

Das neue deutsche Bilanzrecht

Handbuch zur Anwendung des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG)

von

Prof. Dr. Norbert Pfitzer, Prof. Dr. Karlheinz Küting, Prof. Dr. Claus-Peter Weber

2., aktualisierte Auflage

Das neue deutsche Bilanzrecht – Pfitzer / Küting / Weber

schnell und portofrei erhältlich bei beck-shop.de DIE FACHBUCHHANDLUNG

Thematische Gliederung:

Steuerrecht – Wirtschaft

Schäffer-Poeschel Stuttgart 2009

Verlag C.H. Beck im Internet:

www.beck.de

ISBN 978 3 7910 2914 6

SCHÄFFER
POESCHEL

1 Zur Ausgangssituation

Am 3. April 2009 hat der Bundesrat den Gesetzbeschluss des Deutschen Bundestags (vgl. *BR-Drucksache (270/09)* sowie die zugehörige *Berichtigung zur BR-Drucksache (270/09)*) genehmigt. Es wird erwartet, dass das Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (BilMoG) Ende April nach Unterzeichnung durch den Bundespräsidenten und Veröffentlichung im Bundesgesetzblatt in Kraft treten wird. Dieses Gesetzesvorhaben ragt aus den zahlreichen **Bilanzrechtsänderungen** in jüngerer Zeit weit hervor (vgl. Abbildung 1; vgl. auch *Küting, K. (2009)*, S. 289f.). Dies verdeutlichen die Vielzahl der Ratschläge zur Modernisierung des Bilanzrechts bis zum heutigen Tag (vgl. nur *AKEU (2003)*, S. 1585-1588; *DSR (2005)*; *Küting, K. (2004)*, S. 1; vgl. auch *BR-Drucksache (344/08)*, S. 72-81) sowie Anzahl der vorliegenden Stellungnahmen).

1511 bis 1579	Fugger: Buchhaltung und Bilanz als Controllinginstrument
1673	Ordonnance de Commerce/1861 Allgemeines Deutsches HGB: Buchhaltung und Bilanzierung als Instrument der Gläubigersicherung durch Dokumentation und Selbstinformation
ab 1874	Gesetze zur Einkommensbesteuerung: Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die einkommensteuerliche Gewinnermittlung
1931/1937	Aktiengesetz: Bilanzierung als Instrument der Gläubigersicherung durch Ausschüttungsbegrenzung und Information nach außen
1965	Reform des Aktiengesetzes: Bilanzierung als Instrument der Gläubigersicherung und Aktionärsicherung durch Verbesserung der Information und Wahrung von Ausschüttungsinteressen
1969	Publizitätsgesetz: Bilanzierung als Instrument der Sicherung von Interessen der Öffentlichkeit durch verbreiterte Unternehmenspublizität
1985	Bilanzrichtliniengesetz: Bilanzierung als Instrument verstärkter Sicherung von Gläubiger- und Eigentümerinteressen
1986	Börsenzulassungs-Gesetz: Änderung der Größenkriterien für KapG
1990	Bankbilanzrichtlinie-Gesetz: Änderung bankspezifischer Vorschriften
1992	Gesetz zur Änderung des Gesetzes über das Kreditwesen und anderer Vorschriften über Kreditinstitute: Änderung bankspezifischer Vorschriften
1993	EWR-Ausführungsgesetz: Änderung bankspezifischer Vorschriften und der befreienden Wirkung von Konzernabschlüssen

