

SCHÄFFER

POESCHEL

1. Kapitel: Rechnungslegung nach HGB und IFRS

1. Einführung

Die Welt der Rechnungslegung in Deutschland, die lange Zeit allein vom nationalen Handels- und Steuerrecht geprägt war, präsentiert sich heute in mehrere Lager aufgeteilt. So müssen mittlerweile grds. alle deutschen Mutterunternehmen, deren Wertpapiere zum Bilanzstichtag bereits in einem Mitgliedstaat der EU zum Handel an einem organisierten Markt zugelassen sind oder sich im Zulassungsprozess befinden, ihren Konzernabschluss nach den von der EU-Kommission anerkannten IFRS aufstellen. Von dieser IFRS-Pflicht unmittelbar betroffen sind derzeit über 700 kapitalmarktorientierte Mutterunternehmen (vgl. DPR (2012), S. 9). Nicht-kapitalmarktorientierten Mutterunternehmen hingegen wird vom Gesetzgeber ein Wahlrecht eingeräumt, ihren Konzernabschluss entweder nach den Regelungen des HGB oder ebenfalls nach den anerkannten IFRS zu erstellen. Eine empirische Untersuchung der im elektronischen Bundesanzeiger veröffentlichten Konzernabschlüsse (jährlich werden mehr als 4.000 Konzernabschlüsse nicht-kapitalmarktorientierter Mutterunternehmen offengelegt) hat hierzu ergeben, dass derzeit nur knapp 6% der nicht-kapitalmarktorientierten Mutterunternehmen in Deutschland freiwillig die Konzernrechnungslegung nach IFRS anwenden (vgl. dazu KÜTING, K./LAM, S. (2012), S. 1041 ff.). Demgegenüber stellt die überwiegende Mehrheit der nicht-kapitalmarktorientierten Unternehmen (rund 94%) ihren Konzernabschluss weiterhin nach den Vorschriften des HGB auf. Vor diesem Hintergrund ist festzustellen, dass die große Mehrheit der konzernrechnungslegungspflichtigen Unternehmen in Deutschland den Konzernabschluss nach HGB-Normen erstellt und mithin die IFRS-Konzernbilanzierung hierzulande zumindest eine vergleichsweise geringere Bedeutung erlangt.

Von dieser Entwicklung weitgehend unberührt bleibt der Einzelabschluss, der weiterhin von allen Unternehmen nach handelsrechtlichen Normen zu erstellen ist. Es wird den Unternehmen lediglich gestattet, einen zusätzlich aufgestellten IFRS-Einzelabschluss (anstelle des HGB-Einzelabschlusses) im Bundesanzeiger zu veröffentlichen.

Übersicht 1 gibt einen Überblick über die Rechnungslegungsnormen, die in Deutschland zur Anwendung kommen können.

Die Konzernrechnungslegungswelt in Deutschland

IFRS als Alternative zur Rechnungslegung nach HGB

HGB	(anerkannte) IFRS	(SEC) US-GAAP
<ul style="list-style-type: none"> • Einzelabschlüsse, • Konzernabschlüsse nicht-kapitalmarktorientierter Unternehmen, sofern nicht die Zulassung zu einem organisierten Markt beantragt wurde oder freiwillig ein IFRS-Konzernabschluss aufgestellt wird. 	<ul style="list-style-type: none"> • Einzelabschlüsse nur (zusätzlich) freiwillig, • Konzernabschlüsse nicht-kapitalmarktorientierter Unternehmen freiwillig, • Konzernabschlüsse kapitalmarktorientierter Unternehmen und von Unternehmen, die eine Börsenzulassung beantragt haben. 	<ul style="list-style-type: none"> • Seit 2007 u. U. Konzernabschlüsse bestimmter kapitalmarktorientierter Unternehmen aufgrund Börsennotierung in den USA. Aber Anerkennung des IFRS-Konzernabschlusses bei Anwendung »Full IFRS« bzw. durch Überleitungsrechnung (vgl. Abschnitt 5).

Übersicht 1: Anzuwendende Rechnungslegungsnormen in Deutschland

2. Rechnungslegung in der EU

Rechtsangleichung durch Bilanzricht- linien

Ausgehend vom VERTRAG ZUR GRÜNDUNG DER EUROPÄISCHEN WIRTSCHAFTSGEMEINSCHAFT (1957) strebt die EG (seit 7. Februar 1992 EU) die Harmonisierung der Rechnungslegung in den Gemeinschaftsstaaten an. Dieses Ziel sollte ursprünglich ausschl. durch Rechtsangleichung erreicht werden; dazu wurden mehrere Richtlinien erlassen. Richtlinien sind Gesetzestexte des europäischen Gesetzgebers, die für jeden Mitgliedstaat verbindlich sind, ihre Wirkung im jeweiligen nationalen Recht aber erst nach Transformation durch den nationalen Gesetzgeber erreichen. Von besonderer Bedeutung für das Bilanzrecht sind hier die 4. EG-Richtlinie (Bilanzrichtlinie) aus dem Jahr 1978 (vgl. RICHTLINIE DES RATES (1978)), die 7. EG-Richtlinie (Konzernrichtlinie) aus dem Jahr 1983 (vgl. RICHTLINIE DES RATES (1983)) und die 8. EG-Richtlinie (Abschlussprüferrichtlinie) aus dem Jahr 1984 (vgl. RICHTLINIE DES RATES (1984)). Die Richtlinien wurden in den folgenden Jahren mehrmals geändert (vgl. dazu KÜTING, K./HAYN, S., in: HdR-E (2002), Kap. I, Rn. 146 ff.). Sie wurden ergänzt durch zwei branchenspezifische Richtlinien für Banken und für Versicherungen aus den Jahren 1986 und 1991.

