

© DRSC e.V	Zimmerstr. 30	10969 Berlin	Tel.: (030) 20 64 12 - 0	Fax: (030) 20 64 12 - 15
	Internet: www.drsc.de		E-Mail: 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 des FA wieder. Die Standpunkte des 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

<b>Sitzung:</b>	<b>42. Sitzung HGB-FA / 12.04.2019 / 15:15 – 16:45 Uhr</b>
<b>TOP:</b>	<b>06 – ARUG II, DRS 17</b>
<b>Thema:</b>	<b>Themen aus der DRSC-Stellungnahme im RegE</b>
<b>Unterlage:</b>	<b>42_06a_HGB-FA_ARUGII_DRSC-SN_RegE</b>

### 1 Vorbemerkung

- 1 In dieser Unterlage wird dargestellt, inwieweit die in der DRSC-Stellungnahme vom 6. Dezember 2018 angesprochenen Themen Eingang in den Regierungsentwurf (RegE) zum ARUG II gefunden haben. Entscheidungen des HGB-FA sind diesbezüglich nicht zu treffen.

### 2 § 162 AktG-E: Bedeutung der Begriffe „gewährt“ und „geschuldet“

- 2 Gem. § 162 AktG-E ist im Vergütungsbericht die gewährte und geschuldete Vergütung anzugeben. Das DRSC hatte angeregt, die Begriffe „gewährt“ und „geschuldet“ zu definieren, weil insbesondere das Verständnis des Begriffs „gewährt“ unter den Vorgaben in § 285 Nr. 9 lit. a Satz 1 und Satz 4 HGB für den Anhang sowie in § 314 Abs. 1 Nr. 6 lit. a Satz 1 und Satz 4 HGB für den Konzernanhang Gegenstand von Diskussionen ist.
- 3 Der RegE (S. 128) enthält nunmehr Erläuterungen zu dieser Thematik: Danach sollen die Begriffe den *„faktisch zu betrachtende[n] Zufluss der Vergütung („gewährt“), der somit auch eine beispielsweise auf nichtiger oder non-existenter rechtlicher Grundlage ausgezahlte Vergütung erfassen würde und als nach rechtlichen Kategorien fällige, aber (bisher) nicht zugeflossene Vergütung („geschuldet“)* beschreiben. Ausdrücklich nicht geregelt werden soll der Zeitpunkt, *„ab dem der faktische Zufluss, d. h. der Übergang der Vergütung in das Vermögen des Vergütungsempfängers, für die einzelnen Vergütungsbestandteile angenommen wird.“* Dies könne – so die Regierungsbegründung – *„auch weiterhin der Klärung durch die Praxis überlassen bleiben.“*

### 3 § 162 AktG-E: ODER-Verknüpfungen in Abs. 1 Satz 1 und Abs. 1 Nr. 3

- 4 Im RefE wurde in § 162 AktG-E eine Formulierung verwendet, nach der die *„gewährte oder geschuldete Vergütung“* (Abs. 1 Satz 1) und die Anzahl der *„gewährten oder angebotenen Aktien*



und Aktienoptionen“ (Abs. 1 Satz 2 Nr. 3) anzugeben sind. Das DRSC hatte eine Klarstellung angeregt, um die Vermutung eines Wahlrechts zu vermeiden, so denn jenes nicht beabsichtigt war.

