



Stand: Dezember 2003

**Referententwurf**  
**G e s e t z**  
**zur Einführung internationaler Rechnungslegungsstandards**  
**und zur Sicherung der Qualität der Abschlussprüfung**  
**(Bilanzrechtsreformgesetz – BilReG ) \*)**

Vom ...

Der Bundestag hat das folgende Gesetz beschlossen:

**I n h a l t s ü b e r s i c h t**

Artikel 1	Änderung des Handelsgesetzbuchs
Artikel 2	Änderung des Einführungsgesetzes zum Handelsgesetzbuche
Artikel 3	Änderung des Publizitätsgesetzes
Artikel 4	Änderung des Aktiengesetzes
Artikel 5	Änderung des Einführungsgesetzes zum Aktiengesetz
Artikel 6	Änderung des GmbH-Gesetzes
Artikel 7	Änderung des Gesetzes betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften
Artikel 8	Änderung sonstigen Bundesrechts
Artikel 9	Rückkehr zum einheitlichen Verordnungsrang
Artikel 10	Inkrafttreten

**Artikel 1**  
**Änderung des Handelsgesetzbuchs**

Das Handelsgesetzbuch in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 4100-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, zuletzt geändert durch Artikel ... des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...), wird wie folgt geändert:

---

\*) Dieses Gesetz dient in Artikel 1 Nr. 3 Buchstabe a, b und Nr. 13 Buchstabe a (§ 267 Abs. 1 und 2, § 293 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs) der Umsetzung der Richtlinie 2003/38/EG des Rates vom 13. Mai 2003 zur Änderung der Richtlinie 78/660/EWG über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen hinsichtlich der in Euro ausgedrückten Beträge (ABl. EU Nr. L 120 S. 22) und in Artikel 1 Nr. 3 Buchstabe c, Nr. 10 Buchstaben a und c, Nr. 11 Buchstabe b, Nr. 13 Buchstabe b, Nr. 15, 20 Buchstabe a, Nr. 28, 30 Buchstabe c, Nr. 32 Buchstabe b Doppelbuchstabe bb, Nr. 40 und 42 (§ 267 Abs. 3, § 289 Abs. 1, 3, § 291 Abs. 3, § 293 Abs. 5, §§ 295, 315, 322, 325 Abs. 3a, § 328 Abs. 2 Satz 3, § 340a Abs. 1 und § 340j des Handelsgesetzbuchs) der Umsetzung von Artikel 1 Nr. 14, 16 bis 18 und 20, Artikel 2 Nr. 3, 4, 6, 10 und 11 sowie Artikel 3 Nr. 1 der Richtlinie 2003/51/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 18. Juni 2003 zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG, 83/349/ EWG, 86/635/EWG und 91/674/ EWG über den Jahresabschluss und den konsolidierten Abschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen, von Banken und anderen Finanzinstituten sowie von Versicherungsunternehmen (ABl. EU Nr. L 178 S. 16) sowie außerdem in Artikel 1 Nr. 6, 7 bis 9, 10 Buchstabe b, Nr. 19, 20 Buchstabe b, Nr. 21 und 30 (§ 285 Satz 1 Nr. 18, 19, Sätze 2 bis 5, § 288 Satz 1, § 289 Abs. 2 Nr. 2, § 314 Abs. 1 Nr. 10, 11, § 315 Abs. 2 Nr. 2, § 315a Abs. 2 Satz 2 und § 325 Abs. 2a Satz 3 des Handelsgesetzbuchs) der Umsetzung von Artikel 1 Nr. 1 (teilweise), 2 Buchstabe b, Nr. 3, 4, von Artikel 2 Nr. 2 Buchstabe b (Artikel 34 Nr. 15), Nr. 3 und Artikel 4 (teilweise) der Richtlinie 2001/65/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 27. September 2001 zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG, 83/349/ EWG und 86/635/EWG des Rates im Hinblick auf die im Jahresabschluss bzw. im konsolidierten Abschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen und von Banken und anderen Finanzinstituten zulässigen Wertansätze (ABl. EU Nr. L 283 S. 28).



1. § 257 wird wie folgt geändert:
  - a) In Absatz 1 Nr. 1 werden nach dem Wort „Jahresabschlüsse,“ die Wörter „Einzelabschlüsse nach § 325 Abs. 2a Satz 1,“ eingefügt.
  - b) In Absatz 3 Satz 1 werden die Wörter „der Eröffnungsbilanzen, Jahresabschlüsse und der Konzernabschlüsse“ durch die Wörter „der Eröffnungsbilanzen und Abschlüsse“ ersetzt.
  - c) In Absatz 5 werden nach dem Wort „festgestellt,“ die Wörter „der Einzelabschluss nach § 325 Abs. 2a Satz 1 oder“ eingefügt.
2. In § 264b Nr. 2 werden nach der Angabe „(ABl. EG Nr. L 126 S. 20)“ die Wörter „in ihren jeweils geltenden Fassungen“ eingefügt.
3. § 267 wird wie folgt geändert:
  - a) Absatz 1 wird wie folgt geändert:
    - aa) In Nummer 1 wird die Angabe „3 438 000 Euro“ durch die Angabe „4 015 000 Euro“ ersetzt.
    - bb) In Nummer 2 wird die Angabe „6 875 000 Euro“ durch die Angabe „8 030 000 Euro“ ersetzt.
  - b) Absatz 2 wird wie folgt geändert:
    - aa) In Nummer 1 wird die Angabe „13 750 000 Euro“ durch die Angabe „16 060 000 Euro“ ersetzt.
    - bb) In Nummer 2 wird die Angabe „27 500 000 Euro“ durch die Angabe „32 120 000 Euro“ ersetzt.
  - c) Absatz 3 Satz 2 wird wie folgt gefasst:

„Eine Kapitalgesellschaft gilt stets als große, wenn von ihr ausgegebene Wertpapiere am Abschlussstichtag in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem anderen Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum zum Handel an einem geregelten Markt im Sinne des Artikels 1 Nr. 13 der Richtlinie 93/22/EWG des Rates vom 10. Mai 1993 über Wertpapier-



dienstleistungen (ABl. EG Nr. L 141 S. 27), die zuletzt durch Richtlinie 2002/87/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. Dezember 2002 (ABl. EG 2003 Nr. L 35 S. 1) geändert worden ist, in ihrer jeweiligen Fassung zugelassen sind oder wenn eine solche Zulassung bis zum Abschlussstichtag beantragt worden ist.“

4. In § 271 Abs. 2 letzter Teilsatz wird die Angabe „§ 295 oder“ aufgehoben.
5. § 278 wird aufgehoben.
6. § 285 wird wie folgt geändert:
  - a) Der Punkt am Ende der Nummer 16 wird durch ein Semikolon ersetzt und folgende Nummern 17 bis 19 werden angefügt:

„17. für den Abschlussprüfer im Sinne des § 319 Abs. 1 Satz 1, 2

    - a) das für die Abschlussprüfung und sonstige Dienstleistungen insgesamt gezahlte Honorar,
    - b) ob und gegebenenfalls inwieweit das Honorar für die sonstigen Dienstleistungen das für die Abschlussprüfung gezahlte Honorar übersteigt;

18. für jede Kategorie derivativer Finanzinstrumente

    - a) Art und Umfang der Finanzinstrumente,
    - b) der beizulegende Zeitwert der betreffenden Finanzinstrumente, soweit sich dieser gemäß Satz 3 bis 5 verlässlich ermitteln lässt, unter Angabe der angewandten Bewertungsmethode sowie eines gegebenenfalls vorhandenen Buchwerts und des Bilanzpostens, in welchem der Buchwert erfasst ist;

19. für zu den Finanzanlagen (§ 266 Abs. 2 A. III.) gehörende Finanzinstrumente, die über ihrem beizulegenden Zeitwert ausgewiesen werden, wenn eine außerplanmäßige Abschreibung gemäß § 253 Abs. 2 Satz 3 unterblieben ist:

    - a) der Buchwert und der beizulegende Zeitwert der einzelnen Vermögensgegenstände oder angemessener Gruppierungen sowie
    - b) die Gründe für das Unterlassen einer Abschreibung gemäß § 253 Abs. 2 Satz 3 und jene Anhaltspunkte, die darauf hindeuten, dass die Wertminderung voraussichtlich nicht von Dauer ist.“
  - b) Es werden folgende Sätze angefügt:



„<sup>2</sup>Als derivative Finanzinstrumente im Sinne des Satzes 1 Nr. 18 gelten auch Verträge über den Erwerb oder die Veräußerung von Waren, bei denen jede der Vertragsparteien zur Abgeltung in bar oder durch ein anderes Finanzinstrument berechtigt ist, es sei denn, der Vertrag wurde geschlossen, um einen für den Erwerb, die Veräußerung oder den eigenen Gebrauch erwarteten Bedarf abzusichern, sofern diese Zweckwidmung von Anfang bestand und nach wie vor besteht und der Vertrag mit der Lieferung der Ware als erfüllt gilt. <sup>3</sup>Der beizulegende Zeitwert im Sinne des Satzes 1 Nr. 18 Buchstabe b, Nr. 19 entspricht dem Marktwert, sofern ein solcher feststellbar ist. <sup>4</sup>Hat ein Finanzinstrument keinen Marktwert, so ist der beizulegende Zeitwert, sofern dies möglich ist, aus den Marktwerten der einzelnen Bestandteile des Finanzinstruments oder aus dem Marktwert eines gleichwertigen Finanzinstruments abzuleiten, anderenfalls mit Hilfe allgemein anerkannter Bewertungsmodelle und –methoden zu bestimmen, sofern diese eine angemessene Annäherung an den Marktwert gewährleisten. <sup>5</sup>Bei der Anwendung allgemein anerkannter Bewertungsmodelle und –methoden sind die zentralen Annahmen anzugeben, die jeweils der Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts zugrunde gelegt wurden.“

7. In § 286 Abs. 2 wird die Angabe „§ 285 Nr. 4“ durch die Angabe „§ 285 Satz 1 Nr. 4“, in Absatz 3 Satz 1 wird die Angabe „§ 285 Nr. 11 und 11a“ durch die Angabe „§ 285 Satz 1 Nr. 11 und 11a“ und in Absatz 4 wird die Angabe „§ 285 Nr. 9 Buchstabe a und b“ durch die Angabe „§ 285 Satz 1 Buchstabe a und b“ ersetzt.
8. In § 287 wird die Angabe „§ 285 Nr. 11 und 11a“ durch die Angabe „§ 285 Satz 1 Nr. 11 und 11a“ ersetzt.
9. § 288 wird wie folgt gefasst:

### **„§ 288 Größenabhängige Erleichterungen**

Kleine Kapitalgesellschaften im Sinne des § 267 Abs. 1 brauchen die Angaben nach § 284 Abs. 2 Nr. 4, § 285 Satz 1 Nr. 2 bis 8 Buchstabe a, Nr. 9 Buchstabe a und b sowie Nr. 12 und 18 nicht zu machen. Mittlere Kapitalgesellschaften im Sinne des § 267 Abs. 2 brauchen die Angaben nach § 285 Satz 1 Nr. 4 nicht zu machen.“

10. § 289 wird wie folgt geändert:
  - a) Absatz 1 wird wie folgt gefasst:



„(1) <sup>1</sup>Im Lagebericht sind der Geschäftsverlauf einschließlich des Geschäftsergebnisses und die Lage der Kapitalgesellschaft so darzustellen, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt wird. <sup>2</sup>Er hat darüber hinaus eine ausgewogene und umfassende, dem Umfang und der Komplexität der Geschäftstätigkeit entsprechende Analyse des Geschäftsverlaufs und der Lage der Gesellschaft zu enthalten. <sup>3</sup>In die Analyse sind die für die Geschäftstätigkeit bedeutsamsten finanziellen Leistungsindikatoren einzubeziehen und unter Bezugnahme auf die im Jahresabschluss ausgewiesenen Beträge und Angaben zu erläutern. <sup>4</sup>Ferner sind im Lagebericht die wesentlichen Ziele und Strategien der gesetzlichen Vertreter der Kapitalgesellschaft zu beschreiben sowie die voraussichtliche Entwicklung mit ihren wesentlichen Chancen und Risiken zu beurteilen und zu erläutern; zugrunde liegende Annahmen sind anzugeben.“

b) Absatz 2 Nr. 2 wird wie folgt gefasst:

„2. a) die Risikomanagementziele und –methoden der Gesellschaft einschließlich ihrer Methoden zur Absicherung sowie  
b) die Preisänderungs-, Ausfall- und Liquiditätsrisiken sowie die Risiken aus Zahlungsstromschwankungen, denen die Gesellschaft ausgesetzt ist, jeweils in Bezug auf die Verwendung von Finanzinstrumenten durch die Gesellschaft und sofern dies für die Beurteilung der Lage oder der voraussichtlichen Entwicklung von Belang ist;“

c) Nach Absatz 2 wird folgender Absatz angefügt:

„(3) Bei einer großen Kapitalgesellschaft (§ 267 Abs. 3) gilt Absatz 1 Satz 3 entsprechend für nicht finanzielle Leistungsindikatoren, wie Informationen über Umwelt- und Arbeitnehmerbelange. Absatz 2 Nr. 3 bleibt unberührt.“

11. § 291 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 2 wird wie folgt geändert:

aa) In Satz 1 Nr. 1 wird die Angabe „der §§ 295, 296“ durch die Angabe „des § 296“ ersetzt.

bb) In Satz 1 Nr. 2 werden nach der Angabe „(ABl. EG Nr. L 126 S. 20)“ die Wörter „in ihren jeweils geltenden Fassungen“ eingefügt.



- cc) In Satz 2 zweiter Halbsatz werden nach der Angabe „(ABl. EG Nr. L 374 S. 7)“ die Wörter „in ihren jeweils geltenden Fassungen“ eingefügt.
  - b) Absatz 3 Nr. 1 wird wie folgt gefasst:
    - „1. von dem zu befreienden Mutterunternehmen ausgegebene Wertpapiere am Abschlussstichtag in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem anderen Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum zum Handel an einem geregelten Markt im Sinne des Artikels 1 Nr. 13 der Richtlinie 93/22/EWG zugelassen sind, oder“
12. § 292a wird aufgehoben.
13. § 293 wird wie folgt geändert:
- a) Absatz 1 Satz 1 wird wie folgt geändert:
    - aa) Nummer 1 wird wie folgt geändert:
      - aaa) In Buchstabe a wird die Angabe „16 500 000 Euro“ durch die Angabe „19 272 000 Euro“ ersetzt.
      - bbb) In Buchstabe b wird die Angabe „33 000 000 Euro“ durch die Angabe „38 544 000 Euro“ ersetzt.
    - bb) Nummer 2 wird wie folgt geändert:
      - aaa) In Buchstabe a wird die Angabe „13 750 000 Euro“ durch die Angabe „16 060 000 Euro“ ersetzt.
      - bbb) In Buchstabe b wird die Angabe „27 500 000 Euro“ durch die Angabe „32 120 000 Euro“ ersetzt.
  - b) Absatz 5 wird wie folgt gefasst:
    - „(5) Die Absätze 1 und 4 sind nicht anzuwenden, wenn von dem Mutterunternehmen oder von einem in den Konzernabschluss des Mutterunternehmens einbeziehenden Tochterunternehmen ausgegebene Wertpapiere am Abschlussstichtag in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem anderen Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum zum Handel an einem geregelten Markt im Sinne des Artikels 1 Nr. 13 der Richtlinie



93/22/EWG zugelassen sind oder wenn eine solche Zulassung bis zum Abschlussstichtag beantragt worden ist.“

14. § 294 wird wie folgt geändert:
  - a) In Absatz 1 Satz 1 wird die Angabe „den §§ 295, 296“ durch die Angabe „§ 296“ ersetzt.
  - b) Absatz 3 Satz 1 wird wie folgt geändert:
    - aa) Nach dem Wort „Jahresabschlüsse,“ werden die Wörter „Einzelabschlüsse nach § 325 Abs. 2a Satz 1,“ eingefügt.
    - bb) Die Wörter „Prüfung des Jahresabschlusses oder des Konzernabschlusses“ werden durch das Wort „Abschlussprüfung“ ersetzt.
15. § 295 wird aufgehoben.
16. § 297 Abs. 1 wird wie folgt gefasst:

„(1) Der Konzernabschluss besteht aus der Konzernbilanz, der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung, dem Konzernanhang, der Kapitalflussrechnung und dem Eigenkapitalpiegel. Er kann um eine Segmentberichterstattung erweitert werden.“
17. § 298 wird wie folgt geändert:
  - a) In Absatz 1 wird nach der Zahl „277“ das Wort „bis“ durch ein Komma ersetzt.
  - b) Absatz 3 Satz 3 wird wie folgt gefasst:

„Aus dem zusammengefassten Anhang muss klar hervorgehen, welche Angaben sich auf den Konzern und welche Angaben sich nur auf das Mutterunternehmen beziehen.“
18. In § 313 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 wird die Angabe „nach den §§ 295, 296“ durch die Angabe „nach § 296“ ersetzt.
19. § 314 wird wie folgt geändert:
  - a) In Absatz 1 werden am Ende der Nummer 8 der Punkt durch ein Semikolon ersetzt und danach folgende Nummern 9 bis 11 angefügt:



„9. für den Abschlussprüfer des Konzernabschlusses im Sinne des § 319 Abs. 1 Satz 1, 2

- a) das für die Konzernabschlussprüfung und sonstige für die Konzernunternehmen erbrachten Dienstleistungen insgesamt gezahlte Honorar,
- b) ob und gegebenenfalls inwieweit das Honorar für die sonstigen Dienstleistungen das für die Abschlussprüfung gezahlte Honorar übersteigt;

10. für jede Kategorie derivativer Finanzinstrumente, wobei § 285 Satz 2 anzuwenden ist:

- a) Art und Umfang der Finanzinstrumente,
- b) der beizulegende Zeitwert der betreffenden Finanzinstrumente, soweit sich dieser gemäß § 285 Satz 2 verlässlich ermitteln lässt, unter Angabe der angewandten Bewertungsmethode sowie eines gegebenenfalls vorhandenen Buchwerts und des Bilanzpostens, in welchem der Buchwert erfasst ist;

11. für zu den Finanzanlagen (§ 266 Abs. 2 A. III.) gehörende Finanzinstrumente, die gemäß § 285 Satz 1 Nr. 19 über ihrem beizulegenden Zeitwert ausgewiesen werden, wenn eine außerplanmäßige Abschreibung gemäß § 253 Abs. 2 Satz 3 unterblieben ist, wobei § 285 Satz 2 bis 5 entsprechend anzuwenden ist:

- a) der Buchwert und der beizulegende Zeitwert der einzelnen Vermögensgegenstände oder angemessener Gruppierungen sowie
- b) die Gründe für das Unterlassen einer Abschreibung gemäß § 253 Abs. 2 Satz 3 und jene Anhaltspunkte, die darauf hindeuten, dass die Wertminderung voraussichtlich nicht von Dauer ist.“

b) Absatz 2 wird wie folgt gefasst:

„(2) Mutterunternehmen, die den Konzernabschluss um eine Segmentberichterstattung erweitern (§ 297 Abs. 1 Satz 2), sind von der Angabepflicht gemäß Absatz 1 Nr. 3 befreit.“

20. § 315 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 1 wird wie folgt gefasst:

„(1) <sup>1</sup>Im Konzernlagebericht sind der Geschäftsverlauf einschließlich des Geschäftsergebnisses und die Lage des Konzerns so darzustellen, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt wird. <sup>2</sup>Er hat darüber



hinaus eine ausgewogene und umfassende, dem Umfang und der Komplexität der Geschäftstätigkeit entsprechende Analyse des Geschäftsverlaufs und der Lage des Konzerns zu enthalten. <sup>3</sup>In die Analyse sind die für die Geschäftstätigkeit bedeutsamsten finanziellen Leistungsindikatoren einzubeziehen und unter Bezugnahme auf die im Konzernabschluss ausgewiesenen Beträge und Angaben zu erläutern. <sup>4</sup>Satz 3 gilt entsprechend für nicht finanzielle Leistungsindikatoren, wie Informationen über Umwelt- und Arbeitnehmerbelange, soweit sie für das Verständnis des Geschäftsverlaufs oder der Lage von Bedeutung sind. <sup>5</sup>Ferner sind im Konzernlagebericht die wesentlichen Ziele und Strategien der gesetzlichen Vertreter des Mutterunternehmens zu beschreiben sowie die voraussichtliche Entwicklung mit ihren wesentlichen Chancen und Risiken zu beurteilen und zu erläutern; zugrunde liegende Annahmen sind anzugeben.“

b) Absatz 2 Nr. 2 wird wie folgt gefasst:

- „2. a) die Risikomanagementziele und –methoden des Konzerns einschließlich seiner Methoden zur Absicherung sowie  
b) die Preisänderungs-, Ausfall- und Liquiditätsrisiken sowie die Risiken aus Zahlungsstromschwankungen, denen der Konzern ausgesetzt ist, jeweils in Bezug auf die Verwendung von Finanzinstrumenten durch den Konzern und sofern dies für die Beurteilung der Lage oder der voraussichtlichen Entwicklung von Belang ist;“

21. Nach § 315 wird der folgende neue Zehnte Titel des Zweiten Unterabschnitts des Zweiten Abschnitts des Dritten Buches eingefügt:

**„Zehnter Titel  
Konzernabschluss nach internationalen Rechnungslegungsstandards**

**§ 315a**

(1) <sup>1</sup>Mutterunternehmen, auf die Artikel 4 der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. Juli 2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards (ABl. EG Nr. L 243 S. 1) in der jeweils geltenden Fassung keine Anwendung findet, dürfen ihren Konzernabschluss nach den internationalen Rechnungslegungsstandards aufstellen, die nach den Artikeln 2, 3 und 6 der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 übernommen worden sind. <sup>2</sup>Ein Unternehmen, das



von diesem Wahlrecht Gebrauch macht, hat die in Satz 1 genannten Standards vollständig zu befolgen.

(2) Andere als die in Artikel 4 der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 genannten Mutterunternehmen haben ihren Konzernabschluss nach den in Absatz 1 Satz 1 bezeichneten internationalen Rechnungslegungsstandards aufzustellen, wenn für sie bis zum jeweiligen Bilanzstichtag die Zulassung eines Wertpapiers im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 des Wertpapierhandelsgesetzes zum Handel an einem organisierten Markt im Sinne des § 2 Abs. 5 des Wertpapierhandelsgesetzes beantragt worden ist.

(3) <sup>1</sup>Auf ein Mutterunternehmen, das

1. nach den Vorschriften des Ersten Titels einen Konzernabschluss aufzustellen hat und
2. dabei die in Absatz 1 Satz 1 bezeichneten internationalen Rechnungslegungsstandards anwendet,

finden von den Vorschriften des Zweiten bis Achten Titels lediglich § 294 Abs. 3, § 298 Abs. 1, dieser jedoch nur in Verbindung mit den §§ 244 und 245, ferner § 313 Abs. 2 und 4 sowie § 314 Abs. 1 Nr. 4, 6, 8 und 9 Anwendung. <sup>2</sup>Die Bestimmungen des Neunten Titels mit Ausnahme von § 315 Abs. 2 Nr. 2 sowie Vorschriften außerhalb dieses Unterabschnitts, die den Konzernabschluss oder den Konzernlagebericht betreffen, sind anzuwenden.“

22. § 317 Abs. 2 wird wie folgt geändert:

- a) In Satz 1 werden nach dem Wort „Jahresabschluß“ ein Komma und die Wörter „gegebenenfalls auch mit dem Einzelabschluss nach § 325 Abs. 2a Satz 1,“ eingefügt.
- b) In Satz 2 werden vor dem Wort „Risiken“ die Wörter „Chancen und“ eingefügt.

23. § 318 Abs. 3 wird wie folgt gefasst:

„(3) <sup>1</sup>Auf Antrag der gesetzlichen Vertreter, des Aufsichtsrats oder von Gesellschaftern, bei Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien jedoch nur, wenn die Anteile dieser Gesellschafter den zwanzigsten Teil des Grundkapitals oder einen Börsenwert von 500 000 Euro erreichen, hat das Gericht nach Anhörung der Beteiligten und des gewählten Prüfers einen anderen Abschlussprüfer zu bestellen, wenn dies aus einem in der Person des gewählten Prüfers liegenden Grund geboten erscheint, insbesondere wenn ein Ausschlussgrund nach § 319 Abs. 2 bis 4, 6, § 319a besteht.

<sup>2</sup>Der Antrag ist binnen zwei Wochen seit dem Tage der Wahl des Abschlussprüfers zu



stellen; Aktionäre können den Antrag nur stellen, wenn sie gegen die Wahl des Abschlussprüfers bei der Beschlussfassung Widerspruch erklärt haben. <sup>3</sup>Tritt ein Befangenheitsgrund nach der Wahl ein, ist der Antrag binnen zwei Wochen nach Kenntnis zu stellen. <sup>4</sup>Stellen Aktionäre den Antrag, so haben sie glaubhaft zu machen, dass sie seit mindestens drei Monaten vor dem Tage der Wahl des Abschlussprüfers Inhaber der Aktien sind. <sup>5</sup>Zur Glaubhaftmachung genügt eine eidesstattliche Versicherung vor einem Notar. <sup>6</sup>Unterliegt die Gesellschaft einer staatlichen Aufsicht, so kann auch die Aufsichtsbehörde den Antrag stellen. <sup>7</sup>Der Antrag kann nach Erteilung des Bestätigungsvermerks nicht mehr gestellt werden. <sup>8</sup>Gegen die Entscheidung ist die sofortige Beschwerde zulässig.“

24. § 319 wird wie folgt gefasst:

### **„§ 319 Auswahl der Abschlussprüfer und Ausschlussgründe“**

(1) <sup>1</sup>Abschlussprüfer können Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften sein. <sup>2</sup>Abschlussprüfer von Jahresabschlüssen und Lageberichten mittelgroßer Gesellschaften mit beschränkter Haftung (§ 267 Abs. 2) oder von mittelgroßen Personenhandelsgesellschaften im Sinne des § 264a Abs. 1 können auch vereidigte Buchprüfer und Buchprüfungsgesellschaften sein. <sup>3</sup>**Die Abschlussprüfer nach Satz 1 und 2 müssen über eine wirksame Bescheinigung über die Teilnahme an der Qualitätskontrolle nach § 57a der Wirtschaftsprüferordnung verfügen, es sei denn, die Wirtschaftsprüferkammer hat eine Ausnahmegenehmigung erteilt.**

(2) <sup>1</sup>**Ein Wirtschaftsprüfer oder vereidigter Buchprüfer ist als Abschlussprüfer ausgeschlossen, wenn eine der in Absatz 3 oder 4 genannten Beziehungen besteht. Er darf auch dann nicht Abschlussprüfer sein, wenn sonstige Gründe, insbesondere Beziehungen geschäftlicher, finanzieller oder persönlicher Art, bestehen, die die Besorgnis der Befangenheit begründen.**

(3) Ein Wirtschaftsprüfer oder vereidigter Buchprüfer **ist von der Abschlussprüfung ausgeschlossen**, wenn er oder eine Person, mit der er seinen Beruf gemeinsam ausübt

1. **Anteile oder eine andere finanzielle Beteiligung an der zu prüfenden Kapitalgesellschaft oder eine Beteiligung an einem Unternehmen besitzt, das mit der zu prüfenden Kapitalgesellschaft verbunden ist oder von dieser mehr als 20 vom Hundert der Anteile besitzt;**



2. gesetzlicher Vertreter, Mitglied des Aufsichtsrats oder Arbeitnehmer der zu prüfenden Kapitalgesellschaft oder **eines Unternehmens ist, das mit der zu prüfenden Kapitalgesellschaft verbunden ist oder von dieser mehr als 20 vom Hundert der Anteile besitzt;**
3. über die Prüfungstätigkeit **bei der zu prüfenden oder für die zu prüfende** Kapitalgesellschaft hinaus
  - a) bei der Führung der Bücher oder der Aufstellung des zu prüfenden Jahresabschlusses mitgewirkt hat,
  - b) **bei der internen Revision mitgewirkt hat,**
  - c) **Management- oder Finanzdienstleistungen erbracht hat, oder**
  - d) **versicherungsmathematische oder Bewertungsleistungen für den zu prüfenden Jahresabschluss erbracht hat,****sofern diese Tätigkeiten nicht von untergeordneter Bedeutung sind; dies gilt auch, wenn eine dieser Tätigkeiten von einem Unternehmen für die zu prüfende Kapitalgesellschaft ausgeübt wird, bei dem der Wirtschaftsprüfer oder vereidigte Buchprüfer gesetzlicher Vertreter, Arbeitnehmer, Mitglied des Aufsichtsrats oder Gesellschafter ist;**
4. bei der Prüfung eine Person beschäftigt, die nach den Nummern 1 bis 3 nicht Abschlussprüfer sein darf;
5. in den letzten fünf Jahren jeweils mehr als dreißig vom Hundert der Gesamteinnahmen aus seiner beruflichen Tätigkeit von der zu prüfenden Kapitalgesellschaft und von Unternehmen, an denen die zu prüfende Kapitalgesellschaft mehr als zwanzig vom Hundert der Anteile besitzt, bezogen hat und dies auch im laufenden Geschäftsjahr zu erwarten ist; zur Vermeidung von Härtefällen kann die Wirtschaftsprüferkammer befristete Ausnahmegenehmigungen erteilen.

**(4) <sup>1</sup>Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchprüfungsgesellschaften sind von der Abschlussprüfung ausgeschlossen, wenn sie selbst, einer ihrer gesetzlichen Vertreter, ein Gesellschafter, der fünfzig vom Hundert oder mehr der den Gesellschaftern zustehenden Stimmrechte besitzt, ein bei der Prüfung in verantwortlicher Position beschäftigter Gesellschafter oder eine andere Person, die das Ergebnis der Prüfung beeinflussen kann, nach Absatz 2 oder 3 ausgeschlossen sind. <sup>2</sup>Satz 1 gilt auch, wenn ein Mitglied des Aufsichtsrats nach Absatz 3 Nr. 2 oder 3 ausgeschlossen ist.**

**(5) Ist dem Abschlussprüfer im Sinne des Absatzes 1 bekannt oder grob fahrlässig nicht bekannt, dass er nach Absatz 1 Satz 3, Absatz 2 bis 4 nicht Abschlussprüfer sein darf, so gebührt ihm für die von ihm erbrachten Leistungen kein Entgelt.**



**(6) Absatz 1 Satz 3 sowie die Absätze 2 bis 5 sind auf den Abschlussprüfer des Konzernabschlusses entsprechend anzuwenden.“**

25. Nach § 319 wird der folgende § 319a eingefügt:

#### **„§ 319a**

##### **Ausschlussgründe in besonderen Fällen**

**(1) <sup>1</sup>Ein Wirtschaftsprüfer ist über die in § 319 Abs. 2 und 3 genannten Gründe hinaus auch dann von der Abschlussprüfung eines Unternehmens, das einen organisierten Kapitalmarkt im Sinne des § 2 Abs. 5 des Wertpapierhandelsgesetzes in Anspruch nimmt, eines Kreditinstituts, eines Finanzdienstleistungsinstituts, eines Versicherungsunternehmens oder eines Pensionsfonds ausgeschlossen, wenn**

- 1. er in den letzten fünf Jahren jeweils mehr als fünfzehn vom Hundert der Gesamteinnahmen aus seiner oder beruflichen Tätigkeit von der zu prüfenden Kapitalgesellschaft oder von Unternehmen, an denen die zu prüfende Kapitalgesellschaft mehr als zwanzig vom Hundert der Anteile besitzt, bezogen hat und dies auch im laufenden Geschäftsjahr zu erwarten ist,**
- 2. er Rechts- oder Steuerberatungsleistungen erbracht hat, die sich auf die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage in dem zu prüfenden Jahresabschluss gestaltend und nicht nur unwesentlich auswirken,**
- 3. er an der Entwicklung, Installation und Einführung von Rechnungslegungsinformationssystemen mitgewirkt hat, sofern diese Tätigkeit nicht von untergeordneter Bedeutung ist,**
- 4. er die zu prüfende Kapitalgesellschaft in Rechts- und Steuerangelegenheiten gerichtlich vertreten hat oder vertritt oder**
- 5. ein bei der Prüfung in verantwortlicher Position beschäftigter Wirtschaftsprüfer in den dem zu prüfenden Geschäftsjahr vorhergehenden sieben Jahren an der Prüfung des Unternehmens beteiligt war.**

**<sup>2</sup>§ 319 Abs. 3 Nr. 3 letzter Teilsatz, Abs. 4 und 5 gelten entsprechend.**

**(2) Absatz 1 ist auf den Abschlussprüfer des Konzernabschlusses entsprechend anzuwenden.“**

26. § 321 wird wie folgt geändert:



- a) In Absatz 2 Satz 3 werden nach dem Wort „Buchführung“ die Wörter „oder sonstiger maßgeblicher Rechnungslegungsgrundsätze“ eingefügt.
- b) Dem Absatz 3 wird folgender Satz angefügt:  
„Dabei ist auch auf die angewandten Rechnungslegungs- und Prüfungsgrundsätze einzugehen.“

27. Nach § 321 wird folgender § 321a eingefügt:

#### **„§ 321a**

##### **Offenlegung des Prüfungsberichts in besonderen Fällen**

<sup>1</sup>Wird über das Vermögen der Gesellschaft ein Insolvenzverfahren eröffnet, so hat ein Gläubiger oder Gesellschafter die Wahl, selbst oder durch einen von ihm zu bestimmenden Abschlussprüfer im Sinne des § 319 Abs. 1 Satz 1, 2 Einsicht in die Prüfungsberichte des Abschlussprüfers über die aufgrund gesetzlicher Vorschriften durchzuführende Prüfung des Jahresabschlusses der letzten drei Geschäftsjahre zu nehmen, soweit sich diese auf die nach § 321 geforderte Berichterstattung beziehen. <sup>2</sup>Ist der Gesellschafter Aktionär einer Aktiengesellschaft oder einer Kommanditgesellschaft auf Aktien, stehen ihm die Rechte nach Satz 1 nur zu, wenn seine Anteile den zwanzigsten Teil des Grundkapitals oder einen Börsenwert von 500 000 Euro erreichen. <sup>3</sup>Dem Abschlussprüfer ist die Erläuterung des Prüfungsberichts gegenüber den in Satz 1 aufgeführten Personen gestattet. <sup>4</sup>Der Insolvenzverwalter kann einer Offenlegung von Geheimnissen, namentlich Betriebs- oder Geschäftsgeheimnissen, widersprechen. <sup>5</sup>§ 323 Abs. 1 und 3 bleibt im Übrigen unberührt. <sup>6</sup>Die Sätze 1 bis 4 gelten entsprechend, wenn der Schuldner zur Aufstellung eines Konzernabschlusses und Konzernlageberichts verpflichtet ist.“

28. § 322 wird wie folgt gefasst:

#### **„§ 322**

##### **Bestätigungsvermerk**

(1) <sup>1</sup>Der Abschlussprüfer hat das Ergebnis der Prüfung in einem Bestätigungsvermerk zum Jahresabschluss oder zum Konzernabschluss zusammenzufassen. <sup>2</sup>Der Bestätigungsvermerk hat Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung zu beschreiben und dabei



die angewandten Rechnungslegungs- und Prüfungsgrundsätze anzugeben; er hat ferner eine Beurteilung des Prüfungsergebnisses zu enthalten.

(2) <sup>1</sup>Die Beurteilung des Prüfungsergebnisses muss zweifelsfrei ergeben, ob

1. ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk erteilt,
2. ein eingeschränkter Bestätigungsvermerk erteilt,
3. der Bestätigungsvermerk auf Grund von Einwendungen versagt oder
4. der Bestätigungsvermerk deshalb versagt wird, weil der Abschlussprüfer nicht in der Lage ist, ein Prüfungsurteil abzugeben.

<sup>2</sup>Die Beurteilung des Prüfungsergebnisses soll allgemeinverständlich und problemorientiert unter Berücksichtigung des Umstandes erfolgen, dass die gesetzlichen Vertreter den Abschluss zu verantworten haben. <sup>3</sup>Auf Risiken, die den Fortbestand des Unternehmens oder eines Konzernunternehmens gefährden, ist gesondert einzugehen.

(3) <sup>1</sup>In einem uneingeschränkten Bestätigungsvermerk (Absatz 2 Satz 1 Nr. 1) hat der Abschlussprüfer zu erklären, dass die von ihm nach § 317 durchgeführte Prüfung zu keinen Einwendungen geführt hat und dass der von den gesetzlichen Vertretern der Gesellschaft aufgestellte Jahres- oder Konzernabschluss auf Grund der bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnisse des Abschlussprüfers nach seiner Beurteilung den gesetzlichen Vorschriften entspricht und unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung oder sonstiger maßgeblicher Rechnungslegungsgrundsätze ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens oder des Konzerns vermittelt. <sup>2</sup>Der Abschlussprüfer kann zusätzlich einen Hinweis auf Umstände aufnehmen, auf die er in besonderer Weise aufmerksam macht, ohne den Bestätigungsvermerk einzuschränken.

(4) <sup>1</sup>Sind Einwendungen zu erheben, so hat der Abschlussprüfer seine Erklärung nach Absatz 3 Satz 1 einzuschränken (Absatz 2 Satz 1 Nr. 2) oder zu versagen (Absatz 2 Satz 1 Nr. 3). <sup>2</sup>Die Versagung ist in den Vermerk, der nicht mehr als Bestätigungsvermerk zu bezeichnen ist, aufzunehmen. <sup>3</sup>Die Einschränkung oder Versagung ist zu begründen. <sup>4</sup>Ein eingeschränkter Bestätigungsvermerk darf nur erteilt werden, wenn der geprüfte Abschluss unter Beachtung der vom Abschlussprüfer vorgenommenen, in ihrer Tragweite erkennbaren Einschränkung ein den tatsächlichen Verhältnissen im Wesentlichen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt.

(5) <sup>1</sup>Der Bestätigungsvermerk ist auch dann zu versagen, wenn der Abschlussprüfer nach Ausschöpfung aller angemessenen Möglichkeiten zur Klärung des Sachverhalts



nicht in der Lage ist, ein Prüfungsurteil abzugeben (Absatz 2 Satz 1 Nr. 4). Absatz 4 Satz 2 und 3 gilt entsprechend.

(6) <sup>1</sup>Die Beurteilung des Prüfungsergebnisses hat sich auch darauf zu erstrecken, ob der Lagebericht oder der Konzernlagebericht nach dem Urteil des Abschlussprüfers mit dem Jahresabschluss und gegebenenfalls mit dem Einzelabschluss nach § 325 Abs. 2a Satz 1 oder mit dem Konzernabschluss in Einklang steht und insgesamt eine zutreffende Vorstellung von der Lage des Unternehmens oder des Konzerns vermittelt. <sup>2</sup>Dabei ist auch darauf einzugehen, ob die Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung zutreffend dargestellt sind.

(7) <sup>1</sup>Der Abschlussprüfer hat den Bestätigungsvermerk oder den Vermerk über seine Versagung unter Angabe von Ort und Tag zu unterzeichnen. <sup>2</sup>Der Bestätigungsvermerk oder der Vermerk über seine Versagung ist auch in den Prüfungsbericht aufzunehmen.“

29. Nach § 324 wird folgender § 324a eingefügt:

**„§ 324a  
Anwendung auf den Einzelabschluss nach § 325 Abs. 2a Satz 1**

(1) <sup>1</sup>Die Bestimmungen dieses Unterabschnitts, die sich auf den Jahresabschluss beziehen, sind auf einen Einzelabschluss nach § 325 Abs. 2a Satz 1 entsprechend anzuwenden. <sup>2</sup>An Stelle des § 316 Abs. 1 Satz 2 gilt § 316 Abs. 2 Satz 2 entsprechend.

(2) Als Abschlussprüfer des Einzelabschlusses nach § 325 Abs. 2a Satz 1 gilt der für die Prüfung des Jahresabschlusses bestellte Prüfer als bestellt.“

30. § 325 wird wie folgt geändert:

a) Nach Absatz 2 wird der folgende Absatz 2a eingefügt:

„(2a) <sup>1</sup>Bei der Offenlegung nach Absatz 2 kann an die Stelle des Jahresabschlusses ein Einzelabschluss treten, der nach den in § 315a Abs. 1 Satz 1 bezeichneten internationalen Rechnungslegungsstandards aufgestellt worden ist. Die befreiende Wirkung tritt nur ein, wenn

1. bei der Aufstellung des Einzelabschlusses nach Satz 1 die dort genannten Rechnungslegungsstandards vollständig befolgt worden sind,
2. der Lagebericht und der Bericht des Aufsichtsrats in dem erforderlichen Umfang auf den Abschluss nach Satz 1 Bezug nehmen,



3. statt des vom Abschlussprüfer zum Jahresabschluss erteilten Bestätigungsvermerks oder des Vermerks über dessen Versagung der entsprechende Vermerk zum Abschluss nach Satz 1 in die Offenlegung nach Absatz 2 einbezogen wird,
4. der Jahresabschluss mit dem Bestätigungsvermerk oder dem Vermerk über dessen Versagung gleichzeitig nach Absatz 1 Satz 1 und 2 offengelegt wird und
5. der Vorschlag für die Verwendung des Ergebnisses und gegebenenfalls der Beschluss über seine Verwendung unter Angabe des Jahresüberschusses oder Jahresfehlbetrags in die Offenlegung nach Absatz 2 einbezogen werden.

<sup>3</sup>Auf den Abschluss nach Satz 1 finden § 243 Abs. 2, §§ 244, 245, 257, 285 Satz 1 Nr. 7, 8 Buchstabe b, Nr. 9 bis 11a, 14 bis 17, § 286 Abs. 1 und 3 sowie § 287, auf den Lagebericht findet § 289 mit Ausnahme von dessen Absatz 2 Nr. 2 sowie mit der in Satz 2 Nr. 2 genannten Maßgabe Anwendung. <sup>4</sup>Die übrigen Vorschriften des Zweiten Unterabschnitts des Ersten Abschnitts und des Ersten Unterabschnitts des Zweiten Abschnitts des Dritten Buchs gelten insoweit nicht. <sup>5</sup>Kann wegen der Anwendung des § 286 Abs. 1 auf den Anhang die in Satz 2 Nr. 1 genannte Voraussetzung nicht eingehalten werden, so entfällt das Wahlrecht nach Satz 1.“

- b) Absatz 3 Satz 2 wird aufgehoben.
- c) Nach Absatz 3 wird folgender Absatz 3a eingefügt:

„(3a) Ist die Berichterstattung des Aufsichtsrats über Konzernabschluss und Konzernlagebericht in einem nach Absatz 2 Satz 1 erster Halbsatz in Verbindung mit Absatz 1 Satz 1 zweiter Teilsatz offen gelegten Bericht des Aufsichtsrats enthalten, so kann die Bekanntmachung des Berichts nach Absatz 3 Satz 1 durch einen Hinweis auf die frühere oder gleichzeitige Bekanntmachung nach Absatz 2 Satz 1 erster Halbsatz ersetzt werden. Wird der Konzernabschluss zusammen mit dem Jahresabschluss des Mutterunternehmens oder mit einem von diesem aufgestellten Einzelabschluss nach Absatz 2a Satz 1 bekannt gemacht, so können die Vermerke des Abschlussprüfers nach § 322 zu beiden Abschlüssen miteinander verbunden werden; in diesem Fall können auch die jeweiligen Prüfungsberichte miteinander verbunden werden.“

- d) In Absatz 5 werden nach dem Wort „Jahresabschluss,“ die Wörter „den Einzelabschluss nach Absatz 2a Satz 1, den“ eingefügt.



