

Bundesministerium der Justiz
und für Verbraucherschutz
Ministerialrat Thomas Blöink
Mohrenstraße 37

11015 Berlin

Weinheim, 02. Oktober 2014

Stellungnahme zum Referentenentwurf eines Bilanzrichtlinie- Umsetzungsgesetzes (BilRUG)

Sehr geehrter Herr Blöink,

für die Übersendung des Referentenentwurfs (Ref-E) 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) bedanken wir uns.

Im Zuge der Kommentierung des Ref-E möchten wir in dieser Stellungnahme zunächst in einem ersten Schritt einen aus Sicht des Mittelstands und der Familienunternehmen besonders wichtigen Vorschlag zur (richtlinienkonformen) Anpassung des HGB unterbreiten, bevor wir in einem zweiten Schritt zu den Vorschlägen des Ref-E im Einzelnen Stellung nehmen.

Vorschlag zur Einführung einer Hinterlegungslösung in Bezug auf die Offenlegung des Lageberichts nicht kapitalmarktorientierter Unternehmen sowie zur separaten Aufstellung der Anteilsbesitzliste

Bereits in unserem Schreiben vom 19.12.2013 haben wir uns zu den Problemen des deutschen Mittelstands und der Familienunternehmen mit der verpflichtenden Offenlegung des Lageberichts auch nicht kapitalmarktorientierter Unternehmen über den

**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

elektronischen Bundesanzeiger geäußert. Vor allem die Offenlegung der wert- und zukunftsorientierten Informationen des Lageberichts über das Internet stellt für nicht kapitalmarktorientierte 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 dabei für den 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 Hinterlegungslösung die Möglichkeit des Zugriffs auf die Daten nicht ausschließen, sondern lediglich auf die Adressatengruppen beschränken, die sich auch tatsächlich die Mühe einer entsprechenden Anfrage machen. 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) Unterabs. 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 ein-

gereicht 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.

Detailkommentierung der Vorschläge des Ref-E BilRUG

Wir stimmen dem Gros der im Rahmen des Ref-E vorgeschlagenen Änderungen zu. Allerdings haben wir zu verschiedenen Themen Anmerkungen hinsichtlich der technischen Umsetzung oder offene Fragen zu den gewünschten Auswirkungen der Vorschläge, die u.E. in einigen Fällen auch zu einer über die Richtlinienvorgaben hinausgehenden Verschärfung der Angabepflichten führen könnten. Auf diese möchten wir im Folgenden eingehen.

Zu Art. 1 Nr. 3 lit. b

Nach unserem Verständnis entspricht die vorgeschlagene Formulierung des § 253 Abs. 3 Satz 3 HGB-E nicht den Vorgaben des Art. 12 Abs. 11 Unterabs. 2 der Richtlinie 2013/34/EU. Wir lesen den Richtlinientext so, dass dort im Ausnahmefall der nicht verlässlichen Schätzbarkeit nicht die Bereitstellung einer Bandbreite möglicher Nutzungsdauern zwischen fünf und zehn Jahren ermöglicht werden soll, sondern vielmehr vom jeweiligen Mitgliedstaat eine typisierte Nutzungsdauer für diese Fälle festzulegen ist, für die ein Wert zwischen mindestens fünf und höchstens zehn Jahren gewählt werden kann. Der Begriff des „höchstzulässigen Zeitraums“ im zweiten Satz des Art. 12 Abs. 11 Unterabs. 2 der Richtlinie 2013/34/EU ist nach unserer Lesart i.S. eines höchstzulässigen „Nutzungs-“Zeitraums zu verstehen und bezieht sich nicht auf einen Zeitraum von fünf bis zehn Jahren i.S. einer Bandbreite. In diesem Zusammenhang würden wir als typisierte Nutzungsdauer den höchstmöglichen Zeitraum von zehn Jahren präferieren, der im Übrigen auch vom britischen Department for Business, Innovation and Skills in seinem Konsultationspapier zur Umsetzung der Richtlinie 2013/34/EU vorgeschlagen wird (vgl. dort Paragraph 8.36).

