



Stellungnahme
des Bundesverbandes der Deutschen Industrie und
des Deutschen Industrie- und Handelskammertages
zum Referentenentwurf des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG)

Allgemeine Anmerkungen

Das Ziel des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG), das bewährte HGB-Bilanzrecht zu einer dauerhaften und im Verhältnis zu den internationalen Rechnungslegungsstandards vollwertigen aber kostengünstigeren und einfacheren Alternative zu den IFRS (International Financial Reporting Standards) weiter zu entwickeln, wird grundsätzlich von den Unternehmen geteilt. Das Bekenntnis des deutschen Gesetzgebers zu einer vorsichtig zu modernisierenden nationalen Rechnungslegung kommt hier vor allem den kleineren und mittleren Unternehmen (KMU) in Deutschland sehr entgegen. Dabei muss der Gesetzgeber 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 Rechnungslegungsaufwand für Unternehmen zu reduzieren. Teilweise wird von diesen Unternehmen sogar ein Gleichlauf von Bilanzpositionen 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 Rechnungslegungsaufwand 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.

Durch die Regelung des § 264e HGB-E wird – trotz gegenteiliger Argumentation des Gesetzgebers – seitens der KMU ein mittelfristiger, faktischer Zwang zu einer IFRS-Bilanzierung befürchtet. DIHK und BDI haben sich gegen die Ausweitung der verpflichtenden IFRS-Bilanzierung ausgesprochen. Umfragen aus 2005 bzw. 2007 zeigen, dass nur ein kleiner Teil der befragten Unternehmen eine IFRS-Bilanzierung in Erwägung zieht. Andererseits erwarten auch bereits nach IFRS bilanzierende Unternehmen durch die geplante Regelung des § 264e HGB-E keine maßgebliche Erleichterung.

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 fördert wiederum das Auseinanderfallen der Handels- und Steuerbilanz, vgl. hierzu Wegfall § 254 Satz 1 HGB (alt), §§ 247 Abs. 3 und 273 HGB (alt) oder § 279 Abs. 2 HGB (alt). 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 aus der Anwendung zweier Regelungen nur von HGB-IFRS auf HGB-Steuerbilanz verlagert.

Die angekündigte Steuerneutralität der geplanten Regelungen – bezogen auf das einzelne Unternehmen – ist fraglich und führt zu massiver Verunsicherung. Die vom Gesetzgeber explizit betonte Aufrechterhaltung der Maßgeblichkeit darf nicht dazu führen, dass der Fiskus sich neue Steuereinnahmen erschließt (Aktivierung immaterieller Vermögensgegenstände, Zeitwertbewertung). Ebenso gilt hinsichtlich des Wegfalls der sogenannten umgekehrten Maßgeblichkeit, dass zukünftig bei steuerlichen Sonderregelungen, wie z. B. §§ 6b, 7g EStG, beachtet werden muss, dass ihre Anwendung in der Steuerbilanz nicht mehr von der handelsrechtlichen Anwendung abhängig gemacht werden darf, da dafür dann die notwendige Rechtsgrundlage fehlt. Gleichzeitig ist eine parallele Änderung des Steuerrechts in den Fällen angezeigt, in denen der Gesetzgeber realitätsnähere Regelungen vorsieht, vgl. u. a. Pensionsrückstellungen und Abschreibung von derivativen Firmenwerten. Die steuerrechtlichen Änderungen sollten parallel zum vorliegenden Gesetzesvorhaben erfolgen. Alle notwendigen steuerrechtlichen Änderungen sollten in Artikel 9 BilMoG aufgenommen werden. Wir verweisen im Übrigen auch auf die Stellungnahme der acht Spitzenvereinigungen der deutschen Wirtschaft zu den steuerlichen Auswirkungen des BilMoG.

Die Begründung des BilMoG verweist in zahlreichen Fällen zur Erläuterung auf Begrifflichkeiten in einzelnen IFRS. Während schon die rechtliche Zulässigkeit des indirekten Verweises auf die IFRS im Rahmen der Begründung in Frage steht, ist auch aus praktischen Erwägungen ein solcher grundsätzlich abzulehnen. Es ist aus Sicht der Unternehmen nicht akzeptabel, bei der Auslegung der nationalen gesetzlichen Regelungen des HGB die Standards bzw. Interpretationen des privatrechtlichen IASB verbindlich zugrunde zu legen. Zudem ergeben sich im Einzelfall (vgl. z. B. Finanzinstrumente) Unvereinbarkeiten der IFRS-Auslegung mit deutschem Recht.

