

Hochschule Merseburg (FH)
University of Applied Sciences



Bachelorarbeit
zur Erlangung des Grades Bachelor of Arts (B.A.)

Größenabhängige Klassifizierung von Kapitalgesellschaften
für Rechnungslegungs- und Publizitätspflichten
unter besonderer Berücksichtigung des
Kleinstkapitalgesellschaften-Bilanzrechtsänderungsgesetzes

vorgelegt bei

VProf. Dr. Petra Sandner

Zweitprüfer: Prof. Dr. Barbara Streit

eingereicht von:

Benjamin Ebert
Herweghstr. 10
06217 Merseburg

Matrikel: BBW10
Kennnummer: 17917
Abgabe: 27.09.2013

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis	II
Abbildungs- und Tabellenverzeichnis.....	IV
Abkürzungsverzeichnis	V
1 Einleitung.....	1
2 Nationale und internationale Rechnungslegungsvorschriften.....	2
2.1 Historische Entwicklung und Europäisierung des HGB	2
2.2 HGB in der nationalen Rechnungslegung.....	3
2.3 IFRS in der internationalen Rechnungslegung	4
2.4 Grundsätzliche Unterscheidung der Standards	6
3 Größenabhängige Abgrenzung der Unternehmen	8
3.1 Quantitative und qualitative Abgrenzungen.....	8
3.2 Klassifizierung von Unternehmen nach verschiedenen Auslegungen	9
3.2.1 Abgrenzung durch das IASB	9
3.2.2 Abgrenzung auf Ebene der EU	10
3.2.3 Abgrenzung auf Ebene der BRD	11
3.2.3.1 Klassifizierung durch Bundesministerien	11
3.2.3.2 Klassifizierung durch den Gesetzgeber	12
3.3 Wirtschaftliche Bedeutung der Unterteilung	13
4 Rechnungslegung bei verschiedenen Unternehmensformen	15
4.1 Unterteilung der Rechtsformen	15
4.2 Rechnungslegung bei Kapitalgesellschaften	18
4.2.1 Kapitalgesellschaften.....	18
4.2.2 Umfang des Jahresabschlusses	18
4.2.3 Publizitätspflichten	20
4.2.4 Kosten der Veröffentlichung	22

4.3. Rechnungslegung bei anderen Unternehmensformen	23
4.3.1 Personengesellschaften.....	23
4.3.2 Einzelunternehmen	24
4.3.3 Konzernabschlüsse	25
5 Einführung des MicroBilG	26
5.1 Anwendungsbereich des MicroBilG	26
5.2 Einfluss auf den Jahresabschluss	27
5.2.1 Reduzierung der Bilanzgliederung	27
5.2.2 Verkürzung in der GuV	28
5.2.3 Verzicht auf Anhangerstellung.....	28
5.3 Wirkung auf Publizitätspflichten	29
6 Praxisbeispiel EVIL GmbH	30
6.1 Einschränkungen durch das Energiewirtschaftsgesetz.....	30
6.2 Rechtliche Voraussetzungen zur Klassifizierung.....	31
6.2.1 Einordnung in die Größenklasse nach HGB	31
6.2.2 Weitere Voraussetzungen für eine Kleinstkapitalgesellschaft	32
6.3 Ausübung der Wahlrechte als Kleinstkapitalgesellschaft	33
6.3.1 Verkürzter Jahresabschluss	33
6.3.2 Publizitätspflichten	34
6.4 Darstellung der verkürzten Bilanz und GuV.....	34
6.5 Gestaltungsmöglichkeiten bei der EVIL GmbH	36
6.6 Zusammenfassung	37
7 Zukünftige Entwicklungen.....	39
8 Fazit.....	41
Literaturverzeichnis	42

Abbildungs- und Tabellenverzeichnis

Tab. 1: Abgrenzung IFRS vom HGB	6
Tab. 2: quantitative und qualitative Abgrenzungsmerkmale	8
Tab. 3: Unternehmensgröße nach EU	10
Tab. 4: Unternehmensgrößen nach dem Bundesministerium für Wirtschaft	11
Tab. 5: Unternehmensgröße nach dem Statistischen Bundesamt	11
Tab. 6: Größenklassen nach HGB	12
Tab. 7: Unterscheidung Personen- und Kapitalgesellschaft	16
Tab. 8: Umfang des Jahresabschluss	19
Tab. 9: Publizitätspflichten	21
Tab. 10: verkürzte Bilanzdarstellung nach MicroBilG.....	27
Tab. 11: Kennziffern EVIL GmbH.....	31
Tab. 12: Umfang Jahresabschluss.....	33
Tab. 13: verkürzte Bilanz EVIL GmbH 2012.....	34
Tab. 14: verkürzte GuV EVIL GmbH 2012	35
Tab. 15: verkürzte Bilanz ohne Sonderposten EVIL GmbH 2012	35
Tab. 16: verkürzte GuV ohne Sonderposten EVIL GmbH 2012.....	36
Abb. 1: Rechtsnormen für Gesellschaften	4
Abb. 2: Aufbau der IFRS	5
Abb. 3: KMU Anteile	13
Abb. 4: Unterteilung der Rechtsformen.....	15
Abb. 5: Unternehmen nach Rechtsform	17

Abkürzungsverzeichnis

Abb.	Abbildung
ADHGB	Allgemeines Deutsches Handelsgesetzbuch
AG	Aktiengesellschaft
AktG	Aktiengesetz
AO	Abgabeordnung
ARAP	Aktiver Rechnungsabgrenzungsposten
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BilReG	Bilanzrechtsreformgesetz
BIP	Bruttoinlandsprodukt
BilMoG	Bilanzrechtmodernisierungsgesetz
EnWG	Energiewirtschaftsgesetz
EStG	Einkommenssteuergesetz
EU	Europäische Union
EVIL GmbH	Erdgasversorgung Industriepark Leipzig Nord GmbH
EVU	Energieversorgungsunternehmen
EWIV	Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigung
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betr. der Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
HGB	Handelsgesetzbuch
IAS	International Accounting Standard
IASB	International Accounting Standard Board
IfM	Institut für Mittelstandsforschung
IFRS	International Financial Reporting Standard
InsO	Insolvenzordnung
KapAEG	Kapitalaufnahmeerleichterungsgesetz
KG	Kommanditgesellschaft
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KMU	Kleine und Mittelständische Unternehmen
MicroBilG	Kleinstkapitalgesellschaften-Bilanzrechtsänderungsgesetz

MoMiG	Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen
NNE	Netznutzungsentgelte
OHG	Offene Handelsgesellschaft
PRAP	Passiver Rechnungsabgrenzungsposten
PublG	Gesetz über die Rechnungslegung von bestimmten Unternehmen und Konzernen
SE	Societas Europaea
SME	Small and medium sized entities
Tab.	Tabelle
US-GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles
viE	vertikal integrierte Energieversorgungsunternehmen
XML	Dateispeicherformat „Extensible Markup Language“

1 Einleitung

Der handelsrechtliche Jahresabschluss stellt für die Bilanzadressaten, sowohl aus dem internen Bereich wie der Geschäftsleitung, der Belegschaft, den Anteilseignern oder dem Aufsichtsrat, als auch dem externen Bereich wie Gläubigern, Kunden, Anlegern, der Finanzverwaltung oder der interessierten Öffentlichkeit eine Möglichkeit dar, einen Einblick in das Unternehmen zu erlangen. Aus diesen Adressaten, auch Stakeholder genannt, leiten sich Funktionen, Bedeutung und Umfang des Jahresabschlusses ab. Durch Interessenkonflikte zwischen den Bilanzadressaten muss eine möglichst objektive Gestaltung vorgenommen und Kompromisse eingegangen werden.¹ Die Unternehmensvielfalt in Deutschland und die zunehmende Europäisierung erfordert stetige Anpassungen hinsichtlich der Vorschriften zur Rechnungslegung. Zwar ist es zweckmäßig zur Vergleichbarkeit der Finanz-, Ertrags- und Vermögenslage von Unternehmen auf einheitliche Vorgaben zu setzen, jedoch stellt dies einen erhöhten Arbeitsaufwand für eine Vielzahl von Gesellschaften dar. Durch kleine und mittelständische Unternehmen wird in Deutschland etwa die Hälfte der gesamten Wirtschaftsleistung geschaffen und fast zwei Drittel der Beschäftigung gesichert.² Gerade durch die wirtschaftliche Tragfähigkeit des Mittelstandes sollen hier Erleichterungen greifen.

Diese Arbeit setzt sich mit der Klassifizierung von Kapitalgesellschaften in Bezug auf die gesetzlichen Rechte und Pflichten zur Aufstellung und Veröffentlichung des Jahresabschlusses auseinander. Dahingehend wird zunächst ein Überblick zu den national bzw. international gültigen Rechtsvorschriften gegeben. Anschließend folgen verschiedene Ansätze zur Abgrenzung der Unternehmen. Weiter werden die in Deutschland vertretenen Unternehmensformen und deren Rechnungslegungsgrundsätze betrachtet und speziell auf die Vorgaben bei Kapitalgesellschaften eingegangen. Als spezielle Thematik und Hauptteil dazu wird das Kleinstkapitalgesellschaften-Bilanzrechtsänderungsgesetz (MicroBilG) mit der neuen Unternehmenskategorie der Kleinstkapitalgesellschaft betrachtet. Die damit verbundenen Folgen werden sowohl theoretisch als auch praktisch an einem Anwendungsbeispiel erläutert. Zuletzt werden zu erwartende Entwicklungen in der Rechnungslegung dargestellt und ein abschließendes Fazit gezogen.

¹ Vgl. Hufnagel & Holdt, 2008, S.69 f.

² Vgl. Institut für Mittelstandsforschung, 2013

2 Nationale und internationale Rechnungslegungsvorschriften

Die Unternehmen haben sich weltweit verschiedensten Regelungen und Gesetzen zu unterwerfen. Durch die globale Verflechtung von Organisationen, Staaten und Unternehmen entwickelten sich neben national verbindlichen Vorschriften der Rechnungslegung auch international gültige Standards. Für Abschlüsse deutscher Unternehmen sind dabei insbesondere die Vorschriften des Handelsgesetzbuches (HGB), die International Financial Reporting Standards (IFRS) aber auch die United States Generally Accepted Accounting Principales (US-GAAP) von Bedeutung. Die Rechnungslegungsvorschriften nach HGB, IFRS und US-GAAP sind vielschichtig miteinander verbunden und müssen daher im Zusammenhang betrachtet werden.³ So wächst der Einfluss der internationalen Rechnungslegungsstandards nicht nur auf Ebene der global tätigen Großkonzerne, sondern auch durch die stetige Implementierung von europäischem Recht auf nationaler Ebene.

2.1 Historische Entwicklung und Europäisierung des HGB

Im Jahr 1861 wurde das Allgemeine Deutsche Handelsgesetzbuch (ADHGB) veröffentlicht – die Grundlage für das heutige Handelsgesetzbuch, welches 1897 in der ersten Fassung vorlag. Die Europäisierung des Handelsrechts sah schon 1957 ihre Anfänge und wurde durch verschiedene Richtlinien der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft (EWG) später vorangetrieben. Im EWG-Vertrag vom 25.03.1957 ist im Art. 54 Abs. 3g die Harmonisierung der Rechnungslegung festgeschrieben. Der Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) bildet die rechtliche Grundlage zur Umsetzung der erlassenen Richtlinien. Als bedeutend anzusehen sind die Publizitätsrichtlinie (Richtlinie 68/151/EWG) von 1968, die Jahresabschlussrichtlinie (Richtlinie 78/660/EWG) von 1978 und die Richtlinie über den konsolidierten Abschluss (Richtlinie 83/349/EWG) von 1983.⁴ Durch die Richtlinien wurden diverse Harmonisierungen der nationalen Vorschriften angestoßen. Speziell die Artikel 50, 13, 26 und 63 des AEUV untermauern die Förderung der Niederlassungsfreiheit, die Verwirklichung des Binnenmarkts und die Kapitalverkehrsfreiheit. Darauf aufbauend wurde die genannte Publizitätsrichtlinie veröffentlicht und im HGB umgesetzt. Mit der Richtlinie zur Angleichung des Gesellschaftsrechts wurden zudem Anpassungen im Aktien- und Umwandlungsgesetz

³ Vgl. Selchert & Erhardt, 2003, S.8

⁴ Vgl. Meyer, 2010, S.6 f.

vorgenommen. Zur Rechnungslegung hat die Europäische Union die Bilanzrichtlinie vorgelegt, die Niederschlag im §§ 264 ff. HGB findet.⁵ Mit der Verordnung Nr. 1606/2002 wurde die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards klargestellt und im § 315a HGB umgesetzt. Auch hat die Europäische Union (EU) neue Rechtsformen eingeführt, wie die Societas Europaea (SE) – eine europäische Aktiengesellschaft – oder die europäisch wirtschaftliche Interessenvereinigung (EWIV) zur Erleichterung länderübergreifender wirtschaftlicher Aktivitäten. Die vorerst letzte große Änderung des HGB wurde mit dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) in 2009 getroffen. Auf die mit dem MicroBilG in 2012 eingeführten Anpassungen zur größenabhängigen Klassifizierung der Kapitalgesellschaften wird im Kapitel 5 näher eingegangen.

2.2 HGB in der nationalen Rechnungslegung

Die Vorschriften des HGB sind in Deutschland für alle Kaufleute gültig. Durch die zwingende Vorgabe wird eine einheitliche Vergleichsbasis geschaffen, die jedoch auf den nationalen Kapitalmarkt beschränkt ist.⁶ Vom Anwendungsbereich nicht umfasst sind gewöhnliche Vereine, Freiberufler, Grundstücksgesellschaften oder Betriebe der öffentlichen Hand. Für diese gelten die steuerrechtlichen Vorschriften nach den §§ 140 ff. der Abgabenordnung (AO) und § 5 des Einkommenssteuergesetzes (EStG), wobei diese die handelsrechtlichen Buchführungspflichten zur Besteuerung bestätigen.⁷

Bilanzrechtlich enthält das dritte Buch des HGB wichtige Regelungen, die in sechs Abschnitte unterteilt sind. Der erste Abschnitt enthält die Vorschriften für alle Kaufleute bezüglich der Buchführung und des Inhalts des Jahresabschlusses. Für Gesellschaften ohne natürliche Personen als haftende Gesellschafter, wie den Kapitalgesellschaften oder bestimmten Personengesellschaften, sind strengere Formvorschriften im Abschnitt zwei hinterlegt.⁸ Die Bilanzgliederung wird standardisiert um für außenstehende Dritte den Einblick zu erleichtern und ist abhängig von der jeweiligen Größenklasse. Im vierten Abschnitt sind weitere Regelungen geschaffen, damit besonders schutzwürdige Adressaten abgesichert werden. Insbesondere ist das der Fall bei Kreditinstituten und Versicherungsunternehmen.

