

# **HLBS-STEUERFORUM 2016**

## **Aktuelle Steuerfragen in der Land- und Forstwirtschaft**

**Vortrags- und Diskussionstagung  
für Steuerberater und qualifizierte Mitarbeiter**

## 2.4 Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) in der Landwirtschaft

### 2.4.1 Vorbemerkungen

Mit dem Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG), das am 22.07.2015 im Bundesgesetzblatt<sup>1</sup> bekannt gemacht wurde und am 23.07.2015 in Kraft getreten ist, wurden nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) in 2009 und dem Kleinstkapitalgesellschaften-Bilanzrechtsänderungsgesetz (Micro-BilG) in 2012 zum dritten Mal innerhalb weniger Jahre zentrale Vorschriften der handelsrechtlichen Rechnungslegung angepasst. Jedes dieser Gesetze dient dazu, die bundesdeutsche Rechnungslegung näher an internationale Rechnungslegungsgrundsätze heranzuführen. Mit dem BilRUG wird die Richtlinie 2013/34/EU<sup>2</sup> des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26.06.2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundener Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen umgesetzt. Mit der Richtlinie 2013/34/EU wurde die vierte und die siebte Richtlinie (78/660/EWG – Bilanzrichtlinie und 83/349/EWG – Konzernbilanzrichtlinie) ersetzt, mit denen Regelungen zum Einzel- und zum Konzernabschluss noch in unterschiedlichen Richtlinien berücksichtigt waren.

Nach den Erwägungsgründen<sup>3</sup> soll die Richtlinie

- Verwaltungslasten für kleine Unternehmen reduzieren (Vorfahrt für die KMU – think small first),
- Rechnungslegung und Offenlegung der Informationen in der EU vereinheitlichen,
- Anforderungen international harmonisieren und internationalisieren und
- Transparenz hinsichtlich Zahlungen an staatliche Stellen für große Unternehmen der mineralgewinnenden Industrie oder im Holzeinschlag in Primärwäldern durch Zahlungsberichte steigern.

Die Regelungen des BilRUG sind erstmals auf Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31.12.2015 beginnen, also auf das Geschäftsjahr 2016 oder 2016/2017. Eine vorherige Anwendung, die in den Gesetzesentwürfen noch vorgesehen war, wurde nicht umgesetzt, da die Taxonomien für die elektronische Übermittlung an die Finanzverwaltung noch nicht zur Verfügung stehen. Lediglich die neuen Schwellenwerte zur Abgrenzung der kleinen von der mittelgroßen Kapitalgesellschaft (§§ 267, 293 HGB) dürfen – dann allerdings nur einschließlich der Anwendung der Neudefinition der Umsatzerlöse (§ 277 HGB) – rückwirkend für nach dem 31.12.2013 beginnende Geschäftsjahre angewendet werden.

Das BilRUG hat direkte Auswirkungen auf die land- und forstwirtschaftlichen Unternehmen, die dem Handelsrecht unterliegen oder indirekte, soweit landwirtschaftliche Unternehmer an solchen Unternehmen beteiligt sind. Die Regelungen des Handelsrechts gelten unmittelbar für eingetragene Kaufleute, Kommanditgesellschaften, offene Handelsgesellschaften, GmbH & Co. KG bzw. UG (haftungsbeschränkt) & Co. KG, Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Aktiengesellschaften und Genossenschaften. Wegen der Änderung der Gliederungsvorschriften, insbesondere der Gewinn- und Verlustrechnung, werden, da in der Regel einheitliche Gliederungsschemata angewendet werden, auch Einzelunternehmer und Gesellschaften bürgerlichen Rechts mittelbar von der Neufassung betroffen sein.

Mit diesem Beitrag soll vor allem auf Änderungen eingegangen werden, die sich für den Einzelabschluss kleiner Kapital- und Personenhandelsgesellschaften aus den Regelungen des BilRUG ergeben, da mittelgroße und große Kapitalgesellschaften in der Land- und Forstwirtschaft nur selten vorkommen und diese ohnehin prüfungspflichtig (§ 316 HGB) sind. Auch auf die Transparenzberichte für große Unternehmen des Rohstoffsektors und der Forstwirtschaft wird nicht eingegangen.

<sup>1</sup> BGBl 2015 I, S. 1245 – <http://www.bgbl.de>.

<sup>2</sup> Richtlinie 2013/34/EU – Amtsblatt der Europäischen Union L 182/19 v. 29.06.2013.

<sup>3</sup> Richtlinie 2013/34/EU Erwägungsgrund 1.

## 2.4.2 Allgemeine Neuregelungen des BilRUG

### 2.4.2.1 Anpassung der Größenklassen

Mit dem BilRUG wurden die Größenklassen insbesondere für die Abgrenzung der kleinen und der mittelgroßen Kapitalgesellschaft deutlich angepasst:<sup>4</sup>

Größenklasse	Kleinstkapitalgesellschaft	Kleine Kapitalgesellschaft	Mittelgroße Kapitalgesellschaft	Große Kapitalgesellschaft
<b>Bilanzsumme</b>	bis 350.000 Euro (unverändert)	350.000 Euro bis 6.000.000 Euro (4.840.000 Euro)	6.000.000 Euro (4.840.000 Euro) bis 20.000.000 Euro (19.250.000 Euro)	mehr als 20.000.000 Euro (19.250.000 Euro)
<b>Umsatz</b>	bis 700.000 Euro (unverändert)	700.000 Euro bis 12.000.000 Euro (9.680.000 Euro)	12.000.000 Euro (9.680.000 Euro) bis 40.000.000 Euro (38.5000.000 Euro)	mehr als 40.000.000 Euro (38.500.000 Euro)
<b>Mitarbeiter</b>	bis 10 (unverändert)	mehr als 10, nicht mehr als 50 (unverändert)	mehr als 50, nicht mehr als 250 (unverändert)	mehr als 250 (unverändert)

Hinweis: Die Angaben in Klammern (...) geben die bisherigen Werte wieder

Aus der Übersicht ergibt sich, dass die Abgrenzungen der Kleinstkapitalgesellschaft (§ 277a HGB) nicht verändert wurden. Die Schwellen zur mittelgroßen Kapitalgesellschaft wurden deutlich angehoben, die Schwellen zur großen Kapitalgesellschaft hingegen nur geringfügig. Gegenläufig zur Anhebung der Umsatzgrenzen wirkt die Ausweitung der Definition der Umsatzerlöse, die auch bei vorzeitiger Anwendung der neuen Schwellenwerte zwingend angewendet werden muss.

Erstmals dürfen auch Genossenschaften, die die Merkmale für Kleinstkapitalgesellschaften (§ 267a Abs. 1 HGB) erfüllen (Kleinstgenossenschaften), die Erleichterungen nach näherer Maßgabe der §§ 337 Abs. 4 und 338 Abs. 4 HGB anwenden.