1993	Gesetz zur Durchführung der Elften gesellschaftsrechtlichen Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften und über Gebäudeversicherungsverhältnisse: Änderung der Lageberichts- und Offenlegungspflichten
1994	Versicherungsbilanzrichtlinie-Gesetz: Änderung zum Inventar und bankspezifischer Vorschriften
1994	Gesetz zur Änderung des D-Markbilanzgesetzes und anderer handelsrechtlicher Bestimmungen: Änderung der Größenkriterien und größenabhängigen Erleichterungen für KapG
1997	Begleitgesetz zum Gesetz zur Umsetzung von EG-Richtlinien zur Harmonisierung bank- und wertpapieraufsichtsrechtlicher Vorschriften: Änderung bankspezifischer Vorschriften
1998	Drittes Finanzmarktförderungsgesetz: Änderung der Größenkriterien für KapG und bankspezifischer Vorschriften
1998	Kapitalaufnahmeerleichterungsgesetz: Befreiender Konzernabschluss nach US-GAAP bzw. IAS börsennotierter Unternehmen als Instrument der Kommunikation mit dem Kapitalmarkt
1998	Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich: Änderung zu Anhangangaben und Vorschriften über die Durchführung von gesetzlichen Abschlussprüfungen sowie Einführung des Rechnungslegungsgremiums und -beirats
1998	Steueränderungsgesetz 1998: Änderung von Aufbewahrungsfristen
2000	Kapitalgesellschaften-und-Co-Richtlinien-Gesetz: Gleichstellung von bestimmten PersG und KapG, Änderungen zu Anhangangaben, Prüfungspflichten, der Größenkriterien für KapG und bankspezifischen Vorschriften
2002	Viertes Finanzmarktförderungsgesetz: Änderung zum Umfang der gesetzlichen Jahresabschlussprüfung
2002	Transparenz- und Publizitätsgesetz: Abschaffung der Anschaffungskostenbegrenzung bei der Aufdeckung stiller Reserven im Rahmen der Kapitalkonsolidierung nach der Neubewertungsmethode, Ergänzungen zu Anhang- und Lageberichtsangaben, Aufhebung und Änderung konzernspezifischer Vorschriften, Änderungen der Vorschriften über die Durchführung der gesetzlichen Abschlussprüfung sowie Offenlegungspflichten

2004	Bilanzrechtsformgesetz: Änderung der Größenkriterien für KapG sowie der Ergänzung von Anhangangaben, Einführung der Pflichtanwendung der IFRS für den Konzernabschluss börsennotierter Unternehmen, Änderung von bank- und versicherungsspezifischer Vorschriften, Änderung der Vorschriften über die Durchführung der gesetzlichen Abschlussprüfung sowie Offenlegungspflichten
2004	Bilanzkontrollgesetz: Einführung der Prüfstelle für Rechnungslegung
2005	EU-Verordnung von 2002: Verpflichtung zur Erstellung des Konzernabschlusses kapitalmarktorientierter Unternehmen in der EU nach IFRS
2005	Vorstandsvergütungs-Offenlegungsgesetz: Ergänzung von Anhangangaben und Offenlegungspflichten
2006	Erstes Gesetz über die Bereinigung von Bundesrecht im Zuständigkeitsbereich des Bundesministeriums der Justiz: Ergänzung zu Offenlegungspflichten
2006	Übernahmerichtlinie-Umsetzungsgesetz: Ergänzung zu Lageberichtsangaben
2007	Transparenzrichtlinie-Umsetzungsgesetz: Einführung des „Bilanzeids“
2007	Investmentänderungsgesetz: Änderung zum „Bilanzeid“

Abbildung 1: Historische Entwicklung des Bilanzrechts, insbesondere seit 1985

In seiner Tragweite wird das künftige HGB mit dem Bilanzrichtlinien-Gesetz von 1985 (BiRiLiG) verglichen. Erste Ansichten zum RefE vom 08. November 2007 sprechen von einem Paradigmenwechsel und von der Notwendigkeit einer Neuinterpretation der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) (vgl. *Fülbier, R. U./Gassen, J.* (2007), S. 2605-2612; vgl. auch *Ballwieser, W.* (2009)).

Demgegenüber formuliert der Gesetzgeber folgendes Zielbündel: „*das bewährte HGB-Bilanzrecht [...] weiter zu entwickeln, ohne die Eckpunkte des Bilanzrechts [...] und das bisherige System der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung aufzugeben*“ (BR-Drucksache (344/08), S. 1) und eine vollwertige Alternative zu den internationalen Rechnungslegungsstandards zu entwickeln (vgl. BR-Drucksache (344/08), S. 1).

