

DBV • Postfach 32 05 80 • 40420 Düsseldorf

Bundesministerium der Justiz
und für Verbraucherschutz
Referat III A 3
Herrn MR Thomas Blöink
Mohrenstraße 37
10117 Berlin

Düsseldorf, 01.10.2014
560/505

Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Bilanzrichtlinie 2013/34/EU (BiLRUG)

Sehr geehrter Herr Blöink,

vielen Dank für die Gelegenheit, zum Referentenentwurf eines BiLRUG (RefE BiLRUG) Stellung zu nehmen.

Der Deutsche Buchprüferverband (DBV) vertritt fast 1.000 vereidigte Buchprüfer (vBP) in Deutschland und damit fast 30 % der insgesamt 3.211 deutschen vBP. In der Wirtschaftsprüferkammer repräsentieren die vBP fast 15 % der persönlichen Mitglieder.

Wir unterstützen den Ansatz des RefE BiLRUG, möglichst nicht über die Vorgaben der neuen Bilanzrichtlinie hinauszugehen. Unseren konkreten Anmerkungen zu einzelnen Vorschriften möchten wir die Forderung des DBV nach einem Prüfungsrecht der großen GmbH für die vBP voranstellen. Vor dem Hintergrund der geplanten Anhebung der Schwellenwerte erfährt diese unsere Forderung erneut besondere Dringlichkeit.

Anhebung der Schwellenwerte und Prüfungsrecht der vBP

Bürokratieabbau versus Funktionsschutz der Märkte

Die Schwellenwerte für die Abgrenzung kleiner und mittelgroßer Gesellschaften sollen um die maximal zulässigen 20% angehoben werden. Dies ist vor dem Hintergrund eines möglichst hohen Bürokratieabbaus konsequent. Allerdings bedeutet der Wegfall

der Prüfungspflicht des Jahresabschlusses und des Lageberichts ebenso eine Beeinträchtigung des Schutzbedürfnisses von außenstehenden Dritten (z.B. Gesellschafter, Arbeitnehmer, Investoren), die sich bei ihren Entscheidungen auf geprüfte Informationen der Jahresabschlüsse verlassen (wollen). Wir bezweifeln, dass eine Abwägung des bezweckten Bürokratieabbaus mit dem Funktionsschutz der Märkte eine so extensive Anhebung der Schwellenwerte rechtfertigt.

Prüfungsrecht der vBP auf große GmbH erstrecken

vBP können wie WP Abschlussprüfer von Jahresabschlüssen und Lageberichten sein. Die Beschränkung für vBP besteht darin, dass ihr Prüfungsrecht grundsätzlich nur bestimmte Rechtsformen bis zu einer bestimmten Größe und nur Jahresabschlüsse, nicht Konzernabschlüsse, umfasst. Genauer gesagt dürfen vBP gemäß § 319 Abs. 1 Satz 2 HGB Abschlussprüfer von Jahresabschlüssen und Lageberichten mittelgroßer GmbH oder von mittelgroßen Personengesellschaften i.S.d. § 264a Abs. 1 HGB sein.

Aus unserer Sicht ist die Beschränkung auf mittelgroße Gesellschaften aus folgenden Gründen nicht sachgerecht und sollte deshalb im Rahmen des BilRUG aufgehoben werden.

Das Gesetz selbst sieht in § 340k Abs. 4 HGB ein Prüfungsrecht der vBP für große Gesellschaften vor: Finanzdienstleistungsinstitute mit einer Bilanzsumme bis zu 150 Mio. Euro dürfen – ohne jede weitere Beschränkung nach Rechtsform oder Größe – auch von vBP und Buchprüfungsgesellschaften geprüft werden. Wenn der Gesetzgeber aber einem vBP – zu Recht – die Prüfung von Finanzdienstleistungen jeder Größe „zutraut“, ist es inkonsequent und nicht sachgerecht, dieses Prüfungsrecht bei anderen Unternehmen zu begrenzen.

