

An die
Vorsitzende des Ausschusses für Recht und
Verbraucherschutz des
Deutschen Bundestags
Frau Rechtsanwältin Renate Künast, MdB
Platz der Republik 1
11011 Berlin

Düsseldorf, 6. März 2015

585/629

vorab per E-Mail: rechtsausschuss@bundestag.de

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

Sehr geehrte Frau Künast,

ergänzend zu unserer Stellungnahme zum Referentenentwurf vom 10.10.2014 an das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz (BMJV) übermitteln wir im Folgenden dem Rechtsausschuss des Deutschen Bundestags die Anmerkungen des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) zu aus unserer Sicht wesentlichen Aspekten des Regierungsentwurfs eines Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes (BilRUG):

Artikel 1: Änderung des Handelsgesetzbuchs

Zu Nr. 5 Buchst. d): § 264 Abs. 3 HGB-E

Nach dem Regierungsentwurf soll sich die Verpflichtungserklärung des Mutterunternehmens auf „die von dem Tochterunternehmen eingegangenen Verpflichtungen aus dem jeweiligen Geschäftsjahr“ (§ 264 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 HGB-E) beziehen. Die gewählte Formulierung stellt nicht auf einschlägige gesellschaftsrechtliche Terminologie ab.

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
Bankleitzahl: 300 700 10
Kontonummer: 7480 213
IBAN: DE53 3007 0010 0748 0213 00
BIC: DEUTDE33XXX
USt-ID Nummer: DE 119353203

Seite 2/7 zum Schreiben vom 06.03.2015 an Frau RA Renate Künast, Deutscher Bundestag, Berlin

Der vorgesehene Wortlaut könnte zudem dahingehend missverstanden werden, dass sich die Einstandspflicht nicht auf alle bis zum Abschlussstichtag entstandenen Verpflichtungen des Tochterunternehmens beziehen muss, sondern lediglich auf die in dem betreffenden Geschäftsjahr eingegangenen Verpflichtungen. Der Wortlaut sollte dahingehend geändert werden, dass die Erklärung auch solche Verpflichtungen zu umfassen hat, die das Tochterunternehmen in vergangenen Geschäftsjahren eingegangen ist und die zum Abschlussstichtag weiterhin bestehen. Wir schlagen dazu folgende Formulierung vor: „das Mutterunternehmen hat sich verpflichtet, für die am Abschlussstichtag bestehenden Verpflichtungen des Tochterunternehmens für dessen folgendes Geschäftsjahr einzustehen;“.

§§ 264 Abs. 3 Satz 3, 264b Nr. 2 HGB-E sehen vor, dass die Tochterunternehmen die in § 264 Abs. 3 Satz 1 HGB-E bezeichneten Unterlagen nicht erneut offenlegen müssen, soweit das jeweilige Mutterunternehmen diese in deutscher oder in englischer Sprache offengelegt hat. Dies steht nicht in Einklang mit der in § 325 Abs. 1 Nr. 1 HGB-E enthaltenen Klarstellung, dass die Offenlegung der Jahresabschlüsse ausschließlich in deutscher Sprache zu erfolgen hat. Es steht ferner in Widerspruch zu den Befreiungsregelungen der §§ 291 Abs. 1 Satz 1, 292 Abs. 1 Nr. 4 HGB-E, wonach die betreffenden Unterlagen jeweils ebenfalls nur in deutscher Sprache offenzulegen sind. Der Zusatz „oder in englischer Sprache“ sollte somit gestrichen werden.

Zu Nr. 14: § 272 Abs. 5 HGB-E

Nach § 272 Abs. 5 HGB-E sind Beteiligungserträge, die nicht als Dividende bzw. Gewinnanteil eingegangen sind und für die auch kein Anspruch auf Zahlung besteht, in eine ausschüttungsgesperrte Rücklage einzustellen. Ausweislich der Regierungsbegründung soll die Vorschrift (auch) Fälle phasengleicher Gewinnvereinnahmung betreffen. Eine phasengleiche Gewinnvereinnahmung erfolgt jedoch gerade dann, wenn unter den von der Rechtsprechung (BGH-Urteil vom 12.01.1998, Az. II ZR 82/93) entwickelten Voraussetzungen der Anspruch auf die Ausschüttung bereits zum Abschlussstichtag so weitgehend konkretisiert ist, dass er bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise realisiert und damit als zum Vermögen des Gesellschafters gehörig anzusehen ist. Für eine Ausschüttungssperre besteht daher kein Anlass. Die Einstellung in eine ausschüttungsgesperrte Rücklage würde zudem in tief gestaffelten Konzernstrukturen dazu führen, dass am Markt erzielte Gewinne von Tochterunternehmen aufgrund der auf jeder Konzernstufe erforderlichen Gewinnverwendungsbeschlüsse erst nach einem mehrjährigen Zeitraum an die Gesellschafter des Mutterun-

Seite 3/7 zum Schreiben vom 06.03.2015 an Frau RA Renate Künast, Deutscher Bundestag, Berlin

ternehmens ausgeschüttet werden könnten. Dies kann auch unter dem Blickwinkel des Gesellschafterschutzes nicht gewollt sein.

