

## **Stellungnahme** des Bundesrates

---

### **Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz - BilMoG)**

Der Bundesrat hat in seiner 846. Sitzung am 4. Juli 2008 beschlossen, zu dem Gesetzentwurf gemäß Artikel 76 Abs. 2 des Grundgesetzes wie folgt Stellung zu nehmen:

1. Zu Artikel 1 Nr. 2 (§ 241a Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 HGB)

In Artikel 1 Nr. 2 sind in § 241a Abs. 1 Satz 1 sowie in Absatz 2 jeweils nach dem Wort "Einzelkaufleute" die Wörter "und Personenhandelsgesellschaften" einzufügen.

Begründung:

Die Befreiung von der handelsrechtlichen Buchführungs- und Bilanzierungspflicht sollte nicht auf Einzelkaufleute beschränkt, sondern - wie noch im Referentenentwurf des Bundesministeriums der Justiz vorgesehen - auf kleine Personenhandelsgesellschaften erstreckt werden. Deren Einbeziehung in die Befreiungsregelung erscheint im Interesse weiterer Deregulierung und Entlastung von überaus kostenträchtigem Aufwand im Rahmen der Rechnungslegung für diese kleinen mittelständischen Gesellschaften dringend geboten.

Damit möglicherweise verbundene gesellschaftsrechtliche Folgefragen können auch in Bezug auf die Gewinnverteilung in den betroffenen Personenhandelsgesellschaften auf der Grundlage zumeist dispositiver gesetzlicher Regelungen regelmäßig einer Lösung durch die Gesellschaften selbst zugeführt werden. Eines Festhaltens an der zwingenden Buchführungs- und Bilanzierungspflicht bedarf es dazu nicht.

Als Folge sind in Artikel 1 Nr. 3 § 242 Abs. 4 Satz 1 nach dem Wort "Einzelkaufleute" die Wörter "und Personenhandelsgesellschaften" einzufügen.

2. Zu Artikel 1 Nr. 2 (§ 241a Abs. 1 Satz 1 HGB)

Der Bundesrat bittet, im weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens zu prüfen, ob eine vollständige Angleichung der Schwellenwerte in § 241a Abs. 1 Satz 1 HGB-E mit denen der originären Buchführungsverpflichtung des § 141 AO sinnvoll ist, um den Gleichlauf der Verpflichtung zur Erstellung der Handels- und Steuerbilanz herzustellen.

Begründung:

Nach der Begründung zum Gesetzentwurf soll mit § 241a HGB-E eine Annäherung an die Schwellenwerte des § 141 AO erfolgen, ohne dass diese Vorschrift unmittelbar in Bezug genommen wird. Weiterhin wird die Problematik gesehen, dass § 141 AO und § 241a HGB-E in ihrer Anwendung in Randbereichen nicht vollständig kongruent sind. Ein nachvollziehbarer Grund für diese Unterschiede wird nicht genannt. Wegen der gebotenen Erleichterung für "kleine" Kaufleute im Rahmen des Möglichen sollte geprüft werden, ob nicht eine vollständige Deckungsgleichheit und damit ein Bürokratieabbau erreichbar ist.

3. Zu Artikel 1 Nr. 2 (§ 241a Abs. 1 Satz 2 HGB)

In Artikel 1 Nr. 2 § 241a Abs. 1 Satz 2 sind das Wort "Voraussetzungen" durch das Wort "Werte" und das Wort "vorliegen" durch die Wörter "nicht überschritten werden" zu ersetzen.

Begründung:

Es handelt sich um eine sprachliche Klarstellung. Zu den "Voraussetzungen des Satzes 1", auf die derzeit in § 241 Abs. 1 Satz 2 HGB verwiesen wird, zählt neben dem Nichtüberschreiten der dort genannten Schwellenwerte von 500 000 Euro Umsatzerlös und 50 000 Euro Jahresüberschuss auch die Tatsache, dass diese an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren nicht überschritten werden. Insoweit ist die Verweisung auf die gesamten Voraussetzungen des Satzes 1 ungenau; vielmehr ist nur auf die in Satz 1 genannten Schwellenwerte zu verweisen.

4. Zu Artikel 1 Nr. 4 Buchstabe a (§ 246 Abs. 1 Satz 2 HGB)

Artikel 1 Nr. 4 Buchstabe a § 246 Abs. 1 Satz 2 ist wie folgt zu fassen:

"Vermögensgegenstände sind grundsätzlich dem Eigentümer zuzurechnen; 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."

Begründung:

Die Neufassung des § 246 Abs. 1 HGB soll der Klarstellung und gesetzlichen Verankerung des Prinzips der wirtschaftlichen Zurechnung von Vermögensgegenständen dienen und nicht zu einer Änderung des bisherigen Rechtszustandes führen.

