

# **Gesetzentwurf**

## **der Bundesregierung**

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

(Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz – BilRUG)

#### **A. Problem und Ziel**

Seit knapp 30 Jahren steht den im europäischen Binnenmarkt tätigen Unternehmen schon ein teilweise harmonisierter Rechtsrahmen für die Rechnungslegung zur Verfügung. In der Zwischenzeit hat sich der grenzüberschreitende Handel im Binnenmarkt erheblich intensiviert. Die Europäische Union hat deshalb die Rechtsrahmen für die Rechnungslegung überarbeitet und dabei die bisher separaten Regelungsrahmen für die Rechnungslegung einzelner Unternehmen einerseits und im Konzern andererseits harmonisiert. Diese Harmonisierung ist auch mit dem Ziel erfolgt, die bürokratische Belastung kleiner und mittlerer Unternehmen zu verringern. Gleichzeitig strebt die Europäische Union eine Stärkung des verantwortungsvollen Unternehmertums an und hat als eine Maßnahme in den Rechtsrahmen auch neue Regelungen aufgenommen, die Unternehmen der Rohstoffindustrie und der Primärwaldforstwirtschaft stärkeren Transparenzanforderungen hinsichtlich ihrer Zahlungen an staatliche Stellen unterwerfen, um so Korruption einzudämmen.

Auf europäischer Ebene ist dazu die neue Bilanzrichtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates (ABl. L 182 vom 29.6.2013, S. 19) verabschiedet worden.

Die Richtlinie 2013/34/EU ist bis zum 20. Juli 2015 in deutsches Recht umzusetzen.

Außerdem besteht das Bedürfnis, die bereits für sehr kleine Kapitalgesellschaften mit dem Kleinstkapitalgesellschaften-Bilanzrechtsänderungsgesetz vom 20. Dezember 2012 (BGBl. I S. 2751) (MicroBilG) eingeführten Erleichterungen der Rechnungslegungsvorgaben auch auf sehr kleine Genossenschaften zu erstrecken. Da für Genossenschaften grundsätzlich die gleichen Rechnungslegungsvorgaben gelten wie für Kapitalgesellschaften, besteht mit der Umsetzung der Richtlinie 2013/34/EU Anlass, auch das Thema der Erleichterungen aufzugreifen.

#### **B. Lösung**

Die Richtlinie 2013/34/EU soll insbesondere durch Änderungen des Handelsgesetzbuchs (HGB), des Publizitätsgesetzes (PublG), des Aktiengesetzes (AktG), des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG) und der zugehörigen Einfüh-

rungsgesetze (EGHGB, EGAktG, EGGmbHG) umgesetzt werden. Von den in der Bilanzrichtlinie fortgeschriebenen Optionen zur Entlastung kleiner und mittlerer Unternehmen soll weiterhin Gebrauch gemacht werden.

Eine zusätzliche erhebliche Entlastung kleinerer Unternehmen wird insbesondere dadurch eintreten, dass die Schwellenwerte für die Einstufung als mittelgroße Unternehmen in Ausübung der in der Bilanzrichtlinie enthaltenen Optionen um ca. 20 Prozent angehoben werden sollen. Darüber hinaus soll das Gesetz genutzt werden, Erleichterungen der Rechnungslegungsvorgaben für Kleinstgenossenschaften einzuführen, um diese von bürokratischen Anforderungen zu entlasten.

Schließlich soll das Gesetz dazu genutzt werden, Redaktionsversehen aus früheren bilanzrechtlichen Änderungen zu beheben und Klarstellungen vorzunehmen. Im Rahmen dieser Änderungen soll auch die Konzernabschluss-Befreiungsverordnung aufgehoben und ihr wesentlicher Inhalt ins HGB übernommen werden.

## **C. Alternativen**

Keine.

## **D. Haushaltsausgaben ohne Erfüllungsaufwand**

Für den Bund entstehen im Bundesamt für Justiz einmalige Haushaltsausgaben in Höhe von ca. 70 000 Euro, die unter dem eingerichteten Budget für die Weiterentwicklung der Verfahrenssoftware zur Verfügung stehen. Im Übrigen werden für den Bund keine Haushaltsausgaben verursacht.

Für die Länder und die Kommunen werden keine Haushaltsausgaben verursacht.

## **E. Erfüllungsaufwand**

### **E.1 Erfüllungsaufwand für Bürgerinnen und Bürger**

Erfüllungsaufwand für Bürgerinnen und Bürger entsteht nicht, da sich die Regelungen ausschließlich an Unternehmen bzw. an Verwaltungsbehörden richten.

### **E.2 Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft**

Es werden vier Informationspflichten für die Wirtschaft geändert und eine neue Informationspflicht eingeführt. Die vier Änderungen von Informationspflichten bewirken im Saldo einmaligen Umstellungsaufwand von 15 Mio. Euro und eine Reduzierung des jährlichen Erfüllungsaufwands in Form von Bürokratiekosten in Höhe von 116 Mio. Euro. Die neue Informationspflicht führt zu einem einmaligen Umstellungsaufwand von 111 Mio. Euro und zu einem zusätzlichen jährlichen Erfüllungsaufwand in Form von Bürokratiekosten von 29 Mio. Euro. Der einmalige Umstellungsaufwand für die Wirtschaft beträgt damit insgesamt 126 Mio. Euro und der jährliche Erfüllungsaufwand bzw. die Bürokratiekosten für die Wirtschaft sinken insgesamt pro Jahr um 87 Mio. Euro.

## Davon Bürokratiekosten aus Informationspflichten

Die Veränderung der Bürokratiekosten aus Informationspflichten entspricht der oben dargelegten Entlastung beim Erfüllungsaufwand mit einem Saldo von ca. 87 Mio. Euro.

### **E.3 Erfüllungsaufwand der Verwaltung**

Für den Bund entstehen zwei neue Vorgaben. Diese führen zu einem einmaligen Umstellungsaufwand von 70 000 Euro, der jährliche Erfüllungsaufwand ist nur marginal.

Für die Länder und die Kommunen entsteht kein Erfüllungsaufwand.

### **F. Weitere Kosten**

Kosten für die sozialen Sicherungssysteme sowie Auswirkungen auf das Preisniveau, insbesondere auf das Verbraucherpreisniveau, ergeben sich nicht.

## Gesetzentwurf der Bundesregierung

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

#### (Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz – BilRUG)

Vom ...

Der Bundestag hat das folgende Gesetz beschlossen:

### Artikel 1

#### Änderung des Handelsgesetzbuchs

Das Handelsgesetzbuch in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 4100-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, das zuletzt durch ... geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. In § 8b Absatz 2 Nummer 4 werden nach der Angabe „§§ 325 und 339“ die Wörter „sowie Unterlagen nach § 341w“ eingefügt.
2. In § 241a Satz 1 wird vor der Angabe „500 000 Euro“ und vor der Angabe „50 000 Euro“ jeweils das Wort „jeweils“ eingefügt.
3. § 253 wird wie folgt geändert:
  - a) In Absatz 1 Satz 6 werden die Wörter „In diesem Fall“ durch die Wörter „Macht eine Kleinstkapitalgesellschaft von mindestens einer der in Satz 5 genannten Erleichterungen Gebrauch,“ ersetzt.
  - 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.“
  - 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.
4. § 255 Absatz 1 Satz 3 wird wie folgt gefasst:

„Anschaffungspreisminderungen, die dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können, sind abzusetzen.“

5. § 264 wird wie folgt geändert:

a) Die Überschrift wird wie folgt gefasst:

„§ 264

Pflicht zur Aufstellung; Befreiung“.

b) Absatz 1 Satz 5 wird wie folgt geändert:

aa) In Nummer 1 werden die Wörter „den §§ 251 und 268 Absatz 7“ durch die Angabe „§ 268 Absatz 7“ ersetzt.

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.

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.“

d) Die Absätze 3 und 4 werden 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 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates (ABl. L 182 vom 29.6.2013, S. 19),
  - b) Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Mai 2006 über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG

und 83/349/EWG des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 84/253/EWG des Rates (ABl. L 157 vom 19.6.2006, S. 87), die durch die Richtlinie 2013/34/EU (ABl. L 182 vom 29.6.2013, S. 19) geändert worden ist;

4. die Befreiung des Tochterunternehmens ist im Anhang des Konzernabschlusses des Mutterunternehmens angegeben und
5. für das Tochterunternehmen sind nach § 325 Absatz 1 bis 1b offengelegt worden:
  - a) der Beschluss nach Nummer 1,
  - b) die Erklärung nach Nummer 2,
  - c) der Konzernabschluss,
  - d) der Konzernlagebericht und
  - e) der Bestätigungsvermerk des Mutterunternehmens nach Nummer 3.

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.

(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.“

6. § 264b wird wie folgt gefasst:

#### „§ 264b

Befreiung der offenen Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften im Sinne des § 264a von der Anwendung der Vorschriften dieses Abschnitts

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:

1. die betreffende Gesellschaft ist einbezogen in den Konzernabschluss und in den Konzernlagebericht
  - a) eines persönlich haftenden Gesellschafters der betreffenden Gesellschaft oder
  - b) eines Mutterunternehmens mit Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem anderen Vertragsstaat des Abkommens über den Europä-

ischen Wirtschaftsraum, wenn in diesen Konzernabschluss eine größere Gesamtheit von Unternehmen einbezogen ist;

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.“
7. In § 264d wird die Angabe „§ 2 Abs. 1 Satz 1“ durch die Angabe „§ 2 Absatz 1“ ersetzt.
8. In § 265 Absatz 5 Satz 2 werden nach den Wörtern „Neue Posten“ die Wörter „und Zwischensummen“ eingefügt.
9. In § 266 Absatz 1 Satz 2 werden die Wörter „große und mittelgroße Kapitalgesellschaften (§ 267 Abs. 3, 2)“ durch die Wörter „mittelgroße und große Kapitalgesellschaften (§ 267 Absatz 2 und 3)“ ersetzt.
10. § 267 wird wie folgt geändert:
  - a) Absatz 1 wird wie folgt geändert:
    - aa) Nummer 1 wird wie folgt gefasst:

„1. 6 000 000 Euro Bilanzsumme.“
    - bb) In Nummer 2 wird die Angabe „9 680 000 Euro“ durch die Angabe „12 000 000 Euro“ ersetzt.
  - b) Absatz 2 wird wie folgt geändert:
    - aa) Nummer 1 wird wie folgt gefasst:

„1. 20 000 000 Euro Bilanzsumme.“
    - bb) In Nummer 2 wird die Angabe „38 500 000 Euro“ durch die Angabe „40 000 000 Euro“ ersetzt.
  - c) Dem Absatz 4 wird folgender Satz angefügt:

„Satz 2 findet im Falle des Formwechsels keine Anwendung, sofern der formwechselnde Rechtsträger eine Kapitalgesellschaft oder eine Personenhandels-gesellschaft im Sinne des § 264a Absatz 1 ist.“
  - d) Nach Absatz 4 wird folgender Absatz 4a eingefügt:

„(4a) 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.“
11. § 267a wird wie folgt geändert:
  - a) Absatz 1 Satz 2 wird aufgehoben.
  - b) Folgender Absatz 3 wird angefügt:

„(3) Keine Kleinstkapitalgesellschaften sind:

1. Investmentgesellschaften im Sinne des § 1 Absatz 11 des Kapitalanlagegesetzbuchs,
2. Unternehmensbeteiligungsgesellschaften im Sinne des § 1a Absatz 1 des Gesetzes über Unternehmensbeteiligungsgesellschaften oder
3. 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.“

12. § 268 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 1 wird wie folgt geändert:

aa) In Satz 2 werden die Wörter „oder im Anhang“ gestrichen.

bb) Folgender Satz wird angefügt:

„Die Angabe kann auch im Anhang gemacht werden.“

b) Absatz 2 wird aufgehoben.

c) In 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.

d) Absatz 7 wird wie folgt gefasst:

„(7) Für die in § 251 bezeichneten Haftungsverhältnisse sind

1. die Angaben zu nicht auf der Passivseite auszuweisenden Verbindlichkeiten oder Haftungsverhältnissen im Anhang zu machen,
2. dabei die Haftungsverhältnisse jeweils gesondert unter Angabe der gewährten Pfandrechte und sonstigen Sicherheiten anzugeben und
3. dabei Verpflichtungen betreffend die Altersversorgung und Verpflichtungen gegenüber verbundenen oder assoziierten Unternehmen jeweils gesondert zu vermerken.“

13. § 271 wird wie folgt geändert:

a) 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.“

b) In Absatz 2 werden die Wörter „§ 291 oder nach einer nach § 292 erlassenen Rechtsverordnung“ durch die Wörter „den §§ 291 oder 292“ ersetzt.

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.“

15. § 274a wird wie folgt geändert:

- a) Nummer 1 wird aufgehoben.
- b) Die Nummern 2 bis 5 werden die Nummern 1 bis 4.

16. § 275 wird wie folgt geändert:

- 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.“

17. § 276 wird wie folgt geändert:

- a) Satz 2 wird aufgehoben.
- b) In dem bisherigen Satz 3 wird die Angabe „oder 2“ gestrichen.

18. § 277 wird wie folgt geändert:

- a) 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.“

- 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.

- c) Absatz 4 wird aufgehoben.

19. § 278 wird aufgehoben.

20. § 284 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 1 wird wie folgt gefasst:

„(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.“

b) Absatz 2 wird wie folgt geändert:

aa) Nummer 2 wird aufgehoben.

bb) Die Nummern 3 bis 5 werden die Nummern 2 bis 4.

c) Folgender Absatz 3 wird 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.“

21. § 285 wird wie folgt geändert:

a) Die Nummern 3 bis 4 werden durch die folgenden Nummern 3 bis 4 ersetzt:

„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;

3a. der Gesamtbetrag der sonstigen finanziellen Verpflichtungen, die nicht in der Bilanz enthalten sind und die 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 Verpflichtungen gegenüber verbundenen oder assoziierten Unternehmen gesondert anzugeben;

4. die Aufgliederung der Umsatzerlöse nach Tätigkeitsbereichen sowie nach geografisch bestimmten Märkten, soweit sich unter Berücksichtigung der Organisation des Verkaufs, der Vermietung oder Verpachtung von Produkten und der Erbringung von Dienstleistungen der Kapitalgesellschaft die Tätig-

keitsbereiche und geografisch bestimmten Märkte untereinander erheblich unterscheiden;“.

- b) Nummer 6 wird aufgehoben.
- c) In Nummer 9 Buchstabe c werden nach dem Wort „zurückgezahlten“ die Wörter „oder erlassenen“ eingefügt.
- 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;“.
- e) 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;“.
- f) Nummer 13 wird wie folgt gefasst:
  - „13. jeweils eine Erläuterung des Zeitraums, über den ein entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert abgeschrieben wird;“.
- g) 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;“.
- h) Nach Nummer 15 wird folgende Nummer 15a eingefügt:
  - „15a. das Bestehen von Genussscheinen, Genussrechten, Wandelschuldverschreibungen, Optionsscheinen, Optionen, Besserungsscheinen oder vergleichbaren Wertpapieren oder Rechten, unter Angabe der Anzahl und der Rechte, die sie verbriefen;“.
- i) In Nummer 18 wird die Angabe „§ 253 Abs. 3 Satz 4“ durch die Wörter „§ 253 Absatz 3 Satz 6“ ersetzt.
- j) In Nummer 26 wird die Angabe „§ 253 Abs. 3 Satz 4“ durch die Wörter „§ 253 Absatz 3 Satz 6“ ersetzt.
- k) In Nummer 27 werden die Wörter „nach § 251 unter der Bilanz oder“ gestrichen.
- l) In Nummer 29 wird der Punkt am Ende durch ein Semikolon ersetzt.
- m) Die folgenden Nummern 30 bis 34 werden 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;
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;
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;
33. 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;
34. der Vorschlag für die Verwendung des Ergebnisses oder der Beschluss über seine Verwendung.“

22. § 286 wird wie folgt geändert:

- a) In Absatz 2 werden die Wörter „oder einem Unternehmen, von dem die Kapitalgesellschaft mindestens den fünften Teil der Anteile besitzt,“ gestrichen und werden vor dem Punkt am Ende ein Semikolon und die Wörter „die Anwendung der Ausnahmeregelung ist im Anhang anzugeben“ eingefügt.
- b) Absatz 3 wird wie folgt geändert:
  - aa) In Satz 1 wird die Angabe „11a“ durch die Angabe „11b“ ersetzt.
  - bb) In Satz 2 werden die Wörter „weniger als die Hälfte der Anteile besitzt“ durch die Wörter „keinen beherrschenden Einfluss auf das betreffende Unternehmen ausüben kann“ ersetzt.

23. § 288 wird wie folgt gefasst:

### „ § 288

#### Größenabhängige Erleichterungen

(1) Kleine Kapitalgesellschaften (§ 267 Absatz 1) brauchen nicht:

1. 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;
2. eine Trennung nach Gruppen bei der Angabe nach § 285 Nummer 7 vorzunehmen;
3. bei der Angabe nach § 285 Nummer 14a den Ort anzugeben, wo der vom Mutterunternehmen aufgestellte Konzernabschluss erhältlich ist.

(2) Mittlere Kapitalgesellschaften (§ 267 Absatz 2) brauchen die Angabe nach § 285 Nummer 4 und 29 nicht zu machen. Wenn sie die Angaben nach § 285

Nummer 17 nicht machen, sind sie verpflichtet, diese der Wirtschaftsprüferkammer auf deren schriftliche Anforderung zu übermitteln. Sie 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.“

24. § 289 wird wie folgt geändert:

a) Die Überschrift wird wie folgt gefasst:

„§ 289

Inhalt des Lageberichts“.

b) Absatz 2 wird wie folgt geändert:

aa) Die Wörter „Der Lagebericht soll auch eingehen auf:“ werden ersetzt durch die Wörter „Im Lagebericht ist auch einzugehen auf:“.

bb) Nummer 1 wird aufgehoben.

cc) Die Nummern 2 bis 5 werden die Nummern 1 bis 4.

dd) Folgender Satz wird angefügt:

„Sind im Anhang Angaben nach § 160 Absatz 1 Nummer 2 des Aktiengesetzes zu machen, ist im Lagebericht darauf zu verweisen.“

25. § 290 Absatz 3 wird wie folgt geändert:

a) In Satz 1 wird nach den Wörtern „auch die einem“ das Wort „anderen“ eingefügt.

b) In Satz 2 werden die Wörter „es oder ein“ durch die Wörter „es selbst oder eines seiner“ ersetzt.

c) In Satz 3 Nummer 1 wird nach den Wörtern „oder von“ das Wort „dessen“ eingefügt.

26. § 291 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 2 Satz 1 wird wie folgt geändert:

aa) Nummer 2 wird durch die folgenden Nummern 2 und 3 ersetzt:

„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,“.

bb) Die bisherige Nummer 3 wird Nummer 4.

- b) In Absatz 3 Nummer 1 wird die Angabe „§ 2 Abs. 1 Satz 1“ durch die Angabe „§ 2 Absatz 1“ ersetzt.

27. § 292 wird wie folgt geändert:

- a) Die Überschrift wird wie folgt gefasst:

„§ 292

Befreiende Wirkung von Konzernabschlüssen aus Drittstaaten“.

- b) Absatz 1 wird durch die folgenden Absätze 1 und 2 ersetzt:

„(1) Ein Mutterunternehmen, das zugleich Tochterunternehmen eines Mutterunternehmens mit Sitz in einem Staat, der nicht Mitglied der Europäischen Union und auch nicht Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum ist, braucht einen Konzernabschluss und einen Konzernlagebericht nicht aufzustellen, wenn dieses andere Mutterunternehmen einen dem § 291 Absatz 2 Nummer 1 entsprechenden Konzernabschluss (befreiender Konzernabschluss) und Konzernlagebericht (befreiender Konzernlagebericht) aufstellt sowie außerdem alle folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

1. der befreiende Konzernabschluss wird wie folgt aufgestellt:
  - a) nach Maßgabe des Rechts eines Mitgliedstaats der Europäischen Union oder eines anderen Vertragsstaats des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum im Einklang mit der Richtlinie 2013/34/EU,
  - b) im Einklang mit den in § 315a Absatz 1 bezeichneten internationalen Rechnungslegungsstandards,
  - c) derart, dass er einem nach den in Buchstabe a bezeichneten Vorgaben erstellten Konzernabschluss gleichwertig ist, oder
  - d) derart, dass er internationalen Rechnungslegungsstandards entspricht, die gemäß der Verordnung (EG) Nr. 1569/2007 der Kommission vom 21. Dezember 2007 über die Einrichtung eines Mechanismus zur Festlegung der Gleichwertigkeit der von Drittstaatemittenten angewandten Rechnungslegungsgrundsätze gemäß den Richtlinien 2003/71/EG und 2004/19/EG des Europäischen Parlaments und des Rates (ABl. L 340 vom 22.12.2007, S. 66), die durch die Delegierte Verordnung (EU) Nr. 310/2012 (ABl. L 103 vom 13.4.2012, S. 11) geändert worden ist, in ihrer jeweils geltenden Fassung festgelegt wurden;
2. der befreiende Konzernlagebericht wird nach Maßgabe der in Nummer 1 Buchstabe a genannten Vorgaben aufgestellt oder ist einem nach diesen Vorgaben erstellten Konzernlagebericht gleichwertig;
3. der befreiende Konzernabschluss und der befreiende Konzernlagebericht sind von einem oder mehreren Abschlussprüfern oder einer oder mehreren Prüfungsgesellschaften geprüft worden, die aufgrund der einzelstaatlichen Rechtsvorschriften, denen das Unternehmen unterliegt, das diesen Abschluss aufgestellt hat, zur Prüfung von Jahresabschlüssen zugelassen sind;
4. der befreiende Konzernabschluss, der befreiende Konzernlagebericht und der Bestätigungsvermerk sind nach den für den entfallenden Konzernab-

schluss und Konzernlagebericht maßgeblichen Vorschriften in deutscher Sprache offengelegt worden.

(2) Die befreiende Wirkung tritt nur ein, wenn im Anhang des Jahresabschlusses des zu befreienden Unternehmens die in § 291 Absatz 2 Satz 1 Nummer 4 genannten Angaben gemacht werden und zusätzlich angegeben wird, nach welchen der in Absatz 1 Nummer 1 genannten Vorgaben sowie gegebenenfalls nach dem Recht welchen Staates der befreiende Konzernabschluss und der befreiende Konzernlagebericht aufgestellt worden sind. Im Übrigen ist § 291 Absatz 2 Satz 2 und Absatz 3 entsprechend anzuwenden.“

c) Der bisherige Absatz 2 wird Absatz 3 und wie folgt geändert:

aa) In Satz 2 wird die Angabe „§ 2 Abs. 1 Satz 1“ durch die Angabe „§ 2 Absatz 1“ ersetzt.

bb) In Satz 3 wird die Angabe „§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3“ durch die Wörter „§ 2 Absatz 1 Nummer 3“ ersetzt.

cc) Folgender Satz wird angefügt:

„Im Falle des Satzes 2 ist mit dem Bestätigungsvermerk nach Absatz 1 Nummer 4 auch eine Bescheinigung der Wirtschaftsprüferkammer gemäß § 134 Absatz 2a der Wirtschaftsprüferordnung über die Eintragung des Abschlussprüfers oder eine Bestätigung der Wirtschaftsprüferkammer gemäß § 134 Absatz 4 Satz 8 der Wirtschaftsprüferordnung über die Befreiung von der Eintragungsverpflichtung offenzulegen.“

d) Die bisherigen Absätze 3 und Absatz 4 werden aufgehoben.

28. § 293 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 1 Satz 1 wird wie folgt geändert:

aa) Nummer 1 wird wie folgt geändert:

aaa) In Buchstabe a werden die Wörter „nach Abzug von in den Bilanzen auf der Aktivseite ausgewiesenen Fehlbeträgen“ gestrichen und wird die Angabe „23 100 000 Euro“ durch die Angabe „24 000 000 Euro“ ersetzt.

bbb) In Buchstabe b wird die Angabe „46 200 000 Euro“ durch die Angabe „48 000 000 Euro“ ersetzt.

bb) Nummer 2 wird wie folgt geändert:

aaa) Buchstabe a wird wie folgt gefasst:

„a) Die Bilanzsumme übersteigt nicht 20 000 000 Euro.“

bbb) In Buchstabe b wird die Angabe „38 500 000 Euro“ durch die Angabe „40 000 000 Euro“ ersetzt.

b) Absatz 2 wird wie folgt gefasst:

„(2) Auf die Ermittlung der Bilanzsumme ist § 267 Absatz 4a entsprechend anzuwenden.“

- c) In Absatz 4 Satz 2 wird nach der Angabe „§ 267 Abs. 4 Satz 2“ die Angabe „und 3“ eingefügt.
- d) In Absatz 5 werden nach der Angabe „§ 264d ist“ die Wörter „oder es den Vorschriften des Ersten oder Zweiten Unterabschnitts des Vierten Abschnitts unterworfen ist“ eingefügt.
29. In § 294 Absatz 1 werden nach dem Wort „Sitz“ die Wörter „und die Rechtsform“ eingefügt.
30. In § 296 Absatz 1 Nummer 2 wird nach den Wörtern „hohe Kosten oder“ das Wort „unangemessene“ eingefügt.
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.“
32. § 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.
- b) Absatz 2 wird aufgehoben.
- c) Absatz 3 wird Absatz 2.
33. § 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.“
- b) In Absatz 3 Satz 2 wird das Wort „Anhang“ durch das Wort „Konzernanhang“ ersetzt.
34. In § 307 Absatz 1 und 2 werden die Wörter „unter entsprechender Bezeichnung“ jeweils durch die Wörter „unter dem Posten „nicht beherrschende Anteile““ ersetzt.
35. § 309 Absatz 2 wird wie folgt gefasst:
- „(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.“
36. Die Überschrift von § 310 wird wie folgt gefasst:
- „ § 310  
Anteilmäßige Konsolidierung“.
37. § 312 wird wie folgt geändert:



- a) Dem Absatz 3 wird folgender Satz angefügt:

„§ 301 Absatz 2 Satz 3 und 4 gilt entsprechend.“

- b) Absatz 5 Satz 3 und 4 wird durch folgenden Satz ersetzt:

„Die §§ 304 und 306 sind entsprechend anzuwenden, soweit die für die Beurteilung maßgeblichen Sachverhalte bekannt oder zugänglich sind.“

38. § 313 wird wie folgt geändert:

- a) Absatz 1 wird wie folgt geändert:

- 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.“

- bb) Der neue Satz 3 wird wie folgt geändert:

aaa) Nummer 2 wird aufgehoben.

bbb) Nummer 3 wird Nummer 2.

- 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;
7. 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;
8. 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 die-

sem anderen Mutterunternehmen aufgestellten Konzernabschlusses der Ort, wo dieser erhältlich ist.“

c) Dem 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 Bilds 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.“

d) Folgender Absatz 4 wird angefügt:

„(4) § 284 Absatz 2 Nummer 4 und Absatz 3 ist entsprechend anzuwenden.“

39. § 314 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 1 wird wie folgt geändert:

aa) Die Nummern 2 bis 4 werden wie folgt gefasst:

- „2. 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;
- 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;
3. die Aufgliederung der Umsatzerlöse des Konzerns nach Tätigkeitsbereichen sowie nach geografisch 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 geografisch bestimmten Märkte untereinander erheblich unterscheiden;
4. 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;“.

bb) Nummer 6 Buchstabe c wird wie folgt gefasst:

„c) die vom Mutterunternehmen und den Tochterunternehmen gewährten Vorschüsse und Kredite unter Angabe der gegebenenfalls im Geschäfts-

jahr zurückgezahlt oder erlassenen Beträge sowie die zugunsten dieser Personengruppen eingegangenen Haftungsverhältnisse;“.

cc) Nach Nummer 7 werden die folgenden Nummern 7a und 7b eingefügt:

„7a. die Zahl der Aktien jeder Gattung der während des Geschäftsjahrs im Rahmen des genehmigten Kapitals gezeichneten Aktien des Mutterunternehmens, wobei zu Nennbetragsaktien der Nennbetrag und zu Stückaktien der rechnerische Wert für jede von ihnen anzugeben ist;

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;“.

dd) In Nummer 10 wird die Angabe „§ 253 Abs. 3 Satz 4“ durch die Wörter „§ 253 Absatz 3 Satz 6“ ersetzt.

ee) 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 nahe stehenden Unternehmen, wenn diese Geschäfte bei der Konsolidierung weggelassen werden“ ersetzt.

ff) In Nummer 18 wird die Angabe „§ 253 Abs. 3 Satz 4“ durch die Wörter „§ 253 Absatz 3 Satz 6“ ersetzt.

gg) In Nummer 19 werden die Wörter „nach § 251 unter der Bilanz oder“ gestrichen und wird das Wort „Anhang“ durch das Wort „Konzernanhang“ ersetzt.

hh) Nummer 20 wird wie folgt gefasst:

„20. jeweils eine Erläuterung des Zeitraums, über den ein entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert abgeschrieben wird;“.

ii) In Nummer 21 wird der Punkt am Ende durch ein Semikolon ersetzt:

jj) Die folgenden Nummern 22 bis 26 werden 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;

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;

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;

26. der Vorschlag für die Verwendung des Ergebnisses des Mutterunternehmens oder gegebenenfalls der Beschluss über die Verwendung des Ergebnisses des Mutterunternehmens.“

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.“

40. § 315 wird wie folgt geändert:

a) Die Überschrift wird wie folgt gefasst:

### „ § 315

Inhalt des Konzernlageberichts“.

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 des Konzerns wesentliche Zweigniederlassungen der insgesamt in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen;“.

c) In Absatz 3 wird die Angabe „§ 298 Abs. 3“ durch die Angabe „§ 298 Absatz 2“ ersetzt.

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.“

41. § 315a wird wie folgt geändert:

a) In 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.

b) In Absatz 2 wird die Angabe „§ 2 Abs. 1 Satz 1“ durch die Angabe „§ 2 Absatz 1“ ersetzt.

42. § 317 Absatz 2 wird wie folgt geändert:

- a) In Satz 1 werden die Wörter „eine zutreffende Vorstellung“ jeweils durch die Wörter „ein zutreffendes Bild“ ersetzt.
- 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.“

43. § 322 wird wie folgt geändert:

- a) Dem Absatz 1 wird folgender Satz angefügt:

„In einem einleitenden Abschnitt haben zumindest die Beschreibung des Gegenstands der Prüfung und die Angabe zu den angewandten Rechnungslegungsgrundsätzen zu erfolgen.“

- 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.
- 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.“

44. § 324 Absatz 1 Satz 2 wird wie folgt geändert:

- a) In Nummer 1 wird die Angabe „§ 2 Abs. 1 Satz 1“ durch die Angabe „§ 2 Absatz 1“ ersetzt.
- b) In Nummer 2 wird die Angabe „§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3“ durch die Wörter „§ 2 Absatz 1 Nummer 3“ ersetzt.

45. § 325 wird wie folgt geändert:

- 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
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 spätestens 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.“

- 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.
- c) In Absatz 3 werden die Wörter „Die Absätze 1, 2“ durch die Wörter „Die Absätze 1 bis 2“ ersetzt.
- d) In Absatz 6 wird die Angabe „§ 340I Abs. 2 Satz 4“ durch die Wörter „§ 340I Absatz 2 Satz 6“ ersetzt.

46. § 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.

47. In § 327a wird die Angabe „§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3“ durch die Wörter „§ 2 Absatz 1 Nummer 3“ ersetzt.

48. § 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) Das Datum der Feststellung oder der Billigung der in Absatz 1 Satz 1 bezeichneten Abschlüsse ist 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 nicht gleichzeitig mit allen anderen nach § 325 offenzulegenden Unterlagen erfolgt.“

49. In § 329 Absatz 3 wird die Angabe „§ 340I Abs. 2 Satz 4“ durch die Wörter „§ 340I Absatz 2 Satz 6“ ersetzt.

50. In § 331 Nummer 3 werden die Wörter „einer nach den § 292 erlassenen Rechtsverordnung“ durch die Wörter „nach § 292“ ersetzt.

51. § 334 Absatz 1 wird wie folgt geändert:

- a) Nummer 1 wird wie folgt geändert:

- aa) In Buchstabe a wird die Angabe „§ 264 Abs. 2“ durch die Wörter „§ 264 Absatz 1a oder Absatz 2“ ersetzt.
  - 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.
  - cc) In Buchstabe c wird die Angabe „268 Abs. 2, 3, 4, 5, 6 oder 7“ durch die Wörter „268 Absatz 3, 4, 5, 6 oder Absatz 7“ ersetzt.
- b) Nummer 2 wird wie folgt geändert:
- aa) In Buchstabe b wird die Angabe „§ 297 Abs. 2 oder 3“ durch die Wörter „§ 297 Absatz 1a, 2 oder 3“ ersetzt.
  - bb) In Buchstabe f wird das Wort „Anhang“ durch das Wort „Konzernanhang“ ersetzt.
- c) In Nummer 3 wird die Angabe „Abs. 1, 4 oder Abs. 5“ gestrichen.
- d) In Nummer 4 wird die Angabe „§ 315 Abs. 1 oder 4“ durch die Wörter „§ 315 Absatz 1, 2, 4 oder Absatz 5“ ersetzt.
52. Dem § 335b wird folgender Satz angefügt:
- „§ 335a ist entsprechend anzuwenden.“
53. § 336 Absatz 2 wird wie folgt geändert:
- a) In Satz 1 wird die Angabe „Abs. 2“ durch die Angabe „Absatz 1a, 2“ und werden nach der Angabe „§ 277 Abs. 3 Satz 1“ das Komma und die Angabe „§ 285 Nr. 6 und 17“ durch die Wörter „und § 285 Nummer 17“ ersetzt.
  - 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.“
54. 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.“
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.“

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.“

57. § 340 wird wie folgt geändert:

- a) Absatz 4 Satz 3 wird aufgehoben.
- b) Absatz 5 Satz 2 wird aufgehoben.

58. § 340a wird wie folgt geändert:

- 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.
- b) Absatz 2 wird wie folgt geändert:
  - aa) In Satz 1 wird die Angabe „§ 284 Abs. 2 Nr. 4“ durch die Wörter „§ 284 Absatz 2 Nummer 3“ ersetzt.
  - 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.

59. In § 340e Absatz 1 Satz 3 wird die Angabe „§ 253 Abs. 3 Satz 4“ durch die Wörter „§ 253 Absatz 3 Satz 6“ ersetzt.

60. § 340i Absatz 2 wird wie folgt geändert:

- a) In Satz 2 wird die Angabe „298 Abs. 1 und 2“ durch die Angabe „298 Absatz 1“ ersetzt.
- b) In Satz 4 werden nach der Angabe „(BGBl. I S. 3658)“ das Komma und die Wörter „die zuletzt durch Artikel 8 Abs. 11 Nr. 1 des Gesetzes vom 4. Dezember 2004 (BGBl. I S. 3658) geändert worden ist“ durch die Wörter „in der jeweils geltenden Fassung“ ersetzt.

61. § 340l wird wie folgt geändert:

- a) In Absatz 1 Satz 3 werden nach den Wörtern „Die Offenlegung“ die Wörter „nach Satz 2“ eingefügt.
- b) Absatz 2 wird wie folgt geändert:
  - aa) In Satz 2 wird die Angabe „§ 2 Abs. 1 Satz 1“ durch die Angabe „§ 2 Absatz 1“ ersetzt.
  - bb) In Satz 3 wird die Angabe „§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3“ durch die Wörter „§ 2 Absatz 1 Nummer 3“ ersetzt.



- cc) In Satz 6 Nummer 2 wird das Wort „einer“ durch die Wörter „in einer“ ersetzt.
- c) Absatz 4 wird wie folgt geändert:
- aa) Die Wörter „Soweit Absatz 1 Satz 1 auf § 325 Abs. 2a Satz 3 und 5 verweist, gelten die folgenden Maßgaben und ergänzenden Bestimmungen:“ werden durch die Wörter „Macht ein Kreditinstitut von dem Wahlrecht nach § 325 Absatz 2a Satz 1 Gebrauch, sind § 325 Absatz 2a Satz 3 und 5 mit folgenden Maßgaben anzuwenden:“ ersetzt.
- bb) Nummer 2 wird wie folgt gefasst:
- „2. § 285 Nummer 8 Buchstabe b findet keine Anwendung; der Personalaufwand des Geschäftsjahres ist jedoch im Anhang zum Einzelabschluss nach § 325 Absatz 2a gemäß der Gliederung nach Formblatt 3 im Posten Allgemeine Verwaltungsaufwendungen Unterposten Buchstabe a Personalaufwand der Kreditinstituts-Rechnungslegungsverordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 11. Dezember 1998 (BGBl. I S. 3658) in der jeweils geltenden Fassung anzugeben, sofern diese Angaben nicht gesondert in der Gewinn- und Verlustrechnung erscheinen.“
- cc) In Nummer 3 werden nach der Angabe „(BGBl. I S. 3658)“ das Komma und die Wörter „die zuletzt durch Artikel 8 Abs. 11 Nr. 1 des Gesetzes vom 4. Dezember 2004 (BGBl. I S. 3166) geändert worden ist“ durch die Wörter „in der jeweils geltenden Fassung“ ersetzt.
62. § 340n Absatz 1 wird wie folgt geändert:
- a) Nummer 1 wird wie folgt geändert:
- aa) In Buchstabe a wird die Angabe „des § 264 Abs. 2,“ durch die Wörter „des § 264 Absatz 1a oder Absatz 2,“ ersetzt.
- 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.
- cc) In Buchstabe c werden die Wörter „oder Abs. 4“ gestrichen.
- dd) Buchstabe d wird wie folgt gefasst:
- „d) des § 284 Absatz 1, 2 Nummer 1, 2 oder Nummer 4, Absatz 3 oder des § 285 Nummer 3, 3a, 7, 9 Buchstabe a oder Buchstabe b, Nummer 10 bis 11b, 13 bis 15a, 16 bis 26, 28 bis 33 oder Nummer 34 über die im Anhang zu machenden Angaben,“.
- b) Nummer 2 wird wie folgt geändert:
- aa) In Buchstabe b wird die Angabe „§ 297 Abs. 2 oder 3“ durch die Wörter „§ 297 Absatz 1a, 2 oder 3“ ersetzt.
- bb) In Buchstabe f wird das Wort „Anhang“ durch das Wort „Konzernanhang“ ersetzt.
- c) In Nummer 3 wird die Angabe „Abs. 1, 4 oder Abs. 5“ gestrichen.
- d) In Nummer 4 wird die Angabe „§ 315 Abs. 1 oder 4“ durch die Wörter „§ 315 Absatz 1, 2, 4 oder Absatz 5“ ersetzt.

63. § 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.“

64. § 341a wird wie folgt geändert:

a) In Absatz 2 Satz 2 werden die Wörter „268 Abs. 2 und 7, §§ 275, 285 Nr. 4 und 8 Buchstabe b“ durch die Wörter „268 Absatz 7, §§ 275, 284 Absatz 3, § 285 Nummer 4 und 8 Buchstabe b“ ersetzt.

b) In Absatz 4 werden das Semikolon und die Wörter „§ 160 des Aktiengesetzes ist entsprechend anzuwenden soweit er sich auf Genussrechte bezieht“ gestrichen.

65. In § 341b Absatz 1 Satz 3 wird die Angabe „§ 253 Abs. 3 Satz 4“ durch die Wörter „§ 253 Absatz 3 Satz 6“ ersetzt.

66. In § 341j Absatz 1 Satz 2 wird die Angabe „298 Abs. 1 und 2“ durch die Angabe „298 Absatz 1“ ersetzt.

67. In § 341l Absatz 3 Nummer 2 werden nach der Angabe „(BGBl. I S. 3378)“ das Komma und die Wörter „die zuletzt durch Artikel 8 Abs. 11 Nr. 2 des Gesetzes vom 4. Dezember 2004 (BGBl. I S. 3166) geändert worden ist“ durch die Wörter „in der jeweils geltenden Fassung“ ersetzt.

68. § 341n Absatz 1 wird wie folgt geändert:

a) Nummer 1 wird wie folgt geändert:

aa) In Buchstabe a wird die Angabe „des § 264 Abs. 2,“ durch die Wörter „des § 264 Absatz 1a oder Absatz 2,“ ersetzt.

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.

cc) In Buchstabe c wird die Angabe „oder Abs. 4“ gestrichen.

dd) In Buchstabe d werden die Wörter „§ 285 Nr. 6, 7, 9 bis 14, 17 bis 29“ durch die Wörter „§ 285 Nummer 3a, 7, 9 bis 14a, 15a, 16 bis 33 oder Nummer 34“ ersetzt.

b) Nummer 2 wird wie folgt geändert:

aa) In Buchstabe b wird die Angabe „§ 297 Abs. 2 oder 3“ durch die Wörter „§ 297 Absatz 1a, 2 oder 3“ ersetzt.

bb) In Buchstabe f wird das Wort „Anhang“ durch das Wort „Konzernanhang“ ersetzt.

c) In Nummer 3 wird die Angabe „Abs. 1, 4 oder Abs. 5“ gestrichen.

