

06_DGRV_E-DRS26

An den
Deutschen Standardisierungsrat
DRSC e.V.
Zimmerstr. 30
10969 Berlin

151. DSR-Sitzung am 14.12.2010

151_10e_06_DGRV_E-DRS26

Pariser Platz 3 Postfach 08 06 54
D-10117 Berlin D-10006 Berlin

T. +49 30 - 202 41 69 00 info@dgrv.de
F. +49 30 - 202 41 69 89 www.dgrv.de

Abteilung Grundsatzfragen
Dieter Gahlen
T. +49 30 - 202 41 69 43
F. +49 30 - 202 41 69 49
gahlen@dgrv.de

06. Dezember 2010
ga/ts

Stellungnahme zum Entwurf des Deutschen Rechnungslegungsstandards „Pflicht zur Konzernrechnungslegung und Abgrenzung des Konsolidierungs- kreises“ (E-DRS 26)

Sehr geehrte Damen und Herren,

für die Möglichkeit, eine Stellungnahme zu dem von Ihnen vorgelegten Entwurf eines Rechnungslegungsstandards „Pflicht zur Konzernrechnungslegung und Abgrenzung des Konsolidierungskreises“ (E-DRS 26) abgeben zu können, bedanken wir uns.

Wir begrüßen Ihre Absicht, die Regelungen zur Konzernrechnungslegungspflicht und die Abgrenzung des Konsolidierungskreises zu konkretisieren.

Es sollte jedoch unbedingt vermieden werden, dass handelsrechtlich Zweckgesellschaften zu konsolidieren sind, die nach IFRS nicht zu konsolidieren sind (z.B. durch Mehrfachkonsolidierung oder durch von IDW RS HFA 2 und 9 abweichende Regelungen in den Tz. 46 ff. des E-DRS 26). Anderenfalls kann es zu der unglücklichen Konstellation kommen, dass ein kapitalmarktorientiertes Unternehmen nach § 290 HGB zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet ist, diesen dann nach den Vorschriften der IFRS aufstellen muss, aber nach IFRS keine Tochtergesellschaften hat. Weiter sollte der Deutsche Rechnungslegungsstandard nicht den Gesetzeswortlaut einschränken (Verwehrung des Wahlrechtes nach § 296 Abs. 1 Nr. 3 für Zweckgesellschaften).

Zu den von Ihnen aufgeführten Fragen nehmen wir wie folgt Stellung:

Definitionen

Frage 1 (E-DRS 26 Tz. 6):

Im Standardentwurf wird der beherrschende Einfluss als unmittelbare oder mittelbare Bestimmung der Finanz- und Geschäftspolitik eines anderen Unternehmens definiert. Dies setzt die Fähigkeit zur Durchsetzung der wesentlichen Entscheidungen in allen bedeutenden Unternehmensbereichen (z.B. Produktion, Vertrieb, Investition, F&E, Personal, Finanzierung) bei diesem Unternehmen voraus.

- a) Befürworten Sie diese Definition?
- b) Falls nein, welche Definition empfehlen Sie?

Wir befürworten grundsätzlich diese Definition. Allerdings sollte klargestellt werden, dass die für den aktienrechtlichen Beherrschungsbegriff geltende Beschränkung auf gesellschaftsrechtlich vermittelte Einflussmöglichkeiten auch handelsrechtlich (mit Ausnahme von Zweckgesellschaften) gilt. So wird im Zusammenhang mit Sanierungsmaßnahmen oftmals vereinbart, dass für eine gewisse Dauer wesentliche geschäfts- und finanzpolitische Maßnahmen der Zustimmung des Kreditgebers bedürfen. Dies sollte nicht zu einer Konsolidierung des Kreditnehmers durch den Kreditgeber führen.

Aufstellungspflicht bei der Möglichkeit zur Ausübung eines beherrschenden Einflusses

Frage 2 (E-DRS 26 Tz. 13 i.V.m. A2):

Es wird vorgeschlagen, dass die Möglichkeit zur Ausübung eines beherrschenden Einflusses nicht so kurzfristig sein darf, dass eine Bestimmung der ökonomischen Aktivitäten nicht möglich ist. Demnach erfüllen zufällige Einflussmöglichkeiten diese Voraussetzung nicht. In jedem Einzelfall muss daher entsprechend den Aktivitäten des jeweiligen Unternehmens zukunftsgerichtet entschieden werden, ob der beherrschende Einfluss tatsächlich ausgeübt werden kann.

