



© 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: | 02. HGB-FA / 19.04.2012 / 15:45 – 16:45 Uhr |
| TOP: | 06 – Nahestehende Unternehmen und Personen (NUP) |
| Thema: | Berichterstattung über Beziehungen zu NUP |
| Papier: | 02_06_HGB-FA_NUP |

Vorbemerkung

- 1 Zu diesem TOP wurde keine Cover Note erstellt – allgemeine Hintergrundinformationen zu dieser Unterlage finden sich in der Sitzungsunterlage **02_05** wie folgt:
 - Darstellung der Anregungen und vorläufigen Beschlüsse des HGB-FA zur möglichen Erarbeitung neuer DRS aus der ersten Sitzung des FA,
 - gewählte Vorgehensweise der DRSC-Mitarbeiter zur ersten Einschätzung dieser Themenvorschläge hinsichtlich Eignung und Dringlichkeit für die Erarbeitung neuer Standards und Ableitung eines Vorschlags zur Sortierung nach Relevanz zur Bearbeitung durch den HGB-FA.
- 2 Bei der gewählten Bezeichnung des Themas handelt es sich um eine vorläufige Arbeitsversion, nicht um einen konkreten Vorschlag für den Titel eines möglichen Standards.
- 3 Diese Sitzungsunterlage ist wie folgt strukturiert:

- | |
|---|
| A Gegenstand eines möglichen DRS <ul style="list-style-type: none">A1 RechtsnormenA2 Bestehende VerlautbarungenA3 Hinweise aufgrund erster Durchsicht einschlägiger FachliteraturA4 Hinweise von WPG und IDWA5 Zusammenstellung in einem DRS zu adressierender Themen |
| B Relevanz eines möglichen DRS für Ersteller |
| C Vorläufige Priorisierung im Kontext der sechs Themenvorschläge |



A Gegenstand eines möglichen DRS

A1 Rechtsnormen

- 4 Grundlage für einen möglichen DRS zur "Berichterstattung über Beziehungen zu nahestehenden Unternehmen und Personen" (im folgenden: NUP) sind §§ 285 Nr. 21, 314 I Nr. 13 **HGB**. Beide Normen regeln Pflichtangaben im Anhang bzw. Konzernanhang. D.h. die Angaben sind von Unternehmen zu machen, die (verpflichtend oder freiwillig) einen Einzel- bzw. Konzernabschluss aufstellen.
- 5 Die Verpflichtung besteht darin, Angaben quantitativer und qualitativer Art zu machen.
- (a) Gegenstand der Angaben sind
- Geschäfte mit NUP,
 - soweit sie wesentlich sind,
 - und nur, falls diese nicht zu marktüblichen Bedingungen zustande kamen.
- (b) Art/Umfang der Angabe ist
- das Geschäft an sich,
 - die Art der Beziehung (zu den NUP),
 - der Wert des Geschäfts,
 - weitere Angaben, sofern notwendig für die Beurteilung der Finanzlage.
- (c) Detailgrad bzw. Aggregationsebene ist
- das Einzelgeschäft oder
 - eine Zusammenfassung nach Geschäftsart, sofern eine getrennte Angabe zur Beurteilung deren Auswirkung auf die Finanzlage nicht notwendig ist.
- (d) Befreiungen:
- kleine Unternehmen sind gänzlich befreit;
 - mittelgroße Unternehmen sind befreit, sofern sie keine AG sind,
 - mittelgroße Unternehmen, die eine AG sind, können die Angaben auf (festgelegte) ausgewählte Sachverhalte beschränken.
- 6 Hintergrund dieser Rechtsnorm ist der "Aktionsplan zur Modernisierung des Gesellschaftsrechts und zur Stärkung der Corporate Governance" der EU-Kommission von 2003. Eine der daraus resultierenden Maßnahmen ist die Abänderung der 4./7. EU-Richtlinie sowie der Bank- und Versicherungsbilanz-RL - erfolgt mit **RL 2006/46/EG** (sog. Abänderungs-RL). Demnach waren bis 2008 folgende Kernpunkte umzusetzen:
- Festlegung einer kollektiven Organverantwortung;