Darüber hinaus bleibt in vielen Fällen offen, wie eine Erstanwendung der geplanten Regelungen im Einzelnen durchzuführen ist, vgl. z. B. Aktivierung immaterieller Vermögenswerte. 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.

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 der Kommission bewusst ist, 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 angedacht werden sollten. BDI und DIHK haben diese Überlegungen sehr unter-

stützt. Pläne des BilMoG, eine allgemeine Ansatzpflicht latenter Steuern einzuführen und auf Wahlrechte zu verzichten, z. B. im Hinblick auf Kapitalflussrechnung etc., stehen den berechtigten Überlegungen der Kommission entgegen.

Zu den Änderungen im Einzelnen:

Zu Artikel 1 – Änderungen im HGB

Zu §§ 241a, 242 HGB-E

Uns ist bewusst, dass auch nach der geplanten Aufhebung der Buchführungspflichten nach §§ 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. Im Sinne der Deregulierung sprechen wir uns für die geplante Änderung der §§ 241a, 242 HGB-E aus. Darüber hinaus sollte eine Regelung entsprechend § 267 Abs. 4 Satz 2 HGB für Fälle der Neugründungen eingeführt werden. Ansonsten müssten die betroffenen Unternehmen zunächst bilanzieren, um die Unterschreitung der Schwellenwerte darzulegen.

Zu § 246 HGB-E

Die Änderung in § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB-E kann in einigen Bereichen – in Abkehr vom zivilrechtlichen Eigentumsbegriff – zu Veränderungen führen. So ist aus unserer Sicht derzeit fraglich, welche Folgen dies z. B. auf die Leasingbranche haben wird. Die praktische Anwendung erfordert hier eine hierarchische Einordnung. Ausgangspunkt sollte weiterhin das zivilrechtliche Eigentum sein. Nur wenn alle wesentlichen aus dem Vermögensgegenstand erwachsenden Chancen und Risiken einem anderen, als dem Eigentümer zukommen, sollte diesem auch der Vermögensgegenstand zugerechnet werden.

Aus steuerlicher Sicht führt die gewählte Formulierung zu Verunsicherung, da sie von § 39 Abgabenordnung – der steuerlichen Regelung zum wirtschaftlichen Eigentum – abweicht. Eine unterschiedliche Beurteilung des wirtschaftlichen Eigentums nach handels- und nach steuerrechtlichen Regelungen ist wegen des abweichenden Wortlautes nicht auszuschließen. Dieser Unterschied kann jedoch 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.

Bei der Aktivierung des entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwertes, § 246 Abs. 1 Satz 2 HGB-E, ist der zeitliche Anwendungsbereich unklar. So ist fraglich, ob nur nach Inkrafttreten des geplanten Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes erfolgte Akquisitionen erfasst werden.

Zu § 247 – Aufhebung Abs. 3 i.V.m. § 273 HGB

Soweit die Änderungen wie vorgeschlagen in das HGB übernommen werden, bedarf es begleitender steuerlicher Regelungen, um die weitere Anwendung steuerlicher Vorschriften sicherzustellen. Wir weisen darauf hin, dass jedoch hierdurch eine weitere Abweichung der Handels- von der Steuerbilanz entsteht.

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

Die geplante Aktivierung 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 dem Gläubigerschutz und ermöglicht eine künstliche Aufbesserung der Eigenkapitalsituation. Um die Außendarstellung von bestimmten Unternehmen zu verbessern, wird teilweise gefordert, dass Bewertungsregelungen für zukunftsgerichtete Prognosen entwickelt werden. Denn eine reine Entwicklungskostenaktivierung würde dem Wert der selbst erstellten immateriellen Vermögensgegenstände nicht gerecht werden und damit die Aussagekraft der Bilanz verringern, so die Argumentation.

