

Herrn
Ministerialrat
Thomas Blöink
Bundesministerium der Justiz und
für Verbraucherschutz
Mohrenstraße 37
10117 Berlin

Düsseldorf, 10. Oktober 2014

585/565

vorab per E-Mail: bloeink-th@bmjv.bund.de

Institut der Wirtschaftsprüfer
in Deutschland e.V.

Wirtschaftsprüferhaus
Tersteegenstraße 14
40474 Düsseldorf
Postfach 32 05 80
40420 Düsseldorf

TELEFONZENTRALE:
+49 (0) 211 / 45 61 - 0

FAX GESCHÄFTSLEITUNG:
+49 (0) 211 / 4 54 10 97

INTERNET:
www.idw.de

E-MAIL:
info@idw.de

BANKVERBINDUNG:
Deutsche Bank AG Düsseldorf
IBAN: DE53 3007 0010 0748 0213 00
BIC: DEUTDE33XXX
USt-ID Nummer: DE119353203

Umsetzung der EU-Bilanzrichtlinie in deutsches Recht – Referentenentwurf eines Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes (BilRUG)

Sehr geehrter Herr Blöink,

wir danken Ihnen für die Gelegenheit zur Stellungnahme zu dem Referentenentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie 2013/34/EU vom 26.06.2013 in nationales Recht.

Das IDW unterstützt den im Referentenentwurf des Bundesministeriums der Justiz und für Verbraucherschutz (BMJV) verfolgten Ansatz, bei der Ausübung von in der Richtlinie enthaltenen Mitgliedstaatenwahlrechten so weit wie möglich an den bisherigen Regelungen des HGB festzuhalten, da sich das geltende deutsche Bilanzrecht in der Praxis bewährt hat und Änderungen u.E. zur Vermeidung sowohl nicht erforderlicher Belastungen als auch neuer Unsicherheiten in der Rechtsauslegung bei Abschlusserstellern und -adressaten auf das Notwendige beschränkt bleiben sollten.

Wie schon in unserem Schreiben vom 27.02.2014 angeregt, begrüßen wir ferner die nach dem Referentenentwurf vorgesehene Beibehaltung der bisherigen HGB-Vorschriften zur Umsetzung des „true and fair view“-Grundsatzes, wonach eine Angabepflicht im Anhang als ausreichend erachtet wird, wenn der Jahres- oder Konzernabschluss aufgrund besonderer Umstände kein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt.

GESCHÄFTSFÜHRENDER VORSTAND:
Prof. Dr. Klaus-Peter Naumann,
WP StB, Sprecher des Vorstands;
Dr. Klaus-Peter Feld, WP StB;
Manfred Hamann, RA

Seite 2/19 zum Schreiben vom 10.10.2014 an Herrn MinR Thomas Blöink, BMJV, Berlin

Inwieweit der deutsche Gesetzgeber von den Spielräumen Gebrauch macht, die ihm die EU-Bilanzrichtlinie im Hinblick auf die Anhebung der monetären Schwellenwerte einräumt, ist letztlich eine politische Entscheidung. Dabei sind gegeneinander abzuwägen einerseits die Entlastung von Unternehmen von Kosten für Aufstellung, Prüfung und Offenlegung sowie andererseits der wegfallende, durch eine Abschlussprüfung bewirkte Schutz von Gläubigern vieler Unternehmen, die bei einer maximal möglichen Anhebung der monetären Schwellenwerte aus einer Pflichtprüfung herausfallen würden. Es ist zu begrüßen, dass in der Begründung zu § 267 HGB-E die rückbezogene Anwendung der geänderten Schwellenwerte für Zwecke des § 267 Abs. 4 Satz 1 HGB (Zweijahresvergleich) klargestellt wird. Ebenso zu begrüßen sind die Entlastungen durch die in Umsetzung der EU-Bilanzrichtlinie vorgesehene Verringerung der Anhangangaben für kleine Kapitalgesellschaften und kleine haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften i.S.d. § 264a HGB.

Es werden unterschiedliche Auffassungen hinsichtlich der Reichweite bzw. der Bedeutung des Grundsatzes der Wesentlichkeit vertreten. Für die Praxis ist insbesondere relevant, ob der Wesentlichkeitsgrundsatz in unterschiedlichem Maße für Posten der Bilanz, ggf. differenziert nach Aktiva und Passiva, sowie für Anhangangaben gilt. Der Umstand, dass der Wesentlichkeitsgrundsatz im EU-Recht nunmehr explizit zur Kodifizierung als allgemeiner Grundsatz vorgesehen ist (Artikel 6 Abs. 1 Buchst. j) der Bilanzrichtlinie), könnte vom deutschen Gesetzgeber zum Anlass genommen werden, eine Klärung darüber herbeizuführen, dass dieser Grundsatz uneingeschränkt gilt. Sollte er dies bereits de lege lata als selbstverständlich ansehen, könnte er klarstellende Ausführungen hierzu in die Gesetzesmaterialien aufnehmen.

Ein weiterer wesentlicher Aspekt, welcher nicht im Referentenentwurf berücksichtigt wurde, ist der in der EU-Bilanzrichtlinie in Artikel 6 Abs. 1 Buchst. h) verankerte Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Auch zur Reichweite dieses Grundsatzes nach dem geltenden HGB bestehen unterschiedliche Auffassungen. Derzeit ist im Gesetz die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Bereich der Rechnungslegungsvorschriften für den Jahresabschluss nur für die Zuordnung von Vermögensgegenständen zum wirtschaftlichen Eigentümer explizit vorgegeben (§ 246 Abs. 1 Satz 2 Halbsatz 2 HGB). Es würde u.E. zur Steigerung der Aussagekraft handelsrechtlicher Abschlüsse beitragen, wenn im HGB geregelt wird, dass alle Geschäftsvorfälle nicht nur nach ihrer rechtlichen Form, sondern auch unter Berücksichtigung ihres wirtschaftlichen Gehalts abzubilden sind. Wir regen daher an, die bereits im Gesetzgebungsverfahren zum Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) geführte Diskussion unter Einbeziehung aller betroffenen Kreise wiederaufzunehmen.

Seite 3/19 zum Schreiben vom 10.10.2014 an Herrn MinR Thomas Blöink, BMJV, Berlin

Ebenfalls nicht im Referentenentwurf vorgesehen ist eine Umsetzung von Artikel 9 Abs. 7 Buchst. c) der EU-Bilanzrichtlinie, wonach phasengleich vereinbarte Dividendenerträge in eine ausschüttungsgespernte Rücklage einzustellen sind. Sollte der Gesetzgeber diese Vorgabe in das HGB übernehmen, empfehlen wir dabei dem in § 268 Abs. 8 HGB angelegten Konzept zu folgen, d.h. die Beträge zwar einer Ausschüttungssperre zu unterwerfen, dafür aber keine gesondert auszuweisende Rücklage bilden zu müssen.

Im Einzelnen nehmen wir zu den im Referentenentwurf vorgesehenen Vorschriften wie folgt Stellung.

Artikel 1: Änderung des Handelsgesetzbuchs

Zu Nr. 3 Buchst. a) und b): § 253 HGB-E

- § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB:

Wir begrüßen es, dass § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB nach dem Referentenentwurf unverändert bleibt und an dem durch das BilMoG eingeführten und in der Praxis bewährten Begriff des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrags als Bewertungsmaßstab für Rückstellungen festgehalten werden soll.

