

Berlin, Februar 2004  
Stellungnahme Nr. 7/04

# **Stellungnahme des Deutschen Anwaltvereins**

**durch den Handelsrechtsausschuss**

**zum**

**Referentenentwurf eines**

**Gesetzes zur Einführung internationaler Rechnungslegungsstandards  
und zur Sicherung der Qualität der Abschlussprüfung  
(Bilanzrechtsreformgesetz – BilReG)**

Mitglieder des Ausschusses:

Prof. Dr. Michael Hoffmann-Becking (Vorsitzender und Berichterstatter)

Dr. Manfred Balz

Dr. Wolfgang Budde

Dr. Christian Decher

Dr. Hans Friedrich Gelhausen (Berichterstatter)

Dr. Wilhelm Happ

Dr. Georg Hohner

Dr. Hans-Christoph Ihrig  
Prof. Dr. Gerd Krieger  
Dr. Georg Maier-Reimer  
Prof. Dr. Reinhard Marsch-Barner  
Dr. Welf Müller (Berichterstatter)  
Dr. h.c. Karlheinz Quack  
Prof. Dr. Arndt Raupach  
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 Kleinaktionäre (SdK)

Zeitschrift „Die Aktiengesellschaft“

NZG Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht

WM Wertpapiermitteilungen

ZIP Zeitschrift für Wirtschaftsrecht

Börsenzeitung

Handelsblatt

Frankfurter Allgemeine Zeitung

NJW

Financial Times Deutschland

Deutscher Notarverein

Kommission der Europäischen Gemeinschaften

Der Deutsche Anwaltverein (DAV) ist der freiwillige Zusammenschluss der deutschen Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälte. Der DAV mit derzeit ca. 60.000 Mitgliedern vertritt die Interessen der deutschen Anwaltschaft auf nationaler, europäischer und internationaler Ebene.

Das Bundesjustizministerium hat am 15. Dezember 2003 den Referentenentwurf für ein Bilanzrechtsreformgesetz (BilReG) vorgelegt. Der Entwurf enthält insbesondere Regelungen zur Anwendung der IAS in Konzern- und Einzelabschlüssen und zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers. Darüber hinaus werden die Schwellenwerte für die Abgrenzung von kleinen, mittleren und großen Unternehmen angehoben und zusätzliche Angaben im Anhang, im Lagebericht und im Konzernabschluss vorgeschrieben. Ein Enforcement-System zur Kontrolle von Jahresabschlüssen soll durch das im Entwurf vorliegende Bilanzkontrollgesetz (BilKoG) eingeführt werden; der Handelsrechtsausschuss hat dazu im Januar 2004 Stellung genommen (Stellungnahme Nr. 05/04). Die Fair Value-Richtlinie der EU soll in einem künftigen Entwurf für ein Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz umgesetzt werden.

## **I. Anwendungsbereich der IAS**

1. Nach dem Entwurf soll sich erst aus einem am Ende des Abschnitts zur Konzernrechnungslegung angefügten § 315 a HGB-E der Anwendungsbereich der IAS für den Konzernabschluss ergeben. Da es sich dabei um die entscheidende Weichenstellung handelt, sollte die Konkurrenz zwischen den HGB-Regeln und den IAS bereits im Ersten Titel des Zweiten Unterabschnitts geregelt werden, also im Anschluss an § 290 HGB, am besten an Stelle des wegfallenden § 292 a HGB. Dort sollte auch ausdrücklich klargestellt werden, dass die kapitalmarktorientierten Unternehmen ihren Konzernabschluss nach IAS aufstellen müssen. Das ergibt sich zwar mit unmittelbarer Rechtswirkung bereits aus der IAS-Verordnung, aber im Interesse einer geschlossenen und verständlichen gesetzlichen Regelung sollte diese Grundregel wiederholt werden.
2. Die Regelungen des Entwurfs zum Anwendungsbereich der IAS liegen inhaltlich im wesentlichen auf der Linie der Empfehlungen des Handelsrechtsausschusses in seiner Stellungnahme von Januar 2003 (Stellungnahme Nr. 01/03, abgedr. in NZG 2003, Heft 4 S. VI und auszugsweise in ZIP 2003, 459). Im Einzelnen soll Folgendes gelten:

