

Bundesministerium der Justiz  
Ministerialrat Thomas Blöink  
Mohrenstraße 37

11015 Berlin

Weinheim, 19. Dezember 2013

## **Vorschläge zur Reform des HGB im Zuge der Umsetzung der Richtlinie 2013/34/EU**

Sehr geehrter Herr Blöink,

im Juni 2013 wurde die Richtlinie 2013/34/EU 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 verabschiedet. Die Mitgliedstaaten haben die Vorschriften dieser Richtlinie bis zum 20.07.2015 umzusetzen. In diesem Zuge würden wir Ihnen gerne vier aus Sicht des Mittelstands und der Familienunternehmen wichtige Vorschläge zur richtlinienkonformen Anpassung des HGB – über die Mindestumsetzung der Vorgaben der Richtlinie hinaus – unterbreiten.

### *1. Hinterlegungslösung für die Offenlegung des Lageberichts nicht kapitalmarktorientierter Unternehmen*

Die Offenlegung insbesondere der wert- und zukunftsorientierten Informationen des Lageberichts über den elektronischen Bundesanzeiger stellt vor allem für nicht kapitalmarktorientierte Unternehmen häufig einen immensen Wettbewerbsnachteil dar (vgl. u.a. Schön, W.: Rechnungslegung und Wettbewerbsschutz im deutschen und europäischen Recht, Berlin/Heidelberg 2009). Im Bereich der weniger diversifizierten und regional geprägten Unternehmen erlauben es die Angaben nach §§ 289 bzw. 315 HGB i.V.m. DRS 20 der Konkurrenz, wichtige Einblicke in die voraussichtliche Entwicklung des Konzerns/Unternehmens inkl. Chancen und Risiken mit einem ver-

**Vereinigung zur Mitwirkung an der Entwicklung des Bilanzrechts für Familiengesellschaften e.V.**  
**VMEBF e.V., c/o Freudenberg & Co. Kommanditgesellschaft, 69465 Weinheim**

Vorstand: Prof. Dr. Dieter Truxius (Vorsitzender) · Tel.: (0831) 5916-7000 · E-Mail: dieter.truxius@dachser.com  
Prof. Dr. Norbert Winkeljohann (stellv. Vors.) · Tel.: (0541) 3304517 · E-Mail: norbert.winkeljohann@de.pwc.com  
Peter Krieg · Tel.: (06181) 352569 · E-Mail: peter.krieg@heraeus.com

Bankverbindung: Deutsche Bank AG, Mannheim · Konto-Nr. 040158800 · BLZ 670 700 10

gleichsweise hohen Detaillierungsgrad zu erlangen. Gerade die kostenfreie Offenlegung im Internet macht es dabei für den Wettbewerber möglich, die Daten in Sekundenschnelle per Mausklick zu recherchieren. Demgegenüber ist die Situation in vielen Drittstaaten außerhalb der EU – wie beispielsweise in den USA – zu betrachten, in denen nicht kapitalmarktorientierte Unternehmen nicht einmal zur Veröffentlichung von Geschäftszahlen verpflichtet sind. Vor diesem Hintergrund schlagen wir die Implementierung einer Hinterlegungslösung für die Lageberichte nicht kapitalmarktorientierter Unternehmen vor. Danach soll der Lagebericht dem Adressaten nur auf Antrag zu einem die Verwaltungskosten nicht übersteigenden Entgelt zur Verfügung gestellt werden. Dieses Vorgehen ist auch mit dem Mitgliedstaatenwahlrecht in Artikel 30 Abs. 1 der Richtlinie 2013/34/EU vereinbar, welches die Möglichkeit einer Hinterlegungslösung für den Lagebericht vorsieht.

Natürlich sehen wir in diesem Kontext auch die Schutzwürdigkeit der Interessen der Abschlussadressaten, denen durch die Offenlegung der Daten Rechnung getragen werden soll. Gerade bei nicht kapitalmarktorientierten Unternehmen haben jedoch die primären Adressatengruppen – also Gesellschafter und Banken, in vielen Fällen aber auch Lieferanten und Kunden – regelmäßig weitreichende Informationsrechte, auch über die gesetzlichen Offenlegungsvorschriften hinaus, und erhalten auf ihre Bedürfnisse hin maßgeschneiderte Informationen. Zudem würde eine Hinterlegungslösung die Möglichkeit des Zugriffs auf die Daten nicht verhindern, sondern lediglich auf die Adressatengruppen beschränken, die sich auch tatsächlich die Mühe einer entsprechenden Anfrage machen. Wir sehen in dieser Lösung einen wesentlichen Schritt in Richtung einer Aufrechterhaltung der Wettbewerbsfähigkeit nicht kapitalmarktorientierter deutscher Unternehmen.