31. In § 327 Nr. 2 wird die Angabe „§ 285 Nr. 2, 5 und 8 Buchstabe a, Nr. 12“ durch die Angabe „§ 285 Satz 1 Nr. 2, 5 und 8 Buchstabe a, Nr. 12“ ersetzt.
32. § 328 wird wie folgt geändert:
- a) Absatz 1 wird wie folgt geändert:
- aa) In Satz 1 wird nach den Wörtern „Offenlegung des Jahresabschlusses“ das Wort „und“ durch ein Komma ersetzt und die Wörter „des Einzelabschlusses nach § 325 Abs. 2a Satz 1 oder“ eingefügt.
- bb) Nummer 1 wird wie folgt geändert:
- aaa) In Satz 1 werden die Wörter „Der Jahresabschluß und der Konzernabschluß“ durch das Wort „Abschlüsse“ ersetzt.
- bbb) Satz 2 wird wie folgt gefasst:  
„Ist der Abschluss festgestellt oder gebilligt worden, so ist das Datum der Feststellung oder Billigung anzugeben.“
- ccc) In Satz 3 erster Halbsatz werden die Wörter „ Jahresabschluß oder der Konzernabschluß“ durch das Wort „Abschluss“ ersetzt.
- b) Absatz 2 wird wie folgt geändert:
- aa) In Satz 1 werden die Wörter „der Jahresabschluß oder der Konzernabschluß“ durch das Wort „Abschlüsse“ ersetzt.
- bb) Satz 3 wird nach den Wörtern „so ist anzugeben,“ wie folgt gefasst:  
„zu welcher der in § 322 Abs. 2 Satz 1 genannten zusammenfassenden Beurteilungen des Prüfungsergebnisses der Abschlussprüfer in Bezug auf den in gesetzlicher Form erstellten Abschluss gelangt ist und ob der Bestätigungsvermerk einen Hinweis nach § 322 Abs. 3 Satz 2 enthält.“
33. § 331 wird wie folgt geändert:
- a) Nach Nummer 1 wird folgende Nummer 1a eingefügt:  
„1a. als Mitglied des vertretungsberechtigten Organs einer Kapitalgesellschaft zum Zwecke der Befreiung nach § 325 Abs. 2a einen Einzelabschluss nach internationalen Rechnungslegungsstandards, in dem die Verhältnisse der



Kapitalgesellschaft unrichtig wiedergegeben oder verschleiert worden sind, vorsätzlich oder leichtfertig offen legt,“

- b) In Nummer 3 wird die Angabe „nach den §§ 291, 292a“ durch die Angabe „nach § 291“ ersetzt.
34. In § 332 Abs. 1 werden nach den Wörtern „eines Jahresabschlusses,“ die Wörter „eines Einzelabschlusses nach § 325 Abs. 2a Satz 1,“ eingefügt.
35. In § 333 Abs. 1 werden nach den Wörtern „des Jahresabschlusses“ ein Komma und die Wörter „eines Einzelabschlusses nach § 325 Abs. 2a Satz 1“ eingefügt.
36. § 334 wird wie folgt geändert:
- a) Absatz 1 wird wie folgt geändert:
- aa) In Nummer 2 wird in Buchstabe e das Wort „oder“ durch ein Komma und in Buchstabe f das Komma durch das Wort „oder“ ersetzt; nach Buchstabe f wird der folgende Buchstabe g angefügt:
- „g) aa) des Artikels 4 der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002,  
bb) des § 315a Abs. 1 Satz 2 in Verbindung mit Satz 1 dieses Gesetzes  
oder  
cc) des § 315a Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 1 Satz 1 dieses Gesetzes  
über die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards, jeweils in Verbindung mit den Standards, die nach den Artikeln 2, 3 und 6 der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 in das Recht der Europäischen Union übernommen worden sind, oder  
dd) des § 315a Abs. 3 Satz 1 über die Anwendung gewisser Bestimmungen des Handelsgesetzbuchs neben internationalen Rechnungslegungsstandards,“
- bb) Am Schluss der Nummer 5 wird das Wort „oder“ durch ein Komma ersetzt.
- cc) Am Schluss der Nummer 6 wird nach dem Komma das Wort „oder“ angefügt.
- dd) Nach der Nummer 6 wird folgende Nummer angefügt:



- „7. bei der Offenlegung eines Einzelabschlusses nach § 325 Abs. 2a Satz 1 einer Vorschrift
- a) des § 325a Abs. 2a Satz 2 Nr. 1 in Verbindung mit § 325a Abs. 2a Satz 1, § 315a Abs. 1 Satz 1 und den Standards, die nach den Artikeln 2, 3 und 6 der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 in das Recht der Europäischen Union übernommen worden sind,
  - b) des § 325 Abs. 2a Satz 2 Nr. 2 bis 5 oder
  - c) des § 325 Abs. 2a Satz 3 in Verbindung mit den dort genannten Bestimmungen“
- b) Absatz 2 wird wie folgt gefasst:
- „(2) Ordnungswidrig handelt auch, wer zu einem Jahresabschluss, zu einem Einzelabschluss nach § 325 Abs. 2a Satz 1 oder zu einem Konzernabschluss, der aufgrund gesetzlicher Vorschriften zu prüfen ist, einen Vermerk nach § 322 erteilt, obwohl nach § 319 Abs. 2, 3, § 319a Abs. 1 er oder nach § 319 Abs. 2, 4, § 319a Abs. 1 die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft oder die Buchprüfungsgesellschaft, für die er tätig wird, nicht Abschlussprüfer sein darf.“
37. In § 336 Abs. 2 wird die Angabe „§ 285 Nr. 5, 6“ durch die Angabe „§ 285 Satz 1 Nr. 5, 6“ ersetzt.
38. In § 338 Abs. 3 Satz 1 wird die Angabe „§ 285 Nr. 9“ durch die Angabe „§ 285 Satz 1 Nr. 9“ ersetzt.
39. In § 339 Abs. 3 wird die Angabe „Die §§ 326 bis 329“ durch die Angabe „Die Vorschriften des § 325 Abs. 2a über den Einzelabschluss nach internationalen Rechnungslegungsstandards sowie der §§ 326 bis 329“ ersetzt.
40. In § 340a wird wie folgt geändert:
- a) In Absatz 1 zweiter Halbsatz wird die Angabe „nach § 289“ durch die Angabe „nach den für große Kapitalgesellschaften geltenden Bestimmungen des § 289“ ersetzt.
  - b) Absatz 2 wird wie folgt geändert:
    - aa) In Satz 1 wird die Angabe „§ 285 Nr. 8 und 12“ durch die Angabe „§ 285 Satz 1 Nr. 8 und 12“ ersetzt.
    - bb) In Satz 2 wird die Angabe „285 Nr. 1, 2, 4 und 9 Buchstabe c“ durch die Angabe „285 Satz 1 Nr. 1, 2, 4 und 9 Buchstabe c“ ersetzt.



41. § 340i wird wie folgt geändert:

a) Dem Absatz 2 werden die folgenden Sätze angefügt:

„In den Fällen des § 315a Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 finden von den in Absatz 1 genannten Vorschriften nur die §§ 290 bis 292, 315a Anwendung; die Sätze 1 und 2 dieses Absatzes sowie § 340j sind nicht anzuwenden. Soweit § 315a Abs. 3 Satz 1 auf die Bestimmung des § 314 Abs. 1 Nr. 6 Buchstabe c verweist, tritt an deren Stelle die Vorschrift des § 34 Abs. 2 Nr. 2 in Verbindung mit § 37 der Kreditinstituts-Rechnungslegungsverordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 11. Dezember 1998 (BGBl. I S. 3658), die zuletzt durch ... geändert worden ist. Im Übrigen findet die Kreditinstituts-Rechnungslegungsverordnung in den Fällen des § 315a Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 keine Anwendung.“

b) In Absatz 4 werden die Wörter „Gesetzes über das Kreditwesen“ durch das Wort „Kreditwesengesetzes“ ersetzt.

42. § 340j wird wie folgt geändert:

a) Absatz 1 wird aufgehoben.

b) Die Absatzbezeichnung „(2)“ wird gestrichen.

43. § 340k wird wie folgt geändert:

a) In Absatz 2 Satz 3 wird die Angabe „§ 319 Abs. 2 und 3 ist“ durch die Angabe „§ 319 Abs. 2 bis 4 und § 319a Abs. 1 sind“ und die Angabe „§ 319 Abs. 3 Nr. 5“ durch die Angabe „§ 319 Abs. 4 Satz 2“ ersetzt.

b) In Absatz 3 Satz 4 wird die Angabe „§ 319 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2“ durch die Angabe „§ 319 Abs. 1 Satz 3“ ersetzt.

44. Dem § 340l wird folgender Absatz angefügt:

„(5) Soweit Absatz 1 Satz 1 auf § 325 Abs. 2a Satz 3 und 4 verweist, gelten die folgenden Maßgaben und ergänzenden Bestimmungen:

1. Die in § 325 Abs. 2a Satz 3 genannten Vorschriften des Ersten Unterabschnitts des Zweiten Abschnitts des Dritten Buchs sind auch auf Kreditinstitute anzuwenden, die nicht in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft betrieben werden.
2. § 285 Satz 1 Nr. 8 Buchstabe b findet keine Anwendung. Jedoch ist im Anhang zum Einzelabschluss nach § 325 Abs. 2a Satz 1 der Personalaufwand des Ge-



schäftsjahrs in der Gliederung nach Formblatt 3 Posten 10 Buchstabe a der Kreditinstituts-Rechnungslegungsverordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 11. Dezember 1998 (BGBl. I S. 3658), die zuletzt durch ... geändert worden ist, anzugeben, sofern diese Angaben nicht gesondert in der Gewinn- und Verlustrechnung erscheinen.

3. An Stelle des § 285 Satz 1 Nr. 9 Buchstabe c gilt die Vorschrift des § 34 Abs. 2 Nr. 2 der Kreditinstituts-Rechnungslegungsverordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 11. Dezember 1998 (BGBl. I S. 3658), die zuletzt durch ... geändert worden ist.
  4. Für den Anhang gilt zusätzlich die Vorschrift des § 340a Abs. 4.
  5. Im Übrigen finden die Bestimmungen des Zweiten bis Vierten Titels dieses Unterabschnitts sowie der Kreditinstituts-Rechnungslegungsverordnung keine Anwendung.“
45. § 340n wird wie folgt geändert:
- a) Absatz 1 wird wie folgt geändert:
    - aa) Im einleitenden Teil des Absatzes 1 werden die Wörter „Gesetzes über das Kreditwesen“ durch das Wort „Kreditwesengesetzes“ ersetzt.
    - bb) In Nummer 1 Buchstabe d wird die Angabe „§ 285 Nr. 3, 5 bis 7, 9 Buchstabe a oder b, Nr. 10, 11, 13 oder 14“ durch die Angabe „§ 285 Satz 1 Nr. 3, 5 bis 7, 9 Buchstabe a oder b, Nr. 10, 11, 13, 14, 17, 18 oder 19“ ersetzt.
    - cc) In Nummer 2 wird in Buchstabe e das Wort „oder“ durch ein Komma und in Buchstabe f das Komma durch das Wort „oder“ ersetzt; nach Buchstabe f wird der folgende Buchstabe g angefügt:
      - „g) aa) des Artikels 4 der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002,
      - bb) des § 315a Abs. 1 Satz 2 in Verbindung mit Satz 1 dieses Gesetzes  
oder
      - cc) des § 315a Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 1 Satz 1 dieses Gesetzes  
über die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards, jeweils in Verbindung mit den Standards, die nach den Artikeln 2, 3 und 6 der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 in das Recht der Europäischen Union übernommen worden sind, oder
      - dd) des § 340i Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Satz 3 und 4 in Verbindung mit § 315a Abs. 3 Satz 1 über die Anwendung gewisser Bestimmungen des Handelsgesetzbuchs und der Kreditinstituts-Rechnungs-



legungsverordnung neben internationalen Rechnungslegungsstandards,“

dd) Am Schluss der Nummer 5 wird das Wort „oder“ durch ein Komma ersetzt.

ee) Am Schluss der Nummer 6 wird nach dem Komma das Wort „oder“ angefügt.

ff) Nach der Nummer 6 wird folgende Nummer angefügt:

„7. bei der Offenlegung eines Einzelabschlusses nach § 325 Abs. 2a Satz 1 einer Vorschrift

a) des § 325a Abs. 2a Satz 2 Nr. 1 in Verbindung mit § 325a Abs. 2a Satz 1, § 315a Abs. 1 Satz 1 und den Standards, die nach den Artikeln 2, 3 und 6 der Verordnung (EG) Nr. 1606/ 2002 in das Recht der Europäischen Union übernommen worden sind,

b) des § 325 Abs. 2a Satz 2 Nr. 2 bis 5 oder

c) des § 325 Abs. 2a Satz 3 in Verbindung mit den dort genannten Bestimmungen“

b) Absatz 2 wird wie folgt gefasst:

„(2) Ordnungswidrig handelt auch, wer zu einem Jahresabschluss, zu einem Einzelabschluss nach § 325 Abs. 2a Satz 1 oder zu einem Konzernabschluss, der aufgrund gesetzlicher Vorschriften zu prüfen ist, einen Vermerk nach § 322 erteilt, obwohl nach § 319 Abs. 2, 3, § 319a Abs. 1 er, nach § 319 Abs. 2, 4, § 319a Abs. 1 die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft oder nach § 340 k Abs. 2 oder 3 der Prüfungsverband, für die oder für den er tätig wird, nicht Abschlussprüfer sein darf.“

46. § 341a Abs. 2 wird wie folgt geändert:

a) In Satz 1 wird die Angabe „§ 285 Nr. 8 Buchstabe a“ durch die Angabe „§ 285 Satz 1 Nr. 8 Buchstabe a“ ersetzt.

b) In Satz 2 wird die Angabe „§ 285 Nr. 4 und 8 Buchstabe b“ durch die Angabe „§ 285 Satz 1 Nr. 4 und 8 Buchstabe b“ ersetzt.

47. In § 341i Abs. 4 wird die Angabe „§ 337 Abs. 2“ durch die Angabe „§ 175 Abs. 1 Satz 1“ ersetzt.



48. § 341j wird wie folgt geändert:

a) Dem Absatz 1 wird folgender Satz angefügt:

„In den Fällen des § 315a Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 finden von den in Satz 1 dieses Absatzes genannten Vorschriften nur die §§ 290 bis 292, 315a Anwendung; die Sätze 2 und 3 dieses Absatzes und Absatz 2, § 341i Abs. 3 Satz 2 sowie die Bestimmungen der Versicherungsunternehmens-Rechnungslegungsverordnung und der Pensionsfonds-Rechnungslegungsverordnung sind nicht anzuwenden.“

b) In Absatz 3 wird die Angabe „§ 337 Abs. 1“ durch die Angabe „§ 170 Abs. 1 und 3“ ersetzt.

49. Dem § 341l wird folgender Absatz angefügt:

„(4) Soweit Absatz 1 Satz 1 auf § 325 Abs. 2a Satz 3 und 4 verweist, gelten die folgenden Maßgaben und ergänzenden Bestimmungen:

1. Die in § 325 Abs. 2a Satz 3 genannten Vorschriften des Ersten Unterabschnitts des Zweiten Abschnitts des Dritten Buchs sind auch auf Versicherungsunternehmen anzuwenden, die nicht in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft betrieben werden.
2. An Stelle des § 285 Satz 1 Nr. 8 Buchstabe b gilt die Vorschrift des § 51 Abs. 5 in Verbindung mit Muster 2 der Versicherungsunternehmens-Rechnungslegungsverordnung vom 8. November 1994 (BGBl. I S. 3378), die zuletzt durch ... geändert worden ist.
3. § 341a Abs. 4 ist anzuwenden, soweit er auf die Bestimmungen der §§ 170, 171 und 175 des Aktiengesetzes über den Einzelabschluss nach § 325 Abs. 2a Satz 1 dieses Gesetzes verweist.
4. Im Übrigen finden die Bestimmungen des Zweiten bis Vierten Titels dieses Unterabschnitts sowie der Versicherungsunternehmens-Rechnungslegungsverordnung keine Anwendung.“

50. § 341n wird wie folgt geändert:

a) Absatz 1 wird wie folgt geändert:

aa) In Nummer 1 Buchstabe d wird die Angabe „§ 285 Nr. 1, 2 oder 3“ durch die Angabe „§ 285 Satz 1 Nr. 1, 2 oder 3“ und die Angabe „§ 285 Nr. 5 bis 7, 9 bis 14“ durch die Angabe „§ 285 Satz 1 Nr. 5 bis 7, 9 bis 14, 17 bis 19“ ersetzt.



bb) In Nummer 2 wird in Buchstabe e das Wort „oder“ durch ein Komma und in Buchstabe f das Komma durch das Wort „oder“ ersetzt; nach Buchstabe f wird der folgende Buchstabe g angefügt:

„g) aa) des Artikels 4 der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002,

bb) des § 315a Abs. 1 Satz 2 in Verbindung mit Satz 1 dieses Gesetzes oder

cc) des § 315a Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 1 Satz 1 dieses Gesetzes

über die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards, jeweils in Verbindung mit den Standards, die nach den Artikeln 2, 3 und 6 der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 in das Recht der Europäischen Union übernommen worden sind, oder

dd) des § 341j Abs. 1 Satz 1 und 4 in Verbindung mit § 315a Abs. 3 Satz 1 und den in der letztgenannten Bestimmung genannten Vorschriften über die Anwendung gewisser Bestimmungen des Handelsgesetzbuchs neben internationalen Rechnungslegungsstandards,“

cc) Am Schluss der Nummer 5 wird das Wort „oder“ durch ein Komma ersetzt.

dd) Am Schluss der Nummer 6 wird nach dem Komma das Wort „oder“ angefügt.

ee) Nach der Nummer 6 wird folgende Nummer angefügt:

„7. bei der Offenlegung eines Einzelabschlusses nach § 325 Abs. 2a Satz 1 einer Vorschrift

a) des § 325a Abs. 2a Satz 2 Nr. 1 in Verbindung mit § 325a Abs. 2a Satz 1, § 315a Abs. 1 Satz 1 und den Standards, die nach den Artikeln 2, 3 und 6 der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 in das Recht der Europäischen Union übernommen worden sind,

b) des § 325 Abs. 2a Satz 2 Nr. 2 bis 5 oder

c) des § 325 Abs. 2a Satz 3 in Verbindung mit den dort genannten Bestimmungen“

b) Absatz 2 wird wie folgt gefasst:



„(2) Ordnungswidrig handelt auch, wer zu einem Jahresabschluss, zu einem Einzelabschluss nach § 325 Abs. 2a Satz 1 oder zu einem Konzernabschluss, der aufgrund gesetzlicher Vorschriften zu prüfen ist, einen Vermerk nach § 322 erteilt, obwohl nach § 319 Abs. 2, 3, § 319a Abs. 1 er oder nach § 319 Abs. 2, 4, § 319a Abs. 1 die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft oder die Buchprüfungsgesellschaft, für die er tätig wird, nicht Abschlussprüfer sein darf.“

- c) In Absatz 4 werden die Wörter „das Bundesaufsichtsamt für das Versicherungswesen“ durch die Wörter „die Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht“ ersetzt.

## **Artikel 2**

### **Änderung des Einführungsgesetzes zum Handelsgesetzbuche**

Das Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuche in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 4101-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, das zuletzt durch Artikel ... des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. In der Gesetzesbezeichnung wird das Wort „Handelsgesetzbuche“ durch das Wort „Handelsgesetzbuch“ ersetzt.
2. In Artikel 25 Abs. 1 Satz 3 wird die Angabe „§ 319 Abs. 2 und 3 des Handelsgesetzbuchs ist“ durch die Angabe „§ 319 Abs. 2 bis 4 und § 319a Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs sind“ ersetzt.
3. In Artikel 26 Abs. 2 werden nach dem Wort „Handelsgesetzbuchs“ die Wörter „in der Fassung des Bilanzrichtlinien-Gesetzes“ eingefügt.
4. Artikel 50 Satz 2 wird aufgehoben.
5. Nach dem Neunzehnten Abschnitt wird folgender Abschnitt angefügt:

**„Zwanzigster Abschnitt  
Übergangsvorschriften zur Verordnung (EG) Nr. 1606/2002  
sowie zum Bilanzrechtsreformgesetz**



## Artikel 56

<sup>1</sup>Auf Gesellschaften, von denen

1. lediglich Schuldtitel zum Handel in einem geregelten Markt eines Mitgliedstaats der Europäischen Union oder eines anderen Vertragsstaats des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum im Sinne des Artikels 1 Nr. 13 der Richtlinie 93/22/EWG des Rates vom 10. Mai 1993 über Wertpapierdienstleistungen (ABl. EG Nr. L 141 S. 27), die zuletzt durch Richtlinie 2002/87/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. Dezember 2002 (ABl. EG 2003 Nr. L 35 S. 1) geändert worden ist, zugelassen sind, oder

2. Wertpapiere zum öffentlichen Handel in einem Drittstaat zugelassen sind und die zu diesem Zweck seit dem Geschäftsjahr, das vor dem 11. September 2002 begann, international anerkannte Rechnungslegungsstandards anwenden,

findet Artikel 4 der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. Juli 2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards (ABl. EG Nr. L 243 S. 1) in der jeweils geltenden Fassung erst von dem Geschäftsjahr an Anwendung, das nach dem 31. Dezember 2006 beginnt. <sup>2</sup>Drittstaat im Sinne des Satzes 1 Nr. 2 ist ein Staat, der weder Mitgliedstaat der Europäischen Union noch Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum ist.

## Artikel 57

(1) § 267 Abs. 1 und 2, § 293 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs in der Fassung des Bilanzrechtsreformgesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle dieses Gesetzes] sind erstmals auf Jahres- und Konzernabschlüsse für das nach dem 31. Dezember 2003 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden.

(2) § 285 Satz 1 Nr. 18, 19, Satz 2 bis 5, §§ 286 bis 288, § 289 Abs. 2 Nr. 2, § 314 Abs. 1 Nr. 10, 11, § 315 Abs. 2 Nr. 2, §§ 327, 336, 338, 339, 340a Abs. 2, § 341a Abs. 2 des Handelsgesetzbuchs in der Fassung des Bilanzrechtsreformgesetzes sind erstmals auf Jahres- und Konzernabschlüsse für das nach dem 31. Dezember 2003 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden.

(3) <sup>1</sup>Die §§ 257, 267 Abs. 3, § 285 Satz 1 Nr. 17, § 289 Abs. 1, § 291 Abs. 3, § 293 Abs. 5, § 294 Abs. 3 Satz 1, § 297 Abs. 1, § 298 Abs. 3, § 313 Abs. 2 Nr. 1, § 314 Abs. 1 Nr. 9, § 315 Abs. 1, § 315a Abs. 1 und 3, § 317 Abs. 2, §§ 321, 321a, 322, 324a, 325, 328, 339, 340a Abs. 1, §§ 340i, 340j, 340l Abs. 5, § 341j Abs. 1, § 341l Abs. 4 des Handelsgesetzbuchs in



der Fassung des Bilanzrechtsreformgesetzes finden erstmals auf das nach dem 31. Dezember 2004 beginnende Geschäftsjahr Anwendung. <sup>2</sup> § 315a Abs. 2 des Handelsgesetzbuchs in der Fassung des Bilanzrechtsreformgesetzes gilt erstmals für das nach dem 31. Dezember 2006 beginnende Geschäftsjahr. <sup>3</sup> § 318 Abs. 3 des Handelsgesetzbuchs in der Fassung des Bilanzrechtsreformgesetzes ist erstmals anzuwenden auf Ersetzungsverfahren, die nach dem 31. Dezember 2004 beantragt werden. <sup>4</sup> Die bis zum ... [einsetzen: Tag der Verkündung dieses Gesetzes] geltenden Fassungen der §§ 257, 267 Abs. 3, §§ 289, 291 Abs. 3, §§ 292a, 293 Abs. 5, § 294 Abs. 3 Satz 1, §§ 295, 297 Abs. 1, § 298 Abs. 3, § 313 Abs. 2 Nr. 1, §§ 315, 317 Abs. 2, §§ 321, 322, 325, 328, 339, 340a Abs. 1, §§ 340i, 340j, 341j Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs sind letztmals auf das vor dem 1. Januar 2005 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden. <sup>5</sup> Die §§ 278 und 298 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs in der bis zum ... [einsetzen: Tag der Verkündung dieses Gesetzes] geltenden Fassung können auf Geschäftsjahre, die vor dem 1. Januar 2005 enden, weiter angewendet werden.

(4) <sup>1</sup> Die §§ 319 und 319a des Handelsgesetzbuchs in der Fassung des Bilanzrechtsreformgesetzes finden vorbehaltlich Satz 3 erstmals auf alle gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfungen für das nach dem 31. Dezember 2004 beginnende Geschäftsjahr Anwendung. <sup>2</sup> Die bis zum ... [einsetzen: Tag der Verkündung dieses Gesetzes] geltende Fassung des § 319 des Handelsgesetzbuchs ist letztmals auf alle gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfungen für das vor dem 1. Januar 2005 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden. <sup>3</sup> § 319 Abs. 1 Satz 3 des Handelsgesetzbuchs in der Fassung des Bilanzrechtsreformgesetzes ist auf alle gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfungen mit Ausnahme der Prüfung einer Aktiengesellschaft, die Aktien mit amtlicher Notierung ausgegeben hat, erstmals für das nach dem 31. Dezember 2005 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden.

(5) <sup>1</sup> Erfüllt ein Mutterunternehmen (§ 290 des Handelsgesetzbuchs) die Voraussetzungen des Artikels 56 Satz 1 Nr. 1 dieses Gesetzes, so ist die bis zum ... [einsetzen: Tag der Verkündung dieses Gesetzes] geltende Fassung des § 297 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs abweichend von Absatz 3 Satz 3 letztmals auf das vor dem 1. Januar 2007 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden; dies gilt nicht, wenn ein Konzernabschluss nach § 315a Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs aufgestellt wird. <sup>2</sup> In den Fällen des Artikels 56 Satz 1 Nr. 2 dürfen die in dieser Vorschrift bezeichneten Rechnungslegungsstandards nach Maßgabe des § 292a des Handelsgesetzbuchs in der bis zum ... [einsetzen: Tag der Verkündung dieses Gesetzes] geltenden Fassung noch auf Geschäftsjahre angewendet werden, die vor dem 1. Januar 2007 beginnen.



(6) Soweit § 292a des Handelsgesetzbuchs in der bis zum ... [einsetzen: Tag der Verkündung dieses Gesetzes] geltenden Fassung nach Absatz 3 Satz 4 oder nach Absatz 5 Satz 2 weiterhin Anwendung findet, ist auch § 331 Nr. 3 des Handelsgesetzbuchs in der bis zum ... [einsetzen: Tag der Verkündung dieses Gesetzes] geltenden Fassung weiter anzuwenden.“

### **Artikel 3** **Änderung des Publizitätsgesetzes**

Das Publizitätsgesetz vom 15. August 1969 (BGBl. I S. 1189, 1970 I S. 1113), zuletzt geändert durch Artikel ... des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...), wird wie folgt geändert:

1. § 5 wird wie folgt geändert:
  - a) In Absatz 1 Satz 2 werden die Zahl „278“ und das darauffolgende Komma gestrichen.
  - b) In Absatz 2 Satz 2 wird die Angabe „§ 285 Nr. 1 bis 5, 7 bis 13“ durch die Angabe „§ 285 Satz 1 Nr. 1 bis 5, 7 bis 13, 17 bis 19“ ersetzt.
2. In § 6 Abs. 1 Satz 2 wird die Angabe „§ 319 Abs. 1 bis 3“ durch die Angabe „§ 319 Abs. 1 bis 4, § 319a Abs. 1“ ersetzt.
3. Dem § 7 wird folgender Satz angefügt:

„Die Sätze 1 bis 3 gelten auch für einen Einzelabschluss nach § 9 Abs. 1 Satz 1 dieses Gesetzes in Verbindung mit § 325 Abs. 2a Satz 1 des Handelsgesetzbuchs; für einen solchen Abschluss gilt ferner § 171 Abs. 4 Satz 1 des Aktiengesetzes sinngemäß.“
4. In § 9 Abs. 1 Satz 1 wird die Angabe „des § 325 Abs. 1, 2, 4, 5, § 328“ durch die Angabe „des § 325 Abs. 1, 2, 2a, 4, 5, § 328“ ersetzt.
5. In § 10 Satz 1 Nr. 2 wird die Angabe „§ 319 Abs. 1“ durch die Angabe „§ 319 Abs. 1 Satz 1 und 2“ ersetzt.
6. § 11 Abs. 6 wird wie folgt geändert:
  - a) Nummer 2 wird wie folgt gefasst:

„2. § 315a über den Konzernabschluss nach internationalen Rechnungslegungsstandards, Absatz 2 der Vorschrift jedoch nur, wenn das Mutterunternehmen



seiner Rechtsform nach in den Anwendungsbereich der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. Juli 2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards (ABl. EG Nr. L 243 S. 1) in ihrer jeweils geltenden Fassung fällt.“

b) Folgender Satz wird angefügt:

„Sind die Voraussetzungen des § 315a Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 des Handelsgesetzbuchs erfüllt, so gilt § 13 Abs. 2 Satz 1 und 2, Abs. 3 Satz 1 und 2 in Verbindung mit § 5 Abs. 5 dieses Gesetzes nicht.“

7. § 13 Abs. 3 wird wie folgt geändert:

a) In Satz 1 wird die Angabe „§ 279 Abs. 1, §§ 280, 314 Abs. 1 Nr. 5 und 6 des Handelsgesetzbuchs“ ersetzt durch die Angabe „§ 279 Abs. 1, §§ 280, 314 Abs. 1 Nr. 6 des Handelsgesetzbuchs“.

b) In Satz 2 wird der Punkt durch ein Semikolon ersetzt; folgender Halbsatz wird angefügt:

„dieser braucht Kapitalflussrechnung und Eigenkapitalspiegel nicht zu umfassen.“

8. § 17 wird wie folgt geändert:

a) Nach Nummer 1 folgende Nummer 1a eingefügt:

„1a. zum Zwecke der Befreiung nach § 9 Abs. 1 Satz 1 in Verbindung mit § 325 Abs. 2a des Handelsgesetzbuchs einen Einzelabschluss nach internationalen Rechnungslegungsstandards, in dem die Verhältnisse des Unternehmens unrichtig wiedergegeben oder verschleiert worden sind, vorsätzlich oder leichtfertig offen legt,“

b) In Nummer 3 wird die Angabe „§ 11 Abs. 6“ durch die Angabe „§ 11 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1“ ersetzt.

9. § 20 Abs. 1 wird wie folgt geändert:

a) Nummer 2 wird wie folgt geändert:

aa) Im einleitenden Satzteil wird die Angabe „einer Vorschrift des § 13 Abs. 2 Satz 1 in Verbindung mit“ gestrichen.



bb) Nach Buchstabe f wird folgende Angabe und darauffolgend nachstehender Buchstabe g angefügt:

„jeweils in Verbindung mit § 13 Abs. 2 Satz 1 dieses Gesetzes, oder einer Vorschrift

- g) aa) des Artikels 4 der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002,
- bb) des § 11 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 dieses Gesetzes in Verbindung mit § 315a Abs. 1 Satz 2 des Handelsgesetzbuchs und Satz 1 derselben Vorschrift oder
- cc) des § 11 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 dieses Gesetzes in Verbindung mit § 315a Abs. 2 des Handelsgesetzbuchs und Absatz 1 Satz 1 derselben Vorschrift

über die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards, jeweils in Verbindung mit den Standards, die nach den Artikeln 2, 3 und 6 der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 in das Recht der Europäischen Union übernommen worden sind, oder

dd) des § 11 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 dieses Gesetzes in Verbindung mit § 315a Abs. 3 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs über die Anwendung gewisser Bestimmungen des Handelsgesetzbuchs neben internationalen Rechnungslegungsstandards,“

b) Am Schluss der Nummer 5 wird das Wort „oder“ gestrichen.

c) Am Schluss der Nummer 6 wird nach dem Komma das Wort „oder“ angefügt.

d) Nach der Nummer 6 wird folgende Nummer angefügt:

„7. bei der Offenlegung eines Einzelabschlusses nach § 9 Abs. 1 Satz 1 dieses Gesetzes in Verbindung mit § 325 Abs. 2a Satz 1 des Handelsgesetzbuchs einer Vorschrift

- a) des § 325a Abs. 2a Satz 2 Nr. 1 in Verbindung mit § 325a Abs. 2a Satz 1, § 315a Abs. 1 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs und den Standards, die nach den Artikeln 2, 3 und 6 der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 in das Recht der Europäischen Union übernommen worden sind,
- b) des § 325 Abs. 2a Satz 2 Nr. 2 bis 5 des Handelsgesetzbuchs oder
- c) des § 325 Abs. 2a Satz 3 des Handelsgesetzbuchs in Verbindung mit den dort genannten Bestimmungen“

10. In § 21 Satz 1 wird wie folgt geändert:



- a) In Nummer 6 wird die Angabe „§ 7 Satz 1,“ durch die Angabe „§ 7 Satz 1 oder Satz 4 in Verbindung mit Satz 1,“ ersetzt.
- b) In Nummer 7 wird die Angabe „§ 7 Satz 3“ durch die Angabe „§ 7 Satz 3 oder Satz 4 in Verbindung mit Satz 3, jeweils“ ersetzt.

11. Die §§ 22 bis 24 werden durch folgende Vorschrift ersetzt:

### **„§ 22 Erstmalige Anwendung geänderter Vorschriften**

(1) § 5 Abs. 6, § 11 Abs. 6 Nr. 2 und § 21 Satz 2 in der vom 9. März 2000 an geltenden Fassung sind erstmals auf Jahres- und Konzernabschlüsse für das nach dem 31. Dezember 1998 und § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und § 11 Abs. 5 Satz 1 in der vom 9. März 2000 an geltenden Fassung sind erstmals auf Jahres- und Konzernabschlüsse für das nach dem 31. Dezember 1999 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden.

(2) Die §§ 1 und 11 in der vom 1. Januar 2002 an geltenden Fassung sind erstmals auf Jahres- und Konzernabschlüsse sowie Lageberichte für das nach dem 31. Dezember 2001 endende Geschäftsjahr anzuwenden; § 2 Abs. 1 gilt sinngemäß. Die §§ 1 und 11 in der bis zum 31. Dezember 2001 geltenden Fassung sind letztmals auf Jahres- und Konzernabschlüsse sowie Lageberichte für ein spätestens am 31. Dezember 2001 endendes Geschäftsjahr anzuwenden.

(3) Die §§ 7, 9, 11, § 13 Abs. 3 Satz 2 und § 21 in der Fassung des Bilanzrechtsreformgesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) finden erstmals auf das nach dem 31. Dezember 2004 beginnende Geschäftsjahr Anwendung. § 315a Abs. 2 des Handelsgesetzbuchs in Verbindung mit § 11 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 dieses Gesetzes ist erstmals auf das nach dem 31. Dezember 2006 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden. Die bis zum ... [einsetzen: Tag der Verkündung dieses Gesetzes] geltenden Fassungen des § 11 Abs. 6 Nr. 2 dieses Gesetzes und des § 292a des Handelsgesetzbuchs sind letztmals auf das vor dem 1. Januar 2005 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden; Artikel 57 Abs. 5 Satz 2 des Einführungsgesetzes zum Handelsgesetzbuch gilt entsprechend. Soweit § 5 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2, § 6 Abs. 1, § 9 Abs. 1 Satz 1, § 10 Satz 1 Nr. 2, § 13 Abs. 2, § 14 Abs. 1 und § 15 dieses Gesetzes auf Bestimmungen des Handelsgesetzbuchs verweisen, die



in Artikel 57 Abs. 2 bis 4 des Einführungsgesetzes zum Handelsgesetzbuch aufgeführt sind, gelten die in der letztgenannten Vorschrift getroffenen Übergangsregelungen entsprechend. Soweit § 13 Abs. 2 Satz 1 dieses Gesetzes auf § 297 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs verweist, ist Artikel 57 Abs. 5 Satz 1 des Einführungsgesetzes zum Handelsgesetzbuch entsprechend anzuwenden; dies gilt nicht, wenn das Mutterunternehmen eine Personengesellschaft oder ein Einzelkaufmann ist.“

12. Der bisherige § 25 wird § 23.

#### **Artikel 4 Änderung des Aktiengesetzes**

Das Aktiengesetz vom 6. September 1965 (BGBl. I S. 1089), zuletzt geändert durch Artikel ... des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...), wird wie folgt geändert:

1. § 143 Abs. 2 wird wie folgt geändert:
  - a) In Satz 1 wird die Angabe „§ 319 Abs. 2“ durch die Angabe „§ 319 Abs. 2, 3, § 319a Abs. 1“ ersetzt.
  - b) In Satz 2 wird die Angabe „§ 319 Abs. 3“ durch die Angabe „§ 319 Abs. 2, 4, § 319a Abs. 1“ ersetzt.
2. § 170 Abs. 1 Satz 2 wird wie folgt gefasst:

„Satz 1 gilt entsprechend für einen Einzelabschluss nach § 325 Abs. 2a Satz 1 des Handelsgesetzbuchs sowie bei Mutterunternehmen (§ 290 Abs. 1, 2 des Handelsgesetzbuchs) für den Konzernabschluss und den Konzernlagebericht.“
3. Dem § 171 wird folgender Absatz angefügt:

„(4) Die Absätze 1 bis 3 gelten auch hinsichtlich eines Einzelabschlusses nach § 325 Abs. 2a Satz 1 des Handelsgesetzbuchs. Der Vorstand darf den in Satz 1 genannten Abschluss erst nach dessen Billigung durch den Aufsichtsrat offen legen.“
4. § 175 wird wie folgt geändert:



- a) In Absatz 1 Satz 1 werden nach dem Wort „Lageberichts“ ein Komma und die Wörter „eines vom Aufsichtsrat gebilligten Einzelabschlusses nach § 325 Abs. 2a Satz 1 des Handelsgesetzbuchs“ eingefügt.
  - b) In Absatz 2 Satz 1 werden nach dem Wort „Jahresabschluß,“ die Wörter „ein vom Aufsichtsrat gebilligter Einzelabschluss nach § 325 Abs. 2a Satz 1 des Handelsgesetzbuchs,“ eingefügt.
5. In § 176 Abs. 2 wird nach Satz 1 folgender Satz eingefügt:  
„Satz 1 gilt entsprechend für die Verhandlungen über die Billigung eines Konzernabschlusses.“
6. In § 209 Abs. 4 Satz 2 wird die Angabe „§ 319 Abs. 1 bis 3, § 320 Abs. 1, 2, §§ 321, 322 Abs. 5“ durch die Angabe „§ 319 Abs. 1 bis 4, § 319a Abs. 1, § 320 Abs. 1, 2, §§ 321, 322 Abs. 7“ ersetzt.
7. § 243 Abs. 3 wird wie folgt gefasst:
- „(3) Die Anfechtung kann nicht gestützt werden:
1. auf eine Verletzung des § 128,
  2. auf Gründe, die ein Verfahren nach § 318 Abs. 3 des Handelsgesetzbuchs rechtfertigen.“
8. In § 249 Abs. 1 Satz 1 wird nach den Wörtern „so gelten“ die Angabe „§ 243 Abs. 3 Nr. 2,“ eingefügt.
9. § 256 Abs. 1 Nr. 3 wird wie folgt gefasst:
- „3. er im Falle einer gesetzlichen Prüfungspflicht von Personen geprüft worden ist, die nach § 319 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs oder nach Artikel 25 des Einführungsgesetzes zum Handelsgesetzbuch nicht Abschlussprüfer sind oder aus anderen Gründen als einem Verstoß gegen § 319 Abs. 2, 3 oder 4 oder § 319a Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs nicht zum Abschlussprüfer bestellt sind,“
10. In § 258 Abs. 4 Satz 2 wird die Angabe „gilt § 319 Abs. 2 und 3“ durch die Angabe „gelten § 319 Abs. 2 bis 4 und § 319a Abs. 1“ ersetzt.
11. In § 283 werden die Nummern 9 bis 11 wie folgt gefasst:



- „9. die Aufstellung, Vorlegung und Prüfung des Jahresabschlusses und des Vorschlags für die Verwendung des Bilanzgewinns;
10. die Vorlegung und Prüfung des Lageberichts sowie eines Konzernabschlusses und eines Konzernlageberichts;
11. die Vorlegung, Prüfung und Offenlegung eines Einzelabschlusses nach § 325 Abs. 2a Satz 1 des Handelsgesetzbuchs;“
12. In § 286 Abs. 4 wird die Angabe „§ 285 Nr. 9 Buchstaben a und b“ durch die Angabe „§ 285 Satz 1 Nr. 9 Buchstaben a und b“ ersetzt.
13. In § 293d Abs. 1 Satz 1 wird die Angabe „§ 319 Abs. 1 bis 3“ durch die Angabe „§ 319 Abs. 1 bis 4, § 319a Abs. 1“ ersetzt.
14. In § 400 Abs. 1 Nr. 1 wird die Angabe „§ 331 Nr. 1“ durch die Angabe „§ 331 Nr. 1 oder Nr. 1a“ ersetzt.
15. In § 407 Abs. 1 Satz 1 wird die Angabe „§§ 170, 171 Abs. 3,“ durch die Angabe „§§ 170, 171 Abs. 3 oder Abs. 4 Satz 1 in Verbindung mit Abs. 3,“ ersetzt.

#### **Artikel 5** **Änderung des Einführungsgesetzes zum Aktiengesetz**

Nach § 16 des Einführungsgesetzes zum Aktiengesetz vom 6. September 1965, das zuletzt durch ...geändert worden ist, wird folgender § 17 eingefügt:

#### **„§ 17**

#### **Übergangsvorschrift zu § 243 Abs. 3 Nr. 2 und § 249 Abs. 1 Satz 1 des Aktiengesetzes**

§ 243 Abs. 3 Nr. 2 und § 249 Abs. 1 Satz 1 des Aktiengesetzes in der Fassung des Bilanzrechtsreformgesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) sind erstmals auf Anfechtungsklagen und Nichtigkeitsklagen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2004 erhoben worden sind.“

#### **Artikel 6** **Änderung des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung**



Das Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 4123-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, zuletzt geändert durch Artikel ... des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...), wird wie folgt geändert:

1. Dem § 42a Abs. 4 wird folgender Satz angefügt:  
„Das Gleiche gilt hinsichtlich eines Einzelabschlusses nach § 325 Abs. 2a Satz 1 des Handelsgesetzbuchs, wenn die Gesellschafter die Offenlegung eines solchen beschlossen haben.“
2. In § 46 werden nach der Nummer 1 die folgenden Nummern eingefügt:  
„1a. die Entscheidung über die Offenlegung eines Einzelabschlusses nach internationalen Rechnungslegungsstandards (§ 325 Abs. 2a Satz 1 des Handelsgesetzbuchs) und über die Billigung des von den Geschäftsführern aufgestellten Abschlusses;  
1b. die Billigung eines von den Geschäftsführern aufgestellten Konzernabschlusses;“
3. In § 52 Abs. 1 wird die Angabe „§§ 170, 171, 337“ durch die Angabe „§§ 170, 171“ ersetzt.
4. In § 57f Abs. 3 Satz 2 wird die Angabe „§ 319 Abs. 1 bis 3“ durch die Angabe „§ 319 Abs. 1 bis 4, § 319a Abs. 1“ ersetzt.
5. In § 82 Abs. 2 Nr. 2 wird die Angabe „§ 331 Nr. 1“ durch die Angabe „§ 331 Nr. 1 oder Nr. 1a“ ersetzt.

#### **Artikel 7**

#### **Änderung des Gesetzes betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften**

Das Gesetz betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften in der Fassung der Bekanntmachung vom 19. August 1994 (BGBl. I S. 2202), zuletzt geändert durch Artikel ... des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...), wird wie folgt geändert:

1. Dem § 48 wird folgender Absatz angefügt:  
„(4) Die Generalversammlung beschließt über die Offenlegung eines Einzelabschlusses nach § 339 Abs. 3 in Verbindung mit § 325 Abs. 2a Satz 1 des Handelsgesetz-



buchs. Der Beschluss kann für das nächstfolgende Geschäftsjahr im Voraus gefasst werden. Das Statut kann die in den Sätzen 1 und 2 genannten Entscheidungen dem Aufsichtsrat übertragen. Ein vom Vorstand auf Grund eines Beschlusses nach den Sätzen 1 bis 3 aufgestellter Abschluss darf erst nach seiner Billigung durch den Aufsichtsrat offen gelegt werden.“

2. § 53 Abs. 2 Satz 2 wird wie folgt gefasst:  
„§ 316 Abs. 3, § 317 Abs. 1 Satz 2 und 3, Abs. 2, § 324a des Handelsgesetzbuchs sind entsprechend anzuwenden.“
3. In § 147 Abs. 2 Nr. 1 wird die Angabe „§ 331 Nr. 1“ durch die Angabe „§ 331 Nr. 1 oder Nr. 1a“ ersetzt.
4. In § 160 Abs. 1 wird die Angabe „§§ 47, 48 Abs. 3,“ durch die Angabe „§§ 47, 48 Abs. 3 und 4 Satz 4“ ersetzt.

### **Artikel 8 Änderung sonstigen Bundesrechts**

(1) In § 1 Abs. 2 des Umweltauditgesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 4. September 2002 (BGBl. I S. 3490) werden die Wörter „Jahresabschlüsse oder Lageberichte oder Konzernabschlüsse oder Konzernlageberichte“ durch die Wörter „einen Jahresabschluss, einen Einzelabschluss nach internationalen Rechnungslegungsstandards (§ 325 Abs. 2a Satz 1 des Handelsgesetzbuchs), einen Lagebericht, einen Konzernabschluss oder einen Konzernlagebericht“ ersetzt.

(2) Artikel 5 Satz 2 des Kapitalaufnahmeerleichterungsgesetzes vom 20. April 1998 (BGBl. I S. 707) wird aufgehoben.

(3) Die Konzernabschlussbefreiungsverordnung vom 15. November 1991 (BGBl. I S. 2122), zuletzt geändert durch Artikel ... des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...), wird wie folgt geändert:

1. Die Überschrift der Verordnung wird wie folgt gefasst:



„Verordnung über befreiende Konzernabschlüsse und Konzernlageberichte von Mutterunternehmen mit Sitz in einem Drittstaat (Konzernabschlussbefreiungsverordnung – KonBefrV)“

2. § 2 Abs. 1 wird wie folgt geändert:

a) Satz 1 wird wie folgt geändert:

aa) In Nummer 1 wird die Angabe „§§ 295, 296“ durch die Angabe „des § 296“ ersetzt.

bb) In Nummer 2 werden nach dem Klammerzitat „(ABl. EG Nr. L 193 S. 1)“ die Wörter „in der jeweils geltenden Fassung“ eingefügt.

cc) In Nummer 3 werden nach den Wörtern „der befreiende Konzernabschluß“ die Wörter „und der befreiende Konzernlagebericht“ sowie nach den Wörtern „und der Konzernabschluß“ die Wörter „sowie der Konzernlagebericht“ eingefügt und werden nach dem Klammerzitat „(ABl. EG Nr. L 126 S. 20)“ die Wörter „in der jeweils geltenden Fassung“ eingefügt.

b) In Satz 2 zweiter Halbsatz werden nach dem Klammerzitat „(ABl. EG Nr. L 374 S. 9)“ die Wörter „in ihren jeweils geltenden Fassungen“ eingefügt.

