

Deutscher Bundestag  
Ausschuss für Wirtschaft  
und Energie  
Platz der Republik 1

11011 Berlin

Weinheim, 20. Februar 2015

## **Stellungnahme zum Regierungsentwurf eines Bilanzrichtlinie- Umsetzungsgesetzes (BilRUG)**

Sehr geehrte Damen und Herren,

im Rahmen Ihrer Diskussion zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates (Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz – BilRUG) wenden wir uns mit folgender Stellungnahme zu wesentlichen Aspekten des Gesetzesentwurfs an Sie und bitten Sie, diese im Rahmen des weiteren Gesetzgebungsverfahrens zu berücksichtigen.

Die **Vereinigung zur Mitwirkung an der Entwicklung des Bilanzrechts für Familiengesellschaften e. V. (VMEBF)** wurde 2006 mit dem Ziel gegründet, die Entwicklung zukunftsweisender Rechnungslegungsstandards mitzugestalten. Die VMEBF ist heute ein Zusammenschluss von rund 70 deutschen Familienunternehmen aller Größenklassen und einigen engagierten Einzelpersonen; unsere Mitgliedsfirmen repräsentieren zusammen ein Umsatzvolumen von ca. 250 Milliarden Euro und beschäftigen rund 1,2 Millionen Mitarbeiter. Im Zuge unserer Interessensvertretung zu vor allem bilanzrechtlichen Themen haben wir die bisherigen Schritte bei der Entwicklung des BilRUG mit Interesse verfolgt.

**Vereinigung zur Mitwirkung an der Entwicklung des Bilanzrechts für Familiengesellschaften e.V.  
VMEBF e.V., c/o Freudenberg & Co. Kommanditgesellschaft, 69465 Weinheim, Germany**

Board: Prof. Dr. Dieter Truxius (Chairman) · Tel.: (06183) 8000500 · E-Mail: dieter.truxius@accobis.com  
Peter Krieg (Deputy chairman) · Tel.: (06181) 352569 · E-Mail: peter.krieg@heraeus.com  
Volker Christ · Tel.: (06201) 80-5817 · E-Mail: volker.christ@freudenberg.de  
Prof. Dr. Norbert Winkeljohann · Tel.: (0541) 3304517 · E-Mail: norbert.winkeljohann@de.pwc.com

Bank account: Deutsche Bank AG, Mannheim · BIC: DEUTDESMXXX · IBAN: DE74 6707 0010 0040 1588 00

Im Zuge der Erstellung des Regierungsentwurfs (Reg-E) zum BilRUG wurden verschiedene Vorschläge und Anregungen aus den Stellungnahmen zum Referententwurf (Ref-E) berücksichtigt, die zu einer teilweise deutlichen Konkretisierung und Verbesserung des Gesetzesentwurfs in seiner nunmehr vorliegenden Fassung beigetragen haben. Dennoch haben wir zu einigen Änderungsvorschlägen erneut Anmerkungen, die sich zum einen auf die technische Umsetzung, zum anderen aber auch auf weiterhin offene inhaltliche Fragestellungen – u.a. zu den gewünschten Auswirkungen der Änderungsvorschläge – beziehen. Wir haben unsere Stellungnahme daher in einen Teil mit inhaltlich materiellen Anmerkungen und einen Teil mit eher technischen/redaktionellen Anmerkungen aufgeteilt.

### ***Inhaltlich materielle Anmerkungen zum Reg-E BilRUG***

#### *Hinterlegungslösung zur Offenlegung des Lageberichts nicht kapitalmarktorientierter Unternehmen und separate Aufstellung der Anteilsbesitzliste*

Dem deutschen Mittelstand und den Familienunternehmen bereitet vor allem die verpflichtende Offenlegung des Lageberichts, der in Deutschland auch nicht kapitalmarktorientierte Unternehmen über den elektronischen Bundesanzeiger unterworfen sind, massive Probleme. Vor allem die Offenlegung der wert- und zukunftsorientierten Informationen des Lageberichts über das Internet stellt für diese Unternehmen meist einen immensen Wettbewerbsnachteil dar (vgl. dazu auch Schön, W.: Rechnungslegung und Wettbewerbsschutz im deutschen und europäischen Recht, Berlin/Heidelberg 2009). Im Bereich der weniger diversifizierten und regional geprägten Unternehmen erlauben es die Angaben nach §§ 289 bzw. 315 HGB i.V.m. DRS 20 der Konkurrenz, wichtige Einblicke in die voraussichtliche Entwicklung des Konzerns/Unternehmens inkl. dessen Chancen und Risiken mit einem vergleichsweise hohen Detaillierungsgrad zu erlangen. Gerade die kosten- und barrierefreie Offenlegung im Internet macht es dem Wettbewerber möglich, die Daten in Sekundenschnelle per Mausklick zu recherchieren. Demgegenüber ist die Situation in vielen Drittstaaten außerhalb der EU – wie bspw. in den USA und der Schweiz – zu betrachten, in denen nicht kapitalmarktorientierte Unternehmen nicht einmal zur Veröffentlichung von Geschäftszahlen verpflichtet sind.

