



Stellungnahme der WPK zum Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Bilanzrichtlinie 2013/34/EU (BilRUG)

Die Wirtschaftsprüferkammer (WPK) hat mit Schreiben vom 2. Oktober 2014 gegenüber dem Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz zum Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Bilanzrichtlinie 2013/34/EU (BilRUG) wie nachfolgend wiedergegebene Stellung genommen.

Insgesamt begrüßt die WPK den Referentenentwurf des BilRUG und hält diesen für einen gelungenen Vorschlag zur Umsetzung der Anforderungen der Richtlinie 2013/34/EU in deutsches Recht. Die neuen Bilanzierungsvorschriften sind für die deutsche Wirtschaft nach unserer Einschätzung von eher geringem Umfang, da eine Reihe der Anforderungen der Bilanzrichtlinie bereits im Rahmen des BilMoG vorweggenommen wurden.

Zu dem vorliegenden Referentenentwurf des BilRUG dürfen wir im Einzelnen wie folgt Stellung nehmen, wobei wir aufgrund der Bedeutung zunächst mit der Anhebung der Schwellenwerte in § 267 HGB beginnen möchten, bevor wir zur Kommentierung ausgewählter Sachverhalte entsprechend der Reihenfolge der vorgesehenen Regelungen übergehen:

1. Anhebung der Schwellenwerte nach § 267 Abs. 1 HGB-E

(Artikel 1, Nr. 10 a) aa) Ref-E BilRUG)

Der Referentenentwurf geht über die in Artikel 3 Abs. 2 Satz 1 der Richtlinie vorgeschlagene Erhöhung der Größenmerkmale für kleine Kapitalgesellschaften (Bilanzsumme 4.000.000 EUR, Nettoumsatzerlöse 8.000.000 EUR, Arbeitnehmer 50) durch maximale Inanspruchnahme des Mitgliedstaatenwahlrechtes in Artikel 3 Abs. 2 Satz 2 der Richtlinie hinaus. Der neue § 267 Abs. 1 HGB-E sieht deshalb bei der Bilanzsumme 6.000.000 EUR und bei den Umsatzerlösen 12.000.000 EUR als neue Schwellenwerte vor.

Nach der Gesetzesbegründung wären bei einer solchen Anhebung der Schwellenwerte rund 7.000 bislang mittelgroße Unternehmen (17,5% aller ca. 40.000 prüfungspflichtigen Unterneh-

men in Deutschland) künftig als „kleine“ Unternehmen zu klassifizieren. Unmittelbare Folgen dieser Schwellenwertanhebung wären insbesondere der Wegfall der Prüfungspflicht des Jahresabschlusses (§ 316 Abs. 1 HGB) sowie der Wegfall der Aufstellungs- und Prüfungspflicht des Lageberichts für diese 7.000 Gesellschaften.

Grundsätzlich sind alle Bestrebungen zu begrüßen, bürokratischen und finanziellen Aufwand für Unternehmen soweit wie möglich zu reduzieren. Die Abschaffung der Prüfungspflicht von haftungsbeschränkten Unternehmen in dieser Größenordnung wäre allerdings nach unserer Einschätzung kritisch zu überdenken, da die Abschlussprüfung dem Schutzbedürfnis außenstehender Interessengruppen (z.B. Gesellschafter, Gläubiger, Arbeitnehmer, Fiskus) von Unternehmen dient, für deren Verpflichtungen keine natürliche Person eine unbegrenzte Haftung übernimmt. Die Pflichtprüfung korreliert insofern mit der Haftungsbegrenzung von Kapitalgesellschaften und ihnen gleichgestellten Personenhandelsgesellschaften. Der Pflicht zur Prüfung kommt besondere Bedeutung zu, weil die Kriterien einer freiwilligen Prüfung individuell gestaltbar und damit nicht vergleichbar wären.

Verlässliche Informationen in Form von geprüften Jahresabschlüssen stellen eine wesentliche Grundlage für die Entscheidungen der Interessengruppen dar und tragen dazu bei, Transaktionskosten (z. B. aufgrund individueller Vereinbarung zwischen Gesellschaft und einzelnen Gläubigern) zu senken. Darüber hinaus werden die Aufsichtsgremien der Gesellschaft in ihrer Kontrollfunktion durch den Abschlussprüfer maßgeblich unterstützt. Die Abschlussprüfung leistet somit neben ihrer Governancefunktion einen wesentlichen Beitrag zum effizienten Funktionieren der nationalen und internationalen Güter- und Finanzmärkte.