- Transparenz von Transaktionen mit nahestehenden Personen;
 - Transparenz außerbilanzieller Geschäfte;
 - Einführung einer Corporate Governance-Erklärung.
- 7 Der hier relevante zweite Punkt wurde mit dem BilMoG durch Einfügung der Angabepflicht von Geschäften mit NUP in §§ 285, 314 HGB umgesetzt. Ursprünglich wurde mit der Abänderungs-RL in der 4. und 7. RL jeweils ein Artikel (Art. 43 resp. 34) um eine Nr. 7b ergänzt; jener Wortlaut ist faktisch unverändert in das HGB eingegangen.
- 8 Weitere Rechtsnormen, in denen Beziehungen zu NUP angesprochen sind, finden sich im **Aktienrecht** - d.h. im AktG sowie in den Empfehlungen des Deutschen Corporate Governance Kodex (DCGK). Diese sind jedoch nicht Grundlage des hier behandelten Themas bzw. eines möglichen DRS.
- 9 Das betrifft erstens § 312 AktG, wonach für bestimmte Konzernstrukturen ein Bericht des Vorstands über Beziehungen zu verbundenen Unternehmen (sog. "Abhängigkeitsbericht") anzufertigen ist. Diese Norm begründet keine Rechnungslegungsvorschriften und zudem keinen öffentlich berichtspflichtigen Sachverhalt.
- 10 Das betrifft zweitens - indirekt - § 161 AktG. Dieser bezieht sich auf die Empfehlungen und Anregungen des DCGK und fordert, dass eine Erklärung über deren (Nicht-)Beachtung abzugeben ist - die sog. "Entsprechenserklärung". Obwohl diese Norm im Abschnitt "Jahresabschluss und Lagebericht" des AktG angesiedelt ist, somit "HGB-autarke" Rechnungslegungsvorschriften begründet, ist die hierfür relevante Bestimmung im DCGK Tz. 7.1.5 - auf den sich u.a. dann die Erklärung nach § 161 AktG bezieht - nur bedingt beachtlich. Die dortige Bestimmung ist eine "soll"-Bestimmung, also eine Empfehlung. Diese nicht zu befolgen ist durchaus DCGK-konform, nur dass deren Nichtbefolgung kundzutun ist. Ferner kann diese Bestimmung nur für nicht-börsennotierte Unternehmen gelten, denn börsennotierte Gesellschaften müssen wegen der IFRS-Pflicht bereits den (weitergehenden) IAS 24 beachten (vgl. MünKomm, Rz. 509 zu § 161). Eine andere Bestimmung des DCGK zu NUP - Tz. 4.3.4 - betrifft weder die Offenlegung im Allgemeinen noch die Rechnungslegung im Speziellen und ist daher unbeachtlich.

Frage zu A1:

Haben Sie (ergänzende) Anmerkungen zu den obigen Ausführungen?



A2 Bestehende Verlautbarungen

- 11 **DRS 11** „Berichterstattung über Beziehungen zu nahe stehenden Personen“ wurde im Januar 2002 verabschiedet und war ab 30.6.2002 anzuwenden. Grundlage für DRS 11 waren die (nicht explizit vorhandenen) Angabepflichten nach HGB. DRS 11 stützt sich insoweit auf §§ 271 II, 285 Nr. 3, 14 HGB (Angaben zu verbundenen Unternehmen im Einzelabschluss), § 285 Nr. 9 HGB (Anhangangaben zu Mitgliedern von Unternehmensorganen) bzw. §§ 285 Nr. 11, 313 II Nr. 1-3 HGB (Anhang-/Konzernanhangangaben über Anteilsbesitz).
- 12 DRS 11 wurde zunächst mit DRÄS 1 und DRÄS 3 geändert und mit DRÄS 4 (veröffentlicht im Januar 2010) schließlich aufgehoben. Hintergrund ist, dass im Rahmen des BilMoG beide Normen (§§ 285 Nr. 21, 314 I Nr. 13 HGB) neu ins HGB aufgenommen wurden, somit die Angabepflichten nun bereits auf Gesetzesebene normiert sind.
- 13 DRS 11 regelte bis 2009 folgende Aspekte:
- Gegenstand und Geltungsbereich, nämlich Berichterstattung nur in Konzernabschlüssen und nur durch kapitalmarktorientierte Unternehmen;
 - Definition nahestehende Person, berichtendes Unternehmen, Beherrschung, Geschäftsvorfall, wesentliche Einwirkung;
 - Art und Umfang der Angaben;
 - Aggregationsgrad der Angaben.
- 14 **IDW RS HFA 33** wurde im September 2010 verabschiedet - also nach BilMoG - und regelt Details zu den Anhangangaben nach §§ 285 Nr. 21, 314 I Nr. 13 HGB, also betreffend Angaben über Geschäfte mit NUP.
- 15 RS HFA 33 ist umfassender und detaillierter als DRS 11 es war. Insbesondere Folgendes wird hier detailliert geregelt:
- Definitionen: NUP (durch Verweis auf IAS 24); wesentliche Geschäfte;
 - Inhalt der Angabepflicht: Arten von Beziehungen, Arten von Geschäften, Wert der Geschäfte, sonstige Angaben sofern notwendig;
 - Wahlrecht, ob alle oder nur marktübliche Geschäfte;
 - größenabhängige Erleichterungen.



