

Herrn
Ministerialrat
Dr. Christoph Ernst
Bundesministerium der Justiz
Mohrenstraße 37
10117 Berlin

Düsseldorf, 4. Januar 2008

565

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 / 454 10 97

INTERNET:
www.idw.de

E-MAIL:
info@idw.de

BANKVERBINDUNG:
Deutsche Bank AG Düsseldorf
BLZ 300 700 10
Kto.-Nr. 7480 213

Stellungnahme zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG)

Sehr geehrter Herr Dr. Ernst,

wir danken Ihnen für die Gelegenheit zur Stellungnahme zu dem Referentenentwurf eines Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG).

Das IDW begrüßt das Vorhaben, die handelsrechtlichen Vorschriften zur Rechnungslegung im Jahres- und Konzernabschluss durch das BilMoG umfassend zu reformieren. Die mit dem Referentenentwurf vorgesehene Steigerung der Aussagekraft der handelsrechtlichen Rechnungslegung durch die Abschaffung nicht mehr zeitgemäßer Wahlrechte und weitere Maßnahmen entspricht einer langjährigen Forderung des IDW. Ein in der vorgesehenen Weise modernisiertes HGB gewinnt an Wettbewerbsfähigkeit gegenüber den IFRS. Deutsche Unternehmen, die nicht bereits nach der gegenwärtigen Rechtslage zu einer Rechnungslegung nach IFRS verpflichtet sind, sehen sich zunehmend einem vom Markt ausgehenden Druck ausgesetzt, auf „freiwilliger“ Basis nach den auf kapitalmarktorientierte Unternehmen ausgerichteten IFRS zu bilanzieren. Ein den IFRS angenähertes HGB, welches gleichzeitig jedoch einen deutlich niedrigeren Komplexitätsgrad aufweist und seine Prinzipienorientierung weitmöglichst bewahrt, wird vor allem für mittelständische Unternehmen eine überzeugende Alternative gegenüber einer Rechnungslegung nach internationalen Regelungen sein.

Wir unterstützen daher auch die gesetzliche Verankerung des Grundsatzes der wirtschaftlichen Betrachtungsweise in § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB-E. Die Abbil-

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

Seite 2/50 zum Schreiben vom 04.01.2008 an Herrn MinR Dr. Ernst, Bundesministerium der Justiz, Berlin

dung eines Geschäftsvorfalles oder eines sonstigen Ereignisses entspricht bei wirtschaftlicher Beurteilung nicht in allen Fällen derjenigen Darstellung, die sich allein aus der Berücksichtigung der formalen rechtlichen Gestaltung ergibt. Der Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise erhält durch seine nunmehr vorgesehene Kodifizierung im Handelsbilanzrecht einen höheren Stellenwert und fördert den Aussagegehalt handelsrechtlicher Abschlüsse.

Wir akzeptieren die Bestrebungen, kleine und mittelgroße Unternehmen durch die Anhebung der Schwellenwerte (§§ 267, 293 HGB-E) im Rahmen der EU-Vorgaben von Bürokratiekosten zu entlasten. Auch die Befreiung bestimmter kleiner Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften von der Pflicht zur handelsrechtlichen Buchführung und Bilanzierung ist insofern grundsätzlich hilfreich. Es darf indessen nicht übersehen werden, dass mit diesen Erleichterungen ein Informationsverlust für die Adressaten der Finanzberichterstattung verbunden ist. Auch bleiben weitere Folgefragen zu klären: Wenn Kleinstunternehmen etwa die Möglichkeit wahrnehmen, auf die handelsrechtliche Buchführung und Bilanzierung zu verzichten, sind unternehmensspezifische Vereinbarungen zur Ermittlung und Verteilung von Gewinnen und Verlusten erforderlich.

Das HGB enthält bereits in seiner gegenwärtigen Fassung eine Vielzahl von Angabe- und Berichtspflichten zu bestimmten Sachverhalten, die sich in mehreren Instrumenten der Finanzberichterstattung niederschlagen und sich – wohl bedingt durch ihre Entstehungsgeschichte – teilweise auch überschneiden. Durch die vorgesehenen Regelungen des BilMoG erhöht sich die Anzahl derartiger Überschneidungen. Nicht selten werden im Anhang Angaben gefordert, die sich so oder zumindest in ähnlicher Form bereits im Lagebericht oder in der Erklärung zur Unternehmensführung finden (z.B. § 285 Satz 1 Nr. 9 HGB und § 289 Abs. 2 Nr. 5 HGB; § 285 Nr. 22 HGB-E und § 289 Abs. 2 Nr. 3 HGB). Wir regen daher an, die anstehende Modernisierung des HGB auch zu nutzen, um die Berichterstattung in einer sinnvollen Weise neu zu strukturieren, soweit dies im Rahmen der europarechtlichen Vorgaben möglich ist. Dabei sollten Wahlrechte, die eine Berichterstattung alternativ in unterschiedlichen Berichtsinstrumenten erlauben, vermieden werden. Angaben, die sich in erster Linie auf Posten der Bilanz oder der Gewinn- und Verlustrechnung beziehen und den Inhalt dieser Rechenwerke erläutern oder ergänzen, sollten nur für den Anhang vorgesehen werden. Darüber hinausgehende Angaben, die der Verbesserung des Verständnisses der den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Vermögens-, Finanz- und Ertragslage dienen, sollten für den Lagebericht gefordert werden. Da Anhang und Lagebericht nach § 317 HGB gleichermaßen der Prüfungspflicht unterliegen, ergeben sich aus einer solchen Neustrukturierung keine negativen Auswirkungen auf den Grad der Zuverlässigkeit der jeweiligen An-

Seite 3/50 zum Schreiben vom 04.01.2008 an Herrn MinR Dr. Ernst, Bundesministerium der Justiz, Berlin

gaben. Die Umsetzung dieses Vorschlags und die damit verbundene Vermeidung von Mehrfachangaben zu demselben Sachverhalt stehen auch in Einklang mit der Gesetzesintention, zu einer weiteren Deregulierung beizutragen. Eine gestraffte und vereinheitlichte Berichterstattung sowie die damit einhergehende Verbesserung der Vergleichbarkeit dürften sowohl im Interesse der Berichtsadressaten als auch der berichterstattenden Unternehmen sowie der Abschlussprüfer liegen.

Wenngleich durch den Gesetzesentwurf das HGB den IFRS angenähert werden soll, darf dies nicht dazu führen, dass die Auslegung handelsrechtlicher Normen künftig nur unter Zuhilfenahme der IFRS (sowie deren Interpretationen und Kommentierungen) möglich ist. Die HGB-Bilanzierung darf auch insoweit ihre Eigenständigkeit nicht verlieren. Wir würden es begrüßen, wenn dies in der Gesetzesbegründung klargestellt und zur Vermeidung von Unsicherheiten die Bezugnahme auf internationale Rechnungslegungsnormen (z.B. bei der Aktivierung selbst erstellter immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und bei der Bildung von Bewertungseinheiten) in der Begründung auf ein Mindestmaß reduziert wird. Damit würde auch sichergestellt, dass bewährte, als GoB-konform angesehene Methoden auch weiterhin angewandt werden dürfen.

Im Einzelnen möchten wir zu den im Referentenentwurf enthaltenen Vorschriften wie folgt Stellung nehmen. Anmerkungen primär redaktioneller Art sind in der Anlage zu diesem Schreiben zusammengestellt.

Artikel 1: Änderung des Handelsgesetzbuchs

Zu Nr. 1: § 120 Abs. 1 HGB-E:

Da bestimmte Personenhandelsgesellschaften aufgrund des Wahlrechts des § 241a Abs. 1 i.V.m. § 242 Abs. 4 HGB-E von der Pflicht zur handelsrechtlichen Bilanzierung befreit werden sollen, ist im Referentenentwurf vorgesehen, in § 120 Abs. 1 HGB die Wörter „aufgrund der Bilanz“ zu streichen. Der Grundsatz, wonach die Verteilung des Jahresgewinns oder -verlustes auf die Gesellschafter auf Basis der Bilanz vorzunehmen ist, würde sich damit nicht mehr im Gesetzestext widerspiegeln. Da die weit überwiegende Zahl der Personenhandelsgesellschaften nicht in den Anwendungsbereich des § 241a Abs. 1 HGB-E fallen dürfte bzw. von der Befreiungsmöglichkeit keinen Gebrauch macht, schlagen wir vor, den Grundsatz beizubehalten, wonach die Ergebnisverteilung aufgrund der Bilanz vorzunehmen ist, und in einem Satz 2 zu regeln, dass für Personenhandelsgesellschaften, die das Wahlrecht des § 241a Abs. 1 HGB-E in Anspruch nehmen, die Ergebnisverteilung nicht auf einer Bilanz basieren muss.

Seite 4/50 zum Schreiben vom 04.01.2008 an Herrn MinR Dr. Ernst, Bundesministerium der Justiz, Berlin

Zu Nr. 2 und 3: §§ 241a, 242 Abs. 4 HGB-E:

Das IDW unterstützt die Absicht, durch Erleichterungen für Kleinunternehmen zur Deregulierung beizutragen. Fraglich ist jedoch, inwieweit die vorgesehene Befreiung bestimmter Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften von der Pflicht zur handelsrechtlichen Buchführung und Bilanzierung hierzu geeignet ist. Nach der Gesetzesbegründung soll aus dieser Maßnahme eine Kostenentlastung in Höhe von ungefähr € 1 Mrd. resultieren (S. 79). Nicht berücksichtigt sind dabei jedoch Nutzeneinbußen aufgrund einer schlechteren Information des Kaufmanns bzw. der Personenhandelsgesellschaft selbst – und damit negative Auswirkungen auf die Qualität der Unternehmensführung – sowie Nachteile anderer Adressaten infolge des Wegfalls von Informationen.

Der Verzicht auf standardisierte Rechnungslegungsinformationen nach kaufmännischen Grundsätzen macht es z.B. erforderlich, für Zwecke der Gewinnermittlung und -verteilung individuelle Regelungen zu treffen. Auch bleibt abzuwarten, ob den betroffenen Kaufleuten als Reaktion auf die entfallenden Rechnungslegungsinformationen durch Vereinbarungen mit Gläubigern (*debt covenants*) zusätzliche Pflichten auferlegt werden. Im Ergebnis könnten entsprechende Folgekosten die geplanten Einsparungen ggf. sogar übersteigen.

Die Befreiung nach §§ 241a, 242 Abs. 4 HGB-E setzt voraus, dass die genannten Schwellenwerte an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren unterschritten sind. Eine Umsetzung dieser Regelung hätte zur Konsequenz, dass auch neugegründete oder aus einer Umwandlung hervorgegangene Unternehmen die Befreiung erst bei Unterschreiten der Schwellenwerte für das zweite Geschäftsjahr in Anspruch nehmen können und dementsprechend zunächst bilanzieren müssen. Da dies wohl nicht der Intention des Gesetzesentwurfs entspricht, sollte eine § 267 Abs. 4 Satz 2 HGB entsprechende Regelung getroffen werden.

Der Anwendungsbereich des § 241a HGB-E erfasst nach seinem Wortlaut zunächst sämtliche Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften. Eine erste Ausnahme liegt gem. § 241a Abs. 2 HGB-E bei Einzelkaufleuten und Personenhandelsgesellschaften mit Kapitalmarktorientierung vor. Eine zweite Ausnahme gilt nach der Gesetzesbegründung (S. 92) für Personenhandelsgesellschaften i.S.d. § 264a Abs. 1 HGB. Dies ist u.E. folgerichtig, da hierdurch der Zusammenhang zwischen dem Privileg der Haftungsbeschränkung und einem Mindestumfang an Rechnungslegungs- und Publizitätspflichten gewahrt bleibt. Allerdings sollte der Regelungszusammenhang auch im Gesetz selbst klargestellt werden, indem § 241a HGB-E um einen Abs. 3 mit folgendem Inhalt ergänzt wird: „Absatz 1 ist auf Personenhandelsgesellschaften im Sinn des

Seite 5/50 zum Schreiben vom 04.01.2008 an Herrn MinR Dr. Ernst, Bundesministerium der Justiz, Berlin

§ 264a Abs. 1 nicht anzuwenden.“ Eine entsprechende Ergänzung ist in § 242 Abs. 4 HGB-E erforderlich.

Die Befreiung knüpft u.a. an die Höhe des Jahresüberschusses an. Zur Überprüfung, ob Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften noch die Merkmale erfüllen, welche die Anwendung von § 241a HGB-E rechtfertigen, müsste also ein handelsrechtlicher Jahresabschluss aufgestellt werden. Dies steht der beabsichtigten Erleichterung entgegen. Zur Feststellung, ob eine Pflicht zur Buchführung und zur Aufstellung von Inventar und Jahresabschluss besteht, könnte aus Vereinfachungsgründen auf den Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben abgestellt werden.

Zu Nr. 4: § 246 Abs. 2 Satz 2 und 3 HGB-E:

Das IDW unterstützt die prinzipienorientierte Regelung, wonach Vermögensgegenstände, die ausschließlich der Erfüllung von Schulden dienen, unter bestimmten Voraussetzungen in Durchbrechung des grundsätzlichen Saldierungsverbots mit diesen Schulden zu verrechnen sind. Eine solche Saldierung erscheint angesichts der strikten Zweckbindung der betroffenen Vermögensgegenstände für die Darstellung der Vermögens- und Finanzlage sowie im Hinblick auf eine Annäherung an die IFRS sachgerecht, zumal für den Anhang die Pflicht zur ergänzenden Angabe der verrechneten Beträge vorgesehen ist (§ 285 Nr. 25 HGB-E). Klargestellt werden sollte, welche Folgewirkungen sich aus dieser Saldierung für die Anwendung derjenigen Vorschriften ergeben, die an die Bilanzsumme als Größenkriterium anknüpfen.

Zu Nr. 5, 24 und Artikel 9: §§ 247 Abs. 3, 273 HGB-E, § 254 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG-E:

Die Aufhebung der umgekehrten Maßgeblichkeit der Steuerbilanz für die Handelsbilanz wird vom IDW unterstützt. Die Berücksichtigung von Sonderabschreibungen und der Ansatz eines Sonderpostens mit Rücklageanteil sind allein steuerlich motiviert und tragen nicht dazu bei, im handelsrechtlichen Abschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und Ertragslage zu vermitteln. Damit für die Unternehmen keine steuerlichen Nachteile entstehen, muss allerdings sichergestellt sein, dass die Vornahme steuerrechtlich begründeter Sonderabschreibungen und die Bildung steuerfreier Rücklagen auch künftig steuerlich zulässig ist, ohne dass entsprechend in der Handelsbilanz verfahren werden muss (vgl. unsere Anmerkungen zu § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG-E).

Seite 6/50 zum Schreiben vom 04.01.2008 an Herrn MinR Dr. Ernst, Bundesministerium der Justiz, Berlin

Zu Nr. 6: § 248 Abs. 2 HGB-E:

Die mit der Streichung des § 248 Abs. 2 HGB einhergehende Pflicht, künftig auch selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens zu bilanzieren, halten wir für sachgerecht. Damit wird nicht nur der wachsenden Bedeutung des immateriellen Vermögens als Werttreiber Rechnung getragen, sondern auch das Ziel erreicht, unter Informationsgesichtspunkten das Vermögen des Unternehmens im Abschluss möglichst vollständig abzubilden.

Anregen möchten wir indes, eindeutig klarzustellen, dass die Aktivierungspflicht nur für nach dem 31.12.2008 hergestellte immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens gilt. Eine Nachaktivierung von vormals als Aufwand erfassten Ausgaben muss ausgeschlossen sein. Da die Umsetzung der künftigen Aktivierungspflicht in der Praxis umfangreiche Vorkehrungen im Rechnungswesen der Unternehmen erfordert, halten wir es zudem für erwägenswert, die Aktivierungspflicht erst für Geschäftsjahre ab dem 01.01.2010 vorzusehen.

Zu Nr. 7: § 249 HGB-E:

Grundsätzlich begrüßen wir die Aufhebung des Wahlrechts zur Bildung von Aufwandsrückstellungen, weil es sich hierbei nicht um Schulden des Bilanzierenden gegenüber Dritten handelt. Mit der Streichung des § 249 Abs. 2 HGB wird jedoch auch die Möglichkeit wegfallen, sog. Ansammlungsrückstellungen im Hinblick auf Großreparaturen von Sachanlagen zu bilden. Stattdessen könnte unseres Erachtens der Buchwert von Sachanlagen für die Zwecke der planmäßigen Abschreibung in Bezug auf wesentliche Komponenten, die unterschiedliche Nutzungsdauern aufweisen, aufgeteilt werden. Dies würde den Periodenerfolg sogar zutreffender abbilden als es bislang durch die Bildung von Großreparaturrückstellungen der Fall ist. In der Gesetzesbegründung zu § 253 HGB-E sollte klargestellt werden, dass eine komponentenweise planmäßige Abschreibung im Einklang mit den GoB steht und nicht dem Grundsatz der Einzelbewertung (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB) widerspricht.

Zu Nr. 8: § 250 Abs. 3 HGB-E:

Im Referentenentwurf wurde davon abgesehen, das Aktivierungswahlrecht des § 250 Abs. 3 HGB für ein Disagio aufzuheben. Vor dem Hintergrund der vorgesehenen Abzinsung von Rückstellungen halten wir es für erwägenswert, eine Abzinsung auch für Verbindlichkeiten zu regeln, deren Erfüllungsbetrag höher ist als der ursprünglich dem Unternehmen zur Verfügung gestellte Betrag. Anwendungsfälle für eine Abzinsung sind neben Darlehensverbindlichkeiten bei

Seite 7/50 zum Schreiben vom 04.01.2008 an Herrn MinR Dr. Ernst, Bundesministerium der Justiz, Berlin

spielsweise unverzinsliche Kaufpreisverbindlichkeiten im Falle der Gewährung eines längerfristigen Zahlungsziels.

Die Verbindlichkeit sollte in solchen Fällen zunächst mit dem Verfügungsbetrag ausgewiesen werden. Die Differenz zwischen dem Erfüllungs- und dem Verfügungsbetrag ist dann nach Maßgabe der Effektivzinsmethode auf die Laufzeit der entsprechenden Verbindlichkeit zu verteilen und die Verbindlichkeit ist entsprechend zu Lasten des Zinsaufwands bis zum Erreichen des Erfüllungsbetrages zuzuschreiben. Für die Aktivierung eines Disagios verbleibt dann kein Raum mehr.

In der Folge wären auch § 268 Abs. 6 sowie § 274a Nr. 4 HGB zu streichen.