- § 253 Abs. 3 Satz 3 und 4 HGB-E:

§ 253 Abs. 3 Satz 3 und 4 HGB-E sieht für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens sowie für entgeltlich erworbene Geschäfts- oder Firmenwerte, für die eine voraussichtliche zeitliche Nutzungsdauer nicht bestimmt werden kann, eine Bandbreite des zulässigen Abschreibungszeitraums von mindestens fünf und höchstens zehn Jahren vor.

Wir regen an, für diese Fälle typisierend *einen* Abschreibungszeitraum vorzuschreiben, wie es Artikel 12 Abs. 11 der EU-Bilanzrichtlinie vorsieht. Des Weiteren sollte in § 253 Abs. 3 Satz 3 HGB-E klargestellt werden, dass der typisierte Abschreibungszeitraum nur für solche selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwerte anzuwenden ist, deren voraussichtliche Nutzung nicht *verlässlich* geschätzt werden kann.

Ferner sollte im EGHGB eine Übergangsregelung dergestalt geschaffen werden, dass die Typisierung nur auf solche selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens sowie entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwerte anzuwenden ist, mit deren Herstellung in Ge-

Seite 4/19 zum Schreiben vom 10.10.2014 an Herrn MinR Thomas Blöink, BMJV, Berlin

schäftsjahren begonnen wurde, die nach der erstmaligen Anwendung dieser Regelungen in der Fassung des BilRUG beginnen, bzw. die aus Erwerbsvorgängen herrühren, die in diesen Geschäftsjahren erfolgt sind (vgl. dazu Artikel 66 Abs. 3 Satz 2 EGHGB zum BilMoG).

Zu Nr. 5 Buchst. c) und d): § 264 HGB-E

- § 264 Abs. 1a HGB-E

Nach § 264 Abs. 1a HGB-E sind in „dem einleitenden Teil des Jahresabschlusses“ bei Kapitalgesellschaften und Personenhandelsgesellschaften i.S.d. § 264a HGB Firma, Sitz, Registergericht und die Handelsregisternummer anzugeben. Wir regen an klarzustellen, dass diese Angaben auch in Form eines Deckblatts, einer (erweiterten) Überschrift zum Jahresabschluss erfolgen können. Darüber hinaus sollte konkretisiert werden, dass der Registersitz (d.h. der satzungsmäßige Sitz im Unterschied zum Verwaltungssitz) anzugeben ist.

- § 264 Abs. 3 und 4 HGB-E

Nach dem vorgesehenen Wortlaut des § 264 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 HGB-E ist fraglich, ob die Anforderungen an eine Inanspruchnahme der Befreiungen/ Erleichterungen über die der geltenden Vorschrift hinausgehen oder nicht. Dies richtet sich auch danach, auf welchen Zeitraum sich die vorgesehene Verpflichtungsübernahme des Mutterunternehmens erstrecken muss. Derzeit ist das Mutterunternehmen zur Verlustübernahme i.S.d. § 302 AktG verpflichtet. Künftig sollen Mutterunternehmen vollumfänglich für sämtliche „von dem Tochterunternehmen eingegangenen Verpflichtungen ein[zu]stehen“ müssen. Mit der derzeitigen Verlustübernahmeverpflichtung wird dem mit der Vorschrift verfolgten Ziel des Gläubigerschutzes u.E. bereits ausreichend Rechnung getragen. In der Begründung zum Gesetzesentwurf wird dazu ausgeführt, dass die EU-Bilanzrichtlinie eine Außenhaftung des Mutterunternehmens verlange. In Bezug auf diesen Punkt ist der Wortlaut der Richtlinie unverändert geblieben. Bereits Artikel 57 Abs. 1 Buchst. c) der 4. EG-Richtlinie hat eine Verpflichtungsübernahme des Mutterunternehmens gegenüber dem zu befreienden Tochterunternehmen gefordert. Sofern die bisherige Umsetzung des Artikels 57 der 4. EG-Richtlinie in deutsches Recht als richtlinienkonform angesehen wird, erscheint es somit nicht erforderlich, den Wortlaut des § 264 Abs. 3 Nr. 2 HGB zu ändern. Auch mit Blick auf die mit einer Einstandspflicht verbundenen praktischen Probleme raten wir von einer Ersetzung der Verlustübernahme- durch eine Einstandspflicht ab. Falls hingegen mit § 264 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 HGB-E eine materielle Änderung beabsichtigt ist, müssen die Anforderungen an eine solche Einstandspflicht nä-

Seite 5/19 zum Schreiben vom 10.10.2014 an Herrn MinR Thomas Blöink, BMJV, Berlin

her konkretisiert werden. Insbesondere ist dann zu klären, ob die Vorschrift künftig einen Schuldbeitritt oder nur eine (harte) Patronatserklärung des Mutterunternehmens verlangt. Ferner ist dann der zeitliche Horizont einer solchen Erklärung zu konkretisieren.

Nach dem Referentenentwurf soll der befreiende Konzernabschluss (zusammen mit dem Konzernlagebericht, dem Bestätigungsvermerk, dem Beschluss nach Nr. 1 und der Erklärung nach Nr. 2) „für das Tochterunternehmen“ nach § 325 HGB offengelegt worden sein (§ 264 Abs. 3 Satz 1 Nr. 5 HGB-E). De lege lata ist zudem die Tatsache der Befreiung unter Angabe des Mutterunternehmens offenzulegen (§ 264 Abs. 3 Nr. 4 Buchst. b) HGB). Letzteres soll gestrichen werden. Vorstehendes könnte so verstanden werden, dass künftig jedes zu befreiende Tochterunternehmen selbst den befreienden Konzernabschluss offenlegen muss. Dies würde zu einer deutlichen Mehrbelastung der Tochterunternehmen führen, ohne dass damit ein erkennbarer Nutzengewinn auf Seiten der Abschlussadressaten verbunden wäre. Wir regen an klarzustellen, dass eine derartige Mehrbelastung der Unternehmen nicht beabsichtigt ist. Mit § 264 Abs. 3 Satz 1 Nr. 5 HGB-E wird ferner ausdrücklich geregelt, dass der befreiende Konzernabschluss u.a. mit dem Bestätigungsvermerk des Konzernabschlussprüfers offengelegt werden muss. In diesem Kontext regen wir an, in der Gesetzesbegründung darauf hinzuweisen, dass ein Vermerk über die Versagung des Bestätigungsvermerks einer Erfüllung der Voraussetzungen nach § 264 Abs. 3 HGB stets entgegensteht. Überdies sollte klargestellt werden, dass die Unterlagen – entsprechend § 291 Abs. 1 Satz 1 HGB – in deutscher Sprache offenzulegen sind.

Wir verstehen § 264 Abs. 3 Satz 2 HGB-E so, dass sich der Gesetzgeber einen „Widerruf“ der Erklärung nach Satz 1 Nr. 2 auch mit Wirkung für die Vergangenheit vorstellen kann. In der Gesetzesbegründung sollte klargestellt werden, auf welcher rechtlichen Grundlage eine solche Rückwirkung beruhen kann.

Die Formulierung des § 264 Abs. 4 HGB-E sollte dahingehend geändert werden, dass Abs. 3 entsprechend auf eine Kapitalgesellschaft anzuwenden ist, die als Tochterunternehmen in den Konzernabschluss eines Mutterunternehmens einbezogen ist, das den Vorschriften des PubLG unterliegt, unabhängig davon, ob der Konzernabschluss pflichtgemäß oder freiwillig aufgestellt worden ist. Aufgrund des nach § 264 Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 HGB-E zu erfüllenden sog. Einklangerfordernisses ist jeweils Voraussetzung dafür, dass der Konzernabschluss unter Berücksichtigung der nach den Vorschriften des HGB für den Konzernabschluss geltenden Vorschriften aufgestellt worden ist.

