



**Stellungnahme
des Bundesverbands der Deutschen Industrie und
des Deutschen Industrie- und Handelskammertags zum
Gesetzentwurf der Bundesregierung für ein Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts
(Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG), BR-Drs. 344/08**

Allgemeine Anmerkungen

Das gesetzgeberische Ziel zu einer vorsichtigen Modernisierung der nationalen Rechnungslegung kommt den Unternehmen in Deutschland grundsätzlich sehr entgegen. Dabei muss der Gesetzgeber jedoch unterschiedliche Anforderungen der Unternehmen an die Rechnungslegung zum Ausgleich bringen. Im Fokus der großen, bereits nach IFRS bilanzierenden Unternehmen steht eine möglichst enge Annäherung der HGB-Vorschriften an die IFRS, um so den Rechnungsaufwand für Unternehmen zu reduzieren. Teilweise wird von diesen Unternehmen sogar ein Gleichlauf von Bilanzpositionen bzw. der vollständige Ersatz des HGB-Einzelabschlusses durch den IFRS-Einzelabschluss verbunden mit einer Überleitungsrechnung zur Ermittlung der Ausschüttungsbemessungsgrundlage gefordert.

Der Großteil der deutschen Unternehmen diskutiert hingegen die Modernisierungen, insbesondere die Regelungen mit Annäherung an die IFRS, primär unter dem Aspekt der Erhaltung der Einheitsbilanz, um zusätzlichen Rechnungsaufwand zu vermeiden. Im Detail zeigen sich daher – in der Regel durch die Größe der Unternehmen bedingt – unterschiedliche Einschätzungen zu einzelnen Regelungsvorschlägen. Bedenken bestehen beispielsweise wegen der teilweisen Relativierung des Gläubigerschutz- und Vorsichtsprinzips.

Das im Gesetzentwurf enthaltene Ziel, die Bilanzierung durch die Abschaffung zahlreicher Wahlrechte zu erleichtern, führt zu einer Annäherung der Handels- an die Steuerbilanz und entspricht grundsätzlich dem Wunsch der Unternehmen nach einer Einheitsbilanz (Gleichlauf von Handels- und Steuerbilanz). Die Einführung neuer Ansatz- und Bewertungsvorschriften in Anlehnung an die IFRS und auch die Abschaffung steuerlich motivierter Ansatz- und Bewertungsvorschriften im BilMoG fördern wiederum das Auseinanderfallen der Handels- und Steuerbilanz (Wegfall §§ 254 Satz 1, 246 Abs. 1 Satz 4, 247 Abs. 3 und 273, 279 Abs. 2 HGB). Hierdurch entsteht ein zusätzlicher Aufwand für die Erstellung der Steuerbilanz, dessen Ausmaß und Auswirkungen im Moment jedoch nur schwer abschätzbar sind. Insbesondere wird in vielen Fällen eine einfache Überleitung von der Handels- zur Steuerbilanz nicht mehr genügen. Dies wird die Masse der Unternehmen betreffen. Auch die bereits nach IFRS bilanzierenden Unternehmen sehen die IFRS-Annäherung der HGB-Regelungen nicht nur positiv, da sich der Zusatzaufwand auf zunehmende Unterschiede zwischen HGB-Bilanz und Steuerbilanz gründet.

Die auf europäischer Ebene begonnene Diskussion zu Erleichterungen im Gesellschafts- und Bilanzrecht sollte auch von dem deutschen Gesetzgeber weiterhin positiv begleitet werden. Die EU-Konsultation 2007 hierzu hat gezeigt, dass die Bilanzierungsanforderungen für nicht kapitalmarktorientierte Unternehmen zu hoch sind und Erleichterungen bei der Bilanzierung und Offenlegung von Bilanzen und zusätzliche Wahlrechte für die Mitgliedstaaten eingeräumt werden sollten. BDI und DIHK haben diese Überlegungen sehr unterstützt. Pläne des BilMoG, eine allgemeine Ansatzpflicht latenter Steuern einzuführen und insoweit sowie im Übrigen auf Wahlrechte zu verzichten, z. B. im Hinblick auf Kapitalflussrechnung etc., stehen den berechtigten Überlegungen der Kommission entgegen.

Unabhängig davon greift der Regierungsentwurf zum BilMoG wesentliche Anregungen aus der betrieblichen Praxis auf. Dies begrüßen wir sehr. So wurden die kritisierten Verweise auf die IFRS in der Gesetzesbegründung durch eigene Formulierungen und Klarstellungen ersetzt. Außerdem hat der Gesetzgeber die Auswirkungen der Bilanzrechtsänderungen auf die steuerliche Gewinnermittlung präzisiert.

Neben diesen begrüßenswerten Ergänzungen beinhaltet der Regierungsentwurf aber weiterhin auch Unklarheiten, mehrdeutige Begriffsdefinitionen und Regelungen, die zu erheblichem Umstellungsaufwand führen werden. Es bleibt in vielen Fällen offen, wie eine Erstanwendung der geplanten Regelungen im Einzelnen durchzuführen ist (z. B. Aktivierung immaterieller Vermögensgegenstände). Unklar ist aus unserer Sicht zudem, ob die Übergangsregelungen handelsrechtlich ausreichend sind. Daneben ist nicht geklärt, inwiefern für die schon bestehenden steuerlich implizierten Bilanzposten und Bewertungen entsprechende steuerliche Übergangsregelungen erforderlich sind.

Im Folgenden nehmen wir zu einzelnen Aspekten des Regierungsentwurfs Stellung:

Artikel 1 – Änderungen des Handelsgesetzbuches

Zu §§ 241a, 242 HGB-E

Die Befreiung von der Buchführungs- und Bilanzierungspflicht sollte nicht auf Einzelkaufleute beschränkt, sondern auch auf kleine Personenhandelsgesellschaften erstreckt werden. Uns ist bewusst, dass auch nach der geplanten Aufhebung der Buchführungspflichten gemäß §§ 241a, 242 Abs. 4 HGB-E einige der betroffenen Unternehmen weiterhin aus unterschiedlichen – externen wie auch internen – Gründen Bücher führen „müssen“. Gleichwohl wird es einen von der Aufhebung profitierenden Anwendungsbereich geben.

