

de lege lata	Referentenentwurf BiRUG (BiRUG-E)	Regierungsentwurf BiRUG (BiRUG-RE)	Stellungnahme HGB-FA zum BiRUG-E	Anmerkungen
Artikel 1 Änderung des Handelsgesetzbuchs				
<p>§ 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.</p>	<p>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.“</p>	<p>Art. 1 Nr. 3 b) Nach Absatz 3 Satz 2 werden die folgenden Sätze eingefügt: „Kann in Ausnahmefällen die voraussichtliche Nutzungsdauer eines selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstands des Anlagevermögens nicht verlässlich geschätzt werden, sind planmäßige Abschreibungen auf die Herstellungskosten über einen Zeitraum von zehn Jahren vorzunehmen. Satz 3 findet auf einen entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert entsprechende Anwendung.“</p> <p>Art. 1 Nr. 3 c) In Absatz 5 Satz 1 werden die Wörter „Absatz 3 Satz 3 oder 4“ durch die Wörter „Absatz 3 Satz 5 oder 6“ ersetzt.</p>	<p>- Festlegung einer festen Abschreibungsdauer (10 Jahre sind angemessen); - Anstatt des vorgeschlagenen Ausdrucks "kann nicht bestimmt werden" den Ausdruck "kann nicht verlässlich geschätzt werden" übernehmen; - Änderung des Abs. 5: Ersetzen der Wörter "Absatz 3 Satz 3 oder 4" durch die Wörter "Absatz 3 Satz 5 oder 6"</p>	<p>OK Gemäß Art. 2 Nr. 2 Abs. 4 BiRUG-RE (Änderung des EG-HGB) findet § 253 Abs. 3 Satz 3 HGB-RE erstmals auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens Anwendung, die nach dem 31.12.2015 aktiviert werden. § 253 Abs. 3 Satz 4 HGB-RE findet erstmals auf Geschäfts- oder Firmenwerte Anwendung, die aus Erwerbsvorgängen herrühren, die in Geschäftsjahren erfolgt sind, die nach dem 31.12.2015 begonnen haben.</p>
<p>§ 255 Abs. 1 Satz 3 HGB Anschaffungspreisminderungen sind abzusetzen</p>	<p>Art. 1 Nr. 4 In § 255 Absatz 1 Satz 3 wird vor dem Wort "Anschaffungspreisminderungen" das Wort „Zurechenbare“ eingefügt.</p>	<p>Art. 1 Nr. 4 § 255 Absatz 1 Satz 3 wird wie folgt gefasst: „Anschaffungspreisminderungen, die dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können, sind abzusetzen.“</p>	-	-
<p>§ 264 Abs. 1 Satz 5 Nr. 3 HGB Befreiung der Kleinstkapitalgesellschaften von der Verpflichtung zur Erstellung eines Anhangs, wenn sie 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>	<p>Art. 1 Nr. 5 b) aa) 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) 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>Art. 1 Nr. 5 b) wie BiRUG-E</p>	-	-
-	<p>Art. 1 Nr. 5 c) Nach § 264 Absatz 1 wird folgender Absatz 1a eingefügt: „(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>Art. 1 Nr. 5 c) Nach Absatz 1 wird folgender Absatz 1a eingefügt: „(1a) In dem Jahresabschluss 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>Im Unterschied zu BiRUG-E müssen die Angaben nicht in dem einleitenden Teil des Jahresabschlusses gemacht werden. Lt. Begründung zu § 264 Abs. 1a HGB-RE können die Angaben z.B. in der Überschrift des Jahresabschlusses, auf einem gesonderten Deckblatt oder an anderer herausgehobener Stelle gemacht werden.</p>
<p>§ 264 Abs. 3 HGB 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 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>	<p>Art. 1 Nr. 5 d) Absatz 3 wird wie folgt gefasst: „(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: 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;</p>	<p>Art. 1 Nr. 5 d) Absatz 3 wird wie folgt gefasst: „(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: 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 aus dem jeweiligen Geschäftsjahr einzustehen; 3. der Konzernabschluss und der Konzernlagebericht des Mutterunternehmens sind nach den Rechtsvorschriften des Staates, in dem das Mutterunternehmen seinen Sitz hat, und im Einklang mit folgenden Richtlinien aufgestellt und geprüft worden: a) Richtlinie 2013/34/EU [...], b) Richtlinie 2006/43/EG [...].“</p>	<p>Begründung, warum eine Anpassung der Formulierung erfolgt und ob dadurch eine materielle Änderung beabsichtigt ist. Im Falle einer Verschärfung sollte der Gesetzgeber die Rechtsqualität der Verpflichtungsübernahme (Schuldübernahme, Patronatserklärung etc.) klarstellen sowie den zeitlichen Horizont der Erklärung (nur bis zum nächsten Bilanzstichtag oder bis zur Fälligkeit der letzten am Bilanzstichtag des Tochterunternehmens bestehenden Verpflichtung) konkretisieren.</p>	<p>In die Begründung zu § 264 Abs. 3 HGB-RE werden Klarstellungen zur Voraussetzung nach Nr. 2 aufgenommen: Das Mutterunternehmen soll etwaige Verluste des Tochterunternehmens, aber auch Engpässe in der Liquidität ausgleichen (z.B. Nachschusspflicht, Patronatserklärung). Ein unmittelbarer Schuldbeitritt zu den Verpflichtungen des Tochterunternehmens ist nicht erforderlich. Die Einstandspflicht muss zu dem Zeitpunkt bestehen, zu dem das Tochterunternehmen die Befreiungsmöglichkeit nutzen will (zumindest während der gesetzlichen Offenlegungspflicht). Es müssen Verpflichtungen des Tochterunternehmens abgedeckt werden, die bis zum Abschlussstichtag des Tochterunternehmens entstanden sind.</p>

de lege lata	Referentenentwurf BilRUG (BilRUG-E)	Regierungsentwurf BilRUG (BilRUG-RE)	Stellungnahme HGB-FA zum BilRUG-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>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>4. die Befreiung des Tochterunternehmens ist im Anhang des Konzernabschlusses des Mutterunternehmens angegeben und</p> <p>5. für das Tochterunternehmen sind nach § 325 Absatz 1 bis 1b offengelegt worden:</p> <p>a) der Beschluss nach Nummer 1,</p> <p>b) die Erklärung nach Nummer 2,</p> <p>c) der Konzernabschluss,</p> <p>d) der Konzernlagebericht und</p> <p>e) der Bestätigungsvermerk des Mutterunternehmens nach Nummer 3.</p> <p>Hat bereits das Mutterunternehmen einzelne oder alle der in Satz 1 Nummer 5 bezeichneten Unterlagen offengelegt, braucht das Tochterunternehmen die betreffenden Unterlagen nicht erneut offenzulegen, wenn sie im Bundesanzeiger unter dem Tochterunternehmen auffindbar sind; § 326 Absatz 2 ist auf diese Offenlegung nicht anzuwenden. Dies gilt nur dann, wenn das Mutterunternehmen die betreffende Unterlage in deutscher oder in englischer Sprache offengelegt hat oder das Tochterunternehmen zusätzlich eine beglaubigte Übersetzung dieser Unterlage in deutscher Sprache nach § 325 Absatz 1 bis 1b offenlegt.</p>	<p>In § 264 Abs. 3 Nr. 5 HGB-E sollte präzisiert werden, dass hier der Bestätigungsvermerk „zum Konzernabschluss“ des Mutterunternehmens gemeint ist.</p>	<p>Der Empfehlung wird nicht gefolgt.</p> <p>Erleichterung ggü. BilRUG-E in Hinblick auf die Offenlegungspflichten des Tochterunternehmens. Hierzu wird in der Begründung zum BilRUG-RE Folgendes erläutert:</p> <p>"Mit der Offenlegung des Konzernabschlusses und weiterer Unterlagen durch das Tochterunternehmen kann unnötiger Aufwand verbunden sein. Notwendig und ausreichend ist es, wenn Dritte im Bundesanzeiger unter dem Tochterunternehmen den offengelegten Konzernabschluss, den Konzernlagebericht und den Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers oder der Abschlussprüfungsgesellschaft auffinden können. Dazu genügt es, wenn bei der Suche nach dem Tochterunternehmen im Bundesanzeiger der Konzernabschluss und die anderen Unterlagen des Mutterunternehmens angezeigt werden und diese Unterlagen für den Einsicht nehmenden Dritten dort auf die gleiche Weise zugänglich sind wie ein ordnungsgemäß nach § 325 offengelegter Einzelabschluss."</p> <p>Die im BilRUG-E vorgeschlagene Vorschrift zur Nachholung von Berichtspflichten entfällt.</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>Art. 1 Nr. 5 d)</p> <p>Absatz 4 wird wie folgt gefasst:</p> <p>"(4) Auf Kapitalgesellschaften, die Tochterunternehmen eines nach § 11 des Publizitätsgesetzes zur Aufstellung 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>Art. 1 Nr. 5 d)</p> <p>Absatz 4 wird wie folgt gefasst:</p> <p>„(4) Absatz 3 ist nicht anzuwenden, wenn eine Kapitalgesellschaft das Tochterunternehmen eines Mutterunternehmens ist, das einen Konzernabschluss nach den Vorschriften des Publizitätsgesetzes aufgestellt hat, und wenn in diesem Konzernabschluss von dem Wahlrecht des § 13 Absatz 3 Satz 1 des Publizitätsgesetzes Gebrauch gemacht worden ist; § 314 Absatz 3 bleibt unberührt.“</p>	<p>- Um für eine Tochter-Kapitalgesellschaft Erleichterungen zu erreichen, darf es keinen Unterschied machen, ob ein Konzernabschluss des Mutterunternehmens kraft Gesetzes oder freiwillig aufgestellt wird.</p> <p>- Klarstellung in Abs. 4, dass eine Pflicht zur Angabe der Organbezüge nach § 13 Abs. 3 Satz 1 PublG im nach § 11 PublG aufgestellten Konzernabschluss des Mutterunternehmens nur erforderlich ist, wenn die Tochter-Kapitalgesellschaft in ihrem Teilkonzernabschluss zu diesen Angaben verpflichtet ist.</p>	<p>Beiden Empfehlungen wird gefolgt.</p> <p>Gemäß § 314 Abs. 3 HGB-RE gilt die Befreiung von der Pflicht zur Angabe der Organbezüge nach § 286 Abs. 4 HGB auch für den Konzernanhang. Ist ein Tochterunternehmen in ihrem Teilkonzernabschluss von der Pflicht zur Angabe der Organbezüge befreit, so sind diese Angaben im nach § 11 PublG aufgestellten Konzernabschluss des Mutterunternehmens ebenfalls nicht erforderlich, um eine befreiende Wirkung zu erlangen.</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. 1 Nr. 6</p> <p>§ 264b wird wie folgt gefasst:</p> <p>„§ 264b</p> <p><i>Befreiung der offenen Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften im Sinne des § 264a von der Anwendung der Vorschriften dieses Abschnitts</i></p> <p>§ 264 Absatz 3 ist auf Personenhandelsgesellschaften 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>Art. 1 Nr. 6</p> <p>§ 264b wird wie folgt gefasst:</p> <p>„§ 264b</p> <p><i>Befreiung der offenen Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften im Sinne des § 264a von der Anwendung der Vorschriften dieses Abschnitts</i></p> <p>Eine Personenhandelsgesellschaft im Sinne des § 264a Absatz 1 ist von der Verpflichtung befreit, einen Jahresabschluss und einen Lagebericht nach den Vorschriften dieses Abschnitts aufzustellen, prüfen zu lassen und offenzulegen, wenn alle folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:</p> <p>1. die betreffende Gesellschaft ist einbezogen in den Konzernabschluss und in den Konzernlagebericht</p> <p>a) eines persönlich haftenden Gesellschafters der betreffenden Gesellschaft oder</p> <p>b) eines Mutterunternehmens mit Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem anderen Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum, wenn in diesen Konzernabschluss eine größere Gesamtheit von Unternehmen einbezogen ist;</p> <p>2. die in § 264 Absatz 3 Satz 1 Nummer 3 bis 5 genannten Voraussetzungen sind erfüllt; § 264 Absatz 3 Satz 2 und 3 ist entsprechend anzuwenden.“</p>	<p>Beibehaltung des Status Quo, da die durch die Neufassung verursachte deutliche Verschärfung der Befreiungsvoraussetzungen für Personenhandelsgesellschaften i. S. d. § 264a HGB abgelehnt wird (Wegfall der Möglichkeit der Selbstbefreiung der Mutter-Personenhandelsgesellschaft, fraglich, ob im Anwendungsbereich des § 264b HGB-E eine Einstandspflicht für Verbindlichkeiten der Tochtergesellschaft jedenfalls dann gegeben sein soll, wenn der persönlich haftende Gesellschafter (Komplementär-GmbH) nicht Mutterunternehmen dieser Tochtergesellschaft ist) und die Neufassung nicht richtlinieninduziert ist. Sollte die vorgeschlagene Änderung des § 264b HGB dennoch bestehen bleiben, wäre es von großer Bedeutung, die entsprechenden Auswirkungen der Änderung in den Gesetzesmaterialien klarzustellen.</p>	<p>Durch die Umformulierung scheint die Möglichkeit der Selbstbefreiung der Muttergesellschaft erhalten zu bleiben.</p> <p>Eine neue Voraussetzung für die Befreiung ist jedoch, dass die betreffende Gesellschaft in einen Konzernabschluss einbezogen ist, der für eine größere Gesamtheit von Unternehmen aufgestellt wird. Lt. Begründung zum BilRUG-RE müssten mindestens drei Unternehmen in den Konzernabschluss einbezogen worden sein. Diese Voraussetzung war bereits nach der 4. Richtlinie erforderlich (Art. 57a Abs. 2 b)), wurde aber bis jetzt nicht entsprechend umgesetzt.</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>Keine Änderung des § 264c Abs. 1 Satz 1 HGB</p>	<p>-</p>	<p>-</p>
<p>§ 265 Abs. 4 Satz 2 HGB</p> <p>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.</p> <p>Pflichtangabe für alle Unternehmensgrößen</p>	<p>Art. 1 Nr. 8 a)</p> <p>In Absatz 4 Satz 2 werden nach dem Wort „ist“ die Wörter „von mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaften (§ 267 Absatz 2 und 3)“ eingefügt.</p>	<p>Keine Änderung des § 265 Abs. 4 Satz 2 HGB</p>	<p>-</p>	<p>Die Befreiungsvorschrift für kleine Kapitalgesellschaften wird in § 288 Abs. 1 Nr. 1 HGB-RE verlagert.</p>

