

Stellungnahme zum RefE eines BilRUG

Ausgewählte Aspekte betreffend Vorschriften zum Jahresabschluss

1. Zu Aspekten, die im RefE BilRUG nicht enthalten sind

a) Grundsatz der Wesentlichkeit

Die neue Bilanzrichtlinie (2013/34/EU v. 26. Juni 2013) normiert in Art. 6 I Buchst. j einen Wesentlichkeitsgrundsatz. Die Vorschrift lautet im (deutschen) Wortlaut: "Die Anforderungen in dieser Richtlinie in Bezug auf Ansatz, Bewertung, Darstellung, Offenlegung und Konsolidierung müssen nicht erfüllt werden, wenn die Wirkung ihrer Einhaltung unwesentlich ist." Art. 6 IV RL normiert ergänzend dazu einen Ausnahmeverbehalt in Gestalt eines Mitgliedstaatenwahlrechts: "Die Mitgliedstaaten können den Anwendungsbereich von Absatz 1 Buchstabe j auf Darstellung und Offenlegung begrenzen."

Im BilRUG-RefE ist zum Wesentlichkeitsgrundsatz keine explizite Regelung vorgesehen. Diese Zurückhaltung ist vor dem Hintergrund, dass der Grundsatz der Wesentlichkeit schon heute als GoB anerkannt (§ 243 I HGB) und in verschiedenen Einzelvorschriften des HGB differenziert ausgedrückt ist, verständlich (vgl. Arbeitskreis Bilanzrecht Hochschullehrer Rechtswissenschaft, NZG 2014, 892, 894 f.). In § 243 I HGB und der dort normierten Bezugnahme auf die ungeschriebenen GoB, zu denen der Grundsatz der Wesentlichkeit gezählt wird, kann man eine ausreichende Umsetzung der RL-Vorgaben sehen.

Auch das bislang differenzierte Verständnis des GoB der Wesentlichkeit könnte u.E. fortgeführt werden. Indem die RL es den Mitgliedstaaten gestattet, den Grundsatz der Wesentlichkeit auf Darstellung und Offenlegung zu begrenzen (Art. 6 IV RL), lässt sie auch differenzierte Lösungen bei der Umsetzung zu. Die Mitgliedstaaten haben nach unserem Verständnis nicht nur die Wahl zwischen der Regelung eines Wesentlichkeitsgrundsatzes mit der weiten Reichweite des Art. 6 I Buchst. j RL oder einer Regelung mit der beschränkten Reichweite gem. Art. 6 IV RL, sondern zulässig sind auch Zwischenlösungen. Danach könnte und sollte u.E. insbesondere an der

¹ Dem Arbeitskreis gehören an: Heribert Anzinger, Georg Crezelius, Klaus-Dieter Drüen, Jens Ekkenga, Joachim Hennrichs (Vorsitzender), Peter Hommelhoff, Klaus Jürgen Hopt, Rainer Hüttemann, Christian Kersting, Detlef Kleindiek, Bruno Kropff, Hanno Merkt, Hans-Joachim Priester, Wolfgang Schön, Joachim Schulze-Osterloh.

zutreffenden Rechtsprechung des BFH festgehalten werden, wonach dem Grundsatz der Wesentlichkeit auf der Passivseite der Bilanz keine ansatzbegrenzende Wirkung zukommt und deshalb auch unwesentliche Verbindlichkeiten und Rückstellungen zwingend anzusetzen sind (BFHE 234, 239; BFH/NV 2012, 217; MünchKomm. BilanzR/Hennrichs, § 249 HGB Rz. 23).

Freilich spricht sich der Arbeitskreis mehrheitlich dafür aus, im weiteren Gesetzgebungsverfahren nochmals zu prüfen, ob im Interesse der Rechtssicherheit nicht doch explizite Vorschriften zum Grundsatz der Wesentlichkeit in das HGB aufgenommen werden sollten. Bekanntlich sind die nationalen Vorschriften im Anwendungsbereich einer EU-Richtlinie nach der Rechtsprechung des EuGH und der ganz h.M. richtlinienkonform auszulegen. Dieses Gebot zur richtlinienkonformen Auslegung betrifft hier § 243 I HGB. Auch die im einzelnen nicht explizit im Gesetz niedergelegten, ungeschriebenen GoB sind richtlinienkonform zu konkretisieren. Daraus könnte der Schluss gezogen werden, dass künftig der Inhalt der RL zum Wesentlichkeitsgrundsatz in das HGB "hineinzulesen" wäre, und zwar der Regel-Inhalt des Art. 6 I Buchst. j der RL. Denn der Ausnahmeverbehalt gem. Art. 6 IV ist als Mitgliedstaatenwahlrecht geregelt und setzt eine entsprechende Ausübung des Wahlrechts voraus. Ob von einer Wahlrechtsausübung durch den Mitgliedstaat bei einer Nicht-Regelung die Rede sein kann, erscheint fraglich.