- Für bestimmte Gesellschaften wird die erstmalige Anwendung der IAS-Verordnung um zwei Jahre auf das Jahr 2007 hinausgeschoben (Art. 56 EGHGB-E). Dabei geht es insbesondere um die in den USA notierten und nach US-GAAP bilanzierenden Unternehmen.
- Die Pflicht zur Konzernrechnungslegung nach IAS gilt auch schon für Unternehmen, welche die Zulassung am Kapitalmarkt beantragt haben (§ 315 a Abs. 2 HGB-E).
- Den nicht kapitalmarktorientierten Unternehmen wird gestattet, aber nicht vorgeschrieben, ihren Konzernabschluss nach IAS aufzustellen (§ 315 a Abs. 1 HGB-E).
- Der Einzelabschluss muss weiterhin nach HGB aufgestellt werden. Neben dem Einzelabschluss nach HGB kann freiwillig zu Informationszwecken ein Einzelabschluss nach IAS aufgestellt werden. Großen Kapitalgesellschaften ist es in diesem Fall erlaubt, nur den IAS-Einzelabschluss zu publizieren (§ 325 Abs. 2 a HGB-E).

Nicht aufgegriffen hat der Entwurf die Anregung des Handelsrechtsausschusses, auch für solche Gesellschaften, die zwar nicht selbst börsennotiert sind, die aber durch ein Tochterunternehmen den Kapitalmarkt in Anspruch nehmen, eine Konzernrechnungslegung nach IAS vorzuschreiben. Es ist zwar im Grundsatz richtig, dass den Unternehmen in Bezug auf die Anwendung der IAS größtmögliche Flexibilität eingeräumt werden soll (Begründung S. 32). Aber im Fall der börsennotierten Tochter besteht ein besonderes Informationsinteresse der Anteilseigner und Gläubiger des Tochterunternehmens an einer konzernweit nach identischen Regeln erfolgenden Rechnungslegung.

## **II. Anhebung der Schwellenwerte**

### **1. § 267 Abs. 1 u. 2 HGB-E**

Die Anpassung an die neuen Schwellenwerte der Richtlinie 2003/38/EG ist zu begrüßen. Zu bemerken ist allerdings, dass die Richtlinie die neuen Schwellenwerte in EURO ausdrückt. Damit stellt sich die Frage, ob von den Beträgen der Schwellenwert-Richtlinie um 10 % nach oben abgewichen werden kann, wie dies der Entwurf unter Berufung auf Art. 12 Abs. 2 der 4. Richtlinie tut. In

Deutschland ist eine Umrechnung der Euro-Beträge in eine nationale Währung weder erforderlich noch möglich, so dass es sich – jedenfalls im Wortsinne – nicht um eine "Umrechnung in nationale Währungen" gem. Art. 12 Abs. 2 der 4. Richtlinie handelt.

## **2. § 267 Abs. 3 Satz 2 HGB-E**

Nach der bisherigen Fassung des § 267 Abs. 3 Satz 2 HGB gilt eine Kapitalgesellschaft stets als große Kapitalgesellschaft, wenn sie einen organisierten Markt im Sinne von § 2 Abs. 5 WpHG durch von ihr ausgegebene Wertpapiere im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 WpHG in Anspruch nimmt, ohne dass die Zulassung zum Handel an einem organisierten Markt beantragt worden ist. In der vorgesehenen Neufassung wird darauf abgestellt, ob die von der Kapitalgesellschaft ausgegebenen Wertpapiere in einem Mitgliedstaat der EU oder des EWR zum Handel an einem geregelten Markt zugelassen sind. Diese Präzisierung ist sicherlich sinnvoll. Sie enthält allerdings nicht, wie es in der Begründung (S. 20 f) heißt, eine Erweiterung gegenüber der geltenden gesetzlichen Regelung. Die geltende Regelung beschränkt den Anwendungsbereich nämlich nicht auf solche Gesellschaften, die einen inländischen Markt in Anspruch nehmen, sondern die in Bezug genommenen Definitionen des § 2 WpHG erfassen sogar sämtliche ausländischen Märkte.

## **III. Anhang und Lagebericht**

### **1. § 285 HGB-E**

Berichtet werden soll nach der neuen Nr. 17 über "das für die Abschlussprüfung und sonstige Dienstleistungen insgesamt gezahlte Honorar" und "ob und gegebenenfalls inwieweit das Honorar für die sonstigen Dienstleistungen das für die Abschlussprüfung gezahlte Honorar übersteigt."

