen haben in einem einleitenden Abschnitt zu erfolgen.“</i></p>	Die Regelung der Richtlinie 2013/34/EU ist nicht neu und entspricht Art. 51a Abs. 1 a) der 4. Richtlinie (78/660/EWG).
<p>§ 322 Abs. 6 HGB</p> <p>Die Beurteilung des Prüfungsergebnisses hat sich auch darauf zu erstrecken, ob der Lagebericht oder der Konzernlagebericht nach dem Urteil des Abschlussprüfers mit dem Jahresabschluss und gegebenenfalls mit dem Einzelabschluss nach § 325 Abs. 2a oder mit dem Konzernabschluss in Einklang steht und insgesamt ein zutreffendes Bild von der Lage des Unternehmens oder des Konzerns vermittelt. Dabei ist auch darauf einzugehen, ob die Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung zutreffend dargestellt sind.</p>		-	<p>Art. 1 Nr. 43 b)</p> <p>In Absatz 6 Satz 1 werden nach dem Wort „steht“ ein Komma und die Wörter <i>„die gesetzlichen Vorschriften beachtet worden sind“</i> eingefügt.</p>	Folgeänderung zur Änderung von § 317 HGB
<p>§ 322 Abs. 7 HGB</p> <p>Der Abschlussprüfer hat den Bestätigungsvermerk oder den Vermerk über seine Versagung unter Angabe von Ort und Tag zu unterzeichnen. Der Bestätigungsvermerk oder der Vermerk über seine Versagung ist auch in den Prüfungsbericht aufzunehmen.</p>	<p>Art. 35 Abs. 2 Satz 2</p> <p>Wird eine Abschlussprüfung von einer Prüfungsgesellschaft durchgeführt, so wird der Bestätigungsvermerk zumindest von dem (den) Abschlussprüfer(n), welche(r) die Abschlussprüfung für die Prüfungsgesellschaft durchgeführt hat bzw. haben, unterzeichnet.</p>	-	<p>Art. 1 Nr. 43 c)</p> <p>Dem Absatz 7 werden die folgenden Sätze angefügt:</p> <p><i>„Ist der Abschlussprüfer eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, so hat die Unterzeichnung zumindest durch den Wirtschaftsprüfer zu erfolgen, welcher die Abschlussprüfung für die Prüfungsgesellschaft durchgeführt hat. Satz 1 ist auf Buchprüfungsgesellschaften entsprechend anzuwenden.“</i></p>	Die Regelung des Art. 35 Abs. 2 Satz 2 der Richtlinie 2013/34/EU ist nicht neu und entspricht Art. 28 Abs. 1 der Richtlinie 2006/43/EG.

de lege lata	Richtlinie 2013/34/EU (RL)	Empfehlung des HGB-FA	Referentenentwurf BiRUG (BiRUG-E)	Anmerkungen
<p>§ 325 Abs. 1 HGB</p> <p>Die gesetzlichen Vertreter von Kapitalgesellschaften haben für diese den Jahresabschluss beim Betreiber des Bundesanzeigers elektronisch einzureichen. Er ist unverzüglich nach seiner Vorlage an die Gesellschafter, jedoch spätestens vor Ablauf des zwölften Monats des dem Abschlussstichtag nachfolgenden Geschäftsjahrs, mit dem Bestätigungsvermerk oder dem Vermerk über dessen Versagung einzureichen. Gleichzeitig sind der Lagebericht, der Bericht des Aufsichtsrats, die nach § 161 AktG vorgeschriebene Erklärung und, soweit sich dies aus dem eingereichten Jahresabschluss nicht ergibt, der Vorschlag für die Verwendung des Ergebnisses und der Beschluss über seine Verwendung unter Angabe des Jahresüberschusses oder Jahresfehlbetrags elektronisch einzureichen. Angaben über die Ergebnisverwendung brauchen von Gesellschaften mit beschränkter Haftung nicht gemacht zu werden, wenn sich anhand dieser Angaben die Gewinnanteile von natürlichen Personen feststellen lassen, die Gesellschafter sind. Werden zur Wahrung der Frist nach Satz 2 oder Absatz 4 Satz 1 der Jahresabschluss und der Lagebericht ohne die anderen Unterlagen eingereicht, sind der Bericht und der Vorschlag nach ihrem Vorliegen, die Beschlüsse nach der Beschlussfassung und der Vermerk nach der Erteilung unverzüglich einzureichen. Wird der Jahresabschluss bei nachträglicher Prüfung oder Feststellung geändert, ist auch die Änderung nach Satz 1 einzureichen. Die Rechnungslegungsunterlagen sind in einer Form einzureichen, die ihre Bekanntmachung nach Absatz 2 ermöglicht.</p> <p>§ 325 Abs. 3 HGB</p> <p>Die Absätze 1, 2 und 4 Satz 1 gelten entsprechend für die gesetzlichen Vertreter einer Kapitalgesellschaft, die einen Konzernabschluss und einen Konzernlagebericht aufzustellen haben.</p>	<p>Art. 30 Abs. 1</p> <p>Die Mitgliedstaaten sorgen dafür, dass Unternehmen innerhalb einer angemessenen Frist, die 12 Monate nach dem Bilanzstichtag nicht überschreiten darf, den ordnungsgemäß gebilligten Jahresabschluss und den Lagebericht sowie den Bericht des Abschlussprüfers oder der Prüfungsgesellschaft gemäß Artikel 34 dieser Richtlinie nach den in den Rechtsvorschriften der einzelnen Mitgliedstaaten gemäß Kapitel 2 der Richtlinie 2009/101/EG vorgesehenen Verfahren offenlegen. Die Mitgliedstaaten können jedoch Unternehmen von der Pflicht zur Offenlegung eines Lageberichts freistellen, wenn es möglich ist, eine vollständige oder teilweise Ausfertigung dieses Berichts einfach auf Antrag zu einem Entgelt zu erhalten, das die Verwaltungskosten nicht übersteigt.</p> <p>Art. 30 Abs. 3</p> <p>Absatz 1 gilt für konsolidierte Abschlüsse und konsolidierte Lageberichte.</p>	<p>HGB-Änderung</p> <p>Umsetzung des Mitgliedstaatenwahlrechts für nicht kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften/Konzerne: Freistellung von der Offenlegung des Lageberichts, wenn es möglich ist, eine Ausfertigung des Lageberichts/ Konzernlageberichts auf Antrag zu erhalten.</p>	<p>Art. 1 Nr. 44 a)</p> <p>Absatz 1 wird durch folgende Absätze 1 bis 1b ersetzt:</p> <p>„(1) Die gesetzlichen Vertreter von Kapitalgesellschaften haben für die Gesellschaft folgende Unterlagen offenzulegen:</p> <p>1. den Jahresabschluss, den Lagebericht und den Bestätigungsvermerk oder den Vermerk über dessen Versagung sowie</p> <p>2. den Bericht des Aufsichtsrats und die nach § 161 des Aktiengesetzes vorgeschriebene Erklärung.</p> <p>Die Unterlagen sind elektronisch beim Betreiber des Bundesanzeigers in einer Form einzureichen, die ihre Bekanntmachung ermöglicht.