

Herrn
MR Dr. Eberhard Schollmeyer, LL.M.
Bundesministerium der Justiz
und für Verbraucherschutz
10115 Berlin

Düsseldorf, 16. Dezember 2020

565

ausschließlich per E-Mail: IIIA1@bmjv.bund.de

Institut der Wirtschaftsprüfer
in Deutschland e. V.

Wirtschaftsprüferhaus
Tersteegenstraße 14
40474 Düsseldorf
Postfach 32 05 80
40420 Düsseldorf

TELEFONZENTRALE:
+49 (0) 211 / 45 61 - 0

FAX GESCHÄFTSLEITUNG:
+49 (0) 211 / 4 54 10 97

INTERNET:
www.idw.de

E-MAIL:
info@idw.de

BANKVERBINDUNG:
Deutsche Bank AG Düsseldorf
IBAN: DE53 3007 0010 0748 0213 00
BIC: DEUTDE33XXX
USt-ID Nummer: DE119353203

Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Personen- gesellschaftsrechts (MoPeG)

Sehr geehrter Herr Dr. Schollmeyer,

wir bedanken uns für die Gelegenheit zur Stellungnahme zu dem im Betreff ge-
nannten Gesetzentwurf (im Folgenden: RefE).

Generelle Anmerkungen

Wir unterstützen das mit dem RefE verfolgte übergeordnete Ziel, das kodifizierte
Gesellschaftsrecht der Personen(handels)gesellschaften an die Bedürfnisse ei-
nes modernen Wirtschaftslebens anzupassen. Das durch die Rechtsprechung
über Jahrzehnte fortentwickelte und in der Praxis gelebte Recht sollte sich auch
in dem geschriebenen Recht wiederfinden. Die damit einhergehende Schaffung
von Rechtsklarheit und Rechtssicherheit ist aus Sicht der Praxis überfällig.

Wir beschränken unsere Einzelanmerkungen auf solche Aspekte, die unmittel-
bar oder mittelbar die Rechnungslegung von Personen(handels)gesellschaften
betreffen (können) und die mithin unmittelbare Auswirkungen auf die Tätigkeiten
von Wirtschaftsprüfern haben (können). Da den Angehörigen des Berufsstands
der Wirtschaftsprüfer der Zugang zu den Rechtsformen der Personenhandels-
gesellschaft bereits vor vielen Jahren berufsrechtlich eröffnet worden ist (vgl.
§ 27 Abs. 1 WPO), äußern wir uns nicht zu der vorgesehenen berufsrechtlichen
Ermöglichung einer Flexibilisierung der Haftungsverhältnisse von Angehörigen

GESCHÄFTSFÜHRENDER VORSTAND:
Prof. Dr. Klaus-Peter Naumann,
WP StB, Sprecher des Vorstands;
Dr. Daniela Kelm, RA LL.M.;
Melanie Sack, WP StB

Seite 2/7 zum Schreiben vom 16.12.2020 an das BMJV, Berlin

(anderer) freier Berufe. Wir möchten lediglich auf unsere Anregung verweisen, § 27 Abs. 2 WPO zu streichen, da es ist nicht zeitgemäß ist, die Anerkennung von OHG und KG als Wirtschaftsprüfungsgesellschaft davon abhängig zu machen, dass diese wegen ihrer Treuhandltätigkeit in das Handelsregister eingetragen sind (vgl. IDW Stellungnahme vom 07.12.2020 zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur Neuregelung des Berufsrechts der anwaltlichen und steuerberatenden Berufsausübungsgesellschaften, S. 2).

