

Berlin, im Januar 2008  
Stellungnahme Nr. 4/08  
abrufbar unter [www.anwaltverein.de](http://www.anwaltverein.de)

# **Stellungnahme des Deutschen Anwaltvereins**

**durch den Handelsrechtsausschuss**

**zum Referentenentwurf eines Gesetzes  
zur Modernisierung des Bilanzrechts (BilMoG)**

Mitglieder des Ausschusses:

Prof. Dr. Michael Hoffmann-Becking (Vorsitzender)

Dr. Manfred Balz

Dr. Christian Decher

Dr. Hans Friedrich Gelhausen (Berichterstatter)

Dr. Wilhelm Happ

Dr. Peter Hemeling

Dr. Georg Hohner

Dr. Hans-Christoph Ihrig

Prof. Dr. Gerd Krieger

Dr. Georg Maier-Reimer

Prof. Dr. Reinhard Marsch-Barner (Berichterstatter)

Dr. Welf Müller (Berichterstatter)

Prof. Dr. Arndt Raupach (Berichterstatter)

Dr. Bodo Riegger

Prof. Dr. Johannes Semler

Prof. Dr. Walter Sigle

Prof. Dr. Frank A. Schäfer

Dr. Martin Winter

Zuständiger DAV-Geschäftsführer:

Rechtsanwalt Jens Wagener

Verteiler:

Bundesministerium der Justiz  
Bundesministerium der Finanzen  
Vorsitzender des Rechtsausschusses des Bundestages  
Vorstand und Geschäftsführung des Deutschen Anwaltvereins  
Landesgruppen und -verbände des DAV  
Vorsitzende der Gesetzgebungsausschüsse des DAV  
Vorsitzende der Arbeitsgemeinschaften des DAV  
Handelsrechtsausschuß des DAV  
Bundesrechtsanwaltskammer  
Bundesnotarkammer  
Deutscher Notarverein  
Institut der Wirtschaftsprüfer  
Deutscher Richterbund  
ÖTV Abt. Richterinnen und Richter  
Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht  
Deutsche Schutzvereinigung für Wertpapierbesitz (DSW)  
Deutscher Steuerberaterverband  
Bundesverband der Deutschen Industrie (BDI)  
Bundesverband der Freien Berufe  
ver.di  
Deutscher Industrie- und Handelskammertag (DIHK)  
Gesamtverband der Deutschen Versicherungswirtschaft  
Bundesverband Deutscher Banken  
Schutzgemeinschaft der Kapitalanleger e.V. (SdK) - Die Aktionärsvereinigung -  
GmbH-Rundschau  
NZG Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht  
WM Wertpapiermitteilungen  
ZIP Zeitschrift für Wirtschaftsrecht  
Börsenzeitung  
Handelsblatt  
Frankfurter Allgemeine Zeitung  
NJW  
Financial Times Deutschland  
Kommission der Europäischen Gemeinschaften

*Der Deutsche Anwaltverein (DAV) ist der freiwillige Zusammenschluss der deutschen Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälte. Der DAV mit derzeit ca. 65.000 Mitgliedern vertritt die Interessen der deutschen Anwaltschaft auf nationaler, europäischer und internationaler Ebene.*

## **A. Vorbemerkung**

Diese Stellungnahme des Handelsrechtsausschusses zum Referentenentwurf des BilMoG beschränkt sich aus Zeitgründen zunächst auf allgemeine Bemerkungen zu den Zielen des Entwurfs. Eine weitere Stellungnahme bleibt vorbehalten.

## **B. Begrüßenswerte Zielsetzungen**

### **I. Verbesserung des Informationswerts der Handelsbilanz als begrüßenswerte Zielsetzung; Ermöglichung einer Einheitsbilanz**

#### **1. Verbesserung des Informationswerts der Handelsbilanz**

Das Hauptziel des BilMoG ist sehr zu begrüßen: Durch *Verbesserung des Informationswerts der Handelsbilanz* (HBil.) soll eine einfachere und kostengünstigere Alternative zu den internationalen Rechnungslegungsstandards geschaffen werden. Dabei soll aber die Funktion der HBil. als bilanzielles Instrument der Kapitalerhaltung und als Grundlage der Gewinnausschüttung und gleichzeitig die Maßgeblichkeit der HBil. für die Steuerbilanz (StBil.) erhalten bleiben.