</p> <p>(1a) Die Unterlagen nach Absatz 1 Satz 1 sind unverzüglich nach ihrer Vorlage an die Gesellschafter, spätestens aber ein Jahr nach dem Abschlussstichtag einzureichen. Liegen die Unterlagen nach Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 nicht innerhalb der Frist vor, sind sie unverzüglich nach ihrem Vorliegen nach Absatz 1 offenzulegen.</p> <p>(1b) Wird der Jahresabschluss oder der Lagebericht geändert, so ist auch die Änderung nach Absatz 1 Satz 1 offenzulegen. Ist im Jahresabschluss nur der Vorschlag für die Ergebnisverwendung enthalten, ist der Beschluss über die Ergebnisverwendung nach seinem Vorliegen nach Absatz 1 Satz 1 offenzulegen.“</p>	<p>Der Empfehlung wurde nicht gefolgt</p> <p>Neu in der RL 2013/34/EU ist die Festlegung einer Offenlegungsfrist für den Jahresabschluss/Konzernabschluss, Lagebericht/Konzernlagebericht und den Bestätigungsvermerk von maximal 12 Monaten nach dem Bilanzstichtag. Somit ist die Veröffentlichung von zunächst ungeprüften Jahresabschlüssen/Konzernabschlüssen nicht mehr zulässig. Auch der Lagebericht/ Konzernlagebericht soll nun innerhalb von 12 Monaten offengelegt werden.</p>
<p>§ 325 Abs. 2a Satz 3 HGB</p> <p>Auf einen solchen Abschluss sind § 243 Abs. 2, die §§ 244, 245, 257, 264 Abs. 2 Satz 3, § 285 Nr. 7, 8 Buchstabe b, Nr. 9 bis 11a, 14 bis 17, § 286 Abs. 1, 3 und 5 sowie § 287 anzuwenden.</p>			<p>Art. 1 Nr. 44 b)</p> <p>In Absatz 2a Satz 3 werden die Wörter „264 Abs. 2 Satz 3“ durch die Wörter „264 Absatz 1a, 2 Satz 3“ und werden die Wörter „Abs. 1, 3 und 5 sowie § 287“ durch die Wörter „Absatz 3, 5 und 6“ ersetzt.</p>	<p>Folgeänderungen zur Änderung von §§ 264, 286 sowie Bereinigung eines früheren Redaktionsversehens (§ 287 ist bereits aufgehoben worden).</p> <p>Verweis auf § 286 Abs. 3, 5 und 6 sollte überprüft werden, denn in § 286 sollten gemäß BiRUG-E keine neuen Absätze eingefügt bzw. gestrichen werden; § 286 HGB/HGB-E enthält nur fünf Absätze.</p>
<p>§ 326 Abs. 2 Satz 1, 2 HGB</p> <p>Die gesetzlichen Vertreter von Kleinstkapitalgesellschaften (§ 267a) können ihre sich aus § 325 ergebenden Pflichten auch dadurch erfüllen, dass sie die Bilanz in elektronischer Form zur dauerhaften Hinterlegung beim Betreiber des Bundesanzeigers einreichen und einen Hinterlegungsauftrag erteilen. § 325 Absatz 1 Satz 2 und 6 ist entsprechend anzuwenden.</p>	<p>Art. 36 Abs. 1 d)</p> <p>Die Mitgliedstaaten können Kleinunternehmen von der Verpflichtung, Jahresabschlüsse gemäß Kapitel 7 der vorliegenden Richtlinie offenzulegen, befreien, sofern die in der Bilanz enthaltenen Informationen im Einklang mit den einzelstaatlichen Rechtsvorschriften bei mindestens einer von dem betreffenden Mitgliedstaat benannten zuständigen Behörde ordnungsgemäß hinterlegt werden.</p>	<p>Änderung des § 326 Abs. 2 Satz 1 HGB wie folgt: „sich aus § 325 ergebenden Pflichten“ wird ersetzt durch „sich aus § 325 Abs. 1 ergebenden Pflichten“</p> <p>§ 326 Abs. 2 HGB verweist auf die „sich aus § 325 ergebenden Pflichten“, die durch Hinterlegung einer Bilanz einer Kleinstkapitalgesellschaft erfüllbar sind. Es wird nicht auf die sich aus § 325 Abs. 1 HGB ergebenden Pflichten verwiesen. Somit könnte die Vorschrift nach dem Wortlaut so gelesen werden, dass mit der Hinterlegung der Bilanz der Gesellschaft auch die Offenlegungspflichten gem. § 325 Abs. 3 HGB bezüglich des ggf. aufzustellenden Konzernabschlusses und Konzernlageberichts erfüllt sind, m.a.W. die Konzernrechnungslegung nicht offengelegt zu werden bräuchte. Es dürfte sich um redaktionelles Versehen handeln.</p> <p>Nach dem Wortlaut des § 326 Abs. 2 HGB wäre für die Kleinstkapitalgesellschaft mit der Hinterlegung ihrer Bilanz (Bilanz der Gesellschaft, nicht Konzernbilanz) aber auch die Konzernabschlussoffenlegungspflicht erfüllt, da in § 326 Abs. 2 nicht auf die Pflichten nach § 325 Abs. 1 verwiesen wird, sondern auf die Pflichten nach § 325 insgesamt, also auch die Pflichten nach § 325 Abs. 3 HGB. Die Kleinstkapital-Konzernmuttergesellschaft müsste daher ihre Konzernrechnungslegung zwar aufstellen und prüfen lassen, aber nicht offenlegen.</p>	<p>Art. 1 Nr. 45</p> <p>§ 326 Absatz 2 wird wie folgt geändert:</p> <p>a) In Satz 1 wird die Angabe „§ 325“ durch die Wörter „§ 325 Absatz 1 bis 2“ ersetzt.</p> <p>b) In Satz 2 werden die Wörter „§ 325 Absatz 1 Satz 2 und 6“ durch die Wörter „§ 325 Absatz 1 Satz 2, Absatz 1a und 1b“ ersetzt.</p>	

de lege lata	Richtlinie 2013/34/EU (RL)	Empfehlung des HGB-FA	Referentenentwurf BiRUG (BiRUG-E)	Anmerkungen
<p>§ 328 Abs. 1 HGB</p> <p>Bei der vollständigen oder teilweisen Offenlegung des Jahresabschlusses, des Einzelabschlusses nach § 325 Abs. 2a oder des Konzernabschlusses und bei der Veröffentlichung oder Vervielfältigung in anderer Form auf Grund des Gesellschaftsvertrags oder der Satzung sind die folgenden Vorschriften einzuhalten:</p> <p>1. Abschlüsse sind so wiederzugeben, daß sie den für ihre Aufstellung maßgeblichen Vorschriften entsprechen, soweit nicht Erleichterungen nach §§ 326, 327 in Anspruch genommen werden oder eine Rechtsverordnung des Bundesministeriums der Justiz nach Absatz 4 hiervon Abweichungen ermöglicht; sie haben in diesem Rahmen vollständig und richtig zu sein. Ist der Abschluss festgestellt oder gebilligt worden, so ist das Datum der Feststellung oder Billigung anzugeben. Wurde der Abschluss auf Grund gesetzlicher Vorschriften durch einen Abschlussprüfer geprüft, so ist jeweils der vollständige Wortlaut des Bestätigungsvermerks oder des Vermerks über dessen Versagung wiederzugeben; wird der Jahresabschluß wegen der Inanspruchnahme von Erleichterungen nur teilweise offengelegt und bezieht sich der Bestätigungsvermerk auf den vollständigen Jahresabschluß, so ist hierauf hinzuweisen.