

„Reform“ der Rechnungslegung für Kleinstkapitalgesellschaften durch das MicroBiG – Umfassender Mehrwert fraglich

Hintergrund

Das am 28.12.2012 in Kraft getretene getretene Kleinstkapitalgesellschaften-Bilanzrechtsänderungsgesetz (kurz: MicroBiG, vgl. BGBl. I 2012, 2751) geht zurück auf die am 21.03.2012 im Amtsblatt der EU veröffentlichte sog. Micro-Richtlinie. Der deutsche Gesetzgeber entlastet mit der Umsetzung der Richtlinie kleine Kapitalgesellschaften von den derzeit relativ umfangreichen HGB-Rechnungslegungs- und Offenlegungsvorschriften.

Definition der Kleinstkapitalgesellschaft

Von den Erleichterungen des MicroBiG profitieren allein Unternehmen, die der neu geschaffenen Kategorie der sog. Kleinstkapitalgesellschaften zuzuordnen sind. Dabei handelt es sich gemäß § 267a Abs. 1 HGB um kleine Kapitalgesellschaften, bei denen am Schluss von zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren mindestens zwei der drei folgenden Größenkriterien nicht überschritten werden:

- (1) 350.000 Euro Bilanzsumme (nach Abzug eines auf der Aktivseite ausgewiesenen Fehlbetrags),
- (2) 700.000 Euro Umsatzerlöse in den zwölf Monaten vor dem Abschlussstichtag,
- (3) zehn Arbeitnehmer im Jahresdurchschnitt.

Im Falle der Umwandlung oder Neugründung einer Kapitalgesellschaft können die Erleichterungen bereits unmittelbar genutzt werden.

Die Regelung des § 267a HGB gilt analog für die den Kapitalgesellschaften gleichgestellten Personenhandelsgesellschaften i.S.d. § 264a HGB. Zu beachten ist, dass nach § 267a Abs. 2 HGB alle Regelungen für kleine Kapitalgesellschaften grundsätzlich auch für Kleinstkapitalgesellschaften anzuwenden sind (z.B. größenabhängige Erleichterungen nach §§ 274a, 276, 288 Abs. 1 HGB). Dies gilt allerdings nur solange, wie diesen keine Spezialvorschriften für Kleinstkapitalgesellschaften entgegen stehen. Sofern ein Unternehmen kapitalmarktorientiert i.S.d § 264d HGB ist, gilt es allerdings stets als große Kapitalgesellschaft (§ 267 Abs. 3 Satz 2 HGB). Eine solche Konstellation ist bei Holdinggesellschaften denkbar, die regelmäßig keine Umsätze und weniger als zehn Mitarbeiter aufweisen dürfen.

Verzicht auf Erweiterung des Jahresabschlusses um einen Anhang

§ 264 Abs. 1 Satz 5 HGB ermöglicht es Kleinstkapitalgesellschaften, auf die Erstellung eines Anhangs zu verzichten. Allerdings sind dann folgende Angaben „unter der Bilanz“ vorzunehmen:

- Angaben zu den Haftungsverhältnissen nach §§ 251, 268 Abs. 7 HGB,
- Angaben zu gewährten Krediten und Vorschüssen an Mitglieder des Geschäftsführungsorgans, Aufsichtsrats, Beirats oder einer ähnlichen Einrichtung und die zugunsten dieser Personen eingegangenen Haftungsverhältnisse
- Angaben zum Bestand eigener Aktien nach § 160 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AktG.

„Reform“ der Rechnungslegung durch das MicroBiG

Sofern eine Kleinstkapitalgesellschaft in der Rechtsform der AG oder KGaA auf die Anhangerstellung verzichtet, muss sie die zusätzlichen vom AktG geforderten Anhangangaben zum Eigenkapital der Gesellschaft und zu Eigenkapitalinstrumenten, mit Ausnahme der Angaben zu eigenen Aktien nach § 160 Abs. 1 Nr. 2 AktG, nicht vornehmen.

Zu beachten ist, dass der Verzicht auf die Erstellung eines Anhangs gem. § 264 Abs. 2 HGB unter der Voraussetzung steht, dass der Jahresabschluss insgesamt ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Verhältnis der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage (VFE-Lage) vermittelt.

