

Herrn MinR Thomas Blöink
Bundesministerium der Justiz und für
Verbraucherschutz
Referat III A 3
11015 Berlin

Datum
6. Oktober 2014

Seite
1 von 7

Stellungnahme zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der europäischen Bilanzrichtlinie 2013/34/EU (BilRUG)

Sehr geehrter Herr Blöink,

für die Möglichkeit der Stellungnahme zum oben genannten Referentenentwurf danken wir Ihnen.

Unsere Stellungnahme behandelt im ersten Teil die bilanzrechtlichen Änderungen im HGB und im zweiten Teil die Einführung eines Zahlungsberichts für die mineralgewinnende Industrie.

I. Zu den bilanzrechtlichen Änderungen haben wir die folgenden Anmerkungen:

1. Nutzungsdauer für selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände und entgeltlich erworbene Geschäfts- oder Firmenwerte (GoF) nach § 253 Abs. 3 HGB-E

Für selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und entgeltlich erworbene Geschäfts- oder Firmenwerte, für die eine Nutzungsdauer nicht verlässlich geschätzt werden kann, wird zukünftig ein zulässiger Abschreibungszeitraum von mind. fünf bis max. zehn Jahre festgelegt.

Durch diese Neuregelung werden konzeptionell zahlreiche Fragen aufgeworfen. Die Entscheidung, ob eine Nutzungsdauer bestimmbar oder nicht bestimmbar ist, ist mit erheblichen Ermessensspielräumen verbunden. Da die Bestimmbarkeit bislang nicht weiter in der Gesetzesbegründung erläutert wird, ergeben sich durch die Regelung zwangsläufig Unsicherheiten. Zusätzlich wird diese Unsicherheit durch die Eröffnung eines möglichen Abschreibungszeitraumes von fünf bis zehn Jahren verstärkt. Die europäische Rechnungslegungsrichtlinie schreibt nach Art. 12 Abs. 11 vor, dass die

**Bundesverband der
Deutschen Industrie e.V.**
Mitgliedsverband
BUSINESSEUROPE

Hausanschrift
Breite Straße 29
10178 Berlin
Postanschrift
11053 Berlin
Telekontakte
T: +493020281430
F: +493020282481

Internet
www.bdi.eu
E-Mail
A.Selter@bdi.eu

Mitgliedstaaten einen höchstzulässigen Zeitraum festlegen. Da das HGB bislang grundsätzlich eine in der Praxis anerkannte zügige Abschreibung nach höchstens fünf Jahren vorschreibt und für den Fall einer längeren Abschreibungsdauer Erläuterungen im Anhang verlangt, plädieren wir für die Festsetzung einer höchstzulässigen Nutzungsdauer von fünf Jahren für die Fälle, für die die Nutzungsdauer nicht verlässlich geschätzt werden kann. Damit ist sichergestellt, dass die bisherige Praxis einer zügigen Abschreibung im HGB aufrechterhalten bleibt.

2. Befreiungsvoraussetzungen für Tochterunternehmen nach § 264 Abs. 3 S. 1 Nr. 2 HGB-E

Die Befreiung von Tochterunternehmen von der Aufstellung, Prüfung und Offenlegung setzt nach dem Wortlaut des § 264 Abs. 3 Nr. 2 HGB-E nicht wie bisher eine Verlustübernahme, sondern eine Verpflichtung des Mutterunternehmens voraus, für die vom Tochterunternehmen eingegangenen Verpflichtungen einzustehen.

Unseres Erachtens ist noch ungeklärt, ob die Änderung des Wortlauts eine materielle Änderung bewirken soll. Ist eine Verlustübernahmeverpflichtung, die im Konzernverbund meistens durch einen Beherrschungs- und Ergebnisabführungsvertrag im Rahmen der ertragsteuerlichen Organschaft gegeben ist, weiterhin für die Inanspruchnahme der Befreiung ausreichend, oder muss zusätzlich eine Erklärung des Mutterunternehmens nach dem Wortlaut des § 264 Abs. 3 Nr. 2 HGB-E erfolgen? Im zweiten Fall wäre die bisherige Rechtsnorm möglicherweise nicht richtlinienkonform, da die Verpflichtungsübernahme als Befreiungsvoraussetzung bereits in Art. 57 Abs. 1 der 4. Richtlinie gefordert wird (vgl. Oser/Orth/Wirtz, Der Betrieb 2014, S. 1879). Darüber hinaus wäre eine förmliche Verpflichtungsübernahme mit mehr Verwaltungsaufwand für die Unternehmen und ggf. zusätzlichen Berichtspflichten verbunden (Eventualverbindlichkeit).