Vorschlag:

In § 241a Abs. 1 Satz 1 sowie in Absatz 2 ist jeweils nach dem Wort „Einzelkaufleute“ die Wörter „und Personenhandelsgesellschaften“ einzufügen.

Darüber hinaus sollte die steuerrechtliche Buchführungspflicht die gleichen Anknüpfungsmerkmale wie die handelsrechtliche in §§ 241a, 242 HGB-E aufweisen, um dem Unternehmen späteren Anpassungsbedarf und eine doppelte Prüfung zu ersparen.

Zu § 246 Abs. 1 Satz 2 HGB-E

§ 246 Abs. 1 Satz 2 HGB-E widerspricht der eigentlichen Zielsetzung, dass die bisherige Bilanzierungspraxis beibehalten werden soll und muss dringend geändert werden. Nach dem Gesetzeswortlaut wäre zukünftig für die bilanzielle Zurechnung erforderlich, dass kumulativ das rechtliche und das wirtschaftliche Eigentum am Wirtschaftsgut vorliegen. Der wirtschaftliche Eigentümer muss in bestimmten Konstellationen aber auch in der Lage sein, den betreffenden Gegenstand in seine Bilanz aufnehmen zu können.

Aus steuerlicher Sicht führt die gewählte Formulierung zu Verunsicherung, da sie von § 39 Abgabenordnung – der steuerlichen Regelung zum wirtschaftlichen Eigentum – abweicht. Dieser Unterschied kann nicht gewollt sein, zumal es ihn bislang in der Praxis auch nicht geben dürfte. Die persönliche Zuordnung eines Vermögensgegenstandes muss steuer- als auch handelsrechtlich gleich erfolgen.

Vorschlag:

„Vermögensgegenstände sind grundsätzlich dem Eigentümer zuzurechnen; übt ein anderer als der Eigentümer die tatsächliche Herrschaft über einen Vermögensgegenstand in der Weise aus, dass er den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf den Vermögensgegenstand wirtschaftlich ausschließen kann, so ist ihm der Vermögensgegenstand zuzurechnen.“

Zu § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB-E

Es sollte klargestellt werden, dass es sich bei der Übernahme i. S. v. § 246 Abs. 1 Satz 3 HGB-E nur um eine Übernahme eines Unternehmens durch Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern handeln kann.

Da handelsrechtlich regelmäßig von einer erheblich kürzeren Nutzungsdauer als den steuerbilanziell einheitlich vorgesehenen 15 Jahren auszugehen ist, wird hier eine weitere Abweichung der Handels- von der Steuerbilanz statuiert. Die Einheitsbilanz wird erschwert. Insofern sollte die steuerliche Abschreibungsdauer an die handelsrechtliche angeglichen werden.

Der zeitliche Anwendungsbereich ist weiterhin unklar. So ist fraglich, ob nur nach Inkrafttreten des geplanten Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes erfolgte Akquisitionen erfasst werden oder auch eine retrospektive Einbeziehung möglich ist.

Die Forderung des Bundesrates, bei der Folgebewertung des entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwertes nur eine außerplanmäßige Abschreibung zuzulassen (in Anlehnung an den so genannten „impairment-only-approach“ nach IFRS), wird abgelehnt. Diese Regelung würde zu einem erheblichen Mehraufwand für alle nicht IFRS bilanzierenden Unternehmen führen und ist ebenfalls aus bilanztheoretischer Sicht zu kritisieren.

Zu § 246 Abs. 2 Satz 2 i. V. m. § 253 Abs. 1 Satz 4 HGB-E

Aus dem Wortlaut des § 253 Abs. 1 S. 4 HGB-E geht unseres Erachtens nicht eindeutig hervor, ob die Beschränkung der Vermögensverrechnung auf den Erfüllungsbetrag der Schulden nur für

unrealisierte Gewinne aus der Zeitwertbewertung anzuwenden ist (was vermutlich die bezweckte Regelung ist), oder auch für Aktivüberhänge aus den Anschaffungskosten des zweckgebundenen Vermögens bzw. für geleistete Zahlungen des Trägerunternehmens Gültigkeit erlangt. Hier ist sicherzustellen, dass die Vermögensgegenstände mindestens mit den Anschaffungskosten angesetzt werden können, solange diese unter dem Zeitwert liegen.

Zu § 248 – Aufhebung Abs. 2, §§ 248 Nr. 4, 255 Abs. 2a, 268 Abs. 8 HGB-E

Die geplante Aktivierungspflicht immaterieller Vermögensgegenstände kommt bestimmten Branchen zwar entgegen und wird von diesen positiv gewertet. Andererseits wird sie jedoch branchenübergreifend von vielen Unternehmen sehr kritisch gesehen. Die steuer- und ausschüttungsneutrale handelsrechtliche Aktivierung steht im Widerspruch zum Vorsichtsprinzip und ermöglicht durch einen erheblichen Ermessensspielraum bei der Einschätzung der wirtschaftlichen Verwertbarkeit eine künstliche Aufbesserung der Eigenkapitalsituation. Darüber hinaus führt die damit verbundene Aktivierung zur Bildung passiver latenter Steuern und deren Fortschreibung in den Folgejahren zu erheblichen Aufwendungen.

Auf der anderen Seite gehen die Regelung einigen Unternehmen nicht weit genug. Zur Verbesserung ihrer Außendarstellung fordern diese Unternehmen die Entwicklung unbürokratischer Bewertungsregelungen für zukunftsgerichtete Prognosen. Eine reine Entwicklungskostenaktivierung würde nicht in jedem Fall dem Wert der selbst erstellten immateriellen Vermögensgegenstände gerecht werden und damit die Aussagekraft der Bilanz nicht verbessern, so die Argumentation dieser Unternehmen.

