

EU-Bilanzrechtsreform: Auswirkungen für deutsche Unternehmen

Die Europäische Kommission hat am 25.10.2011 einen Vorschlag zur Überarbeitung und Zusammenfassung der Vierten und Siebten EG-Richtlinie – Richtlinie 78/660/EWG (Bilanzrichtlinie) und Richtlinie 83/349/EWG (Konzernbilanzrichtlinie) – vorgelegt. Diese Richtlinien bilden die Grundlage für die HGB-Bilanzierung aller deutschen Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Kommanditgesellschaften auf Aktien sowie Personenhandelsgesellschaften, bei denen nicht mindestens ein persönlich haftender Gesellschafter mittel- oder unmittelbar eine natürliche Person ist (z.B. GmbH & Co. KG). Damit ist der **Großteil der deutschen Bilanzierungslandschaft** von einzelnen Neuregelungen betroffen.

Der Richtlinienvorschlag der Europäischen Kommission soll letztlich nach Inkrafttreten die bisher relevante Vierte und Siebte EG-Richtlinie, die derzeit Grundlage der Rechnungslegung im Einzel- und Konzernabschluss sind, ersetzen. Folglich wird ein **einheitliches Regelwerk**, das sich sowohl mit dem Einzel- als auch dem Konzernabschluss befasst, angestrebt. Wesentliche Inhalte der bisherigen Richtlinien wurden hierbei unverändert in den Entwurf übernommen. An einigen Stellen sollen jedoch Änderungen vorgenommen werden.

Die **Zielsetzung** der Reform liegt dabei einerseits in einer Reduzierung des Verwaltungsaufwands, insbesondere für kleine Unternehmen, und andererseits in der Schaffung von mehr Klarheit sowie Transparenz durch eine verbesserte EU-weite Vergleichbarkeit der nach nationalen Regelungen erstellten Abschlüsse von größeren, z.B. grenzüberschrei-

tend tätigen, Unternehmen. Der Richtlinien-vorschlag grenzt sich explizit von den Regelungen der IFRS für kleine und mittelgroße Unternehmen (KMU) ab. Deren Anwendung wird weder vorgeschrieben noch als Wahlrecht für die EU-Mitgliedstaaten oder die Unternehmen aufgenommen. Damit bleiben die Relevanz und weitere Entwicklung der sog. IFRS for SMEs weiterhin offen.

Wesentliche Änderungsvorschläge zum Einzelabschluss

Die neue Konzeption der reformierten Richtlinie „*Think small first*“ zielt in einem ersten Schritt darauf ab, **Mindestanforderungen** für alle Unternehmen, d.h. auch für kleine Gesellschaften, vorzugeben und in einem zweiten Schritt zusätzliche Vorgaben für mittelgroße sowie große Unternehmen und Unternehmen von öffentlichem Interesse (im Wesentlichen kapitalmarktorientierte Unternehmen) zu definieren.

Die für diese Klassifizierung relevanten **Schwellenwerte** sollen leicht erhöht werden. Das Kriterium „Bilanzsumme“ erhöht sich für kleine Unternehmen auf 5,0 Mio. € und für mittelgroße Unternehmen auf 20,0 Mio. €, die „Nettoumsatzerlöse“ werden auf 10,0 Mio. € für kleine und 40,0 Mio. € für mittelgroße Unternehmen angehoben. Die Anzahl der Arbeitnehmer soll unverändert bleiben. Insofern ergibt sich für Deutschland nur eine leichte Erhöhung dieser Kriterien im Vergleich zu den derzeit aktuellen (zuletzt durch das BilMoG angepassten) Schwellenwerten des § 267 HGB.

	Bilanzsumme	Umsatzerlöse	Arbeitnehmer
Kleine Kapitalgesellschaft § 267 Abs. 1 HGB	bis 4.840.000 EUR	bis 9.680.000 EUR	max. 50
Kleine Kapitalgesellschaft nach Richtlinienentwurf	bis 5.000.000 EUR	bis 10.000.000 EUR	max. 50
Mittelgroße Kapitalgesell- schaft § 267 Abs. 2 HGB	bis 19.250.000 EUR	bis 38.500.000 EUR	max. 250
Mittelgroße Kapitalgesell- schaft nach Richtlinienentwurf	bis 20.000.000 EUR	bis 40.000.000 EUR	max. 250

Die **Rechtsfolgen** treten ein, wenn mindestens zwei der drei Merkmale in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren über- oder unterschritten werden.

