
Deutscher Industrie- und Handelskammertag

Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates (Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz – BilRUG)

Das BilRUG knüpft an das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz an und hält grundsätzlich an den handelsrechtlichen Rechnungslegungsgrundsätzen (u. a. Vorsichtsprinzip) fest. Auch wird das Ziel des Gesetzentwurfs, die Änderungen auf die aufgrund europäischer Vorgaben erforderlichen Anpassungen möglichst zu begrenzen, grundsätzlich positiv gewertet. Die Übersicht umgesetzter Vorschriften, die der Begründung beigelegt ist, ist ebenso wie die Begründung zu den Änderungen selbst, hilfreich. Allerdings vernachlässigt der Entwurf aus unserer Sicht z. B. bei §§ 264 Abs. 3, 264b HGB-E das selbst gesetzte Ziel der 1:1-Umsetzung und wirft an anderen Stellen Fragen oder Unklarheiten auf.

Zu Artikel 1

Zu § 253 Abs. 3 Satz 3 und 4 HGB-E

Es wird grundsätzlich positiv erachtet, dass der Referentenentwurf den Unternehmen, die durchaus unterschiedliche Vorstellungen über den Abschreibungszeitraum haben, einen entsprechenden Gestaltungsspielraum zugesteht. Allerdings wirft die vorgeschlagene Neuregelung Fragen auf.

Die Entscheidung, ob eine Nutzungsdauer bestimmbar oder nicht bestimmbar ist, ist mit erheblichen Ermessensspielräumen behaftet und kann zu einem erhöhten Abstimmungsbedarf – nicht zuletzt zwischen Abschlusserstellern und Abschlussprüfern – führen. Hilfreich wären daher Ausführungen dazu in der Gesetzesbegründung.

Die Unternehmen können die Abschreibungsdauer innerhalb der Bandbreite zwischen fünf und zehn Jahren festlegen, sofern der Zeitraum nicht verlässlich geschätzt werden kann. Die Gesetzesbegründung sollte Hinweise aufnehmen, die Hilfestellung geben, wann das untere bzw. das obere Ende des Bandbreitenzeitraums anzusetzen ist. Unklar ist zudem, welche Anforderungen an die

Erläuterung im Anhang nach § 285 Nr. 13 HGB-E gestellt werden. Fraglich ist dabei auch, welche Erläuterung vorgenommen werden soll, die für den Abschlussadressaten einen zusätzlichen Informationsnutzen hat, wenn die Nutzungsdauer gerade nicht verlässlich geschätzt werden kann.

Seitens eines Unternehmens wurde auch die Frage aufgeworfen, ob bei einem nach Einschätzung des Erstellers unbegrenzten nutzbaren immateriellen Vermögensgegenstand die planmäßige Abschreibung unterbleiben darf.

Einzelne Unternehmen plädieren im Ergebnis für eine Festlegung einer einheitlichen und angemessenen Nutzungsdauer für den entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert.

Zu § 255 Abs. 1 Satz 3 HGB-E

Unklar sind die Auswirkungen der Einfügung des Wortes „Zurechenbare“. Die Anschaffungskostenermittlung nach GoB ist u. E. hinreichend geklärt. Bei einer entsprechenden Einfügung könnten Missverständnisse entstehen und ggf. eine materielle Änderung diskutiert werden, die die Rechtsicherheit auf Seiten der Bilanzersteller beeinträchtigen könnte. Auch wurde aus der Praxis mitgeteilt, dass die explizite Einfügung des Wortes „Zurechenbare“ insbesondere bei der Skontogewährung, soweit keine integrierte Software vorhanden ist, für die Unternehmen negative Auswirkungen hätte. Mangels integrierter Software, die eine Zuordnung ermöglicht, würde ansonsten der Skonto separat gebucht werden müssen; eine Aktivierung wäre nicht möglich. Im Ergebnis sollte auf die Einfügung verzichtet werden.

Zu § 264 Abs. 1a HGB-E

Unklar ist, was unter „einleitendem Teil“, in welchem Angaben zu dem den Jahresabschluss aufstellenden Unternehmen vorgenommen werden, verstanden wird, da dieser bislang im HGB nicht definiert ist. Muss der Bilanzersteller ein extra Vorblatt erstellen, kann er die Angaben auf dem Deckblatt aufnehmen oder kann die Angabe auch zu Beginn des Anhangs vorgenommen werden?