Vor diesem Hintergrund wird nun der Versuch einer grundlegenden Würdigung des Gesetzesvorhabens – ohne Anspruch auf Vollständigkeit – unternommen. Zuvor gilt es, die Bilanzrechtskonzeption des **BiRiLiG als Referenzpunkt** zu kennzeichnen und die Motivationen für die seit 1985 erfolgten – aber auch mit dem BilMoG beabsichtigten – Änderungen zu benennen. Der abschließende Teil stellt wesentliche Untersuchungsergebnisse heraus.

2 Grundkonzeption der Bilanz im Rechtssinne vor BilMoG

2.1 Die Konzeption der Bilanz im Rechtssinne gemäß BiRiLiG

Durch die Transformation des BiRiLiG von 1985 wurde das Dritte Buch ins deutsche HGB eingefügt. Hierin manifestiert sich die bisherige Bilanzrechtskonzeption. Insoweit bildet das BiRiLiG die adäquate Basis zur Kennzeichnung eines Paradigmenwechsels oder einer GoB-Neuinterpretation.

Die Art des kaufmännischen Geschäftsbetriebs erfordert es, systematische Aufzeichnungen zur Information über Handelsgeschäfte und die Vermögenslage zu führen. Folgerichtig verpflichtet das deutsche Bilanzrecht Kaufleute dazu, Bücher zu führen (vgl. *Moxter, A.* (1986b), S. 5).

Die Bilanz im Rechtssinne ist eine handelsrechtliche (Handelsbilanz) oder eine einkommensteuerrechtliche Bilanz (Steuerbilanz). Beide Bilanzen sind aus Vereinfachungs- und Wirtschaftlichkeitsgründen durch das Prinzip der direkten **Maßgeblichkeit** miteinander verbunden: Buchführungspflichtige Kaufleute haben ihre Steuerbilanz grundsätzlich nach den handelsrechtlichen GoB zu erstellen (vgl. § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG). Das Maßgeblichkeitsprinzip könnte zur Einheitlichkeit von Handels- und Steuerbilanz (sog. „**Einheitsbilanz**“) führen, wenn es keine eigenständigen steuerbilanziellen Vorschriften oder steuerliche Vorbehalte gäbe. Der Sicherung der Einheitsbilanz dient auch das Prinzip der umgekehrten Maßgeblichkeit (vgl. § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG). Demnach sind bestimmte steuerliche Wahlrechte im Einklang mit der Handelsbilanz auszuüben, um bei der steuerlichen Gewinnermittlung Anerkennung zu finden. Hierzu wird die Handelsbilanz für rein steuerrechtlich zulässige Sachverhalte geöffnet. Im Gesetzesplan ist also das Konzept einer Einheitsbilanz (Handelsbilanz = Steuerbilanz) angelegt. Praktisch ist jedoch die (gesetzeskonforme) Erstellung einer Einheitsbilanz zu allen Zeiten zumindest „schwierig“ gewesen. Bisher ist sie – wegen unüberbrückbarer Unterschiede zwischen Steuer- und Handelsbilanzrecht – praktisch unmöglich (vgl. Kapitel VII).

Im Gegensatz zur Steuerbilanz, deren Aufgabe sich in der Bestimmung des steuerlichen Gewinns erschöpft (**Funktions-Monismus**), soll die Handelsbilanz nicht nur eine Aufgabe erfüllen (**Funktions-Pluralismus**) (vgl. *Moxter, A.* (1986a), S. 81 ff.). Wesentliche Funktionen sind, „*entweder direkt Ausschüttungen zu beeinflussen (Ausschüttungssperre, Mindestausschüttung) oder Information zu gewähren über die Ausschüttungserwartungen, über die Veränderung der Ausschüttungserwartungen (Leistungsfähigkeitsentwicklung), über die Schuldendeckungsfähigkeit und über die Zugriffsobjekte (Dokumentation)*“ (*Moxter, A.* (1986a), S. 156).

