

Deutscher Standardisierungsrat  
Zimmerstraße 30  
10969 Berlin

10\_KMP\_E-DRS26

Möserstraße 8  
49074 Osnabrück  
Telefon: +49 (0)541 3 31 51-0  
Telefax: +49 (0)541 3 31 51-40  
E-Mail: info@kmp-osnabrueck.de

151. DSR-Sitzung am 14.12.2010

151\_10i\_10\_KMP\_E-DRS26

6. Dezember 2010  
Du/AK  
170000

Geschäftsführer:

**Dr. Heiner Mönstermann**  
Dipl.-Kfm. Steuerberater**Dr. Claus Niemann**  
Dipl.-Kfm. Wirtschaftsprüfer, Steuerberater**Hartmut Boberg**  
Dipl.-oec. Wirtschaftsprüfer, Steuerberater**Klaus Dunkel**  
Dipl.-Math. oec. Wirtschaftsprüfer, Steuerberater**Dr. Christoph Averdick-Bolwin**  
Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, MBA**Walter Hinken**  
Dipl.-Betriebsw. Steuerberater**Dr. Michael Joswig**  
Dipl.-Kfm. Wirtschaftsprüfer, CPA, Steuerberater**Johannes Nierwetter**  
Dipl.-Kfm. Steuerberater**Rainer Kulpe**  
Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer**Dr. jur. Hermann Schulte**  
Dipl.-Kfm. Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

## Stellungnahme zum DRS-E 26, Frage 5

Sehr geehrte Damen und Herren,

wir möchten gerne die Gelegenheit ergreifen und zum Entwurf des DRS-E 26 Stellung nehmen. Jedoch beschränken sich unsere Ausführungen ausschließlich auf die Frage 5:

### 1. Einbeziehungspflicht

#### Zweckgesellschaft gem. § 290 II Nr. 4 HGB

Durch die Änderungen des BilMoG wurde der Konsolidierungskreis dahingehend erweitert, dass als Abgrenzungsmerkmal für den Konsolidierungskreis, der „Beherrschende Einfluss“ eingeführt wurde. In § 290 II Nr. 4 HGB wird definiert, dass ein beherrschender Einfluss u. a. stets dann besteht, wenn das Mutterunternehmen bei wirtschaftlicher Betrachtung die Mehrheit der Risiken und Chancen eines Unternehmens trägt, das zur Erreichung eines eng begrenzten und genau definierten Ziels des Mutterunternehmens dient (Zweckgesellschaft).

Die Zusagen auf eine Altersversorgung bei konzerneigenen Unterstützungskassen werden von den Trägerunternehmen erteilt, um den Mitarbeitern Arbeitsplatzanreize zu geben. Um diese Zusagen nicht selber managen zu müssen soweit eine Risikominimierung zu erreichen, bedienen sich Konzern häufig konzerneigenen

Niederlassungen in:  
49124 Georgsmarienhütte, Schauenroth 11  
10719 Berlin, Kurfürstendamm 237Konten:  
Sparkasse Osnabrück  
BLZ 265 501 05, Kto.-Nr. 32 847Commerzbank AG, Fil. Osnabrück  
BLZ 265 400 70, Kto.-Nr. 54/66 602Sitz der Gesellschaft: Osnabrück  
Amtsgericht Osnabrück  
HRB 1525

Unterstützungskassen. Zusammenfassend ist festzustellen, dass die Unterstützungskasse einem eng begrenzten und genau definierten Ziel des Konzerns/Mutterunternehmens dient.