⁵ Vgl. Kirsch, 2012, S.9 f.

⁶ Vgl. Selchert & Erhardt, 2003, S.17

⁷ Vgl. Brönner, et al., 2011, S.13 f.

⁸ Vgl. Hufnagel & Holdt, 2008, S.4

Neben dem HGB gibt es weitere Normen, die den Umfang des Jahresabschlusses von Kapitalgesellschaften und großen Personengesellschaften beeinflussen. Für Kapitalgesellschaften in Form von Aktiengesellschaften (AG) oder Kommanditgesellschaften auf Aktien (KGaA) greifen zusätzlich zum HGB die Regelungen des Aktiengesetzes (AktG) und für Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbH) die des Gesetzes betreffend der Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbHG). Als weitere rechtliche Grundlage verpflichtet das Gesetz über die Rechnungslegung von bestimmten Unternehmen und Konzernen (PublG) Personengesellschaften zu erweiterten Offenlegungspflichten, soweit die festgelegten Schwellenwerte überschritten werden.

Vorschriften zum Jahresabschluss	
für alle Kaufleute	
HGB	PublG
zusätzlich für Kapitalgesellschaften	
AktG	GmbHG

Abb. 1: Rechtsnormen für Gesellschaften
(Quelle: eigene Darstellung)

In Abbildung 1 ist eine Einordnung der gesetzlichen Vorschriften zum handelsrechtlichen Jahresabschluss gegeben. Während für alle Kaufleute die Vorschriften des HGB und PublG zu beachten sind, greifen für bestimmte Kapitalgesellschaften zusätzlich die Regelungen aus dem AktG bzw. GmbHG. Ungeachtet dessen bleiben die steuerlichen Buchführungspflichten nach § 140 f. AO unberührt.⁹

2.3 IFRS in der internationalen Rechnungslegung

Mit der zunehmenden Globalisierung der Märkte in den letzten Jahrzehnten stieg sowohl beim Gesetzgeber als auch bei den Unternehmen das Interesse an der Internationalisierung der Rechnungslegung. Zu den nationalen Rechtsvorschriften entwickelten sich innerhalb privatrechtlicher Organisationen die internationalen Standards. Die wichtigsten sind im amerikanischen Raum der US-GAAP und auf europäischem Gebiet die IFRS. Das International Accounting Committee (IASC) und

⁹ Vgl. Schildbach, 2009, S.62

das International Accounting Board (IASB) setzten sich zur Aufgabe die International Accounting Standards (IAS) zu verbreiten, um einen weltweit einheitliche Rechnungslegungsstandard zu schaffen.¹⁰ Zunächst wurden die IAS entwickelt. Diese werden inzwischen durch die überarbeiteten und neugestalteten IFRS ergänzt bzw. ersetzt.¹¹

In Abbildung 2 sind die Teilbereiche der einzelnen IFRS dargestellt. Nach dem Preface als Einleitung in den Rechnungslegungsstandard, wird im Framework das Rahmenkonzept mit den konzeptionellen Grundlagen der IFRS Rechnungslegung dargestellt. Die Standards beinhalten die einzelnen Regelungen für spezielle Bereiche der Bilanzierung und Bewertung. Mit den Interpretationen werden zu den Standards verbindliche Anweisungen und Ergänzungen gegeben.¹²

Preface	Einleitung zu den IAS/IFRS
Framework	Grundlagen der IFRS Rechnungslegung
Standards	Verbindliche Regelungen einzelner Sachverhalte
Interpretationen	Verbindliche Anweisungen und Ergänzungen zu den Standards

Abb. 2: Aufbau der IFRS
(Quelle: eigene Darstellung)

Mit dem Kapitalaufnahmeerleichterungsgesetz (KapAEG) wurden bereits 1998 Grundsätze der IAS aber auch der US-GAAP in das HGB übernommen und eine befreiende Wirkung für Konzernabschlüsse nach den internationalen Standards toleriert. Für börsennotierte Konzerne ist es inzwischen Pflicht IFRS bzw. IAS anzuwenden. Problematisch stellt sich dadurch die Trennung vom Konzernabschluss zum Einzelabschluss dar. Während für den Einzelabschluss die bilanziellen Regelungen nach HGB anzuwenden sind, werden beim Konzernabschluss der IFRS oder US-GAAP angewendet. Die IFRS bieten sich im Gegensatz zum US-GAAP an mit dem HGB harmonisiert zu werden, da diese eine geringere Regelungsdichte besitzen und mehr allgemeingültige Bestimmungen enthalten. Andererseits setzt die amerikanische

¹⁰ Vgl. Selchert & Erhardt, 2003, S.1

¹¹ Vgl. Hufnagel, et al., 2008, S.213

¹² Vgl. Brönner, et al., 2011, S.51 f.

Börsenaufsicht (SEC) einen Abschluss nach US-GAAP voraus, um Zugang zum US-amerikanischen Kapitalmarkt zu erhalten.¹³ Daher muss bei der Internationalisierung der Rechnungslegungssysteme auch dieser Standard mit einbezogen werden. Die EU erkannte die Abhängigkeit vom amerikanischen System der US-GAAP und setzte 1995 auf die IAS zum Aufbau einer Gegenposition. Inhaltlich erfolgte eine Angleichung der Standards in zentralen Fragen. Die IFRS setzen im Gegensatz zu den US-GAAP weiterhin weniger auf Detailregelungen, sondern vielmehr auf eine Regelorientierung.¹⁴ Die sich dadurch ergebenden Wahlrechte im IFRS, welche im US-GAAP fehlen, erleichtern die Umsetzung in nationale Regelungen.¹⁵ Zudem sind die IFRS ähnlich den Richtlinien der EU geschaffen um in die nationalen Rechnungslegungssysteme übernommen werden zu können.¹⁶

2.4 Grundsätzliche Unterscheidung der Standards

Zwischen den Abschlüssen nach HGB und IFRS gibt es trotz Anpassungen des HGB weithin grundsätzliche Unterschiede. Um einen Überblick zu erhalten werden weniger die speziellen Bewertungs- und Ansatzvorschriften erörtert, sondern vielmehr ein Überblick zu den Prinzipien der Rechnungslegung gegeben.

Tab. 1: Abgrenzung IFRS vom HGB
(Quelle: in Anlehnung an Hufnagel, et al., 2008, S. 219)

	HGB	IFRS
Herausgeber	Nationaler Gesetzgeber	Internationale private Rechnungslegungsinstitutionen
Ziel	Gläubigerschutz, Information, Steuer,- und Ausschüttungsbemessung	Informationen für Investoren
Grundsatz	Vorsichtsprinzip	Periodengerechte Gewinnermittlung
Verbindung mit Steuerbilanz	Maßgeblichkeit für Steuerbilanz	keine
Wahlrechtmöglichkeiten	Gestaltungsspielraum vorhanden	Eingeschränkt, Regelungsorientiert

Die vorangegangene Tabelle spiegelt die unterschiedlichen Intentionen zwischen HGB und IFRS wieder. Beim Abschluss nach HGB stehen die Kapitalerhaltung und der Gläubigerschutz mit dem Vorsichtsprinzip im Vordergrund. Außerdem dient er

¹³ Vgl. Schildbach, 2009, S.44

¹⁴ Vgl. Schildbach, 2009, S.46

¹⁵ Vgl. Selchert & Erhardt, 2003, S.13

¹⁶ Vgl. Brönner, et al., 2011, S. 51f.

hauptsächlich dem Zweck der Bemessungsgrundlage für Steuern und Ausschüttungen.¹⁷ Für die Besteuerung greift das Einkommens- und Körperschaftsteuergesetz auf die Regelungen des HGB zurück. Der handelsrechtliche Abschluss ist demnach maßgeblich für die Steuerbilanz. Die Vorschriften aus dem Steuerrecht modifizieren dann den Abschluss nach HGB. Aufgrund fehlender Anerkennung durch den Fiskus ist für steuerliche Belange bei einem IFRS-Abschluss keine Maßgeblichkeit gegeben.¹⁸

Die IFRS-Abschlüsse dienen vorrangig dazu den Investoren Informationen bereitzustellen. Das Vorsichtsprinzip ist einer periodengerechten Gewinnermittlung nachgeordnet. Auch soll die Bildung stiller Reserven unterbunden werden. Das IASB ist bestrebt Wahlrechte zu reduzieren und Offenlegungspflichten zu erweitern. Im HGB werden hingegen eine Vielzahl von Gestaltungsmöglichkeiten durch Wahlrechte und Ermessensspielräume geboten. Die stillen Reserven bilden sich handelsrechtlich zwangsläufig durch die Bewertungsobergrenze nach Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten.¹⁹

¹⁷ Vgl. Selchert & Erhardt, 2003, S.9

¹⁸ Vgl. Meyer, 2010, S.259 f.

¹⁹ Vgl. Selchert & Erhardt, 2003, S.11

3 Größenabhängige Abgrenzung der Unternehmen

3.1 Quantitative und qualitative Abgrenzungen

Für Stakeholder ist es unter anderem zur besseren Vergleichbarkeit von Unternehmen erforderlich diese in verschiedene Klassen zu kategorisieren. Die Abgrenzung der Unternehmen erfolgt hauptsächlich quantitativ über messbare Größen. Um eine präzise Bestimmung zu erhalten, wird aber auch anhand qualitativer Merkmale eine Unternehmensklassifizierung vorgenommen. In der nachfolgenden Tabelle sind beispielhaft quantitative und qualitative Merkmale zur Abgrenzung von verschiedenen Unternehmensklassen aufgeführt.

Tab. 2: quantitative und qualitative Abgrenzungsmerkmale
(Quelle: eigene Darstellung)

Quantitative Merkmale	Qualitative Merkmale
Mitarbeiteranzahl	Eigentumsmehrheit
Umsatzerlöse	Haftungsverhältnisse
Bilanzsumme	Aktive Geschäftsleitung im Vordergrund
	Anteile unter Familienmitgliedern
	Beteiligungsstruktur

Es ist ersichtlich, dass sich besonders die quantitativen Merkmale über Kennzahlen leicht bestimmen lassen. Eine qualitative Abgrenzung führt hingegen zu Auslegungs- und Definitionsschwierigkeiten. Um die konfliktträchtige Interessenvielfalt der Gesellschafter zu vermeiden und eine eindeutige Kompetenzhierarchie (Konzernfreiheit und einflussloser Streubesitz) zur unabhängigen strategischen Entscheidungsfindung zu erhalten, werden diese Grenzwerte begründet.²⁰

Mit qualitativen Maßstäben können mittelständische Unternehmen in allen Größenklassen und Rechtsformen auftreten. In der Praxis werden vornehmlich quantitative Kriterien genutzt und daher auf größenbasierte Abgrenzungskonzepte gebaut. Letztendlich werden die quantitativen Abgrenzungen auch herangezogen, um auf die Qualität in einem einfachen Verfahren zu schließen.

²⁰ Vgl. Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie, 2013

3.2 Klassifizierung von Unternehmen nach verschiedenen Auslegungen

Institutionen, Ministerien und der Gesetzgeber haben unterschiedliche Auffassungen zur Klassifizierung von Unternehmen. In der Bundesrepublik Deutschland gibt es keine einheitliche Definition zur Abgrenzung von kleinen Unternehmen. Um die Subjektivität deutlich zu machen, werden folgend verschiedene Definitionen dargelegt.

3.2.1 Abgrenzung durch das IASB

Der IASB sieht zur Abgrenzung von kleinen und mittelständischen Unternehmen (KMU) qualitative Merkmale vor. Die Definition durch das IASB stellt sich gegen den in Deutschland typisierten Begriff des Mittelstands, welcher für statistische Zwecke hauptsächlich quantitativ interpretiert wird. Für das IASB wird die Abgrenzung genutzt, um den kleinen und mittleren Unternehmen eine vereinfachte Form des IFRS Abschlusses (IFRS for SME) anzubieten. Auf freiwilliger Basis können die Unternehmen die Offenlegungspflicht auch im Umfang der Full-IFRS aufstellen. Durch den nationalen Gesetzgeber wird die IAS-Verordnung der EU (Nr. 1606/2002, Art. 5b) im § 325 Abs. 2a HGB umgesetzt. Bei Anwendung ist dazu eine Angabe im Anhang erforderlich.

KMU im Sinne der IFRS sind mittels der zwei Elemente „fehlende öffentliche Rechnungslegungspflicht“ und der „Veröffentlichung eines Jahresabschlusses für allgemeine Zwecke unternehmensexterner Interessenten“ definiert.²¹ Unter der öffentlichen Rechnungslegungspflicht wird verstanden, dass der Jahresabschluss bei einer Regulierungsbehörde oder Wertpapierkommission eingereicht wird und dadurch der öffentliche Kapitalmarkt bereits in Anspruch genommen wird. Mit dem Einreichen der Abschlussunterlagen ist das Unternehmen aufgrund externer Finanzierung als öffentlich rechnungslegungspflichtig einzustufen. Mit dieser Negativabgrenzung werden die typischen anderen Finanzierungsformen von KMU betont, auf die in der Regel zurückgegriffen wird. Bei einer treuhändischen Verwaltung von Vermögenswerten wie bei Banken, Versicherungen oder Investmentgesellschaften, liegt eine öffentliche Rechnungslegungspflicht aufgrund des Geschäftsmodells vor.²² So wird diesen Unternehmenstypen der Status eines KMU verwehrt und eine Anwendung der IFRS für kleine Unternehmen kommt nicht in Betracht.

²¹ Vgl. Förster, 2007, S.4

²² Vgl. Kirsch, 2012, S.420

3.2.2 Abgrenzung auf Ebene der EU

Aus administrativen Gründen, wie die Koordinierung von Förderprogrammen und zur statistischen Vergleichbarkeit, benötigt die EU eine Abgrenzung der kleinen und mittleren Unternehmen. Bereits 1996 wurde auf Ebene der EU die Kategorie des Kleinstunternehmens neu hinzugefügt.²³ Die quantitativen Schwellenwerte beim Umsatz und der Bilanzsumme werden in regelmäßigen Abständen angehoben, um Produktivitätssteigerungen und die Inflation zu berücksichtigen.²⁴ Der Schwellenwert für die Mitarbeiterzahlen blieb durchgehend unverändert. Zur Abgrenzung der konsolidierungsfreien Eigenständigkeit sieht die EU eine maximale Beteiligungsquote Dritter von weniger als 25 % am Unternehmen vor und erlaubt auch das Halten von Beteiligungen nur unterhalb dieses Wertes.²⁵ Bei Erfüllung dieser Voraussetzung ist die Eigenständigkeit eines Unternehmens gegeben, um als KMU definiert zu werden.