Die auf die Gewinnanspruchsbemessung ausgerichteten GoB sollen:

- vor Gewinnverkürzungen schützen (Sicherung von Mindestausschüttungen) und
- Kapitalschutz gewährleisten (Prävention – nicht nur von Gläubigern – vor überhöhten Ausschüttungen).

Die Informations-GoB konkretisieren die Informationspflichten, um sicherzustellen, dass

- der Kaufmann im Rahmen seiner Selbstinformationspflicht über ausreichende und insolvenzvorsorgerelevante Informationen verfügt,
- Dritten hinreichende Informationen zu ihrer Interessenwahrung vorliegen.

Gewinnermittlung und Informationspflichtenkonkretisierung sind konfliktär. Der Gesetzgeber ordnet sie wie folgt (vgl. *Moxter, A.* (1986a), S. 81 ff. bzw. S. 156 ff.): Der Kaufmann hat sich an jedem Bilanzstichtag über den Status des Reinvermögens zu informieren, welches so vorsichtig und objektiviert zu ermitteln ist, dass ein Reinvermögenszuwachs unter der Annahme der Unternehmensfortführung – auch steuerlich gesehen – unbedenklich ausschüttungsfähig ist (vgl. auch Abbildung 2).

Zweck \implies Selbstinformation des Kaufmanns über den unbedenklich ausschüttungsfähigen Periodenerfolg		
Mittel \implies Statische Vermögensübersicht		
Weitere Leitlinien \implies Gläubigerschutzprinzip \implies Vorsichtsprinzip \implies Objektivierung		
Zentrale Bilanzierungs- und Bewertungsprinzipien (materielle Gewinnermittlung-GoB)		
Vermögensprinzip <ul style="list-style-type: none"> • Vollständigkeitsprinzip • Wirtschaftliche Betrachtungsweise • Einzelbewertungsprinzip • Stichtags- und Wertaufhellungsprinzip • Going-Concern-Prinzip • Stetigkeitsprinzip • Bilanzidentitätsprinzip • Wirtschaftlichkeitsprinzip 	Realisationsprinzip <ul style="list-style-type: none"> • Nominalwertprinzip • Anschaffungswertprinzip 	Imparitätsprinzip <ul style="list-style-type: none"> • Niederstwertprinzip • Höchstwertprinzip • Drohverlustrückstellung

Abbildung 2: Grundkonzeption der Handelsbilanz im Rechtssinne

Ausführlicher gefasst, wurde – nicht erst durch das BiRiLiG – Folgendes zur **inneren Bilanzrechtsstruktur** kodifiziert:

- Das oberste Bilanzierungsprinzip ist das Prinzip der Vermögensermittlung, das auch das Einzelbewertungsprinzip mit einschließt.
- Konkretisiert wird das Vermögensermittlungsprinzip durch das Realisationsprinzip (sog. „umsatzgebundene Vermögensermittlung“). Es determiniert die bilanzrechtliche Definition von Aktiva und Passiva sowie deren Bewertung zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten.
- Die Ergänzung des Realisationsprinzips mit dem Prinzip der vorsichtigen Vermögensermittlung begrenzt den Kreis der Aktiva und erweitert den Kreis der Passiva. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind durch niedrigere Bilanzwerte zu ersetzen. Bei unsicheren Bewertungen besteht ein Verbot des „Sich-Reich-Rechnens“.
- Der Grundsatz objektiver Vermögensermittlung zeigt sich in der Beschränkung auf greifbare Aktiva und Passiva sowie in der Wahl von Wertmaßstäben, die relativ leicht überprüfbar sind (vgl. *Moxter, A.* (1986a), S. 165).