Regelungen für bestimmte Personenhandelsgesellschaften

In § 264c HGB sind besondere Bestimmungen für offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften i.S.d. § 264a HGB, bei denen nicht mindestens eine natürliche Person mittel- oder unmittelbar persönlich haftet, verankert. Im Zuge des MicroBiG wird § 264c HGB um einen fünften Absatz ergänzt. Dieser regelt, dass die speziellen Vorgaben der Absätze 1 bis 4 des § 264c HGB für die Bilanz von Personenhandelsgesellschaften i.S.d. § 264a HGB zwar bei der Ermittlung der Bilanzposten grds. zu beachten sind, auch wenn lediglich eine verkürzte Bilanz erstellt wird. Die Gliederungstiefe der Darstellung bestimmt sich jedoch allein nach Maßgabe der ausgeübten Erleichterungswahlrechte.

Besonderheiten bei der GmbH

Anders stellt sich die Situation hingegen bei einer GmbH dar. Da das GmbHG keine Änderung im Rahmen des MicroBiG erfuhr, haben Kleinstkapitalgesellschaften in der Rechtsform einer GmbH nach § 42 Abs. 3 GmbHG Ausleihungen, Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern auch weiterhin grds. als solche gesondert auszuweisen bzw. bei Ausweis unter einem anderen Posten zu vermerken. Es ist allerdings fraglich, warum eine GmbH schlechter gestellt werden sollte als eine AG oder KGaA, weswegen im Einzelfall auf die gesonderten Angaben nach dem GmbHG auch verzichtet werden kann. Dann sollte jedoch zumindest bei materiell bedeut-

samen Posten ein Vermerk unter der Bilanz vorgenommen werden

Verkürzte Bilanz

§ 266 Abs. 1 Satz 4 HGB ermöglicht es Kleinstkapitalgesellschaften, lediglich eine verkürzte Bilanz, die sich auf den gesonderten Ausweis der im Gliederungsschema des § 266 Abs. 2 und 3 HGB mit Buchstaben bezeichneten Posten beschränkt, zu erstellen. Ein Ausweis aktiver latenter Steuern muss hierbei nur erfolgen, wenn das Unternehmen freiwillig § 274 HGB anwendet und nicht die Befreiungsmöglichkeit des § 274a Nr. 5 HGB nutzt.

Die Erleichterungsvorschrift des § 266 Abs. 1 Satz 4 HGB führt zu einer Angleichung der Anforderungen an die für alle rechnungslegungspflichtigen Unternehmen geltende Bilanzgliederung nach § 247 Abs. 1 HGB (mit Ausnahme des separaten Ausweises von Rückstellungen und Verbindlichkeiten).

Kleinstkapitalgesellschaften in der Rechtsform der AG oder KGaA, die die gewährte Erleichterung in Anspruch nehmen, sind nach § 152 Abs. 4 AktG auch von den zusätzlichen Angabepflichten zu den Eigenkapitalposten nach § 152 Abs. 1-3 AktG befreit.

Verkürzte Gewinn- und Verlustrechnung

Der Gesetzgeber sieht neben dem Wahlrecht zur Erstellung einer verkürzten Bilanz in dem neu angefügten Abs. 5 des § 275 HGB auch hinsichtlich der GuV die Möglichkeit vor, abweichend von § 275 Abs. 2 und 3 HGB eine verkürzte GuV-Gliederung zu wählen. Eine Kleinstkapitalgesellschaft muss in ihrer GuV demnach folgende Posten ausweisen:

1. Umsatzerlöse,
2. sonstige Erträge,
3. Materialaufwand,
4. Personalaufwand,
5. Abschreibungen,
6. sonstige Aufwendungen,
7. Steuern,
8. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag.

Diese Gliederung ist erkennbar am Gesamtkostenverfahren nach § 275 Abs. 2 HGB angelehnt. Die Posten „sonstige Erträge“ bzw.

„Reform“ der Rechnungslegung durch das MicroBiG

„sonstige Aufwendungen“ stellen Sammelposten dar, die den Wegfall einzelner GuV-Positionen kompensieren sollen.

