

Herrn
Dr. Christian Eichholz
Bundesministerium der Justiz
und für Verbraucherschutz
Mohrenstraße 37
10117 Berlin

Düsseldorf, 6. Oktober 2021

565

Versand ausschließlich per E-Mail: IIIA3@bmjv.bund.de

CC: gertrud.husch@bmwi.bund.de; susanne.ding@bmvi.bund.de

Institut der Wirtschaftsprüfer
in Deutschland e. V.

Wirtschaftsprüferhaus
Tersteegenstraße 14
40474 Düsseldorf
Postfach 32 05 80
40420 Düsseldorf

TELEFONZENTRALE:
+49 (0) 211 / 45 61 - 0

FAX GESCHÄFTSLEITUNG:
+49 (0) 211 / 4 54 10 97

INTERNET:
www.idw.de

E-MAIL:
info@idw.de

BANKVERBINDUNG:
Deutsche Bank AG Düsseldorf
IBAN: DE53 3007 0010 0748 0213 00
BIC: DEUTDE33XXX
UST-ID Nummer: DE119353203

Unklarheiten bezüglich des persönlichen Anwendungsbereichs des § 6 TKG n.F.

Sehr geehrter Herr Dr. Eichholz,

am 28.06.2021 ist das Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2018/1972 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 11. Dezember 2018 über den europäischen Kodex für die elektronische Kommunikation (Neufassung) und zur Modernisierung des Telekommunikationsrechts (Telekommunikationsmodernisierungsgesetz) im Bundesgesetzblatt verkündet worden (BGBl. I S. 1858).

§ 6 Abs. 1 TKG n.F. sieht vor, dass Unternehmen, die

1. öffentliche Telekommunikationsnetze betreiben oder öffentlich zugängliche Telekommunikationsdienste erbringen (im Folgenden: „Telekommunikationsunternehmen“),
2. nicht nach handelsrechtlichen Vorschriften zur Offenlegung eines Jahresabschlusses verpflichtet sind und
3. in entsprechender Anwendung des § 267 Abs. 3 bis 5 HGB als groß anzusehen sind,

einen Jahresfinanzbericht – bestehend aus einem geprüften Jahresabschluss, einem geprüften Lagebericht und dem Bestätigungs- oder Versagungsvermerk

GESCHÄFTSFÜHRENDE R VORSTAND:
Prof. Dr. Klaus-Peter Naumann,
WP StB, Sprecher des Vorstands;
Dr. Daniela Kelm, RA LL.M.;
Melanie Sack, WP StB

Seite 2/7 zum Schreiben vom 06.10.2021 an das BMJV, Berlin

des Abschlussprüfers (§ 6 Abs. 2 TKG n.F.) – zu erstellen und nach den §§ 325 ff. HGB offenzulegen haben. Jahresabschluss und Lagebericht dieser Unternehmen sind nach den für große Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften der §§ 264 ff. HGB aufzustellen, wobei §§ 264 Abs. 3 und 264b HGB insoweit nicht entsprechend anzuwenden sind (§ 6 Abs. 3 Satz 1 TKG n.F.).

Nach § 230 Abs. 15 TKG n.F. ist § 6 TKG n.F. erstmals auf Jahresfinanzberichte und Tätigkeitsabschlüsse für das nach dem 31.12.2020 beginnende Geschäftsjahr, d.h. bei kalenderjahrgleichem Geschäftsjahr erstmals für den Jahresabschluss 2021 anzuwenden.

Fraglich ist das Zusammenspiel des Abs. 1 Nr. 2 und des Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 2 des § 6 TKG n.F. dahingehend, ob § 6 TKG n.F. lediglich solche Telekommunikationsunternehmen erfassen soll, deren Jahresabschlüsse wegen der Rechtsform des Unternehmens nicht originär nach den handelsrechtlichen Vorschriften (§§ 325 ff. HGB) offenzulegen sind (also Rechtsträger, die nicht in den persönlichen Anwendungsbereich des Zweiten Abschnitts des Dritten Buchs des HGB [§§ 264 bis 335c HGB] fallen, z.B. Unternehmen i.S. des § 3 Abs. 1 PublG). Eine solche Auslegung würde dazu führen, dass Telekommunikationsunternehmen, die wegen ihrer Rechtsform ihren Jahresabschluss nach den handelsrechtlichen Vorschriften grundsätzlich offenlegen müssen (also Rechtsträger in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft oder der Rechtsform einer haftungsbeschränkten Personenhandelsgesellschaft i.S. des § 264a Abs. 1 HGB), die aber aufgrund der Erfüllung der Voraussetzungen nach § 264 Abs. 3 bzw. § 264b HGB – bei isolierter Anwendung des HGB – u.a. von der Pflicht zur Offenlegung ihres Jahresabschlusses (und Lageberichts) befreit sind, weiterhin diese Befreiungsmöglichkeiten (also bzgl. Aufstellung, Prüfung und Offenlegung) in Anspruch nehmen könnten („enge Auslegung“).