Durch die Richtlinien wurden den nationalen Gesetzgebern Minimalanforderungen zur Reform des Handelsrechts vorgegeben, wobei die Richtlinien zahlreiche Mitgliedstaatenwahlrechte zu Regelungen enthalten, die nicht zwingend umzusetzen waren. Aufgrund dieser Wahlrechte sowie der unterschiedlichen Auslegung der Richtlinien durch die nationalen Gesetzgeber konnte eine Harmonisierung des europäischen Bilanzrechts über die Bilanzrichtlinien nur bedingt erreicht werden.

Vor dem Hintergrund der wachsenden Bedeutung einer international einheitlichen Bilanzierung kapitalmarktorientierter Unternehmen wurden mit der Verordnung zur Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards vom 19. Juli 2002 für Geschäftsjahre, die ab dem 1. Januar 2005 beginnen, die IFRS als verbindlich anzuwendende Rechnungslegungsnormen für diese Unternehmen eingeführt (vgl. VERORDNUNG DES EUROPÄISCHEN PARLAMENTS UND DES RATES (2002), Art. 4). Dabei handelt es sich nicht um eine Rechtsangleichung, son-

Rechtsvereinheit- lichung durch die IFRS-Verordnung

dern um eine Rechtsvereinheitlichung. Verordnungen sind Gesetzestexte der Gemeinschaft, die in allen Mitgliedstaaten unmittelbar Geltung erlangen (vgl. Art. 249 Satz 2 EGV). Eine Umsetzung in nationales Recht ist grds. nicht notwendig. Entsprechend hat die Bundesregierung in ihrem Regierungsentwurf bzgl. der Verpflichtung zur Rechnungslegung gem. der o.g. Verordnung lediglich die Befreiung von der Anwendung der entsprechenden handelsrechtlichen Rechnungslegungsnormen vorgesehen.

Die Verordnung ist für alle Unternehmen bindend, deren Wertpapiere am jeweiligen Bilanzstichtag in einem beliebigen Mitgliedstaat der EU zum Handel an einem organisierten Markt zugelassen sind und die zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet sind. Folgt man der hier vertretenen Auffassung, fallen die deutschen kapitalmarktorientierten Unternehmen, die gem. § 290 HGB bzw. § 11 Abs. 1 PublG einen Konzernabschluss aufstellen müssen und die nicht nach den §§ 291 ff. HGB bzw. § 11 Abs. 6 PublG von der Konzernrechnungspflicht befreit sind, in den Anwendungsbereich der Verordnung.

Darüber hinaus räumt die Verordnung den einzelnen Mitgliedstaaten ein Wahlrecht ein, die EU-weit anerkannten IFRS auch für

- (1) den Einzelabschluss kapitalmarktorientierter Unternehmen und
- (2) den Konzernabschluss bzw. Einzelabschluss nicht-kapitalmarktorientierter Unternehmen

vorzuschreiben oder zuzulassen (vgl. VERORDNUNG DES EUROPÄISCHEN PARLAMENTS UND DES RATES (2002), Art. 5).

Der deutsche Gesetzgeber nutzt dieses Wahlrecht, indem er durch § 315a Abs. 2 HGB sowie § 11 Abs. 6 Nr. 2 PublG die Verpflichtung zur Anwendung der anerkannten IFRS bei der Konzernabschlusserstellung auch auf Unternehmen ausdehnt, die zum betreffenden Bilanzstichtag die Zulassung eines Wertpapiers i. S. v. § 2 Abs. 1 Satz 1 WpHG zum Handel an einem organisierten Markt i. S. v. § 2 Abs. 5 WpHG beantragt haben. Begründet wird diese über die IFRS-Verordnung hinausgehende Verpflichtung mit dem Informationsinteresse potenzieller zukünftiger Investoren (vgl. BMJ (2004), S. 73). Dabei ist die Regelung nur auf eine angestrebte Zulassung am inländischen regulierten Markt ausgerichtet, während die IFRS-Verordnung stets den europäischen Kapitalmarkt betrachtet.

Für den Konzernabschluss aller anderen Unternehmen, die ihrer Rechtsform nach unter den Anwendungsbereich der IFRS-Verordnung fallen, jedoch nicht die Tatbestände des § 315a Abs. 1 und Abs. 2 HGB erfüllen, sieht der deutsche Gesetzgeber darüber hinaus in § 315a Abs. 3 HGB sowie § 11 Abs. 6 PublG jeweils ein Wahlrecht zur freiwilligen Anwendung der anerkannten IFRS vor. Eine Aufstellung von Einzelabschlüssen nach anerkannten IFRS ist sowohl für kapitalmarktorientierte als auch für alle übrigen Unternehmen vorerst nur in Ergänzung zum handelsrechtlichen Jahresabschluss möglich. Allerdings gestattet es der Gesetzgeber, einen IFRS-Einzelabschluss anstelle des HGB-Einzelabschlusses nach § 325 Abs. 2 HGB offen zu legen (vgl. § 325 Abs. 2a HGB; § 9 Abs. 1 Satz 1 PublG). Für die Ermittlung des ausschüttungsfähigen Gewinns und die Besteuerung bleibt hingegen grds. weiterhin der HGB-Einzelabschluss maßgeblich.