- d) In Nummer 4 werden die Wörter „§ 315 Abs. 1 oder 4“ durch die Wörter „§ 315 Absatz 1, 2, 4 oder Absatz 5“ ersetzt.
69. In § 341o Satz 1 Nummer 1 werden nach dem Wort „Pensionsfonds“ die Wörter „§ 341l in Verbindung mit“ eingefügt.
70. Dem Dritten Buch Vierter Abschnitt wird folgender Dritter Unterabschnitt angefügt:

### „Dritter Unterabschnitt

#### Ergänzende Vorschriften für bestimmte Unternehmen des Rohstoffsektors

#### Erster Titel

#### Anwendungsbereich; Begriffsbestimmungen

#### § 341q

#### Anwendungsbereich

Dieser Unterabschnitt gilt für Kapitalgesellschaften mit Sitz im Inland, die in der mineralgewinnenden Industrie tätig sind oder Holzeinschlag in Primärwäldern betreiben, wenn auf sie nach den Vorschriften des Dritten Buchs die für große Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften des Zweiten Abschnitts anzuwenden sind. Satz 1 gilt entsprechend für Personenhandelsgesellschaften im Sinne des § 264a Absatz 1.

#### § 341r

#### Begriffsbestimmungen

Im Sinne dieses Unterabschnitts sind

1. Tätigkeiten in der mineralgewinnenden Industrie: Tätigkeiten auf dem Gebiet der Exploration, Prospektion, Entdeckung, Weiterentwicklung und Gewinnung von Mineralien, Erdöl-, Erdgasvorkommen oder anderen Stoffen in den Wirtschaftszweigen, die in Anhang I Abschnitt B Abteilung 05 bis 08 der Verordnung (EG) Nr. 1893/2006 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 20. Dezember 2006 zur Aufstellung der statistischen Systematik der Wirtschaftszweige NACE Revision 2 und zur Änderung der Verordnung (EWG) Nr. 3037/90 des Rates sowie einiger Verordnungen der EG über bestimmte Bereiche der Statistik (ABl. L 393 vom 30.12.2006, S. 1) aufgeführt sind;
2. Kapitalgesellschaften, die Holzeinschlag in Primärwäldern betreiben: Kapitalgesellschaften, die auf den in Anhang I Abschnitt A Abteilung 02 Gruppe 02.2 der Verordnung (EG) Nr. 1893/2006 aufgeführten Gebieten in natürlich regenerierten Wäldern mit einheimischen Arten, in denen es keine deutlich sichtbaren Anzeichen für menschliche Eingriffe gibt und die ökologischen Prozesse nicht wesentlich gestört sind, tätig sind;
3. Zahlungen: als Geldleistung oder Sachleistung entrichtete Beträge im Zusammenhang mit Tätigkeiten in der mineralgewinnenden Industrie oder dem Betrieb

des Holzeinschlags in Primärwäldern, wenn sie auf einem der nachfolgend bezeichneten Gründe beruhen:

- a) Produktionszahlungsansprüche,
  - b) Steuern, die auf die Erträge, die Produktion oder die Gewinne von Kapitalgesellschaften erhoben werden; ausgenommen sind Verbrauchssteuern, Umsatzsteuern, Mehrwertsteuern sowie Lohnsteuern der in Kapitalgesellschaften beschäftigten Arbeitnehmern und vergleichbare Steuern,
  - c) Nutzungsentgelte,
  - d) Dividenden und andere Gewinnausschüttungen aus Gesellschaftsanteilen,
  - e) Unterzeichnungs-, Entdeckungs- und Produktionsboni,
  - f) Lizenz-, Miet- und Zugangsgebühren sowie sonstige Gegenleistungen für Lizenzen oder Konzessionen sowie
  - g) Zahlungen für die Verbesserung der Infrastruktur;
4. staatliche Stellen: nationale, regionale oder lokale Behörden eines Mitgliedstaats der Europäischen Union, eines anderen Vertragsstaats des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum oder eines Drittstaats einschließlich der von einer Behörde kontrollierten Abteilungen oder Agenturen sowie Unternehmen, auf die eine dieser Behörden im Sinne von § 290 beherrschenden Einfluss ausüben kann;
  5. Projekte: die Zusammenfassung operativer Tätigkeiten, die die Grundlage für Zahlungsverpflichtungen gegenüber einer staatlichen Stelle bilden und sich richten nach
    - a) einem Vertrag, einer Lizenz, einem Mietvertrag, einer Konzession oder einer ähnlichen rechtlichen Vereinbarung oder
    - b) einer Gesamtheit von operativ und geografisch verbundenen Verträgen, Lizenzen, Mietverträgen oder Konzessionen oder damit verbundenen Vereinbarungen mit einer staatlichen Stelle, die im Wesentlichen ähnliche Bedingungen vorsehen;
  6. Zahlungsberichte: Berichte über Zahlungen von Kapitalgesellschaften an staatliche Stellen im Zusammenhang mit ihrer Tätigkeit in der mineralgewinnenden Industrie oder mit dem Betrieb des Holzeinschlags in Primärwäldern;
  7. Konzernzahlungsberichte: Zahlungsberichte von Mutterunternehmen über Zahlungen aller einbezogenen Unternehmen an staatliche Stellen auf konsolidierter Ebene, die in Zusammenhang mit ihrer Tätigkeit in der mineralgewinnenden Industrie oder mit dem Betrieb des Holzeinschlags in Primärwäldern stehen;
  8. Berichtszeitraum: das Geschäftsjahr der Kapitalgesellschaft oder des Mutterunternehmens, das den Zahlungsbericht oder Konzernzahlungsbericht zu erstellen hat.

## Zweiter Titel

### Zahlungsbericht, Konzernzahlungsbericht und Offenlegung

#### § 341s

##### Pflicht zur Erstellung des Zahlungsberichts; Befreiungen

(1) Kapitalgesellschaften im Sinne des § 341q haben jährlich einen Zahlungsbericht zu erstellen.

(2) Ist die Kapitalgesellschaft in den von ihr oder einem anderen Unternehmen mit Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem anderen Vertragsstaat des Europäischen Wirtschaftsraums erstellten Konzernzahlungsbericht einbezogen, braucht sie keinen Zahlungsbericht zu erstellen. In diesem Fall hat die Kapitalgesellschaft im Anhang des Jahresabschlusses anzugeben, bei welchem Unternehmen sie in den Konzernzahlungsbericht einbezogen ist und wo dieser erhältlich ist.

(3) Hat die Kapitalgesellschaft einen Bericht im Einklang mit den Rechtsvorschriften eines Drittstaats, dessen Berichtspflichten die Europäische Kommission im Verfahren nach Artikel 47 der Richtlinie 2013/34/EU als gleichwertig bewertet hat, erstellt und diesen Bericht nach § 341w offengelegt, braucht sie den Zahlungsbericht nicht zu erstellen. Auf die Offenlegung dieses Berichts ist § 325a Absatz 1 Satz 3 entsprechend anzuwenden.

#### § 341t

##### Inhalt des Zahlungsberichts

(1) In dem Zahlungsbericht hat die Kapitalgesellschaft anzugeben, welche Zahlungen sie im Berichtszeitraum an staatliche Stellen im Zusammenhang mit ihrer Geschäftstätigkeit in der mineralgewinnenden Industrie oder mit dem Betrieb des Holzeinschlags in Primärwäldern geleistet hat. Andere Zahlungen dürfen in den Zahlungsbericht nicht einbezogen werden. Hat eine zur Erstellung eines Zahlungsberichts verpflichtete Kapitalgesellschaft in einem Berichtszeitraum an keine staatliche Stelle berichtspflichtige Zahlungen geleistet, hat sie im Zahlungsbericht für den betreffenden Berichtszeitraum nur anzugeben, dass eine Geschäftstätigkeit in der mineralgewinnenden Industrie ausgeübt oder Holzeinschlag in Primärwäldern betrieben wurde, ohne dass Zahlungen geleistet wurden.

(2) Die Kapitalgesellschaft hat nur über staatliche Stellen zu berichten, an die sie Zahlungen unmittelbar erbracht hat; das gilt auch dann, wenn eine staatliche Stelle die Zahlung für mehrere verschiedene staatliche Stellen einzieht.

(3) Ist eine staatliche Stelle stimmberechtigter Gesellschafter oder Aktionär der Kapitalgesellschaft, so müssen gezahlte Dividenden oder Gewinnanteile nur berücksichtigt werden, wenn sie

1. nicht unter denselben Bedingungen wie an andere Gesellschafter oder Aktionäre mit vergleichbaren Anteilen oder Aktien gleicher Gattung gezahlt wurden oder
2. anstelle von Produktionsrechten oder Nutzungsentgelten gezahlt wurden.

(4) Die Kapitalgesellschaft braucht Zahlungen unabhängig davon, ob sie als eine Einmalzahlung oder als eine Reihe verbundener Zahlungen geleistet werden, nicht in dem Zahlungsbericht zu berücksichtigen, wenn sie im Berichtszeitraum 100 000 Euro unterschreiten. Im Falle einer bestehenden Vereinbarung über regelmäßige Zahlungen ist der Gesamtbetrag der verbundenen regelmäßigen Zahlungen oder Raten im Berichtszeitraum zu betrachten. Eine staatliche Stelle, an die im Berichtszeitraum insgesamt weniger als 100 000 Euro gezahlt worden sind, braucht im Zahlungsbericht nicht berücksichtigt zu werden.

(5) Werden Zahlungen als Sachleistungen getätigt, werden sie ihrem Wert und gegebenenfalls ihrem Umfang nach berücksichtigt. Im Zahlungsbericht ist gegebenenfalls zu erläutern, wie der Wert festgelegt worden ist.

(6) Bei der Angabe von Zahlungen wird auf den Inhalt der betreffenden Zahlung oder Tätigkeit und nicht auf deren Form Bezug genommen. Zahlungen und Tätigkeiten dürfen nicht künstlich mit dem Ziel aufgeteilt oder zusammengefasst werden, die Anwendung dieses Unterabschnitts zu umgehen.

## § 341u

### Gliederung des Zahlungsberichts

(1) Der Zahlungsbericht ist nach Staaten zu gliedern. Für jeden Staat hat die Kapitalgesellschaft diejenigen staatlichen Stellen zu bezeichnen, an die sie innerhalb des Berichtszeitraums Zahlungen geleistet hat. Die Bezeichnung der staatlichen Stelle muss eine eindeutige Zuordnung ermöglichen. Dazu genügt es in der Regel, die amtliche Bezeichnung der staatlichen Stelle zu verwenden und zusätzlich anzugeben, an welchem Ort und in welcher Region des Staates die Stelle ansässig ist. Die Kapitalgesellschaft braucht die Zahlungen nicht danach aufzugliedern, auf welche Rohstoffe sie sich beziehen.

(2) Zu jeder staatlichen Stelle hat die Kapitalgesellschaft folgende Angaben zu machen:

1. den Gesamtbetrag aller an diese staatliche Stelle geleisteten Zahlungen und
2. die Gesamtbeträge getrennt nach den in § 341r Nummer 3 Buchstabe a bis g benannten Zahlungsgründen; zur Bezeichnung der Zahlungsgründe genügt die Angabe des nach § 341r Nummer 3 maßgeblichen Buchstabens.

(3) Wenn Zahlungen an eine staatliche Stelle für mehr als ein Projekt getätigt wurden, sind für jedes Projekt ergänzend folgende Angaben zu machen:

1. eine eindeutige Bezeichnung des Projekts,
2. den Gesamtbetrag aller in Bezug auf das Projekt an diese staatliche Stelle geleisteten Zahlungen und
3. die Gesamtbeträge getrennt nach den in § 341r Nummer 3 Buchstabe a bis g benannten Zahlungsgründen, die an diese staatliche Stelle in Bezug auf das Projekt geleistet wurden; zur Bezeichnung der Zahlungsgründe genügt die Angabe des nach § 341r Nummer 3 maßgeblichen Buchstabens.

(4) Angaben nach Absatz 3 sind nicht erforderlich für Zahlungen zur Erfüllung von Verpflichtungen, die der Kapitalgesellschaft ohne Zuordnung zu einem bestimmten Projekt auferlegt werden.

## § 341v

### Konzernzahlungsbericht; Befreiung

(1) Kapitalgesellschaften im Sinne des § 341q, die Mutterunternehmen (§ 290) sind, haben jährlich einen Konzernzahlungsbericht zu erstellen. Mutterunternehmen sind auch dann in der mineralgewinnenden Industrie tätig oder betreiben Holzeinschlag in Primärwäldern, wenn diese Voraussetzungen nur auf eines ihrer Tochterunternehmen zutreffen.

(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.

(5) Auf den Konzernzahlungsbericht sind die §§ 341s bis 341u entsprechend anzuwenden. Im Konzernzahlungsbericht sind konsolidierte Angaben über alle Zahlungen an staatliche Stellen zu machen, die von den einbezogenen Unternehmen im Zusammenhang mit ihrer Tätigkeit in der mineralgewinnenden Industrie oder mit dem Holzeinschlag in Primärwäldern geleistet worden sind. Das Mutterunternehmen braucht die Zahlungen nicht danach aufzugliedern, auf welche Rohstoffe sie sich beziehen.

## § 341w

### Offenlegung

(1) Die gesetzlichen Vertreter von Kapitalgesellschaften haben für diese den Zahlungsbericht spätestens ein Jahr nach dem Abschlussstichtag elektronisch in deutscher Sprache beim Betreiber des Bundesanzeigers einzureichen und unverzüglich nach Einreichung im Bundesanzeiger bekannt machen zu lassen.

(2) Absatz 1 gilt entsprechend für die gesetzlichen Vertreter von Mutterunternehmen, die einen Konzernzahlungsbericht zu erstellen haben.

(3) § 325 Absatz 1 Satz 2 und Absatz 6 sowie die §§ 328 und 329 Absatz 1, 3 und 4 gelten entsprechend.

## Dritter Titel

### Bußgeldvorschriften, Ordnungsgelder

#### § 341x

##### Bußgeldvorschriften

(1) Ordnungswidrig handelt, wer als Mitglied des vertretungsberechtigten Organs oder des Aufsichtsrats einer Kapitalgesellschaft

1. bei der Erstellung eines Zahlungsberichts einer Vorschrift des § 341t Absatz 1, 2, 3, 5 oder Absatz 6 oder des § 341u Absatz 1, 2 oder Absatz 3 über den Inhalt oder die Gliederung des Zahlungsberichts zuwiderhandelt oder
2. bei der Erstellung eines Konzernzahlungsberichts einer Vorschrift des § 341v Absatz 4 Satz 1 in Verbindung mit § 341t Absatz 1, 2, 3, 5 oder Absatz 6 oder mit § 341u Absatz 1, 2 oder Absatz 3 über den Inhalt oder die Gliederung des Konzernzahlungsberichts zuwiderhandelt.

(2) Die Ordnungswidrigkeit kann mit einer Geldbuße bis fünfzigtausend Euro geahndet werden.

(3) Verwaltungsbehörde im Sinne des § 36 Absatz 1 Nummer 1 des Gesetzes über Ordnungswidrigkeiten ist in den Fällen des Absatzes 1 das Bundesamt für Justiz.

(4) Die Bestimmungen der Absätze 1 bis 3 gelten auch für die Mitglieder der gesetzlichen Vertretungsorgane von Personenhandelsgesellschaften im Sinne des § 341q Satz 2.

#### § 341y

##### Ordnungsgeldvorschriften

(1) Gegen die Mitglieder des vertretungsberechtigten Organs einer Kapitalgesellschaft im Sinne des § 341q oder eines Mutterunternehmens im Sinne des § 341v, die § 341w hinsichtlich der Pflicht zur Offenlegung des Zahlungsberichts oder Konzernzahlungsberichts nicht befolgen, hat das Bundesamt für Justiz in entsprechender Anwendung der §§ 335 bis 335b ein Ordnungsgeldverfahren durchzuführen. Das Verfahren kann auch gegen die Kapitalgesellschaft gerichtet werden.

(2) Das Bundesamt für Justiz kann eine Kapitalgesellschaft zur Erklärung auffordern, ob sie im Sinne des § 341q in der mineralgewinnenden Industrie tätig ist oder Holzeinschlag in Primärwäldern betreibt, und eine angemessene Frist setzen. Die Aufforderung ist zu begründen. Gibt die Kapitalgesellschaft innerhalb der Frist keine Erklärung ab, wird für die Einleitung des Verfahrens nach Absatz 1 vermutet, dass die Gesellschaft in den Anwendungsbereich des § 341q fällt. Die Sätze 1 bis 3 sind entsprechend anzuwenden, wenn das Bundesamt für Justiz Anlass für die Annahme hat, dass eine Kapitalgesellschaft ein Mutterunternehmen im Sinne des § 341v Absatz 1 ist.

(3) Die vorstehenden Absätze gelten entsprechend für Personenhandelsgesellschaften im Sinne des § 341q Satz 2.“



71. In § 342b Absatz 2 Satz 2 wird die Angabe „§ 2 Abs. 1 Satz 1“ durch die Angabe „§ 2 Absatz 1“ ersetzt.

## Artikel 2

### Änderung des Einführungsgesetzes zum Handelsgesetzbuch

Das Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 4101-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, das zuletzt durch ... geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. Artikel 67 Absatz 7 wird aufgehoben.
2. Folgender ... [einsetzen: nächster bei der Verkündung freier Abschnitt mit Zählbezeichnung] Abschnitt wird angefügt:

„... [einsetzen: nächster bei der Verkündung freier Abschnitt mit Zählbezeichnung]  
Abschnitt

#### Übergangsvorschriften zum Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz

Artikel ... [einsetzen: nächster bei der Verkündung freier Artikel mit Zählbezeichnung]

(1) Die §§ 255, 264, 264b, 265, 267a Absatz 3, §§ 268, 271, 272, 274a, 275, 276, 277 Absatz 3, §§ 284, 285, 286, 288, 289, 291, 292, 294, 296 bis 298, 301, 307, 309, 310, 312 bis 315a, 317, 322, 325, 326, 328, 331, 334, 336 bis 340a, 340e, 340i, 340n, 341a, 341b, 341j sowie 341n des Handelsgesetzbuchs in der Fassung des Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes vom ... [einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle] sind erstmals auf Jahres- und Konzernabschlüsse sowie Lage- und Konzernlageberichte für das nach dem 31. Dezember 2015 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden. Mit Ausnahme von den §§ 331, 334, 340n und 341n können die in Satz 1 bezeichneten Vorschriften auf nach dem 31. Dezember 2014 beginnende Geschäftsjahre angewendet werden, jedoch nur insgesamt; wird davon kein Gebrauch gemacht, sind auf frühere Geschäftsjahre die Bestimmungen des Dritten Buchs des Handelsgesetzbuchs in der bis zum ... [einsetzen: Datum des Tages vor dem Inkrafttreten nach Artikel 9 Satz 1 dieses Gesetzes] geltenden Fassung anzuwenden. Die in Satz 1 bezeichneten Vorschriften sowie § 277 Absatz 4 und § 278 des Handelsgesetzbuchs in der bis zum ... [einsetzen: Datum des Inkrafttretens nach Artikel 9 Satz 1 dieses Gesetzes] geltenden Fassung sind letztmals anzuwenden auf Jahres- und Konzernabschlüsse sowie Lage- und Konzernlageberichte für ein vor dem 1. Januar 2016 beginnendes Geschäftsjahr. Wird von dem Wahlrecht nach Satz 2 Gebrauch gemacht, sind die in Satz 3 bezeichneten Vorschriften auf das betreffende Geschäftsjahr nicht mehr anzuwenden. In diesem Fall ist im Anhang oder Konzernanhang darauf hinzuweisen, dass der Jahres- oder Konzernabschluss bereits nach Maßgabe des Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes aufgestellt wird.

(2) Die §§ 267, 267a Absatz 1, § 277 Absatz 1 sowie § 293 des Handelsgesetzbuchs in der Fassung des Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes vom ... [einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle] 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.

(3) § 8b und die Vorschriften des Dritten Unterabschnitts des Vierten Abschnitts des Dritten Buchs des Handelsgesetzbuchs in der Fassung des Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes sind erstmals auf Zahlungsberichte und Konzernzahlungsberichte für ein nach dem ... [einsetzen: Datum des Inkrafttretens nach Artikel 9 Satz 1 dieses Gesetzes] beginnendes Geschäftsjahr anzuwenden.

(4) § 253 Absatz 3 Satz 3 des Handelsgesetzbuchs in der Fassung des Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes findet erstmals auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens Anwendung, die nach dem 31. Dezember 2015 aktiviert werden. § 253 Absatz 3 Satz 4 des Handelsgesetzbuchs in der Fassung des Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes findet erstmals auf Geschäfts- oder Firmenwerte im Sinne des § 246 Absatz 1 Satz 4 des Handelsgesetzbuchs Anwendung, die aus Erwerbsvorgängen herrühren, die in Geschäftsjahren erfolgt sind, die nach dem 31. Dezember 2015 begonnen haben. Absatz 1 Satz 2 ist mit der Maßgabe anzuwenden, dass bei einer vorgezogenen Anwendung der in Absatz 1 Satz 1 bezeichneten Vorschriften auch § 253 Absatz 3 und 5 des Handelsgesetzbuchs in der Fassung des Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes anzuwenden ist. Absatz 1 Satz 3 bis 5 gilt entsprechend.

(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.“

## Artikel 3

### Änderungen des Publizitätsgesetzes

Das Publizitätsgesetz vom 15. August 1969 (BGBl. I S. 1189, 1970 I S. 1113), das zuletzt durch ... geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. § 5 wird wie folgt geändert:
  - a) In Absatz 1 Satz 2 werden die Angabe „die §§ 265,“ durch die Wörter „§ 264 Absatz 1a sowie die §§ 265,“ und die Angabe „275, 277 und 278“ durch die Angabe „275 und 277“ ersetzt.
  - b) In Absatz 2 Satz 2 werden die Wörter „285 Nr. 1 bis 4, 7 bis 13, 17 bis 29“ durch die Wörter „285 Nummer 1 bis 4, 7 bis 13, 15a, 17 bis 34“ ersetzt.
  - 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.
  - 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 Arbeitnehmer.“
2. In § 9 Absatz 1 wird die Angabe „§ 325 Abs. 1, 2, 2a, 2b, 4 bis 6“ durch die Wörter „§ 325 Absatz 1 bis 2b, 4 bis 6“ ersetzt.
3. In § 11 Absatz 6 Satz 1 Nummer 1 wird die Angabe „§ 291“ durch die Wörter „die §§ 291 und 292“ ersetzt.
4. § 13 wird wie folgt geändert:
  - a) In Absatz 1 Satz 2 wird die Angabe „§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3“ durch die Wörter „§ 2 Absatz 1 Nummer 3“ ersetzt.
  - b) In Absatz 3 Satz 3 werden die Wörter „nach § 291 des Handelsgesetzbuchs oder einer nach Absatz 4 in Verbindung mit § 292 des Handelsgesetzbuchs erlassenen Rechtsverordnung“ durch die Wörter „nach den §§ 291 und 292 des Handelsgesetzbuchs“ ersetzt.
  - c) Absatz 4 wird wie folgt gefasst:

„(4) § 330 des Handelsgesetzbuchs über den Erlass von Rechtsverordnungen gilt auch für Konzernabschlüsse, Teilkonzernabschlüsse, Konzernlageberichte und Teilkonzernlageberichte nach diesem Abschnitt.“
5. In § 14 Absatz 2 Satz 2 werden die Wörter „§ 291 des Handelsgesetzbuchs oder einer nach § 13 Abs. 4 dieses Gesetzes in Verbindung mit § 292 des Handelsgesetzbuchs erlassenen Rechtsverordnung“ durch die Wörter „nach den §§ 291 und 292 des Handelsgesetzbuchs“ ersetzt.
6. In § 17 Nummer 3 werden die Wörter „§ 291 des Handelsgesetzbuchs oder aufgrund einer nach § 13 Abs. 4 in Verbindung mit § 292 des Handelsgesetzbuchs erlassenen Rechtsverordnung“ durch die Wörter „den §§ 291 und 292 des Handelsgesetzbuchs“ ersetzt.
7. § 20 Absatz 1 wird wie folgt geändert:
  - a) Nummer 1 wird wie folgt geändert:
    - aa) 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.
    - bb) In Buchstabe d werden nach dem Wort „Vorschrift“ die Wörter „des § 264 Absatz 1a,“ eingefügt und wird die Angabe „§§ 266, 268 Abs. 2, 3, 4, 5, 6 oder 7“ durch die Wörter „§§ 266, 268 Absatz 3, 4, 5, 6 oder Absatz 7“ ersetzt.
    - cc) In Buchstabe e werden die Wörter „§ 285 Nr. 1 bis 5, 7 bis 13, 17 bis 29“ durch die Wörter „§ 285 Nummer 1 bis 4, 7 bis 13, 15a, 17 bis 33 oder Nummer 34“ ersetzt.
  - b) Nummer 2 wird wie folgt geändert:
    - aa) In Buchstabe b wird die Angabe „§ 297 Abs. 2 oder 3“ durch die Wörter „§ 297 Absatz 1a, 2 oder 3“ ersetzt.
    - bb) In Buchstabe f wird das Wort „Anhang“ durch das Wort „Konzernanhang“ ersetzt.

8. 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

Das Aktiengesetz vom 6. September 1965 (BGBl. I S. 1089), das zuletzt durch ... geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

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.“

2. 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.“

3. § 160 wird wie folgt geändert:

a) 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.

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 auf diese Aktiengesellschaften 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.“

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.

5. Dem § 240 wird folgender Satz angefügt:

„Ist die Gesellschaft eine kleine Kapitalgesellschaft (§ 267 Absatz 1 des Handelsgesetzbuchs), braucht sie Satz 3 nicht anzuwenden.“

6. In § 256 Absatz 5 Satz 2 und 3 wird jeweils die Angabe „bis 256“ durch die Angabe „bis 256a“ ersetzt.

7. § 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.“

## Artikel 5

### Änderungen des Einführungsgesetzes zum Aktiengesetz

Vor dem Zweiten Abschnitt des Einführungsgesetzes zum Aktiengesetz vom 6. September 1965 (BGBl. I S. 1185), das zuletzt durch ... geändert worden ist, wird folgender § 26... [einsetzen: bei der Verkündung nächster freier Buchstabenzusatz] eingefügt:

„§ 26... [einsetzen: bei der Verkündung nächster freier Buchstabenzusatz]

#### Übergangsregelungen zum Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz

Die §§ 58, 152, 160, 209, 240, 256 und 261 des Aktiengesetzes in der Fassung des Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes vom ... [einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle] sind erstmals auf Jahres- und Konzernabschlüsse anzuwenden, die sich auf ein nach dem 31. Dezember 2015 beginnendes Geschäftsjahr beziehen. Auf Jahres- und Konzernabschlüsse, die sich auf ein vor dem 1. Januar 2016 beginnendes Geschäftsjahr beziehen, bleiben die §§ 58, 152, 160, 209, 240, 256 und 261 des Aktiengesetzes in der

bis zum ... [einsetzen: Datum vor dem Tag des Inkrafttretens nach Artikel 9 Satz 1 dieses Gesetzes] geltenden Fassung anwendbar. Macht eine Gesellschaft von dem in Artikel ... [einsetzen: Zählbezeichnung des mit Artikel 2 Nummer 2 eingefügten Artikels] Absatz 1 Satz 2 des Einführungsgesetzes zum Handelsgesetzbuch geregelten Wahlrecht zur vorzeitigen Anwendung Gebrauch, hat sie auch die §§ 58, 152, 160, 209, 240, 256 und 261 des Aktiengesetzes in der Fassung des Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes vom ... [einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle] anzuwenden. Artikel ... [einsetzen: Zählbezeichnung des mit Artikel 2 Nummer 2 eingefügten Artikels] Absatz 1 Satz 5 des Einführungsgesetzes zum Handelsgesetzbuch ist entsprechend anzuwenden.“

## **Artikel 6**

### **Änderung des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung**

§ 29 Absatz 4 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 4123-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, das zuletzt durch ... geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. In Satz 1 werden die Wörter „und von bei der steuerrechtlichen Gewinnermittlung gebildeten Passivposten, die nicht im Sonderposten mit Rücklageanteil ausgewiesen werden dürfen,“ gestrichen.
2. Satz 2 wird wie folgt gefasst:

„Der Betrag dieser Rücklagen ist in der Bilanz gesondert auszuweisen; er kann auch im Anhang angegeben werden.“

## **Artikel 7**

### **Änderungen des Einführungsgesetzes zum Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung**

Dem Einführungsgesetz zum Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung vom 23. Oktober 2008 (BGBl. I S. 2026, 2031), das zuletzt durch ... geändert worden ist, wird folgender § 5 angefügt:

#### **„§ 5**

##### **Übergangsvorschriften zum Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz**

§ 29 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung in der Fassung des Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes vom ... [einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle] sind erstmals auf Jahres- und Konzernabschlüsse für ein nach dem 31. Dezember 2015 beginnendes Geschäftsjahr anzuwenden. Auf Jahres- und Konzernabschlüsse für ein vor dem 1. Januar 2016 beginnendes Geschäftsjahr bleibt § 29 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung in der bis zum ... [einsetzen: Datum vor dem Tag des Inkrafttretens nach Artikel 9 Satz 1 dieses Gesetzes] geltenden Fassung anwendbar. Macht eine Gesellschaft von dem in Artikel ... [einsetzen: Zählbezeichnung des mit Artikel 2 Nummer 2 eingefügten Artikels] Absatz 1 Satz 2 des

Einführungsgesetzes zum Handelsgesetzbuch geregelten Wahlrecht zur vorzeitigen Anwendung Gebrauch, hat sie auch § 29 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung in der Fassung des Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes vom ... [einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle] anzuwenden. Artikel ... [einsetzen: Zählbezeichnung des mit Artikel 2 Nummer 2 eingefügten Artikels] Absatz 1 Satz 5 des Einführungsgesetzes zum Handelsgesetzbuch ist entsprechend anzuwenden.“

## Artikel 8

### Änderung sonstigen Bundesrechts

(1) Die Krankenhaus-Buchführungsverordnung vom 24. März 1987 (BGBl. I S. 1045), die zuletzt durch ... geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. § 1 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 3 wird wie folgt geändert:

aa) In Satz 1 wird die Angabe „§§ 266, 268 Abs. 2 und § 275“ durch die Angabe „§§ 266 und 275“ ersetzt.

bb) In Satz 2 werden die Wörter „Sehen sie von der Anwendung ab,“ durch die Wörter „Nehmen die Krankenhäuser nach Satz 1 das Wahlrecht nach Satz 1 in Anspruch,“ ersetzt.

cc) Nach Satz 2 wird folgender Satz eingefügt:

„Nehmen die Krankenhäuser nach Satz 1 das Wahlrecht nach Satz 1 nicht in Anspruch, haben sie außerhalb des handelsrechtlichen Jahresabschlusses zusätzlich gesonderte Dokumente bestehend aus den in Satz 2 näher bezeichneten Unterlagen zu erstellen.“

b) In Absatz 4 wird nach der Angabe „Absatz 3“ die Angabe „Satz 1“ eingefügt.

2. In § 4 Absatz 3 werden die Angabe „§ 264 Abs. 2“ durch die Wörter „§ 264 Absatz 1 a und 2“ und die Wörter „Abs. 4 Satz 1 und § 284 Abs. 2 Nr. 1 und 3“ durch die Wörter „Absatz 4 und § 284 Absatz 2 Nummer 1 und 2“ ersetzt.

3. In § 10 Nummer 2 wird die Angabe „Satz 3“ durch die Angabe „Satz 4“ ersetzt.

4. § 11 wird wie folgt geändert:

a) Die Absätze 1 bis 3 werden aufgehoben.

b) Absatz 4 wird Absatz 1.

c) Folgender Absatz 2 wird angefügt:

„(2) § 1 Absatz 3, § 10 Nummer 2, die Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung (Anlage 2) sowie die Kontenrahmen für die Buchführung in der Fassung des Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes vom ... [einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle] sind erstmals auf den Jahresabschluss für das nach dem 31. Dezember 2015 beginnende Geschäftsjahr und die gegebenenfalls hierauf bezogenen Dokumente nach § 1 Absatz 3 Satz 3 anzuwenden.“

5. Anlage 2 Nummer 27 bis 32 wird durch die folgenden Nummern 27 und 28 ersetzt:

„27. Steuern (KUGr. 730) .....	.....
davon vom Einkommen und vom Ertrag .....	
28. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag .....	.....“

6. In der Anlage 4 werden in der Kontenklasse 5 die Kontenuntergruppe 590 und in der Kontenklasse 7 die Kontenuntergruppe 792 gestrichen.

(2) § 71 Absatz 2 Nummer 4 Buchstabe a des Gerichtsverfassungsgesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 9. Mai 1975 (BGBl. I S. 1077), das zuletzt durch ... geändert worden ist, wird aufgehoben.

(3) § 22a Absatz 1 der Insolvenzordnung vom 5. Oktober 1994 (BGBl. I S. 2866), die zuletzt durch ... geändert worden ist, 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.

(4) Vor Artikel 104 des Einführungsgesetzes zur Insolvenzordnung vom 5. Oktober 1994 (BGBl. I S. 2911), das zuletzt durch ... geändert worden ist, wird folgender Artikel 103... [einsetzen: bei der Verkündung nächster freier Buchstabenzusatz] eingefügt:

„Artikel 103... [einsetzen: bei der Verkündung nächster freier Buchstabenzusatz]

#### Überleitungsvorschrift zum Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz

§ 22a Absatz 1 der Insolvenzordnung in der Fassung des Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes vom ... [einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle] ist erstmals auf Verfahren anzuwenden, deren Eröffnung nach dem 31. Dezember 2015 beantragt worden ist.“

(5) In Nummer 1124 der Anlage (Kostenverzeichnis) des Justizverwaltungskostengesetzes vom 23. Juli 2013 (BGBl. I S. 2586, 2655), das zuletzt durch ... geändert worden ist, werden nach dem Wort „Kleinstkapitalgesellschaft“ die Wörter „oder Kleinstgenossenschaft“ eingefügt.

(6) § 4 der Konzernabschlussbefreiungsverordnung vom 15. November 1991 (BGBl. I S. 2122), die zuletzt durch ... geändert worden ist, wird wie folgt gefasst:

#### „§ 4

Diese Verordnung ist letztmalig anzuwenden auf Konzernabschlüsse für Geschäftsjahre, die vor dem 1. Januar 2016 beginnen.“

(7) Die Unternehmensregisterverordnung vom 26. Februar 2007 (BGBl. I S. 217), die zuletzt durch ... geändert worden ist, wird wie folgt geändert:



1. In § 1 Absatz 1 Satz 1 werden nach den Wörtern „Kleinstkapitalgesellschaften (§ 267a des Handelsgesetzbuchs)“ die Wörter „oder Kleinstgenossenschaften (§ 336 Absatz 2 Satz 3 des Handelsgesetzbuchs)“ eingefügt.
2. In § 10 Absatz 1 Satz 1 und Absatz 2 werden jeweils nach dem Wort „Kleinstkapitalgesellschaft“ die Wörter „oder Kleinstgenossenschaft“ eingefügt.
3. In § 11 Satz 2 werden die Wörter „§ 10 Satz 2 und 3“ durch die Wörter „§ 10 Absatz 1 Satz 2 und 3“ ersetzt.
4. In § 13 Absatz 4 Satz 1 werden nach den Wörtern „Kleinstkapitalgesellschaften (§ 267a des Handelsgesetzbuchs)“ die Wörter „oder Kleinstgenossenschaften (§ 336 Absatz 2 Satz 3 des Handelsgesetzbuchs)“ eingefügt.
5. In § 15 Absatz 1 Satz 1 werden nach dem Wort „Kleinstkapitalgesellschaft“ die Wörter „oder Kleinstgenossenschaft“ eingefügt.

(8) Die Zahlungsinstituts-Rechnungslegungsverordnung vom 2. November 2009 (BGBl. I S. 3680), die zuletzt durch ... geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. § 28 wird wie folgt geändert:
  - 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 34“ ersetzt.
  - b) In Absatz 3 Satz 1 wird die Angabe „§ 268 Absatz 2“ durch die Angabe „§ 284 Absatz 3“ ersetzt.
2. Dem § 33 wird folgender Absatz 8 angefügt:

„(8) § 28 Absatz 1 und 3 in der Fassung des Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes vom ... [einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle] ist erstmals auf Jahres- und Konzernabschlüsse für nach dem 31. Dezember 2015 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden.“

(9) In § 12 der Transparenzrichtlinie-Durchführungsverordnung vom 13. März 2008 (BGBl. I S. 408), die zuletzt durch ... geändert worden ist, werden die Wörter „§ 289 Abs. 1 Satz 1 bis 4, Abs. 2 Nr. 1, Abs. 3 und § 315 Abs. 1 Satz 1 bis 5, Abs. 2 Nr. 1“ durch die Wörter „§ 289 Absatz 1 Satz 1 bis 4, Absatz 3 und dem § 315 Absatz 1 Satz 1 bis 5 sowie dem § 285 Nummer 33 und dem § 314 Absatz 1 Nummer 25“ ersetzt.

(10) Das Vermögensanlagegesetz vom 6. Dezember 2011 (BGBl. I S. 2481), das zuletzt durch ... geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. In § 23 Absatz 3 Satz 2 wird die Angabe „Satz 7“ durch die Angabe „Satz 6“ ersetzt.
2. In § 26 Absatz 1 werden die Wörter „§ 325 Absatz 1 Satz 2“ durch die Angabe „§ 325 Absatz 1a“ ersetzt.
3. In § 30 Absatz 1 Nummer 1 wird die Angabe „§ 268 Abs. 2 bis 6“ durch die Wörter „§ 268 Absatz 3 bis 6“ ersetzt.
4. In § 31 Absatz 1 Satz 3 wird die Angabe „Satz 1“ gestrichen.
5. Dem § 32 wird folgender Absatz 10 angefügt:

„(10) Die §§ 23, 26, 30 und 31 in der Fassung des Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes vom ... [einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle] sind erstmals auf Jahresabschlüsse und Lageberichte für nach dem 31. Dezember 2015 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden. Auf Jahresabschlüsse und Lageberichte für bis zum 1. Januar 2016 beginnende Geschäftsjahre bleiben die §§ 23, 26, 30 und 31 in der bis zum ... [einsetzen: Datum vor dem Tag des Inkrafttretens nach Artikel 9 Satz 1 dieses Gesetzes] geltenden Fassung anwendbar.“

(11) Die Verordnung über die Gliederung des Jahresabschlusses von Verkehrsunternehmen vom 27. Februar 1968 (BGBl. I S. 193), die zuletzt durch ... geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. § 2 Absatz 1 Satz 3 wird aufgehoben.
2. § 3 wird wie folgt gefasst:

### „§ 3

Das Wahlrecht, auf den Bilanzausweis nach § 2 Absatz 1 Satz 1 gemäß § 2 Absatz 1 Satz 3 in der bis zum ... [einsetzen: Datum des Tages vor dem Inkrafttreten nach Artikel 9 Satz 1 dieses Gesetzes] geltenden Fassung zu Gunsten eines Ausweises im Anhang zu verzichten, darf erstmals im Jahresabschluss für ein nach dem 31. Dezember 2015 beginnendes Geschäftsjahr nicht mehr ausgeübt werden. Auf Jahresabschlüsse für vor dem 1. Januar 2016 beginnende Geschäftsjahre bleibt § 2 Absatz 1 Satz 3 in der bis zum ... [einsetzen: Datum vor dem Tag des Inkrafttretens nach Artikel 9 Satz 1 dieses Gesetzes] geltenden Fassung anwendbar.“

(12) Die Verordnung über Formblätter für die Gliederung des Jahresabschlusses von Wohnungsunternehmen vom 22. September 1970 (BGBl. I S. 1334), die zuletzt durch ... geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. § 1 Absatz 4 wird Absatz 3 und die Angabe „vom 15. März 1951 (Bundesgesetzbl. I S. 175, 209)“ wird durch die Wörter „in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 403-1, veröffentlichten bereinigten Fassung“ ersetzt.
2. § 2 wird wie folgt geändert:
  - a) Nach Absatz 2 Satz 2 wird folgender Satz eingefügt:

„Wohnungsunternehmen, die kleine Kapitalgesellschaften im Sinne des § 267 Absatz 1 des Handelsgesetzbuchs sind, haben diese Kosten gesondert in der Bilanz auszuweisen, wenn sie von dem Wahlrecht nach § 1 Absatz 2 keinen Gebrauch machen.“
  - b) Dem Absatz 4 wird folgender Satz angefügt:

„Wohnungsunternehmen, die kleine Kapitalgesellschaften im Sinne des § 267 Absatz 1 des Handelsgesetzbuchs sind, brauchen Satz 1 zweiter Halbsatz nicht anzuwenden.“
3. In § 2a Satz 1 werden die Wörter „zum Handelsregister“ durch die Wörter „elektronisch beim Betreiber des Bundesanzeigers“ ersetzt.
4. § 3 wird wie folgt gefasst:

„§ 3

§ 2 in der Fassung des Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes vom ... [einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle] ist erstmals auf Jahresabschlüsse für ein Geschäftsjahr anzuwenden, das nach dem 31. Dezember 2015 beginnt. Auf Jahresabschlüsse für Geschäftsjahre, die vor dem 1. Januar 2016 beginnen, bleibt § 2 in der bis zum ... [einsetzen: Datum vor dem Tag des Inkrafttretens nach Artikel 9 Satz 1 dieses Gesetzes] geltenden Fassung anwendbar.“

(13) Die Kreditinstituts-Rechnungslegungsverordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 11. Dezember 1998 (BGBl. I S. 3658), die zuletzt durch ... geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. In § 1 Satz 1 werden die Wörter „der Vierte Abschnitt“ durch die Wörter „der Erste Unterabschnitt des Vierten Abschnitts“ ersetzt.
2. § 34 wird wie folgt geändert:
  - 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 34“ ersetzt.
  - b) In Absatz 3 Satz 1 wird die Angabe „§ 268 Abs. 2“ durch die Angabe „§ 284 Absatz 3“ ersetzt.
3. § 39 wird wie folgt geändert:
  - a) Absatz 6 wird Absatz 1.
  - b) Die Absätze 7 und 8 werden aufgehoben.
  - c) Die Absätze 9 bis 11 werden die Absätze 2 bis 4.
  - d) Absatz 13 wird Absatz 5.
  - e) Folgender Absatz 6 wird angefügt:

„(6) § 34 Absatz 1 und 3 in der Fassung des Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes vom ... [einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle] ist erstmals auf Jahres- und Konzernabschlüsse für Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2015 beginnen.“

(14) Die Versicherungsunternehmens-Rechnungslegungsverordnung vom 8. November 1994 (BGBl. I S. 3378), die zuletzt durch ... geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. § 51 wird wie folgt geändert:
  - 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 34“ ersetzt.
  - b) In Absatz 2 wird die Angabe „§ 268 Abs. 2“ durch die Angabe „§ 284 Absatz 3“ ersetzt.
2. In § 52 Nummer 1 Buchstabe c wird die Angabe „§ 284 Abs. 2 Nr. 1 und 3“ durch die Wörter „§ 284 Absatz 2 Nummer 1 und 2“ ersetzt.