Die Regelungen für Kleinstkapitalgesellschaften gelten nicht für Beteiligungsgesellschaften, deren einziger Zweck darin besteht, Beteiligungen an anderen Unternehmen zu erwerben sowie die Verwaltung und Verwertung dieser Beteiligungen vorzunehmen, ohne dass sie unmittelbar oder mittelbar in die Verwaltung dieser Unternehmen eingreifen (§ 267a Abs. 3 Nr. 3 HGB). Komplementär-GmbHs dürften nicht als solche Beteiligungsgesellschaften gelten, da diese kraft Gesetz zur Vertretung der Kommanditgesellschaft berechtigt und verpflichtet sind, sodass diese weiterhin die Erleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften in Anspruch nehmen können.<sup>5</sup>

<sup>4</sup> Krudewig, GmbH-Jahresabschluss 2015, S. 6 – LEXinform Nr. 0879729.

<sup>5</sup> Schiffers, GmbHR 2015, S. 1018, (1020).

**Exkurs:** Folgen der Größenklassen für Offenlegung und Prüfung

Größenklasse	Kleinstkapitalgesellschaft	Kleine Kapitalgesellschaft	Mittelgroße Kapitalgesellschaft	Große Kapitalgesellschaft
<b>Umfang des aufzustellenden Jahresabschlusses</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• stark verkürzte Bilanz</li> <li>• GuV</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• verkürzte Bilanz</li> <li>• GuV</li> <li>• Anhang</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• verkürzte Bilanz</li> <li>• GuV</li> <li>• Anhang</li> <li>• Lagebericht</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Bilanz</li> <li>• GuV</li> <li>• Anhang</li> <li>• Lagebericht</li> </ul>
<b>Aufstellungsfrist (§ 264 HGB)</b>	6 Monate	6 Monate	3 Monate	3 Monate
<b>Prüfungspflicht (§ 316 HGB)</b>	nein	nein	ja	ja
<b>Feststellungsfrist nach Abschlussstichtag</b>	11 Monate	11 Monate	8 Monate	8 Monate
<b>Offenlegungsfrist nach Abschlussstichtag (§ 325 HGB)</b>	12 Monate	12 Monate	12 Monate	12 Monate

Die nachfolgende Übersicht<sup>6</sup> zeigt, welche Auswirkungen sich abhängig von der Größenklasse für die Kapitalgesellschaften ergeben:

Größenklasse	Kleinstkapitalgesellschaft	Kleine Kapitalgesellschaft	Mittelgroße Kapitalgesellschaft	Große Kapitalgesellschaft
<b>Umfang der Offenlegung</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• verkürzte Bilanz</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Bilanz</li> <li>• Anhang ohne Angaben zur GuV</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Bilanz (die für kleine Kapitalgesellschaften vorgeschriebene Form reicht aus)</li> <li>• GuV</li> <li>• Anhang</li> <li>• Lagebericht</li> <li>• Zusätzliche rechtsformspezifische Dokumente (z. B. Angaben zur Ergebnisverwendung, Bericht des Aufsichtsrats, Bestätigungsvermerk usw.)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Bilanz</li> <li>• GuV</li> <li>• Anhang</li> <li>• Lagebericht</li> <li>• Zusätzliche rechtsformspezifische Dokumente (z. B. Angaben zur Ergebnisverwendung, Bericht des Aufsichtsrats, Bestätigungsvermerk usw.)</li> </ul>
<b>Form der Offenlegung</b>	wahlweise: Hinterlegung oder Offenlegung	Offenlegung	Offenlegung	Offenlegung

<sup>6</sup> Krudewig, GmbH-Jahresabschluss 2015, S. 7.

Kleinst- und kleine Kapitalgesellschaften unterliegen deutlich geringeren Rechnungslegungsanforderungen als mittelgroße oder gar große Kapitalgesellschaften. Die unterschiedliche Behandlung der beiden Gruppen wird durch das BilRUG noch verstärkt, da sich insbesondere zu den Anhangangaben für kleine Kapitalgesellschaften weitere Erleichterungen und für die mittelgroßen Kapitalgesellschaften zusätzliche Angaben ergeben.

#### 2.4.2.2 Identifikation der Kapitalgesellschaft

Erstmals sind im Jahresabschluss Informationen zur **Identifikation** der Gesellschaft anzugeben, nämlich Firma, Sitz, Registergericht und die Nummer, unter der die Gesellschaft in das Handelsregister eingetragen ist, sowie die Tatsache, ob sich eine Gesellschaft in Liquidation oder Abwicklung befindet (§ 267a HGB). Nach der Begründung zum Gesetzesentwurf<sup>7</sup> sollen die Angaben an herausgehobener Stelle vorgenommen werden, um auf die Kerndaten der Kapitalgesellschaft hinzuweisen. Es bietet sich deshalb an, die Angaben zu Beginn des Anhangs bzw. bei Kleinstkapitalgesellschaften auf dem Deckblatt oder vor der Bilanz anzugeben.

### 2.4.3 Änderungen in der Bilanz

#### 2.4.3.1 Nutzungsdauer immaterieller Vermögensgegenstände

Im Handelsgesetzbuch ergänzt wurden Regelungen zur **Nutzungsdauer immaterieller Vermögensgegenstände**. Kann in Ausnahmefällen die voraussichtliche Nutzungsdauer eines selbstgeschaffenen immateriellen Vermögensgegenstands des Anlagevermögens nicht verlässlich geschätzt werden, sind planmäßige Abschreibungen auf die Herstellungskosten über einen Zeitraum von 10 Jahren vorzunehmen. Gleiches gilt für einen Geschäfts- oder Firmenwert (§ 253 Abs. 3 S. 3, 4 HGB).

Damit ist grundsätzlich die voraussichtliche Nutzungsdauer dieser Gruppen der immateriellen Vermögensgegenstände für die Abschreibungszeit relevant, kann diese nicht verlässlich geschätzt werden, ist auf einem Zeitraum von 10 Jahren abzuschreiben. In der Steuerbilanz sind selbstgeschaffene immaterielle Vermögensgegenstände nach wie vor nicht anzusetzen (§ 5 Abs. 2 EStG), ein entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert ist über einen Zeitraum von 15 Jahren abzuschreiben (§ 7 Abs. 1 S. 2 EStG). Diese Regelung führt deshalb zu einem weiteren Auseinanderfallen von Steuer- und Handelsbilanz.

#### 2.4.3.2 Vorschriften zu einzelnen Posten der Bilanz, Bilanzvermerke

Das Wahlrecht, den **Bruttoanlagenspiegel** innerhalb der Bilanz auszuweisen, ist entfallen. Der Anlagenspiegel darf nur noch im Anhang wiedergegeben werden (Aufhebung von § 268 Abs. 2 HGB).

Eine **Beteiligung** wird vermutet, wenn die Anteile an dem Unternehmen insgesamt den fünften Teil des Nennkapitals des Unternehmens oder, falls ein Nennkapital nicht vorhanden ist, den fünften Teil der Summe aller Kapitalanteile an diesem Unternehmen überschreiten (§ 271 Abs. 1 S. 3 HGB). Für den Ausweis von Anteilen an anderen Unternehmen zur Herstellung einer dauernden Verbindung zu diesem Unternehmen gilt eine Beteiligungsquote von 20 % nur als Vermutung. Auch eine größere Beteiligung darf jetzt, wenn sie nicht auf Dauer angelegt ist, unter dem Posten der Wertpapiere des Anlagevermögens (§ 266 Abs. 2a III 5 HGB) ausgewiesen werden, auf der anderen Seite müssen geringere Beteiligungen gegebenenfalls als solche dargestellt werden. Folgewirkungen ergeben sich vor allem zu den Anhangangaben.