Die Grenzwerte für Unternehmensklassifizierungen bei der Europäischen Union sind in Tabelle 3 dargestellt. Die Einstufung ist von der Beschäftigtenanzahl und den Umsatzerlösen oder der Bilanzsumme eines Jahres abhängig. Zu beachten ist, dass Kleinst- und Kleinunternehmen in die Gruppe der mittleren Unternehmen integriert sind und so die Gesamtheit der KMU abbilden.

Tab. 3: Unternehmensgröße nach EU

(Quelle: modifiziert nach IfM Bonn, 2013, abgerufen am 18.09.2013 von <http://www.ifm-bonn.org/mittelstandsdefinition/definition-kmu-der-eu-kommission/>)

Unternehmensgröße	Beschäftigte	<i>und</i>	Jahresumsatz	<i>oder</i>	Bilanzsumme
kleinst	bis 9		bis 2 Mio. EUR		bis 2 Mio. EUR
klein	10 bis 49		2 bis 10 Mio. EUR		2 bis 10 Mio. EUR
mittel	bis 249		bis 50 Mio. EUR		bis 43 Mio. EUR
groß	über 250		über 50 Mio. EUR		über 43 Mio. EUR

Die quantitativen Werte aus der Tabelle müssen aber im Einklang mit der konsolidierungsfreien Eigenständigkeit stehen. Werden die Schwellen aus Beschäftigten und Umsatz oder Bilanzsumme eines großen Unternehmens überschritten, gelten die Unternehmen nicht als KMU.

²³ Vgl. Definition KMU in der Empfehlung 96/280/EG

²⁴ Vgl. Förster, 2007, S.6

²⁵ Vgl. Institut für Mittelstandsforschung, 2012, S.175

3.2.3 Abgrenzung auf Ebene der BRD

3.2.3.1 Klassifizierung durch Bundesministerien

Die Bundesministerien in Deutschland greifen zur Mittelstandsdefinition auf die quantitativen Vorgaben zu Umsatz- und Beschäftigtenzahlen des IfM (Institut für Mittelstandsforschung) in Bonn zurück.²⁶ Dem Bundeswirtschaftsministerium ist zwar auch eine qualitative Abgrenzung geläufig, jedoch ist es zur Teilnahme an Förderprogrammen und Reformen einfacher den Mittelstand quantitativ statistisch zu erfassen. In Tabelle 4 sind die derzeit gültigen Kennzahlen zur Abgrenzung abgebildet. Die Unternehmen werden in kleine, mittlere und große Betriebe unterteilt. Dabei hat die Anzahl der Beschäftigten und der Jahresumsatz Einfluss auf die Einstufung. Folglich sind nach den Vorgaben des IfM Unternehmen gegebenenfalls noch als Mittelständler einzuordnen, während sie nach EU-Recht bereits als „groß“ gelten.²⁷ Eine einheitliche Vergleichsbasis ist dadurch nicht vollständig gewährleistet.

Tab. 4: Unternehmensgrößen nach dem Bundesministerium für Wirtschaft
(Quelle: modifiziert nach IfM Bonn, 2013, abgerufen am 18.09.2013 von <http://www.ifm-bonn.org/mittelstandsdefinition/definition-kmu-des-ifm-bonn/>)

Unternehmensgröße	Beschäftigte	Jahresumsatz
klein	bis 9	bis 1 Mio. EUR
mittel	10 bis 499	1 bis 50 Mio. EUR
KMU gesamt	< 500	< 50 Mio. EUR

Neben dem Bundeswirtschaftsministerium sieht auch das statistische Bundesamt eine angepasste Unterteilung vor.

Tab. 5: Unternehmensgröße nach dem Statistischen Bundesamt
(Quelle: übernommen vom Statistischen Bundesamt, 2013, abgerufen am 18.09.2013 von <https://www.destatis.de/DE/ZahlenFakten/GesamtwirtschaftUmwelt/UnternehmenHandwerk/KleineMittlereUnternehmenMittelstand/KMUBegriffserlaeuterung.html>)

Größenklasse	Beschäftigte	Jahresumsatz
Kleinstunternehmen	bis 9	bis 2 Mio. EUR
Kleine Unternehmen	10 bis 49	2 bis 10 Mio. EUR
Mittlere Unternehmen	50 bis 249	10 bis 50 Mio. EUR
Großunternehmen	> 250	> 50 Mio. EUR

²⁶ Vgl. Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie, 2013

²⁷ Vgl. Institut für Mittelstandsforschung, 2012, S.176

Die Abschnitte für die Beschäftigungszahlen und für den Jahresumsatz werden in weitere Größenklassen mit anderen Obergrenzen unterteilt. Dazu wird die amtliche EU-Definition für den Mittelstand zugrunde gelegt.²⁸ Die vorherstehende Tabelle 5 zeigt die Abstufungsebenen bei der Beschäftigungs- und Umsatzgrößenklasse. In Anbetracht der Unterteilung von Unternehmen im Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie und im Statistischen Bundesamt zeigt sich, dass selbst zwischen den Ministerien kein einheitlicher Standard zur Abgrenzung definiert ist.

3.2.3.2 Klassifizierung durch den Gesetzgeber

Der deutsche Gesetzgeber hat zur Umsetzung der Vorgaben nach der angepassten Vierten EG-Richtlinie vom Mai 2003 das Bilanzrechtsreformgesetz (BilReG) eingeführt.²⁹ Dieses sieht nach § 267 HGB die Unterteilung in kleine, mittlere und große Kapitalgesellschaften vor. Die Vorschriften zur Rechnungslegung aus dem HGB gelten nur für Kapitalgesellschaften und Personenhandelsgesellschaften ohne natürliche Person als persönlich haftenden Gesellschafter.³⁰

Mittels der drei Merkmale Mitarbeiterzahl, Umsatzerlöse und Bilanzsumme werden die Gesellschaften in eine der Größenklassen eingeordnet. Zwei der drei Kriterien müssen in zwei aufeinanderfolgenden Jahren erfüllt werden, um der entsprechenden Größenklasse anzugehören. In nachfolgender Tabelle sind die Schwellenwerte für die einzelnen Klassen dargestellt.

Tab. 6: Größenklassen nach HGB
(Quelle: modifiziert nach Horschlitz, et al., 2013, S. 678)

Typ	Beschäftigte	Jahresumsatz	Bilanzsumme
Große Kapitalgesellschaft	> 250	> 38.500 TEUR	> 19.250 TEUR
Mittelgroße	< 250	< 38.500 TEUR	< 19.250 TEUR
Kleine Kapitalgesellschaft	< 50	< 9.680 TEUR	< 4.840 TEUR
Kleinstkapitalgesellschaft	< 10	< 700 TEUR	< 350 TEUR

Die Kleinstkapitalgesellschaft ist eine in 2012 neu eingeführte Untergruppierung der kleinen Kapitalgesellschaft. Auf diese wird im Speziellen noch eingegangen. Zweck

²⁸ Vgl. Statistisches Bundesamt, 2013

²⁹ Vgl. Förster, 2007, S. 6

³⁰ siehe dazu Kapitel 4

der Klassifizierung ist es, die Gesellschaften hinsichtlich ihrer Rechnungslegungs- und Publizitätspflichten voneinander abzugrenzen.

3.3 Wirtschaftliche Bedeutung der Unterteilung

In der Bundesrepublik sind nach der KMU-Definition des IfM Bonn mehr als 99% kleine und mittelständische Betriebe, wie aus Abbildung 3 hervorgeht. Die Kleinstunternehmen haben dabei einen Anteil von über 80%.³¹ Diese Unternehmensstruktur offenbart die quantitative Bedeutung des Mittelstands. Auf der anderen Seite zeigt die Grafik auch, dass weniger als 1 % der Unternehmen fast zwei Drittel der Umsätze bilden. Diese großen Unternehmen müssen, um Transparenz zu schaffen und den Gläubigern Schutz zu bieten, ihren Jahresabschluss unter strengeren Vorschriften erstellen, prüfen und offenlegen.

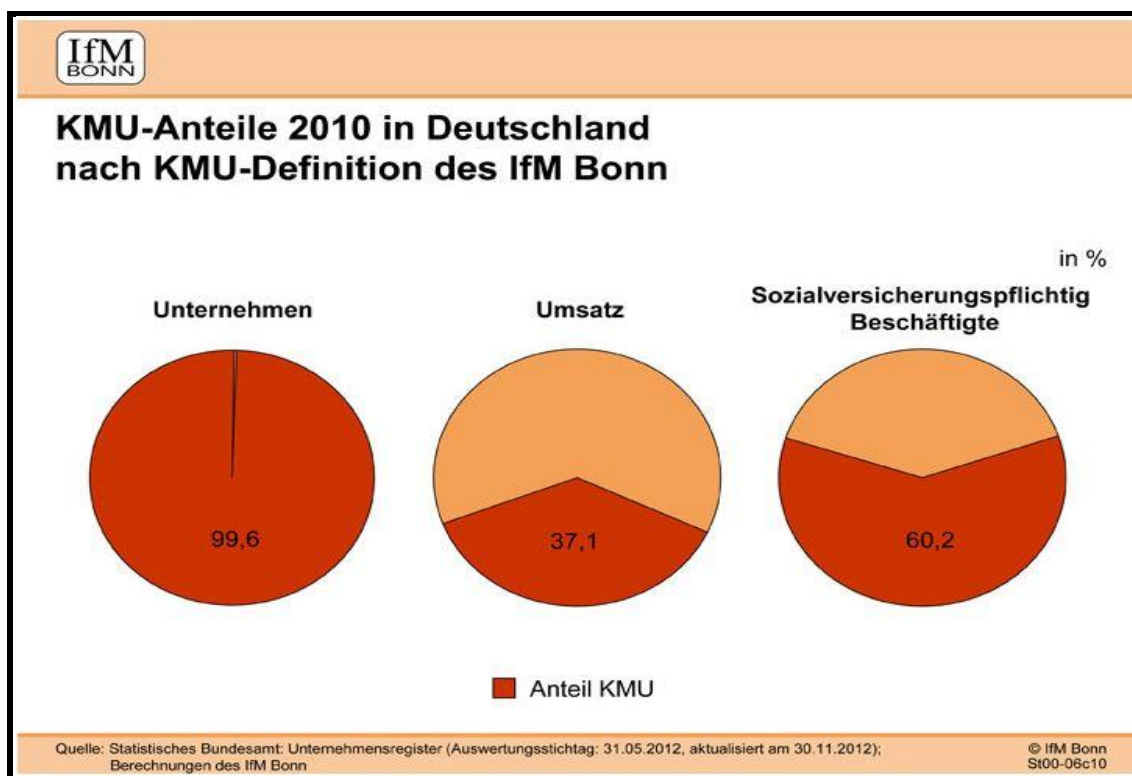


Abb. 3: KMU Anteile

(Quelle: übernommen vom IfM Bonn, 2013, abgerufen am 18.09.2013 von <http://www.ifm-bonn.org/statistiken/unternehmensbestand/#accordion=0&tab=0>)

Aus volkswirtschaftlicher Sicht stellt die Unterteilung der verschiedenen Unternehmensformen und Größenklassen eine Möglichkeit dar die Vergleichbarkeit zu erhöhen. So ist es für den einzelnen Unternehmer und auch andere Stakeholder möglich,

³¹ Vgl. Statistisches Bundesamt, 2013

zukünftige Entwicklungen innerhalb einer Branche und im Vergleich zu ähnlich aufgebauten Unternehmen abzuschätzen. Insbesondere durch die international harmonisierten Vorschriften erhöht sich die länderübergreifende Vergleichbarkeit. Bei größeren Unternehmen stellen Konzernabschlüsse nach IFRS eine Erleichterung dar. So wird auf verschiedene nationale Abschlüsse verzichtet und ein einheitlicher Abschluss erstellt. Für kleinere Unternehmen ist dies weniger von Bedeutung. Zudem können innerhalb der Europäischen Union durch vereinheitlichte Vorschriften Synergien gehoben werden. Zusammenschlüsse oder Investitionsentscheidungen werden so schneller getroffen und abgewickelt.

4 Rechnungslegung bei verschiedenen Unternehmensformen

4.1 Unterteilung der Rechtsformen

Das klassische Gesellschaftsrecht kennt zwei Grundkategorien. Das sind zum einen die Personengesellschaften und zum anderen die Kapitalgesellschaften. Unter die Personengesellschaften fallen beispielsweise die Offene Handelsgesellschaft (OHG), die Kommanditgesellschaft (KG) und die stille Gesellschaft. Als Ausgangsmodell wird die Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) gesehen, deren rechtliche Begründung im Bürgerlichen Gesetzbuch (BGB) liegt und daher auch als BGB-Gesellschaft bezeichnet wird. Die typische stille Gesellschaft ist nach innen gerichtet und beteiligt den Gesellschafter nur am laufenden Gewinn und nicht an den stillen Reserven des Unternehmens.³² Bei den Kapitalgesellschaften sind die bedeutendsten Formen die GmbH, die AG und die KG. Die nachfolgende Abbildung stellt die Unterteilung der Rechtsformen schematisch dar.

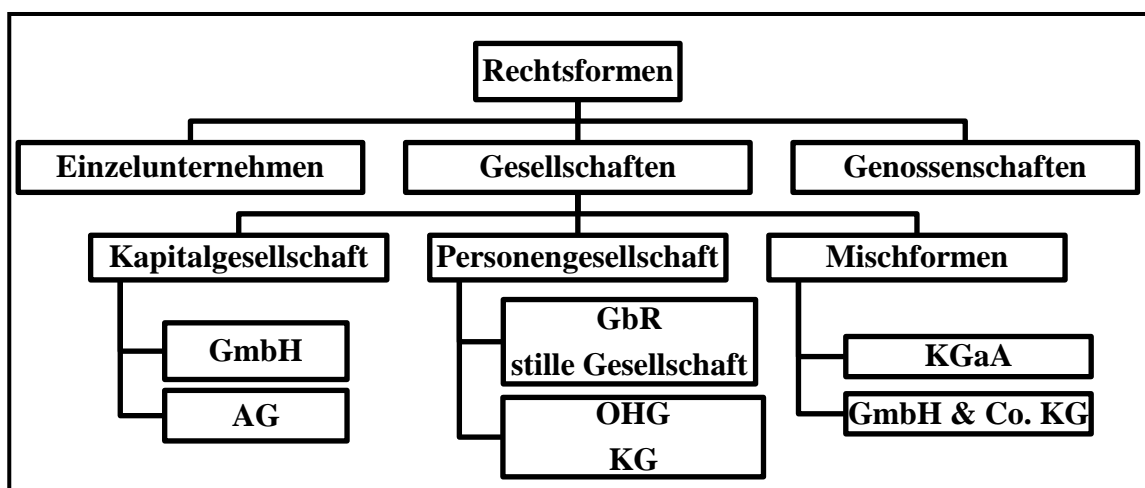


Abb. 4: Unterteilung der Rechtsformen
(Quelle: eigene Darstellung)

Die Genossenschaften sind als eigenständige Rechtsform zu betrachten und daher nicht den klassischen Gesellschaften zugeordnet.³³ Zu den Grundformen aus Personen- und Kapitalgesellschaften entwickelten sich hybride Mischformen. Zum einen ist das die GmbH & Co KG. Bei dieser ist eine GmbH einziger Komplementär und beschränkt dadurch die Haftung auf das Grundkapital. Die Gründung ist zwar kostenintensiv, aber durch steuerrechtliche Vorteile überwiegt der Anreiz dieser Unternehmensform. Eine

³² Vgl. Horschütz, et al., 2013, S.596 ff.

