

Arbeitskreis Rechnungslegung des
Deutschen Steuerberaterverbands e.V.
Littenstraße 10
10179 Berlin

Tel: 030/278 76 - 2
Fax: 030/278 76 - 799
Mail: rechnungslegung@dstv.de

B 04/14 vom 30.09.2014



Verband der steuerberatenden und
wirtschaftsprüfenden Berufe

- Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Bilanzrichtlinie 2013/34/EU (BiRUG)

Mitglieder des Arbeitskreises Rechnungslegung

René Bittner	StB Dipl.-Kfm.
Harald Elster	WP/StB
Mathias Fortenbacher	StB Dipl.-Kfm.
Gero Hagemeister	WP/StB Dipl.-Kfm.
Vicky Jhrden	StBin Dipl.-Hdl.
Prof. Dr. Hans-Michael Korth	WP/StB Dipl.-Kfm.
Dr. Jürgen Maiß	WP/StB Dipl.-Kfm.
Michael Meyer	WP/StB Dipl.-Kfm.
Norman Peters	RA/StB
Hans-Christoph Seewald	WP/StB Dipl.-Kfm.
Marcus Tuschen	WP/StB Dipl.-Kfm.
Christian Witte	WP/StB Dipl.-Kfm.

Vorbemerkung

Der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) repräsentiert bundesweit rund 36.500 und damit über 60 % der selbstständig in eigener Kanzlei tätigen Berufsangehörigen. Er vertritt ihre Interessen im Berufsrecht, im Steuerrecht, der Rechnungslegung und dem Prüfungswesen. Die Berufsangehörigen sind als Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer und Berufsgesellschaften in den uns angehörenden 16 regionalen Mitgliedsverbänden freiwillig zusammengeschlossen.

Gerne möchten wir die Möglichkeit nutzen, zum *Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates* Stellung zu nehmen, und bitten um Berücksichtigung der nachfolgenden Punkte.

Allgemeine Anmerkungen

Der Deutsche Steuerberaterverband e.V. begrüßt die Bestrebungen des Bundesministeriums für Justiz und Verbraucherschutz, die in der Entstehung der Richtlinie herausgebildeten Entlastungen von kleinen und mittleren Unternehmen weitgehend umzusetzen.

Artikel 1 Nr. 7 BiRUG-E

In § 264c Absatz 1 Satz 1 HGB sollten neben der Streichung der Wörter „oder im Anhang anzugeben“ auch die Wörter „in der Regel“ gestrichen werden.

Der gesonderte Ausweis der Forderungen, Ausleihungen und Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern ist nunmehr verpflichtend in der Bilanz vorzunehmen. Eine Wahlmöglichkeit ist nicht mehr vorhanden, weshalb die Wörter „in der Regel“ ebenfalls gestrichen werden sollten.

Gesetzesbegründung zu Artikel 1 Nr. 8 Bst. c) BiRUG-E

Die Begründung des Art. 1 Nr. 8 Bst. c) BiRUG sollte auf Artikel 9 Absatz 2 Satz 3 der Richtlinie 2013/34/EU verweisen.

Artikel 1 Nr. 10 Bst. d) BiIRUG-E

Die Definition der Bilanzsumme in § 267 Abs. 4a HGB als Summe der Positionen A bis C und E der Aktiva der Bilanz (§ 266 Abs. 2 HGB) führt unseres Erachtens nicht zu der in der RL 2013/34/EU gewünschten Größe.

Art. 3 Abs. 11 der RL 2013/34/EU definiert die Bilanzsumme als Summe der gesamten Aktiva der Anlage III bzw. der Anlage IV. Nach der Definition des BiIRUG-E werden aktive latente Steuern bei der Berechnung außen vor gelassen. Die RL 2013/34/EU ist so gestaltet worden, dass die Anwendung der internationalen Rechnungslegungsstandards IAS/IFRS in den Mitgliedsstaaten ohne Anpassung möglich ist. Nach diesen Vorschriften sind aktive latente Steuern in der Regel unter den langfristigen Vermögenswerten auszuweisen. Sie stellen Steuerforderungen gegenüber dem Finanzamt dar. Zumindest in den Mitgliedsstaaten, in denen verpflichtend Jahresabschlüsse nach internationalen Rechnungslegungsstandards aufgestellt werden müssen, sind die aktiven latenten Steuern daher in die Berechnung der Bilanzsumme einzubeziehen. Der maximum-harmonization-approach lässt aus diesem Grund eine Ausnahme für die Berechnung der Bilanzsumme nach HGB nicht zu, **die aktiven latenten Steuern sind zwingend einzubeziehen.**

Artikel 1 Nummer 12 Bst. c) BiIRUG-E

Die Aufgliederung der Verbindlichkeiten nach ihrer Restlaufzeit ist nicht nur für jeden Posten einzeln, **sondern auch für die gesamte Position anzugeben.**

Dies folgt aus dem Wortlaut der in Anhang III, Position Passiva C in Klammern verlangten Angaben, welcher auch in die Gesetzesbegründung aufgenommen werden sollte. Weiterhin verweist die Gesetzesbegründung hier auf Art. 14 Abs. 1 der RL 2012/34/EU.