Jeder vBP unterliegt – wie ein Wirtschaftsprüfer (WP) – den zahlreichen gesetzlich angeordneten Qualitätssicherungsmaßnahmen, die gewährleisten, dass die Abschlussprüfung mit der erforderlichen Qualität erfolgt. Der vBP hat mit seinem Berufsexamen die fachliche Eignung zur Durchführung einer Abschlussprüfung nachgewiesen. Möchte der vBP eine Abschlussprüfung durchführen, muss er eine Bescheinigung über die Teilnahme an der externen Qualitätskontrolle vorweisen. Gemäß seiner Berufspflicht der Eigenverantwortlichkeit (§ 43 Abs. 1 WPO) ist er verpflichtet, solche Prüfungsaufträge abzulehnen, für deren Durchführung er nicht die erforderlichen Ressourcen oder (Spezial-) Kenntnisse hätte. Hinsichtlich seiner Berufspflichten wird er durch dieselbe Berufsaufsicht überwacht wie die WP. Vor diesem Hintergrund sind Zweifel unbegründet, die auf die Qualität einer Abschlussprüfung bei einer großen GmbH durch einen vBP abzielen. Es ist schon heute bei WP offensichtlich und anerkannt, dass diese etwa einen IFRS-Konzernabschluss nur dann prüfen, wenn sie die erforderlichen Kenntnisse und Ressourcen aufweisen. Diese Selbstverständlichkeit

wird auch nicht durch eine gesetzliche Beschränkung des Prüfungsrechts – parallel zu den gesetzlichen Qualitätssicherungsmaßnahmen – flankiert.

Eine Grenzziehung nach Schwellenwerten innerhalb einer Gesellschaftsform (GmbH) ist willkürlich und nicht nachvollziehbar. Der vBP hat durch sein Examen ein Prüfungsrecht erworben. Wenn er sich – wie WP – einer externen Qualitätskontrolle unterzieht und eine Teilnahmebescheinigung hierüber erhält, ist er für die Durchführung einer Abschlussprüfung zugelassen. Auf dem Rechtsweg wird derzeit überprüft, ob der vBP dadurch komplett wie ein WP zu behandeln ist, weil er mit Erfüllen der verschiedenen Qualitätsanforderungen Abschlussprüfer im Sinne der Abschlussprüferrichtlinie ist und keinen Einschränkungen nach Rechtsform oder Größe des zu prüfenden Unternehmens unterliegen dürfte.

Aus unserer Sicht ist in jedem Fall eine Einschränkung nach der Größe mit sachlichen Gründen nicht zu rechtfertigen. In einigen Fällen haben GmbH die Schwelle zur großen Kapitalgesellschaft nur dadurch überschritten, dass etwa Rohstoffpreise stark gestiegen sind, ohne dass sich der Unternehmenscharakter verändert hat (z.B. im Metall- und Schrotthandel). Auch die bloße Änderung in der Finanzierungsstruktur (Leasing oder Finanzierung) oder sich ändernde steuerliche Vorschriften (z.B. die Abschaffung der degressiven Abschreibung) können dazu führen, dass ein Unternehmen groß im Sinne des § 267 Abs. 2 HGB wird. Da ist es auch wenig „tröstlich“, dass die Größenmerkmale an zwei aufeinanderfolgenden Stichtagen erreicht werden müssen, wenn das Unternehmen auch nach dieser kurzen Übergangszeit vom Charakter her immer noch dasselbe – weil nur nominell und nicht real gewachsen – ist und gerne weiterhin von „seinem vBP“ geprüft werden will.

