

Herrn
Ministerialrat
Thomas Blöink
Bundesministerium der Justiz
Mohrenstraße 37
10117 Berlin

Düsseldorf, 31. August 2012

415/585

Institut der Wirtschaftsprüfer
in Deutschland e.V.

Wirtschaftsprüferhaus
Tersteegenstraße 14
40474 Düsseldorf
Postfach 32 05 80
40420 Düsseldorf

TELEFONZENTRALE:
+49 (0)211 / 45 61 - 0

FAX GESCHÄFTSLEITUNG:
+49 (0)211 / 454 10 97

INTERNET:
www.idw.de

E-MAIL:
info@idw.de

BANKVERBINDUNG:
Deutsche Bank AG Düsseldorf
BLZ 300 700 10
Kto.-Nr. 7480 213

Referentenentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Micro-Richtlinie 2012/6/EU über Erleichterungen der Rechnungslegung für Kleinstkapitalgesellschaften (MicroBilG)

Sehr geehrter Herr Blöink,

wir danken Ihnen für Ihr Schreiben vom 31.07.2012 und die Gelegenheit zur Stellungnahme zu dem vom Bundesministerium der Justiz (BMJ) veröffentlichten Referentenentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie 2012/6/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 14.03.2012 zur Änderung der Richtlinie 78/660/EWG des Rates über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen hinsichtlich Kleinstbetrieben (ABl. der EU L 81/3 vom 21.03.2012). Wir stimmen den Vorschlägen des BMJ im Grundsatz zu. Dies gilt sowohl für die vorgesehenen Erleichterungen als auch für die Beibehaltung der grundlegenden Ansatz- und Bewertungsvorschriften für Kleinstkapitalgesellschaften und den damit verbundenen Verzicht auf eine Vermengung unterschiedlicher Periodisierungskonzepte innerhalb eines Abschlusses. Wichtig ist allerdings, dass auch Kleinstkapitalgesellschaften in Ausübung eines Passivierungswahlrechts nicht bilanzierte Verpflichtungen in ihrem Abschluss angeben.

Zu einer Reihe von Einzelaspekten nehmen wir wie folgt Stellung:

GESCHÄFTSFÜHRENDER VORSTAND:
Prof. Dr. Klaus-Peter Naumann,
WP StB, Sprecher des Vorstands;
Dr. Klaus-Peter Feld, WP StB CPA;
Manfred Hamann, RA

Seite 2/4 zum Schreiben vom 31.08.2012 an Herrn Ministerialrat Thomas Blöink, BMJ, Berlin

1. Erleichterungen bei der Rechnungslegung

1.1. Zu § 264 Abs. 1 Satz 5 HGB-E

Gemäß Artikel 1a Abs. 5 der Micro-Richtlinie wird davon ausgegangen, dass der von Kleinstbetrieben unter Inanspruchnahme von Erleichterungen nach der Micro-Richtlinie aufgestellte Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt; infolgedessen findet u.a. Artikel 2 Abs. 4 der 4. EU-Richtlinie, wonach zusätzliche Anhangangaben erforderlich sind, sofern die Anwendung der Richtlinie nicht ausreicht, um ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild zu vermitteln, auf Kleinstunternehmen keine Anwendung. Diese Regelungen wurden im Referentenentwurf dergestalt umgesetzt, dass § 264 Abs. 2 Satz 2 HGB bei Kleinstgesellschaften keine Anwendung findet.

Unseres Erachtens steht diese Vorgehensweise nicht im Einklang mit der bisherigen Handhabung des *true and fair view*-Grundsatzes im HGB. Danach gilt bei der Frage, ob die Rechnungslegung einer Kapitalgesellschaft ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt, kein rein betriebswirtschaftlicher Maßstab; stattdessen ergibt sich im Regelfall der *true and fair view* aus der Anwendung der Einzelvorschriften, wie sie für die jeweilige Unternehmensgrößenklasse vorgesehen sind. Es ist daher zum einen sachgerecht, an die Rechnungslegung von Kleinstkapitalgesellschaften geringere Anforderungen zu stellen als an die von kleinen Kapitalgesellschaften; zum anderen entspricht dann auch bei Kleinstkapitalgesellschaften der Abschluss im Regelfall dem Gebot der Vermittlung eines *true and fair view*. In diesem Kontext ist es allerdings nicht systemkonform, die Nicht-Anwendung des § 264 Abs. 2 Satz 2 HGB für Kleinstkapitalgesellschaften vorzusehen. Das Erfordernis zusätzlicher Angaben ist jeweils im Rahmen der größenklassenspezifischen Anforderungen an die Rechnungslegung zu interpretieren.