Seite 6/19 zum Schreiben vom 10.10.2014 an Herrn MinR Thomas Blöink, BMJV, Berlin

Zu Nr. 6: § 264b HGB-E

Nach § 264b HGB sind haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften i.S.d. § 264a HGB von der Pflicht befreit, einen Jahresabschluss und einen Lagebericht nach den ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften aufzustellen, prüfen zu lassen und offenzulegen, wenn bestimmte Voraussetzungen erfüllt werden. Bislang konnten nach § 264b HGB nicht nur – wie nach § 264 Abs. 3 HGB – die Tochterunternehmen, sondern auch das Mutterunternehmen selbst für seinen Jahresabschluss von den Erleichterungen Gebrauch machen. Nach der geplanten Neufassung des § 264b HGB-E soll künftig die Vorschrift des § 264 Abs. 3 HGB-E auf haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften i.S.d. § 264a HGB entsprechend anzuwenden sein. Demzufolge fallen künftig nur noch Gesellschaften, die als Tochterunternehmen in den Konzernabschluss des Mutterunternehmens einbezogen werden, in den Anwendungsbereich des § 264b HGB-E. In der Begründung zum Gesetzesentwurf wird dazu ausgeführt, dass mit der Neufassung die Voraussetzungen für das Wahlrecht für Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften i.S.d. § 264a HGB angeglichen werden soll. Dies widerspricht der bislang von Rechtsprechung, Literatur sowie auch von Seiten unseres Berufsstands anerkannten Möglichkeit der Selbstbefreiung auch für den Jahresabschluss des Mutterunternehmens in der Rechtsform einer Gesellschaft nach § 264a HGB. Der Gesetzgeber sollte abwägen, ob er tatsächlich diese Selbstbefreiungsmöglichkeit für Mutterunternehmen in der Rechtsform einer haftungsbeschränkten Personenhandelsgesellschaft i.S.d. § 264a HGB zugunsten eines Gleichlaufs der Befreiungsvoraussetzungen bei Kapitalgesellschaften und diesen gleichgestellten Personenhandelsgesellschaften aufgeben will. Dies würde die betroffenen Unternehmen mit nicht unerheblichen Zusatzkosten belasten und damit der Intention der EU-Bilanzrichtlinie, bürokratische Belastungen für kleinere Unternehmen und Konzerne zu senken, zuwider laufen, da sich eine solche Änderung vor allem auch auf mittelständische Unternehmen negativ auswirken würde. Die EU-Bilanzrichtlinie (für haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften: Artikel 38 Abs. 2 Buchst. b); für Kapitalgesellschaften: Artikel 37 Nr. 5) erlaubt den Mitgliedstaaten insoweit auch eine unterschiedliche Behandlung von Mutterunternehmen i.S.d. § 264a HGB und Mutterunternehmen in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft: Während Artikel 38 Abs. 2 lediglich die Einbeziehung in einen Konzernabschluss fordert (ggf. also auch in den vom zu befreienden Unternehmen selbst aufgestellten Konzernabschluss), verlangt Artikel 37 Nr. 5 weitergehend die Einbeziehung des zu befreienden Unternehmens als Tochterunternehmen in einen von einem anderen (nämlich dem Mutterunternehmen) aufgestellten Konzernabschluss.

Seite 7/19 zum Schreiben vom 10.10.2014 an Herrn MinR Thomas Blöink, BMJV, Berlin

Zu Nr. 8 Buchst. c): § 265 Abs. 7 HGB-E

Nach § 265 Abs. 7 Satz 2 HGB-E soll sich das Erfordernis, die zusammengefasst ausgewiesenen Posten im Anhang gesondert auszuweisen, nicht mehr nur auf Satz 1 Nr. 2, sondern auch auf Satz 1 Nr. 1 erstrecken. Wir halten diese Änderung jedenfalls nicht aufgrund der EU-Bilanzrichtlinie für erforderlich. Artikel 9 Abs. 3 Unterabs. 2 der EU-Bilanzrichtlinie stimmt inhaltlich unverändert mit Artikel 4 Abs. 3 der 4. EG-Richtlinie überein, lediglich die in der 4. EG-Richtlinie vorgenommene Darstellung der beiden Fallkategorien einer Zusammenfassung von Posten unter den Buchstaben a) und b) wurde in der EU-Bilanzrichtlinie zugunsten einer Darstellung im Fließtext aufgegeben. Aus dieser typografischen Änderung die Absicht des EU-Gesetzgebers abzuleiten, dass anders als bisher nunmehr auch für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage unwesentliche Beträge im Anhang gesondert angegeben werden müssen, steht u.E. nicht im Einklang mit der in der verbindlichen Vorgabe des Wesentlichkeitsgrundsatzes in Bezug auf Darstellung und Offenlegung zum Ausdruck kommenden Intention des EU-Gesetzgebers, dass als unwesentlich betrachtete Angaben im Abschluss aggregiert werden können (so auch Erwägungsgrund 17 der EU-Bilanzrichtlinie).

Zu Nr. 10 Buchst. d): § 267 Abs. 4a HGB-E

Im Referentenentwurf ist vorgesehen, in § 267 Abs. 4a HGB-E eigens für Zwecke des § 267 HGB eine Definition der Bilanzsumme zu kodifizieren. Hiernach soll bei der Ermittlung der Bilanzsumme ein angesetzter Überhang aktiver latenter Steuern unberücksichtigt bleiben. Dieser Regelungsvorschlag wirft die Frage auf, ob und ggf. inwieweit durch die Ausübung von Bilanzierungswahlrechten (z.B. durch die Inanspruchnahme der Aktivierungswahlrechte nach § 248 Abs. 2 Satz 1 und § 274 Abs. 1 Satz 2 HGB) die (Nicht-)Erfüllung der Größenmerkmale i.S.d. §§ 267, 267a und 293 HGB beeinflusst werden können soll. Wir regen an, auf eine Sonderregelung hinsichtlich eines angesetzten Überhangs aktiver latenter Steuern zu verzichten. Auch ist u.E. eine solche Regelung nicht zur Erreichung einer Richtlinienkonformität des HGB erforderlich. Denn Artikel 3 Abs. 11 der EU-Bilanzrichtlinie sieht nur deshalb keine Berücksichtigung latenter Steuern bei der Ermittlung der Bilanzsumme vor, weil latente Steuern hinsichtlich ihres Ansatzes (und ihrer Bewertung) in der Richtlinie nicht adressiert werden und demzufolge auch nicht in den Bilanzgliederungsschemata der Anhänge III und IV als gesonderte Posten enthalten sind. Sollte unserer Empfehlung gefolgt werden, müsste in der Folge von der vorgesehenen Aufhebung des § 267a Abs. 1 Satz 2 HGB abgesehen werden.

Seite 8/19 zum Schreiben vom 10.10.2014 an Herrn MinR Thomas Blöink, BMJV, Berlin

Zu Nr. 12 Buchst. c): § 268 Abs. 5 Satz 1 HGB-E

Nach § 268 Abs. 5 Satz 1 HGB-E soll künftig in der Bilanz neben dem Betrag der Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von bis zu einem Jahr auch der Betrag der Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr bei jedem gesondert ausgewiesenen Posten angegeben werden. Wir regen an, anstelle dieser formalen Umsetzung der Vorgabe der EU-Bilanzrichtlinie eine geschlossene Darstellung im Anhang in Form eines Verbindlichkeitspiegels vorzuschreiben. Im Fall einer solchen Verlagerung in den Anhang müsste die Angabe der Vorjahresbeträge explizit gefordert werden.

