

Harmonisierung der europäischen Rechnungslegung: Die EU-Bilanzrichtlinie

Bearbeitet von
Pascal Schwab

1. Auflage 2015. Taschenbuch. 104 S. Paperback

ISBN 978 3 95485 313 7

Format (B x L): 15,5 x 22 cm

[Steuern > Internationales Steuerrecht](#)

schnell und portofrei erhältlich bei


DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

Leseprobe

Textprobe

Kapitel 4.1.3, Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung

Im dritten Kapitel der Richtlinie werden die Bilanz sowie die Gewinn- und Verlustrechnung thematisiert. In Art. 9 werden Allgemeine Vorschriften für die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung aufgestellt. Im ersten Absatz wird der Stetigkeitsgrundsatz festgelegt. Er entspricht im Wesentlichen dem dritten Artikel der Vierten Richtlinie und ist bereits in § 265 Abs. 1 Satz 1 HGB verankert, weshalb hier kein Änderungsbedarf besteht. Darüber hinaus besteht ein Mitgliedsstaatenwahlrecht, welches es den einzelnen Staaten ermöglicht, eine Anpassung der Bilanzgliederung für Unternehmen, die in bestimmten Wirtschaftszweigen tätig sind, zu fordern. Hierbei sind laut Richtlinie keinerlei Anhangangaben erforderlich. Dies entspricht zwar dem Art. 4 Abs. 2 der Vierten Richtlinie, ist jedoch bisher im deutschen Gesetz anders geregelt. Gem. § 265 Abs. 4 Satz 2 HGB sind demnach bei geschäftszweigspezifischen Anpassungen zwingend Anhangangaben erforderlich. Im BilRUG-RefE werden diesbezüglich keine Änderungen vorgesehen, allerdings wird der Satz 2 ergänzt, so dass er sich lediglich auf mittelgroße und große Kapitalgesellschaften bezieht. Hierdurch wird dem Ziel der EU die Verwaltungslasten für KMU zu verringern letztendlich dennoch Genüge getan. Allerdings wären m. E. verpflichtende zusätzliche Anhangangaben für größere Unternehmen, welche in bestimmten Wirtschaftszweigen tätig sind, auch auf EU-Ebene durchaus sinnvoll gewesen, um eine bessere Vergleichbarkeit mit Abschlüssen anderer Unternehmen zu gewährleisten. Für den Fall, dass auch die Gewinn- und Verlustrechnung aufgrund einer Ergebnisverwendungsrechnung ergänzt und angepasst wird, sieht im Übrigen auch der Art. 9 Abs. 6 der neuen Richtlinie keine weiteren Erläuterungspflichten vor. Der Artikel findet sich in Art. 6 der Vierten Richtlinie wieder und ist auch im deutschen Handelsgesetzbuch wiederum anders geregelt. Demnach mussten gem. § 268 Abs. 1 Satz 2 HGB bei der Aufstellung der Bilanz mit teilweiser Ergebnisverwendung bisher zwingend Anhangangaben erfolgen. Nachdem Artikel 16 Abs. 3 der neuen Richtlinie vorschreibt, dass von kleinen Unternehmen keine Angaben gefordert werden dürfen, die über die in der Richtlinie geforderten oder gestatteten Angaben hinausgehen, erfolgte nun auch im Referentenentwurf zum BilRUG eine Anpassung des HGB, welche die Verpflichtung zu weiteren Ergänzungen nicht weiter vorsieht. Dementsprechend wird auch hier dem Ziel, den Verwaltungsaufwand für KMU zu verringern, entsprochen

Die neue EU-Bilanzrichtlinie enthält, wie auch die Vierte Richtlinie, zwei alternative Gliederungsschemata. Gem. Art. 10 können die Mitgliedstaaten dabei zwischen der vertikalen und der horizontalen Gliederung wählen. Die Gliederungen sind im Anhang III und IV festgelegt. Die Gliederung der Bilanz ist im deutschen Gesetz unter § 266 HGB geregelt. Sie entspricht im Wesentlichen der horizontalen Gliederung der Richtlinie, weshalb keine Anpassungen im

