



Oktober 2008

## **Stellungnahme des Deutschen Richterbundes zum Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts**

Der Deutsche Richterbund (DRB) nimmt zu dem vorliegenden Entwurf der Bundesregierung für ein Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts wie folgt Stellung:

### I.

Es ist eine teilweise Neuregelung erforderlich, denn es sind verschiedene europäische Richtlinien umzusetzen. Auch erscheint es sinnvoll, für die deutschen Unternehmen mit internationalem Bezug solche Bilanzregeln zur Verfügung zu stellen, die ihnen eine gute Ausgangsposition im Wettbewerb ermöglichen. Die vorgeschlagene Neuregelung hat dabei einen Ansatz aufgenommen, der einerseits eine vollständige Geltung der sog. IFRS für alle Unternehmen nicht vorsieht, andererseits aber dessen Grundsätze für international tätige Unternehmen wenigstens teilweise aufnimmt und die daraus resultierenden Abschwächungen des Vorsichtsprinzips und Kapitalschutzes durch Ausschüttungshindernisse zu begrenzen sucht.

Ein solcher Ansatz, der nicht die vollständige Geltung der IFRs für alle Unternehmen vorsieht, ist grundsätzlich eher zu akzeptieren, als deren Übernahme insgesamt. Wie auch in der Begründung selbst ausgeführt, passt deren Ansatz für kleinere und mittlere Unternehmen nicht. Er verlangt ihnen deutlich zuviel Aufwand bei der Erstellung der Jahresabschlüsse ab, und vor allem begründet er die Gefahr, dass durch die geforderte Transparenz aller Geschäftsinterna Betriebsgeheimnisse offen gelegt werden müssen und so spürbare Wettbewerbsnachteile entstehen.

Demgegenüber wird für international tätige Unternehmen eine andere Lösung als eine an die IFRS angenäherte nicht mehr akzeptabel sein.

Gleichwohl soll deutlich angesprochen werden, dass nach gerichtlichen Erfahrungen das Vorsichtsprinzip ein bewährtes Prinzip ist, das grundsätzlich die

Bewertung von Unternehmen sicherer macht. Abweichende Systeme, in denen Reserven stärker aufzudecken und Bewertungen mehr an den – hoffentlich immer feststellbaren – Marktwerten zu orientieren sind, führen zwar für die Anteilseigner zu mehr Transparenz und ggf. auch schnelleren und höheren Ausschüttungen. Sie führen aber auch zu einem viel schnelleren Wechsel in den Bewertungen, da solche Bewertungskriterien deutlicher und stärker schwanken als diejenigen des alten Vorsichtsprinzips. Damit entsteht beständiger Änderungsaufwand in den Bewertungen. Auch können schnell zu hohe Ausschüttungen erfolgen und Unternehmen so leichter in Krisen geraten. Es erscheint wünschenswert, dass sich die Bundesregierung allgemein für die Stärkung vorsichtigerer Bewertungsmaßstäbe einsetzt – soweit dies möglich ist, ohne deutsche Unternehmer von der internationalen Entwicklung abzukoppeln.

Besonders bedauert wird in diesem Zusammenhang die durch die neuen Regeln verursachte stärkere Entkoppelung zwischen handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Bewertung. Diese verursacht generell den Unternehmen hohen Aufwand und führt überdies zu steuerrechtlichen Streitfällen. Das vorgesehene Ziel des Gesetzesentwurfes, Steuerneutralität zu gewährleisten, wird insbesondere im Hinblick auf die beabsichtigte Einführung der Zeitwertbewertung bestimmter Finanzinstrumente bei bestimmten Steuerpflichtigen nicht erreicht. Hier sollten andere Lösungen gefunden werden. Es wird angeregt zu prüfen, eine eigenständige steuerrechtliche Gewinnermittlung einzuführen.

Im Folgenden wird zunächst aus finanzrichterlicher, sodann aus handelsrichterlicher Sicht zu einzelnen Regelungen Stellung genommen.