de lege lata	Referentenentwurf BilRUG (BilRUG-E)	Regierungsentwurf BilRUG (BilRUG-RE)	Stellungnahme HGB-FA zum BilRUG-E	Anmerkungen
§ 265 Abs. 5 Satz 2 HGB Neue Posten dürfen hinzugefügt werden, wenn ihr Inhalt nicht von einem vorgeschriebenen Posten gedeckt wird.	Art. 1 Nr. 8 b) In Absatz 5 Satz 2 werden nach den Wörtern „ <i>Neue Posten</i> “ die Wörter „ <i>und Zwischensummen</i> “ eingefügt.	Art. 1 Nr. 8 wie BilRUG-E	-	-
§ 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. 1 Nr. 8 c) Absatz 7 wird wie folgt geändert: aa) Nummer 2 wird wie folgt gefasst: „2. <i>dadurch die Klarheit der Darstellung vergrößert wird.</i> “ bb) Folgender Satz wird angefügt: „ <i>In den Fällen des Satzes 1 Nummer 1 und 2 müssen die zusammengefassten Posten im Anhang gesondert ausgewiesen werden.</i> “	Keine Änderung des § 265 Abs. 7 HGB	-	Gemäß Art. 9 Abs. 3 Unterabs. 2 der Richtlinie müssen die zusammengefassten Posten im Anhang gesondert ausgewiesen werden, und zwar unabhängig von dem Grund der Zusammenfassung. Gemäß § 265 Abs. 7 HGB sowie HGB-RE ist der gesonderte Ausweis im Anhang nur dann geboten, wenn die Zusammenfassung der Posten aufgrund der besseren Klarheit der Darstellung erfolgte, was u.E. nicht richtlinienkonform ist.
§ 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. 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	Art. 1 Nr. 10 a), b) inhaltlich wie BilRUG-E Streichung der Wörter " <i>nach Abzug eines auf der Aktivseite ausgewiesenen Fehlbetrags (§ 268 Abs. 3)</i> " in § 267 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 Nr. 1 HGB-RE	-	Folgeänderung zur Einfügung von Abs. 4a in § 267 gemäß BilRUG-RE.
§ 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. 1 Nr. 10 c) Dem Absatz 4 wird folgender Satz angefügt: „ <i>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.</i> “	Art. 1 Nr. 10 c) wie BilRUG-E	-	-
§ 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. 1 Nr. 10 d) Nach Absatz 4 wird folgender Absatz 4a eingefügt: „(4a) <i>Die Bilanzsumme setzt sich aus den Posten zusammen, die in den Buchstaben A bis C und E des § 266 Absatz 2 aufgeführt sind.</i> “ Art. 1 Nr. 11 a) Absatz 1 Satz 2 des § 267a wird aufgehoben.	Art. 1 Nr. 10 d) Nach Absatz 4 wird folgender Absatz 4a eingefügt: „(4a) <i>Die Bilanzsumme setzt sich aus den Posten zusammen, die in den Buchstaben A bis E des § 266 Absatz 2 aufgeführt sind. Ein auf der Aktivseite ausgewiesener Fehlbetrag (§ 268 Absatz 3) wird nicht in die Bilanzsumme einbezogen.</i> “ Art. 1 Nr. 11 a) Absatz 1 Satz 2 des § 267a wird aufgehoben.	Gemäß § 267 Abs. 4a HGB-E gehen aktive latente Steuern nicht in die Berechnung der Bilanzsumme ein. Die Ausübung des Aktivierungswahlrechts des § 274 Abs. 1 Satz 2 HGB wirkt sich somit nicht auf die Berechnung der Schwellenwerte aus; die Ausübung anderer Aktivierungswahlrechte dagegen wohl. U. E. sollte eine einheitliche Vorgehensweise bei der Einbeziehung der Posten in die Berechnung der Bilanzsumme erwogen werden.	OK Mit der Definition der Bilanzsumme in § 267 Abs. 4a HGB-RE erübrigt sich der Verweis auf den Nichteinbezug des auf der Aktivseite ausgewiesenen Fehlbetrags in §§ 267 Abs. 1 Nr. 1 und 2, 293 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a, 2a HGB-RE
-	Art. 1 Nr. 11 b) In § 267a wird folgender Absatz 3 angefügt: „(3) <i>Die in diesem Abschnitt für Kleinstkapitalgesellschaften vorgesehenen Erleichterungen finden keine Anwendung auf</i> 1. <i>Investmentgesellschaften im Sinne des § 1 Absatz 11 des Kapitalanlagegesetzbuchs,</i> 2. <i>Unternehmensbeteiligungsgesellschaften im Sinne des § 1a Absatz 1 des Gesetzes über Unternehmensbeteiligungsgesellschaften und</i> 3. <i>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.</i> “	Art. 1 Nr. 11 b) inhaltlich wie BilRUG-E In § 267 wird folgender Absatz 3 angefügt: „(3) <i>Keine Kleinstkapitalgesellschaften sind:</i> 1. <i>Investmentgesellschaften im Sinne des § 1 Absatz 11 des Kapitalanlagegesetzbuchs,</i> 2. <i>Unternehmensbeteiligungsgesellschaften im Sinne des § 1a Absatz 1 des Gesetzes über Unternehmensbeteiligungsgesellschaften oder</i> 3. <i>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.</i> “	-	-
§ 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. 1 Nr. 12 a) Absatz 1 wird wie folgt geändert: aa) In Satz 2 werden die Wörter „ <i>oder im Anhang</i> “ gestrichen. bb) Folgender Satz wird angefügt: „ <i>Die Angabe kann auch im Anhang gemacht werden.</i> “	Art. 1 Nr. 12 a) wie BilRUG-E	-	-
§ 268 Abs. 2 i.V.m. § 274a Nr. 1 HGB Aufstellung eines Anlagespiegels: Pflicht für mittlere und große Unternehmen Bilanz oder Anhang	Art. 1 Nr. 12 b) 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.	Art. 1 Nr. 12 b) wie BilRUG-E Art. 1 Nr. 14 wie BilRUG-E	-	-

de lege lata	Referentenentwurf BilRUG (BilRUG-E)	Regierungsentwurf BilRUG (BilRUG-RE)	Stellungnahme HGB-FA zum BilRUG-E	Anmerkungen
§ 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.	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.	Art. 12 c) wie BilRUG-E	Gemäß § 268 Abs. 5 Satz 1 HGB-E sollen die Angaben zu den Restlaufzeiten für jeden Verbindlichkeitsposten gesondert gemacht werden, nicht jedoch insgesamt für alle Posten, wie dies die Richtlinie fordert (Anhang III Passiva C. Verbindlichkeiten). Wir regen an, die Formulierung des § 268 Abs. 5 Satz 1 HGB-E an den Wortlaut der Richtlinie anzupassen.	Der Empfehlung wird nicht gefolgt.
§ 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. 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.“	Art. 1 Nr. 12 d) inhaltlich wie BilRUG-E (mit kleinen Anpassungen des Wortlauts)	-	-
§ 271 Abs. 1 Satz 3 HGB Als Beteiligung gelten im Zweifel Anteile an einer Kapitalgesellschaft, die insgesamt den fünften Teil des Nennkapitals dieser Gesellschaft überschreiten. Auf die Berechnung ist § 16 Abs. 2 und 4 des Aktiengesetzes entsprechend anzuwenden.	-	Art. 1 Nr. 13 a) § 271 Absatz 1 Satz 3 wird wie folgt gefasst: „Eine Beteiligung wird vermutet, wenn die Anteile an einem Unternehmen insgesamt den fünften Teil des Nennkapitals dieses Unternehmens oder, falls ein Nennkapital nicht vorhanden ist, den fünften Teil der Summe aller Kapitalanteile an diesem Unternehmen überschreiten.“	-	Dient der Umsetzung des Art. 2 Nr. 2 der Richtlinie
§ 272 Behandlung von Beteiligungserträgen im Jahresabschluss	-	Art. 1 Nr. 14 Dem § 272 wird folgender Absatz 5 angefügt: „(5) Übersteigt der auf eine Beteiligung entfallende Teil des Jahresüberschusses in der Gewinn- und Verlustrechnung die Beträge, die als Dividende oder Gewinnanteil eingegangen sind oder auf deren Zahlung die Kapitalgesellschaft einen Anspruch hat, ist der Unterschiedsbetrag in eine Rücklage einzustellen, die nicht ausgeschüttet werden darf.“	-	Dient der Umsetzung des Art. 9 bs. 7 c) der Richtlinie. Dieser entspricht dem Art. 59 Abs. 6 b) der 4. Richtlinie, wurde bisher jedoch nicht umgesetzt.
§ 275 Abs. 2 Nr. 14 bis 17 und Abs. 3 Nr. 13 bis 16 HGB Gesonderter Ausweis von außerordentlichen Posten	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.“	wie BilRUG-E	-	-
§ 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.	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.	wie BilRUG-E	-	-
§ 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. 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.	Art. 1 Nr. 18 a) § 277 Absatz 1 wird wie folgt gefasst: „(1) Als Umsatzerlöse sind die Erlöse aus dem Verkauf und der Vermietung oder Verpachtung von Produkten sowie aus der Erbringung von Dienstleistungen der Kapitalgesellschaft nach Abzug von Erlösschmälerungen und der Umsatzsteuer sowie sonstiger direkt mit dem Umsatz verbundener Steuern auszuweisen.“	Klarstellung, wo die Trennlinie zwischen den Posten "Umsatzerlöse" und "sonstige betriebliche Erträge" liegt.	In der Begründung zu Art. 1 Nr. 18 a) wird Folgendes erläutert: "Auch der Verkauf von Produkten oder die Erbringung von Dienstleistungen außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit generiert künftig Umsatzerlöse und keine sonstigen betrieblichen Erträge. Produkte sind dabei als Zusammenfassung von Waren und Erzeugnissen zu verstehen."
§ 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. 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.	wie BilRUG-E	-	-

de lege lata	Referentenentwurf BilRUG (BilRUG-E)	Regierungsentwurf BilRUG (BilRUG-RE)	Stellungnahme HGB-FA zum BilRUG-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>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>Art. 1 Nr. 18 c)</p> <p>§ 277 Absatz 4 wird aufgehoben.</p> <p>Art. 1 Nr. 21 m)</p> <p>§ 285 wird ergänzt:</p> <p>"31. jeweils der Betrag und die Art der einzelnen Ertrags- oder Aufwandsposten von außergewöhnlicher Größenordnung oder außergewöhnlicher Bedeutung sowie eine Erläuterung, soweit die Beträge nicht von untergeordneter Bedeutung sind;"</p> <p>32. eine Erläuterung der einzelnen Aufwands- und Ertragsposten hinsichtlich ihres Betrags und ihrer Art, die einem anderen Geschäftsjahr zuzurechnen sind, soweit die Beträge nicht von untergeordneter Bedeutung sind;"</p> <p>Art. 1 Nr. 23</p> <p>Kleine Kapitalgesellschaften brauchen die Angaben nach § 285 Nr. 32 HGB-RE nicht zu machen.</p>	<p>- Keine Vorschrift hinsichtlich der Angabe von periodenfremden Aufwendungen und Erträgen in der Richtlinie; die vorgeschlagene Angabe darf von den kleinen Kapitalgesellschaften nicht verlangt werden. Sollte an einer Angabepflicht zu periodenfremden Aufwendungen und Erträgen für mittelgroße und große Kapitalgesellschaften dennoch festgehalten werden, wäre diese zutreffender in § 285 Nr. 30 HGB-E verortet.</p> <p>- Empfehlung, im Gesetzestext klarzustellen, was unter den außerordentlichen Erträgen und Aufwendungen zu verstehen ist, und für die Formulierung des § 285 Nr. 30 HGB-E stärker an den Wortlaut des Art. 16 Abs. 1 Buchstabe f der Richtlinie anzupassen.</p> <p>- Empfehlung, die Formulierung in § 285 Nr. 31 an die des § 314 Abs. 1 Nr. 23 HGB-E anzupassen.</p>	<p>- Angabepflicht (für mittelgroße und große Kapitalgesellschaften) zu periodenfremden Aufwendungen und Erträgen soll bestehen bleiben und wird aus § 277 Abs. 4 HGB nach § 285 Nr. 32 HGB-RE überführt.</p> <p>- Der Begriff "Posten" in § 285 Nr. 31 HGB-RE ist u.E. irreführend, denn es sollen gerade keine separaten a/o Posten mehr ausgewiesen werden. Die Formulierung ist stärker an dem Richtlinienwortlaut orientiert. Allerdings fordert Art. 16 Abs. 1 f) der Richtlinie keine Erläuterung, sondern die Angabe des Betrags und der Wesensart. Erläuterung in der Gesetzesbegründung:</p> <p>"Die außergewöhnliche Größenordnung dürfte im Hinblick auf die das Unternehmen ansonsten prägenden Größenordnungen zu bestimmen sein, kann aber im Unterschied zum geltenden Recht auch Erträge aus gewöhnlicher Geschäftstätigkeit erfassen. Die außergewöhnliche Bedeutung nimmt Bezug auf die das Unternehmen prägenden Vorgänge. Dabei kann die von der Praxis bisher entwickelte Abgrenzung nach der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit indiziell weiter herangezogen werden, zumal der bisherige § 277 Absatz 4 HGB in der Praxis häufig teleologisch reduziert worden sein dürfte."</p> <p>- Zu den Vorgaben für den Konzernanhang siehe Anmerkungen zu Art. 1 Nr. 39 a) j) BiRUG-RE</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>wie BilRUG-E</p>	<p>-</p>	<p>-</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. 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>wie BilRUG-E</p>	<p>Wir gehen davon aus, dass die Angaben, die derzeit üblicherweise geschlossen im Anhang gemacht werden, wie etwa Angaben zu Bewertungsmethoden oder die Darstellung des Anlagespiegels, auch künftig nicht auf die einzelnen Bilanzposten aufgeteilt werden müssen. Eine entsprechende Klarstellung hierzu wäre u. E. hilfreich.</p>	<p>Die Begründung wird wie folgt ergänzt: "Mit dem neu gefassten und erweiterten Absatz 1 Satz 1 wird Artikel 15 der Richtlinie 2013/34/EU umgesetzt, der die Darstellung der zu den einzelnen Posten der Bilanz oder der Gewinn- und Verlustrechnung vorgeschriebenen Angaben im Anhang in der Reihenfolge der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung fordert."</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. 1 Nr. 19 b) aa)</p> <p>Nummer 2 wird aufgehoben.</p>	<p>wie BilRUG-E</p>	<p>-</p>	<p>-</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. 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>Art. 1 Nr. 20 b) bb)</p> <p>§ 284 Abs. 2 Nr. 3 wird zu Nr. 2, keine inhaltliche Änderung der geltenden Vorschrift</p> <p>Art. 1 Nr. 23</p> <p>Kein Verweis auf § 284 Abs. 2 Nr. 2 in § 288 Abs. 1 HGB-RE</p>	<p>-</p>	<p>§ 284 Abs. 2 Nr. 2 HGB-RE fordert im Unterschied zu § 284 Abs. 2 Nr. 2 HGB-E nicht mehr die Angabe des Umfangs des Einflusses auf die VFE-Lage (wird von der Richtlinie auch nicht verlangt), insofern erübrigt sich in § 288 Abs. 1 HGB-RE der Verweis auf § 284 Abs. 2 Nr. 2 HGB-RE)</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>Art. 1 Nr. 19 b) cc)</p> <p>§ 284 Abs. 2 Nummer 4 wird Nummer 3</p>	<p>Art. 1 Nr. 20 b) bb)</p> <p>wie BilRUG-E</p>	<p>-</p>	<p>-</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. 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>	<p>Art. 1 Nr. 20 b) bb)</p> <p>§ 284 Abs. 2 Nr. 5 wird zu Nr. 4, keine inhaltliche Änderung der geltenden Vorschrift</p>	<p>Die Einbeziehung von Zinsen für Fremdkapital in die Herstellungskosten soll gemäß § 284 Abs. 2 Nr. 5 HGB-E nicht nur angegeben, sondern im Einzelnen beziffert werden. Aus der Formulierung ist nicht eindeutig klar, ob der aktivierte Betrag für jeden einzelnen Posten oder der insgesamt aktivierte Betrag anzugeben ist. Zur Vermeidung von Missverständnissen wäre eine Anpassung der Formulierung in Anlehnung an den Wortlaut des Art. 17 Abs. 1 Buchstabe a (vi) der Richtlinie angebracht.</p>	<p>Die derzeit geltende Vorschrift zur Angabe von aktivierten Fremdkapitalzinsen bleibt unverändert. Die Pflicht zur Angabe der aktivierten Fremdkapitalzinsen im Anlagespiegel besteht auch gemäß § 284 Abs. 3 Satz 2 HGB-RE (siehe unten Art. 1 Nr. 20 c)).</p>

de lege lata	Referentenentwurf BilRUG (BilRUG-E)	Regierungsentwurf BilRUG (BilRUG-RE)	Stellungnahme HGB-FA zum BilRUG-E	Anmerkungen
Anlagespiegel Derzeit in § 268 Abs. 2 HGB geregelt	Art. 1 Nr. 19 c) Folgender Absatz 3 wird in § 284 HGB 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 Geschäftsjahrs sowie die Abschreibungen in ihrer gesamten Höhe gesondert aufzuführen. Die Abschreibungen des Geschäftsjahrs 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	Art. 1 Nr. 20 c) Folgender Absatz 3 wird in § 284 HGB angefügt: „(3) Im Anhang ist die Entwicklung der einzelnen Posten des Anlagevermögens in einer gesonderten Aufgliederung darzustellen. Dabei sind, ausgehend von den gesamten Anschaffungs- und Herstellungskosten, die Zugänge, Abgänge, Umbuchungen und Zuschreibungen des Geschäftsjahrs sowie die Abschreibungen gesondert aufzuführen. Zu den Abschreibungen sind gesondert folgende Angaben zu machen: 1. die Abschreibungen in ihrer gesamten Höhe zu Beginn und Ende des Geschäftsjahrs, 2. die im Laufe des Geschäftsjahrs vorgenommenen Abschreibungen und 3. Änderungen in den Abschreibungen in ihrer gesamten Höhe im Zusammenhang mit Zu- und Abgängen sowie Umbuchungen im Laufe des Geschäftsjahrs. Sind in die Herstellungskosten Zinsen für Fremdkapital einbezogen worden, ist für jeden Posten des Anlagevermögens anzugeben, welcher Betrag an Zinsen im Geschäftsjahr aktiviert worden ist.“ Art. 1 Nr. 23 § 288 Abs. 1 Nr. 1 HGB-RE: wie § 288 Abs. 1 Nr. 2 HGB-E		Die Vorschrift zur Angabe des aktivierten Betrags der Fremdkapitalzinsen im Anlagespiegel ist die Umsetzung des Art. 17 Abs. 1 a) iv) der Richtlinie.
§ 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. 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 gestrichen.	Art. 1 Nr. 21a) Nummer 3 wird wie folgt gefasst: „3. Art und Zweck sowie Risiken, Vorteile und finanzielle Auswirkungen von nicht in der Bilanz enthaltenen Geschäften, soweit die Risiken und Vorteile wesentlich sind und die Offenlegung für die Beurteilung der Finanzlage des Unternehmens erforderlich ist;“		Anpassung an den Richtlinienwortlaut (Art. 17 Abs. 1 p der Richtlinie)
§ 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. 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.	Art. 1 Nr. 21 a) inhaltlich wie Art. 1 Nr. 20 b) BilRUG-E (mit kleinen Anpassungen des Wortlauts) Art. 1 Nr. 23 keine Befreiung der kleinen Kapitalgesellschaften von der Angabepflicht nach § 285 Nr. 3a HGB-RE		
§ 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. 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.	Art. 1 Nr. 21 a) Nummer 4 wird wie folgt gefasst: „4. die Aufgliederung der Umsatzerlöse nach Tätigkeitsbereichen sowie nach geographisch bestimmten Märkten, soweit sich unter Berücksichtigung der Organisation des Verkaufs, der Vermietung oder Verpachtung von Produkten und der Erbringung von Dienstleistungen der Kapitalgesellschaft die Tätigkeitsbereiche und geographisch bestimmten Märkte untereinander erheblich unterscheiden;“		Der Wortlaut wird enger an § 277 Abs. 1 HGB-RE angelehnt.
§ 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	Art. 1 Nr. 20 d) Nummer 6 wird aufgehoben.	Art. 1 Nr. 21 b) wie Art. 1 Nr. 20 d) BilRUG-E		
§ 285 Nr. 7 i.V.m. § 288 Abs. 1 HGB Angabe der durchschnittlichen Zahl der während des Geschäftsjahrs beschäftigten Arbeitnehmer getrennt nach Gruppen Befreiung der kleinen 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.	Art. 1 Nr. 23 § 288 Abs. 1 Nr. 2 HGB-RE: wie § 288 Abs. 1 Nr. 2 HGB-E	Empfehlung zu einer einheitlichen Begriffsverwendung (entweder "Arbeitnehmer" oder "Beschäftigte").	Es wird einheitlich der Begriff "Arbeitnehmer" verwendet (in §§ 285 Nr. 7, 314 Abs. 1 Nr. 4 HGB-RE, §5 Abs. 5 Satz 3 Nr. 5 PubLG-RE)

