

© 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>44. Sitzung HGB-FA / 11.09.2019 / 11:30 – 12:30 Uhr</b>
<b>TOP:</b>	<b>03 – E-DRÄS 9 – Änderungen an DRS 17 und DRS 20</b>
<b>Thema:</b>	<b>Auswertung der Stellungnahmen zu E-DRÄS 9 und Diskussion der Änderungen</b>
<b>Unterlage:</b>	<b>44_03a_HGB-FA_E-DRÄS9_SN</b>

### 1 Vorbemerkung

- 1 In dieser Unterlage werden die Inhalte der Stellungnahmen wiedergegeben, die das DRSC im Zuge der Konsultation zu E-DRÄS 9 erhalten hat. E-DRÄS 9 wurde auf der Grundlage des Regierungsentwurfs des Gesetzes zur Umsetzung der Zweiten Aktionärsrechte-Richtlinie (RegE A-RUG II) entworfen. Die zum E-DRÄS 9 eingegangenen Stellungnahmen werden darüber hinaus vom Mitarbeiterstab gewürdigt.
- 2 Die Stellungnahmefrist endete am 23. August 2019. Es sind zwei Stellungnahmen zu E-DRÄS 9 eingegangen. In „Der Betrieb“ (Nr. 32, 2019) ist unter „Betriebswirtschaft Kompakt“ ein kurzer, deskriptiver Fachbeitrag erschienen.
- 3 E-DRÄS 9 beinhaltet eine konkrete Frage zur Änderung der Tz. K227. Diese Textziffer behandelt den Inhalt der Konzernklärung zur Unternehmensführung. Darüber hinaus sind in E-DRÄS 9 Stellungnahmen zu jedem in diesem Entwurf geregelten Sachverhalt erbeten.

### 2 Streichung der Konkretisierungen in DRS 17 für den Vergütungsbericht

- 4 Ein Konsultationsteilnehmer bezeichnet die Streichungen „im Lichte der gesetzlichen Aufgabengestaltung des DRSC, Empfehlungen zur Anwendung der (handelsrechtlichen) Grundsätze über die Konzernrechnungslegung zu entwickeln“, als konsequent.
- 5 Ein anderer Konsultationsteilnehmer drückt sein Bedauern über die ersatzlose Streichung aus und regt an, „diese Leitlinien ggf. in unverbindlicher Form eines ‚DRSC-Anwendungshinweises‘ beizubehalten.“ Der Teilnehmer übt ferner Kritik an der gesetzlichen Regelung, den Vergütungsbericht auf die Webseite zu verlagern und gleichzeitig den Prüfungsumfang lediglich auf das Vorliegen der Angaben zu beschränken.

### 3 Verweis auf § 315a Abs. 2 HGB

- 6 Mit E-DRÄS 9 wurde in DRS 17.1 der Verweis auf die einschlägigen Vorgaben im HGB geändert. Dies betrifft konkret § 315a Abs. 2 HGB. In einer Stellungnahme wird folgende Änderung in der neuen Formulierung der Tz. 1 des DRS 17 (Satz 1) vorgeschlagen (Einfügung unterstrichen):

Die handelsrechtliche Berichterstattung über die Vergütung der Organmitglieder von Mutterunternehmen ~~Konzernen~~ ist ~~im Gesetz~~ in § 314 Abs. 1 Nr. 6 HGB geregelt.

Begründet wird dieser Vorschlag damit, dass ein Konzern keine (eigene) Rechtspersönlichkeit und somit keine Organe hat.

- 7 *Analyse und Empfehlung des DRSC-Mitarbeiterstabs:* Auch Gesetz und Schrifttum rekurren in diesem Zusammenhang auf die Organe des Mutterunternehmens. Daher empfiehlt sich, Tz. 1 des DRS 17, wie in Tz. 6 dieser Unterlage formuliert, anzupassen.

#### Frage an den HGB-FA:

1. Stimmt der HGB-FA dieser Empfehlung zu?

### 4 Streichung der Pflicht zur Angabe von Vorjahreszahlen

- 8 Mit E-DRÄS 9 wurde die bislang in DRS 17.13 (Satz 1) formulierte Pflicht zur Angabe von Vorjahreszahlen in eine Empfehlung geändert. Begründet wurde dies damit, dass sich aus dem HGB keine generelle Pflicht zur Angabe von Vorjahreszahlen für Anhangangaben ableiten lässt. In einer Stellungnahme wurde angeregt, dies auch in Satz 2 von DRS 17.13 entsprechend anzupassen.