- 5 Gemäß § 162 Abs. 1 Satz 1 AktG-E (RegE) ist nunmehr die „*gewährte **und** geschuldete Vergütung*“ (Hervorh. d. Verf.) anzugeben. Weitere Erläuterungen dazu enthält die Regierungsbegründung, wie in Tz. 3 dieser Unterlage beschrieben.
- 6 In der Formulierung des § 162 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AktG im RegE wurde „*angebotenen Aktien bzw. Aktienoptionen*“ durch „*zugesagte Aktien bzw. Aktienoptionen*“ ersetzt, allerdings unter Beibehaltung der ODER-Verknüpfung. Es sind also die „*Anzahl der gewährten oder zugesagten Aktien und Aktienoptionen*“ etc. anzugeben.
- 7 In der Begründung (vgl. S. 130) wird dazu ausgeführt, dass „*gewährt*“ (wie auch zu § 162 Abs. 1 Satz 1 AktG-E erläutert) als faktischer Zufluss zu verstehen sei. „*Es sind hier nicht nur die [...] fälligen aber noch nicht geleisteten Vergütungsbestandteile anzugeben [...], sondern überhaupt alle Vergütungsbestandteile, für die eine Verpflichtung rechtlich besteht, die fällig sein kann aber nicht muss und die noch nicht erfüllt wurde (in letzterem Fall wären die Aktien und Aktienoptionen dann bereits ‚gewährt‘).*“
- 8 Diese Erläuterungen deuten nicht auf ein Wahlrecht hin und legen zudem das Verständnis nahe, dass die Anzahl der anzugebenden Aktien(optionen) grundsätzlich sowohl die Anzahl der zugesagten als auch die Anzahl der gewährten Aktien(optionen) umfasst. Ferner wird damit klargestellt, dass der Terminus „*gewährte*“ Aktien(optionen) zumindest im AktG-E nicht mit dem in IFRS 2 *Share-based Payments* verwendeten Begriff „*equity instruments granted*“ gleichgesetzt wird, wobei hier der Fokus auf der Inkongruenz von „*gewährt*“ und „*granted*“ liegt. (Daneben sind Aktien bzw. Aktienoptionen nur eine Teilmenge von *equity instruments*). Es liegt zudem nahe, dass „*equity instruments granted*“ eher mit „*zugesagte EK-Instrumente*“ zu übersetzen ist.
- 9 Für eventuelle, weitergehende Änderungen an DRS 17 ist diesbezüglich festzuhalten, dass ausweislich der Begründung zum RegE ARUG II „*gewährte*“ EK-Instrumente im Zusammenhang mit einer fälligen (weil verdienten) Vergütung genannt werden. Dies zeigt, dass der Begriff „*gewährte Aktien(optionen)*“ durchaus anders verstanden werden kann, als § 285 Nr. 9 HGB unter Einbezug der Regierungsbegründung zum VorstOG (BT-Drucksache 15/5577) nahelegt. Nach letzterem werden gewährte Aktien(optionen) als „*equity instruments granted*“ i.S. von IFRS 2, d.h. als zugesagte oder eingeräumte Aktien(optionen), nicht aber fällige (weil erdiente), angesehen.
- 10 Das DRSC hatte ferner eine Klarstellung angeregt, ob die Vergütung von Unternehmen desselben Konzerns separat von der Vergütung der Gesellschaft anzugeben ist. Ausschlaggebend für diese Anregung war die Formulierung im RefE, nach der die Vergütung anzugeben ist, die ei-



nem „Mitglied des Vorstands [...] von der Gesellschaft **oder** Unternehmen desselben Konzerns“ gewährt etc. wurde (§ 162 Abs. 1 Satz 1 AktG-E, Hervorh. d. Verf.).

- 11 Gem. § 162 Abs. 1 Satz 1 AktG-E (RegE) ist nunmehr die einem „Mitglied des Vorstands [...] von der Gesellschaft **und** Unternehmen desselben Konzerns“ (Hervorh. d. Verf.) gewährte und geschuldete Vergütung anzugeben. Die Regierungsbegründung (S. 128) führt weiter aus: „Der Vergütungsbericht hat kumulativ die von der Gesellschaft und von Unternehmen desselben Konzerns (§ 290 HGB) im letzten Geschäftsjahr gewährte und geschuldete Vergütung zu enthalten. [...] Es ist die von der Gesellschaft und von Unternehmen desselben Konzerns im letzten Geschäftsjahr gewährte und geschuldete Vergütung anzugeben. Nach den bisher im HGB geltenden Grundsätzen sind Leistungen Dritter, zu denen auch Leistungen von Konzernunternehmen zählen, gesondert anzugeben. Dieses Verständnis ist im Sinne einer reibungslosen Überführung der bisher im HGB verorteten Vorschriften beizubehalten.“

