

4. Änderungen in Ausweis und Darstellung

4.1 Angabe der eigenen Aktien von KGaA in der Größenklasse einer Kleinstkapitalgesellschaft

Die bisherige Fassung des § 264 Abs. 1 Nr. 3 HGB sah u.a. vor, dass Kleinstkapitalgesellschaften, die keinen Anhang erstellen, zumindest die gehaltene eigenen Aktien unter der Bilanz ausweisen müssen, wenn sie die Rechtsform der AG oder KGaA haben. Diese Verpflichtung wird mit BilRUG auf die AG's beschränkt und bedeutet somit eine Erleichterung für KGaA in der Größenklasse einer Kleinstkapitalgesellschaft, die eigene Aktien halten und künftig in der Größenklasse der Kleinstkapitalgesellschaft gem. § 267a HGB von der Angabepflicht zu eigenen Aktien befreit sind.

4.2 Angabe von Unternehmensinformationen von Kleinstkapitalgesellschaften

Gem. § 264 (1a) HGB haben Kleinstkapitalgesellschaften im Jahresabschluss künftig verpflichtend:

- die Firma,
- den Sitz,
- das Registergericht und die
- Handelsregister-Nummer

anzugeben.

Beispiel Regelfall:

IFU-INSTITUT FÜR UNTERNEHMENSFÜHRUNG GMBH

Kollegienweg 20

53121 Bonn

Sitz und Registergericht: Bonn

Handelsregister-Nr.: HRB 2876

Befindet sich die Gesellschaft in Liquidation oder Abwicklung, ist auch diese Tatsache anzugeben.

Beispiel Liquidation:

IFSM-INSTITUT für schlechtes Management GmbH i.L.

Pleitegasse 17

40210 Düsseldorf

Sitz und Registergericht: Düsseldorf

Handelsregister-Nr.: HRB 4711

Die Gesellschaft befindet sich in Liquidation.

4.3 Befreiung aufgrund von Einbezug in einen Konzernabschluss

Gem. § 264 Abs. 3 HGB braucht eine Kapitalgesellschaft, die als Tochterunternehmen in den Konzernabschluss eines Mutterunternehmens mit Sitz in der EU oder des EWG einbezogen ist, die Vorschriften für Kapitalgesellschaften 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 bis zum Abschlussstichtag eingegangenen Verpflichtungen im folgenden Geschäftsjahr einzustehen;
3. ein zulässiger Konzernabschluss wurde erstellt;
4. Im Konzernabschluss der Mutter wurde auf die Befreiung des Tochterunternehmens hingewiesen;
5. für das Tochterunternehmen sind nach § 325 Absatz 1 bis 1b HGB offengelegt worden:
 - a) Die oben genannten Erklärungen und Beschlüsse,
 - b) der Konzernabschluss,
 - c) der Konzernlagebericht sowie
 - d) der Bestätigungsvermerk zum Konzernabschluss und Konzernlagebericht des Mutterunternehmens.

Hat bereits das Mutterunternehmen einzelne oder alle der o.g. Unterlagen in deutscher Sprache offengelegt, braucht das Tochterunternehmen die betreffenden Unterlagen nicht

erneut offenzulegen, wenn sie im Bundesanzeiger unter dem Tochterunternehmen auffindbar sind.

Selbige Befreiung gilt gem. § 264b HGB für kapitalmarktorientierte und den Kapitalgesellschaften gleich gestellte Personenhandelsgesellschaften i.S.d. § 264a HGB.

Diese Befreiung gilt jedoch nicht, wenn das Mutterunternehmen die Erleichterungen gem. § 13 Abs. 3 Satz 1 des Publizitätsgesetzes in Anspruch genommen hat:

Auf den Konzernabschluss oder den Teilkonzernabschluss braucht § 314 Abs. 1 Nr. 6 des Handelsgesetzbuchs nicht angewendet zu werden. Ist das Mutterunternehmen eine Personenhandelsgesellschaft oder ein Einzelkaufmann, so gilt § 5 Abs. 4, 5 für den Konzernabschluss sinngemäß; dieser braucht Kapitalflussrechnung und Eigenkapitalspiegel nicht zu umfassen, soweit das Mutterunternehmen nicht kapitalmarktorientiert im Sinn des § 264d des Handelsgesetzbuchs ist. Bei Anwendung des Satzes 1 oder des § 5 Abs. 5 haben der Konzernabschluss oder der Teilkonzernabschluss befreiende Wirkung nach § 291 des Handelsgesetzbuchs oder einer nach Absatz 4 in Verbindung mit § 292 des Handelsgesetzbuchs erlassenen Rechtsverordnung nur, wenn das befreite Tochterunternehmen, das gleichzeitig Mutterunternehmen ist, diese Erleichterungen für seinen Konzernabschluss oder Teilkonzernabschluss hätte in Anspruch nehmen können.

4.4 Erläuterung eines Gewinnvortrages im Bilanzgewinn

Die Bilanz darf gem. § 268 Abs. 1 HGB bereits unter Berücksichtigung der vollständigen oder teilweisen Verwendung des Jahresergebnisses aufgestellt werden. Wird die Bilanz unter Berücksichtigung der teilweisen Verwendung des Jahresergebnisses aufgestellt, so tritt an die Stelle der Posten „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ und „Gewinnvortrag/Verlustvortrag“ der Posten „Bilanzgewinn/Bilanzverlust“. In den Bilanzgewinn werden neben dem Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag auch Gewinn- oder Verlustvorträge aufgenommen. Ein vorhandener Gewinn- oder Verlustvortrag der in den Posten „Bilanzgewinn/Bilanzverlust“ einbezogen wurde, war auch bisher entweder in der Bilanz oder im Anhang gesondert anzugeben. Die wurde durch das BilRUG sprachlich in der Formulierung des Gesetzestextes klargestellt, ohne dass dies rechtliche Änderungen nach sich zieht.

Beispiel:

Raider GmbH Bilanz zum 31.12.2014

Anlagevermögen	150.000 €	Stammkapital	25.000 €
Umlaufvermögen	180.000 €	Gewinnvortrag	190.000 €
Bank, Kasse	200.000 €	Jahresüberschuss	- 30.000 €
ARAP	15.000 €	Summe EK	185.000 €
		Darlehen	300.000 €
		Verbindlichkeiten aus L+L	35.000 €
		Steuer-Rückstellungen	25.000 €
Bilanzsumme	545.000 €	Bilanzsumme	545.000 €

Bilanz unter Ausweis von Bilanzgewinn inklusive Gewinnvortrag

a) Erläuterung im Anhang

Raider GmbH Bilanz zum 31.12.2014

Anlagevermögen	150.000 €	Stammkapital	25.000 €
Umlaufvermögen	180.000 €		
Bank, Kasse	200.000 €	Bilanzgewinn	160.000 €
ARAP	15.000 €	Summe EK	185.000 €
		Darlehen	300.000 €
		Verbindlichkeiten aus L+L	35.000 €
		Steuer-Rückstellungen	25.000 €
Bilanzsumme	545.000 €	Bilanzsumme	545.000 €

Im Anhang muss in diesem Fall erläutert werden, dass der Bilanzgewinn 190.000 € Gewinnvorträge beinhaltet.

b) Erläuterung in der Bilanz

Raider GmbH Bilanz zum 31.12.2014

Anlagevermögen	150.000 €	Stammkapital	25.000 €
Umlaufvermögen	180.000 €	Bilanzgewinn	160.000 €
Bank, Kasse	200.000 €	Davon Gewinnvortrag	190.000 €
ARAP	15.000 €	Summe EK	185.000 €
		Darlehen	300.000 €
		Verbindlichkeiten aus L+L	35.000 €
		Steuer-Rückstellungen	25.000 €
Bilanzsumme	545.000 €	Bilanzsumme	545.000 €

4.5 Erläuterung der Fristigkeit der Verbindlichkeiten

Die Bilanz musste bisher gem. § 268 Abs. 5 HGB den Betrag der Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr bei jedem gesondert ausgewiesenen Posten als „Davon-Vermerk“ ausweisen.