</p> <p>2. Werden der Jahresabschluß oder der Konzernabschluß zur Wahrung der gesetzlich vorgeschriebenen Fristen über die Offenlegung vor der Prüfung oder Feststellung, sofern diese gesetzlich vorgeschrieben sind, oder nicht gleichzeitig mit beizufügenden Unterlagen offengelegt, so ist hierauf bei der Offenlegung hinzuweisen.</p>			<p>Art. 1 Nr. 46</p> <p>§ 328 Absatz 1 wird durch die folgenden Absätze 1 und 1a ersetzt:</p> <p>„(1) Bei der Offenlegung des Jahresabschlusses, des Einzelabschlusses nach § 325 Absatz 2a, des Konzernabschlusses oder des Lage- oder Konzernlageberichts sind diese Abschlüsse und Lageberichte so wiederzugeben, dass sie den für ihre Aufstellung maßgeblichen Vorschriften entsprechen, soweit nicht Erleichterungen nach den §§ 326 und 327 in Anspruch genommen werden oder eine Rechtsverordnung des Bundesministeriums der Justiz und für Verbraucherschutz nach Absatz 4 hiervon Abweichungen ermöglicht. Sie haben in diesem Rahmen vollständig und richtig zu sein. Die Sätze 1 und 2 gelten auch für die teilweise Offenlegung sowie für die Veröffentlichung oder Vervielfältigung in anderer Form aufgrund des Gesellschaftsvertrages oder der Satzung.</p> <p>(1a) Sind die in Absatz 1 Satz 1 bezeichneten Abschlüsse und Lageberichte festgestellt oder gebilligt worden, so ist das Datum der Feststellung oder Billigung anzugeben. Wurde der Abschluss aufgrund gesetzlicher Vorschriften durch einen Abschlussprüfer geprüft, so ist jeweils der vollständige Wortlaut des Bestätigungsvermerks oder</p> <p>des Vermerks über dessen Versagung wiederzugeben; wird der Jahresabschluss wegen der Inanspruchnahme von Erleichterungen nur teilweise offengelegt und bezieht sich der Bestätigungsvermerk auf den vollständigen Jahresabschluss, ist hierauf hinzuweisen. Bei der Offenlegung von Jahresabschluss, Einzelabschluss oder Konzernabschluss ist gegebenenfalls darauf hinzuweisen, dass die Offenlegung</p> <p>1. zur Wahrung der gesetzlich vorgeschriebenen Fristen vor der gesetzlich vorgeschriebenen Feststellung erfolgt oder</p> <p>2. nicht gleichzeitig mit allen anderen nach § 325 offenzulegenden Unterlagen erfolgt.“</p>	<p>Klarstellung in Folge der Änderung des § 325 Abs. 1 HGB-E</p>
<p>§ 334 Abs. 1 Nr. 1 HGB</p> <p>bei der Aufstellung oder Feststellung des Jahresabschlusses einer Vorschrift [...]</p> <p>b) des § 253 Absatz 1 Satz 1, 2, 3, 4, 5 oder Satz 6, Abs. 2 Satz 1, auch in Verbindung mit Satz 2, Abs. 3 Satz 1, 2 oder 3, Abs. 4 oder 5, des § 254 oder des § 256a über die Bewertung, [...]</p> <p>d) des § 284 oder des § 285 über die in der Bilanz, unter der Bilanz oder im Anhang zu machenden Angaben,</p>			<p>Art. 1 Nr. 48 a) bb)</p> <p>In Buchstabe b werden die Wörter „Abs. 3 Satz 1, 2 oder 3,“ durch die Wörter „Absatz 3 Satz 1, 2, 3, 4, 5 oder Satz 6,“ ersetzt.</p>	<p>Gemäß § 334 Abs. 1 Nr. 1 b) HGB-E ist es ordnungswidrig, wenn der Vorschrift des § 253 Abs. 3 Satz 6 HGB-E zuwidergehandelt wird. § 253 Abs. 3 Satz 6 HGB-E enthält jedoch ein <u>Wahlrecht</u> zur außerplanmäßigen Abschreibung bei Finanzanlagen bei voraussichtlich nicht dauernder Wertminderung. M.E. sollte daher wie folgt formuliert werden "Absatz 3 Satz 1, 2, 3, 4 oder Satz 5".</p> <p>In § 334 Abs. 1 Nr. 1 d) sollten die Wörter "unter der Bilanz" gestrichen werden, denn in § 285 Nr. 27 HGB-E werden die Wörter "nach § 251 unter der Bilanz" gestrichen.</p>
<p>§ 334 Abs. 1 Nr. 2 HGB</p> <p>bei der Aufstellung des Konzernabschlusses einer Vorschrift [...].</p> <p>b) des § 297 Abs. 2 oder 3 oder des § 298 Abs. 1 in Verbindung mit den §§ 244, 245, 246, 247, 248, 249 Abs. 1 Satz 1 oder Abs. 2, dem § 250 Abs. 1 oder dem § 251 über Inhalt oder Form [...]</p>			<p>Art. 1 Nr. 48 b) aa)</p> <p>In Buchstabe b werden die Wörter „§ 297 Abs. 2 oder 3“ durch die Wörter „§ 297 Absatz 1a, 2 oder 3“ ersetzt.</p>	<p>Folgeänderung zur Einfügung des Absatzes 1a in § 297 HGB (siehe hierzu auch Anmerkung zu § 334 Abs. 1 Nr. 4)</p>
<p>§ 334 Abs. 1 Nr. 3 HGB</p> <p>bei der Aufstellung des Lageberichts einer Vorschrift des § 289 Abs. 1, 4 oder Abs. 5 oder des § 289a über den Inhalt des Lageberichts,</p>			<p>Art. 1 Nr. 48 c)</p> <p>In Nummer 3 wird die Angabe „§ 289 Abs. 1, 4“ durch die Wörter „§ 289 Absatz 1, 2, 3, 4 oder Absatz 5“ ersetzt.</p>	<p>§ 289 HGB besteht aus fünf Absätzen, so dass ein Verweis auf § 289 HGB-E in § 334 Abs. 1 Nr. 3 HGB-E, ohne alle fünf Absätze aufzuzählen, ausreichen würde (In Nummer 3 wird die Angabe „§ 289 Abs. 1, 4 oder Abs. 5“ durch die Wörter „§ 289“ ersetzt).</p>

de lege lata	Richtlinie 2013/34/EU (RL)	Empfehlung des HGB-FA	Referentenentwurf BiRUG (BiRUG-E)	Anmerkungen
§ 334 Abs. 1 Nr. 4 HGB bei der Aufstellung des Konzernlageberichts einer Vorschrift des § 315 Abs. 1 oder 4 über den Inhalt des Konzernlageberichts,	-	-	Art. 1 Nr. 48 d) In Nummer 4 werden die Wörter „§ 315 Abs. 1 oder 4“ durch die Wörter „§ 315 Absatz 1, 2 oder Absatz 4“ ersetzt.	Durch den Verweis auf § 315 Abs. 2 HGB-E in § 334 Abs. 1 Nr. 4 HGB-E soll vermutlich ein Redaktionsversehen beseitigt werden. Allerdings wird in der Begründung zu Art. 1 Nr. 48 auf die Beseitigung eines früheren Redaktionsversehens bei § 334 Abs. 1 Nr. 2, nicht Nr. 4, hingewiesen. Bei Änderung der Nr. 2 handelt es sich um eine Folgeänderung zur Änderung des § 297 HGB. Durch Art. 1 Nr. 40 b) BiRUG-E soll dem § 315 ein neuer Absatz 5 angefügt werden [Erklärung zur Unternehmensführung]. Folglich sollte m. E. in § 334 Abs. 1 Nr. 4 HGB-E auch auf § 315 Abs. 5 HGB-E verwiesen werden.