Zudem kann der vorgeschlagene Satz 4 der Regelung dahingehend missverstanden werden, dass die typisierte Nutzungsdauer aus Satz 3 auf den derivativen Geschäfts- oder Firmenwert immer, und nicht nur in den Fällen anzuwenden ist, in denen die Nutzungsdauer nicht bestimmt werden kann. Diesem möglichen Missverständnis könnte im Rahmen einer sprachlichen Anpassung vorgebeugt werden, z.B.: „Satz 3 ist auf einen entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert entsprechend anzuwenden, wenn dessen voraussichtliche zeitliche Nutzung nicht bestimmt werden kann.“ Zudem sollten in den Gesetzesmaterialien Hinweise darauf eingefügt werden, in welchen Fällen davon auszugehen ist, dass die Nutzung eines selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstands oder des derivativen Geschäfts- oder Firmenwerts nicht bestimmt werden kann.

Schließlich regen wir an darüber nachzudenken, den sowohl in Art. 12 Abs. 11 Unterabs. 2 der Richtlinie 2013/34/EU als auch in der Begründung zum Ref-E (S. 61) verwendeten Ausdruck „verlässlich geschätzt“ anstatt des aus unserer Sicht weniger greifbaren Begriffs „bestimmt“ zu verwenden.

Zu Art. 1 Nr. 5 lit. c

§ 264 Abs. 1a HGB-E verlangt „in dem einleitenden Teil des Jahresabschlusses“ die Angabe bestimmter Daten. Dabei fragen wir uns, was unter dem „einleitenden Teil“ zu verstehen ist. In der derzeitigen Formulierung verstehen wir „den einleitenden Teil“ als einen Bestandteil des Jahresabschlusses und damit quasi als separates Berichtsinstrument. Dies widerspräche jedoch in einem ersten Schritt § 242 Abs. 3 HGB, wonach der Jahresabschluss aus Bilanz und GuV besteht, gem. § 264 Abs. 1 Satz 1 HGB im Falle der Kapitalgesellschaften ergänzt um einen Anhang. Wir lesen S. 62 der Begründung zum Ref-E so, dass mit dem einleitenden Teil eine Art Deckblatt („dem Jahresabschluss vorangestellt“) gemeint ist. Aus Gründen der Konsistenz sollte über eine entsprechende Formulierung klargestellt werden, dass ein etwaiger einleitender Teil Bestandteil der bestehenden Berichtsinstrumente (sinnvollerweise des Anhangs) ist und – anders als nach der derzeitigen Formulierung zu vermuten – kein eigenständiges Berichtsinstrument darstellt. Dies gilt analog für die Formulierung des § 297 Abs. 1a HGB-E.

Zu Art. 1 Nr. 5 lit. d

§ 264 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 HGB soll dahingehend geändert werden, dass eine Anpassung an den Wortlaut des Art. 37 Abs. 1 der Richtlinie 2013/34/EU erfolgt. Entsprechend soll der Wortlaut von der Anforderung einer „Verlustübernahme“ durch das Mutterunternehmen in die Anforderung geändert werden, nach der das Mutterunternehmen „für die von dem Tochterunternehmen eingegangenen Verpflichtungen einzustehen“ hat. Dabei stellt sich uns die Frage, ob mit dieser Änderung eine Auswirkung auf die derzeitige Befreiungspraxis verbunden ist. Bereits in Art. 57 Abs. 1 der Richtlinie 78/660/EWG wurde die o.g. Formulierung verwendet, so dass wir davon ausgehen, dass mit der Änderung keine materiellen Auswirkungen auf die Befreiungspraxis verbunden sind. Zwar handelt es sich hierbei gemäß S. 62 der Begründung zum Ref-E lediglich um die „Bereinigung von Redaktionsversehen und eine sprachliche Optimierung“, so dass sich an den „bisherigen Grundvoraussetzungen und an der Rechtsfolge“ nichts ändern soll. Nichtsdestotrotz wäre uns sehr daran gelegen, dass – z.B. in den Gesetzesmaterialien – ausführlicher erläutert wird, in welchem Verhältnis die nunmehr geforderte Außenhaftung des Mutterunternehmens zur ursprünglich geforderten Verlustübernahme desselben steht. Aus unserer Sicht resultieren aus der begrifflichen Anpassung derzeit noch unabsehbare Folgewirkungen für die Befreiungspraxis. So stellt sich uns beispielsweise die Frage, auf welchen Zeitraum sich die Verpflichtung zu beziehen hat, was z.B. in Fällen der Produkthaftung aus Verkäufen früherer Jahre eine wichtige Rolle spielt.

