

Bundesministerium der Justiz  
Referat III A 3  
Herrn Thomas Blöink  
11015 Berlin  
Vorab per E-Mail an: kumm-ni@bmj.bund.de

**Aktenzeichen**  
MK 26-09-04/11

**Telefon**  
+49 30 27876-2

**Telefax**  
+49 30 27876-799

**E-Mail**  
dstv.berlin@dstv.de

**Datum**  
01.12.2011

### **Stellungnahme zum Vorschlag der Europäischen Kommission zur Änderung der Bilanzierungsrichtlinien**

Sehr geehrter Herr Blöink,  
sehr geehrte Frau Dr. Kumm,

der Deutsche Steuerberaterverband e.V. dankt dem Bundesministerium der Justiz für die Möglichkeit der Stellungnahme.

Als Interessenvertreter unserer rund 33.000 freiwilligen Mitglieder der steuerberatenden und prüfenden Berufe, welche neben Steuerberatung und Prüfung auch schwerpunktmäßig mit der Erstellung der Jahresabschlüsse und Beratung zur laufenden Buchhaltung betraut sind, verfolgen wir die Entwicklung der Rechnungslegung sehr genau. Auf europäischer Ebene sind wir als Mitglied der EFAA (European Federation of Accountants and Auditors for SMEs), in welcher wir auch im Vorstand vertreten sind, aktiv an der Diskussion beteiligt. Auf nationaler Ebene geben wir unter anderem gemeinsam mit Vertretern der BStBK einen BilMoG-Kommentar heraus.

Im Folgenden möchten wir zuerst die im Entwurf der Europäischen Kommission enthaltenen Punkte herausstellen, welche wir positiv bewerten und ausdrücklich begrüßen. Im Anschluss werden wir darstellen, an welchen Stellen der Entwurf aus unserer Sicht noch verbessert werden sollte.

## **1. Positive Entwicklungen**

### **a) Anpassung der Größenklassen an die Inflation**

Mit der im Vorschlag enthaltenen Aufrundung der Beträge zur Einteilung der Gesellschaften in kleine, mittelgroße und große Gesellschaften werden praktikable Grenzwerte geschaffen und der Inflation wird Rechnung getragen. Ebenfalls positiv bewerten wir den Gedanken, eine solche Anpassung künftig regelmäßig vorzunehmen, damit es nicht zu rein inflationsbedingten Verschiebungen zwischen den Größenklassen kommt.

Eine vollständige Harmonisierung der Größenkriterien in Europa, wie Sie auf Seite 11 des Vorschlages ausdrücklich vorgesehen ist, führt zu einer besseren Vergleichbarkeit innerhalb der Europäischen Union.

### **b) Kein Lagebericht für kleine Gesellschaften**

Wir begrüßen es, dass die zwischenzeitlich in Europa diskutierte Verpflichtung der kleinen Gesellschaften zur Aufstellung eines Lageberichts keinen Eingang in den Richtlinienvorschlag gefunden hat und die deutsche Regelung daher auch künftig Bestand haben kann. Art. 31 Nr. 1 sorgt hier für zu begrüßende Klarheit.

### **c) Keine Festlegung zur Regelung der Mikro-Unternehmen**

Die Kommission erläutert, dass der aktuell in der Abstimmung befindliche Entwurf zur Regelung von Erleichterungen für Kleinstunternehmen ergänzend zur generellen Bilanzierungsrichtlinie gelten wird und insoweit keine Festlegung getroffen wird. Diese Klarstellung ist positiv zu bewerten, damit nicht künftig über widersprüchliche Regelungen in beiden Regelwerken gestritten wird, sondern eindeutig ist, dass die Regelung für Kleinstunternehmen *lex specialis* sein wird.

### **d) Aufbau und Definitionen**

Wir halten den Aufbau des Richtlinienvorschlages für gelungen. Insbesondere die Definitionen schaffen Rechtssicherheit und vermeiden unterschiedliche Interpretationen.

### **e) Verbot des „Gold-plating“ für Rechnungslegung kleiner Unternehmen**

Die Bestimmung in Art. 4 Abs. 5, dass die Mitgliedstaaten an die Rechnungslegung kleiner Unternehmen keine über die Richtlinie hinausgehenden Anforderungen stellen dürfen halten wir im Sinne der Harmonisierung für eine richtige Regelung.

