



© DRSC e.V

Joachimsthaler Str. 34  
Internet: www.drsc.de

10719 Berlin

Tel.: (030) 20 64 12 - 0

Fax: (030) 20 64 12 - 15

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.

## FA FB – öffentliche SITZUNGSUNTERLAGE

<b>Sitzung:</b>	<b>17. FA FB / 16.05.2023 / 11:45 – 13:15 Uhr</b>
<b>TOP:</b>	<b>03 – E-DRÄS 13 – Änderungen an DRS 20 und DRS 21</b>
<b>Thema:</b>	<b>Auswertung der Stellungnahmen zu E-DRÄS 13 und Diskussion der Änderungen</b>
<b>Unterlage:</b>	<b>17_03b_FA-FB_E-DRÄS13_SN</b>

### 1 Vorbemerkung

- 1 In dieser Unterlage werden die Inhalte der Stellungnahmen wiedergegeben, die das DRSC im Zuge der Konsultation zu E-DRÄS 13 erhalten hat. Die zum E-DRÄS 13 eingegangenen Stellungnahmen werden darüber hinaus vom Mitarbeiterstab gewürdigt.
- 2 Die unten im Abschnitt 3 wiedergegebenen Textpassagen aus DRS 20, DRS 21, HGB und IAS 7 sind grau hinterlegt. Die Änderungen gemäß E-DRÄS 13 sind einfach unterstrichen bzw. einfach durchgestrichen. Die neuen Änderungsvorschläge des DRSC-Mitarbeiterstabs sind doppelt unterstrichen bzw. doppelt durchgestrichen.

## 2 Eingegangene Stellungnahmen

3 Folgende **Stellungnahmen** wurden an das DRSC übermittelt:

Nr.	Name	Branche	Eingang
1	Wittsiepe Consulting	Wirtschaftsprüfung, Steuerberatung	13.04.2023
2	Wirtschaftsprüferkammer, Körperschaft des öffentlichen Rechts	Verband	19.04.2023
3	Siemens AG	Industrie	09.03.2023
4	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. – <b>nicht öffentlich</b>	Verband	03.04.2023
5	Deutsche Telekom AG – <b>nicht öffentlich</b>	Industrie	21.04.2023
6	Infineon Technologies AG	Industrie	27.04.2023

4 Neben den unmittelbar an das DRSC adressierten Stellungnahmen sind folgende **Beiträge in Fachzeitschriften** erschienen:

- **Müller/Reinke:** DRSC schlägt Konkretisierungen insbesondere bei der Kapitalflussrechnung vor, E-DRÄS 13 zur Stellungnahme veröffentlicht, in StuB 5/2023, S. 209-214.
- **Zwirner/Busch:** E-DRÄS 13 mit Änderungen an DRS 20 und DRS 21 veröffentlicht, in: DB 16/2023, S. 918.

### 3 Auswertung der Stellungnahmen

#### Frage 1: Darstellung von Zahlungsströmen aus erhaltenen Zuschüssen in der Kapitalflussrechnung des Zuschussempfängers

Gem. DRS 21, Tz. 49 sind Einzahlungen aus erhaltenen Zuschüssen/Zuwendungen dem Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit zuzuordnen. Im Unterschied dazu schlägt E-DRÄS 13 vor, dass der Ausweis von Zuwendungen und Zuschüssen entsprechend den allgemeinen Grundsätzen zur Zuordnung von Zahlungsströmen auf die Tätigkeitsbereiche erfolgen soll. Im Einzelnen schlägt E-DRÄS 13 die folgenden Regelungen vor:

- Einzahlungen aus erhaltenen unbedingt rückzahlbaren Zuschüssen sind dem Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit zuzuordnen.
- Einzahlungen aus erhaltenen Investitionszuschüssen der öffentlichen Hand sind dem Cashflow aus der Investitionstätigkeit zuzuordnen.
- Einzahlungen aus erhaltenen Ertrags- und Aufwandszuschüssen der öffentlichen Hand sind dem Cashflow aus der laufenden Geschäftstätigkeit zuzuordnen.
- Einzahlungen aus erhaltenen privaten Zuschüssen, die an eine Gegenleistungsverpflichtung des Zuschussempfängers geknüpft sind, sind dem Cashflow aus der laufenden Geschäftstätigkeit zuzuordnen.
- Einzahlungen aus erhaltenen Zuschüssen, die Gesellschafter in ihrer Funktion als Gesellschafter gewähren, sind dem Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit zuzuordnen.

*Stimmen Sie den vorgeschlagenen Änderungen zu?*

Nr.	Antwort	Anmerkung/Empfehlung	Anmerkungen/Empfehlungen des DRSC-Mitarbeiterstabs
1	Keine Antwort		
2	Keine Antwort	Siehe Frage 3	Siehe Frage 3
3	Keine Antwort		
4	Zustimmung	keine	
5	Keine Antwort		
6	Zustimmung		

## Frage 2: Darstellung von Zahlungsströmen aus gewährten Zuschüssen in der Kapitalflussrechnung des Zuschussgebers

Weiterhin schlägt E-DRÄS 13 Regelungen zum Ausweis von Zahlungsströmen aus gewährten Zuschüssen in der Kapitalflussrechnung des Zuschussgebers vor. DRS 21 enthält hierzu bislang nur am Rande in den Tz. 9, B27 eine Regelung zum Ausweis von Zahlungen aus Sanierungszuschüssen an Beteiligungen. E-DRÄS 13 schlägt nunmehr die folgenden Regelungen vor:

- Gewährt ein Unternehmen einen Zuschuss an Dritte, so ist die Auszahlung dem Cashflow aus der laufenden Geschäftstätigkeit zuzuordnen, sofern die Gewährung an eine Gegenleistungsverpflichtung des Zuschussempfängers geknüpft ist.
- Erlangt ein Unternehmen durch einen gewährten Zuschuss das wirtschaftliche Eigentum an einem Vermögensgegenstand des Anlagevermögens, so ist die Auszahlung dem Cashflow aus der Investitionstätigkeit zuzuordnen.
- Ebenfalls dem Cashflow aus der Investitionstätigkeit zuzuordnen sind Auszahlungen aus der Gewährung eines unbedingt rückzahlbaren Zuschusses an Dritte.