16 Zudem ist darauf hinzuweisen, dass folgende DRS eine indirekte Bedeutung für das hier behandelte Thema haben könnten:

- DRS 8 Assoziierte Unternehmen: ggf. Überschneidung mit bzw. Abgrenzung zu Anhangangaben über nahestehende (assoziierte) Unternehmen zu bedenken;
- DRS 9 Gemeinschaftsunternehmen: ggf. Überschneidung mit bzw. Abgrenzung zu Anhangangaben über nahestehende (Gemeinschafts-)Unternehmen zu bedenken;
- DRS 17 Organvergütung: ggf. Analogie bzgl. Detailgrad bzw. Regelungsumfang zu bedenken → Einziger Standard, der eine andere spezifische (hierarchisch gleichgeordnete) Anhang-/Konzernanhangangabe regelt (§§ 285 Nr. 9, 314 I Nr. 6 HGB).

17 Schließlich ist noch auf die Gesetzesbegründung zum BilMoG(-Entwurf) zu verweisen. Diese gibt folgende durchaus klarstellende Hinweise:

- grundsätzliche Annäherung an die IFRS (hier: **IAS 24**) beabsichtigt;
- Erläuterung des Begriffsverständnisses "Geschäfte";
- expliziter Verweis auf IAS 24 bzgl. Begriff "nahestehende Unternehmen/Personen";
- Erläuterungen zur Aggregation der Angaben;
- Erläuterungen zu von der Angabepflicht ausgeschlossenen Geschäften sowie ausgeschlossenen Unternehmen.

Somit erhält IAS 24 eine wichtige Bedeutung, da dieser Standard - nach dem Willen des Gesetzgebers - zumindest als Interpretationsbasis, wenn nicht sogar als nähere Spezifizierung der HGB-Angabepflicht heranzuziehen ist.

Frage zu A2:

Haben Sie (ergänzende) Anmerkungen zu den obigen Ausführungen?