Zu Artikel 1 Nr. 3: § 712a Abs. 1 Satz 2 BGB-E

§ 712a Abs. 1 Satz 2 BGB-E soll künftig die Rechtsfolgen des Ausscheidens des vorletzten Gesellschafters aus einer Personengesellschaft regeln (Anwachsung auf den letzten Gesellschafter). Wir begrüßen es, dass in der Vorschrift ausdrücklich und klarstellend geregelt werden soll, dass es sich bei dem Vermögenserwerb infolge einer Anwachsung um einen Fall der Gesamtrechtsnachfolge handelt; dies kommt in dem bislang einschlägigen § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB nicht explizit zum Ausdruck. Allerdings soll die Rechtsfolge der Anwachsung nur unter der Bedingung eintreten, dass sich der letztverbleibende Gesellschafter bis zum Zeitpunkt des Ausscheidens des vorletzten Gesellschafters diesem gegenüber zur Übernahme des Gesellschaftsvermögens bereiterklärt hat. Es bleibt offen, was in den Fällen gilt, in denen der letztverbleibende Gesellschafter eine solche Bereitschaft nicht erklärt (hat). Diese Lücke sollte im Gesetz geschlossen werden.

Zu Artikel 51 Nr. 3: § 121 HGB-E

Auch wenn dies bislang schon h.M. war, begrüßen wir sehr, dass im kodifizierten Gesellschaftsrecht der Personenhandelsgesellschaften nun geregelt werden soll, dass der Jahresabschluss einer Personenhandelsgesellschaft zu seiner Wirksamkeit der Feststellung durch Gesellschafterbeschluss bedarf. In diesem Kontext möchten wir zwei Aspekte anregen:

Zum einen sollte neben dem Erfordernis zur Feststellung des Jahresabschlusses geregelt werden, dass auch ein nach den §§ 290 ff. i.V.m. § 264a Abs. 1 HGB oder den §§ 11 ff. PubliG aufgestellter Konzernabschluss einer konzernrechnungslegungspflichtigen Personenhandelsgesellschaft (den Vorbildern der § 173 Abs. 1 Satz 2 AktG, § 46 Nr. 1b GmbHG folgend) der Billigung durch die Gesellschafter bedarf. Eine solche Klarstellung ist insb. für Mutterpersonenhandelsgesellschaften i.S. des § 264a Abs. 1 HGB bedeutsam, weil diese ihrer Pflicht zur Offenlegung des Konzernabschlusses (§ 325 Abs. 4 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 HGB) nur durch Einreichung eines gebilligten Konzernabschlusses beim Betreiber des Bundesanzeigers nachkommen können.

Seite 3/7 zum Schreiben vom 16.12.2020 an das BMJV, Berlin

Zum zweiten bitten wir um Klarstellung, ob die Regelungen über die Nichtigkeit (der Feststellung) eines Jahresabschlusses, wie sie in § 256 AktG enthalten sind (und nach einhelliger Auffassung in der Kommentierung auf die Jahresabschlüsse von GmbH grundsätzlich sinngemäß anzuwenden sind), auch auf die Jahresabschlüsse von Personenhandelsgesellschaften anzuwenden sind. Gleiches gilt für den zentralen Regelungsgehalt des § 253 Abs. 1 Satz 2 AktG. Sollten die Nichtigkeitsregelungen auf die Jahresabschlüsse von Personenhandelsgesellschaften anzuwenden sein, könnte alternativ zu einer Verweislösung aus den §§ 105 ff. HGB heraus ins AktG auch in Erwägung gezogen werden, die bislang in den genannten aktienrechtlichen Vorschriften verankerten Regelungen innerhalb der §§ 242 bis 245 HGB (oder einem anderen Titel des Zweiten Unterabschnitts des Ersten Abschnitts des Dritten Buchs des HGB) zu verorten und damit für sämtliche bilanzierenden Kaufleute einheitlich vorzugeben.

