



| | | | | |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------|--------------|--------------------------|--------------------------|
| © DRSC e.V. | Zimmerstr. 30 | 10969 Berlin | Tel.: (030) 20 64 12 - 0 | Fax: (030) 20 64 12 - 15 |
| | Internet: www.drsc.de | | E-Mail: info@drsc.de | |
| <p>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.</p> | | | | |

HGB-FA – öffentliche SITZUNGSUNTERLAGE

| | |
|-------------------|--------------------------------------------------------------------|
| Sitzung: | 17. HGB-FA / 25.06.2014 / 12:45 – 14:15 Uhr |
| TOP: | 16 – E-DRS 29 Konzerneigenkapital |
| Thema: | Auswertung der Stellungnahmen und Fachbeiträge zum E-DRS 29 |
| Unterlage: | 17_16a_HGB-FA_E-DRS 29_SN-Auswertung |

1 Vorbemerkung

- 1 Diese Sitzungsunterlage fasst die in den Stellungnahmen, Fachbeiträgen sowie in der öffentlichen Diskussion am 26. Mai 2014 (im Folgenden „ÖD“) geäußerten Anmerkungen und Empfehlungen zu E-DRS 29 *Konzerneigenkapital* zusammen.

2 Eingegangene Stellungnahmen und veröffentlichte Fachbeiträge

| 2 | Stellungnahmen | Versand an HGB-FA |
|---|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------|
| | Wirtschaftsprüferkammer (im Folgenden „WPK“) | 10. Juni 2014 |
| | Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (im Folgenden „IDW“) | 10. Juni 2014 |
| | Fachbeiträge | |
| | Deubert, Michael / Roland, Sandra: E-DRS 29: Konzerneigenkapital: Überblick und kritische Anmerkungen, in: WP Praxis 6/2014, S. 149-155 (im Folgenden „Deubert/Roland“) | 27. Mai 2014 |
| | Kirsch, Hanno: Entwurf des neuen DRS-Standards zum Konzerneigenkapital: Präzisierungen und Neuerungen durch E-DRS 29, in: StuB 7/2014, S. 249-255 (im Folgenden „Kirsch“) | 27. Mai 2014 |



3 Auswertung der Stellungnahmen, Fachbeiträge und Kommentare im Rahmen der öffentlichen Diskussion

3.1 Anmerkungen zu den vom DRSC gestellten Fragen

Frage 1: Umfang und Auswahl definierter Begriffe (Tz. 9)

E-DRS 29 definiert ausgewählte Begriffe. Die Definitionen sollen die Verständlichkeit und die Klarheit der Anforderungen des Standardentwurfs sicherstellen. Die Definitionen beziehen sich sowohl auf allgemeine als auch auf spezifische Fachbegriffe.

- a) Halten Sie alle in E-DRS 29 enthaltenen Definitionen für erforderlich? Wenn nein, auf welche Definitionen kann Ihrer Meinung nach verzichtet werden?
- b) Gibt es Definitionen, die angepasst/geändert werden sollten?
- c) Gibt es weitere Begriffe, die Ihrer Meinung nach zu definieren sind?

- 3 Die Begriffe „ausstehende Einlagen“, „Konzernjahresüberschuss/-fehlbetrag“ (IDW, WPK), „Anschaffungskosten eigener Anteile“ (sowie erster nicht fett gedruckter Absatz), „kapitalmarktorientiertes Unternehmen“ (IDW) sind selbsterklärend und bedürfen keiner gesonderten Definition.
- 4 Die Ausführungen im zweiten nicht fett gedruckten Absatz unterhalb der Definition „Anschaffungskosten eigener Anteile“ gehören zu den Regeln (IDW).
- 5 Begriff „sonstige Veränderungen“:
 - im nicht fett gedruckten Absatz sollte ergänzt werden, dass es sich um die Umstellungseffekte aus der retrospektiven Anwendung neuer oder geänderter Vorschriften handelt (IDW);
 - das nicht fett gedruckte Beispiel „Differenzen aus Konsolidierungsvorgängen“ sollte gestrichen werden (IDW, ÖD, vgl. dazu auch Anmerkung zu Tz. 43).
- 6 Die Subsummierung der Gemeinschaftsunternehmen unter dem Begriff der Tochterunternehmen (Tz. B12) ist nicht sachgerecht (IDW, ÖD). Sollte der Begriff jedoch so verstanden werden, sollte dies im Standard und nicht in der Begründung definiert werden (IDW).