Die Aktivierung von Vermögensgegenständen setzt nach dem Gesetzentwurf kumulativ das (zivilrechtliche) Eigentum und die wirtschaftliche Zurechnung voraus. Dies hätte bei einem Auseinanderfallen von "zivilrechtlichem Eigentum" und "wirtschaftlicher Zurechnung" eine Nichtbilanzierung des Vermögensgegenstandes zur Folge. Beispielsweise entfallen bei Treuhandverhältnissen und bei Sicherungsübereignungen zivilrechtliches Eigentum und wirtschaftliche Zurechnung auf unterschiedliche Personen. Diese Personen erfüllen hinsichtlich des Vermögensgegenstandes jeweils nicht die Aktivierungsvoraussetzungen. Es fehlt entweder das wirtschaftliche oder das zivilrechtliche Eigentum.

Der Änderungsvorschlag soll diese unbeabsichtigte Regelungslücke beseitigen, indem für die Zurechnung auf die aus dem Steuerrecht bekannte und bewährte Formulierung zur Zurechnung von Wirtschaftsgütern des § 39 AO zurückgegriffen wird. Ein Auseinanderfallen von Zurechnung und Realisationszeitpunkten in Handels- und Steuerbilanz wird hiermit vermieden.

5. Zu Artikel 1 Nr. 4 (§ 246 Abs. 1 Satz 4 HGB),  
Nr. 10 (§ 253 Abs. 3 HGB)

Der Bundesrat bittet, im weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens zu prüfen, ob die Möglichkeit, im Rahmen der Abschreibung des Vermögensgegenstandes "entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert" in Einklang mit internationalen Rechnungslegungsvorschriften nur eine außerplanmäßige Abschreibung zuzulassen, mit Abschnitt 7 der Bilanzrichtlinie vereinbar wäre, und

ob in diesem Fall ein Gleichlauf mit den Vorschriften internationaler Rechnungslegung in diesem Bereich angestrebt werden sollte.

Begründung:

Es erscheint sinnvoll, im Einklang mit internationalen Rechnungslegungsstandards hinsichtlich des entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwerts nur eine außerplanmäßige Abschreibung zuzulassen, um in diesem Bereich keinen nationalen Sonderweg zu beschreiten.

Hierin mag man zwar einen Widerspruch zu den bisherigen handelsrechtlichen Bewertungskonzeptionen erkennen, andererseits wird es jedoch schwierig sein, die Nutzungsdauer zur planmäßigen Abschreibung bei entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwerten in aussagekräftiger Weise zu bestimmen, was bisher schon die Öffnung in § 255 Abs. 4 HGB sowie in Artikel 37 Abs. 2 der Bilanzrichtlinie und nunmehr § 285 Satz 1 Nr. 13 HGB-E zeigen.

Dem Ziel, die Aussagekraft der Bilanz gerade auch im internationalen Kontext zu steigern, käme eine ausschließlich außerplanmäßige Abschreibung deutlich näher.

6. Zu Artikel 1 Nr. 10 (§ 253 Abs. 1 Satz 3 HGB)

Der Bundesrat bittet, im weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens zu prüfen, ob auf die in § 253 Abs. 1 Satz 3 HGB-E für alle Unternehmen vorgeschriebene Bewertung der zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumente mit dem Zeitwert nicht verzichtet und diese Regelung stattdessen auf Kredit- und sonstige Finanzinstitute sowie Versicherungsunternehmen beschränkt werden sollte.

Begründung:

Die Bewertung der zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumente soll künftig bei allen Unternehmen nach dem Zeitwertprinzip erfolgen. Steuerrechtlich wird dieser Bewertungsmaßstab - abzüglich eines Risikoabschlags - nur für die dem Anwendungsbereich des § 340 HGB unterliegenden Unternehmen, das heißt für Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute, nachvollzogen. Eine Besteuerung nicht realisierter Gewinne bei den genannten Finanzinstrumenten erscheint daher bei den Unternehmen außerhalb der Kreditwirtschaft richtigerweise auch künftig ausgeschlossen.

