

Bundessteuerberaterkammer, KdöR, Postfach 02 88 55, 10131 Berlin

Bundesministerium der Justiz
und für Verbraucherschutz
Herrn MR Thomas Blöink
Mohrenstr. 37
10117 Berlin



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

**Abt. Steuerrecht und
Rechnungslegung**

Unser Zeichen: Mg/Gr
Tel.: +49 30 240087-66
Fax: +49 30 240087-99
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

E-Mail: poststelle@bmjv.bund.de

2. Oktober 2014

Referentenentwurf eines Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes – BilRUG

Sehr geehrter Herr Blöink,

wir bedanken uns für die Zusendung des o. g. Referentenentwurfs. Gern nehmen wir dazu Stellung.

Die Bundessteuerberaterkammer hat maßgeblich an der Entwicklung eines modernen Bilanzrechts in Deutschland im Rahmen der Arbeiten zum Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz mitgewirkt. Ihr ist daran gelegen, ein modernes Bilanzrecht zu schaffen und zu erhalten, das dennoch den traditionellen Werten des deutschen Handelsrechts Rechnung trägt.

Aus diesem Grunde begrüßen wir ausdrücklich den Hinweis auf das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz und seine Modernisierung und behutsame Fortentwicklung. Zielsetzung des Referentenentwurfs ist ausweislich seiner Begründung, Änderungen über die Richtlinienumsetzung hinaus nur begrenzt vorzunehmen und diese auf einzelne Präzisierungen und Verbesserungen bilanzrechtlicher Vorschriften zu begrenzen, um die Anwendbarkeit der Vorschriften zu erleichtern und die Vergleichbarkeit der Rechnungslegung zu erhöhen.

Steuerberater sind geborene Ansprechpartner ihrer Mandanten, die gerade Unternehmen im Bereich der KMU im Rahmen der Rechnungslegung betreuen. Daher begrüßen wir ebenfalls den Verzicht, die Struktur des Dritten Buchs des HGB zu verändern. Wir teilen den Ansatz des Referentenentwurfs, keine tiefgreifenden Veränderungen vorzunehmen, da dieses in der Praxis zu erheblichem Umstellungsaufwand führen würde, zumal sich die Praxis auf das bisherige System eingestellt hat.

Als Anlage zu diesem Schreiben erhalten Sie unsere Anmerkungen, die insbesondere im Bereich der Rechnungslegung des Einzelabschlusses angesiedelt sind.

Mit freundlichen Grüßen
i. V.

Jörg Schwenker
Geschäftsführer

Anlage



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

Anlage

Stellungnahme
zum
Referentenentwurf eines Bilanzrichtlinie-
Umsetzungsgesetzes – BilRUG

**Abt. Steuerrecht und
Rechnungslegung**

Telefon: 030 24 00 87-61
Telefax: 030 24 00 87-99
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

2. Oktober 2014

Im Einzelnen:

Zu § 253 Abs. 3 HGB-E und § 285 Nr. 13 HGB-E:

In Umsetzung der EU-Bilanzrichtlinie sind über einen Zeitraum von mindestens 5 und höchstens 10 Jahren die Abschreibungen eines selbstgeschaffenen immateriellen Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens oder eines entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwertes, deren Nutzungsdauer nicht verlässlich geschätzt werden können, vorzunehmen.

Wir begrüßen die Nutzung der gesamten von der Richtlinie vorgegebenen Bandbreite der Abschreibungsdauer durch den Referentenentwurf.

Es sollten aber Kriterien entwickelt werden, die es gerade KMU ermöglichen, eine **verlässliche Schätzung der Nutzungsdauer** vorzunehmen.

In § 285 Nr. 13 HGB-E wird entsprechend gefordert, eine Erläuterung des Zeitraums der planmäßigen Abschreibung vorzunehmen. Diesbezüglich sollte klargestellt werden, wie diese aussehen müssen.

Zu § 264 Abs. 3 Nr. 2 HGB-E:

Der Text soll so geändert werden, dass künftig keine Verlustübernahme, sondern eine **Verpflichtung des Mutterunternehmens** erforderlich ist „für die vom Tochterunternehmen eingegangenen Verpflichtungen einzustehen“.