Zu Nr. 15, 17 und 20 Buchst. n): §§ 275, 277 und 285 Nr. 30 HGB-E

Die für die Gewinn- und Verlustrechnung anzuwendenden Gliederungsschemata (§ 275 Abs. 2 und 3 HGB-E) weisen in Übereinstimmung mit den Vorgaben der EU-Bilanzrichtlinie kein Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit und keine außerordentlichen Erträge und Aufwendungen mehr aus. Folglich sind die bislang unter den beiden letztgenannten Posten subsumierten Erträge und Aufwendungen künftig in anderen Posten der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen. Entsprechend hierzu enthält der Referentenentwurf auch keine Definition der außerordentlichen Posten mehr. Stattdessen sind gemäß § 285 Nr. 30 HGB-E Betrag und Art außerordentlicher Erträge und außerordentlicher Aufwendungen im Anhang anzugeben.

Korrespondierend zum Wegfall des Postens der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit in der Gewinn- und Verlustrechnung ist auch in § 277 Abs. 1 HGB-E bei der Definition der Umsatzerlöse die Bezugnahme auf die gewöhnliche Geschäftstätigkeit entfallen. Stattdessen sind als Umsatzerlöse alle „Erlöse aus dem Verkauf und der Vermietung oder Verpachtung [von] Erzeugnissen und Waren sowie aus Dienstleistungen der Kapitalgesellschaft“ auszuweisen. Ausweislich der Gesetzesbegründung soll mit dieser neuen Formulierung die im Einzelfall nicht immer einfach vorzunehmende Klassifizierung entfallen, ob Erlöse aus bestimmten Erzeugnissen, Waren und Dienstleistungen für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit eines Unternehmens typisch sind oder nicht. Tatsächlich führt die fehlende Bezugnahme auf das für ein Unternehmen typische Leistungsangebot dazu, dass positive Erfolgsbeiträge, die bislang als sonstige betriebliche Erträge oder ggf. auch als außerordentliche Erträge ausgewiesen wurden, künftig unter den Umsatzerlösen ausgewiesen werden.

Unseres Erachtens ist kritisch zu hinterfragen, ob es tatsächlich sachgerecht ist, unter den Umsatzerlösen sämtliche Leistungen eines Unternehmens unabhängig von der jeweiligen typischen Geschäftstätigkeit auszuweisen. Dies gilt etwa

Seite 9/19 zum Schreiben vom 10.10.2014 an Herrn MinR Thomas Blöink, BMJV, Berlin

für Erträge wie vereinnahmte Verwaltungskostenumlagen von Konzernunternehmen, Kantinenerlöse oder Mieteinnahmen aus Werkswohnungen. Dieser inhaltlichen Ausweitung der Umsatzerlöse kommt insbesondere auch dadurch eine besondere Bedeutung zu, dass der Posten Umsatzerlöse im Hinblick auf die Schwellenwerte für die Größenklassen von Bedeutung ist. Es sollte zumindest in der Gesetzesbegründung darauf hingewiesen werden, dass bei der Klassifizierung von Erträgen als Umsatzerlöse oder sonstige betriebliche Erträge auch weiterhin zu berücksichtigen ist, ob die Erträge einen Bezug zur typischen Geschäftstätigkeit des Unternehmens aufweisen.

In Bezug auf die Anhangangabe halten wir an unserem Vorschlag fest, zur Schaffung von Rechtssicherheit eine inhaltliche Begriffsbestimmung außerordentlicher Erträge und Aufwendungen in das HGB aufzunehmen. Dabei sollte u.E. – wie etwa auch in der englischen Fassung der EU-Bilanzrichtlinie, die zwischen „*extraordinary*“ und „*exceptional*“ unterscheidet – anstelle von „außerordentlichen“ von „außergewöhnlichen“ Erträgen und Aufwendungen gesprochen werden, um bereits durch die unterschiedliche Begrifflichkeit hervorzuheben, dass die Gesetzesänderung nicht nur zu einer Verlagerung des gesonderten Ausweises von außerordentlichen Erträgen und Aufwendungen von der Gewinn- und Verlustrechnung in den Anhang geführt hat, sondern die fortan im Anhang auszuweisenden Erträge und Aufwendungen auch anders abzugrenzen sind.

Im Übrigen weisen wir auf Folgendes hin: Nach Artikel 67 Abs. 1 EGHGB dürfen aufgrund der im Zuge des BilMoG geänderten Bewertungsvorschriften für laufende Pensionen oder Anwartschaften auf Pensionen ggf. erforderliche Zuführungen zu den Rückstellungen über einen Zeitraum bis spätestens 31.12.2024 verteilt werden. Die hieraus resultierenden Aufwendungen sind gemäß Artikel 67 Abs. 7 EGHGB gesondert unter dem Posten „außerordentliche Aufwendungen“ anzugeben. Nach der geplanten Streichung des Postens „außerordentliche Aufwendungen“ ist fraglich, ob Unternehmen, die von dem Verteilungswahlrecht nach Artikel 67 Abs. 1 EGHGB Gebrauch machen und deren Pensionsrückstellungen zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des BilRUG zulässigerweise noch nicht in der erforderlichen Höhe dotiert sind, insoweit weiterhin außerordentliche Aufwendungen in ihrer GuV ausweisen dürfen bzw. in welchem Posten die Aufwendungen aus der Zuführung künftig stattdessen auszuweisen sind.

Zu Nr. 18: Aufhebung von § 278 HGB

Nach der Gesetzesbegründung hatte § 278 HGB ausschließlich Bedeutung für die Körperschaftsteuer, die nach früherem Recht unterschiedliche Steuersätze für thesaurierte und ausgeschüttete Gewinne kannte. Bereits seit dem Steuer-

Seite 10/19 zum Schreiben vom 10.10.2014 an Herrn MinR Thomas Blöink, BMJV, Berlin

senkungsgesetz vom 23.10.2000 ist die Höhe des Körperschaftsteuersatzes nicht mehr vom Ausschüttungsverhalten abhängig, sodass § 278 HGB bereits für Geschäftsjahre ab 2001 seine Bedeutung verloren haben soll.

Diese Vorschrift kann u.E. allerdings weiterhin von Relevanz sein. Dies könnte z.B. im Rahmen der Konzernrechnungslegung der Fall sein, wenn im Sitzstaat ausländischer Tochterunternehmen die Ertragsteuersätze davon abhängig sind, ob Gewinne thesauriert oder ausgeschüttet werden. Wir sprechen uns daher dafür aus, § 278 HGB beizubehalten.

Zu Nr. 19 Buchst. c): § 284 Abs. 3 HGB-E

Nach § 284 Abs. 3 Satz 1 HGB-E ist die Entwicklung der einzelnen Posten des Anlagevermögens künftig im Anhang darzustellen. Dabei sind u.a. die Abschreibungen *in ihrer gesamten* Höhe gesondert aufzuführen (§ 284 Abs. 3 Satz 2 HGB-E).

Wir weisen darauf hin, dass hiervon abweichend in Artikel 17 Abs. 1 Buchst. a) der EU-Bilanzrichtlinie gefordert wird, akkumulierte Wertberichtigungen zu Beginn und Ende des Geschäftsjahres, im Laufe des Geschäftsjahres berechnete Wertberichtigungen und Bewegungen in den akkumulierten Wertberichtigungen im Zusammenhang mit Zu- und Abgängen sowie Umbuchungen im Laufe des Geschäftsjahres gesondert darzustellen. Wir regen an, den Wortlaut des § 284 Abs. 3 Satz 2 HGB-E an den der EU-Bilanzrichtlinie entsprechend anzupassen.