³³ Vgl. ebenda, S.684

weitere Mischform ist die KG auf Aktien (KGaA). Bilanzrechtlich unterliegt diese den für Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften nach HGB.³⁴

Tabelle 7 zeigt die inhaltlichen Unterschiede zwischen den Personen- und Kapitalgesellschaften anhand bestimmter Merkmale auf.

Tab. 7: Unterscheidung Personen- und Kapitalgesellschaft
(Quelle: eigene Darstellung)

Merkmal	Personengesellschaft	Kapitalgesellschaft
Art	Natürliche Personen	Juristische Person
Haftung	Persönlich, unbeschränkt	Begrenzt auf Gesellschaftsvermögen
Mindestkapital	-	GmbH: 25.000 EUR AG: 50.000 EUR
Besteuerung	Gesellschafter	Gesellschaft
Leitung	Jeder Gesellschafter	Über Gremien, z.B. Vorstand

Grundlegend werden die Formen der Personen- und Kapitalgesellschaften hinsichtlich ihrer Rechtsfähigkeit unterschieden. Während eine Personengesellschaft nur teilrechtsfähig und keine juristische Person selbst ist, sondern deren Gesellschafter, ist eine Kapitalgesellschaft als juristische Person selbstständig und rechtsfähig. Bedeutenden Einfluss auf die unterschiedlichen Rechnungslegungsvorschriften bieten auch die jeweiligen Haftungsgrundsätze. Da bei der Personengesellschaft in der Regel eine persönliche Haftung der Gesellschafter vorliegt und bei der Kapitalgesellschaft die Haftung auf das Gesellschaftsvermögen beschränkt ist, wird hier der Personengesellschaft insoweit Rechnung getragen, dass durch die begrenzte Haftung die Rechtsvorschriften der Kapitalgesellschaften umfangreicher ausgelegt sind.

Das gesetzliche Leitbild versteht die Gesellschafter einer Personengesellschaft nicht nur als Kapitalgeber, sondern die Gesellschaft als Zusammenschluss von Unternehmern, die selbst aktiv sind und das unternehmerische Risiko in vollem Umfang persönlich tragen. Bei der Kapitalgesellschaft dagegen ist der Gesellschafter primär als Kapitalgeber anzusehen, der Kapital aufbringt, welches von der Leitung des Unternehmens

³⁴ Vgl. Brönner, et al., 2011, S. 1435

treuhändisch verwaltet wird. Das unternehmerische Risiko ist in der Regel auf die Höhe der Einlage begrenzt.

Aus diesen konzeptionellen Unterschieden ergeben sich verschiedene Stufen für die Abschlusserstellung, beruhend auf dem Grundsatz des Gläubigerschutzes. Für alle Unternehmen sind die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung anzuwenden und die Abschlüsse klar und übersichtlich zu erstellen.³⁵

In der Bundesrepublik Deutschland sind über 3,6 Millionen Unternehmen im Unternehmensregister eingetragen. Die Aufteilung der zusammengefassten Rechtsformen vom statistischen Bundesamt zum Auswertungstichtag am 31.05.2013 ist in Abbildung 5 dargestellt.

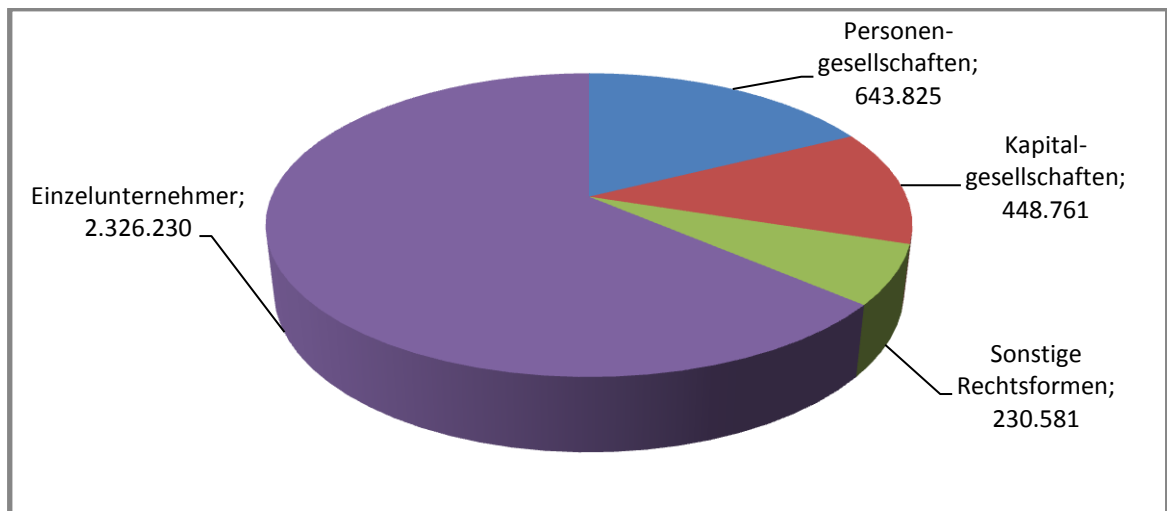


Abb. 5: Unternehmen nach Rechtsform
(Quelle: eigene Darstellung)

Der größte Teil der Betriebe wird von Einzelunternehmern geführt. Diese eingetragenen Kaufleute bilden mit über 2,3 Millionen einen erheblichen Beitrag zur Unternehmensstruktur. Weiter gibt es 448.761 Kapitalgesellschaften und 643.825 Personengesellschaften. Die sonstigen Rechtsformen mit 230.581 Unternehmen beinhalten die Mischformen wie die KGaA oder GmbH & Co KG.³⁶

³⁵ Vgl. Selchert & Erhardt, 2003, S.34

³⁶ Vgl. Statistisches Bundesamt, 2013

4.2 Rechnungslegung bei Kapitalgesellschaften

4.2.1 Kapitalgesellschaften

Die am häufigsten auftretenden Ausführungen von Kapitalgesellschaften sind die GmbH und die AG. Die AG hat das Leitbild einer Publikumsgesellschaft mit einer Vielzahl von Gesellschaftern. Dabei gibt es eine strikte Trennung zwischen den Eigentümern und der Kontrolle bzw. Leitung des Unternehmens. Bei einer GmbH liegt auch die Führungsverantwortung bei den Gesellschaftern. Das Mindestgrundkapital beträgt 50.000 EUR bei einer AG, bei der GmbH hingegen 25.000 EUR.

Die GmbH wurde bereits 1892 mit dem GmbHG ohne geschichtliches Vorbild eingeführt. Ihre weite Verbreitung begründet sich in der fehlenden persönlichen Haftung und der günstigeren Gründung im Vergleich zur AG. Sie wird daher nicht nur zur Form des Zusammenwirkens mehrerer Gesellschafter, sondern auch als „Haftungsschild“ für Einzelunternehmer verwendet. Da bei Kapitalgesellschaften eine Haftungsbeschränkung in Höhe der Einlagen vorliegt, wird der Gläubigerschutz durch den Gesetzgeber gewährleistet. Mit dem Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts (MoMiG) wurde das GmbHG weitgehend reformiert. Mit diesem wurde unter anderem die Unternehmergesellschaft (UG) eingeführt. Dadurch wird es ermöglicht eine Haftungsbeschränkung ohne Mindestgrundkapital bei der Gründung zu erhalten.

Insbesondere an Unternehmen in Form einer Kapitalgesellschaft sind strenge Anforderungen hinsichtlich der Rechnungslegungsvorschriften geknüpft. Für sie gelten aufgrund spezieller Vorgaben (§ 3 AktG und § 13 GmbH) die handelsrechtlichen Regelungen für Kaufleute.³⁷ Durch den Status eines Form-Kaufmanns sind für Kapitalgesellschaften die Buchführungspflichten nach HGB anzuwenden. Große Kapitalgesellschaften unterliegen strengeren Anforderungen als mittelgroße oder kleine Kapitalgesellschaften. Die Unterscheidung hat insbesondere Einfluss auf die Publizitätspflicht, sowie Umfang und Detailgrad des Jahresabschlusses.³⁸

4.2.2 Umfang des Jahresabschlusses

Das HGB verpflichtet Kaufleute im Sinne der §§ 1 bis 7 HGB nach § 238 HGB Bücher zu führen. Darunter fallen Kapitalgesellschaften aber auch bestimmte Personen-

³⁷ Vgl. Schildbach, 2009, S.61

³⁸ Vgl. Brönner, et al., 2011, S.17

gesellschaften, wie die OHG. Hinsichtlich des Jahresabschlusses sind bei Kapitalgesellschaften nach dem HGB Abstufungen beim Umfang vorzunehmen. Anhand der Klassifizierung nach Mitarbeiteranzahl, Umsatzerlösen und Bilanzsumme wird die Kapitalgesellschaft in eine der Größenklassen eingeordnet. Gesetzlich verankert sind die wesentlichen Entlastungen in den §§ 326 ff. HGB. Dazu zählt, dass in der Gewinn- und Verlustrechnung das Rohergebnis nicht genau untergliedert werden muss, der Anhang nicht nach Absatzmärkten aufgegliedert wird und der veröffentlichte Jahresabschluss erheblich zusammengefasst werden kann. Zusätzlich kommen für kleine Kapitalgesellschaften weitere Erleichterungen in Betracht. Neben der Zusammenfassung von Bilanzpositionen müssen die Gesellschaften ihre Gewinn- und Verlustrechnung nicht offenlegen und der Anhang kann erheblich verkürzt werden. Außerdem entfällt die Aufstellung eines Lageberichts.³⁹ Dabei ist zu beachten, dass die Pflichtangaben die sich aus dem Gesellschaftsrecht ergeben trotzdem zu machen sind. Als Beispiel sind die Forderungen gegenüber den Gesellschaftern einer GmbH nach § 42 Abs. 3 GmbHG zu nennen.⁴⁰

In Tabelle 8 werden die entsprechenden Mindestvorgaben für die Jahresabschluss-erstellung in den jeweiligen Größenklassen gezeigt.

Tab. 8: Umfang des Jahresabschluss
(Quelle: angelehnt an Schildbach, 2009, S. 76)

Kapital- gesellschaft	Bilanzschema § 266 HGB	GuV-Schema § 275 HGB	Weiteres § 264 HGB
Große	Voll	Voll	Anhang, Lagebericht
Mittelgroße	Voll	Zusammenfassung Rohergebnis (§276 HGB)	Anhang verkürzt, Lagebericht
Kleine	Verkürzt	Zusammenfassung Rohergebnis (§276 HGB)	Anhang verkürzt
Kleinst-	Verkürzt	Verkürzt	Angaben unter Bilanz oder Anhang

Der Jahresabschluss einer Kapitalgesellschaft muss entsprechend den tatsächlichen Verhältnissen die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage abbilden. Dieser muss klar und übersichtlich sein. Nach § 242 HGB muss jeder Kaufmann einen Jahresabschluss, bestehend aus Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung, erstellen. Kapitalgesellschaften müssen diesen in der Regel um einen Anhang nach § 264 HGB

³⁹ Vgl. Schildbach, 2009, S.78

⁴⁰ Vgl. Institut der Wirtschaftsprüfer, 2013, S.360 f.

bzw. § 5 PublG erweitern.⁴¹ Dieser stellt eine Erläuterung des Bilanzinhaltes und der GuV dar und enthält darüberhinausgehende Angaben. Der Anhang gibt notwendige Informationen, um die Interpretationsfähigkeit des Jahresabschlusses zu verbessern und falsche Rückschlüsse zu vermeiden.⁴² Mit Ausnahme der kleinen Kapitalgesellschaft muss gemäß § 254 HGB zudem ein Lagebericht erstellt werden. Er ergänzt den Jahresabschluss und enthält Beurteilungen zu der wirtschaftlichen Situation des Unternehmens, die sich aus den anderen Bestandteilen nicht entnehmen lassen.⁴³ Weitere Darstellungen, wie dem Anlagespiegel nach § 268 Abs. 2 HGB, die Aufgliederung der Umsatzerlöse nach § 285 Nr. 4 HGB, der Aufstellung des Anteilsbesitzes nach § 287 HGB oder den Kapitalflussrechnungen, kommen nicht einen gleichrangigen Bestandteil gleich sondern gehen in eines der Instrumente des Jahresabschlusses bzw. den Lagebericht ein.⁴⁴

4.2.3 Publizitätspflichten

Aus § 325 HGB ergibt sich die Offenlegungs- bzw. Publizitätspflicht. Nach dieser ist der kaufmännische Jahresabschluss spätestens zwölf Monate nach dem Abschlussstichtag zu veröffentlichen. Die Veröffentlichung muss von allen Kapitalgesellschaften und auch Personenhandelsgesellschaften ohne natürliche Person als persönlich haftendem Gesellschafter, beispielsweise der GmbH & Co. KG, erfolgen.⁴⁵

Die Regelung ermöglicht den Stakeholdern des Unternehmens sich über dessen wirtschaftliche Lage zu informieren. Der Umfang der Publizität und den damit auferlegten Pflichten korrespondiert mit der Haftungsbegrenzung der jeweiligen Kapitalgesellschaft. Dahingehend wird der Umfang der Offenlegungspflichten für kleine und mittelgroße, bzw. für Gesellschaften mit hohem Haftungspotential erleichtert. Große und mittelgroße Kapitalgesellschaften müssen gemäß § 316 HGB ihren Jahresabschluss von Wirtschaftsprüfern prüfen bzw. testieren lassen und detailliert offenlegen. Einen Überblick zu den Publizitätspflichten gibt die folgende Tabelle.