Zu § 264 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 HGB-E

§ 264 Abs. 3 HGB-E scheint seinem Wortlaut nach die Haftung des Mutterunternehmens zu erweitern, ohne dass auf eine Richtlinienänderung Bezug genommen werden kann. In § 264 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 HGB-E wird von einer Verpflichtung des Mutterunternehmens, für die von dem Tochterunternehmen eingegangenen Verpflichtungen einzustehen, gesprochen. Bisher musste das Mutterunternehmen zur Verlustübernahme nach § 302 AktG verpflichtet sein oder eine solche Verlustübernahme freiwillig erklären.

Unklar sind die materiellen Auswirkungen dieser Formulierungsänderung. Die neue Formulierung in § 264 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 HGB-E deutet auf eine Haftungserweiterung für das Mutterunternehmen, die durch die in der Gesetzesbegründung erwähnte Außenhaftung des Unternehmens unterstützt

wird. Fraglich ist, warum eine solche erforderlich ist. Die Richtlinie 2013/34/EU nimmt in Art. 37 (3) im Vergleich zur 4. Richtlinie 78/660/EWG in Art. 57 Abs. 1 lit. c keine Formulierungsänderung vor. Zudem verweist die Begründung darauf, dass die Neuformulierung (nur) der „Bereinigung von Redaktionsversehen und einer sprachlichen Optimierung“ (Seite 62) dient. Insofern wird angeregt, die bisherige Formulierung in § 264 Abs. 3 Nr. 2 HGB aufrechtzuerhalten.

Hilfsweise müssten die inhaltlichen und zeitlichen Anforderungen an diese Erklärung konkretisiert werden. Unklar ist, ob ein bestehender Beherrschungs- und Ergebnisabführungsvertrag eine solche Erklärung erfüllen würde oder eine zusätzliche Erklärung erforderlich ist. Zu klären wäre zudem, wie eine solche Erklärung ausgestaltet sein müsste, um die gesetzlichen Anforderungen zu erfüllen. Außerdem müsste klargestellt werden, wie mit bislang bestehenden mittelbaren Verlustübernahmeketten umzugehen ist bzw. zwischen welchen Gesellschaften Erklärungen abgegeben werden müssten, um die Befreiungsmöglichkeiten zu erwirken.

Klärungsbedürftig ist aus Sicht der Unternehmen auch, ob die Erklärung zeitlich bis zum nächsten Bilanzstichtag des Tochterunternehmens befristet werden kann oder ob sie bis zur Fälligkeit der letzten am Bilanzstichtag des Tochterunternehmens bestehenden Verpflichtung reichen müsste.

Vor diesem Hintergrund regen wir an, an der bisherigen Formulierung und den bisherigen Anforderungen der Verlustübernahme festzuhalten.

Zu § 264 Abs. 3 Satz 1 Nr. 5 HGB-E

Die in § 264 Abs. 3 Satz 1 Nr. 5 HGB-E aufgenommene Pflicht, den Konzernabschluss, den Konzernlagebericht und den Bestätigungsvermerk des Mutterunternehmens durch das Tochterunternehmen offenzulegen, werden den Verwaltungsaufwand und die Offenlegungskosten für das die Erleichterungen des § 264 Abs. 3 HGB-E in Anspruch nehmende Tochterunternehmen erheblich erhöhen. Ein Mehrwert des Jahresabschlussadressaten ist dagegen nicht erkennbar. Dieser ist auch bislang in der Lage aufgrund der Angabe des Mutterunternehmens den Konzernabschluss im Bundesanzeiger aufzurufen. Zumindest für die Konzernabschlüsse deutscher Mutterunternehmen sollte dieser zusätzliche Verwaltungsaufwand vermieden bzw. geprüft werden, ob die Veröffentlichung durch das Tochterunternehmen entfallen kann, soweit der Konzernabschluss des Mutterunternehmens bereits im Bundesanzeiger veröffentlicht wurde. Stattdessen könnte durch technische Maßnahmen, wie z. B. Verlinkung oder Verbesserung der Rechercheoption sichergestellt werden, dass der Jahresabschlussadressat den offengelegten Konzernabschluss des Mutterunternehmens unproblematisch aufrufen kann. Nach erfolgter Verknüpfung der Unternehmensregister (vgl. Richtlinie 2012/17/EU), dürfte ein elektronischer Verweis auch bei Offenlegung des Konzernabschlusses des Mutterunternehmens in einem der Register der EU-Mitgliedstaaten/EFTA-Staaten möglich sein; eine separate Offenlegung durch das Tochterunternehmen wäre auch in diesen Fällen nicht erforderlich.