Stimmen Sie den vorgeschlagenen Änderungen zu?

Nr.	Antwort	Anmerkung/Empfehlung	Anmerkungen/Empfehlungen des DRSC-Mitarbeiterstabs
1	Keine Antwort		
2	Zustimmung		
3	Keine Antwort		
4	Zustimmung	In DRS 21, Tz. 45c sollte anstelle von „und erlangt das Unternehmen durch den gewährten Zuschuss das wirtschaftliche Eigentum an einem Vermögensgegenstand des Anlagevermögens“ formuliert werden „und erlangt das Unternehmen das wirtschaftliche Eigentum an dem bezuschussten Vermögensgegenstand des Anlagevermögens“, weil der gewährte Zuschuss selbst nicht kausal („durch“) für die Erlangung des wirtschaftlichen Eigentums an dem in Rede stehenden Vermögensgegenstand ist.	Zustimmung DRS 21, Tz. 45c könnte wie folgt geändert werden: <b><u>45c.</u></b> <b><u>Gewährt ein Unternehmen einen Zuschuss an Dritte und erlangt das Unternehmen das wirtschaftliche Eigentum durch den gewährten Zuschuss das wirtschaftliche Eigentum an einem Vermögensgegenstand an dem bezuschussten Vermögensgegenstand des Anlagevermögens, so sind die Auszahlungen dem Cashflow aus der Investitionstätigkeit zuzuordnen.</u></b>
5	Keine Antwort		
6	Zustimmung		

### Frage 3: Einbeziehung von Cash-Pool-Forderungen in den Finanzmittelfonds

Zum Finanzmittelfonds gehören Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente. Im Zuge der Überarbeitung sollen zusätzliche Regelungen zum Cash-Pooling bzw. zur Einbeziehung von Cash-Pool-Forderungen (bzw. Cash-Pool-Verbindlichkeiten) in den Finanzmittelfonds in DRS 21 aufgenommen werden. E-DRÄS 13 schlägt vor, dass Cash-Pool-Forderungen grundsätzlich nicht in den Finanzmittelfonds einzubeziehen sind. Cash-Pool-Forderungen sind nur dann in den Finanzmittelfonds einzubeziehen, wenn diese jederzeit in Zahlungsmittel umgewandelt werden können und nur unwesentlichen Wertschwankungsrisiken unterliegen. Darüber hinaus schlägt E-DRÄS 13 vor, dass zahlungswirksame Veränderungen von Cash-Pool-Forderungen und Cash-Pool-Verbindlichkeiten dem Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind, sofern die Cash-Pool-Forderungen und Cash-Pool-Verbindlichkeiten nicht in den Finanzmittelfonds einzubeziehen sind.

Stimmen Sie den vorgeschlagenen Änderungen zu?

Nr.	Antwort	Anmerkung/Empfehlung	Anmerkungen/Empfehlungen des DRSC-Mitarbeiterstabs
1	Keine Antwort		
2	siehe Kommentar	<p>Die in DRS 21, Tz. 9 vorgeschlagene Änderung der Definition des Begriffs der „Zahlungsmitteläquivalente“ sollte im Hinblick auf das Wort „Wertschwankungsrisiken“ (statt bisher: Wertschwankungen) überdacht werden.</p> <p>Aufgrund der Änderung können Herausforderungen bei der Beurteilung der Einbeziehung von Finanzmitteln in den Finanzmittelfonds entstehen. Die Änderung bewirkt insbesondere, dass eine Beurteilung nicht mehr auf Grundlage historischer Entwicklungen möglich ist, sondern künftig regelmäßig komplexe Modelle (inkl. Dokumentation der entsprechenden Annahmen) zur Beurteilung der Wertschwankungsrisiken erforderlich sind.</p> <p>Behelfsweise sollten zusätzliche Erläuterungen zur Verfügung gestellt werden, die eine möglichst einheitliche Anwendung ermöglichen.</p> <p>Im Hinblick auf die in DRS 21, Tz. 33a vorgeschlagene Neuregelung zur Einbeziehung von Cash-Pool-Forderungen in den Finanzmittelfonds stellen sich für den Prüfer des am Cash-Pool beteiligten Unterneh-</p>	<p>Der FA FB hat die vorgeschlagene Änderung in seiner 10. Sitzung im Oktober 2022 diskutiert und mit dieser Änderung eine Klarstellung intendiert. Der FA FB führte aus, dass die gegenwärtige Formulierung in Tz. 9 unterstellen würde, dass ein Risiko von Wertschwankungen stets besteht; sprachlich sollte daher entweder auf das Risiko von Wertschwankungen abgestellt oder der zweite Halbsatz sollte ebenfalls im Konjunktiv formuliert werden.</p> <p>Die Definition in Tz. 9 wurde in E-DRÄS 13 daher sprachlich in Anlehnung an die Formulierung in IAS 7.7 modifiziert.</p> <p><b>IAS 7.7</b></p> <p><b>Cash and cash equivalents</b></p> <p>Cash equivalents are held for the purpose of meeting short-term cash commitments rather than for investment or other purposes. For an investment to qualify as a cash equivalent it must be readily convertible to a known amount of cash and be subject to an insignificant risk of changes in value. [...]</p> <p>Siehe oben</p>