3. In § 59 Absatz 1 wird die Angabe „4 bis 21“ durch die Angabe „4 bis 26“ ersetzt.
4. § 64 wird wie folgt geändert:
  - a) Die Absätze 1 bis 6 werden aufgehoben.
  - b) Absatz 7 wird Absatz 1.
  - c) Die Absätze 8 bis 10 werden aufgehoben.
  - d) Die Absätze 11 bis 15 werden die Absätze 2 bis 6.
  - e) Folgender Absatz 7 wird angefügt:

„(7) Die §§ 51, 52 und § 59 Absatz 1 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.“

(15) Die Pensionsfonds-Rechnungslegungsverordnung vom 25. Februar 2003 (BGBl. I S. 246), die zuletzt durch ... geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. § 34 wird wie folgt geändert:
  - 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 sowie 15a bis 34“ ersetzt.
  - b) In Absatz 2 wird die Angabe „§ 268 Abs. 2“ durch die Angabe „§ 284 Absatz 3“ ersetzt.
2. In § 35 Nummer 3 wird die Angabe „§ 284 Abs. 2 Nr. 1 und 3“ durch die Wörter „§ 284 Absatz 2 Nummer 1 und 2“ ersetzt.
3. Dem § 41 wird folgender Absatz 6 angefügt:

„(6) Die §§ 34 und 35 in der Fassung des Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes vom ... [einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle] ist erstmals auf Jahres- und Konzernabschlüsse für Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2015 beginnen.“

(16) In § 36 Absatz 1 Satz 2 Nummer 3 des Gesetzes gegen Wettbewerbsbeschränkungen in der Fassung der Bekanntmachung vom 26. Juni 2013 (BGBl. I S. 1750, 3245), das zuletzt durch ... geändert worden ist, werden die Wörter „einen erheblichen Jahresfehlbetrag im Sinne des § 275 Absatz 2 Nummer 20 des Handelsgesetzbuchs hatte“ durch die Wörter „jeweils in der Gewinn- und Verlustrechnung nach § 275 des Handelsgesetzbuchs einen erheblichen Jahresfehlbetrag auszuweisen hatte“ ersetzt.

(17) Das Kapitalanlagegesetzbuch vom 4. Juli 2013 (BGBl. I S. 1981), das zuletzt durch ... geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. Der Inhaltsübersicht wird folgende Angabe angefügt:

„Unterabschnitt 5  
Sonstige Übergangsvorschriften

2. In § 45 Absatz 3 Satz 2 werden die Wörter „§ 325 Absatz 1 Satz 7“ durch die Wörter „§ 325 Absatz 1 Satz 2“ ersetzt.
3. In § 48 Absatz 1 werden die Wörter „§ 325 Absatz 1 Satz 2“ durch die Angabe „§ 325 Absatz 1a“ ersetzt.
4. In § 160 Absatz 1 wird nach dem Wort „insoweit“ das Wort „entsprechend“ eingefügt, werden die Wörter „§ 325 Absatz 1 Satz 1 und 7,“ durch die Angabe „§ 325 Absatz 1,“ sowie die Angabe „§ 335“ durch die Angabe „§§ 335 bis 335b“ ersetzt und wird nach den Wörtern „des Handelsgesetzbuchs sind“ das Wort „entsprechend“ eingefügt.
5. In § 194 Absatz 1 Nummer 6 Buchstabe a werden die Wörter „der Vierten Richtlinie 78/660/EWG des Rates vom 25. Juli 1978 aufgrund von Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe g des Vertrages über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen (ABl. L 222 vom 14.8.1978, S. 11), die zuletzt durch Artikel 1 der Richtlinie 2012/6/EU (ABl. L 81 vom 21.3.2012, S. 3) geändert worden ist,“ durch die Wörter „der Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates (ABl. L 182 vom 29.6.2013, S. 19)“ ersetzt.
6. Dem Kapitel 7 Abschnitt 2 wird folgender Unterabschnitt 5 angefügt:

#### „Unterabschnitt 5

#### Sonstige Übergangsvorschriften

#### § 356

#### Übergangsvorschriften zum Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz

Die §§ 45 und 48 in der Fassung des Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes vom ... [einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle] ist erstmals auf Jahresberichte und Jahresabschlüsse für Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2015 beginnen. Das gleiche gilt für § 160 in der Fassung des Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes hinsichtlich der Bezugnahme auf § 325 Absatz 1 des Handelsgesetzbuchs.“

(18) Die Prüfungsberichterordnung vom 3. Juni 1998 (BGBl. I S. 1209), die zuletzt durch ... geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. Die Inhaltsübersicht wird wie folgt geändert:
  - a) Die Angabe zum Vierten Abschnitt wird wie folgt gefasst:

#### „Vierter Abschnitt

#### Übergangsbestimmungen; Schlussvorschrift“.

- b) Vor § 22 wird folgende Angabe eingefügt:

„§ 21a Übergangsvorschrift zum Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz“.

2. In § 2 Absatz 2 werden die Angabe „§ 289 Abs. 2 Nr. 1“ durch die Angabe „§ 285 Nummer 33“ und die Angabe „§ 315 Abs. 2 Nr. 1“ durch die Wörter „§ 314 Absatz 1 Nummer 25“ ersetzt.
3. Die Überschrift des Vierten Abschnitts wird wie folgt gefasst:

„Vierter Abschnitt  
Übergangsbestimmungen; Schlussvorschrift“.

4. Vor § 22 wird folgender § 21a eingefügt:

„§ 21a

Übergangsvorschrift zum Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz

§ 2 Absatz 2 in der Fassung des Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes vom ... [einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle] ist erstmals auf die Prüfung von Jahres- und Konzernabschlüssen für nach dem 31. Dezember 2015 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden.“

(19) Die Prüfungsberichtsverordnung vom 23. November 2009 (BGBl. I S. 3793), die zuletzt durch ... geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. Dem § 61 wird folgender Absatz 3 angefügt:

„(3) Die Anlage 1 Position (7) Nummer 1 und die Anlage 4 Position (5) Nummer 1 in der Fassung des Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes vom ... [einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle] sind erstmals auf die Prüfung für nach dem 31. Dezember 2015 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden.“

2. In der Anlage 1 Position (7) Nummer 1 werden die Wörter „§ 284 Absatz 2 Nummer 3“ durch die Wörter „§ 284 Absatz 2 Nummer 2“ ersetzt.
3. In der Anlage 4 Position (5) Nummer 1 werden die Wörter „§ 284 Absatz 2 Nummer 3“ durch die Wörter „§ 284 Absatz 2 Nummer 2“ ersetzt.

(20) Die Zahlungsinstituts-Prüfungsberichtsverordnung vom 15. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3648), die zuletzt durch ... geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. Der bisherige Wortlaut des § 24 wird Absatz 1 und folgender Absatz 2 angefügt:

„(2) Die Anlage Position (7) Nummer 1 in der Fassung des Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes vom ... [einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle] ist erstmals auf die Prüfung für nach dem 31. Dezember 2015 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden.“

2. In der Anlage Position (7) Nummer 1 wird die Angabe „§ 284 Abs. 2 Nr. 3“ durch die Wörter „§ 284 Absatz 2 Nummer 2“ ersetzt.

(21) Die Kapitalanlage-Prüfungsberichte-Verordnung vom 24. Juli 2013 (BGBl. I S. 2777), die zuletzt durch ... geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. Dem § 47 wird folgender Absatz 3 angefügt:

„(3) Die Anlage 1 Position (4) Nummer 1 in der Fassung des Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes vom ... [einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle] ist erstmals auf die Prüfung für nach dem 31. Dezember 2015 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden.“

2. In der Anlage 1 Position (4) Nummer 1 werden die Wörter „§ 284 Absatz 2 Nummer 3“ durch die Wörter „§ 284 Absatz 2 Nummer 2“ ersetzt.

(22) In § 210 Absatz 2 Satz 2 des Versicherungsvertragsgesetzes vom 23. November 2007 (BGBl. I S. 2631), das zuletzt durch ... geändert worden ist, werden die Wörter „Siebten Richtlinie 83/349/EWG des Rates vom 13. Juni 1983 aufgrund von Artikel 54 Buchstabe g des Vertrages über den konsolidierten Abschluss (ABl. L 193 vom 18.7.1983, S. 1) in der jeweils geltenden Fassung“ durch die Wörter „Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates (ABl. L 182 vom 29.6.2013, S. 19)“ ersetzt.

(23) Die Pflege-Buchführungsverordnung vom 22. November 1995 (BGBl. I S. 1528), die zuletzt durch ... geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. In § 4 Absatz 1 Satz 3 werden die Angabe „§ 264 Abs. 2“ durch die Wörter „264 Absatz 1a und 2“ und die Angabe „§ 284 Abs. 2 Nr. 1 und 3“ durch die Wörter „§ 284 Absatz 2 Nummer 1 und 2“ ersetzt.

2. § 8 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 1 wird wie folgt geändert:

aa) In Satz 1 wird die Angabe „§§ 266, 268 Abs. 2 und § 275“ durch die Angabe „§§ 266 und 275“ ersetzt.

bb) In Satz 2 werden die Wörter „Sehen sie von der Anwendung ab,“ durch die Wörter „Nehmen die Pflegeeinrichtungen nach Satz 1 das Wahlrecht nach Satz 1 in Anspruch,“ ersetzt.

cc) Nach Satz 2 wird folgender Satz eingefügt:

„Nehmen die Pflegeeinrichtungen nach Satz 1 das Wahlrecht nach Satz 1 nicht in Anspruch, haben sie außerhalb des handelsrechtlichen Jahresabschlusses zusätzlich gesonderte Dokumente bestehend aus den in Satz 2 näher bezeichneten Unterlagen zu erstellen.“

b) In Absatz 2 wird nach der Angabe „Absatz 1“ die Angabe „Satz 1“ eingefügt.

3. In § 10 Nummer 2 wird die Angabe „Satz 3“ durch die Angabe „Satz 4“ ersetzt.

4. § 11 wird wie folgt geändert:

a) Die Absätze 2 bis 6 werden aufgehoben.

b) Absatz 7 wird Absatz 2.

c) Folgender Absatz 3 wird angefügt:

„(3) Die §§ 4, 8 und 10, das Formblatt für die Bilanz (Anlage 1), die Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung (Anlage 2) sowie die Kontenrahmen für

die Buchführung in der Fassung des Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes vom ... [einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle] sind erstmals auf Jahresabschlüsse für nach dem 31. Dezember 2015 beginnende Geschäftsjahre und die gegebenenfalls hierauf bezogenen Dokumente nach § 8 Absatz 1 Satz 3 anzuwenden.“

5. Anlage 1 Passivseite wird wie folgt geändert:

a) In Passivposten D Nummer 5 und 6 wird jeweils die Angabe „\*)“ durch die Angabe „\*\*)“ ersetzt.

b) Die Fußnote wird durch die folgenden Fußnoten ersetzt:

„\*) Die Klammerhinweise auf den Kontenrahmen entfallen in der Bilanz.

\*\*) Ausweis dieser Posten nur bei Kapitalgesellschaften.“

6. Anlage 2 wird wie folgt geändert:

a) Der Klammerzusatz im Ertragsposten Nummer 8 wird wie folgt gefasst:

„(KUGr. 48, 52, 53, 55)“.

b) Die Posten 29 bis 33 werden durch folgenden Posten 29 ersetzt:

„29. Jahresüberschuss/ Jahresfehlbetrag .....                     “.

7. Anlage 4 wird wie folgt geändert:

a) Die bisherigen Kontenuntergruppen 400 bis 406 werden durch die folgenden Kontenuntergruppen 400 bis 407 ersetzt:

„400 Erträge aus Pflegeleistungen

ohne Pflegestufe

4000 Pflegekasse

4001 Sozialhilfeträger

4002 Selbstzahler

4003 Übrige

401 Erträge aus Pflegeleistungen

Pflegestufe I

4010 Pflegekasse

4011 Sozialhilfeträger

4012 Selbstzahler

4013 Übrige

402 Erträge aus Pflegeleistungen



Pflegestufe II

4020 Pflegekasse

4021 Sozialhilfeträger

4022 Selbstzahler

4023 Übrige

403 Erträge aus Pflegeleistungen

Pflegestufe III

4030 Pflegekasse

4031 Sozialhilfeträger

4032 Selbstzahler

4033 Übrige

404 Erträge aus Pflegeleistungen

Härtefälle

4040 Pflegekasse

4041 Sozialhilfeträger

4042 Selbstzahler

4043 Übrige

405 Erträge aufgrund häuslicher Pflege bei Verhinderung der Pflegeperson

406 Erträge aufgrund von Regelungen über Pflegehilfsmittel

407 Sonstige Erträge“.

- b) Die Kontengruppe 56 mit den Kontenuntergruppen 560, 561 und 562 und die Kontengruppe 78 mit den Kontenuntergruppen 780 bis 785 werden gestrichen.

## **Artikel 9**

### **Inkrafttreten, Außerkrafttreten**

Dieses Gesetz tritt am Tag nach der Verkündung in Kraft. Die Konzernabschlussbefreiungsverordnung vom 15. November 1991 (BGBl. I S. 2122), die zuletzt durch Artikel 8 Absatz 6 dieses Gesetzes geändert worden ist, tritt am 1. Januar 2019 außer Kraft.

## **Begründung**

### **A. Allgemeiner Teil**

#### **I. Zielsetzung und Notwendigkeit der Regelungen**

Mit diesem Gesetzentwurf soll die Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates (ABl. L 182 vom 29.6.2013, S. 19) (nachfolgend Richtlinie 2013/34/EU) in deutsches Recht umgesetzt werden. Die Richtlinie 2013/34/EU ist nach ihrem Artikel 53 Absatz 1 Unterabsatz 1 bis zum 20. Juli 2015 in nationales Recht umzusetzen. Darüber hinaus werden redaktionelle Anpassungen des Handelsbilanzrechts vorgenommen.

##### **1. Ziel der Richtlinie 2013/34/EU**

Mit der Richtlinie 2013/34/EU werden die folgenden seit langem bestehenden europäischen Bilanzrichtlinien überarbeitet und in einer Richtlinie zusammengeführt:

- Vierte Richtlinie des Rates vom 25. Juli 1978 aufgrund von Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe g des Vertrages über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen (78/660/EWG), nachfolgend Richtlinie 78/660/EWG, und
- Siebente Richtlinie des Rates vom 13. Juni 1983 aufgrund von Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe g des Vertrages über den konsolidierten Abschluss (83/349/EWG), nachfolgend Richtlinie 83/349/EWG.

Die neue Richtlinie 2013/34/EU führt die bisher unterschiedlich geregelten europäischen Rechtsrahmen für die Rechnungslegung auf Ebene einer Gesellschaft und auf Ebene eines Konzerns zusammen und entlastet insbesondere kleine und mittelgroße Unternehmen und Konzerne von bürokratischen Belastungen. Darüber hinaus strebt sie eine höhere Vergleichbarkeit der Jahres- und Konzernabschlüsse von Kapitalgesellschaften und bestimmten Personenhandelsgesellschaften in der Europäischen Union an.

Die Richtlinie bildet zugleich einen Bestandteil der Maßnahmen zur Stärkung des verantwortungsvollen Unternehmertums, indem sie für Unternehmen des Rohstoffsektors zusätzliche Berichtspflichten über ihre Zahlungen an staatliche Stellen einführt.

##### **2. Wesentliche Neuerungen durch die Richtlinie 2013/34/EU**

Die Richtlinie 2013/34/EU enthält im Grundsatz eine Zusammenfassung des bereits bisher geltenden europäischen Rechtsrahmens zur Rechnungslegung. Sie enthält aber darüber hinaus eine stärkere Systematisierung und legt im Gegensatz zu den bisherigen Richtlinien nunmehr die Größenklassen von Unternehmen fest. Die Mitgliedstaaten können damit beispielsweise die Größenklasse kleiner Unternehmen nur noch einheitlich festlegen; bisherige Unterschiede im Binnenmarkt werden so beseitigt. Die Richtlinie 2013/34/EU lässt die von Deutschland bereits früher durchgehend ausgenutzten Höchstbeträge der Schwellenwerte weiter zu und eröffnet die Möglichkeit, die Schwellenwerte für kleine Unternehmen weiter zu erhöhen. Demgegenüber werden die heutigen Schwellenwerte für große Unternehmen und Konzerne nur leicht erhöht.

Die Richtlinie 2013/34/EU dient gleichzeitig der Verringerung bürokratischer Belastungen der bilanzierungspflichtigen Kapitalgesellschaften und gleichgestellten haftungsbe-

schränkten Personenhandelsgesellschaften. Sie führt dazu den Grundsatz der Maximalharmonisierung bei den im Anhang des Jahresabschlusses zur Erläuterung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung zu machenden Angaben (Anhangangaben) für kleine Unternehmen ein (Artikel 16 Absatz 3). Zugleich wird ein abgeschwächter Maximalharmonisierungsansatz bei der Anzahl der zum Jahresabschluss gehörenden Unterlagen (Artikel 4 Absatz 1 Unterabsatz 2) und bei den in diesen Unterlagen darzustellenden Angaben (Artikel 4 Absatz 5) eingeführt. Aus den Änderungen ergeben sich jedenfalls für die handelsrechtliche Rechnungslegung Entlastungen.

Wesentliche Neuerungen finden sich auch in einer stärkeren Verankerung der allgemeinen Grundsätze in einem vor die Klammer gezogenen Kapitel. Hervorzuheben sind dabei der Grundsatz der Wesentlichkeit (Artikel 2 Nummer 16, Artikel 6 Absatz 1 Buchstabe j und Erwägungsgrund 17) und der Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (Artikel 6 Absatz 1 Buchstabe h und Erwägungsgrund 16). Diese Grundsätze waren bisher in Einzelvorschriften der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG enthalten und sind im deutschen Recht unter Berücksichtigung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bereits umgesetzt. Der neue zentrale Standort in Kapitel 2 der neuen Bilanzrichtlinie verdeutlicht die Bedeutung dieser Grundsätze. Inhaltliche Änderungen werden aber nicht angestrebt; dem sollte auch die Umsetzung der Richtlinie Rechnung tragen.

Inhaltliche Änderungen ergeben sich vor allem im Bereich der Anhangangaben. Die hier vorgesehene Maximalharmonisierung für kleine Unternehmen führt im deutschen Recht aufgrund des schon bisherigen Ansatzes nur zu geringen Änderungen (z. B. die künftig neue Pflicht, die Anzahl der im Jahresdurchschnitt Beschäftigten im Anhang darzustellen, während einige andere Angaben entfallen). Darüber hinaus ist eine Reihe kleinerer Änderungen erfolgt. Schließlich wird erstmals auf europäischer Ebene die Überprüfung von Angaben im Lagebericht vorgegeben, die im deutschen Recht allerdings schon seit langem bekannt ist.

Das Ziel einer Stärkung der Transparenz des Rohstoffsektors über Zahlungen an staatliche Stellen verfolgt die Richtlinie 2013/34/EU in ihrem Kapitel 10, das erstmals Berichtspflichtigen großer Kapitalgesellschaften und Unternehmen von öffentlichem Interesse einführt, die im Rohstoffsektor tätig sind. Als Rohstoffsektor definiert die Richtlinie 2013/34/EU die Gewinnung mineralischer Rohstoffe (einschließlich (fossiler) Energierohstoffe) sowie den Holzeinschlag in Primärwäldern. Diese Unternehmen werden verpflichtet, jährlich einen gesonderten Bericht zu erstellen und zu veröffentlichen. In dem Bericht sind die von den Unternehmen an staatliche Stellen weltweit geleisteten Zahlungen darzustellen. Sind Unternehmen in einem Konzernabschluss konsolidiert, ist die Berichterstattung durch das Mutterunternehmen auf konsolidierter Grundlage vorzunehmen, wobei der konsolidierte Bericht an die Stelle von Einzelberichten der konsolidierten Unternehmen tritt. Die Zahlungen sind zusammengefasst für vergleichbare Sachverhalte darzustellen, wobei auch projektspezifisch zu berichten ist. Um die Berichterstattung auf wesentliche Sachverhalte zu konzentrieren, sieht die Richtlinie 2013/34/EU vor, dass nur Zahlungen ab 100 000 Euro berücksichtigt werden müssen.

Im Hinblick auf die angestrebte, weltweit angelegte Berichterstattung europäischer Unternehmen enthält die Richtlinie 2013/34/EU zudem Regelungen über die Gleichwertigkeit gesetzlicher Berichtspflichten in Drittstaaten. Damit soll vor allem die Möglichkeit eröffnet werden, europäischen Unternehmen, deren Wertpapiere an Börsen in den USA gehandelt werden, doppelte Berichtspflichten zu ersparen. Die USA haben ebenfalls gesetzliche Regelungen über Berichtspflichten erlassen, die von Unternehmen der mineralgewinnenden Industrie zu erfüllen sind. Die Gleichwertigkeit gesetzlicher Berichtspflichten aus Drittstaaten muss von der Europäischen Kommission in einem gesonderten Verfahren festgestellt werden.

### 3. Übersicht umgesetzter Vorschriften

Allgemein gilt, dass die Vorgaben der Richtlinie 2013/34/EU im Wesentlichen den früheren europäischen Vorgaben der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG entsprechen. Diese Vorgaben sind im bestehenden Recht, vor allem im Handelsgesetzbuch (HGB), bereits umgesetzt. Der Gesetzentwurf dient dazu, die geänderten Vorgaben umzusetzen.

Die folgenden Artikel der Richtlinie 2013/34/EU werden durch die folgenden Bestimmungen des Entwurfs in Verbindung mit dem geltenden Recht umgesetzt:

<u>Richtlinie</u> <u>2013/34/EU</u>	<u>Umsetzung</u>	<u>Inhalt</u>	<u>Im Entwurf</u>
Artikel 2 Nummer 2	§ 271 Absatz 1 HGB-E	Begriff der Beteiligung	Artikel 1 Nummer 13
Artikel 2 Nummer 5	§ 277 Absatz 1 HGB-E	Begriff der Umsatzerlöse	Artikel 1 Nummer 18
Artikel 2 Nummer 6	§ 255 Absatz 1 Satz 3 HGB-E	Anschaffungspreisminderungen	Artikel 1 Nummer 4
Artikel 3 Absatz 2 bis 4	§ 267 Absatz 1 bis 3 HGB-E	Größenklassen	Artikel 1 Nummer 10
Artikel 3 Absatz 7 und 8	§ 293 HGB-E	Größenklasse Konzern	Artikel 1 Nummer 28
Artikel 3 Absatz 10	§ 267 Absatz 4 und § 293 Absatz 1 HGB-E	Größenklasse, Wechsel	Artikel 1 Nummer 10 und 28
Artikel 3 Absatz 11	§ 267 Absatz 4a HGB-E	Größenklasse, Bilanzsumme	Artikel 1 Nummer 10
Artikel 5	§ 264 Absatz 1a HGB-E und § 297 Absatz 1a HGB-E	Registerangaben im Jahres- und Konzernabschluss	Artikel 1 Nummer 5 Buchstabe c und Artikel 1 Nummer 31
Artikel 9 Absatz 2 Satz 2 und 3	§ 265 Absatz 5 HGB-E	Zwischensummen	Artikel 1 Nummer 8
Artikel 9 Absatz 6	§ 268 Absatz 1 HGB-E	Ausweis des Bilanzgewinns	Artikel 1 Nummer 12 Buchstabe a
Artikel 9 Absatz 7 Buchstabe c	§ 272 Absatz 5 HGB-E	Ausschüttungssperre bei phasengleicher Gewinnausschüttung	Artikel 1 Nummer 14

<u>Richtlinie</u> <u>2013/34/EU</u>	<u>Umsetzung</u>	<u>Inhalt</u>	<u>Im Entwurf</u>
Artikel 12 Absatz 8, Artikel 28 Absatz 1	§ 284 Absatz 2 Nummer 4, Absatz 3 und § 313 Absatz 4 HGB-E	Anhang und Konzernanhang: Fremdkapitalzinsen bei Herstellungskosten	Artikel 1 Nummer 20 Buchstabe c sowie Artikel 1 Nummer 38 Buchstabe d
Artikel 12 Absatz 11, Artikel 28 Absatz 1	§ 253 Absatz 3 Satz 3 und 4 HGB-E sowie § 285 Nummer 13 und § 314 Absatz 1 Nummer 20 HGB-E	Abschreibung von Geschäfts- oder Firmenwerten und selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen	Artikel 1 Nummer 3 Buchstabe b und c, Nummer 21 Buchstabe f und Nummer 39 Buchstabe a Doppelbuchstabe hh
Artikel 13 Absatz 1	§ 275 HGB-E	Gliederung Gewinn- und Verlustrechnung	Artikel 1 Nummer 16
Artikel 14 Absatz 1	§ 266 Absatz 1 Satz 3 und § 268 Absatz 5 HGB-E	Verbindlichkeitausweis in der Bilanz	Artikel 1 Nummer 12 Buchstabe c
Artikel 15	§ 284 Absatz 1 HGB-E	Gliederung des Anhangs	Artikel 1 Nummer 20 Buchstabe a
Artikel 16 Absatz 1 Buchstabe d	§ 268 Absatz 7, § 285 Nummer 3a und 27 HGB-E	Anhang: Haftungsverhältnisse außerhalb der Bilanz	Artikel 1 Nummer 12 Buchstabe d und Nummer 21 Buchstabe a und k
Artikel 16 Absatz 1 Buchstabe e	§ 285 Nummer 9 Buchstabe c HGB-E	Anhang: Angaben zu Krediten und Vorschüssen	Artikel 1 Nummer 21 Buchstabe c
Artikel 16 Absatz 1 Buchstabe f	§ 285 Nummer 31 HGB-E	Anhang: Erträge und Aufwendungen von außergewöhnlicher Größenordnung oder Bedeutung	Artikel 1 Nummer 21 Buchstabe m
Artikel 16 Absatz 1 Buchstabe h	§ 285 Nummer 7 HGB und § 288 Absatz 1 HGB-E	Anhang: Arbeitnehmerzahl	(Artikel 1 Nummer 23)

<u>Richtlinie</u> <u>2013/34/EU</u>	<u>Umsetzung</u>	<u>Inhalt</u>	<u>Im Entwurf</u>
Artikel 16 Absatz 3	§ 288 Absatz 1 HGB-E	Alle Kapitalgesellschaften, Anhang kleiner Unternehmen	Artikel 1 Nummer 23
Artikel 16 Absatz 3	§§ 58, 152, 160 Absatz 3, § 240, 261 Absatz 1 AktG-E	Anhang der AG und KGaA	Artikel 4 Nummer 1, 2, 3 Buchstabe b, Nummer 5 und 7 Buchstabe b
Artikel 16 Absatz 3	§ 29 Absatz 4 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG-E)	Anhang der GmbH	Artikel 6
Artikel 17 Absatz 1 Buchstabe a	§ 284 Absatz 3 HGB-E und die Aufhebung von § 268 Absatz 2 HGB	Anhang: Anlagenübersicht	Artikel 1 Nummer 19 Buchstabe c und Nummer 12 Buchstabe b
Artikel 17 Absatz 1 Buchstabe f	§ 285 Nummer 30 HGB-E	Anhang: Latente Steuern	Artikel 1 Nummer 21 Buchstabe m
Artikel 17 Absatz 1 Buchstabe h und i	§ 160 Absatz 1 Nummer 3 AktG-E	Anhang: Aktien	Artikel 4 Nummer 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa
Artikel 17 Absatz 1 Buchstabe j	§ 160 Absatz 1 Nummer 5 AktG-E und § 285 Nummer 15a HGB-E	Anhang: Genussrechte u. a.	Artikel 4 Nummer 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb und Artikel 1 Nummer 21 Buchstabe h
Artikel 17 Absatz 1 Buchstabe l und n	§ 285 Nummer 14 HGB-E	Anhang: Angaben zum Konzern	Artikel 1 Nummer 21 Buchstabe g
Artikel 17 Absatz 1 Buchstabe m und n	§ 285 Nummer 14a HGB	Anhang: Angaben zum Konzern	Artikel 1 Nummer 21 Buchstabe g
Artikel 17 Absatz 1 Buchstabe o	§ 285 Nummer 34 HGB-E	Anhang: Ergebnisverwendung	Artikel 1 Nummer 21 Buchstabe m

<u>Richtlinie</u> <u>2013/34/EU</u>	<u>Umsetzung</u>	<u>Inhalt</u>	<u>Im Entwurf</u>
Artikel 17 Absatz 1 Buchstabe p	§ 285 Nummer 3 HGB-E	Anhang: Geschäfte außerhalb Bilanz	Artikel 1 Nummer 21 Buchstabe a
Artikel 17 Absatz 1 Buchstabe q	§ 285 Nummer 33 HGB-E	Anhang: Vorgänge nach Bilanzstichtag	Artikel 1 Nummer 21 Buchstabe m
Artikel 18 Absatz 1 Buchstabe a	§ 285 Nummer 4 HGB-E	Anhang: Gliederung Umsatzerlöse	Artikel 1 Nummer 21 Buchstabe a
Artikel 19 Absatz 2	§ 289 Absatz 2 HGB	Lagebericht	Artikel 1 Nummer 24 Buchstabe b
Artikel 20 Absatz 3	§ 317 Absatz 2 Satz 2 und 3 HGB-E	Abschlussprüfung	Artikel 1 Nummer 42
Artikel 23 Absatz 1 und 2	§ 293 HGB-E	Konzerngröße	Artikel 1 Nummer 28
Artikel 23 Absatz 4 Buchstabe b	§ 291 Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 HGB-E	Konzernbefreiung EU	Artikel 1 Nummer 26
Artikel 23 Absatz 8	§ 292 HGB-E	Konzernbefreiung Drittstaat	Artikel 1 Nummer 27
Artikel 23 Absatz 9	§ 296 HGB-E	Konsolidierungskreis	Artikel 1 Nummer 30
Artikel 24 Absatz 3 Buchstabe a und c	§ 301 Absatz 2	Kapitalkonsolidierung	Artikel 1 Nummer 33 Buchstabe a
Artikel 24 Absatz 3 Buchstabe f	§ 309 Absatz 2 HGB-E	Unterschiedsbetrag	Artikel 1 Nummer 35
Artikel 24 Absatz 4 und 6	§ 307 Absatz 1 und 2 HGB-E	Anteile Dritter	Artikel 1 Nummer 34
Artikel 27 Absatz 7 i. V. m. Artikel 24 Absatz 7	§ 312 Absatz 5 HGB-E	Anteilmäßige Konsolidierung	Artikel 1 Nummer 37

<u>Richtlinie</u> <u>2013/34/EU</u>	<u>Umsetzung</u>	<u>Inhalt</u>	<u>Im Entwurf</u>
Artikel 28 Absatz 1 i. V. m. Artikel 15	§ 313 Absatz 1 Satz 1 HGB-E	Gliederung Konzernanhang	Artikel 1 Nummer 38 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa
Artikel 28 Absatz 1 Buchstabe c i. V. m. Artikel 16 Absatz 1 Buchstabe e	§ 314 Absatz 1 Nummer 6 Buchstabe c HGB-E	Konzernanhang: Vorschüsse und Kredite	Artikel 1 Nummer 39 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb
Artikel 28 Absatz 1 i. V. m. Artikel 16 Absatz 1 Buchstabe f	§ 314 Absatz 1 Nummer 23 HGB-E	Konzernanhang: Erträge und Aufwendungen von außergewöhnlicher Größenordnung oder Bedeutung	Artikel 1 Nummer 39 Buchstabe a Doppelbuchstabe jj
Artikel 28 Absatz 1 i. V. m. Artikel 17 Absatz 1 Buchstabe d Unterabsatz 2	§ 314 Absatz 3 HGB-E	Konzernanhang: Nachteile	Artikel 1 Nummer 39 Buchstabe b
Artikel 28 Absatz 1 Buchstabe b i. V. m. Artikel 17 Absatz 1 Buchstabe e	§ 314 Absatz 1 Nummer 4 HGB-E	Konzernanhang: Arbeitnehmerzahl	Artikel 1 Nummer 39 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa
Artikel 28 Absatz 1 i. V. m. Artikel 17 Absatz 1 Buchstabe f	§ 314 Absatz 1 Nummer 22 HGB-E	Konzernanhang: Latente Steuern	Artikel 1 Nummer 39 Buchstabe a Doppelbuchstabe jj
Artikel 28 Absatz 1 i. V. m. Artikel 17 Absatz 1 Buchstabe i und j	§ 314 Absatz 1 Nummer 7a und 7b HGB-E	Konzernanhang: Aktien, Genussrechte u. a.	Artikel 1 Nummer 39 Buchstabe a Doppelbuchstabe cc
Artikel 28 Absatz 1 i. V. m. Artikel 17 Absatz 1 Buchstabe k, l und m	§ 313 Absatz 2 HGB-E	Konzernanhang: Konzernunternehmen	Artikel 1 Nummer 38 Buchstabe b



<u>Richtlinie</u> <u>2013/34/EU</u>	<u>Umsetzung</u>	<u>Inhalt</u>	<u>Im Entwurf</u>
Artikel 28 Absatz 1 i. V. m. Artikel 17 Absatz 1 Buchstabe o	§ 314 Absatz 1 Nummer 26 HGB-E	Konzernanhang: Ergebnisverwendung	Artikel 1 Nummer 39 Buchstabe a Doppelbuchstabe jj
Artikel 28 Absatz 1 i. V. m. Artikel 17 Absatz 1 Buchstabe p	§ 314 Absatz 1 Nummer 2 HGB-E	Konzernanhang: Geschäfte außerhalb Konzernbilanz	Artikel 1 Nummer 39 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa
Artikel 28 Absatz 1 i. V. m. Artikel 17 Absatz 1 Buchstabe q	§ 314 Absatz 1 Nummer 25 HGB-E	Konzernanhang: Vorgänge nach Bilanzstichtag	Artikel 1 Nummer 39 Buchstabe a Doppelbuchstabe jj
Artikel 28 Absatz 1 i. V. m. Artikel 18 Absatz 1 Buchstabe a	§ 314 Absatz 1 Nummer 3 HGB-E	Konzernanhang: Gliederung Umsatzerlöse	Artikel 1 Nummer 39 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa
Artikel 28 Absatz 1 Buchstabe a	§ 314 Absatz 1 Nummer 13 HGB-E	Konzernanhang: Nahestehende Unternehmen	Artikel 1 Nummer 39 Buchstabe a Doppelbuchstabe ee
Artikel 29 Absatz 1 i. V. m. Artikel 19 Absatz 2	§ 315 Absatz 2 HGB-E	Konzernlagebericht	Artikel 1 Nummer 40 Buchstabe b
Artikel 29 Absatz 1 i. V. m. Artikel 20	§ 315 Absatz 5 HGB-E	Konzernlagebericht	Artikel 1 Nummer 40 Buchstabe d
Artikel 30	§ 325 Absatz 1 bis 1b HGB-E und § 328 Absatz 1 und 1a HGB-E	Offenlegung der Unterlagen	Artikel 1 Nummer 45 Buchstabe a und Nummer 48
Artikel 34 Absatz 1 Unterabsatz 2 Buchstabe a römische Ziffer ii	§ 317 Absatz 2 und § 322 Absatz 6 HGB-E	Abschlussprüfung	Artikel 1 Nummer 42 und 43 Buchstabe b

<u>Richtlinie</u> <u>2013/34/EU</u>	<u>Umsetzung</u>	<u>Inhalt</u>	<u>Im Entwurf</u>
Artikel 35	§ 322 Absatz 1 HGB-E	Inhalt des Bestätigungsvermerks des Abschlussprüfers	Artikel 1 Nummer 43 Buchstabe a
Artikel 36 Absatz 7	§ 267a Absatz 3 HGB-E	Einschränkung der Größenklasse Kleinstkapitalgesellschaften	Artikel 1 Nummer 11 Buchstabe b
Artikel 37	§ 264 Absatz 3 HGB-E	Befreiung von Tochterunternehmen	Artikel 1 Nummer 5 Buchstabe d
Artikel 38	§ 264b HGB-E	Befreiung von Personenhandelsgesellschaften	Artikel 1 Nummer 6
Artikel 41 bis 46	§§ 341q bis 341y HGB-E	Neue Berichtspflichten von bestimmten Unternehmen des Rohstoffsektors	Artikel 1 Nummer 70
Artikel 53 Absatz 1 Unterabsatz 2	EGHGB-E	Zeitliche Anwendbarkeit	Artikel 2

Von der Mitgliedstaatenoption des Artikels 16 Absatz 2 der Richtlinie 2013/34/EU wird hinsichtlich der Ausdehnung der für mittelgroße Kapitalgesellschaften geltenden Anhangangaben auf kleine Kapitalgesellschaften nur sehr begrenzt Gebrauch gemacht, um die bürokratischen Belastungen kleiner Kapitalgesellschaften zu begrenzen.

## II. Wesentlicher Inhalt des Entwurfs

Der Gesetzentwurf sieht Änderungen der bilanzrechtlichen Vorschriften des HGB vor, um die Vorgaben der Richtlinie 2013/34/EU umzusetzen. In dem Gesetzentwurf wird von der Möglichkeit der Anhebung der Schwellenwerte für die Einordnung kleiner, mittelgroßer und großer Kapitalgesellschaften sowie von Konzernen Gebrauch gemacht. Damit sollen die bürokratischen Belastungen für kleinere Kapitalgesellschaften und Konzerne gesenkt werden. Sie werden von bestimmten größenabhängigen Vorgaben freigestellt, die sich aus den bisherigen Schwellenwerten ergaben. Der Gesetzentwurf sieht die Verringerung der Anhangangaben insbesondere für kleine Kapitalgesellschaften vor. Im Einklang mit der Richtlinie 2013/34/EU wird auf solche Anhangangaben verzichtet, die typischerweise nur für das Verständnis von Kapitalgesellschaften ab einer gewissen Größe nachgefragt werden.

Die Richtlinie 2013/34/EU erfordert darüber hinaus erstmals Regelungen für die Transparenz von Unternehmen des Rohstoffsektors über Zahlungen an staatliche Stellen, für die es im HGB bisher keine Entsprechung gibt. Nach Abwägung verschiedener Varianten sollen im HGB zusätzliche Vorschriften in einem neuen Dritten Unterabschnitt des Vierten Abschnitts des Dritten Buchs geschaffen werden. Der Vierte Abschnitt des Dritten Buchs regelt branchenspezifische Sonderregelungen, die von den allgemeinen handelsrechtlichen Vorgaben abweichen. In den ersten beiden Unterabschnitten dieses Abschnitts sind Rechnungslegungsvorgaben für Kreditinstitute und für Versicherungsunternehmen geregelt. Der dritte Unterabschnitt soll künftig die Regelungen für Unternehmen der mineralgewinnenden Industrie und für Unternehmen, die Holzeinschlag in Primärwäldern betreiben, aufnehmen. Bei den Berichten über Zahlungen an staatliche Stellen handelt es sich zwar nicht im klassischen Sinne um Bestandteile der Rechnungslegung. Aber auch die

Vorgaben der Richtlinie 2013/34/EU sind in deren Kapitel 10 enthalten, nehmen auf die allgemeinen bilanzrechtlichen Vorgaben Bezug und verwenden die gleiche Terminologie. Eine weitergehende Präzisierung der Vorgaben zu Inhalt und Gliederung der Zahlungsberichte und Konzernzahlungsberichte ist durch die Richtlinie 2013/34/EU nicht verlangt.

