



© DRSC e.V. || Zimmerstr. 30 || 10969 Berlin || Tel.: (030) 20 64 12 - 0 || Fax.: (030) 20 64 12 - 15
www.drsc.de - info@drsc.de

Diese Sitzungsunterlage wird der Öffentlichkeit für die FA-Sitzung zur Verfügung gestellt, so dass dem Verlauf der Sitzung gefolgt werden kann. Die Unterlage gibt keine offiziellen Standpunkte der FA wieder. Die Standpunkte der FA werden in den Deutschen Rechnungslegungs Standards sowie in seinen Stellungnahmen (Comment Letters) ausgeführt.
Diese Unterlage wurde von einem Mitarbeiter des DRSC für die FA-Sitzung erstellt.

HGB-FA – öffentliche SITZUNGSUNTERLAGE

Sitzung:	12. HGB-FA / 27.09.2013 / 16:45 – 17:45 Uhr
TOP:	05 – HGB-Reform
Thema:	Diskussion zur Umsetzung der neuen EU-Rechnungslegungsrichtlinie
Papier:	12_05a_HGB-FA_HGB-Reform_Überblick

Vorbemerkung

- 1 Diese Sitzungsunterlage enthält einen Überblick über die Vorschriften der Artikel 1 bis 4 und Artikel 6 der EU-Richtlinie 2013/34/EU (im Folgenden „Richtlinie“). Für den Ablauf der Sitzung ist es angedacht, die einzelnen Vorschriften in Hinblick auf die notwendige oder mögliche Umsetzung in das HGB zu diskutieren. Dabei werden vorrangig solche Vorschriften erläutert, die eine Änderung zur 4./7. Richtlinie erfahren haben.

Kapitel 1 Anwendungsbereich, Begriffsbestimmungen und Rechtsformen von Unternehmen und Gruppen

Artikel 1 Anwendungsbereich

- 2 In den Anwendungsbereich der Richtlinie fallen – unverändert zur 4. und 7. Richtlinie – Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkte Personengesellschaften.
- 3 Das Mitgliedstaatenwahlrecht bzgl. der Anwendung der Richtlinie auf Banken, andere Finanzinstitute sowie auf Versicherungsgesellschaften (Art. 1 Abs. 2 der 4. Richtlinie) ist gestrichen worden. Für diese Branchen gelten eigene branchenspezifische Richtlinien.
- 4 Gemäß neu formuliertem Art. 1 Abs. 2 haben die Mitgliedstaaten die Kommission über Änderungen bei den Rechtsformen von Unternehmen zu informieren, die die Richtigkeit der in den Anhängen I und II der Richtlinie genannten Unternehmensrechtsformen beeinträchtigen können. In diesem Fall ist die Kommission befugt, die Anhänge I und II mittels delegierter Rechtsakte anzupassen.



5 Aus Art. 1 ergeben sich m. E. keine Konsequenzen für die HGB-Umsetzung.

Artikel 2 Begriffsbestimmungen

- 6 Die neue Richtlinie definiert "**Unternehmen von öffentlichem Interesse**" als Unternehmen,
- deren übertragbare Wertpapiere zum Handeln an einem geregelten Markt eines Mitgliedstaats zugelassen sind;
 - die Kreditinstitute sind;
 - die Versicherungsunternehmen sind;
 - die von den Mitgliedstaaten als Unternehmen von öffentlichem Interesse bezeichnet werden.
- 7 Die Begriffsdefinition entspricht der des Art. 2 Nr. 13 der EU-Richtlinie 2006/43/EG (Abschlussprüferrichtlinie). Weder die 4. noch die 7. Richtlinie verwendet den Begriff "Unternehmen von öffentlichem Interesse". Stattdessen wird in den beiden Richtlinien auf die Kapitalmarktorientierung abgestellt: Gesellschaften, deren Wertpapiere zum Handel an einem geregelten Markt im Sinne des Artikels 4 Absatz 1 Nummer 14 der Richtlinie 2004/39/EG zugelassen sind (z. B. Art. 46a Abs. 1, Art. 53a der 4. Richtlinie, Art. 6 Abs. 4, Art. 7 Abs. 3 der 7. Richtlinie).
- 8 Der Begriff "Unternehmen von öffentlichem Interesse" wurde in das HGB mit dem im Rahmen des Bilanzrechtsreformgesetzes (BilReG) vom 4. Dezember 2004 eingefügten neuen § 319a eingeführt. § 319a HGB enthält zwar keine Legaldefinition des Begriffs "Unternehmen von öffentlichem Interesse", aus dem Wortlaut des Abs. 1 lässt sich jedoch entnehmen, dass es dabei um kapitalmarktorientierte Unternehmen i. S. v. § 264d HGB handelt. Nicht kapitalmarktorientierte Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen fallen nicht darunter.
- 9 Die eventuellen bilanziellen Folgen des in der neuen Richtlinie definierten Begriffs "Unternehmen von öffentlichem Interesse" für nicht kapitalmarktorientierte Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen werden im Rahmen der Analyse der für Unternehmen von öffentlichem Interesse geltenden Einzelbestimmungen der neuen Richtlinie in den nächsten Sitzungen des HGB-FA erörtert.
- 10 Der in Art. 28 der 4. Richtlinie definierte Begriff „**Nettoumsatzerlöse**“ wurde mit folgenden Änderungen in die neue Richtlinie übernommen: die Worte „für die normale Ge-