Vor diesem Hintergrund würden wir es begrüßen, wenn der Gesetzgeber die Anhebung der Schwellenwerte für kleine Kapitalgesellschaften in der vorgeschlagenen Größenordnung überdenken würde.

2. Nutzungsdauer selbstgeschaffener immaterieller Vermögenswerte sowie entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwerte nach § 253 Abs. 3 i. V. m. § 285 Nr. 13 HGB-E (Artikel 1, Nr. 3 b) und Nr. 20 h) Ref-E BilRUG)

Nach § 253 Abs. 3 Satz 3 HGB-E sind in Ausnahmefällen, in denen die Nutzungsdauer von Entwicklungskosten oder eines derivativen Geschäfts- oder Firmenwerts nicht bestimmt werden kann, diese Werte über einen Zeitraum von mindestens fünf und höchstens zehn Jahren planmäßig abzuschreiben. Im Anhang ist der Zeitraum zu erläutern, über den der Geschäfts- oder Firmenwert in einem solchen Fall abgeschrieben wird (§ 285 Nr. 13 HGB-E).

Wir verstehen die Regelung in Artikel 12 Absatz 11 Unterabsatz 2 der Richtlinie 2013/34/EU allerdings dahingehend, dass den Mitgliedstaaten für den Fall der nicht verlässlichen Nutzungs-

dauerschätzung die Pflicht auferlegt wird, eine konkrete Abschreibungsdauer vorzuschreiben. Diese vom Gesetzgeber vorzuschreibende Abschreibungsdauer soll zwischen 5 und 10 Jahren liegen (z. B. „10 Jahre“).

Vor diesem Hintergrund regen wir an, die Abschreibungsanforderung in § 253 Abs. 3 Satz 3 HGB-E mit der Vorgabe der Richtlinie nochmals abzugleichen und gegebenenfalls typisierend eine Abschreibungsdauer vorzugeben. Die in § 285 Nr. 13 HGB-E vorgesehene Ergänzung der Anhangsangabe könnte sich insoweit erübrigen.

3. Befreiungsvorschriften für Tochtergesellschaften nach § 264 Abs. 3 HGB-E

(Artikel 1, Nr. 5 d) Ref-E BilRUG)

Die aktuelle Fassung von § 264 Abs. 3 HGB sieht als eine der Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Befreiungsmöglichkeit für Tochtergesellschaften in Nr. 2 vor, dass: „...das Mutterunternehmen zur Verlustübernahme nach § 302 des Aktiengesetzes [...] verpflichtet ist...“. Das BilRUG will in § 264 Abs. 3 Nr. 3 HGB-E neuerdings vorsehen, dass sich das Mutterunternehmen: „...bereit erklärt hat, für die von dem Tochterunternehmen eingegangenen Verpflichtungen einzustehen...“.

Offen bleibt in diesem Zusammenhang, ob mit der Neufassung der Anforderung eine materielle Änderung verbunden ist, und wenn ja, in welcher Form? Wir regen eine diesbezügliche Klarstellung an.

Darüber hinaus sind laut § 264 Abs. 3 Nr. 5 HGB-E für das Tochterunternehmen nach § 325 offenzulegen

- der Gesellschafterbeschluss zur Befreiung (§ 264 Abs. 3 Nr. 1 HGB-E),
- die Erklärung des Mutterunternehmens zur Einstehung für die Verpflichtungen des Tochterunternehmens (§ 264 Abs. 3 Nr. 1 HGB-E) sowie
- der Konzernabschluss, der Konzernlagebericht und der Bestätigungsvermerk des Mutterunternehmens (§ 264 Abs. 3 Nr. 3 HGB-E).

Nicht explizit geregelt ist an dieser Stelle, ob unter dem „Bestätigungsvermerk“ auch der Vermerk über die Versagung des Bestätigungsvermerks aufgrund von Einwendungen (§ 322 Abs. 1 Nr. 3 HGB) oder Prüfungshemmnissen (§ 322 Abs. 1 Nr. 4 HGB) zu verstehen ist. Wir empfehlen, dies durch eine entsprechende Formulierung klar zum Ausdruck zu bringen.