#### **2. Aufrechterhaltung des Grundsatzes bilanzieller Kapitalerhaltung**

Dem Ausschuss erscheint es unumgänglich, am Grundsatz der bilanziellen Kapitalerhaltung und am Gläubigerschutzprinzip, insbesondere durch Beibehaltung des Vorsichtsprinzips mit seinen Unterprinzipien, Realisations- und Imparitätsprinzip, festzuhalten.

Das gilt jedenfalls, solange das deutsche Gesellschaftsrecht am Anspruch des Gesellschafters auf Gewinn nach Maßgabe der Rechnungslegung festhält und keine Ersatzmöglichkeiten für den bilanziellen Kapitalerhaltungsgrundsatz z.B. durch *solvency-tests* und *-statements* vorsieht und auch eine vollständige Verlagerung des Gläubigerschutzes vom Gesellschafts- in das Insolvenzrecht nicht erfolgt. Hier zeigt sich

der Unterschied z.B. zum US-amerikanischen Recht, nach welchem der Gesellschafter keinen Anspruch auf den Gewinn hat, vielmehr der *board of directors* über die Gewinnausschüttung entscheidet; Großgläubiger können sich hier, anders als nach deutschem Recht, durch Vereinbarungen (*financial covenants*) vor überhöhten Ausschüttungen schützen.

### 3. Ermöglichung einer Einheitsbilanz

Der Entwurf will erreichen, dass Informations-, Kapitalerhaltungs- und Steuerbemessungsfunktion in einer *Einheitsbilanz* zusammenfallen, die diese Aufgaben wegen der Verbesserung der Informationsfunktion wesentlich besser erfüllt als bisher. Steuerliche Abweichungen (z.B. bei der niedrigeren Passivierung von Pensionsrückstellungen nach § 6a EStG) können in Ergänzungsrechnungen dargestellt werden, so dass i.d.R. eine eigene Steuerbilanz vermieden werden kann (§ 60 Abs. 2 EStDV).

Allerdings ergibt sich aus der Funktionsmischung ein Spannungsverhältnis zwischen der erwünschten Annäherung an den Informationswert von Bilanzen nach internationalen Rechnungslegungsstandards und den handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Anforderungen an die Bilanz nach deutschem Recht. Gefährdungen für die Zielsetzung des Entwurfs und die Eigenständigkeit des Handelsbilanzrechts könnten sich ergeben,

- wenn internationale Grundsätze und Entscheidungen internationaler Rechnungslegungsgremien zur Interpretation des Handelsbilanzrechts herangezogen würden und
- wenn z.B. aus rein fiskalischen Zwecken abweichende steuerliche Regelungen geschaffen würden.

Um diesen Gefahren zu begegnen, sollte das Ziel, eine einheitliche Bilanz zu ermöglichen, die der Kapitalerhaltung, der Steuerbemessung und der Information dient, soweit keine zwingenden Gründe entgegenstehen, in der Begründung des Gesetzes noch deutlicher hervorgehoben werden.

## II. Begrüßungswerter Verzicht auf Regelungen, die den Informationswert gefährden

### 1. Beseitigung handelsrechtlicher Ansatz-, Ausweis- und Bewertungswahlrechte

Auch der Weg, auf dem die Erhöhung des Informationswerts der HBil. und die Angleichung an die internationalen Rechnungslegungsstandards erreicht werden soll, verdient im Allgemeinen uneingeschränkte Zustimmung. Insbesondere wird die *Beseitigung bestehender handelsrechtlicher Ansatz-, Ausweis- und Bewertungswahlrechte* seit langem gefordert. Der Entwurf verfährt allerdings nicht immer folgerichtig, wenn er z.B. das Wahlrecht des § 255 Abs. 3 Satz 2 HGB, Zinsen für Fremdkapital, das zur Finanzierung der Herstellung eines Vermögensgegenstands verwendet wird, wie Anschaffungskosten zu aktivieren, ohne nähere Begründung beibehält.

### 2. Aufgabe der umgekehrten Maßgeblichkeit

Vor allem folgt der *Wegfall* der sog. „*umgekehrten Maßgeblichkeit*“ der StBil. für die HBil. durch Änderung von § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG und § 247 Abs. 3, § 273 HGB einer langjährigen Kritik in Wissenschaft und Schrifttum. Damit entfällt die Notwendigkeit, für die Inanspruchnahme von Steuervergünstigungen handelsrechtliche Wahlrechte „vorzuhalten“.