Der Entwurf enthält jetzt in § 248 Nr. 4 HGB-E den Ausschluss bestimmter selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände von der Aktivierung. Gleichwohl erwarten die Unternehmen größere Schwierigkeiten bei der konkreten Abgrenzung und Einordnung immaterieller Vermögensgegenstände.

Ebenso sehen die Unternehmen bei der Frage des Umfangs der Aktivierung – trotz der Definition von Forschungs- und Entwicklungskosten in § 255 Abs. 2a HGB-E – größere Schwierigkeiten bei der Abgrenzung der Forschungs- zu den Entwicklungskosten oder zum alternierenden Verlauf des Forschungs- und Entwicklungsprozesses und den damit verbundenen erhöhten Aufzeichnungs-, Darlegungs- und Nachweispflichten, wenn sie nicht Gefahr laufen wollen, dass im Zweifelsfall sämtliche angefallenen Aufwendungen nur als Aufwand zu erfassen sind. Der zu erwartende Mehraufwand aufgrund von Klassifizierung, Bewertungsansatz und Folgebewertung spricht aus Sicht vieler Unternehmen gegen eine Aktivierungspflicht. (Vgl. auch Anhangangabe zu § 285 Nr. 22 HGB-E; Forschungs- und Entwicklungskosten müssen aufgliedert werden.)

Zudem ist die Aussagekraft der Aktivierung für den Kapitalmarkt fraglich, da in der Praxis das Problem besteht, dass sich oft erst im letzten Jahr langjähriger Forschung und Entwicklung zeigt, ob ein Vermögensgegenstand technisch verwertbar ist und wirtschaftliche Erfolgsaussichten hat. Damit wären aber nur die im letzten Jahr der Entwicklung entstandenen Kosten aktivierungsfähig, obwohl aus der ex-post-Perspektive die objektive Abgrenzung zwischen Forschung und Entwicklung ggf. einige Jahre früher läge.

Die von den Unternehmen verlangte Zukunftsprognose, die nötig ist, um die während der Entwicklung erfolgende Aktivierung der Kosten zu belegen, ist aus Sicht der Unternehmen schwierig. Entsprechende Dokumentationen werden zudem verlangt, die zu weiterem Aufwand in den Unternehmen führen. Auch scheint die Übergangs- bzw. Anwendungsvorschrift nach Art. 66 Abs. 3 EGHGB-E problematisch, da sie die Aktivierung nur dann zulässt, wenn mit der Entwicklung nach dem 31. Dezember 2008 begonnen wurde; das Bilanzbild erfasst folglich nicht die tatsächlich vorliegenden immateriellen Vermögenswerte.

Im Ergebnis der Diskussion schlagen wir ein Aktivierungswahlrecht vor. Das auch in der Stellungnahme des Bundsrates angestrebte Wahlrecht würde ein zwingendes Auseinanderfallen von Handels- und Steuerbilanz verhindern und gleichzeitig bei Vorhandensein klarer Objektivierungskriterien eine Aktivierung von Entwicklungskosten ermöglichen. Die Unternehmen hätten dann selbst die Möglichkeit zu entscheiden, ob unter Kosten-Nutzen-Aspekten eine Aktivierung erfolgen soll. Die Ausschüttungsregelung sollte sicherstellen, dass der Gesamtbetrag der Erträge aus der Aktivierung erfasst wird. Der im RegE eingeführte Verweis auf die Erträge aus der Aktivierung ist ungenau und lässt den Schluss zu, dass in Folgejahren keine Ausschüttungssperre mehr besteht. Da keine unrealisierten Gewinne ausgeschüttet werden dürfen, sollte § 268 Abs. 8 HGB-E grundsätzlich an dem Bilanzposten (immaterielle Vermögensgegenstände) anknüpfen und nicht an den Erträgen.

Vorschlag:

§ 255 Abs. 2a Satz 1 HGB-E wird wie folgt gefasst: „...können aktiviert werden“.

Zu § 249 HGB-E

Unternehmen haben signalisiert, dass sie mit dem Wegfall des Wahlrechts nach § 249 Abs. 1 Satz 3 HGB Probleme haben. Nach IFRS bilanzierende Unternehmen kritisieren, dass mit dieser Regelung keine Angleichung an die IFRS erreicht wird, da nach IFRS durch die Anwendung des Komponentenansatzes eine Periodisierung von Generalüberholungskosten möglich ist. Das BilMoG sieht eine solche Regelung nicht vor. Darüber hinaus ist fraglich, ob der Wegfall zu einer Verbesserung der Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage führt.

Zu §§ 253 Abs. 1 und 2 HGB-E

Die Rückstellungsbewertung unter Einbeziehung künftiger Preissteigerungen nach Abs. 1 wird zwar von vielen Unternehmen als realitätsnäher begrüßt und entspricht grundsätzlich dem Vorsichtsprinzip. Die Kodifizierung des Erfüllungsbetrages führt jedoch zu einem erheblichen Aufwand in den Unternehmen, da insbesondere für steuerliche Zwecke die Preis- und Kostensteigerungen wiederum nicht einbezogen werden, § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG-E. Hier werden künftig regelmäßig aktive latente Steuern zu bilden sein. Zusätzlich werden in Ermangelung einer Übergangsregelung wie für Pensionsrückstellungen gem. Art. 65 Abs. 1 EGHGB-E im Übergangszeitpunkt zu berücksichtigende Kosten- und Preissteigerungen voll aufwandswirksam zu berücksichtigen sein.

Anzumerken ist, dass sich bei der Bewertung von Rückstellungen die Berücksichtigung zukünftiger Preis- und Kostensteigerungen nach wie vor nicht notwendig aus dem Wortlaut ergibt; aller-

dings weist die Begründung hierauf. Unklar ist aus Sicht der Unternehmen auch, ob für künftige Preis- und Kostensteigerungen lediglich Trends (i. d. R. historische) oder antizipierte Preiserhöhungen maßgeblich sind. Seitens der Unternehmen wird hier auch gewünscht, den Aspekt der Wesentlichkeit in den Gesetzestext aufzunehmen.