schäftstätigkeit der Gesellschaft typischen“ (Produkten) und „von für die Tätigkeit der Gesellschaft typischen“ (Dienstleistungen) wurden gestrichen. Das HGB verwendet den Begriff „Umsatzerlöse“, bei deren Definition in § 277 Abs. 1 HGB auf die gewöhnliche Geschäftstätigkeit des Unternehmens abgestellt wird.

- 11 Die Streichung des Bezugs auf die „typische Geschäftstätigkeit“ hängt vermutlich mit der Abschaffung der außerordentlichen Posten zusammen. In der neuen Richtlinie wird nicht mehr zwischen dem Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit und dem außerordentlichen Ergebnis unterschieden (Art. 13 Abs. 1 i. V. m. Anhang V und VI). Stattdessen sollen der Betrag und die Wesensart der einzelnen Ertrags- oder Aufwandspositionen von außerordentlicher Größenordnung oder von außerordentlicher Bedeutung im Anhang angegeben werden (Art. 16 Abs. 1 f).
- 12 Für die HGB-Umsetzung bedeutet die Änderung der Begriffsdefinition eine Anpassung des § 277 Abs. 1 HGB. Die HGB-Anpassungen im Zusammenhang mit der Abschaffung von außerordentlichen Posten werden in einer der nächsten Sitzung des HGB-FA erörtert.
- 13 Der in Art. 35 Abs. 2 der 4. Richtlinie definierte Begriff „**Anschaffungskosten**“ wurde ergänzt um „...vermindert um alle zurechenbaren Anschaffungspreisminderungen“. Diese Ergänzung hat keine Konsequenz für das HGB.
- 14 „**Mutterunternehmen**“ wird definiert als ein Unternehmen, das ein oder mehrere Tochterunternehmen kontrolliert. „**Tochterunternehmen**“ wird als ein von einem Mutterunternehmen kontrolliertes Unternehmen definiert, einschließlich jedes mittelbar kontrollierten Tochterunternehmens eines Mutterunternehmens. Die Voraussetzungen für die Aufstellung des konsolidierten Abschlusses (Art. 22 der neuen Richtlinie) wurden aus Art. 1 der 7. Richtlinie mit kleinen redaktionellen Anpassungen, inhaltlich jedoch unverändert übernommen. Das Verständnis von „Kontrolle“ wurde nicht verändert, so dass die beiden Begriffsdefinitionen m. E. keine Konsequenzen für das HGB haben.
- 15 Der Begriff „**Gruppe**“ wurde in der 7. Richtlinie verwendet, jedoch nicht definiert. Gemäß neuer Richtlinie ist unter „Gruppe“ ein Mutterunternehmen und alle Tochterunternehmen zu verstehen. Das HGB verwendet in diesem Zusammenhang den Begriff „Konzern“.
- 16 „**Verbundene Unternehmen**“ werden definiert als zwei oder mehrere Unternehmen innerhalb einer Gruppe. Aus dieser Begriffsdefinition ergeben sich m. E. keine Konsequenzen für das HGB.



17 Der Begriff „**wesentlich**“ wurde sowohl in der 4. als auch in der 7. Richtlinie verwendet, jedoch nicht definiert. Die neue Richtlinie definiert diesen Begriff als „den Status von Informationen, wenn vernünftigerweise zu erwarten ist, dass ihre Auslassung oder fehlerhafte Angabe Entscheidungen beeinflusst, die Nutzer auf der Grundlage des Abschlusses des Unternehmens treffen. Die Wesentlichkeit einzelner Posten wird im Zusammenhang mit anderen ähnlichen Posten bewertet“ (Art. 1 Nr. 16). Die Definition der Wesentlichkeit ist stark an die Definition von „materiality“ im IASB-Conceptual Framework angelehnt: „Information is material if omitting it or misstating it could influence decisions that users make on the basis of financial information about a specific reporting entity“ (QC 11). Zum Begriff „wesentlich“ ist auf die Ausführungen zu Tz. 40 im Zusammenhang mit dem Grundsatz der Wesentlichkeit zu verweisen.