Zu Nr. 10: § 253 HGB-E:

Bewertung von Rückstellungen

Das IDW begrüßt die vorgesehenen Änderungen bei der Bewertung von Rückstellungen. Durch die Dynamisierung der Bewertung wird die wirtschaftliche Belastung des Vermögens des Bilanzierenden realitätsgerechter abgebildet. Indes erachten wir eine Berücksichtigung von künftigen Preis- und Kostenänderungen bei der Bewertung von Rückstellungen nur insoweit als wirtschaftlich geboten, als sich das Unternehmen diesen Entwicklungen nicht durch eigene Entscheidungen entziehen kann. Dies gilt z.B. für konkret erwartete Kostensteigerungen bei Umweltschutzverpflichtungen. Hingegen sind bei der Bewertung der Pensionsverpflichtungen künftige Karriereentwicklungen der Mitarbeiter nicht zu berücksichtigen, da Beförderungen von Mitarbeitern und die daraus resultierende Zunahme der Pensionsverpflichtungen in der Dispositionsbefugnis des Unternehmens liegen.

Zu berücksichtigen ist hier auch, dass sich der erhöhte Nutzen eines Mitarbeiters, der regelmäßig mit einem Aufstieg des Mitarbeiters im Unternehmen einhergeht, erst später als Ertrag in der Gewinn- und Verlustrechnung niederschlägt, während sich der korrespondierende Aufwand bereits zu früheren Abschlussstichtagen durch eine entsprechend höhere Dotierung der Pensionsrückstellung erfolgsmindernd auswirken würde. Dies verstieße gegen das Prinzip der sachlichen Zuordnung von Aufwendungen und Erträgen.

Zu Handelszwecken erworbene Finanzinstrumente

Der Referentenentwurf sieht in § 253 Abs. 1 Satz 3 HGB-E vor, dass künftig zu Handelszwecken erworbene Finanzinstrumente mit ihrem beizulegenden Zeit-

Seite 8/50 zum Schreiben vom 04.01.2008 an Herrn MinR Dr. Ernst, Bundesministerium der Justiz, Berlin

wert anzusetzen sind. Ein nachträglicher Wechsel von der Zeitwertbewertung in die Bewertung zu fortgeführten Anschaffungskosten (Umwidmung) soll grundsätzlich nicht möglich sein. Finanzinstrumente, die zu Handelszwecken erworben wurden, sind demnach bis zu ihrem Abgang zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten. Im Sinne einer möglichst manipulationsfreien Rechnungslegung stimmen wir dieser Regelung grundsätzlich zu. Das Gleiche gilt für das Verbot, ursprünglich nicht zu Handelszwecken erworbene Finanzinstrumente später Handelszwecken zu widmen. Zu erwägen ist jedoch, eine Umwidmung von Finanzderivaten, die ursprünglich dem Handel zugeordnet wurden, zum Zwecke der Herstellung einer Sicherungsbeziehung i.S.d. § 254 HGB-E zuzulassen.

Eine ergebniswirksame Behandlung von Wertzuwächsen bei zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumenten setzt voraus, dass deren beizulegender Zeitwert anhand eines Marktpreises ermittelt werden kann, was wiederum das Vorliegen eines aktiven Marktes voraussetzt (vgl. Gesetzesbegründung, S. 105 f.). Fraglich ist daher, wie solche Finanzinstrumente nach Wegfall eines aktiven Marktes (z.B. aufgrund eines zwischenzeitlich starken Absinkens des Handelsvolumens) zu bewerten sind. Unseres Erachtens muss dann zu den folgenden Abschlussstichtagen eine Bewertung nach dem Niederstwertprinzip erfolgen. Dieser Bewertung sollten jedoch nicht die tatsächlichen ursprünglichen Anschaffungskosten zugrunde gelegt werden. Vielmehr sollte fingiert werden, dass der letzte Buchwert den Anschaffungskosten entspricht. Entsprechendes sollte für den Fall gelten, dass Finanzderivate zu Sicherungszwecken einem Handelsbestand entnommen werden. Dies sollte im Gesetzestext klargestellt werden.

Nach unserem Verständnis kann grundsätzlich auch zur Absicherung von Pensionsverpflichtungen erworbenes Planvermögen – soweit es sich um Finanzinstrumente handelt – als zu Handelszwecken erworben gelten und dementsprechend mit dem beizulegenden Zeitwert zu bewerten sein. Ausgenommen sind Fälle, in denen das Deckungsvermögen einer langfristigen Bindung unterliegt und somit keine Möglichkeit besteht, durch Veräußerungen kurzfristig Gewinne zu realisieren.

Nach § 253 Abs. 1 Satz 4 HGB-E soll der Betrag der zum beizulegenden Zeitwert angesetzten Finanzinstrumente bei jedem Bilanzposten (in Form eines Davon-Vermerks) vermerkt werden. Wir regen an, eine solche Angabepflicht in den Anhang zu verlagern, um die Übersichtlichkeit der Bilanz zu wahren. Dies wäre auch mit Blick auf die sachliche Zugehörigkeit zu den Angaben gem. § 285 Nr. 20 HGB-E sachgerecht. Ferner ist klarzustellen, dass sich diese Angabepflicht nur auf zu Handelszwecken erworbene Finanzinstrumente bezieht.

Seite 9/50 zum Schreiben vom 04.01.2008 an Herrn MinR Dr. Ernst, Bundesministerium der Justiz, Berlin

Abschreibungen und Wertaufholungen

Das IDW unterstützt das in § 253 Abs. 3 Satz 3 HGB-E vorgesehene rechtsformunabhängige Verbot zur Vornahme außerplanmäßiger Abschreibungen auf Vermögensgegenstände des Anlagevermögens bei am Abschlussstichtag voraussichtlich nicht dauernder Wertminderung. Hingegen halten wir den in der Gesetzesbegründung (S. 111) genannten pauschalen Zeitraum von zwölf Monaten zur Konkretisierung des Merkmals „voraussichtlich nicht dauernd“ für zu kurz bemessen. Der Hauptfachausschuss (HFA) des IDW hat in dieser Hinsicht in Übereinstimmung mit dem überwiegenden handelsrechtlichen Fachschrifttum für bestimmte Vermögensgegenstände einen Zeitraum von drei bis fünf Jahren als sachgerechte Auslegung des Merkmals angesehen. So stellt z.B. *IDW RS WFA 1*, Tz. 11 hinsichtlich der Frage, wann bei Wohngebäuden eine vorübergehende Wertminderung angenommen werden kann, auf das Vorliegen nachweisbarer Umstände ab, aufgrund derer innerhalb eines Zeitraums von drei bis fünf Jahren der niedrigere beizulegende Wert den Buchwert, der sich bei planmäßiger Abschreibung ergibt, wieder erreichen wird. Daher sollte die Gesetzesbegründung verdeutlichen, dass der Zeitraum von der Nutzungsdauer bzw. Halteabsicht abhängig ist, ohne eine pauschale Festlegung zu treffen. Ein sachlicher Zusammenhang zum Planungshorizont für den Grundsatz der Unternehmensfortführung, auf den in der Gesetzesbegründung rekuriert wird, besteht nicht.

In § 253 Abs. 3 Satz 5 HGB-E sollte die Formulierung lauten: „..., die notwendigerweise nur zusammen genutzt werden können“. Durch die Ergänzung des Wortes „können“ wird deutlich, dass es nicht allein auf die Absicht des Bilanzierenden ankommt, die Vermögensgegenstände zusammen zu nutzen (subjektives Moment), sondern vielmehr auf die objektive Tatsache, dass die jeweiligen Vermögensgegenstände nur zusammen genutzt werden können. Diese Voraussetzung ist u.E. insbesondere bei zahlungsmittelgenerierenden Einheiten i.S.d. IAS 36.68 nicht erfüllt, was in der Gesetzesbegründung auf S. 111 f. deutlicher zum Ausdruck gebracht werden sollte.

Seite 10/50 zum Schreiben vom 04.01.2008 an Herrn MinR Dr. Ernst, Bundesministerium der Justiz, Berlin

Zu Nr. 11: § 255 HGB-E

- § 255 Abs. 2 HGB-E:

Das IDW begrüßt die vorgesehene Annäherung des handelsrechtlichen Herstellungskostenbegriffs an die Definitionen sowohl des deutschen Steuerrechts (R 6.3 EStR 2005) als auch der IFRS (IAS 2.12 ff., IAS 16.16 ff.). Wir regen jedoch an, die in der Gesetzesbegründung (S. 121) verwendete Terminologie für die Pflicht- und Wahlbestandteile der Herstellungskosten, die der Terminologie des betrieblichen Rechnungswesens sowie des Steuerrechts folgt, auch im Gesetzestext selbst zu verwenden, um möglichen Auslegungsproblemen vorzubeugen.

- § 255 Abs. 4 HGB-E:

§ 255 Abs. 4 HGB-E enthält eine Konkretisierung des Bewertungsmaßstabs „beizulegender Zeitwert“. Lässt sich der beizulegende Zeitwert nicht (verlässlich) ermitteln, weil weder ein aktiver Markt besteht noch eine Bestimmung mit Hilfe allgemein anerkannter Bewertungsverfahren möglich ist, sind nach Satz 3 dieser Vorschrift die (fortgeführten) Anschaffungs- oder Herstellungskosten gem. § 253 HGB-E anzusetzen. Dieser Verweis enthält indes insofern einen Zirkelschluss, als in § 253 Abs. 3 Satz 3 und Abs. 4 HGB-E wiederum der beizulegende Zeitwert als Bewertungsmaßstab vorgegeben wird, dessen Definition in § 255 Abs. 4 HGB-E erfolgt. Dieses Problem lässt sich lösen, indem Satz 3 gestrichen wird. Würde zugleich in § 253 Abs. 1 Satz 3 HGB-E klargestellt, dass eine generelle Bewertung zum beizulegenden Zeitwert nur bei Vorliegen eines aktiven Marktes in Betracht kommt, ergäbe sich daraus auch die Klarstellung, dass ein ohne Rückgriff auf Marktdaten anhand von Bewertungsverfahren ermittelter Wert nur bei Anwendung des Niederstwertprinzips gem. § 253 Abs. 3 Satz 3 und Abs. 4 HGB-E von Bedeutung ist. Das Vorliegen eines aktiven Marktes bedeutet somit in diesem Zusammenhang, dass entweder für das Bewertungsobjekt selbst ein veröffentlichter Börsen- oder Marktpreis existiert oder sämtliche Bewertungsparameter aus (öffentlich zugänglichen) Marktdaten abgeleitet werden können.

Zu Nr. 13 und 76: §§ 256a, 340h HGB-E:

Mit der Einfügung des § 256a HGB-E ist erstmals eine Kodifizierung der Umrechnung von auf fremde Währung lautenden Beträgen vorgesehen. Danach ist eine Umrechnung zum Devisenkassakurs vorzunehmen. Wir regen an zu konkretisieren, dass im Rahmen der Anwendung der allgemeinen Bewertungs-

Seite 11/50 zum Schreiben vom 04.01.2008 an Herrn MinR Dr. Ernst, Bundesministerium der Justiz, Berlin

grundsätze auf fremde Währung lautende Beträge mit dem Devisenkassakurs des Stichtags umzurechnen sind, auf den sich die Fremdwährungsbeträge beziehen. Auf diese Weise wird zum Ausdruck gebracht, dass auch bei der Währungsumrechnung das Imparitätsprinzip zu beachten ist und nur solche Beträge umzurechnen sind, die nicht auf Euro lauten.

Aus Praktikabilitäts Erwägungen sollte zumindest in der Gesetzesbegründung klargelegt werden, dass für kurzfristige Forderungen und Verbindlichkeiten aus dem operativen Geschäft mit einer Restlaufzeit von bis zu einem Jahr auch eine generelle Umrechnung zum Devisenkassakurs des Abschlussstichtags zulässig ist.

Mit der vorgesehenen Aufhebung des § 340h HGB sollen die geschäftszweigspezifischen Vorschriften zur Währungsumrechnung für Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute entfallen. Im Hinblick auf § 340h Abs. 1 Satz 3 HGB wird in der Gesetzesbegründung (S. 193) ausgeführt, dass sich eine Vorschrift, wonach nicht abgewickelte Termingeschäfte zum Terminkurs am Abschlussstichtag umzurechnen sind, aufgrund des neuen § 254 HGB-E zur Bildung von Bewertungseinheiten weitestgehend erübrige. Da die Vorschrift zur Bewertung von Termingeschäften zum Terminkurs sachlich begründet ist und nicht alle Termingeschäfte Sicherungszwecken dienen, sollte anstelle einer ersatzlosen Aufhebung der Vorschrift eine entsprechende branchenunabhängige Regelung in § 256a HGB-E aufgenommen werden.

Zu Nr. 17: § 264e HGB-E:

Die mit der Einfügung des § 264e HGB-E angestrebte Möglichkeit für Kapitalgesellschaften, einen befreienden Jahresabschluss nach den in EU-Recht übernommenen IFRS aufzustellen, sofern im Anhang eine HGB-Bilanz und -Gewinn- und Verlustrechnung enthalten sind, stellt nach Ansicht des IDW zwar einen Schritt in die richtige Richtung dar. Die Regelung dürfte jedoch nur zu einer sehr geringen Entlastung der Bilanzierenden führen. Entfallen würde lediglich die Aufstellung eines HGB-Anhangs.

Wir halten daher unseren Vorschlag aufrecht, nach einer Abkopplung der Steuerbilanz von der Handelsbilanz den Bilanzierenden eine befreiende „reine“ IFRS-Bilanzierung im Jahresabschluss zu ermöglichen. Dies wäre durch einen liquiditätsorientierten Solvenzttest zu flankieren, um die Höhe des an die Gesellschafter ausschüttbaren Betrages zu bestimmen. Der im Schrifttum geäußerten Sorge, dass sich hierdurch der faktische Zwang zur Anwendung internationaler Rechnungslegungsnormen erhöhen könnte, ließe sich z.B. dadurch Rechnung

Seite 12/50 zum Schreiben vom 04.01.2008 an Herrn MinR Dr. Ernst, Bundesministerium der Justiz, Berlin

tragen, dass eine solche Möglichkeit nur denjenigen Unternehmen eröffnet wird, die ihren Konzernabschluss nach IFRS aufstellen.

Abgesehen von der allenfalls geringfügigen Kostenentlastung für die betroffenen Unternehmen wirft das vorgeschlagene Konzept die Frage auf, ob die Offenlegung einer handelsrechtlichen Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung ohne erläuternde Anhangangaben ausreicht, um hinreichende Informationen zu vermitteln, die beispielsweise zur Beurteilung einer etwaigen Nichtigkeit der Bilanz erforderlich sind. Darüber hinaus halten wir es im Hinblick auf die Abschlussprüfung für problematisch, dass die handelsrechtliche Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung in den Anhang zum IFRS-Jahresabschluss aufgenommen werden sollen. Dies hätte im Falle wesentlicher Beanstandungen der handelsrechtlichen Bilanz oder Gewinn- und Verlustrechnung zur Folge, dass der Abschlussprüfer den Bestätigungsvermerk zum IFRS-Jahresabschluss einschränken oder versagen müsste. Um dies zu vermeiden und dem Abschlussprüfer die Möglichkeit zu geben, im Rahmen seines Bestätigungsvermerks gesonderte Prüfungsurteile zum IFRS-Jahresabschluss und zur handelsrechtlichen Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung abzugeben, schlagen wir vor, dass die handelsrechtliche Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung als gesonderte Berichtsinstrumente neben den IFRS-Jahresabschluss und den Lagebericht treten.

Es sollte ausdrücklich geregelt werden, welche Elemente der Rechnungslegung im Falle der Anwendung des § 264e HGB-E festzustellen sind. Unstrittig dürfte u.E. sein, dass die für die Gewinnverteilung maßgebliche HGB-Bilanz und -Gewinn- und Verlustrechnung auch künftig festgestellt werden müssen. Fraglich ist demgegenüber, inwieweit auch der IFRS-Einzelabschluss festgestellt werden muss. Diese Frage ist im Zusammenhang mit der Frage zu klären, inwieweit für den IFRS-Abschluss die allgemeinen Nichtigkeitsgründe gelten sollen (vgl. unsere Anmerkungen zu § 256 Abs. 8 AktG-E).

Zu Nr. 21 und 23: §§ 268 Abs. 8, 272 Abs. 4 Satz 3 HGB-E:

Zu den frei verfügbaren Rücklagen gehören sowohl Teile der Gewinnrücklagen als auch Teile der Kapitalrücklagen. Daher sollte sowohl in § 268 Abs. 8 HGB-E als auch in § 272 Abs. 4 Satz 3 HGB-E auf „frei verfügbare Rücklagen“ abgestellt werden. Danach sollte es in § 268 Abs. 8 HGB-E lauten „..., wenn die nach der Ausschüttung verbleibenden frei verfügbaren Rücklagen...“ sowie in § 272 Abs. 4 Satz 3 HGB-E heißen „..., darf aus frei verfügbaren Rücklagen gebildet werden, ...“. Die Zusammensetzung dieser Rücklagen könnte in der Gesetzesbegründung erläutert werden. Dieser Begriff kann sodann auch an anderer Stel-

Seite 13/50 zum Schreiben vom 04.01.2008 an Herrn MinR Dr. Ernst, Bundesministerium der Justiz, Berlin

le (z.B. bei den Voraussetzungen für den Erwerb eigener Anteile) verwendet werden.

Zu Nr. 23: § 272 Abs. 1a HGB-E:

Grundsätzlich begrüßen wir die bilanzielle Abbildung des Rückerwerbs eigener Anteile entsprechend dem wirtschaftlichen Gehalt einer solchen Transaktion als Kapitalrückzahlung. Allerdings wird dieses Prinzip insofern nicht konsequent umgesetzt, als die Anschaffungskosten für den Erwerb der eigenen Anteile als Aufwand zu verrechnen sind, soweit sie den Nennbetrag oder, falls ein solcher nicht vorhanden ist, den rechnerischen Wert der Anteile und die anderen Gewinnrücklagen übersteigen. Ferner soll bei Wiederveräußerung der zurückerworbenen Anteile eine positive Differenz zwischen dem Veräußerungserlös und den ursprünglichen Anschaffungskosten laut Gesetzesbegründung (S. 137) als sonstiger betrieblicher Ertrag zu erfassen sein. Eine der wirtschaftlichen Betrachtungsweise folgende bilanzielle Behandlung von Erwerb und Wiederveräußerung eigener Anteile würde bedeuten, dass diese Vorgänge mit Ausnahme der Transaktionskosten vollständig ergebnisneutral behandelt werden.