Die geplante Abzinsungspflicht von sonstigen Rückstellungen wie auch Pensionsrückstellungen nach Abs. 2 wird grundsätzlich von vielen Unternehmen begrüßt. Aufgrund der regelmäßig vom steuerlichen Ansatz abweichenden Abzinsungssätze sieht jedoch auch ein nicht unwesentlicher Teil der Unternehmen erhebliche Kosten auf sich zukommen. Durch das Auseinanderfallen der handels- und steuerrechtlichen Zinssätze wird es regelmäßig zur Bildung von latenten Steuern kommen. Bezogen auf die Bewertung von Pensionsrückstellungen befürchten nicht nur mittelständische Unternehmen erheblich höhere Bewertungskosten durch die Aufstellung zweier Pensionsgutachten, sondern auch die nach IFRS bilanzierenden Unternehmen. Sie müssen neben den Gutachten für den handels- und steuerrechtlichen Abschluss eine dritte Bewertung für den IFRS-Abschluss vornehmen. Wegen der abweichenden Wertansätze in der Handels- und in der Steuerbilanz wird es auch hier regelmäßig zur Bildung aktiver latenter Steuern kommen. Im Ergebnis fordern wir eine Angleichung der steuerlichen an die handelsrechtliche Bewertung von Rückstellungen, da der handelsrechtliche Vorschlag eine bessere Abbildung der wirtschaftlichen Realität ermöglicht.

Die Zinssätze sollten zeitnah zur Verfügung stehen, um den Unternehmen Planungsrechnungen zu ermöglichen. Eine Ausweitung der Abzinsung mit einem pauschalierten durchschnittlichen Zinssatz, der sich bei einer fiktiven Restlaufzeit von 15 Jahren ergibt, wäre auch für andere Rückstellungen mit gestaffelter Laufzeit (Altersteilzeit oder Dienstzeitjubiläen) wünschenswert.

Die Forderungen des Bundesrates, zur Abzinsung von Rückstellungen den Stichtagsmarktzinssatz zu verwenden, um den nach IFRS bilanzierenden Unternehmen einen Gleichlauf der zu verwendenden Zinssätze zu ermöglichen, lehnen wir ab. Gerade die Einführung durchschnittlicher Zinssätze ermöglicht eine Glättung der ergebniswirksamen Abzinsungseffekte aus der Rückstellungsbewertung.

Die Übergangsregelungen nach Art. 65 Abs. 1 EGHGB-E sollte ebenfalls für stille Reserven aus der Neubewertung der Pensionsrückstellungen gelten. Es ist nicht mit dem Imparitätsprinzip vereinbar, dass für die Bilanzierung stiller Lasten eine Übergangsfrist von 15 Jahren gilt und gleichzeitig die korrelierenden stillen Reserven in der Ergebnisrechnung zu realisieren sind. Aufgrund des bestehenden Wahlrechts, die erforderlichen Überleitungsbeträge erst in zukünftigen Geschäftsjahren zu verrechnen, ist es notwendig den Überleitungsstichtag exakt zu bestimmen. Die erstmalige Anwendung der neuen Regeln zum 01.01.2009 würde zu einem anderen Anpassungsbetrag führen als die erstmalige Anwendung der neuen Regelung zum 31.12.2009. Eine Klarstellung im Gesetzeswortlaut wäre wünschenswert.

Insbesondere mittelständische Unternehmen haben zudem angemerkt, dass es aus ihrer Sicht noch unklar ist, ob die Übergangsfrist nach Art. 65 EGHGB-E bis 2023 tatsächlich ausreicht, da die vorgesehenen Bewertungsvorschriften die Pensionsrückstellungen bis zu 50% erhöhen können – mit entsprechenden Auswirkungen auf die Finanzlage und die Bilanzstruktur.

Zu § 253 Abs. 1 S. 3, 5, § 255 Abs. 4, § 285 S. 1 Nr. 20, § 314 Abs. 1 Nr. 12, § 340e Abs. 3 HGB-E (Finanzinstrumente, die zu Handelszwecken gehalten werden)

Die Implementierung einer Ausschüttungssperre im Zusammenhang mit der Zeitwertbewertung von Finanzinstrumenten wird begrüßt. Gleichwohl bestehen an der grundsätzlichen Zeitwertbewertung von Finanzinstrumenten – ausgenommen die Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute – Bedenken. Zudem führt die Formulierung aufgrund der unbestimmten Rechtsbegriffe, wie z. B. Handelszwecke, zu Rechtsunsicherheit.

Die Einführung einer Wesentlichkeitsgrenze, die lediglich bei einem wesentlichen Bestand an zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumenten einen Zeitwertansatz vorsieht, um den Rechnungslegungsaufwand zu begrenzen, wäre wünschenswert. Der Rechnungslegungsaufwand ließe sich dadurch begrenzen. Die Regelung führt sonst in jedem Fall zu einem Auseinanderfallen von Handels- und Steuerbilanz und damit zur Bildung passiver latenter Steuern. Zusätzlich wird eine nachträgliche Umwidmungsmöglichkeit gefordert.

Die Klarstellung, wonach die steuerliche Erfassung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2b EStG-E nur für Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute gelten soll, ist insofern zu begrüßen, als für Unternehmen außerhalb der Kredit- und Finanzdienstleistungsbranche eine Besteuerung nicht realisierter Gewinne ausgeschlossen ist.

Zu § 256a HGB-E

Die Vorschrift soll ausweislich der Begründung des Regierungsentwurfs die gängige Praxis der Währungsumrechnung abbilden. Diese besteht darin, eine Umrechnung langfristiger Positionen mit dem Stichtagskurs nur dann vorzunehmen, wenn hierdurch Realisations-, Imparitäts- und Anschaffungskostenprinzip nicht verletzt werden. Die Formulierung des Regierungsentwurfs lässt zumindest für Verbindlichkeiten die Interpretation zu, es sei generell mit dem Stichtagskurs umzurechnen und lediglich die hieraus ggf. entstehenden unrealisierten Erträge GoB-konform zu behandeln, etwa in Form einer Vorspaltenrechnung.