Nach Art. 3 der IFRS-Verordnung ist Voraussetzung für die Anwendung der IFRS, dass diese zuvor in einem förmlichen Verfahren (sog. »Komitologieverfahren«) von der EU-Kommission übernommen worden sind (sog. »Endorsement-Prozess«). Der formale Akt ist vor allem aus verfassungsrechtlicher Sicht not-

Verpflichtung für kapitalmarktorientierte Unternehmen

Mitgliedstaatenwahlrechte

Verpflichtung für bestimmte Unternehmen

Wahlrechte für Konzern- und Einzelabschluss

Anerkennung der IFRS durch die EU

wendig, da das privatrechtlich organisierte IASB aufgrund fehlender demokratischer Legitimation keine Regelungen mit unmittelbarer Rechtswirkung erlassen kann (vgl. m.w.N. OESTREICHER, A./SPENGLER, C. (2001), S. 891). Dass hierdurch auch Einfluss auf die künftige Entwicklung der Rechnungslegungsstandards genommen werden kann, zeigte 2004 der vorübergehende »carve out« i. R. d. Übernahme von IAS 39 (rev. 2003), der zur teilweisen Rücknahme der »Fair Value-Option« führte (vgl. THIELE, K. (2004), S. 2162 ff.). Um eine stärkere Einbindung des Europäischen Parlaments zu erreichen, wurde das Komitologieverfahren 2008 geändert und dadurch eine zeitliche Verlängerung des Anerkennungsverfahrens bewirkt (vgl. zu Ablauf und Wirkung des Komitologieverfahrens BUCHHEIM, R./KNORR, L./SCHMIDT, M. (2008), S. 334 ff.; LANFERMANN, G./RÖHRICHT, V. (2008), S. 826 ff.).

Sollte zum Bilanzstichtag seitens des IASB eine neue Änderung bereits verabschiedet worden sein, der Endorsement-Prozess bei der EU hingegen noch laufen, so ist nach Auffassung der EU-Kommission zu unterscheiden, inwieweit der vorgeschlagene Standard im Widerspruch zu den bisherigen anerkannten IFRS steht (vgl. KOMMENTAR DER EUROPÄISCHEN KOMMISSION (2003), S. 4 f.):

- Steht der neue Standard nicht im Widerspruch zu den bereits anerkannten IFRS, ist dieser nicht verpflichtend anzuwenden; eine Anwendung ist allerdings möglich. Besondere Beachtung könnte dem noch anzuerkennenden Standard insbes. im Zusammenhang mit IAS 8.10 ff. zukommen.
- Steht der neue Standard im Widerspruch zu den bereits anerkannten IFRS – dies könnte etwa dann der Fall sein, wenn der neue Standard einen bestehenden Standard ändert oder aufhebt –, darf dieser so lange nicht angewendet werden, wie der Anerkennungsprozess läuft.

Auf diesen Umstand ist nach Auffassung der EU-Kommission in den gem. IAS 1 für den Anhang geforderten Angaben zu den angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden hinzuweisen (vgl. KOMMENTAR DER EUROPÄISCHEN KOMMISSION (2003), S. 5).

Änderung der 4. und 7. EG-Richtlinie

Die EU-Verordnung hebt indes die 4. und die 7. EG-Bilanzrichtlinie keineswegs auf (vgl. BUSSE VON COLBE, W. (2002), S. 1531). Diese sind weiterhin geltendes Recht und müssen in ihren Zielen auch von den Unternehmen, die zur Anwendung der IFRS verpflichtet sind oder diese freiwillig anwenden, beachtet werden. Obwohl immer wieder versucht wurde, gerade im Bereich der Konzernrechnungslegung eine hohe Konformität zwischen den Richtlinien und den IFRS herzustellen (vgl. HAYN, S. (1997), S. 139; KNORR, L./EBBERS, G. (2001), S. 1659), kam es zu Abweichungen. Die Standards haben sich immer weiterentwickelt, während die Richtlinien lange Zeit fast unverändert geblieben sind. Die EU hat am 6. Mai 2003 eine Richtlinie zur Änderung der 4. und der 7. EG-Richtlinie verabschiedet (EU-Modernisierungsrichtlinie; vgl. RICHTLINIE DES EUROPÄISCHEN PARLAMENTS UND DES RATES (2003)). Darin ist im Wesentlichen eine deutliche Erweiterung der Wahlrechte vorgesehen, sodass auch die bestehenden IFRS von der Richtlinie grds. abgedeckt sind (vgl. IDW-STELLUNGNAHME (2003), S. 288 f.). Da sich die IFRS kontinuierlich weiterentwickeln werden, wird sich dieser Prozess wiederholen müssen.