Gemäß der vorgesehenen Neuregelung des Ausweises eigener Anteile dürfen künftig auch eigene Anteile, die für Zwecke der Kurspflege erworben wurden, nicht mehr aktivisch erfasst werden. Wir regen an zu erörtern, ob dies tatsächlich beabsichtigt ist oder ob hier – in engen Grenzen – eine Ausnahme im Sinne einer Beibehaltung der bisherigen Regelung gerechtfertigt ist.

Zu Nr. 25: § 274 HGB-E:

Nach der vorgeschlagenen Neufassung des § 274 HGB soll die Abgrenzung latenter Steuern künftig nach dem bilanzorientierten *temporary*-Konzept anstelle des gewinn- und verlustrechnungsorientierten *timing*-Konzepts vorgenommen werden. Wir unterstützen einen Wechsel zu dieser auch nach den IFRS (IAS 12) anzuwendenden Abgrenzungskonzeption, zumal diese in der praktischen Umsetzung einfacher zu handhaben ist.

Gemäß § 274 Abs. 1 HGB-E sind passive latente Steuern als Rückstellung nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB-E auszuweisen. Dies ist sachgerecht, da es sich um ungewisse Verbindlichkeiten des Bilanzierenden handelt. Rückstellungen sind nach § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB-E abzuzinsen. Sofern dies auch für Rückstellungen für latente Steuern gelten soll, müsste dies konsequenterweise auch für aktive latente Steuern gelten. Die Abzinsung von aktiven Steuerlatenzen ist theoretisch auch aus dem Vorsichtsprinzip zu folgern. Andernfalls würden insbeson-

Seite 14/50 zum Schreiben vom 04.01.2008 an Herrn MinR Dr. Ernst, Bundesministerium der Justiz, Berlin

dere bei Differenzen, die sich voraussichtlich erst in der fernen Zukunft umkehren, zu hohe Beträge ausgewiesen mit der Folge, dass die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens nicht den tatsächlichen Verhältnissen entsprechend abgebildet würde. Dies gilt es zu vermeiden. Hinzuweisen ist indes darauf, dass nach IAS 12.53 aktive wie passive Steuerlatenzen nicht abgezinst werden dürfen. Als Grund hierfür werden Praktikabilitätserwägungen angeführt (IAS 12.54).

§ 274 Abs. 1 HGB-E sollte so gefasst werden, dass die Differenzen zwischen den handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Wertansätzen auf der einen Seite und die ungenutzten Verlustvorträge und Steuergutschriften auf der anderen Seite separat adressiert werden, da es sich um unterschiedliche Ursachen der Steuerabgrenzung handelt. In Abs. 1 sollte es darüber hinaus heißen „... eine sich daraus insgesamt ergebende Steuerbelastung...“ sowie analog „... eine sich daraus insgesamt ergebende Steuerentlastung...“. Ferner ist zu berücksichtigen, dass es beim bilanzorientierten Konzept nicht auf eine „Umkehrung der Differenz“ ankommt, sondern auf einen „Ausgleich der Differenz“. In Abs. 2 Satz 1 sollte die Formulierung geändert werden in „mit den unternehmensindividuellen Steuersätzen“, um der für deutsche Kapitalgesellschaften geltenden Aufspaltung der Ertragsteuern in Körperschaft- und Gewerbesteuer gerecht zu werden. Die Formulierung des Abs. 2 Satz 2 könnte unzutreffenderweise so verstanden werden, dass neben der Auflösung des Postens auch die Erläuterung im Anhang (erst) zu erfolgen hat, sobald die Steuerbe- oder -entlastung eintritt oder mit ihr nicht mehr zu rechnen ist. Deshalb schlagen wir vor, die beiden Vorschriften in zwei Sätzen zu fassen.

In der Gesetzesbegründung sollte klargestellt werden, dass auch ein Zinsvortrag i.S.d. § 4h Abs. 1 Satz 2 i.V.m. Abs. 4 EStG i.d.F. UntStRefG 2008 in den Anwendungsbereich des § 274 Abs. 1 HGB-E fällt.

Zu Nr. 26: § 274a Nr. 5 HGB-E:

Nach § 274a Nr. 5 HGB-E sollen kleine Kapitalgesellschaften von der Anwendung der Vorschrift des § 274 HGB-E über die Abgrenzung aktiver und passiver latenter Steuern befreit werden. Da § 249 HGB weiterhin gilt, kann sich diese Befreiung nur auf per Saldo verbleibende aktive latente Steuern beziehen. Dies sollte klargestellt werden.

Seite 15/50 zum Schreiben vom 04.01.2008 an Herrn MinR Dr. Ernst, Bundesministerium der Justiz, Berlin

Zu Nr. 29 und 50: §§ 285, 314 Abs. 1 HGB-E:

§§ 285 Nr. 2, 314 Abs. 1 Nr. 1 HGB-E

In § 285 Satz 1 Nr. 2 HGB soll durch die Streichung des Halbsatzes 2 ausweislich der Gesetzesbegründung (S. 140) bewirkt werden, dass künftig die Angaben zu den Verbindlichkeiten im Anhang gebündelt werden. Wir unterstützen die Absicht, die sachlich zusammengehörenden Angaben zu den Verbindlichkeiten im Anhang zusammenzufassen (Verbindlichkeitspiegel). Mit der vorgesehenen Streichung wird dieses Ziel jedoch nicht vollständig erreicht. Die Angabe des Betrages der Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr (§ 268 Abs. 5 Satz 1 HGB) wäre nämlich nach wie vor nur in der Bilanz zu machen. Daher schlagen wir vor, die Angabepflichten nach § 268 Abs. 5 Satz 1 HGB in § 285 Nr. 1 oder 2 HGB-E bzw. § 314 Abs. 1 Nr. 1 HGB zu integrieren. Zu überlegen wäre, ob auch die Angabe zu den Verbindlichkeiten, die erst nach dem Abschlussstichtag rechtlich entstehen (§ 268 Abs. 5 Satz 3 HGB), ebenfalls in den Anhang verlagert werden sollte.

§ 285 Nr. 3 HGB-E

Gemäß § 285 Nr. 3 HGB-E soll künftig im Anhang über *off balance sheet*-Geschäfte berichtet werden, soweit dies für die Beurteilung der Finanzlage notwendig ist. Nach unserer Auffassung sind die anzugebenden Geschäfte zu konkretisieren. Um zum einen das Erfordernis einer besonderen Ausgestaltung des Geschäfts zum Zwecke der Vermeidung einer Bilanzierung und zum anderen die Beteiligung des bilanzierenden Unternehmens an dem betreffenden Geschäft zum Ausdruck zu bringen, schlagen wir folgende Formulierung vor: „3. Art, Zweck, Risiken und Vorteile besonders gestalteter Geschäfte der Gesellschaft, die im Geschäftsjahr abgeschlossen wurden und nicht in der Bilanz enthalten sind, soweit dies für die Beurteilung der Finanzlage notwendig ist;“.

Entgegen der in der Gesetzesbegründung (S. 141) dargelegten Entscheidung für den Begriff „erscheinen“ präferieren wir die einheitliche Verwendung des Begriffs „enthalten“ sowohl in Nr. 3 als auch in Nr. 3a. Ferner bevorzugen wir anstelle des Ausdrucks „finanzielle Auswirkungen“ den etablierten Terminus „Risiken und Chancen“, da sich die finanziellen Auswirkungen laut Gesetzesbegründung (S. 142) durch Risiken und Vorteile konkretisieren. Wird unserem Vorschlag gefolgt, müsste auch § 288 Abs. 2 Satz 1 HGB-E angepasst werden.

Seite 16/50 zum Schreiben vom 04.01.2008 an Herrn MinR Dr. Ernst, Bundesministerium der Justiz, Berlin

§§ 285 Nr. 17, 314 Abs. 1 Nr. 9 HGB-E

Die Neufassung von § 285 Nr. 17 HGB trägt der Änderung von Artikel 43 Abs. 1 Nr. 15 der 4. EU-Richtlinie durch die Abschlussprüferrichtlinie Rechnung. Zwar lehnt sich die Terminologie an die deutsche Fassung der Richtlinie an. Indes erachten wir die gewählte Formulierung als unklar und regen daher an, die Regelung wie folgt zu fassen: „17. das Gesamthonorar des Abschlussprüfers im Sinn des § 319 Abs. 1 Satz 1 und 2 für Leistungen, die im Geschäftsjahr erbracht worden sind, aufgeschlüsselt in...“. So kommt deutlicher zum Ausdruck, dass die Leistungserbringung und nicht die Leistungsberechnung für die zeitliche Zuordnung der Honorare maßgeblich ist. Entsprechendes gilt in Bezug auf § 314 Abs. 1 Nr. 9 HGB-E.

Die Umbenennung der Nr. 17 Buchst. b erfolgt aufgrund der Vorgabe der Richtlinie und ist dementsprechend geboten. Dessen ungeachtet halten wir die zusätzlich in der Gesetzesbegründung angeführte Argumentation, wonach Bewertungsleistungen ohnehin kaum noch durch den Abschlussprüfer erbracht werden dürfen (S. 145), insofern für missverständlich, als nach § 319 Abs. 3 Nr. 3 Buchst. d HGB die Erbringung von Bewertungsleistungen durch den Abschlussprüfer nicht generell, sondern nur in bestimmten Fällen bzw. unter bestimmten Voraussetzungen untersagt ist. Wir regen daher die Streichung dieser Passage an.

§§ 285 Nr. 20, 314 Abs. 1 Nr. 12 HGB-E

Nach unserem Verständnis bezieht sich die Angabepflicht des § 285 Nr. 20 HGB-E nur auf Finanzinstrumente, die zu Handelszwecken erworben wurden (§ 253 Abs. 1 Satz 3 HGB-E). Dies sollte im Gesetz klargestellt werden. Gleiches gilt für § 314 Abs. 1 Nr. 12 Buchst. a HGB-E.

§§ 285 Nr. 21, 314 Abs. 1 Nr. 13 HGB-E

Nach der vorgesehenen Nr. 21 sind im Anhang nicht zu marktüblichen Bedingungen zustande gekommene Geschäfte mit nahe stehenden Unternehmen und Personen anzugeben. Diese Regelung entspricht zwar der vom deutschen Gesetzgeber umzusetzenden Mindestvorgabe des Artikels 43 Abs. 1 Nr. 7b der 4. EU-Richtlinie. Gleichwohl geben wir zu bedenken, ob nicht bei der Umsetzung der Vorgabe in deutsches Recht Modifikationen vorgenommen werden sollten.

Seite 17/50 zum Schreiben vom 04.01.2008 an Herrn MinR Dr. Ernst, Bundesministerium der Justiz, Berlin

Eine Angabe nur der nicht zu marktüblichen Bedingungen zustande gekommenen Geschäfte impliziert, dass alle übrigen Transaktionen mit nahe stehenden Unternehmen und Personen auf marktüblichen Konditionen basieren. Somit wäre der Abschlussprüfer u.U. mit der Notwendigkeit konfrontiert, nicht nur – wie dies etwa bei der Prüfung eines IFRS-Abschlusses erforderlich ist – die Vollständigkeit der Angaben zu den Geschäften mit nahe stehenden Unternehmen und Personen zu beurteilen, sondern in Bezug auf all diese Geschäfte auch die Marktkonformität einzuschätzen. Diese Aufgabe ist bei vertretbarem Aufwand nicht zu bewältigen. Vor diesem Hintergrund hat letztlich auch das IASB bei der Verabschiedung von IAS 24 darauf verzichtet, Angaben zur Marktkonformität von *related party transactions* zu fordern. Daher regen wir an, auch mit Vertretern der von der Angabepflicht betroffenen Unternehmen zu erörtern, ob die Pflicht zur Angabe marktunüblicher Transaktionen ersetzt werden sollte durch eine IAS 24 entsprechende Angabepflicht. Dies hätte zur Folge, dass alle wesentlichen Transaktionen mit nahe stehenden Unternehmen und Personen offenzulegen sind, wobei allerdings die Einschätzung der Marktkonformität nicht mehr erforderlich wäre. Diese Anmerkung gilt entsprechend für die Angabepflicht nach § 314 Abs. 1 Nr. 13 HGB-E.

In der Gesetzesbegründung (S. 148) wird zum Ausdruck gebracht wird, dass unter dem in § 285 Nr. 21 HGB-E verwendeten Begriff „Geschäft“ nicht nur Rechtsgeschäfte zu verstehen sind. Unseres Erachtens wäre daher der Terminus „Rechtsgeschäfte und Maßnahmen“ sachgerechter. Hierfür haben sich mit Blick auf § 312 AktG (Abhängigkeitsbericht) im deutschen Rechtsraum durch Kommentierung und Praxis konkrete Definitionsmerkmale herausgebildet.

Unterlassene Transaktionen fallen u.E. nicht unter die Berichtspflicht. Eine solche Berichtspflicht ist auch in IAS 24 nicht vorgesehen, an den laut Gesetzesbegründung (S. 148) die handelsrechtlichen Berichtspflichten mit § 285 Nr. 21 HGB-E angenähert werden sollen. Insofern sollte im letzten Satz der Gesetzesbegründung auf S. 148 der Passus „... die Unterlassung des Abschlusses von Rechtsgeschäften...“ gestrichen werden.

Schließlich schlagen wir vor, den bisherigen zweiten Teilsatz („ausgenommen ... Tochterunternehmen;“) wie folgt zu fassen: „... , soweit an den Geschäftsparteien keine außenstehenden Anteilseigner beteiligt sind“. Nach dem vorgesehenen Wortlaut würden nur Geschäfte zwischen solchen Tochterunternehmen, nicht aber Geschäfte solcher Unternehmen mit dem bilanzierenden Unternehmen erfasst.

Seite 18/50 zum Schreiben vom 04.01.2008 an Herrn MinR Dr. Ernst, Bundesministerium der Justiz, Berlin

§§ 285 Nr. 23, 314 Abs. 1 Nr. 15 HGB-E

Nach § 285 Nr. 23 HGB-E wird bei Anwendung des § 254 HGB-E u.a. die Angabe von Bewertungseinheiten verlangt. Gemeint sein kann u.E. nur die Angabe der Arten von Bewertungseinheiten. Dies sollte im Gesetzestext klargestellt werden. Gleiches gilt für § 314 Abs. 1 Nr. 15 HGB-E.

Vor dem Hintergrund der in unseren einleitenden Ausführungen zum Ausdruck gebrachten Anregung, die Berichterstattung über inhaltlich zusammengehörende Sachverhalte in einem Berichtselement zu konzentrieren, schlagen wir außerdem vor, die in den §§ 289 Abs. 2 Nr. 2, 315 Abs. 2 Nr. 2 HGB geforderten Angaben in den (Konzern-)Anhang (§§ 285 Nr. 23, 314 Abs. 1 Nr. 15 HGB-E) zu verlagern.

§§ 285 Nr. 24, 314 Abs. 1 Nr. 16 HGB-E

Gemäß § 285 Nr. 24 HGB-E sollen künftig u.a. die Gründe für die Anwendung des gewählten versicherungsmathematischen Berechnungsverfahrens bei der Bewertung der Pensionsrückstellungen angegeben werden. In der Gesetzesbegründung (S. 151) wird ausgeführt, dass die Abschlussadressaten aus dieser Angabe ableiten können sollen, ob das bilanzierende Unternehmen das Berechnungsverfahren gewählt hat, mit dem sich die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage am besten den tatsächlichen Verhältnissen entsprechend darstellen lässt. Fraglich ist allerdings, ob diesbezüglich Angaben von den Unternehmen erwartet werden können, die über Allgemeinplätze hinausgehen. Daher schlagen wir vor, das Erfordernis der Angabe der Anwendungsgründe zu streichen. Ausreichend ist die Angabe des gewählten Verfahrens und der grundlegenden Annahmen. Gleiches gilt für § 314 Abs. 1 Nr. 16 HGB-E.

§ 285 Nr. 26 HGB-E

Im Hinblick auf § 285 Nr. 26 HGB-E bedarf es u.E. diverser Konkretisierungen. Fraglich ist z.B., welche Angaben in Bezug auf die Zwecksetzung des Erwerbs von Anteilen an Spezialfonds erwartet werden. In der Regel dürfte als Zweck die Kapitalanlage genannt werden. Ob gleichzeitig auch Vorteile in der bilanz- oder steuerrechtlichen Behandlung der Anteile an den Sondervermögen im Vergleich zu einer Direktinvestition gesehen werden oder ob es um Effizienzvorteile geht, dürfte hinter den eigentlichen Grund (Vermögensanlage) zurücktreten, sodass eine Angabe hierzu nicht gemacht werden wird.

Seite 19/50 zum Schreiben vom 04.01.2008 an Herrn MinR Dr. Ernst, Bundesministerium der Justiz, Berlin

Darüber hinaus erscheinen uns die geforderten Einzelangaben, insbesondere die Aufgliederung des anteiligen Fondsvermögens in die zugehörigen Vermögensgegenstände und Schulden unter Angabe des Buchwerts und des beizulegenden Zeitwerts, recht weitgehend und für Unternehmen, die eine Vielzahl von Anteilen an Spezialfonds halten, kaum praktikabel. In jedem Fall wäre es nicht sachgerecht, wenn innerhalb des Jahresabschlusses des die Anteile haltenden Unternehmens eine detailliertere Berichterstattung zu den Anteilen an Spezialfonds gefordert wird als innerhalb des Jahresberichts für das betreffende Sondervermögen nach §§ 44 f. InvG selbst. Auch bei einer Direktanlage durch das Unternehmen selbst wird keine Aufgliederung der einzelnen Wertpapiere verlangt.

Darüber hinaus bestehen Unklarheiten in Bezug auf folgende Aspekte, die zumindest in der Gesetzesbegründung ausgeräumt werden sollten: Sind die Gewinnbeträge nur für den Gesamtfonds oder darüber hinaus auch anteilig anzugeben? Sind dem Wortlaut folgend nur Gewinne oder auch etwaige Verluste anzugeben? Bezieht sich die geforderte Kumulation auf die Zeit seit Erwerb oder auf die Zeit seit Auflegung des Fonds? Ist auch die Rückzahlung mitgekaufter Gewinne anzugeben? Hinsichtlich der verlangten Aufgliederung des anteiligen Fondsvermögens ist zu fragen, ob und ggf. in welchem Umfang die Angaben über die zugehörigen Vermögensgegenstände und Schulden (desselben und verschiedener Fonds) aggregiert werden dürfen.

Zu prüfen ist ferner, ob und inwieweit sich Auswirkungen aus der Änderung der in Bezug genommenen Legaldefinition von Spezial-Sondervermögen in § 2 Abs. 3 InvG durch Artikel 1 Nr. 3 Buchst. c des Gesetzes vom 21.12.2007 (BGBl. I S. 3089) ergeben.