Das deutsche Bilanzrecht wurde durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz vom 25. Mai 2009 (BGBl. I S. 1102) (nachfolgend BilMoG) modernisiert und behutsam fortentwickelt. Die Reform ist auf breite Zustimmung gestoßen. Änderungen im Handelsbilanzrecht über die Richtlinienumsetzung hinaus sieht der Gesetzentwurf daher nur sehr begrenzt vor. Es handelt sich dabei insbesondere um einzelne Präzisierungen und Verbesserungen bilanzrechtlicher Vorschriften, um die Anwendbarkeit der Vorschriften zu erleichtern und die Vergleichbarkeit der Rechnungslegung zu erhöhen. Hervorzuheben sind dabei die Harmonisierung der Vorschriften zur Befreiung bestimmter Tochterunternehmen von Pflichten der Rechnungslegung, wenn sie in Konzernabschlüsse einbezogen sind (Änderungen von § 264 Absatz 3 und 4 sowie § 264b HGB) sowie die Vereinfachung der Vorschriften des § 292 HGB und die Aufhebung der Konzernabschlussbefreiungsverordnung.

### **III. Alternativen**

Es besteht keine Möglichkeit, auf gesetzliche Regelungen zur Umsetzung der Richtlinie 2013/34/EU zu verzichten.

Bei der Ausübung von Mitgliedstaatenoptionen aus der Richtlinie 2013/34/EU sieht der Gesetzentwurf im Wesentlichen die Beibehaltung der bisherigen Regelungen im Handelsgesetzbuch vor, zumal die Optionen weitgehend schon in früheren europäischen Vorgaben enthalten waren und der deutsche Gesetzgeber über die Nutzung der Optionen entsprechend entschieden hat. Die Praxis hat sich im Übrigen auf die bestehende Rechtslage eingestellt und keine erheblichen Unzulänglichkeiten festgestellt. Kleine Modifizierungen ergeben sich durch die Neuformulierungen der Richtlinie 2013/34/EU.

Möglich wäre ebenfalls gewesen, die Struktur des Dritten Buchs des HGB im Hinblick auf den Ansatz der Richtlinie 2013/34/EU „Think small first“ grundlegend zu verändern. So könnten zwar beispielsweise durchgehend zunächst die für kleine Kapitalgesellschaften notwendigen Vorgaben getroffen und im Anschluss gewissermaßen aufsetzend für größere Kapitalgesellschaften konkretisiert werden. Das würde aber tiefgreifende Veränderungen erfordern und in der Praxis erheblichen Umstellungsaufwand auslösen, zumal sich die Praxis auf das bisherige System eingestellt hat. Dauerhaft würden dadurch auch kaum weitergehende Entlastungen des Verwaltungsaufwands erreicht. Mit Blick auf den zu erwartenden Erfüllungsaufwand, insbesondere den Umstellungsaufwand wurde ein solcher Ansatz daher zurückgestellt.

Alternativ zur Erweiterung des HGB um Vorschriften zur Transparenz im Rohstoffsektor war erwogen worden, die neue Berichtspflicht in einem bestehenden oder neuen Spezialgesetz des Ordnungsrechts zu verankern. Dagegen spricht aber vor allem, dass die mineralgewinnende Industrie bergfreier und grundeigener Rohstoffe einerseits und der Holzeinschlag in Primärwäldern andererseits kaum Gemeinsamkeiten aufweisen und zum anderen die Berichterstattung über weltweit eintretende Sachverhalte eines Unternehmens oder Konzerns mit dem auf das Inland beschränkten Ordnungsgedanken der Spezialgesetze schwer zu vereinbaren ist.

Auch eine Regelung in einer auf § 330 HGB zu stützenden neuen Rechtsverordnung scheidet aus, da die neue Berichtspflicht substantielle Unterschiede zur Aufstellung von Jahres- und Konzernabschlüssen aufweist.

#### **IV. Gesetzgebungskompetenz**

Die Gesetzgebungskompetenz des Bundes folgt aus Artikel 74 Absatz 1 Nummer 1 und 11 des Grundgesetzes (GG). Eine bundesgesetzliche Regelung ist erforderlich, weil die in dem Entwurf angesprochenen Fragen der Rechnungslegung und der Publizität sowie der Gestaltung der vom Bundesamt für Justiz geführten Verfahren in zentralen Punkten die Rechts- und Wirtschaftseinheit im Bundesgebiet berühren und der Entwurf insoweit die Weiterentwicklung bestehender bundesgesetzlicher Kodifikationen zum Gegenstand hat (Artikel 72 Absatz 2 GG). Das Gesetz dient der Wahrung der Rechtseinheit, d. h. der Geltung gleicher Normen im Bundesgebiet. Da das Bilanzrecht bereits bundesrechtlich geregelt ist und es um die Fortentwicklung und Modernisierung dieses Rechts geht, kommt nur eine bundesgesetzliche Regelung in Betracht und nicht eine landesgesetzliche.

#### **V. Vereinbarkeit mit dem Recht der Europäischen Union und völkerrechtlichen Verträgen**

Die Regelungen des Entwurfs sind mit dem Recht der Europäischen Union und mit völkerrechtlichen Verträgen, die die Bundesrepublik Deutschland abgeschlossen hat, vereinbar.

#### **VI. Gesetzesfolgen**

##### **1. Rechts- und Verwaltungsvereinfachung**

Der Gesetzentwurf sieht eine Reihe von Rechtsvereinfachungen und Klarstellungen vor, die dazu dienen, die Rechnungslegung insbesondere der Kapitalgesellschaften zu vereinfachen und deren Vergleichbarkeit zu erhöhen. Neue Vorschriften werden insbesondere zur Einführung der Berichtspflichten von Unternehmen des Rohstoffsektors über deren Zahlungen an staatliche Stellen vorgeschlagen; dies entspricht den zwingenden europäischen Vorgaben. Gleichwohl sind die Regelungsvorschläge weitgehend an die bestehende handelsrechtliche Rechnungslegung angepasst, um unterschiedliche Terminologie oder widersprüchliche Anforderungen zu vermeiden.

##### **2. Nachhaltigkeitsaspekte**

Der Gesetzentwurf steht im Einklang mit den Leitgedanken der Bundesregierung zur nachhaltigen Entwicklung im Sinne der Nationalen Nachhaltigkeitsstrategie. Er dient dazu, kleine Kapitalgesellschaften von derzeit umfangreichen Vorgaben für die Rechnungslegung zu entlasten und enthält insoweit Deregulierungsmaßnahmen, die zu einer Kostenentlastung für die Wirtschaft führen. Dies stärkt den Wirtschaftsstandort Deutschland. Eine steigende Wirtschaftsleistung ist zentraler Indikator für zunehmenden Wohlstand in der Gesellschaft und Verbesserung der Lebensqualität (Indikator 10 der Nationalen Nachhaltigkeitsstrategie). Die neuen Berichtspflichten für Unternehmen des Rohstoffsektors dienen im Hinblick auf die Berichterstattung über Zahlungen in Drittstaaten auch der Entwicklungszusammenarbeit (Indikator 20 der Nationalen Nachhaltigkeitsstrategie).

##### **3. Haushaltsausgaben ohne Erfüllungsaufwand**

Die Regelungen adressieren überwiegend die Wirtschaft. Im Hinblick auf die Änderungen der bilanzrechtlichen Vorgaben wird insgesamt nicht mit Haushaltsauswirkungen gerechnet; Mehr- und Minderbelastungen für die Fallbearbeitung im Bundesamt für Justiz durch Veränderungen der zu prüfenden Rechtspflichten gleichen sich aus.

Im Hinblick auf die Überprüfung der neuen Berichtspflichten von Unternehmen des Rohstoffsektors über Zahlungen an staatliche Stellen benötigt das Bundesamt für Justiz einmalig ca. 70 000 Euro, um die Informationstechnik an die neuen Vorgaben anzupassen.

Diese Mittel stehen im Haushalt des Bundesamtes für Justiz im Rahmen der Weiterentwicklung der Software bereits zur Verfügung.

#### **4. Erfüllungsaufwand**

##### **a) Erfüllungsaufwand für Bürgerinnen und Bürger**

Für Bürgerinnen und Bürger entsteht kein Erfüllungsaufwand.

##### **b) Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft**

###### **aa) Überblick**

Der Gesetzentwurf führt insgesamt zu einer Entlastung der Wirtschaft beim jährlichen Erfüllungsaufwand um ca. 87 Mio. Euro (laufender Aufwand) und einmaligem Umstellungsaufwand von 126 Mio. Euro.

Die Vorschläge des Entwurfs haben auf den Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft bei folgenden Informationspflichten Auswirkungen:

- IP 200610160907261 „Pflicht zur Jahres- und Konzernabschlusserstellung, Prüfung und Offenlegung für alle Kapitalgesellschaften“ (§§ 264, 325 HGB),
- IP 200610131547162 „Pflicht zur Aufstellung von Jahresabschluss und Lagebericht einschließlich Offenlegung für eingetragene Genossenschaften“ (§§ 336, 339 HGB),
- IP 200610060815531 „Pflicht zur Aufstellung einschließlich Prüfung und Offenlegung von Jahres- und Konzernabschluss für Kreditinstitute und Finanzdienstleistungsinstitute“ (§§ 340, 340I HGB) und
- IP 200610131041013 „Pflicht zur Aufstellung von Jahres- und Konzernabschluss und Lagebericht für Versicherungsunternehmen und Pensionsfonds einschließlich Prüfung und Offenlegung“ (§§ 341, 341I HGB).

Änderungen ergeben sich sowohl aufgrund der Änderung der einzelnen bilanzrechtlichen Vorgaben als auch aufgrund der Anhebung der Schwellenwerte für die Größenklassen von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften.

Darüber hinaus wird eine neue Informationspflicht für die Wirtschaft eingeführt, indem bestimmte Unternehmen der Rohstoffwirtschaft Berichte über ihre Zahlungen an staatliche Stellen zu erstellen und offenzulegen haben.

###### **bb) Im Einzelnen:**

###### **(1) Bilanzrechtliche Änderungen**

Für die Schätzung des Erfüllungsaufwands, der durch bilanzrechtliche Änderungen verursacht wird, werden die in der WebSKM-Datenbank von Destatis eingetragenen Fallzahlen angesetzt. Da innerhalb der Genossenschaften erstmals eine neue Kategorie der Kleinstgenossenschaft eingerichtet werden soll, ist ein neues Segment zu bilden. Es wird davon ausgegangen, dass ca. 2 300 Genossenschaften die Kriterien einer Kleinstgenossenschaft erfüllen und die Zahl der größeren kleinen Genossenschaften dementsprechend nur noch 1 625 beträgt.

Nach Angaben des Statistischen Bundesamtes wird ein durchschnittlicher Stundensatz von 39,10 Euro/Stunde zugrunde gelegt.

Der jährliche Mehraufwand für die Wirtschaft aus den bilanzrechtlichen Änderungen wird auf insgesamt 2,3 Mio. Euro geschätzt. Dieser setzt sich wie folgt zusammen:

<b>Informationspflicht</b>	<b>Fallzahl</b>	<b>Saldo Zeit- auf- wand je Fall in min</b>	<b>Lohn- satz Eu- ro/Std</b>	<b>Saldo Per- sonalkosten in Euro</b>	<b>Saldo Sachkos- ten in Euro</b>	<b>Saldo Erfül- lungsaufwand (gerundet) in Euro</b>
2006101609072 61 A  Kleine Kapital- gesellschaften	121 648	-20	39,1	-1 585 479		-1 600 000
2006101609072 61 B  Mittelgroße Kapi- talgesellschaften	37 009	120	39,1	2 894 104		2 900 000
2006101609072 61 C  Große Kapital- gesellschaften	7 964	150	39,1	778 481		780 000
2006101609072 61 D  Konzerne	800	225	39,1	117 300		120 000
2006101315471 62 A  Kleine Genos- senschaften	1 625	-20	39,1	-21 179		-20 000
2006101315471 62 B  Mittelgroße Ge- nossenschaften	1 043	120	39,1	81 563		80 000
2006101315471 62 C  Große Genos- senschaften	181	150	39,1	17 693		20 000
2006101315471 62 (D)  Kleinstgenos- senschaften	2 300	-95	39,1	-142 389	-18 400	-160 000

<i>Informationspflicht</i>	<i>Fallzahl</i>	<i>Saldo Zeitaufwand je Fall in min</i>	<i>Lohnsatz Euro/Std</i>	<i>Saldo Personalkosten in Euro</i>	<i>Saldo Sachkosten in Euro</i>	<i>Saldo Erfüllungsaufwand (gerundet) in Euro</i>
2006101310410 13 Versicherungsunternehmen und Pensionsfonds	646	150	39,1	63 147		60 000
2006100608155 31 Kreditinstitute und Finanzdienstleistungsinstitute	1 617	150	39,1	158 062		160 000
<b>SUMME (gerundet)</b>						<b>2 300 000</b>

Darüber hinaus wird von einem einmaligen Umstellungsaufwand zur Einarbeitung in die Neuregelungen in Form eines Zusatzaufwands von 12,6 Mio. Euro ausgegangen. Dieser setzt sich wie folgt zusammen:

<i>Informationspflicht</i>	<i>Fallzahl</i>	<i>Saldo Zeitaufwand je Fall in min</i>	<i>Lohnsatz Euro/Std</i>	<i>Saldo Personalkosten in Euro</i>	<i>Saldo Sachkosten in Euro</i>	<i>Saldo Erfüllungsaufwand (gerundet) in Euro</i>
2006101609072 61 A  Kleine Kapitalgesellschaften	121 648	120	39,1	9 512 874		9 500 000
2006101609072 61 B  Mittelgroße Kapitalgesellschaften	37 009	90	39,1	2 170 578		2 200 000
2006101609072 61 C  Große Kapitalgesellschaften	7 964	90	39,1	467 089		470 000
2006101609072 61 D  Konzerne	800	120	39,1	62 560		60 000

<b>Informationspflicht</b>	<b>Fallzahl</b>	<b>Saldo Zeit- auf- wand je Fall in min</b>	<b>Lohn- satz Eu- ro/Std</b>	<b>Saldo Per- sonalkosten in Euro</b>	<b>Saldo Sachkos- ten in Euro</b>	<b>Saldo Erfül- lungsaufwand (gerundet) in Euro</b>
2006101315471 62 A  Kleine Genos- senschaften	1 625	120	39,1	127 075		130 000
2006101315471 62 B  Mittelgroße Ge- nossenschaften	1 043	90	39,1	61 172		60 000
2006101315471 62 C  Große Genos- senschaften	181	90	39,1	10 616		11 000
2006101315471 62 (D)  Kleinstgenos- senschaften	2 300	20	39,1	29 977		30 000
2006101310410 13 Versiche- rungsunterneh- men und Pensi- onfonds	646	90	39,1	37 888		40 000
2006100608155 31 Kreditinsti- tute und Finanz- dienstleistungs- institute	1 617	90	39,1	94 837		90 000
<b>SUMME (ge- rundet)</b>						<b>12 600 000</b>

## (2) Größenklassen

Die Anhebung der Schwellenwerte für die Größenklassen nach § 267 HGB und § 293 HGB führt dazu, dass einzelne bisher als mittelgroß oder groß eingestufte Kapitalgesellschaften als klein oder mittelgroß gelten sowie dass einzelne bisher der Konzernrechnungslegung unterworfenen Konzerne aufgrund ihrer Größe von der Berichtspflicht ausgenommen sind.

Es wird geschätzt, dass ca. 7 000 bisher mittelgroße Kapitalgesellschaften künftig als klein und ca. 300 bisher große Kapitalgesellschaften künftig als mittelgroß einzustufen sind. Zudem dürften ca. 30 Konzerne von der Berichtspflicht ausgenommen werden. Darüber hinaus ergeben sich Änderungen auch bei den Genossenschaften. Es wird geschätzt, dass 200 mittelgroße Genossenschaften künftig als klein und zehn große Genossenschaften künftig als mittelgroß einzustufen sind.



Die Umstufung in niedrigere Größenklassen führt zu einer Entlastung beim jährlichen Erfüllungsaufwand in Höhe von insgesamt 118 Mio. Euro, die sich wie folgt zusammensetzt:

<i>Informationspflicht</i>	<i>Fallzahl</i>	<i>Saldo Personalkosten je Fall in Euro</i>	<i>Saldo Erfüllungsaufwand (gerundet) in Euro</i>
200610160907261 B Mittelgroße Kapitalgesellschaften	7 000	-12 570	-88 000 000
200610160907261 C Große Kapitalgesellschaften	300	-97 040	-29 100 000
200610160907261 D Konzerne	30	-11 800	-350 000
200610131547162 B Mittelgroße Genossenschaften	200	-4 360	-870 000
200610131547162 C Große Genossenschaften	10	-33 260	-330 000
<b>SUMME (gerundet)</b>			<b>-119 000 000</b>

Mit der veränderten Einstufung ergibt sich zugleich eine einmalige Mehrbelastung aus Umstellungsaufwand der Wirtschaft von insgesamt 2,4 Mio. Euro, die sich wie folgt zusammensetzt:

<i>Informationspflicht</i>	<i>Fallzahl</i>	<i>Zeitaufwand je Fall in min</i>	<i>Lohnsatz Euro/Std</i>	<i>Saldo Personalkosten je Fall in Euro</i>	<i>Saldo Erfüllungsaufwand (gerundet) in Euro</i>
200610160907261 B Mittelgroße Kapitalgesellschaften	7 000	480	39,10	2 189 600	2 200 000
200610160907261 C Große Kapitalgesellschaften	300	480	39,10	93 840	90 000
200610160907261 D Konzerne	30	480	39,10	9 384	9 000

<b>Informationspflicht</b>	<b>Fallzahl</b>	<b>Zeitaufwand je Fall in min</b>	<b>Lohnsatz Euro/Std</b>	<b>Saldo Personalkosten je Fall in Euro</b>	<b>Saldo Erfüllungsaufwand (gerundet) in Euro</b>
200610131547162 B Mittelgroße Genossenschaften	200	480	39,10	62 560	60 000
200610131547162 C Große Genossenschaften	10	480	39,10	3 128	3 000
<b>SUMME (gerundet)</b>					<b>2 400 000</b>

### (3) **Transparenz im Rohstoffsektor**

Hinsichtlich der völlig neuen Pflichten zur Berichterstattung über Zahlungen an staatliche Stellen ist der Erfüllungsaufwand erstmals zu ermitteln. Dabei handelt es sich um eine neue Informationspflicht mit Regelungsstandort in §§ 341s, 341q sowie 341w Absatz 1 und 2 HGB-E. Die Schätzung des Erfüllungsaufwands ist mit zahlreichen Unsicherheiten verbunden, da Erfahrungswerte zu vergleichbaren Berichten fehlen. Dabei ist zu vermuten, dass einige Unternehmen schon heute Berichte über Zahlungen an staatliche Stellen erstellen. Die Berichtstiefe und der Umfang dieser Berichte bleiben aber hinter den neuen Vorgaben zurück; so dürfte insbesondere die weltweite und projektgenaue Berichterstattung völlig neu sein. Im Rahmen einer vorläufigen Schätzung wird von einem einmaligen Aufwand von ca. 111 Mio. Euro und laufendem Aufwand in Höhe von ca. 29 Mio. Euro ausgegangen. Das ergibt sich bei Annahme von 60 betroffenen Unternehmen. Ausgegangen wird bei dem Ansatz des Aufwands pro Fall von der von der Europäischen Kommission vorgelegten Folgenabschätzung zum Richtlinienvorschlag vom 25. Oktober 2011.

#### (a) **Fallzahl**

Es wird davon ausgegangen, dass ca. 60 Unternehmen von der neuen Berichtspflicht betroffen sind. Im Referentenentwurf war noch von 110 Unternehmen ausgegangen worden; inzwischen sind nach erneuter Prüfung etwas genauere Daten verfügbar. Die geringere Fallzahl beruht insbesondere darauf, dass zahlreiche deutsche Unternehmen von im EWR-Ausland ansässigen Unternehmen konsolidiert werden. Damit sind auch die Berichte über Zahlungen an staatliche Stellen von diesen ausländischen Mutterunternehmen zu erstellen und befreien die deutschen Unternehmen von einer eigenen Berichterstattung.

Für die Bestimmung der Fallzahl wurde eine Studie der Bundesanstalt für Geowissenschaften und Rohstoffe (BGR) herangezogen und mit der von der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungen zum Stichtag 1. Juli 2013 erstellten und veröffentlichten Liste von kapitalmarktorientierten Unternehmen einerseits und mit den im Unternehmensregister gespeicherten Rechnungslegungsunterlagen andererseits abgeglichen.

Es wird davon ausgegangen, dass sich die 60 Unternehmen wie folgt zusammensetzen:

<b>Beschreibung</b>	<b>Bergbau und Steine/Erden</b>	<b>Holzeinschlag</b>
Kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften – Mutterunternehmen	13	0

<i>Beschreibung</i>	<i>Bergbau und Steine/Erden</i>	<i>Holzeinschlag</i>
Kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften – eigenständige Unternehmen	0	0
Große Kapitalgesellschaften – Mutterunternehmen	35	0
Große Kapitalgesellschaften – eigenständige Unternehmen	12	0

Für die Schätzung des Erfüllungsaufwands wird damit von 60 betroffenen Fällen ausgegangen, von denen 13 kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften und 47 sonstige große Kapitalgesellschaften sind. Dabei konnten für den Bereich Holzeinschlag in Primärwäldern bisher keine betroffenen Unternehmen festgestellt werden.

**(b) Erfüllungsaufwand**

Die Europäische Kommission hat in ihrer Folgenabschätzung zum Richtlinienvorschlag vom 25. Oktober 2011 für 171 kapitalmarktorientierte Unternehmen der mineralgewinnenden Industrie einen Gesamtaufwand von ca. 740 Mio. Euro (Einmalaufwand) bzw. 192 Mio. Euro (laufender Aufwand) ermittelt. Für 419 nicht kapitalmarktorientierte Unternehmen der mineralgewinnenden Industrie hat die Europäische Kommission einen Einmalaufwand von ca. 397 Mio. Euro und einen laufenden Aufwand von ca. 103 Mio. Euro angesetzt. Für 26 Unternehmen (darunter sechs kapitalmarktorientierte Unternehmen), die Holzeinschlag in Primärwäldern betreiben, hat die Europäische Kommission einen Einmalaufwand von ca. 8 Mio. Euro und laufenden Aufwand von ca. 2 Mio. Euro angesetzt.

Der Folgenabschätzung der Europäischen Kommission liegt eine Extrapolation auf der Basis von im Jahre 2010 durchgeführten Unternehmensbefragungen zu Grunde. Grundlegende Zweifel an der Richtigkeit dieser Ausgangsdaten bestehen nicht. Aufgrund der zwischenzeitlichen Kostensteigerungen und mit Blick darauf, dass die Europäische Kommission bei ihrer Folgenabschätzung von einer weniger detaillierten projektbezogenen Berichterstattung ausgegangen war (es wurde ein umfassenderer Projektbegriff unterstellt), erscheint es sachgerecht, einen Zuschlag von 10 Prozent auf die damals ermittelten Kosten anzusetzen. Eine Differenzierung zwischen Mutterunternehmen und eigenständigen Unternehmen lässt die Kommissionsberechnung demgegenüber nicht zu.

Danach ergibt sich folgende Belastung der Wirtschaft:

<i>Fallgruppe</i>	<i>Fallzahl</i>	<i>Einmalaufwand</i>	<i>Jahresaufwand</i>
Bergbau/Steine und Erden - kapitalmarkt-orientiert	13	61 883 000 Euro	16 056 000 Euro
Bergbau/Steine und Erden – nicht kapitalmarktorientiert	47	48 985 000 Euro	12 709 000 Euro
Holzeinschlag	0	0 Euro	0 Euro
<b>Summe</b>		<b>110 868 000 Euro</b>	<b>28 765 000 Euro</b>

### **c) Erfüllungsaufwand der Verwaltung**

Der Erfüllungsaufwand der Verwaltung wird durch die geänderten Vorgaben nur geringfügig geändert.

Im Hinblick auf die bilanzrechtlichen Regelungen und die Anhebung der Schwellenwerte ist zwar mit Umstellungsaufwand insbesondere beim Bundesamt für Justiz zu rechnen. Dieser Aufwand wird aber vor allem darin bestehen, die Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter mit den neuen Regelungen vertraut zu machen. Dauerhafter Mehr- oder Minderaufwand wird nicht erwartet.

Hinsichtlich der Transparenz im Rohstoffsektor wird das Bundesamt für Justiz neue Aufgaben auszuführen haben, indem die Offenlegung der Zahlungs- und Konzernzahlungsberichte überwacht wird. Zudem ist die Einleitung von Bußgeldverfahren wegen Verstößen gegen inhaltliche Vorgaben für die Berichterstattung zu prüfen. Es wird aber davon ausgegangen, dass die meisten der von der Berichtspflicht erfassten 60 Unternehmen ihren Pflichten rechtzeitig und richtig nachkommen werden, so dass nur in Einzelfällen Kontrollaufwand entsteht; der Erfüllungsaufwand dürfte damit marginal sein. Durch die Anlehnung an das Verfahren zur Durchsetzung der Offenlegungspflicht hinsichtlich der Jahres- und Konzernabschlüsse wird der Mehraufwand zum Teil auch durch den Betreiber des Bundesanzeigers aufgefangen, der nach § 341w Absatz 3 HGB-E in Verbindung mit § 329 HGB Prüfungspflichten haben wird.

### **5. Weitere Kosten**

Kosten für die sozialen Sicherungssysteme sowie Auswirkungen auf das Preisniveau, insbesondere auf das Verbraucherpreisniveau, ergeben sich nicht.

### **6. Steuerliche Auswirkungen**

Der Gesetzentwurf ist grundsätzlich auf Steuerneutralität ausgelegt. Die Änderungen der Berichtspflichten von Kapitalgesellschaften zu außerordentlichen Erträgen und Aufwendungen und zu Ereignissen nach dem Bilanzstichtag zielen im Grundsatz auf eine Verbesserung der Vergleichbarkeit der Angaben im Anhang des Jahresabschlusses ab. Mit der Streichung der betreffenden Posten in der Gewinn- und Verlustrechnung bzw. im Lagebericht ist keine Auswirkung auf den Jahresüberschuss bzw. den Jahresfehlbetrag verbunden. Die Streichung bedeutet nur, dass eine verpflichtende gesonderte Darstellung in diesen Unterlagen unterbleibt; auf die Ermittlung des Jahresüberschusses bzw. Jahresfehlbetrags hat dies im Ergebnis keinen Einfluss.

Steuerrechtliche Anpassungen sind nicht erforderlich. Insbesondere werden die steuerrechtliche Gewinnermittlung und die nach steuerrechtlichen Vorschriften bestehenden Aufzeichnungs- und Übermittlungspflichten nicht berührt.

Ohne Einfluss auf das Steuerrecht ist ferner die Einführung neuer Berichtspflichten von Unternehmen des Rohstoffsektors über Zahlungen an staatliche Stellen. Zwar handelt es sich bei diesen Zahlungen zum Teil auch um Steuern. Die Regelung ist aber auf die Offenlegung eines gesonderten Berichts beschränkt.

### **7. Gleichstellungspolitische Auswirkungen**

Die vorgeschlagenen Regelungen haben keine Auswirkungen von gleichstellungspolitischer Bedeutung.

## **VII. Befristung; Evaluation**

Eine Befristung kommt nicht in Betracht, weil die Richtlinie 2013/34/EU keine Befristung vorsieht. Eine Evaluation der neuen Regelungen auf nationaler Ebene erscheint mit Blick auf den zwingenden Charakter der europäischen Vorgaben nicht sachdienlich; eine Evaluation der Richtlinie 2013/34/EU ist im Übrigen nach Artikel 48 der Richtlinie zum 21. Juli 2018 durch die Europäische Kommission vorzunehmen. Gelangt die Kommission zum Ergebnis, die Richtlinie nicht zu ändern, wäre eine nationale Evaluation nicht erforderlich. Ergibt die Evaluation Änderungsbedarf, wird die Kommission einen Vorschlag zur Änderung der Richtlinie vorlegen, der im Gesetzgebungsverfahren auf europäischer Ebene zu beraten wäre. Für eine gesonderte nationale Evaluation besteht daneben kein Bedürfnis.

### **B. Besonderer Teil**

#### **Zu Artikel 1 (Änderung des Handelsgesetzbuchs – HGB)**

##### **Zu Nummer 1 (§ 8b Absatz 2 Nummer 4 HGB-E)**

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

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

##### **Zu Nummer 2 (§ 241a HGB)**

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

##### **Zu Nummer 3 (§ 253 HGB)**

##### **Zu Buchstabe a (§ 253 Absatz 1 HGB)**

Bei der Änderung des Absatzes 1 Satz 6 handelt es sich um eine redaktionelle Klarstellung im Nachgang zum MicroBilG. Die neue Formulierung präzisiert den Anwendungsbereich des Absatzes 6 im Lichte des Artikels 36 Absatz 3 der Richtlinie 2013/34/EU.

### **Zu Buchstabe b (§ 253 Absatz 3 HGB)**

Die Erweiterung des Absatzes 3 beruht auf Artikel 12 Absatz 11 Unterabsatz 2 der Richtlinie 2013/34/EU. Nach Artikel 12 Absatz 11 der Richtlinie 2013/34/EU werden immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens während der Nutzungsdauer des jeweiligen immateriellen Vermögensgegenstands abgeschrieben. Kann die Nutzungsdauer eines entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwerts oder von Entwicklungskosten ausnahmsweise nicht verlässlich geschätzt werden, schreibt die Richtlinie vor, dass die Abschreibung innerhalb eines von dem Mitgliedstaat festzusetzenden höchstzulässigen Zeitraums vorzunehmen ist, wobei der höchstzulässige Zeitraum mindestens fünf und höchstens zehn Jahre zu betragen hat.

Der Gesetzentwurf sieht in Umsetzung dieser Vorgabe vor, für die Abschreibung entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwerte einerseits und für die Abschreibung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens andererseits eine Sonderregelung einzuführen, um Fälle nicht verlässlich schätzbarer Nutzungsdauern zu regeln. Die Regelung hinsichtlich selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände dient der Umsetzung der Richtlinie im Hinblick auf die Entwicklungskosten dieser Gegenstände, erfasst aber zur Vermeidung einer Aufspaltung der Abschreibungsmodalitäten eines Gegenstands den gesamten Vermögensgegenstand einschließlich der in seinem Wert enthaltenen sonstigen Herstellungskosten.

Vorgeschlagen wird, den höchstzulässigen Abschreibungszeitraum auf zehn Jahre festzulegen. Der Kaufmann muss allerdings immer zunächst prüfen, ob er die verbleibende Nutzungsdauer des Geschäfts- oder Firmenwerts verlässlich schätzen kann. Ist das möglich, ist diese Nutzungsdauer auch für die Abschreibung zu Grunde zu legen. Ist eine verlässliche Schätzung hingegen ausnahmsweise nicht möglich, ist die Abschreibung über zehn Jahre vorzunehmen. Der Zeitraum, über den die Abschreibung erfolgt, ist nach § 285 Nummer 13 HGB-E im Anhang und nach § 314 Absatz 1 Nummer 20 im Konzernanhang zu erläutern.

Die Festlegung auf zehn Jahre für den Sonderfall, dass die Nutzungsdauer nicht verlässlich geschätzt werden kann, schöpft den Spielraum der Richtlinie vollständig aus. Sofern im Einzelfall Anhaltspunkte für eine bestimmbar kürzere Nutzungsdauer bestehen sollten, bleibt es bei der allgemeinen Regelung.

### **Zu Buchstabe c (§ 253 Absatz 5 HGB)**

Die Änderung von Absatz 5 Satz 1 ist eine Folgeänderung zur Änderung von Absatz 3.

### **Zu Nummer 4 (§ 255 HGB)**

Die Präzisierung folgt Artikel 2 Nummer 6 der Richtlinie 2013/34/EU. Sie dürfte insbesondere mit Blick auf mengen- oder umsatzabhängige Boni von Bedeutung sein, die nur dann anschaffungspreismindernd wirken, wenn die Preiserminderungen einzelnen Vermögensgegenständen zugeordnet werden können. Grundlegende Änderungen der bisherigen Praxis sind mit der Neuformulierung nicht beabsichtigt.

### **Zu Nummer 5 (§ 264 HGB)**

#### **Zu Buchstabe a (Überschrift § 264 HGB)**

Die Ergänzung der Überschrift dient dazu, den Rechtsanwender darauf hinzuweisen, dass § 264 HGB neben der Pflicht zur Aufstellung des Jahresabschlusses auch Befreiungsvorschriften enthält.

### **Zu Buchstabe b (§ 264 Absatz 1 HGB)**

Absatz 1 Satz 5 wurde mit dem MicroBilG eingeführt. Danach müssen Kleinstkapitalgesellschaften im Einklang mit Artikel 36 Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie 2013/34/EU unter bestimmten Voraussetzungen den Jahresabschluss nicht um einen Anhang erweitern. Eine dieser Voraussetzungen ist, dass unter der Bilanz Angaben zu eigenen Aktien zu machen sind. Der Gesetzentwurf sieht vor, diese Voraussetzung auf Aktiengesellschaften zu beschränken und die bisherige Erfassung auch der Kommanditgesellschaften auf Aktien (KGaA) zu streichen. Die Streichung trägt der Tatsache Rechnung, dass sich Artikel 36 Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie 2013/34/EU in Verbindung mit Artikel 24 Absatz 2 sowie Artikel 1 Absatz 1 (nebst Anhang I) der Richtlinie 2012/30/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 25. Oktober 2012 zur Koordinierung der Schutzbestimmungen, die in den Mitgliedstaaten den Gesellschaften im Sinne des Artikels 54 Absatz 2 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union im Interesse der Gesellschafter sowie Dritter für die Gründung der Aktiengesellschaft sowie für die Erhaltung und Änderung ihres Kapitals vorgeschrieben sind, um diese Bestimmungen gleichwertig zu gestalten (nachfolgend Richtlinie 2012/30/EU) ausschließlich auf Aktiengesellschaften bezieht. KGaA können daher auch dann von der Pflicht zur Erstellung eines Anhangs befreit werden, wenn sie keine Angaben zu eigenen Aktien machen. Des Weiteren geht der Pflichtenkatalog des § 160 Absatz 1 Nummer 2 AktG, der in Teilen bereits vor dem Zeitpunkt der Umsetzung der Vorläuferrichtlinie zur Richtlinie 2012/30/EU in nationales Recht existierte (vgl. Bundestagsdrucksache 8/1678, S. 17), über denjenigen des Artikels 24 Absatz 2 der Richtlinie 2012/30/EU hinaus. Die aufgrund allein nationaler Vorgaben erforderlichen Angaben sollten nicht Tatbestandsvoraussetzung für eine Befreiung von der Pflicht zur Erstellung eines Anhangs sein. Die Änderungsvorschläge dienen damit der weiteren Entlastung kleinster Kapitalgesellschaften.

### **Zu Buchstabe c (§ 264 Absatz 1a HGB-E)**

Der neu eingeführte Absatz 1a dient der Umsetzung des Artikels 5 der Richtlinie 2013/34/EU. Damit wird vorgeschrieben, dass im Jahresabschluss Angaben zur Identifikation der Kapitalgesellschaft anzugeben sind, insbesondere die Firma, den Sitz (nach Maßgabe des Gesellschaftsvertrags oder der Satzung) und Angaben zum Register. Die Angaben können beispielsweise in der Überschrift des Jahresabschlusses, auf einem gesonderten Deckblatt oder an anderer herausgehobener Stelle gemacht werden, um auf die Kerndaten der Kapitalgesellschaft hinzuweisen. In der Praxis werden diese Angaben überwiegend schon heute dem Jahresabschluss vorangestellt, um eine eindeutige Zuordnung zu ermöglichen. Umstellungsaufwand dürfte damit nicht entstehen.

### **Zu Buchstabe d (§ 264 Absatz 3 und 4 HGB-E)**

#### **Zu § 264 Absatz 3 HGB-E**

In Absatz 3 wird wie schon heute die in Artikel 37 der Richtlinie 2013/34/EU enthaltene Option ausgeübt, Kapitalgesellschaften, die Tochterunternehmen intensiv integrierter Konzerne sind, unter bestimmten Voraussetzungen von Vorgaben der Rechnungslegung auszunehmen. Die Regelung war bereits unter der Richtlinie 78/660/EWG eingeführt worden. Die Neuregelung dient der Bereinigung von Redaktionsversehen und einer sprachlichen Optimierung. Zugleich sollen im Zuge der früheren Ausweitung der Befreiungsvorschrift auf Tochterunternehmen mit Mutterunternehmen, deren Sitz im EU- oder EWR-Ausland liegt, aufgetretene Zweifelsfragen bereinigt werden. Die Befreiung ist als Unternehmenswahlrecht ausgestaltet und erlaubt es Tochterunternehmen, die Kapitalgesellschaften sind, unter bestimmten Voraussetzungen darauf zu verzichten, die Vorschriften des Ersten, Dritten und Vierten Unterabschnitts des Zweiten Abschnitts des Dritten Buchs über die Aufstellung der Jahresabschlüsse, die Abschlussprüfung und die Offenlegung anzuwenden. Sie bleiben in jedem Fall verpflichtet, die Vorschriften des Ersten Abschnitts

des Dritten Buchs anzuwenden und damit einen – allerdings vereinfachten – Jahresabschluss aufzustellen.

Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Befreiung ist, dass alle Gesellschafter des Tochterunternehmens der Befreiung für das konkrete Geschäftsjahr zugestimmt haben und dass das Mutterunternehmen sich bereit erklärt hat, für die von dem Tochterunternehmen eingegangenen Verpflichtungen einzustehen (Artikel 37 Absatz 2 und 3 der Richtlinie 2013/34/EU).

Anlässlich der Neufassung der europäischen Vorgaben sollten die Voraussetzungen von § 264 Absatz 3 HGB enger an den Text der Richtlinie angepasst werden. Die Befreiung des Tochterunternehmens ist nur dann möglich, wenn die Nutzer der offenzulegenden Jahresabschlüsse des Tochterunternehmens – vor allem Vertragspartner und Kreditgeber – zur Einschätzung wirtschaftlicher Chancen und Risiken auch den Konzernabschluss des Mutterunternehmens zu Grunde legen können. Das setzt beispielsweise voraus, dass sie durch die Verpflichtungserklärung des Mutterunternehmens so gestellt werden, dass es für ihre Forderungen im Wesentlichen auf die Vermögensverhältnisse des Mutterunternehmens ankommt, auch wenn das Tochterunternehmen Vertragspartner ist. Notwendig ist dazu zumindest, dass das Mutterunternehmen etwaige Verluste des Tochterunternehmens (Jahresfehlbeträge) wie nach § 302 des Aktiengesetzes ausgleicht. Darüber hinaus muss das Mutterunternehmen aber auch Engpässe in der Liquidität des Tochterunternehmens ausgleichen, selbst wenn das Tochterunternehmen einen Jahresüberschuss ausgewiesen hat. Ein unmittelbarer Schuldbetritt zu den Verpflichtungen des Tochterunternehmens ist dazu nicht erforderlich. Die Verpflichtung kann aber beispielsweise durch eine Nachschusspflicht oder eine Patronatserklärung gegenüber dem Tochterunternehmen begründet werden.

Die Einstandspflicht des Mutterunternehmens muss zu dem Zeitpunkt bestehen, zu dem das Tochterunternehmen die Befreiungsmöglichkeit nutzen will. Das bedeutet, dass bei Verzicht auf die Offenlegung des Jahresabschlusses zumindest während der gesetzlichen Offenlegungsfrist (und damit auch zur Zeit der entfallenden Aufstellung, Prüfung und Feststellung des Jahresabschlusses) durchgehend eine Einstandspflicht des Mutterunternehmens besteht. Ein späteres Erlöschen der Einstandspflicht ist unschädlich. Die entsprechende Einstandspflicht muss die Verpflichtungen des Tochterunternehmens abdecken, die bis zum Abschlussstichtag des Tochterunternehmens, auf den sich die Befreiung bezieht, entstanden sind.

Voraussetzung ist weiter, dass das Tochterunternehmen in den Konzernabschluss des Mutterunternehmens einbezogen ist und die Einbeziehung im Konzernanhang angegeben ist. Der Konzernabschluss des Mutterunternehmens und der Konzernlagebericht müssen außerdem im Einklang mit der Richtlinie 2013/34/EU und der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Mai 2006 über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 84/253/EWG des Rates (nachfolgend Richtlinie 2006/43/EG) aufgestellt und geprüft worden sein; diese schon bisher bestehende Voraussetzung wird nunmehr im Einklang mit Artikel 37 Absatz 5 und 7 der Richtlinie 2013/34/EU klargestellt. Schließlich müssen der Konzernabschluss und der Konzernlagebericht des Mutterunternehmens mit dem Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers, der Gesellschafterbeschluss zur Befreiung und eine Erklärung über die Verpflichtungsübernahme für das Tochterunternehmen nach § 325 HGB offengelegt werden. Damit erhalten Dritte zwar keine unmittelbaren Informationen über das Tochterunternehmen, aber über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns, dessen Mutterunternehmen für Verbindlichkeiten des Tochterunternehmens haftet. Die genannten Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen, um die Befreiung in Anspruch nehmen zu können.



Absatz 3 regelt wie bisher keine Pflichten des Mutterunternehmens, sondern ausschließlich die Bedingungen für das Wahlrecht des Tochterunternehmens. 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. Mit dem Ausschluss der Anwendung von § 326 Absatz 2 wird klargestellt, dass Kleinstkapitalgesellschaften, die Tochterunternehmen sind, entweder die Hinterlegungsoption des § 326 Absatz 2 oder die Befreiung nach § 264 Absatz 3 anwenden können. Eine Kombination beider Regelungen scheidet aus. Klargestellt wird darüber hinaus, dass die Unterlagen in deutscher oder englischer Sprache offengelegt worden sein müssen oder eine beglaubigte Übersetzung dieser Unterlagen in die deutsche Sprache vom Tochterunternehmen offengelegt werden muss. Die Offenlegung richtet sich jeweils nach § 325 Absatz 1 bis 1b HGB-E.