de lege lata	Referentenentwurf BilRUG (BilRUG-E)	Regierungsentwurf BilRUG (BilRUG-RE)	Stellungnahme HGB-FA zum BilRUG-E	Anmerkungen
§ 285 Nr. 8 b) HGB Die Angabe zum Personalaufwand bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens Pflichtangabe für alle Unternehmensgrößen	Art. 1 Nr. 22 § 288 Abs. 1 Nr. 2 HGB-E: Kleine Kapitalgesellschaften brauchen die Angaben nach § 285 Nr. 8 nicht zu machen.	Art. 1 Nr. 23 § 288 Abs. 1 Nr. 1 HGB-RE: wie § 288 Abs. 1 Nr. 2 HGB-E	-	-
§ 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. 1 Nr. 20 e) In Nummer 9 Buchstabe c werden nach dem Wort „zurückgezahlten“ die Wörter „oder erlassenen“ eingefügt.	Art. 1 Nr. 21 c) wie Art. 1 Nr. 20 e) BilRUG-E	-	-
§ 285 Nr. 10 HGB Angaben zu den Mitgliedern des Geschäftsführungsorgans und eines Aufsichtsrats Pflichtangabe für alle Unternehmensgrößen	Art. 1 Nr. 22 § 288 Abs. 1 Nr. 2 HGB-E: Kleine Kapitalgesellschaften brauchen die Angaben nach § 285 Nr. 10 nicht zu machen.	Art. 1 Nr. 23 § 288 Abs. 1 Nr. 1 HGB-RE: wie § 288 Abs. 1 Nr. 2 HGB-E	-	-
§ 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. 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.	Art. 1 Nr. 21 d) 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 es sich um Beteiligungen im Sinne des § 271 Absatz 1 handelt oder ein solcher Anteil von einer Person für Rechnung der Kapitalgesellschaft gehalten wird;“ Art. 1 Nr. 21 e) Formulierung der Nummer 11a wie in Art. 1 Nr. 20 g) BilRUG-E Art. 1 Nr. 23 § 288 Abs. 1 Nr. 1 HGB-RE: wie § 288 Abs. 1 Nr. 2 HGB-E	Empfehlung, in § 285 Nr. 11b HGB-E das Wort „Beteiligungen“ durch das Wort „Anteile“ zu ersetzen, da hier vermutlich nicht Beteiligungen i. S. d. § 271 Abs. 1 HGB gemeint sind, sondern der allgemeine Anteilsbesitz. Der Empfehlung des HGB-FA wird nicht gefolgt.	Die Änderung der Formulierung (Bezugnahme auf die Definition der Beteiligung in § 271 Abs. 1 HGB-RE) soll der Vereinfachung der Vorschrift dienen.
§ 285 Nr. 11a HGB Angabe zu den Unternehmen, deren unbeschränkt haftender Gesellschafter eine Kapitalgesellschaft ist Pflichtangabe für alle Unternehmensgrößen	Art. 1 Nr. 22 § 288 Abs. 1 Nr. 2 HGB-E: Kleine Kapitalgesellschaften brauchen die Angaben nach § 285 Nr. 11a nicht zu machen.	Art. 1 Nr. 23 § 288 Abs. 1 Nr. 1 HGB-RE: wie § 288 Abs. 1 Nr. 2 HGB-E	-	-
§ 285 Nr. 13 HGB Angabe von Gründen, welche die Annahme einer betrieblichen Nutzungsdauer eines entgeltlich erworbenen GoF von mehr als fünf Jahren rechtfertigen	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.	Art. 1 Nr. 21 f) Nummer 13 wird wie folgt gefasst: „13. jeweils eine Erläuterung des Zeitraums, über den ein entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert abgeschrieben wird;“	Empfehlung, § 285 Nr. 13 HGB-E umzuformulieren: - die Angabepflicht sollte nur für derivative Geschäfts- oder Firmenwerte, nicht für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände gelten; - die Angabepflicht sollte nicht auf Ausnahmefälle der nicht verlässlichen Schätzbarkeit der Nutzungsdauer beschränkt sein; - die Erläuterung des Abschreibungszeitraums sollte unabhängig davon erfolgen, ob dieser mehr als fünf Jahre beträgt. Empfehlung, die Formulierungen in §§ 285 Nr. 13 und 314 Abs. 1 Nr. 20 HGB-E aneinander anzupassen	Der Empfehlung wird gefolgt. OK

de lege lata	Referentenentwurf BilRUG (BilRUG-E)	Regierungsentwurf BilRUG (BilRUG-RE)	Stellungnahme HGB-FA zum BilRUG-E	Anmerkungen
<p>§ 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</p> <p>Pflicht für alle Unternehmensgrößen</p>	<p>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.“</p> <p>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.“</p>	<p>Art. 1 Nr. 21 g) wie Art. 1 Nr. 20 i) BilRUG-E</p> <p>Art. 1 Nr. 23 § 288 Abs. 1 Nr. 1 HGB-RE: wie § 288 Abs. 1 Nr. 2 HGB-E § 288 Abs. 1 Nr. 3 HGB-RE: wie § 288 Abs. 1 Nr.4 HGB-E</p>	-	-
<p>§ 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</p>	<p>Art. 1 Nr. 22 § 288 Abs. 1 Nr. 2 HGB-E: Kleine Kapitalgesellschaften brauchen die Angaben nach § 285 Nr. 15 nicht zu machen.</p>	<p>Art. 1 Nr. 23 § 288 Abs. 1 Nr. 1 HGB-RE: wie § 288 Abs. 1 Nr. 2 HGB-E</p>	-	-
<p>§ 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</p> <p>§ 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.</p>	<p>Art. 1 Nr. 20 j) Nach § 285 Nummer 15 wird folgende Nummer 15a eingefügt: „15a. das Bestehen von Genußscheiden, Genussrechten, Wandelschuldverschreibungen, Optionsscheinen, Optionen, Besserungsscheinen oder vergleichbaren Wertpapieren oder Rechten, unter Angabe der Zahl und der Rechte, die sie verbriefen.“</p> <p>Art. 1 Nr. 22 § 288 Abs. 1 Nr. 2 HGB-E: Kleine Kapitalgesellschaften brauchen die Angaben nach § 285 Nr. 15a nicht zu machen.</p> <p>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.</p>	<p>Art. 1 Nr. 21 h) wie Art. 1 Nr. 20 j) BilRUG-E</p> <p>Art. 1 Nr. 23 § 288 Abs. 1 Nr. 1 HGB-RE: wie § 288 Abs. 1 Nr. 2 HGB-E</p> <p>Art. 4 Nr. 3 wie Art. 4 Nr. 3 BilRUG-E</p>	-	-
<p>§ 285 Nr. 18 HGB Angaben zu Finanzinstrumenten des Finanzanlagevermögens, die über ihrem beizulegenden Zeitwert ausgewiesen werden Pflichtangaben für alle Unternehmensgrößen</p>	<p>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.</p> <p>Art. 1 Nr. 22 § 288 Abs. 1 Nr. 2 HGB-E: Kleine Kapitalgesellschaften brauchen die Angaben nach § 285 Nr. 18 nicht zu machen.</p>	<p>Art. 1 Nr. 21 i) wie Art. 1 Nr. 20 k) BilRUG-E</p>	-	-

de lege lata	Referentenentwurf BilRUG (BilRUG-E)	Regierungsentwurf BilRUG (BilRUG-RE)	Stellungnahme HGB-FA zum BilRUG-E	Anmerkungen
<p>§ 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 marktunüblichen 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.</p>	<p>Art. 1 Nr. 22 § 288 Absatz 2 Satz 3 wird wie folgt gefasst: "Sie [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."</p>	<p>Art. 1 Nr. 23 § 288 Abs. 2 Satz 3 HGB-RE: wie § 288 Abs. 2 Satz 3 HGB-E</p>	-	-
<p>§ 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</p>	<p>Art. 1 Nr. 22 § 288 Abs. 1 Nr. 2 HGB-E: Kleine Kapitalgesellschaften brauchen die Angaben nach § 285 Nr. 24 nicht zu machen.</p>	<p>Art. 1 Nr. 23 § 288 Abs. 1 Nr. 1 HGB-RE: wie § 288 Abs. 1 Nr. 2 HGB-E</p>	-	-
<p>§ 285 Nr. 26 HGB Angaben zu Anteilen an inländischen Investmentvermögen mit mehr als 10% Pflicht für alle Unternehmensgrößen</p>	<p>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.</p>	<p>Art. 1 Nr. 21 j) wie Art. 1 Nr. 20 l) BilRUG-E Art. 1 Nr. 23 § 288 Abs. 1 Nr. 1 HGB-RE: wie § 288 Abs. 1 Nr. 2 HGB-E</p>	-	-
<p>§ 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</p>	<p>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.</p>	<p>Art. 1 Nr. 21 k) wie Art. 1 Nr. 20 m) BilRUG-E Art. 1 Nr. 23 § 288 Abs. 1 Nr. 1 HGB-RE: wie § 288 Abs. 1 Nr. 2 HGB-E</p>	-	-
<p>§ 285 Nr. 28 HGB Angaben zu den ausschüttungsgesparten Beträgen Pflicht für alle Unternehmensgrößen</p>	<p>Art. 1 Nr. 22 § 288 Abs. 1 Nr. 2 HGB-E: Kleine Kapitalgesellschaften brauchen die Angaben nach § 285 Nr. 28 nicht zu machen.</p>	<p>Art. 1 Nr. 23 § 288 Abs. 1 Nr. 1 HGB-RE: wie § 288 Abs. 1 Nr. 2 HGB-E</p>	-	-
<p>§ 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</p>	<p>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</p>	<p>Art. 1 Nr. 21 l) Nummer 29 wird nicht geändert. Art. 1 Nr. 21 m) Die folgende Nummer 30 wird angefügt: „30. wenn latente Steuerschulden in der Bilanz angesetzt werden, die latenten Steuersalden am Ende des Geschäftsjahrs und die in den Bilanzen im Laufe des Geschäftsjahrs erfolgten Änderungen dieser Salden;“ Art. 1 Nr. 23 Die Erleichterung für mittelgroße Kapitalgesellschaften in Bezug auf die Anwendung des Nr. 29 wird in § 288 Abs. 2 HGB-RE wieder aufgenommen Art. 1 Nr. 23 § 288 Abs. 1 Nr. 1 HGB-RE: Befreiung der kleinen Kapitalgesellschaften von den Angaben nach Nr. 30</p>	<p>U. E. geht die vorgeschlagene Formulierung über die Forderungen der Richtlinie hinaus: - Zum einen sind gemäß Art. 17 Abs. 1 Buchstabe f entsprechende Anhangangaben zu latenten Steuern nur dann erforderlich, wenn latente Steuerschulden in der Bilanz angesetzt werden. § 285 Nr. 29 HGB-E fordert dagegen Angaben, unabhängig davon, ob in der Bilanz passive oder aktive latente Steuern ausgewiesen werden. - Zum anderen fordert die Richtlinie weder Angaben zu den Differenzen oder steuerlichen Verlustvorträgen, auf denen die latenten Steuern beruhen, noch Angaben zu den angewendeten Steuersätzen. Sofern es sich bei der Formulierung von § 285 Nr. 29 HGB-E nicht um ein redaktionelles Versehen handelt, sollten die Verschärfungen gegenüber den Richtlinienvorgaben in der Gesetzesbegründung erwähnt werden.</p>	<p>Die Formulierung des § 288 Nr. 30 HGB-RE ist nun stark an dem Richtlinienwortlaut orientiert (Art. 17 Abs. 1 f)). Die Angabepflicht nach § 285 Nr. 29 HGB-RE soll, wie derzeit, nur für große Kapitalgesellschaften bestehen bleiben. Die Verschärfung gegenüber den Richtlinienvorgaben (§ 285 Nr. 29 HGB-RE) wird in Begründung nicht angesprochen.</p>