Zu Artikel 51 Nr. 3: § 122 HGB-E

In § 122 HGB-E (und – soweit ersichtlich – auch in den anderen Vorschriften) fehlt eine Aussage zum Umgang mit einem auf einen OHG-Gesellschafter (bzw. auf einen persönlich haftenden Gesellschafter einer KG) entfallenden *Verlustanteil*. Der gegenwärtige § 120 Abs. 2 Halbsatz 2 HGB sieht demgegenüber vor, dass der auf einen Gesellschafter entfallende Verlust vom Kapitalanteil des Gesellschafters abzuschreiben ist. Fraglich ist, ob dies wegen § 264c Abs. 2 Satz 3 HGB (der laut RefE nicht geändert werden soll) jedenfalls für Personenhandelsgesellschaften i.S. des § 264a Abs. 1 HGB trotz fehlender Regelung in den §§ 105 ff. HGB-E auch künftig so bleiben soll („Der auf den Kapitalanteil eines persönlich haftenden Gesellschafters entfallende Verlust ist von dem Kapitalanteil abzuschreiben.“). Wenn die Verfasser des RefE eine automatische Tragung eines Verlustanteils durch die (persönlich haftenden) Gesellschafter nicht mehr vorsehen wollen, müsste § 264c Abs. 2 Satz 3 HGB u.E. entsprechend geändert werden. Gegen eine solche Intention könnte indes § 169 Abs. 1 HGB-E sprechen, wonach bzgl. eines Kommanditisten der unmittelbaren Tragung eines auf ihn entfallenden Verlusts wohl im Ergebnis gegenüber der geltenden Rechtslage nichts geändert werden soll. Wir haben jedenfalls Zweifel, ob insoweit eine unterschiedliche Behandlung von persönlich haftenden Gesellschaftern einer KG einerseits und Kommanditisten andererseits beabsichtigt ist.

Fraglich ist zudem, ob die Regelung des § 122 Satz 1 HGB-E, wonach jeder (persönlich haftende) Gesellschafter aufgrund des festgestellten Jahresabschlusses einen Anspruch auf Auszahlung seines ermittelten Gewinnanteils hat, bewirken soll, dass deren Gewinnanteil fortan unmittelbar, d.h. unabhängig von etwaigen gesellschaftsvertraglich getroffenen Bestimmungen, wonach die

Seite 4/7 zum Schreiben vom 16.12.2020 an das BMJV, Berlin

Gewinnverwendung dem Vorbehalt eines Beschlusses der Gesellschafterversammlung unterliegt, bereits im aufgestellten Jahresabschluss als Forderung des Gesellschafters gegen die Gesellschaft (also aus Sicht der Gesellschaft als Fremdkapital) erfasst werden muss (auf einem sog. Gesellschafterprivatkonto). In diesem Fall könnte es jedenfalls bei einer OHG keine Jahresabschlüsse mehr geben, in denen ein noch unverteilter Gewinn ausgewiesen wird. Sofern die (persönlich haftenden) Gesellschafter die auf sie entfallenden Gewinnanteile als Eigenkapital in der Gesellschaft belassen möchten, müssten sie die entstandenen Gewinnansprüche wieder in die Gesellschaft einlegen (ohne dass eine solche Einlage notwendigerweise einer Änderung des Gesellschaftsvertrags gleichkäme). [In diesem Kontext halten wir die in der Begründung (S. 280) enthaltene Aussage, wonach ein Anspruch eines Gesellschafters auf seinen Gewinnanteil erlischt, wenn er den Anspruch nicht bis zur Feststellung des folgenden Jahresabschlusses geltend macht, für unzutreffend.] Demgegenüber sieht der geltende § 120 Abs. 2 Halbsatz 1 HGB, dessen Regelungsgehalt nach dem RefE nicht in das neue Recht übernommen würde, vor, dass der einem Gesellschafter zukommende Gewinn dem Kapitalanteil (d.h. einem aus Sicht der Gesellschaft Eigenkapital repräsentierenden Bilanzposten) zugeschrieben wird. § 122 HGB-E sollte auch insoweit nochmals überdacht werden.

Zu Artikel 51 Nr. 12 Buchst. c Doppelbuchst. bb: Änderung des § 172 Abs. 4 Satz 2 HGB

Ausweislich der Begründung (S. 300) soll durch die vorgesehene Änderung des § 172 Abs. 4 Satz 3 HGB nur die Aufhebung des Begriffs „Kapitalanteil“ terminologisch nachvollzogen, mithin keine inhaltliche Änderung vorgenommen werden. Die Vorschrift ist bereits gegenwärtig schwer verständlich. Durch die Änderung würde die Nachvollziehbarkeit der Regelung weiter erschwert, wenn nicht sogar – rein auf den Wortlaut gestützt – unmöglich.