Vor diesem Hintergrund besteht die Gefahr, dass der Wesentlichkeitsgrundsatz künftig im deutschen Bilanzrecht undifferenziert auch auf Ansatzfragen zu beziehen wäre, wenn der Gesetzgeber keine expliziten abweichenden Vorschriften trifft. Denn Art. 6 I Buchst. j RL bezieht Ansatzfragen in den Anwendungsbereich des Wesentlichkeitsgrundsatzes nach der RL ein. Das würde dann möglicherweise auch die Passivseite betreffen. Vor diesem Hintergrund erscheint es fraglich, ob die bislang h.M., wonach auch unwesentliche Verbindlichkeiten und Rückstellungen zwingend anzusetzen sind (s.o.), durchgängig noch als richtlinienkonform angesehen würde. Es ist nicht auszuschließen, dass einzelne Normadressaten gestützt auf die RL argumentieren könnten, unwesentliche Schulden seien nicht zu passivieren.

Für explizite Umsetzungsvorschriften auch dort, wo sie nur schon gefestigte ungeschriebene Grundsätze "wiederholen", spricht im Übrigen, dass es ein Harmonisierungsziel von EU-Richtlinien ist, den Unternehmen und Bürgern EU-weit vergleichbare und transparent erkennbare Rahmenbedingungen zu schaffen. Unternehmen und Bürger anderer Mitgliedstaaten sind aber mit möglichen ungeschriebenen Rechtsgrundsätzen der jeweiligen anderen Rechtsordnungen noch weniger vertraut als mit den geschriebenen nationalen Gesetzen².

² Siehe auch EuGH v. 9.9.1999, Rs. C-217/97, Slg 1999, I-5087, Tz. 31: "Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes erfordert die Umsetzung einer Richtlinie zwar nicht unbedingt eine förmliche und wörtliche Übernahme ihrer Bestimmungen in eine ausdrückliche, besondere Rechtsvorschrift; ihr kann durch einen

Es sollte deshalb noch einmal erwogen werden, explizite Vorschriften zum Wesentlichkeitsgrundsatz in das HGB einzufügen. Dabei könnte zunächst der allgemeine Grundsatz in Ausübung des Mitgliedstaatenwahlrechts gem. Art. 6 IV der RL auf Darstellung und Offenlegung begrenzt werden. Das würde besondere Einzelvorschriften zum Wesentlichkeitsgrundsatz bezogen auf einzelne Ansatz-, Bewertungs- und Konsolidierungsaspekte nicht ausschließen. Namentlich könnte es z.B. bei § 296 II HGB bleiben; denn nach dem Grundsatz *lex specialis derogat legi generali* gehen besondere Vorschriften dem allgemeinen Wesentlichkeitsgrundsatz vor.

Flankierend wären weitere besondere Vorschriften zu ausgewählten Ansatz- und Bewertungsfragen denkbar. Beispielsweise könnte für geringwertige Vermögensgegenstände erlaubt werden, dass die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, soweit sie eine gesetzlich festzulegende Höchstgrenze nicht überschreiten, sofort aufwandswirksam erfasst werden dürfen. Für Schulden sollte explizit klargestellt werden, dass sie stets, d.h. unabhängig von der betragsmäßigen Wesentlichkeit anzusetzen sind.

