
Stellungnahme zum Regierungsentwurf eines Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes (BilRUG)

GmbH-Dokumentation

Stellungnahme der Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt vom 9.4.2015 zum Regierungsentwurf eines Bilanzrichtlinie- Umsetzungsgesetzes (BilRUG)

Bundesministerium der Justiz
und für Verbraucherschutz
Herrn MR Thomas Blöink
11015 Berlin

Sehr geehrter Herr Blöink,

wir danken Ihnen für die Gelegenheit zur Stellungnahme zu dem Regierungsentwurf eines Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes (BilRUG). Im Rahmen der weiteren parlamentarischen Beratung des o.g. Regierungsentwurfs bitten wir Sie, nachstehende Überlegungen und Anregungen zu berücksichtigen:

Zu Art. 1 Nr. 5 lit. d (§ 264 Abs. 3 Nr. 2 HGB-E)

Erst mit dem *Kapitalaufnahmeerleichterungsgesetz (KapAEG)* im Jahre 1998 wurde das Mitgliedstaatenwahlrecht des Art. 57 der 4. EG-Richtlinie durch Einfügung des § 264 Abs. 3 HGB umgesetzt. Nach damaliger Auffassung des Gesetzgebers waren die wichtigsten Voraussetzungen für die Nichtanwendung der kapitalgesellschaftlichen Aufstellungs-, Prüfungs- und Offenlegungsvorschriften, dass „*das den Konzernabschlu[ss] aufstellende Mutterunternehmen die Haftung für das Tochterunternehmen übernimmt und dieses in den Konzernabschlu[ss] einbezieht*“.¹ Als Mittel zur Durchsetzung der Haftungsübernahme wurde die Verlustübernahmeverpflichtung i.S.d. § 302 AktG installiert.

Nach dem durch Reg-E BilRUG nun vorgesehenen Wortlaut des § 264 Abs. 3 Nr. 2 HGB-E ist Befreiungsvoraussetzung, dass sich das Mutterunternehmen bereit erklärt hat, „*für die von dem Tochterunternehmen eingegangenen Verpflichtungen aus dem jeweiligen Geschäftsjahr einzustehen*“. Damit wird Art. 37 Abs. 3 der Bilanzrichtlinie beinahe wörtlich in nationales Recht transformiert.

Nach der Begründung des Regierungsentwurfs ist es zur Erfüllung der Einstandspflicht „zumindest“ notwendig, „*dass das Mutterunternehmen [wie bisher, d. Verf.] etwaige Verluste des Tochterunternehmens wie nach § 302 des Aktiengesetzes ausgleicht*. Darüber hinaus muss das Mutterunternehmen aber auch Engpässe in der Liquidität des Tochterunternehmens ausgleichen, selbst wenn das Toch-

¹ BT-Drucks. 13/7141 v. 6.3.1997, S. 10.

Stellungnahme zum Regierungsentwurf eines Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes (BilRUG)

terunternehmen einen Jahresüberschuss ausgewiesen hat. Ein unmittelbarer Schuldbeitritt zu den Verpflichtungen des Tochterunternehmens ist dazu nicht erforderlich. Die Verpflichtung kann aber beispielsweise durch eine Nachschusspflicht oder eine Patronatserklärung gegenüber dem Tochterunternehmen begründet werden.²

