

Deutscher Standardisierungsrat  
DRSC e.V.  
Zimmerstr. 30  
10969 Berlin

6. Dezember 2010

**Stellungnahme zu E-DRS 26**  
**Pflicht zur Konzernrechnungslegung und Abgrenzung des Konsolidierungskreises**

Sehr geehrte Damen und Herren,

für die Möglichkeit, zum E-DRS 26 Stellung nehmen zu können, bedanken wir uns.

Grundlage des Standards ist – der durch das BilMoG – grundlegend geänderte § 290 HGB, der in dem Standard konkretisiert wird. § 290 Abs. 2 Nr. 4 HGB knüpft an den Begriff des „Unternehmens“ in dem in der Literatur beschriebenen Umfang an und ist gegen die vermögensverwaltende Tätigkeit abzugrenzen.

Ein Problem sehen wir in der Ausfüllung der Definition der "Zweckgesellschaft" gem. § 290 Abs. 2 Nr. 4 HGB in Bezug auf Versorgungseinrichtungen (im Entwurf Tz. 42, Tz. 43, sowie Zusammenfassung 8. Absatz, Begründung A5 und Frage 5).

Generell werden die gesetzlichen Definitionsmerkmale des § 290 Abs. 2 Nr. 4 HGB

1. dient der Erreichung eines eng begrenzten und genau definierten Ziels des Mutterunternehmens,
2. das Mutterunternehmen trägt bei wirtschaftlicher Betrachtung die Mehrheit der Risiken und Chancen

in den Tzn. 34 -56 an praktischen Erscheinungsformen gemessen.

In Tz. 42 wird die Einbeziehung von Unterstützungs- und Pensionskassen bzw. Pensionsfonds in den Kreis der möglichen Zweckgesellschaften angesprochen.

Wir sehen die externen Durchführungswege der betrieblichen Altersversorgung von keinem der beiden Teilaspekte erfasst. In der Begründung unter A5 werden diese Bedenken vom DSR auch selbst vorgebracht.

Unsere Stellungnahme befasst sich im Folgenden ausschließlich mit Frage 5 zu Tz. 42 f. des Entwurfs.

*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.

### Antworten zu Frage 5

a) Nein, diese Sichtweise wird nicht befürwortet.

b) Begründung:

1. Im Rahmen der BilMoG-Reform wurden die Vorschriften zur Konzernrechnungslegung – besonders in Bezug auf die Konsolidierungspflicht – grundlegend geändert. Der Gesetzgeber hat es im Rahmen der Finanzkrise für erforderlich erachtet, im weitest möglichen Umfang auch Zweckgesellschaften in den Konsolidierungskreis einzubeziehen. Damit soll die Auslagerung von Risiken aus dem handelsrechtlichen Jahresabschluss und Konzernabschluss, soweit möglich, eingeschränkt werden (BT-Drs.16/12407, S. 89). Beispielhaft werden in der Begründung die Geschäftsgebaren der HRE und der IKB genannt (vgl. ebenda S. 80 ff.). Umgesetzt wurde dies durch eine Angleichung des § 290 HGB an den Regelungsinhalt von IAS 27 und SIC 12.

Die Orientierung an internationalen Rechnungslegungsvorschriften wird insbesondere im Rahmen der Einbeziehung von Zweckgesellschaften nach § 290 Abs. 2 Nr. 4 HGB deutlich. Wegen der intendierten Angleichung an die internationalen Vorschriften sind u. E. dann auch IAS 27 und SIC 12 zur Auslegung heranzuziehen. Nach der Beschreibung in SIC 12 wären hiervon ggf. CTA-Konstruktionen erfasst. Die Anwendung der Interpretation (SIC 12) auf Pläne für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses (IAS 19) ist nach SIC 12.6 allerdings explizit ausgeschlossen (vgl. hierzu Mühlberger/Schwinger/Wildner in Thiele/von Keitz/Brücks, Internationales Bilanzrecht, IAS 19, Rzn. 10, 238).

