



Das neue Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz

Nach langer Diskussion ist am 29. Mai 2009 das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) in Kraft getreten. Vor allem kleinere Unternehmen hatten wegen der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz ein Interesse an der weitgehenden Beibehaltung des aktuellen Systems. Denn so konnte die Steuerbilanz mit nur kleinen Änderungen aus der Handelsbilanz erstellt werden. Große Konzerne, die nach den internationalen Rechnungslegungsstandards bilanzieren müssen oder können, verfolgten dagegen das Ziel der weitestmöglichen Angleichung.

Diesem Konflikt wird nun mit einigen Wahlrechten Rechnung getragen. Die heftig umstrittene Zeitwertbewertung, die international in vielen Bereichen Anwendung findet, spielt nun nur für Kredit- und Finanzinstitute sowie Versicherungen eine Rolle. Im HGB war sie dagegen bisher wegen des Vorsichtsprinzips weitgehend fremd.

Die neuen Regeln sind grundsätzlich erstmals für Geschäftsjahre ab dem 1. Januar 2010 anzuwenden. Freiwillig können sie bereits für den Abschluss 2009 angewendet werden, dann jedoch nur alle Vorschriften insgesamt.

Die wesentlichen Änderungen, die gerade kleinere Unternehmen entlasten, sind:

- Einzelkaufleute, die die Schwellenwerte von 500.000 € Umsatz und 50.000 € Gewinn in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren nicht überschreiten, werden von der Verpflichtung zur Buchführung, Inventur und Bilanzierung nach den handelsrechtlichen Vorschriften befreit. Personenhandelsgesellschaften müssen weiterhin ab dem ersten Euro bilanzieren.
- Die Größenklassen für die Bestimmung der Informationspflichten einzelner Unternehmen werden um 20 % angehoben. Kleinere Kapitalgesellschaften werden entlastet. Die Schwellenwerte werden für kleine Unternehmen auf 4.840.000 Euro Bilanzsumme (bisher 4.015.000 Euro) und 9.680.000 Euro Umsatzerlöse (bisher 8.030.000 Euro) angehoben. Für große Unternehmen gelten die Schwellen von 19.250.000 Euro

Bilanzsumme (bisher 16.060.000 Euro) und Umsatzerlöse von 38.500.000 Euro (bisher 32.120.000 Euro). An der Arbeitnehmerzahl von 50 für kleine und 250 für große Unternehmen hat sich nichts geändert.

Diese beiden Änderungen gelten bereits rückwirkend für das Geschäftsjahr 2008. Betroffene Einzelkaufleute, die die Schwellenwerte nicht überschreiten, können zur einfacheren Einnahme-Überschussrechnung übergehen. Dies ist nach einem aktuellen Urteil des Bundesfinanzhofes auch noch nach Ablauf des Gewinnermittlungszeitraumes möglich. Durch die Anhebung der Größenklassen können Prüfungspflichten wegfallen.

Die Handelsbilanz bleibt Grundlage der Steuerbilanz. Die sogenannte Einheitsbilanz bleibt dadurch erhalten. Aufwändige Umrechnungen bleiben den Unternehmen erspart. Dennoch finden sich Regelungen, die einem wichtigen Grundsatz der internationalen Rechnungslegung folgen, der Transparenz und Aussagekraft des Jahresabschlusses. Dies sind z.B.:

- Entwicklungskosten für selbst geschaffene immaterielle Vermögenswerte (Patente, Verfahren) können wahlweise aktiviert werden. Kosten für die Forschung nicht. Dies ist vor allem für forschungsintensive Unternehmen interessant, könnte aber zu Abgrenzungsproblemen führen. Bisher konnten diese dem Niederstwertprinzip entsprechend Kosten erst ansetzen, wenn das Produkt marktreif war.
- Aufwendungen für Erweiterungen dürfen nicht mehr in der Bilanz aktiviert werden.
- Kreditinstitute und Versicherungen müssen zu Handelszwecken erworbene Finanzinstrumente wie Aktien, Schuldverschreibungen, Fondsanteile und Derivate mit dem Marktwert zum Bilanzstichtag, dem Fair Value, bewerten.
- Bewertungsregeln ändern sich. Bei Rückstellungen werden künftige Entwicklungen stärker als bisher zu berücksichtigen sein. Sie sind außerdem abzuzinsen. Dies wird zumindest bei Pensionsrückstellungen zu einer Erhöhung führen. Steuerlich ändert sich dadurch nichts. Handels- und steuerrechtliche Mindestherstellungskosten sind zukünftig identisch. Es sind nur noch die Bewertungsverfahren Fifo und Lifo zulässig. Nur das Lifoverfahren ist steuerrechtlich anerkannt.
- Ist ein Vermögensgegenstand nicht dem Eigentümer, sondern einer anderen Person wirtschaftlich zuzurechnen, so hat die andere Person den Gegenstand in ihrer Bilanz auszuweisen. Hierbei kann es zu einer Abweichung von der Steuerbilanz kommen.

- Bezüglich latenter Steuern, also solcher, bei denen die handelsrechtlich ermittelte Steuerlast von der steuerrechtlich ermittelten abweicht, wurde die Aktivierungspflicht nun in ein Wahlrecht umgewandelt.
- Für das Verrechnungsverbot von Vermögensgegenständen und Schulden bzw. Aufwendungen und Erträgen gibt es zukünftig Ausnahmen.
- Entgeltlich erworbene Geschäfts- oder Firmenwerte müssen in der Bilanz angesetzt werden. Die individuelle betriebliche Nutzungsdauer ist Grundlage für die planmäßige Abschreibung.

Ursprünglich hatte die EU-Kommission geplant Kleinstunternehmen von der Pflicht zur Erstellung eines Jahresabschlusses und der Offenlegungspflicht zu befreien. Kleinstunternehmen sollten Unternehmen sein, die zwei der folgenden Schwellenwerte nicht überschreiten: Bilanzsumme 500.000 Euro, Nettoumsatzerlöse 1.000.000 Euro sowie 10 Mitarbeiter. Im Gegensatz zum BilMoG, das eine Befreiung nur für Einzelkaufleute vorsieht, würden davon: AG, KGaA, GmbH, GmbH & Co. KG profitieren. Diese Planungen wurden nun allerdings auf Eis gelegt vor dem Hintergrund der Veröffentlichung eines internationalen Rechnungslegungsstandards für kleine und mittlere Unternehmen (IFRS for SME). Dieser neue Standard ist (noch) nicht verpflichtend in der EU. Die EU-Kommission zieht aber diesen neuen Standard in ihre Reformüberlegungen mit ein. Eine Option könnte sein, ihn als EU-weiten Grundstandard der Rechnungslegung einzuführen.

Rechnungslegung - Prüfung und Offenlegung von Bilanzen

Stand: September 2009

1. Überblick

Neben Kapitalgesellschaften unterliegen auch bestimmte Personengesellschaften strengen Rechnungslegungs- und Offenlegungsvorschriften (§§ 264 bis 335 HGB).

Personengesellschaften, die von den vorgenannten Pflichten nach § 264a HGB erfasst sind, sind offene Handelsgesellschaften (OHGs) und Kommanditgesellschaften (KGs), bei denen keine natürliche Person persönlich haftender Gesellschafter ist bzw. keine Personengesellschaft mit einer natürlichen Person als Vollhafter haftet. Hierzu gehören neben den Kapitalgesellschaften & Co., wie z.B. der "GmbH & Co.", auch die Nichtkapitalgesellschaften & Co., wie z.B. die "Stiftung & Co."

