

Update zu aktuellen
Entwicklungen des HGB

Ausgabe 4,
September 2014

HGB direkt

pwc

Im Referentenentwurf des BilRUG vorgesehene Änderungen der §§ 264 Abs. 3, 264b HGB

Aktueller Anlass

Der **Referentenentwurf** („RefE“) des **Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz** ("BilRUG") des Bundesministeriums für Justiz und für Verbraucherschutz ("BMJV") vom 27. Juli 2014 sieht neben den Änderungen zur Umsetzung der EU-Bilanzrichtlinie (vgl. dazu HGB direkt (Ausgabe 3, 2014)) in begrenztem Umfang auch die Änderung sonstiger bilanzrechtlicher Vorschriften vor.

Hervorzuheben sind dabei insbesondere die Präzisierung und Harmonisierung der Tatbestandsvoraussetzungen in den **§§ 264 Abs. 3 sowie 264b HGB**, bei deren Vorliegen Kapitalgesellschaften bzw. haftungsbeschränkte Personengesellschaften i.S.v. § 264a HGB von **Erleichterungen bei Aufstellung, Prüfung und Offenlegung** ihrer handelsrechtlichen **Jahresabschlüsse** Gebrauch machen dürfen.

Auswirkungen

Die Änderungen betreffen zunächst die **Beseitigung redaktioneller Versehen in § 264 Abs. 3 HGB** (Erleichterungen für Kapitalgesellschaften) gegenüber dem aktuellen Rechtsstand, der nach den Änderungen durch das MicroBilG (vgl. HGB direkt (Ausgabe 2, 2013)) für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2012 begonnen haben, gilt.

1. In § 264 Abs. 1 Satz 1 HGB-E soll klargestellt werden, dass die **Erleichterungen nur von Tochterunternehmen** in Anspruch genommen werden dürfen. Eine sog. "Selbstbefreiung" durch den Konzernabschluss des Mutterunternehmens für dessen eigenen Jahresabschluss soll ausgeschlossen sein.
2. Durch die Anpassung des § 264 Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 HGB-E soll klargestellt werden, dass der befreiende **Konzernabschluss und Konzernlagebericht** nach dem für das Mutterunternehmens geltenden, **im Einklang mit** der (neuen) **EU-Bilanzrichtlinie** und der Abschlussprüferrichtlinie stehenden (Bilanz-)Recht **aufgestellt und geprüft** sein muss. Dies soll auch dann gelten, wenn das EU-/EWR-Mutterunternehmen selbst nicht in den Anwendungsbereich der EU-Bilanzrichtlinie fällt, z.B. bei Personengesellschaften mit natürlichen Personen als persönlich haftende Ge-

sellschafter, die dem PubLG unterliegen, oder wenn der Konzernabschluss und Konzernlagebericht freiwillig aufgestellt werden.

3. Durch die in § 264 Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 HGB-E vorgesehene Änderung soll zugleich klargestellt werden, dass **§ 264 Abs. 4 HGB eigenständige Bedeutung** hat, wenn der **befreiende Konzernabschluss nach § 11 PubLG** aufgestellt wird. Ein gemäß §§ 11 ff. PubLG aufgestellter Konzernabschluss hat danach nur dann befreiende Wirkung, wenn über die Anforderungen nach § 264 Abs. 3 HGB hinaus in ihm nicht vom Wahlrecht nach § 13 Abs. 3 Satz 1 PubLG Gebrauch gemacht und auf die Angabe der Bezüge der Mitglieder des Geschäftsführungsorgans und eines Aufsichtsrats verzichtet wird.

Daneben sieht § 264 Abs. 3 HGB-E zwei **weitere Änderungen** vor, die besonderer Beachtung bedürfen, weil ihnen **möglicherweise materielle Bedeutung** zu kommt, auch wenn damit - ausweislich der Begründung im RefE BilRUG - lediglich eine sprachliche Optimierung beabsichtigt ist und sich an den Grundvoraussetzungen für die Inanspruchnahme der Erleichterungsmöglichkeiten nichts ändern soll.

