



Hinweis der WPK zu den neuen HGB-Schwellenwerten nach BilRUG

Die Bundesregierung hat am 7. Januar 2015 den Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Bilanzrichtlinie 2013/34/EU (Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz – BilRUG) beschlossen. Besagte Richtlinie ersetzt die 4. und die 7. Richtlinie (78/660/EWG und 83/349/EWG) und ist bis spätestens Mitte 2015 von den Mitgliedstaaten in nationales Recht umzusetzen.

Mit Inkrafttreten des BilRUG im Jahr 2015 werden aufgrund der Anhebung der Schwellenwerte des § 267 HGB-E voraussichtlich eine Reihe bislang mittelgroßer Kapitalgesellschaften oder haftungsbeschränkter Personenhandelsgesellschaften im Sinne von § 264a HGB aus der gesetzlichen Prüfungspflicht fallen, da sie als „klein“ einzustufen wären. Darüber hinaus werden auch die Schwellenwerte des § 293 HGB bezüglich der Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses und -lagebericht erhöht.

Nach dem Regierungsentwurf werden die Umsatzerlöse zukünftig allerdings aufgrund der Streichung der Beschränkung auf Erlöse, die „für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit“ typisch sind, inhaltlich erheblich ausgeweitet. Gemäß der Begründung zum Regierungsentwurf generieren künftig „auch der Verkauf von Produkten oder die Erbringung von Dienstleistungen außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit [...] Umsatzerlöse und keine sonstigen betrieblichen Erträge“. Wenn der Entwurf in seiner derzeitigen Form verabschiedet wird, ist mit einem Anstieg der Umsatzerlöse zu rechnen. Dies könnte dazu führen, dass die bisherigen Schwellenwerte überschritten werden und der Mandant einer höheren Größenklasse zuzuordnen wäre.

I. Grundlagen der Größenklasseneinstufung

Der BilRUG-Gesetzesentwurf, der im Wesentlichen am Tag nach der Verkündung im Bundesgesetzblatt in Kraft treten soll, sieht als Erstanwendungszeitpunkt für den Großteil der HGB-Änderungen Abschlüsse „für das nach dem 31. Dezember 2015 beginnende Geschäftsjahr“ vor. Die erhöhten Schwellenwerte in § 267 HGB-E und § 293 HGB-E, die Änderung der Definition der Umsatzerlöse in § 277 Abs. 1 HGB-E sowie § 267a Abs. 1 HGB-E dürfen allerdings bereits auf Abschlüsse für das nach dem 31. Dezember 2013 beginnende Geschäftsjahr angewendet werden, jedoch nur insgesamt (Unternehmenswahlrecht; vgl. Artikel 2 des Regierungsentwurfs, dort Abs. 2 Satz 1 des derzeit noch unbezifferten Artikels des EGHGB-E).

Eine Kapitalgesellschaft oder haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaft im Sinne von § 264a HGB, die das Wahlrecht über die frühere Anwendung in Anspruch nimmt, weil sich bei ihr beispielsweise die Änderung der Definition der Umsatzerlöse nicht negativ auswirkt, wäre damit zum Abschlussstichtag 31. Dezember 2014 klein, wenn sie zu diesem Stichtag und zum 31. Dezember 2013 zwei der drei Merkmale nach der Änderung nicht überschritten hat (Bilanzsumme 6 Mio. Euro, Umsatzerlöse 12 Mio. Euro, 50 Beschäftigte im Jahresdurchschnitt).

II. Konsequenzen für den Prüfungsvertrag bei Inanspruchnahme des Wahlrechts

WP/vBP, deren Mandanten von der Änderung des § 267 HGB betroffen sein könnten, stehen in Abhängigkeit vom Stand der Beauftragung vor folgenden Alternativen, wobei generell gilt, dass der WP/vBP die durch die Gesetzesänderung möglicherweise berührten Mandanten über die Entwicklung des Gesetzgebungsverfahrens zur Prüfungspflicht unterrichten muss:

1. Der Vertrag über die Prüfung des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 2014 ist bereits abgeschlossen

- a) Die Prüfung hat noch nicht begonnen

Für den Fall, dass der Prüfungsvertrag über die gesetzliche Jahresabschlussprüfung abgeschlossen worden ist, die gesetzliche Prüfungspflicht für den Mandanten jedoch nach Inkrafttreten des Gesetzes nachträglich durch die Anhebung der Größenklassen bei entsprechender Ausübung des Wahlrechts entfällt, sollte davon auszugehen sein, dass damit die Geschäftsgrundlage für den Prüfungsvertrag nachträglich entfallen ist und es auch für den Mandanten grundsätzlich nicht zumutbar ist, an dem Vertrag festzuhalten. Demgemäß kann der Mandant vom Vertrag zurücktreten (vgl. § 313 Abs. 3 BGB).