de lege lata	Referentenentwurf BilRUG (BilRUG-E)	Regierungsentwurf BilRUG (BilRUG-RE)	Stellungnahme HGB-FA zum BilRUG-E	Anmerkungen
§ 285 HGB Keine Regelung für den Anhang hinsichtlich der Angabe zur Verwendung des Ergebnisses	Art. 1 Nr. 20 n) § 285 wird ergänzt: "32. <i>der Vorschlag für die Verwendung des Ergebnisses oder der Beschluss über seine Verwendung.</i> " Art. 1 Nr. 22 § 288 Abs. 1 Nr. 2 HGB-E: Kleine Kapitalgesellschaften brauchen die Angaben nach § 285 Nr. 32 nicht zu machen.	Art. 1 Nr. 21 m) § 285 Nr. 34 HGB-RE: wie § 285 Nr. 32 HGB-E	-	-
§ 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. 1 Nr. 21 a) § 286 wird wie folgt geändert: "In Absatz 2 werden die Wörter „ <i>oder einem Unternehmen, von dem die Kapitalgesellschaft mindestens den fünften Teil der Anteile besitzt,</i> “ gestrichen und werden vor dem Punkt am Ende ein Semikolon und die Wörter „ <i>die Anwendung der Ausnahmeregelung ist im Anhang anzugeben</i> “ eingefügt. [...]"	Art. 1 Nr. 22 a) wie BilRUG-E	-	-
§ 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. 1 Nr. 21 b) § 286 Abs. 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 „ <i>weniger als die Hälfte der Anteile besitzt</i> “ durch die Wörter „ <i>keinen beherrschenden Einfluss auf das betreffende Unternehmen ausüben kann</i> “ ersetzt."	Art. 1 Nr. 22 b) wie BilRUG-E	-	-
§ 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.	Art. 1 Nr. 22 § 288 wird wie folgt gefasst: „§ 288 <i>Größenabhängige Erleichterungen</i> (1) <i>Kleine Kapitalgesellschaften (§ 267 Absatz 1) brauchen nicht:</i> 1. <i>bei der Angabe nach 284 Absatz 2 Nummer 2 den Umfang des Einflusses auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage anzugeben;</i> 2. <i>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> 3. <i>eine Trennung nach Gruppen bei der Angabe nach § 285 Nummer 7 vorzunehmen;</i> 4. <i>bei der Angabe nach § 285 Nummer 14a den Ort anzugeben, wo der vom Mutterunternehmen aufgestellte Konzernabschluss erhältlich ist.[...]</i> “	Art. 1 Nr. 23 § 288 wird wie folgt gefasst: „§ 288 <i>Größenabhängige Erleichterungen</i> (1) <i>Kleine Kapitalgesellschaften (§ 267 Absatz 1) brauchen nicht:</i> 1. <i>die Angaben nach § 264c Absatz 2 Satz 9, § 265 Absatz 4 Satz 2, § 284 Absatz 2 Nummer 3, Absatz 3, § 285 Nummer 2, 3, 4, 8, 9 Buchstabe a und b, Nummer 10 bis 12, 14, 15, 15a, 17 bis 19, 21, 22, 24, 26 bis 30, 32 bis 34 zu machen;</i> 2. <i>eine Trennung nach Gruppen bei der Angabe nach § 285 Nummer 7 vorzunehmen;</i> 3. <i>bei der Angabe nach § 285 Nummer 14a den Ort anzugeben, wo der vom Mutterunternehmen aufgestellte Konzernabschluss erhältlich ist. [...]</i> .“	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 zu § 288 Abs. 1 Nr. 2 HGB-E wird auf die Streichung des Verweises auf § 285 Nr. 3a in § 288 Abs. 1 hingewiesen, im Gesetzestext ist dies jedoch nicht erfolgt.	- Der Verweis auf § 285 Nr. 3a wird in § 288 Abs. 1 Nr. 1 HGB-RE gestrichen. - Die Aufnahme von §§ 264c Abs. 2 Satz 9 und 265 Abs. 4 Satz 2 HGB-RE in den Katalog von § 288 Abs. 1 HGB-RE ist damit begründet, dass diese Angaben von der Richtlinie nicht gefordert werden und somit von den kleinen Kapitalgesellschaften nicht verlangt werden. - Zur Streichung des Verweises auf § 284 Abs. 2 Nr. 2 HGB-E in § 288 Abs. 1 HGB-RE siehe Anmerkung zu Art. 1 Nr. 20 b) bb) BilRUG-RE
§ 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.	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 „ <i>Der Lagebericht soll auch eingehen auf:</i> “ werden ersetzt durch die Wörter „ <i>Im Lagebericht ist auch einzugehen auf:</i> “. bb) Nummer 1 wird aufgehoben. cc) Die Nummern 2 bis 5 werden die Nummern 1 bis 4. dd) Folgender Satz wird angefügt: „ <i>Sind im Anhang Angaben nach § 160 Absatz 1 Nummer 2 des Aktiengesetzes zu machen, ist im Lagebericht darauf zu verweisen.</i> “	Art. 1 Nr. 24 wie Art. 1 Nr. 23 BilRUG-E	-	-
§ 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.	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.	Art. 1 Nr. 21 m) § 285 wird ergänzt: "33. <i>Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluss des Geschäftsjahrs eingetreten und weder in der Gewinn- und Verlustrechnung noch in der Bilanz berücksichtigt sind, unter Angabe ihrer Art und ihrer finanziellen Auswirkungen;</i> "	Anpassung der Formulierung in § 285 Nr. 31 an die des § 314 Abs. 1 Nr. 23 HGB-E	Die Formulierung orientiert sich stärker an dem Wortlaut des Art. 17 Abs. 1 q) der Richtlinie. Die Vorgaben für den Anhang (§ 285 Nr. 33 HGB-RE) und den Konzernanhang (§ 314 Abs. 1 Nr. 25 HGB-RE) werden einander angepasst.

de lege lata	Referentenentwurf BilRUG (BilRUG-E)	Regierungsentwurf BilRUG (BilRUG-RE)	Stellungnahme HGB-FA zum BilRUG-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</p> <p>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>Art. 1 Nr. 25</p> <p>§ 290 Absatz 3 wird wie folgt geändert:</p> <p>a) In Satz 1 wird nach den Wörtern „ auch die einem“ das Wort „anderen“ eingefügt.</p> <p>Buchstaben b) und c): wie BilRUG-E</p>	<p>Es ist nicht ersichtlich, welche Klarstellung durch die Einfügung des Wortes „anderen“ in § 290 Abs. 3 Satz 1 HGB erzielt werden soll. Wir sehen keinerlei Probleme mit dem Verständnis dieses Satzes und sprechen uns gegen die vorgeschlagene Änderung aus. Sollte die Änderung bestehen bleiben, weisen wir darauf hin, dass in § 290 Abs. 1 Satz 1 HGB die Wörter „die einem“ zweimal vorkommen, so dass eine entsprechende Präzisierung im finalen Gesetzestext empfehlenswert ist.</p>	<p>Gemäß Begründung zu § 290 HGB-RE haben die Änderungen dieser Vorschrift lediglich einen klarstellenden Charakter, es wurden keine weiteren Erläuterungen in die Begründung aufgenommen.</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. 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>Art. 1 Nr. 26 a)</p> <p>§ 291 Absatz 2 Satz 1 wird wie folgt geändert:</p> <p>aa) Nummer 2 wird durch die folgenden Nummern 2 und 3 ersetzt:</p> <p>„2. der befreiende Konzernabschluss nach dem auf das Mutterunternehmen anwendbaren Recht im Einklang mit der Richtlinie 2013/34/EU oder im Einklang mit den in § 315a Absatz 1 bezeichneten internationalen Rechnungslegungsstandards aufgestellt und im Einklang mit der Richtlinie 2006/43/EG geprüft worden ist, 3. der befreiende Konzernlagebericht nach dem auf das Mutterunternehmen anwendbaren Recht im Einklang mit der Richtlinie 2013/34/EU aufgestellt und im Einklang mit der Richtlinie 2006/43/EG geprüft worden ist,“.</p> <p>bb) Die bisherige Nummer 3 wird Nummer 4.</p>	<p>Anpassung der Formulierung des § 291 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 HGB-E, um zu verdeutlichen, dass neben dem IFRS-Konzernabschluss auch der Konzernlagebericht im Einklang mit der Richtlinie aufgestellt und geprüft sein muss, um die befreiende Wirkung zu erhalten.</p>	<p>Der Empfehlung wird gefolgt.</p> <p>Teilweise wird im Gesetzestext die volle Bezeichnung der jeweiligen Richtlinie inkl. Amtsblattsverweis ausgeschrieben (z.B. in § 264 Abs. 3 HGB-RE), teilweise wird nur die Nummer der Richtlinie angegeben (z.B. in §§ 291 Abs. 2, 292 Abs. 1 Nr. 1 a) HGB-RE).</p>
<p>§ 292 HGB</p> <p>Rechtsverordnungsermächtigung für befreiende Konzernabschlüsse und Konzernlageberichte</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 BilRUG-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 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>Art. 1 Nr. 27</p> <p>§ 292 HGB-E wurde überarbeitet [der Text des § 292 HGB-E wird hier nicht wiedergegeben und ist Art. 1 Nr. 27 des BilRUG-RE zu entnehmen]</p> <p>Art. 8 Abs. 6</p> <p>wie Art. 8 Abs. 5 BilRUG-E</p> <p>Art. 9 Inkrafttreten, Außerkrafttreten</p> <p>wie BilRUG-E</p>	<p>In § 292 HGB-E sollen die Regelungen der Ermächtigungsgrundlage des § 292 HGB und der Regelungsinhalt der Konzernabschlussbefreiungsverordnung (KonBefV) zusammengefasst werden. Eine Begründung der Nichtübernahme des § 3 KonBefV in § 292 HGB-E wäre u. E. wünschenswert.</p>	<p>- Neu im Vergleich zu § 292 HGB-E ist, dass der Bestätigungsvermerk offenzulegen ist (gemäß § 292 HGB-E entweder Bestätigungsvermerk oder Vermerk über dessen Versagung), d.h. dass ein Versagungsvermerk nicht mehr für eine Befreiung ausreicht. Dies entspricht den Vorgaben des Art. 23 Abs. 8 Unterabs. 2 i.V.m. Art. 23 Abs. 4 c) der Richtlinie.</p> <p>- Ferner wird die Angabepflicht nach § 291 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 HGB-RE (entspricht § 291 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 HGB) als eine Befreiungsvoraussetzung in § 292 Abs. 2 Satz 1 HGB-RE wiederaufgenommen (entspricht § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 KonBefV de lege lata)</p> <p>- Der Empfehlung des HGB-FA wird nicht gefolgt.</p>
<p>§ 293 Abs. 1 HGB</p> <p>Größenabhängige Befreiungen von der Aufstellung eines Konzernabschlusses und eines Lageberichts</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>Art. 1 Nr. 28</p> <p>Die Schwellenwerte wie BilRUG-E.</p> <p>Streichung der Wörter „nach Abzug von in den Bilanzen auf der Aktivseite ausgewiesenen Fehlbeträge“ in § 293 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a, 2a HGB-RE</p>	<p>-</p>	<p>Folgeänderung zur Einfügung von Abs. 4a in § 267 gemäß BilRUG-RE.</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. 1 Nr. 28</p> <p>In § 294 Absatz 1 werden nach dem Wort „Sitz“ die Wörter „und die Rechtsform“ eingefügt.</p>	<p>Art. 1 Nr. 29</p> <p>wie BilRUG-E</p>	<p>-</p>	<p>-</p>

de lege lata	Referentenentwurf BilRUG (BilRUG-E)	Regierungsentwurf BilRUG (BilRUG-RE)	Stellungnahme HGB-FA zum BilRUG-E	Anmerkungen
§ 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 [...]	Art. 1 Nr. 29 In § 296 Absatz 1 Nummer 2 wird nach den Wörtern „hohe Kosten oder“ das Wort „unangemessene“ eingefügt.	Art. 1 Nr. 30 wie BilRUG-E	-	-
-	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.“	Art. 1 Nr. 31 Nach § 297 Absatz 1 wird folgender Absatz 1a eingefügt: „(1a) Im Konzernabschluss 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.“	-	Im Unterschied zu BilRUG-E müssen die Angaben nicht in dem einleitenden Teil des Konzernabschlusses gemacht werden (Angaben können z.B. in der Überschrift des Konzernabschlusses, auf einem gesonderten Deckblatt oder an anderer herausgehobener Stelle gemacht werden).
§ 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.	Art. 1 Nr. 31 a) § 298 wird wie folgt geändert: 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.	Art. 1 Nr. 32 a) § 298 wird wie folgt geändert: a) In Absatz 1 werden die Wörter „265, 266, 268 bis 275, 277 und 278“ durch die Wörter „264c, 265, 266, 268 Absatz 1 bis 7, §§ 270 bis 275 und 277“ ersetzt.	-	Die Aufstellung wird um § 264c HGB ergänzt.
§ 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.	Art. 1 Nr. 31 b) Absatz 2 wird aufgehoben.	Art. 1 Nr. 32 b) wie BilRUG-E	-	-
§ 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.	Art. 1 Nr. 32 In § 299 Absatz 2 Satz 2 werden nach dem Wort „vor“ die Wörter „oder nach“ eingefügt.	§ 299 wird nicht geändert	-	Das Mitgliedstaatenwahlrecht des Art. 24 Abs. 8 Unterabs. 2 c) der Richtlinie wird nicht vollständig ausgeübt (Erstellung des Zwischenabschlusses, wenn der Bilanzstichtag eines in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmens um mehr als drei Monate von oder nach dem Stichtag des konsolidierten Abschlusses liegt).
§ 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.	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.	Art. 1 Nr. 33 a) § 301 wird wie folgt geändert: a) Absatz 2 Satz 3 wird wie folgt gefasst: „Stellt ein Mutterunternehmen erstmalig einen Konzernabschluss auf, sind die Wertansätze zum Zeitpunkt der Einbeziehung des Tochterunternehmens in den Konzernabschluss zugrunde zu legen.“	Die Sätze 1 bis 3 bleiben unverändert. Nach Satz 3 wird ein neuer Satz 4 eingefügt: „In begründeten Ausnahmefällen dürfen abweichend von Satz 3 Wertansätze nach Satz 1 zugrunde gelegt werden; dies ist im Konzernanhang anzugeben.“ Der bisherige Satz 4 wird zu Satz 5. Dieser wird wie folgt gefasst: „Die Sätze 3 und 4 gelten auch für die erstmalige Einbeziehung eines Tochterunternehmens, auf die bisher gemäß § 296 verzichtet wurde.“ In der Gesetzesbegründung könnten auch noch andere relevante Anwendungsfälle aufgeführt werden. Auch könnte hier darauf hingewiesen werden, dass der Verweis auf Satz 1 in Satz 4 sicherstellen soll, dass von Satz 3 nur abgewichen werden darf, wenn die alternativ zugrunde gelegten Wertansätze den Vorgaben des HGB entsprechen. Dies würde z. B. die unmittelbare Verwendung von Wertansätzen gemäß IFRS, die für einen bisher befreienden übergeordneten Konzernabschluss ermittelt worden sind, nicht ohne Weiteres zulassen. Eine weitergehende Konkretisierung kann im Übrigen der Standardsetzung überlassen werden.	Die Option des Art. 24 Abs. 3 b) der Richtlinie (Möglichkeit zur Verrechnung auf der Grundlage der Werte zum Zeitpunkt des Anteilserwerbs oder zum Zeitpunkt, zu dem das Unternehmen Tochterunternehmen geworden ist, zu gestatten oder vorzuschreiben) wird nicht ausgeübt.
§ 301 Abs. 3 Satz 2 HGB Der Posten und wesentliche Änderungen gegenüber dem Vorjahr sind im Anhang zu erläutern.	Art. 1 Nr. 33 b) In Absatz 3 Satz 2 wird das Wort „Anhang“ durch das Wort „Konzernanhang“ ersetzt.	Art. 1 Nr. 33 b) wie BilRUG-E	-	-
§ 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. 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.	Art. 1 Nr. 34 wie BilRUG-E	-	-