## **2. Kritische Punkte und offene Fragen**

### **a) Definition der Herstellungskosten in Art. 2 (7)**

Nach Art. 2 (7) des Richtlinienentwurfes „kann“ ein angemessener Anteil sonstiger indirekt dem besagten Gegenstand zuweisbarer Kosten in dem Maße mitberücksichtigt werden, in dem sie sich auf den Herstellungszeitraum beziehen. Aus Gründen der Klarheit und der Vergleichbarkeit von Bilanzen halten wir es für sinnvoller angemessene Teile der Materialgemeinkosten, der Fertigungsgemeinkosten und des Werteverzehrs des Anlagevermögens zwingend in den Herstellungskostenbegriff aufzunehmen. Dies entspräche auch der aktuellen deutschen Regelung.

## **b) Bewertungsoptionen in Art. 6**

Es ist zweifelsohne ein Schritt in die richtige Richtung, dass die Europäische Kommission die bisherige Option der Mitgliedstaaten, eine **Berücksichtigung** zum Wiederbeschaffungswert und Inflationsmethoden zuzulassen, streicht. Allerdings verbleibt weiterhin die Option der Bewertung nach dem aktuellen Wert als Option. Dies ist sowohl im Sinne einer beabsichtigten Harmonisierung als auch vor allem inhaltlich zu kritisieren.

Den Mitgliedstaaten in diesem Punkt weiterhin einen großen Spielraum für nationale Regelungen zu belassen, sehen wir insbesondere vor dem Hintergrund der aktuellen wirtschaftlichen Probleme in Europa äußerst kritisch. In der Vergangenheit hat sich immer wieder gezeigt, dass die Neubewertung von Anlagevermögen, zu enormen Eigenkapitalverzerrungen geführt hat. Genau dies wird aber durch die in Art. 6 Abs. 2 erläuterte Option, eine durch Neubewertung von Anlagevermögen gebildete Neubewertungsrücklage jederzeit in Kapital umzuwandeln, ermöglicht.

Neubewertungen, die mangels einer tatsächlichen Realisierung durch Verkauf zwangsläufig auf einer Schätzung beruhen, dürfen nicht die Höhe des bilanziell ausgewiesenen Eigenkapitals beeinflussen. Mehrere Experten werden, auch wenn sie das notwendige Fachwissen besitzen und anerkannte Bewertungsmethoden verwenden, bei der Neubewertung des Anlagevermögens zu unterschiedlichen Werten kommen.

Die Bilanz muss aber ein klar nachvollziehbares Zahlenwerk sein und darf nicht durch Wertschätzungen in ihrer Zuverlässigkeit geschwächt werden.

Auch das oft angeführte Argument, die in der Vergangenheit liegenden Anschaffungskosten würden Investoren keine ausreichende Information über den aktuellen Unternehmenswert bieten, ist nicht schlagkräftig. Wir schlagen vor, dass das BMJ sich für eine Regelung einsetzt, nach der aktuelle Zeitwerte im Anhang erläutert werden können und sich so nicht in der Bilanz niederschlagen. Dadurch wird auch für den Investor deutlich, welche Zahlen auf ordentlichen Buchungsvorgängen beruhen und in welchen Zahlen sich Schätzungen über den Unternehmenswert niederschlagen. Wir weisen in diesem Zusammenhang auch darauf hin, dass wir den Ansatz, die Bilanz ausschließlich an den Interessen von Investoren auszurichten für verfehlt halten. Durch den Ausweis der aktuellen Werte im Anhang und Ausweis der Anschaffungskosten in der Bilanz wird allen Interessen gleichermaßen Rechnung getragen.

## **c) Bewertungsoptionen in Art. 7**

Aus grundsätzlichen Überlegungen sehen wir ebenfalls die in Art. 7 Abs. 1 (a) enthaltene Option der Mitgliedstaaten kritisch. Darin wird es den Mitgliedstaaten weiterhin gestattet für alle Unternehmen oder Unternehmenskategorien die Bewertung von Finanzinstrumenten, einschließlich derivativer Finanzinstrumente, zum beizulegenden Zeitwert zu gestatten oder vorzuschreiben. In Deutschland ist eine solche Bewertung lediglich für Finanzinstitute zulässig.

Eine den Mitgliedstaaten dadurch mögliche allgemeine Gestattung, allen Unternehmen ein Wahlrecht einzuräumen, ob sie derivative Finanzinstrumente zum beizulegenden Zeitwert bewerten oder nicht birgt enorme Risiken. Insbesondere kann es zu einer Ungleichbehandlung von dabei entstehenden „Gewinnen“ und „Verlusten“ in der Gewinn- und Verlustrechnung kommen. So können Gewinne, bei Darstellung die Finanzinstrumente kurzfristig zu halten, in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesen werden und entsprechende Verluste, bei Darstellung diese Finanzinstrumente langfristig halten zu wollen, nicht in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesen werden. Dies führt zu einer Verzerrung, welche die Unternehmenlage falsch ausweist und daher vehement abzulehnen ist.

