

Erleichterungen der handelsrechtlichen Rechnungslegung für Kleinunternehmen

Umsetzung der EU-Micro-Richtlinie durch das MicroBilG

WP/STB DIPL.-KFM. DR. CHRISTIAN ZWIRNER*

Am 21. 3. 2012 wurde im Amtsblatt der EU die sog. Micro-Richtlinie – Richtlinie 2012/6/EU des Europäischen Parlaments und des Rats vom 14. 3. 2012 zur Änderung der Richtlinie 78/660/EWG des Rats über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen hinsichtlich Kleinbetrieben – veröffentlicht. Die Umsetzung der europarechtlichen Vorgaben in nationales Recht soll durch das Kleinstkapitalgesellschaften-Bilanzrechtsänderungsgesetz – MicroBilG erfolgen, das aktuell im Referentenentwurf vorliegt¹. Die Erleichterungen sollen bereits für das Geschäftsjahr 2012 gelten.

I. Zielsetzung des MicroBilG

Die Zielsetzung besteht in der Befreiung sog. Kleinbetriebe von bestimmten Pflichten, die ihnen einen aus Sicht der Organe der EU ihrer Größe nach nicht angemessenen Aufwand bei der Jahresabschlusserstellung abfordern².

Nachdem durch das BilMoG bereits kleine Einzelkaufleute durch § 241a HGB von den handelsrechtlichen **Buchführungspflichten** befreit worden sind, sieht das MicroBilG nun Erleichterungen für sog. Kleinstkapitalgesellschaften und denen gleichgestellte bestimmte Personenhandelsgesellschaften vor. Als Artikelgesetz ändert das MicroBilG hierbei einzelne Regelungen des HGB³. Weitere Änderungen betreffen das AktG, die Unternehmensregisterverordnung sowie die Justizverwaltungskostenordnung.

II. Definition der Kleinstkapitalgesellschaft

Das MicroBilG sieht mit § 267a HGB-E eine eigenständige Regelung zur Definition der sog. Kleinstkapitalgesellschaft vor. Die Bestimmung der Rechtsfolgen und die Überprüfung der einschlägigen Größenmerkmale erfolgen hierbei vergleichbar zu den bereits in § 267 HGB definierten Größenkriterien.

Die Größenkriterien von § 267a HGB-E gelten sowohl für Unternehmen i. S. des § 264 HGB als auch für Gesellschaften i. S. des § 264a HGB. Für kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften, die die Größenmerkmale des § 267a HGB-E nicht überschreiten, sieht § 267 Abs. 3 Satz 2 HGB vor, dass diese stets als groß gelten, weshalb die Erleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften in diesen Fällen nicht greifen.

III. Aktienrechtliche Folgeänderungen

Die aktienrechtlichen Sonderregelungen für Kapitalgesellschaften in der Rechtsform der AG sind nach § 152 Abs. 4 AktG-E (Vorschriften zur Bilanz), § 158 Abs. 3 AktG-E

(Vorschriften zur Gewinn- und Verlustrechnung) sowie § 160 AktG-E (Vorschriften zum Anhang) für Kleinstkapitalgesellschaften, die von den handelsrechtlich eingeräumten Erleichterungen Gebrauch machen, nicht anzuwenden.

IV. Erstmalige Anwendung

Mit Art. 70 EGHGB-E ist eine eigenständige Übergangsvorschrift vorgesehen. Die hier dargestellten handelsrechtlichen Änderungen sind demnach erstmals auf Jahresabschlüsse anzuwenden, deren Abschlusstichtag nach dem 30. 12. 2012 liegt. Bei einem dem Kalenderjahr entsprechenden Geschäftsjahr greifen demnach die Regelungen des MicroBilG bereits für den Jahresabschluss 2012. Gleiches gilt für die hier dargestellten aktienrechtlichen Erleichterungen, die eine entsprechende Inanspruchnahme der handelsrechtlichen Erleichterungsmöglichkeiten für Kleinstkapitalgesellschaften voraussetzen.