⁴¹ Ausnahme: Wahlrecht für Kleinstkapitalgesellschaften, siehe Kapitel 5

⁴² Vgl. Hufnagel & Holdt, 2008, S.175

⁴³ Vgl. ebenda, S.176

⁴⁴ Vgl. Selchert & Erhardt, 2003, S.45

⁴⁵ Vgl. Meyer, 2010, S.30 f.

Tab. 9: Publizitätspflichten
(Quelle: angelehnt an Brönner, et al., 2011, S.30)

Kapitalgesellschaft	Frist §264 HGB	Prüfungspflicht § 316 HGB	Offenlegung § 325 HGB
Große	3 Monate	Ja	Bilanz, GuV, Anhang, Lagebericht
Mittelgroße	3 Monate	Ja	Bilanz, Anhang
Kleine	6 Monate	Nein	Bilanz, Anhang
Kleinst	6 Monate	Nein	Nein

Während große und mittelgroße Kapitalgesellschaften ihren Abschluss innerhalb der ersten 3 Monate nach dem Abschlussstichtag erstellen müssen, haben kleine und Kleinstkapitalgesellschaften eine Frist von 6 Monaten. Zudem entfällt für die kleinen Gesellschaften die Pflicht den Abschluss Prüfen zu lassen. Einer Offenlegung der Unternehmensinformationen sind aber auch Grenzen gesetzt. Wettbewerbsvorteile gegenüber Konkurrenten könnten sonst verloren gehen. Dadurch wird die Innovationskraft aufgrund der Übernahme bzw. die Anpassung an veröffentlichte Strategien gedämpft. Der Gesetzgeber sieht daher einen Kompromiss bei der Publizität zwischen Informationsfunktion gegenüber den Stakeholdern und dem Geheimhaltungsinteresse seitens des Unternehmens.⁴⁶

Größere Kapitalgesellschaften, wie die börsennotierte Aktiengesellschaft, unterliegen einer strengeren Publizitätspflicht nach § 325 Abs. 4 HGB, um den Interessen der Aktionäre nachzukommen. Bei Unterlassung von verpflichtenden Berichterstattungen, kann der Handel der Aktien des Unternehmens ausgesetzt werden. Weitere zu beachtende kapitalmarktrechtliche Vorschriften sind z.B. die Ad-hoc-Publizität, Stimmrechtsmitteilungen bei Über- bzw. Unterschreiten von Meldegrenzen oder Directors' Dealings. Diese zusätzlichen Pflichten sind in weiteren Gesetzen, wie dem Wertpapierhandelsgesetz oder Aktiengesetz hinterlegt.⁴⁷ Die Deutsche Börse als Betreiber der größten Handelsplattform XETRA verschärft die gesetzlich geregelte Publizitätspflicht, indem eigene Anforderungen an die Veröffentlichungen gestellt werden. Beispielsweise wird für ein Listing im Prime Standard das Erstellen von Quartalsberichten gefordert.⁴⁸

⁴⁶ Vgl. Schildbach, 2009, S.32

⁴⁷ Vgl. Brönner, et al., 2011, S.791 f.

⁴⁸ Vgl. Deutsche Börse Group, 2013

4.2.4 Kosten der Veröffentlichung

Eingereichte Abschlüsse beim Bundesanzeiger werden in der Regel über die Zeichenanzahl in den abgegebenen Dokumenten abgerechnet. Die Erfüllung der gesetzlichen Pflichten bei der Einreichung von Unterlagen hätte für die betroffenen Unternehmen eine erhebliche Kostensteigerung bedeutet. Um kleinere Firmen nicht zu belasten wurde der Verlag des Bundesanzeigers verpflichtet kostengünstige Alternativen anzubieten.⁴⁹ Mit der Möglichkeit Dokumente im gängigen XML-Format zu Pauschalpreisen einzureichen, wurde dem nachgekommen. Erzeugt werden können die Dokumente im entsprechenden Format entweder über spezielle externe Buchhaltungssoftware oder mit der kostenlosen Software des Bundesanzeigers zur Direkterstellung aus MS Word oder MS Excel heraus. Zudem können, nach Registrierung beim Verlag, die Daten auch in ein Online-Formular eingegeben werden. Die pauschalen Kosten für die Veröffentlichung des Jahresabschluss einer kleinen Gesellschaft mit XML-Datei bzw. Online-Formular belaufen sich auf 30 EUR für den Eintrag im Unternehmensregister pro Jahr.⁵⁰ Der Wechsel in eine ausländische Rechtsform bedeutet keine Vorteile, da die entsprechenden Abschlüsse zusätzlich im Bundesanzeiger veröffentlicht werden müssen.

Wird gegen die Publizitätspflichten verstoßen oder verspätet offengelegt, sieht der Gesetzgeber nach §§ 334 f. HGB Buß- und Ordnungsgelder vor. Wird der Jahresabschluss nicht ordnungsgemäß aufgestellt, kann dies mit einem Bußgeld von bis zu 50.000 EUR geahndet werden. Bei fehlender oder verspäteter Offenlegung beläuft sich das Ordnungsgeld auf bis zu 25.000 EUR. Die Sanktionen sind notwendig, da ein ordnungsgemäßer Abschluss die Grundlage für die Besteuerung darstellt und gegen Mängel vorgegangen wird.⁵¹

⁴⁹ Vgl. Meyer, 2010, S.30

⁵⁰ Vgl. Bundesanzeiger, 2013

⁵¹ Vgl. Horschitz, et al., 2013, S.16

4.3. Rechnungslegung bei anderen Unternehmensformen

4.3.1 Personengesellschaften

In einer Personengesellschaft treten die Mitunternehmer als persönlich haftende Gesellschafter auf. Es steht nicht der Firmenzusammenschluss im Vordergrund, sondern die Teilhaber mit ihrem gesamten Privatvermögen. Aus diesem Grund ist auch die notwendige Trennung zwischen Kapital- und Personengesellschaft erkennbar. Während Personengesellschaften aufgrund ihrer persönlichen Haftung eher bemüht sind das Unternehmen ordnungsgemäß zu führen, werden hier keine hohen Hürden in der Publizitätspflicht gestellt.

Im engen Gesellschafterkreis des Mittelstands herrscht überwiegend Kongruenz von Eigentum und Leitung. Zudem haben die Eigentümer eine Aversion gegen Veränderungen der Herrschaftsverhältnisse und nur ein begrenzter Personenkreis ist zur Mitwirkung an der Leitung betraut, um die Unabhängigkeit des Unternehmens aufrechtzuerhalten. Die Rechnungslegung hat hier demzufolge nicht die Aufgabe Informationsasymmetrien zwischen Gesellschaftern und Vorstand zu überbrücken, was bei anonymen Kapitalgesellschaften sonst üblich ist. Auch für diese Nicht-Kapitalgesellschaften wird verlangt, dass der Abschluss klar und übersichtlich angefertigt wird. Direkte Bestimmungen zur Gliederung der Bilanz werden aber nicht vorgeschrieben.⁵²

Das HGB zwingt nur bestimmte Personengesellschaften zur Bilanzierung nach den handelsrechtlichen Vorschriften. Eine OHG oder KG führt aufgrund des § 105 Abs. 1 HGB ein Handelsgewerbe und zählt stets zu den Kaufleuten nach § 1 HGB. Der Verpflichtung zur Bilanzierung müssen dabei die OHG und KG nachkommen, wenn sie ein kaufmännisches Gewerbe gemäß § 1 Abs. HGB betreiben oder sich in das Handelsregister als Handelsgesellschaft eingetragen haben.⁵³

Ob die jeweilige & Co. Gesellschaft rechtlich einer Personen- oder Kapitalgesellschaft gleichgestellt ist, hängt von den Gesellschaftern ab. Ist eine natürliche Person direkt oder indirekt an der Gesellschaft beteiligt, so handelt es sich rechtlich um eine Personengesellschaft. Liegt keine solche Beteiligung vor und dadurch auch keine

⁵² Vgl. Meyer, 2010, S. 50

⁵³ Vgl. Horschlitz, et al., 2013, S. 4

persönliche Haftung durch den Gesellschafter, so spricht man von einer Personenhandelsgesellschaft, welche wie eine Kapitalgesellschaft behandelt wird.⁵⁴ Für diese greifen zum einen die verschärften Gliederungsvorschriften und die Offenlegungs- sowie Publizitätspflichten und zum anderen die Erleichterungen in Abhängigkeit der Größenklasse.

4.3.2 Einzelunternehmen

Sobald eine natürliche Person unternehmerisch tätig wird, spricht man von einem Einzelunternehmer. Der Einzelunternehmer haftet dabei mit seinem gesamten Vermögen. Nach außen treten sie als eingetragene Kaufleute auf und sind im Handelsregister eingetragen. Andere Gesellschaftsformen können ebenso als Ein-Personen-Gesellschaften gegründet werden, beispielsweise wenn ein Gesellschafter alle Anteile einer GmbH oder AG hält. Die Einzelunternehmen sind von besonderer Bedeutung, da sie wie vorhergehend gezeigt etwa zwei Drittel der Unternehmen in Deutschland ausmachen.

Je nach Art oder Umfang des Geschäftsbetriebs ist bei Gewerbetreibenden auszulegen, ob Bücher zu führen sind. Mit dem BilMoG wurden durch den eingeführten § 241a HGB Einzelkaufleute von der Buchführungspflicht befreit. Kleingewerbetreibende können auf die Bilanzierung verzichten und stattdessen eine Einnahme-Überschuss-Rechnung anfertigen. Dazu dürfen nicht mehr als 500.000 EUR Umsatzerlöse und ein Jahresüberschuss von über 50.000 EUR in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren erzielt werden.⁵⁵ Freiberufler zählen hingegen nicht als Gewerbetreibende und unterliegen keiner Verpflichtung Bücher zu führen.

Bei Einzelkaufleuten aber auch den Personengesellschaften ist zu beachten, dass diese dem Publizitätsgesetz unterliegen. Bei Überschreiten der Schwellenwerte müssen diese ihren Abschluss nach den strengeren handelsrechtlichen Vorgaben für Kapitalgesellschaften erstellen.⁵⁶ Es verpflichtet jedoch erst zur speziellen Form, Gliederung und Offenlegung, wenn der Geschäftsbetrieb einen erheblichen Umfang annimmt. Die Publizitätspflicht greift hier bei einer Bilanzsumme ab 65 Mio. EUR, Umsatzerlösen über 130 Mio. EUR und mindestens 5.000 Arbeitnehmern.

⁵⁴ Vgl. ebenda, S. 670 f.

⁵⁵ Vgl. Schildbach, 2009, S.61

⁵⁶ Vgl. Horschlitz, et al., 2013, S.45

4.3.3 Konzernabschlüsse

Eine Besonderheit in den Gesellschaftsformen bilden die Konzerne. Unter einem Konzern versteht man den Zusammenschluss aus mehreren Gesellschaften zu einer Einheit unter einheitlicher Leitung von einer Muttergesellschaft. Die Definition dazu findet sich im § 18 des AktG.

Je nach Beteiligungsstruktur und wirtschaftlicher Beherrschung können Tochterunternehmen in den Abschluss eines Mutterunternehmens einbezogen werden. So wird hier auf einen Einzelabschluss verzichtet und nur ein Konzernabschluss durch die Muttergesellschaft veröffentlicht.⁵⁷ Die Tochterunternehmen geben dabei ihre wirtschaftliche und finanzielle Unabhängigkeit auf, wobei die rechtliche Selbständigkeit weiter besteht. Innerhalb eines Konzerns erfolgt eine Saldierung von den internen Verrechnungen, um den konsolidierten Konzernabschluss zu erstellen. Dabei werden die Forderungen mit Verbindlichkeiten und Erträge mit Aufwendungen zwischen den Konzerngesellschaften verrechnet. Eventuell realisierte Zwischengewinne werden zudem eliminiert, um eine doppelte Erfassung zu vermeiden.

Konzerne können einen befreienden Abschluss nach IFRS erstellen. Das heißt ein zusätzlicher Abschluss nach HGB ist nicht mehr erforderlich. Die zugehörigen Konzerntöchter können ebenso einen IFRS Abschluss freiwillig erstellen. Diese müssen jedoch für die Besteuerung und Offenlegung weiterhin einen Abschluss nach HGB erstellen.⁵⁸

⁵⁷ Vgl. Meyer, 2010, S.251

⁵⁸ Vgl. Brönner, et al., 2011, S.964

5 Einführung des MicroBilG

Das Kleinstkapitalgesellschaften-Bilanzrechtänderungsgesetz – kurz: MicroBilG, gewährt bestimmten Kapitalgesellschaften die Möglichkeit der Befreiung von gewissen Rechnungslegungsvorschriften. Um der Richtlinie 2012/6/EU des Europäischen Parlaments vom 14.03.2012 nachzukommen, hat der Deutsche Bundestag bereits am 29.11.2012 den finalen Gesetzentwurf des MicroBilG verabschiedet. Das Gesetz trat zum 28.12.2012 in Kraft und wirkt für nach dem 30.12.2012 liegende Abschlussstichtage und insofern auch für Geschäftsjahre die dem Kalenderjahr 2012 gleichen.⁵⁹

Ziel des Gesetzgebers war es, sehr kleine Kapitalgesellschaften sowie Personenhandelsgesellschaften bei der Rechnungslegung und Offenlegung durch Erleichterung der Vorgaben zu entlasten.⁶⁰ Die Umsetzung der Micro-Richtlinie in deutsches Recht durch das MicroBilG kehrte mit einigen Änderungen im HGB einher. Nachstehend werden die Voraussetzungen, Veränderungen, Auswirkungen und die praktische Anwendung mit Gestaltungsmöglichkeiten näher erörtert.

5.1 Anwendungsbereich des MicroBilG

Die bisherige Klassifizierung von Unternehmen nach § 267 HGB in kleine, mittelgroße und große Kapitalgesellschaften wird mit dem eingeführten § 267 a HGB um eine neue Unternehmenskategorie, die Kleinstkapitalgesellschaft, erweitert.⁶¹

Die Kleinstkapitalgesellschaft stellt dabei eine Untergruppe der kleinen Kapitalgesellschaft gem. § 267a Abs. 1 HGB dar. Damit ein Unternehmen dieser neuen Kategorie angehören kann, dürfen in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren mindestens zwei der drei Kriterien nicht überschritten werden:

- 350.000 EUR Bilanzsumme, abzüglich auf Passivseite ausgewiesener Fehlbetrag
- 700.000 EUR Umsatzerlöse in den letzten 12 Monaten
- 10 Arbeitnehmer im Jahresdurchschnitt

⁵⁹ Vgl. Schellhorn, 2012, S. 2299

⁶⁰ Vgl. Bundesregierung, 2012, S. 13

⁶¹ Vgl. Froschhammer & Zwirner, 2013, S. 84

Ist ein Unternehmen schließlich als Kleinstkapitalgesellschaft klassifiziert, greifen nach § 267a Abs. 2 HGB ebenso die Regelungen, die für kleine Kapitalgesellschaften gelten, soweit dem nicht spezifische Vorschriften entgegenstehen.