## 2. *Separate Aufstellung der Anteilsbesitzliste*

Vor dem BilMoG konnte die Aufstellung des Anteilsbesitzes gem. § 313 Abs. 4 HGB per Wahlrecht in einer gesonderten Anteilsbesitzliste anstatt im Konzernanhang erfolgen. Mit dem BilMoG wurde diese Möglichkeit ersatzlos gestrichen. Diese Streichung spiegelt die Entwicklungen in Bezug auf die Offenlegung im elektronischen Bundesanzeiger wider. Da nach dem EHUG die Unterlagen dort gesammelt einzureichen sind und veröffentlicht werden, sieht der Gesetzgeber ein entsprechendes Wahlrecht nicht mehr als gerechtfertigt an. Dabei wurde jedoch verkannt, dass insbesondere für Unternehmen mit einer Vielzahl an in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen ein hoher administrativer Aufwand sowie ein enormer Anstieg des Umfangs des Geschäftsberichts resultieren kann. Dies führt zum einen zu erhöhten Kosten bei der Bereitstellung der Daten, zum anderen zu einem *information overload* beim Berichtsadressaten.

Vor diesem Hintergrund schlagen wir vor, von dem Mitgliedstaatenwahlrecht des Artikels 17 Abs. 1 lit. g) der Richtlinie 2013/34/EU Gebrauch zu machen. Danach können die Mitgliedstaaten gestatten, dass die Angaben zum Anteilsbesitz in einer Aufstellung gemacht werden, die gem. Artikel 3 Abs. 1/3 der Richtlinie 2009/101/EG ein-

gereicht wird. Im Anhang wäre auf die Einreichung einer solchen Aufstellung hinzuweisen. Auf diese Weise könnte der Bürokratieabbau weiter vorangetrieben und eine weitergehende Kostenersparnis erzielt werden.

### 3. *Klärung der Fragestellung einer Erfassung einer Rückstellung für passive latente Steuern*

Die inzwischen seit einiger Zeit andauernde Diskussion in der Fachliteratur um die Notwendigkeit der Erfassung einer Rückstellung für passive latente Steuern bei Inanspruchnahme der Befreiungsregelung des § 274a Nr. 5 HGB sorgt noch immer für Unsicherheit bei Erstellern und Nutzern handelsrechtlicher Abschlüsse. Nach der Begründung zum Reg-E BilMoG werden kleine Kapitalgesellschaften von der Verpflichtung zur Ermittlung und zum Ausweis der latenten Steuern befreit, weshalb sie de facto nur passive Latenzen zu ermitteln haben und dies nur dann, wenn gleichzeitig die Tatbestandsvoraussetzungen für den Ansatz einer Rückstellung gem. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB erfüllt sind. Eine Berechnung aktiver Latenzen hat in diesem Fall nicht mehr zu erfolgen. Allerdings stellt sich die Frage, wann ein Sachverhalt die Tatbestandsvoraussetzungen für den Ansatz einer Rückstellung gem. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB erfüllt. Dies ist in der Praxis nicht ganz einfach zu beantworten. *Henrichs* beantwortet diese Frage treffend in seiner Kommentierung zu § 249 HGB im Münchener Kommentar zum Bilanzrecht (Tz. 78), indem er auf die notwendige Voraussetzung eines bereits realisierten Ertrags hinweist, der zunächst über eine steuerfreie Rücklage neutralisiert wird. Erst deren Auflösung führt zu einer Steuerschuld. Zudem muss die Auflösung wahrscheinlich sein. Insofern kommt die Rückstellungsbildung hier tatsächlich nur in Ausnahmefällen in Betracht.