Frage 2: Behandlung eigener Anteile im Fall, dass diese kurzfristig im Bestand gehalten werden (Definition des Begriffs »Eigene Anteile« in Tz. 9)

Nach Auffassung des HGB-FA soll die bilanzielle Behandlung eigener Anteile unabhängig vom Zweck des Erwerbs erfolgen. Die Vorschriften des § 272 Abs. 1a, 1b HGB gelten also auch für die zum Handel oder zur kurzfristigen Wiederveräußerung erworbenen eigenen Anteile.

- a) Teilen Sie die Auffassung des HGB-FA? Bitte legen Sie die Gründe für Ihre Auffassung dar.
- b) Wenn Sie die Auffassung des HGB-FA teilen, halten Sie die Klarstellung hierzu durch einen expliziten Verweis auf nur kurzfristig im Bestand gehaltene eigene Anteile innerhalb der De-



definition des Begriffs „Eigene Anteile“ für ausreichend verständlich oder soll die Klarstellung im Kapitel „Regeln“ in einer separaten Tz. erfolgen?

- 7 Grundsätzlich wird die Auffassung des HGB-FA geteilt, die unter b) beschriebene Vorgehensweise wird befürwortet (IDW, WPK).
- 8 Der in Tz. 16 des E-DRS 29 geforderte unsaldierte Ausweis der Eigenkapitalveränderungen bei den kurzfristig im Bestand gehaltenen eigenen Anteile wird aufgrund eines erhöhten Aufwands bei der Erstellung und Prüfung in Frage gestellt (WPK).
- 9 Aus Praktikabilitätsgründen wird angeregt, die Aufnahme einer Erleichterungsregelung in den endgültigen Standard zu erwägen (ÖD). Das IDW regt in diesem Zusammenhang an zu erörtern, ob aus Vereinfachungsgründen der Ausweis der gesamten Anschaffungskosten der kurzfristig im Bestand gehaltenen eigenen Anteile in einem gesonderten Posten innerhalb des Konzerneigenkapitals aufgrund der Eigenart des Konzernabschlusses als mit dem Gesetz vereinbar angesehen werden könnte. Evtl. könnte diese Option nur für den Erwerb und Veräußerung von Rückbeteiligungen vorgesehen werden.

Frage 3: Umfang der in E-DRS 29 konkretisierten handelsrechtlichen Vorschriften zum Konzerneigenkapital

E-DRS 29 konkretisiert die handelsrechtlichen Vorschriften zu den Posten des Konzerneigenkapitals, die gesetzlich nicht oder nicht eindeutig geregelt sind. Ein großer Teil der Vorschriften in E-DRS 29 ist dabei der bilanziellen Behandlung der eigenen Anteile gewidmet.

Sehen Sie Bedarf, weitere in E-DRS 29 nicht adressierte Themenbereiche klarzustellen? Wenn ja, welche?

- 10 Generell wird angemerkt, dass in E-DRS 29 zu wenig konzernabschlusspezifische Fragestellungen angesprochen werden (IDW, Deubert/Roland, ÖD). Es wird angeregt, die Ergebnisse der Überarbeitung des DRS 4 bei der Erörterung des DRS zum Konzerneigenkapital stärker zu berücksichtigen. Konkret wird Folgendes empfohlen:
 - Stärkere Fokussierung auf die Behandlung des Erwerbs und der Veräußerung von Rückbeteiligungen der Tochterunternehmen am Mutterunternehmen (Konkretisierung des § 301 Abs. 4 HGB) (IDW, Deubert/Roland, ÖD).
 - Die Aufnahme der Regelungen zur Darstellung der Eigenkapitalauswirkungen im Konzerneigenkapitalspiegel im Falle einer Änderung der Erstkonsolidierung innerhalb des Zwölf-Monatszeitraums nach § 301 Abs. 2 Satz 2 HGB (IDW, Deubert/Roland, ÖD). Dabei wird ein Ausweis der Korrekturen der Erstkonsolidierung, sofern wesentlich, in einer gesonderten Zeile mit entsprechender Bezeichnung im Konzerneigenkapitalspiegel präferiert (ÖD).
 - Bei Auf- bzw. Abstockung von Mehrheitsbeteiligungen (ohne Statuswechsel): Die Aufnahme



der Regelungen zur Darstellung der Verrechnung des Unterschiedsbetrags zwischen dem Anteilskauf- bzw. -verkaufspreis und dem Buchwert der Anteile anderer Gesellschafter (IDW).