Nehmen mehrere Tochterunternehmen die Befreiung des § 264 Abs. 3 HGB in Anspruch, so würde der Bundesanzeiger unnötigerweise mehrfache Offenlegungen des Konzernabschlusses des Mutterunternehmens enthalten und damit auch der Abschlussadressat bei seiner Recherche mit einer Vielzahl an offengelegten Konzernabschlüssen konfrontiert. Diese redundanten Informationen sollten reduziert werden; stattdessen werden technische Verbesserungen an der „Datenbank“ des Bundesanzeigers, vgl. oben, angeregt.

Klargestellt werden sollte auch, dass der in Nr. 5 geforderte Bestätigungsvermerk auch mittels eines eingeschränkten Bestätigungsvermerks erfüllt wird.

Zu § 264b HGB-E

Die Neuformulierung führt zu einer Erhöhung der Anforderungen an Personenhandelsgesellschaften. Art. 38 Abs. 2a der Richtlinie fordert nicht, dass eine Personenhandelsgesellschaft die Anforderungen des Art. 37 der Richtlinie erfüllt. Insofern ist nicht nachvollziehbar, warum § 264b HGB-E auf § 264 Abs. 3 HGB-E verweist. Wir regen an, an der bisherigen Formulierung von § 264b HGB festzuhalten.

In diesem Fall könnte dann auch die bisher von der Rechtsprechung eröffnete Möglichkeit, dass Mutterunternehmen in der Rechtsform einer Personenhandelsgesellschaft sich selbst von der Offenlegungspflicht nach § 264b HGB befreien, aufrechterhalten bleiben. Ansonsten würden Verwaltungsaufwand und Kosten für betroffene Mutterunternehmen deutlich erhöht werden.

Zu § 267a Abs. 3 Nr. 3 HGB-E

In § 267a Abs. 3 HGB-E wird die Inanspruchnahme von Befreiungsmöglichkeiten für Kleinstkapitalgesellschaften für Investment- und Beteiligungsgesellschaften bereits in § 267a Abs. 3 Nr. 1 und Nr. 2 ausgenommen. Unklar ist daher der Anwendungsbereich von § 267a Abs. 3 Nr. 3 HGB-E. Seitens der Unternehmen würde eine Klarstellung begrüßt werden.

Zu § 268 Abs. 5 HGB-E

Die bisher geforderte Angabeverpflichtung wurde in der Praxis häufig durch die Erstellung eines Verbindlichkeitspiegels im Anhang umgesetzt. Es sollte geprüft werden, ob auch eine solche Darstellung im Anhang zulässig ist. Es wäre nicht zuletzt für den Abschlussadressaten übersichtlicher.

Zu § 277 Abs. 1 HGB-E

Die Streichung des Begriffes „typisches Leistungsangebot“ in § 277 Abs. 1 HGB-E weicht die Abgrenzung zu den sonstigen betrieblichen Erträgen auf und damit auch die Korrespondenz zwischen Umsatzerlösen und Materialaufwand bei Erstellung der Gewinn- und Verlustrechnung z. B. nach dem Gesamtkostenverfahren. In den Umsatzerlösen würden auch nicht zum typischen Leistungs-

angebot gehörende Erträge ausgewiesen, im Materialaufwand würden entsprechende Aufwendungen aber nicht berücksichtigt werden. Außerdem kann es dem Adressaten nicht von Nutzen sein, jegliche Erträge aus Dienstleistungen als Umsatzerlöse zu erfassen, z. B. bei Konzernumlagen oder ähnlichen Sachverhalten. Es wird befürchtet, dass folglich bestimmte Kennzahlen (wie Rohertrag und Materialaufwandsquote) aus dem handelsrechtlichen Jahresabschluss nicht mehr ableitbar wären und die Vergleichbarkeit von Unternehmen gleicher Branche einschränken. Hierdurch könnte die Aussagefähigkeit des Jahresabschlusses gemindert werden.