Artikel 1 Nummer 12 Bst. d) BiIRUG-E

§ 268 Abs. 7 S.1 HGB sollte mit „**Für die in § 251 bezeichneten Haftungsverhältnisse sind:**“ beginnen anstatt: „*Bei der Anwendung von § 251 sind:*“.

Der Wortlaut des Referentenentwurfs ist widersprüchlich. Eine Anwendung des § 251 HGB würde eine Angabe der benannten Haftungsverhältnisse unter der Bilanz nach sich ziehen. § 268 Abs. 7 HGB führt hingegen zu einer alleinigen Angabe im Anhang. Klarstellend wäre daher der Wortlaut abzuändern, um deutlich zu machen, dass eine konkurrierende Angabe unter der Bilanz und im Anhang für Kapitalgesellschaften nicht gestattet ist.

Artikel 1 Nr. 15 BiRUG-E

Die Verkürzung der Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) ist durch die Bilanzrichtlinie vorgeschrieben. **Wir regen dennoch an, einen gesonderten Ausweis der außerordentlichen Erträge und Aufwendungen in der Gewinn- und Verlustrechnung zu fordern.**

Die Angabe der außergewöhnlichen Erträge und Aufwendungen ist für die Ergebnisanalyse von entscheidender Bedeutung, um die Entwicklung der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit isoliert betrachten zu können. Die RL 2013/34/EU lässt einen gesonderten Ausweis der außerordentlichen Erträge und Aufwendungen unterhalb des Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit nicht mehr zu, da weitere Untergliederungen und Zwischensummen lediglich in den Schemata der Anlagen III bis V der Richtlinie gestattet sind. Unseres Erachtens sollten, um den Informationsgehalt der GuV zu erhalten, außerordentliche Erträge unter den sonstigen betrieblichen Erträgen, außerordentliche Aufwendungen unter den sonstigen betrieblichen Aufwendungen gesondert ausgewiesen werden. Diese weitere Untergliederung ist nach Art. 9 Abs. 2 S. 2 und 3 RL 2013/34/EU gestattet und kann nach Art. 9 Abs. 2 S. 4 RL 2013/34/EU durch den Mitgliedsstaat vorgeschrieben werden.

Artikel 1 Nr. 17 Bst. a) BiRUG-E

Die Definition der Umsatzerlöse muss unseres Erachtens weiterhin eine alleinige Zuordnung von Verkaufserlösen von Waren oder Dienstleistungen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit beinhalten. Eine Ausweitung auf alle Verkaufserlöse steht nicht im Einklang mit den Zielsetzungen der Richtlinie.

Die Definition der Umsatzerlöse im Entwurfstext des BiRUG enthält keine Einschränkung auf die Verkaufserlöse der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit mehr. Dies würde zu einer massiven Ausweitung des Begriffs der Umsatzerlöse führen. So müssten zukünftig Erlöse aus dem Abgang von Anlagen, Roh- Hilfs- und Betriebsstoffen, der Vermietung von Werkwohnungen oder sonstigem betrieblichen Kapital, aber auch Kantinenerlöse zu den Umsatzerlösen gezählt werden. Bestätigt wird dies durch die Gesetzesbegründung. Im gleichen Zuge würde dies bedeuten, dass die auf die Umsatzerlöse entfallenden Aufwendungen unter den Materialaufwendungen (§ 275 Abs. 2 Nr. 5 HGB) auszuweisen wären.

Dieser Ansicht muss entschieden widersprochen werden. Sie steht weder im Einklang mit dem Regelungsgedanken der RL 2013/34/EU, noch mit dessen Wortlaut.