Artikel 3 Kategorien von Unternehmen und Gruppen

18 Die Schwellenwerte für die Eingruppierung der Unternehmen/Gruppen werden angeho-

ben:

- Kleinunternehmen: Bilanzsumme bis 350 TEUR, Nettoumsatz bis 700 TEUR, Beschäftigtenzahl bis 10.
- Kleine Unternehmen/Gruppen (Werte auf konsolidierter Basis, sonst Erhöhung um 20%): Bilanzsumme bis 4 Mio. EUR, Nettoumsatz bis 8 Mio. EUR, Beschäftigtenzahl bis 50; MS-Wahlrecht zur Erhöhung dieser Schwellenwerte bis 6 Mio. EUR Bilanzsumme und bis 12 Mio. EUR Nettoumsatz.
- Mittlere Unternehmen/Gruppen (Werte auf konsolidierter Basis, sonst Erhöhung um 20%): Bilanzsumme bis 20 Mio. EUR, Nettoumsatz bis 40 Mio. EUR, Beschäftigtenzahl bis 250.
- Große Unternehmen/Gruppen (Werte auf konsolidierter Basis, sonst Erhöhung um 20%): Bilanzsumme über 20 Mio. EUR, Nettoumsatz über 40 Mio. EUR, Beschäftigtenzahl über 250.

19 Art. 3 Abs. 9 Unterabs. 2 der Richtlinie gewährt den Mitgliedstaaten, die den Euro nicht eingeführt haben, das Wahlrecht, bei der Umrechnung in die nationalen Währungen die für Kleinunternehmen, Mittlere und Große Unternehmen/Gruppen genannten Beträge um höchstens 5 % zu erhöhen oder zu vermindern, so dass sich abgerundete Beträge in den nationalen Währungen ergeben. Art. 12 Abs. 2 der 4. Richtlinie enthielt ein Mit-



gliedstaatenwahlrecht zu einer Abweichung um 10 % nach oben, dieses Wahlrecht wurde durch den deutschen Gesetzgeber in Anspruch genommen.

- 20 Für die HGB-Umsetzung ist die Ausschöpfung der maximal zulässigen Schwellenwerte zu erwarten. Die Möglichkeit der Inanspruchnahme des 5 %-Wahlrechts ist für Deutschland, aufgrund der Voraussetzung der Nichteinführung des Euro, nicht gegeben.

Kapitel 2 Allgemeine Bestimmungen und Grundsätze

Artikel 4 Allgemeine Bestimmungen

True-and-Fair-View

- 21 Art. 4 Abs. 3 der Richtlinie fordert, dass der Jahresabschluss „ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zu vermitteln [hat]“. Kann dieses Bild durch die Anwendung der Richtlinie nicht gewährleistet werden, so sind im Anhang „alle zusätzlichen Angaben zu machen, die erforderlich sind, um dieser Anforderung nachzukommen“ (Hervorhebung hinzugefügt). Bis auf den hervorgehobenen Halbsatz wurde die Formulierung fast unverändert aus Art. 2 Abs. 3 und 4 der 4. Richtlinie übernommen. Letztere wurden durch den deutschen Gesetzgeber in § 264 Abs. 2 Satz 1 und 2 HGB umgesetzt.
- 22 Ebenfalls unverändert zu Art. 2 Abs. 5 Satz 1 und 2 der 4. Richtlinie muss gemäß Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 1 der neuen Richtlinie in Ausnahmefällen auf die Anwendung einer Bestimmung der Richtlinie zur Erreichung von True-and-Fair-View verzichtet werden. Die Nichtanwendung ist im Anhang anzugeben und zu begründen und ihr Einfluss auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage darzulegen. Auch die Mitgliedstaatenoption, die Ausnahmefälle festzulegen und entsprechende Ausnahmeregeln vorzugeben, bleibt erhalten (Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der neuen Richtlinie entspricht Art. 2 Abs. 5 Satz 3 der 4. Richtlinie). Im Erwägungsgrund 9 zur Richtlinie wird jedoch darauf hingewiesen, dass diese Ausnahmen „nur für äußerst ungewöhnliche Geschäfte und ungewöhnliche Umstände gelten [sollten] und [...] beispielsweise nicht bestimmte Wirtschaftszweige insgesamt betreffen [sollten]“. Art. 2 Abs. 5 Satz 1 und 2 der 4. Richtlinie wurde in das deutsche Recht nicht umgesetzt, „weil nach allgemeinen Grundsätzen des deutschen Rechts die Anwendung gesetzlicher Vorschriften jeweils so zu erfolgen hat, dass der den gesetzlichen Vorschriften vom Gesetzgeber beigelegte Sinn und Zweck erfüllt wird“ (vgl. Regierungsbegründung zum Entwurf des BiRiLiG, Drucksache 10/317, S. 77). Von der Mitgliedstaatenoption des Art. 2 Abs. 5 Satz 3 hat der deutsche Gesetzgeber z. B.



mit der Einfügung des § 246 Abs. 2 Satz 2 und Neufassung des § 254 HGB im Rahmen des BilMoG Gebrauch gemacht (vgl. Drucksache 16/10067, S. 49, 59).

23 Art. 31 Abs. 2 der 4. Richtlinie gestattete in Ausnahmefällen Abweichungen von den allgemeinen Grundsätzen. Diese Vorschrift wurde in § 252 Abs. 2 HGB für Bewertungsgrundsätze umgesetzt und gilt somit für alle Kaufleute. Gemäß § 246 Abs. 3 HGB gilt § 252 Abs. 2 auch für die Ansatzstetigkeit. Art. 31 Abs. 2 der 4. Richtlinie wurde in die neue Richtlinie nicht übernommen.