Mit der Bezugnahme auf § 302 AktG reicht es bislang aus, dass sich das Mutterunternehmen zur Deckung eines etwaigen Jahresfehlbetrags verpflichtet. Dogmatisch handelt es sich hierbei um einen konzernrechtlichen Anspruch der abhängigen Tochtergesellschaft gegen das herrschende Mutterunternehmen. Hintergrund dieser Haftungsgrundlage ist der Schutz der Gläubiger des abhängigen Unternehmens. So schafft § 302 AktG einen Ausgleich für die bestehenden Eingriffsrechte eines Beherrschungs- oder Gewinnabführungsvertrags.³ Ferner trägt § 302 AktG auch dazu bei, die für Kapitalgesellschaften notwendigen Vorschriften über die Kapitalaufbringung und Kapitalerhaltung zu untermauern, da das Bestehen eines Beherrschungs- oder Gewinnabführungsvertrags eine Einlagenrückgewähr zulassen kann (vgl. §§ 57 Abs. 1 S. 3 AktG sowie § 30 Abs. 1 S. 2 GmbHG). Das herrschende Unternehmen wird daher zum Ausgleich des Jahresfehlbetrags verpflichtet, und zwar unabhängig von der Ursache, die zum Fehlbetrag führen würde.⁴ Inhaber dieses Anspruchs ist das abhängige Tochterunternehmen, wobei seine Gläubiger diesen Anspruch (gegen das Mutterunternehmen) im Wege der Forderungszwangsvollstreckung gegen das Tochterunternehmen pfänden können.⁵

Demgegenüber kommt eine Inanspruchnahme des Mutterunternehmens aus seiner Einstandspflicht für Verpflichtungen des Tochterunternehmens erst dann zum Tragen, wenn das Tochterunternehmen seinen Verpflichtungen nicht nachkommt, es also an der Liquidität mangelt. Allerdings ist fehlende Zahlungsfähigkeit der letzte Schritt einer Unternehmenskrise und i. d. R. die Folge vorausgegangener Verluste. **Eine Verlustausgleichsverpflichtung entfaltet daher einen früheren Schutzmechanismus zugunsten der Gläubiger als eine Einstandspflicht für Verpflichtungen (Haftungsübernahme).** Selbst wenn die Liquidität aus anderen Gründen fehlt, führt dies letztlich zur Versagung der Going-Concern-Annahme und infolge der dann notwendigen Umbewertungen erneut zu ausgleichspflichtigen Verlusten.⁶

Wir regen daher an, es bei der bisherigen Verlustausgleichsverpflichtung zu belassen, zumal sich der Wortlaut des Art. 57 der 4. EG-Richtlinie 1978 hinsichtlich der Verpflichtungsübernahme bis zu Art. 37 der Bilanzrichtlinie 2013 nicht verändert hat. Folglich können mit dem EU-Bilanzrecht auf Basis der Richtlinie 2013 keine neuen Anforderungen begründet werden. Zusätzliche Anforderungen konterkarieren das gesetzgeberische Ziel des Bürokratieabbaus und sind in ihrer Wirkung von zweifelhaftem Wert.

Im Übrigen weicht der Regierungsentwurf von der Formulierung nach Art. 37 der Bilanzrichtlinie 2013 insoweit ab,

als auf die Verpflichtungen „aus dem jeweiligen Geschäftsjahr“ abgestellt wird. Dies erscheint aus unserer Sicht missverständlich, da die Bilanzrichtlinie 2013 offensichtlich auf alle am Bilanzstichtag bestehenden Verpflichtungen abstellt. Zumindest insoweit regen wir eine Klarstellung an.

Zu Art. 1 Nr. 14 (§ 272 Abs. 5 HGB-E)

Durch § 272 Abs. 5 HGB-E soll eine Ausschüttungssperre bei phasengleicher Vereinnahmung von Beteiligungserträgen eingeführt werden. Der Absatz soll Art. 9 Abs. 7 lit. c der Richtlinie 2013/34/EU – fast wortgleich – in deutsches Recht umsetzen.