Vor diesem Hintergrund schlagen wir die Implementierung einer Hinterlegungslösung für die Lageberichte nicht kapitalmarktorientierter Unternehmen vor. Danach soll der Lagebericht dieser Unternehmen dem Adressaten nur auf Antrag zu einem die Verwaltungskosten nicht übersteigenden Entgelt zur Verfügung gestellt werden. Dieses Vorgehen ist auch mit dem Mitgliedstaatenwahlrecht in Art. 30 Abs. 1 Satz 2 der Richtlinie 2013/34/EU vereinbar, welches die Möglichkeit einer Hinterlegungslösung für den Lagebericht bestimmter Unternehmen vorsieht. In diesem Zusammenhang möchten wir auch darauf hinweisen, dass andere große EU-Mitgliedstaaten das Wahlrecht zugunsten der Hinterlegungslösung ausgeübt haben, so dass aktuell ein

Wettbewerbsnachteil deutscher mittelständischer Unternehmen auch im Verhältnis zu Wettbewerbern aus anderen EU-Mitgliedstaaten besteht.

Natürlich sehen wir in diesem Kontext auch die Schutzwürdigkeit der Interessen der Abschlussadressaten, denen durch die Offenlegung der Daten Rechnung getragen werden soll. Gerade bei nicht kapitalmarktorientierten Unternehmen haben jedoch die Primäradressaten – also Gesellschafter und Banken, in vielen Fällen aber auch Lieferanten und Kunden – regelmäßig weitreichende Informationsrechte, auch über die gesetzlichen Offenlegungsvorschriften hinaus, und erhalten auf ihre Bedürfnisse hin maßgeschneiderte Informationen. Zudem würde eine derartige Lösung den Datenzugang Dritter nicht unterbinden, sondern lediglich die durch die Richtlinie 2013/34/EU ermöglichte Erleichterung an die betroffenen Unternehmen weitergeben. Gerade Wettbewerbern außerhalb Europas könnte dies den ungehinderten Zugriff auf z.T. wettbewerbsrelevante Daten erschweren. Wir sehen in dieser Lösung einen wesentlichen Schritt in Richtung einer Aufrechterhaltung der Wettbewerbsfähigkeit nicht kapitalmarktorientierter deutscher Unternehmen.

Des Weiteren schlagen wir vor, von dem Mitgliedstaatenwahlrecht des Art. 17 Abs. 1 lit. g Unterabsatz 2 der Richtlinie 2013/34/EU Gebrauch zu machen. Danach können die Mitgliedstaaten gestatten, dass die Angaben zum Anteilsbesitz in einer Aufstellung gemacht werden, die gem. Art. 3 Abs. 1 und 3 der Richtlinie 2009/101/EG eingereicht wird. Im Anhang wäre auf die Einreichung einer solchen Aufstellung hinzuweisen. Auf diese Weise könnte der Bürokratieabbau weiter vorangetrieben und eine weitergehende Kostenersparnis erzielt werden, da aus der Einbindung der Anteilsbesitzliste in den Anhang v.a. für Unternehmen mit einer Vielzahl von in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen regelmäßig ein hoher administrativer Aufwand sowie ein enormer Anstieg des Umfangs des Geschäftsberichts resultiert.

#### Zu Art. 1 Nr. 5 lit. d

Mit dem Reg-E BilRUG wurden verschiedene Klarstellungen in Bezug auf die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Befreiungsregelungen des § 264 Abs. 3 HGB vorgenommen (Selbstbefreiung MU-Kapitalgesellschaft, mehrfache Offenlegung befreiender Konzernabschluss, Befreiung durch englischen Konzernabschluss). Diese klarstellenden Anpassungen begrüßen wir ausdrücklich.