Als mögliche Ausprägungen eines „eng begrenzten und genau definierten Zwecks“ eines Mutterunternehmens werden in der Begründung exemplarisch Leasing-Geschäfte, ausgelagerte F&E-Tätigkeiten und Verbriefungsgeschäfte aufgelistet (BT-Drs. 16/12407, S. 89). Ein Verweis auf externe Versorgungseinrichtungen der betrieblichen Altersversorgung findet sich an keiner Stelle in der Begründung. Aufgrund der quantitativen Bedeutung der betrieblichen Altersversorgung kann nicht davon ausgegangen werden, dass der Gesetzgeber diese an der Stelle „übersehen“ hat.

2. Externe Versorgungseinrichtungen der betrieblichen Altersversorgung können durchaus Risiken bergen. Sie sind allerdings kein „Anwendungsfall“ für die Finanzkrise. Für sie gibt es über Art. 28 EGHGB bereits eine klare Regelung zu den Risiken.

Das arbeitgebende Unternehmen, das seine betriebliche Altersversorgung über einen externen Durchführungsweg durchführt, haftet gem. § 1 Abs. 1 S. 3 BetrAVG zwar dafür, dass die Versorgungseinrichtung auch die zugesagten Leistungen erbringt. Hierbei handelt es sich jedoch um eine gesetzliche Haftung. Die Grundlage ist also nicht gesellschafts- oder schuldrechtlicher Natur (Tz. 53). Auch weil eine reine Beitragszusage in Deutschland nicht möglich ist, bleibt die Haftung des Arbeitgebers für einen Grundbetrag. Die Einstandspflicht bezieht sich auch nicht auf die gesamte Leistung. Die aus der Vermögensanlage gezogenen Erträge, die bei lang laufenden Zusagen den bei weitem größten Teil der Gesamtleistung ausmachen (sollten), fallen nicht unter diese Haftung (Tz. 49).

Hätte der Gesetzgeber die Konsolidierung der externen Versorgungseinrichtungen der betrieblichen Altersversorgung beabsichtigt, hätte er zum einen Modifikationen an Art. 28 EGHGB vornehmen müssen. Dieser hätte nach der Entwurfsfassung des BilMoG noch entfallen sollen, ist dann aber bewusst unverändert geblieben. Zum anderen hätte der Gesetzgeber nicht in § 246 Abs. 2 Satz 2 HGB den Saldierungsweg (von Deckungsvermögen und Versorgungsverpflichtung) gesucht, wenn er parallel die Konsolidierung der gesamten Versorgungsverpflichtungen gewollt hätte.

3. Die Aufgabe einer Versorgungseinrichtung ist zwar „eng begrenzt“; insoweit hat jede Versorgungseinrichtung einen Zweck. Damit wird sie aber nicht zur Zweckgesellschaft eines Mutterunternehmens. Der Zweck dient nicht einem „eng begrenzten Ziel des Mutterunternehmens“. Die Versorgungseinrichtungen erbringen vielmehr ihre Leistungen aufgrund eigener Verpflichtung als eigene Leistungen.

4. Versorgungseinrichtungen fallen zudem nicht unter den Unternehmensbegriff (Tz.6); als Zweckgesellschaften müssten sie u. E. zumindest mittelbar diesem Begriff zuzuordnen sein. Versorgungseinrichtungen sind grundsätzlich nur vermögensverwaltend tätig; sie dürfen, um steuerbefreit zu sein, auch nur vermögensverwaltend tätig sein. Damit können sie kein Ziel eines kaufmännisch oder wirtschaftlich tätigen Unternehmens umsetzen.

**Fazit:**

Den obigen Ausführungen folgend, ergeben sich für die Tzn. 42 und 43 des E-DRS 26 folgende Änderungen:

Tz. 42: Versorgungseinrichtungen der betrieblichen Altersversorgung (Unterstützungskassen, Pensionskassen und Pensionsfonds) fallen nicht in den Geltungsbereich dieses Standards. Die Erfassung der aus mittelbaren Versorgungszusagen resultierenden Risiken erfolgt ausschließlich im Rahmen des Art. 28 EGHGB.

Tz. 43: entfällt

Wir hoffen, dass unsere Anmerkungen für die weiteren Beratungen im DSR hilfreich sind und stehen Ihnen für Rückfragen jederzeit gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen  
Towers Watson GmbH

Heinz-Josef Heger

Dr. Manfred Stöckler