- a) Befürworten Sie diese Vorgehensweise?
- b) Falls nein, welche Vorgehensweise empfehlen Sie?

Wir befürworten diese Vorgehensweise.

Tatbestände nach § 290 Abs. 2 HGB

Frage 3 (E-DRS 26 Tz. 18 i.V.m. A1):

Im Sinne dieses Standardentwurfs sind die Tatbestände, unter denen stets der beherrschende Einfluss anzunehmen ist, als gleichrangig anzusehen. Dementsprechend hat jedes potentielle Mutterunternehmen die Tatbestände, unabhängig von der Beurteilung durch ein anderes potentielles Mutterunternehmen, für sich zu prüfen. Damit können Unternehmen (Wirtschaftseinheiten) auch von mehr als einem Mutterunternehmen als Tochterunternehmen anzusehen sein. Die Einbeziehung im Wege der Vollkonsolidierung solcher Tochterunternehmen kann dann nur bei Vorliegen der Voraussetzungen zur Nutzung eines Einbeziehungswahlrechtes unterbleiben.

- a) Stimmen Sie dieser Aussage zu?
- b) Falls nein, begründen Sie bitte warum.

Unseres Erachtens ist regelmäßig nur **ein** Unternehmen als Mutterunternehmen zu qualifizieren, da ein beherrschender Einfluss nur von einer Partei ausgehen kann. Daher sollte in Zweifelsfällen ein sorgfältiges Abwägen der Tatsachen und Kriterien des § 290 Abs. 2 Nr. 1 bis 4 HGB erfolgen. Auch nach IFRS kann ein Tochterunternehmen nur ein und nicht zwei Mutterunternehmen haben. IG 4 zu IAS 27 stellt klar, dass nur ein Unternehmen Kontrolle über ein anderes Unternehmen haben kann. Weiter ist die Annahme eines mehrfachen Mutter-Tochter-Verhältnisses widersprüchlich zur Aussage in Tz. 30 des E-DRS 26, wonach Mehrmütter-Beherrschungsverträge aufgrund des koordinierten Leitungswillens ebenfalls keine Beherrschungsmöglichkeit einer Partei begründen.

Mehrheit der Risiken und Chancen bei Zweckgesellschaften

Frage 4 (E-DRS 26 Tz. 35):

Gemäß Standardentwurf zeichnen sich Zweckgesellschaften dadurch aus, dass Zielsetzung und Tätigkeitsbereich im Unterschied zu anderen Unternehmen so stark eingeschränkt sind, dass es im Zeitablauf keiner (wesentlichen) Anpassungsnotwendigkeiten an geänderte äußere Umstände bedarf. Es bedarf daher in der Regel keines aktiven und laufenden Managements, auch wenn im Rahmen der eng definierten Zwecksetzung ein entsprechender Entscheidungs- und Handlungsspielraum verbleiben kann.

- a) Stimmen Sie dieser Auslegung zu?
- b) Falls nein, begründen Sie bitte warum.

Wir stimmen dieser Auslegung zu.

Frage 5 (E-DRS 26 Tz. 42 f. i.V.m. A5):

Gemäß diesem Standardentwurf können auch Unterstützungskassen und ähnliche externe Versorgungseinrichtungen (Pensionsfonds, -kassen) Zweckgesellschaften darstellen und sind dann zu konsolidieren, wenn das Mutterunternehmen die Mehrheit der Risiken und Chancen trägt. Allerdings wird durch die Konsolidierung einer solchen Versorgungseinrichtung der externe Durchführungsweg der Altersversorgung nicht geändert. Mittelbare Versorgungszusagen des Trägerunternehmens sind auch im Konzernabschluss weiter als solche anzusehen. Nach dem Standardentwurf kann daher auf die Passivierung eines eventuellen Fehlbetrages gem. Art. 28 Abs. 1 Satz 2 EGHGB auch im Konzernabschluss verzichtet werden.

- a) Befürworten Sie diese Sichtweise?
- b) Falls nein, legen Sie bitte dar, warum die hier vertretene Sichtweise nicht zutrifft.

Wir befürworten diese Sichtweise.

Frage 6 (E-DRS 26 Tz. 44 i.V.m. A6):

In diesem Standardentwurf wird die Auffassung vertreten, dass die Ausnahme für Spezial-Sondervermögen i.S.d. § 2 Abs. 3 InvG in § 290 Abs. 2 Nr. 4 Satz 2 HGB auch ausländische Sondervermögen umfasst, wenn diese hinsichtlich der für Spezial-Sondervermögen geltenden Anforderungen des InvG im Einzelfall als gleichwertig anzusehen sind.

