



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

Sitzung:	11. HGB-FA / 10.07.2013 / 16:00 – 17:30 Uhr
TOP:	04 – Überarbeitung DRS 7 <i>Konzerneigenkapital und Konzerngesamtergebnis</i>
Thema:	Fortführung der Diskussion bezüglich der Überarbeitung von DRS 7
Papier:	11_04a_HGB-FA_Überarbeitung DRS7_offene Themen

Vorbemerkung

- 1 Diese Sitzungsunterlage enthält einen Überblick über die Themenbereiche, die in der 10. HGB-FA-Sitzung nicht abschließend diskutiert wurden, sowie über weitere Themenbereiche, die zurzeit nicht in DRS 7 geregelt sind und die der HGB-FA noch nicht diskutiert hat. Ferner enthält die Sitzungsunterlage Hinweise zum Entwurf des Konzerneigenkapitalspiegels (im Folgenden „EK-Spiegel“), die in der 10. Sitzung nicht besprochen wurden.
- 2 Für den Ablauf der Sitzung ist vorgesehen, den Text des gesamten Standards zu diskutieren, beginnend mit dem Kapitel „Zusammenfassung“.

Themenbereiche, die in der 10. HGB-FA-Sitzung nicht abschließend diskutiert wurden

Rücklagen bei einer Personenhandelsgesellschaft

- 3 Die neu eingefügte Tz. 16 basiert auf der vorläufigen Entscheidung des HGB-FA in seiner 9. Sitzung. Eine gesetzliche Pflicht zur Bildung von Rücklagen sowie zur Aufteilung der Rücklagen in eine Gewinnrücklage und eine Kapitalrücklage besteht für Personenhandelsgesellschaften nicht. In der letzten Sitzung hat der HGB-FA beschlossen, die Diskussion der Tz. 16 in der 11. Sitzung fortzusetzen.



Eigene Anteile

- 4 In der 10. HGB-FA-Sitzung wurde vorläufig beschlossen, in einer separaten Tz. klarzustellen, dass die Behandlung eigener Anteile in DRS 7 aus Sicht des Einzelabschlusses und des Konzernabschlusses dargestellt wird. Über den Inhalt dieser Tz. soll in der aktuellen Sitzung entschieden werden. Ggf. wäre zu überlegen, die Klarstellung hierzu in die Begründung zum DRS 7 aufzunehmen.
- 5 Des Weiteren wurde in den 9. und 10. Sitzungen die Problematik der Anwendbarkeit des § 272 Abs. 1b HGB in den Fällen diskutiert, wenn eigene Anteile in mehreren Tranchen zu unterschiedlichen Zeitpunkten mit unterschiedlichen Anschaffungskosten erworben und folglich in unterschiedlicher Höhe mit frei verfügbaren Rücklagen verrechnet wurden. Werden Teile des Bestands eigener Anteile veräußert, so stellt sich die Frage, welche Teile der frei verfügbaren Rücklagen in welcher Reihenfolge und in welcher Höhe zu dotieren sind. Hierzu gehen die Meinungen im Schrifttum auseinander. Teilweise wird empfohlen, Anschaffungskosten des veräußerten Bestands mit durchschnittlichen Anschaffungskosten des Bestands zu ermitteln, der zum Veräußerungszeitpunkt vorhanden war, und für jeden einzelnen Verkaufsvorgang das Verfahren gemäß § 272 Abs. 1b Satz 1-3 HGB entsprechend anzuwenden (so z.B. Förschle/Hoffmann, in: Beck'scher Bilanzkommentar 2012, § 272 Anm. 145, 146). Nach anderer Ansicht ist dieses Verfahren aufwendig und wird vom Gesetzgeber nicht verlangt (vgl. Oser/Kropp, Eigene Anteile in Gesellschafts-, Bilanz- und Steuerrecht, in: Der Konzern 4/2012, S. 190), denn der Wortlaut der gesetzlichen Vorschrift des § 272 Abs. 1b Satz 2 HGB stellt auf den Differenzbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und dem Nennbetrag oder dem rechnerischen Wert der eigenen Anteile, nicht jedoch zwischen dem Veräußerungserlös und den ursprünglichen Anschaffungskosten ab. Dieser Differenzbetrag wäre in die beim Erwerb verrechneten frei verfügbaren Rücklagen solange einzustellen, bis diese vollständig wieder aufgefüllt wurden. Nur der darüber hinaus verbleibende Differenzbetrag wäre in die Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB einzustellen. In seiner 10. Sitzung hat der HGB-FA beschlossen, die Diskussion zu dieser Problematik in der nächsten Sitzung fortzusetzen.
- 6 Ferner soll diskutiert werden, ob DRS 7 den Fall des Erwerbs eigener Anteile zum Zwecke der Einziehung ausdrücklich regeln soll sowie ob eine Klarstellung im Standard für den Fall erfolgen soll, wenn man beabsichtigt, eigene Anteile nur kurzfristig im Bestand zu halten (z.B. Mitarbeiterbeteiligungen, Handelsbestand Banken), wenn der Erwerb der eigenen Anteile also nicht mit Absicht einer Kapitalherabsetzung erfolgte.



