

1. BerlinerBilanzForum

„Die Überarbeitung der Rechnungslegungs-Richtlinien“

- Tagungsbericht -

von Berthold Welling und Annette Selter¹

Die Europäische Kommission überarbeitet die Rechnungslegungsrichtlinien. Sie hat am 25. Oktober 2011 eine neue Richtlinie veröffentlicht, die zukünftig die 4. und 7. Richtlinie ersetzen soll. Das BerlinerBilanzForum veranstaltete am 27. September 2011 eine erste Diskussionsveranstaltung zu diesem Thema, um alle Beteiligte auf die kommenden Fragestellungen einzustimmen.

Die Kommission hatte das Ziel „Think Small First“ ausgerufen, um das Unternehmensumfeld für kleine und mittelgroße Unternehmen zu erleichtern. Für die Entlastung der kleinen und mittelgroßen Unternehmen wurden die Befreiung von Kleinstunternehmen von der europäischen Bilanzierungspflicht und die Mindestrechnungslegungspflichten zur Diskussion gestellt. Zusätzlich sollten u. a. Erleichterungen für Lagebericht, Kapitalflussrechnung, Offenlegungspflichten sowie Anhangsangaben eingeführt werden. Für Deutschland steht das Thema der Überarbeitung der europäischen Rechnungslegungs-Richtlinien im unmittelbaren Zusammenhang mit der Frage zur zukünftigen Stellung des HGB in Deutschland, aber auch in Europa. Mit der Veröffentlichung des internationalen Standards für den Mittelstand (IFRS for SMEs) wurde von einigen Mitgliedstaaten zusätzlich die Zulassung bzw. die Übernahme des IFRS for SMEs als europäischen Standard gefordert. Die Kommission hatte in ihrer Konsultation zum IFRS for SMEs die Frage aufgeworfen, ob die Richtlinien weiterhin konkrete Rechnungslegungsvorschriften enthalten sollen, im Sinne einer einheitlichen europäischen Rechnungslegung für kleine und mittelgroße Unternehmen, oder ob zukünftig nur Grundsätze der Rechnungslegung vorgegeben werden sollten, um auf mitgliedstaatlicher Ebene detaillierte Rechnungslegungsvorschriften und damit auch den IFRS für SMEs zu ermöglichen.

Die erste Diskussionsveranstaltung des BerlinerBilanzForums – moderiert von Herrn Berthold Welling – bot ein Forum zum Austausch zwischen Praxis, Politik und Wissenschaft, an dem neben dem Referent Herrn Prof. Joachim Hennrichs², Frau Liesel Knorr³, Herr Ralf Brinkhaus⁴ und Dr. Andreas Möhlenkamp⁵ teilnahmen.

Ergebnis der Diskussion zur Überarbeitung der europäischen Rechnungslegung war der Wille aller Beteiligten, am HGB festzuhalten. Ein Bedarf zur Einführung des IFRS for SMEs wurde unisono nicht gesehen. Für die Weiterentwicklung der europäischen Rechnungslegung gab es unterschiedliche Ansätze. Ob der Stellenwert des HGB eher durch die Übertragung der Grundsätze deutscher Rechnungslegung auf europäischer Ebene oder durch die Stärkung der nationalen Rechnungslegung nach dem Subsidiaritätsprinzip gefestigt werden wird, konnte nicht geklärt werden. Frau Knorr als Vertreterin des DRSC kündigte eine gezielte Diskussion über die zu erwartenden Vorschläge der Kommission an, um eine frühe deutsche Positionierung und aktive Begleitung des Prozesses zu erreichen.

¹ Berthold Welling ist Rechtsanwalt und Leiter der Steuerabteilung des BDI e.V., Annette Selter ist Referentin beim BDI e.V. für Bilanzrecht und internationale Rechnungslegung.

² Prof. Dr. Joachim Hennrichs, Lehrstuhl für bürgerliches Recht, Bilanz- und Steuerrecht, Universität Köln

³ Liesel Knorr, Präsidentin DRSC

⁴ Ralf Brinkhaus, Steuerberater, MdB

⁵ Dr. Andreas Möhlenkamp, Rechtsanwalt, Geschäftsführer WSM, Wirtschaftsverband Stahl- und Metallverarbeitung e.V.

A. Eingangsstatement

Prof. Hennrichs führte in das Thema mit der Darstellung der Pro- und Contra-Betrachtungen des IFRS for SMEs unter dem Aspekt der Bilanzvielfalt in Deutschland ein.