Des Weiteren können wir die Auswirkungen aus der Formulierung auf die bislang bestehende Notwendigkeit mittelbarer Verlustübernahmeketten nicht absehen. Auch die Wechselwirkungen mit steuerrechtlichen Anforderungen, z.B. im Hinblick auf die Akzeptanz von Ergebnisabführungsverträgen, sind u.E. noch ungeklärt. Vor diesem Hintergrund würden wir ganz eindeutig die Beibehaltung der bisherigen Anforderung der Verlustübernahme präferieren, zu der sich eine einschlägige und bewährte Praxis herausgebildet hat. Außerdem ist nicht ersichtlich, dass die bisherige Anforderung der Verlustübernahme nicht richtlinienkonform zur 4. EG-Richtlinie gewesen sein könnte. Angesichts des quasi unveränderten Richtlinien textes sehen wir daher für eine Änderung im nationalen Recht keine EU-rechtliche Notwendigkeit und für die Bilanzierungspraxis auch kein Bedürfnis.

Zudem verlangt § 264 Abs. 3 Satz 1 Nr. 5 HGB-E, dass für das Tochterunternehmen im Hinblick auf die Inanspruchnahme der Befreiungsmöglichkeiten „der Beschluss, die Erklärung sowie der Konzernabschluss, der Konzernlagebericht und der Bestätigungsvermerk des Mutterunternehmens“ nach § 325 HGB offenzulegen sind. Entsprechend dieser Forderung wäre es nötig, den Konzernabschluss und den Konzernlagebericht mehrfach – d.h. für jedes zu befreiende Tochterunternehmen – offenzulegen. Dies wird auch durch die Formulierung auf S. 64 der Begründung zum Ref-E bekräftigt, wonach „die bisherige Voraussetzung einer Offenlegung des Konzernabschlusses im Bundesanzeiger seitens des Mutterunternehmens durch die Voraussetzung einer Offenlegung des Konzernabschlusses des Mutterunternehmens durch das Tochterunternehmen“ ersetzt werden soll. Allerdings werden dabei die v.a. in komplexen Konzernstrukturen resultierenden Kostenmehrbelastungen nicht berücksichtigt – schließlich orientieren sich die Kosten für die Offenlegung rechnungslegungsbezogener Unterlagen im elektronischen Bundesanzeiger an der Anzahl der zu veröffentlichenden Zeichen. Die Kosten einer Offenlegung umfangreicher Konzernabschlüsse durch eine Vielzahl zu befreiender Tochterunternehmen sind daher nicht zu vernachlässigen. Vor diesem Hintergrund bitten wir, die Offenlegung des Konzernabschlusses und des Konzernlageberichts des Mutterunternehmens durch die Tochterunternehmen als Befreiungsvoraussetzung noch einmal zu überdenken. U.E. ist die bisherige Rechtslage – die (einmalige) Offenlegung des Konzernabschlusses bzw. -lageberichts verbunden mit der Befreiungsmitteilung des Tochterunternehmens im Bundesanzeiger – vor dem Hintergrund der Kostensituation und des Verwaltungsaufwands deutlich vorzugswürdig ohne Verschlechterung der Transparenz gegenüber der im Entwurf vorgeschlagenen Lösung.

§ 264 Abs. 4 HGB-E schließt Tochter-Kapitalgesellschaften von der Anwendung des Abs. 3 aus, sofern deren Mutterunternehmen zur Aufstellung eines Konzernabschlusses nach § 11 PubiG verpflichtet sind und das Wahlrecht des § 13 Abs. 3 Satz 1 PubiG in Anspruch nehmen. Bei freiwilliger Aufstellung des Konzernabschlusses und gleichzeitiger Wahlrechtsausübung besteht dieser Ausschluss hingegen nicht. Nach unserem Verständnis rechtfertigt die rechtliche Grundlage der Konzernabschlusserstellung nicht die unterschiedliche Behandlung der genannten Tochterunternehmen.