Falls an der Neuregelung festgehalten werden soll, regen wir daher eine Klarstellung in den Gesetzesmaterialien an, dass in die durch höchstrichterliche Rechtsprechung und herrschende handelsrechtliche Kommentierung bestehende Praxis der phasengleichen Gewinnvereinnahmung nicht eingegriffen werden soll. Die Neuregelung würde also phasengleich vereinnahmte Beteiligungserträge nicht umfassen.

Zu Nr. 26: § 291 HGB-E

Nach dem unverändert gebliebenen Wortlaut des § 291 Abs. 1 Satz 1 HGB kann grundsätzlich auch ein mit einem Versagungsvermerk versehener Konzernabschluss befreiende Wirkung entfalten. Eine Versagung des Bestätigungsvermerks steht der Erfüllung der Voraussetzung nach § 291 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 HGB-E jedoch entgegen, wenn sie sich auf das Einklangerfordernis bezieht. Ferner steht die Zulässigkeit eines Versagungsvermerks auch im Widerspruch zu den entsprechenden Regelungen in §§ 264 Abs. 3 Satz 1 Nr. 5 Buchst. e), 292 Abs. 1 Nr. 4 HGB-E, wonach jeweils Voraussetzung für eine Inanspruchnahme der Erleichterungsvorschriften das Vorliegen eines Bestätigungsvermerks ist. Deshalb sollten in § 291 Abs. 1 Satz 1 HGB-E die Wörter „oder des Vermerks über dessen Versagung“ gestrichen werden.

Zu Nr. 33 Buchst. a): § 301 Abs. 2 Satz 3 HGB-E

De lege lata ist gemäß § 301 Abs. 2 Satz 1 HGB die erstmalige Kapitalkonsolidierung i.S. des § 301 Abs. 1 HGB auf Grundlage der Wertansätze zu dem Zeitpunkt durchzuführen, zu dem das Unternehmen Tochterunternehmen geworden ist. Um die erstmalige Konsolidierung möglichst einfach zu gestalten, sind von diesem Grundsatz abweichend in den Fällen, in denen ein Mutterunternehmen erstmalig zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet ist, die Wertansätze zum Zeitpunkt der Einbeziehung des Tochterunternehmens in den Konzernabschluss zugrunde zu legen, soweit das Unternehmen nicht in dem Jahr Tochterunternehmen geworden ist, für das der Konzernabschluss aufgestellt wird (§ 301 Abs. 2 Satz 3 HGB). Dies vermeidet die rückwirkende Ermittlung bisher nicht vorhandener historischer Wertverhältnisse.

Die Regelung des § 301 Abs. 2 Satz 3 HGB knüpft zum einen an die erstmalige Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses an und ist zum anderen als Bewertungsgebot formuliert. Nach dem Wortlaut der Vorschrift wäre eine Neubewertung der Vermögensgegenstände und Schulden daher auch dann geboten

Seite 4/7 zum Schreiben vom 06.03.2015 an Frau RA Renate Künast, Deutscher Bundestag, Berlin

ten, wenn das Mutterunternehmen bisher freiwillige Konzernabschlüsse aufgestellt hat und später konzernrechnungslegungspflichtig wird (z.B. weil die Größenmerkmale nach § 293 HGB überschritten werden). Da die für die Kapitalkonsolidierung erforderlichen Daten aufgrund des bislang freiwillig aufgestellten Konzernabschlusses bereits vorliegen, besteht für eine Vereinfachung indes keine Notwendigkeit. Bereits nach geltender Rechtslage wird § 301 Abs. 2 Satz 3 HGB i.S. einer teleologischen Reduktion im handelsrechtlichen Schrifttum als eine „Kann“-Regelung verstanden, d.h. es darf auf eine neuerliche Zeitwertbewertung in solchen und ähnlichen Konstellationen verzichtet werden. Zudem stellt die Zugrundelegung der bisherigen Buchwerte auch eine informative und vergleichbare Rechnungslegung sicher.