#### **Zu § 264 Absatz 4 HGB-E**

Die Änderung von Absatz 4 dient der Klarstellung und geht davon aus, dass die Befreiung von bestimmten Vorgaben der Rechnungslegung auch dann gilt, wenn das Mutterunternehmen einen Konzernabschluss aufstellt, ohne dazu verpflichtet zu sein. Stellt das Mutterunternehmen den Konzernabschluss aber im Einklang mit den Vorschriften des Publizitätsgesetzes auf und weicht es dabei in Ausübung des Wahlrechts aus § 13 Absatz 3 Satz 1 des Publizitätsgesetzes von der für Kapitalgesellschaften geltenden Pflicht zur Darstellung der Organbezüge ab, können seine Tochterunternehmen die Befreiung nach Absatz 3 nicht in Anspruch nehmen. Unberührt bleibt die Möglichkeit, im Konzernabschluss die nach § 314 Absatz 3 HGB-E geregelten Erleichterungen zu nutzen. Das entspricht dem Sinn der bisherigen Regelung. Die Neuregelung beseitigt insoweit etwaige Unklarheiten infolge des MicroBilG.

#### **Zu Nummer 6 (§ 264b HGB-E)**

Die Regelung in § 264b HGB beruhte bisher auf der Ausübung der Option in Artikel 57a der Richtlinie 78/660/EWG. Durch die Neuregelung wird der Text sprachlich vereinfacht und an Artikel 38 Absatz 2 der Richtlinie 2013/34/EU angepasst.

Mit der Neufassung werden die Voraussetzungen für das Wahlrecht für Kapitalgesellschaften und Personenhandelsgesellschaften teilweise angeglichen. Zugleich werden die beiden Befreiungsfallgruppen (persönlich haftender Gesellschafter oder Mutterunternehmen einer größeren Gesamtheit von Unternehmen) stärker hervorgehoben. Nach Artikel 38 Absatz 2 Buchstabe b Nummer ii der Richtlinie 2013/34/EU ist eine Personenhandelsgesellschaft, die in den Konzernabschluss eines Mutterunternehmens, das nicht persönlich und unbeschränkt für die betreffende Gesellschaft haftet, einbezogen ist, nur dann befreit, wenn der Konzernabschluss für eine größere Gesamtheit von Unternehmen aufgestellt wird. Diese Voraussetzung wird in § 264b HGB-E nunmehr klargestellt und dürfte mindestens drei in den Konzernabschluss einbezogene Unternehmen erfordern. Möglich bleibt weiterhin, dass die Personenhandelsgesellschaft selbst den Konzernabschluss mit befreiender Wirkung aufstellt; notwendig ist aber auch in diesem Fall eine größere Gesamtheit von in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen.

Wie im bisherigen Recht ist der Konzernabschluss für das Tochterunternehmen im Bundesanzeiger offenzulegen (§ 264b Nummer 3 HGB-E in Verbindung mit § 264 Absatz 3 Satz 1 Nummer 5 HGB-E). Die Erleichterungen von § 264 Absatz 3 Satz 2 und 3 HGB-E gelten auch für Personenhandelsgesellschaften. Die Begründung zu § 264 Absatz 3 HGB-

E ist damit insoweit auch für die Befreiung von Personenhandelsgesellschaften maßgeblich.

#### **Zu Nummer 7 (§ 264d HGB)**

Die Änderung in Nummer 7 dient der Bereinigung eines früheren Redaktionsversehens, das in der unterbliebenen Anpassung mehrerer handelsrechtlicher Vorschriften an die Änderung von § 2 Absatz 1 des Wertpapierhandelsgesetzes besteht.

#### **Zu Nummer 8 (§ 265 Absatz 5 HGB)**

Die Ergänzung in Absatz 5 Satz 2 gibt die mit Artikel 9 Absatz 2 Satz 3 der Richtlinie 2013/34/EU eingeführte Möglichkeit ergänzender Zwischensummen an die Kapitalgesellschaften weiter.

#### **Zu Nummer 9 (§ 266 HGB)**

Bei der Änderung handelt es sich um eine redaktionelle Änderung, um die im Dritten Buch des HGB übliche Reihenfolge der Größenklassen (klein, mittelgroß und groß) auch in § 266 zu berücksichtigen. Inhaltliche Änderungen sind damit nicht verbunden.

#### **Zu Nummer 10 (§ 267 HGB)**

##### ***Zu Buchstabe a und Buchstabe b (§ 267 Absatz 1 und 2 HGB)***

Mit dem Gesetzesentwurf werden die Schwellenwerte des § 267 Absatz 1 und 2 HGB erneut angehoben. Die Anhebung geht auf Artikel 3 Absatz 2 bis 4 der Richtlinie 2013/34/EU zurück; die dort eingeräumten Möglichkeiten werden in vollem Umfang übernommen. Damit geht eine erhebliche Kostensenkung für die begünstigten, vor allem kleinen Unternehmen einher. Der bisher ausdrücklich in § 267 Absatz 1 Nummer 1 HGB und § 267 Absatz 2 Nummer 1 HGB vorgesehene Abzug eines auf der Aktivseite ausgewiesenen Fehlbetrags (§ 268 Absatz 3) ist künftig schon Bestandteil der neu eingefügten Definition der Bilanzsumme in § 267 Absatz 4a HGB-E und kann in § 267 Absatz 1 und 2 daher gestrichen werden.

In der Übergangsregelung des EGHGB-E ist vorgesehen, dass die neue Fassung des § 267 Absatz 1 und 2 HGB-E bereits erstmals auf Jahresabschlüsse für nach dem 31. Dezember 2013 beginnende Geschäftsjahre angewandt werden kann. Wird davon Gebrauch gemacht, ist bei der Einstufung nach § 267 Absatz 4 HGB auf zwei aufeinander folgende Geschäftsjahre abzustellen. Das bedeutet, dass bei der Einstufung für den Jahresabschluss zu dem nach dem 31. Dezember 2013 beginnenden Geschäftsjahr die Bilanzsumme, Umsatzerlöse und Beschäftigtenzahl nicht nur für den Schluss dieses Geschäftsjahres, sondern zumindest auch des Vorjahres zu betrachten sind. Entsprechend der Praxis bei früheren Anhebungen der Schwellenwerte werden bei dieser Betrachtung die neuen Schwellenwerte rückbezogen. Eine Kapitalgesellschaft ist damit zum Abschlussstichtag 31. Dezember 2014 auch dann klein, wenn sie zu diesem Stichtag und zum 31. Dezember 2013 oder zum 31. Dezember 2013 und zum 31. Dezember 2012 zwei der drei Merkmale nach der Änderung (Bilanzsumme 6 Mio. Euro, Umsatzerlöse 12 Mio. Euro, 50 Beschäftigte im Jahresdurchschnitt) nicht überschritten hat. Für die Aufstellung der Jahresabschlüsse zu den früheren Abschlussstichtagen verbleibt es hingegen dabei, dass die bisherigen Merkmale anzuwenden sind (Bilanzsumme 4,84 Mio. Euro, Umsatzerlöse 9,68 Mio. Euro, 50 Beschäftigte im Jahresdurchschnitt). Das entspricht auch der Zielsetzung der Richtlinie 2013/34/EU. Die Entlastungen werden damit zum frühestmöglichen Zeitpunkt weitergegeben. Ergänzend ist darauf hinzuweisen, dass die Unternehmen nach der Übergangsregelung von der vorgezogenen Anwendung der erhöhten Schwellenwerte nur Gebrauch machen dürfen, wenn sie auch die neue Definition der Umsatzerlöse nach

§ 277 Absatz 1 zu Grunde legen. Hintergrund ist, dass Jahresabschlüsse der Information von Abschlussadressaten dienen und deshalb möglichst vergleichbar sein müssen. Werden Kriterien für eine vereinfachte Rechnungslegung geändert, sollten diese Änderungen zu einem Stichtag und nicht partiell erfolgen. Ansonsten drohen gerade in der Umsetzungsphase stark schwankende Einordnungen in die Größenklassen. Weiterer Hintergrund ist, dass der europäische Gesetzgeber die Erhöhung der Schwellenwerte und die breitere Definition der Umsatzerlöse gleichzeitig eingeführt hat und die Erhöhung diese geänderte Definition berücksichtigt.

#### **Zu Buchstabe c (§ 267 Absatz 4 HGB)**

§ 267 Absatz 4 Satz 3 HGB wird an Artikel 3 Absatz 10 der Richtlinie 2013/14/EU angepasst. Grundsätzlich treten die Rechtsfolgen der Größenklasse nach § 267 Absatz 4 Satz 1 HGB nur ein, wenn die Merkmale an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen über- oder unterschritten werden. Für Fälle der Neugründung oder Umwandlung wird auf diese Kontinuität verzichtet und das Über- oder Unterschreiten am ersten Abschlussstichtag nach der Neugründung oder Umwandlung für maßgeblich erklärt. Davon macht § 267 Absatz 4 Satz 3 HGB-E nun für den Fall des Formwechsels eine Ausnahme, so dass insoweit wieder die allgemeine Regelung (Kontinuität über zwei aufeinanderfolgende Geschäftsjahre) gilt.

#### **Zu Buchstabe d (§ 267 Absatz 4a HGB-E)**

Zur Klarstellung wird für alle Unternehmenskategorien der Begriff der Bilanzsumme entsprechend Artikel 3 Absatz 11 der Richtlinie 2013/34/EU erläutert. Nach § 274 angesetzte aktive latente Steuern sind in die Berechnung der Bilanzsumme einzubeziehen. Ein auf der Aktivseite nach § 268 Absatz 3 ausgewiesener Fehlbetrag wird hingegen in die Berechnung der Bilanzsumme nicht einbezogen; dies entspricht dem geltenden Recht. Da diese Begriffsbestimmung künftig für die §§ 267, 267a und 293 HGB maßgeblich sein wird, kann in den anderen Vorschriften der einschränkende Zusatz „unter Abzug eines auf der Aktivseite ausgewiesenen Fehlbetrags“ gestrichen werden. Damit werden diese Vorschriften leichter lesbar.

Die bisher für Kleinstkapitalgesellschaften geregelte Definition der Bilanzsumme in § 267a Absatz 1 Satz 2 kann damit ebenfalls entfallen.

#### **Zu Nummer 11 (§ 267a HGB)**

##### **Zu Buchstabe a (§ 267a Absatz 1 HGB)**

Bei der Streichung des § 267a Absatz 1 Satz 2 HGB handelt es sich um eine Folgeänderung zu § 267 Absatz 4a HGB-E.

##### **Zu Buchstabe b (§ 267a Absatz 3 HGB-E)**

In einem neuen Absatz 3 wird entsprechend Artikel 36 Absatz 7 der Richtlinie 2013/34/EU klargestellt, dass die möglichen Erleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften bei der Bilanzierung und Offenlegung bei Investmentgesellschaften und Beteiligungsgesellschaften, die in den Anwendungsbereich der Richtlinie fallen, nicht gewährt werden können. Bisher ergab sich dies überwiegend schon aus Spezialgesetzen (z. B. § 8 Absatz 1 und 2 des Gesetzes über Unternehmensbeteiligungsgesellschaften in der Fassung der Bekanntmachung vom 9. September 1998 (BGBl. I S. 2765), § 19d des Investmentgesetzes in der Fassung des Gesetzes vom 21. Dezember 2007 (BGBl. I S. 3089) bzw. aus dem Kapitalanlagegesetzbuch für verschiedene Investmentfonds, soll aber zur Verdeutlichung für alle Fälle unmittelbar in § 267a HGB verankert werden.

Zugleich wird in Umsetzung von Artikel 2 Nummer 15 in Verbindung mit Artikel 36 Absatz 7 der Richtlinie 2013/34/EU der Kreis der erfassten Beteiligungsgesellschaften erweitert, die Erleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften nicht anwenden dürfen. Betroffen sind 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. Außer Betracht bleiben die Eingriffsrechte, die ihnen nach dem Gesetz oder nach einem Vertrag in ihrer Eigenschaft als Aktionäre oder Gesellschafter zustehen.

Beteiligungen sind nach § 271 Absatz 1 HGB Anteile an anderen Unternehmen, die bestimmt sind, dem eigenen Geschäftsbetrieb durch Herstellung einer dauernden Verbindung zu jenen Unternehmen zu dienen. Dies wird ab einem Anteil von 20 Prozent vermutet. Typischer Anwendungsfall von § 267a Absatz 3 Nummer 3 HGB-E dürfte damit eine Holding-Kapitalgesellschaft sein, sofern sie nicht bereits die Voraussetzungen des § 267a Absatz 3 Nummer 2 HGB-E erfüllt. Beschränkt sich die Kapitalgesellschaft aber nicht auf das Halten und Verwalten einer Beteiligung im eigenen Interesse, sondern übt sie beispielsweise nach Maßgabe des Gesellschaftsvertrags auch die Geschäftsführung für das andere Unternehmen aus, dürfte die Ausnahme nicht anzuwenden und das Unternehmen unter den Voraussetzungen von § 267a Absatz 1 HGB als Kleinstkapitalgesellschaft zu behandeln sein.

#### **Zu Nummer 12 (§ 268 HGB)**

##### ***Zu Buchstabe a (§ 268 Absatz 1 HGB)***

Die Änderung in Absatz 1 Satz 2 ist wegen der Maximalharmonisierung des Anhangs für kleine Kapitalgesellschaften nach Artikel 16 Absatz 3 und aufgrund von Artikel 9 Absatz 6 in Verbindung mit Artikel 4 Absatz 5 der Richtlinie 2013/34/EU notwendig. Bisher war eine Pflichtangabe für Bilanz oder Anhang hinsichtlich des Gewinn- oder Verlustvortrags vorgeschrieben. Die geänderte Formulierung sieht im Regelfall eine Pflicht zum Ausweis in der Bilanz vor. Kapitalgesellschaften sollen aber weiterhin ein Wahlrecht haben, die Angaben stattdessen im Anhang zu machen, falls sie dies wollen.

##### ***Zu Buchstabe b (§ 268 Absatz 2 HGB)***

Nach Artikel 17 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie 2013/34/EU sind die Angaben über die Anschaffungs- und Herstellungskosten, Zu- und Abgänge und Abschreibungen zu den verschiedenen Posten des Anlagevermögens künftig zwingend im Anhang darzustellen, soweit die Kapitalgesellschaft mittelgroß oder groß ist. Für kleine Kapitalgesellschaften bleibt es wie bisher dabei, dass die Angabe freiwillig ist.

Um dieser geänderten Vorgabe für mittelgroße und große Kapitalgesellschaften zu entsprechen, muss sichergestellt werden, dass die Angabe in jedem Fall im Anhang erfolgt; ein alternativer Ausweis in der Bilanz ist nicht mehr zulässig, so dass Absatz 2 zu streichen ist und die Vorgaben in § 284 Absatz 3 zu konzentrieren sind.

##### ***Zu Buchstabe c (§ 268 Absatz 5 HGB)***

Absatz 5 regelt den Ausweis der Verbindlichkeiten in der Bilanz und verlangt im Einklang mit Anhang III Buchstabe C der Passiva der Richtlinie 2013/34/EU die Aufgliederung der Verbindlichkeiten nach ihrer Restlaufzeit. Schon bisher ist der Betrag der Verbindlichkeiten mit einer bis zu einjährigen Restlaufzeit zu jedem gesondert auszuweisenden Posten zu vermerken. Aufgrund von Anhang III der Richtlinie 2013/34/EU ist nunmehr auch der Betrag der Verbindlichkeiten mit mehr als einjähriger Restlaufzeit zu jedem gesondert auszuweisenden Posten (einschließlich des Postens C. Verbindlichkeiten, also des Gesamtbetrags) zu vermerken. Das wird mit der Änderung von Absatz 5 Satz 1 umgesetzt. Für die Verbindlichkeiten mit mehr als einjähriger Restlaufzeit wird damit eine ausdrückli-

che Darstellung verlangt; bisher ergab sich ihr Bestand indirekt aus der Differenz zwischen den gesamten Verbindlichkeiten jedes Postens und der gesondert ausgewiesenen Verbindlichkeiten mit bis zu einjähriger Restlaufzeit.

Für kleine Kapitalgesellschaften ist zudem Artikel 14 Absatz 1 der Richtlinie 2013/34/EU zu beachten, der Mitgliedstaaten die Beschränkung der Bilanzgliederung auf die mit Buchstaben und römischen Zahlen bezeichneten Posten gestattet; allerdings gilt dies nur dann, wenn die in Anhang III bei dem Posten D. II der Aktiva und dem Posten C der Passiva in Klammern verlangten Angaben zusammengefasst für alle betreffenden Posten gemacht werden. Von diesem Wahlrecht ist in § 266 Absatz 1 Satz 3 HGB schon heute Gebrauch gemacht worden. Gesondert auszuweisen bleibt der Gesamtposten nach § 266 Absatz 3 Buchstabe C HGB (Verbindlichkeiten). Kleine Kapitalgesellschaften haben deshalb nur für den Gesamtposten Verbindlichkeiten anzugeben, in welcher Höhe Verbindlichkeiten mit bis zu einjähriger Restlaufzeit und in welcher Höhe Verbindlichkeiten mit mehr als einjähriger Restlaufzeit bestehen.

Kapitalgesellschaften können diese Vorgaben auch dadurch erfüllen, dass sie einen Verbindlichkeitspiegel erstellen, der zumindest die in § 266 Absatz 3 Buchstabe C HGB genannten Posten einzeln darstellt und nach § 265 Absatz 2 HGB die Vorjahreszahlen angibt und ggf. erläutert.

Unabhängig von dieser die Bilanz betreffenden Vorgabe bleibt die Vorgabe für den Anhang bestehen, den Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten mit einer mehr als fünfjährigen Restlaufzeit nach § 285 Nummer 1 Buchstabe a anzugeben.

Aus Artikel 14 Absatz 1 der Richtlinie 2013/34/EU ergibt sich demgegenüber kein Änderungsbedarf hinsichtlich des § 268 Absatz 4 HGB, der den Ausweis der Forderungen betrifft. Kleine Kapitalgesellschaften haben die gesamten Forderungen und sonstigen Vermögensgegenstände nach § 266 Absatz 2 Buchstabe B II. als Posten in der Bilanz auszuweisen und insoweit auch gesonderte Angaben zum Betrag der Forderungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr zu machen.

### ***Zu Buchstabe d (§ 268 Absatz 7 HGB)***

Die Änderungen in Absatz 7 gehen auf Artikel 16 Absatz 1 Buchstabe d der Richtlinie 2013/34/EU zurück. Danach sind für alle Kapitalgesellschaften der Gesamtbetrag etwaiger finanzieller Verpflichtungen, Garantien oder Eventualverbindlichkeiten, die nicht Gegenstand der Bilanz sind, und damit zusammenhängende Informationen anzugeben. Artikel 16 verlangt im Gegensatz zum bisherigen deutschen Recht zwingend eine Angabe im Anhang (nach § 268 Absatz 7 HGB heute auch „unter der Bilanz“ möglich). Für Unternehmen anderer Rechtsform als Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften bleibt die allgemeine Regelung in § 251 HGB unberührt, da sie keinen Anhang erstellen müssen. § 268 Absatz 7 wird daher so geändert, dass der Pflichtausweis der nach § 251 HGB geforderten Angaben im Anhang statt unter der Bilanz gefordert wird. Zugleich werden die in Artikel 16 Absatz 1 Buchstabe d der Richtlinie 2013/34/EU geforderten neuen zusätzlichen Angaben zu Verpflichtungen betreffend die Altersversorgung und Angaben zu Verpflichtungen gegenüber assoziierten Unternehmen in § 268 Absatz 7 HGB-E ergänzt.

Die Änderung in § 268 Absatz 7 HGB-E führt dazu, dass Folgeänderungen bei den Vorschriften über den Anhang in § 285 HGB und über den Konzernanhang in § 314 HGB vorzunehmen sind.

## **Zu Nummer 13 (§ 271 HGB)**

### ***Zu Buchstabe a (Absatz 1)***

Die Änderung in Buchstabe a (§ 271 Absatz 1 Satz 3 HGB) dient der Umsetzung von Artikel 2 Nummer 2 der Richtlinie 2013/34/EU und der Übernahme der geänderten Definition einer Beteiligung. Damit wird zugleich eine sprachliche Vereinfachung von § 285 Nummer 11 HGB und § 313 Absatz 1 Nummer 4 HGB ermöglicht, die auf diese Definition verweisen können. Mit der Änderung wird klargestellt, dass das Halten von mehr als zwanzig Prozent der Anteile eine widerlegliche Vermutung für das Vorliegen einer Beteiligung nach sich zieht. Die Vermutung kann widerlegt werden, wenn ausnahmsweise trotz der Kapitalbeteiligung keine dauernde Verbindung der Unternehmen angestrebt wird.

### ***Zu Buchstabe b (Absatz 2)***

Die Änderung in Buchstabe b (§ 271 Absatz 2 HGB) ist eine Folgeänderung zur Änderung von § 292 HGB.

## **Zu Nummer 14 (§ 272 HGB)**

§ 272 über das Eigenkapital wird um einen neuen Absatz 5 erweitert, um Artikel 9 Absatz 7 Buchstabe c der Richtlinie 2013/34/EU umzusetzen. In Bezug auf die Behandlung von Beteiligungen in Jahresabschlüssen sah die Richtlinie 78/660/EWG in ihrem Artikel 59 Absatz 6 vor, dass der auf die Beteiligung entfallende Teil des Ergebnisses unter einem gesonderten Posten mit entsprechender Bezeichnung in der Gewinn- und Verlustrechnung auszuweisen ist; diese Regelung ist in der Richtlinie 2013/34/EU nur noch für den Konzernabschluss vorgesehen (Artikel 27 Absatz 6). Diese Vorgabe ist in § 312 Absatz 4 Satz 2 HGB bereits umgesetzt.

Aus Artikel 9 Absatz 7 Buchstabe b und c der Richtlinie 2013/34/EU ergibt sich weiterhin der Grundsatz, dass eine phasengleiche Gewinnausschüttung bei der Beteiligung und dem beteiligten Unternehmen (insbesondere im Mutter-Tochter-Verhältnis) möglich ist. Von der diese Möglichkeit einschränkenden Mitgliedstaatenoption in Artikel 9 Absatz 7 Buchstabe b, den Ausweis der Erträge auf die bereits gezahlten oder als Forderungen entstandenen Dividenden und Gewinnanteile zu beschränken, wird wie bisher kein Gebrauch gemacht. Daher ist nach Artikel 9 Absatz 7 Buchstabe c der Richtlinie 2013/34/EU der Unterschiedsbetrag, um den der Gewinnanteil aus der Beteiligung die bereits eingegangenen Zahlungen und entstandene Forderungen auf Gewinnausschüttung übersteigt, in eine Rücklage einzustellen und die Ausschüttung zu versagen.

## **Zu Nummer 15 (§ 274a HGB)**

Es handelt sich um eine Folgeänderung zur Aufhebung von § 268 Absatz 2 HGB. Zugleich sollen die bisherigen Nummern von § 274a HGB aufrücken. Folgeänderungen sind damit nicht verbunden.

## **Zu Nummer 16 (§ 275 HGB)**

Mit Buchstabe a und b werden die Gliederungen der Gewinn- und Verlustrechnung geändert und an die Streichung der Angaben zu außerordentlichen Erträgen und außerordentlichen Aufwendungen angepasst. Sie gehen auf eine Änderung im europäischen Recht zurück. Artikel 13 Absatz 1 der Richtlinie 2013/34/EU gestattet es in Verbindung mit Anhang V und VI nicht länger, außerordentliche Posten gesondert in der Gewinn- und Verlustrechnung auszuweisen. Ein Ausweis in der Gewinn- und Verlustrechnung kann auch nicht auf Artikel 9 Absatz 2 der Richtlinie gestützt werden, so dass weitere Untergliederungen oder neue Posten zum Ausweis außerordentlicher Erträge oder Aufwendungen nicht erlaubt werden dürfen. Vielmehr hat ein Ausweis von Erträgen oder Aufwen-

dungen von außergewöhnlicher Größenordnung oder von außergewöhnlicher Bedeutung nach Artikel 16 Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie 2013/34/EU fortan zwingend im Anhang zu erfolgen. Mit der Änderung von § 275 HGB verbunden sind entsprechende Änderungen in den §§ 276, 277 HGB und in den Vorschriften über den Anhang (§ 285 HGB) und über den Konzernanhang (§ 314 HGB). Ergänzend ist darauf hinzuweisen, dass Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen im Einklang mit unveränderten besonderen europäischen Vorgaben auch künftig außerordentliche Posten in der Gewinn- und Verlustrechnung auszuweisen haben.

#### **Zu Nummer 17 (§ 276 HGB)**

Es handelt sich um Folgeänderungen zu den Streichungen in den §§ 275 und 277 HGB.

#### **Zu Nummer 18 (§ 277 HGB)**

##### ***Zu Buchstabe a (§ 277 Absatz 1 HGB)***

Die Änderung von Absatz 1 beruht auf Artikel 2 Nummer 5 der Richtlinie 2013/34/EU und stellt gegenüber dem bisherigen Recht eine wesentliche Änderung dar. Im Unterschied zum bisherigen Recht sieht Artikel 2 Nummer 5 der Richtlinie 2013/34/EU nicht mehr vor, dass Umsatzerlöse auf für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit typischen Erzeugnisse und Waren einerseits bzw. Dienstleistungen andererseits beschränkt sind. 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.

Die Ausweitung des Begriffs der Umsatzerlöse geht einher mit der Aufhebung der Regelung zu außerordentlichen Erträgen und Aufwendungen als gesonderte Posten der Gewinn- und Verlustrechnung (§ 275 und § 277 Absatz 4 HGB-E).

##### ***Zu Buchstabe b (§ 277 Absatz 3 HGB)***

Es handelt sich um eine Folgeänderung zur Änderung von § 253 HGB.

##### ***Zu Buchstabe c (§ 277 Absatz 4 HGB)***

Die Aufhebung ist eine Folgeänderung zu den Streichungen in § 275 HGB-E und zur Erweiterung der Definition der Umsatzerlöse in § 277 Absatz 1 HGB-E. Die bisher in § 277 Absatz 4 Satz 2 HGB enthaltene Erläuterungspflicht für außerordentliche Aufwendungen und Erträge entfällt und wird durch eine Erläuterungspflicht zu Erträgen und Aufwendungen von außergewöhnlicher Größenordnung oder außergewöhnlicher Bedeutung ersetzt (§ 285 Nummer 31 HGB-E). Die bisher in § 277 Absatz 4 Satz 3 HGB enthaltene Erläuterungspflicht zu periodenfremden Aufwendungen und Erträgen wird als reine Anhangangabe nach § 285 Nummer 32 HGB-E überführt.

#### **Zu Nummer 19 (§ 278 HGB)**

§ 278 HGB bot ursprünglich durch verschiedene Annahmen zur Ergebnisverwendung eine Entscheidungshilfe für das Unternehmen. Er hatte allerdings ausschließlich Bedeutung für die Körperschaftssteuer, die nach altem Recht unterschiedliche Steuersätze für thesaurierte und ausgeschüttete Gewinne kannte. Bereits seit dem Steuersenkungsgesetz vom 23. Oktober 2000 (BGBl. I S. 1433) hängt die Höhe des Körperschaftssteuersatzes aber nicht mehr vom Ausschüttungsverhalten ab. Dadurch hat § 278 HGB für Geschäftsjahre ab 2001 seine Bedeutung verloren. Nachdem inzwischen auch für Altfälle

ausschüttungsunabhängige Auszahlungsregelungen für restliche Körperschaftssteuerguthaben getroffen worden sind, kann § 278 HGB nunmehr aufgehoben werden.

### **Zu Nummer 20 (§ 284 HGB)**

#### ***Zu Buchstabe a (§ 284 Absatz 1 HGB)***

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.

#### ***Zu Buchstabe b (§ 284 Absatz 2 HGB)***

Eine gesonderte Vorgabe zur Angabe der Grundlagen der Fremdwährungsumrechnung erscheint neben Absatz 2 Nummer 1 nicht erforderlich; Absatz 2 Nummer 2 kann daher gestrichen werden. Die Streichung entspricht der Systematik des europäischen Rechts. Richtlinie 2013/34/EU enthält mit Artikel 16 Absatz 1 Buchstabe a nur noch eine allgemeine Vorgabe zur Angabe der angewandten Bewertungsmethoden, während Artikel 43 Absatz 1 Nummer 1 der Richtlinie 78/660/EWG noch ergänzend eine ausdrückliche Regelung zu den Grundlagen der Fremdwährungsumrechnung enthielt. Eine Änderung der materiellen Rechtslage ist mit der Streichung nicht beabsichtigt. Als Ergebnis der Streichung wäre Nummer 1 unbesetzt, so dass die bisherigen Nummern 2 bis 5 aufrücken. Damit sind Folgeänderungen auch in anderen Gesetzen und Rechtsverordnungen verbunden.

#### ***Zu Buchstabe c (§ 284 Absatz 3 HGB-E)***

Die Ergänzung von § 284 HGB um einen neuen Absatz 3 ist eine Folgeänderung zur Aufhebung von § 268 Absatz 2 HGB. Die Einzeldarstellung zu den Posten des Anlagevermögens (etwa als Anlagengitter) ist nunmehr zwingend als Anhangangabe ausgestaltet, die Möglichkeit des Ausweises in der Bilanz entfällt. Aus systematischen Gründen wird die bisher in § 268 Absatz 2 HGB verankerte Regelung als nunmehr reine Anhangvorschrift in einen neuen Absatz 3 von § 284 HGB verschoben.

Zugleich wird die Vorgabe inhaltlich an die geänderten europäischen Vorgaben in Artikel 17 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie 2013/34/EU angepasst. So sind Abschreibungen künftig nicht mehr nur in ihrer gesamten Höhe, sondern

- in ihrer gesamten Höhe zu Beginn und Ende des Geschäftsjahrs (Artikel 17 Absatz 1 Buchstabe a Ziffer iii der Richtlinie 2013/34/EU),
- die im Laufe des Geschäftsjahrs vorgenommenen Abschreibungen (Artikel 17 Absatz 1 Buchstabe a Ziffer iv der Richtlinie 2013/34/EU) und
- die Veränderung der Abschreibungen in ihrer gesamten Höhe im Zusammenhang mit Zu- und Abgängen sowie Umbuchungen im Laufe des Geschäftsjahrs (Artikel 17 Absatz 1 Buchstabe a Ziffer v der Richtlinie 2013/34/EU)

darzustellen.

Darüber hinaus sind künftig auch Angaben zum Umfang der in die Herstellungskosten von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens einbezogenen Fremdkapitalzinsen gefordert (Artikel 17 Absatz 1 Buchstabe a vi der Richtlinie 2013/34/EU).



## **Zu Nummer 21 (§ 285 HGB)**

Der in der Richtlinie 2013/34/EU teilweise neu gestaltete Katalog von Anhangangaben erfordert zahlreiche Änderungen im Katalog der Pflichtangaben für den Anhang. Aufgrund der großen praktischen Bedeutung des Katalogs des § 285 HGB soll darauf verzichtet werden, die Nummern insgesamt neu zu ordnen. Damit wird gleichzeitig für die Praxis Umstellungsaufwand vermieden.

## ***Zu Buchstabe a (§ 285 Nummer 3 bis 4 HGB)***

### **Zu § 285 Nummer 3 HGB**

Die Neufassung der Nummer 3 beruht auf Artikel 17 Absatz 1 Buchstabe p der Richtlinie 2013/34/EU.

### **Zu § 285 Nummer 3a HGB)**

Die Neufassung der Nummer 3a ist eine Folgeänderung zu § 268 Absatz 7 HGB-E. Zugleich werden die in Artikel 16 Absatz 1 Buchstabe d der Richtlinie 2013/34/EU geforderten neuen zusätzlichen Angaben zu Verpflichtungen betreffend die Altersversorgung und Angaben zu Verpflichtungen gegenüber assoziierten Unternehmen für die nicht schon von § 268 Absatz 7 HGB-E erfassten Fälle in § 285 Nummer 3a HGB-E ergänzt.

### **Zu § 285 Nummer 4 HGB**

Die Änderung der Nummer 4 beruht auf Artikel 18 Absatz 1 Buchstabe a und auf Artikel 2 Nummer 5 der Richtlinie 2013/34/EU. Zugleich wird der Wortlaut enger an § 277 Absatz 1 HGB-E angelehnt.

## ***Zu Buchstabe b (§ 285 Nummer 6 HGB)***

Die Aufhebung der Nummer 6 ist eine Folgeänderung zur Verlagerung der Darstellung bestimmter Erträge und Aufwendungen aus der Gewinn- und Verlustrechnung (§ 275 HGB) in den Anhang nach Artikel 16 Absatz 1 Buchstabe f der Richtlinie 2013/34/EU. Auf eine getrennte Darstellung, in welchem Umfang Steuern vom Einkommen und vom Ertrag verschiedene Ergebnisse belasten, kann damit verzichtet werden.

## ***Zu Buchstabe c (§ 285 Nummer 9 HGB)***

Die Ergänzung in Nummer 9 Buchstabe c beruht auf Artikel 16 Absatz 1 Buchstabe e der Richtlinie 2013/34/EU und dient insbesondere der Klarstellung. Bereits nach geltendem Recht sind Angaben zu den wesentlichen Bedingungen zu machen, worunter in aller Regel auch erlassene Beträge zu subsumieren sein werden.

## ***Zu Buchstabe d (§ 285 Nummer 11 HGB)***

Die Neufassung der Nummer 11 beruht auf Artikel 17 Absatz 1 Buchstabe g erster Unterabsatz der Richtlinie 2013/34/EU. Im Unterschied zu Artikel 43 Absatz 1 Nummer 2 der Richtlinie 78/660/EWG sieht die neue Richtlinie vor, dass Name und Sitz aller Unternehmen anzugeben sind, an denen das berichtende Unternehmen eine Beteiligung hält, wobei die bisherige Begrenzung auf Beteiligungen ab einem vom Mitgliedstaat festzulegenden, maximal 20 Prozent betragenden Prozentsatz weggefallen ist. Aus Artikel 2 Nummer 2 der Richtlinie 2013/34/EU ergibt sich nur noch eine Vermutung für die Annahme einer Beteiligung, wenn das berichtende Unternehmen mit einem Mindestprozentsatz beteiligt ist. Möglich ist aber auch, dass eine Beteiligung schon unterhalb dieser Schwelle anzunehmen ist, wenn weitere Umstände hinzutreten. Künftig sind daher auch solche

Beteiligungsverhältnisse einschließlich der Angabe des Anteils am Kapital, zur Höhe des Eigenkapitals und des Ergebnisses des letzten Geschäftsjahrs des betreffenden Unternehmens anzugeben.

Die Änderung wird zum Anlass genommen, die Vorschrift in doppelter Hinsicht zu vereinfachen: Einerseits wird durch eine Bezugnahme auf die Definition der Beteiligung in § 271 Absatz 1 HGB auf eine Wiederholung zahlreicher Kriterien verzichtet. Andererseits wird die Sonderregelung für börsennotierte Unternehmen aus Nummer 11 ausgegliedert und in eine neue Nummer 11b verschoben. In diesem Zusammenhang wird auch die Ausnahmegvorschrift des § 286 Absatz 3 HGB geändert.

#### ***Zu Buchstabe e (§ 285 Nummer 11b HGB-E)***

Um die Lesbarkeit von § 285 Nummer 11 HGB zu verbessern, wird die bisher in Nummer 11 enthaltene Angabepflicht börsennotierter Kapitalgesellschaften ausgegliedert und in eine neue Nummer 11b überführt. Sie tritt für börsennotierte Kapitalgesellschaften neben die für alle mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaften geltende Vorgabe aus § 285 Nummer 11 HGB.

#### ***Zu Buchstabe f (§ 285 Nummer 13 HGB)***

Die Änderung der Nummer 13 folgt der Ergänzung in § 253 Absatz 3 HGB-E und dient der Umsetzung von Artikel 12 Absatz 11 Unterabsatz 2 Satz 3 der Richtlinie 2013/34/EU, die künftig in allen Fällen eine Angabe über den Abschreibungszeitraum entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwerte erfordert.

#### ***Zu Buchstabe g (§ 285 Nummer 14 und 14a HGB-E)***

Die Aufspaltung und Ergänzung der Nummer 14 um eine neue Nummer 14a beruht auf der Ausübung des Mitgliedstaatenwahlrechts in Artikel 16 Absatz 2 in Verbindung mit Artikel 17 Absatz 1 Buchstabe m der Richtlinie 2013/34/EU. Danach dürfen die Mitgliedstaaten von kleinen Gesellschaften zukünftig zwar Angaben zur Gesellschaft, die den Konzernabschluss für den kleinsten Kreis von Unternehmen aufstellt, verlangen, nicht aber zur Gesellschaft, die den Konzernabschluss für den größten Kreis von Unternehmen aufstellt. Für kleine Kapitalgesellschaften entfällt künftig diese in Nummer 14 verbleibende Angabepflicht, indem § 288 Absatz 1 HGB entsprechend ergänzt wird. Trotz Ausübung des Mitgliedstaatenwahlrechts hinsichtlich der Angabepflicht zum Konzernabschluss für den kleinsten Kreis von Unternehmen wird der bürokratische Aufwand für kleine Unternehmen somit zukünftig geringer. Von einer – nach den europäischen Vorgaben ebenfalls möglichen – Befreiung kleiner Unternehmen von Angaben zur Gesellschaft, die den Konzernabschluss für den kleinsten Kreis von Unternehmen aufstellt, soll abgesehen werden. Die mit einer Angabe zu einem Unternehmen, das direkter an der kleinen Gesellschaft beteiligt ist, verbundene bürokratische Belastung erscheint im Verhältnis zum mit der Offenlegung von Konzernverbindungen erreichbaren Transparenzgewinn gering.

#### ***Zu Buchstabe h (§ 285 Nummer 15a HGB-E)***

Die neu eingeführte Nummer 15a geht auf Artikel 17 Absatz 1 Buchstaben i und j der Richtlinie 2013/34/EU zurück und dient der Klarstellung. Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien haben nach § 160 AktG zusätzliche Anhangangaben im Hinblick auf den Bestand und Bestandsveränderungen insbesondere an fremdgehaltenen und eigenen Aktien und Bezugsrechten zu machen. Auf andere Rechtsformen – insbesondere die GmbH oder auf Personenhandelsgesellschaften – ist § 160 AktG nicht anwendbar. Da bei diesen Rechtsformen Aktien und aktienrechtliche Bezugsrechte nicht zulässig sind, besteht insofern auch kein Anwendungsfall für eine etwaige Anhangangabe.

Dagegen können andere Kapitalgesellschaften ebenso wie Aktiengesellschaften Genussrechte oder ähnliche Rechte auf Gewinnbezug einräumen, deren Angabe Artikel 17 Absatz 1 Buchstabe j der Richtlinie 2013/34/EU ebenfalls verlangt. Es ist daher nicht mehr wie bisher ausreichend, in § 160 Absatz 1 Nummer 6 AktG nur für Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien Regelungen vorzusehen; vielmehr ist eine Verlagerung dieser Regelung in das HGB angezeigt. Daher wird die Einfügung einer neuen Nummer 15a vorgesehen, die mit der Aufhebung von § 160 Absatz 1 Nummer 6 AktG und einer Anpassung von § 160 Absatz 1 Nummer 5 AktG einhergeht. Die Angabe ist im Anhang der Kapitalgesellschaft zu machen, die diese Rechte gewährt oder Wertpapiere ausgibt.

#### ***Zu den Buchstaben i, j und k (§ 285 Nummer 18, 26 und 27 HGB)***

Die Änderungen in Nummer 18 und 26 sind Folgeänderungen zu § 253 Absatz 3 HGB-E.

Die Änderung in Nummer 27 ist eine Folgeänderung zu § 268 Absatz 7 HGB-E.

#### ***Zu Buchstabe l und Buchstabe m (§ 285 Nummer 29 bis 34 HGB-E)***

##### **Zu Nummer 30**

Die Erweiterung der schon heute nach Nummer 29 erforderlichen Angaben zu latenten Steuern wird aufgrund von Artikel 17 Absatz 1 Buchstabe f der Richtlinie 2013/34/EU erforderlich. Damit sind künftig auch quantitative Angaben zu den latenten Steuersalden und ihren Bewegungen im Geschäftsjahr anzugeben. Das bedeutet, dass insbesondere anzugeben ist, wie sich die entsprechenden latenten Steuern im Geschäftsjahr abgebaut oder aufgebaut haben. Diese Vorgabe ist entsprechend der Richtlinie auf die angesetzten latenten Steuerschulden begrenzt. Um die zuletzt mit dem BilMoG umfassend überarbeiteten Vorschriften über Ansatz und Bewertung latenter Steuern nicht grundlegend zu verändern, ist eine neue Nummer 30 vorgesehen, die die Umsetzung der Richtlinienvorgabe aus Artikel 17 Absatz 1 Buchstabe f der Richtlinie 2013/34/EU aufnimmt.