Zu Nr. 20 Buchst. n): § 285 Nr. 29 HGB-E

Nach § 285 Nr. 29 HGB-E sollen die bisherigen Angaben zu latenten Steuern um quantitative Angaben erweitert werden. Artikel 17 Abs. 1 Buchst. f) der EU-Bilanzrichtlinie sieht für den Fall des Ansatzes latenter Steuerschulden in der Bilanz vor, dass mittelgroße und große Unternehmen sowie Unternehmen von öffentlichem Interesse die latenten Steuersalden am Ende des Geschäftsjahres und die in den Bilanzen im Laufe des Geschäftsjahres erfolgten Bewegungen dieser Salden im Anhang anzugeben haben. Unseres Erachtens würde der Umfang der Anhangangabepflicht nach § 285 Nr. 29 HGB-E über die Richtlinienvorgabe hinausgehen. Die Salden der latenten Steuern am Ende des Geschäftsjahres ergeben sich bereits aus der Bilanz; lediglich im Fall der Verrechnung nach § 274 Abs. 1 Satz 3 HGB müssten im Anhang die unverrechneten Beträge angegeben werden. Die Bewegungen der Steuersalden lassen sich der Gewinn- und Verlustrechnung entnehmen, da nach § 274 Abs. 2 Satz 3 HGB der Aufwand oder Ertrag aus der Veränderung bilanzierter latenter Steuern in

Seite 11/19 zum Schreiben vom 10.10.2014 an Herrn MinR Thomas Blöink, BMJV, Berlin

dieser gesondert unter dem Posten „Steuern vom Einkommen und vom Ertrag“ auszuweisen ist.

Zu Nr. 20 Buchst. n): § 285 Nr. 31 HGB-E

Nach der EU-Bilanzrichtlinie ist über Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluss des Geschäftsjahres eingetreten sind, künftig nicht mehr im Lagebericht, sondern ausschließlich im Anhang zu berichten. Nach dem vorgesehenen Wortlaut des § 285 Nr. 31 HGB-E wird der Anwendungsbereich der Angabe künftig auf solche Vorgänge beschränkt, die sich auf die Finanzlage des Unternehmens auswirken. Aus Sicht der Abschlussadressaten sind indes auch solche Vorgänge entscheidungsrelevant, die sich auf die Vermögens- oder auf die Ertragslage auswirken werden. Dies entspricht auch der im handelsrechtlichen Schrifttum überwiegend vertretenen Auffassung zur Nachtragsberichterstattung im Lagebericht. Auch unter Berücksichtigung der englischen Fassung der EU-Bilanzrichtlinie („*financial position*“) erscheint u.E. eine entsprechende Ausweitung auf sämtliche Vorgänge sachgerecht, die sich auf die wirtschaftliche Lage des Unternehmens auswirken.

Zu Nr. 25: § 291 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 HGB-E

§ 291 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 HGB-E sieht eine Klarstellung vor, dass ein befreiender Konzernabschluss und Konzernlagebericht auch nach den von der EU übernommenen internationalen Rechnungslegungsstandards (EU-IFRS) aufgestellt werden kann. Diese Klarstellung ist zu begrüßen. Allerdings verkennt der Wortlaut des Referentenentwurfs, dass nach den EU-IFRS keine Pflicht zur Aufstellung eines (Konzern-)Lageberichts als Bestandteil der (Konzern-)Rechnungslegung besteht. Da jedoch im Einklang mit Artikel 23 Abs. 4 Buchst. b) der EU-Bilanzrichtlinie lediglich ein IFRS-Konzernabschluss mit einem Konzernlagebericht eines Mutterunternehmens aus einem EU-/EWR-Staat befreiende Wirkung für eine inländische Zwischenholding entfalten kann, sollte darauf hingewiesen werden.

Zu Nr. 26: § 292 HGB-E

Wir begrüßen, dass der Referentenentwurf für Mutterunternehmen mit Sitz in Drittstaaten die Bestimmungen der Konzernabschlussbefreiungsverordnung (KonBefrV) – mit Ausnahme des § 3 KonBefrV – in die gesetzliche Regelung des § 292 HGB-E integriert.

Bei den Anforderungen für eine befreiende Wirkung von Drittstaaten-Konzernabschlüssen ist entsprechend Artikel 23 Abs. 8 Buchst. a) der EU-Bilanzrichtlinie die bislang in § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KonBefrV enthaltene Voraussetzung

Seite 12/19 zum Schreiben vom 10.10.2014 an Herrn MinR Thomas Blöink, BMJV, Berlin

zu ergänzen, dass das zu befreiende Mutterunternehmen und seine Tochterunternehmen – unbeschadet § 296 HGB – in den befreienden Konzernabschluss einbezogen worden sind.

Zu Nr. 32: § 299 Abs. 2 Satz 2 HGB-E

Nach § 299 Abs. 2 Satz 2 HGB-E soll künftig das Wahlrecht, bei abweichendem Stichtag eines Tochterunternehmens für die Einbeziehung in den Konzernabschluss auf einen Zwischenabschluss des Tochterunternehmens zu verzichten, auch dann gelten, wenn der Stichtag um nicht mehr als drei Monate *nach* dem Konzernabschlussstichtag liegt.

Nach der EU-Bilanzrichtlinie ist eine solche Ausweitung auf drei Monate nach dem Konzernabschlussstichtag nicht erforderlich. Artikel 24 Abs. 8 der Richtlinie gewährt den Mitgliedstaaten ein Wahlrecht, wonach der Konzernabschluss auch auf einen vom *Mutterunternehmen* abweichenden Stichtag aufgestellt werden kann, sofern u.a. der Abschlussstichtag eines Unternehmens um mehr als drei Monate vor oder nach dem Stichtag des konsolidierten Abschlusses liegt und dieses Unternehmen aufgrund eines auf den Stichtag des konsolidierten Abschlusses aufgestellten Zwischenabschlusses konsolidiert wird. Dieses Mitgliedstaatenwahlrecht soll indes nicht umgesetzt werden, weil gemäß § 299 Abs. 1 HGB auch künftig der Konzernabschluss auf den Stichtag des Jahresabschlusses des Mutterunternehmens aufzustellen ist. Entsprechend dem vom BMJV verfolgten Ansatz, bei der Ausübung von in der EU-Bilanzrichtlinie enthaltenen Mitgliedstaatenwahlrechten so weit wie möglich an den bisherigen Regelungen des HGB festzuhalten, empfehlen wir, von einer Änderung des § 299 Abs. 2 Satz 2 HGB abzusehen.