Nach der vorgesehenen Neufassung des § 301 Abs. 2 Satz 3 HGB sind künftig die Wertansätze der Vermögensgegenstände und Schulden zum Zeitpunkt der Einbeziehung des Tochterunternehmens in den Konzernabschluss zugrunde zu legen, wenn ein Mutterunternehmen erstmalig einen Konzernabschluss aufstellt. Mit der geplanten Neuregelung sollen ausweislich der Regierungsbegründung (wohl) solche Fälle von der aus Gründen der Erleichterung bisher gebotenen Neubewertung ausgenommen werden, in denen es einer Erleichterung aufgrund vorhandener „historischer“ Daten nicht bedarf. Nach unserem Verständnis werden hiermit insb. die oben genannten bisherigen freiwilligen Konzernabschlüsse angesprochen.

Unklar bleibt hingegen, ob auch weitere praxisrelevante Fälle (etwa bisher für die Einbeziehung in einen übergeordneten Konzernabschluss aufgestellte „Teilkonzernabschlüsse“) von der Neuregelung umfasst werden. Wie bereits in unserer Stellungnahme zum Referentenentwurf angeregt, sollte in Erwägung gezogen werden, den Ausnahmecharakter der Vorschrift unmittelbar im Gesetzeswortlaut zum Ausdruck zu bringen und die Hauptanwendungsfälle in der Begründung aufzuführen. Auch sollte wie in der bisherigen Fassung von § 301 Abs. 2 HGB klargestellt werden, dass für Unternehmen, die in dem jeweiligen Geschäftsjahr zu einem Tochterunternehmen geworden sind, § 301 Abs. 2 Satz 1 HGB anzuwenden ist. Dies könnte z.B. durch die folgende Neufassung von § 301 Abs. 2 HGB geschehen:

Die Sätze 1 und 2 bleiben unverändert. Der im Regierungsentwurf vorgeschlagene Satz 3 ist um einen Halbsatz zu ergänzen. Satz 3 würde dann lauten: „Stellt ein Mutterunternehmen erstmalig einen Konzernabschluss auf, sind die Wertansätze zum Zeitpunkt der Einbeziehung des Tochterunternehmens in den Konzernabschluss zugrunde zu legen, soweit das Unternehmen nicht in dem Jahr Tochterunternehmen geworden ist, für das der Konzernabschluss aufge-

Seite 5/7 zum Schreiben vom 06.03.2015 an Frau RA Renate Künast, Deutscher Bundestag, Berlin

stellt wird. Satz 4 bleibt unverändert. Nach Satz 4 wird ein neuer Satz 5 eingefügt: „In Ausnahmefällen dürfen in den Fällen der Sätze 3 und 4 abweichend Wertansätze nach Satz 1 zugrunde gelegt werden; dies ist im Konzernanhang anzugeben und zu begründen.“

Zu Nr. 35: § 309 Abs. 2 HGB-E

§ 309 Abs. 2 HGB regelt die erfolgswirksame Auflösung eines aus der Kapitalkonsolidierung resultierenden passiven Unterschiedsbetrags. De lege lata ist eine erfolgswirksame Vereinnahmung in zwei Fällen zulässig: Einerseits dann, wenn eine zum Zeitpunkt der Erlangung der Möglichkeit der Beherrschung des Tochterunternehmens erwartete ungünstige Entwicklung der Ertragslage des Tochterunternehmens später eingetreten ist oder erwartete Aufwendungen zu berücksichtigen sind (sog. „badwill“). Andererseits ist eine erfolgswirksame Vereinnahmung in den Fällen zulässig, in denen am Abschlussstichtag feststeht, dass der passive Unterschiedsbetrag einem realisierten Gewinn entspricht (sog. „lucky buy“).

Wir unterstützen den im Entwurf der Bundesregierung enthaltenen Ansatz einer prinzipienorientierten Regelung, wonach ein passiver Unterschiedsbetrag künftig erfolgswirksam aufgelöst werden kann, soweit ein solches Vorgehen den Grundsätzen der §§ 297 und 298 HGB i.V.m. den für alle Kaufleute geltenden Rechnungslegungsvorschriften entspricht. Indes regen wir an, ein Gebot zur erfolgswirksamen Vereinnahmung zu kodifizieren, weil aus den allgemeinen Grundsätzen kein Wahlrecht hinsichtlich des Zeitpunkts der Auflösung eines passiven Unterschiedsbetrags abgeleitet werden kann. Bereits nach geltender Rechtslage wird nach der im handelsrechtlichen Schrifttum überwiegend vertretenen Auffassung sowie nach den Regelungen des DRS 4, für den nach § 342 Abs. 2 HGB vermutet wird, dass er die Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung wiedergibt, abweichend vom Wortlaut des § 309 Abs. 2 HGB von einem Gebot einer erfolgswirksamen Erfassung ausgegangen, wenn und soweit ein Sachverhalt des § 309 Abs. 2 Nr. 1 oder Nr. 2 HGB vorliegt.