Wie die Begründung zum RefE zu Recht hervorhebt, war der für die umgekehrte Maßgeblichkeit vorgebrachte Grund, sie sei notwendig um eine Ausschüttungssperre bei Inanspruchnahme von Steuervergünstigungen zu erreichen, nicht überzeugend, da Ausschüttungssperren für die meisten betroffenen Steuerpflichtigen, nämlich für Personenunternehmen gar nicht greifen. Durch die umgekehrte Maßgeblichkeit des § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG werden der HBil. zweckwidrige Werte aufgezwungen.

Es empfiehlt sich, § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG ersatzlos zu streichen. Die bisherige Grundsatzregelung der umgekehrten Maßgeblichkeit sollte nicht - wie im Entwurf vorgesehen - durch eine eher technische Regelung in § 264 e E-HGB für einen Sonderfall (Aufstellung eines IFRS-Jahresabschlusses durch Kapitalmarktunternehmen mit Handelsbilanz im Anhang) beseitigt werden. Wenn auf die Sonderregelung nicht verzichtet werden kann (s. dazu unter C.II.), sollte die steuerliche Folgeregelung in einen eigenen Absatz eingestellt werden.

### 3. Passivierungsverbot für Aufwandsrückstellungen

Auch das Verbot der Passivierung von Aufwandsrückstellungen, insbesondere der Rückstellung für unterlassenen Erhaltungsaufwand (§ 249 Abs. 1 Satz 3 HGB) ist zu begrüßen. Dies dient gleichzeitig der Informationsfunktion und der Angleichung an die Steuerbemessungsgrundlage.

Nicht folgerichtig erscheint es, wenn der Entwurf aus steuerlichen Rücksichten die Passivierungspflicht für Rückstellungen für Instandhaltung, die im folgenden Geschäftsjahr innerhalb von drei Monaten oder für Abraumbeseitigung im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden, in § 249 Abs.1 Nr. 1 HGB beibehalten will.

### III. Einzelne Angleichungen an die IFRS

Der Handelsrechtsausschuss begrüßt die Grundentscheidung des Entwurfs, an dem geltenden System der Kapitalschutzvorschriften festzuhalten (s.o. B.I.2.). Zwar führen die Änderungen bei den einzelnen Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften des HGB zu einer Annäherung an die Grundsätze der IFRS, was mit einer Untergewichtung des traditionellen Vorsichtsprinzips einhergeht. Die insoweit gravierendsten Fallkonstellationen

- die **Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände** des Anlagevermögens und
- die **Aktivierung latenter Steuern**

werden dadurch neutralisiert, dass in § 268 Abs. 8 E-HGB eine Ausschüttungssperre aufgenommen wird. Mit dieser Maßgabe dürften die Aufweichungen des Vorsichtsprinzips hinnehmbar sein. Zweifelhaft erscheint dies für

- die **Bewertung der zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumente zum Zeitwert**. Hier werden nicht realisierte, aber angeblich jederzeit realisierbare Gewinne den bereits realisierten Gewinnen gleichgestellt. Besonders bei Nichtbanken wird es zu Abgrenzungsproblemen und möglicherweise zu ungerechtfertigtem (missbräuchlichem) Gewinnausweis kommen können, wenn sich der Kaufmann „reicher rechnen“ möchte.

## **C. Zweifelhafte Deregulierungsmaßnahmen des Entwurfs**

### **I. Verzicht auf Buchführungs- und Bilanzierungspflicht für Kleinstkaufleute (§ 120 Abs. 1 und § 241a E-HGB)**

#### **1. Zweifel an der Zielkonformität**

1.1 So sehr grundsätzlich das Ziel, kleinere, insbesondere mittelständische Unternehmen von öffentlich-rechtlichen Pflichten und Kostenbelastungen zu entlasten begrüßt werden kann, so ist doch zu bedenken, dass es sich dabei um Unternehmen handelt, „die nach Art und Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordern“ (§ 1 Abs. 2 HGB). Die Vertragspartner solcher Unternehmen, vor allem auch die Endabnehmer werden vermutlich darauf vertrauen, dass zur kaufmännischen Einrichtung eben auch Buchführung und Bilanzierung gehören. Wegen der Gefährdung der Kapitalerhaltung erscheint die Anwendung des Buchführungsverzichts auf die KG nicht vertretbar.