Zu Nr. 33: § 289 Abs. 5 HGB-E:

Kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften sollen künftig verpflichtet sein, im Lagebericht die wesentlichen Merkmale des „internen Risikomanagementsystems im Hinblick auf den Rechnungslegungsprozess“ zu beschreiben. Nach der Gesetzesbegründung (S. 157) verpflichtet die Vorschrift nur dazu, das vorhandene interne Risikomanagementsystem – mithin die Strukturen und Prozesse – im Hinblick auf den Rechnungslegungsprozess zu beschreiben. Hierzu hat sich in der Praxis der Begriff „rechnungslegungsbezogenes internes Kontrollsystem“ etabliert. Eine Verwendung des Begriffs „rechnungslegungsbezogenes internes Kontrollsystem“ im Rahmen dieser Vorschrift würde auch mit der Verpflichtung des Abschlussprüfers korrespondieren, über bei der Prüfung festgestellte wesentliche Schwächen des rechnungslegungsbezogenen internen Kontrollsys-

Seite 20/50 zum Schreiben vom 04.01.2008 an Herrn MinR Dr. Ernst, Bundesministerium der Justiz, Berlin

tems zu berichten, wie dies in Artikel 41 Abs. 4 der 8. EU-Richtlinie verlangt wird (vgl. hierzu unsere Anmerkungen zu § 171 Abs. 1 Satz 2 AktG-E).

Ferner regen wir an, in Ausübung des Mitgliedstaatenwahlrechts des Artikels 46a Abs. 2 der 4. EU-Richtlinie die in Artikel 46a Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie geforderte Beschreibung in einen gesonderten Bericht aufzunehmen. Dieser Bericht sollte nur einer Einklangprüfung durch den Abschlussprüfer unterworfen werden, wie dies Artikel 51 Abs. 1 Unterabs. 2 der Richtlinie vorsieht. Würden die Angaben nach Artikel 46a Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie – wie derzeit vorgesehen – Teil des Lageberichts, so unterlägen sie nicht nur einer Prüfung in Bezug auf den Einklang mit dem Jahresabschluss, sondern der weitergehenden Prüfung, ob die Berichterstattung eine zutreffende Vorstellung von der Lage des Unternehmens vermittelt. Dies entspricht nicht der Intention des Richtliniengebers.

Auch wenn nach der Gesetzesbegründung (S. 157) ausdrücklich keine Ausführungen zur Einschätzung der Effektivität des internen Risikomanagementsystems erforderlich sind, ist nicht auszuschließen, dass die gesetzlichen Vertreter des berichterstattenden Unternehmens freiwillig Aussagen über die Wirksamkeit des Systems treffen. Diese Angaben unterlägen im Falle ihrer Einbeziehung in den Lagebericht ebenfalls einer Prüfung auf Richtigkeit. Letztlich entstünde damit eine Pflicht für den Abschlussprüfer analog zu Section 404 Subsection b des US-amerikanischen Sarbanes-Oxley Act of 2002 („Euro-SOX“), was es dringend zu verhindern gilt.

Zu Nr. 34: § 289a HGB-E:

§ 289a HGB-E sieht in Abs. 1 Satz 1 vor, dass börsennotierte Aktiengesellschaften und bestimmte andere Aktiengesellschaften die Erklärung zur Unternehmensführung in ihren Lagebericht aufzunehmen haben. Alternativ kann die Erklärung nach Satz 2 auch auf der Internetseite der Gesellschaft öffentlich zugänglich gemacht werden. In diesem Fall ist nach Satz 3 in den Lagebericht ein Hinweis auf die Internetseite aufzunehmen.

Wir regen an, die Regelung des Artikels 46a Abs. 1 der 4. EU-Richtlinie, wonach die Unternehmen die Erklärung in den Lagebericht selbst aufnehmen können, nicht in nationales Recht umzusetzen. Vielmehr sollte entsprechend dem Wahlrecht in Artikel 46a Abs. 2 der Richtlinie vorgesehen werden, dass die Erklärung zur Unternehmensführung als gesondertes Berichtsinstrument neben den Lagebericht tritt. Die Herausnahme der Erklärung zur Unternehmensführung aus der Prüfungspflicht, wie sie in § 317 Abs. 2 Satz 3 HGB-E vorgesehen ist, ist zwar folgerichtig und zu begrüßen. Der Lagebericht sollte jedoch weiter-

Seite 21/50 zum Schreiben vom 04.01.2008 an Herrn MinR Dr. Ernst, Bundesministerium der Justiz, Berlin

hin nur prüfungspflichtige Bestandteile enthalten, um der Gefahr vorzubeugen, dass auf Seiten der Berichtsadressaten Missverständnisse hinsichtlich der Zuverlässigkeit unterschiedlicher Teilberichte des Lageberichts entstehen.

In diesem Zusammenhang ist auch zu berücksichtigen, dass die Aufstellung des Lageberichts in den (alleinigen) Verantwortungsbereich des Vorstands als gesetzlichem Vertreter der Gesellschaft fällt. Eine Aufnahme der Erklärung zur Unternehmensführung in den Lagebericht würde insoweit einen Verstoß gegen das Prinzip der Kongruenz von Zuständigkeit und Berichtskompetenz darstellen, als in Bezug auf die Erklärungskomponenten nach § 289a Abs. 2 Nr. 1 und 3 HGB-E neben dem Vorstand auch der Aufsichtsrat als Überwachungsorgan für den Vorstand eine erhebliche Einflussnahme auf den Berichtsgegenstand hat. Auch vor diesem Hintergrund ist es sinnvoll, eine Veröffentlichung der Erklärung zur Unternehmensführung außerhalb des Lageberichts vorzuschreiben; die Berichtsgegenstände des Lageberichts liegen dann weiterhin ausschließlich in der Verantwortung des Vorstands; die Aufgabe des Aufsichtsrats beschränkt sich dann weiterhin auf die Prüfung des Lageberichts (§ 171 Abs. 1 Satz 1 AktG).

Bedenken gegen eine Aufnahme der Erklärung zur Unternehmensführung in den Lagebericht bestehen zudem in folgender Hinsicht: Die Inhalte der Erklärung zur Unternehmensführung betreffen insbesondere gesellschaftsrechtliche Aspekte. Diese Angaben entsprechen systematisch nicht dem Zweck des Lageberichts, in Ergänzung zum Jahresabschluss den Geschäftsverlauf und die Lage der Gesellschaft darzustellen und damit weitergehend über die wirtschaftlichen Verhältnisse der Gesellschaft zu informieren. Auch aufgrund der unterschiedlichen Zielsetzungen des Lageberichts gegenwärtiger Prägung und der Erklärung zur Unternehmensführung sollte Letztere nicht in den Lagebericht integriert werden.

Sollte unser Vorschlag, nur eine Veröffentlichung der Erklärung außerhalb des Lageberichts vorzuschreiben, nicht umgesetzt werden, halten wir eine Vorschrift für erforderlich, die das berichterstattende Unternehmen dazu verpflichtet, den gesonderten Abschnitt des Lageberichts, der gem. § 289a Abs. 1 Satz 1 HGB-E die Erklärung zur Unternehmensführung beinhaltet, aufgrund von § 317 Abs. 2 Satz 3 HGB-E in deutlich erkennbarer Weise als ungeprüft zu kennzeichnen.

Im Hinblick auf Abs. 2 Nr. 2 regen wir an, die folgende Formulierung zu verwenden: „relevante Angaben zu angewandten Unternehmensführungsgrundsätzen, die über die gesetzlichen Anforderungen hinausgehen“. Ferner sollte in der Gesetzesbegründung verdeutlicht werden, auf welche Angaben die Vorschrift abzielt. Unseres Erachtens kommen z.B. die durch den Vorstand befolgten Anre-

Seite 22/50 zum Schreiben vom 04.01.2008 an Herrn MinR Dr. Ernst, Bundesministerium der Justiz, Berlin

gungen des Deutschen Corporate Governance Kodex in Betracht. Zumindest in der Gesetzesbegründung sollten hierzu Konkretisierungen erfolgen.

Schließlich regen wir an zu prüfen, ob hinsichtlich des persönlichen Anwendungsbereich des § 289a HGB-E tatsächlich das Wissen über die Einbeziehung der Aktien der Gesellschaft in den Handel über ein multilaterales Handelssystem (MTF) maßgeblich oder nicht vielmehr die Zustimmung der Gesellschaft zur Einbeziehung entscheidend sein soll.

Zu Nr. 35: § 290 Abs. 1 Satz 1 HGB-E:

Der Referentenentwurf sieht vor, das Beteiligungserfordernis in § 290 Abs. 1 Satz 1 HGB zu streichen. Laut Gesetzesbegründung soll damit „formaljuristischen Gestaltungen, die dazu dienen, Vermögensgegenstände und Schulden aus dem Konzernabschluss fern zu halten, zumindest teilweise der Boden entzogen“ werden (S. 160). Fraglich ist indes, ob allein durch den Wegfall des Beteiligungserfordernisses die typischen Ausgestaltungen von Zweckgesellschaften, wie z.B. Leasingobjektgesellschaften oder ABS-Gesellschaften, von der Konsolidierungspflicht erfasst werden. Sofern dies angestrebt wird, dürfte eine Streichung des Beteiligungserfordernisses allein nicht ausreichen, da § 290 Abs. 1 Satz 1 HGB-E im Unterschied zu den IFRS (IAS 27, SIC-12) nicht auf das Kriterium der Beherrschung (*control*) bzw. der Zuordnung der Mehrheit der Risiken und Vorteile (*risks and benefits approach*) abstellt.

Zu erwägen ist daher, dass von dem Mitgliedstaatenwahlrecht des Artikels 1 Abs. 2 Buchst. a der 7. EU-Richtlinie Gebrauch gemacht und entsprechend dem Grundgedanken von IAS 27 die Konsolidierungspflicht auf die Möglichkeit gestützt wird, die Kontrolle über ein anderes Unternehmen ausüben zu können.

Zu Nr. 38: § 293 Abs. 4 HGB:

Wir regen an, eine § 267 Abs. 4 Satz 2 HGB-E entsprechende Vorschrift aufzunehmen, wonach die Konsequenzen eines Unter- oder Überschreitens der Größenmerkmale in bestimmten Fällen (z.B. bei Umwandlungen oder Erwerb bzw. Veräußerung von Tochtergesellschaften) bereits zum ersten Konzernabschlussstichtag nach Durchführung der Maßnahme eintreten.

Seite 23/50 zum Schreiben vom 04.01.2008 an Herrn MinR Dr. Ernst, Bundesministerium der Justiz, Berlin

Zu Nr. 42: § 301 HGB-E:

Durch die vorgesehene Streichung des Wahlrechts, die Kapitalkonsolidierung von Tochterunternehmen auch nach der Buchwertmethode vornehmen zu können, wird zum einen die Vergleichbarkeit von Konzernabschlüssen erhöht und zum anderen eine Annäherung an die IFRS erreicht, die nach der gegenwärtigen Fassung des IFRS 3 (revised 2004) auch nur die Neubewertungsmethode zulassen. Hinzuweisen ist allerdings darauf, dass die Buchwertmethode in der Praxis weit verbreitet ist.

Artikel 66 Abs. 4 EGHGB-E sieht vor, dass § 301 HGB-E erstmals auf Konzernabschlüsse für das nach dem 31.12.2008 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden ist. Es sollte klargestellt werden, dass für bis zu diesem Zeitpunkt nach der Buchwertmethode konsolidierte Tochterunternehmen keine rückwirkende Änderung der Konsolidierung nach der Neubewertungsmethode erfolgen muss, mithin § 301 HGB-E – mit Ausnahme der vorgesehenen Regelung des Abs. 4 – allein prospektive Wirkung entfaltet. Gleiches sollte für den Ausweis passivischer Unterschiedsbeträge aus der Kapitalkonsolidierung gelten.

Gemäß § 301 Abs. 2 HGB-E ist vorgesehen, dass die Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts des erworbenen Reinvermögens nur noch auf Grundlage der Wertansätze zum Zeitpunkt des Erwerbs der Anteile erfolgen darf. Ein Abstellen auf den Erwerbszeitpunkt der Anteile ist insofern problematisch, als im Falle des § 290 Abs. 1 HGB eine Beteiligung kein zwingendes Erfordernis für eine Konsolidierungspflicht mehr sein soll. Bei Nichtbestehen einer Beteiligung des Mutterunternehmens am Tochterunternehmen wäre § 301 Abs. 2 HGB-E bei wortgetreuer Auslegung nicht anwendbar. Daher sollte der Zeitpunkt zugrunde gelegt werden, zu dem ein Unternehmen Tochterunternehmen i.S.d. § 290 HGB wird. Auch im Hinblick auf sog. sukzessive Unternehmenserwerbe (*step acquisitions*) ist dieser Zeitpunkt sachgerecht.

Aus Praktikabilitätsersparungen sollte es u.E. in Ausnahmefällen zulässig sein, den beizulegenden Zeitwert des erworbenen Reinvermögens auf Grundlage der Wertansätze zum Zeitpunkt der erstmaligen Konsolidierung eines Tochterunternehmens zu bestimmen. Diese Ausnahme sollte für Fälle zugelassen werden, in denen der Erwerb der Anteile des betreffenden Tochterunternehmens mindestens ein Geschäftsjahr zurückliegt und das Mutterunternehmen aufgrund eines bisherigen Unterschreitens der Schwellenwerte des § 293 HGB-E für das abgelaufene Geschäftsjahr erstmals einen Konzernabschluss aufstellt oder das Tochterunternehmen bislang nach § 296 HGB nicht in den Konzernabschluss einbezogen wurde.

Seite 24/50 zum Schreiben vom 04.01.2008 an Herrn MinR Dr. Ernst, Bundesministerium der Justiz, Berlin

Zu Nr. 44: § 306 HGB-E:

Im Hinblick auf die Frage der Abzinsung latenter Steuern, die aus Konsolidierungsvorgängen, mit Ausnahme der erstmaligen Kapitalkonsolidierung, stammen, verweisen wir auf unsere Ausführungen zu § 274 HGB-E.

Zu Nr. 46: § 308a HGB-E:

Mit § 308a HGB-E ist die Kodifizierung der Umrechnung von auf fremde Währung lautenden Abschlüssen für Zwecke der Einbeziehung in den Konzernabschluss vorgesehen. In Abweichung von IAS 21, DRS 14 sowie den Vorschlägen des HFA aus dem Jahr 1998 (Entwurf einer Stellungnahme: Zur Währungsumrechnung im Konzernabschluß, in: WPg 1998, S. 549) ist dabei laut Gesetzesbegründung (S. 171) bewusst eine Entscheidung gegen die Übernahme des Konzepts der funktionalen Währung getroffen worden. Stattdessen sieht § 308a HGB-E eine Umrechnung der auf fremde Währung lautenden Abschlüsse ausschließlich nach der modifizierten erfolgsneutralen Stichtagskursmethode vor.

Eine generelle Anwendung der modifizierten Stichtagskursmethode dürfte indes in denjenigen Einzelfällen zu nicht sachgerechten Ergebnissen führen, in denen das ausländische Tochterunternehmen aus wirtschaftlicher Sicht nur eine Betriebsstätte des Mutterunternehmens ist. Ungeachtet der Beobachtung, dass in der Unternehmenspraxis solche Fälle, in denen nur eine Umrechnung nach dem Zeitbezug in Betracht kommt, nur sehr selten vorliegen, sollte daher das Konzept der funktionalen Währung im Gesetz aufgegriffen werden.

In dem Entwurf der Stellungnahme des HFA aus dem Jahr 1998 wurde des Weiteren festgestellt, dass die Umrechnung von Aufwendungen und Erträgen in der Gewinn- und Verlustrechnung theoretisch zu den jeweiligen (historischen) Transaktionskursen erfolgen müsste. Aus Praktikabilitätsgründen sollten jedoch (Monats-)Durchschnittskurse zugrunde gelegt werden, die so zu bestimmen sind, dass die Abweichungen zur Umrechnung mit Transaktionskursen nicht wesentlich sind. Eine solche Vereinfachung gilt auch gem. IAS 21.40 als angemessen, sofern der Wechselkurs der betreffenden Währung keinen starken Schwankungen ausgesetzt ist. Planmäßige und außerplanmäßige Abschreibungen sollten stets mit Durchschnittskursen umgerechnet werden. § 308a HGB-E sieht nun generell für alle Gewinn- und Verlustrechnungsposten die Umrechnung mit historischen Kursen vor. Weder der Gesetzestext selbst noch die Gesetzesbegründung sehen die Zulässigkeit einer aus praktischen Erwägungen heraus erfolgenden Umrechnung zum Durchschnittskurs vor. Daher regen wir eine entsprechende Änderung an.

Seite 25/50 zum Schreiben vom 04.01.2008 an Herrn MinR Dr. Ernst, Bundesministerium der Justiz, Berlin

Zu Nr. 47: § 309 Abs. 1 HGB-E:

Durch die vorgesehene Neufassung des § 309 Abs. 1 HGB soll das bislang bestehende Wahlrecht des Satzes 3, einen aus der erstmaligen Kapitalkonsolidierung resultierenden Geschäfts- oder Firmenwert offen mit den Rücklagen zu verrechnen, aufgehoben werden. Das IDW begrüßt diesen Schritt ausdrücklich.

Es ergibt sich allerdings die Frage, ob mit Wirkung zum 01.01.2009 eine zuvor zulässigerweise vorgenommene Verrechnung rückgängig zu machen oder – bis zum Ausscheiden des betreffenden Tochterunternehmens aus dem Konsolidierungskreis – beizubehalten ist. Unseres Erachtens sprechen Praktikabilitätsgründe zwingend für eine auf Erstkonsolidierungen nach dem 31.12.2008 beschränkte (prospektive) Anwendung der Neuregelung. Dies sollte in den Übergangsvorschriften der Artikel 65, 66 EGHGB-E ausdrücklich so geregelt werden.

Zu Nr. 50: § 314 Abs. 1 Nr. 13 HGB-E:

Gemäß § 314 Abs. 1 Nr. 13 HGB-E ist im Konzernanhang künftig über Geschäfte des Mutterunternehmens oder anderer in den Konzernabschluss einbezogener Unternehmen mit nahe stehenden Unternehmen und Personen (mit Ausnahme hundertprozentiger Tochterunternehmen) zu berichten, soweit diese Geschäfte nicht zu marktüblichen Konditionen zustande gekommen sind.

Nach dem vorgesehenen Wortlaut wären neben solchen Geschäften von Mutter- und Tochterunternehmen auch solche Geschäfte unter Beteiligung von Gemeinschaftsunternehmen oder – sofern man die Bewertung *at equity* als Konsolidierungs- und nicht als Bewertungsmethode ansieht – von assoziierten Unternehmen i.S.d. §§ 310 Abs. 1, 311 Abs. 1 HGB berichtspflichtig. Wir halten eine Ausdehnung der Vorschrift auf Geschäfte mit Gemeinschafts- und assoziierten Unternehmen für nicht sachgerecht und schlagen daher vor, Nr. 13 wie folgt zu fassen: „13. Geschäfte des Mutterunternehmens oder in den Konzernabschluss einbezogener Tochterunternehmen mit...“.

