

Arbeitskreis Rechnungslegung, c/o Bundessteuerberaterkammer K.d.ö.R.,  
Postfach 02 88 55 - 10131 Berlin

Arbeitskreis Rechnungslegung

Frau  
Renate Künast MdB  
Vorsitzende des Ausschusses für Recht  
und Verbraucherschutz  
Deutscher Bundestag  
Platz der Republik  
11011 Berlin

Deutscher Steuerberaterverband e.V.  
Bundessteuerberaterkammer K.d.ö.R.

Zentrale 030/24 00 87-0  
Durchwahl 030/24 00 87-66  
Telefax 030/24 00 87-77  
E-Mail: [steuerrecht@bstbk.de](mailto:steuerrecht@bstbk.de)  
<http://www.bstbk.de>

16. April 2015

**E-Mail: [renate.kuenast@bundestag.de](mailto:renate.kuenast@bundestag.de)**

### **Kabinettsbeschluss zum Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG)**

Sehr geehrte Frau Künast,

wir begrüßen ausdrücklich, dass das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) im Wesentlichen lediglich die von der Richtlinie 2013/34/EU geforderten Umsetzungen vornimmt und keine tiefgreifenden Veränderungen regelt, die in der Praxis zu erheblichem Umstellungsaufwand führen würden. Das derzeit geltende Bilanzrecht i. d. F. des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes ist u. a. von dem Arbeitskreis Rechnungslegung wesentlich mitbegleitet worden. Es repräsentiert ein praktikables und modernes Bilanzrecht, das dennoch den traditionellen Werten des deutschen Handelsrechts Rechnung trägt und sich in der Praxis bewährt hat.

Der allergrößte Teil der deutschen Unternehmen bilanziert nach den bewährten Grundsätzen des HGB. Steuerberater sind die ersten Ansprechpartner dieser Unternehmen bei allen Fragen der Rechnungslegung.

Wir begrüßen die durch den Regierungsentwurf gegenüber dem Referentenentwurf vorgenommenen Klarstellungen und Verbesserungen.

In der Anlage haben wir einige wenige Punkte, die u. E. einer Prüfung und einer abweichenden Regelung bedürfen, aufgeführt.

Für Rückfragen stehen wir Ihnen gern in einem persönlichen Gespräch zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen  
in Vertretung

Jörg Schwenker  
Geschäftsführer  
Bundessteuerberaterkammer

Norman Peters  
Geschäftsführer  
Deutscher Steuerberaterverband

**Anlage**

**Arbeitskreis Rechnungslegung**

**Stellungnahme**

**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  
(Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz – BilRUG)**

**Prof. Dr. Joachim Schulze-Osterloh (Vorsitzender)**

StB/WP Harald Elster  
StB/WP Dipl.-Kfm. Prof. Dr. Hans-Michael Korth  
StB/WP Dipl.-Kfm. Hans-Christoph Seewald  
StB/WP Dipl.-Kfm. Dr. Horst Vinken  
StB/WP/RA Roland Kleemann  
StB/vBP/RB Dipl.-Kfm. Manfred Dehler

c/o

Bundessteuerberaterkammer KdöR  
Postfach 02 88 55, 10131 Berlin  
Behrenstraße 42, 10117 Berlin  
Telefon: +49 (0)30 240087-61  
Telefax: +49 (0)30 240087-99  
E-Mail: [steuerrecht@bstbk.de](mailto:steuerrecht@bstbk.de)  
Internet: <http://www.bstbk.de>

16. April 2015

Seite 2

**Im Einzelnen:**

### **Zu § 264 Abs. 3 Satz 1 HGB-E**

Paragraf 264 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 HGB-E verpflichtet das Mutterunternehmen, für die von dem Tochterunternehmen eingegangenen Verpflichtungen **aus dem jeweiligen Geschäftsjahr** einzustehen. Insoweit ist die Fassung gegenüber dem Referentenentwurf angepasst worden. Hierunter fallen ausweislich der Gesetzesbegründung z. B. auch Engpässe in der Liquidität des Tochterunternehmens, selbst wenn das Tochterunternehmen einen Jahresüberschuss ausgewiesen hat. Es wird sich in der Praxis die Frage stellen, wie weit die Einstandspflicht des Mutterunternehmens geht und wie weit sich der Begriff der „Verpflichtungen“ auch in zeitlicher Hinsicht erstreckt (vgl. dazu auch Oser/Orth/Wirtz, in DB 2015, S. 197, (198)).

