

Update zu aktuellen  
Entwicklungen des HGB

Ausgabe 2,  
März 2013

## HGB direkt

**pwc**

### MicroBilG: Erste Anwendungserfahrungen

#### Aktueller Anlass

Am 20. Dezember 2012 wurde das Kleinstkapitalgesellschaften-Änderungsgesetz (MicroBilG) verabschiedet. Dieses sieht insb. Rechnungslegungs- und Offenlegungserleichterungen für sog. **Kleinstkapitalgesellschaften**, d.h. Kapitalgesellschaften und Personenhandelsgesellschaften ohne voll haftende natürliche Personen, vor, die zwei der Merkmale „350.000 Euro Bilanzsumme“, „700.000 Euro Umsatzerlöse“ und „durchschnittlich zehn Arbeitnehmer“ an zwei aufeinanderfolgenden Stichtagen nicht überschreiten.

Diese Erleichterungen gelten erstmals für Abschlussstichtage, die nach dem 30. Dezember 2012 liegen, d.h. bereits für **handelsrechtliche Abschlüsse zum 31. Dezember 2012** (s. hierzu [pwc HGB direkt, Ausgabe 6/2012](#)).

Die Erstanwendung der Erleichterungsvorschriften hat typische Anwendungsfragen offenbart, die im Folgenden beantwortet werden.

#### Auswirkungen

##### Erleichterungen

Für Kleinstkapitalgesellschaften i.S.d. § 267a Abs. 1 HGB sieht das MicroBilG verschiedene Erleichterungen vor. Sämtliche Erleichterungen dürfen insgesamt, aber auch getrennt voneinander in Anspruch genommen werden.

Die neuen Vorschriften umfassen zum einen **Rechnungslegungserleichterungen**, nämlich die Aufstellung einer verkürzten Bilanz nur mit den in § 266 HGB mit Buchstaben bezeichneten Posten (§ 266 Abs. 1 Satz 4 HGB), die Aufstellung einer verkürzten GuV mit nur acht Mindestposten (§ 275 Abs. 5 HGB) und den Verzicht auf die Aufstellung eines Anhangs unter der Voraussetzung bestimmter Angaben unter der Bilanz (§ 264 Abs. 1 Satz 5 HGB).

Zum anderen bestehen **Offenlegungserleichterungen**, nach denen lediglich die Bilanz beim Bundesanzeiger eingereicht werden muss, verbunden mit dem Wahlrecht, sie entweder im Bundesanzeiger bekanntmachen zu lassen oder nur zur dauerhaften Hinterlegung einzureichen (§ 326 Abs. 2 HGB). Die Offenlegung einer vereinfachten Bilanz darf grds. auch dann erfolgen, wenn die Erleichterungen für Zwecke der Aufstellung nicht in Anspruch genommen worden sind. Voraussetzung dafür ist allerdings, dass es sich bei der verkürzten Bilanz lediglich um eine „Verkürzung“ der aufgestellten Bilanz ohne materielle bilanzielle Änderungen handelt. Besitzt die Kleinstkapitalgesellschaft Deckungsvermögen

i.S.d. § 246 Abs. 2 Satz 2 HGB, darf dieses nicht zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden, wenn eine der Erleichterungen des MicroBilG in Anspruch genommen wird (§ 253 Abs. 1 Satz 5 und 6 HGB). Die Offenlegung einer verkürzten Bilanz würde damit eine materielle Änderung der aufgestellten Bilanz bedingen und ist deshalb unzulässig.

### Verkürzte GuV

Es erscheint grds. sachgerecht, die **GuV-Posten** des "normalen" Gesamtkostenverfahrenschemas den Mindestposten nach dem verkürzten GuV-Gliederungsschema für Kleinstkapitalgesellschaften wie folgt **zuzuordnen**:

Umsatzerlöse	Umsatzerlöse (Nr. 1)
Sonstige Erträge	Bestandserhöhungen (un-)fertige Erzeugnisse (Nr. 2) Andere aktivierte Eigenleistungen (Nr. 3) Sonstige betriebliche Erträge (Nr. 4) Beteiligungserträge (Nr. 9) Erträge aus Wertpapieren und Ausleihungen (Nr. 10) Zinserträge (Nr. 11) Außerordentliche Erträge (Nr. 15)
Materialaufwand	Materialaufwand (Nr. 5)
Personalaufwand	Personalaufwand (Nr. 6)
Abschreibungen	Abschreibungen (Nr. 7) Abschreibungen auf Finanzanlagen und Wertpapiere des Umlaufvermögens (Nr. 12)
Sonstige Aufwendungen	Bestandsminderungen (un-)fertiger Erzeugnisse (Nr. 2) Sonstige betriebliche Aufwendungen (Nr. 8) Zinsaufwendungen (Nr. 13) Außerordentliche Aufwendungen (Nr. 16)
Steuern	Ertragsteuern (Nr. 18) Sonstige Steuern (Nr. 19)