Andererseits wird von vielen Unternehmen der Rückgriff auf die Definition des Vermögensgegenstands nach IFRS, vgl. Begründung, kritisch beurteilt. Aus rechtssystematischen aber auch aus praktischen Gründen ist eine Verweisung, den Vermögensgegenstand nach den Auslegungen des IASB zu bestimmen, für die Unternehmen nicht nachvollziehbar. Zudem befürchten sie – wie die Begründung selbst schon zugesteht – größere Schwierigkeiten bei der Einzelbestimmung des immateriellen Vermögensgegenstandes als Vermögensgegenstand i. S. d. § 255 HGB-E. So stellen sich schon heute Unternehmen die Frage, ob z. B. der Kundenstamm, der Auftragsbestand oder das Markenrecht als ein solcher einzuordnen sind. Dies müsste aus Sicht des Unternehmens aber zweifelsfrei bejaht werden können, um eine rechtssichere Aktivierung vorzunehmen, wie die Begründung erläutert. Die in der Begründung laut IFRS vorausgesetzten kumulativen Anhaltspunkte sind jeder für sich schwierig in der Praxis darzulegen. Zudem scheint die Intention des BilMoG über der des IFRS hinauszugehen. Für die Unternehmen entstehen vor allem Kosten, z. B. um nachzuweisen, ob ein Markt für den immateriellen Vermögensgegenstand vorhanden ist, etc. Die zur Interpretation nötigen Kriterien sollten folglich in der Begründung selbst aufgeführt werden, ohne auf die IFRS zu verweisen. Dem gegenüber machen die bereits nach IFRS bilanzierenden Unternehmen geltend, dass eine inhaltliche Abweichung der Kriterien für die Aktivierung von IAS 38 den Aufwand für die HGB-Bilanzierung für sie erhöhen würde.

Unklar ist auch, ob die Aktivierung nur auf nach Inkrafttreten des BilMoG entstandene immaterielle Vermögensgegenstände oder auch auf bereits bestehende anzuwenden ist und wie bei der Weiterentwicklung von immateriellen Vermögensgegenständen vorzugehen ist.

Bei der Frage des Umfangs der Aktivierung sehen die Unternehmen größere Schwierigkeiten bei der Abgrenzung der Forschungs- zu den Entwicklungskosten 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. Dieser zu erwartende Mehraufwand aufgrund von Klassifizierung, Bewertungsansatz und Folgebewertung spricht aus Sicht vieler Unternehmen gegen eine Aktivierungspflicht. So besteht auch

in der Praxis das Problem, dass sich oft erst im letzten Jahr langjähriger Forschungs- und Entwicklung zeigt, ob ein Vermögensgegenstand auch marktfähig ist. Damit wären aber nur die im letzten Jahr der Entwicklung entstandenen Kosten aktivierungsfähig, obwohl aus der post-Perspektive die objektive Abgrenzung zwischen Forschung und Entwicklung ggf. einige Jahre früher liegt. Zudem ist die Relevanz der Aussagekraft der Aktivierung für den Kapitalmarkt fraglich.

Im Ergebnis schlagen wir ein (vorläufiges) Aktivierungswahlrecht vor, gekoppelt mit einer Ausschüttungssperre. Dieses würde den Unternehmen ermöglichen, die Aktivierung, wenn gewünscht, vorzunehmen. Gegebenenfalls könnte in einigen Jahren und nach weiteren Konkretisierungen eine generelle Aktivierungspflicht angedacht werden.

Zu § 249 HGB-E

Unternehmen haben signalisiert, dass sie mit dem Wegfall des Wahlrechts nach § 249 Abs. 1 Satz 3 HGB Probleme haben. Auch wenn die Streichung des Wahlrechts zur Angleichung der Handels- an die Steuerbilanz führt, sollte das Wahlrecht beibehalten werden. Darüber hinaus ist fraglich, ob der Wegfall zu einer Verbesserung der Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage führt.

Zu §§ 253, 254 HGB-E

Die Rückstellungsbewertung unter Einbeziehung künftiger Preissteigerungen wird zwar von vielen Unternehmen als realitätsnaher 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. Anzumerken ist, dass sich bei der Bewertung von Rückstellungen nach § 253 Abs. 1 Satz 1 2. Alt. HGB-E die Berücksichtigung zukünftiger Preis- und Kostensteigerungen nach wie vor nicht notwendig aus dem Wortlaut ergibt; allerdings 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 Möglichkeit zur Verrechnung von Planvermögen mit Pensionsrückstellungen wird grundsätzlich positiv gesehen. Es erscheint allerdings problematisch, dass hier unterschiedliche Bewertungskonzeptionen greifen können, weil das Planvermögen weiterhin grundsätzlich zu Anschaffungskosten bewertet werden muss, während die Bewertung der Pensionsverpflichtungen marktwertorientiert erfolgt. Eine solche abweichende Bewertung kann dazu führen, dass zumindest „optisch“ Unterdeckungen von Pensionsverpflichtungen im Abschluss gezeigt werden.