<sup>7</sup> BR-Drucksache 23/15 v. 23.01.2015, S. 68.

<http://www.bundesrat.de/SharedDocs/drucksachen/2015/0001-0100/23-15.pdf?blob=publicationFile&v=4>

Neben dem Betrag der Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr ist jetzt auch der Betrag der Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr auszuweisen, der bisher nur errechnet werden konnte (§ 268 Abs. 5 HGB). Wegen der Ausweisungswahlrechte für kleine Kapitalgesellschaften (§ 266 Abs. 1 HGB) müssen diese nur für den Gesamtposten **Verbindlichkeiten** die Restlaufzeiten bis zu einem und über einem Jahr angeben. Eine Aufgliederung wie bei mittelgroßen oder großen Kapitalgesellschaften ist nicht vorgeschrieben.

#### 2.4.4 Änderungen in der Gewinn- und Verlustrechnung

##### 2.4.4.1 Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung

**Außerordentliche Erträge und Aufwendungen** werden nicht mehr in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesen (§ 275 HGB), die Information wird durch das BilRUG in den Anhang verlagert. Es entspricht dabei internationalen Gepflogenheiten, dass außerordentliche Ergebnisse nicht gesondert ausgewiesen werden. In der Praxis wurden in den landwirtschaftlichen Jahresabschlüssen in der Vergangenheit häufig Beträge als außerordentliches Ergebnis ausgewiesen, die allenfalls als periodenfremdes Ergebnis anzusehen waren, sodass diese Regelung für eine Vereinheitlichung sorgen wird. Die bisher als außerordentliche Aufwendungen und Erträge ausgewiesenen Posten werden zukünftig in der Regel als sonstige betriebliche Aufwendungen und Erträge, in der Gliederung des BMEL-Jahresabschlusses als periodenfremde Aufwendungen und Erträge, ausgewiesen werden.

Die Gewinn- und Verlustrechnung ist nach den Zinsen und ähnlichen Aufwendungen zukünftig wie folgt gegliedert (§ 275 Abs. 2 Nr. 14 ff. HGB):

14. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag
15. Ergebnis nach Steuern
16. Sonstige Steuern
17. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag

Der Posten **Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit** entfällt wegen der Streichung des außerordentlichen Ergebnisses. Da eine weitere Untergliederung der Posten bei Beachtung der vorgeschriebenen Gliederung zulässig ist, können neue Posten und Zwischensummen hinzugefügt werden, wenn ihr Inhalt nicht von einem vorgeschriebenen Posten gedeckt wird (§ 265 Abs. 5 HGB). Insofern könnte das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit weiterhin ausgewiesen werden.

Etwas verblüffend ist sprachlich, dass die „sonstigen Steuern“ nach dem „Ergebnis nach Steuern“ ausgewiesen werden. Die sonstigen Steuern enthalten die Verbrauchssteuern wie Energiesteuer, Branntweinsteuer, Biersteuer, Tabaksteuer usw. sowie die Besitz- und Verkehrssteuern wie Grundsteuer oder Kfz-Steuer. Die Bilanzrichtlinie ermöglicht die Zuordnung zu anderen Posten wie den sonstigen betrieblichen Aufwendungen, deshalb dürfte dies – richtlinienkonform ausgelegt – auch für HGB-Abschlüsse gelten.<sup>8</sup> Unter Umständen sind die sonstigen Steuern auch von den Umsatzerlösen abzuziehen (§ 277 Abs. 1 HGB). Das gilt beispielsweise für die Energiesteuer, die Biersteuer, die Tabaksteuer oder die Branntweinsteuer, wenn das Unternehmen Steuerschuldner von solchen Verbrauchssteuern ist.

<sup>8</sup> *Teile, Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG), S. 107.*

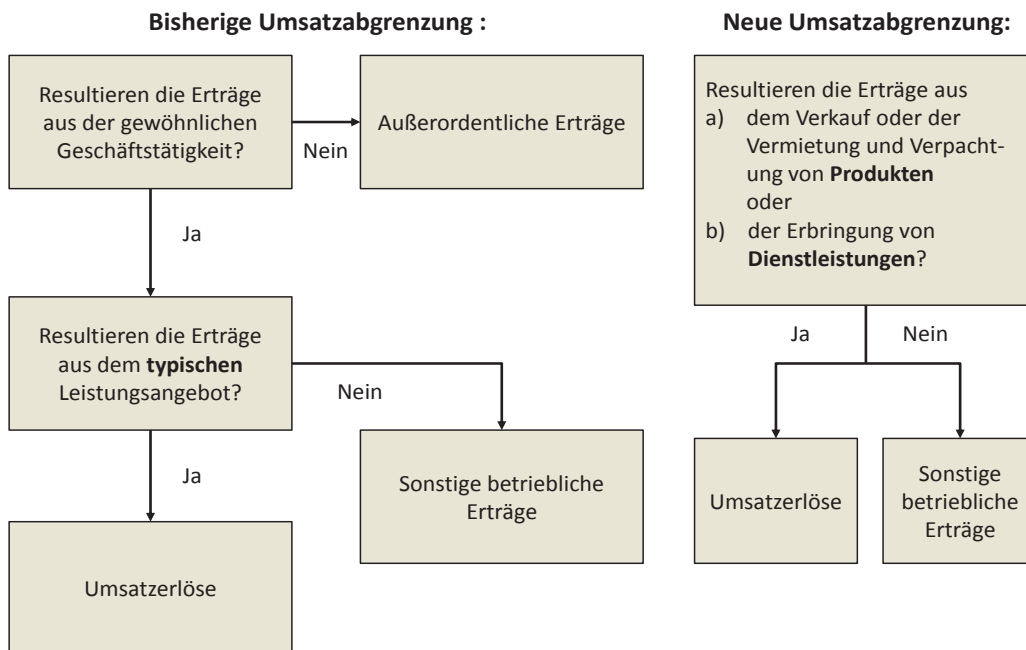
#### 2.4.4.2 Neue Definition der Umsatzerlöse

Eine der wesentlichen Änderungen des BilRUG ist die **Neudefinition des Begriffs der Umsatzerlöse** basierend auf der Richtlinie 2013/34/EU. Im Vergleich zur bisherigen Definition ergeben sich folgende wesentliche Unterschiede:

- Umsatzerlöse sind nicht mehr auf die gewöhnliche Geschäftstätigkeit und auf das typische Leistungsspektrum einer Kapitalgesellschaft beschränkt,
- anstatt der bisherigen Begriffe „Erzeugnisse und Waren“ wird der Begriff „Produkt“ verwendet, wobei nach der Regierungsbegründung diese als Zusammenfassung von Erzeugnissen und Waren zu verstehen sind<sup>9</sup> und
- sonstige, direkt mit dem Umsatz verbundene Steuern sind über die Umsatzsteuer und Erlösschmälerungen hinaus abzuziehen.