Art. 2 Nr. 5 RL 2013/34/EU definiert die Nettoumsatzerlöse als Beträge, die sich einerseits „aus dem Verkauf von Produkten“, andererseits aus „der Erbringung von Dienstleistungen“ ergeben. Dies lässt darauf schließen, dass die Bilanzrichtlinie bei sächlichen Verkäufen auf selbst hergestellte Waren bzw. Handelswaren abstellt. Die Verkäufe von Anlagen, die im Unternehmen selbst genutzt wurden, sind hierbei nicht erfasst. Dies muss unseres Erachtens im gleichen Zug auch für Dienstleistungen gelten. Unter den Umsatzerlösen sollten nur Erlöse erfasst werden, die aus dem Unternehmensgegenstand entsprechender Geschäftstätigkeit und dem gezielten Wertschöpfungsprozess des Unternehmens resultieren. Erlöse, die nicht aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit stammen, wie aus der Vermietung und Verpachtung von Anlagevermögen (es sei denn, dieses entspricht dem Unternehmensgegenstand wie bei Leasingunternehmen) und aus sonstigen, nicht im Unternehmensgegenstand verankerten Dienstleistungen sollten nicht unter den Nettoumsatzerlösen ausgewiesen werden. Sie gehören u.E. zu den sonstigen betrieblichen Erträgen. Dies ergibt sich nach unserer Ansicht aus dem in den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung festgelegten Grundsatz der Bilanzklarheit.

Weiterhin ist die Bilanzrichtlinie so gestaltet, dass die internationalen Rechnungslegungsstandards IAS/IFRS ohne Anpassung angewendet werden können. Diese definieren jedoch in IAS 18.7:

„Umsatzerlös ist der aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit eines Unternehmens resultierende Bruttozufluss wirtschaftlichen Nutzens ...“

Diese Formulierung verdeutlicht, dass die Regelungsabsicht der Richtlinie nicht darauf abzielen kann, alle Erlöse unter den Umsatzerlösen zu aggregieren, sondern lediglich solche aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit. Folgt man hingegen der Begründung des BilRUG-E, wären die Umsatzerlöse in einem Abschluss nach internationalen Rechnungslegungsvorschriften nicht richtlinienkonform. Dies ist ein Widerspruch in sich, da bspw. kapitalmarktorientierte Unternehmen zwingend nach diesen Standards zu bilanzieren haben.

Artikel 1 Nr. 19 Bst. b) BilRUG-E

Die Bezifferung von in die Herstellungskosten einbezogene Fremdkapitalzinsen im Einzelnen nach § 284 Abs. 2 Nr. 4 HGB ist zu weitgehend. Die Anhangangabe sollte sich auf den in der Richtlinie vorgegebenen Wert beschränken.

§ 284 Abs. 2 Nr. 4 HGB i.d.F. BilRUG fordert, dass „Angaben über die Einbeziehung von Zinsen für Fremdkapital in die Herstellungskosten gemacht „und im Einzelnen beziffert“ werden.“ Die Formulierung dieses Abschnitts ist nach unserer Einschätzung zu weitgehend. Aus der Formulierung „im Einzelnen beziffert werden“ kann geschlossen werden, dass die Angaben über einbezogene Fremdkapitalzinsen einzeln für jeden langfristig hergestellten Vermögensgegenstand gemacht werden sollen. Art. 17 Abs. 1 Bst. a) Ziff. vi) der RL 2013/34/EU fordert jedoch lediglich die Angabe des Betrags der gesamten im Geschäftsjahr aktivierten Fremdkapitalzinsen. Die Worte „im Einzelnen beziffert“ sollten daher gestrichen werden.

Artikel 1 Nr. 20 Bst. f) BilRUG-E

§ 285 Nr. 11 HGB sollte wie folgt gefasst werden:

„11. Name und Sitz anderer Unternehmen, die Höhe des Anteils am Kapital, das Eigenkapital und das Ergebnis des letzten Geschäftsjahrs dieser Unternehmen, für das ein Jahresabschluss vorliegt, soweit es sich um Beteiligungen im Sinne des § 271 Abs. 1 HGB handelt.“

Weiterhin sollte der Wortlaut des § 271 Abs. 1 S.3 HGB wie folgt gefasst werden:

„Eine Beteiligung wird vermutet, wenn die Anteile an einer Kapitalgesellschaft insgesamt den fünften Teil des Nennkapitals dieser Gesellschaft überschreiten.“

Die Definition von Anteilen an Unternehmen, die dazu bestimmt sind, dem Geschäftsbetrieb der Kapitalgesellschaft durch Herstellung einer dauernden Verbindung zu dem Unternehmen zu dienen (Beteiligung), darf nicht in § 285 Nr. 11 HGB verankert sein, sondern ist Ausfluss des Mitgliedsstaatenwahlrechts des Art. 2 Nr. 2 S. 3 der RL 2013/34/EU und müsste daher in § 271 Abs. 1 S. 3 HGB getroffen werden. Die Nennung der Kriterien für eine Einordnung als Beteiligung in § 285 Nr. 11 HGB führt lediglich zu einer Doppelnennung der Vorschriften. Daher ist hier ein Verweis auf § 271 Abs. 1 HGB ausreichend.