Nach unserem Verständnis ist es allerdings unbedingt erforderlich, dass die Befreiung von der Vorlage eines ordnungsgemäßen Konzernabschlusses und -lageberichts abhängt. Insoweit dürfte ein Versagungsvermerk nicht den obigen Anforderungen entsprechen.

Darüber hinaus sollte klarstellend zum Ausdruck gebracht werden, dass der Vermerk zum Konzernabschluss (und nicht zum Abschluss des Mutterunternehmens) offenzulegen ist.

4. Definition der Umsatzerlöse § 277 Abs. 1 HGB-E

(Artikel 1, Nr. 17 a) Ref-E BilRUG)

Durch die in § 277 Abs. 1 E-HGB vorgesehene Streichung der Beschränkung auf die für die „gewöhnliche Geschäftstätigkeit“ der Kapitalgesellschaft „typischen“ Erzeugnisse und Dienstleistungen erfahren die Umsatzerlöse zukünftig eine erhebliche inhaltliche Ausweitung. Geschäftsvorfälle, die vormals als „sonstige betriebliche Erträge“ bzw. „außerordentliche Erträge“ auszuweisen waren, werden zukünftig in einer Vielzahl der Fälle als Umsatzerlöse und nur noch in Ausnahmefällen als „sonstige betriebliche Erträge“ auszuweisen sein.

Diese Änderung hat unmittelbare und möglicherweise weitreichende Konsequenzen einerseits hinsichtlich des Informationsgehaltes des Postens „Umsatzerlöse“ für Jahresabschlussadressaten, da künftig auch „atypische“ Erlöse in die Umsatzerlöse fallen, die im Regelfall nichts mit der eigentlichen betrieblichen Tätigkeit des Unternehmens zu tun haben.

Andererseits können sich u. U. gegenläufige Auswirkungen hinsichtlich der Erreichung der Schwellenwerte nach § 267 Abs. 1 HGB-E ergeben, da die Umsatzerlöse (neben der ebenfalls zu ändernden Bilanzsumme und der Anzahl der Mitarbeiter) die Größenklasse der Gesellschaft nach §§ 267, 267a HGB bestimmen.

5. Erläuterung von aperiodischen Aufwendungen und Erträgen nach § 277 Abs. 4 HGB-E

(Artikel 1, Nr. 17 c) Ref-E BilRUG)

Die in § 277 Abs. 4 HGB-E vorgeschlagene Formulierung bzgl. der Erläuterung aperiodischer Aufwendungen und Erträge: „Die Posten für alle Aufwendungen und Erträge, die einem anderen Geschäftsjahr zuzurechnen sind, sind hinsichtlich ihres Betrags und ihrer Art im Anhang zu erläutern, soweit ...“ ist missverständlich. Einerseits könnte fälschlicherweise geschlossen werden, dass derartige aperiodische Aufwendungen und Erträge in separaten GuV-Posten zu erfassen wären. Andererseits käme man u. U. auf den Gedanken, die gesamten Posten, in denen aperiodische Erfolgsbeiträge erfasst werden, müssten komplett erläutert werden.

Eine sachgerechte Formulierung von § 277 Abs. 4 HGB-E könnte vielmehr lauten: *„Alle Aufwendungen und Erträge, die einem anderen Geschäftsjahr zuzurechnen sind, sind hinsichtlich ihres Betrags und ihrer Art im Anhang zu erläutern, soweit ...“*

6. Quantitative Angaben zu latenten Steuern nach § 285 Nr. 29 HGB-E

(Artikel 1, Nr. 20 n) Ref-E BilRUG)

Nach § 285 Nr. 29 HGB-E sind künftig die im Laufe des Geschäftsjahres erfolgten Bewegungen der Steuersalden darzustellen. In welcher Form und Ausführlichkeit die Bewegungen der Steuersalden konkret darzustellen sind, ist weder dem Gesetzeswortlaut noch der Begründung zu entnehmen. Diesbezüglich würden wir eine entsprechende Klarstellung begrüßen.