§ 336 Abs. 2 Satz 3 HGB Die Erleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften (§ 267a) sind auf Genossenschaften nicht anzuwenden.	-	-	Art. 1 Nr. 50 b) Satz 3 wird wie folgt gefasst: „Genossenschaften, die die Merkmale für Kleinstkapitalgesellschaften nach § 267a Absatz 1 erfüllen (Kleinstgenossenschaften), dürfen auch die Erleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften nach näherer Maßgabe des § 337 Absatz 4 und § 338 Absatz 4 anwenden.“	-
§ 337 HGB keine Regelungen hinsichtlich der Inanspruchnahme der Erleichterungen für Kleinstgenossenschaften	-	-	Art. 1 Nr. 51 Dem § 337 wird folgender Absatz 4 angefügt: „(4) Kleinstgenossenschaften, die von der Erleichterung für Kleinstkapitalgesellschaften nach § 266 Absatz 1 Satz 4 Gebrauch machen, haben den Betrag der Geschäftsguthaben der Mitglieder sowie die gesetzliche Rücklage in der Bilanz im Passivposten A Eigenkapital wie folgt auszuweisen: Davon: Geschäftsguthaben der Mitglieder gesetzliche Rücklage.“	-
§ 338 HGB keine Regelungen hinsichtlich der Inanspruchnahme der Erleichterungen für Kleinstgenossenschaften	-	-	Art. 1 Nr. 52 Dem § 338 wird folgender Absatz 4 angefügt: „(4) Kleinstgenossenschaften brauchen den Jahresabschluss nicht um einen Anhang zu erweitern, wenn sie unter der Bilanz angeben: 1. die in den §§ 251 und 268 Absatz 7 genannten Angaben und 2. die in Absatz 1 Satz 1, Absatz 2 Nummer 1 und Absatz 3 genannten Angaben.“	Das Wahlrecht zum Verzicht auf die Erstellung eines Anhang soll Kleinstgenossenschaften nur eingeräumt werden, wenn bestimmte genossenschaftsspezifische Angaben unter der Bilanz gemacht werden.
§ 339 HGB keine Regelungen hinsichtlich der Inanspruchnahme der Erleichterungen für Kleinstgenossenschaften	-	-	Art. 1 Nr. 53 Dem § 339 Absatz 2 wird folgender Satz angefügt: „Hat eine Kleinstgenossenschaft von der Erleichterung für Kleinstkapitalgesellschaften nach § 326 Absatz 2 Gebrauch gemacht, gilt § 9 Absatz 6 Satz 3 entsprechend.“	Dient der Klarstellung, dass Dritte in die hinterlegten Bilanzen auch von Kleinstkapitalgesellschaften Einsicht nehmen können.
§ 340 Abs. 4 Satz 3 HGB § 340I (Offenlegung) ist nur auf Finanzdienstleistungsinstitute anzuwenden, die Kapitalgesellschaften sind.	-	-	Art. 1 Nr. 54 § 340 Abs. 4 Satz 3 wird aufgehoben.	Lt. Begründung zu Nr. 54 BiRUG-E handelt es sich hierbei um die Beseitigung eines früheren Redaktionsversehens. Gemäß Art. 74 Abs. 1 EGHGB-E haben Finanzdienstleistungsinstitute, die keine Kapitalgesellschaften sind, ihre Jahresabschlüsse erstmals für ein nach dem 31. Dezember 2015 beginnendes Geschäftsjahr offenzulegen.
§ 340a Abs. 1 HGB Kreditinstitute, auch wenn sie nicht in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft betrieben werden, haben auf ihren Jahresabschluß die für große Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften des Ersten Unterabschnitts des Zweiten Abschnitts anzuwenden, soweit in den Vorschriften dieses Unterabschnitts nichts anderes bestimmt ist; Kreditinstitute haben außerdem einen Lagebericht nach den für große Kapitalgesellschaften geltenden Bestimmungen des § 289 aufzustellen.	-	-	Art. 1 Nr. 55 a) Absatz 1 wird wie folgt geändert: aa) Nach den Wörtern „bestimmt ist“ wird das Semikolon durch einen Punkt ersetzt. bb) In dem neuen Satz 2 wird die Angabe „des § 289“ gestrichen.	Durch die Streichung des Verweises auf § 289 HGB-E soll klargestellt werden, dass § 289a auf auf die Kreditinstitute anzuwenden ist.

de lege lata	Richtlinie 2013/34/EU (RL)	Empfehlung des HGB-FA	Referentenentwurf BiRUG (BiRUG-E)	Anmerkungen
§ 340a Abs. 2 HGB An Stelle von § 247 Abs. 1, §§ 251, 266, 268 Abs. 2 und 7, §§ 275, 285 Nr. 1, 2, 4 und 9 Buchstabe c sind die durch Rechtsverordnung erlassenen Formblätter und anderen Vorschriften anzuwenden.	-	-	Art. 1 Nr. 55 b) bb) In Satz 2 werden die Wörter „268 Abs. 2 und 7, §§ 275, 285 Nr. 1, 2, 4 und 9 Buchstabe c“ durch die Wörter „268 Absatz 7, §§ 275, 284 Absatz 3, § 285 Nummer 1, 2, 4, 9 Buchstabe c und Nummer 27“ ersetzt.	Lt. Begründung zu Nr. 55 BiRUG-E handelt es sich bei den Änderungen des § 340a Abs. 2 HGB um Folgeänderungen zu den Änderungen des Zweiten Abschnitts des Dritten Buchs HGB. Diese Begründung gilt m.E. nicht für die Ergänzung „und Nummer 27“, denn § 285 Nr. 27 soll mit BiRUG-E zwar geändert, jedoch nicht neu eingefügt werden.
§ 340n Abs. 1 Nr. 1 HGB bei der Aufstellung oder Feststellung des Jahresabschlusses oder bei der Aufstellung des Zwischenabschlusses gemäß § 340a Abs. 3 einer Vorschrift [...] b) des § 253 Abs. 1 Satz 1, 2, 3 oder 4, Abs. 2 Satz 1, auch in Verbindung mit Satz 2, Abs. 3 Satz 1, 2 oder 3, Abs. 4 oder 5, der §§ 254, 256a, 340e Abs. 1 Satz 1 oder 2, Abs. 3 Satz 1, 2, 3 oder 4 Halbsatz 2, Abs. 4 Satz 1 oder 2, des § 340f Abs. 1 Satz 2 oder des § 340g Abs. 2 über die Bewertung, [...]	-	-	Art. 1 Nr. 59 a) bb) In § 340n Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe b werden die Wörter „Abs. 3 Satz 1, 2 oder 3“ durch die Wörter „Absatz 3 Satz 1, 2, 3, 4, 5 oder Satz 6“ ersetzt.	Vgl. Anmerkug zu Art. 1 Nr. 48 a) bb) BiRUG-E
§ 340n Abs. 1 Nr. 3 HGB bei der Aufstellung des Lageberichts einer Vorschrift des § 289 Abs. 1, 4 oder Abs. 5 oder des § 289a über den Inhalt des Lageberichts,	-	-	Art. 1 Nr. 59 c) In Nummer 3 wird die Wörter „Abs. 1, 4 oder Abs. 5“ durch die Wörter „Absatz 1, 2, 4 oder Absatz 5“ ersetzt.	Während in § 334 Abs. 1 Nr. 3 HGB-E auf § 289 Abs. 1 bis 5 HGB-E verwiesen wird, wird in § 340n Abs. 1 Nr. 3 HGB-E auf § 289 Abs. 3 nicht verwiesen.