2. Größenklassen für den Einzelabschluss (§ 267 HGB) und den Konzernabschluss (§ 293 HGB)

Durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) wurden die Schwellenwerte für die Größenklassen erhöht. Die neuen Schwellenwerte können bereits für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2007 beginnen, angewendet werden. Die Einteilung einer Gesellschaft in eine bestimmte Größenklasse richtet sich nach dem Überschreiten folgender Schwellenwerte:

Die Schwellenwerte für den Einzel- und Konzernabschluss:

Schwellenwerte für die Einteilung der Unternehmen hinsichtlich des Einzelabschlusses

| | Bilanzsumme (t EUR) ~ bis zu | | Umsatzerlöse (t EUR) ~ bis zu | | Arbeitnehmer ~ bis zu |
|-----------------------------------|---------------------------------|--------|----------------------------------|--------|--------------------------|
| | Bislang | BilMoG | Bislang | BilMoG | |
| Kleine Kapitalgesellschaften | 4.015 | 4.840 | 8.030 | 9.860 | 50 |
| Mittelgroße Kapitalgesellschaften | 16.060 | 19.250 | 32.120 | 38.500 | 250 |

Schwellenwerte für größenabhängige Befreiungen beim Konzernabschluss

| | Bilanzsumme (t EUR) ~ bis zu | | Umsatzerlöse (t EUR) ~ bis zu | | Arbeitnehmer ~ bis zu |
|--------------|---------------------------------|--------|----------------------------------|--------|--------------------------|
| | Bislang | BilMoG | Bislang | BilMoG | |
| addiert | 19.272 | 23.100 | 38.544 | 46.200 | 250 |
| Konsolidiert | 16.060 | 19.250 | 32.120 | 38.500 | 250 |

Von den drei Kriterien müssen jeweils zwei in zwei aufeinander folgenden Jahren erfüllt sein. Im Übrigen gelten die Gesellschaften als "groß". Eine Kapitalgesellschaft gilt zusätzlich stets dann als "groß", wenn sie einen organisierten Markt im Sinne des § 2 Abs. 5 des Wertpapierhandelsgesetzes durch von ihr ausgegebene Wertpapiere im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 Wertpapierhandelsgesetz in Anspruch nimmt oder die Zulassung zum Handel an einem organisierten Markt beantragt worden ist.

3. Pflichten je nach Klassifikation (§§ 325ff HGB)

| Klassifikation | Pflichten |
|----------------|--|
| Klein | Offenlegung der Bilanz und des Anhangs ohne Gewinn- und Verlustrechnung; keine Prüfungspflicht |
| Mittel | Offenlegung Bilanz in der für kleine Kapitalgesellschaften vorgeschriebenen Form mit zusätzlichen Angaben, Anhang verkürzt, sonstige Angaben wie bei großen Gesellschaften; Prüfungspflicht für Jahresabschluss und Lagebericht durch vereidigten Buchprüfer oder Wirtschaftsprüfer |
| Groß | Offenlegung von Jahresabschluss (Bilanz GuV), Anhang, Lagebericht, Bestätigungsvermerk oder Vermerk über dessen Versagung, Bericht des Aufsichtsrats, Entsprechenserklärung des Vorstands, Gewinnverwendungsvorschlag; Prüfungspflicht für Jahresabschluss und Lagebericht durch Wirtschaftsprüfer |

Eine **Befreiung** von der Pflicht zur Aufstellung eines Jahresabschlusses nach den für Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften kommt für OHGs/KGs i.S.d. § 264a HGB dann in Frage, wenn sie

- a) in den Konzernabschluss eines Mutterunternehmens einbezogen ist, das seinen Sitz in einem EU-Mitgliedstaat oder in einem EWR-Vertragsstaat hat oder
- b) in den Konzernabschluss eines anderen Unternehmens einbezogen ist, das persönlich haftender Gesellschafter dieser Personenhandelsgesellschaft ist.

