

Stellungnahme

des AWW-Arbeitskreises „Einfluss internationaler Regelungen auf die Praxis der externen Rechnungslegung“

Vorsitz: Herr Prof. Dr. Ulrich Entrup, Hochschule Hof

zum

Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts
(Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG) vom 8.11.2007

Vorbemerkungen:

An dem AWW-Arbeitskreis 3.3 „Einfluss internationaler Regelungen auf die Praxis der externen Rechnungslegung“ sind eine Reihe von Unternehmensvertretern beteiligt, die zu einem großen Teil in der Welt der internationalen Rechnungslegung leben. Diese unterstützen die Zielsetzung, das HGB fortzuentwickeln und dieses zu einer vollwertigen Alternative zur Rechnungslegung nach den IFRS zu gestalten.

Für die Unternehmen, die nicht nach IFRS bilanzieren, soll eine möglichst hochwertige Rechnungslegung, der auch von Dritten eine hohe Aussagekraft beigemessen wird, zur Verfügung gestellt werden. Deshalb ist es richtig, die Berichtsanforderungen zum Teil zu erhöhen und systematisch auszurichten. Für dieses Ziel sind die zum Teil komplexeren Regelungen und auch eine teilweise Auseinanderentwicklung von Handelsrecht und Steuerrecht in Kauf zu nehmen.

Wir möchten einleitend zu dem Referentenentwurf des BilMoG auf einen grundsätzlichen Aspekt hinweisen: Die Regelungen des BilMoG sollten auch aus der Perspektive eines Lesers, der geprägt ist von der internationalen Rechnungslegung, aus sich heraus verständlich sein. Somit sollten Formulierungen, die im Rückgriff auf die internationale Rechnungslegung ausgelegt werden könnten, vermieden werden, wenn sie nicht zwingend notwendig sind. Ein Beispiel ist § 256a HGB-E, der aus der Perspektive der internationalen Rechnungslegung als Aufforderung zur Währungsumrechnung zum Bilanzstichtagskurs verstanden werden kann (s. nachfolgende Ausführungen).

Die Vorschriften im Einzelnen:

Zu § 241a und § 242 Abs. 4 HGB-E

Das Ziel der Entbürokratisierung ist zu unterstützen, nur ist fraglich, ob dieses Ziel mit dieser Regelung tatsächlich erreicht wird. Bedenken gibt es insbesondere gegen die Einbeziehung in die Befreiung von der Bilanzierungspflicht in Bezug auf verschiedene Rechtsformen wie Genossenschaften und Kommanditgesellschaften und die entstehenden Verwerfungen, wenn dann durch das Wachstum des Unternehmens die Buchführungspflicht wieder entsteht. Für das Anlagevermögen liegt mit der Einnahmen-Überschuss-Rechnung eine Möglichkeit vor, den Wertansatz in der neu zu erstellenden Bilanz zu bestimmen, doch alle anderen Bilanzposten müssten neu bewertet werden. Ist dann eine erneute Eröffnungsbilanz aufzustellen? Die damit

zusammenhängenden Kosten und aufzustellenden Regeln zehren die Erfolge im Bürokratieabbau weitgehend auf.

Ergänzend sei darauf hingewiesen, dass durch die Einführung von amtlichen Formularen zur Einnahmen-Überschuss-Rechnung in den letzten Jahren ohnehin eine Verkomplizierung dieser Gewinnermittlungsart eingetreten ist.

Die durch die Unternehmensteuerreform geschaffene Möglichkeit, Gewinne bei Personengesellschaften und Einzelunternehmern mit einem günstigen Steuersatz zu thesaurieren, setzt grundsätzlich eine Bilanzierung voraus.