5.2 Einfluss auf den Jahresabschluss

Die Änderungen durch das MicroBilG haben weitreichende Folgen auf die Erstellung von Jahresabschlüssen. Berührt werden dabei alle Bestandteile: die Bilanz, die GuV und der Anhang.

5.2.1 Reduzierung der Bilanzgliederung

Für Kleinstkapitalgesellschaften wird eine verkürzte Darstellung der Bilanz durch § 266 Abs. 1 S. 4 HGB ermöglicht. Danach sind nur die mit Buchstaben bezeichneten Posten zwingend erforderlich. Die Gliederungstiefe bestimmt sich letztendlich nach den ausgeübten Erleichterungswahlrechten. Da mit dem MicroBilG keine Anpassungen des GmbHG einhergehen, sind nach § 42 Abs. 3 GmbHG Ausleihungen, Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern bei einer GmbH weiterhin gesondert auszuweisen.⁶²

Die Bilanz einer Kleinstkapitalgesellschaft umfasst als Mindestuntergliederung auf der Aktivseite das Anlagevermögen, Umlaufvermögen, ARAP, aktiv latente Steuern und einen aktiven Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung. Auf der Passivseite stehen das Eigenkapital, Rückstellungen, Verbindlichkeiten, PRAP und die passiven latenten Steuern.⁶³ In der nachfolgenden Tabelle sind die Pflichtposten in Kontoform aufgestellt.

Tab. 10: verkürzte Bilanzdarstellung nach MicroBilG
(Quelle: in Anlehnung an Theile, 2013, S.113)

Aktivseite	Passivseite
A. Anlagevermögen	A. Eigenkapital
B. Umlaufvermögen	B. Rückstellungen
C. ARAP	C. Verbindlichkeiten
D. aktive latente Steuern	D. PRAP
E. aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung	E. passive latente Steuern

⁶² Vgl. Froschhammer & Zwirner, 2013, S. 85

⁶³ Vgl. Horschlitz, et al., 2013, S.679

5.2.2 Verkürzung in der GuV

Hinsichtlich der Gewinn- und Verlustrechnung spiegelt der mit MicroBilG neu eingeführte §275 Abs. 5 HGB das Wahlrecht zu einer vereinfachten, am Gesamtkostenverfahren orientierten GuV wieder. Diese muss demnach mindestens die nachfolgenden Posten beinhalten.

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

Nutzt das Unternehmen sein Wahlrecht auf die verkürzte Darstellung der GuV, so verbietet der § 276 S. 3 HGB parallel die Erleichterungen nach § 276 S. 1 und S. 2 HGB in Anspruch zu nehmen. Folglich sind ein Zusammenführen der Posten zum Rohergebnis und der Verzicht auf Erläuterungen zu außerordentlichen Erträgen und Aufwendungen im Anhang nicht möglich.

5.2.3 Verzicht auf Anhangerstellung

Der Verzicht auf einen Anhang stellt die zentrale Änderung für Kleinstkapitalgesellschaften dar.⁶⁴ Diese brauchen gem. § 264 Abs. 1 S. 5 HGB den Jahresabschluss nicht um einen Anhang zu ergänzen, wenn gegebenenfalls Angaben unter der Bilanz erfolgen. Das betrifft insbesondere Angaben zu Haftungsverhältnissen i.S.d. §§ 251, 268 Abs. 7 HGB, Angaben zu gewährten Krediten und Vorschüssen an Mitglieder des Geschäftsführungsorgans, Aufsichtsrats, Beirats oder ähnlichen Einrichtung gem. § 285 Nr. 9c HGB und Angaben zu eigenen Aktien nach § 160 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AktG. Für Aktiengesellschaften gilt zudem die Befreiung von zusätzlichen Anhangangaben zum Eigenkapital und Eigenkapitalinstrumenten nach § 160 Abs. 3 AktG.⁶⁵

⁶⁴ Vgl. Froschhammer & Zwirner, 2013, S. 86

⁶⁵ Vgl. Horschlitz, et al., 2013, S. 679 f.

5.3 Wirkung auf Publizitätspflichten

Kleinstkapitalgesellschaften steht es nach § 326 Abs. 2 HGB frei, ob sie ihrer Offenlegungspflicht gem. § 325 HGB durch Einreichung des Jahresabschlusses und Bekanntmachung beim elektronischen Bundesanzeiger nachkommen oder lediglich die Bilanz dort hinterlegen. Bei der Hinterlegung wird nur die verkürzte Bilanz elektronisch eingereicht. Eine Veröffentlichung ist dann nicht mehr erforderlich. Dies ist zum einen an die Voraussetzung geknüpft, dass ein Hinterlegungsauftrag beim elektronischen Bundesanzeiger vorliegt und zum anderen die Gesellschaft mitteilt, mindestens zwei der drei Merkmale nach § 267a HGB erfüllt zu haben.⁶⁶ Das nicht erforderliche Offenlegen der GuV ergibt sich aus § 326 Abs. 1 HGB, da auch kleine Kapitalgesellschaften davon befreit sind. Für den Anhang gilt, dass dieser ebenso freiwillig eingereicht werden kann, da die Kleinstkapitalgesellschaft schon von der Erstellung befreit ist. Problematisch stellen sich bei Verzicht auf den Anhang Angaben dar, die unter der Bilanz gemacht worden sind.⁶⁷ Diese sind Bestandteil der Bilanz und werden dementsprechend ebenfalls hinterlegt.⁶⁸ Wird die Bilanz beim Bundesanzeiger hinterlegt, greifen eingeschränkte Einsichtsrechte für Dritte. Nach § 9 Abs. 6 S. 3 HGB erfolgt die Übermittlung einer kostenpflichtigen Bilanzkopie von einer Kleinstkapitalgesellschaft nur auf Antrag und gegen eine Gebühr.⁶⁹ Der öffentlichen Einsichtnahme wird eine Hürde gestellt, was für die betroffenen Unternehmen selbst von Vorteil ist.

Bezogen auf die Ordnungsgelder wurden im Nachgang an das MicroBilG Anpassungen vorgenommen. Das Bundeskabinett hat zum 17.04.2013 den Gesetzentwurf zur Reform des handelsrechtlichen Ordnungsgeldverfahrens beschlossen. Dieser wurde vom Deutschen Bundestag am 27.06.2013 verabschiedet. Dazu werden die mit dem MicroBilG geschaffenen Erleichterungen zusätzlich ergänzt. Bisher wird bei Verstößen gegen Offenlegungspflichten ein Ordnungsgeld von mindestens 2.500 EUR festgelegt. Für Kleinstkapitalgesellschaften wird dieses auf 500 EUR und für kleine Kapitalgesellschaften auf 1.000 EUR gesenkt. Dadurch werden Verfahrenshärten gemildert und die europäische Verpflichtung Verstöße gegen die Publizitätspflicht durchzusetzen und zu ahnden weiterhin gesichert.⁷⁰

⁶⁶ Vgl. Bundesregierung, 2012, S. 24

⁶⁷ Vgl. Schütte, 2013, S. 2042 ff.

⁶⁸ Vgl. Groß & Haller, 2012, S. 2110

⁶⁹ Vgl. Bundesregierung, 2012, S. 20

⁷⁰ Vgl. Haack, 2013, S.2399

6 Praxisbeispiel EVIL GmbH

Folgend soll die Anwendbarkeit des MicroBilG an einem Praxisfall geprüft werden. Es wird dabei auf die Gestaltungsmöglichkeiten unter Nutzung der Erleichterungswahlrechte eingegangen. Die Erdgasversorgung Industriepark Leipzig Nord GmbH (EVIL GmbH) betreibt und errichtet erdgastechnische Einrichtungen im Industriepark Leipzig Nord – Plaußig. Die Gesellschafter sind zu je 50 % die Stadtwerke Leipzig GmbH und die MITGAS Mitteldeutsche Gasversorgung GmbH.⁷¹

6.1 Einschränkungen durch das Energiewirtschaftsgesetz

Die Energiewirtschaft unterliegt in der Öffentlichkeit aufgrund der Marktmacht einer besonderen Beobachtung. Um Transparenz zu schaffen, sind durch das Energiewirtschaftsgesetz (EnWG) Einschränkungen geschaffen worden, um die großen Versorger zu entflechten und natürliche Monopole im Netzbereich zu verhindern. Insbesondere betroffen sind dadurch vertikal integrierte Energieversorgungsunternehmen (viE). Die Klassifizierung zum viE hat weitreichende Folgen nach § 6b Abs. 1 EnWG, denn für diese gelten spezielle Vorschriften bei Rechnungslegungs- und Offenlegungspflichten. Als Spezialgesetz steht hier das Energiewirtschaftsgesetz und hebt die Wirkung des MicroBilG über das HGB teilweise aus.

Definiert wird ein viE über den § 3 Abs. 1 Nr. 38 EnWG. Eine Voraussetzung ist das Vertreiben und Verteilen von Gas bzw. Strom.⁷² Grundsätzlich erfolgt die Aufstellung des Jahresabschlusses nach den für Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften des HGB. Dem können Erleichterungen und Befreiungen bei den Größenklassen entgegenstehen. Ob dies auch für viE zutrifft, ist nicht eindeutig definiert. Bei der Auslegung über den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit sind die Erleichterungen und Befreiungen auch für viE vollständig anwendbar.⁷³ Nach der Stellungnahme des IDW steht aber auch bei viE den größenabhängigen Erleichterungen nichts entgegen.⁷⁴ Es ist nach der hier vertretenen Auffassung ausreichend eine verkürzte Bilanz und eine verkürzte GuV, nach den für Kleinstkapitalgesellschaften geltenden Regelungen zu erstellen. Laut Gutachten vom Verband der chemischen Industrie, können ebenso „im

⁷¹ Vgl. EVIL GmbH Lagebericht, 2012

⁷² Vgl. Hennemann, 2008, S.43

⁷³ Vgl. ebenda, S. 26

⁷⁴ Vgl. Institut der Wirtschaftsprüfer, 2013, S. 4

Rahmen des § 6b Abs. 1 EnWG die Erleichterungs- und Befreiungsvorschriften des § 264 Abs. 3 und Abs. 4 und des § 264 b HGB [...] in Anspruch genommen werden“.⁷⁵ Durch § 6b Abs. 4 S. 3 EnWG sind einzig die Regelungen zur Offenlegung gem. § 326 HGB für viE nicht anwendbar. Das bedeutet für viE, dass nur das Hinterlegen der Bilanz beim Bundesanzeiger nicht ausreichend ist. Um den Offenlegungspflichten nachzukommen, ist sowohl Bilanz als auch GuV bekanntzumachen.

Die EVIL GmbH erfüllte bis zum 31.12.2012 die Voraussetzungen eines viE im Bereich Gas. Zum 01.01.2012 wurde der Vertrieb von Erdgas eingestellt und ausschließlich das Netz weiter betrieben, sowie Gas verteilt. Erst zum 01.01.2013 liegt kein viE mehr vor, da die EVIL GmbH nun als Netzverpächter das Eigentum Dritten überlässt. Zudem ist sie eine reine Eigentumsgesellschaft mit einer Beteiligungsstruktur von jeweils 50 %. Durch die Parität liegt eine gemeinsame Kontrolle, ohne die erforderliche einheitliche Leitung innerhalb der Unternehmensgruppe, vor.⁷⁶ Einschränkungen durch das EnWG kommen somit nicht zur Anwendung. Die Erleichterungen in der Rechnungslegung können daher vollumfänglich seit 01.01.2013 in Anspruch genommen werden. Unter einheitlicher Leitung wäre die EVIL GmbH als viE, mit den daraus resultierenden erweiterten Rechnungslegungspflichten, zu klassifizieren.

6.2 Rechtliche Voraussetzungen zur Klassifizierung

6.2.1 Einordnung in die Größenklasse nach HGB

Um die EVIL GmbH in die entsprechende Unternehmenskategorie einzuordnen, werden gem. § 267a Abs. 1 HGB die Kriterien Bilanzsumme, Jahresumsatz und die durchschnittliche Mitarbeiterzahl herangezogen. Grundlage dafür bilden die Jahresabschlüsse der Geschäftsjahre 2011 und 2012. Die Kennzahlen stellen sich wie folgt dar:

Tab. 11: Kennziffern EVIL GmbH
(Quelle: eigene Darstellung)

Kennzahl	31.12.2011	31.12.2012
Bilanzsumme	751 TEUR	666 TEUR
Umsatzerlöse	384 TEUR	374 TEUR
Mitarbeiterzahl	keine	keine

⁷⁵ Verband der chemischen Industrie, 2012, S. 12

⁷⁶ Vgl. Hennemann, 2008, S.43

Bezüglich der Mitarbeiterzahl ist das Kriterium von weniger als 10 Mitarbeitern im Jahresdurchschnitt für die vergangenen beiden Geschäftsjahre erfüllt. Auch zukünftig ist dies zu erwarten, da die EVIL GmbH selbst keine Mitarbeiter beschäftigt. Es wird lediglich je ein Geschäftsführer durch die beiden Gesellschafter gestellt.⁷⁷

Die Umsatzerlöse belaufen sich in 2012 auf 374 TEUR und in 2011 auf 384 TEUR. Die Schwelle von 700 TEUR wurde daher in den vergangenen beiden Geschäftsjahren nicht überschritten. Zukünftig wird laut Lagebericht aus dem Jahresabschluss 2012 weiterhin von stabilen Erlösen ausgegangen, sodass auch hier der Grenzwert nicht erreicht wird. Die Erlöse bestehen in 2013 dabei überwiegend aus den Entgelten für die Netzverpachtung. Kritisch stellt sich hingegen das Merkmal der Bilanzsumme dar. Mit einer Bilanzsumme von 666 TEUR in 2012 bzw. 751 TEUR in 2011, ist die Grenze von 350 TEUR aus dem HGB weit überschritten.

Dennoch sind zwei der drei erforderlichen Merkmale bei der EVIL GmbH nach § 267a Abs. 1 HGB erfüllt. Nach der Klassifizierung aus dem HGB, tritt die EVIL GmbH dadurch als Kleinstkapitalgesellschaft als Unterkategorie der kleinen Kapitalgesellschaft auf.