24 Für die Umsetzung in das deutsche Recht stellen sich nun folgende Fragen:

- a) Hat sich der Stellenwert der Generalnorm in der neuen Richtlinie gegenüber der 4. Richtlinie verändert, der eine Anpassung des § 264 Abs. 2 Satz 1 und 2 HGB erforderlich machen würde?
- b) Steht die Ausnahmeregelung des § 252 Abs. 2 HGB in Einklang mit der neuen Richtlinie?

Zu Frage a)

25 Die in Art. 2 Abs. 3 der 4. Richtlinie formulierte Generalnorm wird im Schrifttum wegen der Ausnahmeregelung des Art. 2 Abs. 5 mehrheitlich als *overriding principle* angesehen (vgl. z. B. Hinz, in Handbuch der Rechnungslegung, Bd. I, B106, Rz. 3, Adler/Düring/Schmaltz, 6. Aufl., 1995, § 264 Anm. 50 f. m. w. N.), der in das deutsche Recht jedoch nicht als solcher transformiert wurde. Zum einen hat der deutsche Gesetzgeber die Generalnorm um einen Hinweis auf die Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung in § 264 Abs. 2 Satz 1 HGB ergänzt. Diese Ergänzung wird n. h. M als zulässig beurteilt (vgl. Adler/Düring/Schmaltz, 6. Aufl., 1995, § 264 Anm. 42 m. w. N.). Zum anderen wurde Art. 2 Abs. 5 der 4. Richtlinie nicht umgesetzt¹. Wie oben erwähnt wurde die Formulierung der Generalnorm in der neuen Richtlinie kaum verändert. Auch aus den Erwägungsgründen lässt sich nicht schließen, dass der Stellenwert der Generalnorm in der neuen Richtlinie angehoben worden ist. Vielmehr finden sich in den Erwägungsgründen gegenläufige Tendenzen, und zwar:

- a) Im Erwägungsgrund 9 zur neuen Richtlinie wird die Beachtung des Vorsichtsprinzips explizit hervorgehoben, was weder in der Begründung zur 4. Richtlinie noch in der

¹ Adler/Düring/Schmaltz sind der Meinung, dass Art. 2 Abs. 5 der 4. Richtlinie dem Sinne nach durch §§ 252 Abs. 2, 265 Abs. 1 HGB transformiert wurde, mit einer Ausnahme, dass § 252 Abs. 2 HGB Abweichungen zulässt, während Art. 2 Abs. 5 der 4. Richtlinie eine Verpflichtung zu Abweichungen vorsieht, sie sprechen in diesem Zusammenhang von einem „Transformationsdefizit“. Vgl. Adler/Düring/Schmaltz, 6. Aufl., 1995, § 264 Anm. 48.



Begründung zum ersten Richtlinienentwurf vom 25. Oktober 2011 der Fall war: „Der Jahresabschluss sollte unter Beachtung des Vorsichtsprinzips erstellt werden und ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens vermitteln“ (Hervorhebung hinzugefügt). Der getreue Einblick in die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage soll also nicht auf Kosten der vorsichtigen Ergebnisermittlung erfolgen. Oder andersrum: Die Beachtung des Vorsichtsprinzips steht im Einklang mit der Vermittlung eines entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage i. S. der Richtlinie.

b) Im Erwägungsgrund 4 wird betont, dass mit Jahresabschlüssen „verschiedene Ziele verfolgt [werden], und sie bieten nicht lediglich Informationen für Anleger in Kapitalmärkten, sondern enthalten auch Angaben über frühere Geschäfte und unterstützen die gute Unternehmensführung.“ Die Informationsfunktion des Jahresabschlusses, mit der die Verankerung der Generalnorm als *overriding principle* einhergeht, wird also nicht als alleinige oder dominierende Funktion hervorgehoben. Dieser Erwägungsgrund war im Richtlinienentwurf vom 25. Oktober 2011 nicht enthalten.

26 Daraus lässt sich schlussfolgern, dass für die Umsetzung des True-and-Fair-View-Grundsatzes keine Änderungen des § 264 Abs. 2 HGB erforderlich sind. Im Schrifttum wird in diesem Zusammenhang vorgeschlagen, den GoB-Vorbehalt bei der Formulierung der Generalnorm in § 264 Abs. 2 HGB noch mehr hervorzuheben: „soweit die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung dies zulassen“ (vgl. Jessen/Haaker, Implikationen der neuen Rechnungslegungsrichtlinie für die Fortentwicklung des deutschen Bilanzrechts, Der Betrieb, 2013, S. 1619).

Zu Frage b)

27 Gemäß Entsprechungstabelle zur neuen Richtlinie (Anhang VII) wurden Art. 2 Abs. 5 und Art. 31 Abs. 2 der 4. Richtlinie durch Art. 4 Abs. 4 der neuen Richtlinie ersetzt. Dies deutet darauf hin, dass Art. 31 Abs. 2 wohl als redundant zu Art. 2 Abs. 5 gesehen und aus diesem Grunde nicht in die neue Richtlinie übernommen wurde. In den Erwägungsgründen zur neuen Richtlinie wird darauf nicht eingegangen. Daraus lässt sich deuten, dass dadurch vermutlich keine Änderung der Rechtslage beabsichtigt war.