§ 340n Abs. 1 Nr. 4 HGB bei der Aufstellung des Konzernlageberichts einer Vorschrift des § 315 Abs. 1 oder 4 über den Inhalt des Konzernlageberichts,	-	-	Art. 1 Nr. 59 d) In Nummer 4 werden die Wörter „Abs. 1 oder 4“ durch die Wörter „Absatz 1, 2, 3, 4 oder Absatz 5“ ersetzt.	Während in § 334 Abs. 1 Nr. 4 HGB-E nur auf § 315 Abs. 1, 2 oder Abs. 4 verwiesen wird, wird in § 340n Abs. 1 Nr. 4 HGB-E auf § 315 Abs. 1 bis 5 verwiesen.
§ 341 Abs. 2 HGB Versicherungsunternehmen im Sinne des Absatzes 1 sind auch Niederlassungen im Geltungsbereich dieses Gesetzes von Versicherungsunternehmen mit Sitz in einem anderen Staat, wenn sie zum Betrieb des Direktversicherungsgeschäfts der Erlaubnis durch die deutsche Versicherungsaufsichtsbehörde bedürfen. Niederlassungen von Versicherungsunternehmen mit Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum, die keiner Erlaubnis zum Betrieb des Direktversicherungsgeschäfts durch die deutsche Versicherungsaufsichtsbehörde bedürfen, haben die Bestimmungen des Ersten bis Vierten Titels dieses Unterabschnittes sowie die ergänzenden Vorschriften der Versicherungsunternehmens-Rechnungslegungsverordnung über den Ansatz und die Bewertung von Vermögensgegenständen und Schulden anzuwenden.	-	-	Art. 1 Nr. 60 § 341 Absatz 2 Satz 2 wird wie folgt gefasst: „Niederlassungen von Versicherungsunternehmen mit Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem anderen Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum, die keiner Erlaubnis zum Betrieb des Direktversicherungsgeschäfts durch die deutsche Versicherungsaufsichtsbehörde bedürfen, haben die ergänzenden Vorschriften über den Ansatz und die Bewertung von Vermögensgegenständen und Schulden des Ersten bis Vierten Titels dieses Unterabschnittes und der Versicherungsunternehmens-Rechnungslegungsverordnung in ihrer jeweils geltenden Fassung anzuwenden.“	-
§ 341a Abs. 4 HGB Auf Versicherungsunternehmen, die nicht Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien oder kleinere Vereine sind, sind § 152 Abs. 2 und 3 sowie die §§ 170 bis 176 des Aktiengesetzes entsprechend anzuwenden; § 160 des Aktiengesetzes ist entsprechend anzuwenden, soweit er sich auf Genußrechte bezieht.	-	-	Art. 1 Nr. 61 b) In Absatz 4 werden das Semikolon und die Wörter „§ 160 des Aktiengesetzes ist entsprechend anzuwenden soweit er sich auf Genussrechte bezieht“ gestrichen.	§ 160 Abs. 1 Nr. 6 AktG HGB (Angaben zu Genussrechten) soll in § 285 Nr. 15a HGB-E verschoben werden. Gemäß § 341a Abs. 1 HGB ist § 285 Nr. 15a auf Versicherungsunternehmen anzuwenden. Folglich bedarf es in § 341a Abs. 4 HGB-E keines gesonderten Verweises auf § 160 Abs. 1 Nr. 6 AktG.
§ 341n Abs. 1 Nr. 1 HGB bei der Aufstellung oder Feststellung des Jahresabschlusses einer Vorschrift [...] b) des § 253 Abs. 1 Satz 1, 2, 3 oder Satz 4, Abs. 2 Satz 1, auch in Verbindung mit Satz 2, Abs. 3 Satz 1, 2 oder 3, Abs. 4, 5, der §§ 254, 256a, 341b Abs. 1 Satz 1 oder des § 341d über die Bewertung, [...]	-	-	Art. 1 Nr. 65 a) bb) In Buchstabe b werden die Wörter „Abs. 3 Satz 1, 2 oder 3“ durch die Wörter „Absatz 3 Satz 1, 2, 3, 4, 5 oder Satz 6“ ersetzt.	Vgl. Anmerkung zu Art. 1 Nr. 48 a) bb) BiRUG-E
§ 341n Abs. 1 Nr. 3 HGB bei der Aufstellung des Lageberichts einer Vorschrift des § 289 Abs. 1, 4 oder Abs. 5 oder des § 289a über den Inhalt des Lageberichts,	-	-	Art. 1 Nr. 65 c) In Nummer 3 werden die Wörter „Abs. 1, 4 oder Abs. 5“ durch die Wörter „Absatz 1, 2, 3, 4 oder Absatz 5“ ersetzt.	Vgl. Anmerkung zu Art. 1 Nr. 48 c) BiRUG-E
§ 341n Abs. 1 Nr. 4 HGB bei der Aufstellung des Konzernlageberichts einer Vorschrift des § 315 Abs. 1 oder 4 über den Inhalt des Konzernlageberichts,	-	-	Art. 1 Nr. 65 d) In Nummer 4 werden die Wörter „Abs. 1 oder 4“ durch die Wörter „Absatz 1, 2, 4 oder Absatz 5“ ersetzt.	In §§ 334 Abs. 1 Nr. 4, 340n Abs. 1 Nr. 4 und 341n Abs. 1 Nr. 4 HGB-E wird auf § 315 verwiesen, jedoch jeweils auf unterschiedliche Absätze.

de lege lata	Richtlinie 2013/34/EU (RL)	Empfehlung des HGB-FA	Referentenentwurf BiRUG (BiRUG-E)	Anmerkungen
Artikel 3 Änderung des Publizitätsgesetzes				
§ 5 Abs. 2a Satz 1 PublG Unternehmen im Sinn des § 264d des Handelsgesetzbuchs haben unabhängig von ihrer Rechtsform den Jahresabschluss um einen Anhang nach Absatz 2 zu ergänzen.	-	-	Art. 3 Nr. 1 c) In Absatz 2a Satz 1 werden die Wörter „Unternehmen im Sinne des § 264d des Handelsgesetzbuchs haben unabhängig von ihrer Rechtsform“ durch die Wörter „Unternehmen, die in sinngemäßer Anwendung des § 264d des Handelsgesetzbuchs kapitalmarktorientiert sind,“ ersetzt.	-
§ 5 Abs. 5 Satz 3 Nr. 5 PublG [...] In einer Anlage zur Bilanz sind folgende Angaben zu machen: [...] die Zahl der Beschäftigten.	-	-	Art. 3 Nr. 1 d) Absatz 5 Satz 3 Nummer 5 wird wie folgt gefasst: „5. die durchschnittliche Zahl der in den letzten zwölf Monaten vor dem Abschlussstichtag Beschäftigten.“	M.E. könnte der Wortlaut an die Formulierungen der §§ 285 Nr. 7, 314 Abs. 1 Nr. 4 HGB-E angepasst werden („die durchschnittliche Zahl der Beschäftigten während des Geschäftsjahrs“)
§ 22 PublG Erstmalige Anwendung geänderter Vorschriften	-	-	Art. 3 Nr. 7 Dem § 22 wird folgender Absatz 5 angefügt: „(5) Die §§ 5, 13, 17 und 20 in der Fassung des Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes vom ... [einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle] sind erstmals auf Jahres- und Konzernabschlüsse für Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2015 beginnen.“	Der Wortlaut sollte angepasst werden, um auch den geänderten § 14 PublG-E einzuschließen.