Am 25. Oktober 2011 hat die Europäische Kommission hierzu einen Vorschlag zur erneuten Überarbeitung der 4. und 7. EG-Richtlinie veröffentlicht. Der EU-Vorschlag sieht vor, die bislang geltende 4. und 7. EG-Richtlinie durch eine ein-

zige, neue Richtlinie zu ersetzen (vgl. VORSCHLAG DER EUROPÄISCHEN KOMMISSION (2011), S. 3). Als Kernziele des Richtlinienvorschlags sind die Reduzierung des Aufwands (insbes. für kleine Unternehmen), die Verbesserung der Klarheit, Verständlichkeit und Transparenz der Abschlüsse sowie der Schutz der Informationsbedürfnisse der Abschlussadressaten formuliert. (vgl. VORSCHLAG DER EUROPÄISCHEN KOMMISSION (2011), S. 1).

Die Verringerung des Verwaltungsaufwands für kleine Unternehmen soll vor allem durch eine vereinfachte Rechnungslegung, eine Verringerung der Anhangangaben und eine teilweise Befreiung von der Abschlussprüfungspflicht sowie von der Pflicht zur Erstellung eines Konzernabschlusses für kleine Unternehmen erreicht werden. Als weitere Maßnahmen zur Erreichung der angestrebten Ziele sind u. a. die Reduzierung der Mitgliedstaatenwahlrechte, die Anhebung und Harmonisierung der Schwellenwerte sowie die Stärkung der allgemeinen Grundsätze der Wesentlichkeit und der wirtschaftlichen Betrachtungsweise vorgesehen (vgl. DRSC (2012a), S. 1 ff.; VORSCHLAG DER EUROPÄISCHEN KOMMISSION (2011), S. 1 ff.).

Hinsichtlich der konsolidierten Rechnungslegung sind ferner insbes. nachfolgende Änderungen vorgesehen:

Sachverhalt	Änderungsvorschlag EG-Richtlinie	Änderung des HGB erforderlich ?
Interessenzusammenführungsmethode der Kapitalkonsolidierung	Aufhebung	Nein (§ 302 HGB a. F. durch BilMoG bereits gestrichen)
Unmittelbare Abschreibung des GoF	Aufhebung	Nein
Erfolgswirksame Auflösung eines negativen GoF	Möglich, wenn das Vorgehen den allgemeinen Grundsätzen der Rechnungslegung entspricht. Explizite Beschränkung auf das Eintreten einer erwarteten ungünstigen Entwicklung im Fall eines »badwill« oder auf die Realisierung eines Gewinns im Fall eines »lucky buy« entfällt.	Ja (§ 309 Abs. 2 HGB sieht bislang die Beschränkung auf die zwei Fälle vor)
Quotenkonsolidierung	Mitgliedstaatenwahlrecht	Nein
Abbildung assoziierter Unternehmen	Anwendung der Equity-Methode nach der Kapitalanteilmethode	Ja (nach § 312 HGB seit BilMoG Buchwertmethode verpflichtend)

Übersicht 2: Änderungsvorschläge bzgl. der 4. und 7. EG-Richtlinie

3. Rechnungslegung nach nationalen Vorschriften

3.1 Handelsrechtliche Rechnungslegung

Trotz Übereinstimmung der handelsrechtlichen Rechnungslegung mit den supranationalen Richtlinien beruht diese immer noch primär auf den in nationalen Gesetzen kodifizierten Normen und den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (vgl. BITZ, M./SCHNEELOCH, D./WITTSTOCK, W. (2011), S. 106). Das Handelsrecht fußt – wie das gesamte deutsche Recht – auf dem römischen Rechtssystem und beschränkt sich auf die Kodifizierung wenig umfangreicher und abstrakter Vorschriften über Ansatz, Bewertung und Offenlegung (vgl. BAETGE, J./LÖW, E./BRÜGGEMANN, P., in: HdR-E (2002), Kap. I, Rn. 401).

Rechnungslegung auf Grundlage des HGB

Die handelsrechtliche Rechnungslegung ist überwiegend im Dritten Buch des HGB kodifiziert. Die Regelungen basieren auf den im vorangegangenen Gliederungsp. beschriebenen EG-Richtlinien, die durch das BiRiLiG vom 19. Dezember 1985 in deutsches Recht transformiert worden sind. Die Normen wurden in der Folge mehrfach verändert, wobei sie zuletzt durch die Einführung des Bilanzmodernisierungsgesetzes (BilMoG) im Jahr 2009 die umfangreichsten Änderungen seit dem BiRiLiG erfahren haben.

Rechtsform- und branchenspezifische Regelungen

Das Handelsrecht differenziert zwischen Regelungen, die von allen Kaufleuten i. S. d. §§ 1 bis 7 HGB zu beachten sind, und Regelungen, die nur bei Kapitalgesellschaften und bestimmten Personenhandelsgesellschaften gem. § 264a HGB zur Anwendung kommen. Bei Letztgenannten handelt es sich um eine KG oder OHG, bei der keine natürliche Person direkt oder indirekt unbeschränkt haftender Gesellschafter ist. Darüber hinaus finden sich im HGB besondere Vorschriften für die eG sowie branchenspezifische Vorschriften für Banken und Versicherungen. Außerdem existieren vereinzelt Sonderregelungen für kapitalmarktorientierte Unternehmen. Neben den Vorschriften des Dritten Buchs des HGB gibt es einzelne rechtsformspezifische Vorschriften, insbes. im AktG, GmbHG, GenG sowie im PubLG.

