

B & P Special

MicroBilG: Vereinfachter Jahresabschluss für Kleinstkapitalgesellschaften

02/2013

I. Überblick

Am 29.11.2012 hat der Deutsche Bundestag das Kleinstkapitalgesellschaften- Bilanzrechtsänderungsgesetz (MicroBilG) verabschiedet, welches hinsichtlich der Erleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften bereits bei Jahresabschlüssen zum 31.12.2012 angewandt werden kann. Kleinstkapitalgesellschaften können danach Vereinfachungen bzgl. der Bilanz, der Gewinn- und Verlustrechnung, des Anhangs sowie der Offenlegung in Anspruch nehmen.

II. Definition der Kleinstkapitalgesellschaft

Mit dem neu eingefügten § 267a HGB wird nunmehr neben den bereits existierenden drei Größenklassen des § 267 HGB eine vierte Größenklasse für Kapitalgesellschaften im Handelsgesetzbuch kodifiziert. Danach wird eine Kapitalgesellschaft, einschließlich der Personenhandelsgesellschaften im Sinne des § 264a HGB (z.B. die typische GmbH & Co. KG), als Kleinstkapitalgesellschaft klassifiziert, wenn an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren mindes-

tens zwei der drei folgenden Schwellenwerte nicht überschritten werden:

- Bilanzsumme: € 350.000,00
- Umsatzerlöse: € 700.000,00
- Arbeitnehmer im Jahresdurchschnitt: 10

Wie schon bei der bisherigen Bestimmung der Größenklassen ist ein auf der Aktivseite der Bilanz ausgewiesener Fehlbetrag im Sinne von § 268 Abs. 3 HGB von der Bilanzsumme abzuziehen. Ebenso sind die latenten Steuerposten bei Ausübung des in § 274a Nr. 5 HGB geregelten Bilanzierungswahlrechts nicht zu berücksichtigen. Die durchschnittliche Arbeitnehmerzahl ist – wie bisher – aus den jeweils zum Quartalsende Beschäftigten zu ermitteln.

Da Kleinstkapitalgesellschaften im Sinne von § 267a HGB n.F. eine Unterform der kleinen Kapitalgesellschaft im Sinne von § 267 Abs. 1 HGB sind, können sie – soweit keine lex specialis existiert – die Erleichterungen für kleine Kapitalgesellschaften in Anspruch nehmen; so entfällt für sie z.B. die Erstellung eines Lageberichts und die Pflicht zur Prüfung des Jahresabschlusses.



Die Anwendung der Erleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften kommt für Genossenschaften, Banken, Versicherungen, Investment- und Beteiligungsgesellschaften und für kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften nicht in Betracht.

III. Vereinfachungen

Neben den bereits geltenden Erleichterungsvorschriften zum Jahresabschluss von kleinen Kapitalgesellschaften in § 266 Abs. 1 S. 3, § 276 und § 288 HGB können Kleinstkapitalgesellschaften nunmehr die folgenden Vereinfachungen in Anspruch nehmen:

1. verkürzte Bilanz
2. verkürzte Gewinn- und Verlustrechnung
3. Verzicht auf Anhang
4. Hinterlegung statt Offenlegung

Die Vereinfachungen können nicht nur insgesamt, sondern auch einzeln angewandt werden; hierbei ist allerdings der Stetigkeitsgrundsatz zu berücksichtigen.

III.1. Verkürzte Bilanz

Kleinstkapitalgesellschaften – und diesen gleichgestellte Personenhandelsgesellschaften; s.o. – können nach § 266 Abs. 1 S. 4 HGB n.F. eine verkürzte Bilanz wie folgt aufstellen:

Aktiva	Passiva
A. Anlagevermögen	A. Eigenkapital
B. Umlaufvermögen	B. Rückstellungen
C. Rechnungsabgrenzungsposten	C. Verbindlichkeiten
D. Aktive latente Steuern	D. Rechnungsabgrenzungsposten
E. Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung	E. Passive latente Steuern

In der Bilanz brauchen nur die mit Buchstaben bezeichneten Posten aufgenommen werden, d.h. gegenüber den für kleine Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften entfällt somit die Pflicht zum gesonderten Ausweis der mit römischen Zahlen bezeichneten Posten.

Der Ausweis aktiver und passiver latenter Steuern (Posten Aktiva D. und Passiva E.) kann bei Kleinstkapitalgesellschaften entfallen, wenn das Wahlrecht des § 274a Nr. 5 HGB genutzt wird, das kleine Kapitalgesellschaften von der Ermittlung latenter Steuern befreit. Dagegen kann es auch bei Kleinstkapitalgesellschaften zum Ansatz des Aktivpostens "E. Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung" kommen, wenngleich dies in der Praxis eher die Ausnahme sein dürfte



(Spezialfall des § 246 Abs. 2 HGB bei Altersversorgungsverpflichtungen).

Weitere spezifische Vorschriften zur Bilanz bestehen für Kleinstkapitalgesellschaften in der Rechtsform der AG und der KGaA. AG und KGaA sind nach § 152 Abs. 4 AktG n.F. von den zusätzlichen Vorgaben des § 152 Abs. 1-3 AktG befreit, d.h. sie brauchen keine Sonderangaben zu Grundkapital, Kapitalrücklage oder Gewinnrücklage in Bilanz bzw. Anhang zu machen.