Durch den Wegfall des „typischen Leistungsangebotes“ kommt es aber auch bei Erstellung der Gewinn- und Verlustrechnung nach dem Umsatzkostenverfahren zu einer starken Beeinflussung der Kennzahl „Umsatzerlöse“, welche als bilanzanalytischer Wertmaßstab des Erfolgs einer Unternehmung dient. Auch werden Verhältniskennzahlen, so z. B. die Bruttomarge, beeinflusst.

Unklar ist zudem, welche Geschäftsvorfälle künftig als Umsatzerlöse zu deklarieren sind und welche weiterhin den sonstigen betrieblichen Erträgen hinzugerechnet werden.

Es sollte geprüft werden, ob eine Beibehaltung des „typischen Leistungsangebots“ als Abgrenzungskriterium richtlinienkonform ist bzw. ob die Richtlinie nicht auch eine geschäftsmodellabhängige Auslegung ermöglicht. Hilfsweise bedarf es der Erläuterung in der Begründung, um eine einheitliche Anwendung in der Praxis zu ermöglichen.

Im Ergebnis würde die Kennzahl Umsatzerlöse bei betroffenen Unternehmen künftig durch die „Neudefinition“ ansteigen – mit Auswirkungen auf die Eingruppierung in die Größenklassen nach § 267 HGB, die ebenfalls auf Umsatzerlöse Bezug nehmen. Erleichterungen, die mit der Erhöhung der Schwellenwerte und damit ggf. Einordnung in eine „kleinere“ Größenklasse verbunden sind, würden im Ergebnis wieder entfallen und die in der Richtlinie 2013/34/EU erklärte Zielsetzung des „Bürokratieabbaus“ durch diese Regelung konterkariert.

Zu § 277 Abs. 4 HGB-E

Die Streichung der Definition zu außerordentlichen Erträgen und Aufwendungen („außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit“) in § 277 Abs. 4 Satz 1 HGB soll entfallen – laut Begründung ohne Auswirkungen auf deren inhaltliche Beurteilung für die Anhangangabe in § 285 Nr. 30 HGB-E, was seitens der Unternehmen positiv gewertet wird. Gleichzeitig soll laut Begründung bei der Auslegung die Größe und Bedeutung des Ertrages bzw. der Aufwendung berücksichtigt werden. Unklar sind die Auswirkungen der Erläuterung in der Begründung und ob damit eine Aggregation sämtlicher als „außergewöhnlich“ eingeordneten Beträge im Anhang möglich bleibt. Der Aufwand, im Anhang auf die einzelnen außergewöhnlichen Posten einzugehen, sollte vermieden werden.

Zu § 285 Nr. 15a HGB-E

In diesem Zusammenhang wird seitens von Unternehmen befürchtet, dass aufgrund der Anhangangabe mögliche Kapitalgeber zurückhaltender agieren könnten und dadurch die Finanzierungsmöglichkeiten für betroffene Gesellschaften eingeschränkt werden könnten.

Zu § 285 Nr. 29 HGB-E

In Artikel 17 Abs. 1 lit. f Bilanzrichtlinie besteht für latente Steuern lediglich eine bedingte Angabepflicht. Dem Wortlaut der Richtlinie nach ist eine Angabe nur vorzunehmen, „wenn latente Steuerschulden in der Bilanz angesetzt werden“. Es sollte klargestellt werden, dass eine Angabe nicht vorzunehmen ist, soweit keine passiven latenten Steuern in der Bilanz berücksichtigt werden und keine Angabe- bzw. Erläuterungspflicht der Steuersalden bei aktiven latenten Steuern besteht. Eine andere Auslegung würde dem Wortlaut der Richtlinie widersprechen.