- Zum einen soll der Wortlaut des **§ 264 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 HGB-E** an den Wortlaut der EU-Bilanzrichtlinie angepasst werden. Künftig, d.h. spätestens für nach dem 31.12.2015 beginnende Geschäftsjahre, wäre danach **statt einer Übernahme der Verluste**, d.h. der Ausgleichspflicht für sonst entstehende Jahresfehlbeträge des Tochterunternehmens nach § 302 AktG (ggf. analog), eine **Haftungsübernahme des Mutterunternehmens für die Verpflichtungen des Tochterunternehmens erforderlich**. Die Begründung des RefE BilRUG enthält keine Hinweise, ob bei einer Umsetzung der vorgeschlagenen Änderung auch in Zukunft eine Verlustübernahmepflicht einer Haftungsübernahme gegenüber als gleichwertig angesehen wird.

Darüber hinaus sieht § 264 Abs. 3 Satz 2 HGB-E vor, dass das Tochterunternehmen zur **Nachholung** der (Aufstellungs-, Prüfungs- und Offenlegungs-) **Pflichten** verpflichtet sein soll, **wenn die Haftungsübernahme** des Mutterunternehmens nach § 264 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 HGB-E für das Tochterunternehmen vom Mutterunternehmen widerrufen wird oder erlischt. Eine Verpflichtung zur Nachholung soll dann nicht bestehen, wenn sich der Widerruf oder das Erlöschen nur auf in der Zukunft entstehende Verpflichtungen des Tochterunternehmens auswirken, d.h. die Haftungsverpflichtung des Mutterunternehmens für die im Zeitpunkt ihrer Beendigung bestehenden (Alt-)Schulden des Tochterunternehmens fortbestehen bleibt. In diesem Zusammenhang ist insbesondere fraglich, ob diese **Nachhaftung** des Mutterunternehmens zeitlich unbefristet fortbestehen muss oder auch zeitlich **begrenzt werden kann**.

- Zum anderen ist in § 264 Abs. 3 Satz 1 Nr. 5 HGB-E vorgesehen, dass der befreiend wirkende **Konzernabschluss und Konzernlagebericht für das Tochterunternehmen**, das von Erleichterungen Gebrauch macht, nach § 325 HGB **im Bundesanzeiger offengelegt** werden muss. Ausweislich der Begründung des RefE BilRUG soll künftig diese Offenlegung des Konzernabschlusses und Konzernlageberichts auch dann geboten sein, wenn diese Unterlagen bereits durch das Mutterunternehmen im Bundesanzeiger offengelegt wurden. Dies würde bedeuten, dass Konzerne, die für eine Vielzahl von Tochterunternehmen von den Erleichterungen Gebrauch machen, ihre Konzernabschlüsse und Konzernlagebericht mehrfach offenlegen müssen und damit durch zusätzliche Kosten belastet werden.

Schließlich sollen im Zuge des BilRUG die Tatbestandsvoraussetzungen für die Inanspruchnahme von Aufstellungs-, Prüfungs- und Offenlegungserleichte-

rungen für den handelsrechtlichen Jahresabschluss durch **haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften in § 264b HGB** denen für Kapitalgesellschaften dahingehend angepasst werden, dass die **Voraussetzungen nach § 264 Abs. 3 HGB entsprechend zu erfüllen** sind. Damit würde zugleich erreicht, dass die Tatbestandsvoraussetzungen gem. § 264b i.V.m. § 264 Abs. 3 HGB-E für haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften denjenigen für Unternehmen i.S.v. § 3 Abs. 1 PublG, z.B. OHG und KG, bei denen natürliche Personen mit ihrem Vermögen haften, in § 5 Abs. 6 PublG entsprechen.

Entgegen der Begründung des RefE BilRUG handelt es sich hierbei aber nicht nur um "eine sprachliche Vereinfachung" der Regelung, sondern es ergeben sich gegenüber dem derzeitigen Rechtsstand folgende **materielle Änderungen**:

1. Alle **Gesellschafter** sollen künftig der Inanspruchnahme von Erleichterungen durch die haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaft für das konkrete Geschäftsjahr **zustimmen** müssen (§ 264b Satz 1 i.V.m. § 264 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 HGB-E).
2. Das **Mutterunternehmen** soll für die Verpflichtungen der haftungsbeschränkten Personenhandelsgesellschaft einstehen müssen (**Haftungsübernahme**; § 264b Satz 1 i.V.m. § 264 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 HGB-E).