In jedem Fall sollte im Gesetz und nicht nur in der Begründung geklärt werden, mit welchem Kurs umzurechnen ist, wenn die Umrechnung zum Devisenkassakurs des Stichtages zu einem Konflikt mit § 252 Abs. 1 Nr. 4 oder § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB-E führt.

Die begrüßenswerte Erleichterung, kurzfristige Positionen generell mit dem Stichtagskurs umzurechnen zu können, sollte explizit im Gesetz verankert werden. Die Entwurfsfassung des § 256a HGB-E bekräftigt zunächst nur die Selbstverständlichkeit, dass langfristige Positionen GoB-konform umzurechnen sind. Allein hieraus und aus der Gesetzesbegründung eine Spezialvorschrift für die Umrechnung kurzfristiger Positionen (Ausnahme zu § 252 Abs. 1 Nr. 4 oder § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB-E) abzuleiten, bedeutet eine vermeidbare Rechtsunsicherheit.

Zu § 264 HGB-E

Die Ausweitung des Kreises der zur Aufstellung einer Kapitalflussrechnung und eines Eigenkapitalspiegels verpflichteten Unternehmen wird größtenteils abgelehnt. Auch wenn der Gesetzesentwurf in seiner Begründung davon spricht, dass Kapitalflussrechnung und Eigenkapitalspiegel der

nicht konzernrechnungspflichtigen Unternehmen leicht zu erstellen seien, entstünde ein zusätzlicher Aufwand und damit auch zusätzliche Kosten, die u. E. nicht erforderlich sind. Der Bilanzierungsaufwand ist insbesondere durch die Umsetzung der europäischen Richtlinien in den letzten Jahren stetig gestiegen. Während auf europäischer Ebene (vgl. EU-Konsultation 2007) bereits diskutiert wird, den Aufwand in einigen (wenigen) Bereichen zu reduzieren, sollte der deutsche Gesetzgeber mögliche Wahlrechte, die ihm aufgrund der EU-Richtlinien zur Verfügung stehen, nicht freiwillig aufgeben. Anmerken möchten wir, dass auch die Darstellung der Unternehmen auf dem Markt dem Wettbewerb unterliegt. Sehen die Unternehmen die Notwendigkeit, zur besseren Darstellung Kapitalflussrechnung und Eigenkapitalspiegel zu erstellen, so steht ihnen dies (freiwillig) zur Verfügung. Eine Ausweitung des verpflichtenden Anwenderkreises i. S. d. § 264 Abs. 1 S. 2 HGB-E wird abgelehnt.

Zu § 266 Abs. 2 Posten A. I. Punkt 4 HGB-E

Entwicklungsaufwendungen sind auch zu aktivieren, wenn das jeweilige Entwicklungsprojekt noch nicht abgeschlossen ist. Es handelt sich dann um eine unfertige Entwicklung, die bis zum Zeitpunkt der Fertigstellung noch keiner Abschreibung unterliegt. Eine Vermischung von abschreibungsbelasteten (fertigen) und nicht abschreibungsbelasteten unfertigen Entwicklungen in einer Bilanzposition ist nicht zielführend. Ähnlich wie bei „Anlagen im Bau“ müsste auch für unfertige Entwicklungsleistungen etc. eine Aufnahme in die Position „Geleistete Anzahlungen“ erfolgen. Dies trifft auch auf noch nicht fertige Softwareerstellungslösungen zu, da große Softwareprojekte durchaus vergleichbar sein können mit der Erstellung einer maschinellen Anlage. Eine entsprechende Bezeichnungsergänzung bei „Geleistete Anzahlungen“ sollte erfolgen.

Zu § 268 Abs. 8 HGB-E

Es ist zu klären, wie lange die vorgesehene Ausschüttungssperre wirken soll. Die Formulierung „Erträge aus der Aktivierung...“ ließe sich als Vereinfachungsvorschrift in dem Sinne verstehen, dass die Ausschüttungssperre lediglich für das Jahr der Aktivierung gilt und im Folgejahr – ungeachtet der Höhe der ausgewiesenen Posten – ausgeschüttet werden darf. Hierfür spricht auch, dass in § 268 Abs. 8 HGB-E von Erträgen die Rede ist, während sich die hiervon abweichende Formulierung in § 274 Abs. 2 Satz 3 HGB auf Bestandsgrößen bezieht. Wenn dagegen die Ausschüttungssperre in Höhe der ausgewiesenen Posten bestehen soll, wird vorgeschlagen, die Formulierung an den Begriff des Bilanzpostens anzupassen, vgl. auch oben zu § 248 HGB.

Außerdem sollte eindeutig geregelt werden, dass sich die Ausschüttungssperre bezüglich der latenten Steuern auf den Aktivüberhang beschränkt. Die Entwurfsformulierung „Erträge aus der Aktivierung [...] latenter Steuern [...] abzüglich der hierfür gebildeten passiven latenten Steuern“ ist insofern unglücklich, als die passiven Steuern nicht „hierfür“, also für die aktivierten latenten Steuern, sondern aus anderen Gründen gebildet werden.

Zu § 272 Abs. 1b HGB-E

Der Entwurfstext lässt offen, wie bei Veräußerungsverlusten im Detail zu verfahren ist. Nach dem Wortlaut ist „[d]er Unterschiedsbetrag zwischen dem Nennbetrag [...] und den ursprünglichen Anschaffungskosten der eigenen Anteile“ (wieder) mit den Rücklagen zu verrechnen. Ist der Verkaufserlös niedriger als die ursprünglichen Anschaffungskosten, reicht er allein nicht aus, um die beim Erwerb der eigenen Anteile vorgenommene Rücklagenverrechnung vollständig rückgängig zu machen. Es sollte klargestellt werden, ob auch in diesem Fall der gesamte Unterschiedsbetrag mit den Rücklagen zu verrechnen (und die Differenz erfolgswirksam zu behandeln) ist oder ob lediglich eine Rücklagenverrechnung in dem Umfang erfolgen soll, in dem der Verkaufserlös hierfür ausreicht.