Unklar ist, ob durch diese Anpassung eine materielle Änderung bewirkt wird. Ausweislich der Gesetzesbegründung dient die Neuregelung jedoch nur der Bereinigung von Redaktionsversehen und einer sprachlichen Optimierung.

Aus diesem Grunde regen wir an, es bei der bisherigen Fassung des § 264 Abs. 3 Nr. 2 HGB zu belassen.

Ist jedoch eine materielle Änderung beabsichtigt, so sollte konkretisiert werden, wie diese Verpflichtung aussehen muss und welche zeitlichen Grenzen erforderlich sind, um dieser Verpflichtung nachzukommen. So ist z. B. nicht klar, ob Nr. 2 durch einen Schuldbeitritt oder nur durch eine (harte) Patronatserklärung erfüllt werden kann.

Zu § 264 Abs. 3 Satz 1 Nr. 5 HGB-E:

Paragraf 264 Abs. 3 Satz 1 Nr. 5 HGB-E sieht vor, den Konzernabschluss, den Konzernlagebericht und den Bestätigungsvermerk des Mutterunternehmens durch das Tochterunternehmen offenzulegen.

Diese zusätzlichen Angaben führen zu erheblichem zusätzlichem Verwaltungsaufwand, der zusätzliche Nutzen für die Adressaten der Jahresabschlüsse ist gering oder nicht vorhanden.

Vielmehr sollte überlegt werden, einen Zugriff auf die o. g. Unterlagen des Mutterunternehmens z. B. durch eine entsprechende Verlinkung beim Elektronischen Bundesanzeiger zu ermöglichen. Zumindest dann, wenn es sich um rein deutsche Sachverhalte handelt, dürfte dies unproblematisch möglich sein.

Zu § 264b HGB-E:

Diese Rechtsnorm verweist nunmehr auf § 264 Abs. 3 HGB-E.

Als Konsequenz dieser Änderung können damit nur noch Tochterunternehmen in die Befreiungsvorschrift einbezogen werden.

Es ergibt sich dann aus unserer Sicht, dass die Selbstbefreiung des Mutterunternehmens in der Rechtsform einer Personenhandelsgesellschaft ausgeschlossen wird (vgl. zur Zulässigkeit Landgericht Bonn, Beschluss vom 30. September 2009).

Aus Gründen der Kostenersparnis und des Bürokratieabbaus regen wir daher an, es wie bisher bei der Möglichkeit der Selbstbefreiung für Mutterpersonengesellschaften zu belassen und eine gesetzliche Änderung herbeizuführen.

Zu § 267a Abs. 3 Nr. 3 HGB-E:

In diesem Absatz werden diejenigen Unternehmen beschrieben, die die Erleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften nicht in Anspruch nehmen können. Während Nr. 1 – Investmentgesellschaften – und Nr. 2 – Unternehmensbeteiligungsgesellschaften – durch die Verweise auf die entsprechenden Normen klar definiert sind, ergeben sich zu Nr. 3 erhebliche Zweifelsfragen. Dort wird bestimmt, dass andere Unternehmen, deren einziger Zweck darin besteht, Beteiligungen an anderen Unternehmen zu erwerben sowie die Verwaltung und Verwertung dieser Beteiligung wahrzunehmen, ohne dass sie unmittelbar damit in die Verwaltung dieser Unternehmen eingreifen, nicht als Kleinstkapitalgesellschaft auftreten dürfen.

Nicht klar wird, ob die typische Komplementär-GmbH unter diese Ausschlussnorm fällt oder auch weiterhin als Kleinstkapitalgesellschaft agieren kann. In der Gesetzesbegründung wird unter Bezugnahme auf Art. 2 Nr. 15 i. V. m. Art. 36 Abs. 7 der Richtlinie auf die Erweiterung des Kreises der Beteiligungsgesellschaften verwiesen, die Erleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften nicht anwenden dürfen.

Wir regen an, hier eine Klarstellung vorzunehmen, dass die Komplementär-GmbH von dieser Ausschlussnorm nicht betroffen ist, sondern auch weiterhin die Erleichterungen einer Kleinstkapitalgesellschaft in Anspruch nehmen kann. Dieses sollte für den Fall gelten, in dem die Komplementär-GmbH selbst an der Kommanditgesellschaft beteiligt ist.