Aus unserer Sicht sollte die Verlustübernahme auch weiterhin als ausreichend angesehen werden, um die Befreiung von der Aufstellung, Prüfung und Offenlegung in Anspruch nehmen zu dürfen. Eine entsprechende Formulierung sollte in die Gesetzesbegründung aufgenommen werden. Sollte hingegen eine Erklärung des Mutterunternehmens im o.g. Sinne notwendig werden, darf dies aus unserer Sicht nicht dazu führen, dass die Befreiung auch rückwirkend, d.h. für zurückliegende Geschäftsjahre aufgehoben wird (§ 264 Abs. 3 Satz 2 HGB-E). Auch diesbezüglich wäre eine Klarstellung hilfreich.

3. Befreiungsvoraussetzungen von Tochter-Personenhandelsgesellschaften nach § 264b HGB-E

Bisher bestand nach § 264b HGB für Mutterunternehmen in der Rechtsform einer Personenhandelsgesellschaft die Möglichkeit, sich selbst von der Aufstellung von Anhang und Lagebericht, Prüfung und Offenlegung von Jahresabschlüssen zu befreien. Diese Möglichkeit wird durch den nunmehr aufgenommenen Verweis auf § 264 Abs. 3 HGB abgeschafft, da sich die Regelung dort ausschließlich auf Tochterunternehmen bezieht. Die Neufassung

des § 264b HGB-E liegt keiner Änderung der europäischen Richtlinie zu Grunde. Diese Neuregelung sollte zurückgenommen werden, da dadurch nur unnötigerweise Verwaltungsaufwand und Kosten der betroffenen Mutterunternehmen deutlich erhöht werden.

4. Neudefinition der Umsatzerlöse nach § 277 HGB-E

Nach Art. 2 des Referentenentwurfs soll die neue Definition der Umsatzerlöse (§ 277 Abs. 1 HGB-E) ebenso wie die Änderung der Größenklassen (§§ 267 und 267a HGB-E) abweichend vom allgemeinen Erstanwendungsjahr 2016 bereits für Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2013 beginnen, d. h. für das laufende Geschäftsjahr 2014 anzuwenden sein.

Wir möchten darauf hinweisen, dass die Änderung der GuV-Struktur für Unternehmensgruppen eine technische Anpassung der Rechnungslegungssysteme für alle inländischen Konzerngesellschaften erforderlich macht. Insbesondere die Anpassung des Kontenplans ist mit einem nicht unerheblichen Arbeits- und Zeitaufwand verbunden. Da bis zum Bilanzstichtag 31. Dezember 2014 nur wenige Wochen verbleiben, sprechen wir uns nachdrücklich dafür aus, den verbindlichen Erstanwendungszeitpunkt der Neudefinition der Umsatzerlöse in ein späteres Geschäftsjahr zu verschieben, damit die Änderungen mit der gebotenen Sorgfalt und ohne größere Störungen der betrieblichen Abläufe umgesetzt werden können. Die europäische Bilanzrichtlinie bietet hierfür den Nationalstaaten mit der allgemeinen Anwendungsfrist bis 2016 ausreichend Gestaltungsspielraum.

Zudem weicht die Streichung des Begriffes „typisches Leistungsangebot“ in § 277 Abs. 1 HGB-E die Abgrenzung zu den sonstigen betrieblichen Erträgen auf. Gemäß dem Wortlaut müssten in den Umsatzerlösen somit auch nicht zum typischen Leistungsangebot gehörende Erträge ausgewiesen werden.

Entsprechend dem Wortlaut des Art. 2 Abs. Nr. 5 der Richtlinie 2013/34/EU ist vom „Verkauf von Produkten“ („sale of products“) sowie der „Erbringung von Dienstleistungen“ („provision of services“) die Rede. Nach herrschender Meinung sind die Begriffe „sale of products“ und „provision of services“ im angelsächsischen Bereich jedoch geschäftsmodellabhängig auszulegen, welches eine eindeutige Zuordnung bestimmter Geschäftsvorfälle erlaubt.¹ Folgt man hingegen allein dem Wortlaut des § 277 Abs. 1 HGB-E gelten künftig Geschäftsvorfälle, bspw. Vermietungserträge, geschäftsmodellunabhängig als Umsatzerlöse. Es sollte geprüft werden, ob eine Beibehaltung des „typischen Leistungsangebots“ als Abgrenzungskriterium richtlinienkonform ist.