## II.

Aus steuerrechtlicher Sicht ist im Einzelnen anzumerken:

### 1. Zu Art. 1 Nr. 2 (§ 241a HGB):

Zu begrüßen ist, dass mit der Einführung der neuen Grenzen Abgrenzungsschwierigkeiten eingeschränkt werden. Faktisch wird damit § 1 Abs. 2 HGB hinsichtlich der Buchführungspflicht konkretisiert. Zu überlegen wäre, ob nicht die in § 241a HGB-E vorgesehenen Grenzen zur Bestimmung der Erforderlichkeit eines nach Art oder Umfang in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetriebs in § 1 Abs. 2 HGB zu übernehmen sind. Dies würde Abgrenzungsschwierigkeiten verringern. Sofern sich Kleingewerbetreibende zu einer Eintragung in das Handelsregister entschließen (§ 2 Satz 1 HGB), ist eine Befreiung von der Buchführungspflicht nicht sinnvoll, da sich der Kleingewerbetreibende mit der Eintragung bewusst für eine „volle“ Kaufmannseigenschaft entschieden hat. Dies würde entsprechend für Personenhandelsgesellschaften gelten, falls diese gemäß der Stellungnahme des Bundesrates (BR-Drucks. 344/08) in den Gesetzentwurf aufgenommen werden sollten, die insoweit als „kleine“ Personenhandelsgesellschaften den anderen Personengesellschaften (insbesondere GbR, Partnerschaftsgesellschaft) gleichgestellt wären.

Durch Art. 1 Nr. 2 BilMoG wird der Anwendungsbereich der Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG ausgedehnt, die in der Praxis mit Schwierigkeiten bei der Überprüfung der Vollständigkeit und Richtigkeit der Gewinnermittlung verbunden ist. Dies gilt beispielsweise für Bargeschäfte im

Einzelhandel/Gaststätten, für die lt. Begründung RegE (S. 101) im Rahmen der Einnahmen-Überschussrechnung keine Kassenführung erforderlich sei. Im Übrigen wird die Einnahmen-Überschussrechnung bereits in einigen Bereichen dem Bestandsvergleich angenähert (vgl. z. B. § 4 Abs. 3 Sätze 3 und 5 EStG). Dies spricht für die Einführung einer eigenständigen steuerlichen Gewinnermittlung. Wenn der Anwendungsbereich der Einnahmen-Überschussrechnung ausgedehnt wird, wird in der handelsrechtlichen Praxis deutlich werden, dass § 4 Abs. 3 EStG keine umfassende Normierung der Einnahmen-Überschussrechnung, sondern nur rudimentäre Regelungen enthält. Dies sollte vielleicht Anlass geben, eine umfassende Normierung zu schaffen. Dabei könnte auch dem aus § 60 Abs. 4 EStDV ersichtlichen Interesse der Finanzverwaltung an einer besseren Standardisierung Rechnung getragen werden

Des Weiteren erfolgt mit § 241a HGB-E nur eine Annäherung an § 141 AO. Da unterschiedliche Größen für die Ermittlung der Buchführungspflicht vorliegen (Umsatzerlöse, § 277 Abs. 1 HGB, Jahresüberschuss, § 275 HGB, einerseits, Umsätze und Gewinn aus Gewerbebetrieb andererseits) sowie unterschiedliche Zeitpunkte für den Beginn der Buchführungspflicht bestehen, spricht auch dies für eigenständige steuerrechtliche Regelungen. Die handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Schwellenwerte und der persönliche Anwendungsbereich sollten voll aufeinander abgestimmt sein. Problematisch ist, dass bislang nur steuerlich ein Mitteilungsverfahren über den Beginn der Buchführungspflicht besteht, was trotz gleicher Schwellenwerte zu unterschiedlicher Buchführungspflicht führen kann.

2. Zu Art. 1 Nr. 4 Buchstabe a (§ 246 Abs. 1 Satz 2 HGB):

Nach § 246 Abs. 1 Satz 2 HGB-E sind Vermögensgegenstände nur in die Bilanz aufzunehmen, wenn sie dem Eigentümer auch wirtschaftlich zuzurechnen sind. Diese Formulierung ist insofern "missverständlich", als dadurch der unzutreffende Eindruck vermittelt wird, dass das zivilrechtliche Eigentum Voraussetzung der Bilanzierung sei. Dies ist jedoch nicht der Fall (vgl. Hoffmann, DB 31/08, Gastkommentar). Es wird angeregt, das Wort "auch" zu streichen. Es könnte auch die Formulierung des Bundesrates (BR-Drucks. 344/08) aufgrund der dort vorgebrachten Argumente übernommen werden. Damit würde auf die bewährte Vorschrift des § 39 AO zurückgegriffen werden.