Ferner müssen dieser Konzernabschluss sowie der Konzernlagebericht im Einklang mit den EU-Richtlinien 83/349/EWG (Konzernabschlussrichtlinie) und 84/253/EWG (Prüferrichtlinie) aufgestellt, geprüft und offengelegt sein. Die Unterlagen müssen in deutscher Sprache beim elektronischen Bundesanzeiger eingereicht werden. Die Befreiung der Personenhandelsgesellschaft muss im elektronischen Bundesanzeiger für die Personenhandelsgesellschaft unter Bezugnahme auf § 264b HGB und unter Angabe des Mutterunternehmens mitgeteilt werden. Die Personenhandelsgesellschaft muss trotz der Befreiung noch einen Abschluss nach den für alle Kaufleute geltenden Vorschriften (§§ 238 - 264 HGB) aufstellen.

4. Einzelheiten zur Bilanzierung und Bewertung

Kapitalgesellschaften und OHGs/KGs i.S.d. § 264a HGB haben zum Ende eines jeden Geschäftsjahres einen Jahresabschluss mit einem Anhang sowie einen Lagebericht zu erstellen.

Etwaige Erleichterungen wie die Befreiung kleiner Gesellschaften von der Erstellung eines Lageberichts, ergeben sich aus der oben ausgeführten Pflichtenübersicht. Nachfolgend sollen insbesondere die für OHGs/KGs i.S.d. § 264a HGB geltenden Ausnahmen von den allgemeinen Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften dargestellt werden:

- **Gliederung der Bilanz**

Für die Gliederung der Bilanz gelten für Kapitalgesellschaften und OHGs/KGs i.S.d. § 264a HGB zunächst die allgemeinen Grundsätze nach § 265 HGB und die eigentlichen Gliederungsvorschriften des § 266 HGB. Für OHGs/KGs i.S.d. § 264a HGB gelten nach § 264c HGB allerdings einige Besonderheiten:

Mittelgroße und große Gesellschaften müssen in der Bilanz oder im Anhang die Entwicklung des Anlagevermögens nach § 268 Abs. 2 HGB darstellen (sog. Anlagengitter). Kleine Gesellschaften sind von dieser Verpflichtung befreit (§ 274a HGB).

OHGs/KGs i.S.d. § 264a HGB haben Ausleihungen, Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern jeweils gesondert in der Bilanz auszuweisen oder im Anhang anzugeben. Falls sie unter anderen Posten ausgewiesen werden, so muss diese Eigenschaft vermerkt werden ("Davon-Vermerk"). Privatvermögen der Gesellschafter, das sie der Gesellschaft zur Nutzung überlassen haben, darf nicht in die Bilanz aufgenommen werden und die auf das Privatvermögen entfallenden Aufwendungen und Erträge dürfen nicht in die GuV aufgenommen werden (§ 264c Abs. 3 HGB).

Als Eigenkapital sind nach § 264c Abs. 2 HGB bei OHGs/KGs i.S.d. § 264a HGB folgende Posten gesondert auszuweisen:

I. Kapitalanteile

II. Rücklagen

III. Gewinnvortrag/Verlustvortrag

IV. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag.

Kapitalanteile betreffen sowohl die Kapitalanteile der persönlich haftenden Gesellschafter als auch der Kommanditisten. Verlustanteile sind von dem jeweiligen Kapitalanteil abzuschreiben. Soweit der Verlust den Kapitalanteil übersteigt, ist er auf der Aktivseite unter den Forderungen als "Einzahlungsverpflichtungen persönlich haftender Gesellschafter" auszuweisen, sofern eine Zahlungsverpflichtung besteht.

Besteht keine Zahlungsverpflichtung, so ist der Betrag als "Nicht durch Vermögenseinlagen gedeckter Verlustanteil persönlich haftender Gesellschafter" auszuweisen. Für die Kommanditisten gilt das entsprechend.

