

---

## Deutscher Industrie- und Handelskammertag

---

### *Beschluss des DIHK-Vorstands*

### **Zukunft der Rechnungslegung zwischen Gläubigerschutz und Kapitalmarktorientierung**

Die Entwicklung der Rechnungslegung auf europäischer Ebene schreitet voran. Nach der so genannten IAS-Verordnung müssen seit dem Geschäftsjahr 2005 die Konzernabschlüsse der kapitalmarktorientierten Unternehmen nach den International Financial Reporting Standards (IFRS) erstellt werden. Den Mitgliedstaaten steht es frei, die Bilanzierung nach IFRS für weitere Unternehmen vorzuschreiben.

Mitgliedstaaten der EU, die über keine langjährige Rechnungslegungstradition verfügen, wenden sich mehr und mehr der internationalen Rechnungslegung zu. Estland, Italien, Lettland, Litauen und Slowenien haben die IFRS im Prinzip auch für nicht kapitalmarktorientierte Banken bzw. Finanzinstitute verbindlich gemacht. Zypern und Malta haben für alle Einzel- und Konzernabschlüsse, unabhängig von der Kapitalmarktorientierung, die Bilanzierung nach IFRS vorgeschrieben. Weitere Mitgliedstaaten haben die internationale Rechnungslegung für Konzernabschlüsse z. B. von Kreditinstituten und/oder Versicherungen vorgesehen. Einige Mitgliedstaaten werben auch für eine direkte Anwendung der speziell für kleine und mittlere Unternehmen entwickelten Standards, der IFRS für KMU, die der private Standardsetter International Accounting Standards Board (IASB) im Juli 2009 veröffentlicht hat.

Die aktuelle Diskussion in Sachen IFRS für KMU zeigt: Europa steht an der Weggabelung. Schlägt es den Weg der internationalen Rechnungslegung für alle Unternehmen, auch für kleine und mittlere Unternehmen, ein und verabschiedet es sich von der 4. bzw. 7. Bilanzrechtsrichtlinie, die bislang für die nicht kapitalmarktorientierten und kapitalmarktorientierten Unternehmen die Grundlage der Rechnungslegung sind? Oder werden die europäischen Bilanzrechtsrichtlinien gerade auch mit dem Fokus auf mögliche Erleichterungen für kleine und mittlere Unternehmen überarbeitet?

## 1. Zukunft der Rechnungslegung für kleine und mittelgroße nicht-kapitalmarktorientierte Unternehmen

### ▪ Überwiegend kein Bedarf an internationaler Rechnungslegung

Die Unternehmen haben in den Umfragen der vergangenen Jahre überwiegend keinen oder nur geringen Bedarf angegeben, international vergleichbare Rechnungslegungsinformationen bereitzustellen<sup>1</sup>. Nur sehr wenige Unternehmen haben für sich selbst einen hohen oder sehr hohen Bedarf gesehen.

### ▪ Beibehaltung der HGB-Rechnungslegung für nicht kapitalmarktorientierte Unternehmen

Die IHK-Organisation spricht sich für die Beibehaltung der Rechnungslegung nach dem Handelsgesetzbuch auf Basis der 4.<sup>2</sup> und 7.<sup>3</sup> Bilanzrechtsrichtlinie für die nicht kapitalmarktorientierten Unternehmen aus. Im Rahmen der von der EU-Kommission avisierten Überarbeitung der EU-Richtlinien sind diese auf Deregulierung und Entschlackung, insbesondere für kleine und mittlere Unternehmen, zu überprüfen. Denn in den letzten Jahren sind stetig neue und aufwändigere Bilanzierungspflichten und Anhangangaben für alle Unternehmen in Kraft getreten. Hierbei waren oft kapitalmarktorientierte Unternehmen und die Aussagekraft deren Bilanz der Anlass – gleichwohl wurden die Bilanzierungspflichten dann entgegen den DIHK-Stellungnahmen für alle den europäischen Richtlinien unterliegenden Unternehmen angeordnet, vgl. auch Seite 4.