Im Übrigen verweisen wir auf unsere Anmerkungen zu § 285 Nr. 21 HGB-E.

Zu Nr. 53: § 316 HGB-E:

Durch die Anfügung des Abs. 4 in § 316 HGB soll in Umsetzung von Artikel 26 Abs. 1 der 8. EU-Richtlinie die Rechtsgrundlage im nationalen Recht für die (unmittelbare) Anwendung der in EU-Recht übernommenen ISA bei der Durchführung von gesetzlichen Abschlussprüfungen i.S.d. § 316 Abs. 1 bis 3 HGB (Pflicht zur Prüfung) geschaffen werden. Gesetzessystematisch wäre u.E. eine

Seite 26/50 zum Schreiben vom 04.01.2008 an Herrn MinR Dr. Ernst, Bundesministerium der Justiz, Berlin

Verankerung der Vorschrift in § 317 HGB-E (Gegenstand und Umfang der Prüfung) sinnvoll.

Das HGB enthält in der Fassung des Referentenentwurfs eines BilMoG eine Reihe von Vorschriften, die nach erfolgter Übernahme von ISA in EU-Recht außer Kraft treten müssen, wenn sie einen durch die betreffenden ISA abgedeckten Regelungsbereich aufweisen. Die vorgesehene isolierte Einführung einer Vorschrift zur unmittelbaren Anwendung der ISA könnte indes den Eindruck erwecken, dass die ISA künftig zusätzlich zu den unveränderten Einzelvorschriften der §§ 317 ff. HGB zu beachten sind. Um diesbezügliche Missverständnisse zu vermeiden, regen wir an, in der Gesetzesbegründung darauf hinzuweisen, dass mit der Übernahme der ISA in das europäische Recht weitere Anpassungen der handelsrechtlichen Vorschriften zur Abschlussprüfung erforderlich sein werden. Zu überlegen ist – die europarechtliche Zulässigkeit unterstellt –, ob die Übernahme nicht erst zu einem Zeitpunkt geregelt werden sollte, zu dem Klarheit darüber besteht, ob und welche zusätzlichen Regelungen auf europäischer und/oder nationaler Ebene vorgesehen werden sollen und welche Regelungen der ISA nicht angewendet werden sollen. Zu diesem Zeitpunkt müssen die deutschen Prüfungsvorschriften ohnehin revidiert werden, sodass eine Vorabregelung des Grundsatzes allein optische Gründe hätte, inhaltlich aber notwendigerweise unvollständig bleiben müsste.

Abs. 5 enthält eine Verordnungsermächtigung für das Bundesministerium der Justiz in Bezug auf künftig zusätzlich zu den ISA bei der Durchführung der Abschlussprüfung anzuwendende Abschlussprüfungsverfahren oder Abschlussprüfungsanforderungen. Nach unserem Verständnis sollten Anforderungen an die Abschlussprüfung, die über die ISA hinausgehen und wegen nationaler Besonderheiten Platz greifen sollen, ausschließlich im Gesetz selbst geregelt werden. Eine Rechtsverordnung ist u.E. dazu nicht geeignet. Die Regelung im Gesetz würde ferner den nationalen Anforderungen im Verhältnis zu den ISA ein angemessenes Gewicht zukommen lassen.

Regelungen zu bei der Abschlussprüfung anzuwendenden Abschlussprüfungsverfahren sind u.E. aber weder im Gesetz noch in einer Rechtsverordnung zu treffen. Dazu besteht kein Anlass. Der Berufsstand hat seit jeher die Prüfungsmethodik und Prüfungsverfahren unter Berücksichtigung der internationalen Prüfungsstandards selbst entwickelt und ständig an steigende Anforderungen angepasst. Es ist nicht erkennbar, dass insoweit ein Defizit besteht. Die heutigen Prüfungsstandards entsprechen den internationalen Vorgaben. Darüber hinaus entspricht es auch dem Selbstverständnis eines freien Berufs, die Regeln seiner Berufsausübung selbst zu erarbeiten und festzulegen. Es ist nicht

Seite 27/50 zum Schreiben vom 04.01.2008 an Herrn MinR Dr. Ernst, Bundesministerium der Justiz, Berlin

erkennbar, warum von diesen bewährten Grundsätzen zukünftig abgewichen werden soll. Wir bitten daher, Abs. 5 entsprechend zu ändern.

Ungeachtet dessen ist fraglich, ob die Verordnungsermächtigung des Abs. 5 in der vorgesehenen Fassung dem Bestimmtheitsgebot des Artikels 80 Abs. 1 Satz 2 GG genügt, da sich Zweck und Ausmaß der Ermächtigung der Regelung nicht entnehmen lassen.

Ebenso wie über die ISA hinausgehende Anforderungen an die Abschlussprüfung sollten künftig auch auf nationalen Besonderheiten beruhende Abweichungen von den ISA (*carve-outs*) durch Vorschriften des HGB und nicht durch Rechtsverordnung geregelt werden.

Zu Nr. 54: § 317 HGB-E:

Nach § 317 Abs. 2 Satz 3 HGB-E sind § 317 Abs. 1 und 2 HGB auf die Angaben nach § 289a HGB-E nicht anzuwenden. Für den Fall, dass der Gesetzgeber – abweichend von unserem Vorschlag – daran festhält, dass die Erklärung zur Unternehmensführung in den Lagebericht aufgenommen werden kann, sollte § 317 Abs. 2 Satz 3 HGB-E klarer formuliert werden, um unmissverständlich zum Ausdruck zu bringen, dass die Erklärung zur Unternehmensführung nicht der Abschlussprüfung unterliegt. Wir regen folgende Formulierung an: „Die Angaben nach § 289a sind nicht in die Prüfung einzubeziehen.“

Da der Gegenstand der Abschlussprüfung in § 316 HGB geregelt wird, sollte eine solche Vorschrift systematisch besser in § 316 HGB aufgenommen werden.

Sofern in einen Konzernabschluss einbezogene Jahresabschlüsse von einem anderen Abschlussprüfer geprüft worden sind, hat der Konzernabschlussprüfer dessen Arbeit nach § 317 Abs. 3 Satz 2 HGB-E in geeigneter Weise zu überprüfen und dies zu dokumentieren. Damit ist gewährleistet, dass der Konzernabschluss und die Jahresabschlüsse der einbezogenen Konzernunternehmen auch weiterhin von unterschiedlichen Abschlussprüfern geprüft werden können. Dies trägt insbesondere dem Interesse der mittelständischen Wirtschaftsprüferpraxen Rechnung, die bislang in nicht unerheblichem Umfang, insbesondere auf Ebene der einbezogenen Tochterunternehmen, in die Prüfung von Konzernabschlüssen involviert sind. Die vorgesehene Regelung steht in Einklang mit der bereits seit geraumer Zeit bestehenden Handhabung in der berufsständischen Praxis. Vor diesem Hintergrund regen wir an, in der Gesetzesbegründung zu verdeutlichen, dass durch diese gesetzliche Klarstellung keine wesentlichen Änderungen gegenüber der bisherigen, auf den fachlichen Standards des Berufsstands basierenden Praxis zu erwarten sind. In diesem Zusammenhang

Seite 28/50 zum Schreiben vom 04.01.2008 an Herrn MinR Dr. Ernst, Bundesministerium der Justiz, Berlin

sollte in der Gesetzesbegründung (S. 87) richtiggestellt werden, dass der Konzernabschlussprüfer nicht die in den Konzernabschluss einzubeziehenden geprüften Jahresabschlüsse selbst im Sinne einer eigenen Prüfung, sondern die Arbeit des anderen externen Prüfers zu überprüfen hat.

Zu Nr. 56: § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 HGB-E:

Die vorgesehene Neuregelung des § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 Halbsatz 1 HGB-E ist unklar, da nach ihrem Wortlaut nur der verantwortliche Prüfungspartner ausgeschlossen ist, der einen Bestätigungsvermerk bereits in sieben oder mehr Fällen unterzeichnet hat. Beabsichtigt ist jedoch auch der Ausschluss von Personen, die bereits in sieben oder mehr Fällen im Rahmen der Prüfung des Jahresabschlusses eines Unternehmens als verantwortlicher Prüfungspartner tätig waren, ohne dass diese Personen jeweils den Bestätigungsvermerk unterzeichnet haben. Der Begriff des verantwortlichen Prüfungspartners ist in den Sätzen 2 und 3 der Nr. 4 definiert. Wir regen daher eine entsprechende Klarstellung der Formulierung an.

Nach der Gesetzesbegründung (S. 183) soll gem. § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 HGB-E auch als verantwortlicher Prüfungspartner gelten, wer als Wirtschaftsprüfer der mit der Konzernabschlussprüfung beauftragten Wirtschaftsprüfungsgesellschaft den Jahresabschluss bedeutender Tochterunternehmen oder auch nur die sog. Handelsbilanz II, d.h. die Anpassungen an die konzerneinheitlichen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (§§ 300 Abs. 2, 308 HGB), verantwortlich prüft. Die Erstreckung der Vorschrift auf Prüfer der Handelsbilanz II eines bedeutenden Tochterunternehmens geht über die Anforderung des Artikels 2 Nr. 16 der 8. EU-Richtlinie hinaus; einer solchen Ausweitung sollte im Sinne einer EU-weiten Harmonisierung nicht durch entsprechende Ausführungen in der Gesetzesbegründung Vorschub geleistet werden.

Ein Tochterunternehmen soll laut Gesetzesbegründung (S. 183) regelmäßig als bedeutend i.S.d. § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 3 HGB-E gelten, wenn es mehr als 10 % des Konzernvermögens hält oder mit mehr als 10 % zum Konzern(außen)umsatz beiträgt. Wir halten diesen Schwellenwert für zu gering bemessen. Zum Beispiel stuft das US-amerikanische Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) ein Tochterunternehmen für Zwecke der internen Rotation erst dann als wesentlich ein, wenn es einen Schwellenwert von 20 % der konsolidierten Vermögenswerte oder Umsatzerlöse überschreitet (Release No. 33-8183; 34-47265; 35-27642; IC-25915; IA-2103; FR-68; File No. S7-49-02). In Deutschland sollten jedenfalls keine strengeren Anforderungen an die in-

Seite 29/50 zum Schreiben vom 04.01.2008 an Herrn MinR Dr. Ernst, Bundesministerium der Justiz, Berlin

terne Rotation gestellt werden; sachgerecht dürfte eine noch höhere Schwelle sein.

Zu Nr. 57: § 319b HGB-E:

Das IDW begrüßt die in § 319b Abs. 1 Satz 1 HGB-E vorgesehene Regelung, wonach ein Abschlussprüfer dann nicht von der Abschlussprüfung ausgeschlossen ist, wenn zwar ein Mitglied seines Netzwerks einen der dort genannten Ausschlussgründe erfüllt, dieses Mitglied aber auf das Ergebnis der Abschlussprüfung keinen Einfluss nehmen kann. Dies ist insofern sachgerecht, als überhaupt nur dann eine Gefahr für die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers entstehen kann, wenn das andere Netzwerkmitglied die Möglichkeit zur Einflussnahme auf das Prüfungsergebnis hat. Eine weitergehende Vorschrift würde über den Regelungszweck hinausgehen.

Laut Gesetzesbegründung (S. 186) genügt ein einmaliges oder nur gelegentliches Zusammenwirken für die Annahme eines Netzwerks i.S.d. § 319b Abs. 1 Satz 3 HGB-E nicht. In diesem Zusammenhang sollte klargestellt werden, dass z.B. die Durchführung von Gemeinschaftsprüfungen (*joint audits*) oder die gemeinschaftliche Erstellung eines betriebswirtschaftlichen Gutachtens kein Netzwerk begründet.

Ferner regen wir an, in der Gesetzesbegründung klarzustellen, dass die in Abs. 1 Satz 2 genannten Ausschlussgründe des § 319a HGB-E auch nur auf Mandate i.S.d. § 319a HGB, d.h. Prüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse, Wirkungen entfalten können.

Zu Nr. 58: § 320 Abs. 4 HGB-E:

Durch § 320 Abs. 4 HGB-E soll in Umsetzung des Artikels 23 Abs. 3 der 8. EU-Richtlinie im Falle einer Ersetzung des Abschlussprüfers der bisherige Abschlussprüfer dazu verpflichtet werden, dem neuen Abschlussprüfer auf dessen schriftliche Anfrage über das Ergebnis der bisherigen Prüfung zu berichten, wobei § 321 HGB entsprechend anzuwenden ist.

Es sollte zumindest in der Gesetzesbegründung klargestellt werden, dass das Recht auf Auskunftsverweigerung bei Gefahr der Selbstbelastung als allgemeiner Grundsatz mit Verfassungsrang (*nemo tenetur se ipsum accusare*) von der Regelung unberührt bleibt.

Fraglich ist, ob sich die Regelung des § 320 Abs. 4 HGB-E nur auf Fälle eines vorzeitigen Prüferwechsels i.S.d. § 318 Abs. 3 (Abberufung des Abschlussprü-

Seite 30/50 zum Schreiben vom 04.01.2008 an Herrn MinR Dr. Ernst, Bundesministerium der Justiz, Berlin

fers durch ein Gericht) oder Abs. 6 (Niederlegung des Mandats durch den beauftragten Abschlussprüfer; Kündigung aus wichtigem Grund) HGB oder auch auf reguläre Prüferwechsel bezieht. Gegen Letzteres könnte sprechen, dass der Abschlussprüfer nach § 320 Abs. 2 Satz 1 HGB von den gesetzlichen Vertretern des geprüften Unternehmens alle Aufklärungen und Nachweise verlangen kann, die für eine sorgfältige Prüfung notwendig sind. Hierzu gehört auch der Prüfungsbericht i.S.d. § 321 HGB des vorherigen Abschlussprüfers.

Das Auskunftsrecht nach § 320 Abs. 4 HGB-E kann sich demnach wohl nur auf solche Fälle beziehen, in denen die gesetzlichen Vertreter nicht in der Lage sind, dem neuen Abschlussprüfer den Vorjahresprüfungsbericht auszuhändigen. Dies sollte in der Gesetzesbegründung verdeutlicht werden.

Jedenfalls sollte der Eindruck vermieden werden, neben der bereits vorgeschriebenen Berichterstattung gegenüber dem Unternehmen (§§ 318 Abs. 6 Satz 4, 321 HGB) sei eine zusätzliche und gesonderte schriftliche Berichterstattung gegenüber dem Folgeprüfer erforderlich.

Zu Nr. 61: § 324 HGB-E:

Die vorgesehene Aufhebung des § 324 HGB soll ausweislich der Gesetzesbegründung (S. 188) mangels praktischer Bedeutung erfolgen. Auch wenn Meinungsverschiedenheiten zwischen geprüfem Unternehmen und Abschlussprüfer in der Vergangenheit nur in äußerst seltenen Fällen durch Gerichte geklärt wurden, halten wir eine Beibehaltung einfach zu handhabender Verfahren für sinnvoll. Der in der Gesetzesbegründung genannte alternative Zivilrechtsweg (Leistungsklage) stellt ein sehr viel komplexeres Mittel dar.

Zu Nr. 80: § 341a Abs. 2 Satz 1 HGB-E:

Die in § 253 Abs. 2 HGB-E vorgesehene Abzinsung von Rückstellungen betreffe nach der vorgeschlagenen Gesetzessystematik auch die von Versicherungsunternehmen gem. § 341g HGB zu bildenden Rückstellungen für noch nicht abgewickelte Versicherungsfälle. Diese Rückstellungen machen nach unseren Kenntnissen im Branchendurchschnitt ca. 40 % der Bilanzsumme aus.

Die Bewertung versicherungstechnischer Rückstellungen mit dem Zeitwert (inkl. Abzinsung) ist derzeit auch Gegenstand der Diskussionen beim IASB und im Rahmen der Reform des europäischen Aufsichtsrechts („Solvency II“) bei der europäischen Kommission. Demnach wird eine umfängliche Überarbeitung der betriebsinternen Systeme der Versicherungsunternehmen erforderlich werden.

Seite 31/50 zum Schreiben vom 04.01.2008 an Herrn MinR Dr. Ernst, Bundesministerium der Justiz, Berlin

Zur Vermeidung einer zweimaligen Überarbeitung innerhalb nur kurzer Zeit schlagen wir vor, im Rahmen des § 341a Abs. 2 Satz 1 HGB-E Versicherungsunternehmen für die versicherungstechnischen Rückstellungen gem. Viertem Titel des Zweiten Unterabschnitts (§§ 341e-341h HGB) zunächst von der Anwendung des § 253 Abs. 2 HGB-E auszunehmen.

Zu § 341d HGB-E:

Wir geben zu bedenken, dass die Vorschrift des § 246 Abs. 2 Satz 2 und 3 HGB-E Auswirkungen auf die Bilanzierung von Kapitalanlagen bei fonds- oder indexgebundenen Lebensversicherungsverträgen haben könnte, für die die RechVersV (§ 14 sowie Formblatt 1) einen gesonderten Ausweis in der Bilanz vorsieht. Gemäß § 341d HGB sind diese Kapitalanlagen mit dem Zeitwert zu bewerten. Die Bilanzierung nach IFRS wird derzeit noch im Rahmen des Versicherungsprojektes diskutiert. Gemäß § 341a Abs. 2 Satz 3 HGB ist § 246 Abs. 2 HGB von Versicherungsunternehmen nicht anzuwenden, soweit abweichende Vorschriften bestehen. Wir regen an, im weiteren Gesetzgebungsverfahren klarzustellen, dass nicht die Absicht besteht, Änderungen an der derzeitigen Praxis bezüglich der Bilanzierung der fonds- und indexgebundenen Lebensversicherung zu bewirken.

Sonstige die Rechnungslegung von Versicherungsunternehmen betreffende Anmerkungen:

Ausschüttungssperre nach § 268 Abs. 8 HGB-E

Wir geben zu bedenken, dass der handelsrechtliche Jahresabschluss nicht nur die Grundlage für die Ausschüttung an die Anteilseigner bildet, sondern auch vertragsrechtliche Überschussbeteiligungen, insbesondere in der Lebensversicherung, an das handelsrechtliche Ergebnis anknüpfen. Wir regen an zu prüfen, inwieweit es Anpassungen im Versicherungsvertragsgesetz bedarf, um zu verhindern, dass ausschüttungsgesperrte Beträge – in Form von Überschussbeteiligungen, die materiell einer Gewinnverwendung entsprechen – den Versicherungsunternehmen entzogen werden.