Die konfliktären Aufgaben der Handelsbilanz zu gewichten und die hieraus resultierenden Eingriffe in die Interessen von Betroffenen zu verantworten, ist die alleinige Kompetenz und Pflicht des Gesetzgebers und der Gerichte (vgl. *Moxter, A.* (2003), S. 13). Dies gilt auch für die bestehenden Konflikte innerhalb des Gewinnanspruchs-GoB-Systems (vgl. *Moxter, A.* (2003), S. 4).

Die gewollten Gewichtungen offenbaren sich nicht nur in dem inneren Bilanzrechtssystem – namentlich den erstmals durch das BiRiLiG im HGB kodifizierten GoB –, sondern auch im **äußeren Bilanzrechtssystem**. Dieses sieht für bestimmte Unternehmen gesonderte Regelungen vor. Zu unterscheiden ist im Hinblick auf das geforderte Maß an formeller und materieller Unternehmenspublizität zwischen folgenden Kategorien:

- Kaufmannseigenschaft (§§ 1-3 und 6 HGB);
- Alle Kaufleute (§§ 238 ff. HGB);
- Kapitalgesellschaften (§§ 264 ff. HGB) und sehr große Personenhandelsgesellschaften (§§ 1 und 5 PublG). Den Kapitalgesellschaften wurden zwischenzeitlich haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften gleichgestellt (§ 264a HGB);
- Genossenschaften (§§ 336 ff. HGB);
- Unternehmen bestimmter Rechtszweige (z. B. §§ 340 bis 341o HGB);
- Unternehmensgröße (§ 267 HGB);
- Konzerne (z. B. §§ 290, 297 Abs. 1 HGB);
- Börsennotierung (= großes Unternehmen; z. B. § 267 HGB). Hiermit ist das zwischen-

zeitlich eingeführte Kriterium der Kapitalmarktorientierung nicht identisch (z. B. § 315a HGB).

Bezüglich Sinn und Zweck dieser Kategorienbildungen kann exemplarisch angeführt werden: Besonderen Wert legt der Gesetzgeber wegen des **Schutzbedürfnisses Dritter** auf die Unterscheidung von haftungsbeschränkten und großen Einzelunternehmungen. Die Sonderrolle der Konzernabschlüsse resultiert aus der diesen fehlenden Gewinnanspruchsbemessungsfunktion. Börsennotierte bzw. kapitalmarktorientierte Unternehmen und Konzerne weisen gegenüber den anderen Kategorien Besonderheiten in Bezug auf die Finanzierungs- bzw. Anspruchsgruppenstruktur auf.

2.2 Nachfolgende Veränderungen des Bilanzierungsumfelds

Seit dem BiRiLiG von 1985 sind innere Gewichtung und äußere Differenzierung des Bilanzrechtsgefüges einerseits grundsätzlich bestätigt worden. Andererseits wurden bis in die jüngste Zeit hinein immer wieder Modifikationen gefordert und vollzogen. Eine solche Entwicklungslinie bildet die **stringentere Differenzierung** zwischen primären **Informationsabschlüssen**, wie Konzernabschlüssen, und primären **Gewinnanspruchsbemessungsabschlüssen** (z. B. für alle Kaufleute) – etwa durch die Verbannung steuerbilanzieller Maßnahmen aus dem HGB-Konzernabschluss (§ 298 Abs. 1 HGB).

Nennenswerte Modifikationen des Bilanzrechtsgefüges nach Inkrafttreten des BiRiLiG (vgl. Abbildung 1) haben ihre Ursache in einem Fehlverhalten von Unternehmensverantwortlichen, veränderten Finanzierungs- und Risikotragungsstrategien, Internationalisierungs- bzw. Globalisierungstendenzen sowie Änderungen des Europäischen Bilanzrechts. Diese mündeten bspw. in eine Ausweitung von Informationspflichten (z. B. **Corporate Governance-Angaben**, Vergütungsbericht, allgemeiner Risiken- und Chancenbericht, spezieller Risikobericht betreffend den Einsatz von Finanzinstrumenten, Bericht über Übernahmehemmnisse, Kapitalflussrechnung, Eigenkapitalspiegel), aber auch in eine Reorganisation des Systems zur Überwachung der Unternehmenspublizität (sog. „**Enforcement-System**“).

