

Grundlagen

Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften, bei denen keine natürliche Person voll haftet (beispielsweise GmbH & Co. KG), werden gem. § 267, 264 a HGB zum Zweck handelsrechtlicher Rechnungslegungs-, Prüfungs- und Offenlegungspflichten in vier unterschiedliche Größenklassen eingeteilt: Kleinstkapitalgesellschaften nach § 267 a HGB, Kleine Kapitalgesellschaften nach § 267 Abs. 1 HGB, mittlere Kapitalgesellschaften nach § 267 Abs. 2 HGB und große Kapitalgesellschaften nach § 267 Abs. 3 HGB. Prüfungspflichtig sind der Jahresabschluss und der Lagebericht entsprechend § 316 Abs. 1 HGB, sobald die Gesellschaft als mittelgroße bzw. große Gesellschaft nach den unten stehenden Kriterien einzuordnen ist.

Entscheidend für die Einordnung der Gesellschaft in die entsprechende Größenklasse sind folgende drei Kriterien:

- Bilanzsumme
- Umsatzerlöse der letzten zwölf Monate
- Zahl der Arbeitnehmer im Jahresdurchschnitt

Ohne Bedeutung sind die Schwellenwerte für Gesellschaften, die einen organisierten Markt i.S.v. § 2 Abs. 5 WpHG durch von ihnen ausgegebene Wertpapiere i. S. d. § 2 Abs. 1 WpHG in Anspruch nehmen oder die die Zulassung zu solch einem Markt beantragt haben. Sie gelten gem. § 267 Abs. 3 S. 2 HGB stets als große Kapitalgesellschaften.

Für die Einordnung in eine Größenklasse müssen mindestens zwei der drei Schwellenwerte Bilanzsumme, Umsatzerlöse und Anzahl der Arbeitnehmer im Jahresdurchschnitt über- bzw. unterschritten werden. Die drei Kriterien sind dabei gleichrangig.

Eine Änderung der Einordnung in eine Größenklasse erfolgt gem. § 267 Abs. 4 S. 1 HGB erst dann, wenn die Schwellenwerte an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren über- oder unterschritten werden. Durch diese Regelung wird sichergestellt, dass sich ungewöhnliche Geschäftsverläufe in einem Jahr nicht sofort in einer Änderung der Größenklasse niederschlagen. Es ist nicht erforderlich, dass in den beiden aufeinander folgenden Geschäftsjahren die gleichen Schwellenwerte über- bzw. unterschritten sind. So ist es für die Einordnung in die nächsthöhere Größenklasse ausreichend, wenn beispielsweise in einem Jahr die Schwellenwerte für die Bilanzsumme und die Umsatzerlöse überschritten sind und im darauf folgenden Jahr die Schwellenwerte für die Bilanzsumme und für die Anzahl der Arbeitnehmer im Jahresdurchschnitt.

PRÜFUNGSPFLICHT

Seite 2

Bei Umwandlungen oder Neugründungen treten die Rechtsfolgen gem. § 267 Abs. 4 S. 2 HGB bereits ein, wenn die Voraussetzungen von § 267 Abs. 1, 2 oder 3 HGB am ersten Abschlussstichtag nach der Umwandlung oder Neugründung vorliegen.

In den nächsten Abschnitten werden die gesetzlichen Größenklassen dargestellt. Darüber hinaus besteht die Möglichkeit, dass sich eine Prüfungspflicht aus dem Gesellschaftsvertrag der Gesellschaft ergibt.

1. Prüfungspflicht des Einzelabschlusses

1.1 Größenklassen im Überblick

Es gelten folgende Grenzwerte:

	Größenmerkmale		
	Bilanzsumme EURO	Umsatzerlöse EURO	Arbeitnehmer
Nicht gesetzlich prüfungspflichtig			
Kleinst kapitalgesellschaft § 267a HGB (für Geschäftsjahre, deren Abschlussstichtag nach dem 30.12.2012 liegt)	≤ 350.000	≤ 700.000	≤ 10
Kleine Kapitalgesellschaft § 267 Abs. 1 HGB	≤ 4,840 Mio.	≤ 9,680 Mio.	≤ 50
Gesetzlich prüfungspflichtig			
Mittelgroße Kapitalgesellschaft § 267 Abs. 2 HGB	> 4,840 ≤ 19,25 Mio.	> 9,680 ≤ 38,5 Mio.	> 50 ≤ 250
Große Kapitalgesellschaft § 267 Abs. 3 HGB	> 19,250 Mio.	> 38,500 Mio.	> 250

1.2. Geplante Änderungen nach der EU-Bilanzrichtlinie

Gemäß dem Referentenentwurf zum Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) könnten die Schwellenwerte rückwirkend auf Abschlüsse 2014 wie folgt geändert werden:

	Größenmerkmale bei Umsetzung BilRUG		
	Bilanzsumme EURO	Umsatzerlöse EURO	Arbeitnehmer
<u>Nicht gesetzlich prüfungspflichtig</u>			
Kleinst Kapitalgesellschaft § 267a HGB (für Geschäftsjahre, deren Abschlussstichtag nach dem 30.12.2012 liegt)	≤ 350.000	≤ 700.000	≤ 10
Kleine Kapitalgesellschaft § 267 Abs. 1 HGB (nach BilRUG)	≤ 6,0 Mio.	≤ 12,0 Mio.	≤ 50
<u>Gesetzlich prüfungspflichtig</u>			
Mittelgroße Kapitalgesellschaft § 267 Abs. 2 HGB (nach BilRUG)	> 6,0 ≤ 20,0 Mio.	> 12,0 ≤ 40,0 Mio.	> 50 ≤ 250
Große Kapitalgesellschaft § 267 Abs. 3 HGB (nach BilRUG)	> 20,0 Mio.	> 40,0 Mio.	> 250

2. Konzernabschluss

Im Konzern sind Mutterunternehmen von der Pflicht, einen Konzernabschluss und einen Konzernlagebericht aufzustellen, befreit, wenn bestimmte Schwellenwerte nicht überschritten werden (§ 293 Abs. 1 HGB). Zur Ermittlung der Schwellenwerte stehen zwei Methoden zur Verfügung: Die Bruttomethode nach § 293 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 HGB oder die Nettomethode nach § 293 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 HGB.

Damit die Befreiung zur Erstellung eines Konzernabschlusses und -lageberichts eintreten kann, dürfen sowohl bei der Brutto- als auch bei der Nettomethode am Abschlussstichtag und am vorangegangenen Abschlussstichtag zwei der drei Schwellenwerte nicht überschritten werden. Ein einmaliges Überschreiten der Schwellenwerte reicht daher nicht aus.

2.1 Schwellenwerte

2.1.1 Aktuell

Bei Anwendung der **Bruttomethode** § 293 HGB gelten folgende Schwellenwerte

PRÜFUNGSPFLICHT

Seite 4

Merkmal	Schwellenwert
Bilanzsumme nach Abzug von auf der Aktivseite ausgewiesenen Fehlbeträgen	max. 23,1 Mio. EUR
Umsatzerlöse in den zwölf Monaten vor dem Abschlussstichtag	max. 46,2 Mio. EUR
Zahl der Arbeitnehmer im Jahresdurchschnitt gem. § 267 Abs. 5 HGB	max. 250

Bei Anwendung der **Nettomethode** gelten folgende Schwellenwerte:

Merkmal	Schwellenwert
Bilanzsumme nach Abzug von auf der Aktivseite ausgewiesenen Fehlbeträgen	max. 19,25 Mio. EUR
Umsatzerlöse in den zwölf Monaten vor dem Abschlussstichtag	max. 38,5 Mio. EUR
Zahl der Arbeitnehmer im Jahresdurchschnitt gem. § 267 Abs. 5 HGB	max. 250

2.1.2 Geplante Änderungen nach der EU-Bilanzrichtlinie

Bei Anwendung der **Bruttomethode** nach Umsetzung von BilRUG § 293 HGB-E könnten folgende Schwellenwerte für Geschäftsjahre endend ab 2014 gelten

Merkmal	Schwellenwert nach BilRUG
Bilanzsumme nach Abzug von auf der Aktivseite ausgewiesenen Fehlbeträgen	max. 24,0 Mio. EUR
Umsatzerlöse in den zwölf Monaten vor dem Abschlussstichtag	max. 48,0 Mio. EUR
Zahl der Arbeitnehmer im Jahresdurchschnitt gem. § 267 Abs. 5 HGB	max. 250

PRÜFUNGSPFLICHT

Seite 5

Bei Anwendung der **Nettomethode** könnten folgende Schwellenwerte rückwirkend für die Geschäftsjahre, die 2014 enden, gelten:

Merkmal	Schwellenwert nach BiIRUG
Bilanzsumme nach Abzug von auf der Aktivseite ausgewiesenen Fehlbeträgen	max. 20,0 Mio. EUR
Umsatzerlöse in den zwölf Monaten vor dem Abschlussstichtag	max. 40,0 Mio. EUR
Zahl der Arbeitnehmer im Jahresdurchschnitt gem. § 267 Abs. 5 HGB	max. 250

Alle Konzernabschlüsse, die gesetzlich vorgeschrieben sind, sind prüfungspflichtig nach § 316 Abs. 2 HGB.