Die Rücklage kann nur insoweit sinnstiftend i.S. eines Gläubigerschutzes sein, als sie die Ausschüttung der Muttergesellschaft an ihre Gesellschafter verhindern soll, wenn und soweit der Beteiligungsertrag noch nicht zugeflossen bzw. der (Rechts-)anspruch noch nicht entstanden ist. Der Ausschüttungsbeschluss bei der Muttergesellschaft kann jedoch noch nicht vor Feststellung ihres Abschlusses gefasst werden. Zu diesem Zeitpunkt ist der Rechtsanspruch über die Ausschüttung der Tochtergesellschaft aber schon entstanden, ggf. das Geld sogar schon geflossen. Insoweit hat die Norm (zutreffend) keinen Anwendungsbereich. Sollte hingegen der (fehlende) Zufluss bzw. die (fehlende) Anspruchsentstehung *bis zum Bilanzstichtag* gemeint sein,⁷ erwiese sich die dann notwendige Rücklagenbildung als Fehlkonstruktion, da bis zur Beschlussfassung bei der Muttergesellschaft Zufluss bzw. Anspruchsentstehung erfolgt sind, mithin ein Gläubigerschutzmechanismus über eine Ausschüttungssperre nicht mehr nötig ist.

Wir regen daher an, § 272 Abs. 5 HGB-E wieder zu streichen.

Zu Art. 1 Nr. 16 lit. a und b (§ 275 HGB-E)

Aufgrund der zwingenden Vorgabe der Bilanzrichtlinie werden Definition (§ 277 Abs. 4 HGB) und Ausweis von a.o. Posten in der GuV (§ 275 HGB) gestrichen. Wegen des Wegfalls der a.o. Posten fällt auch die Zwischensumme „Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit“ weg. Die künftige GuV soll dann bei Anwendung des Gesamtkostenverfahrens nach § 275 Abs. 2 HGB nach den Zinsaufwendungen wie folgt weitergeführt werden:

14. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag
15. Ergebnis nach Steuern
16. Sonstige Steuern
17. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag

Abgesehen von dem schon in der Bilanzrichtlinie⁸ zu findenden sprachlogischen Missgriff, einem „Ergebnis nach Steuern“ noch „sonstige Steuern“ folgen zu lassen, halten wir eine solche Gliederung auch inhaltlich für verfehlt. Die sonstigen Steuern enthalten Kostensteuern, die schon heute entsprechend internationaler Übung zumindest bei Wahl des Umsatzkostenverfahrens oft den Funktionsbereichen zugeordnet werden.⁹ Auch die Bilanzrichtlinie selbst lässt den Ausweis sonstiger Steuern im operativen Bereich zu, denn die Vorgabe der Richtlinie für die sonstigen Steuern

² RegE BilRUG, BR-Drucks. 23/15 v. 23.1.2015, S. 69.

³ Emmerich in Emmerich/Habersack, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 7. Aufl. 2013, § 302 AktG Rz. 16.

⁴ Emmerich in Emmerich/Habersack, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 7. Aufl. 2013, § 302 AktG Rz. 30.

⁵ Vgl. nur Koch in Hüffer, AktG, 11. Aufl. 2014, § 302 AktG Rz. 16.

⁶ Vgl. ausführlich Reitmeier/Deubert, BB 2014, 2795 (2796).

⁷ So Oser/Orth/Wirtz, DB 2015, 197 (199).

⁸ Anhang V und VI der Bilanzrichtlinie.

⁹ So Hoffmann/Lüdenbach, NWB Kommentar Bilanzierung, 6. Aufl. 2015, § 275 Rz. 124.

Stellungnahme zum Regierungsentwurf eines Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes (BilRUG)

lautet, „soweit nicht unter den Posten 1 – 15 enthalten“;¹⁰ diesen Zusatz hat der RegE nicht aufgenommen.

Sinnvoll wäre insgesamt die Angabe eines Ergebnisses vor Steuern (Earnings before Tax, EBT), dem nur noch die Ertragsteuern folgen. Die Bilanzrichtlinie lässt dies zu: Die Mitgliedstaaten können nach Art. 13 Abs. 2 der Richtlinie 2013/34/EU abweichend von Art. 13 Abs. 1 der Richtlinie 2013/34/EU gestatten oder vorschreiben, anstelle der Gliederung der Posten der GuV nach den Anhängen V und VI der Richtlinie eine Ergebnisrechnung („statement of performance“) aufzustellen, sofern der vermittelte Informationsgehalt dem nach den Anhängen V und VI geforderten mindestens gleichwertig ist. Dies wäre bei unserem Vorschlag gewährleistet.