### ▪ Evaluierung der Offenlegungsvorschriften

Das durch das Gesetz über elektronische Handelsregister und Genossenschaftsregister sowie das Unternehmensregister (EHUG) eingeführte Ordnungsgeldverfahren bei Nichtvorlage bzw. nicht fristgemäßer Vorlage des Jahresabschlusses bedarf der Evaluierung. Die Mindesthöhe des Ordnungsgeldes von derzeit 2.500 Euro sollte deutlich abgesenkt, zumindest aber die Unternehmensgröße bei der Androhung des Ordnungsgeldes berücksichtigt werden. Der präventive Charakter des Ordnungsgeldes ist auch schon bei z. B. 250 Euro bei Erstandrohung gegeben, so der Vorschlag des DIHK. Zudem zeigen viele Einzelfälle die Notwendigkeit, den Ermessensspielraum des Bundesamtes für Justiz zu erweitern. Bei Schäden im Betrieb durch äußere Einflüsse (z. B. Hochwasser, Brand), bei schwerer Erkrankung oder Tod des Geschäftsführers) sowie in Fällen, in denen der Zugriff auf die für die Erstellung des Jahresabschlusses notwendi-

---

<sup>1</sup> DIHK/PwC: International Financial Reporting Standards (IFRS) in mittelständischen Unternehmen, 2005; BDI/DIHK/DRSC/Universität Regensburg: Entwurf eines internationalen Standards zur Bilanzierung von Small and Medium-sized Entities (ED-IFRS for SMEs), 2007

<sup>2</sup> Richtlinie 78/660/EWG

<sup>3</sup> Richtlinie 83/349/EWG

gen Unterlagen nicht möglich ist, da diese von Dritten einbehalten werden, oder schließlich bei einer noch ausstehenden Außenprüfung durch das Finanzamt sollte die Offenlegungsfrist verlängert, zumindest aber das Ordnungsgeld maßgeblich reduziert werden können. Zudem ist zu prüfen, ob bei Unternehmen, die Insolvenz angemeldet haben, oder deren Tätigkeit ruht, von einer Offenlegung des Jahresabschlusses abgesehen werden kann.

#### ▪ **Einheitsbilanz**

Für fast 80 Prozent der kleinen und mittleren Unternehmen – so die Umfragen – steht die Einheitsbilanz im Vordergrund. Diese ist, nicht zuletzt durch die Entwicklungen der nationalen Rechnungslegung, nicht einfacher geworden. Das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz hat zwar einerseits Wahlrechte aufgehoben, andererseits aber an vielen Stellen Abweichungen der Handels- von der Steuerbilanz eingeführt. Auch durch den Wegfall der steuerlichen Umkehrmaßgeblichkeit ist die Möglichkeit abweichender steuerlicher Bilanzierung vergrößert worden.

Dieser Trend wird durch die sog. E-Bilanz, der elektronischen Übermittlung der Jahresabschlüsse an die Finanzämter, verstärkt. Der von der Finanzverwaltung geplante Gliederungsumfang und die Gliederungstiefe drohen der unternehmerischen Rechnungslegung einen steuerlichen Stempel aufzudrücken („Umkehrmaßgeblichkeit durch die Hintertür“). Die Finanzverwaltung strebt an, von den Unternehmen bis zu 700 Pflichtfelder abzufragen, was weit über das handelsrechtliche Mindestmaß hinausgeht.

Die fortschreitende Aushöhlung der Einheitsbilanz ist nicht zuletzt ein Kostenfaktor für kleine und mittlere Unternehmen. Dieser Entwicklung ist grundsätzlich entgegenzutreten. Gleichwohl ist im Einzelfall zwischen der Stärkung der Einheitsbilanz und der durch ein Wahlrecht vermeidbaren Belastung abzuwägen.