Nach der neuen Definition sind künftig alle Erlöse aus dem Verkauf und der Vermietung oder Verpachtung von Produkten sowie aus der Erbringung von Dienstleistungen als Umsatzerlöse auszuweisen. Folge dieser Neudefinition ist eine erhebliche Ausweitung des Inhalts der „Umsatzerlöse“. Die Abgrenzung der Umsatzerlöse zu den „sonstigen betrieblichen Erträgen“ müssen künftig die beiden Begriffselemente „Produkt“ und „Dienstleistung“ leisten. Ein Verkauf oder die Vermietung und Verpachtung von Produkten sowie die Erbringung von Dienstleistungen setzt implizit einen Leistungsaustausch voraus. Da auch der umsatzsteuerliche Umsatzbegriff einen Leistungsaustausch voraussetzt, nähert sich die handelsrechtliche Neudefinition der Umsatzerlöse dem umsatzsteuerlichen Umsatzbegriff an, ohne jedoch deckungsgleich zu sein.<sup>10</sup>

Die folgende Übersicht zeigt einen Vergleich zwischen bisheriger und neuer Umsatzabgrenzung:<sup>11</sup>



<sup>9</sup> BR-Drucksache 23/15, S. 76.

<sup>10</sup> Oser/Orth/Wirtz, DB 2015, S. 1729, (1732).

<sup>11</sup> Oser/Orth/Wirtz, DB 2015, S. 1729, (1732).



Daraus ergeben sich Auswirkungen für das Rechnungswesen aber auch darüber hinaus:

- Die Umsatzerlöse werden zu Lasten der sonstigen betrieblichen Erträge deutlich ausgeweitet. Folgen ergeben sich für die Prüfung der Grenzen für die Größe der Kapitalgesellschaften (§§ 267, 267a, 293 HGB), aber auch für die Grenzen zur Buchführungspflicht bei Einzelkaufleuten (§ 241a HGB) und sonstiger Steuerpflichtiger (§ 141 AO).
- Die Ausweitung der Umsatzerlöse hat mittelbar Auswirkungen auf die Bilanz, da diese – falls nicht bezahlt – als Forderungen aus Lieferungen und Leistungen zulasten des Postens sonstige Vermögensgegenstände auszuweisen sind.
- Außerhalb des Rechnungswesens können sich Auswirkungen auf alle Verträge ergeben, die umsatzabhängige Komponenten beinhalten, wenn beispielsweise in Kreditvereinbarungen Kennzahlen mit Bezug auf Umsatzrelationen oder umsatzabhängige Pachten vereinbart sind. Auch Tantiemevereinbarungen, die außerordentliche Aufwendungen und Erträge nicht berücksichtigen, sind gegebenenfalls anzupassen, da diese im Jahresabschluss nicht mehr ausgewiesen werden.
- Kontenpläne und Zuordnungstabellen müssen grundlegend überarbeitet werden. Dies gilt gerade auch für den in der Land- und Forstwirtschaft gebräuchlichen BMEL-Jahresabschluss, der zudem vielfältig für statistische Auswertungen genutzt wird.

Als **Umsatzerlöse** auszuweisen 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 unter Umsatzsteuer sowie sonstiger direkt mit dem Umsatz verbundener Steuern (§ 277 Abs. 1 HGB). Unter der Position „Umsatzerlöse“ sind deshalb zukünftig zu erfassen:<sup>12</sup>

- Erlöse aus dem Verkauf von Erzeugnissen und Waren wie Getreide, Vieh, Biogas oder Strom
- Erlöse aus dem Verkauf nicht mehr benötigter Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe sowie Abfallprodukte (z. B. Verkauf von zu viel eingekauftem Dünger/Pflanzenschutzmittel oder von Schrott), wenn kein Anlagenabgang damit verbunden ist
- Erlöse aus der Vermietung und Verpachtung, beispielsweise von Grund und Boden oder von Wohnungen
- Mieten für die langfristige Überlassung von Betriebsvorrichtungen
- Erlöse aus Dienstleistungen, wie überbetrieblichen Maschineneinsatz oder Personalüberlassung bzw. Beratungsleistungen
- Erlöse aus Umlagen, die im Rahmen eines Leistungsaustausches erbracht werden, wie beispielsweise Übernahme von Buchhaltungstätigkeiten, Beratungs- oder Serviceleistungen, Personalüberlassung oder Nutzungsüberlassung von Patenten, Lieferrechten oder Lieferansprüchen

Nach wie vor als **sonstige betriebliche Erträge** auszuweisen sind:

- Buchgewinne aus der Veräußerung von Anlagevermögen (da es sich nicht um den Verkauf von „Produkten“ handelt<sup>13</sup>, anders wäre der Verkauf von vermieteten Gegenständen zu beurteilen)
- Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen aus Zuschreibungen, Rückgängigmachung von Abschreibungen auf den niedrigeren beizulegenden Wert, Korrekturen von Pauschalwertberichtigungen etc.

<sup>12</sup> Schiffrers, GmbHR 2015, S. 1018 (1025).

<sup>13</sup> Oser/Orth/Wirtz, DB 2015, S. 1729 (1732).



- Konzernumlagen, die das Mutterunternehmen in der Eigenschaft als Gesellschafter und nicht im Rahmen eines Leistungsaustausches erhält, wie z. B. die Vergütung für die Übernahme der persönlichen Haftung<sup>14</sup>
- Erträge aus der Auflösung von Sonderposten für Investitionszulagen und Zuschüssen
- Erträge aus Förderungen, Zulagen und Zuschüssen

Sollte es zu einer Umgliederung von sonstigen betrieblichen Erträgen zu den Umsatzerlösen bei erstmaliger Anwendung des BilRUG kommen, ist im Anhang nicht nur auf die fehlende Vergleichbarkeit der Umsatzerlöse hinzuweisen, sondern auch der Betrag der Umsatzerlöse des Vorjahres, der sich nach neuem Recht ergeben hätte, nachrichtlich darzustellen und zu erläutern. Das IDW empfiehlt, diese Vorjahres-Umsatzerlöse in einer zusätzlichen Vorjahresspalte in der Gewinn- und Verlustrechnung darzustellen (sogenannten Drei-Spalten-Form). Ergeben sich keine Unterschiede, bedarf es keiner Erläuterung.<sup>15</sup>

#### 2.4.5 Änderungen im Anhang

Der **Anhang der Kapitalgesellschaft** wird durch das BilRUG aufgewertet. Verschiedene Angaben, die bisher auch in der Bilanz, in der Gewinn- und Verlustrechnung oder im Lagebericht dargestellt werden konnten oder mussten, sind zukünftig zwingend im Anhang auszuweisen. Das gilt beispielsweise für den Anlagenspiegel. Neben der Einführung von zusätzlichen Anhangangaben für kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften wurden ansonsten die Erleichterungen für kleine Kapitalgesellschaften ausgeweitet. Kleinstkapitalgesellschaften haben von vornherein keine Verpflichtung, einen Anhang aufzustellen.