Das nach § 253 Abs. 1 Satz 3 HGB-E einzuführende Zeitwertprinzip bei der Bewertung von Finanzinstrumenten wird von den Unternehmen kritisiert. Allgemein ist anzumerken, dass der Informationsgehalt nur dann steigen wird, wenn der Zeitpunkt der Offenlegung nahe am Bilanzstichtag liegt. Durch die geplante Regelung fühlen sich auch Unternehmen außerhalb der Finanzdienstleistungsbranche betroffen, die Anteile Dritter halten. Soweit § 253 Abs. 1 Satz 3 HGB-E nur für den Handelsbestand von Kreditinstituten gelten soll, so wäre eine Einordnung der Regelung im

vierten Abschnitt, erster Unterabschnitt, wohl korrekter. In jedem Fall sollte an dem Abgrenzungskriterium des Handelsbestandes festgehalten werden.

Die Auslegung des Begriffs der Finanzinstrumente soll in Anlehnung an die IFRS erfolgen, vgl. hierzu auch Anmerkungen zur Aktivierung immaterieller Vermögenswerte. Folglich müssten auch finanzielle Vermögenswerte wie z. B. Eigenkapitalinstrumente, Kredit- oder Lieferverbindlichkeiten, Kundenforderungen etc. als Finanzinstrumente eingeordnet werden. Dabei wären auch Derivate, die nach deutscher herrschender Meinung keine Vermögensgegenstände, sondern nicht bilanzierungsfähige schwebende Geschäfte sind, als solche zu werten. Die Begründung selbst sollte die Auslegungskriterien erläutern und nicht auf IFRS bzw. IFRIC verweisen.

Zudem führt die Formulierung aufgrund der unbestimmten Rechtsbegriffe, wie z. B. Handelszwecke zu Rechtsunsicherheit. Dazu trägt auch bei, dass eine nachträgliche Umwidmung laut Begründung grundsätzlich nicht zulässig sein soll. In bestimmten Fällen, die entsprechend definiert werden müssten, sollte jedoch eine Umwidmung zulässig sein.

Fraglich ist, ob das zur Währungssicherung vorgenommene Hedging bzw. die für Fremdwährungsverbindlichkeiten aufgenommenen Fremdwährungssicherheiten zulässig sind.

Der Ausweis nicht realisierter Gewinne widerspricht dem Vorsichts- und Realisationsprinzip. Die Bewertung zum Zeitwert ohne Begrenzung nach oben steht im Hinblick auf die steuerliche Gewinnermittlung § 6 EStG entgegen. Dieser schreibt vor, dass alle Wirtschaftsgüter maximal mit den Anschaffungskosten zu bewerten sind. Sollte hingegen die steuerliche Gewinnermittlung der handelsrechtlichen folgen, so müsste darüber hinaus auch eine Berücksichtigung von entsprechenden Verlusten zugelassen werden. Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften sind bislang steuerlich nicht abzugsfähig, müssten es dann jedoch für den Teilbereich der Finanzinstrumente des Handelsbestandes sein. Auch dürfte dann keine Beschränkung der Teilwertabschreibung auf voraussichtlich dauerhafte Wertminderung mehr bestehen. Im Ergebnis wären hier nicht nur starke Schwankungen in der Handelsbilanz, sondern auch in den Steuereinnahmen zu erwarten. Wir plädieren daher für eine Ausschüttungssperre und den Ausschluss von der steuerlichen Gewinnermittlung. Zu prüfen ist, ob nur bei wesentlichem Handelsbestand die fair value Bewertung vorgenommen werden muss.