Zu § 274 HGB-E

Während im HGB bisher auf Differenzen zwischen dem handelsrechtlichen Ergebnis und dem steuerlichen Ergebnis abgestellt wurde, erfasst § 274 HGB-E Bilanzdifferenzen zwischen den Vermögensgegenständen und Schulden im Einzel-/Konzernabschluss und in der Steuerbilanz. Die praktische Konsequenz hieraus wird sein, dass die Unternehmen einen vollständigen Vergleich jedes Bilanzpostens der HGB-Bilanz mit der Steuerbilanz vornehmen müssen. Die Begründung zum Gesetzesentwurf verweist darauf, dass auch bisher aktive und passive latente Steuern zu ermitteln waren und daher ein Mehraufwand aus der Ermittlung nach dem neuen Konzept nicht entsteht. Dies ist aus zwei Gründen unzutreffend. Zum einen sah § 274 Abs. 2 HGB bislang für den Ansatz aktiver latenter Steuern ein Wahlrecht vor, das üblicherweise nicht ausgeübt wurde. Zum anderen hat die Praxis in der Vergangenheit für Zwecke des handelsrechtlichen Einzelabschlusses eher eine überschlägige Ermittlung der Gesamtdifferenz auf GuV-Basis (d. h. Vergleich HGB-Ergebnis mit zu versteuerndem Einkommen) vorgenommen. In der Regel kam man aus dieser relativ pauschalen, aber häufig durchaus zutreffenden Ermittlung zu einem Aktivüberhang, der aufgrund der Inanspruchnahme des bisherigen Wahlrechts nicht zum Ansatz kam. Die Ermittlung nach dem Liability-Konzept fordert dagegen eine Einzelaufstellung der Vermögensposten nach HGB und Steuerrecht. Damit wird erstmals eine vollständige Gegenüberstellung von Vermögensgegenständen und Schulden erforderlich. Hierfür wird die Aufstellung einer Steuerbilanz notwendig sein, um den Vergleich gewährleisten zu können, auch wenn bisher auf die Aufstellung einer Steuerbilanz von den betreffenden Unternehmen verzichtet wurde.

Eine Vielzahl der betroffenen Unternehmen muss außerdem erst die technischen Voraussetzungen für die Abbildung aktiver latenter Steuern schaffen. Ein Informationsmehrwert durch die Ausweisung entsteht, wenn überhaupt, nur im geringen Maße. Dies bestätigen auch Umfrageauswertungen im Hinblick auf Kosten-Nutzen-Abwägungen, vgl. gemeinsame Umfrage BDI, DIHK, DRSC und Universität Regensburg 2007. Die Ausschüttungsbemessungsfunktion der HGB-Bilanz wird wegen einer korrespondierenden und korrekten Ausschüttungssperre ohnehin nicht tangiert. Zudem wird die Steuerbilanz in der Praxis erst nach der Bilanz erstellt, so dass die aktivierten latenten Steuern nur eine Schätzung darstellen können.

Auch deutet die Diskussion auf europäischer Ebene darauf hin, dass der außerordentliche Aufwand beim Ausweis latenter Steuern nach Art. 43 Abs. 1 Nr. 11 der 4. Richtlinie erkannt wurde. Insofern wird die Aufhebung der genannten Regelung diskutiert.

Die Möglichkeit, die Berücksichtigung von Verlustvorträgen im Rahmen der aktiven latenten Steuern zu begrenzen, und die Einführung einer Ausschüttungssperre wird grundsätzlich positiv bewertet. Der im RegE gefundene Kompromiss, die Aktivierung auf einen Verwertungszeitraum zu begrenzen enthebt die Unternehmen jedoch nicht von der Belastung aktive latente Steuern auf Verlustvorträge zu berechnen.

Ebenso wird von einigen Unternehmen vorgetragen, dass die zeitliche Begrenzung bei der Aktivierung von Verlustvorträgen (IFRS-Bilanzierer) zu Doppelarbeiten (Divergenz zu IFRS) und Planungsungenauigkeiten führt. Diese Unternehmen fürchten, dass sie ggf. eine zusätzliche Unternehmensplanung auf HGB-Basis zu erstellen haben, auch wenn die internen Entscheidungsprozesse auf IFRS basieren.

Wir schlagen vor, von einem Ansatz latenter Steuern insgesamt abzusehen, jedenfalls aber das Ergebnis der Diskussion auf europäischer Ebene abzuwarten. Hilfsweise sollte zumindest von der Aktivierungspflicht latenter Steuern auf Verlustvorträge abgesehen werden. Der vom Bundesrat eingebrachte Vorschlag, ein Aktivierungswahlrecht einzuführen, findet ebenfalls Befürworter. Unternehmen, die sich einen Mehrwert aus der Bilanzierung aktiver Steuerlatenzen versprechen, könnten das Wahlrecht entsprechend ausüben. Auch die IFRS bilanzierenden Unternehmen unterstützen diese Forderung. Einem nach IFRS bilanzierendem Unternehmen kann durch eine Befreiungsvorschrift unnötige Doppelarbeit erspart werden, da ja gerade bei diesen Unternehmen aufgrund der bereits bestehenden Angaben im IFRS-Abschluss kein zusätzlicher Informationswert geschaffen wird. Es sollte außerdem klargestellt werden, dass im Gleichlauf zu den IFRS-Regelungen von einem Saldierungsgebot der latenten Steuern auszugehen ist.