Artikel 4 Änderung des Aktiengesetzes				
§ 58 Abs. 2a AktG Unbeschadet der Absätze 1 und 2 können Vorstand und Aufsichtsrat den Eigenkapitalanteil von Wertaufholungen bei Vermögensgegenständen des Anlage- und Umlaufvermögens und von bei der steuerrechtlichen Gewinnermittlung gebildeten Passivposten, die nicht im Sonderposten mit Rücklageanteil ausgewiesen werden dürfen, in andere Gewinnrücklagen einstellen. Der Betrag dieser Rücklagen ist entweder in der Bilanz gesondert auszuweisen oder im Anhang anzugeben.	Art. 16 Abs. 3 Die Mitgliedstaaten verlangen von kleinen Unternehmen keine Angaben, die über die in diesem Artikel verlangten oder gestatteten Angaben hinausgehen.	-	Art. 4 Nr. 1 § 58 Absatz 2a wird wie folgt geändert: a) In Satz 1 werden die Wörter „und von bei der steuerrechtlichen Gewinnermittlung gebildeten Passivposten, die nicht im Sonderposten mit Rücklageanteil ausgewiesen werden dürfen,“ gestrichen. b) Satz 2 wird wie folgt gefasst: „Der Betrag dieser Rücklagen ist in der Bilanz gesondert auszuweisen; er kann auch im Anhang angegeben werden.“	Umsetzung der RL
§ 152 Abs. 2 AktG Zu dem Posten "Kapitalrücklage" sind in der Bilanz oder im Anhang gesondert anzugeben 1. der Betrag, der während des Geschäftsjahrs eingestellt wurde; 2. der Betrag, der für das Geschäftsjahr entnommen wird.	Art. 16 Abs. 3 Die Mitgliedstaaten verlangen von kleinen Unternehmen keine Angaben, die über die in diesem Artikel verlangten oder gestatteten Angaben hinausgehen.	-	Art. 4 Nr. 2 § 152 Absatz 2 wird wie folgt geändert: a) Die Wörter „oder im Anhang“ werden gestrichen. b) Folgender Satz wird angefügt: „Die Angaben nach Satz 1 können auch im Anhang gemacht werden.“	Umsetzung der RL
§ 160 Abs. 1 AktG (1) In jedem Anhang sind auch Angaben zu machen über [...] 3. die Zahl und bei Nennbetragsaktien den Nennbetrag der Aktien jeder Gattung, sofern sich diese Angaben nicht aus der Bilanz ergeben; davon sind Aktien, die bei einer bedingten Kapitalerhöhung oder einem genehmigten Kapital im Geschäftsjahr gezeichnet wurden, jeweils gesondert anzugeben; [...] 5. die Zahl der Bezugsrechte gemäß § 192 Abs. 2 Nr. 3, der Wandelschuldverschreibungen und vergleichbaren Wertpapiere unter Angabe der Rechte, die sie verbriefen; 6. Genußrechte, Rechte aus Besserungsscheinen und ähnliche Rechte unter Angabe der Art und Zahl der jeweiligen Rechte sowie der im Geschäftsjahr neu entstandenen Rechte	Art. 17 Abs. 1 h), i), j) h) Zahl und Nennbetrag oder, wenn ein Nennbetrag nicht vorhanden ist, den rechnerischen Wert der während des Geschäftsjahrs im Rahmen des genehmigten Kapitals gezeichneter Aktien [...]; i) sofern es mehrere Gattungen von Aktien gibt, Zahl und Nennbetrag oder, falls ein Nennbetrag nicht vorhanden ist, den rechnerischen Wert für jede von ihnen; j) Bestehen von Genussscheinen, Wandelschuldverschreibungen, Optionsscheinen, Optionen oder vergleichbaren Wertpapieren oder Rechten, unter Angabe der Zahl und der Rechte, die sie verbriefen	-	Art. 4 Nr. 3 Absatz 1 wird wie folgt geändert: aa) Nummer 3 wird wie folgt gefasst: „3. die Zahl der Aktien jeder Gattung, wobei zu Nennbetragsaktien der Nennbetrag und zu Stückaktien der rechnerische Wert für jede von ihnen anzugeben ist, sofern sich diese Angaben nicht aus der Bilanz ergeben; davon sind Aktien, die bei einer bedingten Kapitalerhöhung oder einem genehmigten Kapital im Geschäftsjahr gezeichnet wurden, jeweils gesondert anzugeben;“. bb) Nummer 5 wird wie folgt gefasst: „5. die Zahl der Bezugsrechte gemäß § 192 Absatz 2 Nummer 3;“. cc) Nummer 6 wird aufgehoben.	Angabepflicht zu Genussrechten und vergleichbaren Rechten sowie Wandelschuldverschreibungen sollen in einen neuen § 285 Nr. 15a HGB-E verschoben werden, daher werden § 160 Abs. 1 Nr. 5 geändert und § 160 Abs. 1 Nr. 6 aufgehoben.
§ 160 AktG keine Regelung hinsichtlich der Erleichterungen für kleine Aktiengesellschaften	Art. 16 Abs. 3 Die Mitgliedstaaten verlangen von kleinen Unternehmen keine Angaben, die über die in diesem Artikel verlangten oder gestatteten Angaben hinausgehen.	-	Art. 4 Nr. 3 b) Absatz 3 wird wie folgt gefasst: „(3) Absatz 1 Nummer 1 und 3 bis 8 ist nicht anzuwenden auf Aktiengesellschaften, die kleine Kapitalgesellschaften im Sinne des § 267 Absatz 1 des Handelsgesetzbuchs sind. Absatz 1 Nummer 2 ist mit der Maßgabe anzuwenden, dass die Gesellschaft nur Angaben zu von ihr selbst oder durch eine andere Person für Rechnung der Gesellschaft erworbenen und gehaltenen eigenen Aktien machen muss und über die Verwendung des Erlöses aus der Veräußerung eigener Aktien nicht zu berichten braucht.“	Umsetzung der RL

de lege lata	Richtlinie 2013/34/EU (RL)	Empfehlung des HGB-FA	Referentenentwurf BiRUG (BiRUG-E)	Anmerkungen
<p>§ 209 Abs. 2 Satz 1 und Abs. 3 Satz 1 AktG</p> <p>(2) Wird dem Beschluß nicht die letzte Jahresbilanz zugrunde gelegt, so muß die Bilanz §§ 150, 152 dieses Gesetzes, §§ 242 bis 256, 264 bis 274 des Handelsgesetzbuchs entsprechen. Der Stichtag der Bilanz darf höchstens acht Monate vor der Anmeldung des Beschlusses zur Eintragung in das Handelsregister liegen.</p> <p>(3) Die Bilanz muß durch einen Abschlußprüfer darauf geprüft werden, ob sie §§ 150, 152 dieses Gesetzes, §§ 242 bis 256, 264 bis 274 des Handelsgesetzbuchs entspricht. Sie muß mit einem uneingeschränkten Bestätigungsvermerk versehen sein.</p>			<p>Art. 4 Nr. 4</p> <p>In § 209 Absatz 2 Satz 1 und Absatz 3 Satz 1 werden jeweils die Wörter „§§ 242 bis 256, 264 bis 274“ durch die Wörter „§§ 242 bis 256a, 264 bis 274a“ ersetzt.</p>	Redaktionelle Änderung