Der Gesetzgeber entschied sich, nach ursprünglich anderen Plänen, den auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise abstellenden Risiken-Chancen-Ansatz in das Gesetz zu übernehmen. Insbesondere die Materialien zum Gesetzgebungsverfahren lässt die Absicht des Gesetzgebers erkennen, inhaltlich die Regelungen des IFRS in das deutsche Bilanzrecht zu übernehmen. So sind in der Beschlussempfehlung und dem Bericht des Rechtsausschusses zum BilMoG die Kriterien des SIC 12.10 zur Konsolidierung von Zweckgesellschaften zitiert (K.-D. Findeisen, Dr. E. Sabel, J. Klube: „Reduktion des Konsolidierungskreises durch das BilMoG?“ in DB 2010, S. 965 ff.). Ebenfalls wird in der Beschlussempfehlung darauf hingewiesen, dass vorrangig auf die Risiken abzustellen ist. Im Falle einer Unterstützungskasse tragen die Trägerunternehmen das gesamte wirtschaftliche Risiko. Sollte das zur Zielerreichung, Bezahlung der zugesagten Altersversorgung, nicht ausreichen, greift gem. § 1 I S. 3 BetrAG die Subsidiärhaftung. Die Bedienung der Zusage müsste unmittelbar über den Arbeitgeber erfolgen, der die Zusage erteilt hat. Chancen der Unterstützungskasse in Form von Wertsteigerungen im Deckungsvermögen, Wegfall von Pensionsverpflichtungen u. ä. fallen ebenfalls dem Konzern derart zu, dass dieser weniger Zuführungen zur Unterstützungskasse vornehmen muss.

Bisher scheiterte die Einbeziehung häufig an der Rechtsform, in der die Unterstützungskasse organisiert war. Wurden bisher ausschließlich „Unternehmen“ als Tochterunternehmen herangezogen, wurde auch in diesem Punkt der Konsolidierungskreis erweitert. Neben Unternehmen können nun auch sonstige juristische Personen des Privatrechts (z. B. Stiftungen oder Vereine) oder unselbständige Sondervermögen des Privatrechts, ausgenommen Spezial-Sondervermögen im Sinn des § 2 Abs. 3 des Investmentgesetzes, als Tochterunternehmen fungieren.

#### Wahlrecht gem. § 296 I Nr. 1 HGB

Das Einbeziehungswahlrecht gem. § 296 I Nr. 1 HGB kann bei einer Einbeziehung gem. § 290 II Nr. 4 HGB nicht einschlägig sein, weil die wirtschaftliche Betrachtungsweise des § 290 II Nr. 4 HGB dazu führt, dass die Beherrschungsrechte jeweils dem formalen Inhaber weggerechnet und dem Mutterunternehmen zugerechnet werden bzw. Vermögensbeeinträchtigungen durch die gesellschaftsrechtlichen- und schuldrechtlichen Ausgestaltungen überlagert werden (vgl. Beck'scher Bilanzkommentar Tz. 12 zu § 296, Gelhausen, Fey, Kämpfer: Rechnungslegung und Prüfung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, IDW-Verlag, Abschnitt Q, Tz. 56).

### Abweichende Auslegung

In dem Referentenentwurf zum BilMoG war die Streichung des Wahlrechts gem. Art. 28 I S.2 EGHGB vorgesehen. Diese Rücknahme der Streichung könnte als Indiz gewertet werden, dass der Gesetzgeber auf die Konsolidierungspflicht der Unterstützungskasse verzichten wollte.

Unseres Wissens deuten keine Materialien zum Gesetzgebungsverfahren darauf hin, dass der Gesetzgeber auf die Konsolidierung einer Unterstützungskasse verzichten wollte. Vielmehr wird im Regierungsentwurf (vgl. RegE S. 81) ausgeführt: „Die Vorschrift wird aus Gründen der Rechtssicherheit beibehalten, auch wenn sie für den ganz überwiegenden Teil der mittelbaren Pensionsverpflichtung, schon mangels Vorliegens der zu einer Rückstellungsbildung verpflichtenden Tatbestandsvoraussetzungen, eigentlich keine konstitutive Wirkung entfaltet.“ Da die Konsolidierung einer Unterstützungskasse bisher nicht durch den Art. 28 I S. 2 EGHGB verhindert wurde, kann auch nicht in diesem Punkte von Rechtssicherheit gesprochen werden (vgl. WPg 16/2008 S. 748 ff.: Dr. K Küting, Dr. H. Kessler, M. Keßler: Der Regierungsentwurf des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG-ReGE): Zwei Schritte vor, ein Schritt zurück bei der bilanziellen Abbildung der betrieblichen Altersversorgung).