Die Zuordnung der Abschreibungen auf Finanzanlagen und Wertpapiere des Umlaufvermögens zu den Abschreibungen erscheint sowohl nach dem Wortlaut des Mindestpostens als auch aufgrund der Aufzählung der Bestandteile der „sonstigen Aufwendungen“ in der Regierungsbegründung zum MicroBilG sachgerecht.

### Angaben zum “true and fair view”

Nimmt eine Kleinstkapitalgesellschaft die zulässigen Rechnungslegungserleichterungen in Anspruch, wird vermutet, dass der Jahresabschluss unter Beachtung der GoB **ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage** der Gesellschaft vermittelt. Ist dies nicht der Fall, sind unter der Bilanz zusätzliche Angaben zu machen (§ 264 Abs. 2 Satz 3 und 4 HGB).

Solche **Zusatzangaben** werden nur in Ausnahmefällen erforderlich sein. Dazu können z.B. wesentliche nicht passivierte mittelbare oder Alt-Pensionszusagen (Art. 28 Abs. 1 EGHGB) gehören. Auch ein im Vergleich zum operativen Ergebnis so wesentliches außerordentliches Ergebnis (z.B. außerordentliche Buchgewinne oder -verluste aus Abgängen oder Wertminderungen wesentlicher Beteiligungen in der GuV einer Holding), dass der Einblick in die Ertragslage ohne getrennten Ausweis in der GuV irreführend wäre, kann ausnahmsweise zu Erläuterungspflichten führen.

### Sonstige Angabepflichten zu Bilanz und GuV

Für Kapitalgesellschaften und Personenhandelsgesellschaften i.S.d. § 264a HGB werden eine Reihe zusätzlicher Angaben zur Bilanz und GuV gefordert, die entweder in der Bilanz bzw. GuV oder wahlweise im Anhang zu machen sind. Teilweise sind Kleinstkapitalgesellschaften davon aufgrund der **Erleichterungsvorschriften für kleine Kapitalgesellschaften** befreit, die für sie entsprechend gelten (§ 267a Abs. 2 i.V.m. §§ 274a und 276 HGB).

Teilweise gibt es für Kleinstkapitalgesellschaften eine **ausdrückliche Befreiung** von Angabepflichten, so für die gesonderte Angabe von Ausleihungen, Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern von Kleinstpersonenhandelsgesellschaften i.S.d. § 264a HGB (§ 264c Abs. 5 Satz 1 HGB) und für die aktienrechtlichen Zusatzanforderungen für AG und KGaA an Bilanz und GuV (z.B. GuV-Verlängerungsrechnung) (§§ 152 Abs. 4, 158 Abs. 3 AktG).

Einige Angabepflichten entfallen bei Aufstellung einer verkürzten Bilanz aufgrund eines **fehlenden Anwendungsbereichs**. Dazu zählen insb.:

- Mitzugehörigkeitsvermerk (§ 265 Abs. 3 HGB),
- Betrag der Forderungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr (§ 268 Abs. 4 Satz 1 HGB) mangels gesondertem Ausweis von Forderungen,
- Ausweis erhaltener Anzahlungen auf Bestellungen (§ 268 Abs. 5 Satz 2 HGB) mangels gesondertem Ausweis erhaltener Anzahlungen und Vorräte,
- Beträge aus der Ab- und Aufzinsung von Rückstellungen und aus der Währungsumrechnung (§ 277 Abs. 5 HGB) mangels gesondertem Ausweis der entsprechenden GuV-Posten.

Insb. in folgenden Fällen sieht der Gesetzeswortlaut jedoch eine **Angabepflicht** vor:

- Betrag der Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr (§ 268 Abs. 5 Satz 1 HGB),
- Ausleihungen, Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern einer GmbH (§ 42 Abs. 3 GmbHG).