3. Zu Art. 1 Nr. 4 Buchstabe b (§ 246 Abs. 2 Satz 2 HGB)

Art. 3 Nr. 1 Buchstabe b (§ 5 Abs. 1a Satz 1 EStG):

Das handelsrechtliche Verrechnungsgebot soll steuerrechtlich nicht übernommen werden. Zur Klarstellung ist ein Hinweis erforderlich, dass die Vorschrift des § 246 Abs. 2 Satz 2 HGB-E für Zwecke der steuerlichen Gewinnermittlung nicht gilt. Anderenfalls könnte das handelsrechtliche Verrechnungsgebot steuerlich übernommen sein, wenn lediglich von Posten der Aktivseite und der Passivseite (nach handelsrechtlicher Verrechnung) die Rede ist (§ 5 Abs. 1a Satz 1 EStG-E). Auch die handelsrechtliche Saldierung der

zugehörigen Aufwendungen und Erträge wäre dann steuerlich zu berücksichtigen, was nicht gewollt ist (S. 219 f.).

4. Zu Art. 1 Nr. 10 (§ 253 Abs. 1 Satz 3 HGB)

Art. 1 Nr. 11 Buchstabe d (§ 255 Abs. 4 HGB)

Art. 3 Nr. 2 Buchstabe a (§ 6 Abs. 2b EStG)

Eine Zeitwertbewertung von Finanzinstrumenten des Handelsbestandes für Kreditinstitute (§ 1 Abs. 1 KWG) und Finanzdienstleistungsinstitute (§ 1 Abs. 1a KWG) ist aus steuerlicher Sicht problematisch. Von der Einführung eines Abs. 2b in § 6 EStG sollte Abstand genommen werden. Die Zeitwertbewertung führt dazu, realisierbare Gewinne und nicht realisierte Verluste auszuweisen, was den steuerlichen Gewinn beeinflusst, obwohl die tatsächliche Leistungsfähigkeit zum Bilanzstichtag nicht beeinträchtigt sein muss. Erst im Fall des tatsächlichen Verkaufs wird im Ergebnis der realisierte Gewinn besteuert. Das Ziel der steuerlichen Neutralität des Gesetzentwurfs wird mit der Einführung der Zeitwertbewertung nicht erreicht. Die bisherigen Regelungen reichen aus, um die steuerliche Leistungsfähigkeit entsprechend den tatsächlichen Verhältnissen am Bilanzstichtag zu erfassen.

Die steuerliche Einführung einer Zeitwertberechnung widerspricht grundsätzlich dem Realisationsprinzip unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Eine Zeitwertbewertung i. S. § 340e HGB-E soll nach § 255 Abs. 4 Satz 1 HGB-E dem Marktpreis entsprechen. Dieser kann sich von Bilanzstichtag zu Bilanzstichtag ändern. Zwar soll eine Teilwertabschreibung ausgeschlossen sein (§ 6 Abs. 2b Satz 2 EStG-E), doch sind Schwankungen des Zeitwertes, die dazu führen, dass der Zeitwert unter den ursprünglichen Anschaffungskosten liegt, nicht ausgeschlossen. Die vorgesehene Formulierung schließt dieses nicht aus, so dass die Zeitwertbewertung nicht nur realisierbare Gewinne erfasst, sondern ebenfalls als Folge des grundsätzlich im Steuerrecht geltenden Imparitätsprinzips nicht realisierte Verluste (s. auch S. 220). Dies wird durch den vorzunehmenden Risikoabschlag noch verstärkt. Eine Minderung der steuerlichen Leistungsfähigkeit wird jedoch bisher grundsätzlich nur bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung angenommen. Dies soll nach der neueren Rechtsprechung des BFH bei börsennotierten Aktien der Fall sein, wenn der Kurswert zum Bilanzstichtag unter die Anschaffungskosten gesunken ist und zum Zeitpunkt der Aufstellung der Bilanz keine Anhaltspunkte für ein alsbaldiges Ansteigen des Kurses vorliegen (BFH-Urteil vom 26.09.2007 I R 58/06, BFHE 219, 100, BFH/NV 2008, 432). Eine gesonderte Regelung ist demnach steuerlich nicht erforderlich.