Ein wesentlicher Diskussionspunkt im Kontext der Befreiungsvoraussetzungen war bereits beim Ref-E die Anpassung des § 264 Abs. 3 Nr. 2 HGB-E an den Wortlaut des Art. 37 Abs. 1 der Richtlinie 2013/34/EU. Danach wurde die Voraussetzung einer „Verlustübernahme“ durch das Mutterunternehmen in eine Forderung nach einer „Einstandspflicht“ des Mutterunternehmens für die „vom Tochterunternehmen eingegangenen Verpflichtungen“ geändert. Verschiedentlich wurde in den Stellungnahmen zum Ref-E bereits die Frage aufgeworfen, wie diese Einstandspflicht zu verstehen und wie sie im Kontext der bislang geltenden Bilanzierungspraxis einzuordnen sei. Das BMJV hält an der Forderung nach einer Einstandspflicht fest, bietet aber in der Begründung zum Reg-E eine Konkretisierung. Danach ist die Einstandspflicht im

Sinne einer Innenhaftung des Mutterunternehmens gegenüber dem Tochterunternehmen zu verstehen, eine Außenhaftung gegenüber Dritten ist hingegen nicht erforderlich. Entsprechend muss nach der Begründung zum Reg-E (S. 72) neben dem Verlustausgleich auch der Ausgleich von Liquiditätsengpässen beim Tochterunternehmen gewährleistet sein, z.B. durch eine Nachschusspflicht oder Patronatserklärung. Für uns stellt sich in diesem Zusammenhang jedoch die Frage, ob neben dem Bestehen einer Ergebnisabführungsvereinbarung (diese erfüllt die Anforderungen einer Verlustübernahmeverpflichtung) tatsächlich eine separate Nachschusspflicht oder Patronatserklärung erforderlich ist. Wir verstehen die Erhaltung der Zahlungsfähigkeit des Tochterunternehmens durch das Mutterunternehmen vielmehr als eine Nebenpflicht des herrschenden Unternehmens (vgl. hierzu im Ergebnis auch Emerich/Habersack, Konzernrecht, 9. Aufl., § 20 Tz. 48). Zudem ist anzumerken, dass der Begriff der eingegangenen „Verpflichtungen“ einer inhaltlichen Klärung bedarf. Terminologisch wird er in der Gesetzesdiktion u.a. im Zusammenhang mit Rückstellungen und (außerhalb der Bilanz anzugebenden) Haftungsverhältnissen verwendet. In § 264 Abs. 3 HGB-E bleibt eine Klärung hierzu aus.

Wir schlagen an dieser Stelle eine Beibehaltung der bisherigen Formulierung und des Begriffs der „Verlustübernahme“ vor. Die bereits in Art. 57 Abs. 1 der Richtlinie 78/660/EWG verwendete Formulierung wurde mit der Richtlinie 2013/34/EU nicht geändert. Da die Verlustübernahme demnach vereinbar mit dem alten Richtlinienwortlaut war, sollte sie dies auch mit dem Wortlaut der Richtlinie 2013/34/EU sein. Eine Beibehaltung der Begrifflichkeiten hätte den Vorteil, dass an der seit Jahren erprobten Praxis festgehalten und damit ein enormer Bürokratieaufbau vermieden werden könnte. Bereits die derzeit veröffentlichte Literatur zum Ref-E sowie zum Reg-E BilRUG zeigt ein uneinheitliches Verständnis der nunmehr formulierten Regelungen und wirft eine Vielzahl von Zweifelsfragen auf. Demnach wäre die Beibehaltung des derzeit vorgeschlagenen Wortlauts mit umfangreichen administrativen und gesellschaftsstrukturellen Änderungen zur Inanspruchnahme der Befreiungsregelungen verbunden.

Sollte der Gesetzgeber trotzdem weiter eine Annäherung an den Richtlinienwortlaut suchen, würden wir für eine klarere Formulierung plädieren und die Verwendung des Begriffs der „bilanziellen Verbindlichkeiten“ anstatt der „eingegangenen Verpflichtungen“ vorschlagen.

Bezogen auf die zeitliche Dimension erachten wir die Formulierung der eingegangenen Verpflichtungen „aus dem jeweiligen Geschäftsjahr“ als nicht sachgerecht. Nach wörtlicher Lesart würde dies bedeuten, dass sich die Einstandspflicht lediglich auf die Verpflichtungen bezieht, die vom Tochterunternehmen im Berichtsjahr neu eingegangen wurden. Nach unserem Verständnis sollte sie sich jedoch vielmehr auf alle bis zum Bilanzstichtag eingegangenen Verpflichtungen des Tochterunternehmens erstrecken. Eine Begrenzung auf die im Berichtsjahr eingegangenen Verpflichtungen würde dem Zweck der Regelung – nämlich die Einschätzung wirtschaftlicher Chancen und Risiken des Tochterunternehmens auch auf Basis des Konzernabschlusses

des Mutterunternehmens zu gewährleisten – zuwider laufen. Entsprechend schlagen wir eine Streichung des Zusatzes „aus dem jeweiligen Geschäftsjahr“ vor.