3. § 4 Abs. 2 wird aufgehoben.

(4) Die Börsenzulassungs-Verordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 9. September 1998 (BGBl. I S. 2832), zuletzt geändert durch Artikel ... des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...), wird wie folgt geändert:

1. In der Inhaltsübersicht wird die Angabe zu § 72 wie folgt gefasst:

„§ 72 Allgemeine Bestimmungen über Jahresabschlüsse“

2. In § 26 Nr. 3 wird das Wort „Jahresabschlüsse“ durch das Wort „Einzelabschlüsse“ ersetzt.

3. In § 33 Abs. 3 Satz 1 erster und zweiter Halbsatz wird jeweils das Wort „Jahresabschluß“ durch das Wort „Einzelabschluss“ ersetzt.

4. In § 34 Abs. 2 Satz 1 erster und zweiter Halbsatz wird jeweils das Wort „Jahresabschluß“ durch das Wort „Einzelabschluss“ ersetzt.



5. In § 45a Abs. 1 Nr. 3 wird im ersten Halbsatz Buchstabe a und b und im zweiten Halbsatz jeweils das Wort „Jahresabschluss“ durch das Wort „Einzelabschluss“ ersetzt.
6. In § 65 Abs. 1 werden die Wörter „den Jahresabschluss“ durch die Wörter „den Einzelabschluss“ und die Wörter „der Jahresabschluss“ durch die Wörter „ der Einzelabschluss“ ersetzt.
7. § 72 wird wie folgt gefasst:

## **„§ 72 Allgemeine Bestimmungen über Jahresabschlüsse**

(1) Jahresabschlüsse im Sinne dieser Verordnung sind:

1. der Jahresabschluss nach § 242 Abs. 3 des Handelsgesetzbuchs,
2. der Einzelabschluss nach § 325 Abs. 2a Satz 1 des Handelsgesetzbuchs,
3. der Konzernabschluss nach dem Zweiten Unterabschnitt des Zweiten Abschnitts des Dritten Buchs des Handelsgesetzbuchs oder nach dem Zweiten Abschnitt des Publizitätsgesetzes,
4. Abschlüsse nach anderen Vorschriften, sofern darin auf eine der vorgenannten Bestimmungen verwiesen wird, und
5. Abschlüsse nach ausländischem Recht, sofern sie ihrer Art nach einem Abschluss nach den Nummern 1 bis 4 entsprechen.

Die Bestimmungen dieser Verordnung betreffend ausländische Emittenten bleiben unberührt.

(2) Soweit der Emittent nach dieser Verordnung einen Einzelabschluss in den Prospekt aufzunehmen oder anderweitig offen zu legen hat, kann nach seiner Wahl ein Abschluss nach Absatz 1 Satz 1 Nr. 2 an die Stelle eines solchen nach Absatz 1 Satz 1 Nr. 1 oder nach Absatz 1 Satz 1 Nr. 4 in Verbindung mit Nr. 1 treten. Entsprechendes gilt für die Zusammenfassung eines Einzelabschlusses und für den Bestätigungsvermerk dazu.“

(5) Das Verkaufsprospektgesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 9. September 1998 (BGBl. I S. 2701), zuletzt geändert durch Artikel ... des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...), wird wie folgt geändert:

1. Die Zwischenüberschrift vor § 1 wird wie folgt gefasst:

„I. Abschnitt



Anwendungsbereich; Allgemeine Vorschriften“

2. Nach § 4 wird folgender § 4a eingefügt:

**„§ 4a  
Allgemeine Vorschriften über Jahresabschlüsse**

Jahresabschlüsse im Sinne dieses Gesetzes und der zu seiner Durchführung erlassenen Bestimmungen sind:

1. der Jahresabschluss nach § 242 Abs. 3 des Handelsgesetzbuchs,
2. der Einzelabschluss nach § 325 Abs. 2a Satz 1 des Handelsgesetzbuchs,
3. der Konzernabschluss nach dem Zweiten Unterabschnitt des Zweiten Abschnitts des Dritten Buchs des Handelsgesetzbuchs oder nach dem Zweiten Abschnitt des Publizitätsgesetzes,
4. Abschlüsse nach anderen Vorschriften, sofern darin auf eine der vorgenannten Bestimmungen verwiesen wird, und
5. Abschlüsse nach ausländischem Recht, sofern sie ihrer Art nach einem Abschluss nach den Nummern 1 bis 4 entsprechen.

Besondere Bestimmungen betreffend ausländische Emittenten bleiben unberührt.“

(6) Dem § 2 der Verkaufsprospekt-Verordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 9. September 1998 (BGBl. I S. 2853), die zuletzt durch Artikel ... des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...), geändert worden ist, wird folgender Absatz angefügt:

„(4) Soweit der Emittent nach dieser Verordnung einen Einzelabschluss in den Prospekt aufzunehmen oder anderweitig offen zu legen hat, kann nach seiner Wahl ein Abschluss nach § 4a Satz 1 Nr. 2 des Verkaufsprospektgesetzes an die Stelle eines solchen nach Satz 1 Nr. 1 oder nach Satz 1 Nr. 4 in Verbindung mit Nr. 1 derselben Vorschrift treten. Entsprechendes gilt für den Bestätigungsvermerk zum Einzelabschluss.“

(7) In § 68 Abs. 2 Satz 1 des Investmentgesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) wird die Angabe „§ 319 Abs. 1“ durch die Angabe „§ 319 Abs. 1 Satz 1 und 2“ ersetzt.

(8) In § 15 Abs. 1 Nr. 1 des Gesetzes über die Spaltung der von der Treuhandanstalt verwalteten Unternehmen vom 5. April 1991 (BGBl. I S. 854), das zuletzt durch Artikel ... des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) geändert worden ist, wird die Angabe „§ 331 Nr. 1“ durch die Angabe „§ 331 Nr. 1 oder Nr. 1a“ ersetzt.



(9) Das Umwandlungsgesetz vom 28. Oktober 1994 (BGBl. I S. 3210, 1995 I S. 428), zuletzt geändert durch Artikel ... des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...), wird wie folgt geändert:

1. In § 11 Abs. 1 Satz 1 wird die Angabe „§ 319 Abs. 1 bis 3“ durch die Angabe „§ 319 Abs. 1 bis 4, § 319a Abs. 1“ ersetzt.
2. In § 313 Abs. 1 Nr. 1 wird die Angabe „§ 331 Nr. 1“ durch die Angabe „§ 331 Nr. 1 oder Nr. 1a“ ersetzt.

(10) Änderung von Rechnungslegungsverordnungen:

1. § 34 der Kreditinstituts-Rechnungslegungsverordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 11. Dezember 1998 (BGBl. I S. 3658), zuletzt geändert durch ..., wird wie folgt geändert:
  - a) In Absatz 1 Satz 1 wird die Angabe „§ 285 Nr. 3, 5, 6, 7, 9 Buchstabe a und b, Nr. 10, 11, 13 und 14“ durch die Angabe „§ 285 Satz 1 Nr. 3, 5, 6, 7, 9 Buchstabe a und b, Nr. 10, 11, 13, 14, 16 bis 19“ und in Satz 2 wird die Angabe „§ 285 Nr. 3“ durch die Angabe „§ 285 Satz 1 Nr. 3“ ersetzt.
  - b) In Absatz 2 Satz 1 wird im einleitenden Satzteil die Angabe „§ 285 Nr. 4, 9 Buchstabe c“ durch die Angabe „§ 285 Satz 1 Nr. 4, 9 Buchstabe c“ ersetzt.
2. Die Versicherungsunternehmens-Rechnungslegungsverordnung vom 8. November 1994 (BGBl. I S. 3378), zuletzt geändert durch ... , wird wie folgt geändert:
  - a) In § 51 wird wie folgt geändert:
    - aa) In Absatz 1 Satz 1 wird die Angabe „§ 285 Nr. 1 bis 3, 5 bis 7 sowie 9 bis 14“ durch die Angabe „§ 285 Satz 1 Nr. 1 bis 3, 5 bis 7, 9 bis 14 sowie 16 bis 19“ ersetzt.
    - bb) In Absatz 4 Satz 1 wird im einleitenden Satzteil die Angabe „§ 285 Nr. 4“ durch die Angabe „§ 285 Satz 1 Nr. 4“ ersetzt.
    - cc) In Absatz 5 wird die Angabe „§ 285 Nr. 8 Buchstabe b“ durch die Angabe „§ 285 Satz 1 Nr. 8 Buchstabe b“ ersetzt.
  - b) In § 59 Abs. 1 wird die Angabe „314 Abs. 1 Nr. 1 und 2 sowie 4 bis 7“ durch die Angabe „314 Abs. 1 Nr. 1 und 2 sowie 4 bis 11“ ersetzt.
3. § 34 der Pensionsfonds-Rechnungslegungsverordnung vom 25. Februar 2003 (BGBl. I S. 246) wird wie folgt geändert:
  - a) In Absatz 1 Satz 1 wird die Angabe „285 Nr. 1 bis 3, 5 bis 7 sowie 9 bis 14“ durch die Angabe „285 Satz 1 Nr. 1 bis 3, 5 bis 7, 9 bis 14 sowie 16 bis 19“ ersetzt.



- b) In Absatz 4 Satz 1 wird im einleitenden Satzteil die Angabe „§ 285 Nr. 4“ durch die Angabe „§ 285 Satz 1 Nr. 4“ ersetzt
- c) In Absatz 5 wird die Angabe „§ 285 Nr. 8 Buchstabe b“ durch die Angabe „§ 285 Satz 1 Nr. 8 Buchstabe b“ ersetzt.

(11) In § 5d Abs. 3 Satz 2 des Gemeindefinanzreformgesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 4. April 2001 (BGBl. I S. 482), das zuletzt durch ... geändert worden ist, wird die Angabe „§§ 284, 285 Nr. 8 Buchstabe b“ durch die Angabe „§§ 284, 285 Satz 1 Nr. 8 Buchstabe b“ ersetzt.

(12) Dem § 28 des Kreditwesengesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 9. September 1998 (BGBl. I S. 2776), das zuletzt durch Artikel ... des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) geändert worden ist, wird folgender Absatz angefügt:

„(4) Die Bestimmungen des Absatzes 3 gelten entsprechend für einen Einzelabschluss nach § 325 Abs. 2a Satz 1 des Handelsgesetzbuchs.“

(13) In § 20 Satz 3 Nr. 2 der Anzeigenverordnung vom 29. Dezember 1997 (BGBl. I S. 3372), die zuletzt durch Artikel ... des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) geändert worden ist, wird das Wort „Jahresabschlussprüfungen“ durch das Wort „Abschlussprüfungen“ ersetzt.

(14) Das Versicherungsaufsichtsgesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 17. Dezember 1992 (BGBl. 1993 I S. 2), zuletzt geändert durch Artikel ... des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...), wird wie folgt geändert:

1. Dem § 55 wird folgender Absatz angefügt:

„(4) Die Bestimmungen der Absätze 2 und 3 gelten auch für einen Einzelabschluss nach § 325 Abs. 2a Satz 1 des Handelsgesetzbuchs.“

2. In § 143 wird die Angabe „§ 331 Nr. 1“ durch die Angabe „§ 331 Nr. 1 oder Nr. 1a“ ersetzt.

(15) In § 21 der Prüfungsberichterordnung vom 3. Juni 1998 (BGBl. I S. 1209) wird die Angabe „§ 285 Nr. 3“ durch die Angabe „§ 285 Satz 1 Nr. 3“ ersetzt.

(16) Die Solvabilitätsbereinigungsverordnung vom 20. Dezember 2001 (BGBl. I S. 4173) wird wie folgt geändert:



1. In der Inhaltsübersicht wird nach der Angabe „§ 21“ das Wort „Inkrafttreten“ durch die Wörter „Inkrafttreten, zeitliche Anwendung“ ersetzt.
2. § 1 wird wie folgt geändert:
  - a) In Absatz 1 werden nach den Wörtern „nach deutschem Recht“ die Wörter „oder nach dem Recht der Europäischen Union“ eingefügt.
  - b) Absatz 2 wird aufgehoben.
  - c) In Absatz 3 wird die Angabe „gemäß Absatz 1 oder 2“ durch die Angabe „nach Absatz 1“ ersetzt.
3. In § 9 Abs. 5 wird die Angabe „gemäß § 1 Abs. 2“ durch die Wörter „nach internationalen Rechnungslegungsstandards“ ersetzt.
4. In § 17 Abs. 5 wird die Angabe „gemäß § 1 Abs. 2“ durch die Wörter „nach internationalen Rechnungslegungsstandards“ ersetzt.
5. § 21 wird wie folgt gefasst:

### **„§ 21**

#### **Inkrafttreten, zeitliche Anwendung**

(1) Die Verordnung tritt am Tag nach der Verkündung in Kraft.

(2) Sie findet erstmals Anwendung für die Rechnungslegung des nach dem 31. Dezember 2000 beginnenden Geschäftsjahres.

(3) Für die letztmalige Anwendung des § 1 Abs. 2 und 3, des § 9 Abs. 5 und des § 17 Abs. 5 in der bis zum ... [einsetzen: Tag der Verkündung dieses Gesetzes] geltenden Fassung gilt Artikel 57 Abs. 3 Satz 4 und Abs. 5 Satz 2 in Verbindung mit Artikel 56 Satz 1 Nr. 2 des Einführungsgesetzes zum Handelsgesetzbuch sinngemäß.“

(17) In § 4 Abs. 1 Satz 2 des Gesetzes zur Ergänzung des Gesetzes über die Mitbestimmung der Arbeitnehmer in den Aufsichtsräten und Vorständen der Unternehmen des Bergbaus und der Eisen und Stahl erzeugenden Industrie in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 801-3, veröffentlichten bereinigten Fassung, das zuletzt durch ... geändert worden ist, wird die Angabe „§ 319 Abs. 1 bis 3“ durch die Angabe „§ 319 Abs. 1 bis 4, § 319a Abs. 1“ ersetzt.



(18) Das D-Markbilanzgesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 28. Juli 1994 (BGBl. I S. 1842), zuletzt geändert durch ..., wird wie folgt geändert:

1. § 21 wird wie folgt geändert:
  - a) In Absatz 4 Satz 1 wird die Angabe „§§ 295“ durch die Angabe „§§ 296“ ersetzt.
  - b) Absatz 5 Satz 7 wird aufgehoben.
2. In § 34 Abs. 5 wird die Angabe „319 Abs. 2, 3“ durch die Angabe „319 Abs. 2 bis 4, § 319a Abs. 1“ ersetzt.
3. In § 48 Abs. 2 wird die Angabe „§ 319 Abs. 2“ durch die Angabe „§ 319 Abs. 2, 3, § 319a Abs. 1“ und die Angabe „§ 319 Abs. 3“ durch die Angabe „§ 319 Abs. 2, 4, § 319a Abs. 1“ ersetzt.

#### **Artikel 9**

##### **Rückkehr zum einheitlichen Verordnungsrang**

Die auf Artikel 8 Abs. 3, 4, 6, 10, 13, 15 und 16 beruhenden Teile der dort geänderten Rechtsverordnungen können auf Grund der jeweils einschlägigen Ermächtigungen durch Rechtsverordnung geändert werden.

#### **Artikel 10**

##### **Inkrafttreten**

Dieses Gesetz tritt am Tage nach der Verkündung in Kraft.



## Begründung

### A. Allgemeines

#### I. Überblick

Der Entwurf eines Bilanzrechtsreformgesetzes hat seine thematischen Schwerpunkte in den Bereichen des Bilanzrechts und der Abschlussprüfung. Im bilanzrechtlichen Teil geht es vornehmlich um die Anpassung des nationalen Bilanzrechts an vier EG-Rechtsakte, nämlich an:

- die sog. IAS-Verordnung – Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. Juli 2002 betreffend internationale Rechnungslegungsstandards, ABl. EG Nr. L 243 S. 1;
- die sog. Modernisierungsrichtlinie – 2003/51/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 18. Juni 2003 zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG, 83/349/EWG, 86/635/EWG und 91/674/EWG über den Jahresabschluss und den konsolidierten Abschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen, von Banken und anderen Finanzinstituten sowie von Versicherungsunternehmen, ABl. EU Nr. L 178 S. 16;
- die sog. Schwellenwertrichtlinie – 2003/38/EG des Rates vom 13. Mai 2003 zur Änderung der Richtlinie 78/660/EWG über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen hinsichtlich der in Euro ausgedrückten Beträge, ABl. EU Nr. L 120 S. 22;
- die sog. Fair-Value-Richtlinie 2001/65/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 27. September 2001, ABl. EG Nr. L 283 S. 28, diese jedoch nur in Bezug auf diejenigen obligatorischen Bestimmungen, die den Lagebericht und den Anhang betreffen (Artikel 1 Nr. 1 [Art. 42a Abs. 2, Art. 42b Abs. 1 der Bilanzrichtlinie (BilRL)], Nr. 2 [Art. 43 Abs. 1 Nr. 14 BilRL], Nr. 3 [Art. 44 Abs. 1 BilRL], Nr. 4 [Art. 46 Abs. 2 Buchstabe f BilRL]) sowie Artikel 2 Nr. 2 [Art. 34 Nr. 14 Konzernbilanzrichtlinie (KonBilRL)] und Nr. 3 [Art. 36 Abs. 2 Buchstabe e KonBilRL]). Regelungen zu Ansatz und Bewertung von Finanzinstrumenten werden im Rahmen des kommenden Gesetzgebungsvorhaben eines Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes zu erörtern sein.

Im Bereich der Abschlussprüfung setzt sich der Gesetzentwurf vornehmlich die Stärkung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers insbesondere durch eine Neufassung der Bestimmung des § 319 HGB und die Einfügung eines neuen § 319a HGB-E zum Ziel. § 319 HGB regelt, in welchen Fällen persönliche, finanzielle und geschäftliche Beziehungen zwischen dem Wirtschaftsprüfer oder einer diesem nahestehenden Person einerseits und der zu prüfenden Ge-



sellschaft oder einem an dieser beteiligten Unternehmen andererseits zum Ausschluss von der Bestellung zum Abschlussprüfer führen.

Gegenstand eines gesonderten Gesetzgebungsvorhabens in gemeinsamer Federführung des Bundesministeriums der Justiz und des Bundesministeriums der Finanzen wird die Einführung eines sog. Enforcement sein, d.h. eines neben die Abschlussprüfung tretenden Verfahrens, in dem Abschlüsse von Kapitalmarktunternehmen fallweise von einer unabhängigen Stelle geprüft und etwaige Verstöße durch die Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht geahndet werden.

In ihrer Zusammenschau setzen diese beiden Entwürfe damit den überwiegenden Teil der die Rechnungslegung und Abschlussprüfung betreffenden Punkte 4, 5 und 6 des Maßnahmenkatalogs der Bundesregierung zur Stärkung der Unternehmensintegrität und des Anlegerschutzes vom 25. Februar 2003 um. Sie tragen auf diese Weise zur Verwirklichung eines übergreifenden Konzepts bei, das nicht nur auf hochwertige, transparente und kapitalmarkt-orientierte Rechnungslegungsstandards, sondern zugleich auf verbesserte Mechanismen zur Sicherung der Einhaltung dieser Standards und damit insgesamt auf eine Qualitätssteigerung und -sicherung der Abschlüsse insbesondere von Kapitalmarktunternehmen zielt.

Einige weitere im Maßnahmenkatalog angekündigte Schritte zur Optimierung des rechtlichen Rahmens der Rechnungslegung und der Abschlussprüfung bleiben einem derzeit in Vorbereitung befindlichen Gesetzesvorhaben unter dem Arbeitstitel „Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz“ vorbehalten, das im Sommer 2004 der Öffentlichkeit vorgestellt werden soll. Hierher gehören aus dem Bereich der Rechnungslegung namentlich die Entscheidung über die Ausübung von Wahlrechten nach der Modernisierungsrichtlinie, darüber hinausgehende Anpassungen des Handelsbilanzrechts an internationale Entwicklungen, die Öffnung des Handelsbilanzrechts für das Konzept der Fair-Value-Bewertung - mit Ausnahme der in diesem Gesetzesentwurf vorgesehenen Regelungen zu Anhang und Lagebericht (vgl. Einzelbegründung unten insbesondere zu Artikel 1 Nr. 6 bis 10, 19, 20 – insbesondere §§ 285, 288, 289, 314 und 315 HGB-E), die durch die sog. Fair-Value-Richtlinie 2001/ 65/EG zwingend vorgeschrieben worden sind.

Die im Maßnahmenkatalog vorgesehene Stärkung der Berufsaufsicht über Wirtschaftsprüfer ist mit dem unter Federführung des Bundesministeriums für Wirtschaft und Arbeit entstandenen Wirtschaftsprüfungsexamens-Reformgesetz vom 1. Dezember 2003 (BGBl. I S 2246) bereits umgesetzt worden.



Zu den Themenbereichen des vorliegenden Entwurfs:

## **II. Die IAS-Verordnung**

### **1. Die Kernregelungen:**

Unternehmen, die als Wertpapieremittenten an einem organisierten Kapitalmarkt auftreten, sind nach der IAS-Verordnung verpflichtet, ab 2005 in ihren Konzernabschlüssen zwingend die International Accounting Standards (IAS – künftig IFRS = International Financial Reporting Standards) anzuwenden.

Für die Konzernabschlüsse der übrigen, nicht am organisierten Kapitalmarkt tätigen Unternehmen und für die Einzelabschlüsse aller Kapitalgesellschaften sieht Artikel 5 der Verordnung die Anwendung der IAS als Option vor. Die Mitgliedstaaten haben insoweit die Möglichkeit, die Anwendung dieser Bilanzgrundsätze vorzuschreiben oder als Unternehmenswahlrecht zuzulassen.

### **2. Entstehung und Funktionsweise der IAS-Verordnung:**

Die IAS sind ein Satz von Rechnungslegungsgrundsätzen, der vom International Accounting Standards Board (IASB) erarbeitet worden ist. Der IASB ist ein privates Gremium, das von der in den USA domizilierten International Accounting Standards Committee Foundation getragen wird, deren Finanzierung wiederum auf den Beiträgen von Standardsetzern aus verschiedenen Ländern, von Industrieunternehmen, Banken und Versicherungen, von Wirtschaftsprüfern und sonstigen an der Bilanzierung Beteiligten bzw. Interessierten beruht. Das Entscheidungsgremium (IASB) besteht aus 14 Mitgliedern, von denen 6 aus Europa kommen.

Der Schritt der Europäischen Union hin zur Übernahme der IAS entspricht einer Empfehlung des „Ausschusses der Weisen“ (Lamfalussy-Gruppe), der auf Grund der Beschlüsse des Europäischen Rates von Lissabon im Jahre 2000 einberufen wurde und einen – vom Europäischen Rat in Stockholm im Jahre 2001 gebilligten – Bericht über die Regulierung der europäischen Wertpapiermärkte erarbeitet hat. Wesentliches Ziel dieses Schritts ist es, vom Jahre 2005 an die Konzernrechnungslegung kapitalmarkt-orientierter Unternehmen in der EU an international anerkannte Grundsätze anzupas-



sen, um so einen Beitrag zur weiteren Integration der europäischen Wertpapiermärkte zu leisten und die Wettbewerbsfähigkeit der europäischen Unternehmen auf den in hohem Maße globalisierten Kapitalmärkten zu stärken.

Die IAS beruhen überwiegend auf der anglo-amerikanischen Bilanzierungstradition, die sich von kontinental-europäischen, insbesondere deutschen Bilanzierungsgrundsätzen erheblich unterscheidet. Die IAS sind von der Internationalen Organisation der Börsenaufsichtsbehörden (IOSCO) mit Beschluss vom Mai 2000 weltweit für Zwecke der grenzüberschreitenden Börsenzulassung empfohlen worden (von der US-amerikanischen Börsenaufsichtsbehörde SEC allerdings nur mit Einschränkungen). Seitdem gelten sie als das maßgebende internationale Regelwerk.

Die Übernahme der IAS auf europäischer Ebene ordnet sich in eine Entwicklung ein, die privaten Standardsettern auf dem Gebiet der Rechnungslegung eine wachsende Bedeutung zuweist. Von diesen erwartet man eine flexible und praxisnahe Arbeit, die auf neue Trends im Geschäftsleben mit einer raschen Anpassung der Bilanzierungsstandards reagieren oder solche Trends vorausschauend berücksichtigen kann. Die Ausgewogenheit der Standardsetzung wird durch eine breite, die wesentlichen Interessengruppen umfassende Zusammensetzung der Gremien des Standardsetters sowie durch die Einhaltung eines transparenten, mit eingehender öffentlicher Konsultation verbundenen Standardisierungsverfahrens sicher gestellt. Im nationalen Rahmen wurde mit dem Gesetz über Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich die Rechtsgrundlage (§ 342 HGB) für die Tätigkeit eines Standardsetters geschaffen, dem es obliegt, Standards für die Konzernrechnungslegung zu erarbeiten, die Gesetzgebung auf dem Gebiet des Bilanzrechts beratend zu unterstützen und in der Zusammenarbeit mit internationalen Fachgremien deutsche Belange zu vertreten. Auf dieser Basis hat sich das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee (DRSC) e.V. mit dem Deutschen Standardisierungsrat (DSR) als Fachgremium gegründet, das vom Bundesministerium der Justiz als deutscher Standardsetter anerkannt worden ist.

Über die Anwendung der IAS im Einzelnen entscheidet nach Artikel 6 der Verordnung die Europäische Kommission unter Beteiligung der Mitgliedstaaten in einem besonderen Verfahren (Komitologieverfahren), das der Konkretisierung und Aktualisierung der Verordnung als Basisrechtsakt dient. Hierzu wird ein mit Vertretern der Mitgliedstaaten besetzter Regelungsausschuss eingesetzt, in dem die Kommission den Vorsitz führt. Für das Verfahren des Ausschusses gilt Artikel 5 des sog. Komitologiebeschlusses vom 28. Juni 1999 (1999/468/EG).



Neben dem Regelungsausschuss besteht ein Technischer Ausschuss mit Vertretern interessierter Kreise (European Financial Reporting Advisory Group – insbesondere Wirtschaftsprüfer und Rechnungsleger aus dem Unternehmensbereich), der die Kommission berät und engen Kontakt mit dem IASB hält, um auf den Prozess der Erarbeitung neuer oder der Änderung bestehender IAS bereits im Frühstadium Einfluss nehmen zu können.

Die meisten der derzeit bestehenden IAS sind mit Verordnung (EG) Nr. 1725/2003 der Kommission vom 29. September 2003 betreffend die Übernahme bestimmter internationaler Rechnungslegungsstandards in Übereinstimmung mit der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates und den diesen beigefügten Anlagen (ABl. EU 2003 Nr. L 261 S. 1) in das europäische Recht übernommen worden. Im EU-Amtsblatt ist auch eine deutschsprachige Übersetzung der IAS abgedruckt. Die Übernahme einiger Standards, die gerade in Vorbereitung sind oder zur Überarbeitung anstehen, wird voraussichtlich im Jahr 2004 folgen.

3. Zur Ausübung der Mitgliedstaatenwahlrechte nach der IAS-Verordnung:

a) in Bezug auf den Konzernabschluss:

Ausgehend von dem Grundsatz, dass alle in der EU ansässigen und an einem geregelten Markt tätigen Wertpapieremittenten vom Jahre 2005 an Konzernabschlüsse nach den IAS aufzustellen haben, erlaubt die IAS-Verordnung den Mitgliedstaaten sowohl eine Erweiterung als auch in einem gewissen Rahmen eine Beschränkung des Anwendungsbereichs der IAS-Bilanzierung.

Nach Artikel 5 der IAS-Verordnung steht es den Mitgliedstaaten generell frei, die Anwendung der IAS auf den Konzernabschluss auch solchen Unternehmen zu gestatten oder sogar vorzuschreiben, die keine Wertpapiere ausgegeben haben. Auf dieser Grundlage sieht der Entwurf entsprechend der Ankündigung im Maßnahmenkatalog der Bundesregierung vom 25. Februar 2003 ein umfassendes Wahlrecht für alle Unternehmen vor, im Konzernabschluss die in das EG-Recht übernommenen IAS anzuwenden (Artikel 1 Nr. 21 – § 315a Abs. 1 HGB-E – und Artikel 3 Nr. 6 – § 11 Abs. 6 Nr. 2 Publg-E). Eine Verpflichtung zur IAS-Konzernbilanzierung über den Pflichtanwendungsbereich der EG-Verordnung hinaus will der Entwurf lediglich für solche Mutterunternehmen normieren, die die Zulassung eines Wertpapiers zum Handel an einem geregelten Markt beantragt haben (Arti-



kel 1 Nr. 21 – § 315a Abs. 2 HGB-E – und Artikel 3 Nr. 6 – § 11 Abs. 6 Nr. 2 PublG-E). Auf diese Weise werden an Kapitalmarktunternehmen, die nach dem geltenden § 292a HGB schon bislang unter gewissen Voraussetzungen für eine IAS-Konzernbilanzierung optieren konnten, im Interesse bestmöglicher Information der Investoren zwingend die Transparenzanforderungen der IAS gestellt. Andere, namentlich Mutterunternehmen größerer mittelständischer Konzerne, die zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet sind, erhalten über das bisherige Recht hinausgehend die Möglichkeit, ihren Geschäftspartnern einen konsolidierten Abschluss nach internationalen Standards zu präsentieren.

Die Möglichkeit einer Einschränkung des Pflichtanwendungsbereichs der IAS-Verordnung ergibt sich aus deren Artikel 9. Danach können die Mitgliedstaaten für bestimmte Kapitalmarktunternehmen die erstmalige zwingende Anwendung der Verordnung um zwei Jahre aufschieben. Diese Übergangsregelung gilt für solche Unternehmen, die entweder nur Schuldtitel (im Gegensatz zu Aktien) emittieren oder die bei Erlass der Verordnung in einem Staat, der nicht der EU oder dem EWR angehört, – insbesondere in den USA – Wertpapiere in den Börsenhandel gebracht haben und zu diesem Zweck nach anderen international anerkannten Standards als den IAS, d.h. nach den sog. U.S.-GAAP (Generally Accepted Accounting Principles), bilanzieren. Von dieser Ermächtigung macht der Entwurf vollen Umfangs Gebrauch (Artikel 2 Nr. 5 – Artikel 56 EGHGB-E). Auch insoweit entscheidet sich der Entwurf damit für größtmögliche Flexibilität auf Seiten der Unternehmen. Diese Entscheidung bedeutet zwar, dass zunächst gewisse Abstriche von der vollen Vergleichbarkeit der Konzernabschlüsse aller Kapitalmarktunternehmen hinzunehmen sein werden. Für eine zweijährige Übergangszeit und in Anbetracht des eng umrissenen Kreises von Unternehmen, die in den Genuss der Übergangsregelung kommen werden, erscheint dies jedoch vertretbar und angemessen, um übermäßige Belastungen für die betroffenen Unternehmen zu vermeiden.

b) in Bezug auf den Einzelabschluss:

Artikel 5 der IAS-Verordnung ermächtigt die Mitgliedstaaten, die Anwendung der IAS auch auf den Einzelabschluss, und zwar bei Kapitalmarktunternehmen wie bei sonstigen Unternehmen, zu gestatten oder sogar vorzuschreiben.



Bereits im Maßnahmenkatalog vom 25. Februar 2003 ist angekündigt, dass die Bundesregierung eine Zulassung der IAS im Einzelabschluss nur beschränkt auf dessen informatorische Funktion vorschlagen, im Übrigen aber am traditionellen HGB-Abschluss festhalten wird. Diesen Vorgaben folgt der Entwurf.

Grund für diese Beschränkung ist die heterogene Zwecksetzung des Einzelabschlusses, der die internationalen Standards nicht in allen Aspekten gerecht werden. Außer zu Informationszwecken, die ein IAS-Abschluss anerkanntermaßen besonders gut erfüllt, dient der Einzelabschluss nämlich auch noch als Ausschüttungsbemessungsgrundlage (vgl. z.B. § 57 Abs. 3, § 58 Abs. 4 AktG) und als Grundlage für die steuerliche Gewinnermittlung (vgl. § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG).

Als Ausschüttungsbemessungsgrundlage ist ein IAS-Abschluss jedoch kaum geeignet. Dies beruht darauf, dass in den IAS – in konsequenter Verfolgung des Informationszweckes – der Fair Value-Gedanke sehr stark betont ist mit der Folge, dass (nach dem Verständnis des HGB) noch nicht realisierte Gewinne (bloße Wertschwankungen aufgrund der Veränderung von Aktienkursen, Zinssätzen o. ä.) zu erfassen sind – und zwar in zunehmendem Maße auch erfolgswirksam. Während solch ein Ansatz unter Berücksichtigung des Informationsinteresses Sinn machen kann, erscheint es demgegenüber wenig sinnvoll, nicht realisierte Gewinne bereits an die Anteilseigner auszuschütten. Dies ist im Grunde unstrittig. Selbst der IASB erklärt stets, dass sein Regelwerk allein für Informationszwecke bestimmt ist.

Ebenso scheinen die IAS als Grundlage für die Besteuerung wenig geeignet. Dem steht sowohl die bereits erwähnte vorverlagerte Erfassung von Gewinnen entgegen, die dem Prinzip einer leistungsgerechten Besteuerung nicht entspricht. Entscheidend aber ist, dass die IAS von einem privaten Gremium, dem IASB, beschlossen werden. Insofern ist es kaum vorstellbar, dass sich der nationale Gesetzgeber hinsichtlich der Steuergesetze seiner Gesetzgebungskompetenz teilweise gewissermaßen entledigt und diese Befugnisse auf ein privates Gremium überträgt.

Ebenso sind die bei der Bilanzierung nach IAS häufig von Jahr zu Jahr stark schwankenden Ergebnisse keine geeignete Grundlage: Sowohl Steuerzahler als auch Fiskus brauchen Planungssicherheit und haben ein deutliches Interesse an einer Verstetigung der steuerlichen Belastungen einerseits und der staatlichen Einnahmen andererseits.



Lassen sich demnach die divergierenden Zwecke des Einzelabschlusses mit einem Rechenwerk allein nicht optimal erreichen, so bedeutet dies für die Unternehmen, dass eine Kumulation von Rechnungslegungsaufwand bis zu einem gewissen Grade unvermeidlich ist.

Daraus zieht der Entwurf in Übereinstimmung mit dem Maßnahmenkatalog vom 25. Februar 2003 folgende Konsequenzen (vgl. näher Artikel 1 Nr. 30 Buchstabe a – § 325 Abs. 2a HGB-E):

- Die Anwendung der IAS im Einzelabschluss zum Zweck der besseren Information der Investoren und sonstigen Geschäftspartner erfolgt ausschließlich auf freiwilliger Basis.
- Ein Unternehmen, das sich für die Offenlegung eines informatorischen IAS-Einzelabschlusses entscheidet, hat daneben für die Zwecke des Gesellschafts- und des Steuerrechts einen HGB-Abschluss aufzustellen.
- Der mit dieser doppelten Bilanzierung verbundene Mehraufwand wird dadurch gemindert, dass – bei großen Kapitalgesellschaften im Sinne des § 267 Abs. 3 HGB – eine Offenlegung im Bundesanzeiger lediglich für den IAS-Abschluss verlangt wird.
- Bei kleinen und mittelgroßen Gesellschaften wird von regulatorischen Eingriffen hinsichtlich eines IAS-Einzelabschlusses abgesehen. Diese Unternehmen können ihren HGB-Abschluss ohnehin durch Hinterlegung beim Registergericht offen legen. Es steht ihnen frei, daneben einen IAS-Abschluss aufzustellen, diesen ggf. freiwillig prüfen zu lassen und ihn Geschäftspartnern in geeigneter Form bekannt zu geben.

Praktikable, kostengünstigere Alternativen zu diesem Regelungsansatz sind derzeit nicht ersichtlich. Sie würden voraussetzen, dass die Aufgaben des HGB-Abschlusses in den Bereichen des Gesellschafts- und des Steuerrechts von anderen Rechenwerken übernommen werden:

- Für den Bereich des Gesellschaftsrechts gibt es zwar Überlegungen, die Ausschüttung an einen sog. "solvency-test" zu knüpfen. Dieser soll unmittelbar darauf abstellen, ob das Unternehmen bei einer Ausschüttung in bestimmter Höhe noch in der Lage sein wird, seine Zahlungsverpflichtungen



zu erfüllen. Eine ausgereifte und belastbare Methodik für einen solchen Test steht aber noch aus; zum jetzigen Zeitpunkt erscheint es daher nicht verantwortbar, die für das deutsche Kapitalgesellschaftsrecht grundlegende Zielvorgabe des Gläubigerschutzes von dem Prinzip der Kapitalerhaltung zu lösen. Dies wäre zudem nicht mit der geltenden Rechtslage auf der Ebene der Europäischen Union vereinbar; Artikel 15 der Zweiten gesellschaftsrechtlichen Richtlinie 77/91/EWG schreibt für die Aktiengesellschaft das Prinzip der Kapitalerhaltung vor und knüpft dazu an den Jahresabschluss an.

- Eine Abkopplung der Steuer- von der Handelsbilanz durch Schaffung eines eigenständigen Steuerbilanzrechts erscheint derzeit nicht geboten. Dies würde einen abrupten Systemwandel bedeuten und die Unternehmen durch die erforderliche Rechtsbefolgung unverhältnismäßig stark belasten. Dazu ist nicht zweifelsfrei, ob ein eigenständiges Steuerbilanzrecht wesentlich kostengünstiger gehandhabt werden könnte, zumal, wenn zu der Steuerbilanz noch eine besondere, einer Pflichtprüfung unterliegende gesellschaftsrechtliche Berechnung zur Ausschüttungsbemessung hinzutreten müsste.

Vor diesem Hintergrund bietet der Entwurf hinsichtlich der Anwendung der IAS auf den Einzelabschluss eine Lösung an, die den Unternehmen ein hohes Maß an Flexibilität einräumt und sich in die Systematik des geltenden Bilanz- und Gesellschaftsrechts einfügt.

### **III. Die Modernisierungsrichtlinie**

Die Modernisierungsrichtlinie ist eine Änderungsrichtlinie, die das geltende europäische Bilanzrecht in Form der Bilanzrichtlinie (78/660/EWG), der Konzernbilanzrichtlinie (83/349/EWG), der Bankbilanzrichtlinie (86/635/EWG) und der Versicherungsbilanzrichtlinie (91/674/EWG) in weiten Bereichen aktualisiert.

In erster Linie führt sie die Internationalisierung des europäischen Bilanzrechts weiter und räumt zugleich den Mitgliedstaaten mehr Flexibilität bei der Anpassung ihres nationalen Rechts ein. Die Anpassung der Richtlinien an die IAS geschieht nicht durch unterschiedslose Erstreckung der IAS-Regeln auf alle bilanzierungspflichtigen Unternehmen. Vielmehr werden zusätzliche Wahlrechte geschaffen, welche die Mitgliedstaaten zum großen Teil an die Unternehmen weitergeben können. Diese Flexibilisierung der Richtlinien erlaubt es zwar einerseits, die IAS unter Ausschöpfung einiger in diesen Standards enthaltenen Optionen auch auf nicht



kapitalmarktorientierte Unternehmen anzuwenden, zwingt aber andererseits nicht zu einem umfassenden Paradigmenwechsel in der handelsrechtlichen Rechnungslegung. Derzeit bestehende Mitgliedstaaten- und Unternehmenswahlrechte bleiben im Wesentlichen erhalten.

Die mit der Modernisierungsrichtlinie vorgenommenen Änderungen beinhalten aber auch einige zwingende Bestimmungen, die die Vergleichbarkeit der Rechnungslegung europaweit verbessern sollen. Hierzu zählen ausführliche Regelungen über den Inhalt der Lagebericht-erstattung, über die Gestaltung des Bestätigungsvermerks des Abschlussprüfers sowie über stringenteren Transparenzanforderungen an Kapitalmarktunternehmen, denen gewisse Erleichterungen, die bislang als Mitgliedstaatenwahlrechte vorgesehen waren, künftig nicht mehr gewährt werden dürfen.

Der vorliegende Entwurf beschränkt sich darauf, das Bilanzrecht des HGB an die zwingenden Vorgaben der Richtlinie anzupassen, während die Ausübung des (weitreichenden) verbleibenden Gestaltungsspielraums, um das HGB-Bilanzrecht in weiteren Punkten an internationale Entwicklungen heranzuführen, dem gesonderten Vorhaben eines Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes vorbehalten bleibt, das im Sommer 2004 vorgestellt werden wird. Im Rahmen dieses Vorhabens wird insbesondere auch geprüft werden, inwieweit von denjenigen Richtlinienbestimmungen Gebrauch gemacht werden sollte, die – zusammen mit der Fair-Value-Richtlinie (2001/65/EG) – darauf abzielen, das europäische Bilanzrecht stärker für eine Zeitwertbewertung (an Stelle einer auf die historischen Kosten begrenzten Bewertung) zu öffnen.

Der Umsetzung der Modernisierungsrichtlinie dienen namentlich die folgenden Bestimmungen des Entwurfs (vgl. auch die Fußnote zur Gesetzesüberschrift):

Artikel 1 Nr. 3 Buchstabe c (§ 267 Abs. 3 HGB) – Anpassung an Artikel 1 Nr. 20  
(Artikel 53a der Bilanzrichtlinie)

Artikel 1 Nr. 10 (§ 289 HGB) – Artikel 1 Nr. 14  
(Artikel 46 der Bilanzrichtlinie)

Artikel 1 Nr. 11 Buchstabe b (§ 291 Abs. 3 HGB) – Artikel 2 Nr. 4 Buchstabe c  
(Artikel 7 Abs. 3 der KonzernbilanzRL)

Artikel 1 Nr. 13 Buchstabe b (§ 293 Abs. 5 HGB) – Artikel 2 Nr. 3 Buchstabe a  
(Artikel 6 Abs. 4 der KonzernbilanzRL)

Artikel 1 Nr. 15 (§ 295 HGB) – Artikel 2 Nr. 6  
(Artikel 14 der KonzernbilanzRL)

Artikel 1 Nr. 17 Buchstabe b (§ 298 Abs. 3 HGB) – Artikel 2 Nr. 10 Buchstabe b



- (Artikel 36 Abs. 3 der KonzernbilanzRL)
- Artikel 1 Nr. 20 (§ 315 HGB) – Artikel 2 Nr. 10 Buchstabe a  
(Artikel 36 Abs. 1 der KonzernbilanzRL)
- Artikel 1 Nr. 28 (§ 322 HGB) – Artikel 1 Nr. 18, Artikel 2 Nr. 11  
(Artikel 51a der BilanzRL, Artikel 37 Abs. 1 und 2 der KonzernbilanzRL)
- Artikel 1 Nr. 30 Buchstabe c (§ 325 Abs. 3a HGB) – Artikel 2 Nr. 11  
(Artikel 37 Abs. 3 der KonzernbilanzRL)
- Artikel 1 Nr. 32 Buchst. b (§ 328 Abs. 2 Satz 3 HGB) – Artikel 1 Nr. 16  
(Artikel 49 Satz 3 und 4 der BilanzRL)
- Artikel 1 Nr. 40 (§ 340a Abs. 1 HGB) – Artikel 3 Nr. 1  
(Art. 1 Abs. 1 der BankbilanzRL in Verbindung mit Art. 46 Abs. 1 und 2 der BilanzRL)
- Artikel 1 Nr. 42 (§ 340j HGB) – Artikel 3 Nr. 5  
(Artikel 43 Abs. 2 Buchstabe f der BankbilanzRL)

#### **IV. Die Schwellenwertrichtlinie**

Der Gesetzentwurf passt ferner die sog. Schwellenwerte in § 267 Abs. 1 und 2, § 293 Abs. 1 HGB an. § 267 enthält die Umschreibung der Größenklassen für kleine, mittelgroße und große Kapitalgesellschaften. Diese Differenzierung ist maßgebend für verschiedene Befreiungen und Erleichterungen bei den Vorschriften des Dritten Buchs des HGB. So sind z.B. kleine Kapitalgesellschaften von der Verpflichtung befreit, ihren Jahresabschluss prüfen zu lassen (§ 316 Abs. 1 HGB), nur große Kapitalgesellschaften haben ihren Jahresabschluss im Bundesanzeiger bekannt zu machen (§ 325 Abs. 2 HGB). In § 293 sind Schwellenwerte festgelegt, die für die Verpflichtung von Unternehmen, einen Konzernabschluss aufzustellen, maßgeblich sind.

Die derzeit geltenden Schwellenwerte beruhen auf den Artikeln 11, 12 und 27 der Bilanzrichtlinie 78/660/EWG (Vierte gesellschaftsrechtliche Richtlinie) sowie auf Artikel 6 der Konzernbilanzrichtlinie 83/349/EWG (Siebte gesellschaftsrechtliche Richtlinie), welcher auf Artikel 27 der Bilanzrichtlinie verweist. Nach Artikel 53 Abs. 2 der Bilanzrichtlinie prüft der Rat auf Vorschlag der Kommission alle fünf Jahre die früher in Ecu und nunmehr in Euro ausgedrückten Beträge unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen und monetären Entwicklung in der Gemeinschaft und ändert diese Beträge gegebenenfalls. In Ansehung des Ablaufs des fünften Fünfjahreszeitraums (nach Erlass der Bilanzrichtlinie – Stichtag war der 24. Juli 2003) sieht die Richtlinie 2003/38/EG des Rates vom 13. Mai 2003 zur Änderung der Richtlinie 78/660/EWG über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen hin-

sichtlich der in Euro ausgedrückten Beträge (ABl. EU Nr. L 120 S. 22) eine deutliche, knapp 17-prozentige Erhöhung der Schwellenwerte vor. Der Kommissionsvorschlag zu dieser Anpassungsrichtlinie geht auf eine politische Initiative Deutschlands zurück.

