Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e.V.
Accounting Standards Committee of Germany
Der Standardisierungsrat

DRSC e. V. • Zimmerstr. 30 • 10969 Berlin

Telefon +49 (0)30 206412-12
Telefax +49 (0)30 206412-15
E-Mail info@drsc.de

Herrn
MR Dr. Christoph Ernst
Bundesministerium der Justiz
Mohrenstr. 37

10117 Berlin

Berlin, 08. August 2008

Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG) vom 21.05.2008

Sehr geehrter Herr Dr. Ernst,

zu o. g. Regierungsentwurf nimmt der Deutsche Standardisierungsrat (DSR) im Folgenden Stellung. Dabei beschränken wir uns auf die vorgeschlagenen Änderungen zur Rechnungslegung als dem ureigenen Auftrag des DSR.

Vor dem Hintergrund der durch das BilMoG ursprünglich angestrebten Ziele bedauern wir es ausdrücklich, dass im Regierungsentwurf – entgegen der vom DSR in seiner Stellungnahme vom 21.01.2008 geäußerten Meinung – das Wahlrecht gem. § 264e HGB-RefE gestrichen wurde, das es Kapitalgesellschaften ermöglicht hätte, den Jahresabschluss nach internationalen Rechnungslegungsstandards aufzustellen. Der DSR plädiert dafür, im Rahmen des BilMoG zumindest kapitalmarktorientierten, konzernangehörigen Gesellschaften wahlweise zu erlauben, den Jahresabschluss nach internationalen Rechnungslegungsstandards aufzustellen. Mittel- bis langfristig spricht sich der DSR dafür aus, auch im Jahresabschluss wahlweise auf die Anwendung der IFRS überzugehen.

Für weitere Fragen stehen wir Ihnen jederzeit zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Liesel Knorr

Anlage

Artikel 1 (Änderung des Handelsgesetzbuches)

Zu Nummer 4 (§ 246 Abs. 1 Satz 2 HGB-RegE - Wirtschaftliche Zurechnung)

Aus Sicht des Deutschen Standardisierungsrats steht die in § 246 Abs. 1 Satz 2 HGB-RegE gewählte Formulierung „Vermögensgegenstände sind nur in die Bilanz aufzunehmen, wenn sie dem Eigentümer auch wirtschaftlich zuzurechnen sind“ nicht im Einklang mit der in der Begründung dargelegten Zielsetzung, dass damit keine Änderung der bisherigen Rechtslage beabsichtigt ist. Diese Einschätzung stützen wir auf folgende Überlegung:

Die Formulierung bringt zum Ausdruck, dass ein Vermögensgegenstand nur dann in der Bilanz anzusetzen ist, wenn rechtliches und wirtschaftliches Eigentum in einer Person zusammenfallen. Gemäß § 246 Abs. 1 Satz 2 HGB sind z. B. Vermögensgegenstände, die unter Eigentumsvorbehalt erworben wurden, beim Vorbehaltskäufer (Sicherungsgeber) zu aktivieren, da er wirtschaftlicher Eigentümer ist, obwohl das rechtliche Eigentum gem. §§ 929 Satz 1; 158 Abs. 1 Satz 1 BGB noch beim Vorbehaltsverkäufer liegt. Ausgehend von der neuen Regelung wäre ein Vermögensgegenstand, der unter Eigentumsvorbehalt erworben wurde, nicht in die Bilanz des Vorbehaltskäufers aufzunehmen, da dieser zwar wirtschaftlicher, aber der Vorbehaltsverkäufer bis zur Zahlung des Kaufpreises (noch) rechtlicher Eigentümer ist. Kurioserweise gestattet die neue Regelung allerdings auch nicht die Bilanzierung des Vermögensgegenstands beim Vorbehaltsverkäufer, da auch in seiner Person rechtliches und wirtschaftliches Eigentum nicht zusammenfallen. Wir schlagen daher vor, die steuerrechtliche Regelung gem. § 39 AO entsprechend in das Handelsgesetzbuch zu übernehmen.

