

© DRSC e.V.	Joachimsthaler Str. 34	10719 Berlin	Tel.: (030) 20 64 12 - 0	Fax: (030) 20 64 12 - 15
	Internet: www.drsc.de		E-Mail: info@drsc.de	
<p>Diese Sitzungsunterlage wird der Öffentlichkeit für die FA-Sitzung zur Verfügung gestellt. 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.</p>				

FA Finanzberichterstattung – öffentl. SITZUNGSUNTERLAGE

Sitzung:	01. Sitzung FA Finanzberichterstattung / 10.12.2021 / 10:00 – 11:00 Uhr
TOP:	03 – E-DRÄS 12: Anpassung DRs 20, 21, 23 aufgr. FÜPoG II und WpIG
Thema:	Entwurf Änderungen der DRs 20, 21, 23
Unterlage:	01_03a_FA-FB_EDRÄS12_Basis

1 Vorbemerkung

Diese Unterlage enthält detaillierte Informationen über die für die DRs relevanten Änderungen durch das FÜPoG II und das WpIG. Die Vorschläge des Mitarbeiterstabs zur Änderung der betroffenen DRs sind im Entwurf des E-DRÄS 12 (**Unterlage 01_03b**) vollständig aufgeführt. Zur besseren Einordnung dieser Vorschläge durch den FA FB sind die wichtigsten Änderungen in dieser Unterlage (**01_03a**) reproduziert und mit Erläuterungen versehen.

2 Änderungen im HGB durch das FÜPoG II

1 § 289f Erklärung zur Unternehmensführung

(1) Börsennotierte Aktiengesellschaften sowie Aktiengesellschaften, die ausschließlich andere Wertpapiere als Aktien zum Handel an einem organisierten Markt im Sinn des § 2 Absatz 11 des Wertpapierhandelsgesetzes ausgegeben haben und deren ausgegebene Aktien auf eigene Veranlassung über ein multilaterales Handelssystem im Sinn des § 2 Absatz 8 Satz 1 Nummer 8 des Wertpapierhandelsgesetzes gehandelt werden, haben eine Erklärung zur Unternehmensführung in ihren Lagebericht aufzunehmen, die dort einen gesonderten Abschnitt bildet. Sie kann auch auf der Internetseite der Gesellschaft öffentlich zugänglich gemacht werden. In diesem Fall ist in den Lagebericht eine Bezugnahme aufzunehmen, welche die Angabe der Internetseite enthält.

(2) In die Erklärung zur Unternehmensführung sind aufzunehmen

1. die Erklärung gemäß § 161 des Aktiengesetzes;

1a. eine Bezugnahme auf die Internetseite der Gesellschaft, auf der der Vergütungsbericht über das letzte Geschäftsjahr und der Vermerk des Abschlussprüfers gemäß § 162 des Aktiengesetzes, das geltende Vergütungssystem gemäß § 87a Absatz 1 und 2 Satz 1 des Aktiengesetzes und der letzte Vergütungsbeschluss gemäß § 113 Absatz 3 des Aktiengesetzes öffentlich zugänglich gemacht werden;

2. relevante Angaben zu Unternehmensführungspraktiken, die über die gesetzlichen Anforderungen hinaus angewandt werden, nebst Hinweis, wo sie öffentlich zugänglich sind;

3. eine Beschreibung der Arbeitsweise von Vorstand und Aufsichtsrat sowie der Zusammensetzung und Arbeitsweise von deren Ausschüssen; sind die Informationen auf der Internetseite der Gesellschaft öffentlich zugänglich, kann darauf verwiesen werden;



4. bei Aktiengesellschaften im Sinne des Absatzes 1, die nach § 76 Absatz 4 und § 111 Absatz 5 des Aktiengesetzes verpflichtet sind, Zielgrößen für den Frauenanteil und Fristen für deren Erreichung festzulegen und die Festlegung der Zielgröße Null zu begründen, die vorgeschriebenen Festlegungen und Begründungen und die Angabe, ob die festgelegten Zielgrößen während des Bezugszeitraums erreicht worden sind, und wenn nicht, Angaben zu den Gründen;

~~bei börsennotierten Aktiengesellschaften die Festlegungen nach § 76 Absatz 4 und § 111 Absatz 5 des Aktiengesetzes und die Angabe, ob die festgelegten Zielgrößen während des Bezugszeitraums erreicht worden sind, und wenn nicht, Angaben zu den Gründen;~~

5. bei börsennotierten Aktiengesellschaften, die nach § 96 Absatz 2 und 3 des Aktiengesetzes bei der Besetzung des Aufsichtsrats jeweils einen Mindestanteil an Frauen und Männern einzuhalten haben, die Angabe, ob die Gesellschaft im Bezugszeitraum den Mindestanteil eingehalten hat, und wenn nicht, Angaben zu den Gründen; bei börsennotierten Europäischen Gesellschaften (SE) tritt an die Stelle des § 96 Absatz 2 und 3 des Aktiengesetzes § 17 Absatz 2 oder § 24 Absatz 3 des SE-Ausführungsgesetzes; die Angabe, ob die Gesellschaft bei der Besetzung des Aufsichtsrats mit Frauen und Männern jeweils Mindestanteile im Bezugszeitraum eingehalten hat, und wenn nicht, Angaben zu den Gründen, sofern es sich um folgende Gesellschaften handelt:

~~a) börsennotierte Aktiengesellschaften, die auf Grund von § 96 Absatz 2 und 3 des Aktiengesetzes Mindestanteile einzuhalten haben oder~~

~~b) börsennotierte Europäische Gesellschaften (SE), die auf Grund von § 17 Absatz 2 oder § 24 Absatz 3 des SE-Ausführungsgesetzes Mindestanteile einzuhalten haben;~~

5a bei börsennotierten Aktiengesellschaften, die nach § 76 Absatz 3a des Aktiengesetzes mindestens eine Frau und mindestens einen Mann als Vorstandsmitglied bestellen müssen, die Angabe, ob die Gesellschaft im Bezugszeitraum diese Vorgabe eingehalten hat, und wenn nicht, Angaben zu den Gründen; bei börsennotierten Europäischen Gesellschaften (SE) tritt an die Stelle des § 76 Absatz 3a des Aktiengesetzes § 16 Absatz 2 oder § 40 Absatz 1a des SE-Ausführungsgesetzes;

6. bei Aktiengesellschaften im Sinne des Absatzes 1, die nach § 267 Absatz 3 Satz 1 und Absatz 4 bis 5 große Kapitalgesellschaften sind, eine Beschreibung des Diversitätskonzepts, das im Hinblick auf die Zusammensetzung des vertretungsberechtigten Organs und des Aufsichtsrats in Bezug auf Aspekte wie beispielsweise Alter, Geschlecht, Bildungs- oder Berufshintergrund verfolgt wird, sowie der Ziele dieses Diversitätskonzepts, der Art und Weise seiner Umsetzung und der im Geschäftsjahr erreichten Ergebnisse.

(3) Auf börsennotierte Kommanditgesellschaften auf Aktien sind die Absätze 1 und 2 entsprechend anzuwenden.

(4) Andere Kapitalgesellschaften haben in ihren Lagebericht als gesonderten Abschnitt eine Erklärung zur Unternehmensführung mit den Festlegungen, Begründungen und Angaben nach Absatz 2 Nummer 4 aufzunehmen, wenn sie nach § 76 Absatz 4 oder § 111 Absatz 5 des Aktiengesetzes oder nach § 36 oder § 52 Absatz 2 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung verpflichtet sind, Zielgrößen für den Frauenanteil und Fristen für deren Erreichung festzulegen und die Festlegung der Zielgröße Null zu begründen. Absatz 1 Satz 2 und 3 gilt entsprechend. Kapitalgesellschaften, die nicht zur Aufstellung eines Lageberichts verpflichtet sind, haben eine Erklärung mit den Festlegungen, Begründungen und Angaben des Satzes 1 zu erstellen und auf der Internetseite der Gesellschaft zu veröffentlichen. Sie können diese Pflicht auch durch Offenlegung eines unter Berücksichtigung von Satz 1 aufgestellten Lageberichts erfüllen.

~~Andere Unternehmen, deren Vertretungsorgan und Aufsichtsrat nach § 36 oder § 52 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung oder nach § 76 Absatz 4 des Aktiengesetzes, auch in Verbindung mit § 188 Absatz 1 Satz 2 des Versicherungsaufsichtsgesetzes, oder nach § 111 Absatz 5 des Aktiengesetzes, auch in Verbindung mit § 189 Absatz 3 Satz 1 des Versicherungsaufsichtsgesetzes, verpflichtet sind, Zielgrößen für den Frauenanteil und Fristen für deren Erreichung festzulegen, haben in ihrem Lagebericht als gesonderten Abschnitt eine Erklärung zur Unternehmensführung mit den Festlegungen und Angaben nach Absatz 2 Nummer 4 aufzunehmen; Absatz 1 Satz 2 und 3~~

~~gilt entsprechend. Gesellschaften, die nicht zur Offenlegung eines Lageberichts verpflichtet sind, haben eine Erklärung mit den Festlegungen und Angaben nach Absatz 2 Nummer 4 zu erstellen und gemäß Absatz 1 Satz 2 zu veröffentlichen. Sie können diese Pflicht auch durch Offenlegung eines unter Berücksichtigung von Satz 1 erstellten Lageberichts erfüllen.~~

(5) Wenn eine Gesellschaft nach Absatz 2 Nummer 6, auch in Verbindung mit Absatz 3, kein Diversitätskonzept verfolgt, hat sie dies in der Erklärung zur Unternehmensführung zu erläutern.