Schließlich ist auf regelmäßig thematisierte Unzufriedenheiten im Schrifttum mit dem Bilanzrecht hinzuweisen. Z. B. wird die Rangordnung der grundlegenden Bilanzierungsprinzipien regelmäßig hinterfragt. Im Kern richten sich diese Vorschläge auf die Stärkung der Informationsfunktion im Hinblick auf die (Entwicklung der) Ausschüttungsfähigkeit bzw. Leistungsfähigkeit und tangieren insoweit die Gewinnanspruchs-GoB. Hervorhebenswert sind Themenbereiche, wie die Teilgewinnrealisierung (vgl. zu einem Überblick über konkurrierende Auffassungen *Lüdenbach, N.* (2008a), S. 199 f.; vgl. auch *Lüdenbach, N.* (2008b)), die Aktivierung nicht entgeltlich erworbener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlage-

vermögens (§ 248 Abs. 2 HGB a. F.) und die Aufwandsrückstellungen (insbesondere § 249 Abs. 2 HGB a. F.).

Allen sukzessiv erfolgten Bilanzrechtsanpassungen durch eine (mehr Ressourcen erfordernde) Ausweitung der Unternehmenspublizitätspflichten zum Trotz blieb ein Faktum des deutschen Bilanzrechts bestehen, welches seinen Kritikern als Manko und seinen Befürwortern als Stärke gilt: Die dominierende Gewinnanspruchsbemessungsfunktion lässt keine Ausgestaltung zu, die den Ansprüchen internationaler Kapitalmärkte bzw. deren zwischenzeitlich etablierten „Standards“ äquivalent ist. HGB-Abschlüsse unterscheiden sich in Bezug auf die Zahlenwerke (statements) Bilanz und GuV so grundlegend von jenen nach US-GAAP oder IFRS, dass die Diskrepanzen auch nicht durch eine weitere Ausweitung der verbalen Berichterstattung in Anhang und Lagebericht sowie durch zusätzliche Rechenwerke verständlich überbrückt werden können.

Nicht zuletzt diese Entwicklung hat die EU-Kommission bewogen, durch die sog. „IAS-Verordnung“ Mutterunternehmen kapitalmarktorientierter Konzerne zu verpflichten, ihren Konzernabschluss nach den von der Europäischen Union anerkannten IFRS zu erstellen. Damit folgt auf den Schritt von der einzelgesellschaftlichen Gewinnermittlungsbilanz hin zur konzernbezogenen, stärker an Informationsbedürfnissen ausgerichteten Gewinnermittlungsbilanz als weiterer Schritt die Etablierung einer – von ihrem Anspruch her – reinen **Informationsbilanz** für Zwecke der **Kapitalmarktinformation** (§ 315a HGB).

Der Gesetzgeber hatte diese Differenzierung im Rahmen der äußeren Bilanzrechtsstruktur zwischen kapitalmarktorientierten Konzernen, anderen Konzernen und der einzelgesellschaftlichen Rechnungslegung bewusst gewählt. Denn die Verpflichtung zur IFRS-Rechnungslegung verlangt von den Unternehmen, deutlich höhere Rechnungslegungskosten zu tragen (erstens aus dem abweichenden GoB-System (Stichwort: Leben in zwei Bilanzwelten) und zweitens aus der Komplexität zahlreicher IFRS).