Eine unverhältnismäßige Belastung erfahren vBP mit jeder Anhebung der Schwellenwerte, wie sie im Referentenentwurf des BilRUG jetzt geplant ist. Auf den ersten Blick könnte man meinen, vBP erhalten durch die Erhöhung der Schwellenwerte aus dem Bereich ehemals großer GmbH zahlreiche Unternehmen als potentielle Prüfungsmandanten hinzu. Der Markt ist aber oftmals anders: Ehemals große GmbH behalten in der Regel ihren WP als Abschlussprüfer, so dass „von oben“ kaum neue Prüfungsmandate zu erringen sind. Verschärft wird die Situation dadurch, dass „nach unten“ zahlreiche Unternehmen vom Bereich der mittelgroßen GmbH in den Bereich der kleinen GmbH fallen und somit keiner Prüfungspflicht mehr unterliegen.

Schließlich hat die Beschränkung auf mittelgroße GmbH eine sachlich nicht zu rechtfertigende Auswirkung bei der Prüfung kommunaler Unternehmen. Mit der Bundeshaushaltsordnung wurde festgelegt, dass Unternehmen der öffentlichen Hand ihre Abschlüsse aufzustellen und zu prüfen haben wie große Kapitalgesellschaften, in den Landeshaushaltsordnungen wurden diese Regelung für kommunale Unternehmen übernommen. Dadurch sind vBP aus dem Marktsegment öffentlicher Unternehmen

von vornherein ausgeschlossen. Warum ein vBP ein (auch großes) Finanzdienstleistungsinstitut oder eine mittelgroße GmbH kraft Gesetz prüfen darf, nicht aber ein vom Charakter her kleines Unternehmen, wie etwa einen kommunalen Abfallbetrieb, ist nicht nachvollziehbar. Unserer Ansicht nach liegt hierin eine unverhältnismäßige Beschränkung des Prüfungsrechts von vBP.

Abschreibung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und des entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwerts (§ 253 Abs. 3, S. 3, 4 HGB-E)

In § 253 Abs. 3 HGB-E ist ein Wahlrecht zur Bemessung der typisierten Abschreibungsdauer von selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens und des entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwerts vorgesehen: Wenn die voraussichtliche Nutzungsdauer dieser Posten ausnahmsweise nicht bestimmt werden kann, soll die Abschreibung „über einen Zeitraum von mindestens fünf und höchstens zehn Jahren“ vorgenommen werden. Die maßgebende Regelung der Richtlinie (Art. 12 Abs. 11. 2. Unterabsatz) sieht jedoch vor, dass diese Werte „innerhalb eines von dem Mitgliedstaat festzusetzenden höchstzulässigen Zeitraums abgeschrieben“ werden, wobei dessen Dauer „nicht weniger als fünf und nicht mehr als zehn Jahre“ beträgt.

Die Weitergabe des Wahlrechts zur Bemessung der Abschreibungsdauer an die Unternehmen scheint aus unserer Sicht von der Richtlinie nicht gedeckt, da die Mitgliedstaaten einen „höchstzulässigen Zeitraum“ bestimmen sollen. Auch aus Gründen der Vergleichbarkeit und Reduktion von Wahlrechten bietet es sich an, eine konkrete Höchstabschreibungsdauer festzulegen. Aus Vorsichtsgründen und unter Berücksichtigung der Anhangsangabe nach § 285 Nr. 13 HGB sind fünf Jahre naheliegend.

Befreiung für Tochterunternehmen (§ 264 Abs. 3 Nr. 2 HGB-E)

Nach dem derzeit geltenden § 264 Abs. 3 Nr. 2 HGB ist eine der Voraussetzungen für die Befreiungsmöglichkeit für Tochterunternehmen, dass „das Mutterunternehmen zur Verlustübernahme nach § 302 des Aktiengesetzes [...] verpflichtet ist oder eine solche Verpflichtung freiwillig übernommen hat“. Diese Regelung geht auf Art. 57 der Vierten EU-Richtlinie zurück, der wortgleich in Art. 37 der neuen Bilanzrichtlinie enthalten ist. Der in § 264 Abs. 3 Nr. 2 HGB-E nun veränderte Wortlaut entspricht nun dem Wortlaut der Richtlinie, die weniger konkret formuliert, dass „das Mutterunternehmen [...] sich bereit erklärt [hat], für die von dem Tochterunternehmen eingegangenen Verpflichtungen einzustehen“. Die Begründung des RefE BilRUG begründet diese Änderung mit einer Bereinigung des damaligen „Redaktionsversehens“ und stellt fest, dass sich an