Demgegenüber kann aber auch eine am Wortlaut des § 6 Abs. 1 Nr. 2 TKG n.F. ausgerichtete Auslegung in Betracht kommen, wonach jegliche nach § 267 Abs. 3 bis 5 HGB oder in entsprechender Anwendung dieser Vorschrift als groß anzusehenden Rechtsträger, die „nicht nach handelsrechtlichen Vorschriften zur Offenlegung eines Jahresabschlusses verpflichtet sind“ – und zwar unabhängig davon, ob sie diese Pflicht bereits kraft ihrer Rechtsform nicht trifft oder ob sie der handelsrechtlichen Pflicht zur Offenlegung eines Jahresabschlusses zwar grundsätzlich unterliegen, aber aufgrund der Erfüllung der Voraussetzungen nach § 264 Abs. 3 bzw. § 264b HGB ausnahmsweise u.a. von der Pflicht zur Offenlegung ihres Jahresabschlusses nach den §§ 325 ff. HGB befreit sind –, in den persönlichen Anwendungsbereich des § 6 TKG n.F. fallen („weite Auslegung“). Nach der weiten Auslegung dürften Telekommunikationsunternehmen –

Seite 3/7 zum Schreiben vom 06.10.2021 an das BMJV, Berlin

gleich welcher Rechtsform und gleich aus welchem Grund – künftig die Erleichterungen nach §§ 264 Abs. 3, 264b HGB nicht mehr in Anspruch nehmen.

Es lassen sich sowohl für die enge als auch für die weite Auslegung Argumente aus dem Gesetz selbst bzw. aus den Materialien zum Telekommunikationsmodernisierungsgesetz ableiten.

Argumente für eine enge Auslegung

Für eine enge Auslegung spricht zunächst der Umstand, dass die Bundesregierung bei der Ermittlung des wiederkehrenden Aufwands für die Wirtschaft aus der Erfüllung der Pflicht(en) aus § 6 Abs. 1 TKG(-E) von lediglich vier Fällen (= betroffene Unternehmen) ausgeht (vgl. BT-Drs. 19/26108, S. 214). Dem *kann* nur die Annahme zugrunde liegen, dass lediglich solche Rechtsträger von der Vorschrift erfasst sein sollen, die nicht in den persönlichen Anwendungsbereich des Zweiten Abschnitts des Dritten Buchs des HGB fallen und zudem in entsprechender Anwendung des § 267 Abs. 3 bis 5 HGB als groß anzusehen sind. Denn bei einer weiten Auslegung dürfte die Zahl betroffener Unternehmen bei weitem höher sein. Davon ist z.B. auch der Bitkom e.V. in seiner Stellungnahme vom 05.02.2020 zum Entwurf des Telekommunikationsmodernisierungsgesetzes ausgegangen und hat deshalb gefordert, die Anwendung des § 264 Abs. 3 bzw. § 264b HGB in § 6 TKG n.F. ausdrücklich aufzunehmen.

Ferner sieht § 6 Abs. 1 Nr. 3 TKG n.F. eine (lediglich) *entsprechende* Anwendung des § 267 Abs. 3 bis 5 HGB vor. Eine entsprechende Anwendung kann allein für nicht haftungsbeschränkte Rechtsträger gelten; für haftungsbeschränkte Rechtsträger gilt die Vorschrift demgegenüber *unmittelbar/direkt*.

Auch der mit § 6 TKG n.F. „verwandte“, für vertikal integrierte Energieversorgungsunternehmen geltende § 6b (Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2) EnWG geht auf die Umsetzung einer (im Laufe der Zeit mehrfach durch jeweils eine neue Richtlinie ersetzte) EU-Richtlinie (Richtlinie (EU) 2019/944, dort Artikel 56 Abs. 2, bzw. deren Vorgängerrichtlinien Richtlinie 2009/72/EG, dort Artikel 31 Abs. 2, Richtlinie 2003/54/EG, dort Artikel 19 Abs. 2 Unterabs. 2, und Richtlinie 96/92/EG, dort Artikel 14 Abs. 2) in deutsches Recht zurück. In dieser bzw. diesen Richtlinie(n) ist die dem § 6b Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 EnWG jeweils zugrunde liegende Regelung aber – und zwar anders als in der dem TKG n.F. zugrunde liegenden aktuellen Richtlinie (EU) 2018/1972 – rechtsformunabhängig gefasst.