In § 264b Satz 2 HGB-E soll in diesem Zusammenhang klargestellt werden, dass eine gesonderte **Haftungsübernahme nicht erforderlich** ist, wenn das **Mutterunternehmen selbst persönlich haftender Gesellschafter** der haftungsbeschränkten Personenhandelsgesellschaft ist, weil durch die gesamtschuldnerische Haftung gem. §§ 128 ggf. i.V.m. § 161 Abs. 2 HGB bereits eine gesetzliche Einstandspflicht für die Verpflichtungen besteht. Die Stellung des Mutterunternehmens als persönlich haftender Gesellschafter muss in diesem Fall gesondert offengelegt werden.

Zu beachten ist schließlich, dass die nachzeitigem Rechtsstand bei haftungsbeschränkten Personenhandelsgesellschaften allgemein anerkannte Möglichkeit der **Selbstbefreiung** des Mutterunternehmens für den eigenen Jahresabschluss bei einer Umsetzung der im RefE BilRUG vorgesehenen Änderung des § 264b HGB künftig entfallen wird.

Handlungsbedarf

Die interessierte Öffentlichkeit hat bis zum 2.10.2014 Gelegenheit zum RefE BilRUG Stellung zu nehmen. Damit ist zu erwarten, dass der Regierungsentwurf zum BilRUG noch in diesem Jahr vom BMJV vorgelegt wird und das BilRUG in der ersten Jahreshälfte 2015 verabschiedet wird. Die Frist für die Umsetzung der EU-Bilanzrichtlinie in deutsches Recht endet am 20.7.2015.

Der RefE BilRUG sieht derzeit vor, dass die Änderungen in den §§ 264 Abs. 3 und 264b HGB verpflichtend erstmals für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2015 beginnen, d.h. bei einem kalenderjahrgleichen Geschäftsjahr ab 2016 anzuwenden sind. Damit bleibt den Unternehmen aus heutiger Sicht in den Fällen, in denen bereits bislang von Erleichterungen nach § 264 Abs. 3 bzw. § 264b HGB Gebrauch gemacht wird, ausreichend Zeit, um durch entsprechende Anpassungen der Vereinbarungen auf die geänderten Tatbestandsvoraussetzungen zu reagieren, damit die Inanspruchnahme der Aufstellungs-, Prüfungs- und Offenlegungserleichterungen auch unter Geltung der Neuregelung möglich bleibt. Besonders sorgfältig muss dabei die in § 264 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 HGB-E vorgeschlagene Änderung (Haftungs- statt Verlustübernahme) beobachtet werden.

Über den Fortgang des BilRUG-Gesetzgebungsverfahrens werden wir durch weitere Ausgaben in der Reihe HGB direkt informieren.

Ansprechpartner

Armin Slotta

Tel.: +49 69 9585-1220
armin.slotta@de.pwc.com

Guido Fladt

Tel.: +49 69 9585-1455
g.fladt@de.pwc.com

Barbara Reitmeier

Tel.: +49 69 9585-5446
barbara.reitmeier@de.pwc.com

Wolfgang Weigel

Tel.: +49 69 9585-2574
wolfgang.weigel@de.pwc.com

Michael Deubert

Tel.: +49 69 9585-1116
michael.deubert@de.pwc.com

Bestellung

Sie können den Newsletter *HGB direkt* über unser Client Information System (CIS) abrufen. Senden Sie dazu bitte eine E-Mail an: infosysteme.ass@de.pwc.com oder registrieren Sie sich direkt unter nachfolgendem Link: www.pwc.de/cis-cmaa.

Alternativ können Sie den Newsletter über folgenden Link **abonnieren**: www.pwc.de/hgb-direkt.

Wenn Sie den Newsletter abbestellen möchten, senden Sie bitte eine leere E-Mail mit der Betreffzeile „Abbestellung“ an folgende Adresse: Unsubscribe_HGB_direkt@de.pwc.com.