de lege lata	Referentenentwurf BilRUG (BilRUG-E)	Regierungsentwurf BilRUG (BilRUG-RE)	Stellungnahme HGB-FA zum BilRUG-E	Anmerkungen
<p>§ 309 Abs. 2 HGB</p> <p>Der negative GoF darf ergebniswirksam nur aufgelöst werden, soweit</p> <p>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</p> <p>2. am Abschlussstichtag feststeht, dass er einem realisierten Gewinn entspricht</p>	<p>Art. 1 Nr. 35</p> <p>§ 309 Absatz 2 wird wie folgt geändert:</p> <p>a) In dem Satzteil vor Nummer 1 werden die Wörter „<i>darf ergebniswirksam nur</i>“ durch die Wörter „<i>kann ergebniswirksam</i>“ ersetzt.</p> <p>b) In Nummer 1 wird das Wort „<i>oder</i>“ am Ende durch ein Semikolon ersetzt.</p> <p>c) In Nummer 2 wird der Punkt am Ende durch das Wort „<i>oder</i>“ ersetzt.</p> <p>d) Folgende Nummer 3 wird angefügt: <i>„3. andere Umstände vorliegen, die unter Beachtung des § 297 eine ergebniswirksame Auflösung rechtfertigen.“</i></p>	<p>Art. 1 Nr. 35</p> <p>§ 309 Absatz 2 wird wie folgt gefasst: <i>„(2) Ein nach § 301 Absatz 3 auf der Passivseite auszuweisender Unterschiedsbetrag kann ergebniswirksam aufgelöst werden, soweit ein solches Vorgehen den Grundsätzen der §§ 297 und 298 in Verbindung mit den Vorschriften des Ersten Abschnitts entspricht.“</i></p>	<p>- Zum einen eröffnet der Einleitungssatz „<i>kann ergebniswirksam</i>“ ein Wahlrecht zur erfolgswirksamen Auflösung eines negativen Geschäfts- oder Firmenwerts in den Anwendungsfällen nach Nr. 1 und 2, was u. E. nicht sachgerecht ist. Aus unserer Sicht ist bei diesen Fällen eine erfolgswirksame Auflösung des negativen Geschäfts- oder Firmenwerts zwingend erforderlich. Zwar ist an dieser Stelle auch die Formulierung in Art. 24 Abs. 3 Buchstabe f der Richtlinie unscharf („<i>may be transferred</i>“), eine Klarstellung durch den deutschen Gesetzgeber wäre jedoch notwendig.</p> <p>- Zum anderen lässt der Wortlaut nach Nr. 3 („<i>[...] eine ergebniswirksame Auflösung rechtfertigen</i>“) keinen Raum für eine erfolgsneutrale Umgliederung des passivischen Unterschiedsbetrags in die Konzerngewinnrücklagen zu. Somit sind die „<i>technischen</i>“ passivischen Unterschiedsbeträge, die aus von einem nicht in den Konzernabschluss einbezogenen Tochterunternehmen erwirtschafteten und thesaurierten Gewinnen resultieren, künftig zwingend ergebniswirksam zu erfassen, was eine Änderung der derzeitigen Konsolidierungspraxis bedeutet</p>	<p>Die Formulierung wird an den Wortlaut des Art. 24 Abs. 3 f) der Richtlinie angepasst.</p>
<p>§ 310 HGB</p> <p>Keine Überschrift</p>	<p>Art. 1 Nr. 36</p> <p>Die Überschrift von § 310 wird wie folgt gefasst: <i>„§ 310 Anteilmäßige Konsolidierung“.</i></p>	<p>Art. 1 Nr. 36</p> <p>Die Überschrift von § 310 wird wie folgt gefasst: <i>„§ 310 Anteilmäßige Konsolidierung“.</i></p>	<p>Sowohl hinsichtlich der amtlichen Überschrift des § 310 HGB als auch im übrigen Gesetzestext plädieren wir für die wörtliche Übernahme des in der Richtlinie verwendeten Ausdrucks „<i>Quotenkonsolidierung</i>“. Sollte die in Art. 1 Nr. 36 BilRUG-E vorgeschlagene Überschrift bleiben, wäre eine einheitliche Schreibweise im Gesetzestext vorzuziehen (entweder „<i>anteilmäßig</i>“ oder „<i>anteilmäßig</i>“)</p>	<p>In der Übersicht umgesetzter Vorschriften auf S. 55 des BilRUG-RE wird eine abweichende Schreibweise („<i>Anteilmäßige Konsolidierung</i>“) verwendet.</p>
<p>§ 312 Abs. 3 HGB</p> <p>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.</p>		<p>Art. 1 Nr. 37 a)</p> <p>§ 312 wird wie folgt geändert:</p> <p>a) Dem Absatz 3 wird folgender Satz angefügt: <i>„§ 301 Absatz 2 Satz 3 und 4 gilt entsprechend.“</i></p>	<p>Empfehlung zur Richtlinienumsetzung:</p> <p>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.</p> <p>Wir regen daher an, in § 312 Abs. 3 HGB eine dem § 301 Abs. 2 Satz 3 und 4 HGB analoge Vorschrift aufzunehmen.</p>	<p>Die Option des Art. 27 Abs. 2 Unterabs. 3 der Richtlinie (Möglichkeit der Ermittlung des Wertansatzes der Beteiligung auf der Grundlage der Werte zum Zeitpunkt des Erwerbs der Anteile oder zum Zeitpunkt, zu dem das Unternehmen ein assoziiertes Unternehmen geworden ist) wird nicht ausgeübt.</p>
<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>Art. 1 Nr. 37</p> <p>§ 312 Absatz 5 Satz 3 wird wie folgt gefasst: <i>„Die §§ 303 bis 305 sind entsprechend anzuwenden, soweit die für die Beurteilung maßgeblichen Sachverhalte bekannt oder zugänglich sind.“</i></p>	<p>Art. 1 Nr. 37 b)</p> <p>§ 312 Absatz 5 Satz 3 und 4 wird durch folgenden Satz ersetzt: <i>„Die §§ 304 und 306 sind entsprechend anzuwenden, soweit die für die Beurteilung maßgeblichen Sachverhalte bekannt oder zugänglich sind.“</i></p>	<p>Empfehlung in der Stellungnahme zum BilRUG-E:</p> <p>Klarstellung, ob § 306 HGB auch bei Anwendung der Equity-Methode einschlägig ist. Auch bei diesem Thema herrscht derzeit Rechtsunsicherheit, denn § 306 Satz 1 HGB bezieht sich nur auf den Vierten Titel, die Equity-Methode ist aber im Siebenten Titel des HGB geregelt.</p> <p>Empfehlung zur Richtlinienumsetzung:</p> <p>- 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.</p> <p>Aus diesem Grund empfehlen wir, das Wahlrecht zugunsten einer Pflicht zur quotalen Eliminierung der Zwischenergebnisse abzuschaffen.</p> <p>-Ergänzung des § 312 Abs. 5 um die Schuldenkonsolidierung und Aufwands- und Ertragskonsolidierung</p>	<p>- Der Empfehlung hinsichtlich der Anwendung des § 306 auf assoziierte Unternehmen wird gefolgt.</p> <p>- Das Wahlrecht zur beteiligungsproportionalen Eliminierung der Zwischenergebnisse wird abgeschafft (da das entsprechende Wahlrecht des Art. 26 Abs. 1 c) der 7. Richtlinie in der neuen Richtlinie nicht mehr besteht). In der Begründung zu § 312 Abs. 5 HGB-RE wird auf Art. 26 Abs. 1 c) der Richtlinie 78/660/EWG verwiesen, gemeint ist aber die Richtlinie 83/349/EWG.</p> <p>- Es bleibt nur bei der Pflicht zur Zwischenergebniseliminierung für assoziierte Unternehmen. Fraglich ist, ob dies mit den Vorgaben der Richtlinie vereinbar ist, denn Art. 27 Abs. 7 i.V.m. Art. 24 Abs. 7 schreibt explizit die Aufwands- und Ertragserliminierung und Schuldenkonsolidierung auf für die nach Equity-Methode einbezogene Unternehmen vor.</p>

de lege lata	Referentenentwurf BilRUG (BilRUG-E)	Regierungsentwurf BilRUG (BilRUG-RE)	Stellungnahme HGB-FA zum BilRUG-E	Anmerkungen
<p>§ 313 Abs. 1 Satz 1 HGB 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. 1 Nr. 38 a) aa) Satz 1 wird durch die folgenden Sätze ersetzt: „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.“</p>	<p>Art. 1 Nr. 38 a) aa) wie BilRUG-E</p>	-	-
<p>§ 313 Abs. 1 Satz 2 HGB Im Konzernanhang müssen 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.</p>	<p>Art. 1 Nr. 38 a) bb) Der neue Satz 3 [Satz 2 wird zu Satz 3, da Satz 1 durch zwei Sätze ersetzt wird] wird wie folgt geändert: aaa) Nummer 2 wird aufgehoben. bbb) Nummer 3 wird Nummer 2 und nach dem Wort „ist“ werden die Wörter „unter Angabe seines Umfangs“ eingefügt.</p>	<p>Art. 1 Nr. 38 a) bb) Der neue Satz 3 [Satz 2 wird zu Satz 3, da Satz 1 durch zwei Sätze ersetzt wird] wird wie folgt geändert: aaa) Nummer 2 wird aufgehoben. bbb) Nummer 3 wird Nummer 2.</p>	-	<p>Die mit BilRUG-E vorgeschlagene Ergänzung der neuen Nr. 2 um eine Pflichtangabe zum Umfang des Einflusses von Abweichungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage wird zurückgenommen (analog zu § 284 Abs. 2 Nr. 2 HGB-RE).</p>
<p>§ 313 Abs. 2 Nr. 4 HGB Im Konzernanhang sind außerdem anzugeben: [...]; 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, unter Angabe des Anteils am Kapital sowie der Höhe des Eigenkapitals und des Ergebnisses des letzten Geschäftsjahrs, für das ein Abschluß aufgestellt worden ist. Ferner sind anzugeben alle Beteiligungen an großen Kapitalgesellschaften, die andere als die in Nummer 1 bis 3 bezeichneten Unternehmen sind, wenn sie von einem börsennotierten Mutterunternehmen, einem börsennotierten Tochterunternehmen oder einer für Rechnung eines dieser Unternehmen handelnden Person gehalten werden und fünf vom Hundert der Stimmrechte überschreiten. Diese Angaben brauchen nicht gemacht zu werden, wenn sie für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns von untergeordneter Bedeutung sind. Das Eigenkapital und das Ergebnis brauchen nicht angegeben zu werden, wenn das in Anteilsbesitz stehende Unternehmen seinen Jahresabschluß nicht offenzulegen hat und das Mutterunternehmen, das Tochterunternehmen oder die Person weniger als die Hälfte der Anteile an diesem Unternehmen besitzt.</p>	<p>Art. 1 Nr. 38 b) Absatz 2 wird wie folgt geändert: aa) In Nummer 4 wird der Punkt am Ende durch ein Semikolon ersetzt. bb) Die folgenden Nummern 5 bis 7 werden angefügt: „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; 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; 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>Art. 1 Nr. 38 b) Absatz 2 Nummer 4 wird durch die folgenden Nummern 4 bis 8 ersetzt: „4. 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 es sich um Beteiligungen im Sinne des § 271 Absatz 1 handelt oder ein solcher Anteil von einer Person für Rechnung des Mutterunternehmens oder eines in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmens gehalten wird; 5. alle nicht nach den Nummern 1 bis 4 aufzuführenden Beteiligungen an großen Kapitalgesellschaften, die fünf Prozent der Stimmrechte überschreiten, wenn sie von einem börsennotierten Mutterunternehmen, börsennotierten Tochterunternehmen oder von einer für Rechnung eines dieser Unternehmen handelnden Person gehalten werden; 6. Name, Sitz und Rechtsform der Unternehmen, deren unbeschränkt haftender Gesellschafter das Mutterunternehmen oder ein in den Konzernabschluss einbezogenes Unternehmen ist; [Nr. 7 und 8 entsprechen § 313 Abs. 2 Nr. 6 und 7 HGB-E]</p>	-	<p>§ 313 Abs. 2 Nr. 4 Satz 2 HGB wird in Nr. 5 HGB-RE verschoben. Die Befreiungstatbestände (Nr. 4 Satz 3 und 4 HGB) werden in § 313 Abs. 3 HGB-RE integriert. Die Änderung der Formulierung (Bezugnahme auf die Definition der Beteiligung in § 271 Abs. 1 HGB-RE) soll lt. Begründung der Vereinfachung der Vorschrift dienen. Die Angabe nach Nr. 4 soll somit unabhängig von dem gehaltenen Anteil erfolgen, denn mehr als 20 % ist nach § 271 Abs. 1 HGB-RE nur die Vermutung für das Vorliegen einer Beteiligung.</p>
<p>§ 313 Abs. 3 HGB Die in Absatz 2 verlangten Angaben brauchen insoweit nicht gemacht zu werden, als nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung damit gerechnet werden muß, daß durch die Angaben dem Mutterunternehmen, einem Tochterunternehmen oder einem anderen in Absatz 2 bezeichneten Unternehmen erhebliche Nachteile entstehen können. Die Anwendung der Ausnahmeregelung ist im Konzernanhang anzugeben. Satz 1 gilt nicht, wenn ein Mutterunternehmen oder eines seiner Tochterunternehmen kapitalmarktorientiert im Sinn des § 264d ist.</p>	-	<p>Art. 1 Nr. 38 c) Dem § 313 Absatz 3 werden die folgenden Sätze angefügt: „Die Angaben nach Absatz 2 Nummer 4 und 5 brauchen nicht gemacht zu werden, wenn sie für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns von untergeordneter Bedeutung sind. Die Pflicht zur Angabe von Eigenkapital und Ergebnis nach Absatz 2 Nummer 4 braucht auch dann nicht erfüllt zu werden, wenn das in Anteilsbesitz stehende Unternehmen seinen Jahresabschluss nicht offenlegt.“</p>	-	<p>Übergeführt aus § 313 Abs. 2 Nr. 4 HGB Eine der Voraussetzungen des § 313 Abs. 2 Nr. 4 HGB - das Mutterunternehmen, das Tochterunternehmen oder die Person besitzt weniger als die Hälfte der Anteile an diesem Unternehmen - entfällt (da auch durch Art. 28 Abs. 2 d) Unterabs. 2 der Richtlinie nicht mehr vorgesehen)</p>
<p>§ 268 Abs. 2 i.V.m. § 298 Abs.1 HGB Aufstellung eines Anlagespiegels im Konzernabschluss Keine Regelung für den Konzernanhang zu den Angaben über die Einbeziehung von Zinsen für Fremdkapital in die Herstellungskosten</p>	<p>Art. 1 Nr. 12 b) In § 268 Abs. 2 wird aufgehoben. 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;"</p>	<p>Art. 1 Nr. 38 d) Folgender Absatz 4 wird angefügt: „(4) § 284 Absatz 2 Nummer 4 und Absatz 3 ist entsprechend anzuwenden.“ 284 Abs. 3</p>	-	<p>Die Pflicht zur Aufstellung eines Konzernanlagespiegels besteht aktuell nach § 268 Abs. 2 i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB. Da § 268 Abs. 2 HGB gemäß BilRUG-RE gestrichen werden soll, wird die entsprechende Vorschrift in § 313 Abs. 4 i.V.m. §284 Abs. 3 HGB-RE verschoben. Die Vorschrift zu den Angaben zu Fremdkapitalzinsen war gemäß BilRUG-E in § 314 Abs. 1 Nr. 22 HGB-E vorgesehen, nun soll sie in § 313 Abs. 4 HGB-RE platziert werden.</p>

de lege lata	Referentenentwurf BilRUG (BilRUG-E)	Regierungsentwurf BilRUG (BilRUG-RE)	Stellungnahme HGB-FA zum BilRUG-E	Anmerkungen
<p>§ 314 Abs. 1 Nr. 2 HGB Im Konzernanhang sind ferner anzugeben: [...] 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. 1 Nr. 39 a) aa) In Nummer 2 werden nach dem Wort „<i>Tochterunternehmen</i>“ die Wörter „<i>jeweils unter Angabe der Auswirkungen auf die Finanzlage</i>“ eingefügt.</p>	<p>Art. 1 Nr. 39 a) aa) § 314 Abs. 1 Nr. 2 wird wie folgt gefasst: „2. <i>Art und Zweck sowie Risiken, Vorteile und finanzielle Auswirkungen von nicht in der Konzernbilanz enthaltenen Geschäften des Mutterunternehmens und der in den Konzernabschluss einbezogenen Tochterunternehmen, soweit die Risiken und Vorteile wesentlich sind und die Offenlegung für die Beurteilung der Finanzlage des Konzerns erforderlich ist;</i>“</p>	-	Anpassung an den Richtlinienwortlaut (Art. 17 Abs. 1 p) der Richtlinie)
<p>§ 314 Abs. 1 Nr. 2a HGB Im Konzernanhang sind ferner anzugeben: [...] 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 anzugeben 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. 1 Nr. 39 a) bb) In Nummer 2a wird jeweils die Angabe „§ 251“ durch die Angabe „§ 268 Absatz 7“ ersetzt und werden nach den Wörtern „<i>sind Verpflichtungen</i>“ die Wörter „<i>betreffend die Altersversorgung</i>“ und vor dem Wort „<i>jeweils</i>“ die Wörter „<i>oder assoziierten Unternehmen</i>“ eingefügt.</p>	<p>Art. 1 Nr. 39 a) aa) § 314 Abs. 1 Nr. 2a wird wie folgt gefasst: „2a. der Gesamtbetrag der sonstigen finanziellen Verpflichtungen, die nicht in der Konzernbilanz enthalten sind und die nicht nach § 298 Absatz 1 in Verbindung mit § 268 Absatz 7 oder nach Nummer 2 anzugeben sind, sofern diese Angabe für die Beurteilung der Finanzlage des Konzerns von Bedeutung ist; davon sind Verpflichtungen betreffend die Altersversorgung sowie Verpflichtungen gegenüber Tochterunternehmen, die nicht in den Konzernabschluss einbezogen werden, oder gegenüber assoziierten Unternehmen jeweils gesondert anzugeben;“</p>	-	Gemäß Art. 16 Abs. 1 d) i.V.m. Art. 28 Abs. 1 der Richtlinie sind Verpflichtungen gegenüber verbundenen oder assoziierten Unternehmen gesondert zu vermerken. Dagegen sollen gemäß § 314 Abs. 1 Nr. 2a HGB-RE Verpflichtungen gegenüber den nicht in den Konzernabschluss einbezogenen Tochterunternehmen gesondert angegeben werden.
<p>§ 314 Abs. 1 Nr. 3 HGB Im Konzernanhang sind ferner anzugeben: [...] 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. 1 Nr. 39 a) cc) In Nummer 3 werden jeweils die Wörter „<i>für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit des Konzerns typischen</i>“ gestrichen und werden nach dem Wort „<i>Dienstleistungen</i>“ die Wörter „<i>des Konzerns</i>“ eingefügt.</p>	<p>Art. 1 Nr. 39 a) aa) § 314 Abs. 1 Nr. 3 wird wie folgt gefasst: „3. <i>die Aufgliederung der Umsatzerlöse des Konzerns nach Tätigkeitsbereichen sowie nach geographisch bestimmten Märkten, soweit sich unter Berücksichtigung der Organisation des Verkaufs, der Vermietung oder Verpachtung von Produkten und der Erbringung von Dienstleistungen der Kapitalgesellschaft die Tätigkeitsbereiche und geographisch bestimmten Märkte untereinander erheblich unterscheiden;</i>“</p>	-	U.E. sollte die Wörter "der Kapitalgesellschaft" durch "des Konzerns" oder "der in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen" ersetzt werden
<p>§ 314 Abs. 1 Nr. 4 HGB Im Konzernanhang sind ferner anzugeben: [...] 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. 1 Nr. 39 a) dd) Nummer 4 wird wie folgt gefasst: „4. <i>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;</i>“</p>	<p>Art. 1 Nr. 39 a) aa) § 314 Abs. 1 Nr. 3 wird wie folgt gefasst: „4. <i>die durchschnittliche Zahl der Arbeitnehmer der in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen während des Geschäftsjahrs, getrennt nach Gruppen und gesondert für die nach § 310 nur 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;</i>“</p>	Es findet sich in § 314 Abs. 1 Nr. 4 HGB-E kein Verweis mehr auf § 310 HGB. Um Missverständnisse bei der Anwendung dieser Angabepflicht auf die nach IFRS aufgestellten Konzernabschlüsse zu vermeiden (es ist fraglich, ob die Angaben für joint operations zu machen sind) schlagen wir vor, § 314 Abs. 1 Nr. 4 HGB-E wird wie folgt zu ändern: „ <i>die durchschnittliche Zahl der Beschäftigten der in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen während des Geschäftsjahrs, getrennt nach Gruppen und gesondert für die nach § 310 nur quotal konsolidierten Unternehmen, [...]</i> “ Die neue Richtlinie verwendet einheitlich in Art. 3, 16 Abs. 1 Buchstabe h, 17 Abs. 1 Buchstabe e, 28 Abs. 1 Buchstabe b den Begriff „Beschäftigte“. Dieser Begriff soll nun teilweise mit „Arbeitnehmer“ (§§ 267, 285 Nr. 7 HGB-E), teilweise mit „Beschäftigte“ (§ 314 Abs. 1 Nr. 4 HGB-E, § 5 Abs. 5 Satz 3 Nr. 5 PubliG-E) umgesetzt werden. Es stellt sich für uns die Frage, ob die Begriffe „Beschäftigte“ und „Arbeitnehmer“ i. S. d. deutschen Bilanzrechts als synonym zu verstehen sind. Eine einheitliche Begriffsverwendung ist grundsätzlich zu präferieren.	Den Empfehlungen wird gefolgt. OK
<p>§ 314 Abs. 1 Nr. 6 c) HGB Im Konzernanhang sind ferner anzugeben: [...] 6. für die Mitglieder des Geschäftsführungsorgans, eines Aufsichtsrats, eines Beirats oder einer ähnlichen Einrichtung des Mutterunternehmens, jeweils für jede Personengruppe: [...] 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. 1 Nr. 39 a) ee) Nummer 6 Buchstabe c wird wie folgt gefasst: „c) <i>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;</i>“</p>	Art. 1 Nr. 39 a) bb) wie BilRUG-E	-	-