Artikel 1 Nr. 20 Bst. h) BilRUG-E

§ 285 Nr. 13 HGB ist nicht richtlinienkonform ausgestaltet. Angaben über die Abschreibungsdauer des entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwerts sind immer zwingend, nicht nur in Fällen, in denen dieser nicht verlässlich geschätzt werden kann. Die Angabe von Gründen, welche die Annahme einer betrieblichen Nutzungsdauer eines

entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwertes von mehr als fünf Jahren rechtfertigen, können von kleinen Unternehmen nicht gefordert werden.

§ 285 Nr. 13 erster Halbsatz HGB fordert in allen Fällen, in denen die betriebliche Nutzungsdauer eines entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwerts mit einem Zeitraum länger als vier Jahren angenommen wird, die Angabe der Gründe, die diese Annahme rechtfertigen. Diese Angabe ist in der Bilanzrichtlinie nicht gefordert und darf daher aufgrund des maximum-harmonization-approach in Art. 16 Abs. 3 der RL 2013/34/EU nicht von kleinen Unternehmen gefordert werden. Hier empfiehlt sich eine Ausnahme in § 288 HGB.

Artikel 1 Nr. 20 Bst. n) BilRUG-E

In der Gesetzesbegründung zu § 285 Nr. 29 HGB sollte festgehalten werden, ob von den Unternehmen eine „Aufstellung über die Entwicklung latenter Steuern“ erwartet wird.

Die außerordentlichen Erträge und Aufwendungen, über die in § 285 Nr. 30 HGB Angaben gefordert sind, sind nach unserer Ansicht nicht deckungsgleich mit den „*Ertrags- oder Aufwandsposten von außerordentlicher Größenordnung oder von außerordentlicher Bedeutung*“, die in Art. 16 Abs. 1 Bst. f) der RL 2013/34/EU beschrieben sind. Erträge oder Aufwendungen von außerordentlicher Größe oder Bedeutung können beispielsweise auch im Bereich der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit oder der sonstigen betrieblichen Erträge und Aufwendungen erscheinen. Nach der bisherigen Definition von außerordentlichen Erträgen und Aufwendungen wären diese jedoch nicht enthalten. Wir verweisen außerdem auf unsere Ausführungen zu Art. 1 Nr. 15 BilRUG-E. Ein gesonderter Ausweis der außergewöhnlichen Erträge und Aufwendungen innerhalb der GuV ermöglicht eine bloße Übernahme des Wortlauts des Art. 16 Abs. 1 Bst. f) der RL 2013/34/EU.

Der Wortlaut des § 285 Nr. 31 HGB ist unseres Erachtens zu weit gefasst. Hier sind Angaben über alle nach dem Schluss des Geschäftsjahrs eingetretenen Vorgänge von besonderer Bedeutung aufzulisten. Diese können aber gegebenenfalls auch schon in der Bilanz enthalten sein (bspw. durch Rückstellungen). Der Wortlaut des § 285 Nr. 31 HGB sollte daher lauten:

„31. Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluss des Geschäftsjahrs eingetreten **und weder in Bilanz, noch in GuV berücksichtigt** sind, unter Angabe der Auswirkungen auf die Finanzlage;“

Artikel 1 Nr. 22 BiIRUG-E

Die in der Gesetzesbegründung angegebene Streichung der Befreiung kleiner Gesellschaften von der Angabe des Gesamtbetrags sonstiger finanzieller Verpflichtungen ist nach Art. 16 Absatz 1 Bst. d) der RL 2013/34/EU verpflichtend. § 285 Nr. 3a HGB ist jedoch weiterhin in den Befreiungen des § 288 Abs. 2 HGB enthalten (Verweis auf § 285 Nr. 2-4 HGB). Die Gesetzesbegründung sollte ebenfalls auf Art. 16 Absatz 1 Bst. d) der RL 2013/34/EU, nicht auf Bst. h), verweisen.

Artikel 1 Nr. 39 Bst. a) DBst. kk) BiIRUG-E

Die im Gesetzesentwurf enthaltenen § 314 Nr. 20 und Nr. 22 HGB sind nicht zwingend erforderlich. Art. 28 Abs. 1 S. 1 der RL 2013/34/EU erfordert lediglich die Angaben der Art. 16 bis 18 der Bilanzrichtlinie. § 314 Nr. 20 ist jedoch eine Angabe aus Art. 12 Abs. 11 der RL, die Angabe nach § 314 Nr. 22 HGB stammt aus Art. 12 Abs. 8 der RL.

Zu den § 314 Nr. 21, 23 und 24 verweisen wir auf unsere Ausführungen zu den entsprechenden Vorschriften des Einzelabschlusses.