## **V. Die Fair-Value-Richtlinie**

Da die Fair-Value-Richtlinie neben einer großen Zahl von Wahlrechten auch eine beschränkte Zahl von obligatorischen Regelungen enthält, die zum 1. Januar 2004 umgesetzt werden müssen, sollen diese den Anhang und den Lagebericht betreffenden Regelungen bereits im Rahmen dieses Gesetzgebungsvorhabens getroffen werden. Wie bereits weiter oben ausgeführt, bleibt die Umsetzung der weiteren Wahlrechte der Fair-Value-Richtlinie dem Entwurf eines Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes vorbehalten.

Zur Klarstellung sei noch auf folgendes hingewiesen: Soweit die Fair-Value-Richtlinie auch verlangt, Ansatz und Bewertung von Finanzinstrumenten jedenfalls als Unternehmenswahlrecht im Konzernabschluss zuzulassen (Artikel 42a Abs. 1 Bilanzrichtlinie 78/660/EWG in der Fassung der Fair-Value-Richtlinie), wird diesem Erfordernis bereits im geltenden Recht durch § 292a HGB Rechnung getragen. Diese Vorschrift erlaubt es Unternehmen, die den geregelten Kapitalmarkt in Anspruch nehmen, ihren Konzernabschluss nach IAS aufzustellen. Damit besteht auch die Möglichkeit, IAS 39 anzuwenden, der inhaltlich die Anforderungen der Fair-Value-Richtlinie abdeckt. Letzteres ist auch die ausdrückliche Auffassung der EU-Kommission. Der vorliegende Entwurf sieht zwar vor, § 292a HGB aufzuheben, schägt aber mit der neuen Vorschrift des § 315a Abs. 1 HGB-E (Artikel 1 Nr. 21) ebenfalls ein Unternehmenswahlrecht für einen Konzernabschluss nach IAS vor.

## **VI. Unabhängigkeit des Abschlussprüfers**

Mit den Regelungsvorschlägen für eine Neufassung des § 319 HGB und für einen neuen § 319a HGB-E setzt der Entwurf Kernpunkte der Nummer 5 aus dem 10-Punkte-Programm „Unternehmensintegrität und Anlegerschutz“ vom 25. Februar 2003 zur Sicherung der Unabhängigkeit der Abschlussprüfer um. Bei der Konzeption dieser Vorschläge sind internationale und nationale Entwicklungen der letzten Zeit miteinbezogen worden.

### **1. Europäische Impulse**



Am 16. Mai 2002 hat die EU-Kommission die Empfehlung „Unabhängigkeit des Abschlussprüfers in der EU – Grundprinzipien“ vorgelegt. (ABl. EU Nr. L 191/22 vom 19. Juli 2002 – 2002/590/EG). Dieser Empfehlung liegen folgende Erwägungen zugrunde: Sie soll zu einer EU-weit einheitlichen Rechtsetzung hinsichtlich der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers bei der Pflichtprüfung beitragen. Allgemein sollen Objektivität und berufliche Integrität die maßgeblichen Kriterien für die Prüfungstätigkeit sein. Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers – und zwar nicht nur seiner inneren Einstellung nach, sondern vor allem aus der Perspektive eines verständigen und sachkundigen Dritten – wird als wesentlicher Gradmesser für die Objektivität und Integrität des Abschlussprüfers eingeordnet.

Der Konkretisierung des Unabhängigkeitserfordernisses dient die Definition bestimmter Faktoren, die ein Risiko für die Unabhängigkeit darstellen. Dazu zählen insbesondere:

- Ein Eigeninteresse des Prüfers an dem zu prüfenden Unternehmen und die Möglichkeit der Ausübung wirtschaftlichen Drucks durch den Mandanten (z. B. bei unmittelbarer oder mittelbarer Beteiligung des Prüfers an dem zu prüfenden Unternehmen oder bei zu großer Abhängigkeit des Prüfers von den Prüfungs- oder Beratungshonoraren des Mandanten);
- die Gefahr der In-Sich-Kontrolle, wenn der Prüfer gezwungen wäre, im Rahmen der Abschlussprüfung Ergebnisse eigener früherer Beratungstätigkeit für den Mandanten zu beurteilen;
- die Entwicklung eines zu engen, die gebotene kritische Objektivität beeinträchtigenden Vertrauensverhältnisses zwischen dem Prüfer und dem Management eines langjährigen Mandanten.

Um diesen Risiken entgegenzuwirken, enthält die EU-Empfehlung eine Reihe von Richtlinien, die es Abschlussprüfer und geprüftem Unternehmen auferlegen, für gebotene Sicherungsmaßnahmen zu sorgen. Jedoch setzt die EU-Empfehlung nicht nur auf Transparenz und „Safeguards“. Vielmehr bringt sie auch zum Ausdruck, dass die Erbringung bestimmter Dienstleistungen für das geprüfte Unternehmen – zum Teil unter bestimmten Voraussetzungen – unzulässig wird, namentlich für die

- Erstellung von Bilanzunterlagen und Jahresabschlüssen,
- Entwicklung und Umsetzung von Finanzinformationssystemen,
- Erbringung von Bewertungsleistungen,



-- Beteiligung an der Innenrevision des Mandanten.

Daneben enthält die EU-Empfehlung Vorschläge zur sogenannten internen Rotation: (Wechsel der innerhalb der Wirtschaftsprüfer-Praxis mit der Prüfung eines bestimmten Mandanten befassten Personen). Ferner sollen die Einnahmen des Wirtschaftsprüfers bzw. der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft aus Prüfungs- und sonstigen Leistungen für einen Mandanten unter bestimmten Voraussetzungen offen gelegt werden.

Vom Grundansatz her versteht sich die EU-Kommissionsempfehlung als Bestimmung von „Grundprinzipien“, die von den jeweiligen nationalen Stellen, insbesondere Berufsverbänden, Aufsichts- und Regulierungsbehörden, sowie von Abschlussprüfern einheitlich ausgelegt und angewandt werden sollen. Sie enthält aber – wie oben ausgeführt – durchaus auch Empfehlungen, denen zufolge bestimmte Beratungsdienstleistungen – zum Teil bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen – grundsätzlich ausgeschlossen sein sollen. Die EU-Empfehlung lässt es im Übrigen auch zu, dass nationale Unabhängigkeitsregelungen diese EU-Grundprinzipien ergänzen – „bis zur endgültigen Harmonisierung“ in der EU.

Solch eine Harmonisierung ist aber in nächster Zeit nicht zu erwarten. Die EU-Kommission hat zwar am 21. Mai 2003 eine Mitteilung an den EU-Rat und das Europäische Parlament zum Thema „Stärkung der Abschlussprüfung in der EU“ gerichtet, die Vorschläge zu einer Überarbeitung der Achten gesellschaftsrechtlichen Richtlinie 84/253/EWG enthält (sogenannte Abschlussprüferrichtlinie). Zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers beabsichtigt die EU-Kommission aber nur, die bereits in der EU-Empfehlung enthaltenen allgemeinen Grundsätze festzuschreiben. Dabei erkennt sie ausdrücklich an, dass auch ein restriktiverer Ansatz möglich wäre.

## 2. US-amerikanische Gesetzgebung

In den USA sieht der am 30. Juli 2002 unterzeichnete Sarbanes-Oxley-Act zur Sicherung der Qualität der Abschlussprüfung und der Unabhängigkeit der Abschlussprüfer u.a. folgendes vor:

- a) Einsetzung des Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), der die Tätigkeit der Abschlussprüfer börsennotierter Unternehmen überwacht:



- 5-köpfiges Gremium, dem höchstens zwei (ehemalige) Wirtschaftsprüfer angehören dürfen;
  - unter Aufsicht der Börsenaufsichtsbehörde SEC;
  - zuständig für Zulassung der Prüfungsfirmen, für die Festlegung von Prüfungs- und Qualitätskontrollstandards, für Kontrollen und Disziplinarmaßnahmen einschließlich der Einsichtnahme in die die Prüfung einzelner Mandanten betreffenden Aufzeichnungen;
- b) Ausschluss einer Vielzahl von Beratungsdienstleistungen als inkompatibel mit der Prüfungstätigkeit;
- c) Ausschluss des Prüfers, wenn der CEO (Chief Executive Officer – Vorstandsvorsitzender) oder ein anderes mit Finanz- und Bilanzierungsangelegenheiten befasstes Board-Mitglied des zu prüfenden Unternehmens innerhalb der letzten zwölf Monate bei der Prüfungsfirma angestellt war;
- d) Auswahl des Prüfers durch ein und Berichtspflicht gegenüber einem Audit-Committee des Board of directors des zu prüfenden Unternehmens, hilfsweise gegenüber den nicht mit der Geschäftsführung des Unternehmens befassten Board-Mitgliedern.

### 3. Nationale Entwicklungen

Der Bundesgerichtshof hat in seinem Urteil vom 25. November 2002 (II Z R 49/01) seine bisherigen Grundsätze zur Befangenheit des Abschlussprüfers – niedergelegt vor allem im Urteil vom 21. April 1997 (II Z R 317/95; Allweiler-Entscheidung) - weiterentwickelt und zur Frage Stellung genommen, unter welchen Voraussetzungen eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Abschlussprüfer sein kann, wenn sie zuvor Bewertungsgutachten erstellt hat.

Dabei hat der BGH zwar ausgeführt, dass es der Bestellung zum Abschlussprüfer nicht von vornherein entgegenstehe, wenn eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft im Rahmen einer Verschmelzung mit der Erstattung eines Verschmelzungswertgutachtens und der Ermittlung der Verschmelzungswertrelation beauftragt worden sei. Er hat aber – auf der Basis des bereits geltenden Rechtes – auch festgestellt, dass sich diese Gesellschaft der Besorgnis der Befangenheit aussetze, wenn sie in ihrem Gutachten nicht darauf hinweise, dass ihr aufgrund bestimmter Erschwernisse der Prüfung, die auf dem Verhalten der zu überprüfenden AG beruhen, eine sachgemäße Ermittlung der Ver-



schmelzungswertrelation nicht möglich war und wenn aufgrund dessen ihre Mitverantwortlichkeit für einen Berichtigungsbedarf in Milliardenhöhe, der auf nicht erkannten Risiken dieser Gesellschaft beruhe, nicht ausgeschlossen werden könne. (Vgl. im Einzelnen hierzu noch nachstehend die allgemeinen Ausführungen zu § 319 HGB-E sowie die Einzelbegründung zu §§ 319 und 319a HGB-E – Artikel 1 Nr. 24, 25).

Der Arbeitskreis „Abschlussprüfung und Corporate Governance“ hat unter Leitung der Professoren Baetge und Lutter und Beteiligung zahlreicher weiterer Personen aus Hochschullehre, Wirtschaft, Wirtschaftsprüfung, Anlegern und Gewerkschaften Empfehlungen insbesondere auch zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers vorgelegt. Darin wird insbesondere angeregt, einen Wirtschaftsprüfer als Abschlussprüfer auszuschießen, wenn er über die Prüfungstätigkeit hinaus diverse, in den Empfehlungen im Einzelnen benannte Beratungsdienstleistungen erbringt.

Der Vorschlag zur Neufassung des § 319 HGB übernimmt Elemente aus allen genannten Rechtsakten, Empfehlungen und Urteilen. Die Festlegung allgemeiner Grundprinzipien, bei denen Befangenheit oder Besorgnis der Befangenheit zu befürchten ist, erscheint sinnvoll, aber nicht allein ausreichend. Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers ist aufgrund verschiedener Unternehmenskrisen in den Blickpunkt geraten – unabhängig davon, dass ein Teil dieser Unternehmenskrisen sich nicht in Deutschland ereignet hat. Die öffentliche Diskussion hat gezeigt, dass klare und eindeutige Regelungen erforderlich sind, um das Vertrauen in das Funktionieren der Kapitalmärkte und die Unabhängigkeit der Abschlussprüfer wiederherzustellen. Eine Kodifizierung nur allgemeiner Grundsätze zur Unabhängigkeit würde diesen Anforderungen nicht gerecht werden. Nur entsprechend klare Regelungen, wie sie § 319 Abs. 3, 4, § 319a HGB-E vorsehen sollen, können auch hinreichende Rechtssicherheit herbeiführen und vermeiden, dass im Falle einer Anfechtung der Bestellung des Abschlussprüfers durch die Hauptversammlung oder im Falle eines Ersetzungsverfahrens nach § 318 Abs. 3 HGB u. U. jahrelang andauernde Ungewissheit besteht.

Zentraler Punkt vieler der neuen Regelungen, denen zufolge künftig die gleichzeitige Tätigkeit eines Wirtschaftsprüfers als Abschlussprüfer einerseits und Erbringer von bestimmten Beratungs- und Bewertungsdienstleistungen andererseits nicht mehr zulässig sein soll, ist das Selbstprüfungsverbot. Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers soll nicht dadurch beeinträchtigt werden, dass er im Rahmen der Abschlussprüfung das Ergebnis seiner Beratungs- bzw. Bewertungstätigkeit erneut zu überprüfen hat. Auch wenn die Möglichkeiten zum Erbringen von Beratungsdienstleistungen insoweit künftig eingeschränkt werden, bedeutet dies doch, dass dem als Abschlussprüfer tätigen vereidigten Buchprüfer und Wirtschaftsprüfer die



Beratungstätigkeit beim geprüften Unternehmen im Übrigen – und damit insgesamt zum weit überwiegenden Teil – weiterhin möglich sein wird. Mit der Beschränkung auf das Selbstprüfungsverbot wird ein geeignetes, die Abschlussprüfer aber vergleichsweise wenig belastendes Mittel gewählt, um die Unabhängigkeit zu sichern. Der Sarbanes-Oxley Act [Sec. 201 g (8)] schließt demgegenüber weitergehend grundsätzlich Rechtsberatungs- und „Expertenleistungen“ aus, die in keiner Verbindung mit der Prüfungstätigkeit stehen („unrelated to the audit“). Es wird eine wichtige Aufgabe für geprüfte Unternehmen und den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer sein, die neuen Regelungen sorgfältig und verantwortungsbewusst anzuwenden, damit diese sich künftig nicht nur als geeignet, sondern auch als ausreichend erweisen.

Eine weitere Regelung im Zusammenhang mit dem Bereich „Abschlussprüferunabhängigkeit“ ist in § 285 vorgesehen (Anfügung einer neuen Nummer 17; vgl. die Begründung hierzu).

Auf die Einfügung zusätzlicher aktienrechtlicher Bestimmungen zur Unterrichtung des Aufsichtsrates durch den Abschlussprüfer und das Zusammenwirken von Vorstand und Aufsichtsrat wird demgegenüber verzichtet. Eine wichtige Voraussetzung zur Sicherung der Unabhängigkeit ist allerdings, dass der Aufsichtsrat – als Vertragspartner des Abschlussprüfers – stets in vollem Umfang über die vom Abschlussprüfer für das betreffende Unternehmen erbrachten Leistungen (inklusive Beratungs- und Bewertungsdienstleistungen) informiert ist. Die Empfehlung der EU-Kommission zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers sieht eine detaillierte Unterrichtung des Aufsichtsrats durch den Abschlussprüfer vor (A. 4. 1. 2). Der Sarbanes-Oxley Act sieht weitergehend in Sec. 201 vor, dass das Audit Committee der Vergabe von Beratungsleistungen an den Abschlussprüfer in jedem Falle zustimmen muss („preapproval“). In Deutschland sieht indessen schon der Corporate Governance Kodex in Nr. 7. 2. 1 vor, dass der Aufsichtsrat bzw. der Prüfungsausschuss vor Unterbreitung des Vorschlags zur Wahl des Abschlussprüfers eine Erklärung des vorgesehenen Prüfers einholen soll, ob und ggf. welche Beziehungen zwischen dem Prüfer und dem geprüften Unternehmen und seinen Organmitgliedern bestehen, die die Unabhängigkeit gefährden könnten. Diese Erklärung soll sich auch auf die im vergangenen Geschäftsjahr erbrachten Beratungsdienstleistungen erstrecken; ebenso sollen die Informationen im Laufe des Geschäftsjahres ggfls. aktualisiert werden. Zusätzlich sieht § 111 Abs. 4 AktG vor, dass für bestimmte Arten von Geschäften per Satzung oder Aufsichtsratsbeschluss die Zustimmung des Aufsichtsrats vorgesehen werden kann. Das Gesetz hat keinen Katalog zustimmungsbedürftiger Geschäfte vorgegeben. Die Erteilung von Beratungsaufträgen durch den Vorstand an den Abschlussprüfer, der den Aufsichtsrat bei seiner Kontrolltätigkeit unterstützt und auf dessen zweifelsfrei unabhängiges Urteil er sich verlassen muss, eignet sich aber in besonderer Weise für einen



Zustimmungsvorbehalt. Auch der Corporate Governance Kodex gibt Hinweise zur Formulierung des Katalogs zustimmungsbedürftiger Geschäfte. Nach Nummer 3.3 des Corporate Governance-Kodex soll dies zwar in erster Linie für Geschäfte von grundlegender Bedeutung vorgesehen werden, insbesondere Geschäfte, die die Vermögens-, Finanz- oder Ertragslage des Unternehmens grundlegend verändern. Im Zuge der gestiegenen Bedeutung, die der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers beigemessen wird, dürfte aber zu erwarten sein, dass Aufsichtsräte von börsennotierten Unternehmen auch hinsichtlich der Beratungstätigkeit durch den Abschlussprüfer von dieser Möglichkeit Gebrauch machen werden. Einer ausdrücklichen gesetzlichen Festschreibung dessen, was gute Unternehmenspraxis sein sollte, bedarf es daher insoweit jedenfalls zum gegenwärtigen Zeitpunkt nicht.

## VII. Sonstiges

Zu den Regelungsvorschlägen des Entwurfs ist ergänzend zu bemerken:

Der Entwurf trägt zur Rechtsvereinfachung bei, indem er obsolet gewordene Gesetzesvorschriften aufhebt (z.B. §§ 278, 295, 292a HGB, §§ 22 und 24 PubiG) und durch die Anhebung der in § 267 Abs. 1 und 2, § 293 Abs. 1 HGB geregelten Schwellenwerte Berichtspflichten für Unternehmen reduziert.

Im Hinblick auf die einzelnen vorgenommenen Änderungen zur derzeit geltenden Rechtslage wird jeweils auf die Einzelbegründung bei den jeweiligen Änderungen verwiesen.

Eine Befristung einzelner vorgeschlagener Regelungen erscheint nicht angebracht. Es ist nicht ersichtlich, dass der Regelungsbedarf, der dem Entwurf zugrunde liegt, ganz oder teilweise in absehbarer Zeit entfallen könnte.

Der Gesetzentwurf ist mit dem Recht der Europäischen Union vereinbar, weil er durch dieses Recht gewährte Wahlrechte ausschöpft und an deutsche Unternehmen weitergibt und weil er Bestimmungen umsetzt, die durch EG-Richtlinie vorgegeben worden sind.

Es handelt sich um ein Vorhaben, für das eine konkurrierende Gesetzgebungskompetenz des Bundes besteht (Artikel 74 Abs. 1 Nr. 11 GG). Eine bundesgesetzliche Regelung ist erforderlich, weil die in dem Entwurf angesprochenen Fragen der Rechnungslegung und Abschlussprüfung in zentralen Punkten die Rechts- und Wirtschaftseinheit im Bundesgebiet berühren und weil der Entwurf insoweit die Weiterentwicklung bestehender bundesgesetzlicher Kodifikationen zum Gegenstand hat.



Nach Artikel 10 der IAS-Verordnung Nr. 1606/2002 überprüft die Kommission bis zum 1. Juli 2007 die Funktionsweise der Verordnung und erstattet dem Europäischen Parlament und dem Rat hierüber Bericht. Im Rahmen der Berichterstattung an die Kommission hat die Bundesregierung Veranlassung zu einer Überprüfung der Folgen der mit diesem Gesetzentwurf in Umsetzung der in III. und weiter unten begründeten Wahlrechte getroffenen Maßnahmen. Des weiteren wird die Kommission die Wirkungsweise der IAS-Verordnung EU-weit prüfen und etwaige Schlussfolgerungen ziehen können.

#### Kostenmäßige Auswirkungen des Gesetzentwurfs:

Das Gesetz hat auf die öffentlichen Haushalte des Bundes, der Länder und Kommunen keine bezifferbaren Auswirkungen.

Bei den sonstigen Kosten, insbesondere bei den Kosten für die Wirtschaft, sind die Hauptbestandteile des Gesetzentwurfs zu unterscheiden:

1. Umsetzung von Wahlrechten der IAS-Verordnung sowie von Bestandteilen der sog. Modernisierungsrichtlinie und der Fair-Value-Richtlinie:

Insbesondere die verbindliche IAS-Einführung hat signifikante Mehrkosten für die betroffenen, tendenziell eher großen Unternehmen zur Folge, die bis in den siebenstelligen Bereich gehen können. Mehrkosten durch Umstellung der Rechnungslegung fallen jedoch zum jetzigen Zeitpunkt nicht mehr an, soweit Unternehmen bereits von der Vorschrift des geltenden § 292a HGB Gebrauch gemacht haben. Im Übrigen beruhen die Kosten einer jetzt erforderlich werdenden Umstellung nicht auf diesem Gesetz, sondern auf der unmittelbar verpflichtenden IAS-Verordnung der EU. Soweit darüber hinaus künftig Konzerne ein Wahlrecht zur IAS-Anwendung haben werden und soweit für Offenlegungszwecke auch beim Einzelabschluss IAS angewendet werden dürfen, geschieht dies jeweils freiwillig, und es ist dabei davon auszugehen, dass sich die betroffenen Unternehmen hiervon erhebliche Vorteile auf anderen Gebieten versprechen. Soweit einer kleinen Zahl kapitalmarktorientierter Unternehmen durch dieses Gesetz die Anwendung von IAS verbindlich auferlegt wird (Artikel 1 Nr. 21 – § 315a Abs. 2 HGB-E), bewegen sich die Kosten hierfür im Hinblick auf die gesamte Wirtschaft im geringfügigen Bereich. Allenfalls geringfügige Mehrkosten entstehen auch durch die EU-rechtlich zwingend gebotene Umsetzung von Vorschriften der EU-Modernisierungs- und der Fair-Value-Richtlinie.



2. Anpassung der Abgrenzungsmerkmale nach den §§ 267, 293 HGB:

Die Maßnahmen wirken für die Wirtschaft tendenziell kostensenkend, da z.B. weniger Unternehmen künftig prüfungspflichtig bzw. konzernrechnungslegungspflichtig sein bzw. weniger Unternehmen zur Veröffentlichung des Jahresabschlusses im Bundesanzeiger verpflichtet sein werden. Für ein einzelnes Unternehmen können dies durchaus beträchtliche Einsparungen sein, für die Wirtschaft insgesamt handelt es sich aber wohl um vergleichsweise geringe Kostensenkungen.

3. Neufassung der Unabhängigkeitsregeln für Abschlussprüfer:

Stringentere Unabhängigkeitsregeln können im Einzelfall durch erhöhten Kontrollaufwand geringfügige Mehrkosten für die wirtschaftsprüfenden Berufe zur Folge haben, die jedoch nicht bezifferbar sind. Für die geprüften Unternehmen können Mehrkosten entstehen, wenn sie künftig Beratungsaufträge nicht mehr an den Abschlussprüfer, sondern an andere Berufe (die auch Wirtschaftsprüfer bzw. vereidigte Buchprüfer sein können) vergeben und diese Berater sich mit etwas größerem Aufwand als der mit dem Unternehmen bereits vertraute Prüfer einarbeiten muss. Diese Kosten sind jedoch nicht bezifferbar und dürften im Vergleich zu den gesamten Prüfungs- und Beratungskosten eher gering sein. Im Übrigen steht diesen Kosten eine gesteigerte Unabhängigkeit des Abschlussprüfers mit erwarteten positiven Auswirkungen auf die Qualität der Abschlussprüfung gegenüber.

Auswirkungen auf das Preisniveau, insbesondere das Verbraucherpreisniveau ergeben sich durch dieses Gesetz nicht.



## **B. Zu den einzelnen Vorschriften**

### **Zu Artikel 1 – Änderung des Handelsgesetzbuchs**

#### **Zu Nummer 1 – § 257 HGB**

Folgeänderungen zur vorgeschlagenen Einführung eines Einzelabschlusses nach internationalen Rechnungslegungsstandards (vgl. unten Nr. 30 Buchstabe a, § 325 Abs. 2a HGB-E).

#### **Zu Nummer 2 – § 264b HGB**

Das in Nummer 2 des geltenden § 264b verwendete Vollzitat der beiden angeführten Richtlinien könnte als starre Verweisung auf die zur Zeit des erstmaligen Erlasses geltenden Richtlinientexte verstanden werden. Anlässlich der Änderung der Konzernbilanzrichtlinie durch die sog. Modernisierungsrichtlinie 2003/51/EG vom 18. Juni 2003 (ABl. EU Nr. L 178 S. 16, vgl. auch oben unter A. III.) wird klar gestellt, dass eine gleitende Verweisung beabsichtigt ist.

#### **Zu Nummer 3 - § 267 HGB**

##### Zu Buchstabe a und b

Mit der Erhöhung der Größenmerkmale des § 267 HGB wird Artikel 1 Nr. 1 und 2 der Richtlinie 2003/38/EG, der sog. Euro-Anpassungsrichtlinie oder Schwellenwertrichtlinie, umgesetzt. Bei der Umrechnung in Euro ist von der in Artikel 12 Abs. 2 der Vierten Richtlinie den Mitgliedstaaten eingeräumten Möglichkeit einer Erhöhung um 10 % Gebrauch gemacht worden. Damit wird auch eine Gleichbehandlung mit den Mitgliedstaaten erreicht, die den Euro derzeit noch nicht als nationale Währung eingeführt haben.

##### Zu Buchstabe c

Die Änderung des § 267 Abs. 3 Satz 2 HGB dient der Umsetzung des Artikels 1 Nr. 20 der sog. Modernisierungsrichtlinie (2003/51/EWG, vgl. oben unter A. III), mit dem ein neuer Artikel 53a in die Bilanzrichtlinie eingefügt worden ist. Bestimmte Erleichterungen und Befreiungen, die die Mitgliedstaaten nach der Bilanzrichtlinie kleinen und mittelgroßen Kapitalgesellschaften einräumen können, sind demzufolge künftig ausgeschlossen, wenn das Unternehmen als Wertpapieremittent einen geregelten Markt in der EU (oder im EWR) in Anspruch nimmt.

Das deutsche Recht folgte dieser Leitlinie schon mit dem geltenden § 267 Abs. 3 Satz 2 HGB, allerdings unter Beschränkung auf die Inanspruchnahme eines inländischen Marktes. Diese Beschränkung soll nunmehr entfallen. Zugleich bleibt es – wie nach geltendem Recht – dabei, dass bereits der Antrag auf Börsenzulassung dem künftigen Emittenten den Status einer großen Kapitalgesellschaft verleiht; insoweit geht die vorgeschlagene Fassung des § 267 Abs. 3 Satz 2 HGB über die zwingenden Anforderungen der Richtlinie hinaus. Wer sich zum Gang an die Börse entschließt, der sollte im Interesse künftiger Investoren bereits im unmittelbaren Vorfeld dieses Schritts erhöhten Transparenzanforderungen genügen.

Zur erstmaligen Anwendung der geänderten Fassung vgl. Artikel 2 Nr. 5 (Artikel 57 Abs. 1 EGHGB-E).

#### **Zu Nummer 4 – § 271 HGB**

Folgeänderung zur Aufhebung des § 295 HGB (vgl. unten Begründung zu Nummer 15).

#### **Zu Nummer 5 – § 278 HGB**

Die Vorschrift ist mit dem Wirksamwerden der Unternehmenssteuerreform obsolet und soll daher aufgehoben werden.

Die Bestimmung knüpft an die bis zum Körperschaftsteuergesetz 1999 fortgeführte Regelung des § 27 Abs. 3 Satz 1 KStG a.F. an. Danach hatte eine offene Gewinnausschüttung, die auf einem gesellschaftsrechtlich ordnungsgemäßen Gewinnverteilungsbeschluss beruhte, im Rahmen des damals geltenden körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens eine rückwirkende Veränderung der KSt-Schuld des ausschüttenden Unternehmens für das Wirtschaftsjahr zur Folge, für das die Ausschüttung erfolgte.

Mit der Umstellung vom Anrechnungs- auf das Halbeinkünfteverfahren im Körperschaftsteuerrecht ist die Vorschrift des § 27 Abs. 3 Satz 1 KStG 1999 und damit zugleich das Regelungsbedürfnis für § 278 HGB entfallen. Dies gilt auch im Anwendungsbereich der Sondervorschriften für den Übergang vom Anrechnungs- auf das Halbeinkünfteverfahren. Soweit Gewinnausschüttungen hier noch Körperschaftsteuerminderungen nach sich ziehen, vollziehen sich diese nach § 37 Abs. 2 Satz 2 KStG 2002 in demselben Wirtschaftsjahr, in dem – nicht für das – die Ausschüttung erfolgt. Auch unter sonstigen Gesichtspunkten – namentlich unter Berücksichtigung des in § 252 Abs. 1 Nr. 4 letzter Halbsatz HGB normierten Realisationsprinzips – sprechen keine überzeugenden Gründe für die Beibehaltung des § 278 HGB.



Zur befristeten Weiteranwendung in Form eines Unternehmenswahlrechts vgl. Artikel 2 Nr. 5 (Artikel 57 Abs. 3 Satz 5 EGHGB-E).

## **Zu Nummer 6 - § 285 HGB.**

### Buchstabe a (neue Nummer 17)

Die neu aufgenommene Verpflichtung zur Angabe der an den Abschlussprüfer gezahlten Honorare in Buchstabe a (neue Nummer 17 des § 285 Satz 1 HGB-E) gibt dem Bilanzleser den Mindestgehalt an erforderlicher Information zur Abschlussprüfervergütung. Die Regelung bleibt weit hinter den Anforderungen der EU-Kommissionsempfehlung zur Unabhängigkeit der Abschlussprüfer zurück, die sehr viel eingehendere Angaben und eine Aufschlüsselung der für einzelne Dienstleistungen erhaltenen Vergütungen verlangt. Sie bleibt auch hinter dem zurück, was dem Aufsichtsrat seitens des Abschlussprüfers vor Erteilung des Prüfungsauftrags nach der Empfehlung des Corporate Governance Kodex (7. 2. 1) mitzuteilen ist. Die Beschränkung dieser Angaben scheint deshalb gerechtfertigt, weil das Gesetz nunmehr in § 319 HGB umfangreiche Regelungen zur Vereinbarkeit bzw. Nichtvereinbarkeit von bestimmten Beratungsdienstleistungen mit der Tätigkeit des Abschlussprüfers vorsieht. Die unter dem Gesichtspunkt der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers wichtigen Punkte werden nunmehr in § 285 HGB jedoch angesprochen: Dies ist zum einen die absolute Höhe des an den Abschlussprüfer gezahlten Honorars. Zum anderen ist dies die Frage, ob das Honorar für sonstige Dienstleistungen das für die Abschlussprüfung gezahlten Honorar übersteigt. Insbesondere der letztere Punkt ist vom Arbeitskreis Abschlussprüfung (vgl. Begründung zu § 319 HGB) als so kritisch angesehen worden, dass für einen solchen Fall der Ausschluss des betreffenden Wirtschaftsprüfers als Abschlussprüfer gefordert wurde. Angesichts der sonstigen nunmehr in § 319 HGB vorgesehenen Regelungen wurde auf eine entsprechende Ausschlussvorschrift verzichtet. Wohl aber kann der Umstand, dass das für Beratungsdienstleistungen gezahlte Honorar das für die Abschlussprüfung gezahlte Entgelt übersteigt, Anlass geben, die Frage möglicher Befangenheit im Einzelfall nach § 319 Abs. 2 Satz 2 HGB-E gesondert zu prüfen.

### Buchstabe a (neue Nummern 18, 19)

In Buchstabe a (neue Nummern 18 und 19 des § 285 Satz HGB-E) und in den neu anzufügenden Sätzen 2 bis 5 des § 285 HGB in Buchstabe b werden die künftigen Anhangangaben aufgenommen, wie sie sich aus Artikel 43 Abs. 1 Nr. 14, Artikel 42a Abs. 2 und Artikel 42b Abs. 1 der Bilanzrichtlinie 78/660/EWG in der Fassung der Fair-Value-Richtlinie ergeben. Die



Änderungen gelten auch für Kreditinstitute und Finanzdienstleistungsinstitute sowie für Versicherungsunternehmen sowie Pensionsfonds. Dies ergibt sich aus den Verweisungen in § 340a Abs. 1 und in § 341a Abs. 1 HGB. Damit wird im Übrigen – jeweils partiell - Artikel 3 der Fair-Value- sowie Artikel 4 Nr. 1 der Modernisierungsrichtlinie Rechnung getragen.

Nummer 18 übernimmt die Angaben nach Artikel 43 Abs. 1 Nr. 14 der Bilanzrichtlinie. In Nummer 18 Buchstabe b wurde die Verpflichtung zur Angabe der angewandten Bewertungsmethode ergänzt, wodurch die anzugebenden Zahlen für eine Interpretation durch einen sachverständigen Bilanzleser an Wert gewinnen.

Nummer 19 stellt wie Artikel 43 Abs. 1 Nr. 14 Buchstabe b der Bilanzrichtlinie auf das Wahlrecht ab, bei Finanzanlagen eine außerplanmäßige Abschreibung auf Grund einer Wertminderung, die voraussichtlich nicht von Dauer ist, vorzunehmen oder zu unterlassen. Die Richtlinie zielt auf Finanzinstrumente ab, die zum Finanzanlagevermögen gehören, was anstelle von Verweisen durch unmittelbare Verwendung dieser Begriffe zum Ausdruck kommt.

#### Buchstabe b

§ 285 Satz 2 HGB-E entspricht mit sprachlichen Anpassungen dem Artikel 42a Abs. 2 der Bilanzrichtlinie, die Sätze 3 bis 5 enthalten in vereinfachter Form die Ermittlungsmethoden des Artikel 42b Abs. 1 der Bilanzrichtlinie – jeweils in der Fassung der Fair-Value-Richtlinie.

#### **Zu Nummer 7 und 8 - § 286 Abs. 2 und § 287 HGB**

Folgeänderungen zu § 285 HGB-E (vgl. oben die Begründung zu dieser Änderung).

#### **Zu Nummer 9 - § 288 HGB**

Die Ergänzung des § 288 HGB über Erleichterungen für kleine Kapitalgesellschaften greift das Mitgliedstaatenwahlrecht des Artikels 44 der Bilanzrichtlinie in der Fassung der Fair-Value-Richtlinie (vgl. Artikel 1 Nr. 3 der Richtlinie) auf und gibt es an diese Gesellschaften weiter. Für diese sind hiernach Angaben nach § 285 Satz 1 Nr. 18 HGB-E künftig fakultativ.

#### **Zu Nummer 10 – § 289 HGB**

Die Vorschrift über den Lagebericht soll an die Vorgaben des durch die Modernisierungsrichtlinie (vgl. oben unter A. III.) geänderten Artikels 46 der Bilanzrichtlinie angepasst werden.

Die Änderungen zielen darauf, den Informationsgehalt von Lageberichten sowie deren Vergleichbarkeit zu verbessern; namentlich sollen ökologische und soziale Bezüge der Geschäftstätigkeit stärker als bisher üblich in die Berichterstattung einbezogen werden (Erwägungsgrund 9 der Modernisierungsrichtlinie).

#### Zu Buchstabe a und b

Der neu gefasste Absatz 1 des § 289 HGB-E entspricht in seinem Satz 1 dem bisherigen Satz 1 erster Halbsatz, ist allerdings redaktionell vereinfacht und nimmt jetzt zusätzlich auf das Geschäftsergebnis der Kapitalgesellschaft Bezug. Diese zusätzliche Bezugnahme folgt dem neuen Artikel 46 Abs. 1 Buchstabe a Unterabsatz 1 erster Halbsatz der Bilanzrichtlinie und berücksichtigt, dass das Geschäftsergebnis nach deutschem Sprachgebrauch ein Element des Geschäftsverlaufs bildet.

Der zweite Halbsatz des Artikels 46 Abs. 1 Buchstabe a Unterabsatz 1 der Bilanzrichtlinie wie auch der bisherige § 289 Abs. 1 zweiter Halbsatz HGB über das Eingehen auf wesentliche Risiken finden ihre Entsprechung nunmehr in Satz 4. Danach ist außer auf die Risiken auch auf die Chancen der künftigen Entwicklung sowie auf die wesentliche Ziele und Strategien der Unternehmensleitung einzugehen; außerdem sind die wesentlichen Prämissen, die den zukunftsbezogenen Aussagen der Unternehmensleitung zugrunde liegen, transparent zu machen. Diese über die Bilanzrichtlinie hinausgehenden Vorgaben sollen dazu beitragen, den Gehalt des Lageberichts an entscheidungsrelevanten Informationen zu erhöhen und dem Investor Soll-Ist-Vergleiche zu ermöglichen.

Satz 2 folgt dem neuen Artikel 46 Abs. 1 Buchstabe b der Bilanzrichtlinie und gibt zusätzliche Orientierung hinsichtlich des Umfangs der erwarteten Erläuterungen. Diese können je nach Unternehmensgröße und Charakter der Geschäftstätigkeit unterschiedlich detailliert ausfallen.

Satz 3 setzt Artikel 46 Abs. 1 Buchstabe b erster Halbsatz und Buchstabe c der Bilanzrichtlinie um. Danach umfasst die im Lagebericht vorzunehmende Analyse die hauptsächlichen finanziellen Leistungsmerkmale, wie etwa Ergebnisentwicklung und Ergebniskomponenten, Liquidität und Kapitalausstattung, und enthält ergänzende Hinweise zum Jahresabschluss, soweit dies dem Verständnis dient. Aus dieser Einschränkung ergibt sich, dass eine Verdoppelung von Angaben im Abschluss einerseits, im Lagebericht andererseits vermieden werden kann, wenn eine eindeutige Bezugnahme des Lageberichts auf den Abschluss zur Information des Adressaten ausreicht. Generell dient dabei der Abschluss eher der Darstel-



lung, der Lagebericht dagegen mehr der Analyse und Kommentierung relevanter Kennzahlen und Sachverhalte.

#### Zu Buchstabe b

Infolge der Neufassung des § 289 Abs. 1 Satz 4 HGB-E besteht für § 289 Abs. 2 Nr. 2 HGB in der geltenden Fassung kein weiteres Bedürfnis mehr. Daher wird die bisherige Fassung aufgehoben und durch die zur Umsetzung der Fair-Value-Richtlinie 2001/65/EG erforderlichen Vorschriften zu der Finanzinstrumente betreffenden Risikoberichterstattung im Lagebericht ersetzt (Artikel 1 Nr. 4 und Artikel 2 Nr. 3 sowie Artikel 3 der Fair-Value-Richtlinie, zugleich auch für Versicherungsunternehmen aufgrund des Artikels 4 Nr. 1 der Modernisierungsrichtlinie). Aus diesem Grund wird in die bisherige Nummer 2 der Inhalt des neuen Buchstaben f des Artikels 46 Abs. 2 der Bilanzrichtlinie 78/660/EWG mit nur geringfügigen sprachlichen Anpassungen aufgenommen. Eine dieser Anpassungen besteht darin, den englischen Begriff der *Cashflowrisiken* durch den deutschen Begriff „Risiken aus Zahlungsstromschwankungen“ zu ersetzen. Der Bezug zur „voraussichtlichen Entwicklung“ wurde gegenüber dem Wortlaut der EU-Richtlinie ergänzt, da die Risikoberichterstattung bereits seit der Erweiterung des Lageberichts mit dem Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich vom 27. April 1998 (BGBl. I S. 786) nach deutschem Recht auch zukunftsbezogen ist. Zwar fehlt in der EU-Fair-Value-Richtlinie 2001/65/EG eine ausdrückliche entsprechende Bestimmung. Jedoch ist zu berücksichtigen, dass die Risikoberichterstattung erst nach Verabschiedung der Fair-Value-Richtlinie auch europarechtlich mit der EU-Modernisierungsrichtlinie verankert wurde.

#### Zu Buchstabe c

Der neue Absatz 3 des § 289 HGB-E dient der Umsetzung des Artikels 46 Abs. 1 Buchstabe b zweiter Halbsatz und Abs. 4 der Bilanzrichtlinie. Nach der erstgenannten Richtlinienbestimmung sind in die mit der Lageberichterstattung verbundene Analyse auch die wichtigsten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren einzubeziehen, sofern sie für die Geschäftstätigkeit des Unternehmens von Bedeutung und für das Verständnis seines Geschäftsverlaufs und seiner Lage erforderlich sind. Als Beispiel werden ökologische und soziale Belange genannt. Nach dem neuen Artikel 46 Abs. 4 der Bilanzrichtlinie steht es den Mitgliedstaaten frei, kleine und mittlere Kapitalgesellschaften (in der Terminologie des § 267 HGB) von dieser Berichtspflicht auszunehmen.

Indem § 289 Abs. 3 Satz 1 HGB-E (nur) für große Kapitalgesellschaften im Sinne des § 267 Abs. 3 HGB auf § 289 Abs. 1 Satz 3 HGB-E verweist, folgt er diesen Vorgaben. Die in Anleh-



nung an die Richtlinie besonders erwähnten Belange der Arbeitnehmer und des Umweltschutzes bilden keine abschließende Aufzählung und zwingen auch nicht zu einer entsprechenden Schwerpunktsetzung. Vielmehr gehören auch sonstige nichtfinanzielle Angaben in die Lageberichterstattung, wenn sie zur Einschätzung von Geschäftsverlauf oder Lage von Bedeutung sind oder die voraussichtliche Unternehmensentwicklung wesentlich beeinflussen können. Dazu werden regelmäßig die Entwicklung des Kundenstammes, das Humankapital, der Bereich Forschung und Entwicklung, unter Umständen auch die – z.B. durch Sponsoring oder karitative Zuwendungen seitens des Unternehmens geförderte – gesellschaftliche Reputation der Kapitalgesellschaft zählen.

Anhaltspunkte hinsichtlich der Berichterstattung über Umweltbelange finden sich in der „Empfehlung der Kommission vom 30. Mai 2001 zur Berücksichtigung von Umweltaspekten in Jahresabschluss und Lagebericht von Unternehmen: Ausweis, Bewertung und Offenlegung“ (ABl. EG Nr. L 156 S. 33).

Für den Bereich Forschung und Entwicklung stellt § 289 Abs. 3 Satz 2 HGB-E klar, dass das nach geltendem Recht schon bestehende Berichtserfordernis (Artikel 46 Abs. 2 Buchstabe c der Bilanzrichtlinie, § 289 Abs. 2 Nr. 3 HGB) auch in Bezug auf mittelgroße Kapitalgesellschaften unberührt bleibt.

### **Zu Nummer 11 – § 291 HGB**

§ 291 HGB befreit unter bestimmten Voraussetzungen deutsche Mutterunternehmen von der Aufstellung eines Konzernabschlusses, wenn sie mit ihren Konzernunternehmen als Teilkonzern in den umfassenderen Konzernabschluss einer in einem anderen EU-Mitgliedstaat oder EWR-Vertragsstaat ansässigen Obergesellschaft einbezogen sind. Einer Anpassung des in Absatz 2 Satz 1 Nr. 2 normierten rechtlichen Maßstabs, dem der Konzernabschluss der ausländischen Obergesellschaft genügen muss, an die neue Rechtslage, wie sie sich auf europäischer Ebene nach dem Erlass der sog. IAS-Verordnung (vgl. oben unter A. II.) darstellt, bedarf es nicht. Nach Sinn und Zweck des – durch die Modernisierungsrichtlinie nicht veränderten – Artikels 7 Abs. 2 Buchstabe b Doppelbuchstabe aa der Konzernbilanzrichtlinie kommt es darauf an, dass befreiender Konzernabschluss und –lagebericht mit dem EU-Recht in Einklang stehen. In diesem Sinne ist auch § 291 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 HGB, der sich an die Formulierung in der Konzernbilanzrichtlinie anlehnt, zu interpretieren.

### Zu Buchstabe a



In seinem Absatz 2 verweist § 291 HGB mehrfach auf EG-Richtlinien aus dem Bereich der Rechnungslegung und Abschlussprüfung. Dabei werden jeweils Vollzitate verwendet; dies könnte als starre Verweisung auf die zur Zeit des erstmaligen Erlasses geltenden Richtlinien-texte verstanden werden. Anlässlich der Änderung der Rechnungslegungsrichtlinien durch die sog. Modernisierungsrichtlinie 2003/51/EG vom 18. Juni 2003 (ABl. EU Nr. L 178 S. 16, vgl. auch oben unter A. III) wird klar gestellt, dass gleitende Verweisungen beabsichtigt sind.

