

Rechnungslegung und Publizität im Überblick

Worum gehts?

- Buchführungspflicht, § 238 HGB
 - Pflicht zur Bilanzierung des Vermögens, § 242 I
 - Gegenüberstellung der Aufwendungen und Erträge (GuV), § 242 II
 - Bilanz + GuV = Jahresabschluss, § 242 III
- Nach Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung (sog. GOB), § 243 I
- Gilt für alle Kaufleute (Bagatellausnahme § 241a)
- Teil des in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetriebs, § 1 II HGB

Warum ist das wichtig?

- Selbstvergewisserung des Unternehmers
 - Wird Geld verdient oder nicht?
- Ausschüttungsbemessung für die Gesellschafter (§§ 121 HGB, 29 GmbHG)
- Information der Öffentlichkeit
- Grundlage der Steuererklärung
- Schutz und Information der Gläubiger
 - klassische Funktion des HGB- Bilanzrechts
- Information des Kapitalmarkts
 - Konkurriert mit Gläubigerschutz

Und warum besonders bei beschränkter Haftung?

- Pflicht zur Deckung des Stammkapitalbetrages, § 30 GmbHG
 - Zahlungsverbot bei Unterbilanz
- In der AG nur Ausschüttung von Bilanzgewinn, § 57 III
- Antragspflicht bei Überschuldung, § 15 a InsO n.F.
- Alle diese Begriffe lassen sich nur bilanziell bestimmen!

Deshalb:

- Zusatzvorschriften für Kapitalgesellschaften (und GmbH & Co. KG) :
 - Bestimmte Gliederung vorgeschrieben, §§ 266, 275 (europaweit gleich!)
 - Anhang und Lagebericht, § 264 I
 - Anhang dient der Erläuterung des Abschlusses, § 284
 - Lagebericht: Verbale Einschätzung der Lage des Unternehmens, § 289

Zusatzregeln für Kapitalgesellschaften

- Erstreckung in den Konzern, § 290, Konzernabschluss
- Pflicht zur Prüfung durch WP, § 316 ff.
- Pflichten zT größenabhängig, §§ 267 I, 267a
 - 4 Größenklassen
 - Mikro, Klein, Mittel, Groß
 - System „2 von 3 Merkmalen“
- Und abhängig davon, ob Unternehmen kapitalmarktorientiert, § 264d
 - Zulassung von Wertpapieren (nicht notwendig Aktien) am Kapitalmarkt
 - Führt zur Behandlung als große Gesellschaft
- Offenlegung des JA, § 325.

Speziell zur Bilanz:

- Gegenüberstellung von Vermögen (Aktiva) und Kapital (Passiva)
- Aktivseite zeigt Mittelverwendung
 - Zusammensetzung des Vermögens
- Passivseite zeigt Mittelherkunft
 - Unterscheidung von Eigen- und Fremdkapital
 - Eigenkapital wird dabei als latente Forderung gesehen

Grundsatzfragen:

- Wem dient die Bilanz?
 - Gläubigerschutz als wichtiges Ziel?
 - Oder Information des Kapitalmarkts?
- Rules oder Standards?
 - Rechnungslegung als Rechtstext
 - Interpretations- und auslegungsbedürftig
 - Berücksichtigung von Sinn und Zweck
 - Siehe § 264 II 1: True and fair view
 - Ggf. mit Wahlrechten für den Anwender
 - Oder als Sammlung von Vorschriften nach Art von Verkehrsregeln?
 - Konkrete Regel für jede bestimmte Situation, Beispiel:
 - <https://www.iasplus.com/en/standards/ifric/ifric20>

HGB- Rechnungslegungsrecht

- Versteht sich als dem Gläubigerschutz verpflichtet
- Und als Rechtstext
- Im Grundsatz anders die IFRS
 - International Financial Reporting Standards
 - Ziel ist Information („decision usefulness“)
 - Basiert auf Standards
 - Länge ca. 2.500 Seiten, die möglichst jeden Lebenssachverhalt perfekt erfassen (Eigene Regeln für Tagebau)
- International die dominierende Form der Rechnungslegung
 - Anpassungsdruck auf das HGB

Ansatz- und Bewertungsvorschriften:

- **Vollständigkeit:** Bilanz muss sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden enthalten, § 246 I HGB.
- **Kontinuität:** Ansätze und Bewertungen jeder neuen Bilanz müssen mit der vorherigen identisch sein, § 252 I Nr. 1 und 2 HGB, Abweichungen nur bei begründetem Anlass

Ansatz- und Bewertungsvorschriften:

- **Vorsicht:** Die Bilanz ist vorsichtig zu erstellen, das Unternehmen soll sich nicht reicher darstellen als es ist (Gläubigerschutzperspektive). Führt zu drei Unterprinzipien:
 - *Realisationsprinzip:* Wertsteigerungen sind erst auszuweisen, wenn sie (durch Veräußerung des betr. Vermögenswerts) realisiert sind, § 252 I Nr. 4 HGB. Vorher ist nur der Ausweis von Herstellungs-/ Erwerbskosten zulässig.
 - *Imparitätsprinzip:* Wertminderungen werden anders behandelt, nämlich nach dem
 - *Niederstwertprinzip, § 252 I Nr. 4 HGB:* Eine Wertminderung ist zu berücksichtigen, sobald sie eingetreten ist.