Des Weiteren würden sich neue Streitfragen zur Bewertung ergeben, wenn kein aktiver Markt besteht. Der Zeitwert kann nach § 255 Abs. 4 Satz 2 HGB-E mit Hilfe allgemein anerkannter Bewertungsmethoden bestimmt werden, wenn kein aktiver Markt besteht. Dies widerspricht der Begründung des Gesetzentwurfs, wonach begriffsnotwendig ein aktiver Markt vorausgesetzt wird (S. 116).

Unklar ist im Übrigen, wie der Risikoabschlag (§ 340e Abs. 3 HGB-E) vorgenommen wird. Das Gesetz äußert sich hierzu nicht. Nach der Begründung (S. 210) soll der Risikoabschlag das Surrogat der Ausschüttungssperre (§ 268 Abs. 8 HGB-E) sein und den Ausfallwahrscheinlichkeiten der realisierbaren Gewinne nach einer adäquaten Berechnungsmethode, die von der Bankenaufsicht überwacht werde, Rechnung tragen. Zu prüfen ist, ob diese Aufgabe der Bankenaufsicht im KWG enthalten oder neu zu bestimmen ist (Rechtsverordnung zu § 1a Abs. 9 KWG?), ggf. ob dies in der Art eines Grundlagenbescheides für steuerliche Zwecke erfolgen könnte. Gerichte könnten nach dem jetzigen Entwurf selber die Prüfung vornehmen, ob ein Risikoabschlag der Höhe nach zutreffend ermittelt wurde, ggf. unter Zuhilfenahme von Sachverständigen. Streitigkeiten in diesem Punkt sind objektiviert nur schwer zu lösen.

Weiter ist unklar, was unter dem Begriff „Finanzinstrument“ zu verstehen ist. Die Definition wird letztlich der Rechtsprechung überlassen.

Nicht zuletzt handelt es sich bei § 6 Abs. 2b EStG-E um eine steuerliche Privilegierung für bestimmte Steuerpflichtige. Auch andere Steuerpflichtige, beispielsweise Versicherungsunternehmen oder Finanzunternehmen i. S. des KWG könnten auf die Ausdehnung dieser Vorschrift hinwirken (vgl. z. B. jetzt schon § 8b Abs. 7 Satz 2 KStG, § 3 Nr. 40 Satz 3 Halbsatz 2 EStG) mit der Folge, dass eventuelle Verluste steuerlich in voller Höhe wirksam, realisierbare Gewinne mit einem Risikoabschlag nur teilweise wirksam werden. Die Ausdehnung dieser Vorschrift beispielsweise auf Finanzunternehmen i. S. des KWG beträfe beispielsweise Holding-, Factoring-, Leasing-, Anlageberatungs- und bestimmte Unternehmensberatungsunternehmen sowie grundsätzlich vermögensverwaltende Kapitalgesellschaften (vgl. BMF-Schreiben vom 25.07.2002 - IV A 2 - S 2750a - 6/02 -, BStBl I 2002, 712).

5. Zu Art. 1 Nr. 10 (§ 254 HGB):

§ 254 HGB-E führt zu einer steuerlichen Ausweitung, da die Ergebnisse von Bewertungseinheiten gemäß § 5 Abs. 1a EStG auch steuerlich maßgeblich sind. Aus steuerrechtlicher Sicht ist es zu begrüßen, wenn der Blankett-Regelung in § 5 Abs. 1a EStG nun eine handelsrechtliche Norm vorangestellt wird. Die vorgesehene Ausweitung auf „mit hoher Wahrscheinlichkeit vorgesehene Transaktionen“ entspricht jedoch nicht der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Im Übrigen verbleibt ein „bilanzpolitischer“ Spielraum des Kaufmanns, da die tatbestandlichen Voraussetzungen einer Bewertungseinheit nicht definiert werden (vgl. BR-Drucks. 344/08, wobei zusätzlich auf die dort angesprochenen ungelösten Zweifelsfragen hingewiesen wird). Allerdings besteht an der Bildung von Bewertungseinheiten im Finanzgewerbe wohl ein praktischer Bedarf.

6. Zu Art. 3 Nr. 1 Buchstabe a (§ 5 Abs. 1 Satz 2 EStG)/Art. 3 Nr. 1a - neu - (§ 60 EStDV):

In § 60 EStDV sollte aufgenommen werden, dass die laufend zu führenden Verzeichnisse mit dem Stand zum jeweiligen Bilanzstichtag mit der Steuererklärung einzureichen sind.