Zu Art. 1 Nr. 6

Mit der Neufassung des § 264b HGB-E werden die Befreiungsvoraussetzungen für Personenhandelsgesellschaften i.S.d. § 264a HGB gegenüber den derzeit geltenden Voraussetzungen deutlich verschärft. Dies erfolgt durch die „Gleichschaltung“ der Voraussetzungen für Personenhandelsgesellschaften i.S.d. § 264a HGB mit denen für Kapitalgesellschaften durch Bezugnahme auf die Kriterien des geplanten § 264 Abs. 3 HGB-E. Damit übt der Gesetzgeber die Mitgliedstaatenwahlrechte des Art. 38 Abs. 2 der Richtlinie 2013/34/EU zum Nachteil vieler deutscher Konzerne aus, die die derzeitigen Befreiungsmöglichkeiten nutzen und ihre Strukturen daraufhin ausgerichtet haben. In der Begründung zu § 264b HGB-E wird ausgeführt, dass „für eine weitergehende Befreiung [i.S.d. Art. 38 Abs. 2 lit. b, Anmerkung der Verfasser] kein Bedürfnis besteht“. Wir sind diesbzgl. entschieden anderer Auffassung, da die derzeitigen Befreiungsmöglichkeiten neben erheblichen Kostenersparnissen (Stichwort Entbürokratisierung) auch den Schutz wettbewerbsrelevanter Informationen durch die Möglichkeit des Verzichts auf eine disaggregierte Offenlegung (z.B. Einprodukt-Tochterunternehmen) bei Einbezug in einen entsprechenden Konzernabschluss gewährleisten. Wir plädieren daher ausdrücklich für eine Aufrechterhaltung der derzeitigen Befreiungsregelungen und eine entsprechende Umsetzung des Mitgliedstaatenwahlrechts des Art. 38 Abs. 2 lit. b der Richtlinie 2013/34/EU.

Durch die explizite Bezugnahme in § 264 Abs. 3 Satz 1 HGB-E auf Unternehmen, die „als Tochterunternehmen“ in den Konzernabschluss entsprechender Mutterunternehmen einbezogen werden, entfällt i.V.m. dem Verweis auf diese Regelungen in § 264b HGB-E zudem die bislang akzeptierte Selbstbefreiungsmöglichkeit eines als Personenhandelsgesellschaft i.S.d. § 264a Abs. 1 HGB firmierenden Mutterunternehmens. Da wir jedoch die analoge Anwendung der Befreiungsvoraussetzungen nach § 264 Abs. 3 HGB-E für Personenhandelsgesellschaften i.S.d. § 264a HGB ablehnen, sollte durch eine entsprechende Streichung des direkten Bezugs auf § 264 Abs. 3 HGB-E in § 264b HGB-E auch die Aufhebung der Selbstbefreiung des Mutterunternehmens nicht mehr zwingend umzusetzen sein. Da die Selbstbefreiung des Mutterunternehmens weiterhin vom Wortlaut des Art. 38 der Richtlinie 2013/34/EU gedeckt ist, plädieren wir für eine entsprechende Beibehaltung im Rahmen des BilRUG.

Zu Art. 1 Nr. 10 lit. d

Nach § 267 Abs. 4a HGB-E wird der Begriff der Bilanzsumme definiert. Die Formulierung wurde dabei so gewählt, dass auf eine allgemeine und kontextunabhängige Definition des Begriffs der Bilanzsumme zu schließen ist. Wir schließen jedoch aus dem Aufbau des § 267 HGB-E, dass sich die genannte Definition lediglich auf den Fall der Ermittlung der Größenklassen beziehen soll. Sollte diese Einschätzung korrekt sein, wäre in Abs. 4a wie folgt zu formulieren: „Die Bilanzsumme setzt sich für den Zweck der Größenklassifizierung aus den Posten zusammen, [...]“.

Inhaltlich sollen bei der Ermittlung der Bilanzsumme nach § 267 Abs. 4a HGB-E die in § 266 Abs. 2 D verankerten aktiven latenten Steuern nicht einbezogen werden. Damit orientiert sich der Wert an dem in Anhang III bzw. IV der Richtlinie 2013/34/EU vorgegebenen Schema. Es sollte an dieser Stelle jedoch begründet werden, weshalb aktive Steuerlatenzen keine Berücksichtigung finden. Der Wahlrechtscharakter des Postens kann hierfür nicht herangezogen werden, da andere Posten mit Wahlrechtscharakter (z.B. ein Disagio oder aktivierte Entwicklungskosten) nicht ausgeschlossen werden. Ist dies im Zusammenhang mit der größenabhängigen Erleichterung nach § 274a Nr. 4 HGB-E zu begründen? Sollte dies nicht der Fall sein, sehen wir keine Grundlage für einen Ausschluss aktiver latenter Steuern aus der Bilanzsumme für Zwecke der Größenklassifizierung.