Im Einzelnen ergeben sich für den Einzelabschluss einer Kapital- bzw. KapCo-Gesellschaft folgende Änderungen bzw. Ergänzungen:

- Angaben zur Identifikation (§ 264 Abs. 1a HGB)  
Die bereits dargestellten Angaben zur **Identifikation** sind an hervorgehobener Stelle darzustellen, bei Kapitalgesellschaften, die einen Anhang aufzustellen haben, zweckmäßigerweise zu dessen Beginn.
- Haftungsverhältnisse (§ 268 Abs. 7 HGB)  
Die in § 251 HGB bezeichneten **Haftungsverhältnisse** sind **zwingend im Anhang** zu machen (§ 268 Abs. 7 Nr. 1 HGB auch wenn systematisch zu § 285 HGB zugehörig). Dabei sind die Haftungsverhältnisse jeweils gesondert unter Angabe der gewährten Pfandrechte und sonstigen Sicherheiten anzugeben und Verpflichtungen betreffend der Altersversorgung und Verpflichtungen gegenüber verbundenen oder assoziierten Unternehmen jeweils gesondert zu vermerken.
- Erläuterungen der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung (§ 284 Abs. 1 und 2 HGB)  
Erstmals ist zur Verbesserung der Übersichtlichkeit vorgeschrieben, dass Angaben zu den auf die Posten in der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden und sonstige Angaben **in der Reihenfolge der einzelnen Posten** darzustellen sind. Grundlagen für die Umrechnung von Fremdwährungen in Euro als explizite Aufzählung entfallen, da sich dies schon aus der allgemeinen Vorgabe zur Angabe der angewandten Bewertungsmethoden ergibt.

<sup>14</sup> Schiffers, GmbHR 2015, S. 1018, (1025), Oser/Orth/Wirtz, DB 2015, S. 1729 (1732).

<sup>15</sup> IDW Fachnachrichten 2015, 446.

- Anlagenspiegel (§ 284 Abs. 3 HGB)  
Der **Anlagenspiegel ist zwingend im Anhang** darzustellen. Neu ist, dass falls in die Herstellungskosten Zinsen für Fremdkapital einbezogen worden sind, für jeden Posten des Anlagevermögens anzugeben ist, welcher Betrag an Zinsen im Geschäftsjahr aktiviert worden ist.
- Nicht in der Bilanz enthaltene Geschäfte (§ 285 Nr. 3 HGB)  
Für nicht in der Bilanz enthaltene Geschäfte müssen neben Art und Zweck sowie Risiken auch Vorteile und finanzielle Auswirkungen dargestellt werden, die für das Geschäft wesentlich sind.
- Gesamtbetrag der sonstigen finanziellen Verpflichtungen (§ 285 Nr. 3a HGB)  
Beim Gesamtbetrag der sonstigen finanziellen Verpflichtungen sind **Verpflichtungen betreffend Altersversorgung**, Verpflichtungen gegenüber verbundenen und assoziierten Unternehmen erstmals gesondert anzugeben.
- Aufgliederung der Umsatzerlöse (§ 285 Nr. 4 HGB)  
Zur Aufgliederung der Umsatzerlöse erfolgt eine Anpassung des Textes an die geänderte Umsatzdefinition.
- Ausweis Ertragsteuer (§ 285 Nr. 6 HGB alt)  
Die Ertragsteuerspaltung in gewöhnliche Geschäftstätigkeit und außerordentliches Ergebnis ist ersatzlos gestrichen.
- Organbezüge (§ 285 Nr. 9 HGB)  
Zu den Organbezügen sind jetzt auch die **erlassenen Beträge** anzugeben.
- Anteilsbesitz (§§ 285 Nr. 11, 11b HGB)  
Als Anteilsbesitz müssen Beteiligungen in der Neudefinition des § 271 Abs. 1 HGB ausgewiesen werden, zusätzlich müssen börsennotierte Kapitalgesellschaften alle Beteiligungen an großen Kapitalgesellschaften angeben, die 5 % der Stimmrechte überschreiten
- Abschreibung Geschäfts-/Firmenwert (§ 285 Nr. 13 HGB)  
Der Zeitraum zur Abschreibung der entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwerte ist jeweils zu erläutern.
- Angabe Mutterunternehmen (§ 285 Nr. 14, 14a HGB)  
Darzustellen ist Name und Sitz des Mutterunternehmens der Kapitalgesellschaft, das den Konzernabschluss für den größten Kreis von Unternehmen aufstellt und des Mutterunternehmens, das den Konzernabschluss für den kleinsten Kreis von Unternehmen aufstellt, jeweils mit Angabe des Sitzes.
- Genussscheine, Genussrechte etc. (§ 285 Nr. 15a HGB)  
Bislang waren Angaben zu diesen Finanzierungsformen nur von Aktiengesellschaften nach § 160 AktG vorzunehmen, da auch andere Kapitalgesellschaften solche Finanzierungsformen verwenden, ist die Anhangangabe jetzt für alle Rechtsformen geregelt.
- Latente Steuern (§ 285 Nr. 30 HGB)  
Bei latenten Steuerschulden müssen im Anhang die latenten Steuersalden am Ende des Geschäftsjahres und die im Laufe des Geschäftsjahres erfolgten Änderungen dieser Salden ausgewiesen werden, schon bisher ließen sich diese Informationen aus der Bilanz ablesen.

- Ertrags- oder Aufwandsposten von außergewöhnlicher Größenordnung  
Die bisher als außerordentliche Aufwendungen und Erträge in der Gewinn- und Verlustrechnung auszuweisenden Sachverhalte sind jetzt ihrem Betrag und ihrer Art nach einzeln im Anhang darzustellen, soweit die Beträge nicht von untergeordneter Bedeutung sind.
- Periodenfremde Aufwendungen und Erträge (§ 285 Nr. 32 HGB)  
Die bisher mit § 277 Abs. 4 S. 3 HGB geforderte Angabe wurde ohne materielle Veränderungen in den Anhang verlegt.
- Vorgänge von besonderer Bedeutung im Folgegeschäftsjahr (§ 285 Nr. 33 HGB)  
Die bisher für den Lagebericht geforderte Angabe ist in Folge der Aufwertung des Anhangs jetzt hier darzustellen.
- Ergebnisverwendung (§ 285 Nr. 34 HGB)  
Im Anhang anzugeben ist der Vorschlag über die Verwendung des Ergebnisses oder der Beschluss über seine Verwendung. Neu ist, dass Angaben zur Ergebnisverwendung zwingend im Anhang darzustellen sind. Im Anhang wird dazu regelmäßig nur ein Ergebnisverwendungsvorschlag möglich sein, da die Feststellung des Jahresabschlusses bei einer Kapitalgesellschaft erst nach der Aufstellung und der Prüfung erfolgen kann. Als Folgeänderung des Gesetzes ist für diesen Fall vorgeschrieben, dass der Ergebnisverwendungsbeschluss ergänzend offengelegt werden muss (§ 325 Abs. 1b S. 2 HGB).

