

Update zu aktuellen
Entwicklungen des HGB

Ausgabe 10,
Juli 2020

HGB direkt



Finale Fassung des Gesetzes zur Umsetzung der ESEF-VO

Aktueller Anlass

Zur Umsetzung der sogenannten ESEF-Verordnung in das Handelsrecht durch das „Gesetz zur weiteren Umsetzung der Transparenzrichtlinie-Änderungsrichtlinie im Hinblick auf ein einheitliches elektronisches Format für Jahresfinanzberichte“ hat der Bundesrat am 3. Juli 2020 gegen die vom Deutschen Bundestag beschlossene Entwurfsfassung (Fassung gemäß Beschlussempfehlung und Bericht des Ausschusses für Recht und für Verbraucherschutz des Deutschen Bundestags, im Übrigen in der Fassung des Regierungsentwurfs) keinen Einspruch eingelegt. Damit steht der Inhalt des Gesetzes fest. Das Gesetz tritt am Tag nach der Verkündung im Bundesgesetzblatt in Kraft; diese ist noch nicht erfolgt.

Hintergrund des Gesetzes ist Folgendes: Unternehmen, die als Inlandsemittent Wertpapiere begeben und nach § 114 Abs. 1 Satz 1 WpHG, ggf. i.V.m. § 117 WpHG zur Erstellung eines (Konzern-)Jahresfinanzberichts verpflichtet sind, müssen diesen mit Wirkung zum 1. Januar 2020 nach den Vorgaben der Delegierten Verordnung (EU) 2019/815, der sogenannten ESEF-Verordnung („ESEF-VO“) der EU-Kommission (geändert durch die Delegierte Verordnung (EU 2019/2100)) in einem einheitlichen elektronischen Format erstellen. Für die Erstellung von Jahresfinanzberichten gilt die ESEF-VO unmittelbar. In der Regel müssen Inlandsemittenten allerdings keinen Jahresfinanzbericht erstellen, da sie schon nach den handelsrechtlichen Vorschriften zur Offenlegung der entsprechenden Rechnungslegungsunterlagen verpflichtet sind. Das Gesetz dient im Wesentlichen dazu sicherzustellen, dass die Formatvorgaben der ESEF-VO auch auf diese handelsrechtlichen Rechnungslegungsunterlagen Anwendung finden. Darüber hinaus enthält das Gesetz weitere vereinzelte Klarstellungen und Änderungen.

Im Folgenden werden die vorgesehenen wesentlichen Änderungen im HGB dargestellt. Zum Referentenentwurf s. HGB direkt, Ausgabe 6, September 2019, zum Regierungsentwurf s. HGB direkt, Ausgabe 1, Februar 2020.

Auswirkungen

ESEF-bedingte Änderungen

Zur Umsetzung der Formatvorgaben der ESEF-VO sieht das Gesetz – unverändert zum Regierungsentwurf – für die betroffenen Unternehmen eine

„Offenlegungslösung“ mit Prüfungspflicht vor. Im Einzelnen bedeutet dies insbesondere Folgendes:

Betroffene Unternehmen

Die ESEF-bedingten Änderungen im HGB betreffen Kapitalgesellschaften und Personenhandelsgesellschaften i.S.d. § 264a HGB, die als Inlandsemittenten i.S.d. § 2 Abs. 14 WpHG (z.B. Unternehmen mit Sitz im Inland, deren Aktien oder deren Schuldtitel mit „kleiner“ Stückelung zum Handel an einem organisierten Markt im Inland zugelassen sind) Wertpapiere i.S.d. § 2 Abs. 1 WpHG (insb. Aktien oder Schuldtitel) begeben und keine Kapitalgesellschaften i.S.d. § 327a HGB sind, d.h. nicht nur zum Handel an einem organisierten Markt zugelassene Schuldtitel mit einer Mindeststückelung von 100.000 EUR (oder dem am Ausgabebetrag entsprechenden Gegenwert einer anderen Währung) begeben.

Werden die Wertpapiere eines Unternehmens ausschließlich im Freiverkehr, z.B. im Open Market der Börse Frankfurt, gehandelt, ist es von den Formatvorgaben der ESEF-VO für Zwecke der Offenlegung nicht betroffen.