28 Im ersten Richtlinienentwurf der EU-Kommission vom 25. Oktober 2011 wurde die Vorschrift des Art. 31 Abs. 2 der 4. Richtlinie um einen Einschub erweitert: „...um sicherzustellen, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens vermittelt wird“ (Art. 5 Abs. 3 des



Richtlinienentwurfs). Im Bericht des Rechtsausschusses des EP-Parlaments vom 25. September 2012 wurde dieser Einschub gestrichen. Im Kompromisstext des EU-Rates vom 12. April 2013 und in der finalen Version der Richtlinie wurde nun die Vorschrift komplett gestrichen. Auch diese Entwicklung spricht dafür, dass Art. 31 Abs. 2 der 4. Richtlinie – zumindest durch die Kommission und den EU-Rat – wohl als entbehrlich gesehen wurde, da dieser durch Art. 2 Abs. 5. der 4. Richtlinie, der wie oben erwähnt in Art. 4 Abs. 4 der neuen Richtlinie fast unverändert übernommen wurde, bereits gedeckt war.

- 29 M. E. ist Art. 31 Abs. 2 der 4. Richtlinie nicht durch die Ausnahmeregelung des Art. 4 Abs. 4 der neuen Richtlinie gedeckt. Zum einen schreibt Art. 4 Abs. 4 der neuen Richtlinie bei Vorliegen der Voraussetzungen eine zwingende Abweichung von den Einzelbestimmungen der Richtlinie vor (Muss-Vorschrift), während Art. 31 Abs. 2 der 4. Richtlinie die Abweichungen in Ausnahmefällen zulässt (Kann-Vorschrift). Zum anderen können die Abweichungen von den allgemeinen Grundsätzen aus anderen Gründen erfolgen, als im Sinne der Darstellung des True-and-Fair-View (vgl. Adler/Düring/Schmaltz, 6. Aufl., 1995, § 252 Anm. 119). Die Nichtübernahme des Art. 31 Abs. 2 der 4. Richtlinie führt nun dazu, dass aufgrund von Ausnahmeregelung des Art. 4 Abs. 4 der neuen Richtlinie von den Grundsätzen zwingend dann abzuweichen ist, wenn ansonsten die Vermittlung des True-and-Fair-View nicht sichergestellt werden kann. Abweichungen aus anderen Gründen, welche bis jetzt – wenn auch nur in begründeten Ausnahmefällen – im Ermessen des Unternehmens lagen, scheinen nicht mehr möglich zu sein.
- 30 Es gilt im Folgenden zu untersuchen, welche Ausnahmefälle i. S. d. § 252 Abs. 2 HGB bis dato akzeptiert werden und mit welcher Begründung. Werden die einzelnen Ausnahmefälle mit verbesserter Darstellung des True-and-Fair-View begründet, so muss es sich dabei um „äußerst ungewöhnliche Geschäfte und ungewöhnliche Umstände handeln“ (Erwägungsgrund 9 zur neuen Richtlinie), um die Ausnahmeregelung des Art. 4 Abs. 4 in Anspruch nehmen zu können. Werden andere Gründe zur Rechtfertigung der Ausnahmefälle herangezogen, so stellt sich die Frage, ob die neue Richtlinie für diese Gründe eine andere Rechtsgrundlage, als Art. 4 Abs. 4 bietet. Dabei ist zu vermerken, dass in der Praxis vor allem Ausnahmen in Bezug auf den Stetigkeitsgrundsatz in Betracht kommen.
- 31 Im Schrifttum werden eine Reihe von Ausnahmefällen von den allgemeinen Grundsätzen genannt (vgl. Winkeljohann/Büssow, in Beck'scher Bilanzkommentar, 8. Aufl., 2012, § 252 Rz. 73 ff. m. w. N., Adler/Düring/Schmaltz, 6. Aufl., 1995, § 252 Anm. 113,



Fülbier/Kuschel/Selchert, in Küting/Pfitzer/Weber: Handbuch der Rechnungslegung, § 252 Rn. 149 ff.), die zu folgenden Gruppen zusammengefasst werden können:

- a) Gesetzliche Vorschriften. Hierzu gehören zum einen Abweichungen aufgrund gesetzlicher Pflicht- oder Kannvorschriften (z. B. Durchbrechung des Grundsatzes der Vorsicht durch § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB oder des Grundsatzes der Einzelbewertung durch § 254 HGB). Solche im HGB explizit vorgeschriebenen oder zugelassenen Abweichungen beruhen entweder auf entsprechenden Einzelvorschriften der 4. Richtlinie (z. B. § 248 Abs. 2 Satz 1 als Ergebnis der Umsetzung des Art. 9 Aktiva Buchstabe C. Nr. 1.1. der 4. Richtlinie) oder auf der Ausnahmeregelung des Art. 2 Abs. 5 Satz 3 der 4. Richtlinie (z. B. § 254 HGB). Zum anderen ergibt sich die Notwendigkeit oder Zulässigkeit der Abweichungen aus den Gesetzesänderungen und Änderungen in der Rechtsprechung.