Zu Nr. 33: § 301 HGB-E

Die Regelungen in § 301 Abs. 2 Satz 3 und 4 HGB dienen der Erleichterung, da in den genannten Fällen keine Wertermittlungen für (ggf. sehr weit) in der Vergangenheit liegende Zeitpunkte notwendig sind. Da die Regelung als „Muss“-Vorschrift formuliert ist, ist sie ihrem Wortlaut nach auch in den Konstellationen anzuwenden, in denen es der intendierten Erleichterung gar nicht bedarf. Letzteres ist bspw. dann der Fall, wenn historische Wertermittlungen (basierend auf dem Grundsatz in § 301 Abs. 2 Satz 1 HGB) vorliegen, obwohl das betreffende Tochterunternehmen zu dem Zeitpunkt, zu dem es Tochterunternehmen geworden ist, keiner Pflicht unterlegen hat, nach § 301 HGB in einen Konzernabschluss einbezogen zu werden. Ferner können historische Werte trotz einer in der Vergangenheit nicht bestehenden Pflicht zur Konzernrechnungslegung vorliegen, wenn zum Zwecke der Einbeziehung in den befreienden Konzernab-

Seite 13/19 zum Schreiben vom 10.10.2014 an Herrn MinR Thomas Blöink, BMJV, Berlin

schluss eines übergeordneten (inländischen) Mutterunternehmens (§ 291 HGB) HGB-konforme interne (Teil-)Konzernabschlüsse aufgestellt wurden. Es können sich zudem Beeinträchtigungen der Vergleichbarkeit ergeben, wenn in der Vergangenheit bereits ein (ggf. freiwillig aufgestellter) Konzernabschluss offengelegt wurde, in den das betreffende Tochterunternehmen freiwillig in entsprechender Anwendung des § 301 (Abs. 2 Satz 1) HGB einbezogen worden ist. Der Referentenentwurf reagiert auf diese Problematik und fasst die Regelung nunmehr als „Soll“-Vorschrift. In der Gesetzesbegründung wird ein bisher freiwillig aufgestellter Konzernabschluss als ein Anwendungsfall für eine Abweichung von der Soll-Vorgabe genannt.

Es sollte in Erwägung gezogen werden, die „Öffnung“ stringenter zu formulieren, indem der Ausnahmecharakter der Vorschrift unmittelbar im Gesetzeswortlaut zum Ausdruck gebracht wird. Dies könnte z.B. durch die folgende Neufassung von § 301 Abs. 2 HGB geschehen:

Die Sätze 1 bis 3 bleiben unverändert. Nach Satz 3 wird ein neuer Satz 4 eingefügt: „In begründeten Ausnahmefällen dürfen abweichend von Satz 3 Wertansätze nach Satz 1 zugrunde gelegt werden; dies ist im Konzernanhang anzugeben.“ Der bisherige Satz 4 wird zu Satz 5. Dieser wird wie folgt gefasst: „Die Sätze 3 und 4 gelten auch für die erstmalige Einbeziehung eines Tochterunternehmens, auf die bisher gemäß § 296 verzichtet wurde.“

Die vorgeschlagene Neufassung entspricht auch der Regelungstechnik der sonstigen Konzernrechnungslegungsvorschriften. So enthält § 308 Abs. 2 Satz 4 HGB eine allgemeine Regelung, die für bestimmte Fälle eine Durchbrechung des Grundsatzes der konzerneinheitlichen Bewertung gestattet, ohne denkbare Anwendungsfälle explizit aufzuführen.

Im Referentenentwurf wurde davon abgesehen, von dem Mitgliedstaatenwahlrecht nach Artikel 25 der EU-Bilanzrichtlinie für die Kapitalkonsolidierung im Falle von Unternehmenszusammenschlüssen innerhalb einer Gruppe bzw. unter gemeinsamer Beherrschung (sog. *transactions under common control*) Gebrauch zu machen. Diese Unternehmenszusammenschlüsse sind dadurch gekennzeichnet, dass die Möglichkeit der Beherrschung über die von dem Zusammenschluss erfassten Vermögensgegenstände und Schulden sowohl vor als auch nach der Transaktion bei derselben Person oder Personengruppe liegt. Aus Konzernsicht liegt kein Zugang von Vermögensgegenständen und Schulden vor, die nicht schon bislang Teil des Konzernreinvermögens waren. Es erfolgt kein Erwerb von einem von den Konzernunternehmen unabhängigen Dritten, wie es die in § 301 HGB geregelte Erwerbsmethode unterstellt; damit fehlt auch ein zu Marktbedingungen zustande gekommener Transaktionspreis (vgl.

Seite 14/19 zum Schreiben vom 10.10.2014 an Herrn MinR Thomas Blöink, BMJV, Berlin

Erwägungsgrund 29 der EU-Bilanzrichtlinie). Ein solcher Fall liegt z.B. vor, wenn der oder die Anteilseigner (natürliche Personen ohne den Status eines „Unternehmens“) des bisherigen obersten Mutterunternehmens ihre Anteile in eine neu gegründete Holdinggesellschaft gegen Gewährung von Anteilen an dieser einbringen. Damit wird die Holdinggesellschaft zum neuen obersten Mutterunternehmen des Konzerns bzw. zum Mutterunternehmen des bisherigen obersten Mutterunternehmens (Erweiterung des Konzerns „nach oben“). Es ist in diesen Fällen sachgerecht, den Buchwert der Beteiligung an dem formal neuen Tochterunternehmen aus dem Jahresabschluss (oder der sog. Handelsbilanz II) des neuen Mutterunternehmens mit dem auf diese Anteile entfallenden Betrag des Eigenkapitals des Tochterunternehmens zu den (fortgeführten) (Teil-)Konzernbilanzbuchwerten zu verrechnen. Ein nach der Verrechnung verbleibender Unterschiedsbetrag wäre erfolgsneutral mit den Konzernrücklagen zu verrechnen bzw. in diese einzustellen. Zur gegenwärtigen Gesetzeslage ist die Zulässigkeit einer solchen Handhabung im Schrifttum umstritten.

Um deutsche Mutterunternehmen nicht schlechter zu stellen gegenüber solchen mit Sitz in anderen EU-Mitgliedstaaten, in denen das Wahlrecht nach Artikel 25 der EU-Bilanzrichtlinie an die Unternehmen weitergegeben wird, und gleichzeitig für Rechtssicherheit zu sorgen, sollte der deutsche Gesetzgeber es Mutterunternehmen in den beschriebenen Konstellationen (je nach zur gegenwärtigen Gesetzeslage vertretenen Auffassung lediglich klarstellend) zumindest gestatten, die Vermögensgegenstände und Schulden des formal neuen Tochterunternehmens abweichend von § 301 Abs. 1 Satz 2 und 3 i.V.m. Abs. 2 HGB mit ihren bisherigen (fortgeführten) Konzernbilanzbuchwerten in den Konzernabschluss einzubeziehen (Fortführung der Konzernbilanzbuchwerte statt Neubewertung). Hierfür bietet es sich an, den gegenwärtig unbesetzten § 302 HGB mit einem neuen (aber gleichwohl einem der vormals dort geregelten Interessenzusammenführungsmethode ähnlichen) Inhalt zu belegen.

Zu Nr. 35: § 309 Abs. 2 HGB-E

§ 309 Abs. 2 HGB-E führt mit der geplanten Nr. 3 einen Auffangtatbestand für passive Unterschiedsbeträge ein, für die eine ergebniswirksame Auflösung erfolgen „kann“. Einer solchen ergänzenden Regelung bedarf es u.E. nicht, da bereits § 309 Abs. 2 Nr. 2 HGB in der derzeitigen Fassung einem Auffangtatbestand entspricht.

Ferner sollte die Formulierung „kann ergebniswirksam aufgelöst werden“ überdacht werden. Ausweislich der Gesetzesbegründung soll es sich hierbei um ein in Artikel 24 Abs. 3 Buchst. f) der EU-Bilanzrichtlinie verankertes Unternehmenswahlrecht handeln, das in vollem Umfang weiterzugeben ist. Die in der

Seite 15/19 zum Schreiben vom 10.10.2014 an Herrn MinR Thomas Blöink, BMJV, Berlin

EU-Bilanzrichtlinie enthaltene Formulierung „darf [...] nur“ hat sich allerdings gegenüber der 7. EG-Richtlinie nicht verändert. Die bisherige Regelung ist indes nach der im handelsrechtlichen Schrifttum überwiegend vertretenen Auffassung sowie nach den Regelungen des DRS 4, für den nach § 342 Abs. 2 HGB vermutet wird, dass er die Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung wiedergibt, als „Muss“-Vorschrift auszulegen.