Zu Art. 1 Nr. 11 lit. b

§ 267a Abs. 3 Nr. 3 HGB-E schließt die Inanspruchnahme bestimmter Befreiungsmöglichkeiten für Kleinstkapitalgesellschaften für Investment- und Beteiligungsgesellschaften aus. Allerdings bleiben hinsichtlich des begrifflichen Verständnisses der hier beschriebenen Gesellschaften verschiedene Fragen offen, z.B. zum beschriebenen Unternehmenszweck (vgl. z.B. Oser/Orth/Wirtz, DB 2014, S. 1877). Dabei sollte insbesondere der Auslegung gefolgt werden, dass im Falle der einheitlichen Leitung (z.B. bei Personalidentität in der Geschäftsführung) oder der Wahrnehmung von Beirats-/Aufsichtsratsposten i.d.R. von einem mittelbaren Eingreifen in die Verwaltung der Beteiligung ausgegangen werden kann. Eine entsprechende Klarstellung hierzu würden wir begrüßen.

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. 15 lit. a und b

Bei der Darstellung der GuV-Gliederung gem. § 275 Abs. 2 und 3 HGB-E schlagen wir vor, die Nummern 15 und 16 bzw. 14 und 15 ersatzlos zu streichen, verbunden mit der Vorschrift, die sonstigen Steuern innerhalb der sonstigen betrieblichen Aufwendungen oder anderen betrieblichen 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 Vor-

gehen steht zudem 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.

Sollte sich der Gesetzgeber jedoch zu einer Beibehaltung der derzeit vorgeschlagenen Gliederung entschließen, regen wir zwei textliche Anpassungen an: zum einen sollten Abs. 2 Nr. 15 bzw. Abs. 3 Nr. 14 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.

Zudem sollte im Kontext mit der Streichung des außerordentlichen Ergebnisses bedacht werden, dass die in Art. 67 Abs. 1 EGHGB gewährte Ansammlungsmöglichkeit der bewertungsbedingten Anpassungen der Pensionsrückstellungen zu mindestens einem Fünfzehntel bis zum 31. Dezember 2024 einen Ausweis der jährlichen Ansammlungsbeträge unter dem Posten „außerordentliche Aufwendungen“ erfordert (Art. 67 Abs. 7 EGHGB). Wir gehen davon aus, dass eine Verkürzung des Ansammlungszeitraums im Zuge des BilRUG nicht beabsichtigt ist, da dies mit einer signifikanten Verschlechterung des betrieblichen Ergebnisses einhergehen dürfte. Dies sollte in den Gesetzesmaterialien klargelegt werden. Zudem sollte der Gesetzgeber eine Art Bestandsschutz oder eine sonstige Übergangsregelung erwägen, die einen Sonderausweis der genannten Beträge nach EGHGB ermöglichen (vgl. Theile, BBK 2014, S. 827)

Zu Art. 1 Nr. 17 lit. a

Wir verstehen die definatorischen Anpassungen des Umsatzbegriffs, die sich aus den entsprechenden Richtlinienvorgaben und der Streichung der außerordentlichen Posten in § 275 Abs. 2 und 3 HGB-E ergeben. Allerdings sehen wir in diesem Zusammenhang Klärungsbedarf zur Anwendung der neuen 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. Im Rahmen einer einheitlichen Anwendung der geänderten Definitionen in der Unternehmenspraxis wäre es u.E. von großer Bedeutung, hierzu einige klarstellende Worte in die Gesetzesmaterialien aufzunehmen.