Im Rahmen der allgemeinen Rechnungslegungsgrundsätze sieht der Reformvorschlag die verpflichtende Einführung des Grundsatzes der **wirtschaftlichen Betrachtungsweise** für Bilanz und GuV vor. Demgegenüber verknüpft das deutsche Handelsrecht derzeit die rechtliche und wirtschaftliche Sichtweise miteinander.

Eine echte Neuerung stellt die Einführung eines generellen **Grundsatzes der Wesentlichkeit** für Ansatz, Bewertung, Darstellung und Angaben im Jahresabschluss dar. Dementsprechend könnten sich bei Unwesentlichkeit z.B. die Zusammenlegung von Posten der Bilanz oder GuV oder der Verzicht auf Anhangangaben rechtfertigen lassen.

Für **kleine Unternehmen** werden der Umfang des Jahresabschlusses (Bilanz, GuV, Anhang) sowie die in den Jahresabschluss aufzunehmenden Angaben festgeschrieben. Diese liegen folglich, anders als bisher, nicht mehr im Ermessen der einzelnen Mitgliedstaaten. Vielmehr gilt damit ein EU-weit einheitlicher Berichtsumfang.

Der Richtlinienentwurf sieht weiterhin vor, dass die Mitgliedstaaten als **Bewertungsvereinfachungsverfahren** zur Bewertung gleichartiger Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens nur noch die Bewertung zum gewogenen Durchschnitt, das Fifo-Verfahren oder ein vergleichbares Verfahren

zulassen dürfen. Laut der Begründung des Richtlinienentwurfs soll hingegen ausdrücklich das – im HGB auch nach BilMoG weiterhin zulässige – **Lifo-Verfahren verboten** werden.

Die **Bewertung von Rückstellungen** erfährt dahingehend eine Änderung, dass der Ansatz nicht mehr wie bisher in Höhe des notwendigen Erfüllungsbetrags vorzunehmen ist, sondern vielmehr auf den **besten Schätzwert** der wahrscheinlich eintretenden Aufwendungen abgestellt werden soll. Damit scheint tendenziell eine Abkehr von der bisher – auch im HGB – stärker vom Vorsichtsgedanken geprägten Wertermittlung von Rückstellungen zu erfolgen. Wahrscheinlichkeitsüberlegungen und eine eher an der Rückstellungsbewertung nach IFRS orientierte Bewertung rücken damit – zulasten des Gläubigerschutzes – in den Vordergrund und bieten zahlreiche neue Ermessensspielräume.

Die wesentliche angedachte Änderung **hinsichtlich der GuV** betrifft die Unterscheidung zwischen dem Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit und dem außerordentlichen Ergebnis. Diese Differenzierung soll entfallen, da die Europäische Kommission ein verzerrendes Ungleichgewicht dahingehend festgestellt hat, dass „hohe ungewöhnliche“ Aufwendungen tendenziell häufiger als außerordentliche Posten dargestellt werden, als dies bei „hohen ungewöhnlichen“ Erträgen der Fall ist. Stattdessen wird vorgeschlagen, dass außerordentliche Erträge und Aufwendungen gesondert in der GuV im Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit angegeben und im Anhang erläutert werden.

Im Bereich der **Anhangberichterstattung** wird der bereits erwähnte Grundsatz der Reform „*Think small first*“ besonders deutlich. Der Richtlinienvorschlag regelt zunächst in einem abschließenden Katalog den Umfang der Anhangangaben bei **kleinen Unternehmen**. Bedeutsam ist hierbei, dass den Mitgliedstaaten – anders als bisher – keinerlei Möglichkeiten mehr gewährt werden, den Umfang des Anhangs auszuweiten oder einzuschränken.

Zielsetzung der Europäischen Kommission ist folglich eine **Vollharmonisierung der Anhangberichterstattung innerhalb der EU**. Für mittelgroße und große Unternehmen sowie Unternehmen von öffentlichem Interesse werden anschließend jeweils zusätzlich zu beachtende Anhangangaben definiert.