7. Zu Art. 3 Nr. 2 Buchstabe a (§ 6 Abs. 2b EStG)

Art. 3 Nr. 3 Buchstabe b Doppelbuchstabe aa (§ 52 Abs. 16 Satz 10 EStG):

Von einer Einführung des § 6 Abs. 2b EStG sollte zur Wahrung der Steuerneutralität (s. o. Ziff. 4) Abstand genommen werden. § 52 Abs. 16 Satz 10 EStG sollte entsprechend angepasst werden, so dass § 52 Abs. 16 Satz 10 Halbsatz 2 EStG entfallen kann. Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass aus der beabsichtigten Vorschrift des § 6 Abs. 2b EStG auch steuerlich nicht realisierte Verluste (Imparitätsprinzip) geltend gemacht werden können (s. o. Ziff. 4).

8. Zu Art. 3 Nr. 2 Buchstabe b (§ 6 Abs. 3a Buchstabe f EStG)

Die Regelung bewirkt, dass Rückstellungen mit einem zu niedrigen Wert bewertet werden. Zutreffend stellt § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB-E auf den nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrag als Bewertungskriterium ab. Zeitlich kommt es damit auf die Wertverhältnisse im Zeitpunkt der Erfüllung an. Diese werden durch die neue Abzinsungsregelung bezogen auf den Bilanzstichtag korrigiert. Steuerrechtlich ist bisher auf die Wertverhältnisse am Bilanzstichtag abgestellt worden. Dies ist vertretbar, wenn der Betrag nicht abgezinst wird. Seit der steuerlichen Abzinsung von Rückstellungen hätte aber auch der Wert am Erfüllungstichtag zum Ausgangspunkt genommen werden müssen. Die Neuregelung in § 6 EStG will den fehlerhaften Ansatz perpetuieren; denn ohne die Regelung würde der neue handelsrechtliche Wert maßgeblich sein (nur der Zinssatz wäre unterschiedlich).

III.

Aus handelsrechtlicher Sicht kann zu einigen der vorgeschlagenen neuen Regelungen Folgendes ausgeführt werden:

1. Zu Art. 1 Nr. 2 (§ 241 a HGB)

Die in dem neuen § 241 a HGB-E vorgesehene Möglichkeit für Einzelkaufleute mit relativ geringem Jahresumsatz bzw. Jahreserlös, keinen aufwändigen Jahresabschluss, sondern lediglich eine Einnahmen-Überschuss-Rechnung zu erstellen, erscheint grundsätzlich sinnvoll. Damit wird kleinen Gewerbebetrieben der Aufwand der Erstellung eines Jahresabschluss erspart.

Allerdings erscheint diese Regelung dann nicht angemessen, wenn sich ein Einzelkaufmann trotz eines geringen Jahresumsatzes und – erlöses entschlossen hat, sich in das Handelsregister eintragen zu lassen. Er nimmt dann für sich den Status des eingetragenen Kaufmanns in Anspruch und sollte dem auch bei dem Jahresabschluss Rechnung tragen. Ggf. kann dies

durch eine stärkere Verknüpfung zwischen § 241 a HGB-E und § 2 HGB erreicht werden.

Eine weitere Anmerkung ergibt sich aufgrund der Ausführungen in der Begründung zu der Frage, wie die Voraussetzungen für das Vorliegen eines geringen Umsatzes und Erlöses festzustellen sind. Diese sollen nach dem Gesetzestext zunächst für zwei Jahre vorliegen müssen, bevor die Erleichterung eingreift. Dazu ist nach der Begründung jedoch nicht erforderlich, einen Jahresabschluss aufzustellen, sondern es soll eine überschlägige Berechnung ausreichen. Dies kann für solche Gewerbetreibenden, bei denen sich dann im Ergebnis doch die Pflicht zu voller Buchführung und Jahresabschluss ergibt, erhebliche Schwierigkeiten verursachen. Es könnte daher sinnvoll sein, jeweils aus den Ergebnissen des Vorjahres die Pflicht für das Folgejahr zu konstituieren, auch wenn dort eine Änderung der Umsätze und/oder Erlöse nach oben eintritt. Erst in dem Jahr nach der Änderung sollte dann die volle Pflicht eingreifen.