<p>§ 240 AktG</p> <p>Der aus der Kapitalherabsetzung gewonnene Betrag ist in der Gewinn- und Verlustrechnung als "Ertrag aus der Kapitalherabsetzung" gesondert, und zwar hinter dem Posten "Entnahmen aus Gewinnrücklagen", auszuweisen. Eine Einstellung in die Kapitalrücklage nach § 229 Abs. 1 und § 232 ist als "Einstellung in die Kapitalrücklage nach den Vorschriften über die vereinfachte Kapitalherabsetzung" gesondert auszuweisen. Im Anhang ist zu erläutern, ob und in welcher Höhe die aus der Kapitalherabsetzung und aus der Auflösung von Gewinnrücklagen gewonnenen Beträge</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. zum Ausgleich von Wertminderungen, 2. zur Deckung von sonstigen Verlusten oder 3. zur Einstellung in die Kapitalrücklage verwandt werden. 	<p>Art. 16 Abs. 3</p> <p>Die Mitgliedstaaten verlangen von kleinen Unternehmen keine Angaben, die über die in diesem Artikel verlangten oder gestatteten Angaben hinausgehen.</p>		<p>Art. 4 Nr. 5</p> <p>Dem § 240 wird folgender Satz angefügt: <i>„Ist die Gesellschaft eine kleine Kapitalgesellschaft (§ 267 Absatz 1 des Handelsgesetzbuchs), braucht sie Satz 3 nicht anzuwenden.“</i></p>	Umsetzung der RL
<p>§ 256 Abs. 5 Satz 2 und 3 AktG</p> <p>Überbewertet sind Aktivposten, wenn sie mit einem höheren Wert, Passivposten, wenn sie mit einem niedrigeren Betrag angesetzt sind, als nach §§ 253 bis 256 des Handelsgesetzbuchs zulässig ist. Unterbewertet sind Aktivposten, wenn sie mit einem niedrigeren Wert, Passivposten, wenn sie mit einem höheren Betrag angesetzt sind, als nach §§ 253 bis 256 des Handelsgesetzbuchs zulässig ist.</p>			<p>Art. 4 Nr. 6</p> <p>In § 256 Absatz 5 Satz 2 und 3 wird jeweils die Angabe „bis 256“ durch die Angabe „bis 256a“ ersetzt.</p>	Redaktionelle Änderung
<p>§ 261 Abs. 1 AktG</p> <p>Haben die Sonderprüfer in ihrer abschließenden Feststellung erklärt, daß Posten unterbewertet sind, und ist gegen diese Feststellung nicht innerhalb der in § 260 Abs. 1 bestimmten Frist der Antrag auf gerichtliche Entscheidung gestellt worden, so sind die Posten in dem ersten Jahresabschluß, der nach Ablauf dieser Frist aufgestellt wird, mit den von den Sonderprüfern festgestellten Werten oder Beträgen anzusetzen. Dies gilt nicht, soweit auf Grund veränderter Verhältnisse, namentlich bei Gegenständen, die der Abnutzung unterliegen, auf Grund der Abnutzung, nach §§ 253 bis 256 des Handelsgesetzbuchs oder nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung für Aktivposten ein niedrigerer Wert oder für Passivposten ein höherer Betrag anzusetzen ist. In diesem Fall sind im Anhang die Gründe anzugeben und in einer Sonderrechnung die Entwicklung des von den Sonderprüfern festgestellten Wertes oder Betrags auf den nach Satz 2 angesetzten Wert oder Betrag darzustellen. Sind die Gegenstände nicht mehr vorhanden, so ist darüber und über die Verwendung des Ertrags aus dem Abgang der Gegenstände im Anhang zu berichten. [...]</p>	<p>Art. 16 Abs. 3</p> <p>Die Mitgliedstaaten verlangen von kleinen Unternehmen keine Angaben, die über die in diesem Artikel verlangten oder gestatteten Angaben hinausgehen.</p>		<p>Art. 4 Nr. 6</p> <p>§ 261 Absatz 1 wird wie folgt geändert:</p> <p>a) In Satz 2 wird die Angabe „bis 256“ durch die Angabe „bis 256a“ ersetzt.</p> <p>b) Folgender Satz wird angefügt: <i>„Ist die Gesellschaft eine kleine Kapitalgesellschaft (§ 267 Absatz 1 des Handelsgesetzbuchs), hat sie die Sätze 3 und 4 nur anzuwenden, wenn die Voraussetzungen des § 264 Absatz 2 Satz 2 des Handelsgesetzbuchs unter Berücksichtigung der nach diesem Abschnitt durchgeführten Sonderprüfung vorliegen.“</i></p>	a) Redaktionelle Änderung b) Umsetzung der RL
Artikel 6 Änderung des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung				
<p>§ 29 Abs. 4 GmbHG</p> <p>Unbeschadet der Absätze 1 und 2 und abweichender Gewinnverteilungsabreden nach Absatz 3 Satz 2 können die Geschäftsführer mit Zustimmung des Aufsichtsrats oder der Gesellschafter den Eigenkapitalanteil von Wertaufholungen bei Vermögensgegenständen des Anlage- und Umlaufvermögens und von bei steuerrechtlichen Gewinnermittlung gebildeten Passivposten, die nicht im Sonderposten mit Rücklageanteil ausgewiesen werden dürfen, in andere Gewinnrücklagen einstellen. Der Betrag dieser Rücklagen ist entweder in der Bilanz gesondert auszuweisen oder im Anhang anzugeben.</p>	<p>Art. 16 Abs. 3</p> <p>Die Mitgliedstaaten verlangen von kleinen Unternehmen keine Angaben, die über die in diesem Artikel verlangten oder gestatteten Angaben hinausgehen.</p>		<p>Art. 6 Nr. 1</p> <p>§ 29 Absatz 4 Satz 2 wird wie folgt gefasst: <i>„Der Betrag dieser Rücklagen ist in der Bilanz gesondert auszuweisen; er kann auch im Anhang angegeben werden.“</i></p>	Umsetzung der RL

de lege lata	Richtlinie 2013/34/EU (RL)	Empfehlung des HGB-FA	Referentenentwurf BiIRUG (BiIRUG-E)	Anmerkungen