Ob diese Informationen wirklich notwendig sind, mag zweifelhaft sein. Aus der Begründung (S. 22) sollte jedenfalls die Befürchtung gestrichen werden, dass ein Übergewicht des Honorars für Beratungsleistungen die Besorgnis möglicher Befangenheit des Abschlussprüfers begründen könnte. Ein solches Übergewicht kann mannigfache Gründe haben und ist allenfalls erläuterungsbedürftig. Hält man an der Vorschrift fest, so sollte in der Formulierung klargestellt werden, welcher Zeitraum mit der Angabe abgedeckt werden soll. Abzu-

stellen ist wohl auf das jeweilige Geschäftsjahr. Darüber hinaus ist zweifelhaft, ob ein Abstellen auf den reinen Zahlungsvorgang sinnvoll ist. Dies eröffnet nämlich Verschiebungs- und Manipulationsmöglichkeiten. Sinnvoller wäre es, im a) und b) jeweils auf das vereinbarte Honorar abzustellen.

Zu der vorgesehenen Ergänzung von § 285 HGB durch die neuen Sätze 2 bis 5 ist redaktionell nur Folgendes anzumerken: In Satz 2 sollte es heißen: "... sofern diese Zweckwidmung von Anfang an bestand ...". In Satz 5 kann man sich fragen, was unter "zentralen Annahmen" zu verstehen ist. Der Ausdruck entspricht zwar der Formulierung in Art. 42 d der Bilanzrichtlinie in der Fassung der Fair Value-Richtlinie. Trotzdem fragt man sich, was im Gegensatz dazu "dezentrale Annahmen" sein sollen. Es wäre vielleicht besser, von "tragenden Annahmen" zu sprechen.

## **2. § 289 HGB-E**

Nach § 289 Abs. 1 Satz 4 HGB-E sollen im Lagebericht die wesentlichen Ziele und Strategien der gesetzlichen Vertreter der Kapitalgesellschaft beschrieben sowie die voraussichtliche Entwicklung mit ihren wesentlichen Chancen und Risiken beurteilt und erläutert werden. Das ist problematisch, weil eine Publikation der Ziele und Strategien, jedenfalls wenn sie konkret beschrieben werden, für die Gesellschaft schädlich sein kann. Da andererseits die Organe bei einem Unterlassen der Angaben im Lagebericht den Sanktionen nach § 341 n Abs. 1 Nr. 3 HGB unterliegen, müssten Ausnahmen oder Einschränkungen (Schutzklausel?) formuliert werden. Dann ist allerdings zu befürchten, dass unter diesem Passus im Lagebericht mehr oder weniger nur Allgemeinplätze berichtet werden. Am besten erscheint es deshalb, den Satz insgesamt zu streichen. Im Übrigen sollte man nicht auf die Ziele und Strategien "der gesetzlichen Vertreter der Kapitalgesellschaft", sondern auf die Ziele und Strategien der "Kapitalgesellschaft" abstellen, da die Ziele und Strategien je nach Rechtsform und Satzung der Kapitalgesellschaft nicht immer durch das gesetzliche Vertretungsorgan verbindlich festgelegt werden.

## **IV. Inhalt und Form des Konzernabschlusses**

1. In § 297 Abs. 1 Satz 2 HGB-E ist eine Erweiterung des Konzernabschlusses um Kapitalflussrechnung, Segmentberichterstattung und Eigenkapitalpiegel vorgesehen. Das soll auch für nicht kapitalmarktorientierte Gesellschaften gel-

ten. Ob eine solche Verschärfung sinnvoll ist, kann man bezweifeln. Bei nicht kapitalmarktorientierten Gesellschaften sollte man es den Gesellschaftern überlassen, zusätzliche Bestandteile der Konzernrechnungslegung festzulegen.

2. Die vorgesehene Ergänzung von § 298 Abs. 3 HGB-E ist sachgemäß. Redaktionell ist allerdings anzumerken, dass der bisherige Satz 3 ("Bei Anwendung des Satzes 1 dürfen auch die Prüfungsberichte und die Bestätigungsvermerke jeweils zusammengefasst werden.") nicht entfallen darf, sondern als Satz 4 beibehalten werden muss.