Unabhängig davon sollte ein früheres Versäumnis des Gesetzgebers behoben werden: Beträge nach § 253 Abs. 6 Satz 2 HGB, die bei einer Kapitalgesellschaft genauso wie Beträge nach § 268 Abs. 8 HGB einer Ausschüttungssperre unterliegen würden, sind auch im Kontext des § 172 Abs. 4 Satz 3 HGB wie Beträge nach § 268 Abs. 8 HGB zu behandeln (so bereits zum geltenden Recht *IDW RS HFA 7 n.F.*, Tz. 39a).

Zu Artikel 51 Nr. 12 Buchst. d: Aufhebung des § 172 Abs. 5 HGB

Die vorgesehene Aufhebung des (bisherigen) § 172 Abs. 5 HGB, wonach ein Kommanditist in keinem Fall zurückzuzahlen verpflichtet ist, was er aufgrund einer in gutem Glauben errichteten Bilanz in gutem Glauben als Gewinn bezieht,

Seite 5/7 zum Schreiben vom 16.12.2020 an das BMJV, Berlin

sollte nicht weiterverfolgt werden. Eine Streichung könnte als Einfallstor dafür gesehen werden, dass auch im Handelsbilanzrecht mit Blick auf Rechtsfragen der nach h.M. dort geltende normativ-subjektive Fehlerbegriff einem objektiven Fehlerbegriff weichen muss. Auf Grundlage des normativ-subjektiven Fehlerbegriffs ist ein (Jahres-)Abschluss nur dann fehlerhaft, wenn der Kaufmann den Gesetzesverstoß spätestens im Zeitpunkt der Feststellung bei pflichtgemäßer und gewissenhafter Prüfung hätte erkennen können; spätere wertaufhellende Erkenntnisse machen den festgestellten Abschluss nicht nichtig. Ein objektiver Fehlerbegriff, wie er nach dem Beschluss des Großen Senats des BFH vom 31.01.2013 (Az. GrS 1/10) für Rechtsfragen im Steuerrecht gilt, ist für das Handelsbilanzrecht entschieden abzulehnen.

Zu Artikel 51: Änderung des Handelsgesetzbuchs, hier § 264c Abs. 2 HGB

In den §§ 161 ff. HGB soll künftig durchgängig terminologisch unterschieden werden zwischen der „vereinbarten Einlage“ einerseits und der „Haftsumme“ andererseits. Dies ist ausdrücklich zu begrüßen. Wir regen allerdings an, auch innerhalb der besonderen handelsbilanzrechtlichen Bestimmungen für OHG und KG i.S. des § 264a Abs. 1 HGB, nämlich in § 264c (Abs. 2) HGB, den Begriff „Kapitalanteil(e)“ korrespondierend durch den Begriff „vereinbarte Einlage(n)“ zu ersetzen bzw. dem Begriff „Einlage(n)“ an den Stellen das Adjektiv „vereinbarte“ voranzustellen, an denen die Pflichteinlage (bedungene Einlage) nach dem Gesellschaftsvertrag angesprochen ist.