Analog zur Regelung im Zusammenhang mit der Erstellung einer verkürzten Bilanz sind Kleinstkapitalgesellschaften in der Rechtsform der AG oder KGaA, die die verkürzte GuV Umfangs erstellen, nach § 158 Abs. 3 AktG von den zusätzlichen Angabepflichten zur Ergebnisverwendung nach § 158 Abs. 1 und 2 AktG befreit.

Bei der verkürzten Darstellung der GuV ist zu beachten, dass die Erleichterungen des § 276 HGB für kleine Kapitalgesellschaften nicht in Anspruch genommen werden können. Somit ist es für Kleinstkapitalgesellschaften beispielsweise nicht möglich, eine verkürzte Darstellung der GuV nach § 275 Abs. 5 HGB zu wählen und zusätzlich die Posten Umsatzerlöse, sonstige Erträge und Materialaufwand zu einem Posten mit der Bezeichnung „Rohergebnis“ zusammenzufassen (§ 276 Satz 1 i.V.m. Satz 3 HGB).

Faktische Einschränkung der Inanspruchnahme von Erleichterungen

Zu einer faktischen Einschränkung der Inanspruchnahme der Erleichterungen kann die Beachtung des true and fair view-Grundsatzes des § 264 Abs. 2 Satz 1 HGB führen. Für den Fall, dass der (verkürzte) Jahresabschluss einer Kleinstkapitalgesellschaft ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der VFE-Lage nicht vermittelt, sind entsprechende zusätzliche Anhangangaben zu machen. Verzichtet eine Kleinstkapitalgesellschaft auf die Erstellung eines Anhangs, so regelt § 264 Abs. 2 Satz 3 HGB, dass erforderliche Angaben in obigem Sinne unter der Bilanz zu machen sind.

Es bleibt allerdings offen, inwieweit ein verkürzter und damit zwangsläufig weniger informativer Jahresabschluss von Kleinstkapitalgesellschaften zusätzliche Angaben erfordert. Der Gesetzgeber weist lediglich auf nicht bilanzierte Pensionszusagen gem. Art. 28 EGHGB hin. Dennoch wurde mit § 264 Abs. 2 Satz 4 HGB eine gesetzliche Vermutung aufgenommen, dass ein unter Berücksichtigung der Erleichterungen für Kleinstka-

pitalgesellschaften erstellter Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der VFE-Lage grds. vermittelt. Hier ist jeweils eine einzelfallbezogene Beurteilung anzustellen. Ggf. sind ergänzende Angaben vorzunehmen.

Verminderte Offenlegungspflichten

Durch den neu eingefügten § 326 Abs. 2 HGB wird es Kleinstkapitalgesellschaften freigestellt, ob sie ihrer Offenlegungspflicht nach § 325 HGB durch eine Veröffentlichung des Jahresabschlusses (Einreichung und Bekanntmachung der Rechnungslegung) oder „nur“ durch Hinterlegung der Bilanz in elektronischer Form beim Betreiber des Bundesanzeigers nachkommen.

Voraussetzung für die Hinterlegung der Bilanz ist, dass die gesetzlichen Vertreter der Kleinstkapitalgesellschaft einen Hinterlegungsauftrag beim Betreiber des Bundesanzeigers einreichen. Zudem ist es Aufgabe des Kleinstunternehmens, dem Betreiber des Bundesanzeigers mitzuteilen, dass zwei der drei Merkmale des § 267a HGB nicht überschritten wurden. Hinsichtlich der Frist zur Hinterlegung der Bilanz gilt die Regelung des § 325 Abs. 1 Satz 2 und 6 HGB analog, d.h. die Hinterlegung muss unverzüglich nach Vorlage an die Gesellschafter, jedoch spätestens vor Ablauf des 12. Monats des dem Abschlussstichtag nachfolgenden Geschäftsjahrs erfolgen.

Für Dritte ist es gem. § 9 Abs. 6 HGB nur auf Antrag an das Unternehmensregister möglich, eine kostenpflichtige Kopie einer hinterlegten Bilanz einer Kleinstkapitalgesellschaft zu erhalten.