A3 Hinweise aufgrund erster Durchsicht einschlägiger Fachliteratur

- 18 Die Literatur äußert sich unterschiedlich zu der "**Mindestanforderung**" im HGB, über marktunüblich zustande gekommene Geschäfte zu berichten. Zwar wird es auf der einen Seite begrüßt, dass dem berichtenden Unternehmen die Möglichkeit gegeben wird, über alle wesentlichen Geschäfte mit NUP zu berichten. Somit ist ein Unternehmen nicht mehr verpflichtet, marktunübliche Geschäfte zu identifizieren bzw. zu ermitteln - ein Prozess, der sich durchaus als problematisch erweisen kann. Auf der anderen Seite wird jedoch darauf hingewiesen, dass dadurch nicht zwangsläufig eine gute Darstellung der Auswirkungen auf die Finanzlage erfolgt. Es besteht die Gefahr, dass die entscheidenden Transaktionen - die marktunüblichen - in der Masse der außerdem zu üblichen Konditionen abgeschlossenen Transaktionen untergehen.
- 19 Es besteht Unklarheit über den **Zeitpunkt**, zu dem über das Geschäft zu berichten ist. Nach § 312 AktG ist das Verpflichtungsgeschäft entscheidend für die Angabe. Während IAS 24 (alt) ausschließlich auf den Zeitpunkt/-raum des Erfüllungsgeschäfts abstellt, da erst in diesem Moment eine Übertragung von Ressourcen, Dienstleistungen oder eine Transaktion stattfindet, stellt IAS 24.21 (*revised*) klar, dass auch Verpflichtungsgeschäfte Transaktionen i.S.d. IAS 24.9 sind. Daher sollte über (wesentliche) Verpflichtungsgeschäfte berichtet werden. Im Rahmen der HGB-Berichterstattung besteht Ungewissheit darüber, ob sowohl im Jahr der Verpflichtung als auch im Jahr der Erfüllung eine Angabe erfolgen soll, da auch das Erfüllungsgeschäft Auswirkungen auf die Finanzlage hat.
- 20 Außerdem stellt sich die Frage, ob eine Angabe im Erfüllungsjahr auch dann noch erforderlich ist, wenn die Personen zu diesem Zeitpunkt nicht mehr nahestehend sind. Hierbei wird in der Literatur argumentiert, dass immer noch zu berichten ist, da sich die Auswirkung auf Grundlage des Verpflichtungsgeschäfts ergibt.
- 21 Bzgl. der **Definition von "nahestehenden Unternehmen und Personen"** wird zwar in der Gesetzesbegründung auf IAS 24 verwiesen, dennoch bestehen immer noch Ermessensspielräume. So werden in IAS 24.9 die Begriffe Beherrschung (*control*), gemeinschaftliche Führung (*joint control*) und maßgeblicher Einfluss (*significant influence*) genannt. Es ergibt sich eine unterschiedliche Abgrenzung des Personenkreises in Abhängigkeit davon, ob man sich hierbei auf die Definitionen weiterer IFRS (IAS 27, 28, 31) bezieht oder die Definitionen des HGB heranzieht (§§ 290 I, II; 310 I; 311 I HGB).



- 22 Die Abgrenzung der "**Schlüsselkräfte**", wie sie in IAS 24.9 definiert sind, ist im deutschen Recht neu. Versteht man die Zuständigkeit so, dass auch das Überwachen der Ausführung der Beschlüsse der Unternehmensführung inbegriffen ist, dann zählen hierzu auch Abteilungs- bzw. Spartenleiter - also leitende Angestellte. Um Definitionen dieser zu bekommen, muss man auf sechs Sondergesetze zurückgreifen, wodurch Unsicherheiten bzgl. der Abgrenzung entstehen dürften. Im Rahmen der Schlüsselkräfte wird auch darauf hingewiesen, dass es Schlüsselkräfte eines Unternehmens gibt, die gar keine Leitungsposition inne haben, wodurch sich eine Lücke der Regelungen des IAS 24 ergibt. Es wird bemerkt, dass die US-GAAP mit SFAS 57 darauf hinweisen, dass der "*formal title*" hierbei unerheblich ist.
- 23 Auch der Begriff "**nahestehende Familienangehörige**" birgt nach Anschauung der Literatur noch Interpretationsbedarf. Es wird darauf verwiesen, dass man unter Familie gemäß Art. 2 GG einen eher kleinen Personenkreis versteht. Zieht man für den Begriff "Angehörige" die AO heran, die den Begriff "nahestehende Personen" nicht kennt, führt dies zu einem sehr weit gefassten Begriff der Angehörigen. Hierzu wird auch auf die Definition des früheren DRS 11 eingegangen, die als praktikabel erachtet wurde.
- 24 Es bleibt festzustellen, dass gemäß der bis dato recherchierten Literatur zwar im Rahmen der HGB-Angabepflicht einige Details als unklar gedeutet werden. Es ist jedoch offenkundig und (in der Literatur) unstrittig, dass IAS 24 "als Vorbild" für die neue Angabepflicht fungiert und darüber hinaus - nach dem Willen des Gesetzgebers - aufgrund des expliziten Verweises auf IAS 24 in der Gesetzesbegründung als "verordnete Interpretationsbasis" bzw. "sekundäres deutsches Recht" unumgänglich ist bei der Auslegung dieser HGB-Norm.

Frage zu A3:

Haben Sie (ergänzende) Anmerkungen zu den obigen Ausführungen?