Es könnte aus Gründen der Klarstellung die folgende Formulierung gewählt werden: „... das Mutterunternehmen hat sich verpflichtet, für die am Bilanzstichtag bestehenden Verpflichtungen des Tochterunternehmens im folgenden Geschäftsjahr einzustehen.“ (vgl. auch Oser/Orth/Wirtz, a. a. O., S. 197, (198)).

### **Zu § 264 Abs. 3 Satz 2 HGB-E**

Die in § 264 Abs. 3 Satz 2 HGB-E aufgenommene Befreiung, Unterlagen nach Satz 1 Nr. 5 offenzulegen, wenn das Mutterunternehmen einzelne oder alle Unterlagen offengelegt hat, führt zu einem Bürokratieabbau und daher begrüßen wir diese Regelung. Jedoch ist nicht klar, was die Formulierung „unter dem Tochterunternehmen auffindbar sind“ bedeuten soll. Es sollte klargestellt werden, dass es nicht im Pflichtenkreis des Tochter- und Mutterunternehmens liegt, die „Auffindbarkeit“ der Unterlagen des Mutterunternehmens sicherzustellen, sondern dies durch technische Lösungen seitens des Bundesanzeigers erfolgt.

Wir regen deshalb an, die Befreiung auch in Fällen, in welchen das Mutterunternehmen die Unterlagen in Registern anderer EU-Mitgliedstaaten offengelegt hat, zu ermöglichen. Nach erfolgter Verknüpfung der Unternehmensregister (vgl. Richtlinie 2012/17/EU vom 13. Juni 2012), dürfte ein elektronischer Verweis auch bei Offenlegung des Konzernabschlusses des Mutterunternehmens in einem der Register der EU-Mitgliedstaaten möglich sein; eine separate Offenlegung durch das Tochterunternehmen wäre auch in diesen Fällen nicht erforderlich.

### **Zu § 267a Abs. 3 Nr. 3 HGB-E**

In diesem Absatz werden diejenigen Unternehmen beschrieben, die die Erleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften nicht in Anspruch nehmen können. Während Nr. 1 – Investmentgesellschaften – und Nr. 2 – Unternehmensbeteiligungsgesellschaften – durch die Verweise auf die entsprechenden Normen klar definiert sind, ergeben sich zu Nr. 3 erhebliche Zweifelsfragen.

Dort wird bestimmt, dass andere Unternehmen, deren einziger Zweck darin besteht, Beteiligungen an anderen Unternehmen zu erwerben sowie die Verwaltung und Verwertung dieser Beteiligung wahrzunehmen, ohne dass sie unmittelbar oder mittelbar damit in die Verwaltung dieser Unternehmen eingreifen, keine Kleinstkapitalgesellschaft sind.

Seite 3

Nicht klar wird, ob die typische Komplementär-GmbH unter diese Ausschlussnorm fällt oder auch weiterhin als Kleinstkapitalgesellschaft agieren kann. In der Gesetzesbegründung heißt es dazu ganz am Ende, dass dann, wenn sich die Kapitalgesellschaft nicht nur auf das Halten und Verwalten einer Beteiligung im eigenen Interesse beschränkt, sondern auch die Geschäftsführung für das andere Unternehmen ausübt, die Ausnahme nicht anzuwenden sei und die Normen für die Kleinstkapitalgesellschaft anwendbar sein dürften.