Nr.	Antwort	Anmerkung/Empfehlung	Anmerkungen/Empfehlungen des DRSC-Mitarbeiterstabs
		<p>mens praktische Fragen in Bezug auf die Erlangung von Prüfungsnachweisen gegenüber dem (externen, möglicherweise zudem von einem netzwerkfremden Prüfer geprüften) Cash Pool-Führer.</p> <p>Auch vor diesem Hintergrund sollte die Neu-Formulierung („Wertschwankungsrisiken“) überdacht werden.</p> <p>Die Definition des „Cashflows aus Finanzierungstätigkeit“ ist nicht stringent an die geänderte Regelung in DRS 21.49b zum Ausweis von zahlungswirksamen Veränderungen von Cash-Pool-Forderungen angepasst.</p> <p>Angeregt wird daher, entweder</p> <p>(a) die Definition der Finanzierungstätigkeit in DRS 21.9 zu ändern, oder</p> <p>(b) bei unveränderter Definition in Tz. 49b klarzustellen, dass diese Zahlungsströme vereinfachungsbedingt dem Cashflow aus Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind (bzw. – wenn als Wahlrecht ausgestaltet – zugeordnet werden können).</p> <p>Diese Vereinfachung sollte jedoch dann keine Anwendung finden, wenn der Cash-Pool-Saldo quasi permanent eine Forderung darstellt (dies kann z.B. aufgrund eines besonderen Geschäftsmodells oder auch aus anderen Gründen der Fall sein). In solchen Fällen sollten Zahlungsströme aus der Veränderung von Cash-Pool-Forderungen – in Übereinstimmung mit den Definitionen in DRS 21.9 – dem Cashflow aus der Investitionstätigkeit zugeordnet werden.</p> <p>Aus der unterschiedlichen Behandlung von Cash-Pool-Forderungen und Cash-Pool-Verbindlichkeiten können sich Herausforderungen in der Darstellung der Kapitalflussrechnung ergeben, bspw. wenn die</p>	<p>Der FA FB hat die Regelung zum Ausweis von zahlungswirksamen Veränderungen von Cash-Pool-Forderungen in seiner 10. Sitzung im Oktober 2022 diskutiert und beschlossen, in E-DRÄS 13 eine Regelung vorzuschlagen, wonach Ein- und Auszahlungen aus der Veränderung von Cash-Pool-Forderungen, die nicht dem Finanzmittelfonds zuzurechnen sind, im Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit ausgewiesen werden sollen.</p> <p>Dies begründete der FA FB im Charakter des Cash-Pool-Kontos, das wie ein Kontokorrentkonto geführt wird. Da die täglichen Ausgleichszahlungen der Liquiditätsbündelung der am Cash-Pooling beteiligten Unternehmen dienen und die Cash-Pool-Konten wie Kontokorrentkonten geführt werden, sprach sich der FA für einen Ausweis der Ein- und Auszahlungen im Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit aus (vgl. auch die diesbezügliche Begründung in Tz. B44).</p> <p>Zustimmung</p> <p>In die Begründung könnte eine Textziffer aufgenommen werden, die erläutert, dass die Beurteilung, ob Cash-Pool-Forderungen und Cash-Pool-Verbindlichkeiten in den Finanzmittelfonds einzubeziehen sind,</p>

Nr.	Antwort	Anmerkung/Empfehlung	Anmerkungen/Empfehlungen des DRSC-Mitarbeiterstabs
		<p>Cash-Pool-Verbindlichkeit im Jahr X1 als Finanzmittelfonds ausgewiesen wird und sich im Jahr X2 eine Cash-Pool-Forderung ergibt, die mangels Erfüllung der Voraussetzungen nicht als Finanzmittelfonds auszuweisen ist (oder umgekehrt).</p> <p>Angeregt wird daher, die möglichen Konstellationen gesondert darzustellen, um eine möglichst einheitliche und zweifelsfreie Anwendung zu gewährleisten.</p>	<p>zu unterschiedlichen Ergebnissen führen kann. In diesem Zusammenhang könnte auch auf die hieraus resultierenden Konsequenzen für die Ermittlung der in der Kapitalflussrechnung darzustellenden Zahlungsströme eingegangen werden (d.h., dass u.U. nur die Veränderung von Cash-Pool-Forderungen als zahlungswirksame Vorgänge im Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit darzustellen sind).</p>
3	Keine Antwort		
4	Zustimmung	<p>In DRS 21, Tz. 9 sollte die Definition von „Cash-Pool“ präzisiert werden. Vorgeschlagen wird, in der Definition die Wörter „durch Ausgleichszahlungen“ zu streichen, da dieser Zusatz nicht erforderlich ist.</p> <p>Der Zusatz „durch Ausgleichszahlungen“ könne zu Unklarheit führen, weil er nahelegt, dass die Abführung des Liquiditätsüberschusses der Begleichung einer Schuld des Zahlenden gegenüber einer oder mehreren anderen Parteien des Liquiditätsverbunds dient bzw. dienen muss („Ausgleich“). Das Bestehen einer Schuld (vor der Abführung) muss aber nicht notwendigerweise der Fall sein.</p> <p>Die in der Tz. 49b vorgesehene Zuordnung der Zahlungsströme aus der Veränderung von Cash-Pool-Forderungen zum Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit steht konzeptionell nicht in Einklang mit der (unveränderten) Definition der Finanzierungstätigkeit in Tz. 9. Vielmehr ist eher die Definition der Investitionstätigkeit erfüllt, sodass i.d.R. eine Zuordnung dieser Zahlungsströme zum Cashflow aus der Investitionstätigkeit geboten ist.</p> <p>Sofern die (grundsätzliche) Zuordnung zum Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit beibehalten werden</p>	<p>Zustimmung</p> <p>Die Definition in Tz. 9 könnte – der Anregung folgend – wie folgt geändert werden:</p> <p><b><u>Cash-Pool: Bankkonto, an welches die an einem Cash-Pooling beteiligten Unternehmen ihre Liquiditätsüberschüsse durch Ausgleichszahlungen abführen (bzw. welches Liquiditätsunterdeckungen der an einem Cash-Pooling beteiligten Unternehmen ausgleicht).</u></b></p> <p>(Sprachliche) Folgeänderungen sind ggf. ebenfalls an Tz. B44 vorzunehmen.</p> <p>Siehe oben unter Nr. 2.</p>