Es stellt sich außerdem die Frage, wo hier die Grenze zu ziehen ist, etwa dann, wenn eine GmbH neben der Komplementärfunktion auch Anteile an Beteiligungsgesellschaften hält.

Abgrenzungsfragen sind u. E. vorprogrammiert.

Zu § 277 Abs. 1 HGB-E:

Die Definition der Umsatzerlöse erfährt in Umsetzung von Art. 2 Nr. 5 der Richtlinie eine Erweiterung. Zukünftig sind die Umsatzerlöse nicht mehr auf „für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit der Kapitalgesellschaft typische“ Verkäufe, Vermietungen, Verpachtungen und Dienstleistungen beschränkt.

Zwar ist der in der Gesetzesbegründung beschriebene Vereinfachungszweck zu begrüßen, andererseits sind jedoch mit dieser Erweiterung Abgrenzungsprobleme verbunden.

Der Richtlinientext selbst definiert in Art. 2 Nr. 5 wie folgt:

„Nettoumsatzerlöse sind die Beträge, die sich aus dem Verkauf von Produkten und der Erbringung von Dienstleistungen nach Abzug von Erlösminderungen und der Mehrwertsteuer sowie sonstigen direkt mit dem Umsatz verbundenen Steuern ergeben.“

Die vorgesehene Erweiterung führt u. a. dazu, dass sich die Kennzahlen eines Unternehmens ändern.

Auswirkungen ergeben sich vor allem auch im Hinblick auf die Schwellenwerte und für die Pflicht zur Buchführung und zur Erstellung eines Inventars (§ 241a HGB). Eine Anhebung der Umsatzerlöse führt dazu, dass die Anhebung der Schwellenwerte im Referentenentwurf insoweit ins Leere geht. Dieses widerspricht dem Grundgedanken des Bürokratieabbaus gerade für KMU.

Da inzwischen fast alle Unternehmen ihr Vermögen und damit ihre Erträge schon aus Gründen der finanziellen Vorsorge diversifizieren und somit z. B. umfangreiche Immobilienerträge erwirtschaften, stellt sich die Frage, welche Erträge/Erlöse unter die „sonstigen betrieblichen Erträge“ als Residuum zu subsumieren sind. Zu denken ist z. B. an die Erträge aus der Umstellung auf das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz und in Bezug auf die Auflösung von Rückstellungen.

Im Fachschrifttum wird darauf abgestellt, dass die zugrundeliegende, oben zitierte EU-Bilanzrichtlinie, auf angelsächsischer Praxis beruht und daher geschäftsmodellabhängig auszulegen sei (vgl. Lüdenbach/Freiberg, BB 2014, S. 2219, 2222).

Wir regen daher an, eine entsprechende Eingrenzung der Umsatzerlöse vorzunehmen und eine klarere Begriffsdefinition vorzunehmen.

Zu § 277 Abs. 4 HGB-E i. V. m. § 285 Nr. 30 HGB-E:

In Umsetzung der EU-Bilanzrichtlinie erfolgt eine Streichung der außerordentlichen Posten, also des außerordentlichen Ertrages und des außerordentlichen Aufwandes sowie des außerordentlichen Ergebnisses.

Diese Posten sind zukünftig im Anhang anzugeben. Artikel 16 Abs. 1 Buchst. f der EU-Bilanzrichtlinie erfordert die Angabe des Betrages und die Wesensart der einzelnen Ertrags- oder Aufwandsposten von **außerordentlicher Größenordnung** oder von **außerordentlicher Bedeutung**.

Die Gesetzesbegründung sagt, dass für Zwecke der Anhangangabe künftig weiterhin konstitutiv sein soll, dass die Posten „außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit“ anfallen.

Uns stellt sich die Frage, ob diese Gesetzesbegründung mit dem Richtlinien text der EU-Bilanzrichtlinie zu vereinbaren ist.

Zu § 309 Abs. 2 Nr. 3 HGB-E:

In Nr. 3 wird folgender Text eingefügt: Ein nach § 301 Abs. 3 auf der Passivseite auszuweisender Unterschiedsbetrag darf ergebniswirksam nur aufgelöst werden, soweit „3. Andere Umstände vorliegen, die unter Beachtung des § 297 eine **ergebniswirksame** Auflösung rechtfertigen“.

Dabei geht es darum, dass ein passivischer Unterschiedsbetrag quasi als Auffangnorm in das Gesetz eingefügt wird.