Vergleicht man die Definition des „net turnover“ („Umsatzerlöse“) in Artikel 28 der Richtlinie 78/660/EWG mit jener des Art. 2 Abs. Nr. 5 der Richtlinie 2013/34/EU unterscheidet sich diese lediglich im Wegfall der „ordinary activities“ („gewöhnliche Geschäftstätigkeit“). Die Streichung der „gewöhnlichen Geschäftstätigkeit“ in § 277 Abs. 1 HGB-E und die hiermit intendierte Streichung der außerordentlichen Erträge/Aufwendungen scheint

¹ Vgl. hierzu Lüdenbach/Freiberg in Betriebs-Berater, BB 2014, S. 2222.

der Richtlinie zu entsprechen. Die Streichung des „typischen Leistungsgebots“ hingegen scheint aufgrund der ansonsten unveränderten Definition und unter Berücksichtigung der angelsächsischen Auslegung keine Rechtfertigung in der Richtlinie 2013/34/EU zu finden.

Diese Frage ist zudem von besonderer Brisanz, da die Umsatzerlöse bei der Prüfung der Größenklasse eines Unternehmens eine wichtige Rolle einnehmen. Folgt man dem Wortlaut des § 277 Abs. 1 HGB-E werden sich die ausgewiesenen Umsatzerlöse im Vergleich zur alten Regelung erhöhen. Die Zielsetzung durch die Erhöhung der Schwellenwerte in § 267 HGB-E kleine und mittlere Unternehmen zunehmend zu entlasten („Bürokratieabbau“), wird somit konterkariert.

Darüber hinaus ist aus unserer Sicht noch ungeklärt, ob der erweiterte Umsatzbegriff im Rahmen des Gesamtkostenverfahrens auch eine Neujustierung des Verhältnisses zwischen Materialaufwand (§ 275 Abs. 2 Nr. 5 HGB) und sonstigen betrieblichen Aufwendungen (§ 275 Abs. 2 Nr. 8 HGB) notwendig macht. Dies hängt unseres Erachtens davon ab, ob die künftige Umgliederung der sonstigen betrieblichen Erträgen in die Umsatzerlöse eine entsprechende Erweiterung des Begriffs „Fertigungsbereich“ impliziert mit der Folge, dass fortan ein größerer Teil der Aufwendungen in den Materialaufwand einzubeziehen wäre. Bestimmte Kennzahlen (wie Rohertrag und Materialaufwandsquote) wären sonst nicht mehr sinnvoll aus dem handelsrechtlichen Abschluss ableitbar und die Aussagefähigkeit der Jahresabschlüsse für Adressaten gemindert.

5. Ausweitung der Anhangangaben nach § 285 Nr. 29 HGB-E

Die Angaben zu latenten Steuern müssen nach § 285 Nr. 29 HGB-E künftig auch quantitativ erfolgen. Zudem müssen die Bewegungen während des Geschäftsjahres angegeben werden. Laut Gesetzesbegründung soll angegeben werden, wie sich die latenten Steuern während des Geschäftsjahres ab- oder aufgebaut haben. Dies impliziert, dass sowohl Auf- und Abwärtsbewegungen anzugeben sind und damit eine einfache Angabe der pro Bilanzposten aufgetretenen betragsmäßigen Veränderungen nicht ausreichend ist. Der Erstellungsaufwand erhöht sich für Unternehmen dadurch deutlich, ohne dass ein Mehrwert für den Abschlussadressaten erkennbar ist. Auch gehen die geforderten Angaben über die Angabepflichten nach IFRS hinaus. Die Neuregelung ist aus Art. 17 Abs. 1 f) der europäischen Bilanzrichtlinie jedoch nicht ableitbar. Darin sind nur entsprechende Anhangangaben im Falle von latenten Steuerschulden in der Bilanz gefordert. Für die Unternehmen, die keine latenten Steuerschulden ausweisen, sollte die zusätzliche Angabepflicht nicht gelten.