Ansatz- und Bewertungsvorschriften:

- **Periodenabgrenzung:** Maßgeblich ist die Vornahme der Leistung, nicht der Eingang der Zahlung, § 252 I Nr. 5 HGB

Ansatz- und Bewertungsvorschriften:

- **Richtigkeit:** Ist oberstes Prinzip, kann andere Grundsätze einschränken („overriding principle“). Bilanz muss generell:
 - einen Überblick über die Lage des Unternehmens vermitteln, § 238 HGB,
 - bei KapGes zusätzlich „ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermitteln“, § 264 II 1 HGB.
 - Bei KapGes soll die Bilanz „nach beiden Seiten richtig“ sein,
 - während bei Einzelkaufleuten/PersGes eine zu vorsichtige Wertangabe nicht schadet.

Problem: Wahlrechte

- Das HGB enthielt früher (bis 2009) in zahlreichen Punkten Wahlrechte, zB bei
 - Firmenwert, § 255 IV 1 a.F., Ausweis war freigestellt;
 - Abschreibungsmethoden, § 253 II 2,
 - Außerplanmäßige Abschreibungen, § 253 I 3;
 - Beibehaltung niedrigerer Wertansätze, § 253 V.
- Wahlrechte verringerten die Aussagefähigkeit der Bilanzen und die Vergleichbarkeit der Unternehmen.
- Forderung, doch lieber IFRS anzuwenden

Lösung IFRS?

- Sachstand:
- IFRS seit 2005 Pflicht für Konzernabschluss börsennotierter Unternehmen kraft EU- VO (IFRS-VO)
 - Führt zur Doppelbilanzierung:
 - Einzelabschluss nach HGB
 - Konzernabschluss nach IFRS
- Wahlrecht für die Mitgliedstaaten:
 - IFRS auch für den Einzelabschluss börsennotierter Unternehmen einzuführen,
 - Oder für den Einzelabschluss aller Unternehmen (Full-IFRS)
 - Deutschland hat das nicht getan
 - Andere Mitgliedstaaten (vor allem Osteuropa) hingegen schon

Vorbehalte gegen IFRS

- Umfang, Bürokratie
 - Für kleinere Unternehmen kaum zu bewältigen
- „Checkbox-Accounting“, anfällig für Sachverhaltsgestaltung
 - zB Zweckgesellschaften (single purpose entity, SPE)
 - Bilanzierung von Garantien der Muttergesellschaft konnte unterbleiben, wenn kürzer als ein Jahr
 - Folge: Dauer 359 Tage, dann neuer Abschluss
 - Ergebnis: Risiken der Zweckgesellschaften waren in keiner Konzern- Bankbilanz 2008 enthalten
 - Inanspruchnahme erfolgte natürlich trotzdem
 - Resultat: Siehe HRE und IKB

Vorbehalte gegen IFRS

- Kein wirksames Realisationsprinzip
 - Aktivierung selbst geschaffener Vermögenswerte
 - zB Entwicklungskosten, Wert von teilfertigen Produkten
- Ausnahmen von der Bewertung nach Anschaffungswerten
 - In vielen Fällen fair-value-Bewertungen
 - Vermögenswert kann „hochgeschrieben“ werden, ohne ihn zu veräußern
 - Wenn kein Marktwert gegeben, Schätzung notwendig
 - Gewinn der Deutsche Wohnen AG besteht überwiegend aus hochgeschriebenen Grundstückspreisen
- Vorsicht nur ein Prinzip unter mehreren

Kompromisslösung

- Das deutsche Recht behält HGB-Bilanzierung bei
- Passt sich aber in einigen Fragen den IFRS an
- So geschehen durch das BilMoG vom 2009
 - Ausnahmen für kleine Einzelkaufleute in § 241a HGB
 - Anhebung der Schwellenwerte in § 267 I und II
 - Reform von Ansatz- und Bewertungsfragen
 - Neuordnung des Verhältnisses von Handels- und Steuerbilanz

Kernpunkte:

- Aktivierung bestimmter selbst geschaffener immaterieller Vermögenswerte erlaubt, § 248 II
- Aktivierung von Entwicklungskosten, § 255 II a.
 - Nicht: Forschungskosten
- Aktivierung zukünftiger Steuererstattungen (aktive latente Steuern, § 274)
- Derivativer (= erworbener, nicht selbst geschaffener) Firmenwert muss aktiviert werden, § 246 I
- Wahlrechte für Rückstellungen aufgehoben (§ 249, § 253 I)