A4 Hinweise von WPG und IDW

- 25 In der 1. HGB-FA-Sitzung wurde unter TOP 6 bereits erörtert, welche Rückschlüsse sich aus dem Arbeitsprogramm des IDW und seiner Fachausschüsse auf das Arbeitsprogramm des HGB-FA des DRSC ergeben. Folgendes ist bzgl. Berichterstattung über Beziehungen zu NUP zu nennen (jeweils mit Verweis auf die relevante Passage in der damaligen Unterlage 01_06):
- Es existiert bereits eine Regelung (IDW RS HFA 33) → Anlage 2 Tz. 9.
 - Den Sachverhalt zu regeln stellt keine Entwicklung von Empfehlungen zur Anwendung der GoK (gemäß Auftrag des BMJ) dar → Tz. 12.
 - Der Sachverhalt ist nicht konzernrechnungslegungsspezifisch, da er gleichermaßen für Abschlüsse wie Konzernabschlüsse anzuwenden ist → Tz. 8, 13.
- 26 Es ist ferner auf die IDW-Verlautbarungen RS HFA 32 (Angaben zu außerbilanziellen Geschäften), RS HFA 36 (Prüferhonorare) sowie RH HFA 1005 (bestimmte Finanzinstrumente) hinzuweisen, die allesamt spezifische Anhang- und Konzernanhangangaben regeln. (Zu beachten ist, dass RH HFA 1005 nur die Anhangangabe regelt, obwohl eine identische Konzernanhangangabe gesetzlich verlangt wird.) Diese drei Veröffentlichungen haben (auch) kein "Pendant" unter den DRS. Für diese drei Themen hat der HGB-FA seinerseits keinen Regelungsbedarf im Rahmen eines DRS erkannt.
- 27 Eine Vorab-Umfrage zur 2. HGB-FA-Sitzung per Mail unter den WPG zum Arbeitsprogramm des HGB-FA ergab folgende Positionen bzgl. NUP:
- Seit 2010, also nach BilMoG, liegt bereits IDW RS HFA 33 vor; daher besteht kein Handlungsbedarf in Bezug auf einen DRS.
 - Im Übrigen Einordnung des Themas mit mittlerer Priorität - ohne weitere Hinweise.
- 28 Zusammenfassend ist zu vermuten, dass die WPG und der HGB-FA eine einheitliche allgemeine Meinung bzgl. Zusammenhang zwischen IDW- und DRSC-Arbeitsprogramm vertreten. Demnach kann **von der Erarbeitung eines sachverhaltsgleichen (redundanten) DRS abgesehen** werden, falls dieser Sachverhalt bereits durch einen IDW-Standard geregelt ist. Dies ist bzgl. RS HFA 32, 36 und RH HFA 1005 der Fall. Zu erörtern bleibt, warum der HGB-FA bzgl. RS HFA 33 derzeit eine abweichende Haltung hat.

Frage zu A4:

Wie begründet sich die o.g. Haltung (nur) in Bezug auf dieses Thema?



A5 Zusammenstellung in einem DRS zu adressierender Themen

29 Der Wortlaut im HGB umfasst folgende Begriffe:

- Nahestehende Unternehmen / Personen;
- Wesentlichkeit;
- Marktübliche Bedingungen;
- Arten von Geschäftsbeziehungen;
- Wert eines Geschäfts;
- Angaben, notwendig zur Beurteilung der Finanzlage.

30 Zu deren Klärung muss zunächst die Gesetzesbegründung herangezogen werden, die bereits teils Klarheit schafft (siehe zuvor Rz. 17). Des Weiteren scheint wegen der Anlehnung an IAS 24 bzw. aufgrund des expliziten (dynamischen) Verweises auf IAS 24 ein Rückgriff auf dort enthaltene Definitionen oder Klarstellungen sachgerecht und sollte so umfassend wie möglich angestrebt werden.

31 Ohne (vorerst) weitere Analyse, welche Begriffe und Themen trotz Anwendung von Gesetzesbegründung und Anlehnung an IAS 24 unklar bzw. unregelt blieben, ist vorzuschlagen, dass im Falle eines DRS das hier diskutierte Thema abschließend geregelt werden soll - d.h. auch geklärte Begriffe und Details sollten aufgenommen werden. Somit müsste eine Gliederung das Thema umfassend abdecken.