- 2 Weitere durch das FÜPoG II betroffene Paragraphen des HGB sind die Bußgeldvorschriften in §§ 334, 340n, 341n sowie § 340a HGB „Anzuwendende Vorschriften“ (Ergänzende Vorschriften für Kreditinstitute über den Jahresabschluss, Lagebericht und Zwischenabschluss). Bußgeldvorschriften werden in DRS 20 *Konzernlagebericht* nicht adressiert, und auch die Änderungen des § 340a HGB sind für die Änderungen des DRS 20 nicht relevant, da es sich hierbei nur eine Klarstellung im HGB handelt.
- 3 Die Konkretisierungen in DRS 20 für die Konzernklärung zur Unternehmensführung sind auf Mutterunternehmen i.S.d. § 289f Abs. 1 und Abs. 3 HGB beschränkt, da gem. § 315d HGB nur diese Unternehmen eine Konzernklärung zur Unternehmensführung abzugeben haben. Der Wortlaut des § 315d ist nachstehend aufgeführt:

§ 315d Konzernklärung zur Unternehmensführung

Ein Mutterunternehmen, das eine Gesellschaft im Sinne des § 289f Absatz 1 oder Absatz 3 ist, hat für den Konzern eine Erklärung zur Unternehmensführung zu erstellen und als gesonderten Abschnitt in den Konzernlagebericht aufzunehmen. § 289f ist entsprechend anzuwenden.

- 4 Die für die Anpassung der Vorgaben in DRS 20 relevanten Änderungen des Gesetzes ergeben sich aus den Änderungen des § 289f HGB und betreffen im Einzelnen die nachstehenden Änderungen.
 - Der Geltungsbereich für die Berichtspflichten über Zielgrößen in Aufsichtsrat, Vorstand und den zwei Führungsebenen unterhalb des Vorstands wird erweitert um Kapitalgesellschaften, deren Schuldtitel auf einem organisierten Markt und deren Aktien auf eigene Veranlassung in einem multilateralen Handelssystem gehandelt werden (Änderung des § 289f Abs. 2 Nr. 4 HGB, vorher „börsennotierte“ AG und KGaA).
 - Die Berichtspflicht dieser (in § 289f Abs. 2 Nr. 4 HGB beschriebenen) Unternehmen wird erweitert um Begründung von Null-Zielgrößen (ebenfalls Änderung des § 289f Abs. 2 Nr. 4 HGB).
 - Die Berichtspflichten für börsennotierte Unternehmen werden erweitert um die Angabe, ob mindestens ein Mann und mindestens eine Frau zum Vorstand bestellt ist, soweit § 76 Abs. 3a AktG dies für das betreffende Unternehmen vorschreibt (Einfügung der Nr. 5a in § 289f Abs. 2 HGB). Der Geltungsbereich erstreckt sich gem. § 76 Abs. 3a AktG (Nr. 3a

durch das FÜPoG II eingefügt) auf paritätisch mitbestimmte, börsennotierte Gesellschaften.

- 5 Die Änderungen des § 289f Abs. 2 Nr. 5 HGB sind rein redaktioneller Natur. Hieraus resultiert keine Notwendigkeit zu einer Anpassung des DRS 20.
- 6 Die in § 289f Abs. 4 HGB niedergelegten Berichtsvorgaben sind für DRS 20 per se nicht relevant. DRS 20 konkretisiert allgemein die Vorschriften des HGB für den Konzernlagebericht und speziell auf der Grundlage des § 315d HGB in den Tz. K224ff. die Berichtspflichten in der Konzernklärung zur Unternehmensführung. Der Geltungsbereich des § 315d HGB erstreckt sich jedoch auf Mutterunternehmen i.S.d. § 289f Abs. 1 und 2 HGB (nicht jedoch Abs. 4). Entsprechende Ausführungen dazu enthält bereits Tz. B40e des DRS 20:

B40e.

Gemäß § 315d HGB haben nur Mutterunternehmen i.S.d. § 289f Abs. 1 oder Abs. 3 HGB eine Konzernklärung zur Unternehmensführung abzugeben. Folglich werden in DRS 20 nur für diese Unternehmen die Vorschriften konkretisiert. Die Anwendung dieser Regelungen des DRS 20 von anderen Unternehmen wird empfohlen.

3 Erläuterung der entworfenen Änderungen in DRS 20 aufgrund FÜPoG II

Änderung der Tz. K227 lit. e)

- 7 Mit der Änderung der Tz. K227 lit. e) wird die Änderung des § 289f Abs. 2 Nr. 4 HGB umgesetzt. Dies betrifft zum einen die Erweiterung der materiellen Berichtspflichten über Zielgrößen in Aufsichtsrat, Vorstand und den zwei Führungsebenen unterhalb des Vorstands um die Aufnahme der Begründung für eine Zielgröße von null in die Konzernklärung zur Unternehmensführung.
- 8 Außerdem wird die weitere Änderung des § 289f Abs. 2 Nr. 4 HGB umgesetzt, welche die Ausdehnung des Geltungsbereichs dieser Berichtspflicht betrifft. Dieser umfasst nunmehr grundsätzlich sämtliche Mutterunternehmen, die eine Konzernklärung zur Unternehmensführung abzugeben haben. M.a.W.: Der Geltungsbereich wird von börsennotierten Gesellschaften erweitert auf börsennotierte Gesellschaften und Gesellschaften, deren Schuldtitel auf regulierten Märkten und deren Aktien auf eigene Veranlassung hin in multilateralen Handelssystemen (z.B. dem Freiverkehr) gehandelt werden. (Damit wird eine Teilmenge kapitalmarktorientierter Mutterunternehmen beschrieben.)
- 9 Im Entwurf des Mitarbeiterstabs zur Änderung des DRS 20 wird die Tz. K227 lit e) wie folgt gefasst:

Die Konzernklärung zur Unternehmensführung gemäß § 315d HGB muss beinhalten:
[...]

e) eine Darstellung der Zielgrößen für den Frauenanteil in Aufsichtsrat, Vorstand und den beiden Führungsebenen unterhalb des Vorstands und deren Erreichung sowie die Begründungen für die Festlegung von Zielgrößen von null, sofern das Mutterunternehmen



entsprechende Zielgrößen festzulegen hat und Zielgrößen von null begründen muss~~sofern das Mutterunternehmen börsennotiert ist,~~

10 Die Einfügung der Bedingung „sofern das Mutterunternehmen entsprechende Zielgrößen festzulegen hat und Zielgrößen von null begründen muss“ in Tz. K227 lit. e dient der Klarstellung, da nach wie vor nicht sämtliche in Tz. K224 beschriebenen Mutterunternehmen dieser Berichtspflicht innerhalb der Konzernklärung zur Unternehmensführung unterliegen. Diese Klarstellung erscheint aus den folgenden Gründen angezeigt:

(1) Die Berichtspflicht in § 289f Abs. 2 Nr. 4 HGB knüpft an den Geltungsbereich der §§ 76 Abs. 4 und 111 Abs. 5 AktG an. Danach sind zur Festlegung geschlechterspezifischer Zielgrößen und zur Begründung von Nullgrößen nur solche Aktiengesellschaften verpflichtet, die entweder börsennotiert oder mitbestimmt sind.

(2) Ein Mutterunternehmen (z.B. AG oder KGaA oder SE), dessen Aktien im Freiverkehr und deren Schuldtitel in einem regulierten Markt gehandelt werden, unterliegt der Pflicht zur Abgabe einer Konzernklärung zur Unternehmensführung. Die Verpflichtung zur Festlegung geschlechterspezifischer Zielgrößen besteht aber in diesem Fall nur dann, wenn das Unternehmen mitbestimmt ist, denn es gilt nicht als börsennotiert. Ist dieses Unternehmen nicht mitbestimmt, besteht keine Pflicht zur Festlegung der Zielgrößen und faktisch keine Pflicht zur Berichterstattung.

11 Der Mitarbeiterstab hat außerdem geprüft, ob die Bedingung für die Berichtspflicht am Fakt der Mitbestimmung ausgerichtet und entsprechend additiv formuliert werden kann („sofern das Mutterunternehmen mitbestimmt ist“). Diese Bedingung wäre jedoch unter der Formulierung des Geltungsbereichs der Konzernklärung zur Unternehmensführung in DRS 20.K224 nicht gesetzeskonform, denn der in Tz. K224 beschriebene Geltungsbereich umfasst mit börsennotierten Mutterunternehmen bereits jene, die geschlechterspezifische Zielgrößen festzulegen haben, unabhängig davon, ob diese Mutterunternehmen mitbestimmt sind.

Einfügung eines neuen Buchstaben g) in der Tz. K227

12 Mit der Änderung der Tz. K227 lit. g) wird die neue Berichtsanforderung des § 289f Abs. 2 Nr. 5a HGB umgesetzt. Gemäß § 76 Abs. 3a AktG muss bei paritätisch mitbestimmten, börsennotierten Gesellschaften, bei denen der Vorstand aus mehr als drei Personen besteht, mindestens eine Frau und mindestens ein Mann Mitglied des Vorstands sein. Zur Umsetzung der neuen Anforderung schlägt der Mitarbeiterstab die folgende Formulierung vor:

Die Konzernklärung zur Unternehmensführung gemäß § 315d HGB muss beinhalten:
[...]

g) Angaben über die Einhaltung des Gebots zur Besetzung des Vorstands mit mindestens einer Frau und einem Mann, sofern das Mutterunternehmen börsennotiert ist, der paritätischen Mitbestimmung unterliegt und der Vorstand aus mehr als drei Personen besteht, sowie



Einfügung einer neuen Tz. 231d

- 13 Die bestehenden Tz. K231a und K231c haben den Zweck, die Tz. K227 lit. e) und die Tz. K 227 lit. f) näher zu erläutern, soweit die entsprechenden Vorgaben sprachlich nicht vollumfänglich in die Tz. K227 integriert werden können/konnten. In Analogie dazu schlägt der Mitarbeiterstab die Aufnahme einer neuen Tz. 231d vor. Diese ist im Entwurf zur Änderung des DRS 20 wie folgt gefasst:

K231d.

Die Angaben zur Einhaltung der Vorgaben gem. Tz. K227 Buchstabe g umfassen die Angabe, ob mindestens eine Frau und mindestens ein Mann dem Vorstand angehört. Ist dies nicht der Fall, sind die Gründe dafür anzugeben.

- 14 Eine entsprechende Erweiterung der erläuternden Tz. K231a zu Tz. K227 lit. e) erscheint hingegen nicht erforderlich, da die neue Berichtspflicht „Begründung einer Zielgröße von null“ in Tz. K277 lit. e) hinreichend klar gefasst ist.