Auch in diesem Fall halten wir es für eine gute Lösung die aktuellen Zeitwerte im Anhang der Bilanz auszuweisen. Dies ist auch in Art. 18 Abs. 1 (c) i) bereits im Richtlinienvorschlag bereits enthalten. Den in Art. 18 Abs. 1 (c) ii) beschriebenen umgekehrten Weg, in der Bilanz Zeitwerte auszuweisen und lediglich im Anhang auf die Buchwerte hinzuweisen lehnen wir strikt ab. Die Bilanzen der Unternehmen sollten ein zuverlässiges Zahlenwerk sein und gerade bei Finanzinstrumenten nicht durch Wahlrechte veränderbar sein.

#### **d) Klarstellung zu Art. 9 – Eigenkapitalausweis für GmbH & Co KG**

Hinsichtlich des Ausweises des Eigenkapitals bei einer deutschen GmbH & Co KG enthält der Richtlinienentwurf keine Regelung. Wir gehen davon aus, dass durch den deutschen Gesetzgeber, der die GmbH & Co KG hinsichtlich des Eigenkapitals der GmbH gleichstellt, auch bei einer Reform der Richtlinie einen sinnvollen Eigenkapitalausweis ermöglicht.

#### **e) Selbst erstellte immaterielle Vermögenswerte**

Wir vermissen im Richtlinienentwurf eine Regelung über den Ausweis selbst erstellter immaterieller Vermögenswerte. Ein europaweit einheitlicher Ansatz wäre zum Zwecke der Vergleichbarkeit wünschenswert. Dabei hat es sich bewährt, ein Bilanzierungswahlrecht zu gewähren und als Herstellungskosten die Entwicklungskosten, in Abgrenzung zu den Forschungskosten anzusetzen.

#### **f) Aufwandsrückstellungen**

In Art. 11 Nr. 11 des Richtlinienentwurfs wird den Mitgliedstaaten das Recht eingeräumt, eine eigene Regelung für Aufwandsrückstellungen zu treffen. Aus Gründen der Harmonisierung halten wir es für angebracht auf europäischer Ebene eine einheitliche zeitliche Begrenzung zu schaffen, wobei wir die in § 249 Abs. 2 HGB enthaltenen 3-Monats-Frist befürworten.

#### **g) Pensionsrückstellungen**

Der Richtlinienentwurf enthält keine Regelung über die Möglichkeit der Saldierung von Pensionsrückstellungen mit Aktivposten aus der Rückdeckungsversicherung. Wir halten es für sinnvoll eine solche Regelung aufzunehmen.

#### **h) Entwicklung des Eigenkapitals**

Der Richtlinienvorschlag enthält keine Regelung zur Darstellung der Eigenkapitalentwicklung. Einen eigenständigen Eigenkapitalspiegel halten wir auch nicht für notwendig. Durch eine Ergänzungsrechnung zur Gewinn- und Verlustrechnung, welche aus dem Jahresüberschuss durch Hinzufügung des Gewinnvortrags und des Entnahmebetrags aus Gewinnrücklagen, abzüglich der Ausschüttung den Bilanzgewinn herleitet, wird der Informationsgehalt sinnvoll ergänzt.

#### **i) Cash-Flow Rechnung**

International setzt sich verstärkt die Erstellung einer Cash-Flow-Rechnung durch. Da diese ebenfalls mit geringem Aufwand erstellt werden kann und einen wichtigen Indikator liefert, plädieren wir diese in den Richtlinienentwurf aufzunehmen.


#### **j) Teilgewinnrealisierung**

Wir schlagen vor in der Richtlinie eine an IAS 11 angelehnte Möglichkeit der Anwendung der Teilgewinnrealisierung (Stage of completion method) für Langfristfertigungen aufzunehmen.

**k) Währungsumrechnung**

Ferner enthält die Richtlinie keine Regelung zur Bewertung von Fremdwährungsforderungen und –verbindlichkeiten. Hier halten wir eine ausdrückliche europäisch einheitliche Regelung für notwendig und plädieren dafür die Stichtagsmethode in den Richtlinienvorschlag aufzunehmen.

Mit freundlichen Grüßen

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Seewald', written in a cursive style.

Hans Christoph Seewald  
(Präsident des DStV e.V.)