Zu Art. 1 Nr. 18 (§ 277 Abs. 1 HGB-E)

Nach der Bilanzrichtlinie 2013 ist künftig der GuV-Ausweis von außerordentlichen Aufwendungen und Erträgen untersagt: Alle Vorgänge eines Unternehmens gehören künftig zur „normalen“ bzw. „gewöhnlichen“ Geschäftstätigkeit. Infolgedessen ist auch die Definition der Umsatzerlöse aus Art. 28 der 4. EG-Richtlinie, die wiederum Grundlage des § 277 Abs. 1 HGB ist, mit der Bilanzrichtlinie geändert worden. In der Neufassung der Umsatzerlöse nach Art. 2 Nr. 5 der Bilanzrichtlinie ist die Bezugnahme auf die „normale Geschäftstätigkeit“ und überdies auch auf das „typische“ Leistungsangebot gestrichen worden. Die Richtlinienvorschrift lautet: „Nettoumsatzerlöse“ [sind] die Beträge, die sich aus dem Verkauf von Produkten und der Erbringung von Dienstleistungen nach Abzug von Erlösschmälerungen und der Mehrwertsteuer sowie sonstigen direkt mit dem Umsatz verbundenen Steuern ergeben“. Der Richtlinienvorgabe folgt nun auch die Neufassung der Umsatzerlöse in § 277 Abs. 1 HGB-E: „Als Umsatzerlöse sind die Erlöse aus dem Verkauf und der Vermietung oder Verpachtung von Produkten sowie aus der Erbringung von Dienstleistungen der Kapitalgesellschaft nach Abzug von Erlösschmälerungen und der Umsatzsteuer sowie sonstiger direkt mit dem Umsatz verbundener Steuern auszuweisen.“

Gegenüber dem bisherigen Recht und auch richtlinienkonform entfällt die Bezugnahme auf die „gewöhnliche Geschäftstätigkeit“ und das „typische“ Leistungsangebot. Neu und ebenfalls richtlinienkonform ist der zwingende Abzug der direkt mit dem Umsatz verbundenen Steuern (z.B. Mineralölsteuer), der auch in der Vergangenheit zumindest vertretbar war und in der Praxis unterschiedlich gehandhabt wurde.¹¹ Unverändert, aber nicht von der Richtlinie vorgegeben ist der Passus zur „Vermietung und Verpachtung“. Grundlage für Umsatzerlöse sind damit künftig

- der Verkauf (Vermietung, Verpachtung) von Produkten (= Waren und Erzeugnisse)¹² und
- die Erbringung von Dienstleistungen.

Erlöse aus diesen Vorgängen führen nach dem Wortlaut der Definition immer zu Umsätzen. Damit wird die Neudefini-

tion zu einer erheblichen Ausweitung der Umsatzerlöse führen und zukünftig auch folgende Geschäftsvorfälle umfassen:

- Mieten (Werkwohnungen), Kantinenerlöse;
- Kostenumlagen (für Konzerndienstleistungen),
- gelegentliche Dienstleistungen usw.

Andererseits werden neue Abgrenzungsfragen aufgeworfen:

- Gehört der Verkauf überzähliger Roh- Hilfs- und Betriebsstoffe künftig zu den Umsatzerlösen¹³ oder bleibt es bei den sonstigen betrieblichen Erträgen, da es sich bei den RHB aus Sicht der bilanzierenden GmbH nicht um „Waren“ handelt?
- Ist der Ertrag aus einer Unternehmensveräußerung im Wege eines asset deal künftig aufzuspalten in Erträge aus der Veräußerung von Produkten (= Umsatzerlöse) und sonstiges (= sonstige betriebliche Erträge)?
- Ist bei einer Veräußerung von Gegenständen des Sachanlagevermögens (auch künftig normalerweise sonstige betriebliche Erträge) darauf zu achten, ob es sich um in Vorperioden aktivierte Eigenleistungen (= Produkte und damit Umsatzerlöse) handelt?