Grundsätzlich ist Art. 28 EGHGB ein Ansatzwahlrecht. Eine Deutung der Rücknahme der beabsichtigten Streichung von Art. 28 I S. 2 EGHGB dahingehend, dass damit auch ein (neues) Einbeziehungswahlrecht geschaffen wird, verbietet sich unseres Ermessens. Dieses würde bedeuten, dass der Gesetzgeber ein Ansatzwahlrecht mit einem Einbeziehungswahlrecht gleichgesetzt hat. Das dieses nicht der Fall ist, wird auch durch den zweiten Teil des zitierten Satzes aus dem Regierungsentwurfes deutlich, da der Gesetzgeber ausschließlich und gezielt die Rückstellungsbildung anspricht.

Unterstellt man dem Gesetzgeber, dass er die neue Konsolidierungspflicht der Unterstützungskasse nicht gesehen hätte, stellt sich die Frage, ob er tatsächlich ein Wahlrecht geschaffen hätte und ob eine ergänzende Auslegung des Gesetzestextes überhaupt notwendig ist.

Ziel des BilMoG war u.a. die Aussagekraft des deutschen Konzernabschlusses zu erhöhen. In diesem Zuge sah man auch die Notwendigkeit, Zweckgesellschaften in den Konsolidierungskreis einzubeziehen. Gerade in diesem Punkte ist die ursprünglich im Referentenentwurf vorhandene Regelung noch einmal deutlich erweitert worden.

Die Beschlussempfehlung des Rechtsausschusses führt zu diesem Punkte aus: „Im Licht der Finanzkrise erachtet es der Ausschuss für erforderlich, eine Angleichung des § 290 HGB an den Regelungsinhalt von IAS 27 und SIC 12 vorzunehmen, um im weitest möglichen Umfang auch Zweckgesellschaften in den Konsolidierungskreis einzubeziehen. Damit soll die Auslagerung von Risiken aus dem handelsrechtlichen Jahres- und Konzernabschluss soweit als möglich eingeschränkt werden. Dem Ausschuss ist bewusst, dass auch die Neufassung des § 290 Abs. 1 und 2 HGB keinen absoluten Schutz vor Risikoverlagerung aus dem Jahres- und Konzernabschluss bieten kann. Gleichwohl wird der bisher bestehende Spielraum erheblich eingeschränkt.“

Die Interpretation, der Gesetzgeber wollte ein Einbeziehungswahlrecht von Unterstützungskassen, läuft dem in den Gesetzgebungsmaterialien geäußerten Begründungen zur Konsolidierungspflicht von Zweckgesellschaften entgegen. Der Zielsetzung des Gesetzgebers ist dahin gehend zu verstehen, dass der Konsolidierungskreis um alle Zweckgesellschaften erweitert werden sollte (vgl. O. Zoeger, A. Möller: „Konsolidierungspflicht für Zweckgesellschaften nach dem BilMoG“ in KoR 2009, S. 309ff.)

Der Art. 28 I EGHGB hat als eine vorrangig auf den Einzelabschluss zielende Vorschrift, die Rechtfertigung einer bilanziellen Kapitalerhaltung. Anders als der Konzernabschluss, dient der Einzelabschluss als Ausschüttungsbemessungsgrundlage sowie begründet er Pflichten der Geschäftsführung (z. B. 49 III GmbHG). Hier sollte der Art. 28 EGHGB die Folgen der Bilanzierungspflicht von Pensionsrückstellungen durch das BilRilG 1986 abmildern. Da der Konzernabschluss ausschließlich Informationsaufgaben erfüllt, bedarf es eines solchen Wahlrechts nicht. Es würde sogar der Kernaufgabe des Konzernabschlusses zuwider laufen.

Einer ergänzenden Gesetzesauslegung bedarf es unserer Meinung auch nicht, da keine Gesetzeslücke entstanden ist.

#### Zwischenfazit

Für eine Unterstützungskasse besteht eine Konsolidierungspflicht. Sie ist damit auch gem. § 313 II Nr. 1 HGB als einbezogenes Unternehmen zu benennen, unabhängig von den Ausführungen in 2.