6.2.2 Weitere Voraussetzungen für eine Kleinstkapitalgesellschaft

Um die Erleichterungen in Anspruch nehmen zu können, ist der Gesellschaftsvertrag der EVIL GmbH ein Hinderungsgrund. Demnach ist die EVIL GmbH unabhängig von der Klassifizierung verpflichtet, den Jahresabschluss nach den Vorschriften für große Kapitalgesellschaften aufzustellen und prüfen zu lassen.⁷⁸ Dies hat weitreichende Folgen für die Erstellung und den Umfang des Jahresabschlusses. Damit die EVIL GmbH in den Genuss der Wahlrechte aus dem MicroBilG kommen kann, ist eine Änderung des Gesellschaftsvertrags durch die Gesellschafter notwendig. Alternativ kann auch ein satzungsdurchbrechender Gesellschafterbeschluss die Barriere beseitigen.⁷⁹ Dieser ist aufgrund seiner Anfechtbarkeit jedoch als kritisch anzusehen und sollte nur als Übergangslösung und punktuell bis zur endgültigen Satzungsänderung bestehen. Eine dauerhafte Satzungsdurchbrechung ist bei Anfechtung nichtig.

⁷⁷ Vgl. EVIL GmbH Gesellschaftsvertrag, 2009, S. 5

⁷⁸ Vgl. EVIL GmbH Gesellschaftsvertrag, 2009, S. 8

⁷⁹ Vgl. Schienstock & Veldkamp, 2012, S. 2809 f.

Bezogen auf die Schwellenwerte kommt es bei erstmaliger Anwendung zu Auslegungsproblemen. Für die Beurteilung der Unterschreitung der Schwellenwerte ist fraglich, ob die beiden vorangegangenen Geschäftsjahre bereits einbezogen werden. So würde sich die Anwendung der Schwellenwerte auf einen 3-Jahres-Zeitraum erstrecken und einmalige Unterbrechungen möglich sein.⁸⁰ Bilanztechnisch gesehen herrscht nach § 253 Abs. 1 HGB, bei Inanspruchnahme der verkürzten Darstellung, ein Verbot von Ansätzen zu Zeitwerten. Für die EVIL GmbH ist dies jedoch unbeachtlich, da keine Posten zu Zeitwerten bilanziert werden.

6.3 Ausübung der Wahlrechte als Kleinstkapitalgesellschaft

6.3.1 Verkürzter Jahresabschluss

Wird die EVIL GmbH bei Erfüllung der rechtlichen Voraussetzungen letztendlich als Kleinstkapitalgesellschaft eingestuft, stehen ihr die zuvor dargestellten Erleichterungswahlrechte zur Verfügung. Diese können in den drei Bereichen Bilanz, GuV und Anhang unabhängig voneinander genutzt werden. Demnach ergibt sich eine Vielzahl von Möglichkeiten, um von den Wahlrechten Gebrauch zu machen. Die verschiedenen Kombinationen aus den Wahlrechten sind nachfolgend tabellarisch dargestellt.

Tab. 12: Umfang Jahresabschluss

(Quelle: angelehnt an Froschhammer und Zwirner, StuB Heft 3, S. 86, 2013)

Umfang Jahresabschluss	Bilanz	GuV	Anhang
Kleine Kapitalgesellschaft	Vollständig	Vollständig	Vorhanden
	Vollständig (Angaben unter Bilanz)	Vollständig	Nicht vorhanden
	Vollständig	Verkürzt	Vorhanden
	Vollständig (Angaben unter Bilanz)	Verkürzt	Nicht vorhanden
	Verkürzt	Vollständig	Vorhanden
	Verkürzt	Verkürzt	Vorhanden
	Verkürzt (Angaben unter Bilanz)	Vollständig	Nicht vorhanden
Kleinstkapitalgesellschaft	Verkürzt (Angaben unter Bilanz)	Verkürzt	Nicht vorhanden

⁸⁰ Vgl. Schellhorn, 2012, S. 2299

So kann der Umfang der Rechnungslegung über verschiedene Ebenen von einer kleinen Kapitalgesellschaft bis hin zur Kleinstkapitalgesellschaft reichen.⁸¹ Ein im Sinne der kleinen Kapitalgesellschaft erstellter Jahresabschluss beinhaltet die Bilanz und GuV in vollständiger Form, sowie einen Anhang. Nimmt die EVIL GmbH als Kleinstkapitalgesellschaft alle Wahlrechte in Anspruch, so wird auf einen Anhang verzichtet und die Bilanz und GuV mit den nach HGB bezeichneten Mindestposten deklariert.

6.3.2 Publizitätspflichten

Um die Beschränkung in der Offenlegung voll auszunutzen und außenstehenden Dritten hier einen erschwerten Einblick in die Unternehmenszahlen zu gewähren, sollte dennoch ein Anhang erstellt werden. Bei fehlendem Anhang führen bestimmte Sachverhalte dazu, dass Angaben unter der Bilanz erforderlich sind.⁸² Da diese Angaben als Bestandteil der Bilanz zu werten sind, kommt es bei Hinterlegung beim Bundesanzeiger folglich zur Veröffentlichung der Erläuterungen.⁸³

Wird der Anhang allerdings weiterhin erstellt, so ist es ausreichend, ausschließlich die verkürzte Bilanz zu hinterlegen. Der Nutzerkreis wird zusätzlich durch den kostenpflichtigen Antrag zur Einsichtnahme begrenzt.⁸⁴ Demzufolge wird der Einblick weitgehend eingeschränkt.

6.4 Darstellung der verkürzten Bilanz und GuV

Auf Grundlage des Jahresabschlusses 2012 der EVIL GmbH ist nachstehend die Bilanz und GuV unter vollständiger Nutzung der Erstellungswahlrechte als Kleinstkapitalgesellschaft abgebildet.

Tab. 13: verkürzte Bilanz EVIL GmbH 2012
(eigene Darstellung)

Aktivseite		Passivseite	
A. Anlagevermögen	328.474,77 EUR	A. Eigenkapital	462.446,58 EUR
B. Umlaufvermögen	337.300,32 EUR	B. Sonderposten	103.378,14 EUR
		C. Rückstellungen	51.921,25 EUR
		D. Verbindlichkeiten	48.029,12 EUR
Bilanzsumme	665.775,09 EUR	Bilanzsumme	665.775,09 EUR

⁸¹ Vgl. Froschhammer und Zwirner, 2013, S. 86

⁸² § 264 (1) S. 5 HGB i.V.m. §§ 251, 268 (7), 285 Nr. 9c HGB, §160 (1) S. 1 Nr. 2 AktG

⁸³ Vgl. Theile, 2013, S.116

⁸⁴ Vgl. Schmidt, 2012, S. 298

Es ist offensichtlich, dass die Darstellung insbesondere bei der Bilanz deutlich verkürzt ist. Wie in der vorstehenden Bilanz hervorgeht, werden nur die notwendigen und mit Großbuchstaben bezeichneten Posten verwendet. So beinhaltet die Aktivseite nur noch die beiden Posten Anlage- bzw. Umlaufvermögen. Auf der Passivseite werden nur das Eigenkapital, der Sonderposten, die Rückstellungen und Verbindlichkeiten ausgewiesen. Die Gewinn- und Verlustrechnung in verkürzter Form ist in Tabelle 14 abgebildet. Dort sind die sonstigen Erträge und Aufwendungen jeweils zu einem Posten zusammengefasst.

Tab. 14: verkürzte GuV EVIL GmbH 2012
(Quelle: eigene Darstellung)

1. Umsatzerlöse	373.758,70 EUR
2. sonstige Erträge	19.000,28 EUR
3. Materialaufwand	- 255.516,76 EUR
4. Abschreibungen	- 28.792,03 EUR
5. sonstige Aufwendungen	- 68.338,76 EUR
6. Steuern	- 12.817,06 EUR
7. Jahresüberschuss	27.294,37 EUR

Wird auch noch auf den vorher beschriebenen Ausweis des Sonderpostens verzichtet und dieser mit dem Anlagevermögen verrechnet, ergibt sich die bilanzielle und GuV-seitige Abbildung wie in Tabelle 15 und Tabelle 16.

Tab. 15: verkürzte Bilanz ohne Sonderposten EVIL GmbH 2012
(Quelle: eigene Darstellung)

Aktivseite		Passivseite	
A. Anlagevermögen	225.096,63 EUR	A. Eigenkapital	462.446,58 EUR
B. Umlaufvermögen	337.300,32 EUR	B. Rückstellungen	51.921,25 EUR
		C. Verbindlichkeiten	48.029,12 EUR
Bilanzsumme	562.396,95 EUR	Bilanzsumme	562.396,95 EUR

Die Bilanzsumme kürzt sich bei einer Verrechnung des Sonderpostens mit der Aktivseite um 103 TEUR. Die Auswirkungen auf der GuV-Seite zeigen sich durch geminderte sonstige Erträge aus der fehlenden ertragswirksamen Auflösung des Sonderpostens und die geminderten Abschreibungen aufgrund der niedrigeren Anschaffungs- und Herstellungskosten. Der Jahresüberschuss bleibt letztendlich gleich, da sich die geminderten Erträge und Aufwendungen gegenseitig aufheben. Die

verkürzte GuV nach Verrechnung des Sonderpostens stellt in Tabelle 16 eine Überschlagsrechnung bei gleichlaufender Auflösung des Sonderpostens zur Abschreibung des Anlagevermögens dar.

Tab. 16: verkürzte GuV ohne Sonderposten EVIL GmbH 2012
(Quelle: eigene Darstellung)

1. Umsatzerlöse	373.758,70 EUR
2. sonstige Erträge	11.400,00 EUR
3. Materialaufwand	- 255.516,76 EUR
4. Abschreibungen	- 21.200,00 EUR
5. sonstige Aufwendungen	- 68.338,76 EUR
6. Steuern	- 12.817,06 EUR
7. Jahresüberschuss	27.286,12 EUR

6.5 Gestaltungsmöglichkeiten bei der EVIL GmbH

Kann das Unternehmen durch Überschreiten der Kennzahlen i.S.d. HGB nicht als Kleinstkapitalgesellschaft eingruppiert werden, so ergibt sich ein gewisser Gestaltungsrahmen durch bilanzpolitische Maßnahmen. Bezogen auf die EVIL GmbH liegen die Umsatzerlöse und Mitarbeiterzahl deutlich unter den Grenzwerten. Die Bilanzsumme überschreitet jedoch maßgeblich 350 TEUR. Um dem entgegenwirken zu können, werden nachstehend Möglichkeiten zur Bilanzverkürzung aufgezeigt.

Auf der Passivseite nimmt der „Sonderposten für Investitionszuschüsse“ in 2012 eine Größe von 103 TEUR ein. Der Posten entspricht den vereinnahmten Anschlusskostenbeiträgen, welche ertragswirksam über die Nutzungsdauer der Versorgungsanlagen aufgelöst werden.⁸⁵ Der Ausweis von Investitionszuschüssen kann entweder über die Bruttomethode oder die Nettomethode erfolgen. Bei der EVIL GmbH werden diese erfolgsneutral mit der Bruttomethode passiviert. Dadurch kommt es nicht nur in der Bilanz sondern auch in der GuV durch die erfolgswirksame Auflösung zu einer Verlängerung. Bei Anwendung der Nettomethode kann der Investitionszuschuss direkt von den Anschaffungs- und Herstellungskosten abgezogen werden. So stellt sich die Bilanz verkürzt dar und in der GuV entfällt die ertragswirksame Auflösung des

⁸⁵ Vgl. EVIL GmbH Anhang, 2012

Sonderpostens. Ungeachtet dessen sind weitere Maßnahmen erforderlich um die Obergrenze von 350 TEUR überhaupt zu unterschreiten.

Das Eigenkapital nimmt mit 462 TEUR fast 70% der Bilanzsumme in 2012 ein. Durch eine Rückführung der Kapital- und Gewinnrücklage an die Gesellschafter, kann die Bilanz um bis zu 385 TEUR gekürzt werden. Realisiert werden kann dies mit den vorhandenen liquiden Mitteln über 237 TEUR und den Verkauf von Forderungen (98 TEUR in 2012). Die Ausgliederung der Forderungen kann beispielsweise über Factoring erfolgen, sodass zusätzlich liquide Mittel zur Kapitalrückführung zur Verfügung stehen. Es kann so der Schwellenwert von 350 TEUR unterschritten werden. Die finanzielle Absicherung kann dabei durch die Gesellschafter garantiert werden. Solange aber künftig die beiden anderen Merkmale erfüllt sind, besteht hier kein Handlungsbedarf.

Bewegen sich zukünftig die Umsatzerlöse in Richtung der 700 TEUR Grenze, sind auch hier Gestaltungsmöglichkeiten vorhanden. Da die Umsätze durch die Verpachtung an die Gesellschafter generiert werden, entstehen gewisse Spielräume. Es können die Verträge zur Verpachtung des Netzeigentums dementsprechend der Höhe nach angepasst werden. Durch Absenken der Pachtentgelte kann ein Überschreiten der Umsatzerlösgrenze vermieden werden.

6.6 Zusammenfassung

Die EVIL GmbH zeigt letztendlich, dass bei ihr gegenwärtig mindestens zwei der drei erforderlichen Merkmale erfüllt werden und der Klassifizierung als Kleinstkapitalgesellschaft nach HGB nichts entgegensteht. Die Erleichterungen können vollständig in Anspruch genommen werden. Dabei stehen weniger Kosteneinsparungen, sondern mehr die Publizitätswirkung im Fokus. Für Außenstehende ist der Einblick in die hinterlegte Bilanz erschwert und gibt zudem durch die verkürzte Darstellung weniger Auskunft über die Lage des Unternehmens. Das Überschreiten der Schwellenwerte kann durch Vertragsanpassungen bei den Verpachtungsentgelten und der Bilanzpolitik verhindert werden, um die Bedingungen des MicroBilG zu erfüllen.

Wegen der praktischen Relevanz, insbesondere bei Informationen für Fremdfinanzierungen oder bei der Einbeziehung in Konzernabschlüsse, ist das vollständige

Erstellen für viele Unternehmen weiterhin notwendig.⁸⁶ Bezogen auf die EVIL GmbH entfällt die Konsolidierung und die Sicherung der Finanzlage wird ausschließlich durch die Gesellschafter gewährleistet.

Weiter ist zu beachten, dass neben den Rechnungslegungsgrundsätzen aus dem HGB, andere spezielle Regelungen vorrangig anzuwenden sind. So verschärft das EnWG die Pflichten in der Offenlegung bei energiewirtschaftlichen Unternehmen. Bei der EVIL GmbH kommt das EnWG nicht zur Anwendung. Es zeigt aber die notwendige intensive Auseinandersetzung mit anderen Rechtsnormen.