#### 4 § 162 AktG-E: Zeitpunkt der Veröffentlichung des Vergütungsberichts

- 12 In der DRSC-Stellungnahme wurde ferner der im RefE verwendete Wortlaut in § 289f Abs. 2 Nr. 1a HGB-E kritisiert, wonach die Erklärung zur Unternehmensführung, die im Rahmen der Lageberichterstattung abzugeben ist, „eine Bezugnahme auf die Internetseite der Gesellschaft, auf der der Vergütungsbericht über das letzte Geschäftsjahr und der Prüfungsbericht des Abschlussprüfers [etc.] öffentlich zugänglich gemacht **ist**“ (Hervorh. d. Verf.), beinhalten muss.
- 13 Grund für diese Kritik war, dass der Vergütungsbericht spätestens bei Erstellung der Erklärung zur Unternehmensführung im Rahmen der Lageberichterstattung auf der Internetseite veröffentlicht sein müsste. Dies hieße jedoch, den Vergütungsbericht zu einem Zeitpunkt zu veröffentlichen, zu dem er durch die Hauptversammlung noch gar nicht gebilligt bzw. ihr noch gar nicht vorgelegt worden sein kann. Daher hatte das DRSC eine Änderung der Formulierung in § 289f Abs. 2 Nr. 1a HGB-E angeregt.
- 14 Im RegE ist § 289f Abs. 2 Nr. 1a HGB-E anders formuliert. Danach muss die Erklärung zur Unternehmensführung eine Bezugnahme auf die Internetseite beinhalten, „auf der der Vergütungsbericht [...], der Vermerk des Abschlussprüfers [usw.] öffentlich zugänglich gemacht **werden**.“ (Hervorh. d. Verf.).

#### 5 § 162 AktG-E: Berichtsinhalte des Vergütungsberichts

- 15 In der Stellungnahme des DRSC wurde eine Klarstellung angeregt, inwiefern „**Bezüge**“ (Verwendung im HGB) und „Vergütung“ (Verwendung im AktG-E) inhaltlich abzugrenzen sind. Dazu wird in der Regierungsbegründung ausgeführt, dass „Vergütung“ als Gesamtheit der in § 285 Nr. 9 lit. a S. 1 bis 3 und lit. b S. 1 und 2 HGB verwendeten Definitionen zu verstehen ist (vgl. S. 128).



- 16 In § 285 Nr. 9 lit. a S. 1 bis 3 HGB werden folgende Bezüge aufgelistet:
- die für die Tätigkeit im Geschäftsjahr gewährten Gesamtbezüge (Gehälter, Gewinnbeteiligungen, Bezugsrechte und sonstige aktienbasierte Vergütungen, Aufwandsentschädigungen, Versicherungsentgelte, Provisionen und Nebenleistungen jeder Art) (Satz 1);
  - Bezüge, die nicht ausgezahlt, sondern in Ansprüche anderer Art umgewandelt oder zur Erhöhung anderer Ansprüche verwendet werden (Satz 2);
  - Bezüge, die im Geschäftsjahr gewährt, bisher aber in keinem Jahresabschluss angegeben worden sind (Satz 3).
- 17 In § 285 Nr. 9 lit. b S. 1 und 2 HGB werden folgende Bezüge aufgelistet:
- Gesamtbezüge (Abfindungen, Ruhegehälter, Hinterbliebenenbezüge und Leistungen verwandter Art) der früheren Mitglieder der bezeichneten Organe und ihrer Hinterbliebenen (Satz 1);
  - Buchstabe a Satz 2 und 3 sind entsprechend anzuwenden (Satz 2).
- 18 Ob damit auch die in der DRSC-Stellungnahme aufgeworfene Frage beantwortet ist, inwiefern Altersversorgungsaufwendungen Bestandteil der berichtspflichtigen Vergütung sind, erscheint weiterhin unklar.
- 19 Das DRSC hatte in seiner Stellungnahme ferner gefragt, ob eine individualisierte Darstellung der Vergütung für ehemalige Organmitglieder tatsächlich beabsichtigt sei, da dies über die aktuellen Berichtspflichten für börsennotierte Aktiengesellschaften hinausgehen würde. § 162 Abs. 5 AktG-E (RegE) enthält nunmehr eine zusätzliche Regelung: *„Personenbezogene Angaben zu früheren Mitgliedern des Vorstands oder des Aufsichtsrats sind in allen Vergütungsberichten, die nach Ablauf von zehn Jahren nach Ablauf des Geschäftsjahres, in dem das jeweilige Mitglied seine Tätigkeit beendet hat, zu erstellen sind, zu unterlassen.“*
- 20 Damit erscheint implizit klargestellt, dass zumindest für die ersten zehn Jahre nach Ausscheiden eines Organmitglieds dessen Vergütung individuell darzustellen ist. Wäre dies nicht so, hätte es der neuen Formulierung nicht bedurft.