Der persönliche Anwendungsbereich der Formatvorgaben der ESEF-VO ist deckungsgleich mit dem der Versicherungen der gesetzlichen Vertreter („Bilanz-“, „Lageberichtseid“). D.h. ein Unternehmen, das einen Bilanz-/ Lageberichtseid abgeben muss, muss auch die Formatvorgaben der ESEF-VO für Zwecke der Offenlegung beachten und umgekehrt.

Aufstellung

An der Aufstellung der Rechnungslegungsunterlagen, d.h. von Jahres- und Konzernabschlüssen, (Konzern-)Lageberichten sowie (Konzern-)Bilanzeiden und (Konzern-)Lageberichtseiden, ändert sich nichts.

Offenlegung

Für Zwecke der Offenlegung im Bundesanzeiger müssen elektronische Wiedergaben dieser Rechnungslegungsunterlagen in einem ESEF-konformen Format erstellt werden (§ 328 Abs. 1 HGB in der Entwurfsfassung ESEF-VO-Umsetzungsgesetz (HGB-E)). Dies bedeutet zum einen, dass die Rechnungslegungsunterlagen nach Maßgabe des Art. 3 der ESEF-VO elektronisch im XHTML-Format („Extensible Hyper Text Markup Language“) offenzulegen sind. Dies bedeutet zum anderen, dass ein nach § 315e HGB nach IFRS aufgestellter Konzernabschluss nach Maßgabe der Art. 4 und 6 der ESEF-VO mit Hilfe der iXBRL-Technologie („Inline eXtensible Business Reporting Language“) auszuzeichnen ist („Etikettierung“/„Tagging“). Diese Auszeichnungspflicht umfasst für nach dem 31. Dezember 2019 beginnende Geschäftsjahre aufgestellte Konzernabschlüsse für eine Übergangsfrist von zwei Jahren alle Zahlen in den primären Abschlussbestandteilen (Bilanz, Gesamtergebnisrechnung, Kapitalflussrechnung und Eigenkapitalveränderungsrechnung) sowie bestimmte Basisinformationen (Art. 4 Abs. 1 i.V.m. Anlage II Tabelle 1 der ESEF-VO). Für Konzernabschlüsse für nach dem 31. Dezember 2021 beginnende Geschäftsjahre müssen darüber hinaus weitere Anhangangaben „blockweise“ ausgezeichnet werden (Art. 4 Abs. 2 i.V.m. Anlage II Tabelle 2 der ESEF-VO).

Prüfung

Der Abschlussprüfer hat zu prüfen, ob die für Zwecke der Offenlegung erstellten elektronischen Wiedergaben der (Konzern-)Abschlüsse und (Konzern-) Lageberichte vollständig und richtig den aufgestellten Unterlagen entsprechen und in allen wesentlichen Belangen „ESEF-konform“ sind (§ 317 Abs. 3b HGB-E). Über das Prüfungsergebnis ist in einem besonderen Abschnitt des Bestätigungsvermerks zu berichten (§ 322 Abs. 1 Satz 3 HGB-E).

Der Wortlaut des zukünftig in diesen Fällen zu erteilenden Bestätigungsvermerks wird derzeit im Berufsstand der Wirtschaftsprüfer diskutiert. Prozessual bedeutet die Neuregelung, dass zum Zeitpunkt der Erteilung des Bestätigungsvermerks nicht nur die aufgestellten gesetzlichen Rechnungslegungsunterlagen (im Regelfall wie bisher auf Papier) sondern auch bereits die für Zwecke der Offenlegung erstellte, elektronische ESEF-konforme Wiedergabe dieser Rechnungslegungsunterlagen vorliegen muss, obwohl die tatsächliche Offenlegung i.d.R. später erfolgt. Dieses Erfordernis der zeitgleichen Aufstellung bzw. Erstellung wird zumindest im ersten Jahr besondere Herausforderungen an die Unternehmen stellen.

Die ESEF-konform offengelegten (Konzern-)Abschlüsse und (Konzern-)Lageberichte können Prüfungsgegenstand des Bilanzkontrollverfahrens nach § 342b HGB sein (§ 342b Abs. 2 Satz 1 HGB-E).