Schließlich möchten wir darauf hinweisen, dass § 264 Abs. 3 Nr. 5 Satz 2 HGB-E bei wörtlicher Lesart weiterhin dazu führen würde, dass Konzernabschluss und Konzernlagebericht mehrfach – d.h. für jedes zu befreiende Tochterunternehmen – offenzulegen wäre. Dies leitet sich aus der Formulierung ab, dass die veröffentlichungspflichtigen Unterlagen des Mutterunternehmens „im Bundesanzeiger unter dem Tochterunternehmen“ auffindbar sein müssen. Stattdessen müsste die Formulierung vielmehr so gewählt werden, dass „im Bundesanzeiger unter dem Tochterunternehmen ein Verweis darauf veröffentlicht sein muss, wo die Unterlagen des Mutterunternehmens auffindbar sind.“ Ein entsprechender Verweis dürfte in vielen Fällen bereits in dem nach § 264 Abs. 3 Nr. 5 lit. a HGB-E zu veröffentlichenden Befreiungsbeschluss enthalten sein. Durch diesen Vorschlag sollte Mehrarbeit vermieden werden.

#### Zu Art. 1 Nr. 6

Wir begrüßen es ausdrücklich, dass die mit dem Ref-E geplante umfassende Angleichung der Befreiungsvoraussetzungen für Personenhandelsgesellschaften i.S.d. § 264a HGB an die für Kapitalgesellschaften im Reg-E nicht weiterverfolgt wird.

Zu begrüßen ist auch, dass es ausweislich der Begründung zum Reg-E (S. 73) weiterhin möglich bleiben soll, „dass die Personenhandelsgesellschaft selbst den Konzernabschluss mit befreiender Wirkung aufstellt“ (sog. Selbstbefreiung). Allerdings dürfte sich hier der Verweis des § 264b Nr. 2 HGB-E auf die in § 264 Abs. 3 Nr. 3-5 HGB-E genannten Voraussetzungen als problematisch erweisen. Zum einen wird dort ausdrücklich auf zu befreiende Tochterunternehmen Bezug genommen, was die Selbstbefreiung des Mutterunternehmens konterkariert. Zum anderen besteht nach § 264 Abs. 3 Nr. 5 lit. a und b HGB-E die Verpflichtung zur Offenlegung eines Befreiungsbeschlusses sowie der Erklärung zur Einstandspflicht für von dem Tochterunternehmen eingegangene Verpflichtungen. Diese beiden Dokumente liegen jedoch bei Inanspruchnahme der Befreiungsregelungen gem. § 264b HGB-E gerade eben nicht vor, da sie für die Inanspruchnahme der vereinfachten Befreiungsregelungen nach § 264b HGB-E nicht erforderlich sind. Eine Offenlegung der Unterlagen scheidet entsprechend aus. Hier empfehlen wir, in § 264b HGB-E die für Personengesellschaften i.S.d. § 264a HGB geltenden Befreiungsvoraussetzungen noch einmal separat und korrekt aufzuzählen.

#### Zu Art. 1 Nr. 11 lit. b

§ 267a Abs. 3 Nr. 3 HGB-E schließt bestimmte Investment- und Beteiligungsgesellschaften aus dem Kreis der Kleinstkapitalgesellschaften aus. Im Rahmen unserer Stellungnahme zum Ref-E haben wir um Klarstellung gebeten, dass in Fällen der einheitlichen Leitung (z.B. bei Personalidentität in der Geschäftsführung) oder bei Wahrnehmung von Beirats-/Aufsichtsratsposten i.d.R. von einem mittelbaren Eingrei-

fen in die Verwaltung der Beteiligung ausgegangen werden kann. Zwar ist eine gewisse Klarstellung im Rahmen der Begründung zum Reg-E erfolgt, diese wiederholt jedoch in Teilen lediglich den Gesetzeswortlaut und bleibt auch sonst vergleichsweise abstrakt. Wir sehen im Rahmen der vorgeschlagenen Regelungen z.B. weiterhin Probleme bei der Anwendung auf Zwischenholdings in operativen Konzernen. In diesen Konstellationen erfolgt üblicherweise das mittelbare bzw. unmittelbare Eingreifen in die Verwaltung des Unternehmens, an dem die Beteiligung besteht, über die übergeordnete Holding bzw. andere Service-Gesellschaften aus dem Konzernverbund. Bei wörtlicher Auslegung des Gesetzestextes in § 267a Abs. 3 Nr. 3 HGB-E könnte der Eindruck entstehen, dass diese Zwischenholdings keine Kleinstkapitalgesellschaften sind, da sich ihr Zweck bei Einzelbetrachtung in der Tat auf das Halten von Beteiligungen beschränkt. Hier wäre eine Klarstellung wünschenswert, dass ein „mittelbares Eingreifen“ auch durch ein verbundenes Unternehmen der Zwischenholding erfolgen kann, ohne dass dadurch die Klassifizierung der Zwischenholding selbst als Kleinstkapitalgesellschaft beeinträchtigt wird.