## **6 § 162 AktG-E: Doppelangaben**

- 21 In der Stellungnahme des DRSC wurden Doppelangaben problematisiert, die sich aus § 162 Abs. 2 Nr. 1 AktG-E (RefE) sowie der Begründung dazu ergeben, wonach Leistungen von Dritten anzugeben sind und Dritte sowohl Unternehmen desselben Konzerns als auch weitere Dritte umfassen. Da Vergütungen von Unternehmen desselben Konzerns schon als *„Vergütungen“* in § 162 Abs. 1 AktG-E genannt werden, bestünde hier das Risiko einer Doppelangabe.
- 22 Der RegE enthält – soweit ersichtlich – keine Änderung bzw. Klarstellung.



## **7 § 315a HGB-E: Redaktionsversehen**

- 23 In der DRSC-Stellungnahme wurde auf die nicht konsistente Änderung der inhaltgleichen §§ 289a Abs. 2 (Grundzüge des Vergütungssystems im Lagebericht) und 315a Abs. 2 Satz 1 HGB (Grundzüge des Vergütungssystems im Konzernlagebericht) hingewiesen. Dies ist im RegE entsprechend korrigiert worden.

## **8 § 111a Abs. 1 AktG-E: Definition Geschäfte mit nahestehenden Personen**

- 24 Mit Bezugnahme auf die Begründung zum RefE, wonach sich der Inhalt der entworfenen Berichtspflichten zu den Geschäften mit nahestehenden Personen an den IFRS (insbesondere an IAS 24 *Related Party Disclosures*) orientieren soll, hatte das DRSC angeregt, die Definition von Geschäften mit nahestehenden Personen in § 111a Abs. 1 AktG-E zugunsten der Rechtssicherheit stärker an IAS 24 anzugleichen. Insbesondere wurden in der Begründung zum RefE zahlreiche Beispiele genannt, so auch die Übernahme der Erfüllung von Verbindlichkeiten und die Erbringung von Dienstleistungen, d.h. Leistungen, die in IAS 24 explizit als Geschäft gelten.
- 25 Eine entsprechende Änderung des § 111a Abs. 1 AktG-E (RegE) ist nicht festzustellen.

## **9 § 111b Abs. 1 und Abs. 3 AktG-E: Wesentlichkeitsgrenze**

- 26 Der Zustimmungsvorbehalt des Aufsichtsrats bei Geschäften mit nahestehenden Personen ist an eine Wesentlichkeitsgrenze geknüpft, die 2,5% der Summe aus Anlage- und Umlaufvermögen der Gesellschaft beträgt. Bei Konzernabschlüssen nach IFRS tritt anstelle der Summe aus Anlage- und Umlaufvermögen die Summe aus den entsprechenden Vermögenswerten des IFRS-Konzernabschlusses.
- 27 Das DRSC hatte darauf hingewiesen, dass es in einer IFRS-Bilanz kein eindeutiges Pendant zur Summe aus Umlauf- und Anlagevermögen gibt und hatte daher die Verwendung einer Bezugsgröße vorgeschlagen, die sich sowohl aus einer IFRS-Bilanz als auch aus einer Bilanz gemäß der handelsrechtlichen GoB ergibt, z.B. die Bilanzsumme.
- 28 § 111b AktG ist im RegE diesbezüglich allerdings unverändert geblieben.