de lege lata	Referentenentwurf BilRUG (BilRUG-E)	Regierungsentwurf BilRUG (BilRUG-RE)	Stellungnahme HGB-FA zum BilRUG-E	Anmerkungen
<p>§ 314 HGB Keine Regelung für den Konzernanhang hinsichtlich der Angaben zu den Aktiegattungen, Genussscheinen, Wandelschuldverschreibungen, Optionsscheinen, Optionen oder vergleichbaren Wertpapieren oder Rechten</p> <p>§ 315 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 HGB Angabe im Konzernlagebericht der Mutterunternehmen, die einen organisierten Markt in Anspruch nehmen: [...] bei verschiedenen Aktiegattungen 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. 1 Nr. 39 a) ff) Nach § 314 Nummer 7 werden die folgenden Nummern 7a und 7b eingefügt: „7a. die Zahl der Aktien jeder Gattung der während des Geschäftsjahres 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; 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>Art. 1 Nr. 39 a) cc) wie BilRUG-E</p>	-	-
<p>§ 314 Abs. 1 Nr. 13 HGB 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. 1 Nr. 39 a) hh) 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>Art. 1 Nr. 39 a) ee) wie BilRUG-E</p>	-	-
<p>§ 314 Abs. 1 Nr. 19 HGB 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) 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>Art. 1 Nr. 39 a) gg) wie BilRUG-E</p>	-	-
<p>§ 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;</p>	<p>Art. 1 Nr. 39 a) kk) Die Nummern 20 wird wie 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;“</p>	<p>Art. 1 Nr. 39 a) hh) Nummer 20 wird wie folgt gefasst: „20. jeweils eine Erläuterung des Zeitraums, über den ein entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert abgeschrieben wird;“.</p>	<p>Empfehlung, § 314 Abs. 1 Nr. 20 HGB-E umzuformulieren: - die Angabepflicht sollte nur für derivative Geschäfts- oder Firmenwerte, nicht für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände gelten; - die Angabepflicht sollte nicht auf Ausnahmefälle der nicht verlässlichen Schätzbarkeit der Nutzungsdauer beschränkt sein; - die Erläuterung des Abschreibungszeitraums sollte unabhängig davon erfolgen, ob dieser mehr als fünf Jahre beträgt. Ferner wird in § 314 Abs. 1 Nr. 20 HGB-E die in der gültigen Fassung dieser Vorschrift verwendete Formulierung „aus der Kapitalkonsolidierung“ gestrichen. Nach unserem Verständnis bedeutet die Streichung künftig eine Ausweitung der Angabepflichten auch auf derivative Geschäfts- oder Firmenwerte, die aus dem Einzelabschluss in den Konzernabschluss übernommen wurden. Sofern die vorgeschlagene Formulierung bestehen bleibt, sollte die Ausweitung der Angabepflichten in den Gesetzesmaterialien entsprechend begründet werden.</p>	<p>Die Formulierungen in § 285 Nr. 13 und § 314 Abs. 1 Nr. 20 HGB-RE sind identisch. Die Streichung der Worte "aus der Kapitalkonsolidierung" wird nicht begründet.</p>
<p>§ 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.</p>	<p>Art. 1 Nr. 39 a) kk) Die Nr. 21 wird wie 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;“</p>	<p>Art. 1 Nr. 39 a) ii) § 314 Abs. 1 Nr. 21 HGB wird nicht geändert</p> <p>Art. 1 Nr. 39 jj) Die folgende Nr. 22 wird angefügt: „22. wenn latente Steuerschulden in der Konzernbilanz angesetzt werden, die latenten Steuerschulden am Ende des Geschäftsjahrs und die in der Konzernbilanz im Laufe des Geschäftsjahrs erfolgten Änderungen dieser Salden;“</p>	<p>U.E. geht die vorgeschlagene Formulierung über die Forderungen der Richtlinie hinaus: - Zum einen sind gemäß Art. 17 Abs. 1 Buchstabe f entsprechende Anhangangaben zu latenten Steuern nur dann erforderlich, wenn latente Steuerschulden in der Bilanz angesetzt werden. - Zum anderen fordert die Richtlinie weder Angaben zu den Differenzen oder steuerlichen Verlustvorträgen, auf denen die latenten Steuern beruhen, noch Angaben zu den angewendeten Steuersätzen. Die Verschärfungen gegenüber den Richtlinienvorgaben sollten in der Gesetzesbegründung erwähnt werden</p>	<p>Die Verschärfung gegenüber den Richtlinienvorgaben (§ 314 Abs. 1 Nr. 21 HGB-RE) wird in der Begründung nicht angesprochen.</p> <p>Die Formulierung sollte an § 285 Nr. 30 HGB-RE angepasst werden: "[...] die latenten Steuer schulden salden am Ende des Geschäftsjahrs [...]".</p>
<p>§ 314 HGB Keine Regelung für den Konzernanhang zu den Angaben über die Einbeziehung von Zinsen für Fremdkapital in die Herstellungskosten</p>	<p>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;"</p>	<p>Art. 1 Nr. 38 d) Folgender Absatz 4 wird angefügt: „(4) § 284 Absatz 2 Nummer 4 und Absatz 3 ist entsprechend anzuwenden.“</p>	<p>Die vorgeschlagene Formulierung in § 314 Abs. 1 Nr. 22 HGB-E weicht von der analogen Vorschrift für den Jahresabschluss (§ 284 Abs. 2 Nr. 5 HGB-E) ab, obwohl beide Regelungen auf ein und derselben Vorschrift der Richtlinie basieren, nämlich auf Art. 17 Abs. 1 Buchstabe a, vi. Zudem entspricht die vorgeschlagene Formulierung des § 314 Abs. 1 Nr. 22 HGB-E nach unserem Verständnis nicht den Vorgaben der Richtlinie. Nach unserer Lesart fordert die Richtlinie, die Höhe der aktivierten Fremdkapitalzinsen anzugeben, nicht jedoch die Höhe der Herstellungskosten insgesamt, sofern Fremdkapitalzinsen einbezogen wurden.</p>	OK

de lege lata	Referentenentwurf BilRUG (BilRUG-E)	Regierungsentwurf BilRUG (BilRUG-RE)	Stellungnahme HGB-FA zum BilRUG-E	Anmerkungen
<p>§ 314 HGB Keine Regelung für den Konzernanhang zu den Angaben von Vorgängen von besonderer Bedeutung nach dem Schluss des Konzerngeschäftsjahrs</p> <p>§ 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</p>	<p>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;"</p> <p>Art. 1 Nr. 40 b) bb) § 315 Abs. 2 Nr. 1 wird aufgehoben.</p>	<p>Art. 1 Nr. 39 a) jj) § 314 Abs. 1 wird um die Nr. 25 ergänzt: "25. Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluss des Konzerngeschäftsjahrs eingetreten und weder in der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung noch in der Konzernbilanz berücksichtigt sind, unter Angabe ihrer Art und ihrer finanziellen Auswirkungen;"</p>	<p>Anpassung der Formulierung in § 285 Nr. 31 an die des § 314 Abs. 1 Nr. 23 HGB-E</p>	<p>Die Formulierung orientiert sich stärker an dem Wortlaut des Art. 17 Abs. 1 q) der Richtlinie. Die Vorgaben für den Anhang (§ 285 Nr. 33 HGB-RE) und den Konzernanhang (§ 314 Abs. 1 Nr. 25 HGB_RE) werden einander angepasst.</p>
<p>§ 314 HGB Keine Regelung für den Konzernanhang hinsichtlich der Angaben zu den außerordentlichen Erträge und Aufwendungen</p> <p>§ 277 Abs. 4 HGB i. V.m. § 298 Abs. 1 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>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;"</p>	<p>Art. 1 Nr. 39 a) jj) § 314 Abs. 1 wird um die Nr. 23 und 24 ergänzt: "23. jeweils den Betrag und die Art der einzelnen Ertrags- oder Aufwandsposten von außergewöhnlicher Größenordnung oder außergewöhnlicher Bedeutung sowie eine Erläuterung, soweit die Beträge nicht von untergeordneter Bedeutung sind; 24. eine Erläuterung der einzelnen Aufwands- und Ertragsposten hinsichtlich ihres Betrages und ihrer Art, die einem anderen Konzerngeschäftsjahr zuzurechnen sind, soweit die Beträge für die Beurteilung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns nicht von untergeordneter Bedeutung sind;"</p> <p>Art. 1 Nr. 18 c) § 277 Abs. 4 wird aufgehoben.</p>	<p>- Keine Vorschrift hinsichtlich der Angabe von periodenfremden Aufwendungen und Erträgen in der Richtlinie; - Empfehlung, im Gesetzestext klarzustellen, was unter den außerordentlichen Erträgen und Aufwendungen zu verstehen ist. - Empfehlung, die Formulierung in § 285 Nr. 31 an die des § 314 Abs. 1 Nr. 23 HGB-E anzupassen.</p>	<p>Bis auf den Einschub "für die Beurteilung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns" in Nr. 24 sind die Formulierungen in §§ 285 Nr. 32 und 314 Nr. 24 HGB-RE identisch. Im Übrigen siehe Anmerkungen zu Art. 1 Nr. 21 m) BilRUG-RE betreffend § 285 Nr. 31, 32 HGB-RE.</p>
<p>§ 314 HGB Keine Regelung für den Konzernanhang hinsichtlich der Angaben zur Verwendung des Ergebnisses</p>	<p>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."</p>	<p>Art. 1 Nr. 39 j) wie BilRUG-E</p>	-	-
<p>§ 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.</p> <p>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).</p>	<p>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.“</p>	<p>Art. 1 Nr. 39 b) wie BilRUG-E</p>	-	-
<p>§ 315 Abs. 1, 2 HGB 1) Im Konzernlagebericht sind der Geschäftsverlauf einschließlich des Geschäftsergebnisses und die Lage des Konzerns so darzustellen, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen 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. [...] 2) Der Konzernlagebericht soll auch eingehen auf: 1. Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluß des Konzerngeschäftsjahrs eingetreten sind; 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, [...]; 3. den Bereich Forschung und Entwicklung des Konzerns; 4. die Grundzüge des Vergütungssystems [...] 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. 1 Nr. 40 b) Absatz 2 wird wie folgt geändert: aa) Die Wörter „Der Konzernlagebericht soll auch eingehen auf.“ werden durch die Wörter „Im Konzernlagebericht ist auch einzugehen auf.“ ersetzt. bb) Nummer 1 wird aufgehoben. cc) Die Nummern 2 und 3 werden die Nummern 1 und 2. dd) Nach Nummer 2 wird folgende Nummer 3 eingefügt: „3. für das Verständnis der Lage der in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen wesentliche Zweigniederlassungen des Mutterunternehmens und der Tochterunternehmen;“.</p>	<p>Art. 1 Nr. 40 b) Absatz 2 wird wie folgt geändert: [Doppelbuchstaben aa bis cc wie BilRUG-E] dd) Nach Nummer 2 wird die folgende Nummer 3 eingefügt: „3. für das Verständnis der Lage des Konzerns wesentliche Zweigniederlassungen der insgesamt in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen“.</p>	<p>In § 315 Abs. 2 HGB soll eine neue Nummer 3 eingefügt werden, wonach die wesentlichen Zweigniederlassungen des Mutterunternehmens und der Tochterunternehmen im Konzernlagebericht anzugeben sind. Für den Lagebericht gibt es die analoge Vorschrift bereits nach geltendem Recht gemäß § 289 Abs. 2 Nr. 4 HGB. Uns stellt sich die Frage, welcher Zweck mit der Ausweitung dieser Berichtspflicht auf den Konzernlagebericht verfolgt wird. Natürlich sind wir uns bewusst, dass diese Ausweitung auf den Vorgaben der Richtlinie beruht. Fraglich ist dabei, ob die Forderung der Richtlinie nach einem Zweigniederlassungsbericht auf Konzernebene tatsächlich beabsichtigt war oder durch die Zusammenlegung der 4. und der 7. Richtlinien „technisch“ entstanden ist. Die 7. Richtlinie enthielt nämlich keine entsprechende Vorschrift. In den Erwägungsgründen zur Richtlinie wird dieses Thema nicht angesprochen. Auch die Begründung zum BilRUG-E enthält hierzu keine klarstellenden Hinweise, was wir jedoch für notwendig halten.</p>	<p>Es wurden keine zusätzlichen Erläuterungen in die Begründung aufgenommen.</p>
<p>§ 315 Abs. 3 HGB § 298 Abs. 3 über die Zusammenfassung von Konzernanhang und Anhang ist entsprechend anzuwenden.</p>	<p>Art. 1 Nr. 40 c) In Absatz 3 wird die Angabe „§ 298 Abs. 3“ durch die Angabe „§ 298 Absatz 2“ ersetzt.</p>	<p>Art. 1 Nr. 40 c) wie BilRUG-E</p>	-	-