Bußgeldvorschriften

Verstöße gegen die neuen Formatvorgaben sind bußgeldbewehrt (§ 334 Abs. 1 Nr. 5 HGB-E).

Versicherungen der gesetzlichen Vertreter

Die handelsrechtlichen Vorschriften zu den Versicherungen der gesetzlichen Vertreter – Bilanzzeit (§ 264 Abs. 2 Satz 3 HGB), Lageberichtzeit (§ 289 Abs. 1 Satz 5 HGB), Konzernbilanzzeit (§ 297 Abs. 2 Satz 4 HGB) und Konzernlageberichtzeit (§ 315 Abs. 1 Satz 5 HGB) – werden in zweifacher Hinsicht geringfügig geändert.

Zum einen wird die Festlegung der betroffenen Unternehmen an die Formulierung in § 114 Abs. 1 Satz 1 WpHG angepasst und damit enger gefasst. Abgesehen von der Ausnahme für Kapitalgesellschaften i.S.d. § 327a HGB sind damit künftig nicht mehr alle Inlandsemittenten i.S.d. § 2 Abs. 14 WpHG betroffen, sondern nur solche Inlandsemittenten, die Wertpapiere i.S.d. § 2 Abs. 1 WpHG (insb. Aktien und Schuldtitel und nicht nur andere Finanzinstrumente i.S.d. § 2 Abs. 4 Nr. 2 bis 7 WpHG) begeben. Der Geltungsbereich der Vorschriften wird sich dadurch aber nur ausnahmsweise ändern.

Zum anderen wird klargestellt, dass der (Konzern-)Bilanzzeit sowie der (Konzern-)Lageberichtzeit keine Bestandteile des (Konzern-)Abschlusses oder (Konzern-)Lageberichts sind, sondern eigenständige Rechnungslegungsunterlagen, die als solche offenlegungspflichtig sind (§ 325 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 HGB-E).

Befreiung nach § 291 HGB

Ein Teilkonzern-Mutterunternehmen, dessen (übergeordnetes) Mutterunternehmen seinen Sitz in der EU oder dem EWR hat, darf nach derzeitigem Recht für nach dem 31. Dezember 2020 beginnende Geschäftsjahre auf die Aufstellung, Prüfung und Offenlegung eines (Teil-) Konzernabschlusses und -lageberichts verzichten, wenn der Konzernabschluss und -lagebericht des übergeordneten Mutterunternehmens einschließlich Bestätigungs- oder Versagungsvermerk in deutscher oder englischer Sprache im Bundesanzeiger offengelegt wird (§ 291 Abs. 1 Satz 1 HGB i.V.m. Art. 83 Abs. 1 Satz 1 EGHGB). Für frühere Geschäftsjahre ist eine Offenlegung des befreienden Konzernabschlusses etc. ausschließlich in deutscher Sprache möglich.

Durch das ESEF-VO-Umsetzungsgesetz wird der bisher in Art. 83 EGHGB geregelte Erstanwendungszeitpunkt für die Offenlegung in englischer Sprache ge-

strichen. Nach den Gesetzesmaterialien dient diese Änderung der Klarstellung, dass die Erleichterung unmittelbar – und nicht erst für nach dem 31. Dezember 2020 beginnende Geschäftsjahre – anwendbar ist. Damit soll ein zeitlicher Gleichlauf mit der entsprechenden Erleichterung für Teilkonzern-Mutterunternehmen mit einem übergeordneten Mutterunternehmen mit Sitz in einem Drittstaat (§ 292 HGB i.d.F. ARUG II) erzielt werden.

Sonstige wesentliche Klarstellungen und Änderungen

Klargestellt wird, dass Prüfungsgegenstand des Bilanzkontrollverfahrens nach § 342b HGB auch ein offengelegter IFRS-Einzelabschluss sein kann (§ 342b Abs. 2 Satz 1 HGB-E).

Außerdem wird die Zuständigkeit für die Verfolgung von Verstößen gegen Auf- und Feststellungsvorschriften von Rechnungslegungsunterlagen (§ 334 Abs. 1 HGB-E) für kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften i.S.d. § 264d HGB vom Bundesamt für Justiz auf die Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) übertragen (§ 334 Abs. 4 Satz 1 HGB-E).