Zu § 246 Abs. 1 HGB-E

Indem der Grundsatz der wirtschaftlichen Zurechnung in das Gesetz aufgenommen wird, können missbräuchliche Ausnutzungen von Sachverhaltsgestaltungen leichter von den Wirtschaftsprüfern thematisiert werden. Durch diese Möglichkeit wird die Aussagekraft der HGB-Abschlüsse erhöht. Die in einer Übergangszeit vielleicht auftretenden Unsicherheiten der Zuordnung von Vermögensgegenständen und Schulden, werden sich aber durch die entstehende gesicherte Meinung in Schrifttum und Rechtsprechung sehr schnell wieder beheben lassen. Wir sehen in diesem Grundsatz eher die Möglichkeit, sachgerechte Bilanzierungen zu ermöglichen. Es ist klar in der Erläuterung dargelegt, dass durch diese Einfügung nicht IAS 17 (Leasing) anzuwenden ist. Aber es entsteht die Möglichkeit, die GoB sachgerecht fortzuentwickeln.

Wir begrüßen ausdrücklich die vorgesehene Regelung zum Firmenwert. Diese Regelung wird die Aussagekraft der HGB-Abschlüsse deutlich erhöhen. Eine Ausschüttungssperre ist an dieser Stelle nicht notwendig, da es eine ausreichende Objektivierung durch den Erwerbsvorgang gegeben hat. Die Regelungen zur Folgebewertung sind ausreichend, um einen Falschweis zu vermeiden.

Zu § 246 Abs. 2 HGB-E

Die eingeräumte Möglichkeit zur Verrechnung von Vermögensgegenständen und Schulden unter den einschränkenden Bedingungen des Entwurfs sind zu begrüßen. Damit wird nicht nur eine Annäherung an die IFRS ermöglicht, sondern auch eine sachgerechte Bilanzierung, mit der die Aussagekraft der Abschlüsse im internationalen Vergleich erhöht wird.

Zur Aufhebung des § 247 Abs. 3 HGB Sonderposten mit Rücklageanteil

Die Aufhebung der umgekehrten Maßgeblichkeit wird begrüßt, da sie die Aussagekraft der Abschlüsse deutlich erhöht. Allerdings ist es notwendig, den Unternehmen eine Übergangsregelung zur Verfügung zu stellen.

Zur Aufhebung des § 248 Abs. 2 HGB

Die Aufhebung des Aktivierungsverbotes wird begrüßt. Die immer größere Bedeutung der immateriellen Vermögensgegenstände für die Unternehmen findet darin ihren Ausdruck. Es ist sinnvoll, die Aktivierung auf Entwicklungsaufwendungen zu begrenzen. Hilfreich wäre auch, die Aktivierung selbsterstellter Marken und vergleichbarer immaterieller Vermögensgegenstände explizit zu untersagen, um anfängliche Unsicherheiten in der Anwendung zu vermindern. Die vorgesehene Ausschüttungssperre wird durch die entstehenden passiven latenten Steuern aufgrund der steuerlichen Nichtansetzbarkeit noch einmal erhöht. Ausnahme ist die Existenz eines Aktivüberhangs der latenten Steuern, denn dann haben die passiven latenten Steuern auf die selbstentwickelten immateriellen Vermögensgegenstände den ausschüttungsgesperren Betrag

insofern vermindert. Bei einem Passivüberhang der latenten Steuern müsste eigentlich die Ausschüttungssperre auf den Nettobetrag nach latenten Steuern begrenzt sein.

Zu § 249 Aufwandsrückstellungen

Die Aufhebung des Passivierungswahlrechtes ist zu begrüßen, da die Aussagekraft des Abschlusses und auch die Vergleichbarkeit steigt. Weiter wäre es sinnvoll, eine Behandlung von Großreparaturen und ähnlichen Vorgängen analog IAS 16 zu ermöglichen.

Zu § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB-E

Die Rückstellungsbewertung zum vernünftigen kaufmännischen Betrag unter Einschluss von zukünftigen Preissteigerungen ist zu begrüßen. Die bisherige Bewertung wurde den Ansprüchen an eine vorsichtige Bewertung nicht gerecht.