Die einzuführende Abzinsung von Rückstellungen nach Absatz 2 wird zwar von vielen Unternehmen als realitätsnähere Darstellung zukünftiger Belastungen begrüßt. In der geforderten Abzinsung sieht jedoch ein nicht unwesentlicher Teil der Unternehmen erhebliche Kosten auf sich zukommen, da zur steuerlichen Bewertungsvariante eine weitere abzubilden wäre. Dies gilt nicht nur, aber insbesondere auch für mittelständische Unternehmen, die zum Teil mit erheblich höheren Bewertungskosten, z. B. auch bei der Ermittlung des anzuwendenden Abzinsungszinssatzes, rechnen. IFRS-Bilanzierer haben eine dritte Bewertungsvariante vorzunehmen. Im Ergebnis ist eine Angleichung von handels- und steuerlicher Bewertung vorzunehmen, wobei der handelsrechtliche Vorschlag eine bessere Abbildung der wirtschaftlichen Realität ermöglicht. Offen ist auch, wie die Unternehmen bei Fremdwährungsrückstellungen verfahren sollen, da die Bundesbank hier wohl keine Zinssätze zur Verfügung stellen wird. Bei Anwendung verschiedener Zinssätze sollte klargestellt werden, dass ein Durchschnittszinssatz zulässig ist. Zudem sollten die Zinssätze zeitnah zur Verfügung stehen, um den Unternehmen Planrechnungen zu ermöglichen. Fest steht, dass auch durch diese Regelung die Handels- von der Steuerbilanz abweichen wird.

Langfristige Lösungsmöglichkeiten müssen noch geprüft werden. In diesem Zusammenhang ist zudem der zusätzliche Aufwand, der nach § 285 Nr. 24 HGB-E entsteht, kritisch anzumerken. Es erscheint ausreichend, wenn das gewählte Verfahren und die grundlegenden Annahmen angegeben werden.

Noch ist unklar, ob die Übergangsfrist nach Art. 65 EGHGB-E bis 2023 tatsächlich ausreicht. Dies muss mit den Unternehmen gerade im mittelständischen Bereich noch geprüft werden. Ebenso ist zu klären, zu welchen Auswirkungen die Aufnahme der mittelbaren Pensionsverpflichtungen in die Handelsbilanz führt, vgl. Art. 28 EGHGB-E. Es wird befürchtet, dass die Aufhebung des Wahlrechts zu erheblichen Deckungslücken führen wird.

Die Regelung zu außerplanmäßigen Abschreibungen notwendigerweise nur zusammen genutzter Anlagegüter nach § 253 Abs. 3 Satz 5 HGB-E wird grundsätzlich abgelehnt. Mit dieser Durchbrechung des Einzelbewertungsgrundsatzes wird die Vornahme außerplanmäßiger Abschreibungen beschränkt. Aufgrund des für diese Norm Pate stehenden IAS 36 und den dazu gemachten Erfahrungen sind Abgrenzungsprobleme bei der Frage, welche Vermögensgegenstände notwendigerweise nur gemeinsam genutzt werden, abzusehen. Fraglich ist aus Sicht der Unternehmen auch, wie mit Restbuchwerten eines aus dem Nutzungszusammenhang ausscheidenden Vermögenswertes zu verfahren ist, ob Gegenstände des Umlaufvermögens einbezogen werden (z. B. bestimmte Fertigungsvorgänge nur mit bestimmten Rohstoffen möglich) und wie z. B. vorzugehen ist, wenn ein Gebäude abbrennt – darf dieses dann ausgebucht werden? Aufgrund dieser Unklarheiten wird eine Streichung der Regelung gefordert.

Notwendig ist eine Übergangsregelung für den Umgang mit den zum gegebenen Zeitpunkt bestehenden stillen Vorsorgereserven i. S. d. § 253 Abs. 4 HGB a. F. Hier muss die Möglichkeit einer gewinnneutralen Umwandlung in Rücklagen gegeben sein.

Zu § 254 HGB-E

Die Möglichkeit, zukünftig Bewertungseinheiten zu bilden, wird grundsätzlich als praktischer und kostengünstigerer Weg der Bilanzierung von Sicherungsgeschäften bewertet. Präzisierungen der Regelung sind aus Sicht der Unternehmen aber dringend erforderlich. Grundsätzlich ist fraglich, wann und zu welchem Wert die Verrechnung zu erfolgen hat. Die von der Begründung angeführte steuerliche Neutralität ist durch die Aufnahme von Portfolio- und Macro-hedges in die handelsrechtlichen GoB nicht gewährleistet. Zwar sind schon bisher steuerliche Bewertungseinheiten bei Sicherungsinstrumenten vorzunehmen. Diese beziehen sich aber nur auf Micro-hedges als Bestandteil der GoB. Insofern lässt die Regelung eine Übergangsfrist für die Unternehmen vermissen, die bisher bei Portfolio- und Macro-hedges keine Bewertungseinheiten gebildet haben – bzw. aus steuerlicher Sicht – die entsprechende Zuschreibungen in der Steuerbilanz vornehmen müssen. Auch an dieser Stelle ist anzumerken, dass der Verweis auf IFRS in der Begründung aus Sicht der Unternehmen nicht zielführend ist. Eine Erläuterung in der Gesetzesbegründung sollte aus sich heraus – ohne Verweis auf IFRS – erfolgen.