Beispiel:

Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten 3.000.000 €

Davon mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr 750.000 €.

Ab 2016 sind auch die Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr bei jedem gesondert ausgewiesenen Posten als „Davon-Vermerk“ ausweisen.

Beispiel BilRUG:

Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten 3.000.000 €

Davon mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr 750.000 €.

Neu: Davon mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr 2.250.000 €.

4.6 Erläuterung zu Haftungsverhältnissen gem. § 251 HGB

Für die in § 251 HGB bezeichneten Haftungsverhältnisse sind bei anhangserstellungspflichtigen Kaufleuten:

1. die Angaben zu nicht auf der Passivseite auszuweisenden Verbindlichkeiten und Haftungsverhältnissen im Anhang (und nicht mehr „unter der Bilanz“) 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.

Die Vermerkplicht nach § 251 HGB gilt für alle Kaufleute, nicht nur für Kapitalgesellschaften. Die auch als Eventualverbindlichkeiten bezeichneten vermerkpflchtigen Haftungsverhältnisse sind für die Beurteilung der Vermögenslage eines Kaufmannes – als eventuelle Vermögensbelastung – von nicht unerheblicher Bedeutung. Die Vermerkplicht für alle Kaufleute ist daher auf das vom Gesetzgeber erklärte Ziel der Jahresabschlüsse „ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögenslage“ zu vermitteln, zurückzuführen.

Vermerkpflchtige Haftungsverhältnisse sind:

- Verbindlichkeiten aus der Begebung von Wechseln (Haftung als Aussteller, Art. 9 WG),
- Verbindlichkeiten aus der Übertragung von Wechseln (Haftung als Indossant, Art. 15 WG),
- Verbindlichkeiten aus Bürgschaften,
- Verbindlichkeiten aus Wechsel- und Scheckbürgschaften,
- Verbindlichkeiten aus Gewährleistungsverträgen (z. B. Schuldmitübernahmevertrag, Garantievertrag),
- Haftungsverhältnisse aus der Bestellung von Sicherheiten für fremde Verbindlichkeiten (z. B. Grundpfandrechte, Sicherungsabtretungen, Verpfändungen beweglicher Sachen und Rechte).

Die Vermerkplicht ist anders als bei der Bildung einer Rückstellung gerade unabhängig vom Bestehen gleichwertiger Rückgriffsforderungen.

Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaft können sämtliche Haftungsverhältnisse in einem Betrag angeben (§ 251 Satz 1 letzter HS HGB).

Kapitalgesellschaften müssen die eventuelle Inanspruchnahme aus den einzelnen im § 251 HGB aufgeführten Haftungsverhältnisse gesondert im Anhang angeben (§ 268 Abs. 7 HGB).

Beispiel:

Die Cash Optimizer GmbH hat gegenüber dem Kaufmann B eine Forderung aus einer Warenlieferung i.H.v. 59.500 € (Ausgangsrechnung vom 30.9.2016). Zum Ausgleich dieser Forderung erhält die Cash Optimizer GmbH am 1.12.2016 einen Dreimonatswechsel i.H.v. 59.500 €. Die Cash Optimizer GmbH verkauft den Wechsel an ihre Hausbank und erhält am 5.12.2016 nach Abzug von Spesen und Zinsen 58.000 € gutgeschrieben.

Die Cash Optimizer GmbH hat zum 31.12.2016 im Anhang anzugeben:

„Es befinden sich zum 31.12.20x1 noch nicht eingelöste, weiter gereichte Kundenwechsel im Nennwert von 59.500 € im Umlauf“.