#### Zu Buchstabe b

Absatz 3 Nr. 1 wird an eine Vorgabe der erwähnten Modernisierungsrichtlinie angepasst. Diese hat Artikel 7 Abs. 3 der Konzernbilanzrichtlinie dahingehend geändert, dass die Befreiung von einer kapitalmarktorientierten Teilkonzernmutter nicht mehr in Anspruch genommen werden kann. Investoren sollen sich unmittelbar ein Bild von der Situation des Teilkonzerns machen können, an dessen Spitze die Wertpapieremittentin steht. Die Änderung des § 291 Abs. 3 HGB folgt dem.

#### **Zu Nummer 12 – § 292a HGB**

Die Vorschrift betrifft den befreienden Konzernabschluss nach international anerkannten Rechnungslegungsgrundsätzen. Die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards wird mit der sog. IAS-Verordnung – Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. Juli 2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards (ABl. EG Nr. L 243 S. 1) – sowie mit der Einfügung eines neuen § 315a in das HGB (vgl. unten Nummer 21) auf eine neue rechtliche Grundlage gestellt.

Die Vorschrift, deren Geltung durch Artikel 5 Satz 2 des Kapitalaufnahmeerleichterungsgesetzes (KapAEG) vom 20. April 1998 (BGBl. I S. 707) ohnehin bis zum 31. Dezember 2004 befristet ist, wird damit für die Zukunft im Grundsatz entbehrlich. Sie soll deshalb zur Klarstellung des Zusammenhangs mit der Neuregelung der internationalen Rechnungslegung aufgehoben werden. Zur letztmaligen Anwendung sind in Artikel 57 Abs. 3 Satz 4, Abs. 5 EGHGB-E (vgl. unten Artikel 2 Nr. 5) Übergangsvorschriften vorgesehen.

#### **Zu Nummer 13 – § 293 HGB**

##### Zu Buchstabe a



Die Anhebung der Abgrenzungsmerkmale für größenabhängige Befreiungen bei Konzernabschlüssen in Absatz 1 beruht auf Artikel 1 Nr. 2 der Richtlinie 2003/38/EG, der sog. Euro-Anpassungsrichtlinie, in Verbindung mit Artikel 6 der Konzernbilanzrichtlinie und Artikel 27 in Verbindung mit Artikel 12 Abs. 2 der Bilanzrichtlinie. Bezüglich der in § 293 Abs. 1 Nr. 1 HGB genannten Größenmerkmale wird von dem Recht gemäß Artikel 6 Abs. 2 der Konzernbilanzrichtlinie Gebrauch gemacht, die Werte um 20 vom Hundert zu erhöhen.

#### Zu Buchstabe b

Die Neufassung des Absatzes 5 trägt einer Vorgabe der Modernisierungsrichtlinie 2003/51/EG (vgl. oben A. III) Rechnung, durch die Artikel 6 Abs. 4 der Konzernbilanzrichtlinie geändert worden ist. Danach können die größenabhängigen Befreiungen von der Konzernrechnungslegungspflicht nicht in Anspruch genommen werden, wenn ein kapitalmarktorientiertes Unternehmen in den Konsolidierungskreis fällt. Dies entspricht allerdings im Grundsatz dem schon bisher geltenden Recht. In Anpassung an die neue Richtlinienbestimmung wird jedoch nicht mehr nur auf die Inanspruchnahme eines organisierten (deutschen) Kapitalmarkts im Sinne des Wertpapierhandelsgesetzes, sondern auf die Zulassung von Wertpapieren zu einem regulierten Markt in einem der EU oder dem EWR angehörenden Staat abgestellt. Die Neufassung stimmt mit dem geltenden Recht darin überein, dass die Anwendung der größenabhängigen Befreiungen bereits dann entfällt, wenn bis zum Abschlussstichtag die Kapitalmarktzulassung von Wertpapieren beantragt worden ist. Denn von diesem Zeitpunkt an verdient das Informationsinteresse künftiger Anleger verstärkte Berücksichtigung. Insoweit geht die Vorschrift über die Richtlinienvorgabe hinaus; dies ist unbedenklich, weil Artikel 6 der Konzernbilanzrichtlinie ein Mitgliedstaatenwahlrecht hinsichtlich der größenabhängigen Befreiung regelt, das die Mitgliedstaaten bis zur Grenze des Artikels 6 Abs. 4 ausschöpfen können, aber nicht voll ausschöpfen müssen.

Zur erstmaligen Anwendung der geänderten Fassung vgl. Artikel 2 Nr. 5 (Artikel 57 Abs. 1 und 3 Satz 1 EGHGB-E).

#### **Zu Nummer 14 – § 294 HGB**

Folgeänderungen zur Aufhebung des § 295 HGB in Buchstabe a (vgl. unten Nr. 15) sowie zur vorgeschlagenen Einführung eines Einzelabschlusses nach internationalen Rechnungslegungsstandards (vgl. unten Nr. 30 Buchstabe a, § 325 Abs. 2a HGB-E) in Buchstabe b.



### **Zu Nummer 15 – § 295 HGB**

Die Vorschrift, die auf dem früheren Artikel 14 der Konzernbilanzrichtlinie beruht, verbietet bislang die Einbeziehung solcher Tochterunternehmen in den Konzernabschluss, deren Tätigkeitsprofil aus dem Rahmen der Konzerngesamtheit herausfallen. In Anlehnung an die IAS gilt dieser gedankliche Ansatz nicht mehr als tragfähige Rechtfertigung dafür, solche Unternehmen aus dem Konzernabschluss auszuklammern. Dem trägt Artikel 2 Nr. 5 der Modernisierungsrichtlinie durch die Aufhebung des Artikels 14 der Konzernbilanzrichtlinie Rechnung. Diese Richtlinienänderung soll mit der Aufhebung des § 295 HGB umgesetzt werden.

Zur letztmaligen Anwendung der Vorschrift vgl. Artikel 2 Nr. 5 des Entwurfs (Artikel 57 Abs. 3 Satz 4 EGHGB-E).

### **Zu Nummer 16 – § 297 Abs. 1 HGB**

Die Vorschrift soll neu gefasst werden, weil ihr Satz 2 mit Einführung der International Accounting Standards (IAS) durch die Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 (sog. IAS-Verordnung, vgl. oben A. II) sowie durch § 315a HGB in der Entwurfsfassung (Artikel 1 Nr. 21) weitgehend seinen Anwendungsbereich verliert.

Für Konzerne, denen Wertpapieremittenten am geregelten Markt angehören, schreibt § 297 Abs. 1 Satz 2 HGB die Erweiterung des Konzernabschlusses um Kapitalflussrechnung, Segmentberichterstattung und Eigenkapitalspiegel vor. Soweit das Mutterunternehmen als Wertpapieremittent am geregelten Markt auftritt, werden sich vergleichbare Berichtspflichten künftig aus IAS 1.7(d), 90 – Kapitalflussrechnung –, IAS 14, insbesondere 14.3 – Segmentberichterstattung – und IAS 1.7(c), 86-89 – Eigenkapitalspiegel – ergeben. Lediglich in Bezug auf die Fälle, in denen ausschließlich Tochterunternehmen im Konzern den geregelten Markt in Anspruch nehmen, könnte § 297 Abs. 1 Satz 2 HGB einen eigenständigen Anwendungsbereich behalten. Der Entwurf folgt insoweit jedoch dem Modell der IAS-Verordnung und knüpft zusätzliche Berichtspflichten grundsätzlich nur noch an die Kapitalmarktorientierung der Konzernmutter.

Kann demzufolge die in der geltenden Gesetzesfassung angelegte Differenzierung zwischen Kapitalmarktunternehmen und sonstigen Unternehmen nicht sinnvoll beibehalten werden, so wird mit der Neufassung vorgeschlagen, Kapitalflussrechnung und Eigenkapitalspiegel als verbreitet genutzte Analyseinstrumente grundsätzlich für alle Konzernabschlüsse vorzuschreiben (neuer Satz 1), während die Segmentberichterstattung, die häufig besonders sen-



sitive Informationen beinhaltet, einen lediglich optionalen Bestandteil des Konzernabschlusses bilden soll (neuer Satz 2). Die Verpflichtung zu einer Segmentberichterstattung nach internationalen Standards in den Fällen, in denen diese nach der IAS-Verordnung oder nach § 315a HGB-E zur Anwendung kommen, bleibt hiervon unberührt.

### **Zu Nummer 17 – § 298 HGB**

#### Zu Buchstabe a

Folgeänderung zur Aufhebung des § 278 HGB (oben Nummer 5).

#### Zu Buchstabe b

Absatz 3 Satz 3 erlaubt in seiner bisherigen Fassung für bestimmte Fälle die Zusammenfassung der Prüfungsberichte und der Bestätigungsvermerke zum Jahres- und zum Konzernabschluss. Da der neu vorgeschlagene § 325 Abs. 3a Satz 2 HGB-E (unten Nummer 30 Buchstabe c) eine solche Zusammenfassung für einen weiter gesteckten Kreis von Fallgestaltungen ermöglicht, wird die Vorschrift mit diesem Inhalt entbehrlich.

An ihre Stelle soll die – schon bislang aus dem Gesetzeszweck herzuleitende und damit nur klarstellende – Vorgabe treten, dass in dem zusammengefassten Anhang die auf den Konzern und die nur auf das Mutterunternehmen bezogenen Angaben als solche klar erkennbar sein müssen. Diese Klarstellung dient mittels der in § 315 Abs. 3 HGB enthaltenen Verweisung – entsprechende Anwendung bei Zusammenfassung des Konzernlageberichts mit dem Lagebericht des Mutterunternehmens – der Umsetzung des durch die Modernisierungsrichtlinie (vgl. oben unter A. III) neu geschaffenen Absatzes 3 Satz 2 des Artikels 36 der Konzernbilanzrichtlinie.

### **Zu Nummer 18 – § 313 Abs. 2 Nr. 1 HGB**

Folgeänderung zu obiger Nummer 15 (Aufhebung des § 295 HGB).

### **Zu Nummer 19 - § 314 HGB**

#### Zu Buchstabe a

Die für den Jahresabschluss in § 285 Satz 1 Nr. 17 HGB-E vorgesehenen Verpflichtungen zu Angaben der an den Prüfer gezahlten Honorare sowie die in § 285 Satz 1 Nr. 18 und 19 HGB-

E vorgesehenen Verpflichtungen infolge der Fair-Value-Richtlinie sollen entsprechend auch für den Konzernabschluss gelten. Mit den neuen Nummern 18 und 19 wird Artikel 2 Nr. 2 Buchstabe b der Fair-Value-Richtlinie und damit Artikel 34 Nr. 14 der Konzernbilanzrichtlinie in der Fassung der Fair-Value-Richtlinie entsprochen. Unter dem Begriff „Konzernunternehmen“ sind dabei das Mutterunternehmen sowie sämtliche Tochterunternehmen zu verstehen. Im Übrigen wird auf die Begründung zur Änderung des § 285 HGB-E verwiesen (vgl. oben Nummer 6).

#### Zu Buchstabe b

Folgeänderung zur Neufassung des § 297 Abs. 1 HGB (Vgl. Begründung zu Artikel 1 Nr. 16).

#### **Zu Nummer 20 – § 315 HGB**

Die Modernisierungsrichtlinie (vgl. oben unter A. III) erweitert und präzisiert die Vorgaben für den Lagebericht (Artikel 46 der Bilanzrichtlinie) und den Konzernlagebericht (Artikel 36 der Konzernbilanzrichtlinie). Darüber hinaus sollen auch die durch die Fair-Value-Richtlinie veranlassten Änderungen des § 289 HGB (vgl. oben die dortige Begründung) hier entsprechend vorgenommen werden, womit Artikel 2 Nr. 3 dieser Richtlinie (Artikel 36 Abs. 2 der Konzernbilanzrichtlinie in der Fassung der Fair-Value-Richtlinie) sowie – jeweils partiell - auch Artikel 3 der Fair-Value-Richtlinie sowie Artikel 4 Nr. 1 der Modernisierungsrichtlinie entsprochen wird. Die Bestimmungen des § 315 HGB über den Konzernlagebericht sollen an die geänderten Vorgaben angepasst werden.

Im Einzelnen entsprechen die Regelungsvorschläge des Entwurfs zu § 315 HGB sinngemäß denen zu § 289 Abs. 1 und 2 HGB betreffend den Lagebericht. Auf die Begründung hierzu (vgl. oben Nr. 10) wird deshalb verwiesen. Die Angabepflichten zu den nicht finanziellen Leistungsindikatoren entsprechen den durch die Modernisierungsrichtlinie geänderten Vorgaben des Artikels 36 der Konzernbilanzrichtlinie 83/349/EWG. Im Gegensatz zu den Vorschriften für den Lagebericht des Einzelunternehmens (§ 289 HGB; Artikel 46 der Bilanzrichtlinie 78/660/EWG) ist hier EU-rechtlich keine Möglichkeit zur Beschränkung der Angabepflichten auf große Gesellschaften bzw. Konzerne vorgesehen.

Zur weiteren Vereinheitlichung und besseren Vergleichbarkeit der Konzernlageberichterstattung in der Praxis kann, aufbauend auf dem geänderten § 315 HGB, auch ein Standard des nationalen Standardisierungsgremiums nach § 342 HGB, des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee e.V., beitragen.



## **Zu Nummer 21 – § 315a HGB-E**

§ 315a HGB-E soll als neuer Zehnter Titel in den Unterabschnitt über die Konzernrechnungslegung eingefügt werden. Die Bestimmung ergänzt die Verordnung (EG) Nr. 1606/ 2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. Juli 2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards (ABl. EG Nr. L 243 S. 1) – sog. IAS-Verordnung – und bildet mit dieser zusammen einen neuen Rechtsrahmen für die Konzernrechnungslegung nach internationalen Standards.

Bereits der geltende, durch das Kapitalaufnahmeerleichterungsgesetz (KapAEG) vom 20. April 1998 (BGBl. I S. 707) eingefügte, seither mehrfach geänderte § 292a HGB erlaubt es Mutterunternehmen, die als Wertpapieremittenten an einem geregelten Markt auftreten oder die die Zulassung einer Emission zu einem solchen geregelten Markt beantragt haben, ihren Konzernabschluss unter bestimmten Voraussetzungen – insbesondere unter Wahrung der Vorgaben der EG-Konzernbilanzrichtlinie (§ 292a Abs. 2 Nr. 2 Buchstabe b HGB) – nach international anerkannten Rechnungslegungsgrundsätzen aufzustellen. Das Gleiche gilt, wenn ein konzernzugehöriges Unternehmen als Emittent tätig wird. Auf dieser Grundlage haben in den vergangenen Jahren zahlreiche Unternehmen, die den U.S.-amerikanischen Kapitalmarkt in Anspruch nehmen, aber auch solche, die in einem der herausgehobenen Segmente des heimischen Kapitalmarkts vertreten sind, Konzernabschlüsse nach U.S.-amerikanischem Bilanzrecht (U.S.-GAAP = Generally Accepted Accounting Principles) oder nach den International Accounting Standards (IAS) aufgestellt. Im Zusammenhang mit der Neuregelung der Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards auf den Konzernabschluss, wie sie auf europäischer Ebene schon in Kraft ist und für das deutsche Recht mit diesem Entwurf vorgeschlagen wird, soll § 292a aufgehoben werden (vgl. oben Nummer 12).

Mit der IAS-Verordnung werden die IAS für Konzernabschlüsse kapitalmarktorientierter Unternehmen in der EU vom Jahr 2005 an verbindlich. Der Anwendungsbereich der IAS-Verordnung ist enger gefasst als der des bisherigen § 292a HGB. Er beschränkt sich nach Artikel 4 der Verordnung auf die Fälle, in denen die Konzernmutter als Wertpapieremittentin auftritt; weder entsprechende Aktivitäten einer Konzerntochter noch ein von der Mutter gestellter Antrag auf Börsenzulassung lösen nach der Verordnung die Verpflichtung zur Rechnungslegung nach IAS aus. Artikel 5 Buchstabe b der Verordnung eröffnet den Mitgliedstaaten jedoch die Option, die IAS-Anwendung auch für die Konzernabschlüsse sonstiger Unternehmen zuzulassen oder vorzuschreiben. Von dieser Option soll mit dem neuen § 315a HGB in



einer Weise Gebrauch gemacht werden, die den Unternehmen in Bezug auf die Anwendung der IAS größtmögliche Flexibilität einräumt.

Absatz 1 Satz 1 gibt dem nicht kapitalmarktorientierten – genauer: dem nicht bereits von der IAS-Verordnung erfassten – Mutterunternehmen die Möglichkeit, seinen Konzernabschluss statt nach den Vorschriften des HGB nach den IAS aufzustellen. Diese Voraussetzung trifft auch auf die Unternehmen zu, die nach Artikel 56 Satz 1 EGHGB-E (Artikel 2 Nr. 5 des Entwurfs) während einer zweijährigen Karenzfrist die IAS-Verordnung noch nicht anzuwenden brauchen. Bei der Festlegung der anwendbaren Rechnungslegungsstandards nimmt die Bestimmung Bezug auf die Regelungen der IAS-Verordnung über die Übernahme der internationalen Standards in das europäische Recht (sog. Komitologieverfahren, s.o. unter A. II.2.). Der Abschluss muss auf den Standards beruhen, die durch Rechtssetzungsakt auf EU-Ebene legitimiert worden sind. Satz 2 stellt klar, dass die ins EU-Recht übernommenen Standards vollständig zu befolgen sind. Der Konzernabschluss kann also nicht etwa teils nach den IAS, teils nach HGB aufgestellt werden. Allerdings sind nach § 315a Abs. 3 HGB-E einige Vorschriften des HGB weiterhin neben den IAS anzuwenden.

Absatz 2 schreibt – über den Anwendungsbereich der IAS-Verordnung hinausgreifend – die Anwendung der (in das EU-Recht übernommenen) internationalen Standards für die Fälle vor, in denen bis zum Bilanzstichtag die Zulassung eines Wertpapiers zum Handel am inländischen amtlichen oder geregelten Markt beantragt worden ist. Die Regelung trägt dem Informationsbedürfnis potenzieller Anleger Rechnung, das mit der bevorstehenden Börseneinführung zum Tragen kommt. Sie knüpft an Vorbilder in den geltenden § 267 Abs. 3 Satz 2, § 292a Abs. 1 Satz 2, § 293 Abs. 5, § 297 Abs. 1 Satz 2 HGB an, die die Qualifikation eines Unternehmens als kapitalmarktorientiert in gleicher Weise zeitlich vorverlagern. Anders als die drei letztgenannten Vorschriften stellt der neue § 315a Abs. 2 lediglich auf einen Zulassungsantrag der Konzernmutter ab; der Zulassungsantrag eines Tochterunternehmens löst keine Verpflichtung aus, die IAS anzuwenden. Insoweit folgt die neue Regelung dem Modell der IAS-Verordnung, die in ihrem Artikel 4 ebenfalls nur auf das Mutterunternehmen Bezug nimmt.

Absatz 3 klärt die Frage, inwieweit auf eine nach internationalen Standards erstellte Konzernrechnungslegung neben diesen Standards auch die nationalen Vorschriften zur Anwendung kommen.

Die IAS bilden im Grundsatz ein in sich abgeschlossenes Regelwerk, das die an die Unternehmen zu stellenden Transparenzanforderungen umfassend beschreibt. Dem Ziel der IAS-



Verordnung, für die Abschlüsse kapitalmarktorientierter Unternehmen in einem integrierten europäischen Finanzmarkt ein Höchstmaß an Vergleichbarkeit herzustellen, würde es zuwiderlaufen, wenn jeder Mitgliedstaat in weitem Umfang nationale Regelungen über zusätzliche oder abweichende Transparenzanforderungen im Rahmen des Abschlusses aufstellen könnte.

Dieser Grundsatz gilt allerdings nicht für bestimmte Bereiche, die von den IAS nicht abgedeckt werden. Hierzu haben Rat und Kommission anlässlich der Verabschiedung der sog. Modernisierungsrichtlinie 2003/51/EG (vgl. oben unter A. III.) eine Gemeinsame Erklärung abgegeben, die im Internetangebot des Rates zugänglich ist. Unter Nummer 2 dieser Gemeinsamen Erklärung werden die Bestimmungen der EG-Bilanzrichtlinie 78/660/EWG und der EG-Konzernbilanzrichtlinie 83/349/EWG zusammengefasst, die auch für einen IAS-Abschluss Bedeutung behalten. Dies betrifft im Wesentlichen:

- die Vorschriften darüber, welche Unternehmen zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet sind (die Abgrenzung des Konsolidierungskreises bestimmt sich demgegenüber nach den IAS);
- bestimmte Angaben im Anhang zum Konzernabschluss;
- den Konzernlagebericht;
- die Prüfung des Konzernabschlusses und des Konzernlageberichts;
- die Offenlegung des Konzernabschlusses, des Konzernlageberichts und ergänzender Unterlagen.

Die mit § 315a Abs. 3 HGB-E vorgeschlagene Regelung entspricht diesen Vorgaben:

Ihre Anwendung setzt nach Satz 1 voraus, dass es sich um ein Mutterunternehmen handelt, das nach den §§ 290 bis 293 HGB zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet ist (Nummer 1) und dabei – obligatorisch nach der IAS-Verordnung oder nach § 315a Abs. 2 HGB-E oder aber gemäß dem in § 315a Abs. 1 HGB-E eingeräumten Unternehmenswahlrecht – die in das EG-Recht übernommenen IAS anwendet (Nummer 2). Daraus ergibt sich implizit, dass die Vorschriften des HGB über die Pflicht zur Konzernrechnungslegung anwendbar bleiben.

Für die von § 315a Abs. 3 HGB-E erfassten Unternehmen, die einen IAS-Abschluss aufstellen, bestimmt Satz 1, dass aus dem Zweiten bis Achten Titel des Zweiten Unterabschnitts des Zweiten Abschnitts des Dritten Buches des HGB, d.h. von den §§ 294 bis 314 HGB, die hauptsächlich den Konsolidierungskreis und den Inhalt des Konzernabschlusses betreffen, lediglich die in Absatz 3 Satz 1 ausdrücklich genannten Vorschriften neben den IAS zur Anwendung gelangen.



Anwendbar bleibt demnach § 294 Abs. 3 HGB, der Mitwirkungspflichten der Tochterunternehmen bei der Aufstellung des Konzernabschlusses regelt und dessen Anwendung nicht von den jeweils einschlägigen Rechnungslegungsstandards abhängt. Nicht an ein bestimmtes Standardsystem gebunden ist auch die Anwendung des § 298 Abs. 1 HGB, soweit dieser auf die §§ 244, 245 HGB betreffend Sprache, Währung und Unterzeichnung des Abschlusses verweist.

Was den engeren Bereich der Rechnungslegungsvorschriften betrifft, so sind zusätzlich zu den nach IAS geforderten Angaben zunächst die nach § 313 Abs. 2 HGB erforderlichen Angaben im Anhang oder in einer Aufstellung des Anteilsbesitzes (§ 313 Abs. 4 HGB) zu machen. Damit sind die Vorschriften des HGB in Bezug genommen, die der Umsetzung der in der Gemeinsamen Erklärung des Rates und der Kommission genannten Artikel 34 Nr. 2 bis 5 und Artikel 35 Abs. 1 Buchstabe a der Konzernbilanzrichtlinie dienen. Die Bestimmung des § 313 Abs. 3 HGB, mit der das in Artikel 35 Abs. 1 Buchstabe b der Konzernbilanzrichtlinie eingeräumte Mitgliedstaatenwahlrecht ausgeübt wird, ist nicht in die Verweisung einbezogen. Denn § 313 Abs. 3 HGB findet nach seinem Satz 3 auf kapitalmarktorientierte Unternehmen ohnehin keine Anwendung. Die Vorschrift könnte daher nur für solche Unternehmen Bedeutung gewinnen, die nach § 315a Abs. 1 HGB-E freiwillig einen IAS-Abschluss aufstellen. Entschließt sich aber ein Unternehmen freiwillig dazu, sich dem Transparenzstandard der IAS zu unterwerfen, so erscheint es konsequent, von ihm auch vollständige Angaben über den Anteilsbesitz zu verlangen, ohne dass es auf die Erleichterung in § 313 Abs. 3 Satz 1 HGB zurückgreifen kann.

Im Anhang zum IAS-Abschluss werden ferner nach § 314 Abs. 1 Nr. 4 und 6 HGB Angaben zur Beschäftigtenzahl und zum Personalaufwand, zu den Bezügen der Organmitglieder und zu den diesen gewährten Vorschüssen und Krediten verlangt. Dies entspricht dem in der Gemeinsamen Erklärung des Rates und der Kommission erwähnten Artikel 34 Nr. 9, 12 und 13 der Konzernbilanzrichtlinie.

Für anwendbar erklärt wird zudem § 314 Abs. 1 Nr. 8 HGB, der für jedes in den Konzernabschluss einbezogene börsennotierte Unternehmen einen Hinweis auf die in § 161 AktG vorgesehene Erklärung („compliance-Erklärung“) fordert. Für dieses Erfordernis gibt es keine Entsprechung in der Gemeinsamen Erklärung des Rates und der Kommission, doch ist in dem nach Artikel 52 der EG-Bilanzrichtlinie, Artikel 47 der EG-Konzernbilanzrichtlinie gebildeten Kontaktausschuss für Fragen der Rechnungslegung zwischen der Kommission und den Mitgliedstaaten Einvernehmen darüber erzielt worden, dass auch bestimmte, im Zusam-



menhang mit dem Abschluss bedeutsame Angaben insbesondere zur Corporate Governance im Anhang zum IAS-Abschluss verlangt werden dürfen. Die Relevanz der Erklärung nach § 161 AktG für den Konzernabschluss ergibt sich jedenfalls daraus, dass der Deutsche Corporate Governance Kodex auch Empfehlungen zu Fragen der Rechnungslegung und Abschlussprüfung umfasst.

Auf entsprechende Erwägungen stützt sich auch die Verweisung auf § 314 Abs. 1 Nr. 9 HGB-E (vgl. oben Artikel 1 Nr. 19), der bestimmte Angaben über die Vergütung des Abschlussprüfers verlangt.

Von dem in der Gemeinsamen Erklärung des Rates und der Kommission erwähnten Mitgliedstaatenwahlrecht nach Artikel 58 der Bilanzrichtlinie hat Deutschland keinen Gebrauch gemacht. Es findet daher auch in § 315a Abs. 3 HGB-E keinen Niederschlag.

Die in der Gemeinsamen Erklärung weiter angeführten Artikel 36 bis 38 der Konzernbilanzrichtlinie betreffen den Konzernlagebericht sowie die Prüfung und die Offenlegung des Konzernabschlusses und –lageberichts. Dem trägt § 315a Abs. 3 Satz 2 HGB-E durch die Verweisung auf den Neunten Titel (Konzernlagebericht) des die Konzernrechnungslegung betreffenden Zweiten Unterabschnitts sowie dadurch Rechnung, dass er eine Sperrwirkung von vornherein nur für sonstige Vorschriften innerhalb des Zweiten Unterabschnitts entfaltet, während Prüfung und Offenlegung – auch des Konzernabschlusses und Konzernlageberichts – im Dritten und Vierten Unterabschnitt des Zweiten Abschnitts des Dritten Buches des HGB geregelt sind.

Auch ein Abschluss nach § 315a Abs. 1 und 2 ist ein Konzernabschluss im Sinne anderer gesetzlicher Vorschriften, unterliegt damit z.B. der Prüfungspflicht und bei Aktiengesellschaften der Billigung durch den Aufsichtsrat.

Zur erstmaligen Anwendung des neuen § 315a HGB-E und zur Weiteranwendung des bisherigen § 292a HGB vgl. Artikel 2 Nr. 5 (Artikel 57 Abs. 3 Satz 1, 2 und 4, Abs. 5 EGHGB-E).

## **Zu Nummer 22 – § 317 HGB**

### Zu Buchstabe a

Folgeänderung zur vorgeschlagenen Einführung eines Einzelabschlusses nach internationalen Rechnungslegungsstandards (vgl. unten Nr. 30 Buchstabe a, § 325 Abs. 2a HGB-E).

### Zu Buchstabe b

Folgeänderung zu den Regelungsvorschlägen betreffend den Lagebericht und den Konzernlagebericht (§ 289 Abs. 1 Satz 5 und § 315 Abs. 1 Satz 5 HGB-E; vgl. oben Nr. 10 und 20).

### **Zu Nummer 23 - § 318 HGB**

Die Neuregelung des § 318 Abs. 3 des Handelsgesetzbuchs steht im Zusammenhang mit der Neufassung des § 319 Abs. 2, 3 und 4 sowie des § 319a HGB-E sowie der Änderung des § 243 Abs. 3 und des § 249 Abs. 1 AktG. Durch die Neufassung der § 319 Abs. 2, 3 und 4 sowie des § 319a Abs. 1 HGB ist der Bereich der Befangenheitsgründe des Abschlussprüfers ausgeweitet worden. Insbesondere kann die Neuregelung des § 319 Abs. 3, § 319a HGB-E dazu führen, dass Besorgnis der Befangenheit erst nach der Wahl des Abschlussprüfers durch die Hauptversammlung entsteht - falls nämlich entsprechende Beratungsverträge erst nach diesem Zeitpunkt abgeschlossen werden.

Zudem stellt nach Überzeugung der Bundesregierung ein Nebeneinander von Anfechtungs- und Nichtigkeitsklage im Anschluss an die Ausführungen des BGH im Urteil vom 25. November 2002 (II Z R 49/01) nicht die optimale Konstellation dar, um die durch eine mögliche Befangenheit des Abschlussprüfers aufgeworfene Gemengelage problemadäquat zu lösen. Neben den Interessen der Aktionäre und der Verwaltung an einer unbefangenen und ordnungsgemäßen Abschlussprüfung durch den gewählten Abschlussprüfer sind auch die Interessen des Rechtsverkehrs, insbesondere der Gläubiger der Gesellschaft an der Wirksamkeit des geprüften Jahresabschlusses, und nicht zuletzt die Interessen der Gesellschaft, ihrer Aktionäre und des gewählten Abschlussprüfers an einer zeitnahen und verlässlichen Entscheidung über die Wirksamkeit der Prüferbestellung, der von diesem vorgenommenen Prüfungshandlungen und des Ergebnisses seiner Jahresabschlussprüfung in Einklang zu bringen.

Der Gesetzentwurf löst diese Gemengelage dahingehend, dass künftig die Prüfung einer möglichen Befangenheit des gewählten Abschlussprüfers unabhängig davon, ob die Befangenheit bereits im Zeitpunkt seiner Wahl durch die Hauptversammlung oder erst später eingetreten ist, ausschließlich in einem einheitlichen Ersetzungsverfahren erfolgt. Anfechtungs- und Nichtigkeitsklagen, die sich auf eine vorgebliche Befangenheit des gewählten Abschlussprüfers stützen, sind künftig durch die Änderung des § 243 Abs. 3 und des § 249 Abs. 1 AktG unzulässig. Im Gegenzug für den Ausschluss der Anfechtungs- und Nichtigkeitsklage wird die Einleitung des Ersetzungsverfahrens nach § 318 Abs. 3 HGB erleichtert: Der Schwel-



lenwert für die Einleitung des Ersetzungsverfahrens seitens der Aktionäre wird von dem zehnten Teil des Grundkapitals oder einem anteiligen Betrag des Grundkapitals von einer Million Euro auf die Hälfte dieser Beträge reduziert. Wie bereits bei der Neufassung des § 258 Abs. 2 Satz 3 und des § 315 Satz 2 AktG beträgt der Schwellenwert nunmehr den zwanzigsten Teil des Grundkapitals oder einem anteiligen Börsenwert von fünfhunderttausend Euro. Durch diese Absenkung des Schwellenwertes wird die Einleitung eines Ersetzungsverfahrens erheblich erleichtert, gleichzeitig schützt der Schwellenwert die Gesellschaft vor einem missbräuchlichen und mutwilligen Betreiben des Verfahrens. Bei Festlegung dieses Schwellenwertes wurde berücksichtigt, dass mit dem im Rahmen des künftigen Bilanzkontrollgesetzes vorgesehenen sog. Enforcement-Verfahren künftig eine zusätzliche Möglichkeit besteht, Bilanzfehler geltend zu machen, ohne dass insoweit ein Quorum vorgesehen ist. Zusätzlich zu der Überschreitung dieses Schwellenwertes müssen Aktionäre für eine wirksame Antragstellung glaubhaft machen, dass sie seit mehr als drei Monaten vor dem Tag der Wahl des Abschlussprüfers durch die Hauptversammlung Aktionäre der Gesellschaft sind. Diese Mindestbesitzzeit und ihre Glaubhaftmachung durch eidestattliche Versicherung vor einem Notar wurden unverändert aus der geltenden Regelung des § 318 Abs. 3 HGB übernommen. Gleiches gilt für die Antragsbefugnis einer staatlichen Aufsichtsbehörde.

Der für die Bestimmung des Schwellenwertes bei einer inländischen börsennotierten Aktiengesellschaft oder Kommanditgesellschaft auf Aktien maßgebliche Börsenwert bestimmt sich nach dem nach Umsätzen gewichteten durchschnittlichen inländischen Börsenkurs der Aktien nach § 5 Abs. 3 WpÜG-Angebotsverordnung während der letzten drei Monate vor dem Tag der Wahl des Abschlussprüfers. Dieser Börsenkurs ist von der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) zur Ermittlung der Gegenleistung für Übernahmeangebote und Pflichtangebote gemäß § 5 Abs. 1 WpÜG-Angebotsverordnung zu errechnen. Die gewichteten durchschnittlichen inländischen Börsenkurse werden täglich fortlaufend auf der Internetseite der BaFin in der „Datenbank zu den Mindestpreisen gemäß Wertpapiererwerbs- und Übernahmegesetz“ veröffentlicht. Maßgebender Börsenwert ist das Produkt aus der Anzahl der von den Aktionären, welche das Ersetzungsverfahren einleiten möchten, gehaltenen Aktien und dem von der BaFin für diese Aktien berechneten und veröffentlichten Börsenkurs für den Tag vor der Wahl des Abschlussprüfers. Für Gesellschaften, die an ausländischen Finanzplätzen notiert sind, gelten die Vorschriften des § 6 WpÜG-Angebotsverordnung zur Bestimmung des Börsenwertes. Auf den „Börsenwert“ soll voraussichtlich demnächst im Rahmen des Aktiengesetzes verwiesen werden; dies ist Gegenstand eines späteren Gesetzgebungsverfahrens.

Bei Festschreibung der Antragsfrist in Anlehnung an den Wahlbeschluss der Hauptversammlung soll den Aktionären auch die Möglichkeit eingeräumt werden, Befangenheitsgründe geltend zu machen, die zeitlich nach der Wahl des Abschlussprüfers auftreten. Da der gerichtliche Ersetzungsbeschluss im Gegensatz zur Anfechtungsklage die Rechtslage *ex nunc* gestaltet, d.h. die Wahl des Abschlussprüfers und seine bis zum Ersetzungsbeschluss vorgenommenen Prüfungshandlungen grundsätzlich wirksam bleiben, kann ein Antrag auf Ersetzung des Abschlussprüfers nicht mehr gestellt werden, wenn dieser seine Prüfung bereits beendet und den geprüften Jahresabschluss testiert hat.

Das Verfahren bleibt dem der freiwilligen Gerichtsbarkeit zugeordnet (§ 145 FGG). Zuständig ist – wie bisher – der Richter (§ 17 Nr. 2a RPflG). Es soll der Rechtsprechung überlassen bleiben, ggfls. allgemeine Grundsätze zu entwickeln, die – wie auch in anderen Fällen – vorläufige Regelungen für den Fall zulassen, dass ein dringendes Bedürfnis für ein unverzügliches Einschreiten besteht, welches ein Abwarten bis zur endgültigen Entscheidung nicht gestattet. Gegen die Ersetzungsentscheidung des Gerichts ist – entsprechend der bisherigen Regelung – die sofortige Beschwerde zulässig.

#### **Zu Nummer 24 - § 319 HGB-E**

Die Unabhängigkeitsregeln des bisherigen § 319 HGB werden durch die Neufassung dieser Vorschrift sowie den neu eingefügten § 319a HGB wesentlich erweitert. Die Hintergründe dieser Regelungsvorschläge sind oben unter A. VI. erläutert.

Der Neufassung des § 319 HGB liegt im Überblick folgendes Konzept zugrunde:

Absatz 1 enthält wie bisher die elementaren Voraussetzungen für die Geeignetheit und damit auch die Bestellung zum Abschlussprüfer. Liegen diese Voraussetzungen nicht vor, führt eine Anfechtung der Bestellung zur Nichtigkeit von Anfang an sowie auch gegebenenfalls zu einer Nichtigkeit des Bestätigungsvermerks. Zu diesen Voraussetzungen soll künftig auch die Teilnahme des Abschlussprüfers an der Qualitätskontrolle nach § 57a WPO bzw. die entsprechende Bescheinigung hierüber gehören, vgl. im einzelnen noch die Begründung zu Absatz 1.

Absatz 2 legt künftig die Grundsätze fest, die dazu führen, dass Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer sowie (in Verbindung mit Absatz 4) Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchprüfungsgesellschaften nicht Abschlussprüfer sein können. Dies ist sowohl der Fall, wenn die in den Absätzen 2 und 3 sowie in § 319a HGB genannten – und gegenüber dem derzeitigen Recht deutlich erweiterten – Ausschlussgründe vorliegen als auch bei Vorliegen sonstiger Umstände, die die (begründete) Besorgnis der Befangenheit begründen. Mit diesem systema-



tischen Ansatz soll eine Rechtsunsicherheit beseitigt werden, die hinsichtlich des bisherigen Verhältnisses von § 319 HGB (der "Nur-Ausschlussgründe" enthält) zu § 318 Abs. 3 HGB (der die Ersetzung des Abschlussprüfers an das Vorliegen von „Besorgnis der Befangenheit“ knüpft) besteht. In der Rechtsliteratur ist hierzu zum Teil die Auffassung vertreten worden, die in § 319 Abs. 2 und 3 HGB in der derzeitigen Fassung festgelegten Konkretisierungen des Berufsgrundsatzes der Unabhängigkeit und Unbefangenheit seien nicht als abschließende Regelung anzusehen. Vielmehr seien auch für die speziell geregelten Sachverhalte zusätzlich noch die Vorschriften des § 318 HGB sowie der WPO und der Berufssatzung der Wirtschaftsprüfer über die Unabhängigkeit heranzuziehen (vgl. ADS, § 318 Anm. 49). Andererseits wurde die Aufzählung der Ausschlussgründe in § 319 HGB aber auch als abschließend angesehen, die keine Gründe für einen Ersetzungsantrag nach § 318 Abs. 3 HGB sein könnten (Beck'scher Bilanzkommentar, § 318 HGB Anm. 22). Demgegenüber hat der BGH in seiner Entscheidung vom 25. November 2002 (II ZR 49/01) zum Ausdruck gebracht, dass die aktienrechtliche Anfechtungsklage sowie das Ersetzungsverfahren nach § 318 HGB nach den derzeit geltenden Vorschriften nebeneinander stünden. Der BGH hat dabei auch festgestellt, dass Gründe, die – über die Ausschlussgründe des § 319 HGB in der bisherigen Fassung hinaus – zur Besorgnis der Befangenheit führen, im Wege der Anfechtungsklage nach § 243 AktG geltend gemacht werden können, wenn sie gegen die allgemeinen gesetzlichen Vorschriften des § 318 Abs. 3 und § 323 HGB, der die Pflicht des Prüfers zur gewissenhaften und unparteiischen Prüfung zum Ausdruck bringt, verstoßen. Dies lässt es angebracht erscheinen, die zur Beeinträchtigung der Unabhängigkeit bei der Abschlussprüfung führenden Grundsätze klarer als bisher zusammenzufassen. Korrespondierend hierzu sollen die Möglichkeiten, die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers gerichtlich überprüfen zu lassen, neu geordnet werden.

Aufgrund der neuen Systematik wird hierbei zum einen eine Reihe von Ausschlussgründen festgelegt, bei denen ein Wirtschaftsprüfer oder vereidigter Buchprüfer ausgeschlossen ist. Insoweit wird eine unwiderlegliche gesetzliche Vermutung geschaffen, derzufolge in diesen Fällen Besorgnis der Befangenheit besteht. Zum anderen wird in Absatz 2 aber auch bestimmt, dass die „Liste“ des Absatzes 3 sowie des § 319a HGB nicht abschließend ist, sondern auch andere Tätigkeiten dazu führen können, dass ein Wirtschaftsprüfer oder vereidigter Buchprüfer nicht Abschlussprüfer sein darf, wobei eine Abwägung im Einzelfall zu erfolgen hat. Die Systematik lehnt sich insoweit zum Teil an die gesetzlichen Regelungen zu den Ausschluss- und Ablehnungsgründen der Prozessordnungen an (z.B. §§ 41, 42 ZPO). Die Voraussetzungen zur Berücksichtigung dieser Ausschlussgründe sind jedoch unterschiedlich: Anders als in den Prozessordnungen kann im Rahmen der Abschlussprüferunabhängig-



keit nicht zwischen der Beachtung der Ausschlussgründe kraft Gesetzes und Ablehnungsgründen, die gesondert geltend zu machen sind, unterschieden werden. Vielmehr sind alle Befangenheitsgründe im Rahmen eines gerichtlichen Verfahrens geltend zu machen, um Rechtswirksamkeit zu erzeugen. Mit der neuen Vorschrift soll zudem deutlich gemacht werden, dass der Aufsichtsrat vor der Auftragserteilung an den Abschlussprüfer nicht nur das Vorliegen von Gründen im Sinne des Absatzes 3 oder des § 319a HGB zu prüfen hat. Vielmehr soll er auch prüfen und gegebenenfalls mit dem Abschlussprüfer erörtern, ob sonstige Gründe vorliegen, die zur Beeinträchtigung der Unabhängigkeit führen können. Der Corporate Governance Kodex sieht insoweit schon in Nr. 7.2.1 vor, dass Aufsichtsrat bzw. Prüfungsausschuss von dem vorgesehenen Prüfer eine „Unabhängigkeitserklärung“ einholen und mit dem Prüfer auch vereinbart wird, dass dieser den Aufsichtsrat bzw. Prüfungsausschuss unverzüglich über während der Prüfung auftretende mögliche Ausschluss- oder Befangenheitsgründe unterrichtet.

Absatz 3 enthält eine gegenüber dem bisherigen Recht erweiterte Auflistung von Ausschlussgründen.

Absatz 4 sieht vor, dass entsprechende Ausschlussgründe auch für Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und bestimmte in der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft tätige Personen gelten. Vom Ansatz her entspricht dies dem bisherigen § 319 Abs. 3 HGB; im Interesse der besseren Lesbarkeit wurde die Bestimmung jedoch sprachlich neu gefasst.

Mit Absatz 5 soll klargestellt werden, dass für den Fall, dass Ausschlussgründe im Sinne des Abs. 2 oder 3 vorliegen, der Abschlussprüfer zwar seinen Anspruch auf Entgelt verliert, jedoch die Wirksamkeit eines gleichwohl von ihm erteilten Bestätigungsvermerks nicht beeinträchtigt wird.

Absatz 6 entspricht dem bisherigen § 319 Abs. 4 HGB.

Zu den Regelungen im Einzelnen:

#### **Zu Absatz 1**

Mit dem neu angefügten Satz 3 wird inhaltlich die bisher schon in § 319 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 HGB enthaltene Regelung übernommen. Damit soll – über das in der WPO bereits vorhandene Sanktionssystem hinaus – sichergestellt werden, dass sich Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und vereidigte Buchprüfungsgesellschaften dem Qualitätskontrollverfahren nach § 57a WPO unterziehen (sog. Peer Review). [Nach § 256 Abs. 1 Nr. 3 AktG ist der Jahresabschluss nichtig, wenn eine bestellte Person



nach § 319 Abs. 1 HGB nicht Abschlussprüfer sein darf.] Entsprechende Rechtsfolgen sind für die in § 319 Abs. 2 und 3 HGB in der bisherigen Fassung niedergelegten Ausschlussgründe nicht vorgesehen.

Mit der Neuregelung soll unterstrichen werden, dass der Teilnahme der Wirtschaftsprüfer und anderen betroffenen Personen am Qualitätskontrollverfahren große Bedeutung zukommt. Qualitätssicherungssysteme gelten im internationalen Kontext als wichtiger Bestandteil für die Qualität der Abschlussprüfung. Dies wird zum einen in bereits erwähnten Verlautbarungen der EU-Kommission (Empfehlung zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers und Mitteilung zur Stärkung der Abschlussprüfung in der EU) erwähnt. Ebenso unterstreicht auch die aufgrund des Sarbanes-Oxley-Act in den USA erfolgte Gründung des PCAOB die Bedeutung, die man dort der Wirtschaftsprüferaufsicht und der Qualitätssicherung zumisst.