Regelungen zum Konzernabschluss

Die Regelungen zum Konzernabschluss konzentrieren sich auf die §§ 290 bis 315a HGB. Regelungen zum Jahresabschluss gelten für den Konzernabschluss nur, sofern auf diese gem. § 298 HGB explizit verwiesen wird. Die Konzernrechnungspflicht nach HGB bezog sich ursprünglich nur auf Kapitalgesellschaften. Durch das KapCoRiLiG wurde sie auf bestimmte Personenhandelsgesellschaften i. S. d. § 264a HGB ausgedehnt. Die übrigen Personenhandelsgesellschaften werden durch die §§ 290 ff. HGB nicht erfasst, fallen aber ggf. unter die Konzernrechnungspflicht des § 11 PubLG.

Verhältnis zur Steuerbilanz

Aufgrund der Umkehrung des Maßgeblichkeitsprinzips und den handelsrechtlichen Öffnungsklauseln konnten in der Vergangenheit auch rein steuerliche Vorschriften in der deutschen Handelsbilanz zur Anwendung gelangen. Das Prinzip der umgekehrten Maßgeblichkeit verlangte, dass steuerliche Wahlrechte in Übereinstimmung mit der handelsrechtlichen Vorgehensweise auszuüben waren. Im Zuge des BilMoG wurde die Umkehrmaßgeblichkeit allerdings aufgegeben. Eine Übernahme rein steuerlich motivierter Wertansätze in den Konzernabschluss ist ohnehin bereits seit der Verabschiedung des TransPuG im Jahre 2002 ausgeschlossen.

Die Konkretisierung des Bilanzrechts erfolgt in erster Linie durch die höchstgerichtliche Rechtsprechung. Neben den wenigen Urteilen des BGH sind hier insbes. die Urteile des BFH zu beachten, sofern dieser aufgrund des Prinzips der Maßgeblichkeit das Handelsrecht auslegen muss. Zunehmend ist die Rechtsprechung des EuGH zur Auslegung der EG-Richtlinien zu beachten. Darüber hinaus hat sich in Deutschland eine breite Sekundärliteratur entwickelt. Die Stellungnahmen des IDW, die formal nur für den Abschlussprüfer bindend sind, müssen faktisch auch vom Bilanzierenden beachtet werden. Besondere Bedeutung kommt dem DRSC zu, welches auf Grundlage des 1998 neu in das HGB eingefügten § 342 gegründet worden ist. Allerdings ist die Bindungswirkung der vom DSR entwickelten Empfehlungen für den Bilanzierenden weiterhin strittig.

Sonstige Quellen

3.2 DRSC (Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee)

Bestrebungen, ein privatrechtlich organisiertes Beratungsgremium zur Auslegung und Weiterentwicklung der GoB und der Bilanzierung in Deutschland zu etablieren, finden sich bereits Ende der 1970er Jahre (vgl. KOMMISSION RECHNUNGSWESEN IM VERBAND DER HOCHSCHULLEHRER FÜR BETRIEBSWIRTSCHAFT E.V. (1979), S. 3 ff.), stießen aber zur damaligen Zeit bei den Spitzenverbänden der Wirtschaft auf heftige Kritik und Ablehnung (vgl. DEUTSCHER INDUSTRIE- UND HANDELSTAG ET AL. (1979), S. 1093 ff.) und wurden deshalb vorerst nicht weiter vorangetrieben.

Privates Rechnungslegungsgremium in Deutschland

Mit dem zunehmenden Bestreben der Adaption angelsächsischer Rechnungslegungsnormen ging in Deutschland die Forderung einher, ein Gremium zu schaffen, das auf aktuelle Bedürfnisse und neuartige Fragestellungen rasch reagiert (vgl. SCHILDBACH, T. (1999), S. 645). Zu diesem Zwecke wurde das HGB im Zuge des KonTraG aus dem Jahr 1998 durch zwei neue Vorschriften (§§ 342, 342a HGB) ergänzt, welche die Einbindung interessierter Kreise in die Entwicklung von Rechnungslegungsgrundsätzen ermöglichen sollten. Wenig später wurde das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee (DRSC) als privates Rechnungslegungsgremium i.S.v. § 342 Abs. 1 Satz 1 HGB durch Vertrag anerkannt (vgl. zu Struktur und Zusammensetzung des DRSC KÜTING, K./DÜRR, U./ZWIRNER, C. (2003), S. 134). Auf einer außerordentlichen Mitgliederversammlung am 28. Juni 2010 hatte das DRSC beschlossen, diesen Standardisierungsvertrag mit Wirkung zum 31. Dezember 2010 zu kündigen, um eine Neuordnung der Meinungsbildung und der Vertretung deutscher Interessen auf Ebene der internationalen Rechnungslegung zu ermöglichen (vgl. DRSC-PRESSEMITTEILUNG (2010)).

Am 2. Dezember 2011 wurde dann ein neuer Standardisierungsvertrag zwischen dem DRSC und dem BMJ unterzeichnet, wodurch das DRSC weiterhin als das nach § 342 HGB zuständige Standardisierungsgremium für Deutschland anerkannt wird (vgl. BMJ (2011), S. 2). Neu aufgenommen im Standardisierungsvertrag wurde die auch in der überarbeiteten Satzung des DRSC festgeschriebene Berücksichtigung des gesamtwirtschaftlichen Interesses.