4.7 Ausschüttungssperre bei phasengleicher Aktivierung von Dividendenansprüchen aus Beteiligungen

Zur Vereinnahmung von Gewinnanteilen aus Personengesellschaften finden sich folgende Aussagen in IDW RS HFA 18¹⁵:

„Sofern keine abweichenden Regelungen im Gesellschaftsvertrag getroffen wurden, ist nach den gesetzlichen Bestimmungen (§§ 120-122, 161 Abs. 2, 167 und 169 HGB) bei Personenhandelsgesellschaften das Entstehen eines individuellen Anspruchs auf den Gewinnanteil regelmäßig bereits zum Abschlussstichtag der Personenhandelsgesellschaft dem Grunde nach tatsächlich gesichert. Anders als bei Kapitalgesellschaften steht der Gewinnanteil den Gesellschaftern einer Personenhandelsgesellschaft an deren Abschlussstichtag ohne weiteren Gesellschafterbeschluss unmittelbar zu. Damit der Gewinnanteil im bilanziellen Sinn als realisiert angesehen werden kann, muss das Geschäftsjahr der Personenhandelsgesellschaft spätestens mit dem des Gesellschafters enden. Ferner muss die auszuweisende Forderung innerhalb des für den Abschluss des Gesellschafters maßgeblichen Wertaufhellungszeitraums der Höhe nach durch das Festliegen aller wesent-

15 Rz. 13–25.

lichen Bilanzierungs- und Bewertungsentscheidungen hinreichend konkretisiert sein. Hierfür ist es erforderlich, dass bezüglich des Jahresabschlusses der Personenhandels-gesellschaft bereits sämtliche Bilanzierungs- und Bewertungsentscheidungen verbindlich festgelegt worden sind, die auf die Höhe des Gewinnanteils einen wesentlichen Einfluss haben können. Dies ist jedenfalls dann der Fall, wenn der Jahresabschluss der Personen-handelsgesellschaft innerhalb des für den Gesellschafter maßgeblichen Wertaufhellungs-zeitraums festgestellt worden ist.“

Der sich aus den vorstehenden Grundsätzen ergebende Gewinnanteil ist daher im Regel-fall als Mindestgewinnanteil anzusehen, der auch vor Feststellung des Jahresabschlusses der Personenhandelsgesellschaft als Beteiligungsertrag vereinnahmt werden kann. Ein darüber hinausgehender, sich aus einer abweichenden Feststellung ergebender Gewinn darf beim Gesellschafter erst berücksichtigt werden, wenn über die Feststellung bis zum Ende des Wertaufhellungszeitraums beschlossen worden ist.

Abweichend von der vorstehend dargestellten Rechtslage kann der Gewinnanteil gem. einer gesellschaftsvertraglichen Bestimmung oder eines hierauf gegründeten Gesellschaf-terbeschlusses zum Zeitpunkt seiner Entstehung der individuellen Verfügungsgewalt des Gesellschafters entzogen sein. So kann der Gesellschaftsvertrag die Einstellung von Teilen des Jahresüberschusses in Rücklagen vorsehen oder die Gewinnverwendung einem Beschlussvorbehalt der Gesellschafterversammlung unterwerfen. Hängt die Entstehung eines individuellen Anspruchs auf Auszahlung des Gewinnanteils danach von einem vorherigen Beschluss des Gesellschafters ab, entsteht eine aktivierungsfähige Forderung des Gesellschafters vielmehr erst im Zeitpunkt einer solchen Beschlussfassung – im Fall eines Vorabbeschlusses jedoch frühestens am Abschlussstichtag der Personenhandelsge-sellschaft.

Verfügt ein Gesellschafter indessen über die nach dem Gesellschaftsvertrag für die Gewinn-verwendung notwendige Mehrheit der Stimmrechte, so ist sein Anteil am Gewinn unter entsprechender Anwendung der BGH-Rechtsprechung¹⁶ ggf. auch vor Beschlussfassung phasengleich zu vereinnahmen.

Ansprüche auf Gewinne (Dividenden) aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften hin-gegen sind im Allgemeinen erst dann zu aktivieren, wenn ein Gewinnverwendungsbe-schluss der Kapitalgesellschaft vorliegt und hierdurch ein verfügbarer Rechtsanspruch auf einen Gewinnanteil in bestimmter Höhe endgültig begründet ist. Dies hat zur Folge, dass der Inhaber der Beteiligung den Gewinnanspruch regelmäßig zeitversetzt erst in der Bilanz des Geschäftsjahres (Wirtschaftsjahres) zu aktivieren hat, das dem Geschäftsjahr

16 BGH Urteil vom 12.01.1998 – II ZR 82/93.