Andererseits führt die generalisierende Regelung in § 253 Abs.1 Satz 3 HGB-E jedoch bei diesen Unternehmen dazu, dass Handels- und Steuerbilanz insoweit künftig auseinander fallen. Zur Vermeidung einer solchen Entwicklung und des daraus resultierenden zusätzlichen Rechnungslegungsaufwands, aber auch we-

gen der erheblichen Bewertungsschwierigkeiten in diesen Fällen, sollte die Zeitwertbewertung der in Rede stehenden Finanzinstrumente handelsrechtlich nicht für alle Unternehmen vorgeschrieben, sondern auf die Unternehmen der Kredit- und gegebenenfalls der Versicherungswirtschaft beschränkt werden. Dafür spricht zudem, dass eine solche Regelung auch unter Informationsgesichtspunkten lediglich für Unternehmen des Finanz- und Versicherungssektors als zweckmäßig anzusehen ist und auch nur für Letztere von praktischer Relevanz sein wird. Umzusetzen wäre dies durch eine Streichung des § 253 Abs. 1 Satz 3 HGB-E und entsprechende Ergänzungen der §§ 340 ff. HGB.

7. Zu Artikel 1 Nr. 10 (§ 253 Abs. 2 HGB)

Der Bundesrat bittet, im weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens zu prüfen, ob im Rahmen der Verpflichtung zur Abzinsung von Rückstellungen statt auf den durchschnittlichen Marktzinssatz nicht vielmehr auf den Stichtagsmarktzinssatz abzustellen ist.

Begründung:

Der Informationsgehalt für den Abschlussadressaten würde erhöht und die Ermittlung der Pensionsrückstellungen würde effizienter ausfallen, wenn statt auf den durchschnittlichen Marktzinssatz auf den Stichtagsmarktzinssatz abgestellt würde. Auch würde die Bewertung mit der im Konzernabschluss nach internationalen Rechnungslegungsvorschriften (IFRS) übereinstimmen und somit vermieden, dass diese Unternehmen im Rahmen der Abzinsung mit unterschiedlichen Zinssätzen arbeiten müssen.

8. Zu Artikel 1 Nr. 10 (§§ 253 und 254 HGB)

Der Bundesrat bittet, im weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens zu prüfen, ob die vorgesehene Regelung zur Bildung von Bewertungseinheiten im Hinblick auf die in der Praxis übliche Abbildung des nicht abgesicherten Risikos in einer Rückstellung (für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften) angepasst und zielgenauer ausgestaltet werden kann.

Begründung:

Nach dem Gesetzentwurf der Bundesregierung sind Vermögensgegenstände, Schulden, schwebende Geschäfte oder mit hoher Wahrscheinlichkeit vorgesehene Transaktionen zur Absicherung von Zins-, Währungs- und Ausfallrisiken mit Finanzinstrumenten in einer Bewertungseinheit zusammenzufassen (§ 254

HGB). Dies dient der gesetzlichen Verankerung der im Schrifttum als Grundsätze ordnungsgemäßer Bilanzierung eingestuften bilanziellen Abbildung von Bewertungseinheiten und soll zusätzlich vorgeben, welche Anforderungen an deren Bildung zu stellen sind.

Mit dem vorliegenden Entwurf wird dieses Ziel jedoch nicht erreicht, weil die tatbestandlichen Voraussetzungen einer Bewertungseinheit nicht definiert werden. Dem Kaufmann wird vielmehr ein großer bilanzpolitischer Spielraum belassen, weil die Bildung der Bewertungseinheit von einer "nachweislichen Zusammenfassung" abhängig ist. Das erklärte Ziel, die Informationsfunktion des Jahresabschlusses zu stärken, wird daher verfehlt.

Darüber hinaus stimmt die im Gesetz angelegte Rechtsfolge nicht mit der Bilanzierungspraxis überein und wirft zudem weitere Zweifelsfragen auf. Die §§ 249 und 253 HGB sollen nicht anzuwenden sein, soweit der Eintritt der abgesicherten Risiken ausgeschlossen ist. In der Praxis werden jedoch verbleibende Risiken in einer Rückstellung (für drohende Verluste) abgebildet. Dies entspricht auch der Vorstellung des Gesetzgebers, wie sie dem § 5 Abs. 4a Satz 2 EStG zu Grunde liegt.

Diese Rechtsfolge ergibt sich jedoch nicht für sämtliche Anwendungsfälle aus dem Gesetz, weil die Anwendung von § 249 Abs. 1, § 252 Abs. 1 Nr. 3 und § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB angeordnet wird, soweit der Eintritt des abgesicherten Risikos nicht ausgeschlossen ist. In diesen Fällen könnten unter Anwendung des § 253 HGB Wertminderungen von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, das in die Bewertungseinheit einzubeziehen ist, nur bei voraussichtlich dauerhafter Wertminderung berücksichtigt werden.