de lege lata	Referentenentwurf BilRUG (BilRUG-E)	Regierungsentwurf BilRUG (BilRUG-RE)	Stellungnahme HGB-FA zum BilRUG-E	Anmerkungen
<p>Erklärung zur Unternehmensführung im Konzernlagebericht § 315a i.V.m. § 314 Abs. 1 Nr. 8 HGB</p> <p>§ 314 Abs. 1 Nr. 8 HGB 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. 1 Nr. 40 d) Folgender Absatz 5 wird angefügt: „(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>Art. 1 Nr. 40 d) Folgender Absatz 5 wird angefügt: „(5) Ein Mutterunternehmen im Sinne des § 289a Absatz 1 hat für den Konzern eine Erklärung zur Unternehmensführung zu erstellen und als gesonderten Abschnitt in den Konzernlagebericht aufzunehmen. § 289a ist entsprechend anzuwenden.“</p>	<p>- Aus dem Wortlaut der vorgeschlagenen Vorschrift des § 315 Abs. 5 HGB-E ist nicht ersichtlich, ob alle Erklärungen zur Unternehmensführung von betreffenden Tochterunternehmen und die Erklärung des Mutterunternehmens (sofern relevant) wörtlich wiederzugeben sind oder ob – nach dem Vorbild des § 314 Abs. 1 Nr. 8 HGB – die Angabe ausreicht, dass die Unternehmen die Erklärung zur Unternehmensführung abgegeben haben und wo diese Erklärungen zu finden sind. Klarstellungen hierzu würden wir begrüßen. - Ferner wird u. E. § 314 Abs. 1 Nr. 8 HGB durch die Einfügung von Abs. 5 in § 315 obsolet.</p>	<p>Aus dem Wortlaut des § 315a HGB-RE lässt sich schließen, dass nur eine zusammengefasste Erklärung zu erstellen ist. In der Begründung zum BilRUG-RE wird hierzu Folgendes ausgeführt: "Bei der Anwendung von Absatz 5 soll das Mutterunternehmen für den Konzern und für sich selbst gleiche Unternehmensführungsgrundsätze zu Grunde legen".</p>
<p>§ 315a Abs. 1 HGB 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 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>Art. 1 Nr. 41 In § 315a Absatz 1 werden die Angabe „§ 297 Abs. 2 Satz 4“ durch die Wörter „§ 297 Absatz 1a, 2 Satz 4“ und die Angabe „Abs. 2 Satz 2“ durch die Angabe „Absatz 3“ ersetzt und wird nach dem Wort „betreffen,“ das Wort „entsprechend“ eingefügt.</p>	<p>- Der Verweis auf „§ 313 Absatz 2 bis 4“ in § 315a Abs. 1 HGB-E sollte überprüft werden, denn § 313 HGB-E enthält nur drei Absätze. - Die Angabe „Absatz 2 Satz 2 und 3“ in § 315a Abs. 1 HGB-E sollte durch die Wörter „Absatz 3“ ersetzt werden, denn gemäß Art. 1 Nr. 39 Buchstabe b BilRUG-E soll § 314 Abs. 2 Satz 2 HGB in einen neuen Abs. 3 verlagert werden.</p>	OK
<p>§ 317 Abs. 2 HGB 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. 1 Nr. 42 In § 317 Absatz 2 werden die Sätze 2 und 3 durch die folgenden Sätze ersetzt: „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.“</p>	<p>Art. 1 Nr. 42 b) Satz 3 wird durch die folgenden Sätze ersetzt: „Die Prüfung des Lageberichts und des Konzernlageberichts hat sich auch darauf zu erstrecken, ob die gesetzlichen Vorschriften zur Aufstellung des Lage- oder Konzernlageberichts beachtet worden sind. Die Angaben nach § 289a Absatz 2 und § 315 Absatz 5 sind nicht in die Prüfung einzubeziehen; insoweit ist im Rahmen der Prüfung lediglich festzustellen, ob diese Angaben gemacht wurden.“</p>	-	§ 317 Abs. 2 Satz 2 (Prüfung, ob die Chancen und Risiken der künftigen Entwicklung zutreffend dargestellt sind) bleibt unverändert (gemäß BilRUG-E sollte Satz 2 gestrichen werden). U.E. ist dies jedoch bereits im neu vorgeschlagenen Satz 3 HGB-RE impliziert.
<p>§ 322 Abs. 1 HGB 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. 1 Nr. 43 a) Dem § 322 Absatz 1 wird folgender Satz angefügt: „Zumindest die Beschreibung des Gegenstands der Prüfung und die Angabe zu den angewandten Rechnungslegungsgrundsätzen haben in einem einleitenden Abschnitt zu erfolgen.“</p>	<p>Art. 1 Nr. 43 a) inhaltlich wie BilRUG-E</p>	-	-
<p>§ 322 Abs. 6 HGB 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) In Absatz 6 Satz 1 werden nach dem Wort „steht“ ein Komma und die Wörter „die gesetzlichen Vorschriften beachtet worden sind“ eingefügt.</p>	<p>Art. 1 Nr. 43 b) In Absatz 6 Satz 1 werden die Wörter „steht und“ durch die Wörter „steht, die gesetzlichen Vorschriften zur Aufstellung des Lage- oder Konzernlageberichts beachtet worden sind und der Lage- oder Konzernlagebericht“ ersetzt.</p>	-	-
<p>§ 322 Abs. 7 HGB 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. 1 Nr. 43 c) Dem Absatz 7 werden die folgenden Sätze angefügt: „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.“</p>	<p>Art. 1 Nr. 43 c) Dem Absatz 7 werden die folgenden Sätze angefügt: „Ist der Abschlussprüfer eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, so hat die Unterzeichnung zumindest durch den Wirtschaftsprüfer zu erfolgen, welcher die Abschlussprüfung für die Prüfungsgesellschaft durchgeführt hat. Satz 3 ist auf Buchprüfungsgesellschaften entsprechend anzuwenden.“</p>	-	Redaktionelle Änderung zum BilRUG-E

de lege lata	Referentenentwurf BilRUG (BilRUG-E)	Regierungsentwurf BilRUG (BilRUG-RE)	Stellungnahme HGB-FA zum BilRUG-E	Anmerkungen
<p>§ 325 Abs. 1 HGB 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 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. 1 Nr. 44 a) Absatz 1 wird durch folgende Absätze 1 bis 1b ersetzt: „(1) Die gesetzlichen Vertreter von Kapitalgesellschaften haben für die Gesellschaft folgende Unterlagen offenzulegen: 1. den Jahresabschluss, den Lagebericht und den Bestätigungsvermerk oder den Vermerk über dessen Versagung sowie 2. den Bericht des Aufsichtsrats und die nach § 161 des Aktiengesetzes vorgeschriebene Erklärung. Die Unterlagen sind elektronisch beim Betreiber des Bundesanzeigers in einer Form einzureichen, die ihre Bekanntmachung ermöglicht. (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. (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>Art. 1 Nr. 45 a) a) Absatz 1 wird durch folgende Absätze 1 bis 1b ersetzt: „(1) Die gesetzlichen Vertreter von Kapitalgesellschaften haben für die Gesellschaft folgende Unterlagen in deutscher Sprache offenzulegen: 1. den festgestellten oder gebilligten Jahresabschluss, den Lagebericht und den Bestätigungsvermerk oder den Vermerk über dessen Versagung sowie [...] [Abs. 1 Nr. 2 sowie Abs. 1a und 1b inhaltlich wie BilRUG-E]</p>		
<p>§ 325 Abs. 2a Satz 3 HGB 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) 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>Art. 1 Nr. 45 b) In Absatz 2a Satz 3 wird die Angabe „264 Abs. 2 Satz 3“ durch die Wörter „264 Absatz 1a, 2 Satz 3“ ersetzt und wird die Angabe „sowie § 287“ gestrichen.</p>	<p>Der Verweis auf § 286 Abs. 3, 5 und 6 in § 325 Abs. 2a Satz 3 HGB-E sollte über-prüft werden, denn § 286 HGB enthält nur fünf Absätze und mit dem BilRUG-E sollen keine neuen Absätze eingefügt werden.</p>	OK
<p>§ 326 Abs. 2 Satz 1, 2 HGB Die gesetzlichen Vertreter von Kleinkapitalgesellschaften (§ 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. 1 Nr. 45 § 326 Absatz 2 wird wie folgt geändert: a) In Satz 1 wird die Angabe „§ 325“ durch die Wörter „§ 325 Absatz 1 bis 2“ ersetzt. 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>	<p>Art. 1 Nr. 46 wie BilRUG-E</p>		
<p>§ 328 Abs. 1 HGB 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: 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. 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 § 328 Absatz 1 wird durch die folgenden Absätze 1 und 1a ersetzt: „(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. (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 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 1. zur Wahrung der gesetzlich vorgeschriebenen Fristen vor der gesetzlich vorgeschriebenen Feststellung erfolgt oder 2. nicht gleichzeitig mit allen anderen nach § 325 offenzulegenden Unterlagen erfolgt.“</p>	<p>Art. 1 Nr. 48 im Wesentlichen wie BilRUG-E bis auf Abs. 1a Satz 3, der wie folgt formuliert wird: "Bei der Offenlegung von Jahresabschluss, Einzelabschluss oder Konzernabschluss ist gegebenenfalls darauf hinzuweisen, dass die Offenlegung nicht gleichzeitig mit allen anderen nach § 325 offenzulegenden Unterlagen erfolgt."</p>		

de lege lata	Referentenentwurf BilRUG (BilRUG-E)	Regierungsentwurf BilRUG (BilRUG-RE)	Stellungnahme HGB-FA zum BilRUG-E	Anmerkungen
§ 334 Abs. 1 Nr. 1 HGB bei der Aufstellung oder Feststellung des Jahresabschlusses einer Vorschrift [...] 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, [...] d) des § 284 oder des § 285 über die in der Bilanz, unter der Bilanz oder im Anhang zu machenden Angaben,	Art. 1 Nr. 48 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.	Art. 1 Nr. 51 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 oder Satz 5,“ ersetzt.	- Gemäß §§ 334 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe b, 340n Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe b, 341n Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe 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 Wahlrecht zur außerplanmäßigen Abschreibung bei Finanzanlagen bei voraussichtlich nicht dauernder Wertminderung. U. E. sollte daher in den o. g. Vorschriften wie folgt formuliert werden: "Absatz 3 Satz 1, 2, 3, 4 oder Satz 5 oder Satz 6". - Ferner sollten in § 334 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe d HGB-E die Wörter "unter der Bilanz" gestrichen werden, denn weder § 284 HGB-E noch § 285 HGB-E enthalten Vorschriften zu den Angaben unter der Bilanz. § 285 Nr. 27 HGB ist die einzige derzeit geltende Vorschrift, die Angaben unter der Bilanz zulässt. Gemäß Art. 1 Nr. 20 Buchstabe m BilRUG-E soll dies jedoch geändert werden, so dass die Angaben nach § 285 Nr. 27 HGB-E künftig im Anhang zu machen sind.	Der ersten Empfehlung wird gefolgt. Der zweiten Empfehlung zur Streichung der Wörter "unter der Bilanz" in § 334 Abs. 1 Nr. 1 d) wird nicht gefolgt.
§ 334 Abs. 1 Nr. 2 HGB bei der Aufstellung des Konzernabschlusses einer Vorschrift [...], 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 [...]	Art. 1 Nr. 48 b) aa) In Buchstabe b werden die Wörter „§ 297 Abs. 2 oder 3“ durch die Wörter „§ 297 Absatz 1a, 2 oder 3“ ersetzt.	Art. 1 Nr. 51 b) aa) wie BilRUG-E	-	-
§ 334 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. 48 c) In Nummer 3 wird die Angabe „§ 289 Abs. 1, 4“ durch die Wörter „§ 289 Absatz 1, 2, 3, 4 oder Absatz 5“ ersetzt.	Art. 1 Nr. 51 c) In Nummer 3 wird die Angabe „Abs. 1, 4 oder Abs. 5“ gestrichen.	Während in § 334 Abs. 1 Nr. 3 HGB-E auf § 289 Abs. 1 bis 5 HGB-E verwiesen wird, wird in der analogen Vorschrift des § 340n Abs. 1 Nr. 3 HGB-E auf § 289 Abs. 1, 2, 4 oder Abs. 5 verwiesen.	Redaktionelle Änderung zum BilRUG-E, denn § 289 enthält nur fünf Absätze
§ 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.	Art. 1 Nr. 51 d) In Nummer 4 wird die Angabe „§ 315 Abs. 1 oder 4“ durch die Wörter „§ 315 Absatz 1, 2, 4 oder Absatz 5“ ersetzt	- Durch den Verweis auf § 315 Abs. 2 HGB-E in § 334 Abs. 1 Nr. 4 HGB-E soll vermutlich ein früheres Redaktionsversehen beseitigt werden. Allerdings wird in der Begründung zu Art. 1 Nr. 48 BilRUG-E auf die Beseitigung des Versehens 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. - Gemäß Art. 1 Nr. 40 Buchstabe d BilRUG-E soll dem § 315 HGB ein neuer Absatz 5 angefügt werden (Erklärung zur Unternehmensführung). Folglich sollte in § 334 Abs. 1 Nr. 4 HGB-E auch auf § 315 Abs. 5 HGB-E verwiesen werden.	Die Empfehlung zur Änderung des § 334 Abs. 1 Nr. 4 HGB-E wird übernommen. Der Empfehlung zur Korrektur der Begründung wird nicht gefolgt. Auf § 315 Abs. 3 HGB-RE wird nicht mehr verwiesen, da dies eine Kann-Vorschrift ist (Zusammenfassung von Konzernanhang und Anhang).
§ 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.“	Art. 1 Nr. 53 b) wie BilRUG-E	-	-
§ 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.“	Art. 1 Nr. 54 wie BilRUG-E	-	-
§ 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.“	Art. 1 Nr. 55 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, 2 Nummer 1 und Absatz 3 genannten Angaben.“	-	-
§ 339 HGB Abs. 2 § 325 Abs. 1 Satz 7, Abs. 2, 2a und 6 sowie die §§ 326 bis 329 sind entsprechend anzuwenden. 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.“	Art. 1 Nr. 56 § 339 Absatz 2 wird wie folgt gefasst: „(2) § 325 Absatz 1 Satz 2, Absatz 2, 2a und 6 sowie die §§ 326 bis 329 sind entsprechend anzuwenden. Hat eine Kleinstgenossenschaft von der Erleichterung für Kleinstkapitalgesellschaften nach § 326 Absatz 2 Gebrauch gemacht, gilt § 9 Absatz 6 Satz 3 entsprechend.“	-	Der Verweis auf § 325 Abs. 1 Satz 2 HGB-RE (anstatt auf Satz 7 wie derzeit) ist eine Folgeänderung zur Änderung des § 325 Abs. 1 HGB.

de lege lata	Referentenentwurf BilRUG (BilRUG-E)	Regierungsentwurf BilRUG (BilRUG-RE)	Stellungnahme HGB-FA zum BilRUG-E	Anmerkungen
§ 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.	Art. 1 Nr. 57 § 340 wird wie folgt geändert: a) Absatz 4 Satz 3 wird aufgehoben. b) Absatz 5 Satz 2 wird aufgehoben.	-	Beseitigung des früheren Redaktionsversehens
§ 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.	Art. 1 Nr. 58 a) wie BilRUG-E	-	-
§ 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.	Art. 1 Nr. 58 b) bb) wie BilRUG-E	-	-
§ 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.	Art. 1 Nr. 62 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 oder Satz 5“ ersetzt.	Gemäß §§ 334 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe b, 340n Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe b, 341n Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe 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 Wahlrecht zur außerplanmäßigen Abschreibung bei Finanzanlagen bei voraussichtlich nicht dauernder Wertminderung. U. E. sollte daher in den o. g. Vorschriften wie folgt formuliert werden: "Absatz 3 Satz 1, 2, 3, 4 oder Satz 5 oder Satz 6".	OK
§ 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.	Art. 1 Nr. 62 c) In Nummer 3 wird die Angabe „Abs. 1, 4 oder Abs. 5“ gestrichen.	Während in § 334 Abs. 1 Nr. 3 HGB-E auf § 289 Abs. 1 bis 5 HGB-E verwiesen wird, wird in der analogen Vorschrift des § 340n Abs. 1 Nr. 3 HGB-E auf § 289 Abs. 1, 2, 4 oder Abs. 5 verwiesen.	Redaktionelle Änderung zum BilRUG-E, denn § 289 enthält nur fünf Absätze
§ 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.	Art. 1 Nr. 62 d) In Nummer 4 wird die Angabe „§ 315 Abs. 1 oder 4“ durch die Wörter „§ 315 Absatz 1, 2, 4 oder Absatz 5“ ersetzt.	Die Verweise auf die einzelnen Absätze des § 315 HGB-E in den analogen Vorschriften der §§ 334 Abs. 1 Nr. 4, 340n Abs. 1 Nr. 4 und 341n Abs. 1 Nr. 4 HGB-E sollten überprüft werden: 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, 2, 3, 4 oder Abs. 5, in § 341n Abs. 1 Nr. 4 HGB-E auf § 315 Abs. 1, 2, 4 oder Abs. 5 verwiesen.	Auf § 315 Abs. 3 wird nicht mehr verwiesen, da dies eine Kann-Vorschrift ist (Zusammenfassung von Konzernanhang und Anhang).
§ 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 Unterabschnitts und der Versicherungsunternehmens-Rechnungslegungsverordnung in ihrer jeweils geltenden Fassung anzuwenden.“	Art. 1 Nr. 63 wie BilRUG-E	-	-
§ 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.	Art. 1 Nr. 64 b) wie BilRUG-E	-	-
§ 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.	Art. 1 Nr. 68 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 oder Satz 5“ ersetzt.	Gemäß §§ 334 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe b, 340n Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe b, 341n Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe 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 Wahlrecht zur außerplanmäßigen Abschreibung bei Finanzanlagen bei voraussichtlich nicht dauernder Wertminderung. U. E. sollte daher in den o. g. Vorschriften wie folgt formuliert werden: "Absatz 3 Satz 1, 2, 3, 4 oder Satz 5 oder Satz 6".	OK