Nach deutschem Rechtsverständnis gehen Einzelvorschriften den allgemeinen Grundsätzen vor (so ausdrücklich in der Regierungsbegründung zum Entwurf des BiRiLiG vgl. Drucksache 10/317, S. 76) und sind daher unabhängig von § 252 Abs. 2 zwingend anzuwenden.

- b) Rechtliche Änderungen auf Unternehmensebene, z. B. wesentliche Änderungen der Gesellschafterstruktur, Änderung der Konzernzugehörigkeit.

Wird aus den genannten Gründen von den Grundsätzen abgewichen, so lässt sich das in der Regel mit Hinweis auf die verbesserte Darstellung des True-and-Fair-View rechtfertigen. Die Abweichung bleibt dabei gemäß § 252 Abs. 2 HGB im Ermessen des Bilanzierenden. Der Bilanzierende kann die Abweichung unterlassen und die Forderung des § 264 Abs. 2 HGB nach Vermittlung das True-and-Fair-View durch zusätzliche Angaben gemäß § 264 Abs. 2 Satz 2 HGB erfüllen. Bei Änderung der Konzernzugehörigkeit und Anpassung der Ansatz- und Bewertungsmethoden an die des Mutterunternehmens greift der Hinweis auf die Sicherstellung des True-and-Fair-View nicht. Die Anpassung erfolgt aus den Wirtschaftlichkeitsüberlegungen, und zwar zwecks Minimierung der Differenzen zwischen den HB-I- und HB-II-Abschlüssen und der damit verbundenen Reduzierung des Verwaltungsaufwands. Ob nun derartige Abweichungen von allgemeinen Grundsätzen eine rechtliche Grundlage in der neuen Bilanzrichtlinie hat, erscheint fraglich.

- c) Wirtschaftliche Änderungen, z. B. Einleitung von Sanierungsmaßnahmen, erhebliche Kapazitäts- und Bestandsveränderungen, Änderung der Lagerorganisation, wesent-



liche Änderung der Finanz- und Kapitalstruktur, wesentlich veränderte Einschätzung der Unternehmensentwicklung (Letzteres ablehnend Fülbier/Kuschel/Selchert, in Küting/ Pfitzer/Weber: Handbuch der Rechnungslegung, § 252 Rn. 151), wesentliche technische Neuerungen, wesentliche Änderung des Beschäftigungsgrads.

Die aus den genannten Gründen vorgenommenen Abweichungen erscheinen in der Regel unter dem Aspekt der Anpassung an die veränderten Verhältnisse und somit einer besseren Darstellung des True-and-Fair-View oder unter dem Wesentlichkeitsaspekt (z. B. erstmalige Inanspruchnahme des Wahlrechts des § 240 Abs. 4 HGB bei stark gewachsenem Bestand an gleichartigen Vermögensgegenständen des Vorratsvermögens) begründbar. Allerdings handelt es sich dabei nicht zwingend um äußerst ungewöhnliche Geschäfte.

- d) Abweichungen aus Wesentlichkeitsgesichtspunkten, z. B. Berücksichtigung von Gehaltssteigerungen der Mitarbeiter bei der Berechnung von Pensionsrückstellungen pauschal und nicht für jeden einzelnen Mitarbeiter (vgl. Pittroff/Schmidt/Siegel, in Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung, Bd. I, B161, Rz. 77), Bildung von Garantierückstellungen bei Herstellern von Massenprodukten (vgl. Adler/Düring/Schmaltz, 6. Auflage 1995, § 252 Anm. 57). Abweichungen dieser Art werden vor dem Hintergrund des nunmehr explizit formulierten Grundsatzes der Wesentlichkeit (Art. 6 Abs. 1j der neuen Richtlinie) weiterhin zulässig sein.
- e) Änderungen in organisatorischer Hinsicht, z. B. Änderung im System der Kostenrechnung, wenn damit eine andere Kostenzurechnung verbunden ist, die die bisherige Bewertungsmethode unmöglich macht oder sehr erschwert (vgl. Winkeljohann/Büssow, in Beck'scher Bilanzkommentar, 8. Aufl., 2012, § 252 Rz. 76), Änderung der Unternehmenskonzeption, z. B. im Zusammenhang mit dem Wechsel des Managements (Letzteres ablehnend Pittroff/Schmidt/Siegel, in Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung, Bd. I, B161, Rz. 69). Es ist fraglich, ob sich Abweichungen aus diesen Gründen mit Bezug auf die Verschaffung eines verbesserten Einblicks in die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage rechtfertigen lassen.
- f) Ferner wird im Schrifttum tlw. die Teilgewinnrealisierung bei langfristiger Auftragsfertigung als ein begründeter Ausnahmefall i. S. d. § 252 Abs. 2 HGB akzeptiert (grundsätzlich zustimmend, jedoch nur unter bestimmten Voraussetzungen Adler/Düring/Schmaltz, 6. Auflage 1995, § 252 Anm. 86 ff., WP Handbuch, 2012, 14. Aufl., E, Tz. 317, kritisch Avella/Brinkmann, in Haufe HGB Bilanz Kommentar, 3.