Beispiel:

In einer Bewertungseinheit zusammengefasst sind mehrere Aktienbestände des Anlagevermögens. Die Aktienbestände haben folgende Anschaffungskosten sowie Marktwerte:

	Anschaffungskosten	Marktwert zum Bilanzstichtag	Gewinn / Verlust Marktbewertung
Aktien A	100	115	15
Aktien B	160	130	- 30
Aktien C	80	75	- 5
			- 20

Die gegenläufigen Wertveränderungen der in der Bewertungseinheit zusammengefassten Wirtschaftsgüter heben sich nur in Höhe von 15 auf, so dass ein Überhang von 20 verbleibt. Da insoweit nach dem Gesetzeswortlaut die allgemeine Regelung des § 253 wieder anzuwenden

wäre, käme eine Berücksichtigung einer Wertminderung bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens jedoch nur bei einer voraussichtlichen Wertminderung von Dauer in Betracht.

Fraglich ist darüber hinaus, welche Vermögensgegenstände, Schulden, schwebende Geschäfte oder mit hoher Wahrscheinlichkeit vorgesehene Transaktionen, die in der Bewertungseinheit zusammengefasst sind, der Bewertung nach den §§ 249 und 253 HGB-E unterliegen sollen, soweit der Eintritt des abgesicherten Risikos nicht ausgeschlossen ist. Sollen sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden usw. anteilig einzeln bewertet werden oder steht deren Auswahl im Ermessen/Belieben des Kaufmanns?

Fortsetzung des oben genannten Beispiels:

Unterstellt man in dem oben genannten Beispiel die Dauerhaftigkeit der Wertminderung, ist über die Verteilung des verbleibenden "Überhangs" in Höhe von 20 auf die Aktienbestände B und C zu entscheiden. Nach dem Gesetzeswortlaut ist die allgemeine Regelung des § 253 wieder anzuwenden. Bei einer quotalen Aufteilung der Wertminderung würde auf die B-Aktien ein Anteil von 17,14 ( $30/35 * 20$ ) und auf die C-Aktien ein Anteil von 2,86 ( $5/35 * 20$ ) entfallen.

9. Zu Artikel 1 Nr. 11 Buchstabe c (§ 255 Abs. 2a Satz 1 HGB)

In Artikel 1 Nr. 11 Buchstabe c § 255 Abs. 2a Satz 1 sind die Wörter "sind zu aktivieren." durch die Wörter "können aktiviert werden." zu ersetzen.

Begründung:

§ 255 Abs. 2a Satz 2 und 3 HGB-E enthält zwar eine allgemeine Definition von Forschungs- und Entwicklungskosten. Eine auch in § 255 Abs. 2a Satz 4 HGB-E geforderte verlässliche Unterscheidung von Forschung und Entwicklung kann jedoch mit erhöhten Aufzeichnungs-, Darlegungs- und Nachweispflichten für die betroffenen Unternehmen verbunden sein, worauf implizit auch im Rahmen der Entwurfsbegründung verwiesen wird.

Durch die Verankerung eines Aktivierungswahlrechts an Stelle einer Aktivierungspflicht in § 255 Abs. 2a Satz 1 HGB-E wird sichergestellt, dass gerade innovative Unternehmen, bei denen in hohem Maße bei der Entwicklung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens Herstellungskosten anfallen, diese Kosten sowohl zur Stärkung ihrer Eigenkapitalbasis als auch zur Erhöhung des Informationsgehalts ihres Jahresabschlusses aktivieren können.

Andererseits eröffnet das Wahlrecht Unternehmen, bei denen immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens keine bedeutende Rolle spielen,

die Möglichkeit, auf eine Aktivierung zu verzichten und sich so die damit verbundenen Aufzeichnungs-, Darlegungs- und Nachweispflichten zu ersparen.

Mit Hilfe des Wahlrechts unterliegt die Aktivierungsentscheidung einer Kosten-Nutzen-Abwägung der betroffenen Unternehmen. Eine gleichlaufende Behandlung der bilanziellen Behandlung selbst erstellter immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens in der Handels- und der Steuerbilanz (Aktivierungsverbot nach § 5 Abs. 2 EStG) bleibt den einzelnen Unternehmen durch das Wahlrecht weiterhin unbenommen.

#### 10. Zu Artikel 1 Nr. 25 (§ 274 Abs. 1 Satz 1 HGB)

In Artikel 1 Nr. 25 § 274 Abs. 1 Satz 1 sind die Wörter "und eine sich ergebende Steuerentlastung als aktive latente Steuern (§ 266 Abs. 2 D.) auszuweisen." durch die Wörter "auszuweisen; eine sich ergebende Steuerentlastung kann als aktive latente Steuern (§ 266 Abs. 2 D.) ausgewiesen werden." zu ersetzen.