Änderungen in der Begründung des DRS 20

- 15 Die Tz. B40b, B40c und B40g (in der Begründung des DRS 20) haben die Erläuterung der Anforderungen an die Konzernklärung zur Unternehmensführung bezüglich der Transparenz über Geschlechterquoten zum Gegenstand. Daher wird eine entsprechende Aktualisierung vorgeschlagen. Der neu entworfene Abschnitt „*Änderungen des DRS 20 Konzernlagebericht durch DRÄS 12 in Folge des FÜPoG II, des WpIG und der EU-Taxonomie-Verordnung*“ (Tz. B94ff.) hat (wie auch der Abschnitt davor) die Aufgabe, die am DRS 20 im Zeitablauf vorgenommenen Änderungen in den Kontext des jeweiligen Änderungsstandards zu stellen und die wesentlichen Änderungen durch Verweis auf die betroffenen Textziffern zu nennen.

4 Änderungen des DRS 20 aufgrund der EU-Taxonomie-Verordnung

- 16 Die EU-Taxonomie-Verordnung vom 18. Juni 2020 verpflichtet Unternehmen im Geltungsbereich der Artt. 19a und 29a der Bilanz-RL, in der nichtfinanziellen (Konzern-)Erklärung den Anteil ihrer nachhaltigen Umsatzerlöse, Investitionsausgaben und Betriebsausgaben anzugeben, soweit es sich um Nicht-Finanzunternehmen handelt. Finanzunternehmen (z.B. Banken, Versicherungsunternehmen, Vermögensverwalter usw.) unterliegen anderen, branchenspezifischen Angabepflichten. Eine Umsetzung der Vorgaben in das nationale Recht der EU-Mitgliedstaaten ist aufgrund des Verordnungsscharakters nicht angezeigt.
- 17 Die Änderung in DRS 20 in Bezug auf die EU-Taxonomie-Verordnung beschränkt sich lediglich auf den Hinweis, die entsprechenden Vorgaben aus der Verordnung zu beachten. Konkretisierungen sind nicht vorgesehen, da die Mandatierung des DRSC gem. § 342 HGB die Konkretisierung von EU-Vorgaben nicht umfasst. Der Mitarbeiterstab schlägt die folgende Formulierung vor:

289a.

Die nichtfinanzielle Konzernklärung muss außerdem diejenigen Angaben enthalten, die gemäß Artikel 8 der Verordnung (EU) 2020/852 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 18. Juni 2020 über die Einrichtung eines Rahmens zur Erleichterung nachhaltiger Investitionen und zur Änderung der Verordnung (EU) 2019/2088 (EU-Taxonomie-Verordnung) zu machen sind. Hierbei ist auch die Delegierte Verordnung der Europäischen Kommission zur Ergänzung der Verordnung (EU) 2020/852 des Europäischen Parlaments und des Rates durch Festlegung des Inhalts und der Darstellung der Informationen, die von Unternehmen, die unter Artikel 19a oder Artikel 29a der Richtlinie 2013/34/EU fallen, in Bezug auf ökologisch nachhaltige Wirtschaftstätigkeiten offenzulegen sind, und durch Festlegung der Methode, anhand deren die Einhaltung dieser Offenlegungspflicht zu gewährleisten ist, zu beachten.

- 18 Für die Begründung des DRS 20 wird lediglich eine kurze Textziffer im Abschnitt „Änderungen des DRS 20 Konzernlagebericht durch DRÄS 12 in Folge des FÜPoG II, des WpIG und der EU-Taxonomie-Verordnung“ (Tz. B94ff.) vorgeschlagen.

5 Änderungen im HGB durch das WpIG

- 19 § 330 Abs. HGB (Verordnungsermächtigung für Formblätter und andere Vorschriften) regelt den Geltungsbereich der Ermächtigung zum Erlass der Verordnung über die Rechnungslegung der Kreditinstitute und Finanzdienstleistungsinstitute (RechKredV). In § 330 Abs. 2 HGB wurden Wertpapierinstitute durch das WpIG explizit aufgenommen.
- 20 Gemäß der Begründung des Regierungsentwurfs des WpIG (BT-Drucks. 19/26929, 24.02.2021, S. 169) waren Wertpapierinstitute im Sinne des § 2 Absatz 1 WpIG schon zuvor als Finanzdienstleistungsinstitute (unter dieser Bezeichnung) im Sinne des § 1 Absatz 1a KWG zur RechKredV verpflichtet. Die Änderung ermöglicht es aber, diese Unternehmen auch weiterhin in den Geltungsbereich der RechKredV einzubeziehen. § 1 RechKredV ist wie folgt geändert worden:

§ 1 (RechKredV)

Diese Verordnung ist auf Kreditinstitute, Finanzdienstleistungsinstitute und Wertpapierinstitute (Institute) ~~Institute (Kreditinstitute und Finanzdienstleistungsinstitute)~~ sowie Zweigstellen anzuwenden, für die nach § 340 Abs. Absatz 1 Satz 1, und Abs. Absatz 4 Satz 1 und Absatz 4a Satz 1 des Handelsgesetzbuchs der Erste Unterabschnitt des Vierten Abschnitts des Dritten Buchs des Handelsgesetzbuchs anzuwenden ist. 2 Diese Verordnung ist auf Wohnungsunternehmen mit Spareinrichtung nicht anzuwenden.