Aufl., 2012, § 252 Rz. 99, Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzen, 2009, S. 366, 368). Dies wird damit begründet, dass ohne die Teilgewinnrealisierung ein unzutreffendes Bild der Ertragslage des Unternehmens vermittelt werden würde. Stellt man sich auf diesen Standpunkt, so ist es fraglich, ob in diesem Fall die Ausnahmeregelung des Art. 4 Abs. 4 der neuen Richtlinie greift, denn „äußerst ungewöhnlich“ ist die langfristige Auftragsfertigung nicht. Der deutsche Gesetzgeber könnte hierzu gemäß Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 eine entsprechende Ausnahmeregelung schaffen.

- 32 DRS 13.8 nennt insbesondere folgende Ausnahmefälle, die eine Durchbrechung des Stetigkeitsgrundsatzes rechtfertigen: Änderung der rechtlichen Gegebenheiten, Anpassung an geänderte oder neue DRS, Verbesserung der Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage bei strukturellen Veränderungen im Konzern und Anpassung an konzerneinheitliche Bilanzierungsgrundsätze bei der erstmaligen Einbeziehung in den Konzernabschluss. Diese Ausnahmefälle wurden in Tz. 31 erörtert.
- 33 Nach IDW RS HFA 38 Tz. 15 kommen darüber hinaus Abweichungen vom Stetigkeitsgrundsatz in Betracht, wenn sie dazu dienen, Bewertungsvereinfachungsverfahren in Anspruch zu nehmen oder wenn sie zur Verfolgung steuerlicher Ziele erforderlich sind. Die Verbesserung des Einblicks in die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage steht bei diesen beiden Abweichungsfällen offensichtlich nicht im Vordergrund.
- 34 Zusammenfassend lässt sich Folgendes festhalten:
- In der Regel lassen sich die bis jetzt akzeptierten Ausnahmefälle für die Abweichungen von den allgemeinen Grundsätzen unter dem Aspekt der verbesserten Darstellung des True-and-Fair-View rechtfertigen. Dabei stellen nicht alle Ausnahmefälle „äußerst ungewöhnliche Geschäfte und ungewöhnliche Umstände“ dar. Rechtliche Grundlage finden diese Abweichungen in § 252 Abs. 2 HGB, der nicht explizit auf diesen Aspekt abstellt.
 - Einige der Abweichungsfälle können unter dem Hinweis der Wesentlichkeit begründet werden.
 - Es sind Abweichungsfälle denkbar, die weder mit der Sicherstellung des True-and-Fair-View noch mit den Wesentlichkeitsüberlegungen begründbar sind, sondern für die andere sachliche Gründe vorliegen.
 - Der aktuelle Wortlaut der Ausnahmeregelung des § 252 Abs. 2 HGB erscheint (für Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften) nicht mehr im Einklang mit der neuen Richtlinie zu stehen, da die Zulässigkeit der



Abweichungen aus anderen Gründen, als zur verbesserten Darstellung des True-and-Fair-View in der Richtlinie nicht mehr explizit geregelt ist.

- Für einige Abweichungen (z. B. langfristige Auftragsfertigung) könnte der deutsche Gesetzgeber unter Inanspruchnahme des Mitgliedstaatenwahlrechts des Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 explizite gesetzliche Regelungen festlegen.

Über die Richtlinie hinausgehende Angaben

- 35 Es ist den Mitgliedstaaten nicht mehr gestattet, für kleine Unternehmen über die in der Richtlinie vorgesehenen Mindestanforderungen hinausgehende Anforderungen vorzuschreiben, es sein denn, die zusätzlichen Angaben werden im Rahmen eines einheitlichen Einreichungssystems erfasst und die Angabepflicht ist im nationalen Steuerrecht nur zwecks Steuererhebung vorgesehen (Art. 4 Abs. 1 Unterabs. 2, Abs. 5, 6, Art. 16 Abs. 3).
- 36 Für die HGB-Umsetzung dieser Vorschriften ist die Streichung einiger Anhangangaben für kleine Kapitalgesellschaften erforderlich. Um welche Angaben es sich im Einzelnen handelt, wird in einer der nächsten Sitzungen des HGB-FA erörtert.