##### Begründung:

Die Entwurfsbegründung weist selbst darauf hin, dass beim Ausweis aktiver latenter Steuern hohe Anforderungen an den Nachweis der Wahrscheinlichkeit zu stellen sind, insbesondere dann, wenn Unternehmen latente Steuern auf Verlustvorträge aktivieren wollen. Eine Aktivierungspflicht würde daher insbesondere für mittelständisch geprägte Unternehmen zwangsweise zusätzliche Kosten verursachen.

Kleine Kapitalgesellschaften werden durch § 274a Nr. 5 HGB-E von dieser Aktivierungspflicht befreit. Es ist kein sachlicher Grund ersichtlich, warum losgelöst von Schwellenwerten nicht auch mittelgroße und große Kapitalgesellschaften durch Verankerung eines Wahlrechts an Stelle einer Aktivierungspflicht die Möglichkeit eröffnet werden sollte, den Ermittlungs- und Dokumentationsaufwand für den Ansatz aktiver latenter Steuern zu vermeiden.

Der Verzicht auf den verpflichtenden Ausweis aktiver latenter Steuern erscheint auch im Hinblick auf die Zielsetzung einer den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sinnvoll, weil auch eine Beschränkung dieser Aktivierungspflicht auf voraussichtlich in den nächsten fünf Jahren verrechenbare Verlustvorträge die (Prognose-) Unsicherheiten bei der Ermittlung dieser Position nicht beseitigen kann.

11. Zu Artikel 1 Nr. 29 (§ 285 HGB)

Der Bundesrat bittet, im weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens zu prüfen, ob eine Ausdehnung der Offenlegungspflichten im Einzelabschluss für konsolidierungspflichtige Unternehmen, soweit nicht durch EU-Richtlinien vorgegeben, unterbleiben sollte. Dies betrifft insbesondere die vorgesehenen Angaben zu außerbilanziellen Geschäften und zu Anteilen an Spezialfonds.

Begründung:

Derzeit laufen auf der Ebene der Europäischen Union mehrere Bestrebungen zur Verringerung unnötiger Verwaltungslasten. Unter anderem werden die Pflicht zur Offenlegung und die damit einhergehenden Informationspflichten kritisch gewürdigt. Es erscheint unter diesem Gesichtspunkt widersprüchlich, Offenlegungspflichten neu zu schaffen, wenn diese für den Marktteilnehmer keine zentrale Bedeutung erlangen können.

In Anbetracht der Tatsache, dass bei konzernrechnungslegungspflichtigen Unternehmen der Konzernabschluss das zentrale Informationsmedium der Marktteilnehmer ist, sollte daher die Angabepflicht in Einzelabschlüssen entfallen, soweit ein Konzernabschluss nach den §§ 290 bzw. 315a HGB erstellt wird.

12. Zu Artikel 1 Nr. 29 Buchstabe a Doppelbuchstabe ee (§ 285 Satz 1 Nr. 17 HGB)

Der Bundesrat bittet, im weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens zu prüfen, ob große Kapitalgesellschaften, die nicht konzernabhängig und auch nicht kapitalmarktorientiert sind, von der Verpflichtung einer Anhangsangabe nach § 285 Satz 1 Nr. 17 HGB-E ausgenommen werden können.

Begründung:

Durch eine entsprechende Pflichtangabe würden z. B. auch bei mittelständisch geprägten, großen Kapitalgesellschaften in Form der GmbH die Preisobergrenzen für Abschlussprüferleistungen im Handelsregister ersichtlich. Große, international tätige Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften würden dadurch wettbewerbsrelevante Informationen erlangen, was sich letztlich zu Lasten mittelständischer Abschlussprüfer auswirken könnte. Überdies ist kein sachlicher Grund ersichtlich, warum für den beschriebenen Kreis von Unternehmen eine strengere Informationspflicht als für mittelgroße Kapitalgesellschaften gelten sollte, denen nach § 288 Abs. 2 HGB-E zumindest die Möglichkeit eröffnet wird, an Stelle einer Anhangsangabe die geforderten Informa-

tionen der Wirtschaftsprüferkammer auf deren schriftliche Anforderung zu übermitteln.

### 13. Zu Artikel 1 Nr. 70 (§ 340h HGB)

Der Bundesrat bittet, im weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens zu prüfen, ob § 340h HGB weiterhin beibehalten werden kann oder ob alternativ für alle Fremdwährungsgeschäfte des Anlage- oder Handelsbestandes von Banken eine ergebniswirksame Umrechnung zum Stichtagskurs für Bilanzposten bzw. zum Durchschnittskurs für Posten der Gewinn- und Verlustrechnung möglich ist.