- **Bilanzierungshilfen**

Sowohl Kapitalgesellschaften als auch OHGs/KGs i.S.d. § 264a HGB steht ein Wahlrecht zur Bildung von Bilanzierungshilfen zu. Gemäß § 269 HGB können nicht bilanzierungsfähige Aufwendungen für die Inangasetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs als Bilanzierungshilfe aktiviert werden. Ebenso darf eine Bilanzierungshilfe nach § 274 Abs. 2 HGB für aktive latente Steuern gebildet werden. Bei Inanspruchnahme einer Bilanzierungshilfe ist auf der Passivseite nach dem Eigenkapital ein Sonderposten in Höhe der aktivierten Bilanzierungshilfen anzusetzen (§ 264c Abs. 4 HGB). Dieser Sonderposten hat die Wirkung einer Ausschüttungssperre analog zu den Kapitalgesellschaften und soll die Entnahme der Gewinne verhindern, die ohne Bilanzierungshilfe nicht entstanden wären.

Hinweis: Bilanzierungshilfen (§ 269 HGB) werden abgeschafft. Sie können zum letzten Mal für den Abschluss 2009 verwendet werden, sofern nicht die vorherige Anwendung der BilMoG-Regelungen bereits für das Jahr 2009 gewählt wird. Die latenten Steuern wurden in § 274 HGB mit dem BilMoG komplett neu geregelt. Bisher galt das sog. "Timing-Konzept", nach dem das Jahresergebnis nach Handels- und Steuerrecht zu vergleichen war. Neu ist nun das sog. "Temporary-Konzept", nach dem Differenzen aus unterschiedlichen Ansätzen in Handels- und Steuerbilanz, die künftig steuerbe- oder entlastend wirken, betrachtet werden. Im Unterschied zur alten Regelung sind nun auch erfolgsneutral gebildete und quasi-permanente Differenzen in die Steuerabgrenzung einzubeziehen. Bei der Ermittlung aktiver latenter Steuern gilt nach der neuen Regelung ein Ansatzwahlrecht für den aktiven Überschuss aus der Verrechnung aktiver und passiver latenter Steuern.

- **Bewertung**

Sowohl für Kapitalgesellschaften als auch für OHGs und KGs i.S.d. § 264a HGB gelten die strengen Bewertungsvorschriften nach §§ 279 - 283 HGB. Danach sind insbesondere die Abschreibungen im Rahmen vernünftiger kaufmännischer Beurteilung nach § 253 Abs. 4 HGB nicht zulässig. Außerplanmäßige Abschreibungen auf Sachanlagen sind nur bei voraussichtlich dauerhafter Wertminderung gestattet. Darüber hinaus besteht ein Wertaufholungsgebot nach § 280 HGB für außerplanmäßige und steuerliche Abschreibungen, wenn die Gründe weggefallen sind.

Hinweis: Durch das BilMoG werden die §§ 279 - 283 HGB aufgehoben. Sie sind nur noch für den Abschluss 2009 anzuwenden, es sei denn, die Option, die Neuregelungen bereits für die Bilanz 2009 anzuwenden, wurde gewählt.

- **Gewinn- und Verlustrechnung**

Sowohl die Gewinn- und Verlustrechnung einer Kapitalgesellschaft als auch die von OHGs/KGs i.S.d. § 264a HGB muss detailliert nach § 275 HGB gegliedert werden. Erleichterungen sind für kleine und mittelgroße Gesellschaften bezüglich der Gliederung vorgesehen, indem sie u. a. Umsatzerlöse und Materialaufwand zu einem Posten "Rohergebnis" zusammenfassen dürfen. Aufwendungen und Erträge, die auf das der Gesellschaft zur Nutzung überlassene Privatvermögen der Gesellschafter entfallen, dürfen nicht in die Gewinn- und Verlustrechnung der OHGs/KGs i.S.d. § 264a HGB aufgenommen werden (§ 264c HGB).