#### Zu Art. 1 Nr. 14

§ 272 Abs. 5 HGB-E wurde erst mit dem Reg-E neu in den Gesetzesentwurf aufgenommen. Er implementiert eine Ausschüttungssperre bei phasengleicher Vereinnahmung von Beteiligungserträgen und setzt damit Art. 9 Abs. 7 lit. c der Richtlinie 2013/34/EU – fast wortgleich – in deutsches Recht um. Da Ausschüttungssperren handelsrechtlich konzeptionell bereits in § 268 Abs. 8 HGB verankert sind, würden wir eine Verortung der neuen Ausschüttungssperre im Kontext des § 268 Abs. 8 HGB-E begrüßen. Allerdings ist dabei zu berücksichtigen, dass – abweichend von den derzeit bestehenden Ausschüttungssperren gem. § 268 Abs. 8 HGB – die Ausschüttungssperre des § 272 Abs. 5 HGB-E per Rücklagenbildung wirken soll. In diesem Zusammenhang wäre zu klären, wie diese Rücklage in Folgejahren fortzuführen ist. Ein pragmatischer Ansatz zur Beseitigung von Zweifelsfragen könnte es sein, den Anspruch auf Zahlung oder die Zahlung selbst zeitlich an die Feststellung des Jahresabschlusses zu koppeln. Dies könnte beispielsweise durch Ergänzung der bisher gewählten Formulierung erfolgen: „... die Beträge, die als Dividende oder Gewinnanteil bis zur Aufstellung des Jahresabschlusses eingegangen sind oder auf deren Zahlung die Kapitalgesellschaft einen entsprechenden Anspruch hat, ...“. Dadurch bleiben die Richtlinienkonformität und die Berichtstransparenz gewahrt. Es könnten so jedoch Inkonsistenzen zwischen handels- und gesellschaftsrechtlichen Anforderungen, insbesondere bei (mehrstufig) konzernverbundenen Unternehmen, vermieden und deutliche Vereinfachungen in der Praxis erreicht werden.

Zudem lässt der Gesetzgeber aktuell offen, ob auch Vorabauschüttungen mangels Ergebniswirkung der neu formulierten Ausschüttungssperre unterliegen. Auch hier könnte durch den oben genannten Vorschlag implizit Klarheit geschaffen werden.

Zu Art. 1 Nr. 16 lit. a und b

Bei der Darstellung der GuV-Gliederung gem. § 275 Abs. 2 bzw. 3 HGB-E regen wir weiterhin an, die Nummern 15 und 16 bzw. 14 und 15 ersatzlos zu streichen; dies jedoch in Verbindung mit der Vorschrift, die sonstigen Steuern innerhalb der sonstigen betrieblichen Aufwendungen oder anderer betrieblicher Aufwandspositionen zu erfassen. Damit würde der seit langem etablierten Praxis Rechnung getragen, nach der sonstige Steuern, wie Grundsteuer und Kfz-Steuer, aufgrund ihres eindeutigen Kostencharakters in den Unternehmensveröffentlichungen regelmäßig in die sonstigen betrieblichen Aufwendungen oder in andere Aufwandspositionen einbezogen werden. Dieses Vorgehen steht auch in engem Zusammenhang mit einer sinnvollen Kennzahlenbildung für die interne Steuerung der Unternehmen und hat damit aus Konvergenzgesichtspunkten eine nicht zu vernachlässigende Bedeutung. Anhang V bzw. Anhang VI der Richtlinie 2013/34/EU tragen dieser Tatsache dadurch Rechnung, dass sonstige Steuern nur dann direkt oberhalb des Ergebnisses des Geschäftsjahres auszuweisen sind, soweit sie nicht unter den Posten 1-15 bzw. 1-13 enthalten sind. Auch sprachlich werfen die in § 275 HGB-E gewählten Bezeichnungen Fragen auf, da ein „Ergebnis nach Steuern“ (Posten 15 bzw. 14) um jedwede Art von Steuern vermindert sein sollte. Es widerspräche demnach der (sprachlichen) Logik, von einem Ergebnis nach Steuern die sonstigen Steuern (Posten 16 bzw. 15) noch abzuziehen zu müssen.