Ferner regen wir an, in der Gesetzesbegründung klarzustellen, dass rein konsolidierungstechnisch bedingte passive Unterschiedsbeträge nicht von § 309 Abs. 2 HGB erfasst sind. Solche „technischen“ passiven Unterschiedsbeträge können u.a. entstehen, wenn die Kapitalkonsolidierung erst nach dem Zeitpunkt der Erlangung der Möglichkeit der Beherrschung erfolgt, dieser spätere Zeitpunkt der Kapitalverrechnung zugrunde gelegt wird und das Tochterunternehmen seit dem Zeitpunkt der Erlangung der Beherrschungsmöglichkeit Gewinne thesauriert hat. Aufgrund der unterschiedlichen Fallkonstellationen solcher technischen passiven Unterschiedsbeträge und eines entsprechend kasuisti-

Seite 6/7 zum Schreiben vom 06.03.2015 an Frau RA Renate Künast, Deutscher Bundestag, Berlin

schen Regelungsbedarfs bietet es sich an, deren Behandlung im Detail in dem Nachfolgestandard zu DRS 4 zu klären.

Artikel 2: Änderung des Einführungsgesetzes zum Handelsgesetzbuch

Zu Nr. 2: Artikel XX Abs. 2 EGHGB-E

Wir begrüßen das Vorhaben der Bundesregierung, den Unternehmen eine vorzeitige Anwendung der §§ 267, 267a Abs. 1, 277 Abs. 1 sowie 293 HGB-E zu ermöglichen, um die Entlastungen zum frühestmöglichen Zeitpunkt an die Unternehmen weiterzugeben. Auch der dabei verfolgte Ansatz einer Verklammerung der neuen Schwellenwerte zur Bestimmung der Größenklasse eines Unternehmens (§ 267 HGB-E) bzw. für die Inanspruchnahme einer größenabhängigen Befreiung von der Pflicht zur Konzernrechnungslegung (§ 293 HGB-E) mit der Neudefinition der Umsatzerlöse (§ 277 Abs. 1 HGB-E) ist u.E. nachvollziehbar, wenn man die Regelungen der Bilanzrichtlinie als geschlossene Konzeption sieht.

Fraglich ist hingegen, ob durch die vorgesehene Regelung die intendierte Entlastung der Unternehmen tatsächlich erreicht werden kann. Diese tritt nur ein, wenn die in den §§ 267, 293 HGB-E genannten Schwellenwerte an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren unterschritten werden. Eine Entlastung von Unternehmen für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2013 beginnen, ist demnach nur dann möglich, wenn neben den neuen Schwellenwerten auch die Neudefinition der Umsatzerlöse auf den zu befreienden Abschluss und die unmittelbar davor liegenden Abschlüsse angewendet werden können. Eine unmittelbare Anwendung ist aber entweder nicht zulässig oder würde eine aufwendige Änderung des Abschlusses erfordern. Im Ergebnis kann also die Erleichterung entgegen der Intention der Vorschrift auf diese Weise nicht erreicht werden.

Um gleichwohl eine frühzeitige Inanspruchnahme der Erleichterungsmöglichkeiten zu erreichen, sollte es zulässig sein, wenn in dem für ein nach dem 31.12.2013 beginnendes Geschäftsjahr aufzustellenden Abschluss „nachrichtlich“ in einer zusätzlichen Vorjahresspalte oder in einer angepassten Vorjahresspalte der Betrag der Umsatzerlöse angegeben wird, der sich bei Anwendung von § 277 Abs. 1 HGB-E im Vorjahr ergeben hätte. Im Fall angepasster Vorjahresbeträge ist dies im (Konzern-)Anhang anzugeben und zu erläutern (entsprechende Anwendung des § 265 Abs. 2 Satz 3 HGB). Da dies aus den Gesetzesmaterialien nicht hervorgeht, regen wir an, die Gesetzesbegründung entsprechend zu ergänzen.

Seite 7/7 zum Schreiben vom 06.03.2015 an Frau RA Renate Künast, Deutscher Bundestag, Berlin

Für Rückfragen zu unseren Anmerkungen stehen wir Ihnen selbstverständlich gerne zur Verfügung. Ein gleichlautendes Schreiben haben wir auch an das BMJV adressiert.