Zu § 255 Abs. 4 HGB-E

Wir geben zu bedenken, dass der Marktpreis in Nischenmärkten in der Regel nur durch aufwendige Gutachten ermittelbar ist. Der Aufwand für die Unternehmen steigt hierdurch in den Fällen, in welchen ein solcher Marktpreis ermittelt werden muss.

Zu § 264 HGB-E

Die Ausweitung des Kreises der zu Kapitalflussrechnung und Eigenkapitalspiegel verpflichteten Unternehmen wird größtenteils abgelehnt. Auch wenn der Gesetzentwurf in seiner Begründung davon spricht, dass die Erstellung von Kapitalflussrechnung und Eigenkapitalspiegel der nicht konzernrechnungspflichtigen Unternehmen „leicht“ sein soll, so merken wir an, dass für diese Unternehmen ein zusätzlicher Aufwand und damit auch zusätzliche Kosten entstehen, 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, kann der deutsche Gesetzgeber nicht mögliche Wahlrechte, die ihm aufgrund der EU-Richtlinien zur Verfügung stehen, (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, damit § 264 Abs. 1 S. 2 HGB-E, wird abgelehnt.

Zu § 264e HGB-E

§ 264e HGB-E will Erleichterungen für die IFRS Bilanzierenden schaffen. Dies scheint zum großen Teil von den Unternehmen nicht so gesehen zu werden. Zudem ist nach Wegfall des § 325 Abs. 2a HGB die alleinige Offenlegung des IFRS-Abschlusses zur Information nicht mehr zulässig. Stattdessen wäre der IFRS-Abschluss mit der HGB-Bilanz und HGB-GuV im Anhang offen zu legen. Fraglich ist, ob die „Gegenüberstellung“ unterschiedlicher Bewertungen bzw. Bilanzergebnisse kommunikationstechnisch erläutert werden kann. Probleme wird es auch beim Bestätigungsvermerk der Wirtschaftsprüfer geben, der – mangels Anhang – nur eingeschränkt erteilt werden kann. Auch tragen die nach IFRS bilanzierenden Unternehmen vor, dass Neuregelungen wie die Bilanzierung latenter Steuern zu unverhältnismäßig hohem Aufwand führen und die Entlastung, der Verzicht auf den HGB-Anhang, sich nur gering bemerkbar macht, da die aufwändigen Datenermittlungen für die HGB-Bilanz und GuV weiterhin durchgeführt werden müssten. Im Ergebnis bringt das „Wahlrecht“ nach § 264e HGB-E den IFRS Bilanzierenden keine Vorteile.

Andererseits befürchten die allein nach HGB bilanzierenden Unternehmen durch die Regelung einen faktischen, mittelbaren Druck zur IFRS-Bilanzierung. Die Praxis bzw. verschiedene Umfragen zeigen, dass nach wie vor nur ein kleiner Teil der deutschen Unternehmen seine Bilanzen nach der internationalen Rechnungslegung aufstellt. Zwar ist zuzustehen, dass sich in den letzten Jahren tendenziell mehr Unternehmen für die IFRS-Bilanzierung interessieren, gleichwohl darf dabei nicht aus dem Auge verloren werden, dass die Masse der deutschen Unternehmen die

(alleinige) Bilanzierung nach HGB bevorzugt. Es zeigt sich, dass ein großer Teil der nach IFRS bilanzierenden Unternehmen dies aufgrund der Konzernbindung vornimmt.

Auch wenn der Gesetzestext nur eine Option IFRS-bilanzierender Unternehmen einräumt, so ist aus Sicht der KMU hierbei jedoch eine faktische mittelfristige Pflicht zur IFRS-Bilanzierung und damit eine große Sensibilität verbunden. Diese bzw. eine Förderung der IFRS-Bilanzierung gilt es jedoch zu vermeiden. Soweit die Unternehmen keine Vorteile in der IFRS-Bilanzierung sehen bzw. soweit deren Nachteile die Vorteile überwiegen, sollte ihnen eine (alleinige) HGB-Bilanzierung ermöglicht werden.