de lege lata	Referentenentwurf BilRUG (BilRUG-E)	Regierungsentwurf BilRUG (BilRUG-RE)	Stellungnahme HGB-FA zum BilRUG-E	Anmerkungen
§ 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.	Art. 1 Nr. 68 c) In Nummer 3 wird die Angabe „Abs. 1, 4 oder Abs. 5“ gestrichen.	-	-
§ 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.	Art. 1 Nr. 68 d) wie BilRUG-E	-	Auf § 315 Abs. 3 wird nicht mehr verwiesen, da dies eine Kann-Vorschrift ist (Zusammenfassung von Konzernanhang und Anhang).
§ 341v HGB Keine Regelung für den Konzernzahlungsbericht	Art. 1 Nr. 67 § 341 v wird neu eingefügt und Absätze 2 bis 3 wie folgt gefasst: „(2) Ein Mutterunternehmen ist nicht zur Erstellung eines Konzernzahlungsberichts verpflichtet, wenn es 1. zugleich ein Tochterunternehmen eines anderen Mutterunternehmens mit Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem anderen Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum ist oder 2. nach § 293 von der Aufstellung eines Konzernabschlusses befreit ist. (3) Ein Unternehmen braucht nicht in den Konzernzahlungsbericht einbezogen zu werden, wenn es nach § 296 Absatz 1 nicht in den Konzernabschluss einbezogen wurde.“	Art. 1 Nr. 67 § 341v werden die Absätze 2 bis 4 wie folgt gefasst: „(2) Ein Mutterunternehmen ist nicht zur Erstellung eines Konzernzahlungsberichts verpflichtet, wenn es zugleich ein Tochterunternehmen eines anderen Mutterunternehmens mit Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem anderen Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum ist. (3) In den Konzernzahlungsbericht sind das Mutterunternehmen und alle Tochterunternehmen unabhängig von deren Sitz einzubeziehen; die auf den Konzernabschluss angewandten Vorschriften sind entsprechend anzuwenden, soweit in den nachstehenden Absätzen nichts anderes bestimmt ist. (4) Unternehmen, die nicht in der mineralgewinnenden Industrie tätig sind und keinen Holzeinschlag in Primärwäldern betreiben, sind nicht nach Absatz 3 einzubeziehen. Ein Unternehmen braucht nicht in den Konzernzahlungsbericht einbezogen zu werden, wenn es 1. nach § 296 Absatz 1 Nummer 1 oder 3 nicht in den Konzernabschluss einbezogen wurde, 2. nach § 296 Absatz 1 Nummer 2 nicht in den Konzernabschluss einbezogen wurde und die für die Erstellung des Konzernzahlungsberichts erforderlichen Angaben ebenfalls nur mit unverhältnismäßig hohen Kosten oder ungebührlichen Verzögerungen zu erhalten sind.“	Bei einer wortgenauen Lesart der Richtlinie braucht ein Unternehmen nur dann keinen Konzernzahlungsbericht zu erstellen, wenn es keine erforderlichen Angaben zur Erstellung dieses Berichts erhalten kann, unabhängig davon, welche Angaben dem Unternehmen für die Aufstellung des Konzernabschlusses vorliegen. Es kommt vermutlich selten vor, dass die für die Aufstellung des Konzernabschlusses notwendigen Angaben nur mit unverhältnismäßig hohen Kosten oder Verzögerungen, die Angaben für den Konzernzahlungsbericht jedoch mit vertretbarem Aufwand beschafft werden können. Dennoch stellt sich die Frage nach der richtlinienkonformen Formulierung des § 341v Abs. 3 HGB-E.	Der Empfehlung des HGB-FA wird gefolgt. U.E. sollte § 341v Abs. 4 Satz 2 HGB-RE zur besseren Lesbarkeit in einem separaten Absatz formuliert werden.
Artikel 2 Änderung des Einführungsgesetzes zum Handelsgesetz				
	Art. 2 Abs. 2 „(2) Die §§ 267, 267a Absatz 1, § 277 Absatz 1 sowie § 293 des Handelsgesetzbuchs in der Fassung des Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes vom ... [...] sind erstmals auf Jahres- und Konzernabschlüsse, Lageberichte und Konzernlageberichte für das nach dem 31. Dezember 2013 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden. Würde die Anwendung von §§ 267, 277 Absatz 1 oder § 293 in der Fassung des Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes vom ... [...] dazu führen, dass die Pflichten der Gesellschaft oder des Mutterunternehmens im Vergleich zu den bis zum ... [...] geltenden Vorschriften des Dritten Buchs des Handelsgesetzbuchs erweitert würden, sind die in Satz 1 genannten Vorschriften erstmals auf Jahres- und Konzernabschlüsse, Lage- und Konzernlageberichte für das nach dem 31. Dezember 2015 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden; in diesem Fall gilt Absatz 1 Satz 2 bis 4 entsprechend.“	Art. 2 Nr. 2 Abs. 2 „(2) Die §§ 267, 267a Absatz 1, § 277 Absatz 1 sowie § 293 des Handelsgesetzbuchs in der Fassung des Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes vom... [...] dürfen erstmals auf Jahres- und Konzernabschlüsse, Lageberichte und Konzernlageberichte für das nach dem 31. Dezember 2013 beginnende Geschäftsjahr angewendet werden, jedoch nur insgesamt . Wird von der vorgezogenen Anwendung der §§267, 267a Absatz 1, § 277 Absatz 1 oder § 293 in der Fassung des Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes kein Gebrauch gemacht, sind die in Satz 1 genannten Vorschriften erstmals auf Jahres- und Konzernabschlüsse, Lage- und Konzernlageberichte für das nach dem 31. Dezember 2015 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden; in diesem Fall gilt Absatz 1 Satz 2 bis 6 entsprechend.“	-	Durch die Einfügung der Wörter "jedoch nur insgesamt" werden die Voraussetzungen für eine rückwirkende Anwendung der erhöhten Schwellenwerte gemäß BilRUG-RE im Vergleich zum BilRUG-E verschärft.
		Art. 2 Nr. 2 Abs. 2 „(5) Aufwendungen aus der Anwendung des Artikels 67 Absatz 1 und 2 sind in der Gewinn- und Verlustrechnung innerhalb der sonstigen betrieblichen Aufwendungen als neuer Posten „Aufwendungen nach Artikel 67 Absatz 1 und 2 EGHGB“ und Erträge hieraus innerhalb der sonstigen betrieblichen Erträge als neuer Posten „Erträge nach Artikel 67 Absatz 1 und 2 EGHGB“ anzugeben.“	-	-

de lege lata	Referentenentwurf BilRUG (BilRUG-E)	Regierungsentwurf BilRUG (BilRUG-RE)	Stellungnahme HGB-FA zum BilRUG-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.	Art. 3 Nr. 1 c) wie BilRUG-E	-	-
§ 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.“	Absatz 5 Satz 3 Nummer 5 wird wie folgt gefasst: „5. die durchschnittliche Zahl der in den letzten zwölf Monaten vor dem Abschlussstichtag beschäftigten Arbeitnehmer. “	Wir regen an, die Formulierung des § 5 Abs. 5 Satz 3 Nr. 5 PublG-E an die inhaltlich gleichen Vorschriften des HGB-E (§§ 285 Nr. 7, 314 Abs. 1 Nr. 4 HGB-E) anzupassen.	§ 285 Nr. 7 HGB-RE: "die durchschnittliche Zahl der während des Geschäftsjahrs beschäftigten Arbeitnehmer [...]" § 314 Abs. 1 Nr. 4 HGB-RE: "die durchschnittliche Zahl der Arbeitnehmer [...] 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.“	Art. 3 Nr. 7 Dem § 22 wird folgender Absatz 5 angefügt: „(5) Die §§ 5, 9, 11, 13 Absatz 3 und 4 , §§ 14, 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. Auf vor dem 1. Januar 2016 beginnende Geschäftsjahre bleiben die §§ 5, 9, 11, 13, 14, 17 und 20 in der bis zum ... [einsetzen: Datum vor dem Tag des Inkrafttretens nach Artikel 9 Satz 1 dieses Gesetzes] geltenden Fassung anwendbar. Die in Satz 1 bezeichneten Vorschriften können auf ein nach dem 31. Dezember 2014 beginnendes Geschäftsjahr angewendet werden, jedoch nur insgesamt und nur in Verbindung mit den in Artikel ... [einsetzen: Zählbezeichnung des mit Artikel 2 Nummer 2 eingefügten Artikels] Absatz 1 des Einführungsgesetzes zum Handelsgesetzbuch genannten Vorschriften. Artikel ... [einsetzen: Zählbezeichnung des mit Artikel 2 Nummer 2 eingefügten Artikels] Absatz 1 Satz 5 des Einführungsgesetzes zum Handelsgesetzbuch ist entsprechend anzuwenden.“	-	-
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. 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.“	Art. 4 Nr. 1 wie BilRUG-E	-	-
§ 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. 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.“	Art. 4 Nr. 2 keine Änderung des § 152 Abs. 2 HGB	-	-
§ 152 Abs. 4 AktG Die Absätze 1 bis 3 sind nicht anzuwenden auf Aktiengesellschaften, die Kleinstkapitalgesellschaften im Sinne des § 267a des Handelsgesetzbuchs sind, wenn sie von der Erleichterung nach § 266 Absatz 1 Satz 4 des Handelsgesetzbuchs Gebrauch machen.		Art. 4 Nr. 4 Dem § 152 Absatz 4 wird folgender Satz angefügt: „Kleine Aktiengesellschaften im Sinne des § 267 Absatz 1 des Handelsgesetzbuchs haben die Absätze 2 und 3 mit der Maßgabe anzuwenden, dass die Angaben in der Bilanz zu machen sind.“	-	Wegen der Maximalharmonisierung der Anhangangaben für kleine Kapitalgesellschaften gemäß Art. 16 Abs. 3 der Richtlinie dürfen die Anhangangaben nach § 152 Abs. 2 und 3 von den kleinen AG nicht verlangt werden. Dennoch ist es fraglich, ob die Verlagerung der Anhangangaben in die Bilanz richtlinienkonform ist. Art. 4 Abs. 5 der Richtlinie besagt: "Die Mitgliedstaaten können Unternehmen, die keine kleinen Unternehmen sind, vorschreiben, dass sie in ihrem Jahresabschluss Angaben zu machen haben, die über die gemäß dieser Richtlinie geforderten hinausgehen."

de lege lata	Referentenentwurf BilRUG (BilRUG-E)	Regierungsentwurf BilRUG (BilRUG-RE)	Stellungnahme HGB-FA zum BilRUG-E	Anmerkungen
<p>§ 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</p>	<p>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.</p>	<p>Art. 4 Nr. 3 wie BilRUG-E</p>	-	-
<p>§ 160 AktG keine Regelung hinsichtlich der Erleichterungen für kleine Aktiengesellschaften</p>	<p>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.“</p>	<p>Art. 4 Nr. 3 b) wie BilRUG-E</p>	-	-
<p>§ 209 Abs. 2 Satz 1 und Abs. 3 Satz 1 AktG (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. (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 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>	<p>Art. 4 Nr. 4 wie BilRUG-E</p>	-	-
<p>§ 240 AktG 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 1. zum Ausgleich von Wertminderungen, 2. zur Deckung von sonstigen Verlusten oder 3. zur Einstellung in die Kapitalrücklage verwandt werden.</p>	<p>Art. 4 Nr. 5 Dem § 240 wird folgender Satz angefügt: „Ist die Gesellschaft eine kleine Kapitalgesellschaft (§ 267 Absatz 1 des Handelsgesetzbuchs), braucht sie Satz 3 nicht anzuwenden.“</p>	<p>Art. 4 Nr. 5 wie BilRUG-E</p>	-	-
<p>§ 256 Abs. 5 Satz 2 und 3 AktG 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 In § 256 Absatz 5 Satz 2 und 3 wird jeweils die Angabe „bis 256“ durch die Angabe „bis 256a“ ersetzt.</p>	<p>Art. 4 Nr. 6 wie BilRUG-E</p>	-	-
<p>§ 261 Abs. 1 AktG 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. 4 Nr. 6 § 261 Absatz 1 wird wie folgt geändert: a) In Satz 2 wird die Angabe „bis 256“ durch die Angabe „bis 256a“ ersetzt. b) Folgender Satz wird angefügt: „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.“</p>	<p>Art. 4 Nr. 7 wie BilRUG-E</p>	-	-

de lege lata	Referentenentwurf BilRUG (BilRUG-E)	Regierungsentwurf BilRUG (BilRUG-RE)	Stellungnahme HGB-FA zum BilRUG-E	Anmerkungen
Artikel 6 Änderung des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung				
§ 29 Abs. 4 GmbHG 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 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. 6 Nr. 1 § 29 Absatz 4 Satz 2 wird wie folgt gefasst: „Der Betrag dieser Rücklagen ist in der Bilanz gesondert auszuweisen; er kann auch im Anhang angegeben werden.“	Art. 6 Nr. 1 § 29 Absatz 4 wird wie folgt geändert: In Satz 1 werden die Wörter „und von bei der steuerrechtlichen Gewinnermittlung gebildeten Passivposten, die nicht im Sonderposten mit Rücklageanteil ausgewiesen werden dürfen,“ gestrichen. Art. 1 Nr. 2 wie Art. 1 Nr. 1 BilRUG-E	§ 29 Abs. 4 Satz 1 GmbHG sollte analog zu § 58 Abs. 2a Satz 1 AktG-E formuliert werden.	OK
§ 42 Abs. 3 GmbHG 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.	Art. 6 Nr. 2 Dem § 42 Absatz 3 werden die folgenden Sätze angefügt: „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. § 264c Absatz 5 des Handelsgesetzbuchs gilt entsprechend.“	Art. 6 Nr. 2 Keine Änderung des § 42 Abs. 3 HGB	§ 43 Abs. 3 GmbHG wird erweitert, um die Rechtslage für GmbH und haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften im Sinne des § 264a Abs. 1 HGB im Hinblick auf Ausleihungen, Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern zu vereinheitlichen (so die Begründung zu Art. 6 Nr. 2 BilRUG-E). Nach unserem Verständnis ist die Rechtslage konsistenter, jedoch nicht einheitlich geworden. Gemäß § 264c Abs. 1 Satz 1 HGB-E ist der gesonderte Ausweis von Ausleihungen, Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern vorgesehen, die Anhangangabe entfällt. § 42 Abs. 3 GmbHG-E dagegen lässt die Anhangangabe zu, soweit nach § 266 HGB kein gesonderter Ausweis in der Bilanz geboten ist und sofern es sich nicht um eine kleine Kapitalgesellschaft handelt.	§ 264c soll gemäß BilRUG-RE ebenfalls nicht geändert werden, so dass die Rechtslage für GmbH und haftungsbeschränkte PHG in Hinblick auf Ausleihungen, Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern gleich bleibt. OK
Artikel 8 Änderung des sonstigen Bundesrechts				
§ 22a InsO 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: 1. mindestens 4.840.000 Euro Bilanzsumme nach Abzug eines auf der Aktivseite ausgewiesenen Fehlbetrags im Sinne des § 268 Absatz 3 des Handelsgesetzbuchs; 2. mindestens 9.680.000 Euro Umsatzerlöse in den zwölf Monaten vor dem Abschlussstichtag; 3. im Jahresdurchschnitt mindestens fünfzig Arbeitnehmer.	Art. 8 Abs. 2 § 22a Absatz 1 der Insolvenzordnung wird wie folgt geändert: 1. In Nummer 1 wird die Angabe „4 840 000 Euro“ durch die Angabe „6 000 000 Euro“ ersetzt. 2. In Nummer 2 wird die Angabe „9 680 000 Euro“ durch die Angabe „12 000 000 Euro“ ersetzt.	Art. 8 Abs. 3 wie Art. 8 Abs. 2 BilRUG-E	-	-
§ 28 Abs. 1 Satz 1 RechZahlV 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.	Art. 8 Abs. 7 Nr. 1 a) 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.	Art. 8 Abs. 8 Nr. 1 a) In § 28 Abs. 1 Satz 1 RechZahlV 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.	-	Folgeänderung zur Anpassung des § 285 gemäß BilRUG-RE.
§ 34 Abs. 1 Satz 1 RechKredV 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.	Art. 8 Abs. 12 Nr. 2 a) 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.	Art. 8 Abs. 13 Nr. 2 a) 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.	-	Folgeänderung zur Anpassung des § 285 gemäß BilRUG-RE.
§ 51 Abs. 1 Satz 1 RechVersV 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.	Art. 8 Abs. 13 Nr. 1 a) 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.	Art. 8 Abs. 14 Nr. 1 a) 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, 9 bis 14a, 15a bis 32“ ersetzt.	-	Folgeänderung zur Anpassung des § 285 gemäß BilRUG-RE.
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.	Art. 8 Abs. 13 Nr. 1 b) In Absatz 2 wird die Angabe „§ 268 Abs. 2“ durch die Angabe „§ 284 Absatz 3“ ersetzt.	Art. 8 Abs. 14 Nr. 1 b) wie Art. 8 Abs. 13 Nr. 1b) BilRUG-E	U. E. sollte in § 51 Abs. 2 RechVersV die Formulierung „sofern keine entsprechende Darstellung in der Bilanz erfolgt“ gestrichen werden, denn gemäß § 284 Abs. 3 HGB-E ist die Entwicklung der Posten des Anlagevermögens zwingend im Anhang darzustellen, die Möglichkeit der alternativen Darstellung in der Bilanz entfällt.	Der Empfehlung des HGB-FA wird nicht gefolgt.