

Herrn Präsident
Prof. Dr. Andreas Barckow
DRSC e.V.
Zimmerstraße 30
10969 Berlin

Grundsatzfragen
WP Dieter Gahlen
T. +49 30 726220-943
F. +49 30 726220-985
gahlen@dgrv.de

9. Mai 2018
Ga/TS

Stellungnahme zum Entwurf des Deutschen Rechnungslegungsstandards Nr. 34 Assoziierte Unternehmen (E-DRS 34)

Sehr geehrter Herr Professor Barckow,

wir bedanken uns für die Möglichkeit zur Stellungnahme zum E-DRS 34 und nehmen zu Ihren Fragen gerne nachfolgend Stellung:

Frage 1:

E-DRS 34 sieht Vereinfachungen hinsichtlich des der Equity-Methode zugrunde zu legenden (letzten) Abschlusses bzw. dessen Stichtags (Tz. 23 und Tz. 25) vor.

Stimmen Sie diesen Vereinfachungen zu?

Zu 1: Wir begrüßen die Vereinfachungen insbesondere vor dem Hintergrund der praktischen Anwendung.

Frage 2:

E-DRS 34 sieht vor, dass Kapitalmaßnahmen beim assoziierten Unternehmen, die vom Mutterunternehmen ausgelöst wurden, z.B. Kapitalerhöhungen oder Kapitalrückzahlungen, oder vergleichbare Vorgänge, die zu einer anlassbezogenen, nicht periodischen Fortschreibung des Equity-Werts führen, auch dann bei der Anwendung der Equity-Methode berücksichtigt werden, wenn sie erst nach dem Abschlussstichtag, der der Equity-Methode zugrunde liegt, jedoch bis zum Konzernabschlussstichtag erfolgen (Tz. 26).

Halten Sie diese Empfehlung für sachgerecht und operational?

Zu 2: Wir halten die Empfehlung für sachgerecht und operational. § 312 Abs. 6 HGB verlangt, dass der letzte Abschluss des assoziierten Unternehmens zugrunde zu legen ist. Der Wortlaut schließt jedoch eine Berücksichtigung der Kapitalmaßnahmen zum Konzernabschlussstichtag nicht aus.

Frage 3:

E-DRS 34 sieht keine Einschränkung des gesetzlichen Wahlrechts zur Anpassung abweichender Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden vor (Tz. 28 ff.). Dementsprechend darf ein nach ausländischen Vorschriften erstellter Abschluss - ohne Anpassungen an die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung - verwendet werden.

Stimmen Sie dieser Regelung zu?

Zu 3: Wir stimmen der vorgeschlagenen Regelung nicht zu.

Die Anwendung eines grundlegend anderen Rechnungslegungssystems kann gemäß IDW RS HFA 38 (Tz. 7 f.) nicht als abweichende Bilanzierungs- und Bewertungsmethode interpretiert werden. Somit ist eine Anpassung an die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung grundsätzlich erforderlich.

Unter praktischen Gesichtspunkten wäre zumindest eine GoB-Konformität des ausländischen Abschlusses zu fordern, der bei weiter Auslegung bei einem Abschluss im Einklang mit der EU-Bilanzrichtlinie vorliegt. Sicher nicht GoB- und richtlinienkonform wäre der Verzicht auf Anpassungen, wenn das assoziierte Unternehmen einen Abschluss nach IFRS oder US-GAAP erstellt.

Frage 4:

Gemäß E-DRS 34 besteht keine Anschaffungskostenrestriktion bei der Aufdeckung der anteiligen stillen Reserven und Lasten im Rahmen der Nebenrechnung (Tz. 34). Die Aufdeckung ist somit nicht auf den sog. Unterschiedsbetrag 1 begrenzt, selbst wenn dadurch ein passiver Unterschiedsbetrag entsteht.

Stimmen Sie dieser Sichtweise zu?

Zu 4: Wir stimmen dieser Sichtweise nicht zu.