Formulierungsvorschlag: „Vermögensgegenstände sind grundsätzlich in die Bilanz des Eigentümers aufzunehmen. Übt ein anderer als der Eigentümer die tatsächliche Herrschaft über einen Vermögensgegenstand in der Weise aus, dass er den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf den Vermögensgegenstand wirtschaftlich ausschließen kann, so ist ihm der Vermögensgegenstand zuzurechnen.“

Zu Nummer 4 (§ 246 Abs. 2 Satz 2 HGB-RegE - Verrechnung von Schulden und Vermögensgegenständen)

Der DSR begrüßt ausdrücklich, dass der Gesetzgeber im Rahmen des Regierungsentwurfs den konzeptionellen Bedenken des DSR Rechnung getragen hat und nunmehr auch bei Planvermögen eine Zeitwertbewertung bis zur Höhe des Erfüllungsbetrags der Schulden vorschreibt. Wir würden es allerdings begrüßen, wenn innerhalb des Gesetzestextes klargestellt würde, dass sich diese Regelung nicht nur auf Arbeitnehmer im arbeitsrechtlichen Sinne erstreckt, sondern auch auf Organmitglieder.

Zu Nummer 6 (§ 248 HGB-RegE – Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens)

Die mit dem Regierungsentwurf vorgelegte Regelung der Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens begrüßen wir ausdrücklich. Das in § 248 Nr. 4 HGB-RegE verankerte Bilanzierungsverbot selbst geschaffener Markennamen, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbarer immaterieller Vermögensgegenstände verhindert nunmehr die möglicherweise nicht beabsichtigten Aktivierungen von dem originären Geschäfts- oder Firmenwert wesensähnlichen Werten.

Die mit der Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände in unmittelbarem Zusammenhang stehenden Forschungs- und Entwicklungskosten werden in dem nun vorgelegten § 255 Abs. 2a HGB-RegE definiert und deren Abgrenzung in der Gesetzesbegründung näher erläutert. Diese Neufassung erachten wir als gut gelungen.

Zu Nummer 10 (§ 253 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 HGB-RegE - Bewertung von Rückstellungen)

Wir unterstützen grundsätzlich die Bemühungen des BMJ zur Schaffung von praxistauglichen Regelungen. Nichtsdestotrotz ist es aus unserer Sicht nicht sachgerecht, bei der Abzinsung auf eine Währungskongruenz des Abzinsungssatzes zu verzichten und generell eine Abzinsung mit Euro-Zinssätzen vorzuschreiben, da das Zinsniveau in den verschiedenen Nicht-Eurostaaten sehr unterschiedlich ist. Der unterschiedlichen Zinsstruktur sollte aus ökonomischer Sicht auch bilanziell Rechnung getragen werden.

Zu Nummer 10 (§ 253 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 HGB-RegE - Bewertung von Pensionsrückstellungen)

Im Hinblick auf die Bewertung von Pensionsrückstellungen möchten wir ferner auf folgendes Bewertungsproblem hinweisen, dass insbesondere bei sog. *Cash Balance Plans* auftritt. Ein typisches Beispiel für einen derartigen Plan ist eine Zusage, bei der der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer zusichert, einen monatlich bestimmten Betrag in einen Investmentfonds zu investieren und der Arbeitnehmer bei Renteneintritt gegen den Arbeitgeber einen Anspruch auf eine Einmalzahlung in Höhe des Gegenwerts der Investmentanteile hat. Problematisch daran ist, dass die Bewertung dieser Zusagen nach den vorgeschlagenen Regelungen bei wirtschaftlicher Betrachtung zu unzutreffenden Ergebnissen führt. Legt der Arbeitgeber die vereinbarten Beträge nämlich konsequent in dem Investmentfonds an, an den die Zusage gekoppelt ist, so entwickelt sich bei wirtschaftlicher Betrachtung die Zusage stets parallel zum Planvermögen, d. h. nach Saldierung dürfte keine Verbindlichkeit bestehen. Bei konsequenter Anwendung der vorgeschlagenen Bewertungsregelungen gelangt man allerdings zu einem anderen Ergebnis, da im Regelfall die auf den Renteneintritt hochgerechneten Erträge des Investmentfonds (z. B. jährlich 6 %) vom

Diskontierungssatz (z. B. 4,5 %) abweichen, so dass bei einer Bewertung zum jeweiligen Bilanzstichtag der Barwert der leistungsorientierten Verpflichtung den Wert des Planvermögens übersteigt. Dies führt zum Ausweis einer Scheinverbindlichkeit. Zumindest für den Fall, dass das Unternehmen die Vermögenswerte, an die die Zusage gekoppelt ist, tatsächlich als Planvermögen hält, sollte es zulässig sein, eine Bewertungseinheit zu bilden.