*Analyse und Empfehlung des DRSC-Mitarbeiterstabs:*

- 9 In der Fassung des E-DRÄS 9 hat DRS 17.13 folgenden Wortlaut (die Markierungen zeigen die Änderungen zur aktuell geltenden Fassung des DRS 17 an):

„Aus Gründen der Vergleichbarkeit wird empfohlen, ~~f~~Für quantitative Angaben nach § 314 Abs. 1 Nr. 6 ~~und § 315a Abs. 2 HGB sind aus Gründen der Vergleichbarkeit~~ Vorjahreszahlen anzugeben. Vergleichsinformationen für verbale und beschreibende Angaben sind zu machen, wenn sie für das Verständnis der Angaben von Bedeutung sind.“

- 10 Inhaltlich ist DRS 17.13 an Tz. 38 des IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* angelehnt. IAS 1.38 hat den folgenden Wortlaut:

“Except when IFRSs permit or require otherwise, an entity shall present comparative information in respect of the preceding period for all amounts reported in the current period’s financial statements. An entity shall include comparative information for narrative and descriptive information if it is relevant to understanding the current period’s financial statements.”

- 11 In E-DRÄS 9 wurde ferner die Tz. B10 des DRS 17 neu formuliert:  
„Der HGB-FA hat beschlossen, nicht über die gesetzlichen Anforderungen hinauszugehen, auch wenn gem. IAS 1.36 bereits eine verpflichtende Angabe von Vorjahreszahlen vorgeschrieben ist, soweit quantitative Angaben im Rahmen eines IFRS-Konzernabschlusses gemacht werden. Vorjahreszahlen sind vom HGB nur für die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung vorgeschrieben. Da jedoch die Angabe von Vorjahreszahlen dem Adressaten des Abschlusses den Periodenvergleich ermöglicht, wird diese Angabe empfohlen.“
- 12 Die Frage, ob die Pflicht zur Angabe von Vorjahreszahlen tatsächlich nicht besteht, muss differenziert beantwortet werden: Handelt es sich um Angaben im **HGB-Konzernanhang**, so besteht keine generelle Pflicht, Vorjahreszahlen anzugeben.
- 13 Hat ein Mutterunternehmen aufgrund § 315e HGB einen **IFRS-Konzernabschluss** aufzustellen, dann sind verschiedene Publizitätsvorgaben des HGB zusätzlich zu den Anforderungen der IFRS beachten, so auch die Angabe der Organbezüge gem. § 314 Abs. 1 Nr. 6 HGB. Diese Publizitätsvorgaben sind gem. § 315e Abs. 1 HGB den IFRS „entsprechend anzuwenden“, woraus im Schrifttum eine grundsätzliche Pflicht zur Angabe von Vorjahreszahlen aufgrund von IAS 1.38 abgeleitet wird<sup>1</sup>. Andere Kommentatoren vertreten die Ansicht, dass eine solche Pflicht entfällt, sobald die ergänzenden Anhangangaben nach § 315e HGB in einem separaten Abschnitt gemacht werden<sup>2</sup>.
- 14 Empfehlung: Unabhängig davon, welcher Ansicht gefolgt wird, erscheint es sinnvoll, in den Konkretisierungen des DRS 17 zwischen einem HGB-Konzernanhang und einem IFRS-Konzernanhang zu unterscheiden. Dazu konnten z.B. folgende Anforderungen formuliert werden:  
Tz. 13 (Überarbeitung der Tz.):  
Werden quantitative Angaben nach § 314 Abs. 1 Nr. 6 HGB in einem Konzernanhang gemacht, der im Einklang mit den IFRS aufgestellt wird, sind für diese Angaben aus Gründen der Vergleichbarkeit Vorjahreszahlen anzugeben. Ebenso sind Vergleichsinformationen für verbale und beschreibende Angaben zu machen, wenn sie für das Verständnis der Angaben von Bedeutung sind.  
  
Tz. 13a (Einfügung einer neuen Tz.):  
Werden quantitative Angaben nach § 314 Abs. 1 Nr. 6 HGB in einem Konzernanhang gemacht, der ausschließlich im Einklang mit dem Achten Titel des HGB (§§ 313 und 314 HGB) aufgestellt wird, wird aus Gründen der Vergleichbarkeit empfohlen, für diese Angaben Vorjahreszahlen anzugeben. Ebenso wird empfohlen, Vergleichsinformatio-

<sup>1</sup> Z.B. Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg, in: Haufe IFRS-Kommentar (2019), § 5, Tz. 77.

<sup>2</sup> Z.B. Grottel/Kreher, in Beck'scher Bilanzkommentar (2018), § 315e, Tz. 10.



nen für verbale und beschreibende Angaben zu machen, wenn sie für das Verständnis der Angaben von Bedeutung sind.