Sollte der Gesetzgeber sich dennoch dafür entscheiden, den Wesentlichkeitsgrundsatz weiterhin nicht explizit zu regeln, dann sollte zumindest in der Gesetzesbegründung klargestellt werden, dass das bisherige differenzierte Verständnis des GoB der Wesentlichkeit als richtlinienkonforme Umsetzung verstanden wird und beibehalten werden soll und dass der Grundsatz auf der Passivseite der Bilanz im HGB keine ansatzbegrenzende Wirkung entfaltet.

b) Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise

Art. 6 I Buchst. h RL normiert einen Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise mit folgendem Wortlaut: "Posten der Gewinn- und Verlustrechnung sowie der Bilanz werden unter Berücksichtigung des wirtschaftlichen Gehalts des betreffenden Geschäftsvorfalles oder der betreffenden Vereinbarung bilanziert und dargestellt." Gem. Art. 6 III RL können die Mitgliedstaaten Unternehmen von diesen Anforderungen ausnehmen.

allgemeinen rechtlichen Kontext Genüge getan werden, wenn dieser tatsächlich die vollständige Anwendung der Richtlinie hinreichend klar und bestimmt gewährleistet (vgl. insbes. Urteile vom 23. Mai 1985 in der Rechtssache 29/84, Kommission/Deutschland, Slg. 1985, 1661, Randnr. 23, und vom 8. Juli 1987 in der Rechtssache 247/85, Kommission/Belgien, Slg. 1987, 3029, Randnr. 9)". Tz. 32: "Nach der Rechtsprechung ist es jedoch erforderlich, daß die Rechtslage hinreichend bestimmt und klar ist und die Begünstigten in die Lage versetzt, von allen ihren Rechten Kenntnis zu erlangen und diese gegebenenfalls vor den nationalen Gerichten geltend zu machen (Urteil Kommission/Deutschland, Randnr. 23)."

Auch insoweit verzichtet der RefE auf eine explizite Regelung. Dem ist vor dem Hintergrund zuzustimmen, dass eine wirtschaftliche Betrachtungsweise auf der Grundlage der rechtlichen Beziehungen nach deutschem Rechtsverständnis schon heute zum methodischen Grundinstrumentarium gehört und bei der teleologischen Auslegung des HGB zu beachten ist (so bereits Arbeitskreis Bilanzrecht Hochschullehrer Rechtswissenschaft, NZG 2014, 892, 894; dies. BB 2008, 152, 155 f. m.w.N.). Ergänzend weisen wir darauf hin, dass die in der Richtlinie verwendete Formulierung keineswegs eine alleinige wirtschaftliche Betrachtungsweise oder ein "Substance over form" nach internationalem Vorbild legitimiert und ein solches Verständnis für das HGB auch nicht sachgerecht wäre. Die bilanzrechtliche Würdigung von Geschäftsvorfällen hat vielmehr stets auch die jeweiligen rechtlichen Strukturen zu beachten. Entgegen Lüdenbach/Freiberg (BB 2014, 2219, 2225) ist deshalb beispielsweise der Fall des Verkaufs mit Rückkauf auch nicht stets als bloße Nutzungsüberlassung zu bilanzieren (s. z.B. BFHE 190, 446 = BStBl II 2000, 527; BFH BStBl. II 2013, 287; BFH BStBl. II 2009, 705; wie Lüdenbach/Freiberg, a.a.O., aber Hoffmann, GmbHR 2011, 363).

c) True and fair view-Abweichungsfunktion und § 252 II HGB

Die Generalnorm der Richtlinie (in den Worten des EuGH: ihre Hauptzielsetzung; EuGH v. 27. Juni 1996, Rs. C-234/94, Rz. 17 – Tomberger; ferner EuGH v. 7. Januar 2003, Rs. C-306/99, Rz. 72 – BIAO [„fundamentale Grundsatz“]) ist unverändert das *true and fair view*-Prinzip, das nun in Art. 4 III RL geregelt ist (vormals Art. 2 III Vierte RL). Art. 4 IV RL normiert, sachlich unverändert gegenüber Art. 2 V Vierte RL, die sog. Abweichungsfunktion dieses Prinzips. Es heißt dort: "Ist in Ausnahmefällen die Anwendung einer Bestimmung dieser Richtlinie mit der Anforderung nach Absatz 3 unvereinbar, so wird die betreffende Bestimmung nicht angewandt, um sicherzustellen, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens vermittelt wird. Die Nichtanwendung einer Bestimmung ist im Anhang anzugeben und zu begründen und ihr Einfluss auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens darzulegen. Die Mitgliedstaaten können die Ausnahmefälle festlegen und die entsprechenden Ausnahmeregelungen vorgeben, die in diesen Fällen zur Anwendung kommen."