Pro IFRS for SMEs

Als positiv lässt sich die Unabhängigkeit des IFRS for SMEs von den Full-IFRS anführen. Dies bedeutet eine große Erleichterung für die Zielgruppe der KMU-Unternehmen, die einen Einstieg in die internationale Rechnungslegung finden wollen. Auch sind positive Einzelregelungen zu nennen, wie die planmäßige Abschreibung des Goodwill und anderer immaterieller Vermögensgegenstände. Das Verbot der Aktivierung von Entwicklungskosten und der indikatorenbasierte Wertminderungstest sind weitere positive Aspekte des Standards im Vergleich zu den Full-IFRS. Zusätzlich ist positiv hervorzuheben, dass die Fair-Value-Bewertung im IFRS for SMEs nur begrenzt zulässig ist. Nach Prof. Hennrichs ist der IFRS for SMEs damit interessant für KMUs, die „auf dem Sprung“ an den Kapitalmarkt sind und sich mit den Regelungen der internationalen Rechnungslegung vertraut machen wollen. Darüber hinaus kann der IFRS for SMEs interessant sein für die Zusammenarbeit mit internationalen Partnern und für Unternehmen, die in einen IFRS-Konzernabschluss einbezogen werden.

Contra-IFRS for SMEs

In der Gesamtbetrachtung überwiegen jedoch die Nachteile einer IFRS for SMEs Anwendung. Die Konzeption des IFRS for SMEs ist insgesamt fragwürdig, da der Standard sich an die Investoren als Adressaten richtet und damit die Informationsanforderungen an KMU-Abschlüsse nur ungenügend berücksichtigt. Dieser Aspekt ist umso bedeutender, je stärker die Finanzierungsstruktur der Familienunternehmen von der der Kapitalmarktunternehmen abweicht. Dass in Deutschland nur wenige Unternehmen von der Möglichkeit eines freiwilligen, aber befreienden Konzernabschlusses gebrauch machen („Abstimmung mit den Füßen“) liegt an der hausbank- oder eigentümerorientierten Finanzierungsstruktur der KMUs. Zusätzlich entspricht der Standard nicht den gesellschafts- und steuerrechtlichen Vorgaben; er hat keine sogenannte Mehrzweckignung. Weitere Kritikpunkte sind problematische Einzelregelungen, wie in Bezug auf die Eigen- und Fremdkapitalabgrenzung oder der faktische Rückfall auf Full-IFRS-Regelungen bei ungeklärten Sachverhalten. Ein weiteres Problem für die Anwendung durch KMUs ist die erwartete hohe Veränderungsdynamik aus den gemachten Erfahrungen mit den Full-IFRS.

Bilanzvielfalt in Deutschland - keine Vereinfachung durch IFRS-Einzelabschlüsse

Die fehlenden gesellschafts- und steuerrechtlichen Voraussetzungen sind aber das Haupthindernis für eine mögliche Anwendung des IFRS for SMEs in Deutschland. Herr Prof. Hennrichs illustriert dies durch die Darstellung der Bilanzvielfalt in Deutschland. So wird für die Ausschüttungsbemessung ein HGB-Einzelabschluss und daraus abgeleitet die Steuerbilanz für die Steuerbemessung erstellt. Für die Kapitalmarktinformation wird darüber hinaus ein IFRS-Konzernabschluss und freiwillig ein IFRS-Einzelabschluss erstellt. Würde der HGB-Einzelabschluss durch den IFRS-Einzelabschluss ersetzt werden, so müsste für die Ausschüttungsbemessung eine Nebenrechnung etabliert werden. Diese Nebenrechnung für Ausschüttungszwecke hätte aber keine Brückenfunktion zur Steuerbilanz, so dass durch den Wegfall des HGB keine Erleichterung für die Unternehmen zu erwarten wäre.

Reform der Bilanzrichtlinien

Prof. Hennrichs sieht die Rechnungslegung als eine rechtspolitische Aufgabe an und unterstreicht die Notwendigkeit sich mit einer Reform der europäischen Rechnungslegung zu beschäftigen. Die Harmonisierungsziele, die dem europäischen Regelwerk zu Grunde liegen, sind unverändert aktuell und nicht vollständig erreicht. Das liegt an zu vielen Wahlrechten und lückenhaften Regelungen, die ihren Grund in der Einbindung aller europäischen Rechnungslegungstraditionen hat. Nach Prof. Hennrichs sollte für die europäische Rechnungslegung das Subsidiaritätsprinzip gelten. Das führt hin zu einer prinzipienbasierten Rahmenrichtlinie und nicht zu einer detaillierten Verordnung nach IFRS-Vorbild, für die es keine gemeinsame Grundlage in Europa geben kann. Er plädiert damit für eine Deregulierung nach dem Subsidiaritätsprinzip.