1.2 Jedenfalls ist es nicht überzeugend, wegen der Befreiung von „Kleinstkaufleuten“ von der Buchführungs- und Bilanzierungspflicht in § 241a E-HGB den in § 120 Abs. 1 HGB niedergelegten Grundsatz über Bord zu werfen, dass das Ergebnis einer Personengesellschaft „aufgrund einer Bilanz“ zu ermitteln ist. Allenfalls in § 120 HGB könnte eine Ausnahme für „Kleinstkaufleute“ i.S.v. § 241a Abs. 1 E-HGB gemacht werden, die aber zur Erstellung einer Einnahmeüberschussrechnung verpflichtet werden sollten (s.u. 2.2.). Für alle anderen Personengesellschaften sollte es für die gesellschaftsrechtlich maßgebliche Ergebnisermittlung bei der Bilanz bleiben, soweit gesellschaftsvertraglich nichts Abweichendes vereinbart wird. Ob die allgemeine Bestimmung in § 264e Satz 4 zweiter Halbsatz E-HGB, die bestimmungsgemäß nur für die Anhangs-HGB Bilanz gilt, ein vollwertiger Ersatz ist, erscheint mehr als zweifelhaft.

#### **2. Zweifel am Vereinfachungseffekt**

2.1 Es erscheint zweifelhaft, ob überhaupt ein Vereinfachungseffekt erreicht wird, denn auch den Kleinstkaufleute müssen ab Aufnahme der kaufmännischen Tätigkeit Bücher führen und bilanzieren; erst nach zwei Jahren, in denen die Umsätze und Gewinne hinter den gesetzlichen Grenzwerten zurückbleiben, dürfen sie davon absehen, um bei erfolgreicher Tätigkeit mit Grenzwertüberschreitung wieder buchführungs- und bilanzpflichtig zu werden. Die Kontinuität der Gewinnermittlungsmethode sollte im Interesse der innerbetrieblichen Vergleichbarkeit nicht gering geschätzt werden.

- 2.2 Der Wortlaut der geplanten Vorschrift erweckt den falschen Eindruck, dass bei Entfallen der Buchführungspflicht keinerlei Aufzeichnungspflichten mehr bestehen. Als Mindeststandard sollte daher die Erstellung von Überschussrechnungen ausdrücklich vorgeschrieben werden, wie sie auch § 241 a Abs. 1 Abs. 2 E-HGB für die Entlassung aus der Buchführungs- und Bilanzierungspflicht voraussetzt.
- 2.3 Eine Parallele besteht zur Regel des § 267 Abs. 4 Satz 2 HGB, eine Abstimmung fehlt hier offenbar.

### **3. Diskrepanz zur steuerlichen Gewinnermittlung**

- 3.1 Der Entwurf verfolgt eine Technik, die zu praktischen Anwendungsschwierigkeiten führen wird. Die Buchführungspflicht entfällt, wenn an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren bestimmte Grenzen nicht überschritten werden. Das bedeutet, dass kleinere Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften ab der Gründung zunächst buchführungs- und bilanzierungspflichtig sind, diese Pflichten aber bei Grenzwertunterschreitung an zwei Bilanzstichtagen entfallen. Wenn nun aber am nächsten Abschlussstichtag die Grenzen überschritten werden, liegen die Voraussetzungen des § 241a E-HGB nicht mehr vor, so dass Buchführungspflicht eintritt. Die betroffenen Kaufleute werden diese Feststellung aber vermutlich erst mit erheblichem zeitlichem Abstand von dem Bilanzstichtag treffen und daher zunächst eine Buchführungspflichtverletzung begehen. Da die handelsrechtliche Buchführungspflicht steuerrechtlich zu beachten ist (§ 141 AO), liegt darin gleichzeitig eine steuerliche Buchführungspflichtverletzung.
- 3.2 Man müsste also regeln, dass ein Wiedereintritt in die Buchführungspflicht in einem solchen Fall erst zeitlich versetzt am nächsten Abschlussstichtag beginnt.
- 3.3 Trotzdem würde sich auch dadurch eine Diskrepanz zur steuerrechtlichen Buchführungspflicht ergeben. Denn § 141 Abs. 1 Nr. 1, 4 und AO sehen einen Eintritt in die Buchführungspflicht nach Überschreitung derselben Grenzen, wie der Entwurf sie vorsieht, ab Beginn des Wirtschaftsjahres vor, das auf die Bekanntgabe der Mitteilung durch die zuständige Finanzbehörde folgt (§ 141 Abs. 2 AO). Je nachdem, wann die zuständige Finanzbehörde tätig wird, kann es dann zu Abweichungen des Beginns der Buchführungspflicht nach dem Entwurf und nach § 141 AO kommen. Die Folge wäre, dass bei einem früheren Beginn der Buchführungs- und Bilanzierungspflicht nach Handelsrecht gem. § 140 AO auch die Buchführungs- und Bilanzierungspflicht steuerrechtlich begänne, obwohl der betreffende Steuerpflichtige womöglich noch auf eine Mitteilung der Finanzbehörde „wartet“.