Zu § 274 HGB-E

Entgegen den Erläuterungen in der Begründung tragen die Unternehmen (mittelgroße und große Kapitalgesellschaften, vgl. § 274a HGB-E) zusätzlichen Ermittlungs- und Verwaltungsaufwand für die Aktivierung latenter Steuern vor – auch im Hinblick auf die Erleichterungen des bilanzorientierten Konzepts. Es handelt sich hier auch um Unternehmen, die bereits Erfahrung mit der Bilanzierung latenter Steuern nach IFRS haben. Für Personengesellschaften stellt sich zudem die Frage der praktischen Anwendung – mit dem Ergebnis, dass für mittelständische Unternehmen die Ermittlung nicht leistbar ist. Dazu kommt, dass die Darstellung der Berechnungsgrundlagen im Anhang, wie in der Gesetzesbegründung angeführt, sensible Daten offen legt.

Zudem wird vermutet, dass eine Vielzahl der betroffenen Unternehmen erst die technischen Voraussetzungen für die Abwicklung (handelsrechtlicher) und Abbildung latenter Steuern schaffen müsste. Ein Informationsmehrwert durch die Ausweisung entsteht, wenn überhaupt, nur im geringen Maße. Dies bestätigen auch Umfrageauswertungen im Hinblick auf Kosten-Nutzen-Abwägung, vgl. gemeinsame Umfrage BDI, DIHK, DRSC und Universität Regensburg 2007. 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 erkannt wurde, dass der Ausweis latenter Steuern nach Art. 43 Abs. 1 Nr. 11 der 4. Richtlinie zu einem nicht gerechtfertigten Aufwand für die Unternehmen geführt hat. Insofern wird die Aufhebung der genannten Regelung diskutiert.

Wir schlagen vor, von einer Aktivierung latenter Steuern insgesamt abzusehen, jedenfalls aber das Ergebnis der Diskussion auf europäischer Ebene abzuwarten. Als möglichen Kompromiss können wir uns vorstellen, zumindest von der Aktivierungspflicht latenter Steuern auf Verlustvorträge abzusehen. In jedem Fall ist eine Ausschüttungssperre für die in die Steuerlatenzrechnung eingehenden aktiven latenten Steuern erforderlich.

Zu § 285 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 erscheint jedoch nötig, um den Unternehmen die entsprechende Rechtssicherheit zu geben.

Zu Nr. 21 (Geschäfte mit nahe stehenden Personen): Die Umsetzung der geänderten Bilanzrichtlinie 2006/46/EG erfordert, auch das Kriterium der „Wesentlichkeit“ der betroffenen Geschäfte in den Gesetzestext aufzunehmen. Zudem stellt sich die Frage der Auslegung des Begriffs der „Marküblichkeit“ bei Nischenmärkten. Das HGB muss aus sich heraus zu interpretieren sein. Ein direkter bzw. expliziter Verweis auf IFRS und damit Verweis der Unternehmen auf die Auslegung des IAS 24 darf nicht erfolgen.

Zu Nr. 27 (Eventualverbindlichkeiten): Eine eventuelle Darstellung von Eventualverbindlichkeiten im Anhang kann nicht dazu führen, dass über eventuelle Rückstellungen für steuerliche Risiken detailliert berichtet werden muss.

Zu § 287 HGB – Aufhebung

Das Wahlrecht des § 287 HGB, die Möglichkeit der gesonderten Aufstellung des Anteilsbesitzes sollte beibehalten werden.

Zu § 289 Abs. 5 HGB-E

Die Informationen über das interne Kontrollsystem im Lagebericht werden nach § 285 Abs. 5 HGB-E prüfungspflichtig. Die von der geänderten 4. RL zugestandene Ausnahme (Aufnahme der Beschreibung in einen gesonderten Bericht) wird hierfür nicht übernommen, Art. 46a Abs. 2 der RL 2006/46/EG. Die Ausnahmemöglichkeit aus der Richtlinie sollte zur Verringerung der Prüfungskosten genutzt werden. Der Bericht sollte nur einer Einklangsprüfung durch den Abschlussprüfer unterworfen sein. Es sollte ebenfalls klargestellt werden, dass die Beschreibung der wesentlichen Merkmale des internen Risikomanagementsystems für kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften grundsätzlich nur dann zu erfolgen hat, wenn ein solches auch vorliegt, vgl. Begründung.