Eventuelle Bedenken hinsichtlich der Richtlinienkonformität unserer Vorschläge können zudem mit Verweis auf Art. 13 Abs. 2 der Richtlinie 2013/34/EU entkräftet werden. Danach können Mitgliedstaaten abweichend von Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie 2013/34/EU gestatten oder vorschreiben, anstelle der Gliederung der Posten der GuV nach den Anhängen V und VI der Richtlinie eine Ergebnisrechnung („*statement of performance*“) aufzustellen, sofern der vermittelte Informationsgehalt dem nach den Anhängen V und VI geforderten mindestens gleichwertig ist. Dies wäre im Falle unserer Vorschläge zweifelsohne gewährleistet.

Sollte an der derzeit vorgeschlagenen Struktur dennoch festgehalten werden, sollten zumindest zwei textliche Anpassungen vorgenommen werden: zum einen sollten § 275 Abs. 2 Nr. 15 bzw. Abs. 3 Nr. 14 HGB-E als „Ergebnis nach Ertragsteuern“ bezeichnet werden, zum anderen sollten Abs. 2 Nr. 16 bzw. Abs. 3 Nr. 15 um den Zusatz „soweit nicht in den Posten 1-15 bzw. 1-14 enthalten“ ergänzt werden.

Zu Art. 1 Nr. 18

Die Änderung der Definition des Umsatzbegriffs in § 277 Abs. 1 HGB-E wird ausweislich der Begründung zum Reg-E (S. 79) auf die Aufhebung der Regelung zum gesonderten Ausweis außerordentlicher Erträge und Aufwendungen in der GuV zurückgeführt. Allerdings sehen wir verschiedene Abgrenzungsprobleme bei Anwendung der vorgeschlagenen Umsatzdefinition. So stellt sich uns beispielsweise die Frage, wie im Falle eines Unternehmensverkaufs im Zuge eines Asset Deals vorzugehen wäre. Während wir uns hier nach der „alten“ Umsatzdefinition umfänglich im

Bereich der sonstigen betrieblichen Erträge befinden, wäre nach unserer Lesart im Falle der vorgeschlagenen Umsatzdefinition der Verkaufserlös für etwaige Vorräte im Rahmen eines Asset Deals als Umsatzerlöse (Verkauf von Erzeugnissen) auszuweisen, während z.B. der Verkaufserlös aus dem Anlagevermögen den sonstigen betrieblichen Erträgen zuzurechnen wäre. Außerdem ist für uns fraglich, wie z.B. mit Konzernumlagen oder ähnlichen Sachverhalten umzugehen wäre.

Vor dem Hintergrund der Definition der nunmehr nicht mehr separat auszuweisenden außerordentlichen Erträge und Aufwendungen nach § 277 Abs. 4 HGB (definiert als „außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der Kapitalgesellschaft anfallend“) schlagen wir vor, Umsatzerlöse als „Erlöse aus dem Verkauf, der Vermietung oder der Verpachtung von für das Unternehmen typischen Produkten sowie aus der Erbringung von für das Unternehmen typischen Dienstleistungen der Kapitalgesellschaft [...]“ zu definieren. Den Begriff „typisch“ würden wir dabei im Sinne einer Wesentlichkeit der Größen für das Unternehmen definieren, so dass Umsatz auch weiterhin in ähnlicher Weise wie heute auf das Kerngeschäft des Unternehmens bzw. dessen Geschäftszweck fokussieren würde – allerdings ohne explizit auf die gewöhnliche Geschäftstätigkeit abzustellen. Damit würde die Aussagekraft der Umsatzgröße aufrechterhalten, da sie primär nachhaltige Erträge beinhalten würde und eine erhöhte Volatilität vermieden werden könnte. Auch hinsichtlich der Konformität der Formulierung mit der Richtlinie haben wir keine Bedenken, da dem Willen der Richtlinie – nämlich der Vermeidung des separaten Ausweises außerordentlicher Posten – Rechnung getragen würde und der Wesentlichkeitsgrundsatz, der durch den Begriff „typisch“ zum Ausdruck kommt, explizit in Art. 6 Abs. 1 lit. j der Richtlinie 2013/34/EU adressiert ist.