⁸⁶ Vgl. Froschhammer & Zwirner, 2013, S.89

7 Zukünftige Entwicklungen

Es wird beabsichtigt die Rechnungslegungsvorschriften auf europäischer und internationaler Ebene weiter zu vereinheitlichen, um der Globalisierung Rechnung zu tragen.⁸⁷ Bereits jetzt dürfen international tätige Unternehmen unter bestimmten Voraussetzungen (Vgl. § 291 HGB) einen Konzernabschluss unter Anwendung europäischen Rechts, entgegen dem sonst für deutsche Unternehmen geltenden Bilanzrecht, aufstellen. Innerhalb der EU werden langfristig die Regelungen des HGB an die IFRS angepasst. Die Harmonisierung der verschiedenen nationalen Abschlüsse wird so vorangetrieben und ein einheitlicher europäischer Standard für alle Unternehmen geschaffen. Das erhöht die Vergleichbarkeit der unterschiedlichen Abschlüsse untereinander und bedeutet langfristig den Wegfall der doppelten Abschlusserstellung nach HGB und IFRS. Gefahr droht dabei durch die immense Aufblähung der Standards, hin zu individuellen Regelungen.

Im Sinne von KMU's wird nicht mit einer Verschärfung des Wettbewerbs der Regelungen erwartet. Beim Vorschlag zur Änderung der Bilanzierungsrichtlinien hat die EU-Kommission betont, die verbindliche Einführung des SME-Standards als Full-IFRS Ersatz in das europäische Recht nicht anzustreben.⁸⁸ Die Umstellung der Bilanzierung auf IFRS führt zu spürbaren Mehrkosten bei Abschlusserstellung und Abschlussprüfung. Gerade für nicht-kapitalmarktorientierte Unternehmen stellt der internationale Standard keine Option dar. Besonders für die Vielzahl deutscher mittelständischer Unternehmen mit traditioneller Bankenfinanzierung stärkt das den hierzulande vorherrschenden Gläubigerschutzgedanken.

Die einzelnen IFRS Standards befinden sich teilweise noch im Aufbau. Sie werden im Zeitverlauf die weiter gültigen IAS Regelungen ablösen und so ein einheitliches Paket liefern. Ferner folgt immer mehr eine Annäherung an die US-GAAP. Ob ein weltweit einheitlicher und anerkannter Standard zustande kommt ist jedoch fraglich, wo doch gerade im US-amerikanischen Raum ausschließlich die US-GAAP Abschlüsse anerkannt werden und so zur Börsenzulassung ein weiterer Abschluss erstellt werden muss.

⁸⁷ Vgl. Meyer, 2010, S.304 f.

⁸⁸ Vgl. Europäische Kommission, 2010, S.16 und Brönnert, et al., 2011, S.21

Mit der Micro-Richtlinie wurde die Vierte EG-Richtlinie angepasst und die Kleinstunternehmen im Rahmen des MicroBilG entlastet. Der Vorschlag diese Unternehmen komplett aus dem Anwendungsbereich zu entlassen, konnte sich nicht durchsetzen.⁸⁹ Im April 2013 gab das Bundesministerium der Justiz in einer Pressemitteilung bekannt, dass sich die EU auf den Abschluss einer neuen Bilanzrichtlinie geeinigt hat. Ziel ist es den Bürokratieabbau voranzutreiben und den Verwaltungsaufwand für kleine Unternehmen zu verringern.⁹⁰ Am 12. Juni 2013 hat das Europäische Parlament das Reformpaket angenommen und die Mitgliedstaaten verpflichtet, die Richtlinie bis 2015 in nationales Recht umzusetzen. Die Abschlüsse sollen besser vergleichbar und klarer gestaltet werden. Die Schwellenwerte zur Klassifizierung der Unternehmen sollen mit der neuen Richtlinie auch angepasst werden. Es wird zudem die Möglichkeit geschaffen, die Schwellenwerte zur Einstufung als kleine Gesellschaft um 20% gegenüber dem heutigen Wert zu erhöhen. Bereits mit dem BilMoG hat der Gesetzgeber davon Gebrauch gemacht und die Schwellenwerte um 10% erhöht.⁹¹ Die Abgrenzung der kleinen von den mittleren Gesellschaften wird über die neuen Schwellenwerte von künftig 6 Mio. EUR bei der Bilanzsumme und 12 Mio. EUR bei den Umsatzerlösen erreicht. Den Spielraum wird die Bundesregierung zukünftig erneut nutzen. Weiterhin werden mit der Begrenzung von Anhangangaben bei kleineren Unternehmen europaweit Erleichterungen geschaffen.

⁸⁹ Vgl. Theile, 2013, S.108

⁹⁰ Vgl. Bundesministerium der Justiz, 2013

⁹¹ Vgl. DRSC, 2013

8 Fazit

Die neu geschaffene Unternehmenskategorie der Kleinstkapitalgesellschaft steigert die Differenzierung. Dies erschwert die Vergleichbarkeit von Unternehmensinformationen und führt nicht zu der gewünschten Vereinfachung. Ungeachtet dessen ist die eingeschränkte Publizitätspflicht als Vorteil für das Unternehmen nicht von der Hand zu weisen, was aber andererseits dem Grundsatz des Gläubigerschutzes widerspricht. Im Sinne dieses Grundsatzes ist auch bedenklich, ob bestimmte Angaben dennoch erforderlich sind. Beispielsweise wenn außerordentliche Posten nicht in der gekürzten GuV gezeigt werden und so die Ertragslage nicht klar erkennbar ist. Um den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung mit den Verkürzungen in Bilanz und GuV gerecht zu werden und ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens,- Finanz,- und Ertragslage zu geben, ist ein Kompromiss in der Gliederungstiefe vorzunehmen. Mit Inanspruchnahme der Erleichterungen kommt es ebenso zu Einschränkungen.⁹²

Der Verzicht auf Erstellung des Anhangs, die verkürzte Darstellung von Bilanz und GuV und die eingeschränkte Publizitätspflicht, bringen insgesamt eine Kostenersparnis. Der Gesetzgeber schätzt den theoretischen Einsparungseffekt durch das MicroBilG auf 36 Mio.EUR. Dem gegenüber steht die praktische Umsetzung und Anwendbarkeit im Rechnungslegungsalltag. Bei etwa 500.000 als Kleinstkapitalgesellschaft einzustufenden Unternehmen ergibt sich auf Betriebsebene eine Einsparung von lediglich 72 EUR pro Jahr.⁹³ Zudem erfolgen die Verdichtungen ausschließlich in der Darstellung und Veröffentlichung. Die Ermittlung der handelsrechtlichen Daten bleibt davon unberührt, was letzten Endes den meisten Arbeitsaufwand generiert und daher kaum Erleichterungen bringt.⁹⁴ Nach dem BilMoG wurde nun mit dem MicroBilG eine weitere europakonforme Rechtslage geschaffen. So wird auch in Zukunft das HGB an den Wandel der Zeit angepasst. Um der Globalisierung Rechnung zu tragen, ist es unabdingbar die Abschlüsse zu vereinheitlichen. Mit immer mehr international tätigen Unternehmen wird es so einfacher einen Vergleich herzustellen. Mit den Anpassungen wächst die Anlehnung an internationale Standards und macht langfristig eine Handelsbilanz überflüssig.

⁹² Vgl. Schütte, 2013, S. 2044

⁹³ Vgl. Bundesregierung, 2012, S. 18

⁹⁴ Vgl. Bundessteuerberaterkammer, 2012, S. 3 f.

Literaturverzeichnis

Bröner, Herbert, et al. Die Bilanz nach Handels- und Steuerrecht - Einzel- und Konzernabschluss nach HGB und IFRS. 10., grundlegend neu bearbeitete und erweiterte Auflage. Stuttgart, 2011.

Bundesanzeiger. Preisliste für entgeltliche Publikationen.

[Online] Abgerufen am 23.09.2013.

https://www.bundesanzeiger.de/download/D045_Preisliste.pdf

Bundesministerium der Justiz. Pressemitteilung vom 11.04.2013. Bürokratieabbau bei der Rechnungslegung und Transparenz im Rohstoffsektor

[Online] Abgerufen am 03.09.2013.

http://www.bmj.de/SharedDocs/Pressemitteilungen/DE/2013/20130411_Buerokratieabbau_bei_der_Rechnungslegung_und_Transparenz_im_Rohstoffsektor.html

Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie. Themen: Mittelstandspolitik.

[Online] Abgerufen am 10.09.2013.

<http://www.bmwi.de/DE/Themen/mittelstand,did=511410.html>.

Bundesregierung. Gesetzentwurf der Bundesregierung zum MicroBilG. Berlin, 2012.

Bundessteuerberaterkammer. Stellungnahme zum Entwurf des MicroBilG.

Berlin, 2012.

Deutsche Börse Group. Prime Standard für Aktien.

[Online] Abgerufen am 18. September 2013.

http://xetra.com/xetra/dispatch/de/kir/navigation/xetra/100_market_structure_instruments/200_transparency_standards/100_prime_standard.

DRSC. Überarbeitung EU-Richtlinien: 4. und 7. RL / TransparenzRL/ MicroRL

[Online] Abgerufen am 14. September 2013.

http://www.drsc.de/service/projects/details/index.php?ixprj_do=details&ixprj_lang=de&prj_id=69

Europäische Kommission. Commission's Consultation on the IFRS for SME's.

Brüssel, 2010.

EVIL GmbH. Gesellschaftsvertrag. Kabelsketal, 2009.

EVIL GmbH. Jahresabschluss. Kabelsketal, 2012.

Förster, Daniel. IFRS für kleine und mittlere Unternehmen? Kritische Würdigung des IAS-Standardentwurfs und Analyse des Umsetzungsbedarfs für deutsche Unternehmen. Norderstedt, 2007.

- Froschhammer, Matthias und Zwirner, Christian.** "Reform" der Rechnungslegung für Kleinstkapitalgesellschaften ohne deregulierende Auswirkungen für die Praxis? In StuB - Unternehmenssteuern und Bilanzen. Heft 3, 8. Februar 2013.
- Groß, Tobias und Haller, Axel.** Vereinfachung der Rechnungslegung für Kleinstkapitalgesellschaften im Eiltempo. In DB – Der Betrieb, Heft 43, 2012.
- Haack, Hansjürg.** Neuregelung des handelsrechtlichen Ordnungsgeldverfahrens. In NWB. S. 2398-2400, Ausgabe August 2013.
- Hennemann, Jan Nicolai.** Unbundling im Energiewirtschaftsrecht - Das Rechnungslegungs-Unbundling. Hamburg, 2008.
- Horschlitz, Harald, et al.** Bilanzsteuerrecht und Buchführung. 13., überarbeitete Auflage. Ludwigsburg, 2013.
- Hufnagel, Wolfgang und Holdt, Wolfram.** Einführung in die Buchführung und Bilanzierung. 4., vollständig überarbeitete und erweiterte Auflage. Herne, 2008.
- Institut der Wirtschaftsprüfer.** In NWB Fachnachrichten Ausgabe 8, 2013.
- Institut der Wirtschaftsprüfer.** Stellungnahme zum §6b EnWG. Düsseldorf, 2013.
- Institut für Mittelstandsforschung.** Mittelstand im Überblick.
[Online] Abgerufen am 12.09.2013
<http://www.ifm-bonn.org/statistiken/mittelstand-im-ueberblick/#accordion=0&tab=0>.
- Institut für Mittelstandsforschung.** Mittelstandsdefinition.
[Online] Abgerufen am 12.09.2013.
<http://www.ifm-bonn.org/mittelstandsdefinition/definition-kmu-des-ifm-bonn/>.
- Institut für Mittelstandsforschung.** Unternehmensgrößenstatistik. Bonn, 2012.
- Kirsch, Hanno.** Einführung in die internationale Rechnungslegung nach IFRS. 8., vollständig überarbeitete und erweiterte Auflage. Herne, 2012.
- Meyer, Claus.** Bilanzierung nach Handels- und Steuerrecht unter Einschluss der Konzernrechnungslegung und der internationalen Rechnungslegung. 21., vollständig überarbeitete Auflage. Herne, 2010.
- Schellhorn, Mathias.** Anmerkungen zum Kleinstkapitalgesellschaften-Bilanzrechtsänderungsgesetz. In DB - Der Betrieb. Heft 41, 2012.
- Schienstock, Arnd und Veldkamp, Dirk.** Verzicht auf die Aufstellung eines Anhangs nach MicroBilG-E als berichtspflichtiger Satzungsverstoß? In BB - Betriebsberater. Ausgabe 45, 2012.
- Schildbach, Thomas.** Der handelsrechtliche Jahresabschluss. 9., vollständig überarbeitete Auflage. Herne, 2009.

Schmidt, Thorsten. Erleichterungen im Bilanzrecht für Kleinstkapitalgesellschaften. In GmbH-Steuerpraxis. Ausgabe Oktober 2012.

Schütte, Jens. Offenlegung von Angaben unter der Bilanz.

In DB - Der Betrieb. Heft 37, 2013.

Selchert, Friedrich und Erhardt, Martin. Internationale Rechnungslegung - Der Jahresabschluss nach HGB, IAS und US GAAP. 3., völlig neu bearbeitete und erweiterte Auflage. München, 2003.

Statistisches Bundesamt. Unternehmen nach zusammengefassten Rechtsformen.

[Online] Abgerufen am 18. 09.2013.

<https://www.destatis.de/DE/ZahlenFakten/GesamtwirtschaftUmwelt/UnternehmenHandwerk/Unternehmensregister/Tabellen/UnternehmenRechtsformenWZ2008.html>.

Statistisches Bundesamt. Zahlen & Fakten, Kleine und mittlere Unternehmen (KMU).

[Online] Abgerufen am 18.09.2013.

<https://www.destatis.de/DE/ZahlenFakten/GesamtwirtschaftUmwelt/UnternehmenHandwerk/KleineMittlereUnternehmenMittelstand/KMUBegriffserlaeuterung.html>.

Theile, Carsten. Erläuterung offener Fragen zu Aufstellung und Offenlegung bei Kleinstunternehmen. In NWB BBK. Ausgabe März, 2013.

Verband der chemischen Industrie. Gutachten zu den Bilanzierungspflichten konzernverbundener Unternehmen nach dem EnWG. Frankfurt a.M., 2012.

Eidesstattliche Erklärung

Ich erkläre hiermit an Eides statt, dass ich die vorliegende Arbeit selbstständig und ohne unerlaubte Hilfe Dritter verfasst und keine als die angegebenen Quellen und Hilfsmittel verwendet habe. Alle Stellen, die wörtlich oder sinngemäß aus Veröffentlichungen stammen, sind als solche kenntlich gemacht. Diese Arbeit lag in gleicher oder ähnlicher Weise noch keiner Prüfungsbehörde vor und wurde bisher noch nicht veröffentlicht.

Merseburg, den 27.09.2013

Benjamin Ebert