Nr.	Antwort	Anmerkung/Empfehlung	Anmerkungen/Empfehlungen des DRSC-Mitarbeiterstabs
		<p>soll, dann sollte der erste Satz der Tz. 49b um die Wörter „aus Vereinfachungsgründen grundsätzlich“ ergänzt werden.</p> <p>Diese Vereinfachung sollte jedoch in denjenigen Fällen als Ausnahme vom Grundsatz keine Anwendung finden dürfen, in denen eine Cash-Pool-Forderung eine quasi-permanente Forderung darstellt (dies kann z.B. aufgrund von Besonderheiten des Geschäftsmodells – etwa wenn nur nach erhaltener Anzahlung geleistet wird – oder auch aus anderen Gründen der Fall sein). In solchen Fällen sollten Zahlungsströme aus der Veränderung solcher Forderungen, in Übereinstimmung mit der Definition der Investitionstätigkeit in Tz. 9, dem Cashflow aus der Investitionstätigkeit zugeordnet werden müssen.</p> <p>Die in DRS 21, Tz. 34 vorgenommene Änderung ist schwer verständlich. So ergibt sich nur im Kontext mit anderen Textziffern des DRS 21 i.d.F. des E-DRÄS 13 (insbesondere Tz. 49b und B45), dass sich der zweite Satz auf den ersten Satz in Gänze (d.h. einschließlich des – einschränkenden – Relativsatzes „die zur Disposition der liquiden Mittel gehören“) erstrecken soll.</p> <p>Mehr Klarheit könnte dadurch geschaffen werden, dass anstelle der Anfügung eines zweiten Satzes die Cash-Pool-Verbindlichkeiten in die Aufzählung des ersten (und dann weiterhin einzigen) Satzes einbezogen werden.</p>	<p>Zustimmung</p> <p>DRS 21, Tz. 34 könnte – der Anregung folgend – wie folgt geändert werden:</p> <p><b>34.</b></p> <p><b><u>Jederzeit fällige Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten sowie, andere kurzfristige Kreditaufnahmen sowie Cash-Pool-Verbindlichkeiten, die zur soweit sie jeweils zur Disposition der liquiden Mittel gehören, sind in den Finanzmittelfonds einzubeziehen und offen abzusetzen. Dies gilt auch für Cash-Pool-Verbindlichkeiten.</u></b></p>
5	Keine Antwort		
6	Zustimmung	Angeregt wird, ergänzende Erläuterungen hinsichtlich der Auswirkung vertraglicher Verfügungsbeschrän-	DRS 21 enthält derzeit die folgenden Angabepflichten: <p><b>52.</b></p>

Nr.	Antwort	Anmerkung/Empfehlung	Anmerkungen/Empfehlungen des DRSC-Mitarbeiterstabs
		<p>kungen und deren eventuellen Auswirkungen auf die Abgrenzung des Finanzmittelfonds aufzunehmen.</p>	<p><b>Neben den in Tz. 17 und ggf. Tz. 41 geforderten, sind die folgenden ergänzenden Angaben aufzunehmen:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) <b>Definition des Finanzmittelfonds,</b></li> <li>b) <b>Zusammensetzung des Finanzmittelfonds, ggf. einschließlich einer rechnerischen Überleitung zu den entsprechenden Bilanzposten, soweit der Finanzmittelfonds nicht dem Bilanzposten »Schecks, Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten« entspricht,</b></li> <li>c) <b>wesentliche zahlungsunwirksame Investitions- und Finanzierungsvorgänge und Geschäftsvorfälle,</b></li> <li>d) <b>Bestände des Finanzmittelfonds von quotal einbezogenen Unternehmen und</b></li> <li>e) <b>Bestände, die Verfügungsbeschränkungen unterliegen.</b></li> </ul> <p><b>A2.10.</b></p> <p><b>Etwaige Verfügungsbeschränkungen bei den Beständen des Finanzmittelfonds sind anzugeben.</b></p> <p>Damit besteht nach DRS 21 bereits eine grundsätzliche Angabepflicht zu Verfügungsbeschränkungen bei den Beständen des Finanzmittelfonds.</p>

**Frage 4: Ein- und Auszahlungen im Zusammenhang mit dem Erwerb bzw. dem Verkauf von Anteilen an Tochterunternehmen**

Gem. DRS 21, Tz. 43 sind Zahlungsströme im Zusammenhang mit der Veränderung des Konsolidierungskreises der Investitionstätigkeit zuzuordnen. E-DRÄS 13 schlägt vor, Tz. 43 dahingehend zu ergänzen, dass sich diese Zahlungsströme als Nettogröße des gezahlten Kaufpreises (bzw. erhaltenen Verkaufspreises) abzüglich des übernommenen (bzw. veräußerten) Finanzmittelfonds ergeben. Eine entsprechende Regelung sah DRS 2 zuvor vor; diese wurde jedoch im Zuge des Entstehungsprozesses von DRS 21 gelöscht. Die vorgeschlagene Änderung in Tz. 43 hat insoweit klarstellenden Charakter und verfolgt die Zwecksetzung, den Ausweis von Zahlungsströmen im Zusammenhang mit dem Erwerb bzw. der Veräußerung von Anteilen an Tochterunternehmen eindeutig zu regeln.