Demgegenüber hat die frühere Vorschrift des Art. 31 II Vierte RL, die in begründeten Ausnahmefällen Abweichungen von den allgemeinen Bewertungsprinzipien des Art. 31 I Vierte RL (nunmehr Art. 6 RL) gestattete, in der neuen RL keine direkte Entsprechung mehr. Ausweislich der Entsprechungstabelle in Anhang VII zur neuen RL soll Art. 31 II Vierte RL nunmehr in Art. 4 IV RL aufgegangen sein.

Art. 31 Vierte RL war in Deutschland bislang in § 252 HGB umgesetzt, der Ausnahmeverbehalt des Art. 31 II Vierte RL dabei in § 252 II HGB. Demgegenüber fehlt

im HGB eine explizite Umsetzungsvorschrift zu Art. 2 V Vierte RL (heute Art. 4 IV). Dies wurde u.a. damit begründet, eine teleologisch begründete Abweichung von Einzelvorschriften sei im deutschen Recht bereits vermittle der teleologischen Auslegung und Restriktion gewährleistet, folge also bereits aus allgemeinen Grundsätzen der rechtswissenschaftlichen Methodenlehre.

Der RefE BilRUG sieht einerseits keine Änderungen bei § 252 II HGB vor. Andererseits soll Art. 4 IV RL weiterhin, abgesehen von § 252 II HGB, keine besondere Umsetzung erfahren. Namentlich wird die Abweichungsfunktion des true and fair view-Prinzips nach wie vor in § 264 II HGB nicht ausdrücklich angesprochen.

Gegen die zuletzt genannte Zurückhaltung des Gesetzgebers wird man EU-rechtlich keine Bedenken erheben können. Denn ausweislich der Entsprechungstabelle in Anhang VII zur neuen RL soll Art. 31 II Vierte RL dem Art. 4 IV RL entsprechen. Die Entsprechung gilt konsequent in beide Richtungen, also auch Art. 4 IV RL entspricht Art. 31 II Vierte RL. Der Art. 31 II Vierte RL ist in § 252 II HGB umgesetzt. In § 252 II HGB liegt mithin nach der Systematik der (neuen) RL eine ausreichende Umsetzung der Vorschrift des Art. 4 IV RL.

Auswirkungen können sich freilich für das künftige Verständnis und die Auslegung der "Ausnahmefälle" i.S.d. § 252 II HGB ergeben. Nach der beschriebenen Systematik der RL wird man die Ausnahmefälle künftig richtlinienkonform eng auszulegen haben (s. bereits Arbeitskreis Bilanzrecht Hochschullehrer Rechtswissenschaft, NZG 2014, 892, 893 f.). Abweichungen von den allgemeinen Grundsätzen sind danach nur noch zulässig, wenn dadurch die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage verbessert wird. Insbes. bei den Ausnahmen vom Einzelbewertungsgrundsatz (§ 252 I Nr. 3 HGB, Art. 6 I Buchst. f RL) und vom Stetigkeitsgebot (§§ 246 III, 252 I Nr. 6 HGB, Art. 6 I Buchst. b RL) könnte das gegenüber der derzeitigen Praxis gelegentlich andere Akzentuierungen nötig machen. Ob sich beispielsweise die Festbewertung, die also solche in der RL keine Entsprechung hat, wirklich mit Wesentlichkeitserwägungen legitimieren lässt, wie das DRSC meint, erscheint doch keineswegs ausgemacht.

d) Zur Rückstellungsbewertung (§ 253 I 2, II HGB)

Zur Bewertung von Rückstellungen regelt Art. 12 XII, 3. Unterabs. RL als Maßstab den "besten Schätzwert von Aufwendungen, [...], die wahrscheinlich eintreten werden". Eine explizite Abzinsungsvorschrift findet sich in der RL nicht.

Der RefE BilRUG will dennoch die durch das BilMoG eingeführten Vorschriften zur Bewertung von Rückstellungen unverändert lassen. Gem. § 253 I 2 HGB ist weiterhin der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendige Erfüllungsbetrag

maßgeblich. Und Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr sollen nach Maßgabe des § 253 II HGB abzuzinsen sein.