Zudem verwirrt die Ausführung in der Begründung. Laut Gesetzesbegründung soll angegeben werden, wie sich die latenten Steuern während des Geschäftsjahres ab- oder aufgebaut haben. Diese Erläuterung impliziert, dass sowohl Auf- und Abwärtsbewegungen anzugeben sind. Folglich wäre eine einfache Angabe der pro Bilanzposten aufgetretenen betragsmäßigen Veränderung nicht ausreichend. Durch die Angabe der Auf- und Abwärtsbewegungen würde sich der Erstellungsaufwand für Unternehmen deutlich erhöhen; die Angabepflicht würde sogar über jene nach IAS/IFRS hinausgehen. Dagegen ist der Mehrwert für den Adressaten des Jahresabschlusses fraglich. Die Gesetzesbegründung sollte auf die betragsmäßige Veränderung zum Vorjahreswert Bezug nehmen.

Zu § 285 Nr. 32 HGB-E

Durch die Neuformulierung von § 285 Nr. 32 HGB-E und § 325 Abs. 1 HGB-E entfällt der bisherige vom Datenschutz getragene § 325 Abs. 1 Satz 4 HGB, der Angaben über die Ergebnisverwendung der GmbH nicht fordert, wenn sich anhand dieser Angaben die Gewinnanteile von natürlichen Personen feststellen lassen, die Gesellschafter sind. Mittlere und große GmbH sind künftig verpflichtet, die Anhangangabe vorzunehmen. Insofern ist es von Bedeutung, dass, wie auch in der Begründung erwähnt, eine allgemeine Aussage ausreicht, ob der Jahresüberschuss ausgeschüttet wird oder welche andere Verwendung beschlossen wurde bzw. werden soll. Dies sollte klargestellt werden.

Zu § 312 Abs. 5 Satz 2 HGB-E

Unklar sind auch die Auswirkungen der Änderung in § 312 Abs. 5 Satz 2 HGB-E, der die Anwendung der Schulden-, Aufwands- und Ertragskonsolidierung auf assoziierte Unternehmen entsprechend vorsieht, soweit die „für die Beurteilung maßgeblichen Sachverhalte bekannt oder zugänglich sind“. Dabei soll laut Gesetzesbegründung der „Natur der Equity-Methode Rechnung“ ge-

tragen werden. U. a. wird die praktische Umsetzbarkeit in Frage gestellt. Wir bitten um Prüfung, ob von der Änderung abgesehen werden kann. Ansonsten sind Erläuterungen im Hinblick auf die praktische Umsetzung erforderlich. Ergänzend angemerkt wurde seitens einiger Unternehmen auch, dass hierdurch (neue) Abweichungen zu den IAS/IFRS entstehen würden.

Zu § 314 Abs. 1 Nr. 4 HGB-E

§ 314 Abs. 1 Nr. 4 HGB-E fordert die Angabe der „durchschnittlichen Zahl der Beschäftigten“, während § 285 Nr. 7 HGB die Angabe der „durchschnittlichen Zahl der beschäftigten Arbeitnehmer“ enthält. Es sollte auch in § 314 Abs. 1 Nr. 4 HGB-E an dem Begriff „Arbeitnehmer“ festgehalten werden.

Zu § 325 HGB-E

Die Erweiterung der fristgerecht einzureichenden Unterlagen nach § 325 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 HGB-E um den Bestätigungsvermerk verkürzt für die Unternehmen faktisch die Frist des § 325 HGB maßgeblich. Dies ist umso schwieriger, als die Unternehmen die zeitliche Erteilung des Vermerks nicht beeinflussen können und in den „Hoch-Zeiten“ der Abschlussprüfung durchaus auch mit Engpässen zu rechnen ist.

Zudem wird auch für Unternehmen, bei welchen Zweifel an der Fortführungsprognose bestehen, die Einhaltung der Frist bzw. die damit verbundene Einreichung des Bestätigungsvermerks aufgrund der Verzögerung des Prüfungsabschlusses äußerst problematisch.

Folglich sollte das Ordnungsgeldverfahren nicht eingeleitet werden, wenn das betroffene Unternehmen darlegen kann, dass die Abschlussprüfung bereits beauftragt wurde und der Jahresabschluss – unter Ausschluss des Bestätigungsvermerks – fristgemäß eingereicht wurde.