## **Zu Absatz 2**

Absatz 2 legt die zentralen Grundsätze zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers fest. Hiernach darf ein Wirtschaftsprüfer oder vereidigter Buchprüfer nicht Abschlussprüfer sein, wenn bestimmte, im folgenden Absatz 3 sowie in § 319a HGB genannte Ausschlussgründe vorliegen oder aber aus sonstigen Gründen Besorgnis der Befangenheit zu befürchten ist. Die Tatbestände der einzelnen Ausschlussgründe begründen jeweils eine (unwiderlegliche) gesetzliche Vermutung dafür, dass Besorgnis für die Befangenheit des Abschlussprüfers besteht. Mit Satz 2 wird dann klargestellt, dass auch sonstige Gründe, insbesondere finanzielle, geschäftliche oder persönliche Beziehungen – hier aber unter Abwägung des Einzelfalles – die Besorgnis der Befangenheit begründen können. Zur Erfüllung des Merkmals „Besorgnis der Befangenheit“ ist nicht zwingend erforderlich, dass der Abschlussprüfer tatsächlich befangen ist, unerheblich ist ebenso, ob er sich für befangen hält. Entscheidend ist allein, ob aus der Sicht eines vernünftigen Dritten genügend objektive Gründe vorliegen, an seiner Unvoreingenommenheit zu zweifeln. Auf den gleichen Grundsätzen beruhen die Empfehlungen der EU-Kommission, die zwar zwischen der „inneren Unabhängigkeit“ und der „äußeren Unabhängigkeit“ des Prüfers unterscheiden, im Ergebnis dann aber entscheidend auf das Merkmal der Besorgnis der Befangenheit abstellen. Die in Satz 2 genannten Grundsätze nennen beispielhaft die wichtigsten Faktoren, die geeignet sind, die Objektivität des Abschlussprüfers in Frage zu stellen. Besorgnis der Befangenheit kann hiernach insbesondere bestehen, wenn der Abschlussprüfer



1. ein wirtschaftliches oder sonstiges Eigeninteresse von nicht nur untergeordneter Bedeutung am Ergebnis der Prüfung hat,
2. im Rahmen der Prüfung Sachverhalte zu beurteilen hat, an denen er mitgewirkt hat,
3. als Interessenvertreter für oder gegen die zu prüfende Kapitalgesellschaft tätig ist,
4. nahe Beziehungen zur Unternehmensleitung unterhält, die ein übermäßiges Vertrauen begründen oder
5. er besonderen Einflussnahmen durch die zu prüfende Kapitalgesellschaft unterliegt, die seine Objektivität beeinträchtigen.

Die Besorgnis der Befangenheit mag u. U. ausgeräumt werden können, wenn geprüftes Unternehmen oder Abschlussprüfer Maßnahmen zur Wahrung der Objektivität getroffen haben. Solch interne Schutzmaßnahmen können die Besorgnis der Befangenheit aber nur ausräumen, wenn nicht einer der in Absatz 3 und § 319a HGB Fälle verwirklicht worden ist; in diesen Fällen liegt nämlich der Befangenheitsverdacht aus der Sicht eines vernünftigen Dritten besonders nahe.

Im Ergebnis entspricht auch dies den Grundlinien der EU-Empfehlung, ohne dass die dort genannten Kriterien vollständig und in allen Einzelheiten übernommen worden sind. (So wurde z. B. darauf verzichtet, ausdrücklich die in der EU-Empfehlung genannte Möglichkeit der Einschüchterung des Prüfers durch den Mandanten zu benennen, da dies bereits nach allgemeinen Grundsätzen einen Grund darstellen würde, der aus der Sicht des verständigen Dritten die Objektivität des Abschlussprüfers in Frage stellt).

Zwei mögliche Konstellationen, bei denen Anlass besteht, im Einzelfall zu überprüfen, ob die Besorgnis der Befangenheit begründet ist, sind in der Begründung zu Absatz 3 (am Ende) dargelegt. Anlass für eine entsprechende Überprüfung mag auch gegeben sein, wenn das an den Wirtschaftsprüfer für sonstige Dienstleistungen gezahlte Honorar das für die Abschlussprüfung bezahlte Entgelt übersteigt. Eine entsprechende Angabe zu der vom Unternehmen an dem Abschlussprüfer gezahlten Vergütung ist nunmehr in § 285 Satz 1 Nr. 17 HGB vorgesehen.

### **Zu Absatz 3**

Die bisher schon in § 319 Abs. 2 HGB in der geltenden Fassung bestehenden Ausschlussgründe werden übernommen und zugleich erweitert. Tragende Grundsätze, die der Liste der Ausschlussgründe zugrunde liegen, sind die in Absatz 2 bereits genannten Beziehungen.

Mit den Nummern 1 und 2 werden die bisher in § 319 Abs. 2 Nr. 1 bis 4 HGB enthaltenen Bestimmungen zusammengefasst und zum Teil sprachlich gestrafft. Eine Ausweitung ge-



genüber der bisherigen Regelung erfolgt in Nummer 1. Künftig ist ein Wirtschaftsprüfer auch dann ausgeschlossen, wenn er zwar keine Anteile, wohl aber eine andere finanzielle Beteiligung besitzt (z. B. Schuldverschreibungen, Schuldscheine, Optionen oder andere Wertpapiere). Wie bisher führt jede Beteiligung zum Ausschluss, auch wenn die Anteile nur treuhänderisch gehalten werden. Der Entwurf übernimmt insoweit einen entsprechenden Vorschlag der EU-Kommission aus der Empfehlung (Teil B I). Ebenso folgt der Entwurf im Grundsatz dem EU-Vorschlag, dass auch der Besitz von wesentlichen indirekten finanziellen Beteiligungen die Unabhängigkeit gefährdet. Bei der entsprechenden Formulierung in Absatz 1 wird an bewährte Regelungen und Begriffe des HGB angeknüpft: Eine „Beteiligung“ im Sinne der Nummer 1, zweiter Halbsatz, ist eine Beteiligung im Sinne des § 271 Abs. 1 HGB.

Die Nummer 2 fasst die bisher in § 319 Abs. 2 Nr. 2 und 3 enthaltenen Regelungen zusammen. Im Interesse einer sprachlichen Vereinfachung wurde dabei nicht jede Einzelkonstellation übernommen. Entsprechende Fälle können künftig ggfls. auch mit Absatz 2 Satz 2 gelöst werden.

Eine deutliche Änderung gegenüber den bisherigen Regelungen enthält die neue Nummer 4, in der einige Tätigkeiten genannt werden, die zum Ausschluss eines Wirtschaftsprüfers als Abschlussprüfer führen, wenn er diese Leistungen gegenüber dem geprüften Unternehmen erbringt.

Buchstabe a übernimmt zunächst den Wortlaut der bisher im § 319 Abs. 2 Nr. 5 HGB enthaltenen Regelung zum Verbot bei der Mitwirkung bei der Führung der Bücher oder der Aufstellung des zu prüfenden Jahresabschlusses. Die Regelungen zu Buchstabe b und Buchstabe c entsprechen Anforderungen, die im Sarbanes-Oxley Act (Sec. 201) und im Grundsatz auch in der EU-Empfehlung enthalten sind. Eine Mitwirkung des Prüfers bei der internen Revision, die nicht nur von untergeordneter Bedeutung ist, wird bei vernünftiger Beurteilung zu Besorgnis der Befangenheit führen, da der Abschlussprüfer im Rahmen der Abschlussprüfung auch die Wirksamkeit des internen Kontrollsystems zu beurteilen hat. Die Regelung beruht auf dem Grundsatz des Selbstprüfungsverbotes. Das Erbringen von Management- oder Finanzdienstleistungen (Buchstabe c) zeigt demgegenüber, dass der Prüfer eine besonders enge berufliche Verflechtung mit dem geprüften Unternehmen eingegangen ist; zudem wird er sich dabei häufig auch als Interessenwahrer seines Mandanten nach außen zu erkennen geben. Mit dem in Buchstabe d niedergelegten Grundsatz, dass auch das Erbringen von versicherungsmathematischen oder Bewertungsleistungen zum Ausschluss von der Prüfungstätigkeit führen kann, wird der Selbstprüfungsgrundsatz in einem wichtigen Punkt weiterentwickelt. Die Regelung nimmt insoweit ebenfalls Anregungen aus dem Sarbanes-



Oxley Act auf, berücksichtigt aber auch die Entscheidung des BGH vom 25. November 2002 und geht darüber hinaus.

Der BGH hat in seiner Entscheidung ausgeführt, dass Besorgnis der Befangenheit jedenfalls vorliegt, wenn der Abschlussprüfer bei einem der Abschlussprüfung vorangehenden Gutachten, einer Beratung oder ähnlicher Tätigkeit einen schadenersatzträchtigen Fehler gemacht hat und sich deshalb in der Öffentlichkeit bereits erheblichen Angriffen ausgesetzt sah. In diesem Fall könne der Prüfer geneigt sein, diese Risiken auch bei seiner Berichterstattung nach § 321 HGB und in seinem Bestätigungsvermerk nach § 322 HGB eher als nicht gravierend und ungefährlich darzustellen. Eine objektive – vom früheren Gutachten abweichende – Stellungnahme würde in einem solchen Fall einem Eingeständnis eigener früherer Versäumnisse nahekommen und die eigene Position des Abschlussprüfers bei der Abwehr gegen ihn gerichteter Schadenersatzansprüche beeinträchtigen. Unter diesen Voraussetzungen kommt der BGH zum Schluss, dass aus der Sicht eines vernünftig und objektiv denkenden Dritten die begründete Besorgnis bestehe, dass der Wirtschaftsprüfer nicht in der Lage sein werde, die Aufgabe als Abschlussprüfer unbefangen, unparteiisch und unbeeinflusst von jeder Rücksichtnahme auf eigene Interessen wahrzunehmen. Der vorliegende Entwurf nimmt diese auf der Basis der bisherigen Unabhängigkeitsregeln entwickelten Gedankengänge auf. Zur konsequenten Umsetzung des Selbstprüfungsverbots scheint es aber erforderlich, den gesetzlichen Rahmen künftig noch enger zu fassen. Dementsprechend geht die Regelung des Buchstabens d davon aus, dass aus der Sicht eines unbeteiligten Dritten Besorgnis der Befangenheit bereits dann bestehen kann, wenn der Abschlussprüfer bei vorangehenden Beratungs- oder Bewertungsleistungen dem Mandanten Ergebnisse geliefert hat, die sich in solcher Form entsprechend auch im Jahresabschluss wiederfinden. In einem solchen Fall kann nämlich nicht davon ausgegangen werden, dass der Abschlussprüfer dieses Produkt im Rahmen der Abschlussprüfung genauso unvoreingenommen prüfen wird, wie wenn es sich um von einem anderen gelieferte Zahlen, Bewertungen usw. handeln würde. Ein vernünftiger Dritter wird vielmehr stets zu berücksichtigen haben, dass grundsätzlich jedermann bestrebt ist, eigene vorangegangene Gutachten und Entscheidungen im nachhinein bestätigt zu sehen. Als entsprechende Bewertungsleistungen sind aber nur solche anzusehen, bei denen die Bewertungsleistung vom Abschlussprüfer eigenständig erbracht und die für die Bewertung erforderlichen Annahmen vom Bewertenden selbst festgelegt werden.

Darüber hinaus sollen mit den in Buchstaben a bis d genannten Tätigkeiten nur solche Fälle erfasst werden, die nicht von untergeordneter Bedeutung sind.



Der letzte Teilsatz der Nummer 3 übernimmt den Inhalt des bisherigen § 319 Abs. 2 Nr. 6, gestaltet diese Formulierung aber um und strafft sie.

Die neue Nummer 4 übernimmt den Text des bisherigen § 319 Abs. 2 Nr. 7.

Mit der Formulierung „bei der Prüfung eine Person beschäftigt...“ sollen im dabei nicht nur die Angehörigen des sogenannten Prüfungsteams erfasst werden, sondern auch andere Personen, die im Zusammenhang mit der Prüfung eingesetzt werden, z. B. auch Prüfungspartner, die im Rahmen einer Prüfungsgesellschaft die Ergebnisse nochmals überprüfen und einen sogenannten „internen Review“ durchführen.

Mit der neuen Nummer 5 wird der bisherige Text des § 319 Abs. 2 Nr. 8 HGB übernommen.

Nicht in die „Ausschlussliste“ ist ein weiterer Vorschlag aus der EU-Kommission zur Empfehlung aufgenommen worden, wonach auch eine „nichtübliche geschäftliche Beziehung“ des Abschlussprüfers zu der prüfenden Gesellschaft oder einem ihrer gesetzlichen Vertreter „Besorgnis“ der Befangenheit begründen kann. Dieser EU-Empfehlung liegt folgender Gedanke zugrunde: Grundsätzlich ist es dem Abschlussprüfer nicht verwehrt, im Rahmen des normalen Geschäftsverkehrs nicht nur Prüfungs- und sonstige Leistungen für den Prüfungsmandanten oder dessen verbundene Unternehmen zu erbringen, sondern von diesem z. B. auch Güter und Dienstleistungen zu beziehen. Dies geht aber nur dann, wenn diese Geschäfte wie zwischen Dritten geschlossen werden. Sofern demgegenüber nicht übliche Beziehungen unterhalten oder übliche Beziehungen zu ungewöhnlichen, den Abschlussprüfer stark begünstigenden Konditionen abgeschlossen werden, wird aus der Sicht eines vernünftigen Dritten zu besorgen sein, dass der Abschlussprüfer sich hierdurch möglicherweise bei der Prüfung beeinflussen lassen könnte. Da es hierbei auf die Abwägung im Einzelfall ankommt, soll eine entsprechende Regelung nicht in die Ausschlussliste des Absatzes 3 aufgenommen werden. Das Bestehen solcher Beziehungen sollte aber Anlass sein zu prüfen, ob nicht „sonstige Beziehungen“ im Sinne des neuen Absatzes 2 Satz 2 bestehen.

Entsprechendes gilt für Fälle, in denen zwar nicht der Abschlussprüfer selbst, aber nahe Familienangehörige einen der genannten Ausschlussgründe verwirklichen. Dabei sollte berücksichtigt werden, dass nur Fälle von wesentlichen Beteiligungen bzw. leitenden Arbeitnehmerpositionen oder selbständige Beratungstätigkeiten von nahen Familienangehörigen für die geprüfte Gesellschaft erfasst werden.

Ebenfalls abgesehen wurde davon, den Ausschluss des Wirtschaftsprüfers auch dann vorzusehen, wenn ein Partner oder sonstiger leitender Mitarbeiter einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, der an der Prüfung eines bestimmten Unternehmens beteiligt war, zu diesem Un-



ternehmen überwechselt und dort eine leitende Stellung einnimmt. Dieser Punkt ist – mit unterschiedlicher Zielrichtung – sowohl in der EU-Empfehlung als auch im Sarbanes-Oxley Act (Sec. 206) erwähnt.

Die EU-Empfehlung richtet sich insoweit an das geprüfte Unternehmen und empfiehlt, dass ein Zeitraum von wenigstens zwei Jahren vergehen sollte, bevor ein ehemaliger Prüfungspartner mit Schlüsselfunktion eine Managementposition mit Schlüsselfunktion bei dem geprüften Unternehmen annehmen sollte (Teil B 3. 3 und B 3. 4.). In Sec. 206 des Sarbanes-Oxley Acts wird demgegenüber festgestellt, dass es „unlawful“ für die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ist, eine Prüfungstätigkeit auszuüben, wenn ein bei dem Mandanten beschäftigter Mitarbeiter in Schlüsselposition während einer vorangehenden Ein-Jahres-Periode bei der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft angestellt und an der Prüfung des betreffenden Unternehmens beteiligt war.

Eine sachgerechte Lösung könnte darin liegen, dass demnächst in den Corporate Governance-Kodex eine entsprechende Empfehlung an börsennotierte Unternehmen aufgenommen wird, Mitarbeiter von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften nicht zu „übernehmen“ und so gleich in Schlüsselpositionen einzusetzen, bei denen sie Einfluss auf die Erstellungen des Jahresabschlusses und den Kontakt mit dem Abschlussprüfer haben. Sollte ein solches Beschäftigungsverhältnis gleichwohl bestehen, ist dies auch Anlass, unter dem Gesichtspunkt des neuen § 319 Abs. 2 Satz 2 zu prüfen, ob Anlass für die Besorgnis der Befangenheit besteht.

#### **Zu Absatz 4**

Nach dieser Bestimmung sind im Absatz 3 genannten Ausschlussgründe auch dann anwendbar, wenn die Abschlussprüfung von einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft oder Buchprüfungsgesellschaft durchgeführt wird und die Ausschlussgründe entweder von der Gesellschaft selbst oder einer der genannten Personen erfüllt werden. Inhaltlich wird damit der bisherige § 319 Abs. 3 HGB übernommen. Die Formulierung ist dabei im Interesse einer besseren Lesbarkeit des § 319 HGB erheblich verkürzt worden. Damit wird nicht mehr jeder Detailfall ausdrücklich im Gesetz geregelt; in der Sache führt die neue Formulierung aber zu gleichen Ergebnissen. Nicht in den neuen Absatz 4 übernommen worden dabei die bisherigen Bestimmungen des § 319 Abs. 3 Nr. 6 und 7 HGB. Eine Regelung zum sogenannten internen Prüferwechsel (§ 319 Abs. 3 Nr. 6 HGB) findet sich nunmehr in veränderter Form in § 319a HGB. Die § 319 Abs. 3 Nr. 7 HGB entsprechende Regelung ist in § 319 Abs. 1 HGB übernommen worden.



### **Zu Absatz 5**

Mit der Regelung wird klargestellt, dass das Vorliegen der Befangenheitsgründe nach den Absätzen 2 bis 4 nicht zur Nichtigkeit des Bestätigungsvermerks, sondern dazu führt, dass der Wirtschaftsprüfer für die von ihm erbrachten Prüfungsleistungen keinen Anspruch auf Entgelt hat, und zwar sowohl in Fällen, in denen ihm dies bekannt ist als auch dann, wenn ihm dies grob fahrlässig (§ 309 Nr. 7 Buchstabe b BGB) nicht bekannt ist. Dies entspricht im Ergebnis der bisherigen Auffassung in der Rechtslehre, ohne dass dies im Gesetz bisher zum Ausdruck gekommen wäre.

### **Zu Absatz 6**

Die Bestimmung entspricht dem bisherigen § 319 Abs. 4 HGB.

### **Zu Nummer 25 - § 319a HGB**

Mit dieser Vorschrift wird ein neuer Grundgedanke in die Unabhängigkeitsregelungen eingeführt. Die bisherigen Bestimmungen und auch die neu vorgesehenen Bestimmungen des § 319 Abs. 1 bis 4 HGB-E gelten grundsätzlich für alle gesetzlich vorgeschriebenen Fälle der Abschlussprüfung. Da aber die Besorgnis der Befangenheit aus der Sicht eines verständigen Dritten zu beurteilen ist, erscheint es naheliegend zu berücksichtigen, dass diese Sichtweise bei Vorliegen bestimmter Umstände bzw. bei der Prüfung eines bestimmten Unternehmenskreises kritischer ausfallen wird – mit der Folge, dass strengere Maßstäbe anzulegen sind. Bei Prüfung der an einem geregelten Kapitalmarkt zugelassenen Unternehmen wie auch bei sonstigen Unternehmen, die im besonderen Maße im öffentlichen Interesse stehen, ist der Kreis der an einem Abschluss interessierten Personen größer. Bei Kapitalmarktunternehmen sind dies nicht nur die Anteilseigner, sondern auch potentielle Investoren wie z. B. auch Finanzanalysten; bei anderen Unternehmen wie z. B. Banken und Versicherungsunternehmen sind die Interessen breiter Kreise der Bevölkerung am Fortbestand dieser Unternehmen, die eine wichtige gesamtwirtschaftliche Funktion übernehmen, in besonderem Maße zu beachten. Dieser Rechtsgedanke ist auch bisher schon im deutschen Recht verankert. Banken, Versicherungsunternehmen und sonstige Finanzdienstleistungsunternehmen unterliegen einer besonderen Aufsicht. Eine entsprechende Überwachung gibt es auch derzeit schon bis zu einem gewissen Grad (Ad-hoc-Mitteilungen und bestimmte andere Finanztransaktionen) bei Kapitalmarktunternehmen. Mit dem demnächst vorzulegenden Gesetzentwurf zur Einrichtung eines Enforcement-Systems in Deutschland wird dieser Gedanke gleichfalls betont werden. Auch die Empfehlung der EU-Kommission enthält an zahlreichen Stellen Vorschläge, dass für „Unternehmen von öffentlichem Interesse“ besondere Anforde-



rungen hinsichtlich deren Abschlussprüfung und der Unabhängigkeit der Prüfer gestellt werden sollten. Unter diesem Gesichtspunkt scheint eine Differenzierung der Anforderungen an die Unabhängigkeit der Prüfer sinnvoll und unter dem Gesichtspunkt der Verhältnismäßigkeit geboten, da mittelständische Unternehmen von weitergehenden Belastungen ausgenommen werden können. Die vorgesehene Regelung knüpft nicht an die Größe der Praxen von Wirtschaftsprüfern bzw. Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und an, sondern bezieht sich auf die Eigenschaft des geprüften Unternehmens. Die vorgesehene Regelung führt daher nicht zu einer „Zweiteilung des Berufsstands“ der Wirtschaftsprüfer.

Vereidigte Buchprüfer sind von diesen Regelungen nicht betroffen, da es sich stets um die Prüfung von großen Gesellschaften handelt (§ 267 Abs. 3 HGB bzw. §§ 340a, 341a HGB) und vereidigte Buchprüfer gemäß § 319 Abs. 1 Satz 2 HGB nur mittelgroße Gesellschaften prüfen dürfen.

Mit der neuen Nummer 1 wird die sogenannte Umsatzabhängigkeitsgrenze für Fälle der Prüfung von Unternehmen, die im öffentlichen Interesse stehen, deutlich herabgesetzt. Gemäß § 319 Abs. 3 Nr. 6 HGB-E bzw. § 319 Abs. 2 Nr. 8 HGB in der geltenden Fassung darf ein Wirtschaftsprüfer nicht Abschlussprüfer sein, wenn er in den letzten fünf Jahren jeweils mehr als 30 v. H. der Gesamteinnahmen aus seiner beruflichen Tätigkeit aus der Prüfung und Beratung des zu prüfenden Unternehmens bzw. damit verbundenen Unternehmen bezogen hat.

International werden für die Prüfung von börsennotierten oder kapitalmarktorientierten Unternehmen strengere Maßstäbe angelegt. Die nunmehr vorgesehene Umsatzabhängigkeitsgrenze von 15 v. H. liegt an der oberen Grenze der in der internationalen Diskussion erörterten Schwellenwerte (5 bis 15%). Er ist nach hier vorliegenden Erkenntnissen von großen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften ohne weiteres einzuhalten. Die Festlegung auf den im internationalen Vergleich immer noch moderaten Ansatz von 15 v. H. soll es auch anderen Wirtschaftsprüfern bzw. Wirtschaftsprüfungsgesellschaften grundsätzlich möglich machen, das Mandat zur Prüfung eines größeren Unternehmens zu erhalten.

Mit der Regelung in Nummer 2 zur Befangenheit des Abschlussprüfers bei Erbringen von bestimmten Rechts- oder Steuerberatungsleistungen wird ein in der Diskussion mit den beteiligten Kreisen besonders sensibler Punkt aufgegriffen. Das Erbringen von Rechts- und Steuerberatungsleistungen hat für Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften erhebliche wirtschaftliche Bedeutung. Die EU-Empfehlung enthält hierzu keine spezifischen Regelungen; auch insoweit gilt aber der allgemeine Grundsatz des Selbstprüfungsverbots. Nach dem Sarbanes-Oxley-Act sind „tax services“ bei vorheriger Genehmigung durch das



audit committee grundsätzlich erlaubt. Die US-Börsenaufsichtsbehörde SEC macht in ihrer „Final rule: Strengthening the Commission’s Requirements Regarding Auditor Independence“ unter II. B.11 aber deutliche Einschränkungen. Hiernach soll die Unabhängigkeit insbesondere gefährdet sein, wenn der Prüfer bestimmte Gestaltungen zur Steuervermeidung empfiehlt. Im Grundsatz geht der vorliegende Entwurf davon aus, dass das Erbringen von Rechts- oder Steuerberatungsleistungen im weitaus überwiegenden Umfang nach wie vor zulässig ist. Einschränkungen erscheinen jedoch geboten, wenn das Prinzip des Selbstprüfungsverbots konsequent durchgeführt werden soll. Auch im Rahmen von Rechts- oder Steuerberatungsleistungen kann es der Fall sein, dass der Prüfer im Rahmen der Abschlussprüfung die bilanzrechtlichen Auswirkungen seiner vorangegangenen Beratungstätigkeit zu beurteilen hat. Indem darauf abgestellt wird, dass sich die entsprechenden Beratungsleistungen auf die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage auswirken müssen, sollen insbesondere Fälle erfasst werden, in denen der Prüfer selbst gestaltend tätig wird und dem Mandanten ein „Produkt“ liefert, das die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragssituation deutlich verändert. Bei solchen Beratungsleistungen werden entsprechende bilanzrechtliche Auswirkungen regelmäßig mit in die Gestaltung einbezogen werden. Ein Prüfer wird kaum in der Lage sein, unbefangen zu prüfen, ob die gewählte Darstellung im Jahresabschluss tatsächlich zutreffend ist, wenn er im Falle einer Verneinung einräumen müsste, dass das von ihm ursprünglich gelieferte Produkt seine Wirkung nicht oder jedenfalls nicht vollständig erreicht. So wird beispielsweise die Unabhängigkeit beeinträchtigt sein, wenn der Wirtschaftsprüfer während eines Geschäftsjahrs empfiehlt, bestimmte Risiken auf sogenannte Zweckgesellschaften auszulagern, die aufgrund der derzeit noch bestehenden Regelung des § 290 HGB nicht im Konzernabschluss zu erfassen sind. Es erscheint schwer vorstellbar, dass der Abschlussprüfer – nachdem er eine solche Beratungsleistung erbracht hat – völlig unbefangen bei der Prüfung des Konsolidierungskreises sein wird.

Durch die Verwendung des Wortes „gestaltend“ soll deutlich gemacht werden, dass die Regelung nur eingreift, wenn der Abschlussprüfer eine eigenständige Leistung erbracht hat und nicht lediglich Hinweise auf eine bestehende Rechtslage (einschließlich Steuerrechtslage) zu bestimmten Situationen gegeben hat, die ein Handeln des Mandanten nahe legen oder es – zur Wahrung von Vorteilen – sogar erfordern. Wenn z. B. der Prüfer nur darauf hinweist, dass die Veräußerung bestimmter Vermögensgegenstände nur noch bis zu einem bestimmten Termin steuerfrei oder steuerbegünstigt ist und der Mandant diesem Rat folgt, hat dies zwar wegen der erforderlichen Ausbuchung der betreffenden Vermögensgegenstände und Einbuchung des dafür erhaltenen Entgelts Auswirkungen auf Buchführung und auch Jahres-



abschluss. Der Prüfer hat dann aber im Rahmen der Jahresabschlussprüfung nur noch nachzuzuvollziehen, ob der Aktivtausch richtig abgebildet worden ist. Die Gefahr einer Selbstprüfung besteht hier nicht. Weiterhin wird mit der Verwendung des Wortbestandteiles „leistungen“ zum Ausdruck gebracht, dass es sich – weil um eine eigenständige Leistung - im Regelfall auch um eine entgeltliche Dienstleistung handeln wird, die von der sogenannten „prüfungsnahen Beratung“, d. h. Hinweisen und Vorschlägen zur Beseitigung von Fehlern oder Lücken im Jahresabschluss, abzugrenzen ist.

Zusätzlich wird mit dem Erfordernis der „nicht unwesentlichen“ Auswirkung auch zum Ausdruck gebracht, dass kleinere Fälle kein Anlass für Besorgnis der Befangenheit sind.

Mit Nummer 3 werden entsprechende Vorschläge aus der EU-Kommissionsempfehlung und auch Regelungen aus dem Sarbanes-Oxley Act in das deutsche Recht übernommen und wegen der besonderen wirtschaftlichen Bedeutung ebenfalls auf die Prüfung von im öffentlichen Interesse stehenden Unternehmen begrenzt.

Der in Nummer 4 geregelte Fall der gerichtlichen Interessenvertretung ist ebenfalls sowohl in der EU-Kommissionsempfehlung als auch im Sarbanes-Oxley Act erwähnt. Ein Befangenheitsgrund liegt hier vor, weil in solchen Fällen deutlich wird, dass der Prüfer sich in besonderem Maße mit der Sache des Mandanten identifiziert und bereit ist, dies auch gegen andere Meinungen zu verteidigen. Aus der Sicht eines verständigen Dritten steht der Prüfer in einem solchen Fall im „Lager“ des Mandanten. Dies ist unabhängig von den einzelnen berufsrechtlichen Pflichten eines Rechtsanwalts, Steuerberaters oder Wirtschaftsprüfers zu beurteilen. Der Rechtsanwalt ist Vertreter allein seines Mandanten (§ 3 Abs. 1 BRAO). Der von den beteiligten Kreisen bisweilen erhobene Einwand, eine solche Interessenvertretung sei zwar unter Berücksichtigung der US-amerikanischen Verhältnisse ein Befangenheitsgrund, nicht aber unter Berücksichtigung der deutschen berufsrechtlichen Anforderungen (§ 43a Abs. 4, §§ 45f BRAO), vermag daher nicht zu überzeugen. Der Entwurf sieht bewusst davon ab, eine entsprechende Wirkung auch auf Fälle der außergerichtlichen Vertretung zu erstrecken. Hier ist die „Außenwirkung“ der Interessenvertretung nicht in gleichem Maße gegeben. Ebenso trägt diese Nichterfassung dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit Rechnung, da die außergerichtliche Vertretung zum einen für Wirtschaftsprüfer von besonderem wirtschaftlichem Interesse ist und es auch für das geprüfte Unternehmen im Regelfall mit nicht unerheblichem Aufwand verbunden sein dürfte, sich auch für Zwecke der Auseinandersetzung z. B. mit der Finanzverwaltung, insbesondere im Rahmen der Betriebsprüfung, mit einem gesondert zu beauftragenden und zu vergütenden Beistand zu versehen. Unter Ab-



wägung dieser Gründe scheint eine etwaige Besorgnis der Befangenheit in diesen Fällen noch hinnehmbar.

Mit Nummer 5 werden die derzeit schon bestehenden Regelungen zur sogenannten internen Rotation in § 319 Abs. 3 Nr. 6 HGB erweitert. Zum einen wird der bisherige Anwendungsbereich (Prüfung von Aktiengesellschaften, deren Aktien zum Handel im amtlichen Markt zugelassen sind) ausgedehnt auf die Prüfung von allen im öffentlichen Interesse stehenden Unternehmen. Zum anderen wird der Kreis der von der internen Rotation erfassten Prüfer erweitert. Dieser Regelung unterliegt nicht nur derjenige Prüfer, der den Bestätigungsvermerk unterzeichnet hat, sondern alle bei der Prüfung in verantwortlicher Position beschäftigten Prüfer. Schließlich wird auch der „Rotationszeitraum“ deutlich verkürzt. Maßgeblich ist jetzt allein die Zuordnung zum Prüfungsteam, während nach bisherigem Recht ein Wirtschaftsprüfer eine unbestimmte Zahl von Jahren zum Prüfungsteam gehören konnte, bevor er dann in verantwortlicher Position mit der Zeichnung des Bestätigungsvermerks betraut worden ist. Von der Regelung der sogenannten externen Rotation (Wechsel der gesamten Prüfungsgesellschaft) wird abgesehen, da die Nachteile einer solchen Regelung die Vorteile überwiegen und die externe Rotation auch im internationalen Vergleich unüblich ist.

#### Zu Absatz 2

Die Regelung entspricht § 319 Abs. 6 HGB in der neuen Fassung.

### **Zu Nummer 26 – § 321 HGB**

#### Zu Buchstabe a

Nach der Änderung in Absatz 2 der Vorschrift nimmt der Prüfungsbericht künftig ggf. statt auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung auf sonstige maßgebliche Rechnungslegungsgrundsätze Bezug. Die Änderung trägt damit dem Umstand Rechnung, dass im Anwendungsbereich der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 und der §§ 315a, 325 Abs. 2a HGB-E IAS-Abschlüsse Gegenstand der gesetzlichen Abschlussprüfung werden.

#### Zu Buchstabe b

Die Anfügung in Absatz 3 entspricht der Anpassung des § 322 Abs. 1 Satz 2 HGB an die Vorgaben der neu gefassten Artikel 51a der Bilanzrichtlinie und 37 der Konzernbilanzrichtlinie in Absatz 1 Buchstabe a und b bzw. Absatz 2 Buchstabe a und b.



### **Zu Nummer 27 - § 321a HGB**

Wird im Fall einer öffentlichen Diskussion, z.B. im Zusammenhang mit unerwarteten Unternehmensschieflagen, eine mangelhafte Prüfung oder Berichterstattung des Abschlussprüfers angenommen, hat der Abschlussprüfer aufgrund der gesetzlichen Verschwiegenheitspflicht bislang keine Möglichkeiten, zu den in der Öffentlichkeit geäußerten Vermutungen Stellung zu nehmen.

Durch Einsichtgewährung in die Prüfungsberichte, in denen z.B. Aussagen zu Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung und zu einzelnen Prüfungsfeststellungen enthalten sind, soweit sie sich auf die nach § 321 HGB geforderte Berichterstattung beziehen, wird es auch außerhalb des Aufsichtsrats nachvollziehbar, ob der Abschlussprüfer seiner gesetzlichen Berichtspflicht, insbesondere der nach § 321 Abs. 1 Satz 2 HGB geforderten Stellungnahme zur Lagebeurteilung durch die gesetzlichen Vertreter des Unternehmens und der Berichterstattung über Entwicklungsbeeinträchtigungen und Bestandsgefährdungen, die er im Verlauf der Prüfung festgestellt hat (§ 321 Abs. 1 Satz 3 HGB), nachgekommen ist. So unterstützt die Verpflichtung zur Einsichtgewährung in die Prüfungsberichte im Insolvenzfall und bei begründeten Anhaltspunkten für den Verlust des halben Eigenkapitals auch die klare Darstellung des Abschlussprüfers im Prüfungsbericht, gerade in kritischen Unternehmenssituationen.

Um eine klare und eindeutige Abgrenzung der Fälle zu ermöglichen, in denen Einsicht in die im Prüfungsbericht enthaltenen Informationen zu gewähren ist, wird in Satz 1 vorgeschlagen, als Anknüpfungspunkt für die Verpflichtung zur Einsichtgewährung in die Prüfungsberichte auf die Eröffnung des Insolvenzverfahrens abzustellen. Als informationsberechtigte Person sollte der Gläubiger bestimmt werden, dem ein berechtigtes Interesse an den Ursachen für die Eröffnung des Insolvenzverfahrens zuzubilligen ist. Die Einsichtnahme kann dabei durch den Gläubiger selbst oder durch einen von diesem bestimmten Wirtschaftsprüfer, vereidigten Buchprüfer, durch eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft oder eine Buchprüfungsgesellschaft erfolgen.

Mit Rücksicht auf die erhebliche Zahl von Aktionären mit nur geringfügigen Anteilen an der börsennotierten Aktiengesellschaft oder der Kommanditgesellschaft auf Aktien und um das Verfahren der Einsichtnahme noch praktikabel zu halten, sollen die Rechte nach Satz 1 in Satz 2 nur solchen Aktionären zustehen, die über eine nicht ganz unerhebliche Zahl von Aktien verfügen oder deren Aktien einen bestimmten Mindestbörsenwert haben. Der Grenzwert



und der Börsenwert sollen hierbei demjenigen Wert entsprechen, wie er auch in § 318 Abs. 3 HGB-E für Anträge auf Bestellung eines anderen Abschlussprüfers vorgesehen ist.

Die Verpflichtung zur Offenlegung der Prüfungsberichte sollte jedoch auf die Berichtsteile beschränkt werden, die nach § 321 HGB vorgeschrieben sind. Aufgrund anderer (z.B. wirtschaftszweig- oder rechtsformspezifischer) Vorschriften vorgeschriebene Berichtsteile sollten demgegenüber nicht von der Einsichtgewährungspflicht erfasst werden, da diese weitere, über die eigentliche Abschlussprüfung hinausgehende Regelungsbereiche betreffen und regelmäßig weniger an die unternehmensinternen Überwachungsträger als vielmehr an staatliche Überwachungsstellen gerichtet sind. So hat z.B. der Prüfungsbericht im Fall der Prüfung eines Kreditinstituts entsprechend § 29 Abs. 1 des Kreditwesengesetzes auch Ausführungen zu den wirtschaftlichen Verhältnissen einzelner Kreditnehmer zu enthalten, deren eigentlicher Adressat die Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht ist. Satz 3 sieht vor, dass im Bedarfsfall die Erläuterung des Prüfungsberichts durch den Abschlussprüfer gegenüber den in Satz 1 genannten Interessenten gestattet wird. Satz 4 soll sicherstellen, dass der Insolvenzverwalter der Offenbarung von Geheimnissen, namentlich Betriebs- oder Geschäftsgeheimnissen, widersprechen kann. Der Hinweis auf § 323 Abs. 1 und 3 HGB in Satz 5 ergänzt Satz 3 und stellt sicher, dass auch die Einsichtgewährungspflicht in Prüfungsberichte nach § 321 HGB im Falle der Insolvenz die Pflicht des Abschlussprüfers zur Wahrung von Geschäfts- und Betriebsgeheimnissen unberührt lässt. Satz 6 sieht eine entsprechende Anwendung des Satzes 1 für den Fall vor, dass der Schuldner zur Aufstellung eines Konzernabschlusses und eines Konzernlageberichts verpflichtet ist bzw. war.

### **Zu Nummer 28 – § 322 HGB**

Die Vorschrift über den Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers wird neu gefasst, um sie zum einen an die dauerhafte Verankerung internationaler Rechnungslegungsstandards im europäischen und deutschen Bilanzrecht durch die Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 und durch die §§ 315a, 325 Abs. 2a HGB-E, zum anderen an detailliertere Vorgaben in der – durch die Richtlinie 2003/51/EG modernisierten (vgl. oben unter A. III.) – Bilanzrichtlinie und Konzernbilanzrichtlinie (78/660/EWG und 83/349/EWG) anzupassen.

Absatz 1 Satz 1 stimmt mit dem geltenden Wortlaut überein. Satz 2 benennt – ähnlich wie der geltende Absatz 1 Satz 2 – die Kernelemente des Bestätigungsvermerks. Der Vermerk besteht nach Halbsatz 1 zunächst aus der Beschreibung des Gegenstandes, der Art und des Umfangs der Prüfung. Dies schließt, wie nunmehr entsprechend einer durch die Modernisie-



rungsrichtlinie eingeführten Vorgabe eigens erwähnt wird, die Angabe der auf den geprüften Abschluss angewandten Rechnungslegungsgrundsätze sowie der bei der Prüfung beachteten Prüfungsgrundsätze ein. Hinzu tritt nach Halbsatz 2 die Beurteilung des Prüfungsergebnisses. Damit umfasst Absatz 1 Satz 2 die in den neu gefassten Artikeln 51a der Bilanzrichtlinie und 37 der Konzernbilanzrichtlinie in Absatz 1 Buchstabe a und b bzw. Absatz 2 Buchstabe a und b verlangten Angaben.

Die Absätze 2 bis 5 enthalten die Umsetzung des Artikels 51a Abs. 1 Buchstabe c und d der Bilanzrichtlinie sowie des Artikels 37 Abs. 2 Buchstabe c und d der Konzernbilanzrichtlinie.

Absatz 2 trifft allgemeine Regelungen darüber, in welcher Weise die Beurteilung des Prüfungsergebnisses im Vermerk des Prüfers wiederzugeben ist. Satz 1 nennt abschließend vier Möglichkeiten der Tenorierung des Schlussvermerks, die er aus Artikel 51a Abs. 1 Buchstabe c zweiter Halbsatz der Bilanzrichtlinie und aus Artikel 37 Abs. 2 Buchstabe c zweiter Halbsatz der Konzernbilanzrichtlinie übernimmt. Im Vergleich zum geltenden Recht hinzugekommen ist der sog. „disclaimer“ (Nummer 4), mit dem der Prüfer sich außerstande erklärt, ein Urteil über den geprüften Abschluss abzugeben. Die Sätze 2 und 3 stimmen mit dem geltenden § 322 Abs. 2 überein.

Absatz 3 regelt Näheres über die Formulierung eines uneingeschränkten Bestätigungsvermerks. Satz 1 lehnt sich an Artikel 51a Abs. 1 Buchstabe c erster Halbsatz der Bilanzrichtlinie und an Artikel 37 Abs. 2 Buchstabe c erster Halbsatz der Konzernbilanzrichtlinie an und stimmt weitgehend mit dem geltenden Absatz 1 Satz 3 des § 322 überein. Allerdings nimmt die vorgesehene Erklärung des Prüfers künftig außer auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung auch auf sonstige maßgebliche Rechnungslegungsgrundsätze Bezug und trägt damit dem Umstand Rechnung, dass im Anwendungsbereich der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 und der §§ 315a, 325 Abs. 2a HGB-E IAS-Abschlüsse Gegenstand der gesetzlichen Abschlussprüfung werden. Nach Satz 2 kann der Prüfer in den Bestätigungsvermerk ferner einen Hinweis auf Umstände aufnehmen, auf die er in besonderer Weise aufmerksam macht, ohne das positive Prüfungsurteil einzuschränken; mit dieser Bestimmung werden Artikel 51a Abs. 1 Buchstabe d der Bilanzrichtlinie sowie Artikel 37 Abs. 2 Buchstabe d der Konzernbilanzrichtlinie umgesetzt.

Absatz 4 trifft nähere Bestimmungen über die Einschränkung des Bestätigungsvermerks sowie über dessen Versagung in den Fällen, in denen der Prüfer zu einem negativen Prüfungsurteil gelangt. Die Regelung entspricht im Wesentlichen dem geltenden Absatz 4 des § 322. Sie präzisiert das geltende Recht allerdings durch die in ihrem Satz 4 formulierten Vorausset-



zungen für die Erteilung eines eingeschränkten Bestätigungsvermerks; sind diese Erfordernisse nicht erfüllt, vermittelt insbesondere der Abschluss – unter Berücksichtigung der vom Prüfer vorgenommenen Einschränkung des Bestätigungsvermerks – kein den tatsächlichen Verhältnissen im Wesentlichen entsprechendes Bild der Lage des Unternehmens oder des Konzerns oder ist es nicht möglich, dem Nutzer die Tragweite der vom Prüfer vorgenommenen Einschränkung des Bestätigungsvermerks erkennbar zu machen, so ist der Bestätigungsvermerk – je nach dem zugrunde liegenden Sachverhalt entweder nach Absatz 2 Satz 1 Nr. 3 oder Nr. 4 – gänzlich zu versagen.

Absatz 5 hat den sog. disclaimer zum Gegenstand. Auch der disclaimer bedeutet eine Versagung des Bestätigungsvermerks, beinhaltet jedoch kein negatives Prüfungsurteil, sondern bringt zum Ausdruck, dass der Prüfer nicht in der Lage ist, ein Prüfungsurteil abzugeben. Ein disclaimer setzt nach Satz 1 voraus, dass der Prüfer alle angemessenen, d.h. rechtlich zulässigen und wirtschaftlich vertretbaren Möglichkeiten zur Klärung des Sachverhalts ausgeschöpft hat. Weitere Voraussetzung ist nach der Systematik des Absatzes 2 Satz 1 und des Absatzes 4 Satz 4, dass eine Einschränkung des Prüfungsurteils nicht ausreicht, um dem Mangel der Beurteilungsgrundlage Rechnung zu tragen. Satz 2 verweist auf die Regelungen in Absatz 4 Satz 2 und 3 über die Bezeichnung des Schlussvermerks in diesen Fällen und über das Begründungserfordernis.

Absatz 6 befasst sich mit den Ausführungen zum Lagebericht oder Konzernlagebericht. Die Bestimmung verbindet die Regelungen des geltenden Absatzes 3 des § 322 mit der Umsetzung des Artikels 51a Abs. 1 Buchstabe e der Bilanzrichtlinie sowie des Artikels 37 Abs. 2 Buchstabe e der Konzernbilanzrichtlinie. Danach sind der Lagebericht und der Konzernlagebericht auch unter dem Gesichtspunkt ihrer Übereinstimmung mit dem Jahresabschluss oder Konzernabschluss zu bewerten. Zusätzlich ist in Satz 1 berücksichtigt, dass sich der Lagebericht in den Fällen des § 325 Abs. 2a HGB-E sowohl auf den (freiwillig offengelegten) Einzelabschluss nach internationalen Rechnungslegungsgrundsätzen als auch auf den – weiterhin stets erforderlichen – Jahresabschluss nach HGB bezieht. In Satz 2 werden jetzt auch die Chancen der zukünftigen Entwicklung genannt; dies entspricht den Regelungsvorschlägen des Entwurfs zu § 289 Abs. 1 und § 315 Abs. 1 HGB-E (vgl. oben Nummern 10 und 20).

Absatz 7 stimmt mit dem geltenden § 322 Abs. 5 überein und entspricht Artikel 51a Abs. 2 der Bilanzrichtlinie sowie Artikel 37 Abs. 3 der Konzernbilanzrichtlinie.



### **Zu Nummer 29 – § 324a HGB-E**

Die Vorschrift erstreckt in ihrem Absatz 1 Satz 1 die Geltung der Bestimmungen über die Prüfung des Jahresabschlusses auf einen nach § 325 Abs. 2a Satz 1 freiwillig offen gelegten IAS-Einzelabschluss. Satz 2 berücksichtigt, dass ein IAS-Einzelabschluss – ebenso wie der Konzernabschluss – lediglich Informationszwecken dient, dagegen keine Bedeutung für die gesellschaftsrechtliche Kapitalerhaltung und Ausschüttungsbemessung hat und deshalb aktienrechtlich nicht der Feststellung, sondern nur einer Billigung durch den Aufsichtsrat (beim Konzernabschluss alternativ durch die Hauptversammlung) unterliegt (Artikel 4 Nr. 3 des Entwurfs – § 171 Abs. 4 AktG-E). Absatz 2 bestimmt, dass die Bestellung eines Abschlussprüfers für den Jahresabschluss ggf. auch die Bestellung zur Prüfung eines IAS-Einzelabschlusses einschließt. Schon im Hinblick auf den einheitlichen Lagebericht zu beiden Abschlüssen (vgl. oben Nr. 30 Buchstabe a – § 325 Abs. 2a Satz 2 Nr. 2 HGB-E) erscheint allein eine einheitliche Prüfung sachgerecht.