## 2. Zu Art. 1 Nr. 4 (§ 246 HGB)

Zu § 246 Abs. 1 HGB-E wird angeregt, die Formulierung des Satz 2 betreffend die Zurechnung von Vermögensgegenständen zu prüfen. Nach der Begründung dieser Regelung ist nicht beabsichtigt, von den bisherigen Regeln über die bilanztechnische Zurechnung von Vermögenswerten abzuweichen. Nach den bisherigen Regeln war maßgeblich die wirtschaftliche Zurechnung. Die heute gewählte Formulierung könnte ohne die Erläuterung in der Begründung dahin zu verstehen sein, dass kumulativ rechtliches Eigentum und wirtschaftliche Zuordnung verlangt werden. Wenn das nicht beabsichtigt ist, sollte die Formulierung entsprechend geändert werden.

Hinsichtlich des neu hinzu zu fügenden § 246 Abs. 2 Satz 2 HGB-E ist anzumerken, dass mit der so geschaffenen, wenn auch inhaltlich durchaus stark begrenzten Möglichkeit der Verrechnungen von Aktiv- und Passivposten im Bereich von Aufwendungen für die Altersversorgung von Mitarbeitern eine abweichende Behandlung in Handelsbilanz und Steuerbilanz geschaffen wird. Diese Abweichung ist unglücklich. Es wird angeregt zu prüfen, ob nicht auf die Verrechnungsmöglichkeit lieber verzichtet werden soll, zumal auch bei realistischer Angabe der Verpflichtungen zur Altersversorgung der Mitarbeiter einerseits und der hierfür vorgehaltenen Vermögenswerte andererseits ausreichende Transparenz gegeben ist.

## 3. Zu Art. 1 Nr. 6 (§ 248 HGB)

Im Rahmen der Neufassung von § 248 HGB-E ist auf den vorgesehenen Wegfall des Verbots, selbst geschaffene immaterielle Vermögenswerte zu bilanzieren, einzugehen. Die dafür in der Begründung angegebenen Gründe sind durchaus zutreffend, jedoch ist doch mit erheblichem Stoff für Auseinandersetzungen zu rechnen. Es wird im Einzelfall sehr schwierig sein, die Bewertung solcher immaterieller Vermögenswerte vorzunehmen und zu überprüfen. Vielleicht könnte es trotz der Förderwirkung für junge Unternehmen im Bereich innovativer kleiner und mittelständischer Unternehmen richtiger sein, von einer solchen Bilanzierungsmöglichkeit abzusehen. Solche Unternehmen bedürfen auch des Schutzes des Prinzips der vorsichtigen Bewertung von

Vermögenswerten, um nicht sehr schnell nach Gründung wieder unterzugehen. Nachhaltigkeit könnte hier der lohnendere Ansatz sein.

4. Zu Art. 6 Nr. 7 ( § 249 HGB)

Die beabsichtigte Neufassung von § 249 HGB-E erscheint plausibel und sinnvoll umsetzbar.

5. Zu Art. 1 Nr. 10 ( § 253 HGB)

Zu § 253 HGB-E soll noch einmal die oben bei I. angesprochene generelle Problematik hervorgehoben werden, dass mit der Bewertung von Gegenständen zum Zeitwert insbesondere bei Finanzinstrumenten erhebliche Bewertungsschwierigkeiten entstehen können, wenn es keinen intakten Markt gibt oder dieser, wie derzeit zu beobachten, teilweise zusammenbricht. Auch kann es zu Abweichungen zur steuerlichen Bewertung kommen, die unangemessen sind.

Es sollte geprüft werden, ob nicht das bisher geltende Abschreibungsmodell beibehalten werden sollte.

6. Zu Art. 1 Nr. 11 ( § 255 HGB)

Hinsichtlich des Absatz 4 des § 255 HGB-E gilt das zu § 253 HGB-E Ausgeführte. Ansonsten ist zu § 255 Abs. 2 a HGB-E anzumerken, dass vermutlich eine Unterscheidung bzw. klare Trennung zwischen Forschungs- und Entwicklungskosten in sehr vielen Fällen nicht möglich sein wird. Es wird daher mit der geplanten Regelung vermutlich eine spürbare Unsicherheit geschaffen, ob und ggf. in welchem Umfang Kosten zu aktivieren sind. Hier muss mit einer Vielzahl von Streitfällen gerechnet werden.

Im Übrigen soll sowohl zu Art. 1 Nr. 10 als auch zu Art. 1 Nr. 11 auf die Ausführungen aus finanzrichterlicher Sicht verwiesen werden.