#### Zu Art. 1 Nr. 20 lit. c

Die Neufassung der Regelungen zur Anpassung des nunmehr in § 284 Abs. 3 HGB-E geregelten Anlagenspiegels ist inkonsistent. Die in Satz 1 geforderte „Darstellung der Entwicklung der einzelnen Posten des Anlagevermögens in einer gesonderten Aufgliederung“ entspricht dem, was heute unter dem Begriff des Anlagengitters zu verstehen ist. In diesem Anlagengitter sind nach Satz 2 „ausgehend von den gesamten Anschaffungs- und Herstellungskosten, die Zugänge, Abgänge, Umbuchungen und Zuschreibungen des Geschäftsjahrs sowie die Abschreibungen gesondert aufzuführen.“ Da diese Aufzählung weiterhin das auch bislang bekannte Nettoanlagengitter beschreibt, muss es sich bei den hier genannten Abschreibungen folgerichtig um die „Abschreibungen in ihrer gesamten Höhe“, d.h. die kumulierten Abschreibungen handeln. Die Formulierung in Satz 3 klärt nämlich, dass die gesetzliche Regelung nicht zwingend ein Bruttoanlagengitter fordert, da die weiterführenden Angaben zu Abschreibungen nicht zwingend in das Anlagengitter zu integrieren sind. Stattdessen wird formuliert: „Zu den Abschreibungen sind gesondert folgende Angaben zu machen“. Sie können also auch verbal als Erläuterung zum Anlagengitter, als davon-Vermerk (z.B. „darauf entfallende kumulative Abschreibung“) zu den jeweiligen Pos-



ten des Anlagengitters oder an anderer Stelle im Anhang gemacht werden. Sollte der Gesetzgeber hingegen die Absicht gehabt haben, ein Bruttoanlagengitter zu etablieren, wäre die Regelung konzeptionell anders aufzubauen.

Zu Art. 1 Nr. 21 lit. m

Nach § 285 Nr. 30 HGB-E werden Anhangangaben zu latenten Steuersalden am Abschlussstichtag und ihren im Laufe des Geschäftsjahres erfolgten Bewegungen gefordert, sofern latente Steuerschulden in der Bilanz angesetzt werden. Allerdings sehen wir diese Anhangangabe im HGB als obsolet an. Die Angabe eines Anfangsbestands, eines Endbestands und der Veränderung latenter Steuern während des Berichtsjahrs ist in einem handelsrechtlichen Abschluss aufgrund der eigens hierfür vorgesehenen Bilanzpositionen redundant. Die geforderten Daten sind schließlich bereits aus der Bilanz ersichtlich. Eine postenbezogene Aufgliederung im Sinne eines Latenzenspiegels lesen wir aus den Formulierungen nicht heraus. Wir gehen davon aus, dass die Richtlinie 2013/34/EU eine derartige Anhangangabe fordert, da der bilanzielle Ausweis latenter Steuern als Posten eigener Art dort nicht zwingend vorgeschrieben ist. Entsprechend macht eine europarechtliche Vorgabe insbesondere dort Sinn, wo kein gesonderter Ausweis latenter Steuern in der Bilanz gefordert wird. Für das deutsche Handelsrecht schlagen wir daher eine Streichung der Anhangangabe nach § 285 Nr. 30 HGB-E vor.

Die in § 285 Nr. 31 HGB-E enthaltene Forderung nach einer Angabe zu periodenfremden Aufwendungen und Erträgen ist nicht von der Richtlinie 2013/34/EU gedeckt. Nach Art. 16 Abs. 3 der Richtlinie ist die Angabe zumindest für kleine Kapitalgesellschaften, aus unserer Sicht jedoch grundsätzlich für alle Unternehmen zu streichen.

Zu Art. 1 Nr. 39 lit. a ii

Analog zu unserer Anmerkung zu § 285 Nr. 31 HGB-E ist die Forderung nach einer Angabe zu periodenfremden Aufwendungen und Erträgen auf Konzernebene (§ 314 Nr. 24 HGB-E) ebenfalls zu streichen.

Zu Art. 1 Nr. 27

In § 292 Abs. 1 Nr. 3 HGB-E wird festgelegt, dass eine befreiende Wirkung von rechnungslegungsbezogenen Unterlagen eines Mutterunternehmens aus einem Drittstaat sowohl einen geprüften Konzernabschluss als auch einen geprüften Konzernlagebericht voraussetzt. Gerade im Falle von Drittstaaten ist jedoch die Forderung nach einem solchen befreienden Konzernlagebericht meist kaum zu erfüllen, da ein geprüfter Konzernlagebericht außerhalb der EU kaum existiert. Eine entsprechende Forderung wurde mit dem BilMoG gerade erst bewusst gestrichen. Die erneute Rückänderung erschließt sich uns nicht. Im Sinne des Bürokratieabbaus sollte die Änderung nicht umgesetzt oder zumindest stichhaltig begründet werden.

## **Technische Anmerkungen zum Reg-E BilRUG**

### Zu Art. 1 Nr. 5 lit. d

Wir regen an, in § 264 Abs. 3 Nr. 3 HGB-E dynamische Verweise auf die Richtlinien in ihrer jeweils gültigen Fassung zu verwenden.