32 Als Vorschlag für eine konkrete Gliederung würde sich die Gliederung des RS HFA 33 eignen. Daher wird hier **auf einen (neuen) Gliederungsvorschlag verzichtet**.

33 Dieser Vorschlag ist aber ausdrücklich vorbehaltlich des übergeordneten Vorschlags, ob überhaupt die Entwicklung eines DRS empfohlen wird.

Frage zu A5:

Haben Sie (ergänzende) Anmerkungen zu dem obigen Vorschlag?



B Relevanz eines möglichen DRS für Ersteller

34 Für die Entwicklung eines DRS wäre nunmehr zu überprüfen, ob das Thema bzw. der Sachverhalt geeignet ist bzw. hinreichend Regelungsbedarf besteht, so dass ein Standard (oder dessen Nichtvorhandensein) für Anwender bedeutsam ist. Ob eine Geeignetheit oder Notwendigkeit oder "Relevanz" gegeben ist, wird nachstehend einer Prüfung unterzogen. Für diese Prüfung wurden einige möglichst objektive Kriterien (ab Rz. 35, fett gedruckt) als Maßstab ausgewählt.

35 HGB-Regelung/Sachverhalt mit **Klarstellungsbedarf**?

- Die Angabepflicht wurde mit dem BilMoG neu ins HGB aufgenommen. Insofern ist zunächst eine explizite gesetzliche Regelung vorhanden.
- Die Regelung verwendet Begriffe, die nicht explizit definiert sind. Zudem werden einige Details nicht spezifiziert. Daraus ergibt sich potenzieller Klarstellungsbedarf.
- Die Gesetzesbegründung erläutert einige Details, zusätzlich wird teils auf IAS 24 verwiesen. Somit ist potenzieller Klarstellungsbedarf bereits teilweise ausgeräumt.
- Darüber hinaus wurde IDW RS HFA 33 verabschiedet. Dieser deckt das Thema umfassend und inhaltsgleich ab und ist nach BilMoG - also auf Basis der aktuellen gesetzlichen Regelung - entwickelt und verabschiedet worden. RS HFA 33 hat faktisch den Anspruch, das Thema abschließend zu behandeln.
- Insgesamt erscheint der **(verbleibende) Klarstellungsbedarf äußerst gering**.

36 HGB-Regelung/Sachverhalt ist **konzernrechnungslegungsspezifisch**?

- Die hier diskutierte Angabepflicht betrifft Abschlüsse und Konzernabschlüsse, somit sowohl die GoK als auch die GoB; sie ist somit zwar konzernrechnungslegungsrelevant, jedoch nicht -spezifisch. Dabei ist gemeint:
 - (i) konzernabschluss**spezifisch** = ausschließlich Konzernabschlüsse betreffend;
 - (ii) konzernabschluss**relevant** = Konzern- und Einzelabschlüsse betreffend.
- Die Angabepflicht betrifft folglich nicht nur nicht-kapitalmarktorientierte Unternehmen (mit HGB-Konzernabschluss und HGB-Einzelabschluss) sondern auch kapitalmarktorientierte Unternehmen (wegen des HGB-Einzelabschlusses).
- Ob dies in der Kompetenz des HGB-FA liegt, soll hier nicht weiter diskutiert werden. Es bleibt aber festzuhalten, dass der Sachverhalt **nicht lediglich Konzernabschlüsse** und **nicht lediglich nicht-kapitalmarktorientierte** Unternehmen betrifft.



37 HGB-Regelung/Sachverhalt ist **nicht zu eng oder zu spezifisch**?

- Der Sachverhalt stellt eine (von mehreren) Angabepflichten des Anhangs bzw. Konzernanhangs dar.
- Die Angabepflicht stellt keine Erläuterung eines Bilanz- oder GuV-Postens dar.
- Der Sachverhalt betrifft naturgemäß wenige ausgewählte Transaktionen.
- Insgesamt erscheint der Sachverhalt **sehr eng und spezifisch**.