Anhangangaben zu latenten Steuern

In § 274 Abs. 2 Satz 2 HGB-E ist formuliert, dass die „ausgewiesenen Posten im Anhang zu erläutern sind“. In der Gesetzesbegründung wird zwar ausgeführt, dass eine hinreichende Erläuterung auch eine steuerliche Überleitungsrechnung erfordert. Aus der Gesetzesformulierung geht dieses Erfordernis aber jedenfalls keineswegs hervor. U. E. muss bereits im Gesetzestext die Art und der Umfang der Berichterstattung im Anhang beschrieben werden, um spätere Auslegungsprobleme zu vermeiden. Es bestehen darüber hinaus erhebliche Zweifel daran, dass die in der Gesetzesbegründung vorgesehene Ausdehnung des Erläuterungserfordernisses mit dem Gebot der Rechtsklarheit sowie dem bisher herrschenden Verständnis des Mindestumfangs einer „Erläuterung“ zu vereinbaren ist.

Zudem wird auch betont, dass die Erstellung einer vollständigen steuerlichen Überleitungsrechnung noch während der Aufstellung des handelsrechtlichen Jahresabschlusses mit ganz erheblichen Belastungen für die Unternehmen verbunden ist. Eine Steigerung des Informationsnutzens für die Abschlussadressaten, der diese Belastungen rechtfertigen würde, im Vergleich zu einer „Erläuterung“ im bisherigen Sinne wird bestritten.

Zu § 285 HGB-E

Die kontinuierliche Ausweitung der Anhangangaben führt zu einer stetig wachsenden Belastung der Unternehmen. Uns ist bewusst, dass die Ursache oftmals in der europäischen Rechtsetzung zu sehen ist. Gleichwohl sind – aus europäischer Sicht – zulässige Konkretisierungen und Erleich-

terungen vollständig zu nutzen. Neben den nachfolgend aufgeführten Änderungsvorschlägen sollte bei konsolidierungspflichtigen Unternehmen die Anhangangabe im Einzelabschluss, soweit europäisch zulässig, eingeschränkt werden, vgl. § 285 Nr. 3 HGB-E.

Zu Nr. 3 (nicht bilanzierte Geschäfte):

In vollständiger Umsetzung der geänderten Bilanzrichtlinie 2006/46/EG müssen die Geschäfte auch „wesentlich“ sein. Dieses einschränkende Kriterium wird zwar in der Begründung erwähnt, eine Aufnahme in den Gesetzestext wird jedoch von den Unternehmen zur Rechtssicherheit angeregt.

Zu Nr. 17 (Prüferhonorare):

Die Neufassung der Vorschrift wirft erhebliche praktische Probleme auf. Die Honorarrechnungen der Abschlussprüfer müssten weiterhin nach der wirtschaftlichen Verursachung (insbesondere zur Bildung bzw. Inanspruchnahme/Auflösung einer entsprechenden Rückstellung) und künftig zusätzlich auch nach dem genauen Leistungszeitraum (lediglich zur Erfüllung der neuen Angabepflicht) differenziert erfasst werden. Bisher reichte es dagegen aus, die Prüferleistungen dem Geschäftsjahr zuzurechnen, in dem sie wirtschaftlich verursacht waren, unabhängig davon, ob einzelne Leistungen insbesondere der Abschlussprüfung noch im alten oder schon im neuen Geschäftsjahr erbracht wurden. Außerdem müssten die Honorarrechnungen entweder unmittelbar nach dem Abschlussstichtag erstellt oder die entsprechenden Beträge vor der Abschlusserstellung geschätzt werden.

Es ist nicht erkennbar, worin die Informationsvorteile für die Abschlussadressaten im Vergleich mit der bisherigen Regelung liegen könnten. Wir bitten zu prüfen, ob die Formulierung der Abschlussprüferrichtlinie „für das Geschäftsjahr“ im Sinne einer wirtschaftlichen Verursachung und damit entsprechend der bisherigen Berichtspflicht interpretiert und folglich die bisherige Regelung beibehalten werden kann.

Zu Nr. 22 (Forschungs- und Entwicklungskosten):

Da entsprechend der ausdrücklichen Regelung in § 255 Abs. 2a HGB-E nur Entwicklungskosten aktiviert werden dürfen, können nicht sowohl der Gesamtbetrag als auch die aktivierten Teilbeträge „jeweils“ in Forschungs- und Entwicklungskosten aufgegliedert werden.

Vorschlag:

„22. der Gesamtbetrag der Forschungs- und Entwicklungskosten des Geschäftsjahres, aufgegliedert in Forschungs- und Entwicklungskosten, sowie der davon auf selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens entfallende Betrag.“

Zu Nr. 27 (Eventualverbindlichkeiten):

Die Berichterstattung über Eventualverbindlichkeiten kann u. U. auch dazu führen, dass über Betriebsprüfungsrisiken im Detail berichtet werden muss. Zudem sollte die Formulierung aus Gründen der Lesbarkeit wie folgt lauten:

Vorschlag:

„für nach § 251 HGB unter der Bilanz ausgewiesene Verbindlichkeiten und Haftungsverhältnisse die Einschätzung des Risikos der Inanspruchnahme und die Gründe hierfür.“

Zu § 287 HGB – Aufhebung

Das Wahlrecht des § 287 HGB, die Möglichkeit der gesonderten Aufstellung des Anteilsbesitzes sollte beibehalten werden. Die zum Teil sehr umfangreiche Aufstellung würde die Lesbarkeit des Abschlusses erschweren.

Zu § 289a HGB-E

Die Aufnahme der Regelung in § 317 HGB-E und damit der Ausschluss von der Prüfungspflicht wird begrüßt.

Zu § 290 HGB-E

Die Aufhebung des Kriteriums der Beteiligung i. S. d. § 271 Abs. 1 HGB führt zur Ausweitung des Konsolidierungskreises und wurde teilweise von den Unternehmen kritisiert. Fraglich ist, ob das Ziel der Konsolidierung von Zweckgesellschaften erreicht werden kann.