Ob die Abzinsung von Rückstellungen durch die RL gedeckt ist, erscheint sehr zweifelhaft. Das DRSC will die Abzinsung mit Art. 4 IV RL legitimieren, also mit der Abweichungsfunktion des true and fair view-Prinzips. Dieses Prinzip ist aber sicher nicht für abstrakt-generelle Sondervorschriften gedacht, sondern hat ausnahmsweise Abweichungen von den allgemeinen Vorschriften in eng begrenzten Einzelfällen im Auge. Der Maßstab des "besten Schätzwerts" (Art. 12 XII RL) enthält für sich genommen ebenfalls kein Abzinsungsgebot. Wir halten eine Abzinsung von unverzinslichen Rückstellungen nach wie vor für nicht sachgerecht und auch nicht für richtlinienkonform (Arbeitskreis Bilanzrecht Hochschullehrer Rechtswissenschaft, NZG 2014, 892, 895; Schulze-Osterloh, BB 2003, 351, 353).

Auf ein weiteres Problem des neuen Bewertungsmaßstabes der RL (bester Schätzwert) haben jüngst Lüdenbach/Freiberg (BB 2014, 2219, 2221) aufmerksam gemacht. Sie meinen, bei gleicher Wahrscheinlichkeit unterschiedlicher Schätzwerte von Rückstellungen (Beispiel: 100, 200, 300, jeweils gleich wahrscheinlich) sei künftig stets der mittlere Wert (200) zu wählen und nicht mehr, wie bislang in Anwendung des Vorsichtsprinzips, der höhere Wert (300). Wir halten das für nicht richtig. Das Vorsichtsprinzip beansprucht bei der Rückstellungsbewertung unverändert Geltung (s. auch Erwägungsgrund 9 und 16 sowie 22 und Art. 6 I Buchst. c RL).

e) Ausschüttungssperre bei phasengleicher Dividendenaktivierung (Art. 9 VII Buchst. c RL)

Die Frage, wann Dividendenforderungen aktiviert werden dürfen, ist bekanntlich im HGB (und in der RL) nicht explizit geregelt und umstritten. Der EuGH hat unter bestimmten Voraussetzungen eine phasengleiche Aktivierung für zulässig erachtet (EuGH v. 27.6.1996, Rs. C-234/94, "Tomberger"; zust. BGHZ 137, 378; a.A. BFH [GrS] BStBl. II 2000, 632; MünchKomm. Bilanzrecht/Hennrichs, § 246 HGB Rz. 42 ff., 45 ff.; Schulze-Osterloh, ZGR 2001, 497, 502 f.; je m.w.N.; zum Streitstand s. außerdem Kleindiek in Großkomm. HGB, 5. Aufl., § 246 Rz. 23 ff.; MünchKomm. Bilanzrecht/Tiedchen, § 252 HGB Rz. 79)³.

³ Nach IFRS dürfen Dividendenforderungen erst dann angesetzt werden, wenn ein Rechtsanspruch auf Zahlung entstanden ist (so IAS 18.30(c), also erst nach dem entsprechendem Gewinnverwendungsbeschluss der Tochtergesellschaft und damit phasenverschoben im nächsten Geschäftsjahr des Mutterunternehmens. IAS 18 wurde zwar durch IFRS 15 ersetzt. Allerdings fallen Dividendenforderungen nicht in den Anwendungsbereich von IFRS 15 (vgl. [Deloitte Luxembourg Newsletter on IFRS 15 vom Juni 2014](#), S. 3), so dass man insoweit weiterhin auf IAS 18 zurückgreifen kann; s. auch IAS 8.7 ff.

Die RL scheint diese Rechtsprechung nun implizit zu bestätigen, ordnet aber für den Fall einer phasengleichen Dividendenaktivierung eine flankierende Ausschüttungssperre an. Art. 9 VII Buchst. c RL regelt nämlich: "In Bezug auf die Behandlung von Beteiligungen in Jahresabschlüssen gilt Folgendes: c) übersteigt der auf die Beteiligung entfallende Teil des Ergebnisses in der Gewinn- und Verlustrechnung die Beträge, die als Dividenden bereits eingegangen sind oder auf deren Zahlung ein Anspruch besteht, so ist der Unterschied in eine Rücklage einzustellen, die nicht an die Aktionäre ausgeschüttet werden darf."