Zu § 253 Abs. 1 Satz 3 HGB-E Zeitbewertung von Finanzinstrumenten

Die Zeitbewertung von Finanzinstrumenten wird nicht nur Kreditinstitute treffen. Es ist auch denkbar, dass Industrieunternehmen mit einer ausgefeilten Handelsstrategie, die auch als Händler auf bestimmten Märkten, z.B. Energiemärkten auftreten, davon betroffen sein können. Mit dieser Zeitbewertung kann es ihnen gelingen, ihre eingegangene Position korrekt bilanziell abzubilden. Diese Vorschrift sollte somit für alle Unternehmen gelten.

Zu § 253 Abs. 2 HGB-E Abzinsung von Rückstellungen

Die einzuführende Abzinsung von Rückstellungen wird begrüßt, da die gegenwärtige Belastung durch den Barwert-Ausweis zusammen mit der Berücksichtigung zukünftiger Erwartungen über Preissteigerungen zutreffender dargestellt wird. Sinnvoll wäre sogar die weitere Ausweitung auch auf die Bewertung von Verbindlichkeiten. Die Annäherung an die internationale Rechnungslegung ist hier sinnvoll. Aus Sicht der nach internationalen Regelungen bilanzierenden Unternehmen wäre auch die Ermöglichung einer gleichartigen Abzinsung der Rückstellungen mit einer Laufzeit über fünf Jahren zu begrüßen, da dies wirklich zur Arbeitsvereinfachung beitragen würde. Es müsste in dem Fall nur noch eine steuerliche Bewertung und eine vereinheitlichte handelsrechtliche Bewertung vorgenommen werden.

Zu § 254 HGB-E Bildung von Bewertungseinheiten

Die Bildung von Bewertungseinheiten ist ein praktischer und sehr kostengünstiger Weg der Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen. Die Kodifizierung ist damit zu begrüßen. Auch die Einbeziehung von mit höchster Wahrscheinlichkeit vorgesehenen Transaktionen in Bewertungseinheiten ist sinnvoll. Die sich dabei abzeichnende Gefahr der missbräuchlichen Sachverhaltsgestaltung kann durch die Entwicklung von Anwendungsregeln in Schrifttum, Rechtsprechung und Verlautbarungen (z.B. des Instituts der Wirtschaftsprüfer e.V.) entschärft werden. Die Bedeutung für die Unternehmenspraxis ist zu hoch, als dass aufgrund der Missbrauchsmöglichkeit auf diese Sachverhalte verzichtet werden sollte.

Zu § 255 Abs. 2 HGB-E Definition von Herstellungskosten

Auf die nicht gelungene Definition von Herstellungskosten haben wir bereits im Rahmen der Arbeitskreissitzung vom 11.12.2007 in Berlin hingewiesen.

Zu § 255 Abs. 4 HGB-E Beizulegender Zeitwert

Es sollte deutlich gemacht werden, dass diese Definition in der Tradition des beizulegenden Wertes im Sinne von § 253 Abs. 2 HGB steht und damit vergleichbar zum erzielbaren Betrag wie IAS 36 auch die Nutzung des Vermögensgegenstandes durch das Unternehmen und nicht nur den potenziell möglichen Veräußerungserlös umfasst.

Zu § 256a HGB-E

Diese Vorschrift soll keine Änderung an der derzeitigen Rechnungslegungspraxis begründen, sondern nur klarstellende Wirkung haben. Auf die Problematik der Interpretation durch von der internationalen Rechnungslegung geprägte Leser haben wir schon hingewiesen. Wenn keine Änderung der bisherigen Praxis bewirkt werden soll, ist die Regelung verzichtbar. Alternativ müsste klargestellt werden, dass es sich um eine Umrechnung auf der Basis von Anschaffungskursen handelt. Auf die Vereinfachungsregel der Umrechnung zum Stichtagskurs von Fremdwährungspositionen mit einer Restlaufzeit von weniger als 12 Monaten müsste dann hingewiesen werden.