Sofern der Mandant dies wünscht, kann die Prüfung als freiwillige Abschlussprüfung durchgeführt werden; dies und die(selben) Bedingungen sollten dokumentiert werden, gegebenenfalls unter Bezugnahme auf den bisher geltenden Prüfungsvertrag.

- b) Die Prüfung hat zwar begonnen, wurde aber noch nicht abgeschlossen

Wie unter 1.a) ausgeführt, kann der Mandant vom Vertrag zurücktreten. In diesem Fall hat der Abschlussprüfer einen Anspruch auf den Honoraranteil, der auf die bereits erbrachten Leistungen entfällt, da die Vertragskündigung nicht zurück wirkt. Im Übrigen entfällt der Honoraranspruch.

Wünscht der Mandant eine Fortsetzung der Prüfung als freiwillige Abschlussprüfung, gelten die entsprechenden Ausführungen unter 1.a). Der Bestätigungsvermerk ist jedoch wie bei freiwilligen Prüfungen zu erteilen.

Zu bedenken ist, dass bei einer freiwilligen Prüfung die gesetzliche Haftungsbeschränkung nicht mehr gelten könnte, auch wenn der Vertrag als gesetzliche Abschlussprüfung begonnen wurde. Es empfiehlt sich daher eine Haftungsbeschränkungsvereinbarung (§§ 54a WPO). Für den Fall, dass die freiwillige Abschlussprüfung in gleicher Weise beziehungsweise gleichem Umfang wie eine gesetzliche Abschlussprüfung fortgeführt wird, wird vertreten, dass der ursprünglich geschlossene Prüfungsvertrag unter anderem auch mit der Honorarabrede und der gesetzlichen Haftungsbeschränkung des § 322 Abs. 2 HGB (weiter-)gelte; der Vertrag sei mit dem gesetzlichen Inhalt zustande gekommen. Aber auch dort wird empfohlen, die allgemeinen Auftragsbedingungen für WP/WPG zu vereinbaren (vgl. IDW-FN 1/2005, Seite 52, 53 rechts oben).

Sollte es in diesem Punkt oder möglicherweise auch zum Umfang der freiwilligen Prüfung keinen Konsens zwischen Prüfer und Mandant geben, stellt sich die Frage, ob sich auch der Abschlussprüfer auf den Wegfall der Geschäftsgrundlage berufen kann. Aus Sicht der WPK kann dies bejaht werden.

c) Die Prüfung wurde bereits abgeschlossen

Sofern der Abschlussprüfer den Prüfungsvertrag zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des Gesetzes erfüllt hat (das heißt Abschluss der Prüfung und Auslieferung des Prüfungsberichts), ist eine nachträgliche Umqualifizierung der gesetzlichen Prüfung in eine freiwillige Prüfung nicht möglich.

2. Der Vertrag über die Prüfung des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 2014 ist noch nicht abgeschlossen

Für den Fall, dass der Mandant mit der Beauftragung und Durchführung der Prüfung nicht bis zum Inkrafttreten des Gesetzes warten, er aber dennoch von der Prüfung Abstand nehmen möchte, sobald er mit Inkrafttreten des Gesetzes von der Prüfungspflicht befreit werden kann, könnte gegebenenfalls vertraglich vereinbart werden, dass mit Inkrafttreten des BilRUG und dem damit verbundenen Wegfall der Prüfungspflicht der Vertrag aufgehoben wird und dass alle bis dahin angefallenen Prüfungsleistungen (zum Beispiel Inventurbeobachtung) vertragsgemäß zu vergüten sind. Auch kann im Prüfungsvertrag vereinbart werden, dass die gesetzliche Abschlussprüfung als freiwillige Prüfung fortgeführt wird, falls die Pflicht zur Abschlussprüfung nachträglich wegfallen sollte.

III. Offenlegungserleichterungen

Wurde bis zum Inkrafttreten des BilRUG die Pflicht zur Offenlegung noch nicht erfüllt und das Unternehmen rückwirkend aufgrund der Ausübung des Wahlrechts als kleine Kapitalgesellschaft eingestuft, können die Offenlegungserleichterungen des § 326 HGB in Anspruch genommen werden. Dabei ist § 328 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 Halbsatz 2, Absatz 3 Satz 1 HGB (alt) beziehungsweise § 328 Abs. 1a Satz 2 Halbsatz 2 HGB-E entsprechend zu beachten. Erfolgte in diesen Fällen bereits eine Abschlussprüfung, muss der Bestätigungsvermerk nicht offengelegt werden.

Berlin, den 12. Januar 2015