38 HGB-Regelung/Sachverhalt ist **nicht willkürlich bzw. selektiv**?

- Der Sachverhalt umfasst eine von vielen Anhangangaben.
- Von allen Angabepflichten gemäß § 285 HGB sowie § 314 I HGB ist derzeit nur eine einzige - die zur Organvergütung (§ 285 Nr. 9, § 314 I Nr. 6 HGB) - im Rahmen eines DRS (DRS 17) näher geregelt.
- Die Regelung einer weiteren (anderen) Angabepflicht bei fortbestehender Nichtregelung anderer gleichgeordneter Angabepflichten ist **selektiv**.
- Würde gezielt die Angabepflicht nach § 285 Nr. 21, 314 I Nr. 13 HGB in einem DRS geregelt, wäre das **willkürlich**.

39 Abschließend ist zu unterstreichen, dass vier gleichgeordnete HGB-Angabe-Sachverhalte (sowohl nach § 285 als auch § 314 I HGB) – respektive Inhalte der IDW-Verlautbarungen RS HFA 32, 33, 36; RH HFA 1005 – allesamt als "eng umgrenzt und zu spezifisch" eingeordnet wurden (vgl. 1. HGB-FA-Sitzung, Unterlage 01_06a, Tz. 13); für drei dieser Sachverhalte wurde faktisch zugestimmt, dass sie folglich nicht die Entwicklung eines DRS rechtfertigen, während dies für den verbleibenden vierten Sachverhalt – nämlich Angaben über Beziehungen zu NUP – gegenteilig beschieden wurde.

40 Zusammenfassend sprechen folgende Tatsachen gegen die Entwicklung eines DRS zur "Berichterstattung über Beziehungen zu nahestehenden Unternehmen und Personen":

- a) Sachverhalt zu spezifisch bzw. eng umgrenzt → Eine einzelne Anhangangabe, nicht einmal mit Bezug zu einer Bilanz- oder GuV-Position, die zudem nur bedarfsweise und ggf. sogar eingeschränkt zu machen ist, rechtfertigt keinen DRS.
- b) Sachverhalt willkürlich und selektiv → Die Adressierung einer einzelnen Anhangangabe (aus einer Liste von vielen) rechtfertigt keinen DRS (Argument aus der 1. HGB-FA-Sitzung, Unterlage 01_07a, Tz. 25). Dies wird besonders unterstrichen durch die Nichtregelung analoger Angaben - etwa §§ 285 Nr. 3, 17-19 (und eben 21) sowie 314 I Nr. 2, 9 (und 13) -, die im Rahmen eines IDW RS/RH geregelt sind, nicht



aber in Form eines DRS.

- c) Regelung dieses Sachverhalts wäre nicht konzernrechnungslegungsspezifisch und keine Empfehlung zur Anwendung der GoK (Argument aus der 1. HGB-FA-Sitzung, Unterlage 01_07a, Tz. 37 sowie Anlage 2).
- d) Regelung dieses Sachverhalts wäre redundant → Es existieren bereits die Regelungen in RS HFA 33; zumindest aus Anwendersicht sind diese als analog zu werten.
- e) Regelung dieses Sachverhalts wäre redundant → Die Gesetzesbegründung verweist im Grundsatz und zumindest teilweise auch im Detail auf IAS 24 - insofern ist eine Anlehnung an diesen einem DRS vorzuziehen.

41 Unter Berücksichtigung der obigen Argumente ergibt sich folgende Empfehlung:

- **Keine Entwicklung eines DRS zur "Berichterstattung über Beziehungen zu nahestehenden Unternehmen und Personen" da,**
 - der Sachverhalt **zu eng umgrenzt** und spezifisch ist;
 - der Sachverhalt willkürlich und **selektiv** ist;
 - eine solche Regelung **nicht konzern(anhang)spezifisch** ist;
 - für eine solche Regelung **kein hinreichender Klarstellungsbedarf** besteht;
 - eine solche Regelung **redundant** wäre.
- **Vormerkung des Themas und eventuelle Behandlung im Rahmen eines DRS über „Grundsätze zu Angaben im Konzernanhang“ (vgl. hierzu Vorschlag in Unterlage 01_07a, Anlage 3 Punkt 5);**
- **Anschließende Erörterung, welche anderen (gleichwertigen) Anhangangaben in einem Zusammenhang eventuell zu behandeln bzw. zu regeln sind.**

Frage zu B:

- 1) Schließen Sie sich dem Vorschlag an, keinen DRS zu entwickeln?
- 2) Wenn doch, warum soll ein DRS für diese spezifische Angabe entwickelt werden, während andere (gleichwertige) Angaben ohne DRS verbleiben?
- 3) Schließen Sie sich dem Vorschlag an, das Thema wenn, dann im Rahmen eines allgemeinen DRS bzgl. Konzernanhangangaben zu erörtern?