Die Differenzierung im bisherigen Bilanzrecht zwischen

- dem zwar von Zahlungsbemessungszwecken (Ausschüttungs- und Einkommensteuerbemessung) dominierten, aber auch auf andere Zwecke (Information sowie Dokumentation) ausgerichteten und insoweit letztlich multifunktionalen Einzelabschluss nach HGB,
- dem von Zahlungsbemessungszwecken freigestellten HGB-Konzernabschluss und
- dem im Prinzip allein auf Kapitalmarktinformation und Dokumentation ausgerichteten IFRS-Konzernabschluss

löst indes ein Problem nicht: **HGB-Abschlüsse** gelten im internationalen Kontext – **im Gegensatz zu IFRS-Abschlüssen** – als **unverständlich**. Deshalb konnten sich in den Anfängen des IASB-Projekts zu IFRS für kleine und mittlere Unternehmen (IFRS für KMU) einige Unternehmen vorstellen, höhere Rechnungslegungskosten für deren Anwendung freiwillig in Kauf zu nehmen, wenn es der Internationalisierung ihrer Geschäftstätigkeit dient.

Allerdings ist seit Vorliegen des Exposure Drafts das Interesse der Mittelständler geschwunden (vgl. nur *Eierle, B./Haller, A./Beiersdorf, K. (2007), S. 57*). Mithin stehen deutsche Mittelständler immer noch vor der Frage, ob sie aus Internationalisierungsgründen zusätzlich zu ihrem HGB-Abschluss einen IFRS-Abschluss erstellen sollen. Auch zur Lösung dieses Problems will der deutsche Gesetzgeber mit dem BilMoG beitragen.

Das BilMoG repräsentiert letztlich eine **komplexe Reaktion des Gesetzgebers auf mehrere Entwicklungsrichtungen**:

- Die Selbstverpflichtung der Politik zur Deregulierung: Hiervon zeugen einerseits Erleichterungen in Bezug auf Buchführungspflichten sowie von der Unternehmensgröße abhängige Angabe-, Darstellungs- und Offenlegungspflichten durch Anhebung der Größenkriterien und andererseits das Bemühen um die Stärkung der Einheitsbilanz;
- Änderungen des europäischen Bilanzrechts: Das BilMoG dient der Transformation der Abschlussprüfer-, der Abänderungs- sowie der Fair-Value-Richtlinie;
- das Drängen der Praxis auf Bilanzen, die auch internationale Geschäftspartner lesen und verstehen können: Der Gesetzgeber möchte eine „*Alternative zu den in Deutschland vom Mittelstand nachhaltig abgelehnten IFRS*“ (*BR-Drucksache (344/08)*, S. 2) durch Stärkung der Informationsfunktion entwickeln. Hierzu sollen auch im Schrifttum nachhaltig kritisierte und vom Gesetzgeber als nicht mehr zeitgemäß klassifizierte Wahlrechte abgeschafft werden. Darauf ist nun einzugehen.

3 Zur Einordnung des BilMoG

3.1 Deregulierung und Kostenersparnis

Im Folgenden werden wesentliche HGB-Änderungen in den §§ 238 bis 335 HGB im Hinblick auf die hervorgehobenen Ziele des BilMoG benannt und gewürdigt. Detailwürdigungen und Erläuterungen dieser sowie weitergehender Aspekte des BilMoG bleiben den nachfolgenden Kapiteln vorbehalten.

Kleine Einzelkaufleute, die nicht kapitalmarktorientiert sind (vgl. § 241a Abs. 2 HGB n. F. i. V. m. § 264d HGB n. F.), werden von der kaufmännischen Buchführungs- und Abschlusserstellungspflicht entbunden. Die Unternehmensgröße wird – abweichend von § 267 HGB n. F. – kumulativ nur durch Umsatzerlöse und Jahresüberschuss gemessen. An zwei aufeinander folgenden Abschlussstichtagen dürfen