Zu § 289a HGB-E

Die Erklärung zur Unternehmensführung muss nicht Teil des Lageberichtes sein, vgl. Art. 46a Abs. 2 der RL 2006/46/EG. Insofern erscheint der Gesetzestext trotz entsprechender Begründung missverständlich und sollte erneut geprüft werden. Den Unternehmen ist in jedem Fall die eindeutige Möglichkeit einzuräumen, dass sie eine nicht prüfungspflichtige Erklärung, damit außerhalb des Lageberichts, abgeben können. Dies gilt insbesondere für den Vergütungsbericht. Daher schlagen wir eine Ergänzung des § 317 Abs. 2 HGB-E vor, der auch diesen explizit von der Prüfungspflicht ausnimmt.

Zu § 290 HGB-E

Die Aufhebung des Kriteriums der Beteiligung i. S. v. § 271 Abs. 1 HGB führt zur Ausweitung des Konsolidierungskreises und wurde teilweise von den Unternehmen kritisiert. Fraglich ist, ob das Ziel, so genannte Zweckgesellschaften transparenter als bisher in der Handelsbilanz zu erfassen, erreicht werden kann.

Zu § 301 HGB-E

Die Streichung des Wahlrechts wird teilweise als sachgerecht eingeschätzt. Auf der anderen Seite erhöht die Aufgabe der Buchwertmethode die Kosten der Rechnungslegung für viele Unternehmen. Die Unternehmen tragen vor, dass die Buchwertmethode zu niedrigeren Konsolidierungsaufwendungen führt und folglich das Wahlrecht bestehen bleiben sollte.

Die Anmerkungen zu den geplanten Regelungen im Einzelschluss gelten sinngemäß für parallele Regelungen im Konzernabschluss.

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 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.

Zu Artikel 2 – Änderungen im EGHGB

Zu Art. 66

Nach Absatz 1 sind die Rückstellungen nach § 249 Abs. 1 S. 3, Abs. 2 HGB aufzulösen und ergebnisneutral unmittelbar in die Gewinnrücklage einzustellen. Die Begründung im allgemeinen Teil spricht nur von einem „kann“ in die Gewinnrücklage einstellen. Den Unternehmen sollte hier das Wahlrecht gegeben werden. Zudem muss es heißen: „... waren für ein vor dem 1. Januar 2009 endenden Geschäftsjahres...“.

Zu Artikel 3 – Publizitätsgesetz

Zu § 5 Abs. 2 Satz 2

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 PublG-E vorzunehmen. Wir bitten dies zu überprüfen.

Zu §§ 5 Abs. 2a, 13 Abs. 3 S. 1 PubIG-E

Wir verweisen auf die Anmerkungen zu §§ 264, 264e HGB-E.

Zu Artikel 4 – Änderungen im Aktiengesetz

Zu § 100 Abs. 5 AktG-E

Die Gesetzesbegründung nimmt bei dem Begriff der Unabhängigkeit Bezug auf die Empfehlung der EU-Kommission (2005/162/EG) mit der Begründung, dass die Abschlussprüferrichtlinie (2006/43/EG) in Erwägungsgrund 24 auf diese verweist. Allerdings stellt die Abschlussprüferrichtlinie den Mitgliedstaaten frei, wie sie die Unabhängigkeit definieren. Die seinerzeit erlassene Empfehlung der Kommission definiert den Begriff der Unabhängigkeit in sehr enger Form und wurde seitens der Unternehmen kritisiert. Der unreflektierte Bezug in der Gesetzesbegründung sollte überprüft und eingeschränkt werden.

Im Hinblick auf den Sachverstand des Aufsichtsratsmitglieds sollten tatsächliche Erfahrungen in den angesprochenen Bereichen ausreichen. Eine spezielle berufliche Ausbildung sollte nicht gefordert werden.

Zu § 107 AktG-E

Vgl. hierzu Anmerkung zu § 289 Abs. 5 HGB-E.

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. Zudem ist anzumerken, dass der Aufsichtsrat durchaus auch gute Gründe haben kann, von einer Empfehlung des Prüfungsausschusses abzusehen. Eine Bindung an die Empfehlung würde dazu führen, dass der Aufsichtsrat de facto nicht mehr frei ist, seine Empfehlung an die Hauptversammlung objektiv zu erstellen: „Bei Gesellschaften im Sinn des § 264d des Handelsgesetzbuches, **die einen Prüfungsausschuss eingerichtet haben**, ist der Vorschlageinzubeziehen“.

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.

Berlin, 1. Februar 2008