Hinzu kommt: Die Erweiterung des Umsatzbegriffs hat auch Auswirkungen auf die Zuordnung von Aufwendungen in der GuV.¹⁴ Bei einer Aufstellung der GuV nach dem Umsatzkostenverfahren wird das besonders deutlich, weil dann künftig die „Herstellungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen“ bislang im sonstigen betrieblichen Aufwand ausgewiesene Beträge aufnehmen müssen. Die Umgliederung bisheriger sonstiger betrieblicher Aufwendungen zu Materialaufwand/ Personalaufwand kann auch im Gesamtkostenverfahren in Betracht kommen.

Um über die durch die begriffliche Umstellung ohnehin verursachten Abgrenzungsschwierigkeiten weitere Auslegungsfragen zu vermeiden, regen wir an, die begriffliche Definition wortgleich aus Art. 2 Nr. 5 der Richtlinie 2013/34/EU zu übernehmen.

Zu Art. 1 Nr. 21 lit. m (§ 285 Nr. 30 HGB-E)

In den Gliederungsschemata der Bilanzrichtlinie für die Bilanz und GuV sind keine latenten Steuerposten aufgeführt. Damit Abschlussadressaten gleichwohl die Bilanzierung latenter Steuern nachvollziehen können, fordert für den Fall des Ansatzes latenter Steuerschulden Art. 17 Abs. 1 Buchst. f) der Bilanzrichtlinie von Kapitalgesellschaften ab Mittelformat eine Anhangangabe zur Höhe latenter Steuersalden am Schluss des Geschäftsjahres und deren Veränderung im Laufe des Geschäftsjahres.

Beinahe wortgleich übernimmt § 285 Nr. 30 HGB-E die Richtlinienformulierung. Dabei wird u.E. übersehen, dass es einer Anhangangabe nicht bedarf, da sich beim ansatzpflichtigen Passivüberhang die geforderten Informationen in HGB-Abschlüssen zwingend unmittelbar aus der Bilanz (gesonderte Posten für aktive und passive latente Steuern) und GuV (gesonderter Ausweis von Aufwendungen/Erträgen aus der Veränderung bilanzierter latenter Steuern, § 274 Abs. 2 S. 3 HGB) ergeben.

¹⁰ Bei Wahl des Gesamtkostenverfahrens, s. Anhang V der Bilanzrichtlinie; sonst Posten 1 – 13 bei Wahl des Umsatzkostenverfahrens gemäß Anhang VI der Bilanzrichtlinie.

¹¹ Vgl. Hoffmann/Lüdenbach, NWB Kommentar Bilanzierung, 6. Aufl. 2015, § 277 Rz. 21.

¹² So Begründung RegE BilRUG, BR-Drucks. 23/15 v. 23.1.2015, S. 79.

¹³ So Wirtz/Gersbacher, StuB 2014, 711 (713).

¹⁴ Vgl. Müller/Stawinoga, BB 2015, 241 (242).

Gesellschaftsrecht

Wir regen an, § 285 Nr. 30 HGB-E wieder zu streichen.

Zu Art. 1 Nr. 27 lit. b (§ 292 Abs. 1 Nr. 3 HGB-E)

Die bisherige Konzernabschlussbefreiungsverordnung auf Grundlage des § 292 HGB über die Befreiung von der Aufstellung eines Teilkonzernabschlusses und -lageberichts, wenn das Mutterunternehmen aus einem Drittstaat (außerhalb EU/EWR) stammt, wird aufgehoben. Stattdessen wird der bisherige Inhalt der Verordnung unmittelbar in § 292 HGB-E verortet; das begrüßen wir sehr.