Wichtig für das Gesellschaftsrecht:

- Wo vom Realisationsprinzip abgewichen wird, wird dies für die Gewinnausschüttung neutralisiert, § 268 Abs. 8
- Versteckte, aber ganz wichtige Vorschrift, lesen!
- Gilt für:
 - Selbst geschaffene immaterielle Vermögenswerte
 - Aktive latente Steuern
 - Deckungsstock der Pensionsverpflichtungen (§ 246 II 2)
- Ausschüttung nur zulässig, wenn aus nicht gebundenem Vermögen (Rücklagen) möglich

Die Abschlussprüfung

- Geregelt in §§ 316 ff. HGB
- Größenabhängig (bzw. davon, ob kapitalmarktorientiert)
 - Prüfungspflicht für alle, außer mikro und klein -> Größentabelle des § 267, § 267a
- Prüferbefähigung und Wahl nach §§ 318, 319
 - Grds.: Gesellschafterbeschluss
 - In der AG: Aufsichtsrat zuständig
 - Bei kapitalmarktorientierten Unternehmen Rotationspflicht
- Neutraler Sachverständiger
 - IdR WP, bei mittleren genügt Buchprüfer
- Freiwillige Prüfung oder Prüfung kraft Gesellschaftsvertrag ist zulässig und verbreitet

Die Prüfung

- Missachtung:
 - Abschluss kann nicht festgestellt werden, § 316 I 2
 - Damit ist er nichtig, § 256 I Nr. 2 AktG
 - Ausschüttung ist rechtswidrig, § 93 III AktG
 - Gesellschafter sind erstattungspflichtig, §§ 62 AktG, 31 GmbHG

Die Prüfung

- Prüfer prüft primär Gesetzmäßigkeit der Rechnungslegung (§ 321 II)
 - Problem der „Erwartungslücke“
- Lage des Unternehmens insgesamt beurteilt er nur eingeschränkt (§ 321 I 1)
 - Positiv erkannte Gesetzeswidrigkeiten sind mitzuteilen
 - Und positiv erkannte bestandsgefährdende Entwicklungen
- Prüfer erteilt Bestätigungsvermerk, § 322
 - Einschränkung möglich

Zusätzlich zur Prüfung

- Seit 2004 besonderes Bilanz- Kontrollverfahren (Bilanzpolizei)
 - Reaktion auf Missbrauchsfälle (Enron, WorldCom, ComRoad, Flowtex)
- Prüfstelle nach § 342b HGB
 - Stichproben oder Prüfung aus besonderem Anlass
- Ggf. mit Einschaltung der BaFin (§ 37n ff. WpHG)
 - Erhebliche „Trefferquote“: Ca. 15% der untersuchten Abschlüsse sind irgendwie fehlerhaft!

Die Offenlegung

- Jahresabschlüsse gehen die Öffentlichkeit an
 - Bei beschränkter Haftung immer -> § 325
 - Auch GmbH & Co KG, § 264a
- Einreichung des Abschlusses bei el. Bundesanzeiger
 - Einsehbar für alle
 - Transparenz als Preis der beschränkten Haftung
- Vorschrift unbeliebt vor allem im Mittelstand
 - Angst vor Konkurrenz, Neid und Kindesentführung
- Aber wichtig für den Gläubiger
 - Mittel des Selbstschutzes
- Seit 2005 bußgeldbewehrt
 - Seitdem wird die Norm beachtet

Die Offenlegung

- Gestuftes Ausmaß der Offenlegung, §§ 326 ff.:
- Große (und kapitalmarktorientierte) Gesellschaft:
Vollständiger JA
- Mittlere: JA mit verkürzter Bilanz
- Kleine: Nur Bilanz und Anhang (keine G&V)
- Mikro: Weitere Erleichterung nach § 267a
 - Muss nur noch bereit halten, Antrag erforderlich, Kosten trägt Antragsteller

Die Offenlegung

- Nicht- Kapitalgesellschaften:
- Es gilt subsidiär das PubliG von 1969:
 - Publizität für besonders große Unternehmen unabhängig von der Rechtsform
 - zB damals Axel Springer KG, Krupp e.K.
- Schwellenwerte:
 - € 65 Mio. Bilanzsumme
 - € 130 Mio. Jahresumsatz
 - 5.000 Mitarbeiter
 - 2 von 3 Merkmalen genügen
- Schwellenwerte lange nicht angepasst
 - Heute nicht so beeindruckend wie 1969
 - Aber immer noch höher als § 267 III HGB

Zum Weiterlesen:

- Padberg/Werner, Das neue HGB
- Bohl/Wiechmann, IFRS für Juristen