#### **4. Empfehlung**

Im Hinblick auf die beschriebenen rechtlichen Probleme und praktischen Schwierigkeiten sollte auf die Ausnahme von der Buchführungs- und Bilanzierungspflicht für Kleinstkaufleute verzichtet werden.

### **II. Wahlweise Zulassung des IFRS-Abschlusses für Kapitalgesellschaften (§ 264e E-HGB)**

#### **1. Zweifel an der Zielkonformität des § 264e E-HGB**

- 1.1. Der Gesetzentwurf gibt das bisherige Konzept der befreienden Offenlegung von IFRS-Einzelabschlüssen (§ 325 Abs. 2a und b HGB) auf und geht insofern einen Schritt weiter, als der nach in der EU anerkannten internationalen Rechnungslegungsstandards (EU-IFRS) aufgestellte Abschluss nunmehr als gesetzlicher Jahresabschluss zugelassen werden soll (Wahlrecht). Wird hiervon Gebrauch gemacht, sind neben den Regelungen der Standards weitere handelsrechtliche Regelungen, insb. zu Anhangangaben und zum Lagebericht, zu beachten. Dies wertet den IFRS-Abschluss eindeutig auf. Der Handelsbilanzabschluss wird dadurch aber entgegen den Zielsetzungen des Entwurfs abgewertet: die Folge der „Bevorzugung“ des IFRS-Abschlusses könnte eine Sogwirkung in Richtung IFRS-Abschluss auch für Nichtkapitalmarktgesellschaften auslösen. Andererseits erscheint es zweifelhaft, ob die Vorteile, die der Entwurf hinsichtlich des Handelsbilanzanhangs einräumt, genügende Anreizwirkung für Kapitalmarktgesellschaften ausübt.
- 1.2. Gleichzeitig hält der Entwurf zu Recht daran fest, dass für gesellschaftsrechtliche Zwecke (Kapitalerhaltung, Gewinnverwendung) die handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften maßgeblich bleiben sollen. Hierzu wird in § 264e Satz 4 E-HGB bestimmt, dass in den Anhang die nach den Vorschriften des Ersten Abschnitts und des Ersten Unterabschnitts des Zweiten Abschnitts aufgestellte Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung aufzunehmen sind. Diese gelten kraft gesetzlicher Fiktion als nach den GoB aufgestellter Jahresabschluss und sind Grundlage der Gewinn- und Verlustverteilung im Sinne der übrigen bundesgesetzlichen Vorschriften.

- 1.3 Für den Anwender bringt das neue Modell gegenüber der bisherigen Regelung den Vorteil, dass der Anhang nicht doppelt aufgestellt werden muss. Nach § 264e Satz 3 E-HGB sind bestimmte im HGB vorgesehene Anhangangaben zusätzlich zu den Notes-Angaben des IFRS-Abschlusses zu machen. In Bezug auf den HGB-Abschluss werden jedoch erläuternde Anhangangaben nicht mehr gefordert. Ob dieser Vorteil Unternehmen dazu veranlassen wird, anders als bisher zu beobachten einen IFRS-Jahresabschluss aufzustellen, bleibt abzuwarten.