#### ▪ **Freiwilligkeit der Anwendung der IFRS für KMU**

Die IFRS für KMU werden von vielen Unternehmen in Gänze abgelehnt. Es gibt jedoch auch Unternehmen, die aus verschiedenen Gründen erwägen, die IFRS für KMU zu nutzen. Den Unternehmen sollte es daher freigestellt sein, nach IFRS für KMU zu bilanzieren. Soweit Unternehmen für sich einen Mehrwert in der IFRS für KMU-Bilanzierung sehen und diese anwenden, ist parallel die Erstellung eines HGB-Abschlusses erforderlich. Es sind Lösungen zu suchen, dass die Belastungen dieser Unternehmen durch die parallele Anwendung von IFRS für KMU und HGB gering gehalten werden.

Eine Pflicht, nach IFRS für KMU zu bilanzieren, wie dies durchaus von z. B. einigen Mitgliedstaaten in Europa gefordert wird, wird abgelehnt, vgl. auch oben. Die kleinen und mittleren Unternehmen in Deutschland wollen an der HGB-Rechnungslegung und damit an der 4./7. Bilanzrechtsrichtlinie festhalten. Die Vorteile des Vorsichtsprinzips der handelsrechtlichen Bilanzierung haben sich zudem in der Finanzmarktkrise gezeigt.

Die Einführung eines europäischen Mitgliedstaatenwahlrechts für IFRS für KMU wird sehr kritisch gesehen und von der Mehrheit der KMU in Deutschland abgelehnt. Stattdessen sind die bestehenden Richtlinien mit dem Blick auf kleinere und mittlere Unternehmen zu einem mittelstandskonformen europäischen Bilanzrecht weiterzuentwickeln.

#### ▪ **Unterstützung der Überarbeitung der 4./7. Richtlinie**

Die Überarbeitung der 4. und 7. Bilanzrechtsrichtlinie durch die EU-Kommission wird von der IHK-Organisation unterstützt. Die Richtlinien sollen mit dem Ziel der Entschlackung und Deregulierung insbesondere für kleinere und mittlere Unternehmen überprüft werden.

Die Vorschläge der EU-Kommission zur Einführung einer für alle Unternehmen verbindlichen Kapitalflussrechnung und zur Einbindung von IAS/IFRS bzw. Verweis auf diese, z. B. bei „fair value“ von Finanzinstrumenten, werden jedoch abgelehnt, da sie den Bilanzierungsaufwand für die Unternehmen erhöhen.

Die als Deregulierungsmaßnahme angekündigte europaweit einheitliche Veröffentlichung der Bilanzen von nicht börsennotierten Unternehmen mit Abgabe der „Steuerbilanz“ und die Aufhebung der Möglichkeit, eine verkürzte Bilanz und GuV zu veröffentlichen, werden zurückgewiesen. Durch diese Richtlinienänderungen würden aktuell bestehende Erleichterungen für nicht börsennotierte Unternehmen beseitigt werden.