Seite 4/7 zum Schreiben vom 06.10.2021 an das BMJV, Berlin

Ausweislich der Begründung des RegE des Telekommunikationsmodernisierungsgesetzes dient § 6 TKG n.F. der Umsetzung des Artikels 17 Abs. 2 Unterabs. 1 der Richtlinie (EU) 2018/1972 (vgl. BT-Drs. 19/26108, S. 240). Artikel 17 Abs. 2 Unterabs. 1 der Richtlinie (EU) 2018/1972 lautet:

*„Unterliegen Unternehmen, die öffentliche elektronische Kommunikationsnetze oder öffentlich zugängliche elektronische Kommunikationsdienste anbieten, **nicht den Anforderungen des Gesellschaftsrechts** und erfüllen sie nicht die für kleine und mittlere Unternehmen geltenden Kriterien der unionsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften, so werden ihre Finanzberichte einer unabhängigen Rechnungsprüfung unterzogen und veröffentlicht. Die Rechnungsprüfung erfolgt nach den einschlägigen Vorschriften der Union und der Mitgliedstaaten.“* (Hervorhebung hinzugefügt)

Dementsprechend ist die deutsche Umsetzungsvorschrift richtlinienkonform auszulegen. Der Artikel ist inhaltlich unverändert aus Artikel 13 Abs. 2 Unterabs. 1 der Richtlinie 2002/21/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 7. März 2002 über einen gemeinsamen Rechtsrahmen für elektronische Kommunikationsnetze und -dienste (Rahmenrichtlinie) (ABl. EU, Nr. L 108 vom 24.04.2002, S. 33) übernommen worden. Die Entstehungsgeschichte des Artikels 13 der Vorgängerrichtlinie lässt erkennen, dass nach dem ursprünglichen Vorschlag der Europäischen Kommission alle Anbieter öffentlicher Kommunikationsnetze und -dienste geprüfte Jahresabschlüsse veröffentlichen sollen (Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates über einen gemeinsamen Rechtsrahmen für elektronische Kommunikationsnetze und -dienste, KOM/2000/0393 endg. – COD 2000/0184 (ABl. EU, Nr. C 365 E vom 19.12.2000, S. 198)). Gegenüber diesem Vorschlag wurde dann in der Vorgängerrichtlinie – wie bei dem jetzigen Artikel 17 – ein Bezug zum Gesellschaftsrecht aufgenommen, was aber ausweislich der Mitteilung der Europäischen Kommission an das Europäische Parlament betreffend den vom Rat angenommenen gemeinsamen Standpunkt im Hinblick auf den Erlass der Richtlinie (SEK/2001/1365 endg. – COD 2000/0184) nur zur Verdeutlichung dienen, aber keine wesentlich Änderung bedeuten sollte.

Dafür, dass von dieser Regelung nur nicht haftungsbeschränkte Telekommunikationsunternehmen erfasst sind (oder mglw. auch: sein sollen), spricht der Umstand, dass in den persönlichen Anwendungsbereich des EU-Gesellschafts-/Bilanzrechts stets nur haftungsbeschränkte Rechtsträger fallen (das Recht für andere Rechtsträger ist EU-weit nicht harmonisiert). Dann aber können Unternehmen, die i.S. des Artikels 17 Abs. 2 Unterabs. 1 Satz 1 der Richtlinie (EU) 2018/1972 „nicht den Anforderungen des Gesellschaftsrechts“ unterlegen, nur

Seite 5/7 zum Schreiben vom 06.10.2021 an das BMJV, Berlin

nicht haftungsbeschränkte (Telekommunikations-)Unternehmen/Rechtsträger sein.

Sowohl die Erwägungsgründe zur Richtlinie (EU) 2018/1972 als auch die Gesetzesmaterialien zum deutschen Umsetzungsgesetz (d.h. dem Telekommunikationsmodernisierungsgesetz) geben – soweit ersichtlich und soweit die hier in Rede stehende Fragestellung betroffen ist – kaum verlässliche Hinweise zu den jeweiligen Motiven der konkreten Ausgestaltung der einschlägigen Normen.

Argumente für eine weite Auslegung

Wie oben bereits ausgeführt, sah der ursprüngliche Vorschlag der Europäischen Kommission für die Rahmenrichtlinie vor, dass alle „Telekommunikationsunternehmen“ geprüfte Jahresabschlüsse veröffentlichen müssen. Weiter spricht für eine weite Auslegung der mutmaßliche Sinn und Zweck der Spezialregelungen des TKG n.F. Dieser könnte darin gesehen werden, den Adressaten zusätzliche (Finanz-)Informationen über den Kreis großer Telekommunikationsunternehmen (und zwar unabhängig von deren Rechtsform) zur Verfügung zu stellen (Transparenz). Folgt man dem, wäre es konsequent, § 6 TKG n.F. dem Wortlaut seines Abs. 1 Nr. 2 entsprechend, d.h. auf sämtliche großen Telekommunikationsunternehmen – gleich welcher Rechtsform – anzuwenden, die von der Pflicht zur Offenlegung ihres Jahresabschlusses nach den §§ 325 ff. HGB – aus welchem Grund auch immer – befreit sind. Ansonsten hätte es auch einer Erwähnung des § 264b HGB in Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 2 des § 6 TKG n.F. nicht bedurft.