*Stimmen Sie den vorgeschlagenen Änderungen zu?*

<b>Nr.</b>	<b>Antwort</b>	<b>Anmerkung/Empfehlung</b>	<b>Anmerkungen/Empfehlungen des DRSC-Mitarbeiterstabs</b>
1	Keine Antwort		
2	Zustimmung		
3	Keine Antwort		
4	Zustimmung		
5	Keine Antwort		
6	Zustimmung		

**Frage 5: Geltungsbereich der branchenspezifischen Anlagen des DRS 20 und des DRS 21**

E-DRÄS 13 schlägt vor, den Geltungsbereich der Anlage 1 des DRS 20 und der Anlage 2 des DRS 21 auf Wertpapierinstitute i.S.d. § 2 Abs. 1 WpIG, Zahlungsinstitute und E-Geld-Institute i.S.d. § 1 Abs. 3 ZAG sowie den Geltungsbereich der Anlage 2 des DRS 20 und der Anlage 3 des DRS 21 auf Pensionsfonds gem. § 236 Abs. 1 VAG auszuweiten.

Stimmen Sie den vorgeschlagenen Änderungen zu?

Nr.	Antwort	Anmerkung/Empfehlung	Anmerkungen/Empfehlungen des DRSC-Mitarbeiterstabs
1	Keine Antwort		
2	Zustimmung		
3	Siehe Kommentar	<p>DRS 20, Anlage 1, einführender Text, zweiter Absatz sowie DRS 20, Anlage 2, einführender Text, dritter Absatz sollten gestrichen werden.</p> <p><u>Begründung:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Die vorgeschlagenen Erweiterungen des Anwendungsbereichs gehen über die geltende Gesetzeslage hinaus – und das zu Lasten der Ersteller und der Adressaten.</li> <li>- Ansteigende Berichtsumfänge beeinträchtigen das Verständnis der Adressaten.</li> <li>- Die Berichterstattung sollte sich auf die wesentlichen Risiken beschränken, die sich aus dem primären markt- und branchenspezifischen Umfeld ergeben, um dem Adressaten nicht ein verzerrtes Bild zu vermitteln.</li> <li>- IFRS-Bilanzierer sind bereits verpflichtet, zahlreiche Angaben, die in den Anlagen des DRS 20 gefordert sind, nach IFRS 7 offenzulegen; eine zusätzliche Berichterstattung im Lagebericht würde zu Redundanzen führen.</li> </ul>	<p>Zustimmung.</p> <p>DRS 20, Anlage 1, einführender Text, zweiter Absatz:</p> <p><b>„Sofern Unternehmen anderer Branchen ein Institut in ihren Konzernabschluss einbeziehen, sind die Regelungen dieser Anlage zu berücksichtigen.“</b></p> <p>DRS 20 Anlage 2, einführender Text, dritter Absatz:</p> <p><b>„Sofern Unternehmen anderer Branchen ein Versicherungsunternehmen oder einen Pensionsfonds in ihren Konzernabschluss einbeziehen, sind die Regelungen dieser Anlage zu berücksichtigen.“</b></p> <p>§ 298 Abs. 1 i.V.m. § 265 Abs. 4 Satz 1 HGB fordert für den Konzernabschluss eine Ergänzung der Gliederung bei Vorhandensein mehrerer Geschäftszweige:</p> <p><b>„Sind mehrere Geschäftszweige vorhanden und bedingt dies die Gliederung des Jahresabschlusses nach verschiedenen Gliederungsvorschriften, so ist der Jahresabschluss nach der für einen Geschäftszweig vorgeschriebenen Gliederung aufzustellen und nach der für die anderen Geschäftszweige vorgeschriebenen Gliederung zu ergänzen.“</b></p> <p>Eine analoge Vorschrift für den Konzernlagebericht existiert nicht. Folglich wird vorgeschlagen, in DRS 20 Anlage 1, einführender Text,</p>

Nr.	Antwort	Anmerkung/Empfehlung	Anmerkungen/Empfehlungen des DRSC-Mitarbeiterstabs
			zweiter Absatz sowie Anlage 2, einführender Text, dritter Absatz zu streichen.
4	Zustimmung	<p>Anmerkung zu DRS 20, Anlage 1, einführender Text, zweiter Absatz sowie DRS 20, Anlage 2, einführender Text, dritter Absatz:</p> <p>Es sollte (in den Anlagen oder in der Begründung) klarstellend konkretisiert werden, dass „berücksichtigen“ im vorliegenden Kontext (nur) zu verstehen ist als „ergänzend zu beachten, soweit die Tätigkeiten der fiktiven rechtlichen Einheit ‚Konzern‘ instituts- bzw. versicherungsunternehmens-/pensionsfondsbezogen sind“. Sofern mit den vorgesehenen Ergänzungen der Anlagen allerdings eine Intention verbunden ist, die über eine (bloße) Klarstellung hinausgeht, sollte die Erwartungshaltung, was über die bisherige Konzernlageberichterstattungspraxis in den oben beschriebenen Konstellationen hinaus zu berichten ist, mindestens in der Begründung dargelegt werden.</p>	Siehe oben unter Nr. 3.
5	Siehe Kommentar	<p>DRS 20, Anlage 1, einführender Text, zweiter Absatz sowie DRS 20, Anlage 2, einführender Text, dritter Absatz sollten gestrichen werden.</p> <p><u>Begründung:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Die vorgeschlagenen Neuregelungen gehen über die geltende Gesetzeslage hinaus.</li> <li>- Zusätzliche Berichtspflichten würden zu Lasten der Abschlussersteller und auch der Adressaten gehen.</li> <li>- Zusätzliche Berichtspflichten würden keine entscheidungsrelevanten Informationen bereitstellen, sondern im Zweifel eher für Irritationen sorgen und zu <i>information overload</i> führen.</li> </ul>	Siehe oben unter Nr. 3.