<p>§ 42 Abs. 3 GmbHG</p> <p>Ausleihungen, Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern sind in der Regel als solche jeweils gesondert auszuweisen oder im Anhang anzugeben; werden sie unter anderen Posten ausgewiesen, so muß diese Eigenschaft vermerkt werden.</p>	<p>Art. 16 Abs. 3</p> <p>Die Mitgliedstaaten verlangen von kleinen Unternehmen keine Angaben, die über die in diesem Artikel verlangten oder gestatteten Angaben hinausgehen.</p>	-	<p>Art. 6 Nr. 2</p> <p>Dem § 42 Absatz 3 werden die folgenden Sätze angefügt:</p> <p>„Satz 1 gilt nicht, soweit nach § 266 des Handelsgesetzbuchs ein gesonderter Ausweis in der Bilanz geboten ist. Ist die Gesellschaft eine kleine Kapitalgesellschaft (§ 267 Absatz 1 des Handelsgesetzbuchs), hat sie Ausleihungen, Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern in der Bilanz gesondert auszuweisen.“</p> <p>§ 264c Absatz 5 des Handelsgesetzbuchs gilt entsprechend.“</p>	<p>Gemäß Begründung zu Art. 6 Nr. 2 BiIRUG-E soll im Hinblick auf Ausleihungen, Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern die Rechtslage für GmbH und haftungsbeschränkte PHG im Sinne des § 264a Abs. 1 HGB vereinheitlicht werden. Gemäß § 264c Abs. 1 Satz 1 HGB-E ist nur der gesonderte Ausweis von Ausleihungen, Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern vorgesehen, die Anhangshabe entfällt. § 42 Abs. 3 GmbHG dagegen lässt die Anhangsangabe zu, soweit nach § 266 HGB kein gesonderter Ausweis in der Bilanz geboten ist und sofern es nicht um kleine Kapitalgesellschaften handelt.</p>
Artikel 8 Änderung des sonstigen Bundesrechts				
<p>§ 22a InsO</p> <p>Das Insolvenzgericht hat einen vorläufigen Gläubigerausschuss nach § 21 Absatz 2 Nummer 1a einzusetzen, wenn der Schuldner im vorangegangenen Geschäftsjahr mindestens zwei der drei nachstehenden Merkmale erfüllt hat:</p> <p>1. mindestens 4.840.000 Euro Bilanzsumme nach Abzug eines auf der Aktivseite ausgewiesenen Fehlbetrags im Sinne des § 268 Absatz 3 des Handelsgesetzbuchs;</p> <p>2. mindestens 9.680.000 Euro Umsatzerlöse in den zwölf Monaten vor dem Abschlussstichtag;</p> <p>3. im Jahresdurchschnitt mindestens fünfzig Arbeitnehmer.</p>	-	-	<p>Art. 8 Abs. 2</p> <p>§ 22a Absatz 1 der Insolvenzordnung wird wie folgt geändert:</p> <p>1. In Nummer 1 wird die Angabe „4 840 000 Euro“ durch die Angabe „6 000 000 Euro“ ersetzt.</p> <p>2. In Nummer 2 wird die Angabe „9 680 000 Euro“ durch die Angabe „12 000 000 Euro“ ersetzt.</p>	<p>Anpassung an § 267 Abs. 1 HGB-E. Die Änderung soll für Verfahren gelten, deren Eröffnung nach Inkrafttreten des BiIRUG beantragt wird (vgl. BiIRUG-E, Begründung zu Art. 8 auf S. 97).</p>
<p>§ 28 Abs. 1 Satz 1 RechZahlV</p> <p>In den Anhang sind neben den nach § 340a in Verbindung mit § 284 Absatz 1, 2 Nummer 1, 2, 3 und 5, § 285 Nummer 3, 3a, 6, 7, 9 Buchstabe a und b, Nummer 10, 11, 13, 14, 16 bis 26 und 29, § 340b Absatz 4 Satz 4, § 340e Absatz 2 des Handelsgesetzbuchs und den in dieser Verordnung zu den einzelnen Posten der Bilanz oder der Gewinn- und Verlustrechnung vorgeschriebenen Angaben die in diesem Abschnitt vorgeschriebenen Angaben aufzunehmen.</p>	-	-	<p>Art. 8 Abs. 7 Nr. 1 a)</p> <p>In Absatz 1 Satz 1 werden die Wörter „§ 284 Absatz 1, 2 Nummer 1, 2, 3 und 5, § 285 Nummer 3, 3a, 6, 7, 9 Buchstabe a und b, Nummer 10, 11, 13, 14, 16 bis 26 und 29“ durch die Wörter „§ 284 Absatz 1, 2 Nummer 1, 2 und 4, § 285 Nummer 3, 3a, 7, 9 Buchstabe a und b, Nummer 10 bis 11b, 13 bis 26 und 28 bis 32“ ersetzt.</p>	<p>Gemäß § 28 Abs. 1 Satz 1 RechZahlV-E sollen nun auch Angaben nach § 285 Nr. 15 gemacht werden, was nach geltendem Recht nicht der Fall ist.</p>
<p>§ 34 Abs. 1 Satz 1 RechKredV</p> <p>In den Anhang sind neben den nach § 340a in Verbindung mit § 284 Abs. 1, 2 Nr. 1, 2, 3 und 5, § 285 Nr. 3, 3a, 6, 7, 9 Buchstabe a und b, Nr. 10, 11, 13, 14, 16 bis 26 und 29, § 340b Abs. 4 Satz 4, § 340e Abs. 2 des Handelsgesetzbuchs und den in dieser Verordnung zu den einzelnen Posten der Bilanz oder der Gewinn- und Verlustrechnung vorgeschriebenen Angaben die in diesem Abschnitt vorgeschriebenen Angaben aufzunehmen.</p>	-	-	<p>Art. 8 Abs. 12 Nr. 2 a)</p> <p>In Absatz 1 Satz 1 werden die Wörter „§ 284 Abs. 1, 2 Nr. 1, 2, 3 und 5, § 285 Nr. 3, 3a, 6, 7, 9 Buchstabe a und b, Nr. 10, 11, 13, 14, 16 bis 26 und 29“ durch die Wörter „§ 284 Absatz 1, 2 Nummer 1, 2 und 4, § 285 Nummer 3, 3a, 7, 9 Buchstabe a und b, Nummer 10 bis 11b, 13 bis 26 und 28 bis 32“ ersetzt.</p>	<p>Gemäß § 34 Abs. 1 Satz 1 RechKredV-E sollen nun auch Angaben nach § 285 Nr. 15 gemacht werden, was nach geltendem Recht nicht der Fall ist.</p>
<p>§ 51 Abs. 1 Satz 1 RechVersV</p> <p>In den Anhang sind neben den nach § 341a in Verbindung mit § 284 und § 285 Nr. 1 bis 3a, 6, 7, 9 bis 14 sowie 16 bis 29 des Handelsgesetzbuchs die in dieser Verordnung zu den einzelnen Posten der Bilanz oder der Gewinn- und Verlustrechnung vorgeschriebenen Angaben aufzunehmen.</p>	-	-	<p>Art. 8 Abs. 13 Nr. 1 a)</p> <p>In Absatz 1 Satz 1 werden die Wörter „§ 285 Nr. 1 bis 3a, 6, 7, 9 bis 14 sowie 16 bis 29“ durch die Wörter „§ 285 Nummer 1 bis 3a, 7 bis 14a, 15a bis 32“ ersetzt.</p>	<p>Gemäß § 51 Abs. 1 Satz 1 RechVersV-E sind nun auch Angaben nach § 285 Nr. 8 zu machen, was nach geltendem Recht nicht der Fall ist.</p>
<p>§ 51 Abs. 2 RechVersV</p> <p>An Stelle der in § 268 Abs. 2 des Handelsgesetzbuchs vorgeschriebenen Angaben ist die Entwicklung der Aktivposten B und C I bis III nach dem anliegenden Muster 1 darzustellen, sofern keine entsprechende Darstellung in der Bilanz erfolgt.</p>	-	-	<p>Art. 8 Abs. 13 Nr. 1 b)</p> <p>In Absatz 2 wird die Angabe „§ 268 Abs. 2“ durch die Angabe „§ 284 Absatz 3“ ersetzt.</p>	<p>M.E sollten die Wörter "sofern keine entsprechende Darstellung in der Bilanz erfolgt" gestrichen werden, denn gemäß § 284 Abs. 3 HGB-E ist die Entwicklung der Posten des Anlagevermögens zingend im Anhang darzustellen, nicht mehr in der Bilanz</p>