### Zu Art. 1 Nr. 6

Im Rahmen der Befreiungsvoraussetzung des § 264b Nr. 1 lit. b) HGB-E wird gefordert, dass das zu befreiende Unternehmen in den Konzernabschluss und den Konzernlagebericht eines Mutterunternehmens einbezogen sein muss, der eine „größere Gesamtheit von Unternehmen“ einbezieht. Zwar stellt die Begründung zum Reg-E klar, dass diese Voraussetzung den Einbezug von mindestens drei Unternehmen in den entsprechenden Konzernabschluss erfordern dürfte. Allerdings wäre hier eine verbindlichere („dürfte“) sowie eine etwas weniger auslegungsbedürftige Formulierung für die Umsetzung der Vorschriften vorzuziehen.

### Zu Art. 1 Nr. 12 lit. d

§ 268 Abs. 7 Nr. 3 HGB-E fordert unter anderem, „Verpflichtungen betreffend die Altersversorgung [...] gesondert zu vermerken“. Dabei stellt sich uns die Frage, ob es sich bei den hier anzugebenden Verpflichtungen betreffend die Altersversorgung lediglich um die (nicht bilanzierten) Pensionsverpflichtungen gem. Art 28 Abs. 1 EGHGB handelt, oder ob hierunter ggf. auch weitergehende, bisher nicht angabepflichtige Sachverhalte zu erfassen sind (z.B. die Subsidiärhaftung bei alternativen Durchführungsformen der betrieblichen Altersversorgung).

### Zu Art. 1 Nr. 18

In § 277 Abs. 1 HGB-E wird Umsatz unter Abzug der Umsatzsteuer sowie „sonstiger direkt mit dem Umsatz verbundener Steuern“ definiert. Wir schlagen vor, den Begriff der sonstigen direkt mit dem Umsatz verbundenen Steuern durch den bereits etablierten Begriff der „Verbrauchssteuern“ zu ersetzen.

Im Zuge dieser Anpassung des Umsatzbegriffs wird es erforderlich, eine Folgeänderung in § 1 Abs. 2 PublG vorzunehmen. Dort ist in Satz 3 formuliert: „Für die Ermittlung der Umsatzerlöse nach Abs. 1 Nr. 2 gilt § 277 Abs. 1 HGB mit der Maßgabe, dass auch die in den Umsatzerlösen enthaltenen Verbrauchsteuern oder Monopolabgaben abzusetzen sind.“ Mit der oben angesprochenen Anpassung des § 277 Abs. 1 HGB wird der Verweis auf die Verbrauchsteuern obsolet. Entsprechend wäre eine Anpassung des PublG als Folgewirkung vorzunehmen.

Zu Art. 1 Nr. 21 lit. m

Bei der Formulierung des § 285 Nr. 31 HGB-E sollte nicht auf einzelne „Ertrags- oder Aufwandsposten“ von außergewöhnlicher Größenordnung oder außergewöhnlicher Bedeutung“ Bezug genommen werden. Der Begriff des „Postens“ impliziert einen separaten Ausweis in der GuV. Mit dem BilRUG soll der separate Ausweis von außerordentlichen Erträgen und Aufwendungen jedoch gerade abgeschafft werden. Entsprechend sollten hier die „einzelnen Erträge und Aufwendungen von außergewöhnlicher Größenordnung oder außergewöhnlicher Bedeutung“ angabepflichtig werden.

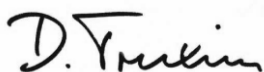
Zu Art. 1 Nr. 39 lit. a ii

In § 314 Nr. 22 HGB-E wird in der zweiten Zeile erneut von latenten „Steuerschulden“ gesprochen, es müsste jedoch nach unserem Erachten „Steuersalden“ heißen. Es handelt sich hier wohl um ein redaktionelles Versehen.

Gerne stehen wir Ihnen zur Diskussion unserer Vorschläge und Anmerkungen zur Verfügung. Sollten Sie demnach noch Fragen oder Anmerkungen haben, können Sie sich jederzeit gerne an uns wenden.

Mit freundlichen Grüßen

Vereinigung zur Mitwirkung an der Entwicklung des  
Bilanzrechts für Familiengesellschaften e.V. (VMEBF)



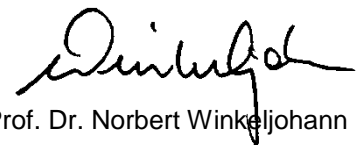
Prof. Dr. Dieter Truxius



Peter Krieg



Volker Christ



Prof. Dr. Norbert Winkeljohann