Standardisierungsvertrag

I. R. d. Reorganisation des DRSC wurden insbes. nachfolgende Neuerungen festgehalten (vgl. DRSC E.V. (2012), S. 12 ff.):

- Öffnung des DRSC für Verbände, um so eine Mitarbeit vor allem mittelständischer Unternehmen zu ermöglichen;

- mit einer Vergrößerung des Mitgliederkreises (15 Unternehmen und 6 Verbände als neue Mitglieder) soll auch die nachhaltige Finanzierung des DRSC sichergestellt werden;
- Gründung eines Verwaltungsrates zur Repräsentation des gesamtwirtschaftlichen Interesses durch gewählte Mitarbeiter aus den Segmenten kapitalmarkt-orientierte Industrie, nicht-kapitalmarktorientierte Industrie, Banken, Versicherungen und Wirtschaftsprüfung;
- Übernahme der Facharbeit durch die neu eingerichteten Fachausschüsse HGB und IFRS.

DSR

Nach dem Willen des Gesetzgebers hat das DRSC gem. § 342 Abs. 1 HGB folgende Aufgaben zu erfüllen:

1. Entwicklung von Empfehlungen zur Anwendung der Grundsätze über die Konzernrechnungslegung;
2. Beratung des Bundesministeriums der Justiz bei Gesetzgebungsvorhaben zu Rechnungslegungsvorschriften;
3. Vertretung der Bundesrepublik Deutschland in internationalen Standardisierungsgremien und
4. Erarbeitung von Interpretationen der internationalen Rechnungslegungsstandards i. S. d. § 315a Abs. 1 HGB.

Diese Aufgaben werden konkret vom Deutschen Standardisierungsrat (DSR) wahrgenommen.

Entwicklung von Empfehlungen

Die erste Aufgabe des Gremiums besteht in der »Entwicklung von Empfehlungen zur Anwendung der Grundsätze über die Konzernrechnungslegung« (§ 342 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 HGB). Folglich sollen nicht etwa Grundsätze über die Konzernrechnungslegung entwickelt werden, sondern bloße Empfehlungen, die sich zudem nur auf die Anwendung der Grundsätze beziehen. Dabei ist zu gewährleisten, dass »die Empfehlungen unabhängig und ausschließlich von Rechnungslegern in einem Verfahren entwickelt und beschlossen werden, das die fachlich interessierte Öffentlichkeit einbezieht« (§ 342 Abs. 1 Satz 2 HGB). Die Verlautbarungen werden vom BMJ bekannt gemacht (vgl. § 342 Abs. 2 HGB). Die Anforderungen an die Bekanntmachung werden allerdings im Gesetz nicht konkretisiert, sodass unklar bleibt, ob die Empfehlungen vom BMJ inhaltlich zu überprüfen sind.

GoB-Vermutung

Die Aufgabe beinhaltet nicht die Schaffung neuer GoB (vgl. BALLWIESER, W. (1999), S. 443 f.), allerdings wird bei Beachtung der Empfehlungen vermutet, dass die die Konzernrechnungslegung betreffenden GoB eingehalten wurden (vgl. § 342 Abs. 2 HGB). Für die berichtenden Unternehmen ergeben sich jedoch keine Konsequenzen bei Nichtbeachten der DRSC-Standards. Das letzte Wort hinsichtlich der Rechenschaftsinhalte wird weiterhin bei den Gerichten liegen, denn höchstrichterliche Entscheidungen können nicht vermutet werden (vgl. MOXTER, A. (1998), S. 1427; auch BUDDE, W./STEUER, E. (1998), S. 1186). Insofern lässt sich die erste Aufgabe faktisch darauf reduzieren, dass das DRSC offene Fragen zur Konzernrechnungslegung, die mit Blick auf die internationalen Vorbilder geboten erscheinen und daher »aus dem Fundus der IAS oder US-GAAP stammen« (BALLWIESER, W. (1999), S. 445), diskutiert und dem Gesetzgeber Lösungsvorschläge dazu unterbreitet. Der Vorrang des Gesetzes bleibt somit auch vor dem Hintergrund der Einsetzung und Autorisierung eines privaten Rech-

nungslegungsgremiums unangetastet und die erarbeiteten Normen müssen sich daher innerhalb der bestehenden gesetzlichen Vorschriften bewegen. Wenn andererseits Regelungen in Standards einfließen sollen, die gegen handelsrechtliche Vorschriften verstoßen, so bedarf es zuerst einer Gesetzesänderung, bevor der entsprechende Standard verabschiedet werden kann (vgl. SPANHEIMER, J. (2000), S. 999).

Obwohl die einzelgesellschaftliche Rechnungslegung außerhalb des Verantwortungsbereichs des DRSC liegt, ergeben sich langfristig auch Auswirkungen auf den Einzelabschluss und damit einhergehend auf die steuerliche Gewinnermittlung (vgl. KÜTING, K. (2000), S. 42). Das DRSC hat sich in dieser Hinsicht offen präsentiert und z. B. die Anwendung von DRS 11 zur Berichterstattung über Beziehungen zu nahe stehenden Personen auch für den Einzelabschluss empfohlen. Auch wenn DRS 11 i. R. d. DRÄS 4 außer Kraft gesetzt wurde, ist mit dem BilMoG eine entsprechende Regelung in § 285 Nr. 21 HGB umgesetzt worden.