## 2. Ansatzwahlrecht gem. Art. 28 I EGHGB

### Grundsätzliche Anwendbarkeit von Art. 28 EGHGB beim Konzern

Auch wenn Art. 28 I EGHGB vorrangig auf den Einzelabschluss zielen, sind diese nach der vorherrschenden Literaturlauffassung auch für den Konzern anwendbar (vgl. Beck'scher Bilanzkommentar § 298, Tz. 28, IDW HFA 30, Tz. 105).

Als Einschränkung werden die Fälle der Erstkonsolidierung gesehen, wenn die entsprechenden Rückstellungen den Kaufpreis beeinflusst haben. Diese Einschränkung ist nachvollziehbar, da der zu konsolidierende Beteiligungsbuchwert aufgrund der Pensionsrückstellungen gemindert ist. Bei Ausnutzung des Wahlrechts wird ein gegenüber der Kaufpreiskalkulation geringerer Firmenwert bzw. höherer negativer Unterschiedsbetrag ausgewiesen (vgl. Beck'scher Bilanzkommentar § 301, Tz. 62).

Im Fall der Erstkonsolidierung aufgrund der geänderten Definition des Tochterunternehmens ergibt sich aber gerade keine Erstkonsolidierung aufgrund Neuerwerbs, sondern die Erstkonsolidierung beruht auf einer Gesetzesänderung. Der ausgewiesene Beteiligungsbuchwert - bzw. bei Zweckgesellschaften existiert i. d. R. kein Beteiligungsbuchwert - ist nicht unmittelbar durch die Pensionsrückstellung beeinflusst.

### Definition einer „mittelbaren Verpflichtung aus einer Zusage“

Zuerst ist festzuhalten, dass Art. 28 I S. 2 EGHGB nicht von einem mittelbaren Durchführungsweg einer Zusage, sondern von einer mittelbaren Verpflichtung spricht. Eine Definition dieses Begriffs ergibt sich nicht aus dem HGB. Entsprechend ist dieser Begriff anhand des HGBs auszulegen. Definitionen aus anderen Gesetzen können dazu herangezogen werden, jedoch ist jeweils die Zielrichtung eines Gesetzes zu beachten.

In § 1 I BetrAVG wird ausgeführt, dass die Durchführung der betrieblichen Altersversorgung unmittelbar über den Arbeitgeber oder über einen der in § 1 b Abs. 2 bis 4 BetrAVG genannten Versorgungsträger erfolgen. Hier werden also unmittelbare und mittelbare Durchführungswege definiert. Allerdings ist in Art. 28 EGHGB nicht von mittelbaren Durchführungswegen sondern von mittelbaren Verpflichtungen die Rede. Somit ist nicht ein Durchführungsweg angesprochen, sondern die Beurteilung einer Verpflichtung.

Ziel des BetrAVG ist das Verhältnis zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer zu regeln. Aus diesem Verständnis heraus, ist der Begriff „unmittelbar“ zu definieren. Die Begrifflichkeit „mittelbar“ wird im BetrAVG nicht verwendet, ergibt sich aber aus der Definition von „unmittelbar“.

Ziel des 3. Buches des Handelsgesetzbuches ist eine Darstellung der Lage des Unternehmens (§ 238 I HGB, § 264 II HGB). Die Begrifflichkeiten sind daher aus Sicht des Unternehmens bzw. des Bilanzierenden zu verstehen. Die Altersversorgungsverpflichtung richtet sich immer an (evtl. ehemalige) Mitarbeiter bzw. deren Angehörige, so dass bei einer Qualifikation der Verpflichtung das Verhältnis Mitarbeiter zum Unternehmen/Bilanzierenden zu berücksichtigen ist. Diese Abgrenzung der unmittelbaren von den mittelbaren Altersversorgungsverpflichtungen wird auch in IDW HFA RS 30 Tz. 10 vorgenommen.

Da der Arbeitnehmer bei einer Zusage über eine Unterstützungskasse seinen (Quasi-) Rechtsanspruch gegenüber der Unterstützungskasse erhält, besteht seitens der Unterstützungskasse eine unmittelbare Altersversorgungsverpflichtung gegenüber dem Arbeitnehmer.