Zu Artikel 60: Änderung des Umwandlungsgesetzes

Nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 UmwG-E bzw. § 124 UmwG i.V.m. § 3 Abs. 1 Nr. 1 UmwG-E sollen künftig auch eingetragene GbR (eGbR) als übertragende (sowie als übernehmende oder neue) Rechtsträger an vermögensübertragenden Umwandlungen (Verschmelzungen und Spaltungen) beteiligt sein können. Ferner sollen eGbR künftig nach § 191 Abs. 1 Nr. 1 UmwG-E als formwechselnder Rechtsträger an einem Formwechsel (i.S. des UmwG) beteiligt sein können. Beides ist zu begrüßen. Wir bitten allerdings darum, für die Fälle einer vermögensübertragenden Umwandlung einer – als Nichtkaufmann nicht zur handelsrechtlichen Bilanzierung verpflichteten – eGbR als übertragendem Rechtsträger auf einen bilanzierungspflichtigen Rechtsträger eindeutig zu regeln, ob die eGbR für Zwecke der Anmeldung der Eintragung der Umwandlung in das Register eine Schlussbilanz (die in diesem Fall gleichzeitig eine Eröffnungsbilanz wäre) nach handelsrechtlichen Grundsätzen aufzustellen hat und ggf. prüfen zu lassen hat (vgl. § 17 Abs. 2 ggf. i.V.m. § 125 Satz 1 UmwG). Zwar kann es bereits de lege lata solche Konstellationen geben, in denen ein nicht

Seite 6/7 zum Schreiben vom 16.12.2020 an das BMJV, Berlin

bilanzierungspflichtiger Rechtsträger als übertragender Rechtsträger an einer Verschmelzung oder Spaltung teilnimmt. Solche Fälle dürften allerdings unter Geltung des künftigen Rechts stark an Bedeutung gewinnen. Mit der erbetenen eindeutigen Regelung könnte auch der durch einen jüngst ergangenen Beschluss des OLG Köln (vom 10.02.2020, Az. I-2 Wx 28/20) entstandenen Rechtsunsicherheit entgegengewirkt werden, in dem das Gericht entschieden hatte, dass die Anmeldung einer Verschmelzung eines nicht bilanzierungspflichtigen und auch nicht freiwillig bilanzierenden eingetragenen Vereins (übertragender Rechtsträger) voraussetzt, dass dieser eigens für Zwecke der Anmeldung der Verschmelzung eine Schlussbilanz nach § 17 Abs. 2 UmwG beim Register einreicht. Das Gericht hatte sich damit gegen die wohl h.M. in den Kommentierungen gestellt.

Bemerkung im Kontext der Überlegungen zur Einführung eines steuerlichen Optionsmodells

Das IDW hat sich in der jüngeren Vergangenheit mehrfach für die Einführung eines sog. Optionsmodells bei der Besteuerung von Mitunternehmerschaften eingesetzt. Im Kern sollen danach Mitunternehmerschaften, die ihre Einkünfte nach geltendem Steuerrecht nicht selbst versteuern, sondern anteilig auf Ebene der einzelnen Mitunternehmer der Einkommen- oder Körperschaftsteuer unterwerfen, nach erklärter Option die Möglichkeit erhalten, wie Körperschaften (d.h. auf Ebene des Rechtsträgers) besteuert zu werden. Soweit von Kritikern gegen die Besteuerung analog einer Körperschaft bislang ins Feld geführt wird, dass im Falle von Mitunternehmerschaften anders als bei Kapitalgesellschaften das Merkmal der rechtlichen Verselbstständigung einer Vermögensmasse und damit die Rechtfertigung für deren originäre Besteuerung fehle, würde dieses Argument bei Geltung des künftigen Personengesellschaftsrechts bei einer rechtsfähigen Gesellschaft (obgleich nicht juristischen Person) an Überzeugungskraft einbüßen, zumal die der derzeitigen Mitunternehmerbesteuerung zugrunde liegende „Bilanzbündeltheorie“ mit dem vorgesehenen Wegfall des Gesamthandsvermögenskonzepts überholt sein dürfte.

Eine Kopie dieses Schreibens haben wir mit Blick auf die vorstehende Bemerkung zur Information an Herrn Dr. Rolf Möhlenbrock, Bundesministerium der Finanzen, geschickt.

Wir hoffen, dass unsere vorstehenden Anregungen im weiteren Gesetzgebungsverfahren aufgegriffen werden. Für etwaige Rückfragen stehen wir gerne zur Verfügung.

Seite 7/7 zum Schreiben vom 16.12.2020 an das BMJV, Berlin

Mit freundlichen Grüßen



Prof. Dr. Naumann



Prof. Dr. Stibi, WP StB
Fachleiter Rechnungslegung