#### Begründung:

Für Banken gilt bisher die Spezialvorschrift des § 340h HGB. Durch die Aufhebung dieser Regelung sollen künftig die branchenübergreifenden Vorschriften des neuen § 256a i. V. m. § 254 HGB-E gelten.

Die Streichung des § 340h HGB würde bei Banken eine Aufteilung der Fremdwährungsgeschäfte in Handelsbuch- und Anlagebuchgeschäfte erfordern. Weiterhin wäre die Bildung von Bewertungseinheiten im Bankbuch notwendig. Dies wäre ein konzeptioneller Rückschritt. Zudem wäre eine entsprechende IT-Umsetzung sehr kompliziert und mit sehr hohen Umstellungsaufwendungen verbunden. Im Übrigen würde die Umstellungszeit mindestens zwei Jahre dauern, also frühestens zum 1. Januar 2011 beendet sein.

### 14. Zu Artikel 1 Nr. 71 Buchstabe b (§ 340k Abs. 5 Satz 2 -neu- HGB)

Dem Artikel 1 Nr. 71 Buchstabe b § 340k Abs. 5 ist folgender Satz anzufügen:

"Dies gilt für Sparkassen im Sinne des Absatzes 3 sowie sonstige landesrechtliche öffentlich-rechtliche Kreditinstitute nur, soweit das Landesrecht nichts anderes vorsieht."

#### Begründung:

Für Sparkassen und sonstige landesrechtliche öffentlich-rechtliche Kreditinstitute ist aus technischen Gründen eine Öffnungsklausel erforderlich, damit § 340k Abs. 5 Satz 1 HGB-E Satz 1 nicht unzulässigerweise in die originäre Gesetzgebungskompetenz der Länder im Bereich des Organisationsrechts eingreift.

Abweichende landesrechtliche Regelungen müssen ebenfalls den Anforderungen der Abschlussprüferrichtlinie entsprechen; die Länder sind insbesondere im Bereich der Sparkassen bereits dabei, einschlägige Regelungen zu erlassen.

15. Zu Artikel 1 Nr. 77 (§ 341k Abs. 4 Satz 2 -neu- HGB)

Dem Artikel 1 Nr. 77 § 341k Abs. 4 ist folgender Satz anzufügen:

"Dies gilt für landesrechtliche öffentlich-rechtliche Versicherungsunternehmen nur, soweit das Landesrecht nichts anderes vorsieht."

Begründung:

Für landesrechtliche öffentlich-rechtliche Versicherungsunternehmen ist (aus technischen Gründen) eine Öffnungsklausel erforderlich, damit Satz 1 nicht unzulässigerweise in die (originäre) Gesetzgebungskompetenz der Länder im Bereich des Organisationsrechts eingreift.

Abweichende landesrechtliche Regelungen müssen ebenfalls den Anforderungen der Abschlussprüferrichtlinie entsprechen.

16. Zu Artikel 2 Nr. 2 (Artikel 66 EGHGB)

Der Bundesrat bittet, die Übergangsvorschriften im weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens, insbesondere soweit es die erstmalige Anwendung der neuen Vorschriften betrifft, praxisgerecht zu gestalten.

Begründung:

Gegenüber dem Referentenentwurf weist der Gesetzentwurf der Bundesregierung in Artikel 66 EGHGB zwar eine deutlichere Differenzierung hinsichtlich der anzuwendenden Normen und auch hinsichtlich echter Übergangsvorschriften bzw. Wahlrechte auf. Allerdings erscheinen die Übergangszeiträume in Anbetracht des Umstellungsaufwandes, gerade auch im IT-Bereich, als nicht praxisgerecht.

Die Umstellung auf die neue Bilanzierung lässt erhebliche Anlaufprobleme erwarten. Der durch eine kurzfristige Umsetzung zusätzlich auftretende Zeitdruck sollte den Unternehmen, deren primärer Daseinszweck nicht die Erstellung der eigenen Handelsbilanz ist, erspart bleiben.

### 17. Zu Artikel 3 Nr. 1 Buchstabe a (§ 5 Abs. 1 EStG)

Der Bundesrat bittet, im weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens zu prüfen, ob die vorgesehene Regelung zur Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz und die Aufnahme der Wirtschaftsgüter in ein Verzeichnis, die nicht mit dem handelsrechtlich maßgeblichen Wert in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesen werden, konkreter ausgestaltet werden kann.