Hierzu ist darauf hinzuweisen, dass die Regelungen des § 272 Abs. 1a, 1b HGB – anders als die Regelungen vor BilMoG – unabhängig von dem Zweck des Erwerbs eigener Anteile gelten: bilanziell wird der Erwerb eigener Anteile wie eine Kapitalherabsetzung abgebildet. Dies wird ausdrücklich in der Regierungsbegründung zum BilMoG betont:

„Die Differenzierung zwischen den verschiedenen Erwerbstatbeständen des § 71 AktG wird damit begründet, dass eigene Aktien teilweise im Wege eines Erwerbsgeschäfts – insbesondere zum Zwecke der Veräußerung – als Vermögensgegenstände erworben würden und daher zu aktivieren seien und teilweise – insbesondere im Fall des Erwerbs zur Einziehung – die Vermögensgegenstandseigenschaft nicht vorläge und daher der Ausweis auf der Passivseite geboten sei. Diese allein an (subjektive) Absichten anknüpfende Differenzierung wird für handelsbilanzielle Zwecke aufgegeben und der Ausweis an dem wirtschaftlichen Gehalt des Rückkaufs oder der Veräußerung orientiert und demgemäß vereinheitlicht. Wirtschaftlich betrachtet liegt, gleichgültig ob die eigenen Anteile sofort wieder veräußert oder eingezogen werden, in jedem Rückkauf eine Auskehrung frei verfügbarer Rücklagen an die Anteilseigner, der auf der Passivseite der Bilanz abzubilden ist, nämlich durch offene Absetzung des Nennbetrages oder, falls ein solcher nicht vorhanden ist, des rechnerischen Wertes der erworbenen eigenen Anteile in der Vorspalte von dem Posten „Gezeichnetes Kapital“. Zwar könnte eingewandt werden, durch den Rückkauf eigener Anteile ändere sich am Betrag des gezeichneten Kapitals eigentlich nichts, mit Ausnahme der Tatsache, dass es sich nach dem Rückkauf der Anteile auf weniger Anteilseigner verteilt, so dass von der offenen Absetzung des Nennbetrages oder, falls ein solcher nicht vorhanden ist, des rechnerischen Wertes der erworbenen eigenen Anteile in der Vorspalte von dem Posten „Gezeichnetes Kapital“ eigentlich abgesehen werden könnte. Dies ließe jedoch unberücksichtigt, dass die Abschlussadressaten besser informiert werden, wenn der Umfang der zurückgekauften eigenen Anteile bereits ausweislich der Bilanz erkennbar ist und nicht lediglich im Anhang dargelegt wird.“¹

Bei Kreditinstituten, Finanzdienstleistungsinstituten und Finanzunternehmen, die eigene Aktien zum Zwecke des Wertpapierhandels erwerben (§ 71 Abs. 1 Nr. 7 AktG) und somit laufend eine Vielzahl von Kauf- und Verkaufsvorgängen haben, ist es allerdings fraglich, ob jede Kauf- bzw. Verkaufstransaktion mit jeweiligen Kauf- und Verkaufspreisen entsprechend zu buchen ist oder ob es zulässig ist, auf diese Transaktionen Bewertungsvereinfachungsmethoden gemäß § 256 Satz 2 HGB iVm. § 240 Abs. 4 HGB anzuwenden. Im Schrifttum wird tlw. die letztere Sichtweise vertreten (so z. B. Gelhausen/Fey/Kämpfer, Rechnungslegung und Prüfung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 2009, L, Tz. 54a).

- 7 In der 10. HGB-FA-Sitzung wurde erwogen, die im ersten Standardentwurf vorgeschlagene Tz. 25 (Frage der Bewertung des zugehenden Gegenstands, wenn die Gegenleistung für die Veräußerung eigener Anteile nicht in Geld, sondern in einem Sachwert besteht) zu streichen, da die Bewertungsfragen nicht Gegenstand von DRS 7 sind. Die Entscheidung darüber soll in der aktuellen Sitzung getroffen werden.

¹ Vgl. Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG) vom 30.07.2008, Drucksache 16/10067, S. 66.



Sonstige Veränderungen

- 8 Weiterhin soll diskutiert werden, ob der künftige DRS 7 die Behandlung von erfolgswirksam erfassten Konsolidierungsdifferenzen aus den Vorjahren regeln soll: nach h. M. sind diese Differenzen im Berichtsjahr erfolgsneutral als Ergebnisvortrag, als Gewinnrücklage oder als gesonderter Posten innerhalb des Konzerneigenkapitals auszuweisen (siehe Vorschlag im Standardentwurf Tz. 34a).