5. Prüfung der Jahresabschlüsse und Konzernabschlüsse

Der Jahresabschluss und der Lagebericht der Kapitalgesellschaften und von OHGs/KGs i.S.d. § 264a HGB unterliegen der Prüfung nach § 316 ff. HGB, sofern es sich nicht um eine kleine Gesellschaft handelt. Sie sind durch einen externen Abschlussprüfer zu prüfen. Das können nur Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften sein. Bei mittelgroßen Kapitalgesellschaften und OHGs/KGs i.S.d. § 264a HGB auch vereidigte Buchprüfer und Buchprüfungsgesellschaften. Hat eine Prüfung nicht stattgefunden, so kann der Jahresabschluss nicht festgestellt werden. Der Abschlussprüfer soll jeweils vor Ablauf des Geschäftsjahres gewählt werden, auf das sich seine Prüfungstätigkeit erstreckt.

Der Konzernabschluss und der Konzernlagebericht sind unabhängig von der Größe immer durch einen externen Abschlussprüfer zu prüfen. Zugelassen sind nur Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften.

6. Offenlegung der Jahresabschlüsse und Konzernabschlüsse

Was offengelegt werden muss, hängt von der Größenklasse des Unternehmens ab. Hierfür gilt die unter Punkt 3 dargestellte Übersicht.

Die erforderlichen Unterlagen sind beim *elektronischen Bundesanzeiger in elektronischer Form* einzureichen. Bis Ende 2009 wird jedoch noch eine Papiereinreichung zugelassen, jedoch nicht mehr zum Handelsregister, sondern zum Bundesanzeiger Verlag:

Achten Sie dabei bitte darauf, dass Sie mit der Zusendung genau angeben, was offengelegt werden soll.

Details hierzu sowie zu den Dateiformaten finden Sie im Internetangebot des Bundesanzeigers. Weiter ist zu beachten, dass die **Sanktionen** für die Nichtoffenlegung verschärft wurden. Der elektronische Bundesanzeiger prüft zukünftig die fristgerechte und vollständige Einreichung der Unterlagen. Bei Verstößen gegen die Offenlegung unterrichtet er das neu gegründete Bundesamt für Justiz. Das Bundesamt für Justiz veranlasst bei nicht ordnungsgemäßer Offenlegung ein Ordnungsgeldverfahren. Das Ordnungsgeld liegt zwischen minimal 2.500 und maximal 25.000 Euro. Wesentlich zu beachten ist dabei, dass es hierfür neu - anders als bisher - keines Antrages mehr bedarf, sondern die Einleitung des Ordnungsgeldverfahrens von Amt wegen erfolgt. Bevor das Ordnungsgeld festgesetzt wird, ist vom Bundesamt jedoch unter Androhung des Ordnungsgelds eine Frist von sechs Wochen zur Einreichung der Unterlagen zu gewähren. Das Ordnungsgeldverfahren kann gegen die Kapitalgesellschaft selbst und nicht nur gegen ihre Organmitglieder durchgeführt werden. Bereits mit Androhung des Ordnungsgeldes werden dem Beteiligten die Verfahrenskosten aufgegeben. Gegen die Kostenentscheidung kann zwar Einspruch eingelegt werden, dieser hat aber keine aufschiebende Wirkung.

Die Neuregelungen zur Form der Offenlegung und zum Ordnungsgeldverfahren finden erstmals für Jahres- und Konzernabschlüsse für **nach dem 31.12.2005** beginnende Geschäftsjahre Anwendung.

GmbH & Co. KG:

Nach § 264a HGB unterliegen Personenhandelsgesellschaften, bei denen nicht wenigstens eine natürliche Person persönlich haftet, den für Kapitalgesellschaften geltenden weiter gehenden Rechnungslegungsvorschriften des § 264 HGB. Werden nun natürliche Personen als Komplementäre in eine GmbH & Co. KG aufgenommen, werden dadurch die Pflichten nach §§ 264 ff. HGB vermieden. Dies gilt auch für die Offenlegung nach §§ 325 ff. HGB.