Ebenfalls für eine weite Auslegung spricht § 6 Abs. 3 Satz 3 TKG n.F., der lautet:

„Handelt es sich bei dem Unternehmen nach Absatz 1 um eine Personengesellschaft oder das Unternehmen eines Einzelkaufmanns, [...]“

Dieser Konditionalsatz (und die sich aus der Erfüllung der Bedingung ergebende Rechtsfolge) hat u.E. nur dann einen nicht weitgehend ins Leere laufenden Regelungsgehalt („Existenzberechtigung“), wenn *auch* große haftungsbeschränkte Telekommunikationsunternehmen in den persönlichen Anwendungsbereich des § 6 TKG n.F. fallen. Denn es ist ziemlich unwahrscheinlich, dass ein großes nicht haftungsbeschränktes Telekommunikationsunternehmen weder eine (nicht haftungsbeschränkte, d.h. nicht unter § 264a HGB fallende) Personengesellschaft noch ein Einzelunternehmen ist, sondern eine sonstige in § 3 Abs. 1 (Nr. 3 bis 5) PublG genannte Rechtsform aufweist.

Seite 6/7 zum Schreiben vom 06.10.2021 an das BMJV, Berlin

Für diese Sichtweise könnte schließlich auch der Gleichbehandlungsgrundsatz sprechen, denn Unternehmen i.S. des § 3 Abs. 1 PublG, die nach einer engen Auslegung in den persönlichen Anwendungsbereich des § 6 TKG n.F. fallen würden, werden in § 5 Abs. 6 PublG unter den Voraussetzungen des § 264 Abs. 3 HGB von der Pflicht zur Beachtung der §§ 1 ff. PublG befreit. Es könnte in Frage gezogen werden, warum Unternehmen im Anwendungsbereich des PublG – unter sonst gleichen Voraussetzungen, insb. Einbeziehung in einen befreienden Konzernabschluss und Konzernlagebericht – eine entsprechende Anwendung des § 264 Abs. 3 HGB verwehrt werden soll, während dies nach der engen Auslegung den Kapitalgesellschaften oder den haftungsbeschränkten Personenhandelsgesellschaften i.S. des § 264a Abs. 1 HGB weiter erlaubt sein soll. Eine Auslegung des § 6 TKG n.F. dahingehend, dass die Anwendung des § 264 Abs. 3 bzw. § 264b HGB nur solchen nicht haftungsbeschränkten Telekommunikationsunternehmen, die zwar groß in entsprechender Anwendung des § 267 HGB, aber nicht groß i.S. des § 1 PublG sind, könnte ebenfalls im Hinblick auf den Gleichbehandlungsgrundsatz Zweifeln begegnen.

Mit Blick darauf, dass § 6 TKG n.F. bereits erstmals auf Jahresfinanzberichte und Tätigkeitsabschlüsse für das nach dem 31.12.2020 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden ist, und die weitreichenden Konsequenzen, die eine weite Auslegung für die betroffenen Telekommunikationsunternehmen (und deren als Abschlussprüfer oder als Berater auftretenden Wirtschaftsprüfer/Wirtschaftsprüfungsgesellschaften) hätte, wären wir sehr an einer Einschätzung Ihres Hauses interessiert, wie § 6 Abs. 1 Nr. 2 TKG n.F. zu verstehen ist. Sollte eine (kurzfristige) Klärung durch die beteiligten/zuständigen Bundesministerien nicht möglich sein, sollte in Erwägung gezogen werden, die Erstanwendung von § 6 TKG n.F. durch Änderung des § 230 Abs. 15 TKG n.F. um ein Jahr zu verschieben und in der dadurch gewonnenen Zeit eine Klärung herbeizuführen.

Jeweils eine Kopie dieses Schreibens haben wir zur Information an die für das Telekommunikationsmodernisierungsgesetz federführend zuständigen Bundesministerien für Wirtschaft und Energie, Frau Gertrud Husch, und für Verkehr und digitale Infrastruktur, Frau Susanne Ding, geschickt.

Seite 7/7 zum Schreiben vom 06.10.2021 an das BMJV, Berlin

Für etwaige Rückfragen stehen wir gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Prof. Dr. Naumann

Prof. Dr. Stibi, WP StB
Fachleiter Rechnungslegung