- 21 Weiterhin wurde durch das WpIG § 340 HGB geändert:

Erster Unterabschnitt

Ergänzende Vorschriften für Kreditinstitute, und Finanzdienstleistungsinstitute, Wertpapierinstitute, Zahlungsinstitute und E-Geld-Institute

Erster Titel

Anwendungsbereich

§ 340

(1) Dieser Unterabschnitt ist auf Kreditinstitute im Sinne des § 1 Abs. 1 des Gesetzes über das Kreditwesen anzuwenden, soweit sie nach dessen § 2 Abs. 1, 4 oder 5 von der Anwendung nicht ausgenommen sind, sowie ~~auf CRR-Kreditinstitute im Sinne des § 1 Absatz 3d Satz 1 des Kreditwesengesetzes, soweit sie nicht nach § 2 Absatz 1 Nummer 1~~



~~und 2 des Kreditwesengesetzes von der Anwendung ausgenommen sind, und auf Zweigniederlassungen von Unternehmen mit Sitz in einem Staat, der nicht Mitglied der Europäischen Gemeinschaft und auch nicht Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum ist, sofern die Zweigniederlassung nach § 53 Abs. 1 des Gesetzes über das Kreditwesen als Kreditinstitut gilt. § 340l Abs. 2 und 3 ist außerdem auf Zweigniederlassungen im Sinne des § 53b Abs. 1 Satz 1 und Abs. 7 des Gesetzes über das Kreditwesen, auch in Verbindung mit einer Rechtsverordnung nach § 53c Nr. 1 dieses Gesetzes, anzuwenden, sofern diese Zweigniederlassungen Bankgeschäfte im Sinne des § 1 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 bis 5 und 7 bis 12 dieses Gesetzes betreiben. Zusätzliche Anforderungen auf Grund von Vorschriften, die wegen der Rechtsform oder für Zweigniederlassungen bestehen, bleiben unberührt.~~

(2) Dieser Unterabschnitt ist auf Unternehmen der in § 2 Abs. 1 Nr. 4 und 5 des Gesetzes über das Kreditwesen bezeichneten Art insoweit ergänzend anzuwenden, als sie Bankgeschäfte betreiben, die nicht zu den ihnen eigentümlichen Geschäften gehören.

(3) Dieser Unterabschnitt ist auf Wohnungsunternehmen mit Spareinrichtung nicht anzuwenden.

(4) Dieser Unterabschnitt ist auch auf Finanzdienstleistungsinstitute im Sinne des § 1 Abs. 1a des Gesetzes über das Kreditwesen anzuwenden, soweit sie nicht nach dessen § 2 Abs. 6 oder 10 von der Anwendung ausgenommen sind, sowie auf Zweigniederlassungen von Unternehmen mit Sitz in einem anderen Staat, der nicht Mitglied der Europäischen Gemeinschaft und auch nicht Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum ist, sofern die Zweigniederlassung nach § 53 Abs. 1 des Gesetzes über das Kreditwesen als Finanzdienstleistungsinstitut gilt. § 340c Abs. 1 ist nicht anzuwenden auf Finanzdienstleistungsinstitute und Kreditinstitute, soweit letztere Skontroführer im Sinne des § 27 Abs. 1 Satz 1 des Börsengesetzes und nicht CRR-Kreditinstitute im Sinne des § 1 Abs. 3d Satz 1 des Gesetzes über das Kreditwesen sind. Zusätzliche Anforderungen auf Grund von Vorschriften, die wegen der Rechtsform oder für Zweigniederlassungen bestehen, bleiben unberührt.

(4a) Dieser Unterabschnitt ist auch auf Wertpapierinstitute im Sinne des § 2 Absatz 1 des Wertpapierinstitutsgesetzes anzuwenden, soweit sie nicht nach dessen § 3 von der Anwendung ausgenommen sind. § 340c Absatz 1 ist nicht anzuwenden auf Wertpapierinstitute, wenn diese Skontroführer im Sinne des § 27 Absatz 1 Satz 1 des Börsengesetzes sind. Zusätzliche Anforderungen auf Grund von Vorschriften, die wegen der Rechtsform oder für Zweigniederlassungen bestehen, bleiben unberührt.

(5) Dieser Unterabschnitt ist auch auf Institute im Sinne des § 1 Absatz 3 des Zahlungsdiensteaufsichtsgesetzes anzuwenden. Zusätzliche Anforderungen auf Grund von Vorschriften, die wegen der Rechtsform oder für Zweigniederlassungen bestehen, bleiben unberührt.

- 22 Weitere Änderungen am HGB betreffen § 340m HGB (Strafvorschriften), 340n HGB (Bußgeldvorschriften) und 340o HGB (Festsetzung von Ordnungsgeld), auf die in dieser Unterlage nicht weiter eingegangen wird.