Als zweite Aufgabe, eng mit der ersten verbunden, ist die »Beratung des Bundesministeriums der Justiz bei Gesetzgebungsvorhaben zu Rechnungslegungsvorschriften« (§ 342 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB) vorgesehen. Die Beratungsaufgabe wird dabei nicht explizit auf den Konzernabschluss beschränkt, weshalb sich wiederum eine indirekte Einflussmöglichkeit auf den Einzelabschluss und, aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips, auf die Steuerbilanz ergibt (vgl. BREIDENBACH, K. (1999), S. 644).

Es bleibt dem DRSC allerdings unbenommen, sich in seinen Standards bspw. hinsichtlich expliziter handelsrechtlicher Wahlrechte mit Blick auf international anerkannte Rechnungslegungsgrundsätze für eine bestimmte Vorgehensweise auszusprechen und diese als bevorzugte Bilanzierungsmethode zu propagieren. Diese Feststellung impliziert zugleich Folgen für die Abschlussprüfung. Der Abschlussprüfer kann gegen eine Bilanzierung, die von einem Standard abweicht, aber gleichwohl noch im Rahmen gesetzlicher Bilanzierungswahlrechte erfolgt, keine Einwendungen gem. § 322 HGB erheben. Denn die Bindungswirkung kann für den Abschlussprüfer nicht weiter gehen als für das bilanzierende Unternehmen. Durch die mit dem BilMoG von dem Gesetzgeber vollzogene Annäherung an die internationale Rechnungslegung, die insbes. zu der Abschaffung von Wahlrechten geführt hat, wurde das Wirkungsvermögen und die Kompetenz des deutschen Gremiums bereits zurückgedrängt.

Die Entscheidung der EU-Kommission, ab 2005 die IFRS für den Konzernabschluss kapitalmarktorientierter Unternehmen zu fordern, und der Beschluss der Bundesregierung, darüber hinaus die Anwendung der IFRS auch für den Konzernabschluss nicht-kapitalmarktorientierter Unternehmen zuzulassen, hat indes nach einer strategischen Neuausrichtung des DRSC verlangt. Konzentrierte man sich bis dahin primär auf die Erstellung neuer Rechnungslegungsempfehlungen, erklärte der DSR im Juni 2003, dass man zukünftig die vorhandenen Ressourcen vorwiegend für die Vertretung deutscher Belange bei der Weiterentwicklung der internationalen Rechnungslegungsnormen bündeln wolle (vgl. DSR-PRESSEMITTEILUNG (2003)). Mit der Neuausrichtung des DRSC war auch die Gründung des Rechnungslegungs Interpretations Committee (RIC) verbunden, das im März 2004 seine Arbeit aufgenommen hat und das in enger Zusammenarbeit mit dem International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) sowie den entsprechenden Gremien anderer nationaler Liaison-

Auswirkungen auf den Einzelabschluss

Beratung des BMJ

Votum für Wahlrechtsausübung

Neuausrichtung des DRSC

Partner zu einer Harmonisierung in der Interpretation wesentlicher Rechnungslegungsfragen beitragen soll. Das RIC nimmt hierbei u. a. Stellung zu den durch das IFRIC erarbeiteten Interpretationsentwürfen.

Außerdem erarbeitet das RIC in Abstimmung mit dem DSR Interpretationen (ebenfalls als RIC bezeichnet) zur Behandlung spezifischer nationaler Sachverhalte i. R. d. gültigen IFRS. Diese sollen als »Leitlinien« zur Bilanzierung der behandelten Sachverhalte nach IFRS dienen, haben aber keine direkte Bindungswirkung für den Bilanzierenden und sind alleine schon deshalb später veröffentlichten Regelungen des IASB oder Interpretationen des IFRIC subsidiär.

Die Neuausrichtung des DRSC hat dazu geführt, dass die dritte, auf die internationale Rechnungslegung fokussierte Aufgabe heute den Arbeitsschwerpunkt des Gremiums darstellt. Der DSR und das RIC sehen sich als »Sprachrohr der Belange der an Rechnungslegung interessierten Personen und Unternehmen Deutschlands auf internationalem Parkett« (DRSC e. V. (2009), S. 14). Ihre Aufgabe besteht dabei in der Mitgestaltung von IFRS-Standards beim IASB sowie in der Mitwirkung des Endorsement-Prozesses der EU (vgl. DRSC e. V. (2009), S. 14). Aufgrund der hohen Anzahl an Projekten des IASB treffen die Fachgremien des DRSC eine thematische Auswahl hinsichtlich für die Rechnungslegung und Finanzberichterstattung in Deutschland wesentlicher Projekte, die durch das DRSC begleitet und betreut werden (vgl. DRSC e. V. (2012), S. 15).

Durch das BilMoG wurde der gesetzliche Aufgabenbereich des DRSC in § 342 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 HGB um einen vierten Punkt, die Erarbeitung von Interpretationen für die IFRS, erweitert. Die Aufgabe der Interpretation von Standards obliegt zwar grds. dem IFRIC, jedoch bestehen aufgrund abweichender rechtlicher – z. B. steuerlicher oder insolvenzrechtlicher – Rahmenbedingungen spezifische nationale Fragestellungen, die von diesem Komitee nicht adressiert werden. Um eine einheitliche und damit vergleichbare Rechtsanwendung der IFRS zu gewährleisten, soll sich das DRSC in Zusammenarbeit mit dem IFRIC diesen Fragestellungen zukünftig annehmen. Die Interpretationen i. S. d. § 342 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 HGB stellen keine Empfehlungen i. S. d. § 342 Abs. 2 HGB dar. Sie sind daher weniger bedeutend als die DRS, werden nicht durch das BMJ bekannt gegeben und stellen keine GoB der Konzernrechnungslegung dar (vgl. FÖRSCHLE, G., in: Beck Bil.-Komm. (2012), § 342 HGB, Rn. 14).