Zu Nummer 10 (§ 253 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 HGB-RegE - Bewertung von Pensionsrückstellungen)

Darüber hinaus möchten wir nochmals darauf hinweisen (vgl. dazu bereits Stellungnahme vom 21.01.2008, Anmerkung zu Nummer 10), dass wir es aus Gründen der Kostenersparnis für sinnvoll erachten würden, dass Unternehmen, die ihren Konzernabschluss nach IFRS aufstellen, auch im Einzelabschluss zum Zwecke der Abzinsung von Pensionsrückstellungen den gem. IAS 19 ermittelten Zinssatz anwenden dürfen.

Zu Nummer 10 (§ 253 Abs. 3 HGB-RegE - Bestimmung der Abschreibungsmethode)

In der Gesetzesbegründung (S. 123) wurde der in der Stellungnahme vom 03.05.2005 gemachte Vorschlag des DSR, die progressive Abschreibung nicht mehr zuzulassen, abgelehnt. Die Formulierung des Ablehnungsgrundes, wonach die lineare Abschreibung, die degressive Abschreibung, die Leistungsabschreibung und die progressive Abschreibung als mit den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung als vereinbar angesehen werden, „soweit sie den tatsächlichen Verlauf des Werteverzehrs abbilden“, erachten wir als problematisch.

<u>Formulierungsvorschlag:</u> „In der Praxis werden die lineare Abschreibung, die degressive Abschreibung, die Leistungsabschreibung und die progressive Abschreibung als mit den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung vereinbar angesehen, „soweit sie nicht im offenbaren Widerspruch zu dem tatsächlichen Werteverlauf stehen“.

Zu Nummer 10 (§ 253 Abs. 5 HGB-RegE - Wertaufholung)

Wir begrüßen das nunmehr geregelte Beibehaltungswahlrecht für die Behandlung der in der Vergangenheit außerplanmäßig abgeschriebenen „Altfälle“. Weiterhin kritisch betrachten wir das Wertaufholungsgebot bei selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen, wodurch die Gefahr der Aktivierung originärer nicht aktivierungsfähiger Werte gegeben ist. Wir befürworten ein Wertaufholungsverbot für selbst geschaffene aktivierte Vermögensgegenstände und schlagen eine entsprechende – in unserer Stellungnahme zum Referentenentwurf aufgeführte – Änderung des § 253 Abs. 5 HGB-RegE vor.

Zu Nummer 10 (§ 254 HGB-RegE - Bewertungseinheiten)

In der Gesetzesbegründung zu § 254 HGB (S. 129) ist klargestellt, dass von einer wirksamen Bewertungseinheit […] ausgegangen werden kann, wenn „zum Bilanzstichtag dargelegt wird, dass die Wirksamkeit der gebildeten Bewertungseinheiten sich im vergangenen Geschäftsjahr zwischen 80 % und 120 % bewegt hat und sich im künftigen Geschäftsjahr ebenfalls innerhalb dieser Spannbreite bewegen wird".

Da es sich bei den Grenzen der Spannbreite originär um die Kehrwerte 4/5 und 5/4 handelt, müssen die entsprechenden Prozentsätze unseres Erachtens 80 % und 125 % lauten.

Zu Nummer 11 (§ 255 Abs. 2 HGB-RegE – Herstellungskostenbegriff)

Der DSR begrüßt, dass seiner in der Stellungnahme zum Referentenentwurf vorgeschlagenen Anpassung der Herstellungskostendefinition im Rahmen des Regierungsentwurfs Rechnung getragen wurde und nunmehr ein Gleichlauf zwischen Handels- und Steuerrecht hergestellt wurde.

Zu den Nummern 13 und 46 (§§ 256a, 308a HGB-RegE - Währungsumrechnung)

Die gesetzliche Regelung der Währungsumrechnung im Jahres- und im Konzernabschluss in der nun vorgelegten konkretisierten Fassung des Regierungsentwurfs erachten wir als für die Bilanzierungspraxis hilfreich. Insbesondere begrüßen wir die Anwendung des Stichtagskurses und den Verzicht auf die strenge Imparität bei kurzfristigen Vermögensgegenständen und Verbindlichkeiten.