6 Erläuterung der entworfenen Änderungen in DRSs 20, 21, 23 aufgrund WpIG

Erweiterung des Geltungsbereichs der Anlage 1 um Wertpapierinstitute

- 23 Laut Einführungstext der Anlage 1 des DRS 20, hat diese Anlage den Zweck, branchenspezifische Besonderheiten bei der Risikoberichterstattung im Konzernlagebericht für jene Unternehmen zu konkretisieren, für die gem. § 340 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 4 Satz 1 HGB der Erste Unterabschnitt des Vierten Abschnitts des Dritten Buches des HGB anzuwenden ist. Da der Geltungsbereich dieses Unterabschnitts im HGB formal nunmehr auf Wertpapierinstitute ausgedehnt wurde, erscheint eine entsprechende Anpassung der in DRS 20 enthaltenen Formulierungen zum Geltungsbereich der branchenspezifischen Konkretisierungen angezeigt.

Keine Erweiterung des Geltungsbereichs um Zahlungs- und E-Geld-Institute

Ausgangslage

- 24 Die Formulierung des Geltungsbereichs im Einführungstext der Anlage 1 in DRS 20 beinhaltet aktuell nicht die in § 340 Abs. 5 HGB genannten Institute gem. § 1 Abs. 3 ZAG (Zahlungsdienstleistungsaufsichtsgesetz). Diese werden im ZAG als Zahlungsinstitute und E-Geld-Institute näher bezeichnet (i.F. ZAG-Institute).
- 25 Die Einfügung des Absatz 5 in § 340 HGB erfolgte im Jahr 2009 durch das Gesetz zur Umsetzung der aufsichtsrechtlichen Vorschriften der Zahlungsdiensterichtlinie (Zahlungsdienstleistungsgesetz). Mit diesem Gesetz wurde außerdem die Verordnungsermächtigung für Formblätter und andere Vorschriften für das BMJV gem. § 330 HGB durch eine Änderung des Abs. 2 auf die ZAG-Institute ausgeweitet. Allerdings erstreckt sich die RechKredV gem. § 1 RechKredV auch nach deren Änderung durch das WpIG im Jahr 2021 nicht auf ZAG-Institute. Letztere werden hingegen in der gesonderten Verordnung über die Rechnungslegung der Zahlungsinstitute und E-Geld-Institute (Zahlungsinstituts-Rechnungslegungsverordnung – RechZahlV) abgedeckt.
- 26 Die Formulierung des Einführungstextes der Anlage 1 in DRS 20 geht auf den Eingangstext der Anlage 2 zu DRS 21 *Kapitalflussrechnung* zurück. Diese Anlage adressiert Besonderheiten der Kapitalflussrechnung von Kreditinstituten und anderen Finanzdienstleistern. Der dort verwendete Eingangstext wurde bei der Überarbeitung des DRS 20 durch DRÄS 6 vom 29.02.2015 (Sammeländerungsstandard aufgrund des BilRuG) aus Gründen der Konsistenz in den DRS 20 übernommen. Die Formulierung in DRS 21 wurde durch den HGB-FA in seiner Sitzung am 23./24. Mai 2013 beschlossen.

(Auszug aus dem Protokoll zu dieser Sitzung:

Der Geltungsbereich der neuen Anlage 2 wird nicht nur Kreditinstitute, sondern auch Finanzdienstleistungsinstitute umfassen, da diese in § 340 HGB und der RechKredV gleichbehandelt werden. Im Einzelnen beschloss der FA vorläufig:

Titel Anlage 2: Besonderheiten der Kapitalflussrechnung von Kredit- und Finanzdienstleistungsinstituten.)

- 27 Durch den vom HGB-FA beschlossenen Bezug zur RechKredV wurden die ZAG-Institute aus dem Geltungsbereich der Anlage 2 zu DRS 21 (und somit auch aus dem Geltungsbereich der Anlage 1 zu DRS 20) ausgeklammert.
- 28 Der DRSC-Mitarbeiterstab hat sich im Zuge der Erstellung dieser Unterlage mit verschiedenen Vertretern aus dem Sektor der Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute sowie Wirtschaftsprüfung zu der Frage ausgetauscht, ob der Einbezug der ZAG in den Geltungsbereich bzw. deren Ausklammerung aus dem Geltungsbereich der branchenspezifischen Konkretisierungen in DRS 20 und DRS 21 sachgerecht ist. Darauf basierend wurde der nachstehende Vorschlag des Mitarbeiterstabs entwickelt.

