

Diskussionsforum zum

E-DRS 26 Pflicht zur Konzernrechnungslegung und Abgrenzung des Konsolidierungskreises

– Protokoll der Diskussion am 18. November 2010 –

Dauer und Ort:

18.11.2010, 14.00 Uhr bis 16.15 Uhr, Steigenberger Airport Hotel, Frankfurt

Teilnehmer auf dem Podium:

Liesel Knorr (DSR)

Prof. Dr. Bernd Stibi (KPMG, Vorsitzender der Arbeitsgruppe des DSR)

Christin Semjonow (DRSC)

Begrüßung

Frau Knorr begrüßt die Teilnehmer der Öffentlichen Diskussion.

TOP 1: E-DRS 26 Pflicht zur Konzernrechnungslegung und Abgrenzung des Konsolidierungskreises

Frau Semjonow stellt die Regelungsvorschläge des E-DRS 26, die im Standardentwurf durch Fragen begleitet werden, anhand einer Präsentation vor. Prof. Dr. Stibi ergänzt im Zusammenhang mit der Definition des Begriffs „beherrschender Einfluss“, dass es aus Sicht der DSR-Arbeitsgruppe, die maßgeblich an der Erarbeitung des Entwurfs mitgewirkt hat, zunächst sinnvoll ist, eine allgemeine Definition des Begriffs „beherrschender Einfluss“ im Standardentwurf bereitzustellen. Die von der Arbeitsgruppe vorgeschlagene allgemeine Definition des Begriffs „beherrschender Einfluss“ konkretisiert den Begriff anhand betriebswirtschaftlicher Kriterien.

Von mehreren Teilnehmern der Öffentlichen Diskussion wird die im Standardentwurf vorgeschlagene formal-juristische Auslegung des § 290 Abs. 2 HGB und die daraus folgende mögliche Existenz von Mehrfach-Mutter-Tochter-Verhältnissen abgelehnt. Als Grund für die Ablehnung dieser Sichtweise wird von einem Teilnehmer angeführt, dass Absatz 2 „Hilfsmittel“ zur Anwendung des Absatzes 1 des § 290 HGB ist. Absatz 1 gibt den Grundsatz vor, dass dann zu konsolidieren ist, wenn ein Unternehmen auf ein anderes unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluss ausüben kann. Grundsätzlich kann zwar mehr als ein Tatbestandsmerkmal des Absatzes 2 erfüllt sein, beherrschen im Sinne des Absatzes 1 kann allerdings lediglich ein Unternehmen. Zudem wird angeführt, dass die Unteilbarkeit der Beherrschung eine in den internationalen Rechnungslegungsvorschriften etablierte Grundannahme darstellt. Vor diesem Hintergrund wird kritisch hinterfragt, ob sich die deutsche Rechnungslegung bewusst von dieser internationalen Praxis abgrenzen sollte. Darüber hinaus wird von einem anderen Teilnehmer der Diskussion angeführt, dass diese formal-juristische Auslegung des Absatzes 2 des § 290 HGB nicht nur Doppel-, sondern im Falle von Zweckgesellschaften sogar Dreifachkonsolidierungen zur Folge haben kann. Prof. Dr. Stibi erläutert, dass es aus betriebswirtschaftlicher Sicht unstrittig ist, dass nur ein Unternehmen beherrschenden Einfluss ausüben kann. Im Hinblick auf die Regeln im Standardentwurf sind aber der vorgegebene Rechtsrahmen, die konkreten Vorschriften des § 290 HGB sowie die bereits herrschende Meinung zur Auslegung der Tatbestandsmerkmale des Absatzes 2 des § 290 HGB

in der Vergangenheit zu berücksichtigen. Der Verweis auf die Vergangenheit hat aus Sicht eines Teilnehmers keine Gültigkeit, da durch das BilMoG ein neues Konzept – Möglichkeit des beherrschenden Einflusses – ins Gesetz eingeführt wurde und im Lichte dieses neuen Konzepts die Kriterien des Absatzes 2 ebenfalls neu zu würdigen sind. Von einem weiteren Teilnehmer, der ebenfalls Mitglied der Arbeitsgruppe zur Erarbeitung des E-DRS 26 ist, wird bestätigt, dass das Ergebnis der formal-juristischen Auslegung zwar „unschön“, aber auf Basis der gesetzlichen Vorschriften richtig ist, da das internationale Konzept nicht vollständig übernommen worden ist. Es wird weiterhin darauf hingewiesen, dass die Regelungsvorschläge mit der Übermittlung des verabschiedeten Standards an das BMJ zur Bekanntgabe gemäß § 342 Abs. 2 HGB noch einem „Lackmustest“ unterzogen werden. Frau Knorr verweist in diesem Zusammenhang auf die Zeit der Entstehung des BilMoG, die den Gesetzgeber vor das Entscheidungsproblem stellte, sich entweder an den geltenden Vorschriften des IAS 27/SIC 12 zu orientieren oder an den möglicherweise kommenden geänderten Regelungen, die seinerzeit in Form von Vorschlägen im ED 10 zur Verfügung standen.