Nr.	Antwort	Anmerkung/Empfehlung	Anmerkungen/Empfehlungen des DRSC-Mitarbeiterstabs
		<p>- IFRS-Bilanzierer legen bereits zahlreiche Angaben, die gem. den Anlagen des DRS 20 gefordert sind, nach IFRS 7 im Konzernanhang offen; eine zusätzliche Berichterstattung im Lagebericht würde zu Redundanzen führen.</p> <p>- Selbst wenn die Informationen, die durch E-DRÄS 13 zusätzlich eingeführt werden sollen, im Einzelfall insgesamt nicht wesentlich sein sollten, so stellt sich die Frage, ob angesichts der faktischen Gleichstellung von Pensionsfonds mit Unternehmen von öffentlichem Interesse die geforderten Zusatzangaben mit dem Argument der Unwesentlichkeit ohne weiteres unterlassen werden können.</p>	
6	Zustimmung		

### Sonstige Anmerkungen

Im Folgenden werden die in den Stellungnahmen geäußerten Anmerkungen zu DRS 20 und DRS 21 zusammengefasst, die sich auf weitere – nicht in E-DRÄS 13 angesprochene Themen – beziehen.

Nr.	Anmerkung/Empfehlung	Anmerkungen/Empfehlungen des DRSC-Mitarbeiterstabs
1	<p><u>Ausweis von Ein- und Auszahlungen aus revolving-Kredit</u></p> <p>Die Bruttodarstellung im Rahmen des Cashflows aus der Finanzierungstätigkeit führt bei revolving-Kredit (z.B. mit monatlicher Rückzahlung und Neu-Aufnahme der Kredite) zu einer nicht den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Darstellung der Finanzierungstätigkeit.</p>	<p>Gem. DRS 21, Tz. 34 sind jederzeit fällige Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten sowie andere kurzfristige Kreditaufnahmen, die zur Disposition der liquiden Mittel gehören, in den Finanzmittelfonds einzubeziehen und offen abzusetzen.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• In Anlehnung an die Definition kurzfristiger Finanzmittel für Zwecke deren Einbeziehung in den Finanzmittelfonds, wird in der Kommentarliteratur davon ausgegangen, dass kurzfristige Kreditaufnahmen dann vorliegen, wenn ihre (Rest-)Laufzeit im Aufnahmezeitpunkt max. drei Monate beträgt (vgl. <i>Baumann/Weiser</i>, DB 2016, S. 124; <i>Störk/Rimmelspacher</i> (2022), § 297 HGB, in: BeBiKo, 13. Aufl. 2022, Rn. 31).</li> <li>• Zur Disposition liquider Mittel gehören Kredite dann, wenn sie in das kurzfristige Cash Management des Unternehmens eingebunden sind, d.h., wenn sie kurzfristig</li> </ul>

Nr.	Anmerkung/Empfehlung	Anmerkungen/Empfehlungen des DRSC-Mitarbeiterstabs
	<p>Angeregt wird, die entsprechenden Regelungen in DRS 21 zu überarbeiten.</p>	<p>zur Deckung von Liquiditätsdefiziten zur Sicherstellung der Zahlungsbereitschaft des Unternehmens aufgenommen werden (vgl. <i>ebd.</i>).</p> <p>Sofern die angesprochenen Kredite in das kurzfristige Cash Management des Unternehmens eingebunden sind, sind diese in den Finanzmittelfonds einzubeziehen und von diesem offen abzusetzen. In diesem Fall lägen dann keine Zahlungsströme vor, die in der Kapitalflussrechnung darzustellen sind.</p> <p>Demgegenüber wird in der Literatur die Auffassung vertreten, dass kurzfristige Kreditaufnahmen nur insoweit in den Finanzmittelfonds einzubeziehen sind, als diese über einen „Bodensatz“ hinausgehen. Wird ein kurzfristiger Kredit nahezu während der gesamten Berichtsperiode in Höhe eines „Bodensatzes“ in Anspruch genommen, ist davon auszugehen, dass eine Komponente der langfristigen Finanzierung vorliegt, die im Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit (und nicht im Finanzmittelfonds) abzubilden ist (vgl. <i>Baumann/Weiser</i>, DB 2016, S. 124; <i>Störk/Rimmelspacher</i> (2022), § 297 HGB, in: <i>BeBiKo</i>, 13. Aufl. 2022, Rn. 31).</p>
2	<p>Anregungen zur Änderung des DRS 20:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- In Tz. 12 wird der Begriff eines „verständigen Adressaten“ ohne weitere Konkretisierung benutzt. Der Accounting Standard Board des AICPA hat die Definition von Wesentlichkeit im SAS 138 geändert. Eingeführt wurde der Begriff eines „verständigen und vernünftigen Nutzers“, der im Standard definiert wird. Es wird angeregt, die Definition in DRS 20 zu übernehmen.</li> <li>- Die Empfehlung in DRS 20 Tz. 2 zu einer entsprechenden Anwendung des Standards auf den Lagebericht gemäß § 289 HGB sollte gestrichen werden, da sie zu Irritationen führt, ob DRS 20 für nicht börsennotierte Unternehmen verbindlich sein sollte oder nicht.</li> </ul>	<p>Die beiden Kommentare betreffen nicht die Änderungen gem. E-DRÄS 13. Nach der Umsetzung der CSRD (Umsetzungsfrist für die EU-Mitgliedsstaaten Juli 2024) wird DRS 20 an die geänderten gesetzlichen Vorschriften angepasst. In diesem Zusammenhang ist geplant, weitere Konkretisierungen und Klarstellungen an DRS 20 vorzunehmen. Der Mitarbeiterstab empfiehlt daher, die beiden Änderungsvorschläge vorerst zurückzustellen und im Rahmen der geplanten Überarbeitung des DRS 20 zu erörtern.</p>
3	--	