In dem Kontext ist allerdings anzumerken, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild nicht vermittelt wird, wenn ein Abschluss keine Angaben zu ggf. nicht passivierten Verpflichtungen aus sog. Altzusagen oder mittelbaren Pensionsverpflichtungen und ähnlichen Verpflichtungen nach Artikel 28 Abs. 2 EGHGB enthält. Da diese Verpflichtungen mitunter von erheblichem Umfang sind, müssen entsprechende Angaben unter der Bilanz gefordert werden.

Seite 3/4 zum Schreiben vom 31.08.2012 an Herrn Ministerialrat Thomas Blöink, BMJ, Berlin

1.2. Zu § 266 Abs. 1 Satz 4 und 5 sowie § 275 Abs. 5 HGB-E

Das in § 266 Abs. 1 Satz 5 HGB-E vorgesehene Wahlrecht, nach dem auf einen gesonderten Ausweis von Rechnungsabgrenzungsposten in der Bilanz verzichtet werden kann, stellt u.E. keine Vereinfachung dar, sondern stiftet eher Verwirrung und sollte daher nicht in das Gesetz aufgenommen werden. Ferner sollte in § 275 Abs. 5 HGB-E der dort verwendete Begriff „Nettoumsatzerlöse“ in Einklang mit § 275 Abs. 2 und 3 HGB durch „Umsatzerlöse“ ersetzt werden. § 277 Abs. 1 HGB stellt u.E. hinreichend klar, dass es sich bei „Umsatzerlösen“ um die um Erlösschmälerungen und Umsatzsteuer geminderte Größe handelt. Ebenso sollte statt des Begriffs „Ergebnis“ auch für Kleinstkapitalgesellschaften die in § 275 Abs. 2 und 3 HGB verwendete Bezeichnung „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ gewählt werden.

1.3. Zu § 294 Abs. 3 Satz 3 HGB-E

Dem vorgesehenen Gesetzeswortlaut nach haben „Tochterunternehmen, die Kleinstkapitalgesellschaften (§ 267a) sind, (...) für ihre Einbeziehung in den Konzernabschluss die für kleine Kapitalgesellschaften (§ 267 Absatz 1) geltenden Vorschriften zu beachten“. Nach der Begründung zum Gesetzesentwurf soll mit § 294 Abs. 3 HGB-E klargestellt werden, dass Kleinstkapitalgesellschaften bei der Konsolidierung ihrer Abschlüsse insoweit von den ihnen eingeräumten Erleichterungen keinen Gebrauch machen können. Die in § 294 Abs. 3 Satz 3 HGB-E vorgesehene Formulierung steht jedoch im Widerspruch zu §§ 300 Abs. 2, 308 HGB, wonach der Konzernabschluss nach den für das Mutterunternehmen geltenden Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätzen aufzustellen ist. Deshalb empfehlen wir die Streichung dieses Satzes.

2. Übergangsregelungen

Nach Artikel 70 Abs. 2 EGHGB-E sollen die §§ 264b und 290 HGB-E erstmals auf Jahres- und Konzernabschlüsse für Geschäftsjahre anzuwenden sein, die nach dem 31.12.2012 beginnen. Da es sich laut der Begründung zum Gesetzesentwurf in beiden Fällen lediglich um Klarstellungen handelt, empfehlen wir, dass diese ebenso wie die auf der Umsetzung der Micro-Richtlinie beruhenden Änderungen schon auf Abschlüsse für Geschäftsjahre anzuwenden sein sollen, die an einem nach dem 30.12.2012 liegenden Abschlussstichtag enden.

Ferner regen wir an, in der Gesetzesbegründung einen klarstellenden Hinweis aufzunehmen, dass für die Beurteilung, ob am 31.12.2012 die Schwellenwerte für Kleinstkapitalgesellschaften an zwei aufeinander folgenden Abschlussstich-

Seite 4/4 zum Schreiben vom 31.08.2012 an Herrn Ministerialrat Thomas Blöink, BMJ, Berlin

tagen unterschritten sind, die mit der Gesetzesänderung eingeführten Schwellenwerte bereits zum 31.12.2011 und zum 31.12.2010 anzuwenden sind.

Für eine vertiefende Erörterung unserer Anmerkungen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Prof. Dr. Naumann

Dr. Breker, WP/StB
Fachleiter Rechnungslegung
und Prüfung