7. Zu Art. 1 Nr. 16 ( § 264 d HGB)

Die Aufnahme einer Definition der kapitalmarktorientierten Gesellschaft in § 264 d HGB-E wird begrüßt.

8. Zu Art. 1 Nr. 20 ( § 268 Abs. 8 HGB)

Die in § 268 Abs. 8 HGB-E eingeführte Ausschüttungssperre wird als Ausdruck des sog. Vorsichtsprinzips durchaus begrüßt. Es erscheint richtig, hier Schutzmechanismen vorzusehen, durch die das Kapital der Gesellschaft erhalten bleiben soll. Ggf. sollte diese Regelung aber nicht nur bei Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Güter gelten. Auch materielle Güter können unter Umständen nur schwer zu bewerten sein.

Richtig erscheint es, dass für die Absicherung auf die frei verfügbaren Rücklagen abgestellt wird. Damit wird der Zielsetzung der Bestimmung besser Rechnung getragen als mit der früher einmal vorgeschlagenen Formulierung der jederzeit auflösbaren Gewinnrücklagen.



9. Zu Art. 1 Nr. 23 b)

In § 272 Abs. 1 a und 1 b HGB-E wird nunmehr eine neue Regelung für die Ausweisung eigener Anteile an einer Gesellschaft geschaffen. Die Regelung erscheint als solche sinnvoll und dürfte den Anforderungen an der klaren Ausweisung bei Erwerb eigener Anteile gerecht werden.

Allerdings wird angeregt, in Abs. 1 b in Satz 1 die Formulierung „rückgängig zu machen“ durch eine andere zu ersetzen. Bestimmte berechnete frühere Ausweisungen in Jahresabschlüssen werden nicht rückgängig gemacht, sondern nach Veränderung des Zustands (hier Verkauf der eigenen Anteile) anders ausgewiesen.

Inhaltlich könnte bei Abs. 1 b zu prüfen sein, ob die Regelung in Satz 3 wirklich erforderlich ist. Wenn eigene Anteile gekauft und entsprechend ausgewiesen sowie der Betrag durch entsprechende Rücklagen abgesichert ist, ist es nicht angemessen, einen Gewinn, der durch einen erneuten Verkauf dieser Anteile zu einem besseren Preis als bei Ankauf erzielt ebenfalls in einer Rücklage eingestellt werden muss. Das Kapital ist insoweit nicht betroffen.

10. Art. 1 Nr. 25 (§ 274 HGB)

Durch die Neuregelung des § 274 HGB-E wird die Differenz zwischen Handels- und Steuerbilanz stärker werden. Andererseits ist es unter dem Gesichtspunkt der Transparenz richtig, latente Steuern deutlicher auszuweisen. Insoweit erscheint die Neuregelung sinnvoll.

11. Art. 1 Nr. 33

Die Aufnahme des § 289 Abs. 5 HGB-E wird begrüßt. Es ist sinnvoll und dient der Transparenz, wenn die wesentlichen Merkmale des internen Kontroll- und des internen Risikomanagementsystems anzugeben sind. Ggf. wäre eine Klarstellung angemessen, in welchem Umfang diese Angaben der Prüfung durch den Abschlussprüfer unterliegen, insbesondere, inwieweit er deren Richtigkeit nachzuprüfen hat.

12. Art. 1 Nr. 34

Die Regelungen in § 289 a HGB-E über die Erklärung zur Unternehmensführung dürften den Anforderungen der Bilanzrichtlinie entsprechen. Insoweit besteht auch wenig Spielraum. Es wird angeregt, in Abs. 1 Satz 2 eine Klarstellung dahin vorzunehmen, dass die Veröffentlichung statt im Lagebericht auf der Internetseite erfolgen kann. Die derzeitige Formulierung „auch“ könnte unter Umständen missverständlich sein.

13. Art. 1 Nr. 35

Die vorgesehene Änderung des § 290 HGB-E leuchtet unter dem Aspekt der Anpassung an internationale Gepflogenheiten zunächst ein. Allerdings muss darauf hingewiesen werden, dass das jetzt allein entscheidende Merkmal der „einheitlichen Leitung“ im Einzelfall erhebliche Definitionsprobleme aufwerfen

kann. Bisher wurde für die Definition gerade auf eine Beteiligung abgestellt. Das soll nach der Änderung des Wortlauts aber gerade entfallen. Eine nähere Konkretisierung, was danach mit „einheitlicher Leitung“ umfasst ist, wäre durchaus zu wünschen.