- die Umsatzerlöse 500.000 Euro und
- der Jahresüberschuss 50.000 Euro

nicht überschreiten (vgl. § 241a Abs. 1 HGB n. F. i. V. m. § 242 Abs. 4 HGB n. F.). Im Jahr der Gründung reicht ein erstmaliges Erfüllen der Befreiungskriterien aus. Für steuerliche Zwecke greift bei diesen befreiten Einzelkaufleuten die steuerliche Buchführungspflicht

gemäß § 141 AO. Die Entbindung von der Selbstinformationspflicht durch kaufmännische Buchführung erscheint bei diesen Einzelkaufleuten gerechtfertigt. Im Einzelfall werden pragmatische Lösungen zu entwickeln sein, um das Fortbestehen der größenabhängigen Befreiung mit einer (Betriebs-)Einnahmenüberschuss-Rechnung nachweisen zu können, wenn eine Umstellung der Aufzeichnungsrechnung erfolgt ist. Während diese für die Umsatzerlöse (Geschäfte in bar und auf Ziel) plus Forderungen machbar erscheint, ist das Merkmal des Jahresüberschusses – auf Basis des künftigen Bilanzrechts – problematisch. Hier werden also etwa Überlegungen zur wahlweisen Aktivierung von selbst erstelltem immateriellen Anlagevermögen, zur Rückstellungsbildung usw. in die Jahresüberschusschätzung einfließen müssen.

Zur Deregulierung trägt auch die Anpassung von **Schwellenwerten der Unternehmensgrößenklassen** – mit Wirkung zum 01. Januar 2008 – bei. Die kritischen Werte für Umsatzerlöse und Bilanzsumme von Kapitalgesellschaften werden um 20 % angehoben (vgl. § 267 HGB n. F.). Zudem erfolgt eine Anpassung der Schwellenwerte für eine größenabhängige Befreiung von der Verpflichtung zur Aufstellung eines Konzernabschlusses (vgl. § 293 HGB n. F.). Die aktuellen Werte sowie die damit verbundenen Erleichterungen gibt Abbildung 3 wieder.

Kapitalgesellschaften			
	kleine	mittelgroße	große
Größenklassen:	§ 267 Abs. 1 HGB n. F.	§ 267 Abs. 2 HGB n. F.	§ 267 Abs. 3 HGB n. F.
a) Bilanzsumme nach Abzug eines auf der Aktivseite ausgewiesenen Fehlbetrags	< 4.840.000 Euro	< 19.250.000 Euro	> 19.250.000 Euro
b) Umsatzerlöse	< 9.860.000 Euro	< 38.500.000 Euro	> 38.500.000 Euro
c) Arbeitnehmer	< 50 Arbeitnehmer im Jahresdurchschnitt	< 250 Arbeitnehmer im Jahresdurchschnitt	> 250 Arbeitnehmer im Jahresdurchschnitt

	kleine	mittelgroße	große
Anwendung:	keine Überschreitung von mindestens zwei der drei Merkmale an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren	bei Überschreiten von mindestens zwei der drei Merkmale aus § 267 Abs. 1 HGB n. F. und Unterschreiten von mindestens zwei der drei Merkmale aus § 267 Abs. 3 HGB n. F. an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren	bei Überschreiten von mindestens zwei der drei Merkmale aus § 267 Abs. 2 HGB n. F. an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren oder bei Kapitalmarktorientierung (§ 264d HGB n. F.)
	größenabhängige Erleichterungen		
Aufstellung			
Bilanzgliederung	verkürzt (§ 266 Abs. 1 HGB n. F.)	–	–
Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung	die Posten § 275 Abs. 2 Nr. 1 bis 5 oder Abs. 3 Nr. 1 bis 3 und 6 dürfen zu einem Posten unter der Bezeichnung „Rohergebnis“ zusammengefasst werden keine Erläuterungspflicht nach § 277 Abs. 4 Satz 2 und 3 zu den Posten „außerordentliche Erträge“ und „außerordentliche Aufwendungen“ (§ 276 HGB)	die Posten § 275 Abs. 2 Nr. 1 bis 5 oder Abs. 3 Nr. 1 bis 3 und 6 dürfen zu einem Posten unter der Bezeichnung „Rohergebnis“ zusammengefasst werden (§ 276 HGB)	–