Referentenentwurf nötig waren. Die Beschränkung der Gliederungsarten bezweckt laut Erwägungsgrund 20 der neuen Richtlinie eine bessere Vergleichbarkeit der finanziellen Lage von Unternehmen innerhalb der EU. Die Maßnahme ist diesbezüglich als sinnvoll zu erachten. Entsprechend dem Artikel 10a der Vierten Richtlinie wird es den Mitgliedstaaten auch in Artikel 11 der neuen Richtlinie ermöglicht eine alternative Darstellung der Bilanz zu gestatten, bei der in der Gliederung zwischen lang- und kurzfristigen Posten unterschieden wird. Allerdings wird hierbei vorausgesetzt, dass diese Darstellung eine, den in Artikel 10 genannten Schemata, gleichwertige Vermittlung des Informationsgehalts gewährleistet. Eine Ausübung des Wahlrechts seitens des deutschen Gesetzgebers blieb bisher aus

In Art. 12 der neuen Bilanzrichtlinie werden besondere Vorschriften zu einzelnen Posten der Bilanz geregelt. Im Folgenden wird allerdings nur auf ausgewählte Vorschriften des Artikels eingegangen, da die Vorgaben weitgehend denjenigen der Vierten Richtlinie entsprechen und dementsprechend auch bereits in das deutsche Gesetz umgesetzt wurden. In Art. 12 Abs. 9 ist die Bewertung gleicher Vermögensgegenstände geregelt. Der Artikel entspricht im Wesentlichen dem Art. 40 Abs. 1 der Vierten Richtlinie. Demnach ist die Bewertung gleichartiger Gegenstände, nach wie vor, alternativ zu den Durchschnittswerten nach dem Lifo-Verfahren und dem Fifo-Verfahren zulässig. Wie Art. 11 des Richtlinienvorschlags sowie seiner entsprechenden Begründung zu entnehmen ist, hatte die EU-Kommission jedoch ursprünglich die Abschaffung der Lifo-Methode geplant. Die Reduzierung der Bewertungsmöglichkeiten sollte dabei eine verbesserte Vergleichbarkeit von Abschlüssen gewährleisten. Darüber hinaus dürfte die Fifo-Fiktion dem Ziel, mit dem Abschluss eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und Ertragslage zu vermitteln, in den meisten Fällen besser entsprechen als die Lifo-Fiktion dies vermag. Unter Vereinfachungsgesichtspunkten ist das Beibehalten der Lifo-Methode insgesamt jedoch als sinnvoll zu erachten. Insbesondere aufgrund der weiten steuerlichen Anerkennung der Lifo-Methode innerhalb der Mitgliedstaaten, würde in der Praxis ein Mehraufwand für viele Unternehmen entstehen. In Deutschland müssten die Unternehmen bspw. aufgrund der steuerlichen Unzulässigkeit der Fifo-Methode zwingend unterschiedliche Wertansätze für die Steuer- und die Handelsbilanz ermitteln. Vor diesem Hintergrund ist die Entscheidung der EU die Lifo-Methode weiterhin zu gestatten auch im Sinne ihrer festgelegten Ziele. Hinsichtlich der Umsetzung ins deutsche Gesetz bedarf der § 256 HGB somit keiner Anpassungen

Eine Neuerung ergibt sich gemäß Art. 12 Abs. 11 Unterabs. 2 bezüglich der Abschreibung von Geschäfts- oder Firmenwerten und aktivierten Entwicklungskosten. Demnach sind diese in Ausnahmefällen, in denen ihre Nutzungsdauern nicht verlässlich geschätzt werden können, innerhalb eines von den Mitgliedstaaten festzusetzenden höchstzulässigen Zeitraums abzuschreiben. Die Dauer dieses höchstzulässigen Zeitraums darf dabei, laut Richtlinie, nicht weniger als fünf und nicht mehr als zehn Jahre betragen. Darüber hinaus ist der Zeitraum, über den der Geschäfts- oder Firmenwert abgeschrieben wird, im Anhang zu erläutern. Die neue Richtlinie führt demzufolge gegenüber dem Art. 37 der Vierten Richtlinie eine Höchstgrenze der Abschreibungsdauer von zehn Jahren ein. Dies dürfte die Vergleichbarkeit der Abschlüsse jedoch