Für das deutsche HGB, das bisher insbesondere für kleine Unternehmen etliche Befreiungsvorschriften vorsieht, würde diese Änderung, neben einer Reduzierung bestehender Anhangangaben, dazu führen, dass mindestens **drei „neue“ Anhangangaben für kleine Unternehmen** aufgenommen werden müssten:

- Erstens sollen alle Unternehmen, unabhängig von der Größe, über wesentliche im Abschluss nicht erfasste **Ereignisse nach dem Abschlussstichtag** berichten. Bisher war diese Angabe ausschließlich im Lagebericht vorgesehen, der von kleinen Unternehmen nicht zu erstellen ist.
- Zweitens ist vorgesehen, dass Unternehmen aller Größenklassen künftig Angaben zu **wesentlichen marktüblichen Geschäften** mit nahestehenden Unternehmen und Personen machen. Die Erleichterungen des HGB für kleine und mittelgroße Unternehmen würden damit ebenso entfallen wie die bisherige Befreiung von der Angabepflicht für marktübliche Geschäfte mit und zwischen in 100%igem Anteilsbesitz stehenden Konzernunternehmen.
- Schließlich ist drittens von allen Unternehmen zwingend über **Art und Zweck sowie finanzielle Auswirkungen von nicht in der Bilanz enthaltenen Geschäften** zu berichten.

Wesentliche Änderungsvorschläge zum Lagebericht

Die bisherigen Regelungen zur **Lageberichterstattung** sowie zur Erklärung zur Unternehmensführung erfahren **keine wesentlichen Änderungen**. Die Anforderungen des HGB bleiben insoweit auf mittelgroße und große Unternehmen beschränkt.

Wesentliche Änderungsvorschläge zum Konzernabschluss

Die angedachten Änderungen im Bereich der Konzernabschlusserstellung betreffen im Wesentlichen die Abschaffung bisher bestehender Mitgliedstaatenwahlrechte. So sollen „kleine“ Gruppen grundsätzlich von der **Konzernabschlusserstellungspflicht** befreit werden, bzgl. „mittelgroßer“ Gruppen können die Mitgliedstaaten hingegen weiterhin selbst über eine Befreiung entscheiden. Die im Richtlinienentwurf enthaltenen Schwellenwerte der größenabhängigen Befreiung liegen sehr nahe an den bisher bereits im HGB vorgesehenen Größenkriterien (nach § 293 HGB), sodass keine wesentlichen Änderungen hieraus zu erwarten sind. Analoges gilt im Hinblick auf die von dem Richtlinienvorschlag vorgesehene Abschaffung der Interessenzusammenführungsmethode sowie der unmittelbaren Verrechnung eines Geschäfts- oder Firmenwerts mit den Rücklagen, die im HGB bereits seit BilMoG nicht mehr zulässig sind.

Ein Änderungsvorschlag, der Auswirkungen auf die deutsche Rechnungslegung haben kann, stellt die **Bilanzierung assoziierter Unternehmen** dar, da laut dem Richtlinienvorschlag die Equity-Methode in der Form der **Kapitalanteilmethode** vorgeschrieben wird, wohingegen das HGB aktuell allein die Buchwertmethode für zulässig erachtet. Demnach wären nach den Vorschlägen der EU künftig der Equity-Wert im Konzernabschluss und der auf das nach der Equity-Methode einbezogene Unternehmen entfallende Geschäfts- oder Firmenwert gesondert auszuweisen.

Wesentliche Änderungsvorschläge zur Prüfung und Offenlegung

Der Richtlinienvorschlag sieht **keine wesentlichen Änderungen** der Vorschriften über die Abschlussprüfung und Offenlegung vor, die unmittelbare Auswirkungen für die deutsche Rechtslage mit sich bringen könnten. Lediglich im Hinblick auf kleine Unternehmen ist vorgesehen, diese explizit von der Prüfungspflicht auszunehmen. Bisher galt grundsätzlich auch für kleine Unternehmen die Pflicht zur Abschlussprüfung; die Mitgliedstaaten hatten aber die Möglichkeit, diese auf mittelgroße und große Unternehmen zu beschränken, wie dies der deutsche Gesetzgeber auch praktiziert hat.