Als mögliche Inhalte nennt er zuvorderst die Klärung grundsätzlicher Fragen wie Zielsetzung, Adressatenausrichtung und Struktur der europäischen Bilanzrichtlinien. Sollen die Richtlinien eher den Anforderungen gesellschaftsrechtlicher Vorgaben (Ausschüttungsbeziehung, Rechenschaftsfunktion) oder einer ausschließlichen Informationsfunktion genügen? Kann eine Adressatenausrichtung entsprechend der Finanzierungsstrukturen gelingen? Und wie sollte die Struktur der Richtlinien sein, um die KMUs entsprechend der Vorgabe „think small first“ zu entlasten. Die Kommission hatte hierzu bereits den Vorschlag eines „bottom-up approach“ gemacht.

Neben den grundsätzlichen Fragen stellt Prof. Hennrichs ausgewählte Einzelaspekte da, die nach seiner Auffassung unbedingt im Zuge der Reform der Bilanzrichtlinien berücksichtigt werden müssen. Hier nennt er eine stärkere Gewichtung der Verlässlichkeit, da das Spannungsverhältnis zwischen Relevanz und Verlässlichkeit der Rechnungslegung im Zweifel immer zugunsten der Relevanz aufgelöst werde. Prof. Hennrichs fordert die Abschaffung der (aktiven) latenten Steuern für KMU und die Anwendung des „fair value“ nur bei Marktpreisen. Darüber hinaus müssen die Anhangsangaben und die Wahlrechte reduziert werden. Auch sollten das Schließen von Regelungslücken, wie z. B. die Definition von Grundbegriffen und Zurechnungsprinzipien für Leasing und die Einführung einer gesellschaftsrechtskonsistenten Eigenkapital-Fremdkapital-Abgrenzung in Angriff genommen werden. Mit der Forderung nach einer Reform der Offenlegungspflichten, die mit Einführung der elektronischen Veröffentlichungspflicht zur Benachteiligung europäischer Unternehmen im globalen Wettbewerb geführt hat, schließt Prof. Hennrichs die Aufzählung wichtiger Einzelaspekte.

Als Fazit seiner Ausführungen führt Prof. Hennrichs ein Weniger ist Mehr an. Die EU sollte den IFRS for SMEs nicht in einem Rechtsakt übernehmen, sondern die Bilanzrichtlinien nur an den IFRS for SMEs soweit anpassen, dass er von Mitgliedstaaten angewendet werden kann. Die Reform sollte in erster Linie aus dem Blickwinkel der KMU erfolgen. Mögliche Inhalt sollte eine stärkere Gewichtung der Verlässlichkeit mit einer expliziten Betonung der Wirtschaftlichkeit sein, was zu einer Reduzierung der Anhangsangaben führen muss. Mit der Wahrung des Subsidiaritätsprinzips werden prinzipienbasierte Rahmenrichtlinien ermöglicht.

B. Podiumsdiskussion und Diskussionsbeiträge aus dem Auditorium

Herr Brinkhaus greift als Mitglied des Bundestages die Aufforderung zur rechtspolitischen Gestaltung der Rechnungslegung auf und plädiert für mehr Einfluss der deutschen Seite auf die Reform der europäischen Rechnungslegung. Nach seinem Dafürhalten ist Deutschland in der Gestaltung des europäischen Bilanzrechts in Abhängigkeit seiner Wirtschaftskraft viel zu passiv. Das bedeutet nicht, dass Deutschland ein EU-HGB durchsetzen kann. Er ist aber der

Meinung, dass es Zeit ist, die deutsche Position in die Diskussion einzubringen und er hofft auf einen Impuls für die kommende Diskussion zu den Vorschlägen der Kommission.

Herr Dr. Möhlenkamp unterstreicht ebenfalls die Notwendigkeit, die deutsche Position in die Diskussion um die Reform der europäischen Bilanzrichtlinien einzubringen. Gerade die Erfahrungen aus der Finanzmarktkrise haben gezeigt, dass die deutschen Grundsätze der Bilanzierung und hier insbesondere das Vorsichtsprinzip wieder stärker in Europa verankert werden müssen. Er sieht daraus abgeleitet eine Notwendigkeit ein Mehr an Harmonisierung der europäischen Rechnungslegung zu erreichen. Zusätzlich muss eine adressatengerechte Ausgestaltung der Bilanzierungsrichtlinie erreicht werden, um die deutschen KMUs, die vornehmlich familiengeführt sind, besser vor wettbewerbsschädigenden Offenlegungspflichten zu schützen.