Konsolidierungskreis

Insbesondere bei Versicherungsunternehmen finden sich wegen der fehlenden Beherrschungsmöglichkeit bei Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit (VVaG) Konzernstrukturen in Form eines Gleichordnungskonzerns. Die fehlen-

Seite 32/50 zum Schreiben vom 04.01.2008 an Herrn MinR Dr. Ernst, Bundesministerium der Justiz, Berlin

de Möglichkeit bzw. Verpflichtung, einen (befreienden) Konzernabschluss für die wirtschaftliche Einheit aufstellen zu können, wurde im Schrifttum häufig kritisiert. Wir regen an zu erörtern, ob diese Thematik bei den Änderungen der Vorschriften zum Konsolidierungskreis berücksichtigt werden sollte. Dabei könnte allerdings die zur Streichung vorgesehene Methode der Interessenzusammenführung – zumindest theoretisch – eine Rolle spielen.

Artikel 2: Änderung des Einführungsgesetzes zum Handelsgesetzbuch

Zu Nr. 2: Artikel 28 Abs. 1 EGHGB-E:

Das Wahlrecht des Artikels 28 Abs. 1 Satz 2 EGHGB, wonach Rückstellungen für mittelbare Verpflichtungen aus Zusagen für laufende Pensionen oder Anwartschaften auf Pensionen sowie für ähnliche unmittelbare oder mittelbare Verpflichtungen nicht gebildet werden müssen, soll ersatzlos wegfallen. Hingegen soll das Wahlrecht des Abs. 1 Satz 1 für sog. Altzusagen unverändert beibehalten werden. Dies erscheint unter systematischen und wirtschaftlichen Gesichtspunkten nicht konsequent. Wir schlagen vor, auch dieses Wahlrecht aufzuheben und die Übergangsregelung des Artikels 65 Abs. 1 EGHGB-E entsprechend anzupassen.

Angesichts der vorgesehenen Abschaffung des Passivierungswahlrechts für mittelbare Pensionsverpflichtungen bleibt mit den Betroffenen zu erörtern, ob die daraus resultierende Bilanzierungspflicht im Falle des Einsatzes von Zusatzversorgungskassen oder anderen *multi-employer plans* zu Problemen bei der eindeutigen Zurechnung anteiliger Verpflichtungen auf die einzelnen Mitglieder führt.

Zu Nr. 3: Artikel 65, 66 EGHGB-E:

Im Grundsatz sollte gelten, dass die Neuregelungen des BilMoG nur auf solche Sachverhalte/Geschäftsvorfälle anzuwenden sind, die nach Inkrafttreten der entsprechenden Vorschriften eintreten (z.B. in Bezug auf den Mindestumfang der Herstellungskosten oder die Aktivierung selbst erstellter immaterieller Vermögensgegenstände). Im Rahmen der Übergangsvorschriften zum HGB sollte klargestellt werden, dass Ausnahmen von diesem Grundsatz nur für die Änderungen des HGB gelten sollen, die die folgenden Sachverhalte betreffen. Das heißt, nur in diesen Fällen kommt es zu Anpassungen der vor dem Umstellungszeitpunkt entstandenen Bilanzposten (Wirkung *ex tunc*; retrospektive Anwendung):

Seite 33/50 zum Schreiben vom 04.01.2008 an Herrn MinR Dr. Ernst, Bundesministerium der Justiz, Berlin

- Saldierung von Vermögensgegenständen und Schulden (§ 246 Abs. 2 HGB-E),
- Ansatz und Bewertung von Rückstellungen (§§ 249, 253 Abs. 1 und 2 HGB-E),
- Bewertung von zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumenten mit dem beizulegenden Zeitwert (§ 253 Abs. 1 Satz 3 HGB-E),
- einheitliche Bewertung von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, die nur notwendigerweise nur zusammen genutzt werden können (§ 253 Abs. 4 Satz 5 HGB-E),
- Bildung von Bewertungseinheiten (§ 254 HGB-E),
- Ausweis eigener Anteile (§ 272 Abs. 1 Satz 3 HGB-E),
- Abgrenzung latenter Steuern (§ 274 HGB-E).

Wünschenswert ist, wenn auch die Auflösung eines bereits bestehenden Sonderpostens mit Rücklageanteil mit Wirkung ex tunc erfolgen müsste. Dies setzt indes voraus, dass durch entsprechende steuergesetzliche Klarstellungen den Unternehmen daraus keine negativen steuerlichen Konsequenzen erwachsen.

Grundsätzlich sollten die retrospektiven Anpassungen ergebniswirksam vorgenommen werden. Eine direkte Verrechnung mit den Rücklagen, wie dies in Artikel 66 Abs. 1 EGHGB-E für künftig nicht mehr zulässige Aufwandsrückstellungen vorgesehen ist, halten wir für nicht sachgerecht. Das in der Gesetzesbegründung angeführte Argument, dies sei aus Vereinfachungs- und Praktikabilitätsabwägungen zu vertreten, da die Gesellschafter jederzeit über die Gewinnrücklagen verfügen könnten und damit ihre Gewinnverwendungskompetenz nicht umgangen würde (S. 100), ist nur teilweise zutreffend, nämlich für Einzelunternehmen, Personenhandelsgesellschaften und die GmbH, nicht hingegen für die Aktiengesellschaft. Das IDW spricht sich deshalb für eine erfolgswirksame Auflösung der betroffenen Aufwandsrückstellungen aus. Dies ist schon insofern konsequent, als die frühere Dotierung der Rückstellungen auch erfolgswirksam zu Lasten des Ergebnisses erfolgte.

Um den Ausweis eines unverhältnismäßig hohen Aufwands aus der Umstellung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden zu vermeiden, schlagen wir die folgende Übergangsregelung vor: Übersteigt der Aufwand aus der Neubewertung der Pensionsrückstellungen die kumulierten Erträge aus der Abzinsung sonstiger Rückstellungen, der Auflösung von Aufwandsrückstellungen sowie der Auflösung eines Sonderpostens mit Rücklageanteil, darf der übersteigende Betrag entsprechend der bislang bereits in Artikel 65 Abs. 1 Satz 1 EGHGB-E vorgesehenen Regelung bis spätestens zum 31.12.2023 in gleichmäßig bemessenen Jahresraten angesammelt werden. Die Angemessenheit einer vergleichba-

Seite 34/50 zum Schreiben vom 04.01.2008 an Herrn MinR Dr. Ernst, Bundesministerium der Justiz, Berlin

ren Verteilungsmöglichkeit für einen per Saldo entstehenden Ertrag aus der Umstellung auf das BilMoG bleibt mit den Betroffenen zu erörtern.

In Artikel 65 Abs. 1 Satz 1 EGHGB-E sollte die Formulierung geändert werden in „...“, darf dieser Betrag bis spätestens zum 31. Dezember 2023...“, um klarer zum Ausdruck zu bringen, dass eine Ansammlung des Betrages auch über einen kürzeren als den vorgesehenen maximal möglichen Zeitraum von 15 Jahren erfolgen darf.

Mit Blick auf die vorgesehene Änderung des § 290 Abs. 1 Satz 1 HGB sollte in Artikel 66 EGHGB-E ferner ausdrücklich klargestellt werden, dass in den Konsolidierungskreis alle Unternehmen einzubeziehen sind, die zum ersten Konzernabschlussstichtag nach Inkrafttreten des BilMoG als Tochterunternehmen gelten und damit unter § 294 Abs. 1 HGB fallen, sofern eine Einbeziehung nicht nach § 296 HGB unterbleibt.

Infolge des BilMoG werden auf den ersten Abschluss nach Inkrafttreten der neuen Regelungen eine Vielzahl vom Vorjahr abweichender Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anzuwenden sein. Die Abweichungen sind gem. §§ 284 Abs. 2 Nr. 3 Halbsatz 1, 313 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 Halbsatz 1 HGB im (Konzern-) Anhang anzugeben und zu begründen. Um eine unangemessen hohe Belastung auf Seiten der berichterstattenden Unternehmen zu vermeiden, regen wir an, entsprechend Artikel 24 Abs. 5 Satz 1 EGHGB (Übergangsvorschrift zum Bilanzrichtlinien-Gesetz – BiRiLiG) bei der erstmaligen Aufstellung eines Jahresabschlusses nach den geänderten Vorschriften insoweit eine Ausnahme von § 284 Abs. 2 Nr. 3 HGB zuzulassen, als sich die Abweichungen aus dem BilMoG ergeben. Entsprechendes sollte für § 313 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 HGB für den Konzernabschluss (unter Einbeziehung der Konsolidierungsmethoden) gelten.

Artikel 3: Änderung des Publizitätsgesetzes

Zu Nr. 1: § 5 Abs. 2 Satz 2 PubliG-E:

Durch die vorgesehene Änderung des Abs. 2 Satz 2 ist im Anhang zum Jahresabschluss eines unter das Publizitätsgesetz fallenden Unternehmens künftig u.a. auch über Geschäfte mit nahe stehenden Personen und Unternehmen entsprechend § 285 Nr. 21 HGB-E zu berichten. Der Gesetzesentwurf geht damit über den Anwendungsbereich der 4. EU-Richtlinie hinaus, die sich gem. Artikel 1 Abs. 1 Unterabs. 1 nur auf Unternehmen in der Rechtsform der AG, KGaA, GmbH oder einer haftungsbeschränkten Personenhandels-gesellschaft (z.B. GmbH & Co. KG) erstreckt. Die Notwendigkeit, auch die Unternehmen, die un-

Seite 35/50 zum Schreiben vom 04.01.2008 an Herrn MinR Dr. Ernst, Bundesministerium der Justiz, Berlin

ter das Publizitätsgesetz fallen, mit den zusätzlichen Angabepflichten zu belasten, sollte überprüft werden.

Zu Nr. 5: § 13 Abs. 3 Satz 1 PubliG-E:

Da in Abs. 3 Satz 1 die Anwendung des § 314 Abs. 1 Nr. 13 HGB-E nicht von der Anwendung für den Konzernanhang eines unter das Publizitätsgesetz fallenden Mutterunternehmens ausgenommen werden soll, muss im Konzernanhang der betroffenen Unternehmen künftig u.a. auch über Geschäfte mit nahe stehenden Unternehmen und Personen berichtet werden. Hier gelten unsere Anmerkungen zu § 5 Abs. 2 Satz 2 PubliG-E in Bezug auf Artikel 4 Abs. 1 Unterabs. 1 Buchst. a der 7. EU-Richtlinie entsprechend.

Zu Nr. 9: § 22 Abs. 3 PubliG-E:

Es sollte eine sinngemäße Anwendung auch der Übergangsregelung des Artikels 65 EGHGB-E vorgesehen werden.

Artikel 4: Änderung des Aktiengesetzes

Zu Nr. 6: § 124 Abs. 3 Satz 2 AktG-E:

Durch die vorgesehene Neufassung des Satzes 2 des § 124 Abs. 3 AktG soll der Aufsichtsrat einer kapitalmarktorientierten Aktiengesellschaft oder Kommanditgesellschaft auf Aktien verpflichtet werden, seinen Vorschlag an die Hauptversammlung über die Wahl des Abschlussprüfers (§ 124 Abs. 3 Satz 1 AktG) auf eine Empfehlung des Prüfungsausschusses (Artikel 41 Abs. 3 der 8. EU-Richtlinie) zu stützen. Eine Pflicht, der Empfehlung zu folgen, kann sich hieraus gesellschaftsrechtlich nicht ergeben. Offen bleibt, welche Rechtsfolgen sich ergeben, wenn der Aufsichtsrat einen von der Empfehlung des Prüfungsausschusses abweichenden Wahlvorschlag unterbreitet. Sinnvoll wäre in einem solchen Fall eine Pflicht zur Begründung der Abweichung von der Empfehlung gegenüber den Aktionären in analoger Anwendung des § 161 Abs. 1 Satz 1 AktG-E.

Zu Nr. 11: § 171 Abs. 1 Satz 2 und 3 AktG-E:

Nach § 171 Abs. 1 Satz 2 AktG-E hat der Abschlussprüfer dem Aufsichtsrat oder Prüfungsausschuss der geprüften Gesellschaft im Rahmen seiner Berichterstattung über das wesentliche Ergebnis seiner Prüfung insbesondere auch

Seite 36/50 zum Schreiben vom 04.01.2008 an Herrn MinR Dr. Ernst, Bundesministerium der Justiz, Berlin

über wesentliche Schwächen des internen Risikomanagementsystems bezogen auf den Rechnungslegungsprozess zu berichten. Mit der gewählten Formulierung weicht der Gesetzesentwurf von Artikel 41 Abs. 4 der 8. EU-Richtlinie ab, welche eine Berichterstattung „über wesentliche Schwächen bei der internen Kontrolle des Rechnungslegungsprozesses“ vorschreibt. Daher sollte hier – ebenso wie in § 289 Abs. 5 HGB-E – der Begriff „rechnungslegungsbezogenes internes Kontrollsystem“ verwendet werden.

Die Berichtspflicht des Abschlussprüfers bezieht sich auf die Bilanzsitzung des Aufsichtsrats oder des Prüfungsausschusses. § 171 Abs. 1 Satz 2 AktG-E sollte daher klarstellend wie folgt formuliert werden: „Ist der Jahresabschluss oder der Konzernabschluss durch einen Abschlussprüfer zu prüfen, so hat dieser an den Verhandlungen des Aufsichtsrats oder des Prüfungsausschusses über diese Vorlagen teilzunehmen und über das wesentliche Ergebnis seiner Prüfung, insbesondere wesentliche Schwächen des rechnungslegungsbezogenen internen Kontrollsystems, zu berichten.“.

Für das deutsche Regelungsumfeld, das die Berichterstattung des Abschlussprüfers im Wesentlichen auf den Prüfungsbericht konzentriert, könnte überlegt werden, die Berichterstattung über wesentliche Schwächen des rechnungslegungsbezogenen internen Kontrollsystems betroffener Unternehmen im Rahmen des § 321 HGB ausdrücklich zu regeln; eine zusätzliche (mündliche) Berichtspflicht gegenüber dem Aufsichtsrat oder dem Prüfungsausschuss wäre daneben nicht erforderlich.

Zu Nr. 14: § 256 Abs. 8 AktG-E:

Durch § 256 Abs. 8 AktG-E soll geregelt werden, in welchen Fällen ein befreiender IFRS-Abschluss i.S.d. § 264e HGB-E nichtig ist. Es wird u.E. indes nicht hinreichend deutlich, welche Nichtigkeitsgründe an den IFRS-Jahresabschluss und welche Nichtigkeitsgründe an die zusätzlich offenzulegende handelsrechtliche Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung anknüpfen. Fraglich ist beispielsweise, wie Verstöße gegen die Gliederungsvorschriften der IFRS bzw. des HGB zu würdigen sind. Auch erscheint nicht ganz verständlich, warum ein IFRS-Abschluss überhaupt nichtig sein soll, da er – im Unterschied zu den nach HGB aufgestellten Rechenwerken (Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung) keine regelnde Wirkung inter partes entfaltet, sondern nur der Information dient.

Seite 37/50 zum Schreiben vom 04.01.2008 an Herrn MinR Dr. Ernst, Bundesministerium der Justiz, Berlin

Artikel 9: Änderung des Einkommensteuergesetzes

Zu § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG-E:

Durch die vorgesehene Neufassung des § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG soll der Grundsatz der umgekehrten Maßgeblichkeit aufgehoben werden. Dies kommt in der Gesetzesbegründung (S. 223) eindeutig zum Ausdruck. Fraglich ist jedoch, ob hierzu allein die Änderung des Satzes 2 ausreicht. Wir regen daher an, im Zusammenhang mit jeder steuerlichen Vergünstigungsregelung klarzustellen, dass deren Geltendmachung nicht von einer entsprechenden Handhabung in der Handelsbilanz abhängig ist (vgl. auch unsere Anmerkungen zu § 254 HGB).

Zu beachten ist insbesondere, dass die Bildung einer Rücklage gem. § 6b EStG u.a. voraussetzt, dass diese „in der Buchführung verfolgt werden kann“ (§ 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 5 EStG). Nach der aktuellen Fassung des § 6b EStG setzt die Ausübung des steuerlichen Wahlrechts also einen entsprechenden Ausweis in der Handelsbilanz voraus. Dieser wäre jedoch künftig nicht mehr zulässig, so dass die Vorschrift des § 6b EStG im Ergebnis nicht mehr anwendbar wäre. Wir regen deshalb an, § 6b EStG durch eine Streichung der Voraussetzung des Abs. 4 Satz 1 Nr. 5 zu ändern.

Artikel 10: Änderung der Wirtschaftsprüferordnung

Zu Nr. 2 und 5: §§ 43 Abs. 3, 133a WPO-E:

Nach § 43 Abs. 3 WPO-E darf ein Abschlussprüfer, der als verantwortlicher Prüfungspartner bei der Abschlussprüfung eines Unternehmens von öffentlichem Interesse beschäftigt war, bei diesem Unternehmen vor Ablauf einer Karenzzeit von mindestens zwei Jahren nach Beendigung der Prüfungstätigkeit keine wichtige Führungsposition ausüben. Diese Regelung stellt eine abgewogene Umsetzung des Artikels 42 Abs. 3 der 8. EU-Richtlinie in nationales Recht dar.

Zur Vermeidung von Missverständnissen über den zeitlichen Anwendungsbereich der Vorschrift ist in die Übergangs- und Schlussvorschriften des Elften Teils der WPO eine Vorschrift aufzunehmen, wonach sich die §§ 43 Abs. 3, 133a WPO-E nur auf solche Wechsel eines Abschlussprüfers bzw. verantwortlichen Prüfungspartners eines Unternehmens von öffentlichem Interesse in eine wichtige Führungsposition beim geprüften Unternehmen beziehen, die nach Inkrafttreten des BilMoG vollzogen werden. Wechsel, die mit Wirkung zu einem Zeitpunkt vor Inkrafttreten des BilMoG stattfinden, müssen u.E. von der *cooling off-period* und dementsprechend der zugehörigen Bußgeldvorschrift ausgenommen sein, da im Wechselzeitpunkt keine diesbezügliche Einschränkung bestand.

Seite 38/50 zum Schreiben vom 04.01.2008 an Herrn MinR Dr. Ernst, Bundesministerium der Justiz, Berlin

Indem die Regelung auf die Definition des verantwortlichen Prüfungspartners i.S.d. § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 3 HGB-E rekurriert, erfasst sie auch den Wechsel von Prüfern, die im Rahmen einer Konzernabschlussprüfung bei bedeutenden Tochterunternehmen tätig waren. Insbesondere dann, wenn die Schwelle für die Definition eines bedeutenden Tochterunternehmens nicht angehoben werden sollte (vgl. unsere Anmerkungen zu § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 HGB-E), stellt sich die Frage, ob eine *cooling off-period* für diesen Personenkreis erforderlich erscheint, zumal dies von der Abschlussprüferrichtlinie zumindest ausdrücklich so nicht vorgegeben wird.