## 2. **Zukunft der Rechnungslegung für Kleinstunternehmen**

#### ▪ **Befreiung der Kleinstunternehmen von der Jahresabschlusspflicht**

Die EU-Kommission hat vorgeschlagen, den Mitgliedstaaten die Möglichkeit zu geben, Kleinstunternehmen von der Jahresabschlusspflicht der 4. Bilanzrechtsrichtlinie zu befreien. Eine GmbH, Unternehmungsgesellschaft (haftungsbeschränkt), Aktiengesellschaft oder GmbH & Co. KG gilt nach dem Vorschlag der EU-Kommission als Kleinstunternehmen, wenn zwei der folgenden Schwellenwerte nicht überschritten werden: Bilanzsumme bis 500.000 Euro, Nettoumsatzerlöse bis 1.000.000 Euro, durchschnittliche Zahl der Beschäftigten während des Geschäftsjahres 10 MitarbeiterInnen. Das Europäische Parlament unterstützt diese Entbürokratisierung für Kleinstbetriebe, die laut EU-Kommission die Kleinstunternehmen im Schnitt mit mindestens rund 1.200 Euro pro Jahr entlasten kann. Soweit ein Kompromiss mit dem Rat der EU gefunden werden kann, sollte diese Option umgehend genutzt werden. Nach Aufhebung der Jahresabschlusspflicht würde für diese Unternehmen die Einnahme-Überschuss-Rechnung Anwendung finden. Für Fragen der gesellschaftsrechtlichen Kapitalerhaltung und Ausschüttungsbemessung sind praxisnahe Lösungen zu entwickeln. Die Entlastungsmöglichkeit ist – soweit möglich – zügig an die Unternehmen weiterzugeben.

Da die europäische Deregulierung nur für die von der 4. Bilanzrichtlinie erfassten Unternehmen (vgl. oben) Anwendung findet, sollte auf nationaler Ebene eine Angleichung des Rechts der Personengesellschaften und Einzelunternehmen vorgenommen werden. Diese wären im Hinblick auf die Jahresabschlusspflicht den Kapitalgesellschaften gleichzustellen.

Die unterschiedlichen Anknüpfungspunkte von Steuer- und Handelsrecht zur Ermittlung der Buchführungspflicht führen dazu, dass Einzelkaufleute zu einem Stichtag handelsrechtlich (nicht mehr) buchführungspflichtig und zu einem anderen Stichtag steuerlich (nicht mehr) buchführungspflichtig sind. So kann es zeitweise vorkommen, dass zwar keine Handelsbilanz, dafür aber eine Steuerbilanz erstellt werden muss. Denn das Handelsrecht knüpft an den Umsatz des Geschäftsjahres, an den Jahresüberschuss und an eine Eigenprüfung, ob die Buchführungsvoraussetzungen vorliegen, an; die Abgabenordnung geht vom Umsatz des Kalenderjahres, vom Gewinn aus Gewerbebetrieb und von einer Mitteilung der Buchführungspflicht durch die Finanzbehörde aus. Eine Angleichung der steuerlichen an die handelsrechtliche Buchführungspflicht erspart den Unternehmen die doppelte Prüfung und trägt zum Bürokratieabbau bei.

#### ▪ **Einnahme-Überschuss-Rechnung erleichtern**

Mit der Einnahme-Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG können nicht nach Handelsgesetzbuch buchführungspflichtige Unternehmen den laufenden Gewinn eines Geschäftsjahres ermitteln. Das zur Verfügung gestellte Formular muss bei Betriebseinnahmen ab 17.500 Euro verwendet werden. Soweit an dem Formular festgehalten wird, sind zumindest formale Erleichterungen zu prüfen und der Schwellenwert auf 30.000 Euro anzuheben.

### **3. Schwindende Maßgeblichkeit – Entwicklung einer steuerlichen Gewinnermittlung**

Die für die Einheitsbilanz notwendige Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Ansätze für die Steuerbilanz wird durch steuerliche Sondernormen vielfach durchbrochen. Viele Unternehmen müssen schon jetzt gesondert eine Handelsbilanz und eine Steuerbilanz erstellen. Diese Verselbständigung der steuerlichen Gewinnermittlung gewinnt mit dem Vorschlag der EU-Kommission zur Befreiung der Kleinstunternehmen von der Bilanzierungspflicht sowie den Plänen zur E-Bilanz (siehe oben) weiter an Bedeutung.

Soll die Vereinfachung dieser Befreiung greifen, muss diesen Unternehmen auch die Erstellung einer Steuerbilanz erspart werden. Eine dann notwendige Überarbeitung der Vorschriften zur steuerlichen Gewinnermittlung darf sich jedoch nicht in kurzfristigen fiskalischen Interessen versteigen, wie z. B. bei der steuerlichen Nichtanerkennung von handelsrechtlich gebotenen Drohverlustrückstellungen. Die steuerliche Gewinnermittlung muss vielmehr unter Beachtung des Grundsatzes der Totalgewinnlichkeit sowie einer sachgerechten Periodenabgrenzung möglichst einfach ausgestaltet sein.