Wir sehen jedoch das Problem, dass die speziellen Fragestellungen der deutschen Rechtsform einer GmbH & Co. KG dem europäischen Gesetzgeber nicht geläufig sein können, weil diese Gesellschaftsform im Wesentlichen nur in Deutschland verbreitet ist.

Wir regen aus diesem Grunde an, diesbezüglich eine Klarstellung **in der Gesetzesbegründung** vorzunehmen, dass die Komplementär-GmbH von dieser Ausschlussnorm nicht betroffen ist, sondern auch weiterhin die Erleichterungen einer Kleinstkapitalgesellschaft in Anspruch nehmen kann.

#### **Zu § 275 HGB-E**

In Umsetzung der Richtlinie sieht § 275 HGB-E vor, außerordentliche Erträge und Aufwendungen nicht mehr in der Gewinn- und Verlustrechnung auszuweisen. Anstelle dieses Ausweises sind vielmehr zukünftig Anhangangaben zu tätigen, indem gem. § 285 Nr. 31 HGB-E jeweils der Betrag und die Art der einzelnen Ertrags- oder Aufwandsposten von außergewöhnlicher Größenordnung oder außergewöhnlicher Bedeutung aufzunehmen sind.

Da die sachgerechte Aufbereitung der Kennzahlen im Bereich der Bilanzanalyse eine gewichtige Rolle spielt und sich diese Frage auch im Rahmen des § 277 HGB stellt, sollte eine weitere Aufgliederung und damit erleichternde Klarstellung durch einen „Davon“-Vermerk erfolgen.

Entgegen der Gesetzesbegründung gestattet Art. 9 Abs. 2 der Richtlinie u. E. gerade die Einfügung dieser Angaben durch den nationalen Gesetzgeber, durch die sich die vorbezeichneten Erfordernisse einer sachgerechten Aufbereitung der Bilanzkennzahlen erfüllen lassen (so auch Schulze-Osterloh, in BB 7.2015 vom 9. Februar 2015, S. I).

#### **Zu § 277 Abs. 1 HGB-E**

Nach § 277 Abs. 1 HGB-E sollen zukünftig alle Erlöse aus dem Verkauf und der Vermietung oder Verpachtung von Produkten und der Erbringung von Dienstleistungen unter der GuV-Position Umsatzerlöse subsumiert werden. Eine Unterscheidung wie bisher nach der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit und den sonstigen betrieblichen Erträgen entfielen. Dies führt zu einer massiven Änderung der GuV-basierten Kennzahlen. Eine Unterscheidung der Tätigkeit, die aus der dem Unternehmensgegenstand entsprechenden Geschäftstätigkeit und aus dem gezielten Wertschöpfungsprozess des Unternehmens resultiert sowie aus sonstigen Tätigkeiten, wäre nicht mehr möglich. Ebenfalls sinkt die Aussagekraft der GuV erheblich, da sowohl die Erlösseite, als auch die Aufwendungen stark zusammengefasst werden.

Seite 4

Sollte weiterhin an der Auffassung einer verpflichtenden Erweiterung der Definition der Nettoumsatzerlöse festgehalten werden, regen wir an, zumindest eine Untergliederung der Position in solche aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit und sonstige Nettoumsatzerlöse vorzuschreiben (Art. 9 Abs. 2 der Richtlinie 2013/34/EU).

### **Zu Abs. 5 EG HGB**

Diese Umgliederungsregelung zu Art. 67 Abs. 1 und 2 EGHGB betreffend der übergangsweise auszuweisenden Aufwendungen und Erträge aus einer geänderten Bewertung laufender Pensionen oder Anwartschaften oder vergleichbarer Übergangsvorschriften sollte u. E. etwas klarer gefasst werden. Was bedeutet „innerhalb“, ist hier nur ein „Davon-Vermerk“ anzubringen?