## **2. Erhebliche Folgeprobleme**

- 2.1 Kritisch anzumerken ist jedoch, dass nach der Neukonzeption das rechtlich weiterhin maßgebliche HGB-Zahlenwerk, bestehend aus Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung, in den Anhang des IFRS-Abschlusses "verbannt" werden soll. Dies erscheint nicht nur systematisch bedenklich – es handelt sich eben nicht nur um eine ergänzende Angabe, sondern um das für gesellschaftsrechtliche Zwecke maßgebliche Zahlenwerk –, sondern führt auch zu einer größeren Anzahl von Folgeproblemen. Ohne Anspruch auf Vollständigkeit soll hier auf Folgendes hingewiesen werden:

Bisher unterliegt der Jahresabschluss aufgrund seiner gesellschaftsrechtlichen Bindungswirkung der Feststellung durch die zuständigen Gesellschaftsgremien. Der lediglich zu Informationszwecken dienende Konzernabschluss wird dagegen nur gebilligt (vgl. §§ 172 Satz 1, 175 Abs. 1 AktG). Diese terminologische Unterscheidung wird bisher sauber eingehalten. Auch im Zusammenhang mit dem IFRS-Einzelabschluss war folgerichtig von einer bloßen Billigung die Rede.

Nunmehr soll der weiterhin ausschließlich Informationszwecken dienende IFRS-Abschluss regelungstechnisch als gesetzlicher Jahresabschluss definiert werden; die rechtlich maßgeblichen Zahlenwerke (HGB-Bilanz; HGB-GuV) sind lediglich im Anhang dieses Abschlusses enthalten. Damit kommt es zu einer schwer auflösbaren Vermengung dieser Abschlüsse und ihrer rechtlichen Qualität. Diese Vermengung wird in der Neuregelung der §§ 170 ff. AktG nicht aufgelöst. Dort wird lediglich die Erwähnung des Einzelabschlusses gestrichen. Hiernach müsste man davon ausgehen, dass auch der nur Informationszwecken dienende Teil des nach IFRS aufgestellten Jahresabschlusses künftig der Feststellung durch die Unternehmensorgane unterliegt, obwohl er keinerlei Bindungswirkung entfaltet. Dies erscheint nicht folgerichtig.

Ähnliche Probleme ergeben sich im Zusammenhang mit den Nichtigkeitsvorschriften. Hier ist zwar vorgesehen, bestimmte Nichtigkeitsfolgen auf die HGB-Bilanz und die HGB-GuV zu beschränken. Andere Nichtigkeitsregelungen sollen jedoch auch für den IFRS-Teil des Jahresabschlusses gelten, obwohl diesem keine regelnde Wirkung zukommt. Auch dies erscheint nicht unproblematisch.

Im Rahmen der Abschlussprüfung könnte unklar sein, ob das lediglich im Anhang enthaltene Zahlenwerk der HGB-Bilanz und der HGB-GuV in demselben Maße und mit denselben Maßstäben zu prüfen ist wie in den Fällen, in denen nicht vom Wahlrecht des § 264e E-HGB Gebrauch gemacht wird. Dies wird im Ergebnis zwar zu bejahen sein; durch die Verbannung der Zahlenwerke in den Anhang könnte hier jedoch ein falscher Eindruck entstehen.

Ebenso ist zu überlegen, wie ein Abschlussprüfer den Gegenstand seiner Prüfungstätigkeit formuliert und wie er auf Beanstandungen reagiert, die z.B. nur in den HGB-Zahlenwerken, nicht aber in dem IFRS-Teil des Jahresabschlusses festgestellt werden oder umgekehrt. Hier könnte es zumindest zu Darstellungsschwierigkeiten kommen. Auch fragt es sich, ob es angemessen wäre, insgesamt einen einheitlichen eingeschränkten Bestätigungsvermerk zu erteilen, wenn "nur" ein Fehler in dem zu Informationszwecken dienenden IFRS-Teil vorliegt – oder umgekehrt.

Auch müsste wohl die Prüfungsaussage deutlich differenziert werden: Die Aussage über die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, der Finanz- und der Ertragslage (§ 322 Abs. 3 Satz 1 HGB) könnte wohl nur noch bezogen auf den IFRS-Abschluss getroffen werden. Da die HGB-Zahlenwerke nicht mehr durch einen hierauf bezogenen Anhang ergänzt werden, dürfte hier eine solche Aussage ausscheiden. Ob dies angesichts der rechtlichen Bedeutung der HGB-Zahlenwerke angemessen ist, erscheint zweifelhaft.