Der Vorschlag der EU-Kommission zu einer Gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) erfordert schon jetzt, dass eine solche Überarbeitung der nationalen steuerlichen Gewinnermittlung in das europäische Gefüge eingebettet wird, um Friktionen zu vermeiden. Es ist zu befürchten, dass die Entwicklungen von Steuer- und Handelsbilanz unabgestimmt erfolgt und eine Einheitsbilanz weiter erschwert bzw. unmöglich wird. In der Diskussion zur GKKB, die für grenzüberschreitend tätige Unternehmen in Europa gelten soll, ist darauf zu achten, dass diese nur als freiwillige Option ausgestaltet wird, die zu keinen zusätzlichen Steuerbelastungen und Bürokratieaufbau führt.

#### **4. Größere Einflussnahme bei International Accounting Standards Board (IASB)**

Seit dem Jahresabschluss 2005 sind die kapitalmarktorientierten Unternehmen verpflichtet, ihren Konzernabschluss nach den IFRS zu erstellen. Die IFRS sind grundsätzlich auf das Investoreninteresse ausgerichtet und dem fair value-Prinzip untergeordnet. Die Standards und ihre Änderungen werden im Rahmen des Endorsement-Verfahrens durch die EU-Kommission und die vorgesehenen Gremien geprüft. Die Zustimmung des Rates der EU und des Europäischen Parlaments sind jedoch entscheidend. Haben diese zugestimmt bzw. sich nicht dagegen gewandt, wird der Standard für die nach IFRS-verpflichteten EU-Unternehmen mit Veröffentlichung im Amtsblatt verbindlich. Die Häufigkeit der Änderungen und ständige Anpassung der Rechnungslegung führt in den Unternehmen zu beachtlicher Belastung. Zudem besteht der Eindruck, dass die internationale Rechnungslegung immer aufwändiger, komplexer und kostenintensiver wird.

Die Interessen deutscher IFRS-Unternehmen müssen stärker als bisher gebündelt und im IASB vertreten werden. Da sich die EU letztlich zur Übernahme der IFRS durch die IAS-Verordnung Nr. (EG) 1602/2001 verpflichtet hat, ist der Einfluss der EU im IASB zu stärken.

#### **5. Nationale Interessenvertretung im Bilanzrecht**

Die Vertretung der Interessen der IFRS-bilanzierenden deutschen Unternehmen sowie der HGB-bilanzierenden Unternehmen gegenüber IASB, dem Bundesjustizministerium (BMJ) oder der EU-Kommission ist von großer Bedeutung. Bei der Neugestaltung des „Deutschen Standardsetzers“ stand eine dauerhaft tragfähige Lösung, die Unabhängigkeit und Neutralität des DRSC, im Vordergrund. Die neue Satzung des DRSC erwähnt das Gesamtinteresse, die Zusammensetzung der Gremien nimmt dieses jedoch nicht auf. Die Positionen des DRSC, das Deutschland in internationalen Gremien vertritt, muss die Belange aller betroffenen Unternehmen und damit das „gesamtwirtschaftliche Interesse“ widerspiegeln. Die Interessen von HGB- und IFRS-bilanzierenden Unternehmen müssen „gleichwertig“ berücksichtigt werden.

In jedem Fall muss versucht werden, die Forderungen der Unternehmen im Bilanzierungsbereich verstärkt durch gemeinsame Positionierungen mit anderen Verbänden zu unterstützen.

Ansprechpartner: Annika Böhm, [boehm.annika@dihk.de](mailto:boehm.annika@dihk.de), Jens Gewinnus, [gewinnus.jens@dihk.de](mailto:gewinnus.jens@dihk.de)