Zu Art. 1 Nr. 17 lit. c

Die in § 277 Abs. 4 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. 20 lit. h

Die Umsetzung des Art. 12 Abs. 11 Unterabs. 2 der Richtlinie 2013/34/EU in § 285 Nr. 13 HGB-E ist u.E. nicht sinnvoll. Die Formulierung in § 285 Nr. 13 HGB-E setzt auf der derzeit gültigen Erläuterungspflicht für die Nutzungsdauer eines derivativen Geschäfts- oder Firmenwerts von mehr als fünf Jahren auf. Nach unserer Lesart bezieht sich die Forderung des zweiten Unterabsatzes des Art. 12 Abs. 11 der Richtlinie hinsichtlich einer Erläuterung des Zeitraums, über den der Geschäfts- oder Firmenwert abgeschrieben wird, lediglich auf den Ausnahmefall der nicht verlässlichen Schätzbarkeit der Nutzungsdauer. Entsprechend geht die Umsetzung in § 285 Nr. 13 HGB-E über die Anforderungen der Richtlinie hinaus. Zudem stellt sich uns die Frage, wie gerade im Falle der Anwendung der typisierten Nutzungsdauer, die – je nach Wahl des typisierten Nutzungszeitraums – bei fünf Jahren oder mehr liegt, eine entsprechende Erläuterungspflicht aussehen soll. Die Typisierung wird vorgenommen, weil die tatsächliche Nutzungsdauer eben gerade nicht verlässlich geschätzt werden kann. Eine Erläuterungspflicht hierfür würde keinen zusätzlichen Informationsnutzen bringen, da sie sich lediglich auf die Anwendung der Typisierung beziehen könnte.

Zu Art. 1 Nr. 20 lit. n

§ 285 Nr. 29 HGB-E erweitert die Anhangangaben zu latenten Steuern um Angaben zu Steuersalden am Abschlussstichtag und ihre im Laufe des Geschäftsjahres erfolgten Bewegungen. Es sollte klargestellt werden, dass es sich bei der Angabepflicht um „latente“ Steuersalden handelt (so auch in der Gesetzesbegründung und in der Richtlinie). Gerade im Konzern (Formulierung wird auch in § 314 Abs. 1 Nr. 21 HGB-E verwendet) wäre dies sachgerecht. Zudem sollte bei der Umsetzung dem Richtlinienwortlaut gefolgt werden, wonach entsprechende Angaben in Art. 17 Abs. 1 lit. f nur gefordert werden, wenn latente Steuerschulden in der Bilanz angesetzt werden. Die im Rahmen der derzeit vorgeschlagenen Umsetzung in deutsches Recht vorgesehene deutliche Verschärfung der Angabepflichten gegenüber dem Richtlinienwortlaut erachten wir als nicht sachgerecht. Schließlich wäre es wünschenswert, wenn in die Gesetzesmaterialien Anhaltspunkte zur Form der Darstellung der latenten Steuersalden eingepflegt würden.

Mit der Streichung des § 277 Abs. 4 Satz 1 HGB fehlt eine Definition für die nach § 285 Nr. 30 HGB-E anzugebenden außerordentlichen Aufwendungen und Erträge. Da es sich hierbei um eine wesentliche Änderung handelt, sollten außerordentliche Beträge nicht nur in der Begründung zu § 277 Abs. 4 HGB-E erläutert werden. Vielmehr sollte dies in § 285 Nr. 30 HGB-E selbst erfolgen. Dies könnte ohne größere Probleme durch die Übernahme der Definition aus der Begründung (S. 68) in den Gesetzestext erfolgen.

Nach § 285 Nr. 32 HGB-E soll der Vorschlag für die Verwendung des Ergebnisses oder der Beschluss über seine Verwendung anzugeben sein. Dabei sollte darauf verwiesen werden, dass die Angabe des Vorschlags die Regel sein sollte. Bei Aufstellung des Abschlusses sollte das Vorliegen eines tatsächlichen Beschlusses über die Ergebnisverwendung eher schwierig sein.

Zu Art. 1 Nr. 39 lit. a, dd

§ 314 Abs. 1 Nr. 4 HGB-E fordert die Angabe der durchschnittlichen Zahl der Beschäftigten anstatt bislang der Arbeitnehmer, wohingegen es in § 285 Nr. 7 bei den „beschäftigten Arbeitnehmern“ bleibt. Leider wird zu § 314 Abs. 1 Nr. 4 HGB in der Begründung zum Ref-E nicht darauf eingegangen, wie die Begriffe „Zahl“ und „Beschäftigte“ zu verstehen sind. So sollte im Hinblick auf die Zahl der Beschäftigten klargestellt werden, ob es sich dabei z.B. um den tatsächlichen Headcount, oder um Vollzeitäquivalente (FTE) auf Basis normierter Manntage oder sonstige mögliche Größen zu handeln hat. Aber auch im Hinblick auf den Begriff des Beschäftigten selbst wäre eine Klarstellung hilfreich (z.B. in Bezug auf den Nicht-Einbezug von Auszubildenden), um einerseits die Konsistenz mit dem ausgewiesenen Personalaufwand zu gewährleisten, andererseits aber auch die begriffliche Abgrenzung zum Arbeitnehmerbegriff zu verdeutlichen, wie er z.B. in § 267 HGB verwendet wird.