Darüber hinaus erachten wir es jedoch als notwendig, das Konzept der funktionalen Währung ebenfalls imGesetz zu verankern.

Zu den Nummern 25 und 44 (§§ 274 und 306 HGB-RegE - Steuerabgrenzung)

Der Wortlaut der Regelung zur Steuerabgrenzung im Regierungsentwurf stellt eine erhebliche Verbesserung zum Referentenentwurf dar. Dennoch sehen wir noch Verbesserungsbedarf hinsichtlich der Aktivierung von Verlustvorträgen.

Die im Regierungsentwurf verankerte Beschränkung auf die innerhalb der nächsten fünf Jahre zu erwartende Verlustverrechnung betrachten wir als willkürlich. Unternehmen müssen grundsätzlich bei der Bilanzierung bestimmter Bilanzposten individuelle Einschätzungen und Analysen vornehmen, so dass nicht ersichtlich ist, warum bei der Bilanzierung aktiver latenter Steuern keine unternehmensindividuellen

Prognosen und Einschätzungen hinsichtlich der zeitlichen Inanspruchnahme von in der Vergangenheit aufgelaufenen Verlustvorträgen herangezogen werden sollen. Je ferner in der Zukunft die Verrechnung angenommen wird, desto begründeter müssen letztendlich die dem Abschlussprüfer vorgelegten Nachweise über die Werthaltigkeit sein. Somit können wir eine zeitliche Beschränkung für die Verlustverrechnung nicht nachvollziehen.

Hier befürworten wir eine Anlehnung an die internationalen Rechnungslegungsvorschriften, nach denen ein latenter Steueranspruch für den Vortrag noch nicht genutzter steuerlicher Verluste in dem Umfang zu bilanzieren ist, *in dem es wahrscheinlich ist, dass zukünftiges zu versteuerndes Ergebnis zur Verfügung stehen wird*, gegen das die noch nicht genutzten steuerlichen Verluste verwendet werden können. Somit müssen vorliegende negative Indikatoren, insbesondere ein Fortbestehen der Verlustursachen, die gegen eine Verlustverrechnung sprechen können, entsprechend gewürdigt werden.

Zu den Nummern 29 (§§ 285 Nr. 16 HGB-RegE - Erklärung gem. § 161 AktG)

§289a Abs. 1 HGB-RegE verpflichtet börsennotierte Aktiengesellschaften eine Erklärung zur Unternehmensführung in den Lagebericht aufzunehmen oder alternativ diese Erklärung auf der Internetseite der Gesellschaft öffentlich zugänglich zu machen. Dies überschneidet sich mit dem Regelungsgehalt des § 285 Nr. 16 HGB-RegE, der seinerseits fordert, dass im Anhang die Erklärung gem. § 161 AktG abgegeben wurde und wo sie öffentlich zugänglich gemacht wurde. Um eine doppelte Angabe dieser Information zu vermeiden, schlagen wir daher vor, § 285 Nr. 16 HGB-RegE zu streichen.

Zu den Nummern 34 (§§ 289a HGB-RegE - Erklärung zur Unternehmensführung)

§ 289a Abs. 2 Nr. 2 HGB-RegE regelt, dass in die Erklärung zur Unternehmensführung relevante Angaben zu Unternehmensführungspraktiken, die über die gesetzlichen Anforderungen hinaus angewandt werden, in die Erklärung aufzunehmen sind. Allein dem Wortlaut der Vorschrift ist nicht eindeutig zu entnehmen, ob unter diesen Unternehmensführungspraktiken auch etwaige Regelungen zu verstehen sind, die das jeweilige Unternehmen auf Basis des Corporate Governance Kodex implementiert hat. Lediglich der systematischen Auslegung im Hinblick auf § 289a Abs. 2 Nr. 1 HGB und der zugrunde liegenden Richtlinie ist zu entnehmen, dass damit lediglich Regelungen gemeint sind, die über den Corporate Governance Kodex hinausgehen. Um etwaigen Auslegungsproblemen vorzugreifen, würden wir daher empfehlen, den Wortlaut des § 289a Abs. 2 Nr. 2 HGB-RegE klarzustellen bzw. hilfsweise dies in der Gesetzesbegründung ausdrücklich zu verdeutlichen.