C Vorläufige Priorisierung im Kontext der sechs Themenvorschläge

42 Auf Basis geführter Diskussionen und einer entsprechenden Abstimmung haben die an den Ausarbeitungen zu den sechs Themen (TOP 6, 7, 9-12) beteiligten DRSC-Mitarbeiter die einzelnen Themen wie folgt kategorisiert:

(1) Themen, zu denen ein Standard erarbeitet werden könnte:

| Rangplatz | Beschreibung |
|-----------|---|
| 1. | Immaterielle Vermögenswerte des Anlagevermögens |
| 2. | Fremdwährungsumrechnung im Konzernabschluss |

(2) Thema, zu dem die bestehenden Standards jeweils erweitert werden sollten:

| |
|--|
| Konzernrechnungslegung durch Personen(handels)gesellschaften |
|--|

(3) Themen, zu denen die Erarbeitung eines Standards nicht sinnvoll erscheint:

| |
|--|
| Berichterstattung über Beziehungen zu NUP |
|--|

| |
|--|
| Internes Kontroll- und Risikomanagementsystem im Hinblick auf den Konzernrechnungslegungsprozess |
|--|

| |
|--|
| Vorjahreszahlen im Konzernabschluss und Konzernrechnungslegung bei Änderungen des Konsolidierungskreises |
|--|

43 Die Erarbeitung eines **DRS zur „Berichterstattung über Beziehungen zu nahestehenden Unternehmen und Personen“** wird **nicht empfohlen**, da

- der Sachverhalt **zu eng umgrenzt** und spezifisch ist;
- der Sachverhalt willkürlich und **selektiv** ist;
- eine solche Regelung **nicht konzern(anhang)spezifisch** ist;
- für eine solche Regelung **kein hinreichender Klarstellungsbedarf** besteht;
- eine solche Regelung **redundant** wäre.

44 Eine im Umlaufverfahren von den Mitgliedern des HGB-FA vor der Sitzung abgefragte Priorisierung ohne nähere Erläuterung dieser Prioritäten ergab folgendes Ergebnis:

| Rangplatz | Beschreibung |
|-----------|--|
| 1. | Konzernrechnungslegung bei Personen(handels)gesellschaften |
| 2. | Immaterielle Vermögenswerte des Anlagevermögens |
| 3. | Berichterstattung über Beziehungen zu NUP |
| 4. | Fremdwährungsumrechnung im Konzernabschluss |



| | |
|----|--|
| 5. | Internes Kontroll- und Risikomanagementsystem im Hinblick auf den Konzernrechnungslegungsprozess |
| 6. | Vorjahreszahlen im Konzernabschluss und Konzernrechnungslegung bei Änderungen des Konsolidierungskreises |

45 Weiterhin ergab eine informelle Anfrage bei großen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften in Deutschland und dem IDW die folgende Priorisierung ohne nähere Erläuterung dieser Prioritäten:

| Rangplatz | Beschreibung |
|-----------|--|
| 1. | Fremdwährungsumrechnung im Konzernabschluss |
| | Konzernrechnungslegung bei Personen(handels)gesellschaften |
| 3. | Immaterielle Vermögenswerte des Anlagevermögens |
| 4. | Internes Kontroll- und Risikomanagementsystem im Hinblick auf den Konzernrechnungslegungsprozess |
| | Berichterstattung über Beziehungen zu NUP |
| 6. | Vorjahreszahlen im Konzernabschluss und Konzernrechnungslegung bei Änderungen des Konsolidierungskreises |

Frage zu C:

Eine zusammenfassende Diskussion zur Priorisierung der einzelnen Themenvorschläge soll im Rahmen von TOP 13 (Arbeitsprogramm des HGB-FA) – nach Vorstellung der Untersuchungen zu allen sechs Themen – geführt werden. Haben Sie gleichwohl Anmerkungen oder Fragen zu den oben dargestellten Informationen?