Des Weiteren schlagen wir vor, den Begriff der „anteilmäßig konsolidierten“ Unternehmen durch den in Art. 28 Abs. 1 lit. b) der Richtlinie 2013/34/EU verwendeten Begriff der „nach der Quotenkonsolidierung bilanzierten“ Unternehmen zu ersetzen. Zum einen wird damit Konsistenz mit der Richtlinie erreicht, zum anderen werden so Probleme im Hinblick auf die Umsetzung der Angabe im IFRS-Anhang vermieden (Stichwort Joint Operations), für den diese Information nach § 315a Abs. 1 HGB ebenfalls verpflichtend anzugeben ist.

Zu Art. 1 Nr. 39 lit. a, kk

§ 314 Abs. 1 Nr. 20 HGB-E wird gegenüber der derzeit gültigen Fassung u.a. dahingehend geändert, dass der Ausdruck „aus der Kapitalkonsolidierung“ gestrichen werden soll. Diese Änderung könnte so verstanden werden, dass sich die Angabepflicht künftig auch auf derivative Geschäfts- oder Firmenwerte beziehen soll, die im Rahmen eines Asset Deals zustande kommen und aus dem Einzelabschluss in den Konzernabschluss übernommen werden. Hier sollte entweder zur ursprünglichen

Formulierung zurückgekehrt (präferierte Lösung) oder die entsprechende Auswirkung der Änderung in den Gesetzesmaterialien klargestellt werden. Zudem sehen wir im Zusammenhang mit dieser Angabepflicht die implizite Notwendigkeit der Erstellung eines „Goodwill-Spiegels“ für Firmenwerte mit unterschiedlichen Nutzungsdauern. Sollte dies intendiert sein, wäre eine entsprechende Erläuterung in den Gesetzesmaterialien wünschenswert. Des Weiteren gelten unsere Anmerkungen zur Erläuterungspflicht für die Nutzungsdauer eines derivativen Geschäfts- oder Firmenwerts von mehr als fünf Jahren nach § 285 Nr. 13 HGB-E für § 314 Abs. 1 Nr. 20 HGB-E entsprechend.

§ 314 Abs. 1 Nr. 22 HGB-E fordert die Angabe des „im Laufe des Geschäftsjahres aktivierten Betrags von Herstellungskosten, wenn Zinsen für Fremdkapital einbezogen wurden“. Nach wörtlicher Lesart ist damit die Höhe der gesamten Herstellungskosten anzugeben, sofern entsprechende Fremdkapitalzinsen einbezogen wurden. Wir würden es stattdessen für sinnvoller erachten, lediglich die Höhe der aktivierten Fremdkapitalzinsen der Angabepflicht zu unterwerfen.

Zu Art. 1 Nr. 42

Die Formulierung des § 317 Abs. 2 Satz 2 HGB-E kann in der derzeit vorgeschlagenen Fassung leicht missverstanden werden. So könnte man Satz 2 auch so lesen, dass im Lagebericht auf die grundsätzliche Einhaltung gesetzlicher Vorschriften durch das Unternehmen einzugehen wäre und dies der Prüfungspflicht unterliegt. Vielmehr ist mit Satz 2 jedoch offensichtlich gemeint, dass die Einhaltung der Vorgaben der §§ 289 bzw. 315 HGB bei der Erstellung des (Konzern-)Lageberichts der Prüfungspflicht unterliegt. Diesem Missverständnis könnte mit einer einfachen Einfügung vorgebeugt werden, indem Satz 2 wie folgt gefasst wird: „Die Prüfung des Lageberichts und des Konzernlageberichts hat sich auch darauf zu erstrecken, ob die für ihre Erstellung geltenden gesetzlichen Vorschriften beachtet worden sind.“

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