### Größenabhängige Erleichterungen

Nach dem Grundsatz der Maximalharmonisierung der Anhangangaben sind kleine Kapitalgesellschaften soweit wie möglich davon befreit. Allerdings sind auch einige Angaben erstmals im Anhang zu machen:

- Gesamtbetrag der sonstigen finanziellen Verpflichtungen  
Diese Vorschrift ist zukünftig von allen Kapitalgesellschaften anzuwenden. Die Transparenz finanzieller Verpflichtungen von Gesellschaften mit beschränktem Haftungsfonds soll dadurch erhöht werden. Die Angaben sind zwingend im Anhang vorzunehmen, das bisher bestehende Wahlrecht, Angaben auch unterhalb der Bilanz vornehmen zu können, entfällt (Änderung § 268 Abs. 7 HGB).
- Durchschnittliche Arbeitnehmerzahl (§ 285 Nr. 7 HGB)  
Die durchschnittliche **Arbeitnehmerzahl** ist jetzt auch von kleinen Kapitalgesellschaften anzugeben, eine Trennung nach Gruppen ist nicht erforderlich (§ 288 Abs. 1 Nr. 2 HGB).
- Konzernabschluss (§ 285 Nr. 14a HGB)  
Kleine Kapitalgesellschaften müssen Name und Sitz des Mutterunternehmens, das den Konzernabschluss für den kleinsten Kreis von Unternehmen aufstellt, angeben, allerdings ohne den Ort, wo der vom Mutterunternehmen aufgestellte Konzernabschluss erhältlich ist (§ 288 Abs. 1 Nr. 3 HGB).
- Außergewöhnliche Aufwendungen und Erträge  
Angaben zu Aufwendungen und Erträgen von außergewöhnlicher Größenordnung oder außergewöhnlicher Bedeutung sind, soweit die Beträge nicht von untergeordneter Bedeutung sind, zukünftig auch im Anhang einer kleinen Kapitalgesellschaft vorzunehmen. Für die nach Wegfall der entsprechenden Position in der Gewinn- und Verlustrechnung in den Anhang aufgenommene Vorschrift ist keine Befreiung vorgesehen.

Die folgende Übersicht zeigt die größenabhängigen Erleichterungen:<sup>16</sup>

**Unterlassen von Angaben und größenabhängige Erleichterungen**

	HBG	Befreiung für KapGes	
		klein	mittel
eingetragene, nicht geleistete Einlage	§ 264c Abs. 1 S. 9	X	
Ergänzung Gliederung bei mehreren Geschäftszweigen	§ 265 Abs. 4 S. 2	X	
Unterschiedsbeiträge § 240 Abs. 4, § 256 S. 1 HGB	§ 284 Abs. 2 Nr. 3	X	
Bruttoanlagenspiegel	§ 284 Abs. 3	X	
Aufgliederung Verbindlichkeiten für jeden Posten	§ 285 S. 1 Nr. 2	x	
Nicht in der Bilanz enthaltene Geschäfte	§ 285 S. 1 Nr. 3	x	
Aufgliederung Umsatzerlöse	§ 285 S. 1 Nr. 4	x	x
Angaben bei Umsatzkostenverfahren	§ 285 S. 1 Nr. 8	X	
Angaben Mitglieder GF, AR, Beirat Bezüge	§ 285 S. 1 Nr. 9a	x	
Angaben frühere Mitglieder GF, AR, Beirat Bezüge	§ 285 S. 1 Nr. 9b	x	
Organmitglieder (GF, Vorstand, AR u. ä.)	§ 285 S. 1 Nr.10	X	
Beteiligungsliste	§ 285 S. 1 Nr. 11	X	
KapGes = Komplementärin bei KapGes	§ 285 S. 1 Nr. 11a	X	
Beteiligungsliste börsennotierte Gesellschaften > 5 %	§ 285 S. 1 Nr. 11b	X	
Aufgliederung sonstige Rückstellungen	§ 285 S. 1 Nr. 12	x	
Konzernangaben	§ 285 S. 1 Nr. 14	X	
bei KapCoGes: Angabe der Komplementärin	§ 285 S. 1 Nr. 15	X	
Genussscheine u. ä., Besserungsscheine	§ 285 S. 1 Nr. 15a	X	
Abschlussprüferhonorar	§ 285 S. 1 Nr. 17	x	*
Finanzinstrumente über beizulegendem Zeitwert bilanziert	§ 285 S. 1 Nr. 18	X	
nicht zum beizulegenden Zeitwert bilanzierte derivative Finanzinstrumente	§ 285 S. 1 Nr. 19	x	
Geschäfte mit nahe stehenden Personen und Unternehmen	§ 285 S. 1 Nr. 21	x	+

<sup>16</sup> Eggert, Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) – Lexikon des Steuerrechts, LEXinform Nr. 0934002.

Gesamtbetrag FuE bei Bilanzierung selbst-gesch. immat. Vermögensgegenstände	§ 285 S. 1 Nr. 22	x	
Angaben zu Pensionsrückstellungen	§ 285 S. 1 Nr. 24	<b>X</b>	
Sondervermögen Kapitalanlagengesetzbuch u. a.	§ 285 S. 1 Nr. 26	<b>X</b>	
Risikoeinschätzung Haftungsverhältnisse	§ 285 S. 1 Nr. 27	<b>X</b>	
Ausschüttungssperre	§ 285 S. 1 Nr. 28	<b>X</b>	
Angaben zu latenten Steuern (bisher)	§ 285 S. 1 Nr. 29	x	x
latente Steuern GJ-Ende u. Änderungen	§ 285 S. 1 Nr. 30	<b>X</b>	
periodenfremde Aufwendungen und Erträge	§ 285 S. 1 Nr. 32	<b>X</b>	<b>X</b>
Vorgänge besondere Bedeutung nach GJ	§ 285 S. 1 Nr. 33	<b>X</b>	
Ergebnisverwendungsvorschlag	§ 285 S. 1 Nr. 34	<b>X</b>	

**X** = neu durch BilRUG

x = Befreiung bestand schon bisher

\* = muss auf Anforderung der WP-Kammer mitgeteilt werden

+ = Angaben nach § 285 Nr. 21 sind 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 (§ 288 Abs. 2 S. 3 HGB) – Beschränkung auf Aktiengesellschaften ist entfallen

#### 2.4.6 Offenlegung

Auch die Regelungen zur elektronischen Veröffentlichung beim Betreiber des Bundesanzeigers sind geändert (§ 325 HGB). Offenlegen ist der *festgestellte* oder gebilligte *Jahresabschluss*, der *Lagebericht* und der *Bestätigungsvermerk* bzw. über dessen Versagung sowie gegebenenfalls der *Bericht des Aufsichtsrates*.

- Die Unterlagen sind spätestens ein Jahr nach dem Abschlussstichtag des Geschäftsjahres einzureichen.
- Änderungen des Jahresabschlusses oder des Lageberichtes sind ebenfalls offenlegen, ist im Jahresabschluss nur ein Vorschlag zur Ergebnisverwendung enthalten, muss der Beschluss nachgereicht werden.

Damit verkürzt sich die Frist zur Einreichung des Jahresabschlusses, da eine Veröffentlichung in Stufen (zunächst aufgestellter Jahresabschluss ohne Bestätigungsvermerk und Feststellung mit Nachreichung des Bestätigungsvermerks) nicht mehr möglich ist. Insbesondere bei Gesellschaften in der Krise könnte das zu zeitlichen Problemen führen.<sup>17</sup>

Zur Offenlegung des Gewinnverwendungsbeschlusses ist zu berücksichtigen, dass dieser mit veröffentlicht werden muss. Das Wahlrecht für GmbHs, Angaben zur Gewinnverwendung nicht zu veröffentlichen, wenn sich daraus die Anteile natürlicher Personen feststellen lassen (§ 325 Abs. 1 S. 4 HGB a. F.), ist gestrichen.