Diese Vorschrift wird im RefE BilRUG nicht aufgegriffen. Das ist ein Versäumnis. Die von der RL gewollte Ausschüttungssperre im Fall der phasengleichen Dividendenaktivierung sollte aus Gründen der Rechtssicherheit und zur Vermeidung von Problemen bei der Gewinnverwendung und für Geschäftsleiter (§ 93 III Nr. 2 AktG, § 43 II GmbHG) im Gesetz verankert werden. Nach der Vorstellung der RL soll der Beteiligungsertrag zwar offenbar im Abschluss erfasst werden dürfen, bei der Gewinnverwendung aber durch Rücklagendotierung ausgeschlossen werden. Hierzu ist eine ausdrückliche gesetzliche Regelung erforderlich (wohl als neuer § 272 Abs. 5 HGB).

f) Mittelbare Pensionsverpflichtungen

Schließlich ist rechtspolitisch zu kritisieren, dass der RefE BilRUG die verfehlte Vorschrift des Art. 28 EGHGB erneut nicht ändern will. Das dort geregelte Wahlrecht zur Nichtpassivierung von mittelbaren Pensionsverpflichtungen (Art. 28 I 2 EGHGB) ist sachlich verfehlt, weil damit wesentliche Schulden nicht in der Bilanz erscheinen und folglich insoweit auch kein bilanzieller Kapitalschutz gewährleistet ist. Die Vorschrift des Art. 28 I 2 EGHGB ist zudem systematisch verfehlt, weil sie in der Sache keine Übergangsvorschrift, sondern ein materielles Passivierungswahlrecht enthält.

Die Vorschrift wird aktuell dazu genutzt, durch Umwandlung von bislang unmittelbaren Zusagen in mittelbare Verpflichtungen den Betrag der Pensionsrückstellungen auf das erreichte Niveau "einzufrieren". Denn in Anwendung des Passivierungswahlrechts gem. Art. 28 I 2 EGHGB sollen weitere Zuführungen zu den Rückstellungen in den Folgejahren nicht mehr verpflichtend vorzunehmen sein. Wenn man dies für zulässig erachtet, baut sich im Bereich der Pensionsrückstellungen erneut eine rechtspolitisch scharf zu kritisierende Bilanzlücke auf. Der Gesetzgeber sollte Art. 28 I 2 EGHGB streichen, um solchen Bilanzierungsmethoden nicht weiterhin Vorschub zu leisten.

2. Zu ausgewählten einzelnen Regelungen des RefE BilRUG

a) Abschreibung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände und des Geschäfts- oder Firmenwerts (§ 253 III 3, 4 HGB-E)

§ 253 III 3, 4 HGB-E sieht ein Wahlrecht zur Bemessung der typisierten Abschreibungsdauer bei selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens und bei einem aktivierten Geschäfts- oder Firmenwert vor. Kann die voraussichtliche zeitliche Nutzung solcher Posten nicht bestimmt werden, sollen planmäßige Abschreibungen "über einen Zeitraum von mindestens fünf und höchstens zehn Jahren vorzunehmen" sein (§ 253 III 2 HGB-E). Damit will der Gesetzgeber Art. 12 XI, 2. Unterabs. RL umsetzen. Dort ist geregelt: "In Ausnahmefällen, in denen die Nutzungsdauer des Geschäfts- oder Firmenwerts oder von Entwicklungskosten nicht verlässlich geschätzt werden kann, werden diese Werte innerhalb eines von dem Mitgliedstaat festzusetzenden höchstzulässigen Zeitraums abgeschrieben. Die Dauer dieses höchstzulässigen Zeitraums beträgt nicht weniger als fünf und nicht mehr als zehn Jahre."

Die vorgeschlagene Regelung des § 253 III 2 HGB-E schafft ein neues Abschreibungswahlrecht. Das widerspricht zum einen der Zielsetzung des BilMoG, Wahlrechte zu begrenzen. Es beeinträchtigt zum anderen die Vergleichbarkeit der Abschlüsse. Schließlich erscheint es zweifelhaft, ob die zitierte Richtlinienvorschrift wirklich ein freies Unternehmenwahlrecht zur Bemessung der typisierten Abschreibungsdauer deckt. Zu empfehlen ist u.E. eine gesetzgeberische Festlegung auf eine bestimmte Höchstabschreibungsdauer (von fünf Jahren).

b) Zu § 264 III HGB-E

Gem. § 264 III HGB sind Tochterunternehmen unter bestimmten Voraussetzungen von Vorgaben der Rechnungslegung befreit. Die Regelung geht auf Art. 57 Vierte RL zurück, der nunmehr wortgleich in Art. 37 RL enthalten ist. Voraussetzung für die Befreiung ist gem. dem Wortlaut des Art. 37 Nr. 3 RL (= Art. 57 Buchst. c Vierte RL), dass "das Mutterunternehmen [...] sich bereit erklärt [hat], für die von dem Tochterunternehmen eingegangenen Verpflichtungen einzustehen"⁴.