- 15 Entsprechend wäre auch eine Änderung der Tz. 40 in der Begründung des DRS 17 notwendig. Offen ist und durch die Fachausschüsse zu diskutieren wäre, ob in DRS 17 auch die Variante „Darstellung in einem separaten Abschnitt des IFRS-Konzernanhangs“ behandelt werden soll.

#### **Fragen an den HGB-FA:**

2. Stimmt der HGB-FA der Empfehlung des DRSC-Mitarbeiterstabs (Tz. 14f. dieser Unterlage) zu?
3. Ist der HGB-FA der Ansicht, dass ein separater Abschnitt im IFRS-Konzernanhang von der Pflicht zur Angabe von Vorjahreszahlen für die dort enthaltenen Angaben § 315e Abs. 1 HGB entbindet?

### **5 Konzernklärung zur Unternehmensführung: Verweis auf Internetseite (I)**

- 16 Mit E-DRÄS 9 wird vorgeschlagen, die Anforderungen in DRS 20 zur Konzernklärung zur Unternehmensführung entsprechend der Änderung des § 289f HGB durch das ARUG II anzupassen. Die Regelung nach dem RegE ARUG II wird mit E-DRÄS 9 wortgleich in DRS 20 übernommen. Konkret wurde in E-DRÄS 9 die folgende Formulierung für DRS 20.K227 lit. b) entworfen:
- „Die Konzernklärung zur Unternehmensführung gemäß § 315d HGB muss beinhalten [...] eine Bezugnahme auf die Internetseite der Gesellschaft, auf welcher der Vergütungsbericht über das letzte Geschäftsjahr und der Vermerk des Abschlussprüfers gemäß § 162 AktG, das geltende Vergütungssystem gemäß § 87a Abs. 1 und 2 Satz 1 AktG und der letzte Beschluss gemäß § 113 Abs. 3 AktG über die Vergütung des Aufsichtsrats öffentlich zugänglich gemacht werden [...]“
- 17 In einer Stellungnahme wird vorgeschlagen, die Formulierung „Bezugnahme auf die Internetseite der Gesellschaft“ durch „Bezugnahme auf die jeweilige Internetseite der Gesellschaft“ zu ersetzen. Nach Ansicht des Konsultationsteilnehmers wolle der Gesetzgeber nicht vorschreiben, dass sämtliche Dokumente mit derselben URL abrufbar sein müssen. Die Dokumente sollten auch mit unterschiedlichen URLs öffentlich zugänglich sein dürfen, sofern diese verschiedenen URLs mit einer Zuordnung zum jeweiligen Dokument in der Konzernklärung angegeben werden.

#### *Analyse und Empfehlung des DRSC-Mitarbeiterstabs:*

- 18 Ob sämtliche Dokumente mit derselben URL direkt abrufbar sein müssen oder ob jedes Dokument eine eigene URL benötigt und dann auch jede einzelne URL anzugeben ist, geht aus den Gesetzesmaterialien zum ARUG II nicht hervor. In der Begründung zum RegE ARUG II wird lediglich ausgeführt:



„In der Erklärung zur Unternehmensführung soll eine Bezugnahme, d. h. ein Link, auf die Internetseite der Gesellschaft, auf der der Vergütungsbericht über das letzte Geschäftsjahr [...], das gültige Vergütungssystem [...] und der gültige Vergütungsbeschluss [...] öffentlich zugänglich gemacht werden, erfolgen. Dieser muss nicht, aber kann, wenn technisch möglich, elektronisch als URL-Hyperlink ausführbar gestellt sein.“

- 19 Die Fachausschüsse des DRSC hatten sich bereits im Zuge der Überarbeitung des DRS 20 aufgrund des CSR-RUG mit Verweisen auf die Internetseite befasst. Im Ergebnis ist Tz. B60 des DRS 20 seinerzeit wie folgt gefasst worden:

„Die Angabe der Internetseite, auf der der gesonderte nichtfinanzielle Konzernbericht veröffentlicht wird, beinhaltet die konkrete Adresse der Internetseite (URL), auf der sich der Bericht durch einen einzigen „Klick“ auswählen lässt. Die angegebene Internetseite kann z.B. auf ein separates Dokument (z.B. pdf) oder auf eine andere Internetseite verlinken, auf der die Inhalte direkt einsehbar sind. Diese Konkretisierung orientiert sich an den Erläuterungen zu § 37v WpHG im RegE zum Transparenzrichtlinie-Umsetzungsgesetz und der Verlautbarung der BaFin vom 8. Juni 2016 „Häufig gestellte Fragen zu den §§ 37v ff. WpHG“.“