Noch nicht besprochene Themenbereiche, die möglicher / notwendiger Ergänzungen oder Änderungen bedürfen

- 9 DRS 7 enthält keine Vorschrift hinsichtlich der Saldierung der Beträge innerhalb der Spalten des EK-Spiegels. Bspw. können die Änderungen des Konsolidierungskreises sowohl zu wesentlichen Eigenkapitalmehrungen als auch zu Eigenkapitalminderungen führen. Es soll in der aktuellen Sitzung diskutiert werden, ob eine entsprechende Vorschrift in DRS 7 sinnvoll wäre.
- 10 Des Weiteren wird in DRS 7 nicht geregelt, ob das Gliederungsschema des EK-Spiegels um weitere Posten ergänzt werden darf (nach dem Vorbild des § 265 Abs. 5 HGB).

Hinweise zum Entwurf des EK-Spiegels (Anlage zu DRS 7)

- 11 In der 9. HGB-FA-Sitzung wurde diskutiert, ob die Spalte „Rücklage für Anteile“ von den Gewinnrücklagen separiert werden soll. Gemäß § 266 Abs. 3 A. III. 2. HGB wird die Rücklage für Anteile an einem herrschenden oder mehrheitlich beteiligten Unternehmen unter den Gewinnrücklagen ausgewiesen. Gleichzeitig enthält die gesetzliche Definition der Gewinnrücklagen gemäß § 272 Abs. 3 HGB nicht die Rücklage nach § 272 Abs. 4 HGB. Die Definition der Gewinnrücklagen im geltenden DRS 7 enthält Rücklagen nach § 272 Abs. 3 und 4 HGB. Um eine von dem Bilanzgliederungsschema des § 266 HGB abweichende Darstellung zu vermeiden, empfiehlt es sich, die Rücklage gemäß § 272 Abs. 4 HGB auch im EK-Spiegel unter den Gewinnrücklagen zu zeigen. Anderenfalls käme es beim Vergleich des EK-Spiegels mit dem Konzerneigenkapital laut Bilanz zu Abstimmungsproblemen. Die Spaltenbezeichnung wurde umbenannt in „Rücklage nach § 272 Abs. 4 HGB“.
- 12 Zusätzlich zu den in der 9. und 10. Sitzung beschlossenen Änderungen wurde im Entwurf des EK-Spiegels Folgendes geändert:



- In Annäherung an die Terminologie des § 308a Satz 3 HGB wurden die Spalten „Ausgleichsposten aus Fremdwährungsumrechnung“ in „Eigenkapitaldifferenz aus Währungsumrechnung“ umbenannt.
- Die Spaltenbezeichnung „Konzernjahresüberschuss/-fehlbetrag“ wurde geändert in „Konzernjahresüberschuss/-fehlbetrag, der dem Mutterunternehmen zuzurechnen ist“, um die Bestandskategorie (Spaltenbezeichnung) von der Veränderungskategorie (Zeilenbezeichnung) zu unterscheiden.
- In Annäherung an die Terminologie des § 264c Abs. 2 HGB wurde im EK-Spiegel für Personenhandelsgesellschaften die Spalte „Pflichteinlagen“ in „Kapitalanteile“ umbenannt. Obwohl § 298 Abs. 1 HGB nicht auf § 264c HGB verweist, wird im Schrifttum die Meinung vertreten, dass § 264c HGB auch für den Konzernabschluss einer unter § 264a HGB fallenden Personenhandelsgesellschaft gilt, denn § 266 HGB gehört zu den Vorschriften, auf die in § 298 Abs. 1 HGB verwiesen wird (so z.B. Förschle/Hoffmann, in: Beck'scher Bilanzkommentar 2012, § 264c Anm. 65).

13 Bei Personenhandelsgesellschaften sind Verluste von den Kapitalanteilen der Gesellschafter abzuschreiben (§ 120 Abs. 2 HGB, § 264c Abs. 2 Satz 3 und Satz 6 HGB). Folglich wäre zu überlegen, im Entwurf des EK-Spiegels für Personenhandelsgesellschaften die Spalte „Gewinnvortrag/Verlustvortrag“ in „Gewinnvortrag“, die Spalte „Jahresüberschuss/-fehlbetrag“ in „Jahresüberschuss“ umzubenennen.

14 Ist die Pflichteinlage des Kommanditisten einer Personenhandelsgesellschaft vollständig eingezahlt, wird sein Gewinnanteil auf seinem im Fremdkapital ausgewiesenen Privatkonto erfasst. Im EK-Spiegel könnte dafür, sowie auch für die Zuweisungen zu bzw. Abschreibungen von den Kapitalkonten separate Zeilen vorgesehen werden (z.B. "Gutschrift/Belastung auf Kapitalkonten", "Gutschrift/Belastung auf Verbindlichkeitskonten").