Nr.	Anmerkung/Empfehlung	Anmerkungen/Empfehlungen des DRSC-Mitarbeiterstabs
4	<p><u>Ausweis von Ertragsteuerzahlungen bei indirekter Darstellung des Cashflows aus der laufenden Geschäftstätigkeit:</u></p> <p>Bei Anwendung der indirekten Methode zur Ermittlung des Cashflows aus der laufenden Geschäftstätigkeit ist nach den Tabellen 2 und 6 das Periodenergebnis zum einen um die Veränderung der Rückstellungen (Zeile 3) und zum anderen um den Ertragsteueraufwand/-ertrag zu erhöhen bzw. zu reduzieren.</p> <p>Es sollte klargestellt werden, dass das Periodenergebnis nur insoweit durch die Veränderung der Rückstellungen zu korrigieren ist, als diese Veränderung nicht auf ungewisse Ertragsteuerschulden zurückgeht (d.h. eine Zunahme/Abnahme der Rückstellungen ohne Steuerrückstellungen i.S. des § 266 Abs. 3 B. 2. HGB), weil andernfalls der Ertragsteueraufwand/-ertrag doppelt berücksichtigt würde.</p>	<p>Der FA FB hatte die betreffende Fragestellung in seiner 9. Sitzung im September 2022 erörtert. Nach Ansicht des FA FB bestehe kein Regelungsbedarf, da diese Fragestellung in der Kommentarliteratur diskutiert wird (vgl. bspw. <i>Störk/Rimmelspacher (2022)</i>, § 297 HGB, in: <i>BeBiKo</i>, 13. Aufl. 2022, Rn. 45) und keine divergierende Handhabung in der Praxis festzustellen ist.</p>
5	--	
6	--	



## 4 Zusammenfassung der Beiträge aus Fachzeitschriften

Hinweis: Im Folgenden werden die Fachbeiträge zu E-DRÄS 13 in Bezug auf die Erörterung bzw. kritische Würdigung von spezifischen Regelungen des E-DRÄS 13 zusammengefasst.

### I. Müller/Reinke: DRSC schlägt Konkretisierungen insbesondere bei der Kapitalflussrechnung vor, E-DRÄS 13 zur Stellungnahme veröffentlicht, in: *StuB 5/2023, S. 209-214*

- Darstellung und kritische Diskussion der mit E-DRÄS 13 vorgeschlagenen Änderungen (mit Fokus auf die vorgeschlagenen Änderungen an DRS 21 *Kapitalflussrechnung*)
- Grundsätzliches: „Nach neun Jahren, in denen trotz kritischer Anmerkungen keine wesentlichen inhaltlichen Änderungen an DRS 21 vorgenommen wurden, veröffentlichte das DRSC Anfang 2023 [...] nun Vorschläge für Anpassungen [...].“
- Zur vorgeschlagenen Ausweitung des Geltungsbereichs der branchenspezifischen Anlagen des DRS 20 und DRS 21: „Diese Erweiterung des Anwendungsbereichs erscheint inhaltlich sinnvoll, da die Geschäftsmodelle der aufgezählten Branchen aus Sicht einer Kapitalflussrechnung sehr ähnlich sind zu denen der bislang geregelten Kreditinstitute und Versicherungen – und daher die Darstellung der Finanz- und Liquiditätsslage verbessern. Dies führt dann aber zu einigen eher formalen Anpassungen an verschiedenen Stellen der Standards [...].“
- Ausweis von Zuschüssen in der Kapitalflussrechnung nach DRS 21:
  - Investitionszuschüsse der öffentlichen Hand beim Zuschussempfänger: „Nach DRS 21.45a-E ist ein gesonderter Ausweis im Bereich der Investitionstätigkeit der Ursachenrechnung notwendig, womit auch die Frage, ob ggf. eine Saldierung mit den Investitionsauszahlungen möglich ist (was etwa bei der aktivischen bilanziellen Verrechnung der Zuschüsse mit den erworbenen Vermögensgegenständen gut denkbar wäre), verneint wird.“
  - Private Zuwendungen beim Zuschussgeber: „Anders als bei den erhaltenen Investitionszuschüssen in DRS 21.45a-E fehlt es hier aber an dem Hinweis, dass die gewährten Beträge gesondert anzugeben sind. Somit könnten die Auszahlungen für unbedingt rückzahlbare Zuschüsse unter den Auszahlungen für Ausleihungen (nach dem Mindestgliederungsschema von DRS 21.46 unter der Position „Auszahlungen für Investitionen in das Finanzanlagevermögen“) und die Zuschüsse zur Erlangung wirtschaftlichen Eigentums als Investitionen in die entsprechenden Vermögensgegenstände ausgewiesen werden (nach DRS 21.46 „Auszahlungen für Investitionen in das Sachanlagevermögen“).“
  - Erhaltene Ertrags- bzw. Aufwandszuschüsse der öffentlichen Hand beim Zuschussempfänger: „Hier erscheint fraglich, warum dies erst jetzt geändert wird und die bestehende offenbar unrichtige Regelung so lange anzuwenden war. Zudem wird hier kein Hinweis darauf gegeben, diese Zuschüsse offen auszuweisen. So fehlt es sowohl an einer diesbezüglichen Regelung als auch an einer Anpassung der Mindestgliederungsschemata. In der Begründung verweist der FA FB lediglich darauf, dass gem. DRS 21.27 wesentliche Posten jeweils angabepflichtig sind.“