### **Zu Nummer 30 – § 325 HGB**

§ 325 HGB, der die Pflicht zur Offenlegung des Jahres- und des Konzernabschlusses normiert, wird um eine Regelung zum Einzelabschluss nach den IAS ergänzt und an den neuen Artikel 37 Abs. 4 der – durch die Richtlinie 2003/51/EG (vgl. oben unter A. III.) geänderten – Konzernbilanzrichtlinie angepasst.

#### Zu Buchstabe a

Nach Artikel 5 der IAS-Verordnung können die Mitgliedstaaten den Unternehmen gestatten oder vorschreiben, ihren Jahresabschluss nach den IAS aufzustellen. Von diesem Mitgliedstaatenwahlrecht macht der Entwurf keinen Gebrauch, trifft aber eine Regelung, die den Unternehmen größtmögliche Flexibilität sichert. Eine Verpflichtung zur Anwendung der IAS im Jahresabschluss sieht der Entwurf in keinem Falle vor. Dagegen begründet er für große Kapitalgesellschaften im Sinne des § 267 Abs. 3 HGB ein Unternehmenswahlrecht, für die IAS-Anwendung in einem nur zu Informationszwecken dienenden, vom Jahresabschluss zu unterscheidenden Einzelabschluss zu optieren. Für die Zwecke der gesellschaftsrechtlichen Kapitalerhaltung und Ausschüttungsbemessung, der Besteuerung des Unternehmensertrags und der staatlichen Beaufsichtigung bestimmter Wirtschaftszweige, insbesondere der Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen, wird weiterhin stets ein Jahresabschluss nach den Vorschriften des HGB gefordert (vgl. oben unter A. III.3.b).



Der Entwurf setzt dazu in § 325 Abs. 2a Satz 1 HGB-E bei den Vorschriften über die Publizität der Rechnungslegung an, die den Informationszweck der Abschlüsse und Lageberichte verwirklichen. Stellt das Unternehmen einen Einzelabschluss nach den IAS – genauer: nach den in das EU-Recht übernommenen und von § 325 Abs. 2a Satz 1 in Verbindung mit § 315a Abs. 1 Satz 1 HGB-E in Bezug genommenen IAS – auf, so kann es diesen IAS-Abschluss nach § 325 Abs. 2 HGB im Bundesanzeiger bekannt machen und ist dann von der Verpflichtung, den (HGB-) Jahresabschluss im Bundesanzeiger bekannt zu machen, befreit. Die Unternehmen erhalten damit die Möglichkeit, den IAS-Abschluss zum Gegenstand ihrer Pflichtveröffentlichung zu machen und sich dem Publikum so besonders nachdrücklich als Unternehmen mit internationaler Rechnungslegung zu präsentieren. Dies kann z.B. für solche Unternehmen von Interesse sein, die den Gang an die Börse anstreben, aber auch für solche, die sich etwa ausländischen Geschäftspartnern gegenüber mit einem internationalen Abschluss darstellen wollen.

Der Jahresabschluss behält seine Bedeutung in gesellschaftsrechtlichen, steuerrechtlichen und aufsichtsrechtlichen Zusammenhängen und ist deshalb wie bisher nach HGB aufzustellen, durch einen Abschlussprüfer zu prüfen, ferner auch im Anwendungsbereich des § 325 Abs. 2a HGB-E durch Einreichung beim Handelsregister und Bekanntmachung eines Hinweises auf diese offen zu legen (Satz 2 Nr. 4). Der in zahlreichen Vorschriften verwendete Begriff des Jahresabschlusses bleibt für den Einzelabschluss nach HGB reserviert, während der IAS-Einzelabschluss als Einzelabschluss nach internationalen Rechnungslegungsstandards oder als Einzelabschluss nach § 325 Abs. 2a Satz 1 HGB-E bezeichnet wird.

Satz 2 des § 325 Abs. 2a HGB-E macht die befreiende Wirkung des IAS-Abschlusses, d.h. die Befreiung des Unternehmens von der Bundesanzeigerpublizität seines (HGB-)Jahresabschlusses, von einigen zusätzlichen Voraussetzungen abhängig:

Nummer 1 stellt – ähnlich wie § 315a Abs. 1 Satz 2 HGB-E für den Konzernabschluss – klar, dass die ins EU-Recht übernommenen Standards vollständig zu befolgen sind. Der IAS-Einzelabschluss kann also nicht etwa teils nach den IAS, teils nach HGB aufgestellt werden. Allerdings bleiben insbesondere nach Satz 3 einige Vorschriften des HGB neben den IAS anwendbar.

Nach Nummer 2 müssen der Lagebericht des Unternehmens sowie der Bericht des Aufsichtsrats (§ 325 Abs. 1 Satz 1 zweiter Teilsatz HGB, § 171 Abs. 2 AktG in Verbindung mit § 171 Abs. 4 AktG-E) im erforderlichen Umfang auf den IAS-Einzelabschluss eingehen. Schon nach bisherigem Recht erstreckt sich die Abschlussprüfung darauf, ob der Lagebe-



richt mit dem Jahresabschluss des Unternehmens in Einklang steht (Artikel 51 Abs. 1 Buchstabe b der Bilanzrichtlinie). Die sog. Modernisierungsrichtlinie (2003/51/EG – vgl. oben unter A. III.) betont im neuen Artikel 46 Abs. 1 Buchstabe c der Bilanzrichtlinie zusätzlich, dass der Lagebericht, soweit angebracht, Hinweise und Erläuterungen zum Jahresabschluss umfasst. Macht ein Unternehmen von seinem Wahlrecht nach Satz 1 Gebrauch, so ist der Lagebericht, soweit über die Anhangangaben hinaus erforderlich, um entsprechende Erläuterungen zum IAS-Abschluss zu ergänzen. Gleiches gilt für den Bericht des Aufsichtsrats.

Nummer 3 stellt klar, dass bei Anwendung des Satzes 1 der Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers zu dem IAS-Einzelabschluss an Stelle des Bestätigungsvermerks zum Jahresabschluss bekannt zu machen ist.

Nummer 4 sieht vor, dass der Jahresabschluss und der zugehörige Bestätigungsvermerk, die abweichend von Absatz 2 nicht im Bundesanzeiger bekannt gemacht zu werden brauchen, statt dessen nach Absatz 1 Satz 1 und 2 durch Einreichung beim Handelsregister und Bekanntmachung eines Hinweises auf diese im Bundesanzeiger offen zu legen sind. Diese – im Vergleich zur vollen Bundesanzeigerpublizität deutlich kostengünstigere – Offenlegung ist im Hinblick sowohl auf die Bedeutung des Jahresabschlusses im Gesellschaftsrecht als auch auf EU-rechtliche Vorgaben geboten. Anhand des (ordnungsmäßig aufgestellten) Jahresabschlusses lässt sich nachvollziehen, ob die gläubigerschützenden Vorschriften über die Kapitalerhaltung eingehalten worden sind; der Jahresabschluss muss daher den Gesellschaftsgläubigern – und damit einem potenziell unbestimmten Personenkreis – zugänglich sein. Dementsprechend knüpfen verschiedene Bestimmungen des Gesellschaftsrechts, wie z.B. § 233 Abs. 2, § 256 Abs. 6 AktG, § 58d Abs. 2 GmbHG, ausdrücklich an die Bekanntmachung des Jahresabschlusses an; auch darauf nimmt die vorgesehene Offenlegung nach § 325 Abs. 1 Satz 1 und 2 HGB Rücksicht. Schließlich ist auf den Zusammenhang zwischen Artikel 47 Abs. 1 Unterabs. 1 der Bilanzrichtlinie über die Offenlegung des Jahresabschlusses einerseits und Artikel 15 der Zweiten gesellschaftsrechtlichen Richtlinie 77/91/EWG vom 13. Dezember 1976 (ABl. EG 1977 Nr. L 26 S. 1) andererseits hinzuweisen. Die letztgenannte Vorschrift legt für Aktiengesellschaften Ausschüttungsobergrenzen fest und leitet den Maßstab für diese der Kapitalerhaltung dienende Beschränkung aus dem Jahresabschluss her. Aus der terminologischen Übereinstimmung dürfte sich ergeben, dass die Bilanzrichtlinie die Offenlegung des Abschlusses verlangt, der für die gesellschaftsrechtliche Ausschüttungsbemessung maßgebend ist. Dem trägt die in Nummer 4 vorgesehene – in Artikel 3 Abs. 4 der Ersten gesellschaftsrechtlichen Richtlinie 68/151/EWG zugelassene – Offenlegung des Jahresabschlusses durch Einreichung beim Handelsregister und (bloße) Bekanntmachung eines Hinweises hierauf – Rechnung.



Den in Nummer 5 verlangten Angaben über das handelsrechtliche Jahresergebnis und über dessen Verwendung kommt im Hinblick auf die ggf. zu erwartende Ausschüttung erhebliche Bedeutung für die Einschätzung der Situation des Unternehmens zu. Diese Angaben werden daher in die volle Bundesanzeigerpublizität einbezogen.

Die Sätze 3 und 4 dienen – ähnlich wie § 315a Abs. 3 HGB-E in Bezug auf die Konzernrechnungslegung nach IAS – der Klarstellung, welche Vorschriften des Zweiten Unterabschnitts des Ersten Abschnitts und des Ersten Unterabschnitts des Zweiten Abschnitts des Dritten Buches des HGB auf den Einzelabschluss nach internationalen Rechnungslegungsstandards sowie auf den Lagebericht in diesen Fällen Anwendung finden. Der Einschub in Satz 3 „mit Ausnahme von dessen Absatz 2 Nr. 2 sowie“ dient dem Zweck, den lediglich für Zwecke der Offenlegung erstellten Lagebericht des Einzelunternehmens nach IAS von überflüssigem Ballast und Doppelinformationen freizuhalten. Soweit nämlich bereits im Konzernabschluss nach IAS einschlägige Informationen vorgeschrieben sind, die denjenigen Informationen entsprechen, wie sie nunmehr in Umsetzung der Fair-Value-Richtlinie für den Lagebericht in die neue Nummer 2 des § 289 Abs. 2 HGB-E aufgenommen werden, besteht kein Bedürfnis mehr, hierüber im Lagebericht Informationen aufzunehmen.

Auch dazu gibt die bereits in der Begründung zu § 315a HGB-E (Artikel 1 Nr. 21) vorgestellte Gemeinsame Erklärung des Rates und der Kommission zu der Richtlinie 2003/51/EG Hinweise. Danach finden neben einem IAS-Jahresabschluss diejenigen Vorschriften des nationalen Rechts Anwendung, die folgende Richtlinienbestimmungen umsetzen: Artikel 11, 12, 27, 43 Abs. 1 Nr. 2, 9, 12 und 13, Artikel 45 Abs. 1, Artikel 46, 47 Abs. 1 und 1a, Artikel 48, 49, 51, 51a, 53, 56 Abs. 2, Artikel 57 und 58 der Bilanzrichtlinie sowie Artikel 9 Abs. 2 der Konzernbilanzrichtlinie.

Eine Reihe dieser Richtlinienbestimmungen brauchen in Satz 3 von vornherein nicht berücksichtigt zu werden:

- Die Artikel 11, 12 und 27 sowie 53 der Bilanzrichtlinie betreffen Erleichterungen für kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften. Im Rahmen des § 325 Abs. 2a HGB-E, der an die in § 325 Abs. 2 HGB für große Kapitalgesellschaften vorgeschriebene volle Bundesanzeigerpublizität anknüpft, werden diese Bestimmungen nicht relevant.
- Die Artikel 47 bis 51a der Bilanzrichtlinie betreffen die Abschlussprüfung und die Offenlegung. Satz 3 regelt jedoch nur die Anwendung von Vorschriften im Ersten Unterabschnitt des Zweiten Abschnitts des Dritten Buchs des HGB, während die die Prüfung und Offenlegung regelnden Vorschriften im Dritten und Vierten Unterabschnitt des



Zweiten Abschnitts ihren Standort haben und somit in ihrer Anwendung auf den Einzelabschluss nach § 325 Abs. 2a Satz 1 HGB-E unberührt bleiben.

- Artikel 57 der Bilanzrichtlinie, der durch § 264 Abs. 3 HGB umgesetzt ist, regelt eine Befreiung vom Erfordernis eines Jahresabschlusses. Da § 325 Abs. 2a HGB-E an die Offenlegung anknüpft, betrifft er nur Fälle, in denen das Unternehmen nach § 264 HGB zur Aufstellung eines Jahresabschlusses verpflichtet ist.
- Von den Wahlrechten nach Artikel 58 der Bilanz- und Artikel 9 Abs. 2 der Konzernbilanzrichtlinie hat Deutschland keinen Gebrauch gemacht.

Von den in § 325 Abs. 2a Satz 3 HGB-E genannten anwendbaren Vorschriften korrespondieren

- § 285 Satz 1 Nr. 7 und 8 Buchstabe b – Angaben zur Beschäftigtenzahl und zum Personalaufwand – mit dem in der Gemeinsamen Erklärung aufgeführten Artikel 43 Abs. 1 Nr. 9 der Bilanzrichtlinie,
- § 285 Satz 1 Nr. 9 – Angaben zu den Organmitgliedern, zu deren Bezügen und zu den diesen gewährten Vorschüssen und Krediten – mit dem in der Gemeinsamen Erklärung aufgeführten Artikel 43 Abs. 1 Nr. 12 und 13 der Bilanzrichtlinie,
- § 285 Satz 1 Nr. 11 und 11a – Angaben über Unternehmen, an denen das bilanzierende Unternehmen zu 20 % oder mehr beteiligt oder deren unbeschränkt haftender Gesellschafter es ist – mit dem in der Gemeinsamen Erklärung aufgeführten Artikel 43 Abs. 1 Nr. 2 der Bilanzrichtlinie,
- § 285 Satz 1 Nr. 14 – Angaben zu einem Konzern, dem das bilanzierende Unternehmen angehört – mit dem in der Gemeinsamen Erklärung aufgeführten Artikel 56 Abs. 2 der Bilanzrichtlinie,
- § 286 Abs. 3 – Einschränkung der Angabepflichten zum Anteilsbesitz und zur Beteiligung als persönlich haftender Gesellschafter – mit dem in der Gemeinsamen Erklärung aufgeführten Artikel 43 Abs. 1 Nr. 2 (Unterabs. 1 Satz 2 und Unterabs. 2 Satz 2) sowie Artikel 45 Abs. 1 (Buchstabe b) der Bilanzrichtlinie,
- § 287 – separate Aufstellung des Anteilsbesitzes – mit dem in der Gemeinsamen Erklärung aufgeführten Artikel 45 Abs. 1 (Buchstabe a) der Bilanzrichtlinie,
- § 289 – Lagebericht – mit dem in der Gemeinsamen Erklärung aufgeführten Artikel 46 der Bilanzrichtlinie.

Aus dem Zweiten Unterabschnitt des Ersten Abschnitts erklärt Satz 3 einige Bestimmungen für auf den IAS-Einzelabschluss anwendbar, die unabhängig von den maßgeblichen Rechnungslegungsgrundsätzen Geltung beanspruchen, nämlich § 243 Abs. 2 (Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit), § 244 (Sprache und Währung), § 245 (Unterzeichnung) und § 257 (Aufbewahrung).



Die weiteren in Satz 3 genannten Vorschriften, die auf den Anhang zum IAS-Einzelabschluss Anwendung finden, dienen entweder dem öffentlichen Interesse (§ 286 Abs. 1 HGB) oder zur Vervollständigung der Angaben, die für den Nutzer des Abschlusses relevant sind (vgl. oben Begründung zu Artikel 1 Nr. 21 – § 315a Abs. 3 HGB-E –, dort zur Verweisung auf § 314 Abs. 1 Nr. 8 und 9 HGB-E):

- § 285 Satz 1 Nr. 10 (namentliche Auflistung der Organmitglieder),
- § 285 Satz 1 Nr. 15 (Angaben zu den persönlich haftenden Gesellschaftern bei Unternehmen, die dem § 264a HGB unterfallen),
- § 285 Satz 1 Nr. 16 (Angaben zur „compliance-Erklärung“ nach § 161 AktG),
- § 285 Satz 1 Nr. 17 (Angaben zur Vergütung des Abschlussprüfers – vgl. oben Artikel 1 Nr. 6).

Steht ausnahmsweise das durch § 286 Abs. 1 HGB geschützte öffentliche Interesse einer nach den IAS erforderlichen Berichterstattung entgegen, so ist die befreiende Offenlegung eines IAS-Einzelabschlusses nicht möglich. Diese in Satz 5 getroffene Regelung misst einerseits dem öffentlichen Interesse gegenüber dem IAS-Einzelabschluss das gleiche Gewicht bei wie gegenüber dem (HGB-) Jahresabschluss, vermeidet es andererseits, dass ein den IAS nicht vollständig entsprechender Einzelabschluss nach Absatz 2a Satz 1 in eine Pflichtveröffentlichung des Unternehmens Eingang findet.

#### Zu den Buchstaben b und c

Der neue Absatz 3a des § 325 fasst Regelungen zusammen, die Offenlegungserleichterungen bei verbundener Berichterstattung über die Jahres- und Konzernrechnungslegung betreffen. Satz 1 übernimmt unverändert die bisher in Absatz 3 Satz 2 enthaltene, auf das Transparenz- und Publizitätsgesetz zurückgehende Bestimmung hinsichtlich der Berichterstattung des Aufsichtsrats. Der inhaltlich neue Satz 2 Halbsatz 1 erlaubt die Offenlegung eines verbundenen Bestätigungsvermerks zum Einzel- und Konzernabschluss, wenn diese gleichzeitig bekannt gemacht werden. Damit wird der neue Artikel 37 Abs. 4 der Konzernbilanzrichtlinie umgesetzt, der auf die sog. Modernisierungsrichtlinie 2003/51/EG (vgl. oben unter A. III.) zurückgeht. Macht das Mutterunternehmen von dieser Möglichkeit Gebrauch, so können nach Halbsatz 2 – außerhalb des Kreises der offen zu legenden Unterlagen – auch die jeweiligen Prüfungsberichte miteinander verbunden werden.

#### Zu Buchstabe d



Folgeänderung zur vorgeschlagenen Einführung eines Einzelabschlusses nach internationalen Rechnungslegungsstandards (vgl. oben Buchstabe a, § 325 Abs. 2a HGB-E).

### **Zu Artikel 1 Nr. 31 - § 327 HGB**

Folgeänderung zur Erweiterung des § 285 HGB (vgl. oben die dortige Begründung)

### **Zu Artikel 1 Nr. 32 – § 328 HGB**

#### Zu Buchstabe a und Buchstabe b Doppelbuchstabe aa

Die vorgeschlagenen Änderungen in Absatz 1 und 2 Satz 1 sind Folgeänderungen zur Einführung des IAS-Einzelabschlusses nach § 325 Abs. 2a Satz 1 HGB-E. Die Ersetzung des Wortes „und“ durch das Wort „oder“ in Absatz 1 Satz 1 bezweckt keine inhaltliche Änderung, sondern soll lediglich Zweifel darüber ausschließen, dass keine kumulative Veröffentlichung des Jahresabschlusses und des IAS-Einzelabschlusses verlangt wird. Die Änderung des Absatzes 1 Satz 2 berücksichtigt, dass der IAS-Einzelabschluss gesellschaftsrechtlich nicht – wie der Jahresabschluss – einer Feststellung, sondern lediglich einer Billigung durch den Aufsichtsrat unterliegt (vgl. unten Artikel 4 Nr. 3 und 4 Buchstabe a).

#### Zu Buchstabe b Doppelbuchstabe bb

Mit der Änderung in Absatz 2 Satz 3 wird die Neufassung des Artikels 49 Satz 3 und 4 der Bilanzrichtlinie durch die sog. Modernisierungsrichtlinie (2003/51/EG – vgl. oben unter A. III.) umgesetzt. Die Angaben hinsichtlich des Bestätigungsvermerks des Abschlussprüfers sollen entsprechend der durch die Modernisierungsrichtlinie eingeführten und in Artikel 1 Nr. 28 des Entwurfs (§ 322 HGB-E) übernommenen Systematik detaillierter gefasst werden.

### **Zu Nummer 33 – § 331 HGB**

#### Zu Buchstabe a

Als Folgeänderung zur vorgeschlagenen Einführung eines von der Bundesanzeigerpublizität des Jahresabschlusses befreienden Einzelabschlusses nach internationalen Rechnungslegungsstandards (vgl. oben Nr. 30 Buchstabe a, § 325 Abs. 2a HGB-E) wird als neue Nummer 1a ein Straftatbestand nach dem Vorbild der Nummer 3 geschaffen, welche die befreienden Konzernabschlüsse betrifft.



#### Zu Buchstabe b

Aus der letztgenannten Vorschrift wird die Bezugnahme auf § 292a HGB gestrichen, weil dieser durch § 315a ersetzt werden soll (oben Nummer 21) und der vorgeschlagene § 315a nicht mehr auf dem Konzept eines befreienden Konzernabschlusses beruht, sondern seine Strafbewehrung in der Nummer 2 des § 331 HGB findet.

Zur befristeten Weiteranwendung der geltenden Fassung des § 331 Nr. 3 HGB vgl. unten Artikel 2 Nr. 5 (Artikel 57 Abs. 5 EGHGB-E).

#### **Zu Nummer 34 – § 332 HGB**

Folgeänderung zur vorgeschlagenen Einführung eines Einzelabschlusses nach internationalen Rechnungslegungsstandards (vgl. oben Nr. 30 Buchstabe a, § 325 Abs. 2a HGB-E).

#### **Zu Nummer 35 – § 333 HGB**

Folgeänderung zur vorgeschlagenen Einführung eines Einzelabschlusses nach internationalen Rechnungslegungsstandards (vgl. oben Nr. 30 Buchstabe a, § 325 Abs. 2a HGB-E).

#### **Zu Nummer 36 – § 334 HGB**

##### Zu Buchstabe a Doppelbuchstabe aa

In Absatz 1 Nr. 2 werden die Bußgeldtatbestände hinsichtlich einer fehlerhaften Aufstellung des Konzernabschlusses um eine Bezugnahme auf die neu hinzukommenden Rechtsgrundlagen in der IAS-Verordnung sowie in § 315a HGB-E ergänzt.

##### Zu Buchstabe a Doppelbuchstabe bb bis dd

Absatz 1 Nr. 7 beinhaltet eine neue Bußgeldbewehrung hinsichtlich der in § 325 Abs. 2a HGB-E geregelten Anforderungen an einen IAS-Einzelabschluss. Diese Bußgeldbewehrung knüpft an die Offenlegung eines – nicht den gesetzlichen Anforderungen genügenden – IAS-Einzelabschlusses im Bundesanzeiger nach § 325 Abs. 2 und 2a HGB-E, d.h. an Stelle der Bundesanzeigerpublizität des Jahresabschlusses, an. Neben der Bußgeldbewehrung bleibt die Möglichkeit unberührt, ein Ordnungsgeld nach § 335a HGB zu verhängen, wenn der Jahresabschluss nicht im Bundesanzeiger bekannt gemacht worden ist, der IAS-Einzelabschluss



aber die Voraussetzungen des § 325 Abs. 2a HGB-E nicht erfüllt und deshalb keine von der Bundesanzeigerpublizität des Jahresabschlusses befreiende Wirkung entfaltet.

#### Zu Buchstabe b

In Absatz 2 werden Folgeänderungen zur vorgeschlagenen Neufassung des § 319 sowie zu dem neuen § 319a HGB-E über verschärfende Unabhängigkeitsregelungen in Bezug auf den Abschlussprüfer sowie die Einführung eines Einzelabschlusses nach internationalen Rechnungslegungsstandards (vgl. oben Nr. 24, 25 [§§ 319, 319a HGB-E] sowie Nr. 30 Buchstabe a [§ 325 Abs. 2a HGB-E]) erforderlich.

#### **Zu Nummer 37 und 38 - §§ 338 und 339 HGB**

Folgeänderung zur Erweiterung des § 285 HGB (vgl. oben die dortige Begründung).

#### **Zu Nummer 39 – § 339 HGB**

Folgeänderung zur vorgeschlagenen Einführung eines Einzelabschlusses nach internationalen Rechnungslegungsstandards (vgl. oben Nr. 30 Buchstabe a, § 325 Abs. 2a HGB-E).

#### **Zu Nummer 40 – § 340a HGB**

Die vorgeschlagene Änderung präzisiert die Verweisung auf § 289 HGB über den Lagebericht und setzt damit Artikel 3 Nr. 1 der Modernisierungsrichtlinie (2003/51/EG – vgl. oben unter A. III.) um, soweit der hierdurch neu gefasste Artikel 1 Abs. 1 der Bankbilanzrichtlinie nur noch auf die Absätze 1 und 2 des Artikels 46 der Bilanzrichtlinie verweist. Damit sind die Bestimmungen des Artikels 46 ausgenommen, die es den Mitgliedstaaten erlauben, Erleichterungen oder Befreiungen für kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften vorzusehen. Im Übrigen werden Folgeänderungen zur Erweiterung des § 285 HGB vorgenommen (vgl. oben die dortige Begründung).

Zur erstmaligen Anwendung der geänderten Vorschrift vgl. Artikel 2 Nr. 5 des Entwurfs (Artikel 57 Abs. 2 Satz 1 EGHGB-E).

#### **Zu Nummer 41 – § 340i HGB**

#### Zu Buchstabe a

Klarstellung in einem neuen Absatz 2 Satz 3, dass die Vorschriften des § 315a HGB-E (oben Nummer 21) über den IAS-Konzernabschluss auch im Bereich der Rechnungslegung der

Kreditinstitute und Finanzdienstleistungsinstitute Anwendung finden. In Parallele zu § 315a Abs. 3 HGB-E (oben Nummer 21) schließt der neue Satz 3 im Falle eines IAS-Konzernabschlusses eine Anwendung der Vorschriften des HGB über die Bankkonzernrechnungslegung im Wesentlichen aus. Anwendbar bleiben nur die Bestimmungen, die den Anwendungsbereich der bankenspezifischen Bestimmungen (§§ 340, 340i Abs. 3) oder die Verpflichtung zur Aufstellung eines Konzernabschlusses (§ 340i Abs. 1 Satz 1 in Verbindung mit den §§ 290 bis 292) regeln, die auf das Recht der Bankenaufsicht Bezug nehmen (§ 340i Abs. 4) oder die die Prüfung, Offenlegung oder straf- und bußgeldrechtliche Bewehrung betreffen (§§ 340k ff.). Satz 4 trägt dem Umstand Rechnung, dass der durch § 314 Abs. 1 Nr. 6 Buchstabe c HGB umgesetzte Artikel 34 Nr. 13 der Konzernbilanzrichtlinie durch Artikel 43 Abs. 2 Buchstabe h in Verbindung mit Artikel 40 Abs. 7 der Bankbilanzrichtlinie (86/635/ EWG) modifiziert wird; diese Modifikation spiegelt im deutschen Recht § 34 Abs. 2 Nr. 2 in Verbindung mit § 37 RechKredV wider. Satz 5 schließt für die Fälle, in denen der Konzernabschluss nach IAS aufgestellt wird, die Anwendung der RechKredV im Übrigen aus.

#### Zu Buchstabe b

Rechtsförmliche Anpassung (Kurzzitat des KWG) in Absatz 4.

#### **Zu Nummer 42 – § 340j HGB**

Folgeänderung zu obiger Nummer 12 (Aufhebung des § 295 HGB). Zugleich wird mit der Änderung Artikel 3 Nr. 5 der Modernisierungsrichtlinie (2003/51/EG – vgl. oben unter A. III.) umgesetzt. Diese Vorschrift hat Artikel 43 Abs. 2 Buchstabe f der Bankbilanzrichtlinie aufgehoben, auf dem der geltende § 340j Abs. 1 HGB beruht.

Zur erstmaligen Anwendung der geänderten Fassung vgl. Artikel 2 Nr. 5 des Entwurfs (Artikel 57 Abs. 3 Satz 1 EGHGB-E).

#### **Zu Nummer 43 - § 340k HGB**

In Absatz 2 Satz 3 und Absatz 3 Satz 4 werden jeweils Folgeänderungen zur vorgeschlagenen Neufassung des § 319 und zum neuen § 319a HGB-E über verschärfende Unabhängigkeitsregelungen in Bezug auf den Abschlussprüfer (vgl. oben Nr. 24, 25 [§§ 319, 319a HGB-E]) erforderlich.



### **Zu Nummer 44 – § 340I HGB**

In einem neuen § 340I Abs. 5 HGB-E sollen Besonderheiten des IAS-Einzelabschlusses (vgl. oben Nummer 30 – § 325 Abs. 2a Satz 1 HGB-E) bei Kreditinstituten geregelt werden.

Nummer 1 entspricht der Regelung in § 340a Abs. 1 HGB, die für den IAS-Einzelabschluss unmittelbar nicht gilt.

Nummer 2 Satz 1 trägt dem Umstand Rechnung, dass § 285 Nr. 8 Buchstabe b HGB, auf den § 325 Abs. 2a Satz 3 HGB-E für den IAS-Einzelabschluss verweist, auf Kreditinstitute nicht passt, weil im Kontext der Erfolgsrechnung der Kreditinstitute nicht von einem Umsatzkostenverfahren gesprochen wird. Satz 2 übernimmt statt dessen unmittelbar den Regelungsgehalt des Artikels 43 Abs. 1 Nr. 9 der Bilanzrichtlinie (78/660/EWG) in Verbindung mit Artikel 40 Abs. 6 der Bankbilanzrichtlinie (86/635/EWG).

Nummer 3 berücksichtigt, dass der durch § 285 Nr. 9 Buchstabe c HGB umgesetzte Artikel 43 Abs. 1 Nr. 13 der Bilanzrichtlinie durch Artikel 40 Abs. 7 der Bankbilanzrichtlinie modifiziert wird; diese Modifikation spiegelt im deutschen Recht § 34 Abs. 2 Nr. 2 RechKredV wider.

Nummer 4 beinhaltet ein zusätzliches, für die Beurteilung des IAS-Einzelabschlusses relevantes Transparenzerfordernis. Denn der Beteiligungsbesitz des Kreditinstituts sowie die Mitwirkung seines Personals in Aufsichtsgremien anderer Unternehmen kann geschäftspolitisch bedeutsame Interessenverflechtungen aufdecken.

Nummer 5 stellt sicher, dass die internationalen Rechnungslegungsstandards nicht durch andere als die nach § 325 Abs. 2a Satz 3, § 340I Abs. 1 Satz 1, Abs. 5 Nr. 1 bis 4 HGB-E anwendbaren nationalen Bestimmungen überlagert werden.

### **Zu Nummer 45 – § 340n HGB**

Neben einer redaktionellen Anpassung an das Kurzzitat des KWG sowie an die Ergänzung des § 285 HGB durch eine neue Nummer 17 sollen die Bußgeldvorschriften für den Bereich der Rechnungslegung der Kreditinstitute und Finanzdienstleistungsinstitute in gleicher Weise ergänzt werden, wie oben unter Nummer 36 zu § 334 HGB vorgeschlagen. Im Übrigen werden – übereinstimmend mit den Folgeänderungen zu § 341n HGB-E - Folgeänderungen zu



den Erweiterungen des § 285 HGB um die neuen Nummern 18 und 19 (vgl. oben die dortige Begründung) vorgenommen.

### **Zu Nummer 46 - § 341a HGB**

Folgeänderungen zur Erweiterung des § 285 HGB (vgl. oben die dortige Begründung).

### **Zu Nummer 47 – § 341i HGB**

Folgeänderung zur Aufhebung des § 337 AktG durch Artikel 1 Nr. 26 des Transparenz- und Publizitätsgesetzes vom 19. Juli 2002 (BGBl. I S. 2681).

### **Zu Nummer 48 – § 341j HGB**

#### Zu Buchstabe a

Mit dem neuen Absatz 1 Satz 4 wird klar gestellt, dass die Vorschriften des § 315a HGB-E (oben Nummer 21) über den IAS-Konzernabschluss auch im Bereich der Rechnungslegung der Versicherungsunternehmen und Pensionsfonds Anwendung finden. In Parallele zu § 315a Abs. 3 HGB-E (oben Nummer 21) schließt Satz 4 im Falle eines IAS-Konzernabschlusses eine Anwendung der handelsrechtlichen Vorschriften über die Versicherungskonzernrechnungslegung im Wesentlichen aus. Anwendbar bleiben nur die Bestimmungen, die den Anwendungsbereich der assekuranzspezifischen Bestimmungen (§§ 341, 341i Abs. 2) oder die Verpflichtung oder die Frist zur Aufstellung eines Konzernabschlusses (§ 341i Abs. 1 und 3 Satz 1, § 341j Abs. 1 Satz 1 in Verbindung mit den §§ 290 bis 292) oder dessen Vorlage an den Aufsichtsrat (§ 341j Abs. 3) oder an die Hauptversammlung (§ 341i Abs. 4) regeln oder die die Prüfung, Offenlegung oder straf- und bußgeldrechtliche Bewehrung (§§ 341k ff.) betreffen.

#### Zu Buchstabe b

Absatz 3 wird an die Aufhebung des § 337 AktG durch Artikel 1 Nr. 26 des Transparenz- und Publizitätsgesetzes vom 19. Juli 2002 (BGBl. I S. 2681) angepasst.

### **Zu Nummer 49 – § 341l HGB**

In einem neuen § 341l Abs. 4 HGB-E sollen Besonderheiten des IAS-Einzelabschlusses (vgl. oben Nummer 30 – § 325 Abs. 2a Satz 1 HGB-E) bei Versicherungsunternehmen und Pensionsfonds geregelt werden. Die entsprechende Anwendung auf Pensionsfonds folgt aus § 341 Abs. 4 Satz 1 HGB.

Nummer 1 berücksichtigt, dass Versicherungsunternehmen nicht nur in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft, sondern auch in der Rechtsform eines Versicherungsvereins auf Gegenseitigkeit oder als inländische Niederlassung eines ausländischen Unternehmens betrieben werden können. Auch in diesen Fällen sollen die in § 325 Abs. 2a Satz 3 genannten Vorschriften des Ersten Unterabschnitts des Zweiten Abschnitts des Dritten Buchs Anwendung finden.

Nummer 2 Satz 1 trägt dem Umstand Rechnung, dass § 285 Nr. 8 Buchstabe b HGB, auf den § 325 Abs. 2a Satz 3 HGB-E für den IAS-Einzelabschluss verweist, auf Versicherungsunternehmen und Pensionsfonds nicht passt, weil im Kontext der Erfolgsrechnung dieser Unternehmen nicht von einem Umsatzkostenverfahren gesprochen wird. Satz 2 verweist stattdessen auf die einschlägigen Sondervorschriften der für Versicherungsunternehmen erlassenen Formblattverordnung nach § 330 Abs. 3 HGB. Die entsprechende Anwendung der Vorschrift auf Pensionsfonds nach § 341 Abs. 4 Satz 1 HGB bedeutet eine Verweisung auf § 34 Abs. 5 in Verbindung mit Muster 3 der Pensionsfonds-Rechnungslegungsverordnung vom 25. Februar 2003 (BGBl. I S. 246).

Nummer 3 regelt die entsprechende Anwendung einiger organisationsrechtlicher Bestimmungen des Aktiengesetzes, die den Einzelabschluss nach internationalen Rechnungslegungsstandards betreffen, auf große Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit.

Nummer 4 stellt sicher, dass die internationalen Rechnungslegungsstandards nicht durch andere als die nach § 325 Abs. 2a Satz 3, § 341 Abs. 1 Satz 1, Abs. 4 Nr. 1 und 2 HGB-E anwendbaren nationalen Bestimmungen überlagert werden. Wegen der entsprechenden Anwendung der Vorschrift auf Pensionsfonds (§ 341 Abs. 4 Satz 1 HGB) findet die Pensionsfonds-Rechnungslegungsverordnung auf IAS-Einzelabschlüsse – abgesehen von der Anhangangabe entsprechend § 341 Abs. 4 Nr. 2 HGB-E – keine Anwendung.

## **Zu Nummer 50 – § 341n HGB**

### Zu den Buchstaben a und b

In den Absätzen 1 und 2 sollen die Bußgeldvorschriften für den Bereich der Rechnungslegung der Versicherungsunternehmen und Pensionsfonds in gleicher Weise ergänzt werden, wie oben unter Nummer 32 und 39 zu § 334 und zu § 340n HGB vorgeschlagen. Im Übrigen werden – übereinstimmend mit den Folgeänderungen zu § 340n HGB-E - Folgeänderungen zu den Erweiterungen des § 285 HGB (vgl. oben die dortige Begründung) vorgenommen.

### Zu Buchstabe c

Die redaktionelle Anpassung in Absatz 4 berücksichtigt, dass an die Stelle des Bundesaufsichtsamts für das Versicherungswesen die Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht getreten ist.

## **Zu Artikel 2 – Änderung des Einführungsgesetzes zum Handelsgesetzbuche**

### **Zu Nummer 1 – Gesetzesbezeichnung**

Die Gesetzesbezeichnung soll an den modernen Sprachgebrauch angepasst werden.

### **Zu Nummer 2 und 3 – Artikel 25 Abs. 1 und Artikel 26 Abs. 2**

Hier werden Folgeänderungen zur vorgeschlagenen Neufassung des § 319 und zum neuen § 319a HGB-E über verschärfende Unabhängigkeitsregelungen in Bezug auf den Abschlussprüfer (vgl. oben Nr. 24, 25 [§§ 319, 319a HGB-E]) erforderlich.

### **Zu Nummer 4 – Artikel 50 Satz 2 EGHGB**

Die Neufassung des § 319 HGB einschließlich der Bestimmung über das Vorhandensein einer wirksamen Bescheinigung über die Teilnahme an einer Qualitätskontrolle nach § 57a der Wirtschaftsprüferordnung in dessen Absatz 1 Satz 3 sowie der neue § 319a HGB-E erfordern neue Übergangsregelungen in Artikel 57 Abs. 4 EGHGB-E (vgl. Artikel 2 Nr. 5 und die Begründung hierzu). Die Bestimmung des Artikels 50 Satz 2 EGHGB aus dem Wirtschaftsprüferordnungsänderungsgesetz vom 19. Dezember 2000, wonach § 319 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 und Abs. 3 Nr. 7 HGB in der geltenden Fassung für alle gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfungen mit Ausnahme der Prüfung einer Aktiengesellschaft, die Aktien mit amtlicher Notierung ausgegeben hat, erst auf Prüfungen für Abschlüsse für das nach dem 31. Dezember 2005 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden ist, wird mit dem Inkrafttreten des neuen § 319 HGB obsolet und soll daher aufgehoben werden.

### **Zu Nummer 5 – Artikel 56 und 57 EGHGB-E**

#### Zu Artikel 56 EGHGB-E

Mit dieser Bestimmung soll das Mitgliedstaatenwahlrecht nach Artikel 9 der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 (sog. IAS-Verordnung) ausgeübt werden. Hiernach können die Mitgliedstaaten die Anwendung des Artikels 4 der Verordnung, der die IAS für Konzernabschlüsse kapi-



talmarktorientierter Unternehmen im Grundsatz vom Jahre 2005 an verbindlich macht, für bestimmte Unternehmenskategorien um bis zu zwei Jahre aufschieben.

Dies betrifft zum einen Gesellschaften, die lediglich Schuldtitel emittiert haben (Satz 1 Nr. 1 – Artikel 9 Buchstabe a der Verordnung), zum anderen solche, die zum Zwecke der Börsennotierung eines Wertpapiers in einem Drittstaat international anerkannte Rechnungslegungsstandards angewendet haben (Satz 1 Nr. 2 – Artikel 9 Buchstabe b der Verordnung). International anerkannte Standards sind außer den IAS die nach U.S.-amerikanischem Bundesrecht für kapitalmarktorientierte Unternehmen verbindlichen „U.S.-GAAP“ (vgl. oben unter A.II.3.a). Diese müssen spätestens seit dem Geschäftsjahr angewendet worden sein, das vor der Verkündung der IAS-Verordnung im EG-Amtsblatt am 11. September 2002 begonnen hatte. Die Anwendung dieser Standards muss ferner zum Zwecke einer Börsennotierung in einem Drittstaat, d.h. außerhalb des Gebiets der EU und des EWR (Satz 2), erfolgen.

Ist eine der Voraussetzungen nach Satz 1 Nr. 1 oder Nr. 2 erfüllt, so findet Artikel 4 der IAS-Verordnung gemäß Artikel 56 EGHGB-E in Verbindung mit Artikel 9 der Verordnung erst von dem Geschäftsjahr an Anwendung, das nach dem 31. Dezember 2006 beginnt. Dieser Aufschub der Verpflichtung zur IAS-Anwendung lässt den betreffenden Unternehmen jedoch die Möglichkeit offen, bereits von dem nach dem 31. Dezember 2004 beginnenden Geschäftsjahr an gemäß § 315a Abs. 1, § 325 Abs. 2a Satz 1 HGB-E freiwillig Konzernabschlüsse und informatorische Einzelabschlüsse nach den IAS aufzustellen.

#### Zu Artikel 57 EGHGB-E

Absatz 1 regelt die erstmalige Anwendung der entsprechend der Richtlinie 2003/38/EG angehobenen Schwellenwerte für die Unternehmensgrößenklassen nach § 267 Abs. 1 und 2 HGB und für die Befreiung von der Verpflichtung zur Aufstellung eines Konzernabschlusses nach § 293 Abs. 1 HGB. Die neue Fassung dieser Vorschriften findet erstmals auf Jahresabschlüsse für das nach dem 31. Dezember 2003 beginnende Geschäftsjahr Anwendung.

Die mit den erhöhten Schwellenwerten wirksam werdenden Folgen für die Einstufung als kleine, mittelgroße oder große Kapitalgesellschaft oder für die Befreiung von der Aufstellung eines Konzernabschlusses können bei kalendergleichem Geschäftsjahr erstmals für einen Abschluss zum 31. Dezember 2004 in Anspruch genommen werden. Für die Beurteilung, ob am 31. Dezember 2004 die Schwellenwerte an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen über- oder unterschritten sind, sind in diesem Fall die Schwellenwerte zum 31. Dezember 2003 und zum 31. Dezember 2004 maßgeblich.



Absatz 2 ordnet die Anwendung derjenigen durch die Fair-Value-Richtlinie veranlassten Änderungen in Bezug auf Anhang/Konzernanhang und Lagebericht/Konzernlagebericht in der Weise an, dass diese Änderungen bereits auf den Jahresabschluss bzw. Konzernabschluss für Geschäftsjahre anzuwenden sind, die nach dem 31. Dezember 2003 beginnen. Dies sind bereits die Geschäftsjahre 2004 mit der Folge, dass diese Neuregelungen bereits bei der Erstellung der Jahres- bzw. Konzernabschlüsse zu Beginn des Jahres 2005 zu beachten sein werden. Dies ergibt sich aus Artikel 4 Abs. 1 der Fair-Value-Richtlinie, die die Inkraftsetzung der einschlägigen Bestimmungen durch die Mitgliedstaaten bereits zum 1. Januar 2004 vorschreibt.

Absatz 3 Satz 1 ordnet die erstmalige Anwendung der übrigen durch das Bilanzrechtsreformgesetz zu ändernden oder neu einzufügenden Vorschriften des HGB im Grundsatz auf das nach dem 31. Dezember 2004 beginnende Geschäftsjahr an. Diese Anwendungsbestimmung deckt sich mit derjenigen des Artikels 4 der IAS-Verordnung und ist auch konform mit der in Artikel 5 Abs. 1 der Modernisierungsrichtlinie (2003/51/EG – vgl. oben unter A. III.) festgelegten Umsetzungsfrist. Satz 2 macht hiervon eine Ausnahme und lässt die IAS-Pflicht wegen eines Antrags auf Zulassung eines Wertpapiers zum geregelten Markt nach § 315a Abs. 2 HGB-E (oben Artikel 1 Nr. 18) erst zwei Jahre später einsetzen. Damit soll betroffenen Unternehmen mehr Zeit gegeben werden, sich auf die neue Rechtslage einzustellen. Satz 3 stellt – insoweit kongruent zu § 243 Abs. 2 Nr. 2 und § 249 Abs. 1 Satz 1 AktG-E (vgl. insoweit unten, Artikel 4 Nr. 7 und 8) – klar, dass § 318 Abs. 3 HGB-E erstmals anzuwenden ist auf Ersetzungsverfahren, die nach dem 31. Dezember 2004 beantragt werden.