Geltungsbereich des ausländischen Rechts

Mit der Änderung des § 325a HGB werden die verminderten Offenlegungspflichten von in Deutschland belegenen Zweigniederlassungen von Kapitalgesellschaften mit Sitz im Ausland geregelt. § 325a Abs. 3 HGB sieht vor, dass für den Fall, dass ein ausländisches Unternehmen eine Zweigniederlassung in Deutschland hat, die Entscheidung darüber, ob diese die Kriterien einer

„Reform“ der Rechnungslegung durch das MicroBilG

Kleinstkapitalgesellschaft erfüllt, nach dem Recht des Staates in dem sich die Hauptniederlassung der Gesellschaft befindet, zu treffen ist.

Folgeänderungen bei der Inanspruchnahme von Erleichterungen

Sofern eine Kleinstkapitalgesellschaft eine der Erstellungs- oder Offenlegungserleichterungen des MicroBilG in Anspruch nimmt, darf sie keine Zeitwertbewertung im Jahresabschluss vornehmen (§ 253 Abs. 1 Satz 5 HGB).

Dies dürfte, wenn überhaupt, v.a. die Bewertung von Deckungsvermögen nach § 246 Abs. 2 Satz 2 HGB bei Altersversorgungsverpflichtungen, das nach § 253 Abs. 1 Satz 4 HGB mit dem beizulegenden Zeitwert anzusetzen ist, betreffen. § 253 Abs. 1 Satz 6 HGB fordert in diesen Fällen, der Saldierung das zu (fortgeführten) Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertete Deckungsvermögen zugrunde zu legen.

Erstmalige Anwendung der Änderungen

Damit die betreffenden Gesellschaften von den durch das MicroBilG vorgesehenen Erleichterungen möglichst schnell profitieren können, sieht Art. 70 Abs. 1 EGHGB für die meisten Erleichterungen die erstmalige Anwendung bereits für das Geschäftsjahr 2012 vor. Bilanzierende mit einem kalendergleichen Geschäftsjahr können demnach bereits im Jahresabschluss zum 31.12.2012 die für Kleinstkapitalgesellschaften vorgesehenen Erleichterungen in Anspruch nehmen. Analoge Übergangsregelungen sieht auch das Einführungsgesetz zum AktG vor. Lediglich die, an dieser Stelle nicht weiter betrachteten, kon-

zernspezifischen Änderungen des § 264b HGB und § 290 HGB gelten erstmals für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2012 beginnen.

Schlussbemerkungen

Die Umsetzbarkeit der Erleichterungen in der Praxis ist aus verschiedenen Blickwinkeln kritisch zu hinterfragen. Zum einen werden Banken im Rahmen von Kreditverträgen weiterhin für den jeweiligen Einzelfall Art und Umfang der Berichterstattung festlegen, so dass die gesetzlichen Vorgaben demnach nicht die möglichen Individualabsprachen zwischen den Vertragsparteien berühren werden. Analoges gilt für die Gesellschafter des jeweiligen Kleinstunternehmens; ganz zu schweigen davon, dass oftmals vorliegende Satzungen regeln, dass neben der Bilanz und der GuV auch ein Anhang zu erstellen ist. Sofern die Kleinstkapitalgesellschaft in einen Konzernabschluss einbezogen wird, sind die Erleichterungen für den Jahresabschluss ebenso hinfällig, da dann die für das Mutterunternehmen geltenden Regelungen gelten.

Zwar ergeben sich aus dem MicroBilG keine steuerlichen Auswirkungen, Widersprüche zum Steuerbilanzrecht bestehen jedoch dennoch: Durch die Taxonomie zur E-Bilanz hat der Gesetzgeber für steuerliche Zwecke jüngst größenunabhängige ausführliche Vorgaben zur Gliederung von Bilanz und GuV gemacht, die ab 2013 zu beachten sind. Wie einerseits derart detaillierte steuerliche Angabepflichten und andererseits degenerierte handelsrechtliche Rechnungslegungsdaten mit einander vereinbar sein sollen, bleibt offen.

Dr. Kleeberg & Partner GmbH

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft

Mitglied bei Crowe Horwath International

Augustenstraße 10, 80333 München
Telefon +49 (0)89-5 59 83-0
Telefax +49 (0)89-5 59 83-280

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.

© 03/2013. 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.