Handlungsbedarf **Erstanwendung der geänderten Vorschriften des HGB**

Die geänderten Vorschriften des HGB sind erstmals auf Jahres- und Konzernabschlüsse, (Konzern-)Lageberichte, (Konzern-)Bilanzseite und (Konzern-)Lageberichtseite für das nach dem 31. Dezember 2019 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden (Art [x] Satz 1 EGHGB-E).

Für Unternehmen ergibt sich mit diesen neuen Anforderungen in mehrfacher Hinsicht konkreter Handlungsbedarf:

- Es bedarf der organisatorischen und technischen Umsetzung (In-House vs. Outsourcing, ggf. Anschaffung einer Software-Applikation zur Transformation in das XHTML-Format und Auszeichnung mittels der iXBRL-Technologie).
- Zudem ist die fachlich zutreffende Auszeichnung in den primären Konzernabschlussbestandteilen sowie – nach der zweijährigen Übergangsfrist – im Anhang des Konzernabschlusses unter Bezugnahme auf die ESEF-Taxonomie sicherzustellen (ggf. Anlage von unternehmensindividuellen Erweiterungen und diesbezüglichen Verankerungen auf die Haupt-Taxonomie).
- Um die auf Basis der iXBRL-Technologie intendierte Maschinenlesbarkeit der Finanzinformationen im nach IFRS aufgestellten Konzernabschluss zu gewährleisten, sind die technischen Validierungsregeln nach der ESEF-VO einzuhalten. In diesem Zusammenhang weisen wir auf die Empfehlungen der European Securities and Markets Authority (ESMA) in ihrem ESEF Reporting Manual hin.

Es empfiehlt sich, nach einer Probe-Auszeichnung auf Basis des letzten IFRS-Konzernabschlusses die technische Validität kritisch zu prüfen, sich mit Validierungsfehlern vertraut zu machen und diese zu beheben. Die ansonsten zeitkritische Erstellung der für Zwecke der Offenlegung vorgesehenen, elektronischen ESEF-konformen Wiedergabe der Rechnungslegungsunterlagen lässt sich hierdurch sinnvoll vorbereiten. Dies unterstützt das Ziel, die erstmalige Offenlegung entsprechend der ESEF-VO in hoher Qualität wahrnehmen zu können.

Erstanwendung der Befreiung nach § 291 HGB

Für welches Geschäftsjahr die befreiende Offenlegung der Unterlagen eines EU-/EWR-Mutterunternehmens in englischer Sprache erstmals zulässig ist, insb. ob dies auch für zurückliegende Geschäftsjahre möglich ist, wird zurzeit kontrovers diskutiert. Die konkrete Handhabung durch den Bundesanzeiger Verlag, als Betreiber des Bundesanzeigers, und das Bundesamt für Justiz bleibt hier abzuwarten. Unstrittig ist dies aber (zumindest) für Geschäftsjahre zulässig, deren Abschlusstichtag am oder nach dem Tag des Inkrafttretens des ESEF-VO-Umsetzungsgesetzes (= Tag nach der Verkündung im Bundesgesetzblatt) liegt.

Ansprechpartner

Andreas Bödecker
Tel.: +49 511 5357-3230
andreas.boedecker@pwc.com

Dr. Bernd Kliem
Tel.: +49 89 5790-5549
bernd.kliem@pwc.com

Peter Flick
Tel.: +49 69 9585-2004
peter.flick@pwc.com

Björn Seidel
Tel.: +49 40 6378-8163
bjoern.seidel@pwc.com

Dirk Rimmelspacher
Tel.: +49 69 9585-3153
dirk.rimmelspacher@pwc.com

Bestellung

Sie können den Newsletter HGB direkt über unser PwCPlus Modul „Capital Markets & Accounting Advisory“ abrufen. Registrieren Sie sich [hier](#) oder senden Sie eine E-Mail an: pwcplus.knowledgetransfer@de.pwc.com.

Alternativ können Sie den Newsletter über folgenden Link abonnieren:
www.pwc.de/de/rechnungslegung/national-office.

Sind Sie darüber hinaus an unserer Webcast-Reihe „PwC Accounting and Reporting Talks“ interessiert, können Sie diese über folgenden Link abonnieren:
www.pwc.de/ARTalks.

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.