- Cash-Pooling:
  - Ausweis von zahlungswirksamen Veränderungen von Cash-Pool-Forderungen: „Als Ort für die Erfassung der Ein- und Auszahlungen [...] bestimmt der FA FB in DRS 21.49b-E den Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit, was dann sinnvollerweise mit der Zwecksetzung der täglichen Ausgleichszahlungen in der Liquiditätsbündelung der am Cash-Pooling beteiligten Unternehmen und der Führung der Cash-Pool-Konten wie Kontokorrentkonten begründet wird (DRS 21.B44-E). Als sinnvolle Erleichterung erlaubt DRS 21.49b-E mit Verweis auf DRS 21.26a die Zahlungsströme aus der Veränderung der Cash-Pool-Forderungen unter den dort genannten Voraussetzungen saldiert auszuweisen und somit vom grds. Bruttoprinzip abzuweichen.“
  - Ausweis von zahlungswirksamen Veränderungen von Cash-Pool-Verbindlichkeiten: „Dagegen sieht der FA FB bei Cash-Pool-Verbindlichkeiten regelmäßig die Voraussetzungen für eine Einbeziehung in den Finanzmittelfonds [...]. Veränderungen von Cash-Pool-Verbindlichkeiten, die dem Finanzmittelfonds zuzurechnen sind, sind somit nach dieser Auslegung nicht als Zahlungsstrom in der Kapitalflussrechnung auszuweisen. Dies kann somit zu überjährigen Schwankungen im Ausweis von Cash-Pool-Verbindungen führen, da diese, wenn eine Forderung besteht, im Cashflow aus Finanzierungstätigkeit und, wenn eine Verbindlichkeit besteht, direkt im Finanzmittelbestand zu berücksichtigen ist.“
  - Unterschiedliche Behandlung von Cash-Pool-Forderungen und Cash-Pool-Verbindlichkeiten: „Die unterschiedliche Behandlung von Verbindlichkeiten und Forderungen im Zusammenhang mit dem Cash-Pooling kann zwar mit den Grundsätzen des DRS 21 gut begründet werden, führt aber im Ergebnis bei der Konzernkapitalflussrechnung dann zu einem höheren Finanzmittelfonds des Konzerns als die Summe der Finanzmittelfonds der Einzelunternehmen, da die bei Letzteren berücksichtigten Verbindlichkeiten auf Konzernebene konsolidiert (= eliminiert) werden, ohne dass auch entsprechende Forderungen an dieser Stelle eliminiert werden würden. Letztere würden beim Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit berücksichtigt, der dadurch ebenfalls auf der Konzernebene erhöht wird.“
- Ausweis von Ein- und Auszahlungen im Zusammenhang mit dem Erwerb bzw. der Veräußerung von Anteilen an Tochterunternehmen: Diese [in DRS 21, Tz. 43 angefügte] Regelung entspricht letztlich auch der nach IAS 7.39 und führt zu einer Durchbrechung des Grundprinzips der Konzernbilanzierung, nach der ein Konzern so darzustellen ist, als wäre er ein einziges Unternehmen. Es wird eben nicht, wie ansonsten bei der erstmaligen Einbeziehung in der Konzernbilanz, von einem Erwerb der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden ausgegangen, sondern es wird ein zusammengefasster Ausweis der Netto-Zahlungsmittelveränderung verlangt, was regelmäßig eine aufwendige Nebenrechnung erforderlich macht.
- Weitere Anmerkungen und fehlende Änderungsvorschläge:
  - Definition der Zahlungsmitteläquivalente: „So soll im DRS 21.9-E bei der Definition der Zahlungsmitteläquivalente nun statt der unwesentlichen Wertschwankungen, die für eine Klassifikation gefordert werden, künftig die dem Finanzmittelfonds zuzurechnende Liquiditätsreserve noch strenger nur unwesentlichen Wertschwankungsrisiken unterliegen dürfen.“
  - „Auch geht der FA FB nicht auf die vom IASB vorgeschlagenen Anpassungen der Gliederung der Kapitalflussrechnung nach IAS 7 mit ED/2019/7 „Allgemeine Darstellung und Angaben“ ein. Darin wird etwa eine Aufspaltung der Zahlungen im Zusammenhang mit at equity bewerteten assoziierten Unternehmen vorgeschlagen. [...] Zudem sollen die bei IAS 7 noch vermehrt

vorliegenden Zuordnungswahlrechte eingeschränkt werden, wobei dies aber im Wesentlichen bereits in DRS 21 vorweggenommen ist.“

- „Problematisch an DRS 21 ist das Festhalten an der kaum begründeten Entscheidung, den Cashflow aus laufender Geschäftstätigkeit durch Verlagerung von erhaltenen und gezahlten Zinsen sowie Dividenden und sonstigen Beteiligungserträgen in die Bereiche Investition bzw. Finanzierung auf einen betrieblichen Cashflow zu verengen. [...] [Dadurch] ergeben sich neben den starken inhaltlichen Bedenken auch Folgeprobleme bei der Erfassung der Ertragsteuerzahlungen, die unbedingt anteilig mit zu verlagern sind, und Inkonsistenzen bei der Mindestgliederung mit fehlerhaften Bezeichnungen, da es ohne Anpassung zu Doppelkorrekturen kommt und damit die geforderte Kapitalflussrechnung in der Gliederung nicht aufgeht.“
- Fazit: „Die Vorschläge, zumal bezogen auf die branchenspezifische Ausweitung auf Basis gesetzlicher Erweiterungen, scheinen gut geeignet, insbesondere die Ausgestaltung der Kapitalflussrechnungen zu verbessern. Thematisiert werden aber nur Zuschüsse, Cash-Pooling und die Änderung des Konsolidierungskreises. Andere Aspekte, wie etwa die Behandlung von Zahlungsströmen aus at equity bewerteten assoziierten Unternehmen, wie sie der IASB thematisiert hat, oder die generelle Frage der genaueren Zuordnung der Steuerzahlungen auf die einzelnen Cashflow-Bereiche, wie in der Literatur gefordert wird nicht aufgegriffen. Somit bleibt es bei sehr kleinen Eingriffen insbesondere in DRS 21 zur Kapitalflussrechnung, die gleichwohl Auswirkungen auf die Höhe zentraler Cashflow-basierter Kennzahlen haben können und daher begleitend gut kommuniziert werden sollten.“

## II. Zwirner/Busch: E-DRÄS 13 mit Änderungen an DRS 20 und DRS 21 veröffentlicht, in: DB 16/2023, S. 918

- Überblick über die durch E-DRÄS 13 vorgeschlagenen Änderungen
- keine Kritik / Würdigung / Wertung