Ein weiterer Diskussionsteilnehmer merkt an, dass die Aufnahme der Nutzenziehung als konkretisierendes Merkmal des beherrschenden Einflusses in Textziffer 11 begrüßt wird, allerdings deutlicher herausgearbeitet werden sollte, dass die Merkmale „Bestimmung der Finanz- und Geschäftspolitik“ und „Nutzenziehung“ kumulativ erfüllt sein müssen. Es wird darüber hinaus auf eine in der Praxis vorkommende Frage im Zusammenhang mit der Konsolidierungspflicht einer Kommanditgesellschaft durch die Komplementär-GmbH in einer GmbH & Co. KG verwiesen, die im DRS explizit adressiert werden könnte. Vom Diskussionsteilnehmer wird zudem auf die hohe praktische Bedeutung der Frage der Konzernaufstellungspflicht bei Betriebsaufspaltungen verwiesen und vorgeschlagen, diesen Aspekt im DRS zu adressieren. Prof. Dr. Stibi weist auf einen Fachbeitrag hin, der sich mit dieser Frage befasst; um das Thema im DRS adressieren zu können, wäre allerdings eine tief greifende Auseinandersetzung mit dem Thema erforderlich. Frau Knorr merkt an, dass es nicht möglich ist, im DRS alle praxisrelevanten Sachverhalte zu regeln und tiefer greifende Überarbeitungen des Standardentwurfs nicht mehr möglich sind, wenn der Standard vor dem 31.12.2010 verabschiedet werden soll, was vor dem Hintergrund der Situation des DRSC e.V. zunächst geplant ist.

Zurückkommend auf die Diskussion zur Auslegung des § 290 Abs. 2 HGB verweist Prof. Dr. Stibi auf eine kürzlich in einem Fachbeitrag vertretene Auffassung, dass die vier Tatbestandsmerkmale des § 290 Abs. 2 HGB in einer bestimmten Rangfolge zueinander stehen, wobei die Nummern 1 bis 3 vorrangig zu prüfen sind. Nur wenn diese zu keiner Einbeziehung in den Konzernabschluss führen, greift Nummer 4. Die Teilnehmer sind sich aber einig, dass diese Rangfolge aus dem Gesetz nicht abgeleitet werden kann.

Hinsichtlich der Regelungsvorschläge im Standardentwurf wird von einem Teilnehmer die Aussage zum Autopilotmechanismus kritisch hinterfragt. Aus Sicht des Diskussionsteilnehmers ist nicht klar, mit welcher Absicht diese Aussage in den Entwurf aufgenommen wurde; aus der gegenwärtigen Formulierung könne abgeleitet werden, dass bei Vorliegen eines Autopilotmechanismus die betreffende Gesellschaft regelmäßig zu konsolidieren ist. Aus Sicht des Diskussionsteilnehmers muss aber auch bzw. insbesondere bei Vorliegen eines Autopilotmechanismus geprüft werden, „wer das sagen hat“, wenn der Autopilot gestört wird, mithin ist zu überprüfen, welches Unternehmen beherrschenden Einfluss hat. Prof. Dr. Stibi erläutert, dass das Vorliegen eines Autopilotmechanismus nicht zwangsläufig zu einer Konsolidierung führt. Es ist zunächst zu überprüfen, ob das potenzielle Mutterunternehmen die Mehrheit der Risiken und Chancen der Zweckgesellschaft trägt. Ein eingerichteter Autopilotmechanismus kann ein Indikator hierfür sein. Aus Sicht von Prof. Dr. Stibi ist dies im Standardentwurf in diesem Sinne dargestellt. Der Diskussionsteilnehmer befürwortet die von Prof. Dr. Stibi ausgeführte Vorgehensweise, bittet allerdings um diesbezügliche Klarstellung im DRS.

Hinsichtlich der Textziffer 34 wird von einer Teilnehmerin der Diskussion kritisiert, dass die Regelung impliziert, dass jede Zweckgesellschaft zu konsolidieren ist (vgl. Tz. 34 „Als Zweckgesellschaft ist eine Unternehmen [...] dann zu qualifizieren, wenn sein Geschäftsbetrieb [...] des Mutterunternehmens dient.) Es wird angeregt, im DRS klarer zwischen Regelungen zur Definition von Zweckgesellschaften und zur Konsolidierungspflicht von Zweckgesellschaften zu trennen. Prof. Dr. Stibi erläutert, dass die Inhalte der fett gedruckten Textziffern in der Regel nah am Gesetzeswortlaut ausgerichtet wurden; eine bessere Gliederung der Regelungen des Standardentwurfs zu den o.g. Aspekten war den formalen Anforderungen an die Gliederung eines DRS zum Opfer gefallen.