Zu Nr. 3: § 51b WPO-E:

Durch die Anfügung eines Satzes 2 in Abs. 4 soll die Anforderung des Artikels 22 Abs. 3 der 8. EU-Richtlinie umgesetzt werden. Danach sind Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften dazu zu verpflichten, in ihren Arbeitspapieren alle bedeutsamen Risiken für ihre Unabhängigkeit und die Schutzmaßnahmen, die zur Minderung dieser Risiken ergriffen wurden, zu dokumentieren (*threats and safeguards-approach*).

Unseres Erachtens besteht kein Erfordernis, eine solche Vorschrift in der WPO zu verankern. In der Satzung der Wirtschaftsprüferkammer über die Rechte und Pflichten bei der Ausübung der Berufe des Wirtschaftsprüfers und des vereidigten Buchprüfers (Berufssatzung) ist in § 21 Abs. 5 i.V.m. § 22 Abs. 2 in Bezug auf Prüfungen und die Erstattung von Gutachten eine entsprechende Pflicht bereits geregelt. Der Richtlinienanforderung ist damit Genüge getan, da jeder Wirtschaftsprüfer und jeder vereidigte Buchprüfer gem. § 58 Abs. 1 Satz 1 bzw. § 128 Abs. 3 WPO Mitglied der Wirtschaftsprüferkammer ist und damit den Regelungen der Berufssatzung unterliegt.

Ferner ist zu beachten, dass sich die 8. EU-Richtlinie allein auf die Tätigkeit des Wirtschaftsprüfers in seiner Funktion als Abschlussprüfer bezieht. Hingegen erfasst § 51b Abs. 4 Satz 2 WPO-E alle nach § 2 WPO zulässigen Tätigkeiten eines Wirtschaftsprüfers, da vom „Wirtschaftsprüfer“ und nicht nur vom „Abschlussprüfer“ die Rede ist. Daher wäre, sofern der Gesetzgeber an einer Regelung in der WPO festhält, die Formulierung wie folgt zu ergänzen: „Der Wirtschaftsprüfer hat in den Arbeitspapieren, die Abschlussprüfungen im Sinn des § 316 des Handelsgesetzbuchs betreffen, auch die...“.

In der Formulierung des § 51b Abs. 4a Satz 1 WPO-E kommt im Gegensatz zur Gesetzesbegründung (S. 226) nicht zum Ausdruck, dass nur die Arbeitsunterlagen von Drittstaatenabschlussprüfern und Drittstaatenabschlussprüfungsgesell-

Seite 39/50 zum Schreiben vom 04.01.2008 an Herrn MinR Dr. Ernst, Bundesministerium der Justiz, Berlin

schaften betroffen sein sollen, die in den Konzernabschluss einbezogene Tochterunternehmen prüfen. Der Gesetzeswortlaut sollte insoweit ergänzt werden.

Schließlich halten wir das in der Gesetzesbegründung (S. 226) genannte Erfordernis eines jederzeitigen Zugriffs auf die Unterlagen im Drittstaat für zu weitreichend. Sachgerechter wäre eine Zugriffsmöglichkeit innerhalb einer angemessenen Frist.

Artikel 11: Änderung sonstigen Bundesrechts

Zu Abs. 1 Nr. 1 und 2 und Abs. 20 Nr. 1: §§ 4 Abs. 4, 11 Abs. 4 KHBV-E, § 4 Abs. 4 PBV-E:

Artikel 11 Abs. 1 RefE BilMoG sieht Änderungen der Krankenhaus-Buchführungsverordnung (KHBV) vor. Ähnliche Änderungen sind gem. Artikel 11 Abs. 20 auch für die Pflege-Buchführungsverordnung (PBV) vorgesehen.

Nach Artikel 11 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b RefE BilMoG soll § 4 KHBV um einen Abs. 4 ergänzt werden. Danach dürfen Krankenhäuser einen befreienden IFRS-Jahresabschluss i.S.d. § 264e HGB-E aufstellen. Gemäß § 264e Satz 1 HGB-E besteht das Wahlrecht für Kapitalgesellschaften, statt eines handelsrechtlichen Jahresabschlusses einen IFRS-Jahresabschluss aufzustellen. Da die KHBV Rechnungs- und Buchführungsvorschriften für Krankenhäuser gem. § 1 Abs. 1 KHBV unabhängig von ihrer Rechtsform normiert, gehen wir davon aus, dass die Möglichkeit der Aufstellung eines befreienden IFRS-Jahresabschlusses nicht auf Krankenhäuser beschränkt ist, deren Rechtsträger Kapitalgesellschaften sind. Sollte dies anders gemeint sein, ist eine entsprechende Klarstellung in § 4 Abs. 4 KHBV-E aufzunehmen.

§ 4 Abs. 4 KHBV-E sieht vor, dass § 4 Abs. 1 und 3 sowie § 5 KHBV nicht anzuwenden sind, falls das Krankenhaus einen Jahresabschluss nach § 264e Satz 1 HGB-E aufstellt. Die Regelung führt somit dazu, dass ein Krankenhaus, welches freiwillig einen IFRS-Jahresabschluss aufstellt, keinen originären KHBV-Jahresabschluss aufzustellen braucht.

Macht ein Krankenhaus von der Möglichkeit des § 264e HGB-E Gebrauch und stellt es einen befreienden IFRS-Jahresabschluss auf, sind nach § 264e Satz 4 HGB-E in den Anhang dieses Abschlusses eine HGB-Bilanz und -Gewinn- und Verlustrechnung aufzunehmen. Nach dem Gesetzeswortlaut würde diese Anforderung nicht erfüllt, wenn das Krankenhaus in den Anhang eine Bilanz und eine Gewinn- und Verlustrechnung aufnimmt, die nach den Vorschriften der KHBV aufgestellt wurden.

Seite 40/50 zum Schreiben vom 04.01.2008 an Herrn MinR Dr. Ernst, Bundesministerium der Justiz, Berlin

§ 4 Abs. 4 KHBV-E würde bei dieser Auslegung dazu führen, dass ein Krankenhaus, welches freiwillig einen befreienden IFRS-Jahresabschluss aufstellt, weder zur Aufstellung eines originären KHBV-Jahresabschlusses verpflichtet ist noch einen KHBV-Abschluss (ohne Anhang) in den Anhang des IFRS-Jahresabschlusses aufnehmen muss.

Im Hinblick auf die Anforderungen der Richtlinie 80/723/EWG über die Transparenz der finanziellen Beziehungen zwischen den Mitgliedstaaten und den öffentlichen Unternehmen sowie über die finanzielle Transparenz innerhalb bestimmter Unternehmen sowie unter Berücksichtigung der verschiedenen förderrechtlichen Bestimmungen halten wir dies für kritisch. Dies gilt umso mehr, als verschiedene Landeskrankengesetze eine gesetzliche Prüfungspflicht für die Jahresabschlüsse von Krankenhäusern explizit vorsehen.

Vor diesem Hintergrund regen wir an, analog zu § 1 Abs. 3 KHBV ein Wahlrecht für die Angabe im Anhang zu dem IFRS-Jahresabschluss dergestalt einzuräumen, dass die Bilanz nach Anlage 1 und die Gewinn- und Verlustrechnung nach Anlage 2 der KHBV gegliedert werden dürfen.

Auch für Pflegeeinrichtungen besteht nach Artikel 11 Abs. 20 Nr. 1 Buchst. b RefE BilMoG die Möglichkeit, unabhängig von ihrer Rechtsform einen befreienden IFRS-Jahresabschluss aufzustellen. Sollte der Gesetzgeber diese Möglichkeit nur Kapitalgesellschaften öffnen, ist auch hier eine entsprechende Klarstellung erforderlich.

Stellt eine Pflegeeinrichtung einen befreienden IFRS-Jahresabschluss auf, sind gem. § 4 Abs. 4 PBV-E § 4 Abs. 1 bis 3 und §§ 5 bis 8 PBV nicht anzuwenden. Die §§ 6 bis 8 PBV entsprechen inhaltlich und auch teilweise wörtlich den §§ 6, 8 und § 1 Abs. 3 KHBV. Diese Paragraphen der KHBV sind jedoch nicht gem. § 4 Abs. 4 KHBV-E von der Anwendung ausgeschlossen. Unseres Erachtens gibt es keinen sachlichen Grund für diese abweichenden Regelungsinhalte, sodass § 4 Abs. 4 KHBV-E und § 4 Abs. 4 PBV-E aneinander angepasst werden sollten.

Ferner wäre in Bezug auf § 4 Abs. 4 KHBV-E bzw. § 4 Abs. 4 PBV-E zu prüfen, ob die Anwendung von § 3 KHBV bzw. § 3 PBV sinnvoll erscheint, da andernfalls bei der Erstellung eines IFRS-Jahresabschlusses der Kontenrahmen der Anlage 4 der KHBV bzw. der PBV anzuwenden wäre, obwohl der zusätzliche Jahresabschluss – nach unserem derzeitigen Verständnis – nach HGB und nicht nach der KHBV bzw. PBV aufzustellen wäre.

Nach Artikel 66 Abs. 4 EGHGB-E findet § 256a HGB-E erstmals Anwendung auf Jahres- und Konzernabschlüsse für das nach dem 31.12.2008 beginnende Geschäftsjahr. Mit Artikel 11 Abs. 1 Nr. 2 RefE BilMoG wird eine Übergangsvor-

Seite 41/50 zum Schreiben vom 04.01.2008 an Herrn MinR Dr. Ernst, Bundesministerium der Justiz, Berlin

schrift in der KHBV installiert, die die erstmalige Anwendung von § 4 Abs. 4 KHBV-E und § 256a HGB-E jedoch bereits für einen Jahresabschluss vorsieht, der für ein Geschäftsjahr aufzustellen ist, das nach dem 31.12.2007 beginnt. Der Erstanwendungszeitpunkt ist an Artikel 66 Abs. 4 EGHGB-E anzupassen.

Zu Abs. 10: § 26 Abs. 3 RechVersV-E:

Wir regen an, den § 26 RechVersV um einen dritten Absatz mit folgendem Inhalt zu ergänzen:

„(3) Rückstellungen für gleichartige noch nicht abgewickelte Versicherungsfälle nach § 341g Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs können auf Grund pauschalierter Einzelbewertungen ermittelt werden, wenn dies zu einer höheren Genauigkeit und Objektivierung der Bewertung führt.“

Diese Ergänzung des § 26 RechVersV dient der Klarstellung, dass Rückstellungen für gleichartige, noch nicht abgewickelte Versicherungsfälle auf Grund pauschalierter Einzelbewertungen ermittelt werden können, soweit dies zu einer höheren Genauigkeit und einer objektiveren Bewertung führt. Anwendungsfälle für derartige Bewertungsverfahren sind gleichartige Versicherungsfälle, die keine Großschäden darstellen. Bei gleichartigen Schadensfällen wirken sich in einem Kollektiv beobachtbare Risikoausgleichseffekte aus und führen zu einer Erhöhung der Prognosesicherheit. Eine Anpassung von einzeln ermittelten Schadenrückstellungen ist damit dann zulässig, wenn die Voraussetzungen für den Einsatz von pauschalierter Einzelbewertungsverfahren gegeben sind. Zu den Voraussetzungen für den Einsatz von pauschalierter Einzelbewertungsverfahren beim Versicherungsunternehmen gehört insbesondere, dass geeignete Schadenreservierungsprozesse vorliegen, deren Einhaltung durch ein wirksames internes Kontrollsystem überwacht und dokumentiert wird.

Für Rückfragen zu unseren Anmerkungen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Prof. Dr. Naumann

Anlage

Seite 42/50 zum Schreiben vom 04.01.2008 an Herrn MinR Dr. Ernst, Bundesministerium der Justiz, Berlin

Anlage zur Stellungnahme des IDW zum RefE eines BilMoG

Artikel 1: Änderung des Handelsgesetzbuchs

Zu Nr. 3: § 242 Abs. 4 HGB-E:

§ 241a Abs. 1 HGB-E ist als Wahlrecht konzipiert. Unternehmen, die von dem Wahlrecht keinen Gebrauch machen, müssen die §§ 238 bis 263 HGB anwenden. Da es sich auch bei diesen Unternehmen aufgrund der vorliegenden Voraussetzungen um Unternehmen i.S.d. § 241a Abs. 1 HGB-E handelt, sollte § 242 Abs. 4 HGB-E wie folgt gefasst werden: „Die Absätze 1 bis 3 sind auf Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften im Sinn des § 241a Abs. 1 nicht anzuwenden, wenn die dort genannte Befreiung in Anspruch genommen wird.“

Zu Nr. 4: § 246 Abs. 2 Satz 3 HGB-E:

Die Formulierung muss lauten: „... dem Zugriff der übrigen Gläubiger entzogen...“.

Zu Nr. 10: § 253 Abs. 1 Satz 1 und 3, Abs. 2 Satz 1 HGB-E:

In Abs. 1 Satz 1 sollte die Formulierung lauten „... höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, fortgeführt um die Abschreibungen und Wertaufholungen nach den Absätzen 3 bis 5, ...“.

Der Verweis in der Gesetzesbegründung (S. 106 oben) auf § 1 Abs. 12 KWG ist fehlerhaft, weil der betreffende Absatz durch Artikel 1 Nr. 2 Buchst. h des Gesetzes vom 17.11.2006 (BGBl. I S. 2606) aufgehoben wurde. Der entsprechende Inhalt findet sich nun in § 1a KWG, der durch Artikel 1 Nr. 3 desselben Gesetzes eingefügt wurde.

Die Gesetzesbegründung enthält widersprüchliche Aussagen zu der Frage, ob und inwieweit sich die Bewertung von zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumenten mit dem beizulegenden Zeitwert Einfluss auf die steuerliche Gewinnermittlung hat. Während auf S. 106 festgesetzt wird, dass sich der Ausweis in der Handelsbilanz nach dem Grundsatz der Maßgeblichkeit unmittelbar auf die steuerliche Gewinnermittlung auswirkt und mangels steuerlicher Sondervorschriften das zu versteuernde Einkommen erhöht oder mindert, ist nach S. 78 „... zu prüfen, ob diese Regelung ... auch bei der steuerlichen Gewinnermittlung nachvollzogen werden kann“. Unseres Erachtens dürfte sich die Bewertung von zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumenten mit dem beizulegenden Zeitwert nur eingeschränkt auf die steuerliche Gewinnermittlung auswirken. Für

Seite 43/50 zum Schreiben vom 04.01.2008 an Herrn MinR Dr. Ernst, Bundesministerium der Justiz, Berlin

solche Finanzinstrumente ist nämlich entsprechend dem Bewertungsvorbehalt des § 5 Abs. 6 EStG die Bewertungsvorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG einschlägig, wonach die Anschaffungs- oder Herstellungskosten die Obergrenze bei der Bewertung bilden. Zudem ist zu beachten, dass der Ansatz eines niedrigeren Teilwerts steuerlich nur dann zulässig ist, wenn eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vorliegt (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG). Der steuerliche Begriff des Teilwerts dürfte mit dem handelsrechtlichen Begriff des beizulegenden Zeitwerts weitestgehend übereinstimmen.

Gemäß § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB-E sind Rückstellungen in Abhängigkeit von ihrer Laufzeit abzuzinsen. Da sich Rückstellungen häufig keine Laufzeiten zuordnen lassen, sollte auf den erwarteten Zeitpunkt der Erfüllung der Verpflichtung abgestellt werden.

Zu Nr. 10: § 254 HGB-E:

In § 254 HGB-E ist die Kodifizierung der Voraussetzungen und bilanziellen Folgen des sog. Hedge Accounting in einem handelsrechtlichen Abschluss vorgesehen. Ausweislich der Gesetzesbegründung soll der effektive Teil einer Hedge-Beziehung bewertungstechnisch „eingefroren“ werden (S. 117 f.). Dies kommt in der gegenwärtig vorgesehenen Fassung des Gesetzestextes dadurch zum Ausdruck, dass die §§ 249 und 253 HGB-E nicht anzuwenden sind, soweit sich die gegenläufigen Wertänderungen oder Zahlungsströme aufheben. Gemeint ist damit nach unserem Verständnis, dass die Vorschriften zur Verlustantizipation insoweit nicht gelten. Es sollte daher konkretisiert werden, dass § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB sowie § 253 Abs. 3 bis 5 HGB-E nicht anzuwenden sind.

Anstelle der Formulierung in § 254 HGB-E „mit höchster Wahrscheinlichkeit vorgesehene Transaktionen“ sollte es lauten „mit sehr hoher Wahrscheinlichkeit stattfindende Transaktionen“. Da es sich bei dem bislang vorgesehenen Begriff „höchster“ um den Superlativ handelt, hätte eine wortgenaue Auslegung des Gesetzestextes zur Folge, dass nur solche Transaktionen in eine Hedge-Beziehung einbezogen werden dürfen, die mit Sicherheit stattfinden werden. Dies ist nach der Gesetzesbegründung jedoch nicht beabsichtigt. Daher sollte im Gesetzestext, wie in der Gesetzesbegründung (S. 116), der Begriff „sehr hohe Wahrscheinlichkeit“ verwendet werden. Durch die Verwendung des Adjektivs „stattfindende“ anstelle von „vorgesehene“ wird besser zum Ausdruck gebracht, dass es auf die Wahrscheinlichkeit des tatsächlichen Eintritts der betreffenden Transaktion und nicht auf die bloße Absicht ankommt.

Seite 44/50 zum Schreiben vom 04.01.2008 an Herrn MinR Dr. Ernst, Bundesministerium der Justiz, Berlin

Zu Nr. 11: § 255 Abs. 2 HGB-E:

In der Gesetzesbegründung ist auf S. 122 im zweiten Absatz von unten das Wort „zweifelsfrei“ in Satz 4 ersatzlos zu streichen, da andernfalls die Anforderungen an eine Aktivierbarkeit von in der Entwicklungsphase angefallenen Aufwendungen wohl nur in seltenen Fällen erfüllt werden dürften, was nicht der Intention des Referentenentwurfs entspricht.

Zu Nr. 15: § 264 Abs. 1 Satz 2 HGB-E:

In Halbsatz 2 der vorgesehenen Regelung wird nicht konzernrechnungspflichtigen kapitalmarktorientierten Kapitalgesellschaften die Möglichkeit eingeräumt, ihren Jahresabschluss freiwillig um einen Segmentbericht zu erweitern. Im Sinne einer einheitlichen Gesetzesterminologie sollte – wie bereits in § 297 Abs. 1 Satz 2 HGB – auch hier der Begriff „Segmentberichterstattung“ verwendet werden.