Frau Knorr sieht den Wunsch einer stärkeren deutschen Einflussnahme und die damit verbundene Forderung einer Übernahme deutscher Bilanzierungsgrundsätze wie das Vorsichtsprinzip realistisch skeptisch. Das Beispiel der ablehnenden Reaktion Großbritanniens auf die aus deutscher Sicht positiven Einzelregelungen des IFRS for SMEs, wie zum Beispiel die planmäßige Abschreibung des Goodwill oder der Verbot der Aktivierung von Entwicklungskosten, verdeutlicht die unterschiedlichen Bilanzierungstraditionen auch für KMUs und damit das erfolglose Unterfangen der Übertragung des deutschen Vorsichtsprinzips in die europäischen Bilanzierungsrichtlinien. Die Vielzahl der Wahlrechte in den europäischen Bilanzierungsrichtlinien geht auf die unterschiedlichen Bilanzierungstraditionen zurück und es ist nicht absehbar, wie ein Konsens über die vorherrschende Bilanzierungstradition erreicht werden sollte. Frau Knorr vertritt die Meinung, dass sich eine Harmonisierung der europäischen Rechnungslegung nicht erreichen lässt.

Dieser Aussage steht Herr Brinkhaus skeptisch gegenüber. Aus seiner Sicht sollte das oberste Ziel die Harmonisierung und damit die Vollendung des Binnenmarktes sein. Dies schließt die Weiterentwicklung der gemeinsamen europäischen Steuerbemessungsgrundlage mit ein. Wenn sich dies im Rahmen der Bilanzierungsrichtlinien durch die Vielzahl der bestehenden Wahlrechte nicht realisieren lassen sollte, plädiert er für die Schaffung einer Verordnung für die europäische Rechnungslegung für KMUs, weil damit die Pflicht zur Harmonisierung bestünde. Nationalen Alleingängen erteilt er eine Absage.

Herr Lanfermann (KPMG) weist darauf hin, dass nach den Inhalten des Vortrages von Prof. Hennrichs die grundlegende Problematik letztlich in einer fehlenden ganzheitlichen Sichtweise bei der Weiterentwicklung der europäischen, aber auch deutschen Rechnungslegung liegt. Entweder hakt es bei Fragen der Besteuerung oder der Ausschüttung. Daher wäre es wünschenswert, den Gedanken von Herrn Brinkhaus aufzunehmen und, wie schon bei der GKKB gezeigt, auf europäischer Ebene vorurteilsfrei über einen modernen integrierten Rahmen für alle drei Aspekte (Rechnungslegung, Besteuerung und Ausschüttung) zu reden. Bei den gegenwärtigen Brüsseler Reformansätzen wird man sich sicherlich, wie von Frau Knorr geschildert, allzu leicht in dem Dickicht der Mitgliedstaatenoptionen verheddern und zu keinem, für die Unternehmen brauchbaren Ergebnis kommen. Leider wird eine solche integrierte Diskussion einen großen Wurf erfordern, der gegenwärtig aufgrund der angespannten Haushaltslage der EU-Regierungen nur schwer realisierbar sein wird.“

Prof. Schulze-Osterloh (Freie Universität) gab zu bedenken, dass eine Verordnung nicht unbedingt zu mehr Harmonisierung führen muss, da bestehende Widerstände sich auch bei Verordnungen in Wahlrechten artikulieren. Er gibt außerdem zu bedenken, dass auch in Deutschland ein lockeres Verhältnis zu den europäischen Bilanzierungsrichtlinien besteht und er so-

mit der Forderung nach einer Verordnung zur europäischen Rechnungslegung für KMU sehr skeptisch gegenüber steht. In Replik auf die Äußerungen von Dr. Möhlenkamp über die Vorteile des Vorsichtsprinzip für Europa merkt Prof. Schulze-Ostelo an, dass das HGB sich die letzten Jahre bedeutend weiterentwickelt habe und das Vorsichtsprinzip aus gesellschaftsrechtlichen Gründen weiterentwickelt, bzw. begrenzt wurde.