- a) Befürworten Sie diese Auslegung?
- b) Falls nein, legen Sie bitte dar, wie die Ausnahme Ihrer Ansicht nach auszulegen ist.

Wir befürworten diese Auslegung.

Frage 7 (E-DRS 26 Tz. 46 ff. i.V.m. A7):

Eine Zweckgesellschaft ist als Tochterunternehmen zu qualifizieren, wenn das Mutterunternehmen bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise die Mehrheit der Risiken und Chancen aus der Geschäftstätigkeit der Zweckgesellschaft trägt. Dazu definiert dieser Standardentwurf, was als Risiken und Chancen im Sinne der Regelung anzusehen ist und in welchen Fällen von der Mehrheit der selbigen ausgegangen werden kann.

- a) Halten Sie die vorgeschlagenen Definitionen und Vorgehensweisen für sachgerecht?
- b) Falls nein, erläutern Sie bitte, wie Sie Risiken und Chancen sachgerecht definieren würden und in welchen Fällen die Mehrheit der selbigen vorliegt.

Unseres Erachtens sollten in die Chancen/Risiken-Betrachtung nur finanzielle Vorteile/Nachteile aus der Geschäftstätigkeit einer Zweckgesellschaft einbezogen werden und keine nicht-finanziellen Auswirkungen wie z.B. Reputationsrisiken.¹ Reputationsrisiken lassen sich in der Praxis schwer quantifizieren und objektivieren.

In Tz. 48 sollte klargestellt werden, dass mit „Entgelte für Dienstleistungen“ erfolgsabhängige Zahlungen gemeint sind und keine fixen Entgelte zu marktüblichen Bedingungen.

In Tz. 50 sollte vor „Kaufpreisabschlägen“ das Wort „fixen“ eingefügt werden. Hinsichtlich der Übertragung von Risiken auf Dritte (z.B. Rückversicherungsunternehmen) sollte klargestellt werden, dass es für die Beurteilung unerheblich ist, wenn eine Partei, die für eine Konsolidierung in Frage kommt, diese Chancen und Risiken an eine dritte Partei weiterleitet.²

¹ Vgl. auch IDW RS HFA 2 Tz. 66.

² Vgl. auch IDW RS HFA 9 Tz. 170.

In Tz. 52 sollte klargestellt werden, dass in Fällen, in denen man ohne Berechnung feststellen kann, welche Partei die Mehrheit der Chancen und Risiken der Zweckgesellschaft trägt, keine Quantifizierung erfolgen muss.³

Tz. 55 sollte dahingehend angepasst werden, dass, falls sich im Zeitablauf eine andere als die ursprünglich erwartete Verteilung der Chancen und Risiken ergibt, keine Neubeurteilung erfolgt, es sei denn die ursprüngliche Einschätzung war fehlerhaft.⁴

Hinzurechnung und Abzug von Rechten

Frage 8 (E-DRS 26 Tz. 57 ff. i.V.m. A8):

Im Standardentwurf wird davon ausgegangen, dass die Asymmetrie zwischen den Vorschriften zur Hinzurechnung und dem Abzug von Rechten gesetzlich beabsichtigt ist und es sich dabei nicht um eine bloße Regelungslücke handelt.

a) Befürworten Sie diese formal-juristische Auslegung des § 290 Abs. 3 HGB?

b) Falls nein, erläutern Sie bitte, warum Ihrer Ansicht nach eine Regelungslücke besteht und wie diese auszufüllen ist.

Wir befürworten diese formal-juristische Auslegung.

Weitere Anregungen zum Entwurf

Frage 9

a) Welche bislang unregelmäßig Sachverhalte sollten ggf. in den Standard aufgenommen werden? Bitte geben Sie auch die diesbezüglichen Gründe an.

b) Welche im Entwurf berücksichtigten Sachverhalte erachten Sie ggf. als nicht regelungsbedürftig? Bitte geben Sie auch hier die diesbezüglichen Gründe an.

c) Sollten einzelne verpflichtende Regelungen eher empfohlen werden? Bitte begründen Sie Ihre Auffassung.

d) Gibt es Empfehlungen, die Ihrer Meinung nach verpflichtend vorgeschrieben werden sollten? Bitte begründen Sie Ihre Auffassung.

e) Haben Sie über die vorhergehenden Fragen hinausgehende Anmerkungen zum Entwurf?