Zu Nr. 16: § 264d HGB-E:

Im Hinblick auf die beantragte Zulassung sollte es am Ende der Vorschrift lauten „... oder die Zulassung solcher Wertpapiere zum Handel...“.

Zu Nr. 17: § 264e HGB-E:

Die Verwendung des Ausdrucks „im Sinn der übrigen bundesgesetzlichen Vorschriften“ in Satz 4 Halbsatz 2 könnte den Eindruck erwecken, die vorgesehene Fiktion entfalte im Hinblick auf die Regelungen im HGB selbst keine Wirkung. Ferner bleibt offen, was im Falle nicht bundesgesetzlicher Vorschriften gelten soll.

Zu Nr. 20: § 267 Abs. 1 Nr. 2 HGB-E:

§ 267 Abs. 1 Nr. 2 HGB-E enthält einen Zahlendreher (richtig ist 9.680.000 statt 9.860.000).

Zu Nr. 27: § 277 Abs. 3 HGB-E:

Hier muss der Verweis auf § 253 Abs. 3 Satz 3 und 4 HGB-E und nicht auf Abs. 4 erfolgen.

Seite 45/50 zum Schreiben vom 04.01.2008 an Herrn MinR Dr. Ernst, Bundesministerium der Justiz, Berlin

**Zu Nr. 29 und 50: §§ 285 Nr. 19 Buchst. d, Nr. 27, 314 Abs. 1 Nr. 11
Buchst. d, Nr. 20 HGB-E:**

Für § 285 Nr. 19 Buchst. d HGB-E schlagen wird die folgende Formulierung vor: „die Gründe dafür, warum ~~der~~ der beizulegende Zeitwert nicht verlässlich bestimmt werden kann“. Entsprechend sollte auch in § 314 Abs. 1 Nr. 11 Buchst. d HGB-E der Wort „verlässlich“ eingefügt werden. Ferner ist kein Grund dafür ersichtlich, dass in der Regelung zum Anhang des Jahresabschlusses das Wort „warum“, in der Regelung zum Konzernanhang hingegen das Wort „wenn“ Verwendung findet.

Da eine Änderung des § 268 Abs. 7 HGB nicht vorgesehen ist, ist für die in § 251 HGB genannten Haftungsverhältnisse weiterhin anstelle eines Vermerks unter der Bilanz eine Angabe im Anhang möglich. Dementsprechend sollte § 285 Nr. 27 HGB-E lauten: „für nach § 251 unter der Bilanz oder nach § 268 Abs. 7 Halbsatz 1 im Anhang ausgewiesene Verbindlichkeiten und...“. Entsprechendes gilt für § 314 Abs. 1 Nr. 20 HGB-E, d.h. „für nach § 251 unter der Bilanz oder nach § 298 Abs. 1 i.V.m. § 268 Abs. 7 Halbsatz 1 im Konzernanhang ausgewiesene Verbindlichkeiten und...“. Fraglich ist, ob künftig Angaben von den Unternehmen erwartet werden können, die über Allgemeinplätze hinausgehen.

Zu Nr. 32: § 288 Abs. 2 Satz 4 Halbsatz 2 HGB-E:

Mittelgroße Aktiengesellschaften können die Angaben nach § 285 Nr. 21 HGB-E auf solche Geschäfte beschränken, die direkt oder indirekt mit dem Hauptgesellschafter oder Mitgliedern des Geschäftsführungs-, Aufsichts- oder Verwaltungsorgans abgeschlossen wurden. Da die vorgesehene Erleichterung nur für Aktiengesellschaften gelten soll, könnte u.E. vereinfachend auf die Mitglieder des Vorstands und des Aufsichtsrats Bezug genommen werden. Eine entsprechende Anwendung der Regelung über Artikel 61 der SE-Verordnung auf eine mittelgroße (monistisch verfasste) Societas Europaea steht dem nicht entgegen. Ferner sprechen wir uns dafür aus, den Begriff „Hauptgesellschafter“ im Gesetz zu definieren, auch um den Begriffsinhalt deutlich abzugrenzen von dem des „Hauptaktionärs“ in § 327a Abs. 1 Satz 1 AktG, dem mindestens 95 % des Grundkapitals gehören.

Zu Nr. 42: § 301 Abs. 1 Satz 2 HGB-E:

Da mit der vorgesehenen Neufassung des § 301 Abs. 2 HGB das Wahlrecht bzgl. des Zeitpunkts der Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts des erworbe-

Seite 46/50 zum Schreiben vom 04.01.2008 an Herrn MinR Dr. Ernst, Bundesministerium der Justiz, Berlin

nen Reinvermögens aufgehoben wird, sollte der zweite Relativsatz des § 301 Abs. 1 Satz 2 HGB-E lauten „... der diesen zum Zeitpunkt der Verrechnung nach Absatz 2 beizulegen ist“. Darüber hinaus stellt sich die Frage, worauf der in der Aufzählung des § 301 Abs. 1 Satz 2 HGB-E enthaltene Begriff „Sonderposten“ abzielt, da der steuerliche Sonderposten mit Rücklageanteil (§§ 247 Abs. 3, 273 HGB) wegfallen soll und auch sonstige Sonderposten, die im Rahmen der Kapitalkonsolidierung nicht als Eigenkapital gelten, nicht bestehen.

Zu Nr. 48: § 312 Abs. 1 und 2 HGB-E:

Nach § 312 Abs. 1 Satz 2 HGB-E ist im Rahmen der Einbeziehung eines assoziierten Unternehmens in den Konzernabschluss der Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert und dem zum beizulegenden Zeitwert bewerteten anteiligen Eigenkapital im Konzernanhang anzugeben. Gemeint ist nach unserem Verständnis jedoch der Unterschiedsbetrag zwischen den Anschaffungskosten der Beteiligung, die im Erwerbszeitpunkt i.d.R. dem beizulegenden Zeitwert der Beteiligung entsprechen, und dem Buchwert des anteiligen Eigenkapitals im Abschluss des assoziierten Unternehmens. Nur so ist auch die Anforderung des § 312 Abs. 2 HGB-E nachvollziehbar, den Unterschiedsbetrag nach Abs. 1 Satz 2 den Wertansätzen der Vermögensgegenstände und Schulden entsprechend dem Vorliegen von stillen Reserven bzw. stillen Lasten zuzuordnen und auf einen verbleibenden Unterschiedsbetrag § 309 HGB entsprechend anzuwenden.

Wir regen daher an, § 312 Abs. 1 Satz 2 HGB-E wie folgt zu fassen: „Der Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert der Beteiligung und dem anteiligen Eigenkapital, wie es sich aus dem Abschluss des assoziierten Unternehmens ergibt, ist im Konzernanhang anzugeben. Dies entspricht inhaltlich der bisherigen Fassung des § 312 Abs. 1 Satz 2 HGB.“

Zu Nr. 57: § 319b Abs. 1 Satz 1 HGB-E:

In § 319b Abs. 1 Satz 1 HGB-E sollte es anstelle „...“, dass das Netzwerkmitglied auf das...“ lauten „...“, dass dieses Netzwerkmitglied auf das...“, um den Bezug auf den „anderen“ Prüfer deutlicher zum Ausdruck zu bringen.

Zu Nr. 73: § 340a HGB-E:

Im vorletzten Satz der Gesetzesbegründung zu § 340a HGB-E (S. 192) heißt es eingangs, dass nach § 340 Abs. 2 Satz 4 HGB der § 264b Abs. 3 HGB und

Seite 47/50 zum Schreiben vom 04.01.2008 an Herrn MinR Dr. Ernst, Bundesministerium der Justiz, Berlin

§ 264b HGB mit der Maßgabe anzuwenden sind, dass [...]. Die Anwendung des § 264b HGB schließt auch die Anwendung des § 264b Abs. 3 HGB mit ein.

Zu Nr. 84: § 342 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 HGB-E:

Die Gesetzesbegründung enthält auf S. 198 eine Unstimmigkeit. Dort wird von einer „Ergänzung des § 342 Abs. 1 Satz 2 HGB“ gesprochen, obwohl der Gesetzestext an dieser Stelle keine Änderung erfahren soll.

Zu Nr. 85: § 342f HGB-E:

Da die Implementierung eines Prüfungsausschusses ein das Gesellschaftsrecht betreffender Sachverhalt ist, sprechen wir uns dafür aus, auch eine nur subsidiäre diesbezügliche Vorschrift nicht in das Dritte Buch des HGB aufzunehmen. Stattdessen sollte die Pflicht zur Einrichtung eines Prüfungsausschusses nur in den die einzelnen betroffenen Rechtsformen regulierenden Abschnitten des HGB bzw. in den Spezialgesetzen (AktG, GmbHG, GenG etc.) kodifiziert werden.

Kapitalgesellschaften i.S.d. § 264d HGB-E, die keinen Aufsichts- oder Verwaltungsrat haben, der die Voraussetzungen des § 100 Abs. 5 AktG-E erfüllt, müssen nach § 342f Abs. 1 Satz 1 HGB-E einen Prüfungsausschuss i.S.d. § 107 Abs. 3 Satz 2 AktG-E einrichten. Würde dieser Verweis so verstanden, dass auf diesen Prüfungsausschuss auch § 107 Abs. 4 AktG-E anzuwenden ist, so führt dies zu einem Widerspruch. § 107 Abs. 4 AktG-E verlangt nämlich, dass mindestens ein Mitglied des Prüfungsausschusses die Voraussetzungen des § 100 Abs. 5 AktG erfüllt. Die Kapitalgesellschaft würde dann wiederum nicht mehr in den Anwendungsbereich des § 342f HGB-E fallen. Deshalb sollte klarstellend in Abs. 1 ein neuer Satz 2 eingefügt werden, wonach § 107 Abs. 4 AktG-E auf den Prüfungsausschuss nicht anwendbar ist.

Artikel 3: Änderung des Publizitätsgesetzes

Zu Nr. 1: § 5 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2a Satz 2, Abs. 7 Satz 2 und 3 PubliG-E:

In Abs. 1 Satz 2 soll ein Verweis auf § 264 Abs. 2 Satz 1 HGB-E eingefügt werden. Danach hat der Jahresabschluss unter Beachtung der GoB ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu vermitteln. Dies setzt auch die Aufstellung eines Anhangs voraus. Indes müssen gem. § 5 Abs. 2 Satz 1 PubliG-E Personenhandelsgesellschaften und Einzelkaufleute, die in den Anwendungsbereich des Publizitätsgesetzes fal-

Seite 48/50 zum Schreiben vom 04.01.2008 an Herrn MinR Dr. Ernst, Bundesministerium der Justiz, Berlin

len und nicht als kapitalmarktorientiert i.S.d. § 264d HGB-E gelten (§ 5 Abs. 2a Satz 1 PubIG-E), keinen Anhang aufstellen. Deshalb kommt ein allgemeiner Verweis auf § 264 Abs. 2 Satz 1 HGB-E nicht in Betracht.

In Abs. 2a Satz 2 sollte entsprechend Abs. 1 Satz 2 vor dem Wort „anzuwenden“ das Wort „sinngemäß“ eingefügt werden.

In Abs. 7 sollten die vorgesehenen Sätze 2 und 3 in der Reihenfolge getauscht werden, da der Inhalt des derzeitigen Satzes 3 an Satz 1 anknüpft.

Wir begrüßen, dass nach Abs. 7 auch Unternehmen i.S.d. Publizitätsgesetzes das Wahlrecht des § 264e HGB-E eingeräumt werden soll. Fraglich ist nur, warum laut Gesetzesbegründung (S. 127) für eine Erstreckung der Vorschrift auf diese Unternehmen „derzeit kein aktuelles Bedürfnis“ erkennbar sei.

Zu Nr. 2: § 6 Abs. 1 Satz 2 PubIG-E:

In § 6 Abs. 1 Satz 2 PubIG-E soll u.a. auf § 324 HGB verwiesen werden. Nach Artikel 1 Nr. 61 RefE BilMoG soll dieser indes aufgehoben werden. Daher würde der Verweis ins Leere laufen. Wir möchten allerdings an dieser Stelle auf unsere Anmerkungen zu § 324 HGB-E hinweisen.

Zu Nr. 5: § 13 Abs. 1 Satz 1 und 2 PubIG-E:

In Abs. 1 Satz 1 sollte es am Ende lauten „... oder einen Teilkonzernabschluss sowie einen Teilkonzernlagebericht aufzustellen“.

Am Ende des zweiten Halbsatzes des Abs. 1 Satz 2 sollte der Begriff „Ausgabetag“ anstelle des Terminus „Ausgabestichtag“ verwendet werden.

Zu Nr. 8: § 20 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a PubIG-E:

Die vorgesehene Streichung des Verweises auf § 250 Abs. 2 HGB-E ist insofern nicht angezeigt, als dieser nicht durch Artikel 1 Nr. 8 RefE BilMoG aufgehoben werden soll.

Seite 49/50 zum Schreiben vom 04.01.2008 an Herrn MinR Dr. Ernst, Bundesministerium der Justiz, Berlin

Artikel 4: Änderung des Aktiengesetzes

Zu Nr. 1, 2 und Artikel 6 Nr. 1: §§ 71 Abs. 2 Satz 2, 71a Abs. 1 Satz 2 Halbsatz 2 AktG-E, § 33 Abs. 2 Satz 1, Abs. 3 GmbHG-E:

Der infolge des Wegfalls der Rücklage für eigene Anteile neu zu fassende § 71 Abs. 2 Satz 2 AktG kann u.E. einfacher formuliert werden. Wir schlagen daher den folgenden Wortlaut vor: „Dieser Erwerb ist ferner nur zulässig, wenn im Zeitpunkt des Erwerbs der Aktien deren Kaufpreis durch frei verfügbare Rücklagen mindestens gedeckt ist.“. Entsprechendes gilt für § 71a Abs. 1 Satz 2 Halbsatz 2 AktG-E sowie § 33 Abs. 2 Satz 1 und Abs. 3 GmbHG-E.

Zu Nr. 3: § 100 Abs. 5 AktG-E:

§ 342f HGB-E ist nicht auf Unternehmen anwendbar, die als Aktiengesellschaft oder Kommanditgesellschaft auf Aktien verfasst sind. Das ergibt sich zum einen daraus, dass es mit der Organisationsverfassung einer Aktiengesellschaft unvereinbar wäre, die Wahl der Mitglieder des Prüfungsausschusses den Gesellschaftern zu überlassen (so aber § 342f Abs. 2 Satz 1 HGB-E). Zum anderen ist § 100 Abs. 5 AktG-E als zwingende Vorschrift konzipiert. Hiernach muss mindestens ein unabhängiges Mitglied des Aufsichtsrats über Sachverstand auf den Gebieten Rechnungslegung oder Abschlussprüfung verfügen. Vor diesem Hintergrund ist der letzte Satz in der Gesetzesbegründung (S. 209) zu streichen.

Zu Nr. 4: § 107 Abs. 3 und 4 AktG-E:

Zu den Aufgaben des Prüfungsausschusses soll nach § 107 Abs. 3 Satz 2 AktG-E u.a. die Überwachung der Wirksamkeit der internen Risikomanagementsysteme und der internen Revision zählen. Nach herrschender Meinung ist die interne Revision Bestandteil des internen Risikomanagementsystems. Mithin können die Wörter „und der internen Revision“ gestrichen werden. Alternativ könnte die folgende Formulierung verwendet werden „... der Wirksamkeit des internen Risikomanagementsysteme einschließlich der internen Revision sowie der Abschlussprüfung...“.

Der letzte Teil des Satzes 2 sollte wie folgt gefasst werden: „..., hier insbesondere der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers unter Berücksichtigung der vom Abschlussprüfer zusätzlich erbrachten Leistungen, ...“. Dadurch wird deutlich zum Ausdruck gebracht, dass es nicht originäre Aufgabe des Prüfungsausschusses ist, die vom Abschlussprüfer zusätzlich erbrachten Leistungen zu ü-

Seite 50/50 zum Schreiben vom 04.01.2008 an Herrn MinR Dr. Ernst, Bundesministerium der Justiz, Berlin

berwachen, sondern dass diese Leistungen bei der Überwachung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers zu berücksichtigen sind.

Bei den in § 107 Abs. 3 Satz 2 AktG-E genannten Aufgaben, die der Aufsichtsrat einem Prüfungsausschuss übertragen kann, handelt es sich zunächst um Aufgaben, die vom Gesamtaufsichtsrat wahrzunehmen sind. Daher regen wir an, die vorgesehene Konkretisierung der Überwachungsaufgabe der Gesetzesystematik folgend sinngemäß in § 111 Abs. 1 AktG als neuen Satz 2 zu kodifizieren. In § 107 Abs. 4 AktG-E wäre dann auf § 111 Abs. 1 Satz 2 AktG-E zu verweisen.

Zu Nr. 11: § 171 Abs. 1 Satz 3 AktG-E:

Die Formulierung des § 171 Abs. 1 Satz 3 AktG-E sollte geändert werden. Besteht eine Besorgnis der Befangenheit, ist der Abschlussprüfer von der Abschlussprüfung ausgeschlossen. Daher schlagen wir vor, die Regelung wie folgt zu fassen: „Er erörtert mit dem Aufsichtsrat oder dem Prüfungsausschuss die Risiken für seine Unabhängigkeit und warum diese nicht zur Besorgnis der Befangenheit führen; ferner informiert er über Leistungen, die er zusätzlich zu den Abschlussprüfungsleistungen erbracht hat.“.

Artikel 11: Änderung sonstigen Bundesrechts

Zu Abs. 5 Nr. 4: § 39 Abs. 2 WpHG-E:

Die Einfügung der Wörter „und der Eintragungsbescheinigung gemäß § 37v Abs. 2 Nr. 4“ muss jeweils nach der Angabe „§ 37v Abs. 2 Nr. 3“ in § 39 Abs. 2 Nr. 24 und 25 WpHG (und nicht Nr. 19 und 20) erfolgen. Eine Verschiebung der betreffenden Nummern wurde durch Artikel 1 Nr. 40 Buchst. b des Gesetzes vom 16.07.2007 (BGBl. I S. 1330) bewirkt.

Zu Abs. 11 Nr. 2 Buchst. b: Formblatt 1 RechPensV-E:

Der Passivposten A. III. 2. muss in Übereinstimmung mit z.B. § 266 Abs. 3 A. III. 2. HGB-E lauten „2. Rücklage für Anteile an einem herrschenden oder mehrheitlich beteiligten Unternehmen“.