Problematisch ist die Sprachfassung aus unserer Sicht, wenn diese passivischen Unterschiedsbeträge, wie in der bisherigen Konsolidierungspraxis wohl für zulässig erachtet (vgl. Darstellung in Förtschle/K. Hoffmann in Beck Bil-Komm., 9. Aufl., § 309, Rdnr. 31), **erfolgsneutral** in die Gewinnrücklagen des Konzerns umgliedert werden.

Zu § 312 Abs. 5 Satz 3 HGB-E:

Bisher bestimmt § 312 Abs. 5 Satz 3 HGB, dass § 304 über die Behandlung der Zwischenergebnisse entsprechend anzuwenden ist, soweit die für die Beurteilung maßgeblichen Sachverhalte bekannt oder zugänglich sind.

Demgegenüber sieht § 312 Abs. 5 Satz 3 HGB-E nunmehr einen Verweis auf die entsprechende Anwendung der §§ 303 bis 305 vor. Diese Erweiterung führt dazu, dass zukünftig auch im Rahmen der Equity-Methode eine Schulden- und Aufwandskonsolidierung vorzunehmen ist.

Diese Erweiterung bei der Berechnung des Anteilswertes nach der Equity-Methode bedarf u. E. noch einmal der genauen Überprüfung. Insbesondere sollte geprüft werden, ob eine so weitreichende Regelung zwingend von der EU-Bilanzrichtlinie gefordert wird.

Diese Erweiterung kann dazu führen, dass an sich ein negativer Equity-Ansatz entstünde, was jedoch nicht zulässig ist (laut DRS 8.27).

Im Fachschrifttum (Lüdenbach/Freiberg, a. a. O., S. 2219, 2224) wird folgender Fall geschildert:

Anfang 01 beteiligt sich M mit einer Einlage von 40 GE (entsprechend 40 %) an der Gründung der AU. Die AU beliefert zunächst mit gutem Erfolg und hohen positiven Cashflows Dritte, ab Herbst 01 aber auch M für insgesamt 500 GE. Die entsprechenden Rechnungen werden mit einem Teil von 300 GE erst Anfang 02 beglichen. Sämtliche von AU bezogenen Güter veräußert M noch in 01 weiter, so dass eine Zwischenergebniseliminierung nicht notwendig ist. AU erzielt in 01 ein Ergebnis von 150 GE und weist zum Jahresende ein Eigenkapital von 100 (aus Gründung) +150 (aus Jahresüberschuss) = 250 GE aus. Nach bisherigem Recht entwickelte sich der Equity-Ansatz wie folgt: Mitte 01: Per Anteil an AU 40 an Geld 40. 31.12.01: Per Anteil an AU 60 an Ergebnis aus AU 60. Daraus ergibt sich per 31.12.01 ein Wert von $40+60 = 100$ GE. Dies entspricht 40 % des Eigenkapitals der AU.

Erfolgte hier nach dem Gesetzentwurf eine Schulden- und Aufwandskonsolidierung, dann müssten die Verbindlichkeiten in Höhe von 120 GE konsolidiert werden, wodurch der Equity-Ansatz in Höhe von 20 negativ würde, es sei denn, im Rahmen der Konsolidierungsmaßnahmen würde ein anderes Gegenkonto angesprochen.

Zu § 325 HGB-E:

Gemäß § 325 Abs. 1 bis 1b HGB-E ist zukünftig eine Offenlegung in Stufen, wie in § 325 Abs. 1 Satz 5 HGB zurzeit geregelt, nicht mehr möglich. Das momentan geltende Verfahren einer Offenlegung in Stufen erlaubt es, den ungeprüften und/oder nicht festgestellten Jahresabschluss mit dem Hinweis auf die noch fehlenden Unterlagen offen zu legen. Zeitverzögerungen in Bezug auf die Erteilung des Bestätigungsvermerks können sich vor allen Dingen in den Fällen ergeben, in denen Zweifel an der Fortführungsprognose bestehen.

Wir regen daher an, von der Einleitung eines Ordnungsgeldverfahrens abzusehen, wenn das betroffene Unternehmen die Abschlussprüfung bereits in Auftrag gegeben hat und den Jahresabschluss bis auf den Bestätigungsvermerk fristgemäß einreicht.