- 20 Übertragen auf die aktuelle Fragestellung zu E-DRÄS 9 wäre in der Konzernklärung zur Unternehmensführung die Adresse der Internetseite (URL) anzugeben, von der aus mit einem weiteren „Klick“ die in Rede stehenden Dokumente (Vergütungsbericht etc.) geöffnet werden können. Zwar wäre ein direkter Link theoretisch zwar ebenfalls denkbar, erscheint aber unpraktikabel, da es sich im betrachteten Fall um mehrere Dokumente handelt und nicht – wie bei der nichtfinanziellen Erklärung – um ein einziges (die Nichtfinanzielle (Konzern-)Erklärung). Dies ist auch konsistent zu der Ansicht des Konsultationsteilnehmers, wonach die Dokumente nicht direkt unter derselben URL zugänglich sein müssen.
- 21 Sind die Dokumente unter verschiedenen URLs zugänglich, ist es fraglich, ob die Angabe jeder einzelnen URL in der Konzernklärung praktikabel ist. Zudem ist die Tz. K227 vom Wortlaut her eng am Gesetzestext orientiert, und eine Veränderung des übernommenen Wortlauts könnte zu Missverständnissen führen.
- 22 Empfehlung: Es erscheint sachgerecht, die Ausführungen der Tz. B60 entsprechend auch für die Konzernklärung zur Unternehmensführung gelten zu lassen, z.B. durch eine Erweiterung der in E-DRÄS 9 entworfenen Tz. B40f. (Erweiterung unterstrichen):

B40f.

Mit dem ARUG II wurde die Pflicht bzw. Möglichkeit zur Vergütungsberichterstattung im (Konzern-)Lagebericht abgeschafft. Börsennotierte Unternehmen (einschl. Mutterunternehmen) haben unter Anderem ihr Vergütungssystem und individualisierte Angaben über die Vergütung der Organmitglieder in einem Vergütungsbericht auf ihrer



Internetseite zu veröffentlichen. Gleichzeitig werden die betreffenden Unternehmen durch das ARUG II dazu verpflichtet, eine Bezugnahme auf die Internetseite, auf der diese Informationen öffentlich zugänglich gemacht werden, in die (Konzern-) Erklärung zur Unternehmensführung aufzunehmen. Hierfür gelten die Erläuterungen aus der Tz. B60 entsprechend.

**Frage an den HGB-FA:**

4. Stimmt der HGB-FA der Empfehlung des DRSC-Mitarbeiterstabs (Tz. 22 dieser Unterlage) zu?

**6 Konzernklärung zur Unternehmensführung: Verweis auf Internetseite (II)**

- 23 In der gleichen Stellungnahme wird darauf hingewiesen, dass zum Zeitpunkt der Aufstellung der Konzernklärung noch nicht notwendigerweise sämtliche Dokumente vorliegen und diese daher erst zu einem späteren Zeitpunkt (d.h. nach Veröffentlichung des Konzernlageberichts) auf der Internetseite hinterlegt werden können. Die mit E-DRÄS 9 vorgeschlagene Formulierung in der Tz. K227 lit. b) „öffentlich zugänglich gemacht werden“ würde diesen Fall nicht zweifelsfrei berücksichtigen, da diese Formulierung nach Ansicht des Stellungnehmenden auch als Passivformulierung verstanden werden könne. Daher schlägt der Konsultationsteilnehmer die Formulierung „öffentlich zugänglich gemacht sind oder in Zukunft öffentlich zugänglich gemacht werden“ vor.

*Analyse und Empfehlung des DRSC-Mitarbeiterstabs:*

- 24 Die Begründung zum RegE ARUG II enthält die folgenden klärenden Ausführungen:  
„Die in der Regelung verwendete, in die Zukunft gerichtete Formulierung „öffentlich zugänglich gemacht wird“ stellt klar, dass eine Bezugnahme auf die Internetseite auch dann ausreicht, wenn auf dieser erst später im Laufe des Geschäftsjahres der Vergütungsbericht veröffentlicht wird. Dies ist unterschiedlichen Fristläufen der aktien- und handelsrechtlichen Publizitätsinstrumente geschuldet.“
- 25 Der Wortlaut, wie er vom Stellungnehmenden vorgeschlagen wird, ist inhaltlich konsistent zur Begründung im Reg ARUG II und deutlicher als die Formulierung in E-DRÄS 9.  
Empfehlung: Die Tz. K227 lit. b) sollte entsprechend der Formulierung in Tz. 23 dieser Unterlage angepasst werden.

**Frage an den HGB-FA:**

5. Stimmt der HGB-FA der Empfehlung des DRSC-Mitarbeiterstabs (Tz. 25 dieser Unterlage) zu?