Der Standard sollte auch Vorgaben beinhalten, wie die Chancen und Risiken aus Zweckgesellschaften zu beurteilen sind, wenn der „Lebenszyklus“ der Zweckgesellschaft in verschiedene Phasen eingeteilt ist, z.B. eine Errichtungsphase eines Gebäudes und nach Fertigstellung verschiedene Vermietungsphasen.

³ Vgl. auch IDW RS HFA 9 Tz. 167.

⁴ Vgl. auch IDW RS HFA 9 Tz. 172.

Weitere Anregungen haben wir zu folgenden Textziffern des Entwurfs:

zu Tz. 4 und 5 Gegenstand und Geltungsbereich:

Es sollte unbedingt vermieden werden, dass nach HGB Zweckgesellschaften zu konsolidieren sind, die nach IFRS nicht zu konsolidieren sind (z.B. durch Mehrfachkonsolidierung oder durch von IDW RS HFA 2 und 9 abweichende Regelungen in den Tz. 46 ff. des E-DRS 26).

zu Tz. 39 „eingetragene Genossenschaften“:

Hier ist der Verweis auf die eingetragenen Genossenschaften zu streichen, da eingetragene Genossenschaften bereits unter den Unternehmensbegriff fallen. Gemäß § 1 GenG sind Genossenschaften Gesellschaften, deren Zweck darauf gerichtet ist, den Erwerb oder die Wirtschaft ihrer Mitglieder oder deren soziale oder kulturelle Belange durch gemeinschaftlichen Geschäftsbetrieb zu fördern. Die Genossenschaft muss einen Vorstand und einen Aufsichtsrat haben (§ 9 Abs. 1 S. 1 GenG). Daher können eingetragene Genossenschaften keine Zweckgesellschaften sein.

zu Tz. 64 ff. potentielle Stimmrechte:

Unseres Erachtens sollten potentielle Stimmrechte bei der Beurteilung eines beherrschenden Einflusses außer acht bleiben. Die Berücksichtigung von noch nicht ausgeübten Optionen widerspricht den im HGB geltenden Grundsätzen der Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte. Die Erfahrungen aus der IFRS Bilanzierung haben gezeigt, dass potentielle Stimmrechte, durch Strukturierungen wie z.B. „die Optionen sind während des gesamten Jahres, außer am Bilanzstichtag ausgehebelt werden.“

zu Tz. 66 Präsenzmehrheit:

Der Satz „Eine nicht nur zufällig bestehende Präsenzmehrheit ist mithin nicht gegeben, wenn neben dem Hauptgesellschafter mindestens ein weiterer wesentlicher Gesellschafter beteiligt ist, der sich passiv verhält.“ sollte gestrichen werden. Dieser Satz verwirrt durch doppelte Verneinungen. Weiter ist ein solches „passives Verhalten“ für den Bilanzierenden und den Abschlussprüfer extrem schwer zu beurteilen.

zu Tz. 68:

Der Klammerzusatz „(z.B. datums- oder witterungsabhängig)“ sollte gestrichen werden, da er sehr ermessensbehaftet und schwer nachprüfbar ist.

zu Tz. 87:

Der Verweis auf § 296 Abs. 2 Nr. 3 muss lauten auf § 296 Abs. 1 Nr. 3.

zu Tz. 90 Ausschließliche Weiterveräußerungsabsicht

Im zweiten Satz sollte der Hinweis auf die „auch kurzfristige Einflussnahme des Mutterunternehmens“ gestrichen werden. Eine kurzfristige Einflussnahme kann die Nutzung des Wahlrechts zur Nichtkonsolidierung bei Weiterveräußerungsabsicht nicht versagen. Ein Einbezug in das Risikomanagement der Gruppe oder ein „Brautschmücken“ der Tochter für den anstehenden Verkauf können der Nutzung des Wahlrechts nicht im Wege stehen. Sinn und Zweck des Wahlrechts der Nichtkonsolidierung ist, kurzfristige Veränderungen des Konsolidierungskreises zu vermeiden.

zu Tz 93:

Tz. 93 sollte gestrichen werden. Diese Einschränkung ergibt sich nicht aus dem Gesetzeswortlaut.

zu A11:

Die wahlweise Nicht-Einbeziehung unter Hinweis auf eine bestehende Weiterveräußerungsabsicht sollte auch für Geber des Startkapitals (seed money) von Publikumsfonds möglich sein. Eine diesbezügliche Einschränkung ergibt sich nicht aus dem Gesetzestext.

Mit freundlichen Grüßen

DGRV – Deutscher Genossenschafts- und Raiffeisenverband e. V.



Dr. Eckhard Ott



i. V. Dieter Gahlen