Kleine Kapitalgesellschaften sind von den Erläuterungspflichten des § 285 Nummer 29 und 30 HGB wie bisher befreit; dies gilt auch dann, wenn sie freiwillig § 274 HGB anwenden. Mittlere Kapitalgesellschaften sind wie bisher von der Erläuterungspflicht des § 285 Nummer 29 HGB befreit, müssen aber künftig § 285 Nummer 30 HGB-E anwenden.

##### **Zu Nummer 31**

Mit der Einfügung der neuen Nummer 31 wird Artikel 16 Absatz 1 Buchstabe f der Richtlinie 2013/34/EU umgesetzt. Die Richtlinie gibt die Unterscheidung zwischen gewöhnlicher und außergewöhnlicher Geschäftstätigkeit auf und vereinfacht die Gewinn- und Verlustrechnung entsprechend. Zugleich entfällt auch die Erläuterungspflicht außerordentlicher Aufwendungen und Erträge. Künftig sind Angaben zu Erträgen und Aufwendungen von außergewöhnlicher Größenordnung oder Bedeutung zu machen. Der Gesetzentwurf schlägt dazu Änderungen in § 275 und in § 277 HGB vor.

§ 285 Nummer 31 HGB-E ist für eine ausschließliche Angabe im Anhang der systematisch passende Standort. Die Pflicht zur Angabe von Betrag und Art der einzelnen Ertrags- und Aufwandsposten von außergewöhnlicher Größenordnung oder von außergewöhnlicher Bedeutung erfasst auch kleine Kapitalgesellschaften. Im Anhang sind die betreffenden Posten einzeln darzustellen. Ein Gesamtbetrag wie bisher in der Gewinn- und Verlustrechnung dürfte nicht mehr genügen.

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.

### **Zu Nummer 32**

Der bisherige § 277 Absatz 4 Satz 3 HGB wird in die neue Nummer 32 verschoben und inhaltlich nicht geändert. Die Richtlinie 2013/34/EU enthält dazu anders als die frühere Richtlinie keine ausdrückliche Vorgabe mehr. Wie schon bisher müssen kleine Kapitalgesellschaften diese Angabe daher nicht machen. Dies folgt künftig aus § 288 Absatz 1 HGB-E.

Die Erläuterung periodenfremder Aufwendungen und Erträge ist wichtig, um ein zutreffendes Bild von der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kapitalgesellschaft in einem bestimmten Geschäftsjahr zu erhalten. Die Erläuterung hilft bei der Beantwortung der bei einem Vergleich der Jahresabschlüsse aufeinanderfolgender Geschäftsjahre auftretender Fragen, wenn Erträge oder Aufwendungen stark schwanken.

### **Zu Nummer 33**

Die neu aufgenommene Nummer 33 basiert auf Artikel 17 Absatz 1 Buchstabe q der Richtlinie 2013/34/EU. Danach sind Angaben zu wesentlichen Ereignissen nach dem Bilanzstichtag, die weder in der Bilanz noch in der Gewinn- und Verlustrechnung berücksichtigt sind, unter Darstellung ihrer Art und ihrer finanziellen Auswirkungen zu machen.

Im geltenden Recht ist eine ähnliche Vorgabe in § 289 Absatz 2 Nummer 1 HGB für den Lagebericht enthalten, deren Aufhebung vorgesehen ist. Nunmehr ist der Anhang Standort der Berichterstattung. Auch inhaltlich ergibt sich ein Unterschied: Vorgänge von besonderer Bedeutung, die in der Bilanz oder in der Gewinn- und Verlustrechnung schon berücksichtigt sind, müssen nicht noch einmal im Anhang dargestellt werden. § 289 Absatz 2 Nummer 1 HGB sieht diese Einschränkung bisher nicht vor. Auf der anderen Seite sind künftig zusätzlich auch Art und finanzielle Auswirkung der Vorgänge von besonderer Bedeutung zu erläutern.

### **Zu Nummer 34**

Die neu aufgenommene Nummer 34 setzt Artikel 17 Absatz 1 Buchstabe o der Richtlinie 2013/34/EU um. Im geltenden Recht sind der Vorschlag für die Ergebnisverwendung oder der entsprechende Beschluss nicht Bestandteil des Jahresabschlusses. Sie sind aber nach § 325 Absatz 1 HGB offenzulegen. Die Angaben sind von der Geschäftsführung oder vom Vorstand schon zu einem Zeitpunkt zu machen, bevor die Verfahren zur Prüfung, Billigung oder Feststellung eingeleitet werden können. Daher dürfte im Anhang in der Regel nur ein Vorschlag für die Ergebnisverwendung darstellbar sein.

Die Vorgabe beschränkt sich inhaltlich auf die Ergebnisverwendung. Darzustellen dürfte sein, wie das gesamte Ergebnis verwendet werden soll. Wenn eine Gewinnausschüttung vorgeschlagen wird, dürfte aber die Angabe genügen, welcher Teil des Gewinns ausgeschüttet werden soll. Angaben zu den Bezugsberechtigten der Gewinnausschüttung dürften unterbleiben können. Damit werden zugleich die Belange des Datenschutzes gewahrt. Wie im bisherigen Recht müssen die Bezüge einzelner natürlicher Personen aus ihrer Gesellschafterstellung nicht offengelegt werden. Sind Kapitalgesellschaften bezugsberechtigt, lassen sich aus ihren Jahresabschlüssen Angaben zu Erträgen aus den Beteili-

gungen ableiten. Für kleine Kapitalgesellschaften darf eine entsprechende Anhangangabe oder eine bilanzrechtliche Pflicht zur Vorlage des Beschlusses oder Vorschlags nicht vorgesehen werden (vgl. Artikel 16 Absatz 3 und Artikel 4 Absatz 2 der Richtlinie 2013/34/EU). Unberührt davon bleiben steuer- und gesellschaftsrechtliche Vorgaben, da es auch für kleine Kapitalgesellschaften weiterhin von Bedeutung ist, wie das Ergebnis verwendet wird. Aus dieser Änderung ergeben sich zugleich Folgeänderungen in § 325 HGB-E.

## **Zu Nummer 22 (§ 286 HGB)**

### ***Zu Buchstabe a (§ 286 Absatz 2 HGB)***

Die Änderung folgt aus Artikel 18 Absatz 2 Satz 1 der Richtlinie 2013/34/EU, der – anders als Artikel 45 Absatz 2 Unterabsatz 1 in Verbindung mit Artikel 43 Absatz 1 Nummer 2 und 8 der Richtlinie 78/660/EWG – keine Ausnahmemöglichkeit mehr für den Fall vorsieht, dass einem Unternehmen, von dem die Kapitalgesellschaft mindestens den fünften Teil der Anteile besitzt, ein Nachteil droht. Im Übrigen wird entsprechend Artikel 18 Absatz 2 Satz 3 der Richtlinie 2013/34/EU festgelegt, dass über die Anwendung der Ausnahmeregelung berichtet werden muss.

### ***Zu Buchstabe b (§ 286 Absatz 3 HGB)***

Die Änderung von Absatz 3 Satz 1 dient der Anpassung an die Änderung von § 285 HGB. § 285 Nummer 11 HGB wird in zwei Nummern aufgeteilt (Nummern 11 und 11b), so dass nunmehr auch Nummer 11b in § 286 Absatz 3 Satz 1 zu nennen ist, um die bestehende Befreiung beizubehalten. Auf der anderen Seite ist eine Freistellung von § 285 Nummer 11a HGB nicht mehr möglich, da die von Artikel 17 Absatz 1 Buchstabe k der Richtlinie 2013/34/EU geforderte Angabe zu Name, Sitz und Rechtsform der Unternehmen, deren unbeschränkt haftender Gesellschafter die berichtspflichtige Kapitalgesellschaft ist, keine generelle Ausnahmemöglichkeit mehr enthält. Ergänzend ist darauf hinzuweisen, dass kleine Kapitalgesellschaften nach § 288 Absatz 1 HGB-E auch künftig von diesen Angaben befreit sind.

Mit der Änderung in Absatz 3 Satz 2 wird die Mitgliedstaatenoption in Artikel 17 Absatz 1 Buchstabe g Unterabsatz 1 der Richtlinie 2013/34/EU ausgeübt und der Wortlaut angepasst. Die Ausnahme von der Angabepflicht zu Eigenkapital und Ergebnis nach § 285 Nummer 11 HGB wird auf Fälle begrenzt, in denen das betreffende Unternehmen seine Bilanz nicht offenlegt und es darüber hinaus nicht vom berichtenden Unternehmen im Sinne der Richtlinie 2013/34/EU kontrolliert wird, das berichtende Unternehmen also keinen beherrschenden Einfluss ausüben kann.

## **Zu Nummer 23 (§ 288 HGB-E)**

Der Grundsatz der Maximalharmonisierung der Anhangangaben in Artikel 16 Absatz 3 der Richtlinie 2013/34/EU erfordert es, kleine Kapitalgesellschaften von mehr Pflichtangaben im Anhang zu befreien als bisher. Zugleich sind einzelne wenige zusätzliche Pflichtangaben für kleine Kapitalgesellschaften vorzusehen. Für mittelgroße und große Kapitalgesellschaften ergibt sich eine leichte Ausdehnung der Angabepflichten.

Die Erleichterungen in § 288 Absatz 1 HGB-E beziehen sich vor allem auf die in den §§ 284 und 285 HGB geregelten Anhangangaben. Erleichterungen zu Anhangangaben nach anderen Vorschriften werden wegen des Zusammenhangs überwiegend dort – zum Teil auch in anderen Gesetzen wie dem Aktiengesetz (AktG) und dem Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG) – geregelt.

Zur besseren Lesbarkeit der zahlreichen Änderungen soll § 288 HGB insgesamt neu gefasst werden. Im Einzelnen werden dabei folgende Änderungen vorgenommen:

### **Zu § 288 Absatz 1 HGB-E**

#### **Zu § 288 Absatz 1 Nummer 1 HGB-E**

Die Streichung des Verweises auf § 285 Nummer 3a beruht auf Artikel 16 Absatz 1 Buchstabe d der Richtlinie 2013/34/EU. Danach ist zukünftig auch von kleinen Kapitalgesellschaften eine Angabe zum Gesamtbetrag sonstiger finanzieller Verpflichtungen zu fordern.

Die Aufnahme zusätzlicher Nummern in den Katalog der von kleinen Kapitalgesellschaften nicht geforderten Anhangangaben beruht auf Artikel 16 Absatz 3 der Richtlinie 2013/34/EU. Das betrifft im Einzelnen:

- § 264c Absatz 2 Satz 9 (da die Richtlinie diese Angabe nicht verlangt);
- § 265 Absatz 4 Satz 2 (da die Richtlinie diese Angabe nicht verlangt);
- § 284 Absatz 3 (Artikel 17 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie 2013/34/EU) als Folgeänderung zur Aufhebung von § 268 Absatz 2 und § 274a Nummer 1 sowie der Einfügung von § 284 Absatz 3;
- § 285 Nummer 8 Buchstabe b (Artikel 17 Absatz 1 Buchstabe e der Richtlinie 2013/34/EU);
- § 285 Nummer 11 und 11a (Artikel 17 Absatz 1 Buchstabe g und k der Richtlinie 2013/34/EU);
- § 285 Nummer 14 (Artikel 17 Absatz 17 Buchstabe l der Richtlinie 2013/34/EU);
- § 285 Nummer 15a (Artikel 17 Buchstabe j der Richtlinie 2013/34/EU);
- § 285 Nummer 18 (Artikel 17 Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie 2013/34/EU);
- § 285 Nummer 10, 15, 24 und 26 bis 28 (da die Richtlinie diese Angaben nicht verlangt);
- § 285 Nummer 32 (da die Richtlinie diese Angabe nicht verlangt);
- § 285 Nummer 33 (Artikel 17 Absatz 1 Buchstabe q der Richtlinie 2013/34/EU) und
- § 285 Nummer 34 (Artikel 17 Absatz 1 Buchstabe o der Richtlinie 2013/34/EU).

#### **Zu § 288 Absatz 1 Nummer 2 HGB-E**

Die Streichung des Verweises von § 288 Absatz 1 auf § 285 Nummer 7 beruht auf Artikel 16 Absatz 1 Buchstabe d der Richtlinie 2013/34/EU. Danach müssen zukünftig auch kleine Kapitalgesellschaften die durchschnittliche Zahl der während des Geschäftsjahrs Beschäftigten angeben. Sie müssen diese Zahl aber nicht getrennt nach Gruppen von Beschäftigten darstellen, weshalb ein Satz 2 angefügt wird. Für mittelgroße und große Kapitalgesellschaften bleibt es bei der aus Artikel 17 Absatz 1 Buchstabe e der Richtlinie 2013/34/EU folgenden weitergehenden Vorgabe.

#### **Zu § 288 Absatz 1 Nummer 3 HGB-E**

Im Hinblick auf die aus § 285 Nummer 14 in den neuen § 285 Nummer 14a ausgegliederte Vorgabe, Angaben zum kleinsten Konsolidierungskreis zu machen, wird die bisherige Befreiung kleiner Kapitalgesellschaften aufgegeben (s. Begründung zu Artikel 1 Nummer 20 Buchstabe i – § 285 Nummer 14 und 14a HGB-E). Verzichtbar erscheint aber die

Angabe des Ortes, wo der Konzernabschluss des Mutterunternehmens erhältlich ist. Das entspricht Artikel 16 Absatz 3 in Verbindung mit Artikel 17 Absatz 1 Buchstabe n der Richtlinie 2013/34/EU.

### **Zu § 288 Absatz 2 HGB-E**

Die Streichung des Absatzes 2 Satz 1 beruht auf Artikel 17 Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie 2013/34/EU, der – im Gegensatz zu Artikel 43 Absatz 1 Nummer 7a Unterabsatz 2 der Richtlinie 78/660/EWG – keine Möglichkeit mehr enthält, mittelgroße Kapitalgesellschaften hinsichtlich spezifischer Punkte des § 285 Nummer 3 zu entlasten. Für kleine Kapitalgesellschaften verbleibt es dagegen bei der umfassenden Befreiung, was sich aus Absatz 1 ergibt.

Wegen Artikel 17 Absatz 1 Buchstabe f der Richtlinie 2013/34/EU müssen auch mittelgroße Kapitalgesellschaften nähere Angaben zu latenten Steuern im Anhang machen, wenn passive latente Steuern in der Bilanz angesetzt werden. Für mittelgroße und große Kapitalgesellschaften besteht schon heute nach § 274 eine entsprechende Ansatzpflicht. Dementsprechend kann zukünftig für mittelgroße Kapitalgesellschaften nicht auf die neue Angabepflicht nach § 285 Nummer 30 verzichtet werden, während die Befreiung von der aus § 285 Nummer 29 folgenden weitergehenden Erläuterungspflicht erhalten bleiben kann.

Die Änderung im neuen Satz 3 dient dazu, von der Option nach Artikel 17 Absatz 1 Buchstabe r Unterabsatz 4 der Richtlinie 2013/34/EU Gebrauch zu machen, um so eine möglichst weitgehende Entlastung der Unternehmen zu erreichen. Gleichzeitig musste die bisherige Eingrenzung auf Aktiengesellschaften wegen zwingender EU-Vorgaben gestrichen werden.

### **Zu Nummer 24 (§ 289 HGB)**

#### ***Zu Buchstabe a (Überschrift von § 289 HGB)***

Voranzustellen ist, dass sich aus der Richtlinie 2013/34/EU nicht die Notwendigkeit ergibt, die Regelungen zur Lageberichterstattung grundlegend zu reformieren.

§ 289 ist bisher eine der wenigen Vorschriften im Dritten Buch ohne eine amtliche Überschrift. Die Umsetzung der Richtlinie 2013/34/EU wird deshalb zum Anlass genommen, § 289 die amtliche Überschrift „Inhalt des Lageberichts“ zu verleihen. Die Pflicht zur Aufstellung des Lageberichts ist nicht in § 289 HGB, sondern in § 264 Absatz 1 HGB geregelt. Damit erscheint es sachgerecht, die Überschrift auf den Inhalt des Lageberichts zu beschränken.

#### ***Zu Buchstabe b (§ 289 Absatz 2 HGB)***

Der Eingangssatz wird an Artikel 19 Absatz 2 der Richtlinie 2013/34/EU angepasst, so dass klargestellt wird, dass künftig im Lagebericht stets die in Absatz 2 genannten Angaben zu machen sind, soweit die Umstände vorliegen.

Die Streichung des Absatzes 2 Nummer 1 geht auf eine Änderung im europäischen Recht zurück. Während Artikel 46 Absatz 2 Buchstabe a der Richtlinie 78/660/EWG Angaben zu Vorgängen von besonderer Bedeutung, die nach Schluss des Geschäftsjahres eingetreten sind, im Lagebericht gefordert hat, verlangt Artikel 17 Absatz 1 Buchstabe q der Richtlinie 2013/34/EU nun eine Anhangangabe zur Art und finanziellen Auswirkung wesentlicher Ereignisse nach dem Bilanzstichtag, die weder in der Bilanz noch in der Gewinn- und Verlustrechnung berücksichtigt sind. Um Doppelungen – und damit bürokratische Belastungen – zu vermeiden, wird nicht länger an Absatz 2 Nummer 1 festgehalten. Um eine Leerstelle in Nummer 1 zu vermeiden, rücken die bisherigen Nummern 2 bis 5 auf. Damit

sind im geringen Umfang Folgeänderungen auch in anderen Gesetzen und Rechtsverordnungen verbunden.

Die Ergänzung in Absatz 2 hinsichtlich der Verweisung auf Anhangangaben dient zur Klarstellung.

#### **Zu Nummer 25 (§ 290 HGB)**

Die Änderungen in § 290 HGB haben lediglich klarstellenden Charakter.

#### **Zu Nummer 26 (§ 291 HGB)**

##### ***Zu Buchstabe a (§ 291 Absatz 2 HGB)***

Die Neufassung von Absatz 2 Satz 1 Nummer 2, die Einfügung einer neuen Nummer 3 und die Folgeänderung gehen auf Artikel 23 Absatz 4 Buchstabe b der Richtlinie 2013/34/EU zurück und haben klarstellenden Charakter hinsichtlich der ebenfalls möglichen Aufstellung eines Konzernabschlusses nach Maßgabe der von der Europäischen Union übernommenen Internationalen Rechnungslegungsstandards IFRS. Dabei wird berücksichtigt, dass die IFRS keine Vorgaben für den Konzernlagebericht enthalten und insoweit ausschließlich die Vorgaben des auf das übergeordnete Mutterunternehmen anwendbaren Rechts im Einklang mit der Richtlinie 2013/34/EU gelten können. Zugleich wird die Bezugnahme auf die europäischen Richtlinien aktualisiert.

##### ***Zu Buchstabe b (§ 291 Absatz 3 HGB)***

Die Änderung bereinigt ein früheres Redaktionsversehen aus der Änderung von § 2 Absatz 1 des Wertpapierhandelsgesetzes.

#### **Zu Nummer 27 (§ 292 HGB)**

Artikel 23 Absatz 8 der Richtlinie 2013/34/EU sieht eine Option vor, Mutterunternehmen, die gleichzeitig Tochterunternehmen eines übergeordneten Mutterunternehmens mit Sitz in einem Drittstaat sind, unter bestimmten Voraussetzungen von der Pflicht zur Aufstellung, Prüfung und Offenlegung eines Konzernabschlusses und Konzernlageberichts zu befreien. Von dieser auch in Artikel 11 der Richtlinie 83/349/EWG bereits enthaltenen Option hatte Deutschland mit § 292 HGB und der auf § 292 HGB beruhenden Konzernabschlussbefreiungsverordnung Gebrauch gemacht. Artikel 23 Absatz 8 der Richtlinie 2013/34/EU stellt nun klar, dass der übergeordnete Konzernabschluss nicht nur nach der Richtlinie 2013/34/EU oder gleichwertigen Vorgaben, sondern auch nach den im Einklang mit der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 angenommenen internationalen Rechnungslegungsstandards oder diesen gleichwertigen Vorgaben aufgestellt worden sein kann, um Befreiungswirkung zu vermitteln. Eine entsprechende Klarstellung sollte auch im deutschen Recht erfolgen. Der Konzernlagebericht muss demgegenüber nach den Vorschriften der Richtlinie 2013/34/EU in Verbindung mit dem nationalen Recht des Mutterunternehmens oder nach diesen gleichwertigen Vorgaben eines Drittstaats aufgestellt worden sein, um Befreiungswirkung zu vermitteln.

Darüber hinaus sieht Artikel 23 Absatz 8 Unterabsatz 2 in Verbindung mit Artikel 23 Absatz 4 Buchstabe c der Richtlinie 2013/34/EU vor, dass in jedem Fall der Bestätigungsvermerk offenzulegen ist und ein Versagungsvermerk nicht mehr für eine Befreiung ausreicht. Das ist entsprechend umzusetzen.

Die dabei vorzunehmenden Änderungen würden eine Änderung sowohl der Ermächtigungsgrundlage der Verordnung in § 292 HGB als auch der Konzernabschlussbefreiungsverordnung erfordern und zu einem komplizierten Regelungstext führen. Zugleich ist nicht feststellbar, dass es einer Trennung der Vorschriften in Gesetz und Verordnung



noch bedarf. Der Regelungsgehalt der Konzernabschlussbefreiungsverordnung beschränkte sich auf wenige über die Regelungen der Ermächtigungsgrundlage hinausgehende Vorgaben, die in § 292 HGB zusammengefasst werden können.

Bei der Zusammenfassung werden die bisherigen Regelungsinhalte des § 292 HGB, die die Verordnungsermächtigung und das Verfahren zu ihrem Erlass enthalten, ersatzlos aufgehoben. An die Stelle dieser Regelungsinhalte treten die inhaltlichen Voraussetzungen für eine Befreiung des Mutterunternehmens. Dabei wird auf die parallelen Vorschriften in § 291 HGB wie bisher Bezug genommen, soweit nicht aufgrund der Belegenheit des übergeordneten Mutterunternehmens in einem Drittstaat Anpassungen erforderlich sind.

Darüber hinaus erfolgen Änderungen zur Bereinigung eines früheren Redaktionsversehens aus der Änderung von § 2 Absatz 1 des Wertpapierhandelsgesetzes.

### **Zu Nummer 28 (§ 293 HGB)**

#### ***Zu Buchstabe a (§ 293 Absatz 1 HGB)***

Mit dem Gesetzesentwurf werden auch die Schwellenwerte des § 293 Absatz 1 Nummer 1 und 2 HGB erneut angehoben. Die Anhebung beruht auf Artikel 3 Absatz 6 und 7 der Richtlinie 2013/34/EU. Aufgrund der neuen gesetzlichen Definition der Bilanzsumme in § 267 Absatz 4a, wonach ein auf der Aktivseite ausgewiesener Fehlbetrag (nach § 268 Absatz 3) nicht in die Bilanzsumme eingeht, kann die Regelung in § 293 sprachlich vereinfacht werden.

Im Hinblick auf die erstmalige Anwendung sieht der im EGHGB vorgeschlagene Artikel in seinem Absatz 2 vor, dass die angehobenen Schwellenwerte bereits erstmals auf nach dem 31. Dezember 2013 beginnende Geschäftsjahre angewendet werden dürfen. Die weitergehenden Ausführungen in der Begründung zu Nummer 10 Buchstabe a und b (§ 267 Absatz 1 und 2 HGB-E) gelten sinngemäß.

#### ***Zu Buchstabe b (§ 293 Absatz 2 HGB)***

Der neue Absatz 2 dient der Klarstellung, dass die Definition der Bilanzsumme in § 267 Absatz 4a auch auf die Konzernrechnungslegung entsprechend anzuwenden ist.

#### ***Zu Buchstabe c (§ 293 Absatz 4 HGB)***

Bei der Ergänzung der Verweisung in Absatz 4 Satz 2 handelt es sich um eine Anpassung an die zu § 267 Absatz 4 HGB vorgeschlagene Änderung.

#### ***Zu Buchstabe d (§ 293 Absatz 5 HGB)***

Die Ergänzung von Absatz 5 dient der Umsetzung von Artikel 23 Absatz 1 und 2 der Richtlinie 2013/34/EU, die die Befreiung von der Konzernrechnungslegung versagen, wenn eines der verbundenen Unternehmen ein Unternehmen von öffentlichem Interesse ist. Das ist hinsichtlich der kapitalmarktorientierten Unternehmen bereits umgesetzt und wird nun auf Kreditinstitute (einschließlich der Finanzdienstleistungsinstitute und der in § 340 Absatz 5 HGB genannten Institute) und Versicherungsunternehmen (einschließlich der Pensionsfonds) ausgedehnt. Im Hinblick auf das Mutterunternehmen selbst ergibt sich daraus keine Änderung, da schon das geltende Recht die Nutzung des § 293 HGB für Kreditinstitute (§ 340i Absatz 1 und 2 HGB) und für Versicherungsunternehmen (§ 341i Absatz 1 und § 341j Absatz 1 HGB) ausschließt. Die Neuregelung erstreckt den Ausschluss nun auch auf Fälle, in denen nur ein verbundenes Unternehmen (insbesondere ein Tochterunternehmen) den Vorschriften der §§ 340 bis 340o HGB oder der §§ 341 bis 341p HGB unterworfen ist.

### **Zu Nummer 29 (§ 294 HGB)**

In § 294 Absatz 1 HGB wird entsprechend Artikel 2 Nummer 10 und Artikel 22 Absatz 6 der Richtlinie 2013/34/EU ausdrücklich klargestellt, dass es für die Einbeziehung von Tochterunternehmen in einen Konzernabschluss nicht auf deren Rechtsform ankommt.

### **Zu Nummer 30 (§ 296 HGB)**

Die Ergänzung von Absatz 1 Nummer 2 beruht darauf, dass Artikel 23 Absatz 9 Buchstabe a der Richtlinie 2013/34/EU eine andere Formulierung aufweist als der frühere Artikel 13 Absatz 3 Buchstabe b der Richtlinie 83/349/EWG. Die Änderung ist rein redaktionell zu verstehen.

### **Zu Nummer 31 (§ 297 Absatz 1a HGB-E)**

Der neu eingeführte Absatz 1a dient der Umsetzung des Artikels 24 Absatz 1 in Verbindung mit Artikel 5 der Richtlinie 2013/34/EU. Damit wird vorgeschrieben, dass der Konzernabschluss die Firma, den Sitz und Angaben zum Register zur Identifizierung des Mutterunternehmens enthalten muss. Im Übrigen wird auf die entsprechende Begründung zu § 264 Absatz 1a HGB-E verwiesen.

### **Zu Nummer 32 (§ 298 HGB)**

#### ***Zu Buchstabe a (§ 298 Absatz 1 HGB)***

Da der Konzernabschluss nicht als Ausschüttungsbemessungsgrundlage dient, wird der Verweis in Absatz 1 auf § 268 Absatz 8 HGB gestrichen. Zugleich wird die Aufzählung um § 264c HGB ergänzt, um klarzustellen, dass die für Personenhandelsgesellschaften bestehenden Besonderheiten auch im Konzernabschluss anzuwenden sind, sofern das Mutterunternehmen eine Personenhandelsgesellschaft im Sinne des § 264a HGB ist.

#### ***Zu Buchstabe b und Buchstabe c (§ 298 Absatz 2 und 3 HGB)***

Die Streichung des Absatzes 2 geht darauf zurück, dass die Richtlinie 2013/34/EU eine dem Artikel 17 Absatz 2 der Richtlinie 83/349/EWG entsprechende Regelung nicht mehr enthält. Eine Zusammenfassung der Vorräte in einem Posten ist damit nicht mehr zulässig. Absatz 3 wird künftig Absatz 2.

### **Zu Nummer 33 (§ 301 HGB)**

#### ***Zu Buchstabe a (§ 301 Absatz 2 HGB)***

Die Änderung nimmt den Gedanken des BilMoG auf, mit Absatz 2 Satz 3 die erstmalige Konsolidierung möglichst einfach zu gestalten. Artikel 24 Absatz 3 Buchstabe a der Richtlinie 2013/34/EU schreibt vor, dass die Verrechnung auf der Grundlage der Buchwerte der Anteile und Aktien zu dem Zeitpunkt erfolgen muss, zu dem ein Unternehmen erstmalig in die Konsolidierung einbezogen wurde. Das gilt unabhängig davon, ob ein Konzernabschluss aufzustellen ist oder freiwillig aufgestellt wird. Artikel 24 Absatz 3 Buchstabe b erlaubt es den Mitgliedstaaten, die Verrechnung auf der Grundlage der feststellbaren Aktiva oder Passiva zum Zeitpunkt des Anteilserwerbs oder des Erwerbs der Eigenschaft als Tochterunternehmen zu gestatten oder vorzuschreiben, von der § 301 Absatz 2 Satz 2 HGB Gebrauch macht. Schwierigkeiten können sich aber ergeben, wenn der Erwerb der Anteile oder der Eigenschaft Tochterunternehmen schon länger zurück liegt, bevor erstmals ein Konzernabschluss aufgestellt wird. Für diesen Fall soll es bei der Grundregel der Wertansätze zum Zeitpunkt der Einbeziehung in den Konzernabschluss bleiben; die Mit-

gliedstaatenoption des Artikels 24 Absatz 3 Buchstabe b der Richtlinie 2013/34/EU wird insoweit nicht ausgeübt.

Ziel der Änderung ist es aber auch, Unsicherheiten darüber zu beseitigen, wenn das Mutterunternehmen erstmals zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet ist, aber bereits in den Vorjahren freiwillig Konzernabschlüsse aufgestellt hat. Der von § 301 Absatz 3 HGB bisher vorgeschriebene Rückgriff auf die ursprünglichen Buchwerte bei Erwerb des Tochterunternehmens wäre mit erheblichem Aufwand verbunden und hindert die Vergleichbarkeit mit den freiwilligen Konzernabschlüssen der Vorjahre.

#### **Zu Buchstabe b (§ 301 Absatz 3 HGB)**

Die Änderung in Absatz 3 dient der Beseitigung eines früheren Redaktionsversehens, da der Anhang im Konzernabschluss als Konzernanhang bezeichnet wird (§ 297 Absatz 1).

#### **Zu Nummer 34 (§ 307 HGB)**

Die Vorgabe einer einheitlichen Postenbezeichnung erhöht die Vergleichbarkeit der Konzernbilanzen und ist aufgrund Artikel 24 Absatz 4 der Richtlinie 2013/34/EU erforderlich, der insofern Artikel 21 der Richtlinie 83/349/EWG präzisiert.

#### **Zu Nummer 35 (§ 309 HGB)**

§ 309 Absatz 2 HGB regelt die Übertragung eines negativen Unterschiedsbetrags aus der Kapitalkonsolidierung (in der Regel eines Geschäfts- oder Firmenwerts) auf die Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung. Bisher war der negative Unterschiedsbetrag nur in zwei Fällen ergebniswirksam auflösbar, wenn die für die Entstehung des Unterschiedsbetrags ursächlichen negativen Erwartungen eintreten (beispielsweise ein Sozialplan zur Umstrukturierung notwendig wird) oder der Unterschiedsbetrag einem realisierten Gewinn entspricht. Die Übertragung ist künftig immer dann möglich und sinnvoll, wenn die ergebniswirksame Vereinnahmung den allgemeinen Bewertungsgrundsätzen und –methoden entspricht. Die Änderung beruht auf der insoweit geänderten Fassung der Richtlinie 2013/34/EU (Artikel 24 Absatz 3 Buchstabe f).

#### **Zu Nummer 36 (§ 310 HGB)**

Auch § 310 HGB gehört zu den wenigen Vorschriften im Dritten Buch des HGB ohne eine amtliche Überschrift, die nunmehr ergänzt wird.

#### **Zu Nummer 37 (§ 312 HGB)**

##### **Zu Buchstabe a (§ 312 Absatz 3 HGB)**

Für assoziierte Unternehmen sieht Absatz 3 bisher vor, dass zwingend die Wertansätze anzuwenden sind, die zum Zeitpunkt der Entstehung der Assoziierung ermittelt werden. Damit wird die Mitgliedstaatenoption des Artikels 27 Absatz 2 Unterabsatz 3 der Richtlinie 2013/34/EU ausgeübt. Diese Vorgabe kann aber bei erstmaliger Aufstellung eines Konzernabschlusses und schon früher bestehender Beteiligung Schwierigkeiten auslösen. Es erscheint daher sachgerecht, für diesen Fall die für die Kapitalkonsolidierung von Tochterunternehmen geltenden Erleichterungen des § 301 Absatz 2 Satz 3 und 4 HGB entsprechend anzuwenden. Diese Erleichterung steht im Einklang mit Artikel 27 Absatz 2 Unterabsatz 1 der Richtlinie 2013/34/EU; die Option des Artikels 27 Absatz 2 Unterabsatz 3 der Richtlinie 2013/34/EU wird insoweit teilweise nicht mehr ausgeübt.

### **Zu Buchstabe b (§ 312 Absatz 5 HGB)**

Artikel 27 Absatz 7 in Verbindung mit Artikel 24 Absatz 7 der Richtlinie 2013/34/EU erfordert eine Änderung von § 312 Absatz 5 HGB im Hinblick auf die Behandlung der Zwischenergebnisse und der latenten Steuern.

Da das früher in Artikel 26 Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie 78/660/EWG enthaltene Wahlrecht, die Zwischenergebnisse anteilig entsprechend den dem Mutterunternehmen gehörenden Anteilen am Kapital des assoziierten Unternehmens wegzulassen, weggefallen ist (Artikel 27 Absatz 7 und Artikel 24 Absatz 7 Buchstabe c der Richtlinie 2013/34/EU sehen das nicht mehr vor), ist § 312 Absatz 5 Satz 4 HGB zu streichen.

Darüber hinaus dürfte sich aus der Regelungsstruktur des Artikels 27 der Richtlinie 2013/34/EU ergeben, dass auf die Einbeziehung assoziierter Unternehmen Artikel 24 insgesamt anzuwenden ist, soweit Artikel 27 keine Sonderregelung enthält. Daher ist auch Artikel 24 Absatz 13 der Richtlinie 2013/34/EU künftig auf assoziierte Unternehmen anzuwenden, der einen Ausweis passiver latenter Steuern fordert. § 306 HGB regelt den Ansatz latenter Steuern in der Konzernbilanz und dient auch der Umsetzung von Artikel 24 Absatz 13 der Richtlinie 2013/34/EU. Da der Gesetzentwurf die Konzeption des Ansatzes latenter Steuern in der Konzernbilanz nicht ändert und die Praxis § 306 HGB bereits heute auch auf assoziierte Unternehmen anwendet, sollte § 312 Absatz 5 HGB geändert werden und die entsprechende Anwendung von § 306 HGB vorschreiben.

### **Zu Nummer 38 (§ 313 HGB)**

Die Änderungen in § 313 HGB beruhen auf Artikel 28 der Richtlinie 2013/34/EU, der im größeren Maße als bisher die entsprechende Anwendung der Vorschriften über den Anhang im Jahresabschluss auf den Konzernanhang im Konzernabschluss vorschreibt.

### **Zu Buchstabe a (§ 313 Absatz 1 HGB)**

Die Ergänzung von Absatz 1 Satz 1 um einen weiteren Satz beruht auf Artikel 28 Absatz 1 in Verbindung mit Artikel 15 der Richtlinie 2013/34/EU. Auf den Konzernanhang ist Artikel 15 der Richtlinie 2013/34/EU zwar nicht unmittelbar anwendbar. Das Ziel einer Harmonisierung der Rechtsrahmen für Jahres- und Konzernabschluss und die Formulierung in Artikel 28 Absatz 1 lässt es aber zu, eine dem § 284 Absatz 1 HGB-E entsprechende Gliederungsvorgabe für den Konzernanhang vorzusehen.

Im neuen Satz 3 wird die Nummer 2 zu Aspekten der Währungsumrechnung aufgehoben; dies steht im Einklang mit der Änderung in § 284 Absatz 2 HGB und dient der Vereinfachung des Konzernanhangs. Gesonderte Angaben zu Grundlagen der Währungsumrechnung sind bereits nach Nummer 1 bei den Bewertungsmethoden anzugeben, so dass sich für die Praxis kaum etwas ändern dürfte. Mit der Aufhebung verbunden wird das Aufrücken von Nummer 3; Folgeänderungen sind damit nicht verbunden.

### **Zu Buchstabe b (§ 313 Absatz 2 HGB)**

Die Neufassung von § 313 Absatz 2 Nummer 4 HGB beruht auf der stärkeren Angleichung der Richtlinienvorgaben für den Konzernanhang an die Richtlinienvorgaben für den Anhang des Jahresabschlusses. Die in § 285 Nummer 11 HGB-E vorgenommenen Vereinfachungen können entsprechend auf § 313 Absatz 2 Nummer 4 HGB übertragen werden. Die bestehenden Vorgaben für Fälle mit börsennotierten Mutter- oder Tochterunternehmen werden in eine neue Nummer 5 verschoben. Die in § 313 Absatz 2 Nummer 4 HGB bisher auch geregelten Befreiungstatbestände werden zur Verbesserung der Lesbarkeit und aus systematischen Gründen in den schon bestehenden Befreiungskatalog des § 313 Absatz 3 HGB integriert.

Darüber hinaus erfordert Artikel 28 Absatz 1 in Verbindung mit Artikel 17 Absatz 1 Buchstabe k, l und m der Richtlinie 2013/34/EU künftig auch im Konzernanhang Angaben zu Unternehmen, für die das Mutterunternehmen bzw. die Gesamtheit der in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen unbeschränkt haftet. Erforderlich sind zudem Angaben zum kleinsten und größten Konsolidierungskreis, wenn das Mutterunternehmen zugleich Tochterunternehmen eines oder mehrerer größerer Konsolidierungskreise ist. Zu diesem Zweck werden dem § 313 Absatz 2 neue Nummern 6 bis 8 angefügt.

#### ***Zu Buchstabe c (§ 313 Absatz 3 HGB)***

Die Ergänzung von Absatz 3 ist eine Folgeänderung zur Neufassung von § 313 Absatz 2 Nummer 4 HGB.

#### ***Zu Buchstabe d (§ 313 Absatz 4 HGB)***

Nach Artikel 28 Absatz 1 in Verbindung mit Artikel 17 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie 2013/34/EU ist künftig stets im Konzernanhang eine Übersicht über das Anlagevermögen (etwa als Anlagegitter) erforderlich; das bisherige Wahlrecht zum Ausweis in der Konzernbilanz entfällt. Zugleich ist nach Artikel 28 Absatz 1 in Verbindung mit Artikel 12 Absatz 8 der Richtlinie 2013/34/EU auch eine Angabe erforderlich, ob Fremdkapitalzinsen in die Herstellungskosten von Vermögensgegenständen des Anlage- oder Umlaufvermögens einbezogen wurden. Der Gesetzentwurf sieht für den Anhang im Jahresabschluss in § 284 Absatz 2 Nummer 4 HGB-E (Angabe zu Fremdkapitalzinsen) und in § 284 Absatz 3 HGB-E (Anlagenübersicht) detaillierte Vorgaben vor. Diese sind künftig entsprechend auch für den Konzernanhang anzuwenden, wobei den wesentlichen Bedingungen Rechnung zu tragen ist, die sich aus den Besonderheiten des Konzernabschlusses im Vergleich zum Jahresabschluss ergeben (Artikel 28 Absatz 1 der Richtlinie 2013/34/EU).

#### ***Zu Nummer 39 (§ 314 HGB)***

##### ***Zu Buchstabe a (§ 314 Absatz 1 HGB)***

##### ***Zu Doppelbuchstabe aa (§ 314 Absatz 1 Nummer 2 bis 4 HGB)***

##### ***Zu § 314 Absatz 1 Nummer 2 HGB***

Die Neufassung der Nummer 2 erfolgt spiegelbildlich zur Neufassung von § 285 Nummer 3 und beruht auf Artikel 17 Absatz 1 Buchstabe p in Verbindung mit Artikel 28 Absatz 1 der Richtlinie 2013/34/EU.

##### ***Zu § 314 Absatz 1 Nummer 2a HGB***

Die Neufassung der Nummer 2a erfolgt spiegelbildlich zur Neufassung von § 285 Nummer 3a HGB und ist eine Folgeänderung zur Änderung von § 268 Absatz 7 HGB.

##### ***Zu § 314 Absatz 1 Nummer 3 HGB***

Die Neufassung der Nummer 3 erfolgt spiegelbildlich zur Neufassung von § 285 Nummer 4 und beruht auf Artikel 28 Absatz 1 in Verbindung mit Artikel 18 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie 2013/34/EU. Zugleich wird der Wortlaut enger als bisher an § 277 Absatz 1 HGB-E angelehnt.

##### ***Zu § 314 Absatz 1 Nummer 4 HGB***

Die Neufassung der Nummer 4 beruht auf Artikel 28 Absatz 1 Buchstabe b in Verbindung mit Artikel 17 Absatz 1 Buchstabe e der Richtlinie 2013/34/EU.

### **Zu Doppelbuchstabe bb (§ 314 Absatz 1 Nummer 6 HGB)**

Die Änderung in Nummer 6 Buchstabe c beruht auf Artikel 28 Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie 2013/34/EU, wonach bei der Angabe der Vorschüsse und Kredite nur die Höhe der gewährten Beträge anzugeben ist, die das Mutterunternehmen und seine Tochterunternehmen den Organmitgliedern des Mutterunternehmens als Vorschuss oder Kredit gewährt haben. Damit können insbesondere die Angaben zu Zinsen und zu wesentlichen Bedingungen der Vorschüsse und Kredite entfallen.