6. Neuregelung zur Equity-Methode nach § 312 Abs. 5 S. 3 HGB-E

Mit dem BilRUG wird neben der bisher bereits erforderlichen Zwischenergebniseliminierung auch die Schulden- und Aufwands- und Ertragskonsolidierung auf assoziierte Unternehmen „entsprechend“ anzuwenden sein, sofern die für die Beurteilung maßgeblichen Sachverhalte bekannt oder zugänglich sind.

Damit wird die Equity-Methode von einer Bewertungs- zu einer Konsolidierungsmethode umdefiniert. Die Durchführung von Schulden- Aufwands- und Ertragskonsolidierung für assoziierte Unternehmen, obwohl diese nicht in den Konzernabschluss einbezogen werden, widerspricht der Natur der Methode und ist zudem konzeptionell umstritten und praktisch kaum umsetzbar. Hinzu kommt, dass auch die IFRS solche Maßnahmen nicht für die Equity-Methode vorschreiben. Insofern werden hier im Rahmen der europäischen Harmonisierung neue Abweichungen zu den internationalen Rechnungslegungsstandards geschaffen.

7. Berichterstattung über Zweigniederlassungen im Konzernlagebericht

Die neue Regelung zur Berichterstattung über Zweigniederlassungen im Konzernlagebericht (§ 315 Abs. 2 Nr. 3 HGB-E) könnte unseres Erachtens dahingehend missverstanden werden, dass der im HGB geforderte Umfang über die Anforderung der europäischen Bilanzrichtlinie hinausgeht. Art. 29 Abs. 1 i.V.m. Art. 19 Abs. 2 Buchst d) der Richtlinie fordert lediglich, dass durch die Berichterstattung die Bewertung der Lage der insgesamt in die Konsolidierung einbezogenen Unternehmen erleichtert werden soll. Nach dem Wortlaut des § 315 Abs. 2 Nr. 3 HGB-E soll jedoch auf alle Zweigniederlassungen eingegangen werden, die für das Verständnis der Lage, der in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen wesentlich sind. Damit könnte man § 315 Abs. 2 Nr. 3 HGB-E so verstehen, dass nicht nur auf die für den Konzern als Ganzes wesentlichen Zweigniederlassungen, sondern auf die für jedes in den Konzernabschluss einbezogene Unternehmen wesentlichen Zweigniederlassungen im Konzernlagebericht einzugehen ist.

Wir regen deshalb an, in § 315 Abs. 2 Nr. 3 HGB-E entsprechend dem Wortlaut der europäischen Bilanzrichtlinie vor dem Passus „in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen“ das Wort „insgesamt“ zu ergänzen, um klarzustellen, dass nur über die Zweigniederlassungen zu berichten ist, die für die Lagebeurteilung des Konzerns als Ganzes wesentlich sind.

II. Anmerkungen zur Einführung von Zahlungsberichten für die mineralergewinnende Industrie nach § 341q HGB-E:

1. Allgemeine Anmerkungen

1.1. Zweck und Zielsetzung der Zahlungsberichte

Die umzusetzende EU-Richtlinie hat nach ihren Erwägungsgründen 44 und 45 „wesentliche Zahlungen ... an staatliche Stellen“ durch Unternehmen im Blick, die in Ländern tätig sind, die besonders „reich an natürlichen Ressourcen, insbesondere Erdöl, Erdgas und Primärwäldern, sind“. Die Unternehmen, die insbesondere in Deutschland von den Regelungen betroffen sein werden, sind jedoch auch auf dem nationalen, regionalen und lokalen Markt im Bereich Bergbau, sonstige Rohstoffgewinnung sowie Steine und Erden aktiv; diese stehen nicht im Fokus der Richtlinie. Dies führt zu großem Unverständnis seitens der betroffenen Unternehmen über Zweck und

Zielrichtung der Zahlungsberichte. Wir verweisen insofern auf die Stellungnahme unseres Mitgliedsverbandes, des Bundesverbandes Baustoffe – Steine und Erden e.V. vom 23. September 2014.

Seite
6 von 7

Die Zielsetzung, dass durch die Berichtspflicht über Zahlungen berichtet werden sollen, „die mit denen vergleichbar sind, die von den an der Initiative für Transparenz in der Rohstoffwirtschaft (EITI) beteiligten Unternehmen offengelegt werden“ deckt sich nicht mit der Ausgestaltung der Zahlungsberichte. Die im Rahmen von EITI erstellten Berichte geben Auskunft über die Zahlungen von Unternehmen an den Staat nach einzelnen Zahlungsarten, unterscheiden jedoch nicht nach einzelnen Projekten und staatlichen Stellen. Die Zahlungsberichte gehen damit weit über den von EITI geforderten Umfang hinaus. Die Folge sind größere, aber auch doppelte Belastungen für die Unternehmen.