14. Art. 1 Nr. 53

Zu § 317 Abs. 6 HGB-E bestehen Bedenken, ob es zulässig ist, Abschlussprüfungsanforderungen durch eine Rechtsverordnung zu setzen. Es erscheint richtiger, dass diese Anforderungen wie bisher durch den Gesetzgeber geregelt werden, wenn man deren Bedeutung für die betroffenen Unternehmen und alle sonst Betroffenen berücksichtigt.

15. Zu Art. 1 Nr. 59

In § 324 HGB-E ist nunmehr vorgesehen, dass Kapitalgesellschaften im Sinn des § 264 d HGB-E (also kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften), die keinen Aufsichts- oder Verwaltungsrat haben, einen Prüfungsausschuss bestellen müssen, der sich mit der Überwachung des Rechnungslegungssystems, der Wirksamkeit des internen Kontrollsystems, des internen Risikomanagementsystems und des internen Revisionsystems sowie der Abschlussprüfung befassen soll (Aufgaben nach § 107 Abs. 3 Satz 2 AktG-E).

Es erscheint sinnvoll, hier für die betroffenen Gesellschaften eine Übergangsfrist vorzusehen. Es dürfte nicht möglich sein, diese Pflicht stichtagsgenau mit dem Inkrafttreten des Gesetzes umzusetzen.

16. Zu Art. 1 Nr. 64

Diese Regelung in § 335 HGB, die dem Bundesamt für Justiz eine Abhilfemöglichkeit bei für begründet gehaltenen Beschwerden einräumt, wird ausdrücklich begrüßt. Es bestehen allerdings bei dem Landgericht Bonn, als dem sonst für die Entscheidung über Beschwerden zuständigen Gericht, noch keine ausreichenden Erfahrungen dazu, in welchem Umfang dadurch mit Entlastung gerechnet werden kann. Zumindest aber eine gewisse Verminderung der Belastung darf wohl erwartet werden.

17. Zu Art. 5 Nr. 3

Auch die in § 100 Abs. 5 AktG-E vorgesehene Verpflichtung, dass wenigstens ein Mitglied des Aufsichtsrates über Sachverstand auf den Gebieten der Rechnungslegung oder Abschlussprüfung verfügen muss, sollte mit einer Übergangsfrist versehen werden. Auf Ziffer 15 dieser Stellungnahme wird verwiesen.

Inhaltlich wird diese Regelung begrüßt.

18. Zu Art. 5 Nr. 10

Die Neufassung des § 171 Abs. 1 AktG-E wird hier so verstanden, dass damit nicht die bisherige Berichtspflicht des Abschlussprüfers gegenüber dem Aufsichtsrat eingeschränkt wird, sondern diese sich im Gegenteil auf weitere Be-

richtsgegenstände erstrecken soll (Organisation von Rechnungswesen und Risikomanagementsystem). Diese Erweiterung, die es Aufsichtsräten sowohl leichter machen als auch näher legen wird, bei Mängeln geeignete Maßnahmen zu ergreifen, wird begrüßt.

19. Zu Art. 5 Nr. 18

Die in § 301 AktG-E nunmehr vorgesehene Sperre bei der Gewinnabführung von Tochtergesellschaften bzw. beherrschten Unternehmen, parallel zu der Ausschüttungssperre des § 268 Abs. 8 HGB-E, wird ebenfalls begrüßt. Auf die Anmerkungen in Ziffer 8. dieser Ausführungen wird im Übrigen verwiesen.

20. Zu Art. 7 Nr. 1

Auch die – den sonstigen Regelungen des Entwurfs entsprechende - Regelung des § 33 GmbHG-E zum Erwerb eigener Anteile durch die Gesellschaft wird begrüßt. Gerade bei der GmbH ist der Erwerb eigener Anteile für die Kapitalerhaltung oft schädlich. Die dafür vorgesehene Absicherung durch Rücklagen erscheint geeignet, diese schädlichen Wirkungen einzuschränken.

*gez. Elisabeth Kreth, Mitglied des DRB-Präsidiums*

*gez. Brigitte Kamphausen, stv. Vorsitzende des DRB*