Durch eine umfassende Prüfung eines jeden derartigen Sachverhalts erwachsen vor allem kleinen Kapitalgesellschaften und Gesellschaften anderer Rechtsformen regelmäßig hohe Kosten, von einem Bürokratieabbau – wie mit § 274a Nr. 5 HGB beabsichtigt – kann keine Rede mehr sein. Auch aus Wirtschaftlichkeitsgründen ist das vorgeschlagene Vorgehen daher zu hinterfragen. Zusätzliche Kritik lässt sich zudem aus der Tatsache ableiten, dass latente Steuern nach § 274 HGB als Posten eigener Art definiert sind und somit eine Anwendung der Bilanzierungsvorschriften für Rückstellungen grundsätzlich nicht in Frage kommen dürfte. Dies würde zu einer Ungleichbehandlung sich entsprechender Sachverhalte bei unterschiedlichen Unternehmen führen und kann aus Gründen der Vergleichbarkeit nicht gewünscht sein. Auch ist zu bedenken, dass dies insbesondere in Konzernstrukturen mit Gesellschaften, die § 274 HGB teilweise anwenden und teilweise nicht, zu einem konzeptionellen Bruch in der Bilanzierung führen würde. Eine auf dem Gesetzeszweck basierende, teleologische Auslegung der Regelungen würde den Unternehmen, die nicht in den Anwendungsbereich des § 274 HGB fallen, demnach einen kompletten Verzicht auf die Bilanzierung latenter Steuern ermöglichen (vgl. Zülch/Hoffmann, Praxiskommentar BilMoG, Weinheim 2009, S. 117). Aus unserer Sicht sollte dies mit der Re-

form der HGB im Sinne einer tatsächlichen Entlastung des Mittelstands klargestellt werden.

#### 4. Klarstellung zu § 264 Abs. 4 HGB

Nach unserem Verständnis sind alle denkbaren Fallkonstellationen zur Inanspruchnahme der Befreiungsvorschriften mit der Änderung des § 264 Abs. 3 HGB bereits dort berücksichtigt, so dass Abs. 4 weitestgehend eine redundante Regelung darstellt. Uns ist jedoch bewusst, dass damit ggf. die Offenlegung der Organbezüge einer Tochterkapitalgesellschaft im Abschluss eines nach PubLG aufstellenden Konzernmutterunternehmens zur Disposition stünde. Betrachtet man die einschlägige Literatur, besteht an dieser Stelle Klarstellungsbedarf. So stellt z.B. *Theile* in seinem Beitrag in *Der Betrieb* 10/2013 fest, dass im befreienden Konzernabschluss nach § 11 PubLG i.V.m. § 264 Abs. 4 HGB die Organvergütung anzugeben ist, im befreienden Konzernabschluss nach § 11 PubLG i.V.m. § 264 Abs. 3 HGB hingegen nicht (vgl. *Theile*, DB 2013, S. 470). Diese Formulierung suggeriert, dass ggf. zwei Befreiungsmöglichkeiten im Hinblick auf Tochterkapitalgesellschaften über den befreienden PubLG-Konzernabschluss bestünden. Dies wird auch in der Praxis verschiedentlich so gesehen. Allerdings wird dabei nach unserem Verständnis nicht bedacht, dass § 264 Abs. 3 HGB von Tochterkapitalgesellschaften im Abschluss eines nach PubLG aufstellenden Konzernmutterunternehmens nur dann anwendbar ist, wenn in diesem Konzernabschluss das Wahlrecht des § 13 Abs. 3 Satz 1 PubLG hinsichtlich der Angaben zu den Organbezügen nicht angewendet wurde. Wir schlagen daher eine Klarstellung dieses Sachverhalts vor. Dies könnte z.B. durch eine Integration der Ausnahmeregelung des § 264 Abs. 4 HGB in Abs. 3 erfolgen. Dabei wäre zudem auf Konsistenz mit den Vorgaben der Richtlinie 2013/34/EU zu achten.

Gerne stehen wir Ihnen sowohl zur Diskussion unserer Vorschläge als auch als Ansprechpartner für die notwendige Umsetzung der Neuerungen aus der Richtlinie zur Verfügung. Sollten Sie also noch Fragen oder Anmerkungen haben, können Sie sich jederzeit gerne an uns wenden.

Mit freundlichen Grüßen,

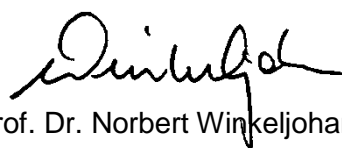
Vereinigung zur Mitwirkung an der Entwicklung des  
Bilanzrechts für Familiengesellschaften e.V. (VMEBF)



Prof. Dr. Dieter Truxius



Peter Krieg



Prof. Dr. Norbert Winkeljohann