7. Ausweis der Anteile anderer Gesellschafter nach § 307 HGB-E

(Artikel 1, Nr. 34 Ref-E BilRUG)

Um die in der Gesetzesbegründung zu Artikel 1, Nr. 34 BilRUG gewünschte einheitliche Postenbezeichnung zu erreichen, empfehlen wir, die Postenbezeichnung in den Absätzen 1 und 2 in Anführungszeichen zu setzen (nachfolgend für Absatz 1 veranschaulicht): „In der Konzernbilanz ist für nicht dem Mutterunternehmen gehörende Anteile an in den Konzernabschluss einbezogenen Tochterunternehmen ein Ausgleichsposten für die Anteile der anderen Gesellschafter in Höhe ihres Anteils am Eigenkapital unter dem Posten „nicht beherrschende Anteile“ innerhalb des Eigenkapitals gesondert auszuweisen.“

8. Ausgestaltung der Equity-Methode nach § 312 Abs. 5 Satz 3 HGB-E

(Artikel 1, Nr. 37 Ref-E BilRUG) Nach § 312 Abs. 5 Satz 3 HGB-E sind künftig im Konzernabschluss bei der Bilanzierung von Beteiligungen nach der Equity-Methode die §§ 303 bis 305 HGB entsprechend anzuwenden, soweit die für die Beurteilung maßgeblichen Sachverhalte bekannt oder zugänglich sind. Neben der Zwischenergebniseliminierung wird künftig eine Schulden- (§ 303 HGB) und eine Aufwands-/Ertragskonsolidierung (§ 305 HGB) durchzuführen sein. Derzeit gibt es keine Leitlinien zur Durchführung der Schulden- sowie Aufwands- / Ertragskonsolidierung bei Equity-Beteiligungen. Insbesondere ist die Frage eines sinnvollen Gegenkontos zur Vornahme der Konsolidierungsbuchungen offen. Insoweit wären weiterführende Erläuterungen seitens des Gesetzgebers hilfreich.

Vor diesem Hintergrund sprechen wir uns dafür aus, die bisherige Regelung des § 312 HGB unverändert beizubehalten, zumal der Erwägungsgrund Nr. 36 der Richtlinie 2013/34/EU ausdrücklich feststellt, dass die Bestimmungen zur Bewertung von assoziierten Unternehmen inhaltlich unverändert bleiben sollen.

9. Anhangsangabe bzgl. der im Geschäftsjahr aktivierten Fremdkapitalzinsen nach § 314 Abs. 1 Nr. 22 HGB-E

(Artikel 1, Nr. 39 kk) Ref-E BilRUG)

Wir empfehlen die Anhangsangabe zu aktivierten Fremdkapitalzinsen in § 314 Abs. 1 Nr. 22 HGB-E („*Im Konzernanhang sind ferner anzugeben:...der im Laufe des Geschäftsjahres aktivierte Betrag von Herstellungskosten, wenn Zinsen für Fremdkapital einbezogen wurden*“) an die Formulierung in § 284 Abs. 2 Nr. 4 HGB-E („*Im Anhang müssen:...Angaben über die Einbeziehung von Zinsen für Fremdkapital in die Herstellungskosten gemacht und im Einzelnen beziffert werden*“) anzupassen.

Aus der derzeit vorgesehenen Formulierung in § 314 Abs. 1 Nr. 22 HGB-E ist nicht zweifelsfrei ersichtlich, ob der Betrag der als Herstellungskosten aktivierten Zinsen oder der Gesamtbetrag der Herstellungskosten, der die aktivierten Zinsen umfasst, anzugeben ist.

10. Ergänzende Vorschriften für bestimmte Unternehmen des Rohstoffsektors nach § 341q HGB-E

(Artikel 1, Nr. 67 Ref-E BilRUG)

Der Referentenentwurf des BilRUG enthält keine Regelungen zur Prüfung des Zahlungsberichtes bzw. Konzernzahlungsberichtes nach § 341s HGB-E bzw. § 341v HGB-E durch einen unabhängigen Wirtschaftsprüfer/vereidigten Buchprüfer.

Laut Artikel 48 der Richtlinie 2013/34/EU soll eine Überprüfung der Anwendung und Wirksamkeit der Regelungen bis spätestens zum 21. Juli 2018 erfolgen. In diesem Zusammenhang soll unter anderem dann auch die Frage einer möglichen Prüfungspflicht erörtert werden.

Wir unterstützen die Einführung einer Prüfungspflicht für Zahlungsberichte (formal und inhaltlich), da dies zu einer Erhöhung der Verlässlichkeit der Informationen der Zahlungsberichte deutlich beiträgt.