1.2. Rolle des Gleichwertigkeitsmechanismus

Vor dem Hintergrund der EITI-Vorgaben spielt der noch auszuarbeitende Gleichwertigkeitsmechanismus nach Art. 46 der europäischen Bilanzierungsrichtlinie eine wichtige Rolle. Zur Entlastung der Unternehmen ist es unabdingbar, eine Anerkennung der EITI-Grundsätze und -Kriterien als gleichwertige Berichtspflicht zu erreichen. Erst damit wäre die Zielsetzung zur Schaffung eines globalen Transparenzsystems erfüllt. Auch könnten doppelte Berichtspflichten verhindern werden. Der im BilRUG mit den Zahlungsberichten veranschlagte Erfüllungsaufwand in Höhe von über 200 Mio. Euro erfasst nur die jährlichen Aufwendungen zur Ausführung der europäischen Vorgaben. Die zusätzliche bzw. doppelte Belastung aus weiteren Berichtspflichten nach EITI ist darin nicht enthalten. Die sehr erhebliche Mehrbelastung der Wirtschaft, vielfach auch für kleinere Unternehmen, konterkariert damit die Bemühungen der Bundesregierung, Bürokratie abzubauen.

1.3. Einsatz für eine globale Transparenzpflicht

Für die Umsetzung der Zahlungsberichte in deutsches Recht sollte der Stand der Umsetzung in den übrigen Mitgliedsstaaten beobachtet werden. Wettbewerbsnachteile der Unternehmen durch unterschiedliche Umsetzungen in den Mitgliedstaaten müssen vermieden werden. Unterschiedliche Transparenzanforderungen werden ungleiche Kostenbelastungen und ungleiche Wettbewerbsvoraussetzungen zur Folge haben. Für die Wettbewerbssituation der Unternehmen ist auch die Ausgestaltung der Transparenzpflichten in den USA von Bedeutung und sollte bei der Ausgestaltung der europäischen Berichtspflichten und der Anerkennung der EITI eine Rolle spielen. Der deutsche Gesetzgeber sollte sich für eine globale Transparenzpflicht einsetzen, um deutsche Unternehmen vor Wettbewerbsnachteilen zu schützen.

2. Umsetzungsfragen

Ungeachtet der vorgenannten grundsätzlichen Bedenken gegen eine rasche Umsetzung der EU-Vorgaben anerkennen wir, dass sich der Referentenentwurf weitgehend auf eine Umsetzung der europäischen Vorgaben beschränkt.

In Bezug auf den Berichtskreis sind wir jedoch der Auffassung, dass die in Art. 44 (3) b) der europäischen Bilanzrichtlinie eröffnete Möglichkeit, ein Unternehmen nicht in den konsolidierten Zahlungsbericht einzubeziehen, vollumfänglich ins HGB aufzunehmen ist. Im Rahmen des BilRUG wird diese Regelung auf § 296 (1) HGB „Verzicht in die Einbeziehung in den Konzernabschluss“ übertragen. Diese Auslegung ist zu eng und stellt keine Vorgabe der europäischen Bilanzrichtlinie dar. Der Konsolidierungskreis nach § 296 (1) HGB unterliegt der Prüfungspflicht und ist von der Konsolidierungsvorschrift zum Zahlungsbericht abzugrenzen. Die Bedingung nach Art. 44 der Richtlinie beschreibt unabhängig vom Konsolidierungsfragen den äußerst seltenen Fall, dass die für die Aufstellung eines konsolidierten Berichts über Zahlungen an staatliche Stellen erforderlichen Angaben nicht ohne unverhältnismäßige Kosten oder ungebührliche Verzögerung zu erhalten sind. Diese Möglichkeit muss den Unternehmen offen stehen.

Art. 44 (3) b) der europäischen Bilanzrichtlinie sollte daher ohne Bezug zu § 296 (1) HGB in § 341v (3) HGB-E übernommen werden.

Wir würden uns freuen, wenn unsere Anmerkungen eine Hilfestellung im Rahmen des laufenden Gesetzgebungsverfahrens sein können und stehen Ihnen für Rückfragen gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen


Berthold Welling


Annette Selter