Hinsichtlich des Regelungsvorschlags im Standardentwurf zur Gültigkeit des Passivierungswahlrechts gem. § 28 Abs. 1 Satz 2 EGHGB bei Konsolidierung von Unterstützungskassen und ähnlichen externen Versorgungseinrichtungen (Pensionsfonds, -kassen) sowie die Ausdehnung der Ausnahmevorschrift für Spezial-Sondervermögen i.S.d. § 2 Abs. 3 InvG auf ausländische Sondervermögen unter bestimmten Voraussetzungen haben die Teilnehmer der Öffentlichen Diskussion keine Anmerkungen. Frau Knorr erwähnt in diesem Zusammenhang, dass ein Abstellen auf den deutschen Rechtsraum sicherlich die klarere Abgrenzungslinie wäre, eine Gleichbehandlung ausländischer Spezial-Sondervermögen unter wirtschaftlicher Betrachtungsweise und im Hinblick auf die Aussagekraft des Konzernabschlusses aber vorzugswürdig erscheint. Prof. Dr. Stibi erläutert ergänzend die Beweggründe der Arbeitsgruppe für diesen Regelungsvorschlag und verweist in diesem Zusammenhang ebenfalls darauf, dass bei unterschiedlicher Behandlung ausländischer und inländischer Spezial-Sondervermögen u.U. gleiche Geschäftsmodelle unterschiedlich abgebildet würden. Zudem ist die Anhangangabe des § 314 Abs. 18 HGB, die bei Nicht-Konsolidierung entsprechender Spezial-Sondervermögen greift, möglicherweise geeignet, aussagekräftigere Informationen zu liefern als die Konsolidierung entsprechender Spezial-Sondervermögen.

Zur Textziffer 51 wird von einem Diskussionsteilnehmer zunächst kritisch in Frage gestellt, wieso Risiken und Chancen, die von sonstigen Beteiligungsunternehmen des potenziellen Mutterunternehmens getragen werden, überhaupt zu berücksichtigen sind. Es wird vom Diskussionsteilnehmer zudem angemerkt, dass der Begriff „sonstige Beteiligungsunternehmen“ zumindest präzisiert werden sollte. Dabei sollte der Kreis der in die Beurteilung einzubeziehenden Beteiligungsunternehmen möglichst klein gehalten werden. Es werden insbesondere Praktikabilitätsgesichtspunkte bei der Beurteilung („Messung“) der Risiken und Chancen, die von diesen Unternehmen getragen werden, und bei der Bestimmung, ob diese Risiken und Chancen dann wesentlichen Einfluss auf die wirtschaftliche Lage des Konzerns haben können, als Begründung für diese Sichtweise angeführt. Zudem soll in der entsprechenden Textziffer klargestellt werden, dass es sich um Risiken und Chancen aus der Geschäftstätigkeit der Zweckgesellschaft handelt.

Von einem Diskussionsteilnehmer werden die Regelungsvorschläge im Standardentwurf zur Risiken- und Chancendefinition generell kritisiert (Tz. 46 ff.). Aus seiner Sicht helfen weder die allgemeinen Ausführungen noch die Auflistung von Beispielen, um die in der Praxis bestehenden Fragen zu beantworten/Probleme zu lösen. Der Diskussionsteilnehmer fordert eine exakte Risiko-/Chancendefinition. Aus Sicht dieses Diskussionsteilnehmers sollte Ausgangspunkt für eine Definition der Chancen und Risiken der Begriff des „beherrschenden Einflusses“ sein. Beherrschender Einfluss umfasst aus seiner Sicht die Macht, etwas zu beeinflussen, die Macht Nutzen aus der Geschäftstätigkeit anderer Unternehmen zu ziehen. Ausgehend hiervon stellt alles, was die normale Geschäftstätigkeit umfasst, keine Risiken und Chancen dar. Als Beispiel wird die Finanzierung einer Zweckgesellschaft aufgeführt; die dem Finanzier aus der Finanzierung zustehenden Zinsen stellen Entgelte im Rahmen normaler Geschäftstätigkeit dar. Ausgehend vom Begriff des „beherrschenden Einflusses“ stehen Risiken und Chancen nur demjenigen Unternehmen zu, das die Macht hat, etwas zu beein-