Zu § 319a HGB-E

Die umzusetzende Regelung in Art. 42 Abs. 2 der RL 2006/43/EG erfordert nur eine zweijährige cool-off-Periode, während § 319a HGB-E mindestens drei Jahre verlangt.

Zu § 342 HGB

Der Interpretationsbereich des DRSC ist zu überprüfen. Die aktuelle Begründung lässt dem DRSC weiten Spielraum. Allerdings sollte dieser explizit auf die Auslegung nationaler Besonderheiten beschränkt werden. Ansonsten besteht die Gefahr, dass die internationale Einheitlichkeit und Vergleichbarkeit der IFRS-Anwendung gefährdet wird.

Artikel 2 – Änderungen des Einführungsgesetzes zum Handelsgesetzbuch

Zu Art. 65 EGHGB-E

Die geplante generelle Abzinsungspflicht von Rückstellungen nach § 253 Abs. 1 HGB führt zum Teil zu erheblichen außerordentlichen Erträgen aus der Anpassung solcher Rückstellungen, die bisher einem Abzinsungsverbot unterlagen. Dies betrifft in erster Linie Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen (Rekultivierungsverpflichtungen, Deponie-Nachsorgeverpflichtungen,

Entfernungsverpflichtungen, Wiederauffüllungsverpflichtungen z. B. im Bergbau). Diese zum Teil über Jahrzehnte gebildeten Rückstellungen durften bislang nicht abgezinst werden und weisen deshalb einen hohen Nominalbetrag auf, wobei sich die Differenz zwischen abgezinstem und nominalem Rückstellungsbetrag mit herannahendem Erfüllungszeitpunkt verringert.

Die geplante generelle Abzinsungspflicht führt ohne Übergangsregelung zu einer Anpassungspflicht dieser Rückstellungen innerhalb eines Jahres, so dass mit zum Teil hohen außerordentlichen Erträgen der betroffenen Unternehmen zu rechnen ist. Da sich ggf. an der Höhe der Rückstellungen Einnahmen der Unternehmen orientieren (z. B. Abfallgebühren) könnte die Auflösung der Rückstellungen zu erheblichen Liquiditätseinbußen führen.

Deshalb wird von den betroffenen Unternehmen auch eine angemessene Übergangsfrist für die Anpassung der übrigen Rückstellungen – außerhalb der Pensionsrückstellungen – gefordert.

Zu Art. 66 EGHGB-E

Wir schließen uns der Forderung des Bundesrates an, die Übergangsvorschriften für die erstmalige Anwendung der neuen Vorschriften praxisgerecht zu gestalten. Die nach Art. 66 Abs. 8 EGHGB-E geregelte Erstanwendung der wesentlichen Neuerungen für die Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2008 beginnen, erscheint aufgrund der vielen nötigen Umstellungsarbeiten in den Unternehmen zu ambitioniert. So müssen u. a. wesentliche Änderungen der EDV-Systeme vorgenommen werden. Unternehmen haben uns mitgeteilt, dass die Umstellung mindestens sechs Monate in Anspruch nehmen wird. Wir plädieren deshalb für ein Inkrafttreten der Neuregelungen nicht vor dem 1. Januar 2010.

Artikel 3 – Änderungen des Einkommensteuergesetzes

Zu § 5 Abs. 1 EStG-E

Um den Dokumentationsanforderungen der einzelnen steuerlichen Wahlrechte gerecht zu werden, soll die Ausübung der Wahlrechte an die Aufnahme des Wirtschaftsgutes an ein laufend zu führendes Verzeichnis gekoppelt werden. In dieses Verzeichnis sind der Tag der Anschaffung sowie die Anschaffungskosten/Herstellungskosten des Wirtschaftsgutes, die Vorschrift des steuerlichen Wahlrechtes und die steuerlichen Abschreibungen der Höhe nach aufzunehmen.

Hierzu ist zu anmerken, dass ein zusätzliches bürokratisches Element in das Steuerrecht aufgenommen werden soll. Zwar soll nach Regierungskreisen der Anlagenspiegel oder das Anlagenverzeichnis genügen. Jedoch enthalten diese bisher nicht zwingend alle notwendigen Angaben des neuen Verzeichnisses. Darüber hinaus müssen nicht alle Unternehmen einen Anlagenspiegel erstellen.

Zudem fehlen bislang die redaktionellen Anpassungen in § 6b EStG sowie R 6.6 EStR, die zur Inanspruchnahme dieser Instrumente weiterhin eine Verfahrensweise in der Buchführung/Handelsbilanz fordern.

Artikel 4 – Änderungen des Publizitätsgesetzes

Zu § 5 Abs. 2 Satz 2 PubliG-E

Nach den Vorgaben der 4./7. Richtlinie ist es nicht erforderlich, eine Einbeziehung der Publizitätsunternehmen in die neuen Angabenpflichten zu §§ 285, 314 HGB-E über §§ 5 Abs. 2, 13 Abs. 2 PubliG-E vorzunehmen. Wir bitten dies zu überprüfen.

Artikel 5 – Änderungen des Aktiengesetzes

Zu § 124 Abs. 3 AktG-E

Die Formulierung muss noch ergänzt werden. Der Aufsichtsrat kann sich nur auf die Empfehlung des Prüfungsausschusses stützen, wenn ein solcher auch besteht. Da jedoch nicht alle Gesellschaften nach § 264d HGB einen Prüfungsausschuss einrichten müssen, vgl. § 100 Abs. 5 AktG-E i. V. m. § 342f HGB, muss die Formulierung ergänzt werden.

*Vorschlag: „Bei Gesellschaften im Sinn des § 264d des Handelsgesetzbuches, **die einen Prüfungsausschuss eingerichtet haben**, ist der Vorschlag ... einzubeziehen“.*

Zu § 171 AktG-E

Die Berichtspflicht des Abschlussprüfers kann sich nur auf die jeweilige Sitzung, die sich mit der Bilanz beschäftigt, beziehen. Dies sollte auch im Gesetzestext zum Ausdruck kommen.

29. August 2008