Zu Nr. 37: § 312 Abs. 5 Satz 3 HGB-E

Nach § 312 Abs. 5 Satz 3 HGB-E sollen künftig bei der Bewertung von Anteilen an assoziierten Unternehmen auch die §§ 303 und 305 HGB zur Schulden- und zur Aufwands- und Ertragskonsolidierung entsprechend anzuwenden sein, soweit die für die Beurteilung maßgeblichen Sachverhalte bekannt sind. Nach der Gesetzesbegründung soll dabei auch der „Natur der Equity-Methode“ Rechnung getragen werden. Konzeptionell ist bereits die Zwischenergebniseliminierung bei assoziierten Unternehmen umstritten. Allerdings haben sich in der Praxis dazu entsprechende Grundsätze gebildet. Eine Schulden- sowie eine Aufwands- und Ertragskonsolidierung ist mit der Konzeption der Equity-Methode u.E. nicht zu vereinbaren und technisch kaum sinnvoll durchzuführen. Auch in IAS 28 ist eine Schulden- sowie Aufwands- und Ertragskonsolidierung bei Anwendung der Equity-Methode nicht vorgesehen. Wir halten daher an unserer Anregung fest, auf eine Änderung des HGB in diesem Punkt zu verzichten. Dies wird durch Erwägungsgrund 36 der EU-Bilanzrichtlinie untermauert, wonach die Bestimmungen zur Bewertung von Anteilen an assoziierten Unternehmen gegenüber denen der 7. EG-Richtlinie unverändert geblieben sind. Eine Änderung des § 312 Abs. 5 Satz 3 HGB aufgrund der EU-Bilanzrichtlinie ist demzufolge nicht erforderlich.

Zu Nr. 42 und 43 Buchst. b): §§ 317 Abs. 2 und 322 Abs. 6 HGB-E

- § 317 Abs. 2 HGB-E:

§ 317 Abs. 2 Satz 1 und 2 HGB-E

Es ist aus unserer Sicht wichtig, dass die Anforderungen in § 317 HGB zur Prüfungsdurchführung mit den Anforderungen zu den Prüfungsurteilen im Bestätigungsvermerk übereinstimmen. Satz 1 sieht eine Prüfungspflicht vor, die sich nicht in den Prüfungsurteilen nach § 322 Abs. 6 HGB widerspiegelt: die Anforderung, den Lagebericht und Konzernlagebericht daraufhin zu „prüfen“, ob sie „mit den bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnissen des Abschlußprüfers in Einklang stehen“. Es ist eine Selbstverständlichkeit, dass die bei der Prüfung

Seite 16/19 zum Schreiben vom 10.10.2014 an Herrn MinR Thomas Blöink, BMJV, Berlin

gewonnenen Erkenntnisse der Prüfung des Lageberichts zugrunde gelegt werden, weil es dadurch möglich ist, bei der Prüfung des Lageberichts von der (nochmaligen) Durchführung von Prüfungshandlungen abzusehen, die schon im Rahmen der Prüfung des Abschlusses vorgenommen wurden. Ferner ist ein Abschlussprüfer bereits berufsrechtlich gehalten, sämtliche seiner Erkenntnisse bei der Prüfung zu berücksichtigen – nicht nur die aus der Prüfung. Daher könnte der zitierte Passus in Satz 1 gestrichen werden.

Bei Umsetzung des Referentenentwurfs würde der bisherige Satz 2 des Absatzes 2 („Dabei ist auch zu prüfen, ob die Chancen und Risiken der künftigen Entwicklung zutreffend dargestellt sind.“) nicht mehr im Gesetz enthalten sein. Demgegenüber soll das mit dieser Prüfung korrespondierende Prüfungsurteil in § 322 Abs. 6 Satz 2 HGB nicht gestrichen werden. Wir sind der Auffassung, dass aufgrund der Aufnahme des in der EU-Abschlussprüferrichtlinie vorgesehenen Prüfungsurteils zur Gesetzesentsprechung und der Vorgaben in § 289 Abs. 1 Satz 4 und § 315 Abs. 1 Satz 5 HGB ein weiteres Prüfungsurteil zur zutreffenden Darstellung der Chancen und Risiken der künftigen Entwicklung nicht notwendig ist. Wenn es der Gesetzgeber indes vorzieht, dieses Prüfungsurteil in § 322 Abs. 6 Satz 2 HGB beizubehalten, dann sollte auch der nach dem gegenwärtigen Änderungsbefehl wegfallende aktuelle Satz 2 in § 317 Abs. 2 HGB beibehalten werden.

§ 317 Abs. 2 Satz 3 HGB-E

Um eine gesetzliche Erweiterung der Pflichten des Abschlussprüfers gegenüber der EU-Bilanzrichtlinie auszuschließen, empfehlen wir, den § 317 Abs. 2 Satz 3 HGB-E wie folgt zu fassen: „Die Angaben nach [...]; insoweit ist im Rahmen der Prüfung festzustellen, ob diese Angaben gemacht wurden.“

Das EU-Recht zwingt die Unternehmen künftig verstärkt Angaben im (Konzern-) Abschluss und/oder (Konzern-)Lagebericht zu machen, die keinen unmittelbaren Bezug zur Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Unternehmen/Konzerne haben. Auch beobachten wir, dass Unternehmen (Konzern-)Abschlüsse und (Konzern-)Lageberichte in zunehmendem Maße um Angaben ergänzen, die nicht gesetzlich vorgeschrieben sind (freiwillige Angaben). So nimmt etwa eine Reihe von Bilanzierenden, insbesondere große kapitalmarktorientierte Unternehmen, über die gesetzlichen Anforderungen hinaus freiwillig umfangreiche Nachhaltigkeitsberichte in den Lagebericht des Mutterunternehmens, in den Konzernlagebericht oder in den zusammengefassten Lagebericht auf. Diese Tendenz wird durch das jüngst veröffentlichte Framework des IIRC verstärkt, da hierin die Aufnahme einer Nachhaltigkeitsberichterstattung in den Lagebericht

Seite 17/19 zum Schreiben vom 10.10.2014 an Herrn MinR Thomas Blöink, BMJV, Berlin

explizit als mögliche Alternative zur Erstellung eines sog. Integrated Report genannt wird.

Gegenwärtig verlassen sich die Adressaten der Rechnungslegung darauf, dass der Abschlussprüfer *sämtliche* Inhalte des Abschlusses und des Lageberichts prüft, soweit keine Ausnahmen hiervon im Gesetz vorgesehen sind. Aufgrund der aktuellen Entwicklungen regen wir an zu erörtern, ob an dem bisherigen Grundsatz der Prüfung sämtlicher Angaben in Abschluss und Lagebericht festgehalten werden soll. Eine Differenzierung der Prüfungspflicht wäre u.E. nur sinnvoll umsetzbar, wenn die Angaben in Abschluss und Lagebericht klar voneinander in geprüfte und nicht geprüfte Informationen abgegrenzt würden. Da diese Frage auch stark das Informationsinteresse der Abschlussadressaten berührt, regen wir an, diesen Aspekt über die Umsetzungserfordernisse aufgrund der EU-Bilanzrichtlinie hinaus zu erörtern und einer Lösung zuzuführen. Gegebenenfalls könnte eine solche Diskussion auch im Zuge der Umsetzung der geänderten EU-Abschlussprüferrichtlinie (2006/43/EG) oder der jüngst vom EU-Ministerrat verabschiedeten „Non-Financial Reporting Directive“ zur Änderung der EU-Bilanzrichtlinie in deutsches Recht geführt werden.