nur geringfügig verbessern. Was das Ziel der Verringerung des Verwaltungsaufwandes betrifft, wird die neu eingeführte Regelung diesem jedoch noch weniger gerecht. Dies liegt darin begründet, dass bezüglich der Abschreibung von Geschäfts- oder Firmenwerten, unabhängig von der zugrunde gelegten Nutzungsdauer, der angewandte Abschreibungszeitraum im Anhang erläutert werden muss. Im Gegensatz hierzu waren Anhangangaben laut der Vierten Richtlinie lediglich von Nöten, wenn die in Art. 34 JaR festgelegte Abschreibungsdauer von fünf Jahren überschritten wurde. In der Konsequenz kommt es zu einer Ausweitung der bisherigen Angabepflichten durch die neue EU-Bilanzrichtlinie und somit zu einer Erhöhung des Verwaltungsaufwandes, womit das Ziel der EU einer Verringerung des Verwaltungsaufwandes nicht erreicht wurde. Was die Umsetzung ins HGB betrifft, wurde im Referentenentwurf der § 253 Abs. 3 HGB entsprechend ergänzt. Die Ergänzung erfolgte hierbei in Form eines Abschreibungswahlrechts, welches eine Abschreibungsdauer zwischen fünf und zehn Jahren gestattet. Da die Einführung eines Wahlrechts die Zielsetzung der Harmonisierung, eine verbesserte Vergleichbarkeit und Transparenz zu erreichen, generell beeinträchtigt, wird auch bei der Umsetzung der Richtlinie deutlich, dass das Ziel der Harmonisierung hier verfehlt wurde. Das DRSC fordert dementsprechend den Referentenentwurf zu überdenken und eine feste nicht höchstzulässige Abschreibungsdauer von zehn Jahren festzulegen. Eine der Richtlinie entsprechende Ausweitung der bisherigen Angabepflichten erfolgte darüber hinaus in § 285 Nr. 13 HGB-E

In Art. 12 Abs. 12 der neuen Richtlinie ist die Bewertung von Rückstellungen geregelt. Während der Art. 42 Abs. 1 JaR den Ansatz von Rückstellungen zum notwendigen Erfüllungsbetrag vorschreibt, ist nach der neuen Richtlinie auf den besten Schätzwert der wahrscheinlich eintretenden Aufwendungen abzustellen. Die Formulierung „besten Schätzwert“ ist in der Richtlinie nicht klar definiert, was einen gewissen Interpretationsspielraum zur Folge hat. Bei der Formulierung ist einerseits zu vermuten, dass sie sich an den IAS 37.36 orientiert und damit tendenziell eine Abkehr vom eher kontinentaleuropäisch geprägten Zweck des Gläubigerschutzes hin zur angloamerikanischen Informationsfunktion bedeutet. In der Konsequenz würden bei der Bewertung der Rückstellung weniger der Vorsichtsgedanke sondern vielmehr Wahrscheinlichkeitsüberlegungen, die einen möglichst dem True-and-fair-view Gedanken entsprechendes Bild der Vermögenslage abgeben sollen, in den Vordergrund rücken. Andererseits sprechen die Erwägungsgründe Nr. 4, Nr. 9 und Nr. 22 der Richtlinie für eine Auslegung im Sinne des Vorsichtsprinzips. Der Erwägungsgrund Nr. 4 hebt dabei die Zweckpluralität von Abschlüssen und der Erwägungsgrund Nr. 9 die Beachtung des Vorsichtsprinzips bei Erstellung des Abschlusses hervor. Insbesondere der Erwägungsgrund Nr. 22 enthält genauere Ausführungen zur Bewertung von Rückstellungen. Demnach sollen Schätzungen auf einer vorsichtigen Bewertung der Unternehmensleitung beruhen. Dementsprechend äußerten sich auch IDW und DRSC in ihren Stellungnahmen zu der neuen Bilanzrichtlinie hinsichtlich der Umsetzung ins deutsche Gesetz und forderten keine Anpassungen an dem derzeit in § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB geregelten Erfüllungsbetrag vorzunehmen. Der deutsche Gesetzgeber folgte dieser Meinung und ließ den § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB im bisherigen

Entwurf unverändert, womit der „beste Schätzwert“ letztendlich mit dem „notwendigen Erfüllungsbetrag“ gleichgesetzt wurde. Insgesamt ist die Zielsetzung der EU, eine bessere Vergleichbarkeit und Transparenz der Abschlüsse zu erreichen, durch die Umformulierung des „notwendigen Betrags“ in „den besten Schätzwert“, aufgrund des damit einhergehenden Ermessensspielraums m. E. jedoch nicht gelungen. Auch eine Verminderung des Verwaltungsaufwands ist durch die Änderung nicht zu erkennen.