### **Grundsatz der Wesentlichkeit**

Die Richtlinie 2013/34/EU (Bilanzrichtlinie) normiert in Art. 6 Abs. 1 Buchst. j einen Wesentlichkeitsgrundsatz. Die Vorschrift lautet wie folgt: „Die Anforderungen in dieser Richtlinie in Bezug auf Ansatz, Bewertung, Darstellung, Offenlegung und Konsolidierung müssen nicht erfüllt werden, wenn die Wirkung ihrer Einhaltung unwesentlich ist.“ Artikel 6 Abs. 4 der Bilanzrichtlinie normiert einen Ausnahmeverbehalt in Gestalt eines Mitgliedstaatenwahlrechts folgenden Wortlauts: „Die Mitgliedstaaten können den Anwendungsbereich von Art. 1 Buchst. j auf Darstellung und Offenlegung begrenzen.“

Im Gesetzentwurf zum BilRUG ist keine Regelung zum Wesentlichkeitsgrundsatz enthalten.

Der BFH hat als höchstes deutsches Finanzgericht in seinem Beschluss vom 8. November 2011, Az. X B 221/10, entschieden, dass es keine rechtliche Grundlage für die Annahme gibt, die Bildung einer Rückstellung sei nur bei wesentlichen Verpflichtungen zulässig. Der Grundsatz der Bilanzierung auch „unwesentlicher“ Verpflichtungen sollte schon aus Gründen des Gläubigerschutzes beibehalten werden.

Es besteht u. E. jedoch die Gefahr, dass aufgrund des Gebotes zur richtlinienkonformen Auslegung der Gesetze der Inhalt der Richtlinie zum Wesentlichkeitsgrundsatz in das deutsche Bilanzrecht „hineinzulesen“ wäre, und zwar der Regel-Inhalt des Art. 6 Abs. 1 Buchst. j der Bilanzrichtlinie mit der Folge, dass der Wesentlichkeitsgrundsatz auch den Ansatz und die Bewertung umfasste.

Um dieser Gefahr von vornherein zu begegnen, regen wir an, in Ausübung des Mitgliedstaatenwahlrechts in Art. 6 Abs. 4 der Bilanzrichtlinie eine Begrenzung des Wesentlichkeitsgrundsatzes auf die Darstellung und Offenlegung gesetzlich zu regeln.

Sollte der Wesentlichkeitsgrundsatz nicht besonders geregelt werden, dann sollte zumindest in der Gesetzesbegründung klargestellt werden, dass das bisherige differenzierte Verständnis des GoB der Wesentlichkeit als richtlinienkonforme Umsetzung verstanden wird und beibehalten werden soll und vor allen Dingen, dass der Grundsatz der Wesentlichkeit auf der Passivseite der Bilanz im HGB keine ansatzbegrenzende Wirkung entfaltet (vgl. insoweit Arbeitskreis Bilanzrecht Hochschul-lehrer Rechtswissenschaft in BB 2014, S. 2731 (2732)).

### **Verhältnis des BilRUG zur E-Bilanz**

Unter Hinweis auf die Empfehlung des Rechtsausschusses des Bundesrates (Drs. 23/1/15) sehen wir das Problem, dass insbesondere dann, wenn von dem Wahlrecht einer rückwirkenden Anwendung des BilRUG Gebrauch gemacht wird, dieses zu erheblichem Mehraufwand der Finanzverwaltung und der Steuerpflichtigen führen wird. Weder die Taxonomie 5.3., die für Wirtschaftsjahre gilt, die nach dem 31. Dezember 2014 beginnen, noch die Taxonomie 5.4. für nach dem 31. Dezember 2015 beginnende Wirtschaftsjahre, enthalten die geänderten BilRUG-Gliederungspositionen. Diese E-Bilanzen, die auf einer Ausübung des Wahlrechts beruhen, können von den Länderfinanzverwaltungen nicht mehr im Jahr 2016 verarbeitet werden. Es stellt sich aber vor allen Dingen die Frage, ob diese Jahresabschlüsse überhaupt auf elektronischem Wege, ohne erhebliche Mehrkosten für die Unternehmen wegen einer Umstellung der Übermittlungsprogramme, eingereicht werden können.