Die Vorschrift des § 264 III Nr. 2 HGB knüpft bislang daran an, dass das Mutterunternehmen "zur Verlustübernahme nach § 302 AktG oder nach dem für das Mutterunternehmen maßgeblichen Recht verpflichtet ist oder eine solche Verpflichtung

⁴ Der englische RL-Text des Art. 37 Nr. 3 lautet: "the parent undertaking has declared that it guarantees the commitments entered into by the subsidiary undertaking".

freiwillig übernommen hat und diese Erklärung nach § 325 (HGB) offengelegt worden ist". § 264 III HGB-E verändert nun die Formulierung in Anlehnung an den zitierten Wortlaut der RL und verlangt, dass das Mutterunternehmen sich bereit erklärt hat, "für die von dem Tochterunternehmen eingegangenen Verpflichtungen einzustehen". Ausweislich der Begründung des RefE soll damit ein bisheriges "Redaktionsversehen" bereinigt und eine "sprachliche[n] Optimierung" erreicht werden; an den bisherigen Grundvoraussetzungen ändere sich nichts (Begr. RefE BilRUG, S. 62). Zugleich wird aber ausgeführt, "im Unterschied zur bisherigen Regelung kommt es nicht mehr darauf an, ob eine Pflicht zur Verlustübernahme besteht oder eingegangen wurde; Art. 37 Abs. 3 der RL 2013/34/EU verlangt eine Außenhaftung des Mutterunternehmen" (ebda.).

Wäre das zwingend, würde die neue Formulierung (entgegen der Beteuerung in der Begründung des RefE) doch eine ganz deutliche Verschärfung der Befreiungsvoraussetzungen gegenüber dem bisherigen Verständnis zur Folge haben. Dass ein Mutterunternehmen gegenüber allen Gläubigern der Tochterunternehmen explizit eine Außenhaftung übernimmt, dürfte in der Praxis selten vorkommen und wäre vielfach auch kaum zu bewerkstelligen. In Betracht käme allenfalls eine an die Allgemeinheit gerichtete harte Patronatserklärung im Sinne eines Antrags *ad incertas personas*. Ein solcher Antrag müsste aber von den daraus Begünstigten angenommen werden, was in der Praxis zu Problemen führen kann (s. MünchKomm. BGB/Habersack, 6. Aufl. 2013, Vorbem. v. § 765 Rz. 53). Zudem erscheint es uns unverhältnismäßig, von dem Mutterunternehmen zur Gewährleistung der Rechnungslegungserleichterung bei der Tochtergesellschaft eine so weitreichende Verpflichtungserklärung einzufordern.

U.E. sollte die bisherige Regelung des § 264 III Nr. 2 HGB beibehalten werden. Die Verlustübernahme nach dem Modell des § 302 AktG ist das nach deutschem Gesellschaftsrecht passende Instrument zur Gewährleistung des von der RL angestrebten Gläubigerschutzes in Konzernstrukturen. Die bisherige Formulierung war, entgegen der Andeutung in der Begründung zum RefE, auch kein Redaktionsversehen, sondern verstand sich als getreue Umsetzung des Art. 57 Buchst. c Vierte RL (vgl. BT-Drucks. 13/7141, S. 10), die, wie ausgeführt, nunmehr wortgleich in Art. 37 Nr. 3 RL fortgeführt wird. Es geht der RL darum, dass das den Konzernabschluss aufstellende Mutterunternehmen „die Haftung für das Tochterunternehmen übernimmt“ (BT-Drucks. a.a.O.). Eben das ist durch die Verlustübernahme nach dem Modell des § 302 AktG gewährleistet. Wenn die bisherige Formulierung des § 264 III Nr. 2 HGB als richtlinienkonform zu beurteilen war, dann ist kein Grund ersichtlich, warum diese Formulierung geändert werden sollte, zumal mit der vorgeschlagenen Änderung neue Zweifelsfragen verbunden wären.