#### Begründung:

Die beabsichtigte Neufassung des § 5 Abs. 1 EStG beruht auf der Aufgabe des Grundsatzes der umgekehrten Maßgeblichkeit. Die Ausübung von steuerlichen Wahlrechten, die von den handelsrechtlichen Bilanzierungsvorschriften abweichen, sind im handelsrechtlichen Jahresabschluss nicht mehr nachzuvollziehen (§ 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG-E). In Satz 2 und 3 wird die Verpflichtung aufgestellt, dass die Ausübung steuerlicher Wahlrechte, die von der handelsrechtlichen Rechnungslegung abweichen, in laufend zu führende Verzeichnisse aufzunehmen ist und welchen Inhalt das Verzeichnis aufweisen muss.

Die bis zur Kodifizierung der umgekehrten Maßgeblichkeit im Jahr 1990 bestehenden Zweifelsfragen zur Abgrenzung der Reichweite der materiellen Maßgeblichkeit treten nun wieder auf. Zu diesen Punkten zählt z. B., ob sich die Maßgeblichkeit nur auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und nicht auf die unterhalb dieser Grundsätze angesiedelten Normen erstreckt oder alle ungeschriebenen und im Handelsgesetzbuch kodifizierten materiellen Rechnungslegungsregeln erfasst, die für alle Kaufleute gelten.

Fraglich ist darüber hinaus, ob an der bisherigen Auffassung festgehalten werden soll, dass die IAS/IFRS für die Konkretisierung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ohne jede Bedeutung sind.

Offen ist ferner, ob eine in der Handelsbilanz wegen voraussichtlich dauerhafter Wertminderung vorgenommene Abschreibung auf den niedrigeren beizulegenden Wert (§ 253 Abs. 3 Satz 3 und 4 HGB-E) auch in der Steuerbilanz vorgenommen werden muss oder ob insoweit ein steuerliches Wahlrecht besteht und der Steuerpflichtige diese Abschreibung z. B. zur Vermeidung einer Mindestbesteuerung in späteren Wirtschaftsjahren vornehmen kann.

Des Weiteren ist die Bedeutung und der Umfang des nach § 5 Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG-E zu führenden Verzeichnisses im Hinblick auf die nach § 60 Abs. 2 EStDV bestehende Verpflichtung, Ansätze oder Beträge, die den steuerlichen Vorschriften nicht entsprechen, durch Zusätze oder Anmerkungen den steuerlichen Vorschriften anzupassen, nicht zweifelsfrei zu erkennen.

Weder der Entwurfstext noch die Entwurfsbegründung bietet zu den o. g. Fragen Lösungsansätze.

18. Zu Artikel 3 Nr. 1 Buchstabe b1 -neu- (§ 5 Abs. 1b -neu- EStG)  
Nr. 3 Buchstabe a (§ 52 Abs. 12e EStG)

Artikel 3 ist wie folgt zu ändern:

a) In Nummer 1 ist nach Buchstabe b folgender Buchstabe b1 einzufügen:

'b1) Nach Absatz 1a wird folgender Absatz 1b eingefügt:

"(1b) Schwebende Geschäfte dürfen nicht bilanziert werden. Das gilt nicht für die zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumente von Steuerpflichtigen, die in den Anwendungsbereich des § 340 des Handelsgesetzbuches fallen. Absatz 4a Satz 1 bleibt unberührt." '

b) In Nummer 3 Buchstabe a § 52 Abs. 12e ist nach der Angabe "§ 5 Abs. 1a" die Angabe "und 1b" einzufügen.

Begründung:

Zu a)

Mit der Regelung des § 253 Abs. 1 Satz 3 HGB-E wird das Prinzip der Zeitbewertung - beschränkt auf zu Handelszwecken erworbene Finanzinstrumente - eingeführt. Auf Grund der mit der Zeitbewertung einhergehenden Ausdehnung des handelsrechtlichen Realisationsprinzips, das bisher nur die erfolgswirksame Vereinnahmung von durch einen Umsatzakt realisierten Gewinnen zulässt, sind künftig auch (nur) realisierbare Gewinne erfolgswirksam zu erfassen. Gleichzeitig wird - soweit in diesem Zusammenhang Derivate betroffen sind - der Grundsatz der Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte eingeschränkt. Es handelt sich daher um eine Ansatz- und eine Bewertungsvorschrift.

Steuerlich soll die Zeitwertbewertung der zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumente nur bei Kaufleuten, die in den Anwendungsbereich des § 340 HGB fallen, Wirkung entfalten (vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 2b EStG-E).

Für Finanzinstrumente, die die Qualität eines Wirtschaftsguts erfüllen, besteht in § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG ein Bewertungsvorbehalt, der gemäß § 5 Abs. 6 EStG der handelsrechtlichen Bewertung vorgeht.