Vorschlag und Begründung des DRSC-Mitarbeiterstabs

- 29 Die folgenden Argumente sprechen dafür, ZAG-Institute auch weiterhin vom Geltungsbereich der Anlage 1 des DRS 20 (wie auch von den anderen branchenspezifischen Konkretisierungen in DRS 21 und DRS 23) auszunehmen:
- a) Ausweislich des Protokolls zu seiner Sitzung im Mai 2013 hatte sich der HGB-FA dafür ausgesprochen, den Geltungsbereich der branchenspezifischen Konkretisierungen an § 1 RechKredV auszurichten, nicht aber an dem in § 340 HGB insgesamt definierten Geltungsbereich bzw. nicht an der RechZahIV. (Die Ausrichtung am Geltungsbereich der RechKredV ist hingegen ein weiteres Argument für die Aufnahme der Wpl in den Geltungsbereich der branchenspezifischen Konkretisierungen der DRSs 20, 21 und 23.)
 - b) Das im August 2021 aktualisierte Rundschreiben der BaFin *Mindestanforderungen an das Risikomanagement – MaRisk* in AT 2.1 „Anwenderkreis“ umfasst zwar Wertpapierinstitute (wenn auch nur große), Zahlungsinstitute jedoch nicht.
 - c) Zu den Zahlungsdiensten gehören zwar gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 8 ZAG auch Zahlungsdienste mit Kreditgeschäft, diese fallen aber grundsätzlich gem. § 1 Abs. 1 Nr. 2 KWG bereits unter die Definition der Kreditinstitute, da Kreditgeschäfte Bankgeschäfte sind. Daher sind bei „reinen“ ZAG-Instituten keine bankähnlichen Risikoprofile anzutreffen, die ihrerseits eine spezielle Berichterstattung erfordern.
- 30 Daher schlägt der Mitarbeiterstab vor, den Beschluss des HGB-FA nicht zu ändern. Dies bedeutet für die vorgeschlagenen Änderungen des DRS 20 und des DRS 21 aufgrund des WplG, dass der Geltungsbereich der Konkretisierungen für Kreditinstitute und bestimmte andere Finanzdienstleister lediglich um die Wertpapierinstitute erweitert wird.
- 31 Für DRS 20 resultiert daraus im Wesentlichen, dass die Inhaltsangabe für die Anlage 1 sowie der Einleitungstext der Anlage 1 wie folgt geändert werden:

Anlage 1: Besonderheiten der Risikoberichterstattung von Kreditinstituten, Finanzdienstleistungsinstituten und Wertpapierinstituten ~~Kredit- und Finanzdienstleistungsinstituten~~
Diese Anlage enthält für Kreditinstitute, Finanzdienstleistungsinstitute und Wertpapierinstitute ~~Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute~~ (Institute), für die nach § 340 Abs. 1 Satz

1, und Abs. 4 Satz 1 und Abs. 4a Satz 1 HGB der Erste Unterabschnitt des Vierten Abschnitts des Dritten Buches des HGB anzuwenden ist, branchenspezifische Regelungen zur Risikoberichterstattung im Konzernlagebericht gemäß § 315 Abs. 1 Satz 4 HGB. Sie ergänzen bzw. modifizieren die allgemeinen Standardregelungen zur Risikoberichterstattung. Die Anlage ist Teil des Standards.

Diese Anlage gilt für Institute im Sinne des § 1 Abs. 1 bzw. 1a KWG, soweit diese nicht nach § 2 Abs. 1, 4, 5, 6 oder 10 KWG bzw. nach § 3 WpIG von der Anwendung ausgeschlossen sind.

- 32 Die Einfügung des Verweises auf § 2 Abs. 5 KWG erfolgt, um den Anwendungsausschluss korrekt zu übernehmen, welcher in § 340 Abs. 1 Satz 1 HGB definiert ist.
- 33 In ähnlicher Form wird die Änderung der Textziffern 136 und 281 vorgeschlagen, welche auf die Anlage 1 verweisen. In der Begründung des DRS 20 wird auf diese Anpassungen im Abschnitt zur Risikoberichterstattung von Kreditinstituten und anderen Finanzdienstleistern sowie im Abschnitt zur Erläuterung der Änderungen aufgrund des DRÄS 12 eingegangen.
- 34 Die vorgeschlagenen Änderungen des **DRS 21** erstrecken sich – in Analogie zur Änderung des DRS 20 – i.W. auf die Bezeichnung der Anlage 2, den Eingangstext dieser Anlage und auf die Tz. 8, welche auf die Anlage 2 verweist.

8.
Dieser Standard gilt für Unternehmen aller Branchen. Besonderheiten der Kapitalflussrechnung von Kreditinstituten, Finanzdienstleistungsinstituten, Wertpapierinstituten ~~Kredit- und Finanzdienstleistungsinstituten~~ sowie Versicherungsunternehmen sind in Anlage 2 und 3 zu diesem Standard geregelt.

- 35 Schließlich umfasst der Vorschlag des Mitarbeiterstabs zur Änderung des **DRS 23** die Anpassung der Textziffern 21 und 48 wie folgt:

18.
Soweit bei Kreditinstituten, ~~und~~ Finanzdienstleistungsinstituten und Wertpapierinstituten Anteile an Tochterunternehmen als Teil des Handelsbestandes gem. § 340e Abs. 3 HGB gehalten werden, kann für diese – über die Regelungen in DRS 19.96 hinaus – auf eine Einbeziehung in die Erst- und Folgekonsolidierung verzichtet werden.

48.
Die von Kreditinstituten, Kredit- und Finanzdienstleistungsinstituten ~~Kredit- und Finanzdienstleistungsinstituten~~ und Wertpapierinstituten gehaltenen Anteile an Tochterunternehmen, die als Teil des Handelsbestandes gem. § 340e Abs. 3 HGB anzusehen sind und gem. Tz. 18 nicht konsolidiert werden, sind bei der Ermittlung des anteiligen Eigenkapitals nicht zu berücksichtigen.

- 36 Aus sämtlichen o.g. Änderungen resultieren weitere formale Änderungen (z.B. der Inhaltverzeichnisse und Formulierungen zum Inkrafttreten), die in dieser Unterlage nicht dargestellt werden.