Herr Brinkhaus weist in der Diskussion nochmals darauf hin, dass am Ende die Beteiligung der deutschen Seite am Prozess zählt. Er will sich jetzt nicht auf das Ziel einer Verordnung festlegen lassen. Ihm war aber wichtig, dass die Interessen Deutschlands und damit das HGB in einen einheitlichen europäischen Bilanzierungsstandard für KMU zukünftig bestmöglich berücksichtigt werden.

Herr Blöink (BMJ) schaltet sich in die Diskussion ein und versichert den Teilnehmern, dass die Bundesregierung den Prozess der Überarbeitung der europäischen Bilanzierungsrichtlinien bislang aktiv begleitet hat und dies auch weiterhin tun wird. Er begrüßt aber ausdrücklich die geäußerte Bereitschaft, eine gemeinsame deutsche Position in der weiteren Diskussion gegenüber den übrigen europäischen Mitgliedsländern zu vertreten.

Die Überlegungen für eine Verordnung zur Erreichung einer größeren Harmonisierung werden von Prof. Hennrichs kritisch gesehen. Er sieht die Gefahr, dass das Ziel der Übertragung deutscher Rechnungslegungsgrundsätze auf die europäische Ebene eher die Gefahr birgt, am Ende den IFRS for SMEs übernehmen zu müssen. Nationale Besonderheiten können besser durch eine Richtlinie gewahrt bleiben. Er hinterfragt die Notwendigkeit einer Harmonisierung Regelungen auf der Ebene von KMU-Abschlüssen. Nach seiner Meinung sind für den Großteil der Unternehmen keine vergleichenden Abschlüsse auf der europäischen Ebene notwendig. Das HGB ist damit nur für nationale Einheiten bedeutend. Das Vorsichtsprinzip ist, wie bereits von Frau Knorr angemerkt, nicht mehrheitsfähig.

Herr Reuther (Freudenberg GmbH & Co. KG) als Vertreter eines IFRS-bilanzierenden Familienunternehmens wehrt sich gegen eine Festlegung auf das HGB. Er mahnt die Notwendigkeit einer Wahlmöglichkeit an. Die KMU dürfen nicht auf das HGB festgelegt werden. Das geht an der Realität vorbei. Unternehmen entwickeln sich weiter und es besteht die Notwendigkeit IFRS, übernehmen zu können, wenn Unternehmen sich dem Kapitalmarkt öffnen.

Prof. Böcking (Universität Frankfurt) setzt für die Diskussion um die Reform der europäischen Bilanzrichtlinien den Schwerpunkt auf die Änderung der europäischen Offenlegungspflichten. Die Einführung umfassender Offenlegungspflichten war in Hinblick auf die globale Wettbewerbssituation der europäischen nicht kapitalmarktorientierten Unternehmen ein Fehler und sollte zurückgefahren werden. Außerdem sollten, wie bereits im HGB, Wahlrechte in den Richtlinien gestrichen werden. In Bezug auf den kommenden Diskussionsprozess sieht er die Chance, durch die Neuordnung des DRSC eine deutsche Position zu formulieren.

C. Fazit der Podiumsteilnehmer zur Überarbeitung der 4. und 7. Richtlinien

Nach Frau Knorr ist erstens die Frage des Geltungsbereichs und die Befreiung der Kleinstunternehmen zu klären. Zweitens sollte die Frage nach mehr oder weniger Wahlrechten und die Festlegung grober Prinzipien beantwortet werden und drittens sollte Deutschland mit einer gezielten Diskussion eine frühe Positionierung formulieren, um den Prozess aktiv zu begleiten.

Nach Prof. Hennrichs sollte die Überarbeitung der europäischen Bilanzierungsrichtlinien erstens die Deregulierung und damit den Abbau von Bürokratiekosten umfassen. Zweitens sollte das Prinzip der Verlässlichkeit (Objektivierbarkeit) stärker zum Tragen kommen, und drittens der nationale Spielraum und damit der HGB erhalten werden.

Nach Herrn Brinkhaus steht erstens der nationale Dialog über die Überarbeitung im Vordergrund zur Formulierung einer eindeutigen deutschen Position. Zweitens wünscht er sich daraus eine stabile und KMU freundliche Lösung, und drittens unterstreicht er nochmals die Notwendigkeit einer europäischen Harmonisierung ohne nationale Alleingänge.

Für Herrn Dr. Möhlenkamp steht die Sorge der KMU über europäische Offenlegungspflichten in Verbindung mit der Gefahr einer verpflichtenden Anwendung der IFRS im Vordergrund. Zweitens sieht er einen europäischen Gestaltungsauftrag zur Harmonisierung der Rechnungslegung, und drittens fordert er einfache Regeln.