- **§ 322 Abs. 6 HGB-E:**

§ 322 Abs. 6 Satz 1 HGB-E

Entsprechend den obigen Ausführungen zu § 317 Abs. 2 Satz 2 HGB-E schlagen wir vor, § 322 Abs. 6 Satz 1 HGB anzupassen, um einen Einklang mit § 317 HGB herzustellen.

§ 322 Abs. 6 Satz 2 HGB

Wir verweisen auf unsere Ausführungen zu § 317 Abs. 2 Satz 2 HGB hinsichtlich des Urteils zu den Chancen und Risiken der künftigen Entwicklung. Wenn der Gesetzgeber die Beibehaltung des Urteils in § 322 Abs. 6 Satz 2 HGB vorzieht, dann sollte die Anforderung für das Prüfungsurteil in Einklang mit dem Wortlaut des § 317 Abs. 2 Satz 2 HGB wie folgt lauten: „Dabei erstreckt sich die Beurteilung des Prüfungsergebnisses auch darauf, ob die Chancen und Risiken der künftigen Entwicklung zutreffend dargestellt sind.“

Artikel 2: Änderung des Einführungsgesetzes zum Handelsgesetzbuch

Zu Artikel X EGHGB-E

Es bleibt unklar, ob eine freiwillige vorzeitige Anwendung der geänderten Vorschriften auf alle im Zeitpunkt des Inkrafttretens des BilRUG noch nicht aufge-

Seite 18/19 zum Schreiben vom 10.10.2014 an Herrn MinR Thomas Blöink, BMJV, Berlin

stellten und festgestellten Jahresabschlüsse zulässig ist. In Anlehnung an Artikel 66 Abs. 3 Satz 6 EGHGB zum BilMoG empfehlen wir, das Geschäftsjahr, für das die Neuerungen vorzeitig erstmals angewandt werden dürfen, zu konkretisieren.

Ferner bedarf es einer konkreten Übergangsregelung zu § 267a Abs. 3 Nr. 3 HGB-E, weil dieser für Unternehmen eine erhebliche Erschwernis gegenüber der geltenden Rechtslage bewirken kann.

In Artikel X Abs. 2 Satz 1 EGHGB-E ist vorgesehen, dass die erhöhten monetären Schwellenwerte (§§ 267, 293 HGB-E) grundsätzlich erstmals bereits auf Abschlüsse für das nach dem 31.12.2013 beginnende Geschäftsjahr (im Falle eines kalenderjahrgleichen Geschäftsjahres also das Geschäftsjahr 2014) anzuwenden sind. Dabei soll jedoch gleichzeitig bereits die erweiterte Definition der Umsatzerlöse nach § 277 Abs. 1 HGB-E zu beachten sein. Dies ist zwar nachvollziehbar; dennoch muss aus folgender praktischer Überlegung heraus diese Verklammerung von §§ 267, 293 und § 277 Abs. 1 HGB-E aufgegeben werden: Das BilRUG dürfte erst zu einem Zeitpunkt im Jahr 2015 in Kraft treten, zu dem viele (Mutter-)Unternehmen ihre (Konzern-)Abschlüsse für das Geschäftsjahr 2014 unter Anwendung des HGB i.d.F. vor Inkrafttreten des BilRUG bereits auf- und festgestellt haben. Es kann nicht sein, dass sich die Höhe der in diesen Abschlüssen ausgewiesenen Umsatzerlöse rückwirkend durch das Inkrafttreten des BilRUG ändert. Deshalb darf § 277 Abs. 1 HGB-E erst auf Abschlüsse für Geschäftsjahre anzuwenden sein, die nach dem Inkrafttreten des BilRUG beginnen.

Artikel 6: Änderung des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung

Zu Nr. 1: § 29 Abs. 4 Satz 1 GmbHG

Da u.E. kein Grund für eine insoweit erfolgende Differenzierung besteht, sollten – wie für Aktiengesellschaften in § 58 Abs. 2a Satz 1 AktG-E (Artikel 4 Nr. 1 Buchst. a) BilRUG RefE) vorgesehen – auch für Gesellschaften mit beschränkter Haftung in § 29 Abs. 4 Satz 1 GmbHG die Wörter „und von bei der steuerrechtlichen Gewinnermittlung gebildeten Passivposten, die nicht im Sonderposten mit Rücklageanteil ausgewiesen werden dürfen,“ gestrichen werden.

Zu Nr. 2: § 42 Abs. 3 GmbHG-E

Unklar ist, ob mit dem gesonderten Ausweis nach § 266 HGB der Ausweis unter Forderungen/Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen gemeint

Seite 19/19 zum Schreiben vom 10.10.2014 an Herrn MinR Thomas Blöink, BMJV, Berlin

ist, der dann dem Ausweis Forderungen/Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern vorgehen soll. In diesem Fall sollte u.E. aus Sicht der Adressaten zumindest ein Hinweis (als Davon-Vermerk oder im Anhang) gefordert werden.

Über die (derzeitigen) Änderungserfordernisse hinausgehende Anregungen

Wir schlagen vor, § 315a Abs. 1 HGB(-E) derart zu ergänzen, dass ein nach IFRS aufgestellter Abschluss einer *investment entity*, in den die Tochterunternehmen nicht im Wege der Vollkonsolidierung einbezogen worden sind, sondern die Beteiligungen zum *fair value* ausgewiesen werden (und der damit formal kein Konzernabschluss ist), einem IFRS-Konzernabschluss gleichwertig ist und damit von der Pflicht zur Aufstellung eines HGB-Konzernabschlusses befreit kann.

Wir regen eine gesetzliche Klarstellung an, ob mit Eröffnung des Liquidationsverfahrens ein neues Geschäftsjahr einer Gesellschaft beginnt oder ob von einer Fortgeltung der bisherigen Bestimmungen über das Geschäftsjahr ausgegangen werden kann, sodass nach § 71 GmbHG und § 270 AktG zwar die Pflicht zur Aufstellung einer Liquidationseröffnungsbilanz, nicht aber zur Aufstellung einer handelsrechtlichen Schlussbilanz der verbenden Gesellschaft bestehen würde. Aus dem Gesetz ist nicht unmittelbar ableitbar, ob mit Eröffnung des Liquidationsverfahrens die Pflicht zur Aufstellung (und Offenlegung) einer handelsrechtlichen „Schlussbilanz“ (nebst übriger Jahresabschlusselemente) der verbenden Gesellschaft einhergeht. Von den Gerichten wird jedoch zum Teil die Aufstellung einer solchen „Schlussbilanz“ verlangt; hieran anknüpfend wird vom Bundesamt der Justiz im Fall einer unterlassenen Offenlegung eines abschließenden Jahresabschlusses der verbenden Gesellschaft ein Ordnungsgeld angedroht. Hierzu sollten klarstellende Regelungen im GmbHG sowie im AktG ergänzt werden. Als Vorbild für eine solche Regelung könnte § 155 Abs. 2 Satz 1 InsO dienen.

Für Fragen zu den Vorschlägen oder für eine Diskussion weiterer Aspekte stehen wir selbstverständlich gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Prof. Dr. Naumann