<sup>17</sup> Schiffers, GmbHR, S. 1018, (1030).

Kleine Gesellschaften waren generell von der Offenlegung des Gewinnverwendungsbeschlusses ausgenommen (§ 326 Abs. 1 HGB alt). An dieser Situation dürfte sich durch das BilRUG nichts geändert haben, weil kleine Kapitalgesellschaften von der entsprechenden Anhangangabe befreit sind und daher auch keine Offenlegung in Betracht kommt (§ 288 Abs. 1 Nr. 1 HGB). Zwar verweist § 326 Abs. 1 HGB unverändert nur auf § 325 Abs. 1 HGB und nicht auf den neuen § 325 Abs. 1b HGB, doch regelt § 325 HGB nur, welche der aufzustellenden Unterlagen auch offenzulegen sind und begründet u. E. keine darüber hinausgehende Offenlegungspflicht.<sup>18</sup>

#### 2.4.7 Fazit

Die Regelungen des BilRUG werden Jahresabschlüsse insbesondere von Kapitalgesellschaften, aber auch von Einzelunternehmern und Gesellschaften bürgerlichen Rechts verändern. Durch die Neudefinition der Umsatzerlöse und die Änderung in der Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung werden die Jahresabschlüsse eine etwas andere Struktur erhalten. Gerade bei kleinen Kapitalgesellschaften sind insbesondere die Anhänge in der Praxis darauf zu überprüfen, ob sie den Vorschriften des HGB in der Fassung des BilRUG in Bezug auf Gliederung (in der Reihenfolge des Jahresabschlusses) und in Bezug auf Vollständigkeit der Angaben (z. B. zu Arbeitnehmern) entsprechen. Die Anhangangaben sind dabei kein Selbstzweck, sondern haben eine wichtige Informationsfunktion für Kapitalgeber und für Gläubiger.

---

<sup>18</sup> *Schiffers, GmbHHR, S. 1018, (1030).*

## 2 Allgemeine Themen

### 2.4 BilRUG in der Land- und Forstwirtschaft

#### 2.4.1 Vorbemerkungen

Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) am 23.07.2015 in Kraft getreten  
Umsetzung der Richtlinie 2013/34/EU über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundener Berichte, Ziele:

- Verwaltung für kleine Unternehmen reduzieren (think small first)
- Rechnungslegung und Offenlegung in der EU vereinheitlichen
- Anforderungen international harmonisieren

Anwendung für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2015 beginnen

- eK, OHG, KG, GmbH, AG, Gen
- Ausstrahlung auch auf Einzelunternehmen und GbR wg. Gliederung

Hier nur Auswirkungen auf den Einzelabschluss kleiner Kapital- und Personenhandelsgesellschaften

72

## 2 Allgemeine Themen

### 2.4 BilRUG in der Land- und Forstwirtschaft

#### 2.4.2 Allgemeine Neuregelungen

Anpassung der Größenklassen (ggf. rückwirkend ab GJ 2014) (Übersichten: Krudewig 2015)

Größen- klasse	Kleinst- kapital- gesellschaft	Kleine Kapital- gesellschaft	Mittelgroße Kapital- gesellschaft	Große Kapital- gesellschaft
<b>Bilanz- summe</b>	bis 350.000 Euro (unverändert)	350.000 Euro bis 6.000.000 Euro (4.840.000 Euro)	6.000.000 Euro (4.840.000 Euro) bis 20.000.000 Euro (19.250.000 Euro)	mehr als 20.000.000 Euro (19.250.000 Euro)
<b>Umsatz</b>	bis 700.000 Euro (unverändert)	700.000 Euro bis 12.000.000 Euro (9.680.000 Euro)	12.000.000 Euro (9.680.000 Euro) bis 40.000.000 Euro (38.5000.000 Euro)	mehr als 40.000.000 Euro (38.500.000 Euro)
<b>Mitarbeiter</b>	bis 10 (unverändert)	mehr als 10, nicht mehr als 50 (unverändert)	mehr als 50, nicht mehr als 250 (unverändert)	mehr als 250 (unverändert)

Kleinstkapitalgesellschaft: Anwendung erstmals auch für Kleinstgenossenschaften mit besonderen Regeln, auch für Komplementär GmbH, nicht für Beteiligungsgesellschaften ohne wirtschaftliche Tätigkeit

73



## 2 Allgemeine Themen

### 2.4 BilRUG in der Land- und Forstwirtschaft

#### Auswirkungen der Größenklassen auf den Jahresabschluss

Größenklasse	Kleinstkapitalgesellschaft	Kleine Kapitalgesellschaft	Mittelgroße Kapitalgesellschaft	Große Kapitalgesellschaft
Umfang des aufzustellenden Jahresabschlusses	<ul style="list-style-type: none"> <li>• stark verkürzte Bilanz</li> <li>• GuV</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• verkürzte Bilanz</li> <li>• GuV</li> <li>• Anhang</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• verkürzte Bilanz</li> <li>• GuV</li> <li>• Anhang</li> <li>• Lagebericht</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Bilanz</li> <li>• GuV</li> <li>• Anhang</li> <li>• Lagebericht</li> </ul>
Aufstellungsfrist (§ 264 HGB)	6 Monate	6 Monate	3 Monate	3 Monate
Prüfungspflicht (§ 316 HGB)	nein	nein	ja	ja
Feststellungsfrist nach Abschlussstichtag	11 Monate	11 Monate	8 Monate	8 Monate
Offenlegungsfrist nach Abschlussstichtag (§ 325 HGB)	12 Monate	12 Monate	12 Monate	12 Monate

74

## 2 Allgemeine Themen

### 2.4 BilRUG in der Land- und Forstwirtschaft

#### Auswirkungen der Größenklassen auf die Offenlegung

Größenklasse	Kleinstkapitalgesellschaft	Kleine Kapitalgesellschaft	Mittelgroße Kapitalgesellschaft	Große Kapitalgesellschaft
Umfang der Offenlegung	<ul style="list-style-type: none"> <li>• verkürzte Bilanz</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Bilanz</li> <li>• Anhang ohne Angaben zur GuV</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Bilanz (die für kleine Kapitalgesellschaften vorgeschriebene Form reicht aus)</li> <li>• GuV</li> <li>• Anhang</li> <li>• Lagebericht</li> <li>• Zusätzliche rechtsformspezifische Dokumente (z. B. Angaben zur Ergebnisverwendung, Bericht des Aufsichtsrats, Bestätigungsvermerk usw.)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Bilanz</li> <li>• GuV</li> <li>• Anhang</li> <li>• Lagebericht</li> <li>• Zusätzliche rechtsformspezifische Dokumente (z. B. Angaben zur Ergebnisverwendung, Bericht des Aufsichtsrats, Bestätigungsvermerk usw.)</li> </ul>
Form der Offenlegung	wahlweise: Hinterlegung oder Offenlegung	Offenlegung	Offenlegung	Offenlegung

75

## 2 Allgemeine Themen

### 2.4 BilRUG in der Land- und Forstwirtschaft

#### 2.4.3 Änderungen in der Bilanz

- Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände und Firmenwert sind über 10 Jahre abzuschreiben, wenn ND nicht verlässlich geschätzt werden kann.
- Bruttoanlagenspiegel ist jetzt zwingend im Anhang auszuweisen.
- Beteiligung wird vermutet, wenn > 20 %, nur falls auf Dauer.
- Betrag der Verbindlichkeiten weniger und auch größer ein Jahr ist zwingend auszuweisen.