Artikel 6 Allgemeine Grundsätze für die Rechnungslegung

Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (Abs. 1 Buchstabe h)

- 37 Art. 6 Abs. 1h) der Richtlinie fordert, dass die Posten der Gewinn- und Verlustrechnung sowie der Bilanz unter Berücksichtigung des wirtschaftlichen Gehalts des betreffenden Geschäftsvorfalles oder der betreffenden Vereinbarung bilanziert und dargestellt werden. Den Mitgliedstaaten ist es jedoch gemäß Art. 6 Abs. 3 gestattet, Unternehmen von der Anwendung dieses Grundsatzes zu befreien. Die 4. Richtlinie enthielt bereits ein Mitgliedstaatenwahlrecht zur Berücksichtigung des wirtschaftlichen Gehalts des zugrunde liegenden Geschäftsvorfalles oder der zugrunde liegenden Vereinbarung beim Ausweis von Beträgen in der Gewinn- und Verlustrechnung und der Bilanz (Art. 4 Abs. 6 der 4. Richtlinie).
- 38 Mit der Neufassung des § 246 Abs. 1 Satz 2 HGB durch BilMoG wurde das Prinzip der wirtschaftlichen Zurechnung von Vermögensgegenständen ausdrücklich gesetzlich verankert (vgl. Begr. RegE, BT-Drucks 16/10067, S. 47). Dabei verknüpft der deutsche Gesetzgeber die rechtliche und die wirtschaftliche Sichtweise. In Hinblick auf Schulden



wird das Prinzip der wirtschaftlichen Zuordnung in § 246 Abs. 1 Satz 3 HGB stark eingeschränkt.

- 39 M. E. ist keine Änderung des HGB in Hinblick auf den Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise erforderlich.

Grundsatz der Wesentlichkeit (Abs. 1 Buchstabe j)

- 40 Die neue Richtlinie führt den allgemeinen Grundsatz der Wesentlichkeit ein: „Die Anforderungen der Richtlinie in Bezug auf Ansatz, Bewertung, Darstellung, Offenlegung und Konsolidierung müssen nicht erfüllt werden, wenn die Wirkung ihrer Einhaltung unwesentlich ist“ (Art. 6 Abs. 1j). Gemäß Art. 6 Abs. 4 können die Mitgliedstaaten den Wesentlichkeitsgrundsatz auf Darstellung und Offenlegung begrenzen. Vorher wurde in verschiedenen Einzelregelungen der 4./7. Richtlinie auf die Wesentlichkeit Bezug genommen.
- 41 Der Grundsatz der Wesentlichkeit ist im HGB nicht explizit geregelt, gehört aber zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (vgl. Haufe HGB Bilanz Kommentar, 3. Aufl. 2012, § 243 Rz. 9, Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzen, 2009, S. 121) und kommt in einer Vielzahl von Einzelvorschriften zum Ausdruck. Das HGB enthält eine Vielzahl von Wesentlichkeitsvorbehalten, die sich nicht auf Darstellung und Offenlegung beschränken (z. B. §§ 240 Abs. 3, 265 Abs. 7, 296 Abs. 2, 303 Abs. 2, 304 Abs. 2, 305 Abs. 2, 311 Abs. 2 HGB). Daher ist mit einer Inanspruchnahme des Mitgliedstaatenwahlrechts des Art. 6 Abs. 4 durch den deutschen Gesetzgeber nicht zu rechnen.
- 42 Für die Umsetzung in das deutsche Bilanzrecht ist eine Kodifizierung des Wesentlichkeitsgrundsatzes erforderlich. Dies würde m. E. keine Auswirkung auf die geltende Rechtslage haben. Gemäß § 243 HGB ist der Jahresabschluss nach den GoB aufzustellen. Für die Kapitalgesellschaften gilt außerdem die Generalnorm des § 264 Abs. 2 HGB, die ebenfalls einen GoB-Vorbehalt enthält. Da der Grundsatz der Wesentlichkeit zu den nicht explizit kodifizierten GoB gehört, ist er bereits heute zu beachten. M. E. sollte der Grundsatz der Wesentlichkeit in § 243 HGB aufgenommen werden. Konsequenterweise wäre die Notwendigkeit der Wesentlichkeitsvorbehalte in den Einzelvorschriften zu überprüfen. Ferner wäre der Begriff „wesentlich“ zu definieren, siehe Tz. 17.



Übrige Grundsätze (Abs. 1 Buchstaben a, b, c, d, e, f, g, i)

- 43 Ergänzend zu dem aus der 4. Richtlinie unverändert übernommenen Verrechnungsverbot enthält Art. 6 Abs. 2 der neuen Richtlinie ein Mitgliedstaatenwahlrecht, in besonderen Fällen eine Verrechnung zwischen Aktiv- und Passivposten und zwischen Auftrags- und Ertragsposten zu gestatten oder vorzuschreiben, wenn die entsprechenden Bruttobeträge im Anhang angegeben werden.
- 44 Die übrigen Grundsätze – Unternehmensfortführung, Stetigkeit, Vorsicht, Periodenabgrenzung, Identität der Wertansätze in Eröffnungs- und Schlussbilanz, Einzelbewertung, Anschaffungs- / Herstellungskostenprinzip – wurden aus der 4. Richtlinie unverändert übernommen.
- 45 Die genannten Grundsätze bleiben m. E. ohne Konsequenz für das HGB.