Satz 4 stellt klar, dass die bis zum In-Kraft-Treten des Bilanzrechtsreformgesetzes geltenden Fassungen der in Satz 1 genannten, zu ändernden Bestimmungen des HGB letztmals auf das Geschäftsjahr anzuwenden sind, das dem in Satz 1 bezeichneten Geschäftsjahr vorangeht. Gleiches gilt für die letztmalige Anwendung des § 295 HGB, der entsprechend den Vorgaben der Modernisierungsrichtlinie aufgehoben werden soll. Die Übergangsregelung in Artikel 57 Abs. 3 Satz 4 EGHGB-E bedeutet z.B. bei einem am 1. Oktober beginnenden Geschäftsjahr, dass ein Mutterunternehmen, das nach dem geltenden § 292a HGB US-GAAP anwendet und auf das die Ausnahmeregelung des Absatzes 3 Satz 2 keine Anwendung findet, US-GAAP letztmals noch für das Konzerngeschäftsjahr mit dem Stichtag 30. September 2005 anwenden darf. Entsprechendes gilt für Mutterunternehmen, die – gestützt auf § 292a HGB – ihren Konzernabschluss nach den IAS aufgestellt haben. Nach der bislang geltenden Regelung zum Auslaufen des § 292a HGB in Artikel 5 Satz 2 des Kapitalaufnahmeerleichterungsgesetzes könnte sich ein solches Unternehmen, selbst wenn es börsennotiert ist und



damit in den Anwendungsbereich der IAS-Verordnung fällt, der Verpflichtung gegenüber sehen, für ein vom 1. Oktober 2004 bis zum 30. September 2005 laufendes Geschäftsjahr nach HGB zu bilanzieren. Die Übergangsregelung des Artikels 57 Abs. 3 Satz 4 EGHGB-E vermeidet ein derart sinnwidriges Ergebnis.

Satz 5 erlaubt die befristete Weiteranwendung des § 278 HGB, der durch das Bilanzrechtsreformgesetz aufgehoben werden soll, im Jahres- und im Konzernabschluss. Unternehmen, die die Vorschrift auch nach der Unternehmenssteuerreform noch angewendet haben sollten, wird so der Übergang auf die durch das Bilanzrechtsreformgesetz zu bereinigende Rechtslage erleichtert.

In Absatz 4 werden die die Abschlussprüfung betreffenden Übergangsbestimmungen zu §§ 319, 319a HGB zusammengefasst. Satz 1 enthält die dem Absatz 2 Satz 1 entsprechende Grundregel, dass die neuen Bestimmungen erstmals auf das Geschäftsjahr 2005 bzw. die Prüfung des entsprechenden Abschlusses anzuwenden sind. Satz 2 enthält die dem Absatz 2 Satz 4 entsprechende Bestimmung über die letztmalige Anwendung des § 319 HGB in der bis zum Inkrafttreten des Bilanzrechtsreformgesetzes geltenden Fassung. Satz 3 enthält eine von der Bestimmung des Satzes 1 abweichende Regelung über das erstmalige Wirksamwerden der Neuregelung des § 319 Abs. 1 Satz 3 HGB-E. Abweichend von Satz 1 gilt die Voraussetzung des Verfügens über eine wirksame Bescheinigung über die Teilnahme an einer Qualitätskontrolle nach § 57a der Wirtschaftsprüferordnung (peer review) bei gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfungen grundsätzlich erstmals bei der Prüfung für ein Geschäftsjahr, das nach dem 31. Dezember 2005 beginnt. Die Regelung steht damit im Einklang mit Artikel 50 Satz 2 EGHGB, der gleichzeitig aufgehoben werden kann (vgl. auch § 136 Abs. 1 WPO). Ausgenommen von diesem in das Geschäftsjahr 2006 hinausgeschobenen Inkrafttreten ist jedoch die gesetzlich vorgeschriebene Abschlussprüfung von amtlich notierten Aktiengesellschaften, bei denen im Hinblick auf den Abschlussprüfer die Verpflichtung zum peer review seit dem 1. Januar 2003 besteht (vgl. Artikel 50 Satz 1 EGHGB und § 136 Abs. 1 Satz 2 WPO).

Absatz 5 Satz 1 regelt für die Fälle des Artikels 56 Satz 1 Nr. 1 EGHGB-E die befristete Weiteranwendung der bisherigen Fassung des § 297 Abs. 1 HGB, insbesondere seines Satzes 2, also des Erfordernisses einer Kapitalflussrechnung, einer Segmentberichterstattung und eines Eigenkapitalspiegels im Konzernabschluss von Kapitalmarktunternehmen. Die Regelung betrifft die Fallgestaltungen, in denen eine Konzernmutter (nur) mit Schuldtiteln am regulierten Kapitalmarkt vertreten und deshalb für vor dem 1. Januar 2007 beginnende Geschäftsjahre noch nicht zur Aufstellung eines IAS-Konzernabschlusses verpflichtet ist. Wird nach



§ 315a Abs. 1 HGB-E ein IAS-Konzernabschluss freiwillig aufgestellt, so bedarf es der Weiteranwendung des § 297 Abs. 1 Satz 2 HGB nicht. Die Vorschrift ist auf Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2004 beginnen, auch dann nicht mehr anzuwenden, wenn das Mutterunternehmen die Zulassung von Wertpapieren zum geregelten Markt bis zum Abschlussstichtag bloß beantragt hat oder wenn lediglich ein Tochterunternehmen als Emittentin von Schuldtiteln am geregelten Markt aktiv ist.

Absatz 5 Satz 2 erlaubt in den Fällen des Artikels 56 Satz 1 Nr. 2 die Weiteranwendung der U.S.-GAAP längstens bis zu dem Geschäftsjahr, das vor dem 1. Januar 2007 begonnen hat. Im Beispielsfall eines am 1. Oktober beginnenden Geschäftsjahres heißt das, dass ein unter die Ausnahmeregelung fallendes, US-GAAP anwendendes Mutterunternehmen US-GAAP letztmals noch für das Konzerngeschäftsjahr mit dem Stichtag 30. September 2007 anwenden darf. Dies gilt allerdings nur unter den Voraussetzungen des geltenden (durch das Bilanzrechtsreformgesetz aufzuhebenden) § 292a HGB, der insoweit für weiterhin anwendbar erklärt wird.

Absatz 6 ergänzt die Bestimmungen des Absatzes 3 Satz 4 und des Absatzes 5 Satz 2, nach denen die geltende Fassung des § 292a HGB auch nach In-Kraft-Treten des Bilanzrechtsreformgesetzes noch auf bestimmte Sachverhalte Anwendung findet. In diesen Fällen soll auch die Strafbewehrung des bisherigen § 292a HGB in § 331 Nr. 3 HGB, die mit der Aufhebung des § 292a im Grundsatz entbehrlich wird und deshalb gestrichen werden soll, weiterhin anwendbar bleiben.

Der Entwurf sieht von einer Anwendungsregelung für die Änderungen des HGB ab, die lediglich eine redaktionelle Klarstellung oder eine Anpassung an bereits früher, insbesondere mit dem Transparenz- und Publizitätsgesetz vom 19. Juli 2002 (BGBl. I S. 2681), vorgenommene Gesetzesänderungen beinhalten (Artikel 1 Nr. 2 – § 264b HGB –, Nr. 11 Buchstabe a – § 291 Abs. 2 HGB –, Nr. 47 – § 341i HGB, Nr. 48 Buchstabe b – § 341j Abs. 3 HGB –). Denn insoweit wird lediglich die bereits geltende Rechtslage deutlicher formuliert. Einer Anwendungsregelung bedarf es ferner nicht für die geänderten Straf- und Bußgeldtatbestände (§ 331 Nr. 1a, §§ 332, 333, 334, 340n, 341n HGB), soweit diese künftig auch auf Einzel- und Konzernabschlüsse nach der IAS-Verordnung und nach den §§ 292a, 325 Abs. 2a Satz 1 HGB-E Bezug nehmen. Soweit die entsprechenden Bestimmungen bei In-Kraft-Treten der Neufassung der Straf- und Bußgeldvorschriften noch nicht anwendbar sind, greifen letztere mangels Verwirklichung der entsprechenden Tatbestandsmerkmale ebenfalls noch nicht ein.



### **Zu Artikel 3 – Änderung des Publizitätsgesetzes**

Auch für große Unternehmen, die nicht bereits nach HGB, wohl aber nach dem PubliG publizitätspflichtig sind, kann im Einzelfall eine Rechnungslegung nach den IAS vorteilhaft erscheinen. Die in § 315a Abs. 1, § 325 Abs. 2a HGB-E (Artikel 1 Nr. 21 und 30) normierten Optionen für eine internationale Rechnungslegung sollen daher auch den unter das PubliG fallenden Unternehmen eröffnet werden. Unter ähnlichen Voraussetzungen wie in § 315a Abs. 2 HGB-E – also für Unternehmen, die die Zulassung eines Wertpapiers zum Handel am geregelten Markt beantragt haben – soll eine obligatorische IAS-Rechnungslegung eingeführt werden. Ausstehende Anpassungen an das Transparenz- und Publizitätsgesetz vom 19. Juli 2002 (BGBl. I S.2681) sollen nachgeholt werden.

#### **Zu Nummer 1 – § 5 PubliG**

Folgeänderung in Absatz 1 Satz 2 zur Aufhebung des § 278 HGB (vgl. oben Artikel 1 Nr. 5) sowie in Absatz 2 Satz 2 zur Ergänzung des § 285 insbesondere um die neuen Nummern 17 bis 19 (vgl. oben Artikel 1 Nr. 6).

#### **Zu Nummer 2 - § 6 Abs. 1 PubliG**

Hier werden Folgeänderungen zur vorgeschlagenen Neufassung des § 319 und des neuen § 319a HGB-E über verschärfende Unabhängigkeitsregelungen in Bezug auf den Abschlussprüfer (vgl. oben Nr. 24, 25 [§§ 319, 319a HGB-E]) erforderlich.

#### **Zu Nummer 3 – § 7 PubliG**

Mit der vorgeschlagenen Ergänzung des § 7 PubliG werden die Bestimmungen betreffend die Prüfung und Billigung des Jahresabschlusses durch einen etwa bestehenden Aufsichtsrat auf einen Einzelabschluss nach internationalen Rechnungslegungsstandards erstreckt. Auf eine Regelung, die die Offenlegung eines IAS-Einzelabschlusses von der vorherigen Billigung durch den Aufsichtsrat abhängig macht (vgl. § 171 Abs. 4 Satz 2 AktG-E – Artikel 4 Nr. 2), verzichtet der Entwurf im Hinblick auf die potenziell unterschiedliche Ausgestaltung der Rolle des Aufsichtsrats in Unternehmen, die dem PubliG unterliegen.

#### **Zu Nummer 4 – § 9 PubliG**

Indem die Verweisung in § 9 Abs. 1 Satz 1 PubliG auf § 325 Abs. 2a HGB-E ausgedehnt wird, erhalten auch Unternehmen, die nach dem PubliG publizitätspflichtig sind, die Möglich-

keit, an Stelle eines (HGB-) Jahresabschlusses einen IAS-Einzelabschluss offen zu legen. Wegen der Einzelheiten kann auf die Erläuterungen zu Artikel 1 Nr. 30 (§ 325 Abs. 2a HGB-E) verwiesen werden.

### **Zu Nummer 5 - § 10 PubiG**

Folgeänderung – vgl. die Begründung zu Nummer 2.

### **Zu Nummer 6 – § 11 PubiG**

#### Zu Buchstabe a

Der zu ändernde § 11 Abs. 6 Nr. 2 PubiG soll die Anwendung der Vorschriften des HGB über die Konzernrechnungslegung nach IAS auf Unternehmen nach dem PubiG erstrecken. Wegen der Einzelheiten wird auf die Erläuterungen zu Artikel 1 Nr. 21 (§ 315a HGB-E) verwiesen. Diese Verweisung überträgt auch den Regelungsgehalt des § 315a Abs. 2 HGB-E auf die Unternehmen nach dem PubiG. Auch ein Unternehmen nach dem PubiG, das die Zulassung einer Wertpapieremission zu einem geregelten Markt beantragt hat, soll verpflichtet sein, seinen Konzernabschluss nach den (in das EU-Recht übernommenen) IAS aufzustellen. Insoweit wird jedoch der Anwendungsbereich der Verweisung auf Unternehmen begrenzt, die ihrer Rechtsform nach unter die IAS-Verordnung fallen, was insbesondere auf Einzelkaufleute nicht zutrifft.

#### Zu Buchstabe b

Ferner soll dem § 11 Abs. 6 PubiG ein Satz 2 angefügt werden, der in den Fällen eines IAS-Konzernabschlusses die Anwendung des § 13 Abs. 2 Satz 1 und 2, Abs. 3 Satz 1 und 2 in Verbindung mit § 5 Abs. 5 PubiG ausschließt: Einer Verweisung auf Vorschriften des HGB bedarf es nur in dem durch § 13 Abs. 2 Satz 3 PubiG und durch § 11 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 PubiG-E in Verbindung mit § 315a Abs. 3 HGB-E festgelegten Umfang. Die in den für unanwendbar erklärten Bestimmungen vorgesehenen Abweichungen und Erleichterungen hinsichtlich der Gliederung und der Bewertung in der Bilanz und der Angaben im Anhang sowie der Gewinn- und Verlustrechnung (§ 13 Abs. 3 Satz 2 in Verbindung mit § 5 Abs. 5 PubiG) passen nicht auf ein Unternehmen, das die IAS anzuwenden hat.

### **Zu Nummer 7 – § 13 PubiG**

#### Zu Buchstabe a



Mit der Änderung in Absatz 3 wird die Vorschrift an die Aufhebung des § 314 Abs. 1 Nr. 5 HGB durch das Transparenz- und Publizitätsgesetz angepasst.

#### Zu Buchstabe b

Nach der oben in Artikel 1 Nr. 13 vorgeschlagenen Neufassung des § 297 Abs. 1 HGB umfasst der Konzernabschluss künftig auch eine Kapitalflussrechnung und einen Eigenkapitalpiegel. Im Anwendungsbereich des Publizitätsgesetzes sollen Mutterunternehmen in der Rechtsform einer Personengesellschaft oder eines Einzelkaufmanns von dieser zusätzlichen Transparenzverpflichtung frei gestellt werden. Dies ergibt sich als Konsequenz aus der schon im geltenden Recht vorgesehenen Privilegierung hinsichtlich der Aufstellung und Offenlegung einer Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung.

#### **Zu Nummer 8 – § 17 PubiG**

##### Zu Buchstabe a

Die neue Nummer 1a schafft in Parallele zu § 331 Nr. 1a HGB-E (Artikel 1 Nr. 33) eine Strafbewehrung hinsichtlich der ordnungsmäßigen Aufstellung eines IAS-Einzelabschlusses nach § 9 Abs. 1 Satz 1 PubiG-E in Verbindung mit § 325 Abs. 2a Satz 1 HGB-E.

##### Zu Buchstabe b

Folgeänderung zur obigen Nummer 6 (Änderung des § 11 Abs. 6 PubiG).

#### **Zu Nummer 9 – § 20 PubiG**

##### Zu Buchstabe a

Die Bußgeldvorschriften hinsichtlich einer fehlerhaften Aufstellung des Konzernabschlusses werden in dem neuen Buchstaben g des Absatzes 1 Nr. 2 um eine Bezugnahme auf die neu hinzukommenden Rechtsgrundlagen in der IAS-Verordnung sowie in § 11 Abs. 6 Nr. 2 PubiG-E in Verbindung mit § 315a HGB-E ergänzt.

##### Zu Buchstabe b bis d

Die neue Nummer 7 des Absatzes 1 beinhaltet eine Bußgeldbewehrung hinsichtlich der gesetzlichen Anforderungen an einen IAS-Einzelabschluss. Näheres dazu vgl. oben bei Artikel 1 Nr. 36 (Änderung des § 334 HGB).



### **Zu Nummer 10 – § 21 PubiG**

Folgeänderung zur Änderung des § 7 PubiG (vgl. oben Nummer 3).

### **Zu Nummer 11 – § 22 PubiG**

Die bisherigen §§ 22 bis 24 PubiG werden um die durch Zeitablauf überholten Bestimmungen bereinigt. Von der Übergangsvorschrift (bisheriger § 23) entfallen die ersten drei Absätze; die bisherigen Absätze 4 und 5 werden unverändert als Absätze 1 und 2 des neuen § 22 übernommen.

Der neue Absatz 3 des § 22 PubiG-E enthält die Anwendungsvorschriften zum Bilanzrechtsreformgesetz, die der Parallelregelung in Artikel 57 Abs. 2, 3 und 4 EGHGB-E (oben Artikel 2 Nr. 5) nachgebildet sind: Satz 1 ordnet die erstmalige Anwendung grundsätzlich auf das nach dem 31. Dezember 2004 beginnende Geschäftsjahr an. Abweichend hiervon lässt Satz 2 die Anwendung des neuen § 315a Abs. 2 HGB-E in Verbindung mit § 11 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 PubiG-E erst zwei Jahre später einsetzen; diese Regelung lehnt sich an Artikel 57 Abs. 4 Satz 2 EGHGB-E an. Nach Satz 3 bleiben § 11 Abs. 6 Nr. 2 PubiG in Verbindung mit § 292a HGB in ihren bisherigen Fassungen weiterhin anwendbar auf das Geschäftsjahr, das dem in Satz 1 bezeichneten vorangeht, ferner auf Geschäftsjahre, die vor dem 1. Januar 2007 beginnen, sofern das Unternehmen als Wertpapieremittent an einer Börse außerhalb der EU und des EWR auftritt und zu diesem Zweck seinen Konzernabschluss mindestens seit dem Geschäftsjahr, das vor der Verkündung der IAS-Verordnung am 11. September 2002 begonnen hat, nach U.S.-GAAP aufstellt. Satz 4 betrifft Verweisungen des PubiG auf das HGB und stellt insoweit klar, dass die Übergangsregelungen des Artikels 57 Abs. 2 bis 4 EGHGB-E (vgl. oben Artikel 2 Nr. 5) entsprechende Anwendung finden. Satz 5 bezieht sich auf die Neufassung des § 297 Abs. 1 HGB (vgl. oben Artikel 1 Nr. 13) und verweist insoweit auf die in Artikel 57 Abs. 5 Satz 1 EGHGB-E geregelte befristete Fortgeltung des bisherigen § 297 Abs. 1 Satz 2 HGB. Eine Ausnahme hiervon gilt jedoch für Mutterunternehmen in der Rechtsform einer Personengesellschaft oder eines Einzelkaufmanns, die nach § 13 Abs. 3 Satz 2 in Verbindung mit § 5 Abs. 5 PubiG verminderten Transparenzanforderungen unterliegen (vgl. die Begründung zur obigen Nummer 7 Buchstabe b).

Auch im Rahmen des § 22 Abs. 3 PubiG-E sieht der Entwurf von Anwendungsbestimmungen zu Straf- und Bußgeldvorschriften (Änderung der §§ 17 und 20 PubiG, oben Nummern 8, 9) sowie zu lediglich redaktionellen Änderungen (Änderung des § 13 Abs. 3 PubiG, oben Num-



mer 7 Buchstabe a) ab; zur Erläuterung vgl. oben bei Artikel 2 Nr. 5 (Artikel 57 EGHGB-E) am Ende.

## **Zu Nummer 12 – § 25 PublG**

Folgeänderung zur Aufhebung der §§ 23, 24 PublG (vorstehend Nummer 11).

## **Zu Artikel 4 – Änderung des Aktiengesetzes**

### **Zu Nummer 1 - § 143 Abs. 2 AktG**

In § 143 Abs. 2 AktG werden Folgeänderungen zur vorgeschlagenen Neufassung des § 319 sowie zum neuen § 319a HGB-E über verschärfende Unabhängigkeitsregelungen in Bezug auf den Abschlussprüfer (vgl. oben Nr. 24, 25 [§§ 319, 319a HGB-E]) erforderlich.

### **Zu Nummer 2 – § 170 AktG**

Folgeänderung zur vorgeschlagenen Einführung eines Einzelabschlusses nach internationalen Rechnungslegungsstandards (vgl. oben Art. 1 Nr. 30 Buchstabe a, § 325 Abs. 2a HGB-E).

### **Zu Nummer 3 – § 171 AktG**

Der neue Absatz 4 Satz 1 erstreckt die in den Absätzen 1 und 2 vorgesehenen Prüfungs- und Berichtspflichten des Aufsichtsrats, einschließlich der in Absatz 2 Satz 4 geforderten Erklärung über die Billigung des Abschlusses, auf den Fall eines Einzelabschlusses nach internationalen Rechnungslegungsstandards. Dies gilt auch für das in Absatz 3 geregelte Verfahren der Berichtszuleitung und Fristsetzung mit Fiktion der Billigungsverweigerung bei Verschweigen.

Der (bloß) informatorische Einzelabschluss nach § 325 Abs. 2a Satz 1 HGB-E wird insoweit ebenso eingeordnet wie der Konzernabschluss, der ebenfalls keine Rechtsfolgen für die Ausschüttungsbemessung und Kapitalerhaltung nach sich zieht. Wie für den Konzernabschluss, so ist daher auch für den IAS-Einzelabschluss lediglich die Billigung durch den Aufsichtsrat, aber keine Feststellung wie beim Jahresabschluss vorgesehen.

Im Hinblick auf die Tragweite, die der Entscheidung für einen IAS-Einzelabschluss für die Informationspolitik des Unternehmens zukommt, macht Absatz 4 Satz 2 die Offenlegung nach



§ 325 Abs. 2a HGB-E von der vorherigen Billigung des IAS-Einzelabschlusses durch den Aufsichtsrat abhängig.

#### **Zu Nummer 4 – § 175 AktG**

Folgeänderungen zur vorgeschlagenen Einführung eines Einzelabschlusses nach internationalen Rechnungslegungsstandards (vgl. oben Artikel 1 Nr. 30 Buchstabe a, § 325 Abs. 2a HGB-E).

Anders als für den Konzernabschluss (§ 173 Abs. 1 Satz 2, § 175 Abs. 3 Satz 1, Abs. 4 AktG) ist für den IAS-Einzelabschluss die Möglichkeit einer Billigung durch die Hauptversammlung statt durch den Aufsichtsrat nicht vorgesehen. Da der Entwurf die Offenlegung des IAS-Einzelabschlusses nach § 325 Abs. 2a HGB-E von dessen Billigung abhängig macht, würde ein solches Verfahren die Offenlegung deutlich verzögern und sollte daher unterbleiben.

#### **Zu Nummer 5 – § 176 AktG**

Folgeänderung zu den im vorstehenden Absatz genannten, mit dem Transparenz- und Publizitätsgesetz vom 19. Juli 2002 (BGBl. I S. 2681) eingeführten Regelungen über die Billigung des Konzernabschlusses durch die Hauptversammlung.

#### **Zu Nummer 6 – § 209 AktG**

Folgeänderungen zur Neufassung der §§ 319 und 322 sowie zum neuen § 319a HGB (oben Artikel 1 Nr. 24, 25 und 28).

#### **Zu Nummer 7- § 243 Abs. 3 AktG**

Die Änderungen stehen im Zusammenhang mit der Neuregelung der Befangenheitsgründe des Abschlussprüfers in den §§ 319 und 319a HGB-E sowie der Neuregelung des Ersetzungsverfahrens in § 318 Abs. 3 HGB-E in Artikel 1 Nr. 23.

Mit den Änderungen wird die Erhebung von Anfechtungsklagen und Nichtigkeitsklagen gegen den Beschluss der Hauptversammlung zur Wahl des Abschlussprüfers insoweit ausgeschlossen, als Anfechtungs- und Nichtigkeitsklagen auf Gründe gestützt werden, die nach



der Neuregelung des § 318 Abs. 3 und des § 319 Abs. 2, 3 und 4 sowie des § 319a Abs. 1 HGB-E die Durchführung eines Ersetzungsverfahrens rechtfertigen. Dies sind namentlich die in § 319 Abs. 2, 3 und 4 HGB-E geregelten Befangenheitsgründe. In diesen Fällen sind die Aktionäre sowie die Verwaltung künftig auf die Einleitung eines Ersetzungsverfahrens verwiesen. In anderen Fällen, beispielsweise bei Fehlern der Bekanntmachung des Tagesordnungspunktes Wahl des Abschlussprüfers in der Einberufung bleiben Anfechtungs- und Nichtigkeitsklage auch zukünftig zulässig.

Mit dieser Neuregelung wird dem Umstand Rechnung getragen, dass die neu gefassten Befangenheitsgründe gegenüber der bisherigen Regelung stark erweitert wurden. Damit ist künftig zu besorgen, dass in stärkerem Umfang als bisher die Befangenheit des Abschlussprüfers behauptet werden wird. Um die weitreichenden Folgen einer nachträglichen Nichtigkeit des Wahlbeschlusses und die damit für die Gesellschaft verbundenen Konsequenzen und Kosten zu begrenzen, verweist der Gesetzentwurf die Geltendmachung jeglicher Befangenheitsgründe in das erweiterte und vereinfachte Ersetzungsverfahren des § 318 Abs. 3 HGB-E. Hierdurch wird sichergestellt, dass zu jedem Zeitpunkt ein wirksam bestellter Abschlussprüfer vorhanden ist. Gleichzeitig wird einer missbräuchlichen Geltendmachung von Befangenheitsgründen durch Aktionäre entgegengewirkt.

#### **Zu Nummer 8 - § 249 Abs. 1 AktG**

Es handelt sich um eine Folgeänderung zur Änderung des § 243 Abs. 3 AktG; vgl. oben Nr. 7.

#### **Zu Nummer 9 und 10 - §§ 256, 258 AktG**

Bisher war umstritten, ob die Nichtigkeit der Wahl des Abschlussprüfers aufgrund eines Verstoßes gegen § 319 Abs. 2 oder 3 HGB in der geltenden Fassung und einer darauf gestützten erfolgreichen Anfechtungs- oder Nichtigkeitsklage zur Nichtigkeit des testierten und festgestellten Jahresabschlusses führt. Die Neufassung stellt klar, dass eine eventuelle Nichtigkeit des Wahlbeschlusses der Hauptversammlung nicht auf die Wirksamkeit des testierten und festgestellten Jahresabschlusses durchschlägt. Damit führt lediglich ein Verstoß gegen § 319 Abs. 1 HGB, nicht jedoch ein Verstoß gegen § 319 Abs. 2, 3 und 4 sowie § 319a Abs. 1 HGB zur Nichtigkeit des Jahresabschlusses.

#### **Zu Nummer 11 – § 283 AktG**



Folgeänderungen zur Regelung von Vorlage- und Prüfungspflichten in Bezug auf den Konzernabschluss und zur Aufhebung des § 337 AktG durch das Transparenz- und Publizitätsgesetz vom 19. Juli 2002 (BGBl. I S. 2681) sowie zum Regelungsvorschlag des Entwurfs (vgl. oben Artikel 1 Nr. 30), einen optionalen Einzelabschluss nach internationalen Rechnungslegungsstandards einzuführen.

#### **Zu Nummer 12 - § 286 AktG**

Folgeänderung im Hinblick auf die Änderung des § 285 HGB (vgl. die dortige Begründung).

#### **Zu Nummer 13 - § 293d AktG**

Folgeänderung – vgl. Begründung zu Nummer 1.

#### **Zu Nummer 14 – § 400 AktG**

Folgeänderung zu Artikel 1 Nr. 29 (Änderung des § 331 HGB).

#### **Zu Nummer 15 – § 407 AktG**

Folgeänderung zur obigen Nummer 3 (Anfügung eines Absatzes 4 Satz 1 in § 171 AktG).

### **Zu Artikel 5 – Änderung des Einführungsgesetzes zum Aktiengesetz**

§ 17 EGAktG stellt klar, dass Anfechtungs- und Nichtigkeitsklagen, die sich auf die vorgebliche Befangenheit des Abschlussprüfers beziehen und die vor dem 1. Januar 2005 erhoben worden sind, von der Neuregelung des § 243 Abs. 3 und des § 249 Abs. 1 AktG-E unberührt bleiben.

### **Zu Artikel 6– Änderung des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung**

#### **Zu Nummer 1 – § 42a GmbHG**

Die in § 42a Abs. 4 GmbHG bereits enthaltene Regelung, nach der auf den Konzernabschluss die den Jahresabschluss betreffenden Absätze 1 bis 3 entsprechend anzuwenden sind, wird durch den neuen Satz 2 auf den Einzelabschluss nach internationalen Rechnungslegungsstandards (Artikel 1 Nr. 30, § 325 Abs. 2a Satz 1 HGB-E) erstreckt. Entsprechende Anwendung bedeutet insbesondere, dass ein IAS-Einzelabschluss, der ebenso wie der Kon-



zernabschluss keine Rechtsfolgen für Ausschüttungsbemessung und Kapitalerhaltung nach sich zieht, statt der den Jahresabschluss betreffenden Feststellung (lediglich) der Billigung durch die Gesellschafterversammlung unterliegt.

### **Zu Nummer 2 – § 46 GmbHG**

In § 46 GmbHG wird ausdrücklich klar gestellt, dass die Billigung eines Konzernabschlusses oder eines IAS-Einzelabschlusses sowie die Frage, ob überhaupt ein IAS-Einzelabschluss offengelegt werden soll, der Beschlussfassung durch die Gesellschafter vorbehalten ist.

### **Zu Nummer 3 – § 52 GmbHG**

Folgeänderung zur Aufhebung des § 337 AktG durch Artikel 1 Nr. 26 des Transparenz- und Publizitätsgesetzes vom 19. Juli 2002 (BGBl. I S. 2681).

### **Zu Nummer 4 - § 57f Abs. 3 GmbHG**

In § 57f Abs. 3 GmbHG werden Folgeänderungen zur vorgeschlagenen Neufassung des § 319 sowie zum neuen § 319a HGB-E über verschärfende Unabhängigkeitsregelungen in Bezug auf den Abschlussprüfer (vgl. oben Artikel 1 Nr. 24, 25) erforderlich.

### **Zu Nummer 5 – § 82 GmbHG**

Folgeänderung zu Artikel 1 Nr. 33 (Änderung des § 331 HGB).

## **Zu Artikel 6 – Änderung des Genossenschaftsgesetzes**

### **Zu Nummer 1 – § 48 Abs. 4 GenG**

Der neue § 48 Abs. 4 regelt die Organzuständigkeiten in Bezug auf den Einzelabschluss nach internationalen Rechnungslegungsstandards (vgl. oben Artikel 1 Nr. 29, 30). Dabei ist zwischen dem Recht der Genossen auf unmittelbare Entscheidung in wichtigen Angelegenheiten und praktischen Bedürfnissen abzuwägen.



Nach Satz 1 liegt deshalb die Entscheidung darüber, ob von dem Wahlrecht nach § 339 Abs. 3 in Verbindung mit § 325 Abs. 2a Satz 1 HGB-E überhaupt Gebrauch gemacht werden soll, bei der Generalversammlung. Satz 2 lässt dabei Vorratsbeschlüsse für jeweils ein Jahr im Voraus zu. Nach Satz 3 können diese Kompetenzen im Statut auf den Aufsichtsrat übertragen werden.

Von der Grundsatzentscheidung über die Offenlegung eines IAS-Einzelabschlusses ist die Billigung eines konkreten, vom Vorstand aufgestellten Abschlusses dieser Art zu unterscheiden. Diese soll nach Satz 4 von vornherein beim Aufsichtsrat liegen, um eine zügige Offenlegung des aufgestellten Abschlusses zu ermöglichen. Vor der Billigung darf der Abschluss nicht offen gelegt werden.

#### **Zu Nummer 2 – § 53 GenG**

Durch die in Absatz 2 Satz 2 neu aufgenommene Verweisung auf § 324a HGB-E (vgl. oben Artikel 1 Nr. 29) wird klar gestellt, dass auch der IAS-Einzelabschluss nach § 339 Abs. 3 in Verbindung mit § 325 Abs. 2a Satz 1 HGB-E (vgl. oben Artikel 1 Nr. 29, 30) prüfungspflichtig ist. Die Anwendung des § 324a HGB-E bedeutet darüber hinaus, dass die in § 53 Abs. 2 und in § 58 Abs. 1 und 2 GenG genannten Vorschriften über die Abschlussprüfung auch für einen IAS-Einzelabschluss gelten.

#### **Zu Nummer 3 – § 147 GenG**

Folgeänderung zu Artikel 1 Nr. 33 (Änderung des § 331 HGB).

#### **Zu Nummer 4 - § 160 Abs. 1 GenG**

Folgeänderung zu Nummer 1 (Ergänzung des § 48 um einen neuen Absatz 4)

### **Zu Artikel 8 – Änderung sonstigen Bundesrechts**

#### **Zu Absatz 1 – § 1 Abs. 2 Umweltauditgesetz**

Folgeänderung zur vorgeschlagenen Einführung eines Einzelabschlusses nach internationalen Rechnungslegungsstandards (vgl. oben Artikel 1 Nr. 30 Buchstabe a, § 325 Abs. 2a HGB-E).



### **Zu Absatz 2 – Artikel 5 Satz 2 Kapitalaufnahmeerleichterungsgesetz**

Nach Artikel 5 Satz 2 des Kapitalaufnahmeerleichterungsgesetzes vom 20. April 1998 (BGBl. I S. 707) tritt § 292a HGB in seiner geltenden Fassung am 31. Dezember 2004 außer Kraft. Da der Entwurf vorschlägt, § 292a HGB aufzuheben und in einer Übergangsregelung eine zeitlich und sachlich begrenzte Weiteranwendung vorzusehen (vgl. oben Artikel 1 Nr. 12 und Artikel 2 Nr. 5 des Entwurfs zu Artikel 57 Abs. 3 Satz 4, Abs. 5 Satz 2 EGHGB-E), soll die Bestimmung über das Außer-Kraft-Treten aufgehoben werden.

### **Zu Absatz 3 – Konzernabschlussbefreiungsverordnung**

Auf Grund der Ermächtigung in § 292 HGB befreit die KonBefrV unter bestimmten Voraussetzungen deutsche Mutterunternehmen von der Aufstellung eines Konzernabschlusses, wenn sie mit ihren Konzernunternehmen als Teilkonzern in den umfassenderen Konzernabschluss einer außerhalb des Gebietes der EU oder des EWR ansässigen Obergesellschaft einbezogen sind.

#### Zu Nummer 1

Die Ordnungsbezeichnung, die mit der Bezugnahme auf die EWG nicht auf aktuellem Stand ist und mit dem in § 1 Satz 1 der Verordnung umrissenen Anwendungsbereich nicht mehr in Einklang steht, soll angepasst und gestrafft werden.

#### Zu Nummer 2

Nummer 2 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa enthält eine Folgeänderung zur Aufhebung des § 295 HGB in Artikel 1 Nr. 15 (vgl. die Begründung hierzu).

Mit Buchstabe a Doppelbuchstabe cc wird § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 KonBefrV um Anforderungen an die Prüfung des Konzernlageberichts ergänzt, die sich schon nach geltendem Recht aus dem Regelungszusammenhang ergeben, mit der Textänderung aber ausdrücklich klar gestellt werden.

Im Übrigen verweist § 2 Abs. 1 KonBefrV mehrfach auf EG-Richtlinien aus dem Bereich der Rechnungslegung und Abschlussprüfung. Dabei werden jeweils Vollzitate verwendet, was als starre Verweisung auf die zur Zeit des erstmaligen Erlasses geltenden Richtlinientexte verstanden werden könnte. Anlässlich der Änderung der Rechnungslegungsrichtlinien durch



die Modernisierungsrichtlinie 2003/51/EG (vgl. oben unter A. III) wird durch Einfügung der Wörter „in der jeweils geltenden Fassung“ bzw. „in ihren jeweils geltenden Fassungen“ klar gestellt, dass gleitende Verweisungen beabsichtigt sind.

### Zu Nummer 3

§ 4 Abs. 2 enthält eine durch Zeitablauf überholte Anwendungsregelung und soll deshalb aufgehoben werden.

### **Zu Absatz 4 – Börsenzulassungs-Verordnung**

Die wesentliche Änderung betrifft die Neufassung des § 72 (Berlin-Klausel und damit obsolet) durch Absatz 4 Nr. 7:

In seinem Absatz 1 Satz 1 beinhaltet der neu gefasste § 72 BörsZulV eine Klarstellung des Sprachgebrauchs der Verordnung. Abweichend von der handelsrechtlichen Terminologie wird der Begriff des Jahresabschlusses in der BörsZulV durchweg als Oberbegriff für den Einzel- und den Konzernabschluss verwendet. Als Folgeänderung zu der mit dem Entwurf (vgl. oben Artikel 1 Nr. 30 – § 325 Abs. 2a Satz 1 HGB-E) vorgeschlagenen Einführung eines Einzelabschlusses nach internationalen Rechnungslegungsstandards wird auch dieser unter den Begriff des Jahresabschlusses im Sinne der BörsZulV gefasst (§ 72 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2). Satz 1 Nr. 5 und Satz 2 des Absatzes 1 stellen ergänzend klar, dass ausländische Abschlüsse zwar grundsätzlich ebenfalls Jahresabschlüsse im Sinne der Verordnung sein können, dass insoweit jedoch Sondervorschriften – namentlich § 22 Abs. 4 und § 65 Abs. 4 BörsZulV – unberührt bleiben.

Absatz 2 des neu gefassten § 72 regelt ein Wahlrecht des Emittenten, der zur Erfüllung seiner Offenlegungspflichten statt auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss auf einen Einzelabschluss nach § 325 Abs. 2a Satz 1 HGB-E zurückgreifen kann. Dieses Wahlrecht ergibt sich folgerichtig aus der Konzeption des IAS-Einzelabschlusses, die besonders auf die Informationsbedürfnisse von Kapitalanlegern abgestellt ist.

Bei den in Artikel 8 Abs. 4 Nr. 1 bis 6 vorgeschlagenen Änderungen der BörsZulV handelt es sich um redaktionelle Anpassungen an den neu gefassten § 72. Insbesondere soll an einigen Stellen – entsprechend dem jeweiligen Sinnzusammenhang – auf den Einzelabschluss statt auf den nach § 72 BörsZulV-E weiter gefassten Begriff des Jahresabschlusses Bezug genommen werden.



### **Zu den Absätzen 5 und 6 – Verkaufsprospektgesetz, Verkaufsprospekt-Verordnung**

Mit den hier vorgesehenen Änderungen sollen die Regelungsvorschläge zur Börsenzulassungs-Verordnung sinngemäß auf den Regelungsbereich des Verkaufsprospektgesetzes übertragen werden.

### **Zu Absatz 7 – Investmentgesetz**

Im Investmentgesetz wird eine Folgeänderung zur vorgeschlagenen Neufassung des § 319 HGB-E über verschärfende Unabhängigkeitsregelungen in Bezug auf den Abschlussprüfer (vgl. oben Nr. 24) erforderlich.

### **Zu Absatz 8 – § 15 des Gesetzes über die Spaltung der von der Treuhandanstalt verwalteten Unternehmen**

Folgeänderung zu Artikel 1 Nr. 33 (Änderung des § 331 HGB).

### **Zu Absatz 9 – § 313 UmwG**

Folgeänderung zu Artikel 1 Nr. 24, 25 (Neufassung des § 319 und neuer § 319a HGB) sowie zu Artikel 1 Nr. 33 (Änderung des § 331 HGB).

### **Zu Absatz 10 – Änderung von Rechnungslegungsverordnungen**

In Absatz 10 Nr. 1 bis 3 werden die Folgeänderungen der Kreditinstituts-Rechnungslegungsverordnung, der Versicherungsunternehmens-Rechnungslegungsverordnung sowie der Pensionsfonds-Rechnungslegungsverordnung zusammengefasst, die auf der Ergänzung des § 285 HGB um die neuen Nummern 17 bis 19 und des § 314 Abs. 1 HGB um die neun Nummern 9 bis 11 beruhen (vgl. Begründung zu Artikel 1 Nr. 9 und 19).

### **Zu Absatz 11 - § 5d Abs. 3 Satz 2 Gemeindefinanzreformgesetz**

Folgeänderung zur Erweiterung des § 285 HGB (vgl. oben die dortige Begründung).

### **Zu Absatz 12 – § 28 Kreditwesengesetz**



Folgeregelung zur vorgeschlagenen Einführung eines Einzelabschlusses nach internationalen Rechnungslegungsstandards (vgl. oben Artikel 1 Nr. 30 Buchstabe a, § 325 Abs. 2a HGB-E, und Nr. 44, § 340I Abs. 5 HGB-E).

### **Zu Absatz 13 – § 20 Anzeigenverordnung**

Beabsichtigt ein Kredit- oder Finanzdienstleistungsinstitut, einen wesentlichen Geschäftsbereich auf ein anderes Unternehmen auszulagern, so ist dies nach § 25a Abs. 2 Satz 3 KWG anzeigepflichtig. Hierzu bestimmt § 20 Satz 3 Nr. 2 der Anzeigenverordnung ergänzend, dass das Institut eine Erklärung des Auslagerungsunternehmens mit dem Inhalt vorzulegen hat, dass Letzteres im Rahmen von Jahresabschlussprüfungen oder besonders angeordneter Prüfungen bei dem Institut die Prüfung des ausgelagerten Bereichs dulden wird.

Im Hinblick auf die vorgeschlagene Einführung eines Einzelabschlusses nach internationalen Rechnungslegungsstandards (vgl. oben Artikel 1 Nr. 30 Buchstabe a, § 325 Abs. 2a HGB-E, und Nr. 44, § 340I Abs. 5 HGB-E) soll im Verordnungstext klar gestellt werden, dass sich die von dem Auslagerungsunternehmen abzugebende Duldungserklärung auf Abschlussprüfungen jeglicher Art bei dem anzeigepflichtigen Institut erstrecken muss.

### **Zu Absatz 14 – §§ 55, 143 Versicherungsaufsichtsgesetz**

#### Zu Nummer 1

Folgeregelung zur vorgeschlagenen Einführung eines Einzelabschlusses nach internationalen Rechnungslegungsstandards (vgl. oben Artikel 1 Nr. 30 Buchstabe a, § 325 Abs. 2a HGB-E, und Nr. 49, § 341I Abs. 4 HGB-E). Stellt das Versicherungsunternehmen einen IAS-Einzelabschluss auf, so soll es verpflichtet werden, diesen unverzüglich der Aufsichtsbehörde sowie auf Anforderung auch den Versicherten zu übermitteln.

#### Zu Nummer 2

Folgeänderung zu Artikel 1 Nr. 33 (Änderung des § 331 HGB).

### **Zu Absatz 15 - Prüfungsberichteverordnung**

Folgeänderung zur Erweiterung des § 285 HGB (vgl. oben die dortige Begründung).

### **Zu Absatz 16 – Solvabilitätsbereinigungsverordnung**



Die vorgeschlagenen Änderungen der SolBerV dienen der Anpassung an die neuen Rechtsgrundlagen für einen Konzernabschluss nach internationalen Rechnungslegungsstandards, wie sie auf der Ebene der Europäischen Union mit der IAS-Verordnung bestehen und auf nationaler Ebene mit dem Entwurf (Artikel 1 Nr. 21 und 48) in § 315a HGB-E in Verbindung mit § 341j Abs. 1 Satz 1 und 4 HGB-E geschaffen werden sollen.

Dazu wird § 1 Abs. 1 um eine Bezugnahme auf das Recht der EU ergänzt. § 1 Abs. 2 wird aufgehoben, weil die Regelung des bisherigen § 292a HGB über einen befreienden Konzernabschluss, auf die § 1 Abs. 2 SolBerV verweist, entfällt. Hieraus ergeben sich Folgeänderungen in § 1 Abs. 3, § 9 Abs. 5 und § 17 Abs. 5. § 21 wird redaktionell umgestaltet und um weitere Regelungen über den zeitlichen Anwendungsbereich ergänzt. Die Sätze 1 und 2 des geltenden § 21 werden ohne sachliche Änderung als neue Absätze 1 und 2 übernommen. Absatz 3 ordnet die befristete Weiteranwendung der Vorschriften, die unmittelbar (§ 1 Abs. 2) oder mittelbar (§ 1 Abs. 3, § 9 Abs. 5, § 17 Abs. 5) auf den geltenden § 292a HGB Bezug nehmen, in ihren bisherigen Fassungen an und verweist dazu auf die Regelungen in Artikel 57 Abs. 3 Satz 4, Abs. 5 Satz 2 EGHGB-E (oben Artikel 2 Nr. 5); auf die Erläuterungen zu diesen Bestimmungen wird ergänzend verwiesen. Einer gesonderten Anwendungsregelung für den geänderten § 1 Abs. 1 bedarf es nicht; für welche Geschäftsjahre die Änderung des § 1 Abs. 1 relevant wird, folgt aus dem zeitlichen Anwendungsbereich der IAS-Verordnung.

### **Zu Absatz 17 und 18 – Montanmitbestimmungsergänzungsgesetz und D-Markbilanzgesetz**

Folgeänderungen zur Neufassung von § 319 und zum neuen § 319a HGB-E sowie zur Streichung von § 295 HGB – vgl. die Begründung zu Artikel 1 Nr. 24, 25 und 15 sowie zu Absatz 7 in diesem Artikel.

### **Zu Artikel 9 – Rückkehr zum einheitlichen Verordnungsrang**

Die Vorschrift soll sicher stellen, dass durch Gesetz geschaffene Verordnungsbestandteile auf Grund der einschlägigen Ermächtigungsgrundlagen durch Rechtsverordnung geändert werden können. Andernfalls würden gesetzes- und verordnungsrangige Bestimmungen in einer Verordnung nebeneinander stehen.



### **Zu Artikel 10 – In-Kraft-Treten**

Das Gesetz soll am Tage nach seiner Verkündung in Kraft treten. Soweit einzelne Vorschriften bis zu einem bestimmten Geschäftsjahr oder von einem bestimmten Geschäftsjahr an gelten sollen, ist dies durch besondere Anwendungsregelungen, insbesondere im Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch, dort im neuen Zwanzigsten Abschnitt (vgl. Artikel 2), bestimmt.