### **Zu Doppelbuchstabe cc (§ 314 Absatz 1 Nummer 7a und 7b HGB-E)**

Die neu eingefügten Nummern 7a und 7b sind durch Artikel 28 Absatz 1 in Verbindung mit Artikel 17 Absatz 1 Buchstabe i und j der Richtlinie 2013/34/EU geboten. Während beim Jahresabschluss § 160 AktG insoweit eine für Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien geltende Spezialregelung enthält, fehlt eine vergleichbare Regelung für den Konzernabschluss. Diese wird in § 314 Absatz 1 Nummer 7a und Nummer 7b HGB-E nunmehr eingeführt. Die Regelung in zwei verschiedenen Nummern dient der Übersichtlichkeit und berücksichtigt, dass Genussscheine und vergleichbare Rechte sowie Wertpapiere nicht nur bei Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien möglich sind.

### **Zu den Doppelbuchstaben dd, ee, ff und gg (§ 314 Absatz 1 Nummer 10, 13, 18 und 19 HGB)**

Die Änderungen in Nummer 10 und 18 sind Folgeänderungen zur Änderung von § 253 HGB.

Die Änderung in Nummer 13 beruht auf Artikel 28 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie 2013/34/EU.

Die Änderung in Nummer 19 ist eine Folgeänderung zur Änderung von § 268 Absatz 7 HGB.

### **Zu Doppelbuchstabe hh (§ 314 Absatz 1 Nummer 20 HGB)**

Die Änderung von Nummer 20 erfolgt spiegelbildlich zur Änderung von § 285 Nummer 13 HGB.

### **Zu Doppelbuchstabe ii (§ 314 Absatz 1 Nummer 22 bis 26 HGB)**

#### ***Zu § 314 Absatz 1 Nummer 22 HGB-E***

Die Ergänzung der Erläuterungspflicht zu latenten Steuern im Konzernanhang um eine neue Nummer 22 beruht auf Artikel 28 Absatz 1 in Verbindung mit Artikel 17 Absatz 1 Buchstabe f und Artikel 24 Absatz 13 der Richtlinie 2013/34/EU. Damit sind künftig auch quantitative Angaben zu den latenten Steuersalden am Ende des Geschäftsjahrs und ihren Bewegungen im Geschäftsjahr anzugeben. Das bedeutet, dass insbesondere anzugeben ist, wie sich die latenten Steuern im Geschäftsjahr abgebaut oder aufgebaut haben. Diese Angaben sind nur hinsichtlich der in der Konzernbilanz angesetzten latenten Steuerschulden erforderlich. Im Übrigen wird an dem durch das BilMoG eingeführten Konzept der Steuerabgrenzung nach § 306 HGB festgehalten.

#### ***Zu § 314 Absatz 1 Nummer 23 HGB-E***

Die neue Nummer 23 beruht auf Artikel 28 Absatz 1 in Verbindung mit Artikel 16 Absatz 1 Buchstabe f der Richtlinie 2013/34/EU und führt dazu, dass außerordentliche Aufwendungen und Erträge künftig nicht mehr in der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung auszu-

weisen sind. Zugleich wird die Vorgabe inhaltlich geändert, indem nicht außerordentliche Posten als solche, sondern nur Posten von außergewöhnlicher Größenordnung oder von außergewöhnlicher Bedeutung einzeln und unter Angabe einer Erläuterung darzustellen sind. Diese Regelung entspricht spiegelbildlich § 285 Nummer 31 HGB-E.

#### ***Zu § 314 Absatz 1 Nummer 24 HGB-E***

Die bisher in § 298 Absatz 1 in Verbindung mit § 277 Absatz 4 Satz 3 HGB enthaltene Vorgabe, im Konzernanhang periodenfremde Erträge und Aufwendungen darzustellen und zu erläutern, wird parallel zur Aufhebung von § 277 Absatz 4 HGB in § 314 Absatz 1 Nummer 24 HGB-E überführt.

#### ***Zu § 314 Absatz 1 Nummer 25 HGB-E***

Die neue Nummer 25 beruht auf Artikel 28 Absatz 1 in Verbindung mit Artikel 17 Absatz 1 Buchstabe q der Richtlinie 2013/34/EU und sieht künftig vor, Angaben zu wesentlichen Ereignissen nach dem Abschlussstichtag des Konzernabschlusses nicht mehr im Konzernlagebericht, sondern im Konzernanhang darzustellen. Zugleich wird die Vorgabe inhaltlich auf Vorgänge beschränkt, die nicht schon in der Konzernbilanz oder in der Konzern-Gewinn-und-Verlustrechnung berücksichtigt sind.

#### ***Zu § 314 Absatz 1 Nummer 26 HGB-E***

Die neue Nummer 26 beruht auf Artikel 28 Absatz 1 in Verbindung mit Artikel 17 Absatz 1 Buchstabe o der Richtlinie 2013/34/EU. Künftig ist im Konzernanhang auch der Vorschlag für die Ergebnisverwendung des Mutterunternehmens bzw. in besonderen Fällen der Verwendungsbeschluss darzustellen. Die Ausführungen zur spiegelbildlichen Vorschrift in § 285 Nummer 34 HGB-E gelten entsprechend.

#### ***Zu Buchstabe b (§ 314 Absatz 2 HGB)***

Die Änderung dient dem Schutz personenbezogener Daten zu einzelnen Mitgliedern der Organe des Mutterunternehmens im Konzernanhang. Sofern sich anhand der Angaben zu den Vergütungen und Pensionen der finanzielle Status eines bestimmten Mitglieds des Organs feststellen ließe, soll das Mutterunternehmen diese Angabe nicht in den Konzernanhang aufzunehmen haben. Insoweit wird die Mitgliedstaatenoption aus Artikel 28 Absatz 1 in Verbindung mit Artikel 17 Absatz 1 Buchstabe d Unterabsatz 2 der Richtlinie 2013/34/EU ausgeübt.

#### ***Zu Nummer 40 (§ 315 HGB)***

##### ***Zu Buchstabe a (Überschrift)***

Der Gesetzentwurf sieht vor, auch für § 315 HGB eine amtliche Überschrift vorzusehen, die in Anlehnung an § 289 HGB „Inhalt des Konzernlageberichts“ lauten soll.

##### ***Zu Buchstabe b (§ 315 Absatz 2 HGB)***

Die Formulierung des Eingangssatzes zu § 315 Absatz 2 HGB wird spiegelbildlich zur Änderung von § 289 Absatz 2 HGB enger an den Wortlaut von Artikel 29 in Verbindung mit Artikel 19 Absatz 2 der Richtlinie 2013/34/EU angepasst.

Die Aufhebung von Nummer 1 erfolgt spiegelbildlich zu § 289 HGB und ist eine Folgeänderung zur Verlagerung der Angaben zu wesentlichen Umständen nach dem Bilanzstichtag in den Konzernanhang (Artikel 28 Absatz 1 in Verbindung mit Artikel 17 Absatz 1 Buchstabe q der Richtlinie 2013/34/EU). Die dabei entstehende Leerstelle wird durch Auf-

rücken der Nummern 2 und 3 aufgefüllt. Die Aufhebung von Nummer 1 erfordert Folgeänderungen auch in anderen Gesetzen und Rechtsverordnungen.

Die Einfügung einer neuen Nummer 3 beruht auf Artikel 29 Absatz 1 in Verbindung mit Artikel 19 Absatz 2 Buchstabe d der Richtlinie 2013/34/EU. Danach müssen bestehende Zweigniederlassungen ausdrücklich im Konzernlagebericht aufgeführt werden, wobei den wesentlichen Anpassungen, die sich aus den Besonderheiten des Konzernlageberichts im Vergleich zu einem Lagebericht ergeben, dergestalt Rechnung zu tragen ist, dass die Bewertung der Lage der insgesamt in die Konsolidierung einbezogenen Unternehmen erleichtert wird.

#### **Zu Buchstabe c (§ 315 Absatz 3 HGB)**

Die Änderung von § 315 Absatz 3 HGB ist eine Folgeänderung zur Änderung von § 298 HGB.

#### **Zu Buchstabe d (§ 315 Absatz 5 HGB-E)**

Die Einfügung eines neuen Absatzes 5 beruht auf Artikel 29 Absatz 1 in Verbindung mit Artikel 20 der Richtlinie 2013/34/EU. Danach sind die in § 289a HGB umgesetzten speziellen Vorgaben für börsennotierte Aktiengesellschaften auf konsolidierter Ebene auch im Konzernlagebericht zu machen. Bei der Anwendung von Absatz 5 soll das Mutterunternehmen für den Konzern und für sich selbst gleiche Unternehmensführungsgrundsätze zu Grunde legen. Angaben nach Absatz 5 sind nur erforderlich, wenn das Mutterunternehmen eine börsennotierte Aktiengesellschaft ist. Sind mehrere Tochterunternehmen, nicht aber das Mutterunternehmen börsennotiert, bleiben die Tochterunternehmen selbstständig dem § 289a HGB oder vergleichbaren auf sie anwendbaren ausländischen Vorschriften unterworfen. Mit der entsprechenden Anwendung wird dem Mutterunternehmen auch das Wahlrecht des § 289a Absatz 1 HGB gewährt, die Angaben gesondert auf seiner Internetseite zu veröffentlichen und dann nicht im Konzernlagebericht zu machen.

#### **Zu Nummer 41 (§ 315a HGB)**

Die Änderung von § 315a Absatz 1 HGB ist eine Folgeänderung zur Änderung von § 314 HGB. Die Änderung von § 315a Absatz 2 HGB bereinigt ein früheres Redaktionsversehen aus der Änderung von § 2 Absatz 1 des Wertpapierhandelsgesetzes.

#### **Zu Nummer 42 (§ 317 Absatz 2 HGB)**

Die Änderung in Satz 1 ist redaktioneller Natur und übernimmt die bereits in § 289 Absatz 1, § 315 Absatz 1, und § 322 Absatz 2 HGB verwendete Formulierung zum zutreffenden „Bild“ von Lage des Unternehmens.

Die Änderung und Erweiterung von Absatz 2 ist im Übrigen durch Artikel 34 der Richtlinie 2013/34/EU geboten, der die Prüfung des Lageberichts und des Konzernlageberichts betrifft. Sie werden flankiert durch Änderungen in § 322 HGB, um die Änderungen auch in der Darstellung des Prüfungsergebnisses, d. h. im Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers, zu berücksichtigen.

Die Ergänzung von Satz 3 beruht auf Artikel 34 Absatz 1 Unterabsatz 2 Buchstabe a ii der Richtlinie 2013/34/EU. Danach müssen der Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft ein Urteil auch darüber abgeben, ob der Lagebericht bzw. der Konzernlagebericht (Artikel 34 Absatz 2 der Richtlinie 2013/34/EU) den für die Aufstellung geltenden rechtlichen Anforderungen entspricht. Ein solches Urteil setzt voraus, dass der Abschlussprüfer bzw. die Prüfungsgesellschaft zuvor die Prüfung von Lagebericht und Konzernlagebericht auf die Einhaltung der Vorgaben an die Aufstellung dieser Berichte erstreckt hat. Der erweiterte Prüfungsumfang bezieht sich auf die in § 289 HGB und die in § 315 Absatz 1 bis



4 genannten Angaben. Die Angaben nach §§ 289a und 315 Absatz 5 HGB-E sind nicht zu prüfen; im Rahmen der Prüfung ist nur festzustellen, ob dazu Angaben gemacht wurden.

Diese Neuregelung dient insgesamt nur der Klarstellung und führt nicht zu sachlichen Änderungen des heutigen Prüfungsumfangs. Bereits im geltenden Recht ist in § 321 Absatz 2 Satz 1 HGB vorgeschrieben, dass im Prüfungsbericht festzustellen ist, ob die Buchführung und die Unterlagen der Rechnungslegung den gesetzlichen Vorschriften entsprechen. Das setzt eine entsprechende Prüfung bereits heute voraus.

#### **Zu Nummer 43 (§ 322 HGB)**

##### ***Zu Buchstabe a (§ 322 Absatz 1 HGB)***

Die gesetzliche Verankerung eines einleitenden Abschnitts in Absatz 1 Satz 3, in der – entsprechend der bisherigen ganz überwiegenden Praxis – zumindest der Gegenstand der Prüfung beschrieben und die angewandten Rechnungslegungsgrundsätze angegeben werden müssen, geht auf Artikel 35 der Richtlinie 2013/34/EU zurück, der Artikel 28 der Richtlinie 2006/43/EG ändert.

##### ***Zu Buchstabe b (§ 322 Absatz 6 HGB)***

Die Ergänzung in Absatz 6 Satz 1 folgt derjenigen in § 317 HGB-E; sie geht zurück auf Artikel 34 und 35 der Richtlinie 2013/34/EU.

##### ***Zu Buchstabe c (§ 322 Absatz 7 HGB)***

Auch die Klarstellung in Absatz 7 gründet auf Artikel 35 der Richtlinie 2013/34/EU. Sie steht in Einklang mit § 32 des Gesetzes über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer und § 27a Absatz 1 der Satzung der Wirtschaftsprüferkammer über die Rechte und Pflichten bei der Ausübung der Berufe des Wirtschaftsprüfers und des vereidigten Buchprüfers.

#### **Zu Nummer 44 (§ 324 HGB)**

Die Änderungen von § 324 HGB dienen der Bereinigung von früheren Redaktionsversehen aus der Änderung von § 2 Absatz 1 des Wertpapierhandelsgesetzes.

#### **Zu Nummer 45 (§ 325 HGB)**

##### ***Zu Buchstabe a (§ 325 Absatz 1 bis 1b HGB-E)***

Artikel 30 Absatz 1 der Richtlinie 2013/34/EU sieht erstmals auf europäischer Ebene vor, dass die Mitgliedstaaten eine Offenlegungsfrist von maximal zwölf Monaten nach dem Bilanzstichtag einzuführen haben. Nach den bisher geltenden europäischen Vorgaben war keine Frist vorgesehen. Insoweit entspricht § 325 Absatz 1 HGB bereits den neuen Vorgaben, da er ebenfalls eine Offenlegungsfrist von höchstens einem Jahr nach dem Bilanzstichtag vorsieht. Änderungsbedarf besteht aber, weil sich die Offenlegungsfrist nach Artikel 30 Absatz 1 der Richtlinie 2013/34/EU nunmehr auf den Jahresabschluss, den Lagebericht und den Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers oder der Prüfungsgesellschaft erstreckt. Es ist damit nicht zulässig, dass Unternehmen zur Wahrung der Offenlegungsfrist zunächst ungeprüfte Jahresabschlüsse und Lageberichte einreichen und den Bestätigungsvermerk später nachreichen. Erforderlich ist vielmehr, vorzuschreiben, dass neben dem Jahresabschluss auch der Lagebericht und der Bestätigungsvermerk innerhalb der Jahresfrist durch Einreichung offenzulegen sind. Damit entfällt auch ein Bedürfnis dafür, eine gestaffelte Einreichung von Jahresabschluss, Lagebericht und Bestätigungsvermerk zuzulassen; möglich bleibt aber wie bisher, für sonstige offenzulegende Unterlagen eine spätere Offenlegung zu gestatten.

Außerdem ergibt sich aus Artikel 30 Absatz 1 der Richtlinie 2013/34/EU, dass der ordnungsgemäß festgestellte oder gebilligte Jahresabschluss offenzulegen ist. Eine fristwahrende Offenlegung vor Feststellung oder Billigung ist damit nicht mehr vereinbar. Dementsprechend ist die bisherige Vorgabe, den Jahresabschluss unverzüglich nach seiner Vorlage bei den Gesellschaftern offenzulegen, aufzuheben. Ausreichend und notwendig ist die Vorgabe der Jahresfrist für die Offenlegung. Diese Änderung beseitigt auch in der Praxis aufgetretene Unklarheiten über den Beginn einer Offenlegungssäumnis. Zugleich ergeben sich Folgeänderungen in § 328 HGB.

Darüber hinaus führt die Pflicht mittelgroßer und großer Kapitalgesellschaften, im Anhang bzw. im Konzernanhang den Vorschlag über die Verwendung des Ergebnisses oder gegebenenfalls den Beschluss über die Verwendung des Ergebnisses auszuweisen, dazu, dass die bisher vorgeschriebene gesonderte Offenlegung dieses Vorschlags oder Beschlusses nicht mehr notwendig ist. Im Regelfall wird der Jahresabschluss oder Konzernabschluss den Verwendungsvorschlag enthalten, da zur Zeit der Aufstellung noch kein Verwendungsbeschluss vorliegen wird. In diesem Fall ist wie bisher der Verwendungsbeschluss unverzüglich nach seinem Vorliegen offenzulegen. Ziel ist es, den Nutzern der Rechnungslegung in jedem Fall auch die endgültige Entscheidung der Kapitalgesellschaft über die Ergebnisverwendung zugänglich zu machen.

Schließlich wird klargestellt, dass die Unterlagen in deutscher Sprache offenzulegen sind. Dies entspricht der heutigen Rechtslage. Eine ausdrückliche Regelung dürfte vor allem deshalb geboten sein, da zunehmend von der Möglichkeit Gebrauch gemacht wird, Unterlagen ausländischer Kapitalgesellschaften offenzulegen. Die freiwillige zusätzliche Offenlegung in anderen Sprachen richtet sich wie bisher nach § 325 Absatz 6 in Verbindung mit den §§ 11 und 12 HGB.

Der Gesetzentwurf sieht insgesamt eine Neufassung des Absatzes 1 und die Aufspaltung in drei Absätze (1 bis 1b) vor, um die Lesbarkeit der Vorschrift zu verbessern. Das bisherige System der Offenlegung und auch die Regelungsinhalte werden dabei im Übrigen nicht verändert. Absatz 1 enthält künftig die Vorgaben, welche Unterlagen offenzulegen sind und auf welche Weise die Offenlegung zu erfolgen hat. Absatz 1a enthält die Vorgaben zur Offenlegungsfrist und die Möglichkeit der späteren Einreichung bestimmter Unterlagen. Absatz 1b enthält die Regelungen für den Fall einer Änderung des Jahresabschlusses oder Lageberichts.

#### ***Zu Buchstabe b (§ 325 Absatz 2a HGB)***

Die Änderungen in Absatz 2a sind Folgeänderungen zur Änderung der §§ 264 und 286 HGB und hinsichtlich der Streichung des Verweises auf § 287 HGB die Bereinigung eines früheren Redaktionsversehens.

#### ***Zu Buchstabe c (§ 325 Absatz 3 HGB)***

Die Änderung in Absatz 3 ist eine Folgeänderung zur Neufassung der Absätze 1 bis 1b.

#### ***Zu Buchstabe d (§ 325 Absatz 6 HGB)***

Die Änderung in Absatz 6 (Vorgaben für die Sprache, in der die Unterlagen einzureichen sind) dient der Bereinigung eines früheren Redaktionsversehens. Die Erleichterungen für Zweigniederlassungen von ausländischen Kreditinstituten sind in § 340I Absatz 2 Satz 6 HGB geregelt, so dass hierauf zu verweisen ist.

#### ***Zu Nummer 46 (§ 326 Absatz 2 HGB)***

Mit der Änderung von Absatz 2 Satz 1 wird präzisiert, dass Kleinstkapitalgesellschaften mit der Hinterlegung der Bilanz nicht alle Pflichten aus § 325 HGB, sondern nur die Pflicht-

ten zur Offenlegung des Jahresabschlusses erfüllen können. In dem seltenen Fall, dass eine Kleinstkapitalgesellschaft einen Konzernabschluss aufstellen muss, wird die heutige Rechtslage klargestellt, dass die Pflicht zur Offenlegung dieses Konzernabschlusses unberührt bleibt.

Die Änderung von § 326 Absatz 2 Satz 2 ist eine Folgeänderung zur Änderung von § 325 Absatz 1 HGB.

#### **Zu Nummer 47 (§ 327a HGB)**

Die Änderung in § 327a HGB dient der Bereinigung eines früheren Redaktionsversehens aus der Änderung von § 2 Absatz 1 des Wertpapierhandelsgesetzes.

#### **Zu Nummer 48 (§ 328 Absatz 1 und 1a HGB-E)**

Es handelt sich um eine Klarstellung in Folge der Änderung in § 325 Absatz 1 HGB-E, insbesondere um die zwingende Offenlegung des Bestätigungs- oder Versagungsvermerks des Abschlussprüfers innerhalb der Offenlegungsfrist sicherzustellen. Daher entfallen die auf den Fall der Offenlegung vor Prüfung der Abschlüsse bezogenen Sonderregelungen. Zugleich soll die Klarstellung zum Anlass genommen werden, Absatz 1 in zwei Absätze aufzuspalten und so die Lesbarkeit zu verbessern. Absatz 1 regelt nunmehr die allgemeinen Anforderungen an die offenzulegenden Unterlagen, während Absatz 1a die mit der Feststellung und Billigung der Unterlagen verbundenen speziellen Fragen regelt.

Zugleich werden im neuen Absatz 1a weitere Folgefragen aus dem neuen Artikel 30 Absatz 1 der Richtlinie 2013/34/EU geregelt. Da der ordnungsgemäß festgestellte oder gebilligte Jahres- oder Konzernabschluss innerhalb der Jahresfrist offenzulegen ist, kann es eine fristwahrende Offenlegung vor der Feststellung oder Billigung nicht mehr geben. Erforderlich bleibt aber weiterhin, das Datum der Feststellung oder Billigung des Jahres- oder Konzernabschlusses bei der Offenlegung anzugeben.

#### **Zu Nummer 49 (§ 329 Absatz 3 HGB)**

Die Änderung beseitigt ein früheres Redaktionsversehen. Die Ausführungen zu § 325 Absatz 6 HGB gelten entsprechend.

#### **Zu Nummer 50 (§ 331 HGB)**

Es handelt sich um eine Folgeänderung zur Änderung von § 292 HGB.

#### **Zu Nummer 51 (§ 334 Absatz 1 HGB)**

Die materiellen Änderungen des HGB sind auch bei der Festlegung der Handlungen, die ordnungswidrig sind, nachzuvollziehen. Aus diesem Grund wird § 334 Absatz 1 HGB an mehreren Stellen angepasst. Zugleich wird die Gelegenheit genutzt, ein früheres Redaktionsversehen bei § 334 Absatz 1 Nummer 2 HGB zu beseitigen.

#### **Zu Nummer 52 (§ 335b HGB)**

Die Ergänzung von § 335b HGB dient der Klarstellung.

#### **Zu Nummer 53 (§ 336 Absatz 2 HGB)**

Die Änderungen in § 336 Absatz 2 Satz 1 HGB sind Folgeänderungen zu den materiellen Änderungen des HGB für den Anwendungsbereich der Genossenschaften.

Zugleich wird die Änderung von § 336 HGB zum Anlass genommen, die mit dem Micro-BilG für Kleinstkapitalgesellschaften eingeführten Erleichterungen der Rechnungslegungsvorgaben auf Kleinstgenossenschaften zu erstrecken, wobei einzelne Anpassungen an die Besonderheiten der Genossenschaften erforderlich sind. Die Neufassung von § 336 Absatz 2 Satz 3 HGB-E sieht nunmehr abweichend vom bisherigen Recht vor, dass die Erleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften grundsätzlich auch auf Kleinstgenossenschaften anzuwenden sind. Zugleich wird darauf hingewiesen, dass die entsprechende Anwendung nach Maßgabe neuer Regelungen in den §§ 337 und 338 HGB erfolgt.

#### **Zu Nummer 54 (§ 337 Absatz 4 HGB-E)**

Bei der Erstreckung der Erleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften auf Kleinstgenossenschaften nach § 336 Absatz 2 Satz 3 HGB-E würde es für Genossenschaften möglich, die Bilanz auf wenige Hauptposten zu begrenzen, so dass insbesondere die Geschäftsguthaben der Mitglieder und die gesetzliche Rücklage nicht mehr gesondert ausgewiesen würden. Diese für die Nutzer der Jahresabschlüsse auch von Kleinstgenossenschaften wichtigen Angaben sollen Kleinstgenossenschaften auch weiterhin in der Bilanz machen müssen. Zu diesem Zweck wird § 337 um einen Absatz 4 erweitert.

#### **Zu Nummer 55 (§ 338 Absatz 4 HGB-E)**

Kleinstkapitalgesellschaften dürfen nach § 264 Absatz 1 Satz 5 HGB unter bestimmten Voraussetzungen darauf verzichten, einen Anhang zu erstellen. Auch dieses Wahlrecht wird in § 336 Absatz 2 Satz 3 HGB-E auf Kleinstgenossenschaften erstreckt. Allerdings sieht § 338 HGB eine Reihe zusätzlicher genossenschaftsspezifischer Angabepflichten vor, deren Darstellung zum Verständnis der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage auch von Kleinstgenossenschaften wichtig ist. Das Wahlrecht zum Verzicht auf den Anhang soll Kleinstgenossenschaften deshalb nur eingeräumt werden, wenn diese genossenschaftsspezifischen Angaben unter der Bilanz gemacht werden. Zu diesem Zweck wird § 338 um einen Absatz 4 erweitert.

#### **Zu Nummer 56 (§ 339 Absatz 2 HGB)**

Kleinstkapitalgesellschaften dürfen nach § 326 Absatz 2 HGB die Offenlegungspflichten hinsichtlich des Jahresabschlusses auch durch die Hinterlegung der Bilanz beim Betreiber des Bundesanzeigers erfüllen. Dieses Wahlrecht wird Kleinstgenossenschaften mit § 336 Absatz 2 Satz 3 HGB-E künftig ebenfalls eingeräumt. Um klarzustellen, dass Dritte in die hinterlegten Bilanzen auch von Kleinstgenossenschaften Einsicht nehmen können, ordnet § 339 Absatz 2 Satz 2 HGB-E künftig die entsprechende Geltung von § 9 Absatz 6 Satz 3 HGB an.

#### **Zu Nummer 57 (§ 340 HGB)**

Es handelt sich um die Beseitigung zweier früherer Redaktionsversehen. Die Vorschriften des Ersten Unterabschnitts des Vierten Abschnitts des Dritten Buchs des HGB sind rechtsformunabhängig anzuwenden, das gilt auch für die von Absatz 4 erfassten Finanzdienstleistungsinstitute und für die von Absatz 5 erfassten Institute. Die Streichung hat in Verbindung mit der in Absatz 1 des neuen Artikels des EGHGB-E geregelten Übergangsvorschrift zur Folge, dass Finanzdienstleistungsinstitute und Zahlungsinstitute mit anderer Rechtsform als einer Kapitalgesellschaft erstmals den Jahresabschluss für ein nach dem 31. Dezember 2015 beginnendes Geschäftsjahr nach § 340I Absatz 1 HGB offenzulegen haben.

### **Zu Nummer 58 (§ 340a HGB)**

In Absatz 1 wird klargestellt, dass Kreditinstitute, die börsennotierte Aktiengesellschaften oder Kommanditgesellschaften auf Aktien sind, auch § 289a HGB anzuwenden haben; Absatz 1 enthält eine Rechtsgrundverweisung. Im Übrigen handelt es sich um Folgeänderungen zu den Änderungen des Zweiten Abschnitts des Dritten Buchs des HGB.

### **Zu Nummer 59 (§ 340e Absatz 1 HGB)**

Es handelt sich um eine Folgeänderung zur Änderung von § 253 HGB.

### **Zu Nummer 60 (§ 340i Absatz 2 HGB)**

Es handelt sich um eine Folgeänderung zur Änderung von § 298 HGB und um eine redaktionelle Änderung, um eine dynamische Verweisung auf die Kreditinstituts-Rechnungslegungsverordnung.

### **Zu Nummer 61 (§ 340l HGB)**

§ 340l HGB ist aus redaktionellen Gründen zu ändern.

### ***Zu Buchstabe a (Absatz 1)***

Die Änderung von Absatz 1 Satz 3 dient der Klarstellung, dass der Hinweis auf das anzuwendende Recht für die Offenlegung ausschließlich auf den Fall von Absatz 1 Satz 2 bezogen ist, wonach das Kreditinstitut die Rechnungslegungsunterlagen auch im Ausland offenzulegen hat.

### ***Zu Buchstabe b (Absatz 2)***

Die Änderungen der Sätze 2 und 3 bereinigen ein Redaktionsversehen aus der Änderung von § 2 Absatz 1 des Wertpapierhandelsgesetzes. Die Ergänzung von Satz 6 Nummer 2 beseitigt ein früheres Redaktionsversehen.

### ***Zu Buchstabe b (Absatz 4)***

Absatz 4 führt eine dynamische Verweisung auf die Kreditinstituts-Rechnungslegungsverordnung in ihrer jeweils geltenden Fassung ein. Zugleich soll die Lesbarkeit der Vorschrift verbessert und die Regelung präzisiert werden. Absatz 4 ist anzuwenden, wenn ein Kreditinstitut von dem Wahlrecht zur Offenlegung eines Einzelabschlusses nach den Internationalen Rechnungslegungsstandards (IFRS) Gebrauch macht.

### **Zu Nummer 62 (§ 340n HGB)**

Die Änderungen von § 340n HGB sind Folgeänderungen zu den materiellen Änderungen im HGB, die in den Sanktionsvorschriften für Kreditinstitute gesondert und unter Beachtung der Abweichungen nach den §§ 340 ff. HGB spiegelbildlich zu § 334 HGB vorzunehmen sind.

### **Zu Nummer 63 (§ 341 HGB)**

Die Änderung in Absatz 2 Satz 2 dient der Klarstellung, dass auf die in Absatz 2 genannten Versicherungsunternehmen die Vorschriften des Ersten bis Vierten Titels des Zweiten Unterabschnitts des Vierten Abschnitts des Dritten Buchs und die Vorschriften der Versicherungsunternehmens-Rechnungslegungsverordnung, und zwar jeweils nur hinsichtlich

der Vorschriften zum Ansatz und zur Bewertung von Vermögensgegenständen und Schulden anzuwenden sind.

#### **Zu Nummer 64 (§ 341a HGB)**

##### ***Zu Buchstabe a (§ 341a Absatz 2 HGB)***

Die Änderung ist eine Folgeänderung zur Aufhebung von § 268 Absatz 2 HGB und zur Verlagerung seines Inhalts in § 284 Absatz 3 HGB-E. Inhaltliche Änderungen für die Rechnungslegung von Versicherungsunternehmen gegenüber der bestehenden Rechtslage sind nicht beabsichtigt.

##### ***Zu Buchstabe b (§ 341a Absatz 4 HGB)***

Die Streichung in § 341a Absatz 4 HGB beruht auf der Verschiebung von § 160 Absatz 1 Nummer 6 AktG in § 285 Nummer 15a HGB-E. Da § 285 Nummer 15a HGB-E anders als § 160 Absatz 1 Nummer 6 AktG bereits nach § 341a Absatz 1 HGB auf Versicherungsunternehmen anzuwenden ist, bedarf es einer gesonderten Bezugnahme nicht mehr.

#### **Zu Nummer 65 (§ 341b HGB)**

Es handelt sich um eine Folgeänderung zur Änderung von § 253 HGB.

#### **Zu Nummer 66 (§ 341j HGB)**

Es handelt sich um eine Folgeänderung zur Änderung von § 298 HGB.

#### **Zu Nummer 67 (§ 341i HGB)**

Es handelt sich um eine redaktionelle Änderung, um auf die jeweils geltende Fassung der Versicherungsunternehmens-Rechnungslegungsverordnung zu verweisen.

#### **Zu Nummer 68 (§ 341n HGB)**

Die Änderungen von § 341n HGB sind Folgeänderungen zu den materiellen Änderungen im HGB, die in den Sanktionsvorschriften für Kreditinstitute gesondert und unter Beachtung der Abweichungen in den §§ 341 ff. HGB spiegelbildlich zu § 334 HGB vorzunehmen sind.

#### **Zu Nummer 69 (§ 341o HGB)**

Es handelt sich um die Bereinigung eines früheren Redaktionsversehens, da die Offenlegungspflicht von Versicherungsunternehmen und Pensionsfonds in § 341i HGB spezialgesetzlich geregelt ist.

#### **Zu Nummer 70 (Einfügung eines Dritten Unterabschnitts im Vierten Abschnitt des Dritten Buchs, §§ 341q bis 341y HGB-E)**

Kapitel 10 der Richtlinie 2013/34/EU über die Transparenz von bestimmten Unternehmen des Rohstoffsektors über ihre Zahlungen an staatliche Stellen wird durch Einfügung eines Dritten Unterabschnitts im Vierten Abschnitt des Dritten Buchs des HGB sowie Folgeänderungen umgesetzt.

Der Unterabschnitt wird in drei Titel gegliedert:

- Anwendungsbereich und Begriffsbestimmungen;

- Zahlungsbericht, Konzernzahlungsbericht und Offenlegung und
- Bußgeldvorschriften, Ordnungsgelder.

Für die von den Unternehmen zu erstellenden Berichte wird die Bezeichnung „Zahlungsbericht“ bzw. „Konzernzahlungsbericht“ eingeführt. Diese Kurzbezeichnung ermöglicht die eindeutige Zuordnung in Abgrenzung zu anderen Bestandteilen der Rechnungslegung im weiteren Sinne. Sie wird eingeführt, da sich die Berichte auf die geordnete Darstellung von Zahlungen beschränken, die an bestimmte Empfänger geleistet worden sind. Anders als für Jahres- und Konzernabschlüsse kommt es auf die tatsächliche Bewirkung der Zahlung, also auf einen Zahlungsfluss an.

Die im Gesetzentwurf vorgesehenen Regelungen entsprechen weitgehend den Vorgaben der Richtlinie 2013/34/EU und werden punktuell um Vorschriften ergänzt, die die Anwendung der Regeln erleichtern sollen.

### **Zu § 341q HGB-E**

§ 341q HGB-E regelt den Anwendungsbereich in Einklang mit der Richtlinie 2013/34/EU und sieht zunächst allgemeine Qualifizierungsmerkmale für die erfassten Unternehmen vor. Die Richtlinie 2013/34/EU bezieht große Unternehmen und alle Unternehmen von öffentlichem Interesse im Sinne der Richtlinie ein. Sie gilt für die in ihrem Anhang I (Kapitalgesellschaften) bzw. Anhang II (Personenhandelsgesellschaften) erfassten Rechtsformen und für Personenhandelsgesellschaften, wenn keine natürliche Person als Gesellschafter unbeschränkt für Verbindlichkeiten der Personenhandelsgesellschaft haftet. § 341q HGB-E bezieht sich daher auf alle Kapitalgesellschaften mit Sitz im Inland, auf die nach den Vorschriften des Dritten Buchs die für große Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften des Zweiten Abschnitts anzuwenden sind. Das erfasst neben großen Kapitalgesellschaften im Sinne des § 267 Absatz 3 Satz 1 HGB auch alle kapitalmarktorientierten Kapitalgesellschaften unabhängig von ihrer tatsächlichen Größe, die nach § 267 Absatz 3 Satz 2 HGB als große Kapitalgesellschaften gelten. Zudem werden auch Kreditinstitute und Finanzdienstleistungsinstitute, Versicherungsunternehmen und Pensionsfonds erfasst, die nach § 340a Absatz 1 und § 341a Absatz 1 HGB die für große Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften anzuwenden haben. Die für sie nach dem HGB geltenden branchenspezifischen Sondervorschriften und Ausnahmen sind für diese Einstufung unbeachtlich. Erfasst werden auch insoweit nur Kapitalgesellschaften (und Personenhandelsgesellschaften im Sinne des § 264a HGB). Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen anderer Rechtsformen sind keine Kapitalgesellschaften im Sinne des § 341q HGB-E. Soweit andere gesetzliche Regelungen außerhalb des Handelsgesetzbuchs die Anwendung für große Kapitalgesellschaften vorschreiben, bleibt dies außer Betracht. Die Definition steht im Einklang mit der Definition in Artikel 2 Nummer 1 der Richtlinie 2013/34/EU.

Als große Kapitalgesellschaften sind zudem große Personenhandelsgesellschaften im Sinne des § 264a Absatz 1 HGB anzusehen, was die Richtlinie 2013/34/EU mit ihrem Artikel 1 klarstellt. Da die allgemeine Regelung des § 264a Absatz 1 HGB nur bestimmte Vorschriften des Dritten Buchs auf Personenhandelsgesellschaften anwenden lässt, ist eine ausdrückliche Regelung für die Vorschriften über die Transparenz im Rohstoffsektor geboten. Zu diesem Zweck wird eine Rechtsgrundverweisung in § 341q Satz 2 auf § 341q Satz 1 HGB-E vorgesehen. Auf Personenhandelsgesellschaften im Sinne des § 264a Absatz 1 HGB ist der neue Dritte Unterabschnitt daher anzuwenden, wenn sie große Personenhandelsgesellschaften sind oder wenn auf sie nach den Vorgaben des Dritten Buchs die für große Personenhandelsgesellschaften geltenden Vorschriften des Zweiten Abschnitts des Dritten Buchs anzuwenden sind.

Als weitere Voraussetzung stellt § 341q HGB-E auf, dass die Kapitalgesellschaft bzw. die Personenhandelsgesellschaft in der mineralgewinnenden Industrie tätig sind oder Holz-

einschlag in Primärwäldern betreiben. Diese Einstufung richtet sich nach den in § 341r Nummer 1 und 2 HGB-E enthaltenen Begriffsbestimmungen und begrenzt die erfassten Branchen.

### **Zu § 341r HGB-E**

§ 341r HGB-E enthält die Begriffsbestimmungen, die für die Anwendung des Dritten Unterabschnitts des Vierten Abschnitts des Dritten Buchs des HGB festgelegt werden. Die Begriffsbestimmungen orientieren sich an den Definitionen nach Artikel 41 der Richtlinie 2013/34/EU.

### **Zu § 341r Nummer 1 und 2 HGB-E**

Die Nummern 1 und 2 entsprechen wörtlich den Definitionen nach Artikel 41 Nummer 1 und Nummer 2 der Richtlinie 2013/34/EU und enthalten spezielle Qualifizierungsmerkmale für die erfassten Unternehmen, indem die erfassten Rohstoffe und die erfassten Tätigkeiten benannt werden. Ergänzt wird in Nummer 2 lediglich die Definition des Primärwalds, die sich nach Erwägungsgrund 44 der Richtlinie 2013/34/EU in Anlehnung an Artikel 17 Absatz 3 Buchstabe a der Richtlinie 2009/28/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 23. April 2009 zur Förderung der Nutzung von Energie aus erneuerbaren Quellen und zur Änderung und anschließenden Aufhebung der Richtlinien 2001/77/EG und 2003/30/EG richtet. Diese Richtlinie nimmt wiederum Bezug auf die international gebräuchliche Terminologie, die hinsichtlich des Baumbestands, der Flächengröße und der menschlichen Nutzung Kriterien aufstellt.

### **Zu § 341r Nummer 3 bis 8 HGB-E**

Die Nummern 3 bis 5 setzen Artikel 41 Nummer 3 bis 5 der Richtlinie 2013/34/EU um. Dabei werden die Begriffsbestimmungen aus Artikel 41 Nummer 3 und 5 der Richtlinie 2013/34/EU wörtlich in die Absätze 4 und 5 übernommen. Lediglich in § 341r Nummer 3 Buchstabe b und d werden die Formulierungen ergänzt. Die Ergänzungen erfolgen zur Klarstellung. Nach Buchstabe d haben Aktiengesellschaften Dividenden auszuweisen, Gesellschaften mit beschränkter Haftung hingegen vergleichbare Gewinnausschüttungen auf Gesellschaftsanteile. Im Übrigen sind Präzisierungen im Hinblick auf die im deutschen Recht festgelegten bzw. üblichen Begriffe nicht möglich, da die Berichterstattung weltweite Sachverhalte erfasst. So sind staatliche Stellen und Zahlungsformen in allen Staaten gleichermaßen erfasst, was allgemeine Beschreibungen, etwa zu den erfassten Steuerarten, erfordert. Eine nähere Definition durch den deutschen Gesetzgeber ist aufgrund der Vielfalt ausländischer Rechtsordnungen und deren Veränderlichkeit nicht möglich.

Im Hinblick auf die Definition des Projekts enthält Nummer 5 auch die in Erwägungsgrund 45 der Richtlinie 2013/34/EU enthaltenen näheren Erläuterungen. Diese sollen der Praxis helfen, die Einordnung bestimmter Sachverhalte als Projekt vorzunehmen. Relevant wird der Projektbegriff erst, wenn eine Kapitalgesellschaft mehr als ein Projekt betreibt und deshalb nach § 341u Absatz 3 HGB-E eine gesonderte Darstellung zu einzelnen Projekten erforderlich wird.

Die Nummern 6 und 7 enthalten eine Definition der Begriffe Zahlungsbericht und Konzernzahlungsbericht und dienen dazu, klarzustellen, dass nur Zahlungen im Zusammenhang mit Tätigkeiten in der mineralgewinnenden Industrie oder mit dem Betrieb des Holzeinschlags in Primärwäldern zu berichten sind.

Schließlich ist in Nummer 8 festgelegt, dass der Berichtszeitraum eines Unternehmens mit dessen Geschäftsjahr zusammenfällt. Diese Regelung ist notwendig, damit die Rechnungslegung eines Unternehmens einheitlich erstellt wird und nachvollzogen werden kann.