AUTOR



WP/StB Dr. Christian Zwirner

ist Geschäftsführer der Dr. Kleeberg & Partner GmbH WPG StBG, München. Er beschäftigt sich schwerpunktmäßig mit Grundsatzfragen der nationalen und internationalen Rechnungslegung sowie der Konzernrechnungslegung nach HGB und IFRS. Zwirner vertritt Kleeberg in verschiedenen Gremien. Hierdurch pflegt die Kanzlei den Transfer zwischen Wissenschaft und Praxis.

L Zwirner/Froschhammer, EU-Bilanzrechtsreform, StuB 2012 S. 419
[→WAAAAE-10454]

* WP/StB Dipl.-Kfm. Dr. Christian Zwirner ist Geschäftsführer der Dr. Kleeberg & Partner GmbH WPG StBG, München.

1 Im Internet abrufbar unter: <http://bit.ly/NWRoGM>.

2 Vgl. zu einem Überblick bereits *Zwirner/Froschhammer*, StuB 2012 S. 419 ff. [→WAAAAE-10454].

3 Einen Überblick über die handelsrechtlichen Änderungen für Kleinstkapitalgesellschaften liefert die Übersicht auf S. 618.

Übersicht: Überblick über die handelsrechtlichen Änderungen für Kleinstkapitalgesellschaften	
§ 253 HGB-E Bewertung	Eine Bewertung zum Zeitwert ist Kleinstkapitalgesellschaften nur dann möglich, wenn sie von den Erleichterungen nach §§ 264, 266, 275, 326 HGB keinen Gebrauch machen.
§ 264 HGB-E Umfang der Rechnungslegung	Kleinstkapitalgesellschaften dürfen dann auf die Aufstellung eines Anhangs verzichten , wenn die folgenden Angaben unter der Bilanz gemacht werden: <ul style="list-style-type: none"> ▶ Haftungsverhältnisse (§§ 251, 268 Abs. 7 HGB), ▶ Angaben zu Vorschüssen und Krediten (§ 285 Nr. 9 Buchst. c HGB), ▶ Angaben zum Bestand eigener Aktien (§ 160 Abs. 1 Nr. 2 AktG).
§ 264c HGB-E Anwendung auf bestimmte Personenhandelsgesellschaften	Die Erleichterungen für Darstellung/Gliederungstiefe der Bilanz, die Kleinstkapitalgesellschaften in Anspruch nehmen können, gelten auch für die unter § 264c HGB fallenden Gesellschaften .
§ 266 HGB-E Gliederung der Bilanz	Kleinstkapitalgesellschaften wird eine verkürzte Darstellung der Bilanz gestattet. Hierbei ist es ausreichend, die Buchstabenposten aus § 266 Abs. 2 und 3 HGB aufzuführen. Zusätzlich müssen Kleinstkapitalgesellschaften keinen Rechnungsabgrenzungsposten in der Bilanz gesondert ausweisen. Der Ausweis kann innerhalb der Forderungen bzw. Verbindlichkeiten erfolgen. Die Mindestgliederung der Bilanz einer Kleinstkapitalgesellschaft sieht demnach wie folgt aus: <ul style="list-style-type: none"> ▶ Anlagevermögen, ▶ Umlaufvermögen, ▶ Eigenkapital, ▶ Rückstellungen, ▶ Verbindlichkeiten. Wenn die Kleinstkapitalgesellschaft freiwillig § 274 HGB (Latente Steuern) anwendet oder Verrechnungsvermögen i. S. des § 246 Abs. 2 HGB vorliegt, ist die Bilanz entsprechend zu erweitern.