Zu § 264e HGB-E

Die Möglichkeit zur Befreiung von der Aufstellung und Veröffentlichung eines HGB-Anhangs ist grundsätzlich zu begrüßen. Da aber die Aufstellung eines IFRS-Anhangs erheblich aufwändiger ist, ist nicht zu erwarten, dass von dieser Möglichkeit vermehrt Gebrauch gemacht werden wird.

Zu § 267 HGB-E

Die Anhebung der Größenklassen ist als Beitrag zum Bürokratieabbau zu begrüßen.

Zur Aufhebung des § 269 HGB

Die Aufhebung ist eindeutig zu begrüßen.

Zu § 272 HGB-E

Die Anpassung an die international übliche Darstellung nicht eingeforderten Eigenkapitals bzw. erworbener Aktien wird eindeutig begrüßt. Die Einführung einer Rücklage für Anteile an einem herrschenden oder mit Mehrheit beteiligten Unternehmen ist eine konsequente Weiterentwicklung und Anpassung für die vielen existierenden Konzernunternehmen.

Zu § 274 HGB-E

Der vorliegende Entwurf ist zu begrüßen. Die Umstellung auf den bilanzorientierten Ansatz der Ermittlung wird zu einer vereinfachten Anwendung führen, da nicht mehr jeder einzelne Unterschied im Ertrag zu erfassen ist. Aus dem Vergleich der Handelsbilanz mit einer Steuerbilanz, die aufgrund der Vorarbeiten für die Steuererklärung faktisch immer vorliegt, können die Gründe für die latenten Steuern einfach in einer Tabellenkalkulation berechnet werden. Der Einbezug der aktiven latenten Steuern auf Verlustvorträge macht es erst sinnvoll, die latenten Steuern auszuweisen, denn nur so können einigermaßen sinnvolle Steuerquoten im Abschluss ausgewiesen werden.

Zu Aufhebung §§ 279 – 281 HGB

Die Aufhebung dieser Vorschriften, die zum Teil aufgrund von Änderungen im Steuerrecht nicht mehr anwendbar waren, ist zu begrüßen.

Zu § 285 HGB-E

Die vorgesehenen zusätzlichen Berichterstattungspflichten erhöhen die Aussagekraft des Abschlusses und sind, da sie in der Regel schon vorhanden sind, ohne großen Aufwand zu beschaffen.

Zu § 290 HGB-E und § 314 Abs. 1 Nr. 2 und 2a HGB-E

Die Streichung des Erfordernis eines Anteilsbesitzes in Abs. 1 gibt einen weiteren Spielraum zur Gestaltung des Anteilsbesitzes und eröffnet insbesondere den Wirtschaftsprüfern die Möglichkeit, stärker auf eine zutreffende wirtschaftliche Abgrenzung des Konsolidierungskreises zu bestehen. Wenn es auch sonst nicht gewünscht ist, dass die Regelungen der IFRS auf das erneuerte HGB ausstrahlen, ist es sinnvoll, sich hier in der Auslegung der Regel von SIC 12 leiten zu lassen. Die vorgesehene Präzisierung der Berichtspflichten erhöht die Aussagekraft und ist zu begrüßen.

Zu § 301 HGB-E und Aufhebung § 302 HGB

Die Änderungen sind als Angleichung an DRS 4 zu begrüßen.

Zu § 306 HGB-E

Die Änderung der Konzeption entspricht der Änderung in § 274 HGB-E und ist sachgerecht. Sie erleichtert die Erstellung der latenten Steuern und wurde wahrscheinlich in den meisten Unternehmen, die auf internationale Rechnungslegung ausgerichtet waren, bereits angewandt.

Zu § 308a HGB-E

Die Methode der funktionalen Währungsumrechnung wird mit dem Entwurf nicht vollständig abgebildet. Für die seltenen Fälle der sachgerechten Anwendung der Zeitbezugs-methode sollte die Möglichkeit eingeräumt werden, diese Methode auch tatsächlich anzuwenden.

Zu § 312 HGB-E

Die Änderungen sind als Angleichung an DRS 8 zu begrüßen.