Inhaltlich aber soll die erst mit BilMoG aufgehobene Befreiungsvoraussetzung der Prüfung des Lageberichts¹⁵ wieder eingeführt werden (§ 292 Abs. 1 Nr. 3 HGB-E). Die Konsequenzen wären fatal, weil z.B. der an die Stelle des Lageberichts tretende Managementbericht eines amerikanischen Mutterunternehmens nicht prüfungspflichtig ist und insoweit die Teilkonzernabschlussbefreiung der deutschen Tochter-GmbH (= Teilkonzern-Mutterunternehmen) nicht mehr möglich wäre. Da aber die Prüfungspflicht des Lageberichts nicht nach Art. 23 Abs. 8 Buchst. c) der Bilanzrichtlinie gefordert wird, kann es sich eigentlich nur um ein redaktionelles Versehen handeln.

Nicht umgesetzte Änderungen der Bilanzrichtlinie

Kritisch ist anzumerken, dass verschiedene Neuregelungen der Bilanzrichtlinie nicht aufgegriffen werden, was zu Auslegungsschwierigkeiten führen wird. Dies betrifft insbesondere:

- den Grundsatz der Wesentlichkeit nach Art. 6 Abs. 1 Buchst. j der Richtlinie 2013/34/EU und
- die Rückstellungsbewertung (Art. 12 Abs. 12 3. Unterabschnitt der Richtlinie 2013/34/EU).

In Art. 6 Abs. 1 Buchst. j der Richtlinie 2013/34/EU wird der Grundsatz der Wesentlichkeit verankert und zwar im Hinblick auf Ansatz, Bewertung, Darstellung, Offenlegung und Konsolidierung. Nach Art. 6 Abs. 4 der RL können die Mitgliedstaaten den Anwendungsbereich des Wesentlichkeitsgrundsatzes auf Darstellung und Offenlegung beschränken. Von letzterem macht der deutsche Gesetzgeber keinen Gebrauch. Dies führt zu Unklarheiten darüber, ob zukünftig die bislang nach der Rechtsprechung des BFH verfolgte Nichtanwendung des Wesentlichkeitsgrundsatzes hinsichtlich des Ansatzes von Passivposten weiter Gültigkeit haben kann oder sich Bilanzierende mangels ausdrücklicher gesetzlicher Regelung im HGB vielmehr unmittelbar auf Art. 6 Abs. 1 Buchst. j der Richtlinie 2013/34/EU berufen können.¹⁶

Insoweit regen wir eine klarstellende Regelung an.

Die Bewertung von Rückstellungen regelt die Bilanzrichtlinie 2013/34/EU in Art. 12 Abs. 12 3. Unterabschnitt wie folgt: „Am Bilanzstichtag stellt eine Rückstellung den besten Schätzwert von Aufwendungen dar, die wahrscheinlich eintreten werden“. Es erscheint fraglich, ob die derzeitige Regelung in § 253 Abs. 1 S. 2 und Abs. 2 HGB die Richtlinienvorgabe zutreffend abdeckt. Dies betrifft insbesondere das in § 253 Abs. 2 HGB verankerte Abzinsungsgebot.¹⁷

Wir regen eine Abstimmung der Regelungen des HGB mit der Bilanzrichtlinie an.

Mit freundlichen Grüßen
Ihre
Centrale für GmbH
Dr. Otto Schmidt

gez.
Prof. Dr. Carsten Theile
Prof. Dr. Joachim Schiffers, WP/StB
Thomas Fischer

¹⁵ Vgl. Theile in GmbH-Handbuch, Rz. II 5115.

¹⁶ Hierzu Arbeitskreis Bilanzrecht Hochschullehrer Rechtswissenschaft, Stellungnahme zum BilRUG-RefE, BB 2014, 2731 ff.

¹⁷ So auch Arbeitskreis Bilanzrecht Hochschullehrer Rechtswissenschaft, Stellungnahme zum BilRUG-RefE, BB 2014, 2731 (2733).