§ 267a HGB-E Definition der Kleinstkapitalgesellschaft	Mit der Einfügung des neuen § 267a HGB wird die Unternehmenskategorie „Kleinstkapitalgesellschaft“ definiert. Gem. § 267a HGB sind Kapitalgesellschaften als Kleinstkapitalgesellschaften einzustufen, wenn sie an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren mindestens zwei der drei nachstehenden Merkmale nicht überschreiten: <ol style="list-style-type: none"> 1. 350.000 € Bilanzsumme nach Abzug eines auf der Aktivseite ausgewiesenen Fehlbetrags (§ 268 Abs. 3 HGB); 2. 700.000 € Umsatzerlöse in den zwölf Monaten vor dem Abschlussstichtag; 3. im Jahresdurchschnitt zehn Mitarbeiter. Bei Umwandlung oder Neugründung gelten die Erleichterungen bereits dann, wenn die Merkmale für Kleinstkapitalgesellschaften schon am ersten Abschlussstichtag nicht überschritten werden.
§ 275 HGB-E Gliederung der GuV	Durch den neu eingefügten § 275 Abs. 5 HGB wird den Unternehmen das Wahlrecht eingeräumt, folgende vereinfachte Gliederung für die Darstellung der Gewinn- und Verlustrechnung zu verwenden: <ol style="list-style-type: none"> 1. Nettoumsatzerlöse, 2. sonstige Erträge, 3. Materialaufwand, 4. Personalaufwand, 5. Abschreibungen, 6. sonstige Aufwendungen, 7. Steuern, 8. Ergebnis.
§ 276 HGB-E Größenabhängige Erleichterungen	Falls eine Kleinstkapitalgesellschaft von dem Wahlrecht des § 275 Abs. 5 HGB Gebrauch macht, kann sie nicht zusätzlich von den größenabhängigen Erleichterungen nach § 276 Satz 1, Satz 2 HGB (bspw. Ausweis des Rohergebnisses in der GuV) Gebrauch machen.
§ 294 HGB-E Anzuwendende Regelungen im Konzernabschluss	Kleinstkapitalgesellschaften müssen für Zwecke des Konzernabschlusses – als Mutter- oder Tochterunternehmen – die Vorschriften für kleine Kapitalgesellschaften beachten und dürfen daher von den Erleichterungen von Kleinstkapitalgesellschaften keinen Gebrauch machen. Dies betrifft im Besonderen folgende Regelungen: <ul style="list-style-type: none"> ▶ Verzicht auf die Aufstellung eines Anhangs (§ 264 Abs. 1 Satz 5 HGB); ▶ Erstellung einer verkürzten Bilanz (§ 266 Abs. 1 Satz 4 HGB); ▶ Erstellung einer verkürzten GuV (§ 275 Abs. 5 HGB); ▶ Verzicht auf Offenlegung des Jahresabschlusses (§ 326 Abs. 2 HGB).
§ 326 HGB-E Erleichterungen bei der Offenlegung	§ 326 Abs. 2 HGB-E erlaubt es Kleinstkapitalgesellschaften, ihrer Offenlegungsverpflichtung durch Hinterlegung ihrer Bilanz nachzukommen. Zu diesem Zweck haben die gesetzlichen Vertreter von Kleinstkapitalgesellschaften einen Hinterlegungsauftrag beim Betreiber des Bundesanzeigers zu erteilen. Die Anforderung der hinterlegten Bilanzen ist weiterhin jedermann gestattet. Dies stellt § 9 Abs. 6 HGB-E klar. Erforderlich ist indes ein Antrag an das Unternehmensregister, um eine kostenpflichtige Kopie der Bilanz zu erhalten, die elektronisch verschickt wird.
§ 328 HGB-E Form und Inhalt der Unterlagen bei der Offenlegung, Veröffentlichung und Vervielfältigung	Die Regelungen zu Form und Inhalt der Unterlagen bei der Offenlegung, Veröffentlichung und Vervielfältigung sind auch dann zu beachten, wenn eine Kleinstkapitalgesellschaft die Bilanz hinterlegt und nicht den Jahresabschluss offenlegt.