Neuer Bericht über Zahlungen an staatliche Stellen

Zur Förderung der Rechenschaftspflicht schlägt die Europäische Kommission für große Unternehmen sowie Unternehmen von öffentlichem Interesse, die in der **mineralgewinnenden Industrie** oder auf dem Gebiet des **Holzeinschlags in Primärwäldern** tätig sind, eine gesonderte Berichtspflicht vor. Sie sollen jährlich für jedes Land, in dem sie tätig sind, sowie möglichst auch projektspezifisch über Zahlungen an staatliche Stellen (z.B. Lizenzen, aber auch Steuerzahlungen) Bericht erstatten (*country-by-country reporting*). Wird der Bericht auf konsolidierter Ebene erstellt, sind die Tochterunternehmen und das den Bericht erstellende Mutterunternehmen von der gesonderten Berichtspflicht befreit.

Konkreter Handlungsbedarf

Der Richtlinienvorschlag der Europäischen Kommission muss vor Inkrafttreten noch weitere rechtliche Hürden – den EU-Minister rat sowie das Europäische Parlament – passieren. Nach Verabschiedung der Richtlinie werden die Vierte und Siebte EG-Richtlinie aufgehoben. Aktuell ist eine **Umsetzung** der (endgültigen) Richtlinie in nationales Recht durch die EU-Mitgliedstaaten **bis zum 01.07.2014 vorgesehen**.

Dies und die Tatsache, dass die Richtlinie voraussichtlich nur wenige Bereiche der deutschen Rechnungslegung nach HGB in wesentlichem Ausmaß betreffen wird, bringen momentan **noch keinen unmittelbaren Handlungsbedarf** mit sich.

Eine **vorausschauende Analyse** der Auswirkungen im Vorfeld und ein weiteres Verfolgen der europarechtlichen Entwicklungen ist **aber geboten**, um stets die unternehmensindividuellen sowie konzernweiten Auswirkungen abschätzen und geeignete Anpassungsmaßnahmen einleiten zu können. Hierbei unterstützen wir Sie gerne.

Unter www.kleeberg.de informieren wir Sie laufend über alle relevanten Neuerungen aus unseren Leistungsbereichen Tax, Audit, Advisory und Legal.

Dr. Kleeberg & Partner GmbH

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft

Mitglied bei Crowe Horwath
International

Augustenstraße 10, 80333 München
Telefon +49 (0)89-55983-0
Telefax +49 (0)89-55983-280

Am Sandtorkai 38, 20457 Hamburg
Telefon +49 (0)40-3770761-30
Telefax +49 (0)40-3770761-40

www.kleeberg.de

Die vorliegende Publikation dient der Information unserer Mandanten sowie der interessierten Öffentlichkeit. Alle Angaben wurden sorgfältig recherchiert und zusammengestellt. Wir übernehmen dennoch keine Gewähr und keine Haftung für die Vollständigkeit und Richtigkeit der Hinweise. Alle Angaben beziehen sich auf den Rechtsstand zum Zeitpunkt der Manuskriptfertigstellung. Aufgrund künftiger Entwicklungen können Änderungen eintreten. Wir übernehmen keine Verpflichtung, hierüber zu informieren. Die Informationen in dieser Publikation ersetzen auch keinesfalls die individuelle Prüfung des Einzelfalls. Wir übernehmen keine Gewähr für Gestaltungen, die ohne unsere individuelle Beratung umgesetzt werden.

© 04/2012. Herausgeber dieses Druckwerks ist die Dr. Kleeberg & Partner GmbH, München. Wir weisen darauf hin, dass das Urheberrecht sämtlicher Texte und Grafiken in diesem Druckwerk bei uns als Herausgeber und ggf. bei den Autoren liegt. Die begründeten Urheberrechte bleiben umfassend vorbehalten. Jede Form der Vervielfältigung z.B. auf drucktechnischem, elektronischem, optischem, photomechanischem oder ähnlichem Wege – auch auszugsweise – bedarf der ausdrücklichen, schriftlichen Einwilligung des Herausgebers und ggf. des Autors. Es ist Dritten nicht gestattet, das Druckwerk – auch auszugsweise – zu vervielfältigen.