## **V. Unabhängigkeit des Abschlussprüfers**

### **1. § 318 Abs. 3 HGB-E**

In § 318 Abs. 3 HGB-E soll das Quorum für den Antrag auf gerichtliche Abberufung des Abschlussprüfers auf 5 % des Grundkapitals oder einen Börsenwert von 500.000 € herabgesetzt werden. Das ist in der Größenordnung akzeptabel. Der Börsenwert ist allerdings ein volatiler Wert, der als Voraussetzung für die Geltendmachung von Minderheitsrechten nicht sonderlich geeignet ist. Aber dieser Maßstab ist wohl nicht mehr zu verhindern. Auch der vorliegende Entwurf des UMAG will bei der Sonderprüfung (§ 142 AktG) und der Durchsetzung von Organhaftungsansprüchen (§147 AktG) auf den Börsenwert als Voraussetzung für das Minderheitsrecht abstellen. Auf jeden Fall sollte der maßgebliche Stichtag festgelegt werden. § 142 Abs. 2 Satz 1 AktG-E in der Fassung des UMAG will auf den Tag der Antragstellung abstellen. Das dürfte auch für § 318 Abs. 3 HGB-E sachgemäß sein.

### **2. § 319 a HGB-E**

Nach § 319 a Abs. 1 Nr. 4 HGB-E soll der Prüfer bei Kapitalmarktunternehmen auch dann ausgeschlossen sein, wenn er die zu prüfende Kapitalgesellschaft in Steuerangelegenheiten gerichtlich vertreten hat oder vertritt. Es überzeugt nicht, die gerichtliche Vertretung in Steuerangelegenheiten im Hinblick auf eine mögliche Befangenheit strenger zu beurteilen als die Steuerberatung, die nach § 319 a Abs. 1 Nr. 2 HGB-E nur dann zum Ausschluss von der Abschlussprüfung führen soll, wenn sich die Beratung auf die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage gestaltend und nicht nur unwesentlich



ausgewirkt hat. Die gerichtliche Vertretung in einer Steuerangelegenheit ist häufig die nahtlose Fortsetzung einer Steuerberatung. Gegner ist stets der Fiskus, also nicht ein Geschäftspartner des Unternehmens, der aus der Tätigkeit des Prüfers den Eindruck einer besonderen Identifizierung des Prüfers mit der Geschäftsführung des Unternehmens folgern könnte. Auch wenn dieser Ausschlussgrund in der EU-Empfehlung und im Sarbanes-Oxley Act vorgesehen ist, erscheint er für deutsche Verhältnisse nicht unbedingt erforderlich.

Im Übrigen sollte für die Ausschlussgründe nach § 319 a Abs. 1 Nr. 4 HGB-E eine zeitliche Begrenzung eingeführt werden. Eine Vertretung in Rechts- und Steuerangelegenheiten, die z.B. fünf Jahre zurückliegt, kann wohl nicht schädlich sein.

### **3. § 321 a HGB-E**

Die Offenlegung der Prüfungsberichte im Insolvenzfall ist zu begrüßen. Offen ist die Frage, wenn die Eröffnung des Insolvenzverfahrens mangels Masse abgelehnt wird (§ 26 InsO). Auch in diesem Fall wäre eine Offenlegung der Prüfungsberichte angebracht und vielleicht sogar noch dringender geboten als bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens.

### **4. § 243 Abs. 3 AktG-E**

Die Anfechtung der Wahl des Abschlussprüfers soll nicht mehr auf Gründe gestützt werden können, die ein Verfahren nach § 318 Abs. 3 HGB-E rechtfertigen. Diese Änderung ist sehr zu begrüßen. Durch sie wird klargestellt, dass ein Befangenheitsgrund nur in dem Abberufungsverfahren nach § 318 Abs. 3 HGB und nur bei Einhaltung des dort vorgeschriebenen Quorums geltend gemacht werden kann. Die umstrittene Rechtsprechung des BGH, wonach die Anfechtungsklage und der Abberufungsantrag nebeneinander zulässig sind, wird damit korrigiert.

### **5. § 256 Abs. 1 Nr. 3 AktG-E**

Auch diese Änderung ist zu begrüßen. Sie stellt klar, dass die Ausschlussgründe des § 319 Abs. 2, 3 oder 4, § 319 a Abs. 1 HGB-E nicht zur Nichtigkeit des Jahresabschlusses führen können.