## **Zu § 341s HGB-E**

§ 341s HGB-E ist die Grundsatznorm für die Pflicht zur Erstellung von Zahlungsberichten, mit der Artikel 42 Absatz 1 der Richtlinie 2013/34/EU umgesetzt wird. Inhalt und Darstellung des Zahlungsberichts werden durch die § 341t und § 341u HGB-E geregelt.

### **Zu § 341s Absatz 1 HGB-E**

In Absatz 1 wird festgelegt, dass der Zahlungsbericht von Kapitalgesellschaften im Sinne des § 341q HGB-E jährlich zu erstellen ist. Zu berichten ist dabei über Zahlungen an staatliche Stellen und insoweit, als diese Zahlungen im Zusammenhang mit einer Tätigkeit in der mineralgewinnenden Industrie nach § 341r Nummer 1 HGB-E oder mit dem Betrieb des Holzeinschlags in Primärwäldern nach § 341r Nummer 2 HGB-E stehen. Das ergibt sich aus der Begriffsbestimmung in § 341r Nummer 6 HGB-E.

Von dieser Pflicht ist eine Kapitalgesellschaft nur in den Fällen der Absätze 2 oder 3 befreit. Weitere Ausnahmen werden nicht eingeführt und sind in der Richtlinie 2013/34/EU auch nicht vorgesehen. Etwaige Pflichtverletzungen sind in den dafür nach § 341x und § 341y HGB-E vorgesehenen Verfahren festzustellen und zu sanktionieren.

### **Zu § 341s Absatz 2 HGB-E**

Absatz 2 enthält im Einklang mit Artikel 42 Absatz 2 der Richtlinie 2013/34/EU eine Befreiung eines Unternehmens nach § 341q HGB-E von der Pflicht zur Erstellung eines Zahlungsberichts, wenn es in einen Konzernzahlungsbericht nach § 341v HGB-E oder den Konzernzahlungsbericht eines anderen Unternehmens mit Sitz im EU- oder EWR-Ausland einbezogen ist. Für diesen Fall muss das befreite Unternehmen in seinem Jahresabschluss (im Anhang) angeben, bei welchem Unternehmen es in den Konzernzahlungsbericht einbezogen ist. Diese Angabe ist erforderlich, weil es in mehrfach gestuften Unternehmensgruppen möglich wäre, dass zwar Konzernabschlüsse auf Zwischenebenen, nicht aber auch Konzernzahlungsberichte auf Zwischenebenen erstellt werden.

### **Zu § 341s Absatz 3 HGB-E**

Nach Artikel 46 Absatz 1 der Richtlinie 2013/34/EU sind Unternehmen von den Pflichten des Kapitels 10 der Richtlinie ausgenommen, wenn sie einen Bericht erstellen und offenlegen, der die Berichtspflichten eines Drittlands erfüllt, die gemäß Artikel 47 der Richtlinie 2013/34/EU als mit den Anforderungen des Kapitels 10 gleichwertig bewertet wurden. Die Bewertung trifft die Europäische Kommission im Verfahren nach Artikel 46 Absatz 2 und Artikel 47 der Richtlinie 2013/34/EU.

Es ist deshalb erforderlich, Unternehmen nach § 341q HGB-E von der Pflicht zur Erstellung eines Zahlungsberichts freizustellen, wenn es entsprechende Berichtspflichten eines Drittstaats erfüllt hat. Diese Freistellung wird in Absatz 3 geregelt. Voraussetzung für die Freistellung ist, dass das Unternehmen den nach den Berichtspflichten eines Drittstaats erstellten und offengelegten Bericht nochmals nach den für die Offenlegung des Jahresabschlusses geltenden Vorschriften offenlegt (Artikel 46 Absatz 1 Richtlinie 2013/34/EU). Dieser Vorgabe folgend, wird in Absatz 3 die Offenlegung des befreienden Berichts nach § 341w HGB-E angeordnet. Zur Vermeidung übermäßiger bürokratischer Belastungen soll es dem Unternehmen ermöglicht werden, die Erleichterungen des § 325a HGB hinsichtlich der Sprache der einzureichenden Unterlagen zu nutzen. Das bedeutet vor allem, dass in englischer Sprache erstellte Berichte nicht übersetzt werden müssen. Im Hinblick darauf, dass der Zahlungsbericht mit Ausnahme der knappen Bezeichnung der staatlichen Stellen und Zahlungsgründe und Projekte nur Zahlen enthält, wird damit kein Transparenzverlust verbunden sein.

## **Zu § 341t HGB-E**

§ 341t HGB-E regelt den Inhalt des Zahlungsberichts und setzt dazu Artikel 43 Absatz 1, 3 und 4 sowie Erwägungsgrund 48 der Richtlinie 2013/34/EU um.

### **Zu § 341t Absatz 1 HGB-E**

In Absatz 1 wird in Präzisierung von § 341s Absatz 1 HGB-E festgelegt, dass nur Zahlungen an staatliche Stellen im Zusammenhang mit einer Tätigkeit in der mineralgewinnenden Industrie oder mit dem Betrieb des Holzeinschlags in Primärwäldern zu berichten sind. Andere Zahlungen an staatliche Stellen sind nicht einzubeziehen, um die Zahlungsberichte verschiedener Unternehmen vergleichbar zu machen. Ohne diese Begrenzung könnten die Zahlungsberichte nicht deutlich machen, welchen konkreten Beitrag die Rohstoffindustrie zu den Einnahmen von Staaten leistet. Sollte ein und dieselbe Zahlung ausnahmsweise sowohl Tätigkeiten nach § 341r Nummer 1 oder 2 HGB-E als auch sonstige Tätigkeiten abdecken, dürfte auf den Schwerpunkt abzustellen sein. Eine künstliche Aufteilung dieser Zahlung in einen erfassten und einen nicht erfassten Teil wird nicht gefordert und würde zu erheblichen Zusatzbelastungen und Unsicherheiten führen. Zugleich wird klargestellt, dass Unternehmen keine getrennten Angaben für unterschiedliche Rohstoffe, etwa Erdöl und Erdgas einerseits und metallische Erze andererseits, vorzunehmen haben. Auch eine Trennung zwischen mineralgewinnender Industrie und Holzeinschlag in Primärwäldern kann unterbleiben.

Schließlich wird festgelegt, dass die erfassten Unternehmen auch dann einen Zahlungsbericht zu erstellen haben, wenn sie in einem Berichtszeitraum zwar in dem entsprechenden Bereich tätig waren, aber an keine staatliche Stelle Zahlungen geleistet haben. In diesem Fall genügt nach der Richtlinie 2013/34/EU ein Bericht, der auf diesen Umstand hinweist (keine Angabe zu jeder staatlichen Stelle notwendig). Diese Berichterstattung ist erforderlich, damit Dritte nachverfolgen können, ob Unternehmen in der mineralgewinnenden Industrie tätig sind oder Holzeinschlag betreiben. Sie dient zugleich dazu, Nachfragen Dritter an die Unternehmen zu begrenzen und so die bürokratischen Belastungen für die Unternehmen zu mindern. Einen gänzlichen Verzicht der erfassten Unternehmen auf den Zahlungsbericht sieht die Richtlinie 2013/34/EU nicht vor.

### **Zu § 341t Absatz 2 HGB-E**

Absatz 2 dient zur Klarstellung, dass nur über die Zahlungsabflüsse vom Unternehmen zu berichten ist, auch wenn die einziehende staatliche Stelle die Geldbeträge für mehrere staatliche Stellen vereinnahmen sollte. Der Abgleich mit den vereinnahmten Beträgen der Einzugsstelle bleibt gleichwohl möglich.

### **Zu § 341t Absatz 3 HGB-E**

Absatz 3 gibt vor, dass entsprechend Erwägungsgrund 48 der Richtlinie 2013/34/EU Dividendenzahlungen von Unternehmen, an denen staatliche Stellen beteiligt sind, an diese staatlichen Stellen unter bestimmten Voraussetzungen nicht zu berichten sind.

### **Zu § 341t Absatz 4 HGB-E**

Absatz 4 setzt Artikel 43 Absatz 1 der Richtlinie 2013/34/EU um, wonach nur Zahlungen zu berücksichtigen sind, die mindestens 100 000 Euro betragen. Absatz 4 nimmt dabei ergänzend auch die Erläuterungen von Erwägungsgrund 46 der Richtlinie 2013/34/EU auf. Klargestellt wird, dass sich der Schwellenwert von 100 000 Euro nicht ausschließlich auf jede einzelne Zahlung bezieht, sondern sich auch auf die Summe gleichartiger und miteinander verbundener Zahlungen (wie Monatsraten) beziehen kann.

Die Zahlungen sind unabhängig von ihrer Berechtigung und wirtschaftlichen Veranlassung zu berichten, wenn sie tatsächlich erfolgt sind und ein Zusammenhang mit einer in § 341r Nummer 1 oder 2 genannten Tätigkeit besteht. Daher sind etwaige spätere Rückzahlungen grundsätzlich weder zu berichten noch bei der Prüfung des Schwellenwerts zu berücksichtigen. Sind Zahlungen in einer Fremdwährung geleistet worden, dürfte für den Schwellenwert auf den Wechselkurs im Zeitpunkt der Zahlung abzustellen sein. Im Übrigen ist § 341t Absatz 6 HGB-E zu beachten.

#### ***Zu § 341t Absatz 5 HGB-E***

Absatz 5 setzt Artikel 41 Nummer 5 und Artikel 43 Absatz 3 der Richtlinie 2013/34/EU um und legt fest, welche Angaben bei Zahlungen in Form von Sachleistungen zu machen sind.

#### ***Zu § 341t Absatz 6 HGB-E***

Absatz 6 setzt Artikel 43 Absatz 4 der Richtlinie 2013/34/EU um. Bei der Prüfung ist der wirtschaftliche Gehalt der entsprechenden Vereinbarung zu berücksichtigen; zugleich wird ein Umgehungsverbot aufgestellt.

#### ***Zu § 341u HGB-E***

§ 341u HGB-E regelt die Gliederung des Zahlungsberichts und dient der Umsetzung von Artikel 43 Absatz 2 der Richtlinie 2013/34/EU.

#### ***Zu § 341u Absatz 1 HGB-E***

Absatz 1 legt fest, dass in dem Zahlungsbericht eine Gliederung nach Staaten und innerhalb der Staaten nach einzelnen staatlichen Stellen vorzunehmen ist, die Empfänger von Zahlungen waren. Die staatlichen Stellen sind so zu bezeichnen, dass eine eindeutige Zuordnung ermöglicht wird; dafür wird in der Regel deren amtliche Bezeichnung, Ort und Region des Staates ausreichen.

#### ***Zu § 341u Absatz 2 HGB-E***

Absatz 2 regelt in Umsetzung von Artikel 43 Absatz 2 Unterabsatz 1 Buchstabe a und b der Richtlinie 2013/34/EU die Darstellung des Gesamtbetrags aller Zahlungen an eine staatliche Stelle und deren Aufgliederung nach den in § 341r Nummer 3 Buchstabe a bis g HGB-E aufgeführten Zahlungsgründen (Steuern, Boni usw.). Dabei muss zur Vereinfachung nicht zu jeder Zahlung angegeben werden, welcher Zahlungsgrund im Einzelnen besteht; ausreichend ist vielmehr die Bezeichnung der Nummer von § 341r Nummer 3 HGB-E, in deren Kategorie die Zahlung fällt. Diese Vereinfachung dient der Begrenzung der bürokratischen Belastungen für die Unternehmen.

#### ***Zu § 341u Absatz 3 HGB-E***

Absatz 3 regelt die sog. projektbezogene Darstellung der Zahlungen in Umsetzung von Artikel 43 Absatz 2 Unterabsatz 1 Buchstabe c der Richtlinie 2013/34/EU. Erforderlich ist dabei zunächst eine eindeutige Bezeichnung des Projekts, um dieses Projekt von anderen Projekten desselben Unternehmens abzugrenzen. Zu diesem Projekt sind sodann der Gesamtbetrag aller darauf bezogenen Zahlungen an eine staatliche Stelle und dann eine Aufgliederung nach den Zahlungsgründen des § 341r Nummer 3 HGB-E vorzunehmen. Auch insofern genügt es, als Zahlungsgrund die betreffende Nummer von § 341r Nummer 3 HGB-E zu bezeichnen.

### **Zu § 341u Absatz 4 HGB-E**

Absatz 4 setzt Artikel 43 Absatz 2 Unterabsatz 2 der Richtlinie 2013/34/EU um. Zahlungen wie z. B. die Körperschaftsteuer, die nicht projektgenau ermittelt werden, müssen nicht projektbezogen dargestellt werden.

### **Zu § 341v HGB-E**

Spiegelbildlich zum Zahlungsbericht des einzelnen Unternehmens sieht § 341v HGB-E in Umsetzung von Artikel 44 der Richtlinie 2013/34/EU eine Berichterstattung auf konsolidierter Ebene durch ein Mutterunternehmen vor.

### **Zu § 341v Absatz 1 HGB-E**

Das Mutterunternehmen hat einen Konzernzahlungsbericht zu erstellen, wenn es eine Kapitalgesellschaft oder Personenhandelsgesellschaft im Sinne des § 341q HGB-E ist. Voraussetzung ist dafür zunächst, dass es sich um ein Mutterunternehmen im Sinne des § 290 HGB handelt, also mindestens ein Tochterunternehmen hat.

Darüber hinaus muss das Mutterunternehmen die Voraussetzungen des § 341q HGB-E erfüllen, also nach den Vorschriften des Dritten Buchs den für große Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften des Zweiten Abschnitts des Dritten Buchs des Handelsgesetzbuchs unterworfen sein. Nähere Einzelheiten sind in der Begründung zu § 341q HGB-E dargestellt. Auf Besonderheiten der Tochterunternehmen kommt es insoweit nicht an.

Hinsichtlich der Branchenzugehörigkeit muss das Mutterunternehmen selbst oder zumindest eines seiner Tochterunternehmen in der mineralgewinnenden Industrie tätig sein oder Holzeinschlag in Primärwäldern betreiben. Sind weder das Mutterunternehmen noch ein Tochterunternehmen in diesen Branchen tätig, ist ein Konzernzahlungsbericht nicht zu erstellen.

### **Zu § 341v Absatz 2 HGB-E**

Absatz 2 regelt in Umsetzung von Artikel 44 Absatz 2 der Richtlinie 2013/34/EU, unter welchen Umständen ein Mutterunternehmen keinen Konzernzahlungsbericht erstellen muss. Dabei wird nur der Fall geregelt, dass das Mutterunternehmen seinerseits als Tochterunternehmen in einen übergeordneten Konzernzahlungsbericht einbezogen ist und entspricht insofern im Ergebnis der vergleichbaren Regelung für den Konzernabschluss in § 291 HGB.

Eine Umsetzung von Artikel 44 Absatz 2 Buchstabe a und b der Richtlinie 2013/34/EU kann unterbleiben. Danach müssen Mutterunternehmen kleiner und mittlerer Konzerne keinen Konzernzahlungsbericht erstellen. Dieser Befreiungstatbestand hat aber keinen Anwendungsbereich, da Artikel 44 Absatz 1 der Richtlinie 2013/34/EU nur große Unternehmen, die Mutterunternehmen sind, erfasst. Ist aber das Mutterunternehmen groß, kann der Konzern nicht klein oder mittelgroß sein. Auch die Rückausnahme hinsichtlich von Unternehmen von öffentlichem Interesse bedarf keiner Umsetzung. Sofern das Mutterunternehmen ein Unternehmen von öffentlichem Interesse ist, muss es nach Artikel 44 Absatz 1 einen Konzernzahlungsbericht erstellen. Ist nur ein Tochterunternehmen ein Unternehmen von öffentlichem Interesse, ändert das den Status des Mutterunternehmens nicht und kann daher keine Berichtspflicht auf Konzernebene auslösen.

### **Zu § 341v Absatz 3 HGB-E**

In Absatz 3 wird klargestellt, dass in den Konzernzahlungsbericht das Mutterunternehmen und alle Tochterunternehmen ohne Rücksicht auf ihren Sitz einzubeziehen sind. Das entspricht der für den Konzernabschluss geltenden Vorgabe des § 294 Absatz 1 HGB. So-

fern das Mutterunternehmen den Konzernabschluss nicht nach dem HGB, sondern im Einklang mit § 315a HGB nach Maßgabe der von der Europäischen Union übernommenen internationalen Rechnungslegungsstandards aufstellt, richtet sich der Konsolidierungskreis auch für den Konzernzahlungsbericht nach diesen Vorschriften.

#### **Zu § 341v Absatz 4 HGB-E**

Ist ein nach Absatz 3 einzubeziehendes Unternehmen nicht in der mineralgewinnenden Industrie tätig und betreibt auch keinen Holzeinschlag in Primärwäldern, kann die Einbeziehung nach Absatz 4 Satz 1 unterbleiben. Auch insoweit ist allerdings § 341t Absatz 6 HGB-E zu beachten, der nach Absatz 5 entsprechend anzuwenden ist und eine Umgehung der Berichterstattung untersagt.

In Umsetzung von Artikel 44 Absatz 3 der Richtlinie 2013/34/EU sieht Absatz 4 Satz 2 Nummer 1 vor, dass Unternehmen nicht in den Konzernzahlungsbericht einbezogen werden müssen, wenn sie nach § 296 Absatz 1 Nummer 1 oder 3 nicht in den Konzernabschluss einbezogen werden müssen und davon Gebrauch gemacht haben. Insofern wird damit ein Gleichlauf zwischen Konzernabschluss und Konzernzahlungsbericht hergestellt.

Darüber hinaus wird in Absatz 4 Satz 2 Nummer 2 ein eigenständiger Befreiungstatbestand vorgesehen, der Artikel 44 Absatz 3 Unterabsatz 1 Buchstabe b in Verbindung mit Unterabsatz 2 der Richtlinie 2013/34/EU entspricht. Sind die für den Konzernzahlungsbericht benötigten Angaben nicht ohne unverhältnismäßig hohe Kosten oder ungebührliche Verzögerungen verfügbar, kann auf die Einbeziehung verzichtet werden. Vorausgesetzt ist aber, dass das Tochterunternehmen nach § 296 Absatz 1 Nummer 2 HGB aus dem gleichen Grund – bezogen auf die für den Konzernabschluss benötigten Angaben – nicht in den Konzernabschluss einbezogen wurde.

#### **Zu § 341v Absatz 5 HGB-E**

Der Inhalt und die Gliederung des Konzernzahlungsberichts richtet sich im Wesentlichen nach den Vorgaben für den Zahlungsbericht, was Absatz 5 mit der entsprechenden Verweisung auf die §§ 341s bis 341u HGB-E anordnet. Klargestellt wird, dass die Berichterstattung konsolidierte Angaben zu allen einbezogenen Unternehmen enthalten muss. Klargestellt wird in Umsetzung von Artikel 44 Absatz 1 Unterabsatz 3 der Richtlinie 2013/34/EU, dass in den Konzernzahlungsbericht nur solche Zahlungen an staatliche Stellen aufzunehmen sind, die sich aus der Geschäftstätigkeit in der mineralgewinnenden Industrie oder aus dem Holzeinschlag in Primärwäldern ergeben. Auch insoweit ist aber entsprechend der Begründung zu § 341t Absatz 1 HGB-E keine künstliche Aufteilung von Zahlungen auf erfasste und nicht erfasste Tätigkeiten geboten. Zugleich wird klargestellt, dass das Mutterunternehmen die Zahlungen im Konzernzahlungsbericht nicht danach aufgliedern muss, auf welchen Rohstoff sie sich beziehen.

#### **Zu § 341w HGB-E**

##### **Zu § 341w Absatz 1 HGB-E**

Ein wesentliches Element der Transparenz im Rohstoffsektor ist die Offenlegung der Zahlungsberichte. Dabei gibt Artikel 45 der Richtlinie 2013/34/EU vor, dass die Offenlegung in der Weise zu erfolgen hat, in der auch (andere) Rechnungslegungsunterlagen und für das Handelsregister relevante Umstände offenzulegen sind. § 341w HGB-E knüpft daran an und sieht eine Offenlegung im Bundesanzeiger vor. Das Verfahren wird entsprechend dem Verfahren zur Offenlegung von Jahres- und Konzernabschlüssen geregelt. Danach beträgt die Offenlegungsfrist höchstens ein Jahr nach dem Abschlussstichtag. Die Jahresfrist ist an Artikel 30 Absatz 1 der Richtlinie 2013/34/EU angelehnt und ergibt sich inhaltlich aus der jährlichen Berichtspflicht, die erwarten lässt, dass der Zahlungsbericht spätestens dann offengelegt wird, wenn wegen Ablaufs des nächsten Berichtszeitraums bereits

mit der Erstellung des nachfolgenden Berichts begonnen werden kann. Zudem entspricht diese Frist der allgemeinen Frist des § 325 Absatz 1 HGB für die Offenlegung von Jahres- und Konzernabschlüssen.

Die Offenlegung im Bundesanzeiger erfolgt durch die elektronische Einreichung des Zahlungsberichts beim Betreiber des Bundesanzeigers und die Erteilung eines entsprechenden Veröffentlichungsauftrags. Die veröffentlichten Zahlungsberichte werden im Anschluss auch im Unternehmensregister gespeichert und sind dann im Internet einsehbar. Die Offenlegung hat in deutscher Sprache zu erfolgen (wie beim Jahresabschluss nach § 325 HGB-E).

#### **Zu § 341w Absatz 2 HGB-E**

Absatz 2 erweitert die Offenlegungspflicht auf den Konzernzahlungsbericht.

#### **Zu § 341w Absatz 3 HGB-E**

Absatz 3 sieht die entsprechende Anwendung bestimmter allgemeiner Offenlegungsvorschriften vor. Damit gelten die allgemeinen Vorgaben hinsichtlich der Sprache der Unterlagen vorbehaltlich des Ausnahmefalls nach § 341s Absatz 3 HGB-E sowie die Vorgaben zum Inhalt der Offenlegung und zu Prüfungen durch den Betreiber des Bundesanzeigers.

#### **Zu § 341x HGB-E**

§ 341x HGB sieht in Anlehnung an § 334 HGB die Einstufung bestimmter Verstöße gegen Vorgaben des Dritten Unterabschnitts als Ordnungswidrigkeiten und deren Ahndung vor. Verwaltungsbehörde ist auch insoweit das Bundesamt für Justiz. Ordnungswidrig ist zwar nicht der Verzicht auf das Erstellen oder die Offenlegung von Zahlungs- oder Konzernzahlungsberichten, da insofern das Ordnungsgeldverfahren nach § 341y HGB-E vorgesehen ist. Ordnungswidrig ist es aber, vorsätzlich den inhaltlichen Vorgaben an Zahlungs- und Konzernzahlungsberichte zuwiderzuhandeln, also erforderliche Angaben wegzulassen oder den Aussagegehalt durch unrichtige Angaben zu verfälschen. Die Ordnungswidrigkeit kann mit einer Geldbuße bis zu fünfzigtausend Euro geahndet werden. Für Personenhandelsgesellschaften im Sinne des § 264a Absatz 1 wird eine entsprechende Anwendung vorgesehen.

#### **Zu § 341y HGB-E**

§ 341y HGB-E sieht als Sanktion für die unterlassene Offenlegung eines erforderlichen Zahlungs- oder Konzernzahlungsberichts die Durchführung eines Ordnungsgeldverfahrens vor.

#### **Zu § 341y Absatz 1 HGB-E**

Das Ordnungsgeldverfahren nach § 341y HGB-E orientiert sich an dem bewährten Ordnungsgeldverfahren zur Durchsetzung der Offenlegungspflicht hinsichtlich der Jahres- und Konzernabschlüsse, das dazu beigetragen hat, dass heute weit über 90 Prozent der Kapitalgesellschaften in Deutschland ihre Rechnungslegungsunterlagen rechtzeitig offenlegen. Da die vom Dritten Unterabschnitt erfassten Unternehmen schon aufgrund ihrer wirtschaftlichen Bedeutung bei Verstößen gegen die Offenlegungspflicht Reaktionen der Allgemeinheit und weitere Nachteile erwarten dürften, wird nicht damit zu rechnen sein, dass viele Verfahren durchzuführen sind.

### **Zu § 341y Absatz 2 HGB-E**

Das Bundesamt für Justiz soll die Möglichkeit erhalten, Unternehmen zu einer Erklärung über deren Tätigkeit in der mineralgewinnenden Industrie oder im Holzeinschlag in Primärwäldern aufzufordern, wenn es dafür Anhaltspunkte gibt. Die Erklärungspflicht soll zur Klarstellung ausdrücklich geregelt werden. Reagiert das Unternehmen innerhalb angemessener Frist nicht, wird gesetzlich vermutet, dass es in den Anwendungsbereich des § 341q HGB fällt. Die Vermutung erlaubt die Einleitung des Ordnungsgeldverfahrens nach § 341x Absatz 1 HGB. Hat das Unternehmen lediglich die Frist zur Erklärung versäumt, kann es mit dem Einspruch gegen die Androhung eines Ordnungsgeldes vortragen, nicht in den Anwendungsbereich des § 341q HGB zu fallen. Die gesetzliche Vermutung nach Absatz 2 Satz 1 wird aber nur widerlegt, wenn der Einspruch hinreichend substantiiert ist. Damit eine betroffene Kapitalgesellschaft sachgerecht auf die Aufforderung reagieren kann, ist die Aufforderung seitens des Bundesamtes für Justiz zu begründen. In der Begründung sollten nähere Angaben dazu erfolgen, ob Anhaltspunkte für eine Tätigkeit in der mineralgewinnenden Industrie oder dafür bestehen, dass Holzeinschlag in Primärwäldern betrieben wird und, soweit bekannt, ob die Anhaltspunkte auf eine Tätigkeit im Inland oder in einem anderen Staat schließen lassen. Satz 4 dehnt die Verpflichtung bzw. die Vermutungswirkung auf den Konzernzahlungsbericht aus.

### **Zu § 341y Absatz 3 HGB-E**

Absatz 3 stellt ergänzend zu § 341q Satz 2 HGB-E klar, dass auch die Ordnungsgeldvorschrift, die Übermittlungspflichten und das Auskunftsrecht des Bundesamtes für Justiz auf Sachverhalte mit Personenhandelsgesellschaften anzuwenden sind.

### **Zu Nummer 71 (§ 342b Absatz 2 HGB)**

Die Änderung dient der Bereinigung eines früheren Redaktionsversehens aus der Änderung von § 2 Absatz 1 des Wertpapierhandelsgesetzes.

### **Zu Artikel 2 (Änderung des Einführungsgesetzes zum Handelsgesetzbuch – EGHGB)**

Da die Änderungen des HGB eine Umstellung der Rechnungslegung der betroffenen Unternehmen erfordern, sollen die Neuregelungen – soweit möglich – erst für künftige Geschäftsjahre der Unternehmen eingeführt werden. Dazu sind Übergangsvorschriften in einem neuen Artikel des EGHGB-E vorzusehen. Zur Vermeidung von Doppelbelegungen durch parallele Gesetzgebungsvorhaben wird der neue Artikel dynamisch bezeichnet; dies ist im Stadium der Gesetzesverkündung zu präzisieren.

### **Zu Artikel ... (bei Verkündung nächste freie Artikelbezeichnung) Absatz 1 EGHGB-E**

Absatz 1 Satz 1 sieht in Umsetzung von Artikel 53 Absatz 1 Unterabsatz 2 der Richtlinie 2013/34/EU vor, dass die meisten Änderungen und Neuregelungen im Dritten Buch des HGB erstmals für Jahres- und Konzernabschlüsse für das nach dem 31. Dezember 2015 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden sind. Das gilt einerseits für die im Rahmen der Umsetzung gebotenen Änderungen bilanzrechtlicher Vorgaben und andererseits für die anlässlich des Gesetzentwurfs vorgeschlagenen Erleichterungen für Kleinstgenossenschaften. In Anlehnung an Artikel 23 Absatz 1 EGHGB (Bilanzrichtlinien-Gesetz) und Artikel 66 Absatz 3 Satz 6 EGHGB (BilMoG) wird den Unternehmen in Satz 2 die Möglichkeit eingeräumt, die neuen Vorschriften auf ein nach dem 31. Dezember 2014 beginnendes Geschäftsjahr anzuwenden, aber nur insgesamt. Diese Voraussetzung wird in Absatz 4 sowie in den Übergangsvorschriften des Publizitätsgesetzes und der Einführungsgesetze zum Aktiengesetz und zum Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung auf die darin geänderten Vorschriften erstreckt. Damit soll verhindert werden, dass eine gemischte Rechnungslegung aus vorteilhaften alten und neuen Vorgaben zum Nach-

teil der Informationsinteressen der Nutzer der Rechnungslegung angewendet wird. Zugleich wird klargestellt, dass die bisherigen Bestimmungen des Dritten Buchs für vor dem 1. Januar 2016 beginnende Geschäftsjahre weiter gelten, wenn von dem Wahlrecht nach Satz 2 kein Gebrauch gemacht wird.

Die vorgeschlagenen Regelungen geben den Unternehmen die notwendige Flexibilität, für sich zu entscheiden, ob eine spätere oder vorgezogene Anwendung der neuen Vorgaben sachgerecht ist. Für die Abschlussadressaten ergibt sich daraus in der Übergangszeit die Schwierigkeit, nicht zu wissen, ob der Jahres- oder Konzernabschluss nach den bisherigen oder bereits nach den neuen Vorgaben aufgestellt worden ist. Anknüpfend an die bisherige Tradition wird daher vorgeschrieben, dass das Unternehmen im Anhang des Jahresabschlusses bzw. im Konzernanhang des Konzernabschlusses anzugeben hat, ob es die bisherigen Vorschriften noch angewendet hat. Für den Fall, dass der Anhang oder Konzernanhang keine solche Angabe enthält, wird gesetzlich vermutet, dass die neuen Vorgaben vorgezogen angewendet worden sind. Auf diese Weise wird dem berechtigten Informationsbedürfnis der Abschlussadressaten mit einer minimalen Vorgabe Rechnung getragen.

***Zu Artikel ... (bei Verkündung nächste freie Artikelbezeichnung) Absatz 2 EGHGB-E***

Absatz 2 Satz 1 regelt die Möglichkeit zu einer weiter vorgezogenen erstmaligen Anwendung der neuen Schwellenwerte zur Bestimmung der Größenklasse, der ein Unternehmen angehört, und der größenabhängigen Befreiung von der Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses. Dabei wird den Kapitalgesellschaften und Mutterunternehmen das Wahlrecht eingeräumt, die §§ 267 und 293 HGB-E sowie § 267a Absatz 1 und § 277 Absatz 1 HGB-E, dann aber insgesamt, vorzeitig anzuwenden. Anderenfalls gilt auch für diese Vorschriften die Übergangsregelung des Absatzes 1.

Diese Regelung wird als Wahlrecht für Unternehmen ausgestaltet, da mit der Umstellung auf neue Definitionen für Umsatzerlöse und Bilanzsumme technische Anpassungen der internen Rechnungslegung erforderlich werden, die aufwändig sein können. Eine Pflicht zur vorzeitigen Anwendung würde für zahlreiche Unternehmen daher mit erheblichen Härten verbunden sein und soll daher nicht eingeführt werden.

***Zu Artikel ... (bei Verkündung nächste freie Artikelbezeichnung) Absatz 3 EGHGB-E***

Um die Transparenz über Zahlungsströme an staatliche Stellen im Rohstoffsektor schnellstmöglich einzuführen, sollen die Regelungen über Zahlungsberichte und Konzernzahlungsberichte bereits für nach dem Inkrafttreten des Gesetzes beginnende Geschäftsjahre angewendet werden. Damit sind Berichtszeiträume, die nach dem Inkrafttreten des Gesetzes, aber vor dem 1. Januar 2016 beginnen, bereits Gegenstand der Berichterstattung. Diese Regelung beruht auf der begrenzten Reichweite von Artikel 53 Absatz 1 Unterabsatz 2 der Richtlinie 2013/34/EU.

***Zu Artikel ... (bei Verkündung nächste freie Artikelbezeichnung) Absatz 4 EGHGB-E***

Die Übergangsvorschrift zu den geänderten Abschreibungsmodalitäten bei selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens und bei entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwerten sieht in Anlehnung an die Übergangsvorschrift zum BilMoG vor, dass sie erstmals anzuwenden ist auf Vorgänge, die nach dem 31. Dezember 2015 beginnen. Für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände ist dabei auf die erstmalige Aktivierung abzustellen. Für entgeltlich erworbene Geschäfts- oder Firmenwerte ist der Zeitpunkt des Erwerbsvorgangs maßgeblich, aus dem der Geschäfts- oder Firmenwert herrührt.

Eine vorgezogene Anwendung der neuen Abschreibungsmodalitäten ist unter den Voraussetzungen des Absatzes 1 möglich. Darüber hinaus ist auch die Pflichtangabe im



Anhang oder Konzernanhang hinsichtlich der angewendeten (bisherigen) Rechtsvorschriften nach Absatz 1 Satz 5 und 6 anzuwenden.

**Zu Artikel ... (bei Verkündung nächste freie Artikelbezeichnung) Absatz 5 EGHGB-E**

Es handelt sich um eine Folgeänderung zur Änderung der Regelungen des § 275 und § 277 Absatz 4 HGB über außerordentliche Posten. Künftig sind die übergangsweise nach Artikel 67 Absatz 7 EGHGB als außerordentliche Posten auszuweisenden Aufwendungen und Erträge aus einer geänderten Bewertung laufender Pensionen oder Anwartschaften oder vergleichbarer Übergangsvorschriften nicht mehr unter außerordentlichen Posten, sondern als gesonderte Posten innerhalb der sonstigen betrieblichen Aufwendungen oder Erträge auszuweisen. Dafür wird eine Bezeichnung der Posten gewählt, die auf das EGHGB verweist und so eine eindeutige Zuordnung ermöglicht.

**Zu Artikel 3 (Änderungen des Publizitätsgesetzes)**

Die Änderungen des Publizitätsgesetzes sind Folgeänderungen zu den materiellen Änderungen im HGB; insofern ist vorgesehen, auch künftig einen weitgehenden Gleichlauf der Vorgaben zu erhalten. Die bestehenden Besonderheiten für Unternehmen in einer dem Publizitätsgesetz unterliegenden Rechtsform werden aber nicht geändert. Darüber hinaus wird ein früheres Redaktionsversehen aus der Änderung von § 2 Absatz 1 des Wertpapierhandelsgesetzes bereinigt.

**Zu Artikel 4 (Änderung des Aktiengesetzes – AktG)**

**Zu den Nummern 1, 2, 4 bis 7 (§§ 58, 152, 209, 240, 256 und 261 AktG)**

Die Änderungen des Aktiengesetzes sind im Wesentlichen Folgeänderungen zu den materiellen Änderungen im HGB und redaktionell bedingt. Die Änderungen in § 58 Absatz 2, § 152 Absatz 4, den §§ 240 und 261 Absatz 1 AktG-E beruhen zudem auf dem Grundsatz der Maximalharmonisierung der Anhangangaben bei kleinen Aktiengesellschaften nach Artikel 16 Absatz 3 der Richtlinie 2013/34/EU. Die bisherige Pflicht dieser Aktiengesellschaften, bestimmte aktienrechtliche Sachverhalte im Anhang auszuweisen, wird aufgehoben.

**Zu Nummer 3 (§ 160 AktG)**

**Zu Buchstabe a (§ 160 Absatz 1 AktG)**

Die Änderung von § 160 Absatz 1 AktG erfolgt zur Umsetzung der Artikel 16 bis 18 der Richtlinie 2013/34/EU. Die Änderungen von Absatz 1 Nummer 3 und 5 dienen der Umsetzung von Artikel 17 Absatz 1 Buchstabe h und j der Richtlinie 2013/34/EU. Die Änderung von § 160 Absatz 1 Nummer 5 und die Aufhebung von Absatz 1 Nummer 6 sind Folgeänderungen zur Verschiebung der Angabepflicht zu Genussrechten und vergleichbaren Rechten sowie Wandelschuldverschreibungen in einen neuen § 285 Nummer 15a HGB-E. Hintergrund ist, dass diese Rechte künftig auch von Unternehmen auszuweisen sind, die nicht die Rechtsform einer Aktiengesellschaft oder Kommanditgesellschaft auf Aktien haben.

**Zu Buchstabe b (§ 160 Absatz 3 AktG)**

Die Neufassung des bisherigen Absatzes 3 dient der Umsetzung von Artikel 16 Absatz 3 der Richtlinie 2013/34/EU und sieht für kleine Aktiengesellschaften eine Reduzierung der Anhangangaben vor. Da die für kleine Aktiengesellschaften verbleibende Angabepflicht zu bestimmten Aspekten eigener Aktien nicht über das hinausgeht, was Kleinstkapitalgesellschaften bisher in jedem Fall anzugeben hatten, kann auf eine gesonderte Erleichterung

für Kleinstkapitalgesellschaften verzichtet werden. Damit wird künftig nur Absatz 1 Nummer 2 auf kleine Aktiengesellschaften anzuwenden sein, wobei der Umfang dieser Angaben für kleine Aktiengesellschaften begrenzt wird.

#### **Zu Artikel 5 (Änderungen des Einführungsgesetzes zum Aktiengesetz – EGAktG)**

Die Ergänzung des EGAktG um einen neuen Paragraphen erfolgt spiegelbildlich zur neuen Übergangsvorschrift des EGHGB-E, um die neuen Vorgaben erst für nach dem 31. Dezember 2015 beginnende Geschäftsjahre vorzuschreiben, eine vorzeitige Anwendung wird aber zuzulassen. Zur Vermeidung von Doppelbelegungen durch parallele Gesetzgebungsvorhaben wird der neue Paragraph dynamisch bezeichnet; dies ist im Stadium der Gesetzesverkündung zu präzisieren.

#### **Zu Artikel 6 (Änderungen des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung – GmbHG)**

Die Änderungen des GmbHG beruhen auf dem Grundsatz der Maximalharmonisierung der Anhangangaben bei kleinen Gesellschaften mit beschränkter Haftung nach Artikel 16 Absatz 3 der Richtlinie 2013/34/EU. Die bisherige Pflicht dieser Gesellschaften, bestimmte gesellschaftsrechtliche Sachverhalte zu Rücklagen im Anhang auszuweisen (§ 29 Absatz 4 GmbHG), wird aufgehoben und durch ein Wahlrecht ersetzt.

#### **Zu Artikel 7 (Änderungen des Einführungsgesetzes zum Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung – EGGmbHG)**

Die Ergänzung des EGGmbHG um einen neuen § 5 erfolgt spiegelbildlich zur neuen Übergangsvorschrift des EGHGB-E, um die neuen Vorgaben erst für nach dem 31. Dezember 2015 beginnende Geschäftsjahre vorzuschreiben, eine vorzeitige Anwendung wird aber zuzulassen.

#### **Zu Artikel 8 (Änderungen sonstigen Bundesrechts)**

Die Änderungen sind Folgeänderungen zu den Änderungen des HGB und dienen zur Anpassung anderer Gesetze sowie der sachbezogenen Rechtsverordnungen über besondere Vorgaben zur Rechnungslegung und über Formblätter. Dabei erfolgen zum Teil auch redaktionelle Änderungen, unter anderem zur Klarstellung der Wahlrechte von Krankenhäusern und Pflegeeinrichtungen nach § 1 der Krankenhaus-Buchführungsverordnung und nach § 8 der Pflege-Buchführungsverordnung. Bei Gelegenheit der Änderung werden zugleich ältere Übergangsbestimmungen sowie eine inzwischen überholte Verweisungsnorm aufgehoben, die heute keine Wirkung mehr entfalten. Das dient der Rechtsbereinigung.

Hervorzuheben ist, dass die Anhebung der Schwellenwerte für die Größenklasse kleiner Kapitalgesellschaften zum Anlass genommen wird, auch im Insolvenzrecht die Schwellenwerte für die Pflicht zur Einsetzung eines vorläufigen Gläubigerausschusses nach § 22a der Insolvenzordnung entsprechend anzuheben. Die Änderung soll für Verfahren gelten, deren Eröffnung nach dem 31. Dezember 2015 beantragt wird.

Ebenfalls hervorzuheben ist das Außerkrafttreten der Konzernabschlussbefreiungsverordnung, deren wenige inhaltliche Regelungen zur Umsetzung der Richtlinie 2013/34/EU zum Teil anzupassen wären und stattdessen in § 292 HGB-E überführt werden. Damit wird zugleich die Rechtslage vereinfacht.

#### **Zu Artikel 9 (Inkrafttreten, Außerkrafttreten)**

Die Vorschrift regelt das Inkrafttreten des Gesetzes und das Außerkrafttreten der Konzernabschlussbefreiungsverordnung. Der Regelungsgehalt der Konzernabschlussbefrei-

ungsverordnung beschränkte sich auf wenige über die Regelungen der Ermächtigungsgrundlage hinausgehende Vorgaben, die nunmehr in § 292 HGB-E überführt werden. Die Konzernabschlussbefreiungsverordnung soll mit Wirkung zum 1. Januar 2019 außer Kraft treten, da sie bis zur erstmaligen Anwendung des neuen § 292 HGB-E notwendig bleibt. Es wird damit gerechnet, dass die Aufstellung von Konzernabschlüssen für das nach dem 31. Dezember 2015 beginnende Geschäftsjahr spätestens am 1. Januar 2019 abgeschlossen sein wird.