Falls eine Kleinstkapitalgesellschaft auf die Erstellung eines Anhangs verzichten möchte, muss sie ggf. weitere Angaben unter der Bilanz machen. Betroffen hiervon sind z.B. Angaben zu Haftungsverhältnissen, Vorschüssen und Krediten an Geschäftsführer/Aufsichtsrat, eigenen Aktien, Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern (§ 42 Abs. 3 GmbHG), Angaben zu Pensionsverpflichtungen bei Altzusagen und mittelbaren Zusagen (§ 28 EGHGB) und insbesondere Angaben zur "Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kapitalgesellschaft" (§ 264 Abs. 2 S. 2 HGB) in Sonderfällen, in denen durch die kumulierte Darstellung kein zutreffendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt wird.

III.2. Verkürzte Gewinn- und Verlustrechnung

Die verkürzte Gewinn- und Verlustrechnung orientiert sich an dem 20 Posten umfassenden Gesamtkostenverfahren gemäß § 275 Abs. 2 HGB und darf wie folgt in acht Posten dargestellt werden:

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

Die entfallenden Posten Bestandsveränderungen, aktivierte Eigenleistungen, sonstige betriebliche Erträge/Aufwendungen, außerordentliche Erträge/Aufwendungen sowie die fünf Posten des Finanzergebnisses werden den Sammelposten sonstige Erträge und sonstige Aufwendungen zugeordnet.

Im Gegensatz zu kleinen und mittelgroßen Kapitalgesellschaften dürfen Kleinstkapitalgesellschaften die geltenden größenabhängigen Erleichterungen des § 276 Satz 1 HGB (Ausweis des Rohergebnisses anstatt GuV-Posten 1-5 im Gesamtkostenverfahren oder Posten 1-3 und 6 im Umsatzkostenverfahren) nicht zusätzlich in Anspruch nehmen. Allerdings können



die bisherigen GuV-Erleichterungen (Rohergebnisausweis + Ausweis der GuV-Posten 6 ff. im Gesamtkostenverfahren bzw. 4 ff. im Umsatzkostenverfahren) anstatt der neuen aus acht Posten bestehenden Gewinn- und Verlustrechnung angewendet werden, sodass insbesondere die Umsatzerlöse auch bei Kleinstkapitalgesellschaften nicht separat ausgewiesen werden müssen. Zu beachten ist hierbei allerdings der Stetigkeitsgrundsatz (s.o.).

III.3. Verzicht auf Anhang

Kleinstkapitalgesellschaften wird das Wahlrecht eingeräumt, auf die Erstellung eines Anhangs zu verzichten. In diesem Fall müssen allerdings unter der Bilanz immer dann Angaben vorgenommen werden, wenn besondere Umstände zu keinem entsprechenden Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage führen ("true and fair view-Grundsatz" nach § 264 Abs. 2 S. 1 HGB); dies kann neben den unter III. 1. genannten Einzelfällen insbesondere dann erforderlich sein, wenn die kumulierte Darstellung der Bilanz und der GuV keinen ausreichenden Einblick in die Rechnungslegung bzw. die Lage des Unternehmens gewährleistet.

III.4. Hinterlegung statt Offenlegung

Kleinstkapitalgesellschaften können ihre Offenlegungspflichten nach § 325 HGB – statt durch Offenlegung – durch Hinterlegung der Bilanz beim elektronischen Bundesanzeiger erfüllen.

Voraussetzung hierfür ist, dass die Kleinstkapitalgesellschaft zusätzlich zur Bilanz dem Bundesanzeiger gegenüber die Mitteilung macht, dass die Größenkriterien nach § 267a HGB n.F. nicht überschritten werden.

Entscheidet sich die Kleinstkapitalgesellschaft für die Hinterlegung, so kann deren Bilanz nicht mehr elektronisch im Internet abgefragt werden, sondern es besteht lediglich die Möglichkeit, die hinterlegte Bilanz auf Antrag gegen die Entrichtung einer Gebühr (z.Zt. € 4,50) einzusehen. Bei der Hinterlegung statt Offenlegung handelt es sich weniger um eine Erleichterung als vielmehr darum, das Schutzinteresse kleiner Unternehmen zu wahren.

IV. Fazit

Die Intention des Gesetzgebers, mit dem MicroBilG Kleinstkapitalgesellschaften hinsichtlich der Rechnungslegung und Offenlegung von Jahresabschlüssen zu entlasten, ist grundsätzlich zu begrüßen. Allerdings bleibt abzuwarten, ob es aufgrund der Neuregelungen zu Bilanz, GuV, Anhang und Offenlegung in der Praxis tatsächlich zu einer spürbaren Erleichterung kommt.



Das Ziel, aufgrund der verkürzten handelsrechtlichen Darstellung in Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung eine Erleichterung zu erreichen, wird mit der Einführung der sog. E-Bilanz (für steuerliche Zwecke) unterlaufen; eine Harmonisierung zwischen verkürzter Bilanz nach HGB und größenunabhängiger E-Bilanz ist nämlich nicht vorgesehen. Darüber hinaus kann die beabsichtigte Erleichterung aufgrund der Befreiung von der Erstellung eines

Anhangs durch die Pflichtangaben unter der Bilanz eingeschränkt werden.

Bei der Frage, ob in Ihrem Fall die Erleichterungsvorschriften für Kleinstkapitalgesellschaften in Anspruch genommen werden sollen, unterstützen wir Sie gerne. Wir stehen Ihnen für weitere Erläuterungen selbstverständlich zur Verfügung.