flussen/zu verändern. Chancen repräsentieren in diesem Zusammenhang die Möglichkeit, zusätzlichen, über die normale Tätigkeit hinausgehenden Nutzen zu ziehen; Risiken stellen, die Gefahr dar, etwas Unabwendbares/Unvermeidliches – trotz des beherrschenden Einflusses – nicht abwenden/verhindern zu können. Unter anderem die „Nutzung von Vermögensgegenständen“ als Chance aus der Geschäftstätigkeit einer Zweckgesellschaft aufzuzählen, wird von diesem Diskussionsteilnehmer als zu weitgehend empfunden. Er führt weiterhin an, dass an die Auslegung des § 290 Abs. 2 Nr. 1 bis 3 HGB die gleichen Maßstäbe wie an die des § 290 Abs. 2 Nr. 4 HGB geknüpft werden sollten. Vor diesem Hintergrund ist die enge Auslegung der Nummern 1 bis 3 im Vergleich zur weiten der Nummer 4, die im Standardentwurf vorgeschlagen wird, nicht nachvollziehbar. Von einem Diskussionsteilnehmer, der auch Mitglied der DSR-Arbeitsgruppe ist, wird gegen diese Aussage eingewandt, dass es sich bei den Tatbeständen nach § 290 Abs. 2 Nr. 1 bis 3 HGB um Rechtspositionen handelt, währenddessen es in Nummer 4 um eine wirtschaftliche Betrachtungsweise geht, die per se eine größere Unschärfe mit sich bringt. Hinsichtlich der Definition der Chancen und Risiken im Standardentwurf wird zudem angemerkt, dass vor dem Hintergrund, dass in der Gesetzesbegründung auf die internationalen Regelungen (SIC 12) Bezug genommen wird, die Auslegung im DRS nicht weiter gehend sein sollte.

Darüber hinaus wird vorgebracht, dass im DRS deutlicher zum Ausdruck gebracht werden sollte, dass die „absolute Mehrheit der Risiken und Chancen“ „50% + X der Risiken und Chancen“ bedeutet und dass die Möglichkeit besteht, dass Zweckgesellschaften (bei entsprechender Beurteilung der Chancen und Risiken) nicht konsolidiert werden.

Ein Diskussionsteilnehmer illustriert anhand eines Beispiels, in dem ein potenzielles Mutterunternehmen A 51 % der Risiken und 0 % der Chancen aus der Geschäftstätigkeit der Zweckgesellschaft Z trägt und ein anderes potenzielles Mutterunternehmen B 49 % der Risiken und 100 % der Chancen aus der Geschäftstätigkeit von Z, die Auswirkungen des Satzes 1, der Textziffer 56. Gemäß diesem Regelungsvorschlag wäre Z von A zu konsolidieren, obwohl B 100 % der Chancen aus der Geschäftstätigkeit der Z trägt. Aus Sicht des Diskussionsteilnehmers sollte bei einer solchen Risiken-/Chancenverteilung gar keine Konsolidierung vorzunehmen sein, weil das Gesetz die Konsolidierung von Zweckgesellschaften bei demjenigen Unternehmen vorsieht, dass die Mehrheit der Risiken *und* Chancen trägt. Die Mehrheit der Risiken *und* Chancen wird im Beispiel allerdings von keinem Unternehmen getragen. Bezüglich Textziffer 56 wird abschließend angemerkt, dass diese insgesamt klarer formuliert werden sollte. In Bezug auf Satz 2 wird folgende sinngemäße Formulierung vorgeschlagen: „Wenn die Risiken kleiner als 50 % sind, geben die Chancen den Ausschlag“.

Bezüglich des letzten Satzes der Textziffer 52 wird von mehreren Diskussionsteilnehmern angemerkt, dass nicht nachvollziehbar ist, wie eine sinnvolle Beurteilung (Bewertung und Gewichtung) der Risiken und Chancen vorgenommen werden soll, wenn eine Barwertbetrachtung nicht zulässig ist. Aus Sicht dieser Diskussionsteilnehmer sollte diese Vorschrift gestrichen werden; ohne Barwertbetrachtung sei keine wirtschaftliche Betrachtungsweise möglich und Risiken und Chancen würden verzerrt.

Im Hinblick auf den Regelungsvorschlag im Standardentwurf bezüglich der Hinzurechnung bzw. des Abzugs von Rechten wird von einem Diskussionsteilnehmer angemerkt, dass diese Regelung als „Ersatzlösung“ für die aus der formal-juristischen Auslegung des § 290 Abs. 2 Nr. 1 bis 3 HGB folgende Mehrfachkonsolidierung gesehen wird. Wenn diese Regelungen, die Mehrfachkonsolidierung zur Folge haben können, im DRS unverändert bleiben, wird aus Sicht dieses Diskussionsteilnehmers die Wirtschaft diese – wenn auch unvollkommene – „Ersatzlösung“ voraussichtlich akzeptabel finden.

Weitere Anmerkungen/Anregungen zum Entwurf gibt es nicht.

Verabschiedung

Frau Knorr bedankt sich für das Interesse an der Diskussion und verabschiedet die Teilnehmer.

Berlin, 18. November 2010