Sollte der Gesetzgeber mit der neuen Formulierung dagegen tatsächlich eine materielle Änderung der Befreiungsvoraussetzungen beabsichtigen, sollten zumindest die Anforderungen an die geforderte Erklärung konkretisiert werden. Eine

Verpflichtungserklärung im Sinne einer Außenhaftung sollte u.E. entgegen der Begründung zum RefE nicht verlangt werden. Die Richtlinie fordert nur eine Erklärung des Mutterunternehmens zur Verpflichtungsübernahme. Wem gegenüber diese Erklärung abgegeben werden muss, ob im Innenverhältnis gegenüber dem Tochterunternehmen oder im Außenverhältnis gegenüber den Gläubigern, gibt die RL nicht vor. Aspekte des Gläubigerschutzes sind mit einer Erklärung im Innenverhältnis zum Tochterunternehmen allemal ausreichend gewahrt. Zu klären wäre weiter, ob eine entsprechende Verpflichtungserklärung, wenn sie im Innenverhältnis zum Tochterunternehmen abgegeben werden kann, nach außen publiziert werden muss. § 264 III Nr. 2 HGB in der geltenden Fassung verlangt eine solche Offenlegung der Verlustübernahmeverpflichtung. Auch der zeitliche Horizont einer Verpflichtungserklärung sollte gesetzlich geregelt werden.

c) Außergewöhnliche Aufwendungen / Erträge

Der RefE BilRUG sieht vor, dass die bislang in der GuV gesondert auszuweisenden Zeilen für außerordentliche Aufwendungen und Erträge (a.o. Ertrag / a.o. Aufwand, s. derzeit §§ 275 II Nr. 15-17, III Nr. 14-16, 277 IV 1 HGB) dort künftig entfallen. Damit wird Art. 13 I i.V.m. Anhang V und VI der RL umgesetzt. Flankierend soll gem. § 285 Nr. 30 HGB-E zukünftig im Anhang "jeweils der Betrag und die Art außerordentlicher Erträge und außerordentlicher Aufwendungen" angegeben werden. Das geht zurück auf Art. 16 I Buchst. f RL. Dort ist normiert: "Die Unternehmen machen im Anhang [...] folgende Angaben: [...] f) den Betrag und die Wesensart der einzelnen Ertrags- oder Aufwandsposten von außerordentlicher Größenordnung oder von außerordentlicher Bedeutung"⁵.

Die Formulierung des § 285 Nr. 30 HGB-E könnte dahin (miss-)verstanden werden, dass die Angaben zu a.o. Ertrag und a.o. Aufwand künftig zwar nicht mehr in der GuV, in der Sache unverändert aber im Anhang zu machen wären und damit lediglich der Ort der Angaben verlagert wäre. Das würde aber keinen rechten Sinn ergeben. Die fragwürdige Abgrenzung von "ordentlichen" und "außerordentlichen" Erträgen und Aufwendungen wird nicht dadurch besser, dass sie an einer anderen Stelle im Abschluss vorzunehmen ist.

Von der RL (Art. 16 I Buchst. f) gemeint ist auch eher eine besondere Angabe von *außergewöhnlichen* Aufwendungen / Erträgen (so mit guten Gründen Lüdenbach/Freiberg, BB 2014, 2219, 2222 unter Hinweis auf IAS 1.BC18, IAS 1.87, .98). Im englischen RL-Text ist zutreffend nicht von "extraordinary" (außerordentlich), sondern von "exceptional" (außergewöhnlich) die Rede. Auch bei der deutschen

⁵ Der englische RL-Text formuliert: "(f) the amount and nature of individual items of income or expenditure which are of **exceptional** size or incidence" (Hervorhebung nicht im Original; dazu sogleich im Text).

Umsetzung sollte besser der Begriff "außerordentliche" vermieden und statt dessen "außergewöhnliche" Aufwendungen und Erträge verwendet werden (ebenso Lüdenbach/Freiberg, BB 2014, 2219, 2222). Anhangsangaben zu außergewöhnlichen Aufwendungen und Erträgen umfasst zum einen diejenigen, die bisher unter den außerordentlichen Posten aufgeführt wurden, können im Einzelfall aber auch beispielsweise Angaben zur Auflösung von Rückstellungen, zu einem Verlust aus dem Abgang von Sachanlagen oder zu einer ungewöhnlich hohen Dividende umfassen.