In diesen Fällen erscheint deshalb eine entsprechende Angabe geboten, auch wenn Sinn und Zweck der Erleichterungen sowie der Vergleich mit anderen Befreiungen dagegen sprechen.

### Kleinstkapitalgesellschaft als Teilkonzern-Mutterunternehmen

Ist eine Kleinstkapitalgesellschaft Mutterunternehmen i.S.d. § 290 HGB, ist sie unter den Voraussetzungen der §§ 291 f. HGB von der Aufstellung eines Konzernabschlusses und eines Konzernlageberichts befreit. Erforderlich sind dafür u.a. bestimmte **Angaben im Anhang** des Jahresabschlusses des zu befreienden Unternehmens (§ 291 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 HGB; § 292 Abs. 1 HGB i.V.m. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 KonBefrV). An dieser materiellen Befreiungsvoraussetzung ändert sich nichts, wenn die Kleinstkapitalgesellschaft auf die Erweiterung des Jahresabschlusses um einen Anhang verzichtet. In diesem Fall sind die geforderten Angaben in anderweitiger Form zu machen, z.B. unter der Bilanz.

## Handlungsbedarf

Ob und ggf. in welchem Umfang die Erleichterungsvorschriften für Kleinstkapitalgesellschaften in Anspruch genommen werden dürfen, hängt von den Umständen im Einzelfall ab. Neben den handelsrechtlichen sind dabei evtl. auch gesellschaftsvertragliche Anforderungen zu beachten.

Zulässige Erleichterungen müssen nicht im Erstanwendungsjahr des MicroBilG, sondern dürfen auch noch in späteren Geschäftsjahren in Anspruch genommen werden.

---

## **Ansprechpartner**

**Armin Slotta**

Tel.: +49 69 9585-1220  
[armin.slotta@de.pwc.com](mailto:armin.slotta@de.pwc.com)

**Dr. Gerd Fey**

Tel.: +49 69 9585-1409  
[gerd.fey@de.pwc.com](mailto:gerd.fey@de.pwc.com)

**Dirk Rimmelspacher**

Tel.: +49 69 9585-3153  
[dirk.rimmelspacher@de.pwc.com](mailto:dirk.rimmelspacher@de.pwc.com)

**Guido Fladt**

Tel.: +49 69 9585-1455  
[g.fladt@de.pwc.com](mailto:g.fladt@de.pwc.com)

**Peter Flick**

Tel.: +49 69 9585-2004  
[peter.flick@de.pwc.com](mailto:peter.flick@de.pwc.com)

---

## **Bestellung**

Sie können den Newsletter *HGB direkt* über unser Client Information System (**CIS**) abrufen. Senden Sie dazu bitte eine E-Mail an: [infosysteme.ass@de.pwc.com](mailto:infosysteme.ass@de.pwc.com) oder registrieren Sie sich direkt unter nachfolgendem Link: [www.pwc.de/de/forms/accounting-reporting-cis-form.jhtml](http://www.pwc.de/de/forms/accounting-reporting-cis-form.jhtml).

Alternativ können Sie den Newsletter über folgenden Link **abonnieren**: <http://www.pwc.de/de/newsletter/kapitalmarkt/pwc-newsletter-hgb-direkt.jhtml>.

Wenn Sie den Newsletter abbestellen möchten, senden Sie bitte eine leere E-Mail mit der Betreffzeile „Abbestellung“ an folgende Adresse: [Unsubscribe\\_HGB\\_direkt@de.pwc.com](mailto:Unsubscribe_HGB_direkt@de.pwc.com)

Die Beiträge sind als Hinweise für unsere Mandanten bestimmt. Für die Lösung einschlägiger Probleme greifen Sie bitte auf die angegebenen Quellen oder die Unterstützung unserer Büros zurück. Teile dieser Veröffentlichung/Information dürfen nur nach vorheriger schriftlicher Zustimmung durch den Herausgeber nachgedruckt und vervielfältigt werden. Meinungsbeiträge geben die Auffassung der einzelnen Autoren wieder.

© März 2013 PricewaterhouseCoopers Aktiengesellschaft Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Alle Rechte vorbehalten. „PwC“ bezeichnet in diesem Dokument die PricewaterhouseCoopers Aktiengesellschaft Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die eine Mitgliedsgesellschaft der PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL) ist. Jede der Mitgliedsgesellschaften der PwCIL ist eine rechtlich selbstständige Gesellschaft.