Derivate (Verträge, die auf den künftigen Kauf/Verkauf bzw. über Rechte zum künftigen Kauf/Verkauf originärer Finanzinstrumente abzielen) fallen als Finanzinstrumente ebenfalls in den Anwendungsbereich des § 253 Abs. 1 Satz 3 HGB-E, dürfen als schwebende Geschäfte aber grundsätzlich nicht bilanziert werden. Der Grundsatz der Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte wird durch die Regelung des § 253 Abs. 1 Satz 3 HGB-E bezogen auf zu Handelszwecken erworbene Finanzinstrumente auch mit Wirkung für die Steuerbilanz aller Kaufleute durchbrochen. Der Bewertungsvorbehalt des § 5 Abs. 6 i. V. m. § 6 EStG greift daher insoweit nicht.

Der Änderungsvorschlag ergänzt das Ziel der Bundesregierung, die Zeitwertbewertung von zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumenten nur für Steuerpflichtige anzuwenden, die in den Anwendungsbereich des § 340 HGB fallen, in dem der Grundsatz der Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte in einem neuen Absatz 1b in § 5 EStG normiert wird. Gleichzeitig wird im Hinblick auf die beabsichtigte Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 2b EStG-E eine Ausnahme für die in den Anwendungsbereich des § 340 HGB fallenden Steuerpflichtigen vorgenommen und klarstellend auf die fortgeltende Anwendung des § 5 Abs. 4a Satz 1 EStG hingewiesen.

Zu b)

Durch die Ergänzung in § 52 Abs. 12e EStG-E wird geregelt, dass § 5 Abs. 1b EStG-E und § 6 Abs. 1 Nr. 2b EStG-E vom gleichen Zeitpunkt an anzuwenden sind.

19. Zu Artikel 3 Nr. 2a -neu- (§ 6a EStG)

Der Bundesrat bittet, im weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens zu prüfen, ob unter Wahrung des bisherigen Steueraufkommens ein neues steuerliches Verfahren zur Bewertung von Pensionsrückstellungen in einheitlicher Anlehnung an das BilMoG möglich ist.

Begründung:

Bislang konnten Pensionsverpflichtungen von den Unternehmen handels- und steuerbilanziell nach einem einheitlichen, in § 6a EStG steuertechnisch definierten Verfahren ermittelt werden. Diese einheitliche Bewertung war administrativ praktikabel und vermied bürokratischen Mehraufwand. Infolge der Anpassung der handelsrechtlichen Bilanzierungsgrundsätze an die internationalen Standards der Rückstellungsbewertung und der gleichzeitigen Beibehaltung der bisherigen steuerlichen Vorgaben des § 6a EStG wäre eine doppelte Bewertung erforderlich. Diese verursacht bürokratischen Mehraufwand, der möglichst vermieden werden sollte. Sichergestellt sein muss, dass bei einem solchen Verfahren das bisherige Steueraufkommen gewahrt bleibt.

20. Zu Artikel 10 (Änderung der Wirtschaftsprüferordnung)

Der Bundesrat bittet, im weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens zu prüfen, in welcher Weise künftig die Prüfungsstellen der Sparkassen- und Giroverbände sowie die genossenschaftlichen Prüfungsverbände zu registrieren sind. Er spricht sich in diesem Zusammenhang für eine Registrierung bei der Wirtschaftsprüferkammer aus.

Begründung:

Artikel 15 der Abschlussprüferrichtlinie fordert die Registrierung aller Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften. Dies wurde bislang nur durch eine Registrierungspflicht für berufsangehörige Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften (§§ 37 ff. WiPrO) sowie für ausländische Abschlussprüfer (§ 134 WiPrO) bei der Wirtschaftsprüferkammer umgesetzt.

Für die genossenschaftlichen Prüfungsverbände (Abschlussprüfer gemäß § 340k Abs. 2 HGB) sowie die Prüfungsstellen der Sparkassen- und Giroverbände (Abschlussprüfer gemäß § 340k Abs. 3 HGB) als Prüfungsgesellschaften gemäß Artikel 2 Nr. 3 der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Mai 2006 über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, zur Änderung der Richtlinie 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 84/253/EWG des Rates (ABl. EU Nr. L 157 S. 87, "Abschlussprüferrichtlinie") fehlt es demgegenüber an einer Regelung, in welchem Register sich diese zu registrieren haben.

Der Bundesrat tritt für eine Registrierung ebenfalls bei der Wirtschaftsprüferkammer ein. Für eine solche Lösung spricht, dass nur auf diese Weise eine (zwar wohl nicht zwingend notwendige, aber zweckmäßige) einheitliche Registrierung erreicht wird und die Tatsache, dass die Prüfungsstellen und Prüfungsverbände ohnehin freiwillige Mitglieder bei der Wirtschaftsprüferkammer sind.