Die Arbeit des DRSC ist bereits heute eng mit dem IASB und den anderen Standardisierungsgremien verknüpft. Die Qualität der Rechnungslegung soll dadurch erhöht und ein Beitrag zur Konvergenz mit den internationalen Rechnungslegungsstandards geleistet werden (vgl. PELLENS, B./CRASSEL, N./KEMPER, T. (2009), S. 242).

Grds. ist die Entwicklung der Rechnungslegungsstandards durch den DSR als dynamischer Prozess aufzufassen. Durch regelmäßige Überarbeitung der Standards muss versucht werden, deren Aktualität und Anwendbarkeit zu gewährleisten. Insbes. Gesetzesänderungen und sonstige Änderungen des Rechnungsumfelds erfordern Anpassungen der bestehenden Standards (vgl. DRÄS 4, S. 3). Das BilMoG hat für die Konzernrechnungslegung neben der Abschaffung von Wahlrechten zu vielen Neuregelungen geführt, sodass mehr denn je die Notwendigkeit bestand, die Standards an das geänderte gesetzliche Umfeld anzupassen. Zu diesem Zweck hat der DSR 2010 zwei Änderungsstandards ver-

Vertretung in internationalen Standardisierungsgremien

Erarbeitung von Interpretationen der IFRS

Die DRS nach dem BilMoG

abschiedet, die Überarbeitungen von durch das BilMoG überholten Standards vorgenommen haben.

Hinsichtlich der Konzernrechnungslegung erfolgte am 29. Dezember 2010 die Verabschiedung des neuen Standards DRS 19, der am 18. Februar 2011 gem. § 342 Abs. 2 HGB durch das BMJ bekannt gemacht wurde. Der Standard konkretisiert die Konzernrechnungslegungspflicht gem. § 290 HGB und regelt darüber hinaus die Abgrenzung eines verpflichtend aufzustellenden oder freiwillig erstellten Konzernabschlusses. Der Standard gilt für Mutterunternehmen, die nach § 290 HGB i. V. m. § 264a Abs. 1 HGB einen Konzernabschluss aufstellen, sowie für alle Mutterunternehmen, die nach § 11 PublG zur Konzernrechnungslegung verpflichtet sind (vgl. DRS 19.2.f.). DRS 19 führt insbes. für die in der Literatur strittige Frage nach einer formellen oder materiellen Auslegung der Beherrschungskonzeption des § 290 HGB aus, dass die formelle – am Gesetzeswortlaut ausgerichtete – Interpretation zu befürworten sei (vgl. KÜTING, K./MOJADADR, M. (2011a), S. 904). Die formale Auslegung beinhaltet die Auffassung, dass die Möglichkeit eines beherrschenden Einflusses unwiderlegbar angenommen wird, wenn einer der in § 290 Abs. 2 HGB genannten Tatbestände (Mehrheit der Stimmrechte, Besetzungsrecht der Mehrheit der Organmitglieder, vertragliches bzw. satzungsmäßiges Recht zur Bestimmung der Finanz- und Geschäftspolitik, Zweckgesellschaften) auf das potenzielle Mutterunternehmen zutrifft (vgl. zu DRS 19 ausführlich KÜTING, K./MOJADADR, M. (2011a), S. 904; zur Interpretation des beherrschenden Einflusses vgl. Kap. 4).

Nachfolgend sind alle zum Zeitpunkt des Redaktionsschlusses noch gültigen DRS und RIC-Interpretationen sowie die beschlossenen Überarbeitungen aufgeführt.

DRS 19

Standard/ Interpretation	Inhalt
DRS 2	Kapitalflussrechnung, wobei in DRS 2-10 bzw. DRS 2-20 die Besonderheiten von Kreditinstituten bzw. Versicherungsunternehmen explizit Berücksichtigung finden.
DRS 3	Segmentberichterstattung, wobei in DRS 3-10 bzw. DRS 3-20 die Besonderheiten von Kreditinstituten bzw. Versicherungsunternehmen explizite Berücksichtigung finden.
DRS 4	Unternehmenserwerbe im Konzernabschluss
DRS 5	Risikoberichterstattung, wobei in DRS 5-10 bzw. DRS 5-20 die Besonderheiten von Kreditinstituten bzw. Versicherungsunternehmen explizite Berücksichtigung finden.
DRS 7	Konzerneigenkapital und Konzerngesamtergebnis
DRS 8	Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen im Konzernabschluss
DRS 9	Bilanzierung von Anteilen an Gemeinschaftsunternehmen im Konzernabschluss
DRS 13	Grundsatz der Stetigkeit und Berücksichtigung von Fehlern
DRS 15	Lageberichterstattung
DRS 15a	Übernahmerechtliche Angaben und Erläuterungen im Konzernlagebericht
DRS 16	Zwischenberichterstattung
DRS 17	Berichterstattung über die Vergütung der Organmitglieder
DRS 18	Latente Steuern
DRS 19	Pflicht zur Konzernrechnungslegung und Abgrenzung des Konsolidierungskreises