Im Rahmen eines Einzelabschlusses führen beide Definitionen zu demselben Ergebnis, so dass häufig nicht exakt getrennt wird. Jedoch weisen z. B. Prof. Dr. K. Küting darauf hin, dass Art. 28 I S. 1 EGHGB dahin gehend missverstanden werden könnte, „dass es für die Bilanzierung der Verpflichtung auf die Art der Zusage und nicht auf die Art der Verpflichtung ankäme.“ werden (vgl. WPg 11/2008 S. 253 ff.: Dr. K. Küting, Dr. H. Kessler, M. Keßler Bil-MoG: Moderne Bilanzierungsvorschriften für die betriebliche Altersversorgung? - Auswirkung auf die bilanzielle Abbildung von Pensionsverpflichtungen deutscher Unternehmen).

Stellt sich die Frage, aus welcher Sicht die Mittelbarkeit bei einem Konzern zu beurteilen ist. In IDW HFA RS 30 Tz. 10 wird von dem Bilanzierenden gesprochen. Gem. § 297 III S. 1 HGB ist die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der einbezogenen Unternehmen so darzustellen, als ob diese Unternehmen insgesamt ein einziges Unternehmen wären (Einheitstheorie). Damit ist der Bilanzierende das einheitliche Unternehmen „Konzern“. Soweit der Konzern die Verpflichtung selbst erfüllen muss, handelt es sich um eine unmittelbare Verpflichtung.

Sollte man gem. den Ausführungen in Nr. 1 zu dem Ergebnis kommen, dass die Unterstützungskasse in den Konzernabschluss einzubeziehen ist, werden die Altersversorgungszusagen unmittelbar von dem Konzern als fiktiv einheitliches Unternehmen erbracht. Der Arbeitnehmer hat seinen Rechtsanspruch gegenüber dem fiktiven Unternehmen „Konzern.“ Es handelt sich somit um eine unmittelbare Verpflichtung.

Gegenläutende Kommentarauffassungen führen aus, dass durch die Einbeziehung der Unterstützungskasse sich der (mittelbare) Durchführungsweg nicht ändert (vgl. Beck'scher Bilanzkommentar § 296, Tz. 13). Diese verkennen, dass nicht der arbeitsrechtliche Durchführungsweg, sondern die Beurteilung einer Verpflichtung aus Konzernsicht für die Beurteilung gem. Art. 28 I EGHGB ausschlaggebend ist.

Aufgrund der oben dargestellten Konzernbetrachtungsweise handelt es sich bei der Zusage über eine konsolidierte Unterstützungskasse um eine unmittelbare Zusage i. S. v. Art. 28 I S. 1 EGHGB, so dass zumindest ein Wahlrecht für Altzusagen besteht.

**Fazit:** Unseres Ermessens ist eine Konzernunterstützungskasse regelmäßig zu konsolidieren. Die Beibehaltung des Wahlrechts des Art. 28 I S. 2 EGHGB mag zwar für viele Konzerne wünschenswert sein, ergibt sich aber nicht aus dem Gesetzestext. Auch läuft dieses dem Anliegen des BilMoG, die Aussagekraft der Konzernabschlüsse zu erhöhen und bisher nicht bilanzierte Sachverhalte in der Konzernbilanz zu erfassen, entgegen. Man schafft durch die künstliche Beibehaltung dieses Wahlrechts wieder Möglichkeiten, das Bilanzbild so darzustellen, dass es nicht den tatsächlichen Verhältnissen der VFE-Lage entspricht.

Die Anwendung des Art. 28 I S. 1 EGHGB lässt sich wie oben dargestellt aus dem Gesetzestext heraus ableiten. Insbesondere hat dieses Wahlrecht den Charme, dass es langsam aus den Bilanzen herauswächst, während das Wahlrecht des Art. 28 I S. 2 EGHGB unbefristet erhalten bleibt.

Wir bedanken uns für die Möglichkeit zur Stellungnahme.

Für eine weitere Diskussion steht Ihnen Herr WP/StB Dunkel gern zur Verfügung.

Freundliche Grüße

**Dr. Klein, Dr. Mönstermann + Partner GmbH**  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft - Steuerberatungsgesellschaft  
durch:

gez. Klaus Dunkel