Mit freundlichen Grüßen

Prof. Dr. Naumann

Prof. Dr. Stibi, WP StB
Fachleiter Rechnungslegung
und Prüfung

An die
Vorsitzende des Ausschusses
für Recht und Verbraucherschutz
des Deutschen Bundestags
Frau Rechtsanwältin Renate Künast, MdB
Platz der Republik 1
11011 Berlin

Düsseldorf, 16. April 2015

639/585

vorab per E-Mail: rechtsausschuss@bundestag.de

Institut der Wirtschaftsprüfer
in Deutschland e.V.

Wirtschaftsprüferhaus
Tersteegenstraße 14
40474 Düsseldorf
Postfach 32 05 80
40420 Düsseldorf

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

FAX GESCHÄFTSLEITUNG:
+49 (0)211 / 454 10 97

INTERNET:
www.idw.de

E-MAIL:
info@idw.de

BANKVERBINDUNG:
Deutsche Bank AG Düsseldorf
Bankleitzahl: 300 700 10
Kontonummer: 7480 213
IBAN: DE53 3007 0010 0748 0213 00
BIC: DEUTDE33XXX
USt-ID Nummer: DE 119353203

Ergänzung zu unseren Stellungnahmen betreffend den Referentenentwurf bzw. den Regierungsentwurf eines Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes (BilRUG)

Sehr geehrte Frau Künast,

ergänzend zu unserer Stellungnahme zum Referentenentwurf vom 10.10.2014 an das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz (BMJV) und unserer Stellungnahme vom 06.03.2015 zum Regierungsentwurf eines Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes (BilRUG) übermitteln wir im Folgenden ergänzende Anmerkungen zu befreienden Drittstaatenabschlüssen:

Mit dem Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) soll auch die bisherige Konzernabschlussbefreiungsverordnung (KonBefrV) aufgehoben und in das HGB integriert werden. Dazu wird § 292 HGB entsprechend geändert. Gegen die Integration der KonBefrV in das HGB bestehen grundsätzlich keine Einwendungen. Allerdings ergeben sich zusätzlich auch materielle Änderungen.

§ 292 Abs. 1 HGB in der Fassung des Regierungsentwurfes (RegE) regelt nunmehr die einzelnen Voraussetzungen zur Befreiung eines inländischen Mutterunternehmens von der Pflicht zur Konzernrechnungslegung durch ein übergeordnetes Mutterunternehmen, welches nicht in einem EU/EWR-Staat ansässig ist. Nach Nr. 3 dieser Vorschrift tritt die Befreiung nur ein, wenn der befreiende Konzernabschluss und der befreiende Konzernlagebericht eines solchen

Seite 2/2 zum Schreiben vom 16.04.2015 an Frau Rechtsanwältin Renate Künast, Vorsitzende des Ausschusses für Recht und Verbraucherschutz des Deutschen Bundestags

Mutterunternehmens (unter anderem) von einem oder mehreren Abschlussprüfern geprüft worden sind. Die KonBefrV sieht dagegen vor, dass lediglich der Konzernabschluss von einem Abschlussprüfer geprüft worden ist (§ 2 Abs. 1 Nr. 3 KonBefrV).

Die vorgesehene Neufassung führt vor allem für Mutterunternehmen, deren Konzernrechnungslegung den US-GAAP folgt, zu einer Versagung der Befreiungsmöglichkeit. In der sog. *Management's Discussion and Analysis of Financial Condition and Results of Operations (MD&A)* dieser Unternehmen sind zwar Angaben enthalten bzw. können freiwillig aufgenommen werden, die auch für befreiende Lageberichte erforderlich sind. Eine Prüfungspflicht besteht allerdings nicht. Auch eine freiwillige Prüfung wird regelmäßig nicht vorgenommen. In der Folge müssten deutsche (Teil-)Konzernmütter mit nach US-GAAP bilanzierenden übergeordneten Mutterunternehmen also aufwendige (Teil-)Konzernabschlüsse aufstellen. Diese Rechtsfolge sollte durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG), welches die KonBefrV in der aktuellen Fassung in Kraft gesetzt hat, gerade vermieden werden.

Wir regen an, die geltende Rechtslage unverändert beizubehalten und in § 292 Abs. 1 Nr. 3 HGB in der Fassung des RegE die Bezugnahme auf den befreienden Konzernlagebericht zu streichen.

Für Rückfragen stehen wir gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen



Prof. Dr. Naumann