3. Einzelheiten zur Ermittlung der Schwellenwerte

3.1 Bilanzsumme

Die Bilanzsumme nach § 267 HGB ist die Summe der Bilanzpositionen auf einer Bilanzseite. Ist auf der Seite ein Posten mit der Bezeichnung "nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag" gem. § 268 Abs. 3 HGB ausgewiesen, so wird dieser gem. § 267 HGB von der Bilanzsumme abgezogen, d.h., er bleibt unberücksichtigt.

Die Bilanzsumme kann durch die Ausnutzung von Ausweiswahlrechten und die Inanspruchnahme von Bewertungswahlrechten beeinflusst werden.

3.2 Umsatzerlöse der letzten zwölf Monate

3.2.1 Aktuell

Der Begriff "Umsatzerlöse" ist in § 277 Abs. 1 HGB definiert. Es handelt sich um Erlöse aus

- Verkauf von Erzeugnissen und Waren
- Vermietung oder Verpachtung von Erzeugnissen und Waren
- Dienstleistungen

PRÜFUNGSPFLICHT

Seite 6

Abzustellen ist jeweils auf die für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit der Kapitalgesellschaft typischen Erzeugnisse, Waren und Dienstleistungen, also auf die typischen Geschäfte. Nicht zu den typischen Geschäften zählen beispielsweise die sog. Hilfgeschäfte, wie der Verkauf von Anlagevermögen.

Von den typischen Erlösen werden noch die Erlösschmälerungen wie Boni, Skonti und Rabatte und die Umsatzsteuer abgezogen. Der dann verbleibende Betrag sind die Umsatzerlöse.

Nicht zu den Umsatzerlösen zählen auch die sog. Innenumsätze, da nur Erlöse aus typischen Geschäften mit Dritten zu den Umsatzerlösen gehören.

Es sind immer die Umsatzerlöse der letzten zwölf Monate zu Grunde zu legen, auch bei Rumpfwirtschaftsjahren. Es erfolgt keine Hochrechnung, wenn nicht für zwölf Monate Umsatzerlöse vorliegen.

3.2.2 Umsatzerlöse nach Umsetzung BilRUG

Künftig sollen sämtliche Erträge als Umsatzerlöse ausgewiesen werden, auch wenn diese nicht für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit der Gesellschaft typisch sind § 277 Abs. 1 HGB-Entwurf. Damit wird die Bemessungsgrundlage „Umsatzerlöse“ in Einzelfällen wesentlich erweitert.

3.2.3 Zahl der Arbeitnehmer im Jahresdurchschnitt

Die durchschnittliche Zahl der Arbeitnehmer pro Jahr errechnet sich nach § 267 Abs. 5 HGB. Die Beschäftigtenzahlen jeweils zum 31.03., 30.06., 30.09. und 31.12. werden zusammengezählt und durch vier geteilt. Im Jahr der Gründung werden nur die Beschäftigtenzahlen für die Quartale zu Grunde gelegt, in denen die Kapitalgesellschaft bereits existiert hat. Die Gesamtsumme der Beschäftigtenzahlen wird dann auch nur durch die Anzahl der Quartale geteilt, in denen die Gesellschaft bereits existiert hat.

Der Arbeitnehmerbegriff i. S. d. § 267 HGB bestimmt sich nach den allgemeinen arbeitsrechtlichen Grundsätzen. Arbeitnehmer sind daher auch:

- Teilzeitbeschäftigte
- Aushilfskräfte
- Heimarbeiter
- wegen Mutterschutzurlaub Abwesende
- wegen kurzen Wehrübungen Abwesende

PRÜFUNGSPFLICHT

Seite 7

- im Ausland beschäftigte Arbeitnehmer der Kapitalgesellschaft
- unselbständige Außendienstmitarbeiter.

Nicht zu den Arbeitnehmern gehören dagegen:

- gesetzliche Vertreter der Kapitalgesellschaft (Geschäftsführer)
- Mitglieder eines gesellschaftsrechtlichen Aufsichtsorgans
- Arbeitnehmer von in- und ausländischen rechtlich selbständigen Tochtergesellschaften
- Auszubildende
- Praktikanten
- Arbeitnehmer in Elternzeit
- Leiharbeiter
- freie Mitarbeiter
- den Grundwehrdienst leistende Wehrpflichtige
- mitarbeitende Familienangehörige ohne Arbeitsvertrag
- auf Grund einer Altersteilzeit- oder Vorruhestandsregelung ausgeschiedene Arbeitnehmer, deren Hauptpflichten aus dem Arbeitsverhältnis ruhen.

Bei der Ermittlung der Anzahl der Beschäftigten zählen auch Teilzeitbeschäftigte voll und nicht nur anteilig entsprechend ihrer Arbeitszeit. Vorübergehende Unterbrechungen der Arbeitsleistung, z.B. durch Krankheit oder sonstige Fehlzeiten des Arbeitnehmers, wirken sich nicht mindernd auf die Anzahl der Beschäftigten aus.

Stand: 1.1.2015