- 2.2 Angesichts der großen Zahl von Folgeproblemen regen wir an, von der Konzeption abzurücken, wonach die HGB-Zahlenwerke bei Ausübung des Wahlrechts lediglich Teil des Anhangs zu einem IFRS-Abschluss werden sollen. Auch wenn das Wahlrecht des § 264e E-HGB nur von wenigen Unternehmen genutzt werden sollte, sollten die aufgezeigten Schwierigkeiten vermieden werden.

Die bisherige Konzeption in § 325 Abs. 2a und 2b HGB a.F. warf diese Probleme nicht auf, weil sie dem IFRS-Einzelabschluss eine völlig andere Rechtsqualität zuwies und es bei dem Grundsatz beließ, dass gesetzlicher Jahresabschluss immer nur das HGB-Zahlenwerk mit Anhang sein konnte, das auch gesellschaftsrechtlich maßgeblich blieb.

Alternativ könnte überlegt werden, die HGB-Zahlenwerke dadurch aufzuwerten, dass sie nicht als Teil des Anhangs, sondern als eigener zusätzlicher Bestandteil des gesetzlichen Jahresabschlusses vorgeschrieben würden. Einige der aufgezeigten Schwierigkeiten blieben jedoch auch in diesem Fall erhalten, weil nach wie vor Abschlussteile unterschiedlicher rechtlicher Bedeutung vermischt würden. Trotzdem wäre eine solche die Bedeutung der HGB-Zahlenwerke betonende Regelungstechnik u.E. gegenüber dem jetzigen Vorschlag vorzuziehen.

- 2.3 In Bezug auf die Formulierung des § 264e Satz 4 2. Halbsatz E-HGB fällt auf, dass die Fiktion (HGB-Bilanz und HGB-GuV gelten als nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung aufgestellter Jahresabschluss) ausdrücklich in den Kontext der Gewinn- und Verlustverteilung gestellt wird. Hier könnten Zweifel entstehen, ob die HGB-Bilanz auch für die Kapitalerhaltung maßgeblich bleiben soll. Dies dürfte allerdings selbstverständlich sein. Verständlich ist das Anliegen, durch eine solche allgemeine Regelung eine Vielzahl von Einzeländerungen in den Spezialgesetzen zu vermeiden. Ob es insoweit zu Unklarheiten kommt, kann nur durch eine Einzelanalyse der betroffenen Vorschriften geklärt werden. Beispielsweise bezieht sich die Pflicht zur Dotierung der gesetzlichen Rücklage in § 150 Abs. 1 AktG auf die "Bilanz des nach §§ 242, 264 des Handelsgesetzbuches aufzustellenden Jahresabschlusses"; die in der Fiktion verwendete Formulierung (ein nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellender Jahresabschluss) wird dort nicht verwendet. In anderen Vorschriften ist auch nur von bilanziellen Einzelsachverhalten die Rede (z.B. in §§ 208 f. AktG, §§ 57c f. GmbHG). Auch hier könnte die Tatsache zu Unklarheiten führen, dass der gesetzliche Jahresabschluss nach der neuen Konzeption aus zwei unterschiedlichen Rechenwerken besteht.

Die Formulierung "im Sinne der übrigen bundesgesetzlichen Vorschriften" könnte zu der Frage führen, ob die Fiktion im Rahmen der Vorschriften des HGB selbst nicht gelten soll. Gerade für die Gewinnansprüche bei Kapitalgesellschaften und Co. dürfte jedoch ebenfalls auf die HGB-Bilanz und die HGB-GuV abzustellen sein, so dass der Begriff "übrigen" gestrichen werden sollte. Zu bedenken sind im Übrigen auch die Folgewirkungen für die Vielzahl der nicht bundesgesetzlichen Vorschriften. Hier wäre eine Vielzahl von einzelnen Anpassungsmaßnahmen erforderlich.

### **3. Empfehlung**

Daher sollte noch einmal sorgfältig abgewogen werden, ob es sachgerecht ist, den IFRS-Abschluss bei Ausübung des Wahlrechts zum Bestandteil des gesetzlichen Jahresabschlusses zu erklären, oder ob es nicht bei der bisherigen Regelungstechnik verbleiben sollte.