Soweit eine sofortige Ertragsrealisierung ausgeschlossen wird, indem die Ertragswirkung auf die Folgeperioden verschoben wird, bleiben das

Anschaffungskosten- und Realisationsprinzip sowie die Erfolgsneutralität des Anschaffungsvorgangs zwar zunächst gewahrt. Das Vorgehen verletzt die GoB aber in den Folgeperioden, da mittels einer Ertragsbuchung Nettovermögen generiert wird, für das niemals eine Ausgabe geleistet wurde.

Die Verletzung der Anschaffungskostenrestriktion steht auch im Widerspruch zum Wortlaut des § 312 Abs. 2 Satz 1 HGB, in dem es heißt: „Der Unterschiedsbetrag ist den Wertansätzen [...] zuzuordnen“, nicht umgekehrt.

Nach GoB ist die Aufdeckung der stillen Reserven somit auf den sog. Unterschiedsbetrag 1 begrenzt, es darf dadurch kein passiver Unterschiedsbetrag entstehen. Ein negativer Unterschiedsbetrag kann nur entstehen, wenn der Buchwert des Nettovermögens auch nach Aufdeckung der stillen Lasten, den Beteiligungsbuchwert übersteigt.

Auch aus der Regierungsbegründung zum BilMoG ergibt sich, dass die Anschaffungskostenrestriktion nach dem Willen des Gesetzgebers beibehalten werden soll und stille Reserven nur insofern aufgedeckt werden dürfen, als diese noch durch die Anschaffungskosten gedeckt sind. So heißt es in der Gesetzesbegründung: „Denkbar wäre es auch gewesen, anstelle der Buchwertmethode die Kapitalanteilmethode ohne Anschaffungskostenrestriktion beizubehalten. Auf diese Weise wäre eine noch stärkere Annäherung an die internationale Rechnungslegung möglich gewesen, als dies mit der Beibehaltung der Buchwertmethode der Fall ist“ (BT-Drucks. 16/10067, S. 85).

Frage 5:

E-DRS 34 unterscheidet nicht zwischen „echten“ und „unechten“ assoziierten Unternehmen im Konzernabschluss. Demzufolge werden keine unterschiedlichen Rechtsfolgen bzw. Empfehlungen, bspw. zur Einheitlichkeit der Rechnungslegungsmethoden und der Informationserlangung bei der Zwischenergebniseliminierung, vorgesehen.

Stimmen Sie dieser Vorgehensweise zu oder halten Sie eine Differenzierung für notwendig?

Zu 5: Wir stimmen dieser Vorgehensweise zu.

Wenn die Kriterien des § 311 Abs. 1 HGB (Beteiligungsverhältnis und maßgeblicher Einfluss) erfüllt sind, liegt ein assoziiertes Unternehmen vor, welches nach § 312 HGB zu bilanzieren ist, andernfalls nicht. Begriffsspielereien („echte“ oder „unechte“ assoziierte Unternehmen) helfen hier nicht weiter.

Frage 6:

E-DRS 34 verlangt lediglich solche Angaben im Konzernanhang, die von handelsrechtlichen Vorschriften explizit verlangt werden bzw. die für das Verständnis der grundsätzlichen Anwendung der Equity-Methode im jeweiligen Konzernabschluss erforderlich sind.

Begrüßen Sie diese Vorgehensweise? Welche Angaben im Konzernanhang würden Sie ggf. zusätzlich aufnehmen?

Zu 6: Wir stimmen der Vorgehensweise zu.

Die Angabepflichten ergeben sich aus dem HGB, wobei sie explizit oder implizit (z.B. aufgrund der Zielnorm des § 297 Abs. 2 Satz 2 HGB) erforderlich sein können. Der Standard hat sich auf die gesetzlichen Angabepflichten zu beschränken und keine zusätzlichen Angabepflichten ohne Rechtsgrundlage zu schaffen.

Frage 7:

Haben Sie über die in den vorhergehenden Fragen adressierten Sachverhalte hinausgehende Anmerkungen und Anregungen zu einzelnen Tz. des Entwurfs?

Zu 7: nein

Für Rückfragen stehen wir Ihnen gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

DGRV – Deutscher Genossenschafts- und Raiffeisenverband e.V.

gez. Dr. Eckhard Ott

gez. i. V. Dieter Gahlen