76

## 2 Allgemeine Themen

### 2.4 BilRUG in der Land- und Forstwirtschaft

#### 2.4.4 Änderungen in der Gewinn- und Verlustrechnung

- Änderung der Gliederung § 275 Abs. 2 Nr. 14 ff. HGB:
  - 14 Steuern vom Einkommen und Ertrag
  - 15 Ergebnis nach Steuern
  - 16 Sonstige Steuern
  - 17 Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag
- Keine außerordentlichen Aufwendungen und Erträge mehr, jetzt sonstige betriebliche Aufwendungen und Erträge
- Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit entfällt, Zwischensummen sind aber zulässig
- Sonstige Steuern: Verbrauchssteuern (Energiesteuer, Biersteuer, Tabaksteuer, Branntweinsteuer) und Besitz- und Verkehrssteuern (Grundsteuer, Kfz-Steuer)
- Bilanzrichtlinie ermöglicht Ausweis unter sonst. betr. Aufwendungen, falls Unternehmen Steuerschuldner jedoch Abzug von den Umsatzerlösen

77

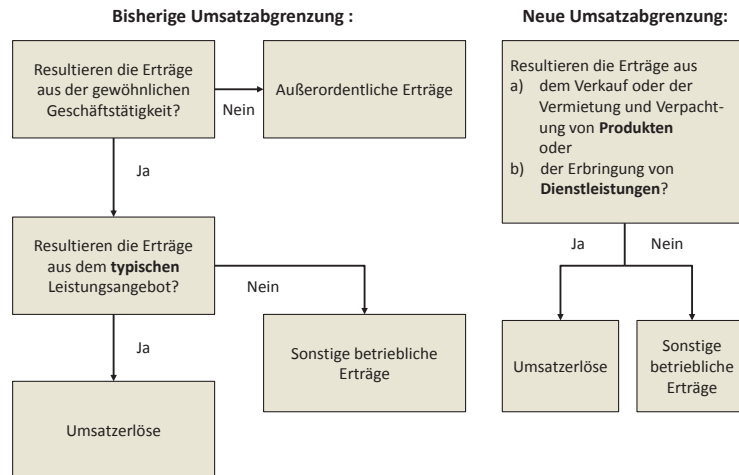
## 2 Allgemeine Themen

### 2.4 BilRUG in der Land- und Forstwirtschaft

#### 2.4.4 Änderungen in der Gewinn- und Verlustrechnung

- Neue Definition der Umsatzerlöse

(Übersicht: Oser/Orth/Wirtz 2015)



78

## 2 Allgemeine Themen

### 2.4 BilRUG in der Land- und Forstwirtschaft

#### 2.4.4 Änderungen in der Gewinn- und Verlustrechnung

- Umsatzerlöse jetzt
  - Verkauf von Produkten wie Getreide, Vieh, Biogas, Strom
  - Erlöse aus dem Verkauf nicht benötigten Umlaufvermögens
  - Erlöse aus Vermietung und Verpachtung von Grund- und Boden, Wohnungen, langfristige Vermietung von Anlagegütern
  - Erlöse aus Dienstleistungen, auch innerhalb eines Unternehmensverbundes
  - Konzernumlagen aus Dienstleistungen, z.B. für Buchführung
- Sonstige betriebliche Erträge weiterhin
  - Buchgewinne bei Veräußerung von Anlagevermögen
  - Förderungen, Zuschüsse, Erträge aus Auflösung Rückstellungen oder SoPo
  - Konzernumlagen aus Eigenschaft als Gesellschafter, z.B. Haftungsvergütung

79

## 2 Allgemeine Themen

### 2.4 BilRUG in der Land- und Forstwirtschaft

#### 2.4.4 Änderungen in der Gewinn- und Verlustrechnung

- Auswirkungen der Änderungen
  - Steigende Umsatzerlöse beeinflussen Größenklassen und Buchführungspflicht (> 600.000 Umsatz)
  - Abgrenzung von Forderungen (Umsatz)/ sonstige Vermögensgegenstände
  - Auswirkungen bei Verträgen mit umsatzbezogenen Kennzahlen, z.B. Kreditverträge oder umsatzabhängige Pachten
  - Tantiemevereinbarungen bei Ausschluss des ao Ergebnisses
  - Auswirkungen auf Kontenpläne und Darstellung der GuV, auch des BMEL-Jahresabschlusses
- Nachrichtlicher Ausweis von Vorjahresvergleichszahlen mit neuer Abgrenzung der Umsatzerlöse im Anhang

80

## 2 Allgemeine Themen

### 2.4 BilRUG in der Land- und Forstwirtschaft

#### 2.4.5 Änderungen im Anhang

- Änderungen bzw. Ergänzungen im Einzelabschluss (Auswahl)
  - Angaben zur Identifikation (bei Kleinstkapitalgesellschaften in Bilanz)
  - Haftungsverhältnisse unter Darstellung der Altersversorgungsverpflichtungen
  - Angaben in der Reihenfolge der einzelnen Posten von Bilanz und GuV
  - Anlagenspiegel zwingend im Anhang
  - Zeitraum Abschreibung Geschäfts-/Firmenwert
- Auch von kleinen KapGes sind anzugeben
  - Ertrags- oder Aufwandspositionen von außergewöhnlicher Bedeutung
  - Gesamtbetrag der sonstigen finanziellen Verpflichtungen wie Miet- oder Leasingverpflichtungen
  - Durchschnittliche Arbeitnehmerzahl
- Erweiterte größenabhängige Erleichterungen s. Tabelle im Skript

81

## 2 Allgemeine Themen

### 2.4 BilRUG in der Land- und Forstwirtschaft

#### 2.4.6 Offenlegung

- Offenlegung festgestellter Jahresabschluss, Lagebericht und Bestätigungsvermerk innerhalb eines Jahres (Verkürzung Frist !)
- Kleine Kapitalgesellschaften können weiterhin auf Offenlegung der Ergebnisverwendung verzichten, da keine Pflichtangabe im Anhang

#### 2.4.7 Fazit

- Wesentliche Änderungen beziehen sich auf GuV Gliederung, Abgrenzung Umsatzerlöse und Anhangangaben
- Erforderlich sein wird die Anpassung der Kontenpläne und Zuordnungstabellen sowie die Anpassung der Abschlussvorlagen in den Kanzleien
- dem Anhang sollte mehr Beachtung geschenkt werden, da Informationsfunktion für Gläubiger und Anteilseigner