den bisherigen Grundvoraussetzungen nichts ändere (Begr. RefE BilRUG, S. 62). Allerdings wird auch ausgeführt, dass es „im Unterschied zur bisherigen Regelung [...] nicht mehr darauf an[kommt], ob eine Pflicht zur Verlustübernahme besteht oder eingegangen wurde; Art. 37 Abs. 3 der Richtlinie 2013/34/EU verlangt eine Außenhaftung des Mutterunternehmens“.

Diese aus unserer Sicht widersprüchlichen Aussagen führen zu der Frage, ob künftig das Mutterunternehmen gegenüber sämtlichen Gläubigern des Tochterunternehmens ausdrücklich eine Außenhaftung übernehmen muss, was in der Praxis kaum praktikabel wäre. Eine so weitreichende Verpflichtungserklärung wäre eine deutliche Verschärfung der derzeitigen Befreiungsvoraussetzungen. Ist dies – zu Recht – nicht intendiert, sollte eine entsprechende Klarstellung erfolgen oder – noch besser – die bisherige Regelung des § 264 Abs. 3 Nr. 2 HGB beibehalten werden.

Ausnahme von Beteiligungsgesellschaften aus dem Anwendungsbereich für Kleinstkapitalgesellschaften (§ 267a Abs. 3 Nr. 3 HGB-E)

Es ist vorgesehen, Gesellschaften, deren einziger Zweck darin besteht, Beteiligungen an anderen Unternehmen zu erwerben sowie die Verwaltung und Verwertung dieser Beteiligungen wahrzunehmen, aus dem Anwendungsbereich für Kleinstkapitalgesellschaften herauszunehmen. Diese Gesellschaften können dann nicht mehr die erheblichen Erleichterungen in Anspruch nehmen, die für Kleinstkapitalgesellschaften gelten. Nach der Übergangsvorschrift des EGHGB soll dies bereits für das nach dem 31.12.2013 beginnende Geschäftsjahr gelten. Diese doch sehr kurze Übergangszeit erscheint aus unserer Sicht nicht angemessen.

Umsatzerlöse – neue Definition in § 277 Abs. 1 HGB-E

Die Definition der Umsatzerlöse stellt bislang in § 277 Abs. 1 HGB auf die „Erlöse aus dem Verkauf und der Vermietung oder Verpachtung von *für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit* der Kapitalgesellschaft *typischen* Erzeugnissen und Waren sowie aus von *für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit* der Kapitalgesellschaft typischen Dienstleistungen“ ab (Hervorhebungen nicht im Original). Durch die Streichung der Beschränkung auf die „gewöhnliche Geschäftstätigkeit“ und „typische“ Erzeugnisse wird die Umsatzdefinition erheblich ausgeweitet. Dies soll bereits für das nach dem 13.12.2013 beginnende Geschäftsjahr gelten (vgl. Regelung im EGHGB).

Es ist fraglich, ob Erlöse aus beispielsweise Vermietungen, die mit der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit des Unternehmens in keinem Zusammenhang stehen (z.B. Vermietung von Werkwohnungen), in die Umsatzdefinition hineinfließen sollten und – unter

dem Informationsaspekt – dort vom Abschlussadressaten erwartet werden (können). Die vermutlich eintretende erhebliche Steigerung der Umsatzerlöse schon in Jahresabschlüssen für das Geschäftsjahr 2014 hat auf das Prüfungsrecht der vBP insofern erhebliche negative Auswirkungen, als Unternehmen über die Schwelle zur großen Kapitalgesellschaft „gehoben“ werden, deren Geschäftstätigkeit sich im Kern nicht verändert.

Für Rückfragen stehen wir selbstverständlich gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

RA Daniela Kelm, LL.M.
(Geschäftsführerin)