- Klarstellung in den Übergangsvorschriften, wie der Übergang von einer Konzernrechnungslegung unter Zugrundelegung des DRS 7 auf eine solche unter Zugrundelegung des neuen Standards zu vollziehen ist (insbesondere die Behandlung der Position „kumuliertes übriges Konzernergebnis“) (IDW, Deubert/Roland).
- Verlagerung der in Tz. B16 formulierten Klarstellung hinsichtlich der Darstellung des als Eigenkapital ausgewiesenen Kapitals aus stillen Beteiligungen, Genussrechtskapital oder anderen Mezzanine-Kapitals aus der Begründung in den Standard (Tz. 15) (IDW).
- Aufnahme der Regelungen zur Abbildung einer Rückbeteiligung eines Tochterunternehmens im Konzernabschluss, an dem andere Gesellschafter beteiligt sind (Kirsch, Deubert/Roland).
 - Anmerkung der Projektmanagerin: Diese Thematik wird derzeit im Rahmen der Überarbeitung des DRS 4 diskutiert. Es ist zu überlegen, in welchem der beiden Standards – DRS *Konzerneigenkapital* oder DRS *Kapitalkonsolidierung* – dieses Thema adressiert werden soll.
- Aufnahme der Regelungen zur Aufteilung von (erfolgswirksam und/oder erfolgsneutral) erfassten Konsolidierungsdifferenzen auf das Konzerneigenkapital und die anderen Gesellschafter (Kirsch).
 - Anmerkung der Projektmanagerin: Diese Thematik wird derzeit im Rahmen der Überarbeitung des DRS 4 diskutiert. Es ist zu überlegen, in welchem der beiden Standards – DRS *Konzerneigenkapital* oder DRS *Kapitalkonsolidierung* – dieses Thema adressiert werden soll.
- Klarstellungen zur Behandlung der Anteile, die eine Personenhandelsgesellschaft an ihrem persönlich haftenden Gesellschafter (Einheitsgesellschaft) hält (Deubert/Roland).
- Aufnahme von klarstellenden Ausführungen, wie zu verfahren ist, wenn die Gegenleistung für die veräußerten eigenen Anteile / Rückbeteiligungen aus Sachen besteht. Es sollten zumindest Empfehlungen aufgenommen werden, ob die Zugangsbewertung der im Gegenzug für eine Rückbeteiligung erhaltenen Sachwerte für Konzernzwecke anzupassen ist (Deubert/Roland).

Frage 4: Rücklagen, die beim Erwerb eigener Anteile im Konzernabschluss zur Verrechnung verwendet werden dürfen (Tz. 27)

E-DRS 29 stellt klar, dass für die Verrechnung des Unterschiedsbetrags zwischen dem Nennbetrag oder dem rechnerischen Wert und den Anschaffungskosten der eigenen Anteile im Konzernabschluss auch solche Rücklagen verwendet werden dürfen, die für Zwecke des Jah-



resabschlusses des Mutterunternehmens für Ausschüttungen gesperrt sind. Dies wird durch die Eigenart des Konzernabschlusses begründet, keine Ausschüttungsbemessungsgrundlage darzustellen. Der HGB-FA stellt jedoch fest, dass der Konzernabschluss in der Praxis oft als Grundlage für Ausschüttungsentscheidungen herangezogen wird. Aus diesem Grund wird in E-DRS 29 für den Konzernabschluss empfohlen, dieselben Rücklagen zur Verrechnung zu verwenden wie im Jahresabschluss.

Befürworten Sie diese Vorgehensweise? Wenn nein, welche andere Vorgehensweise schlagen Sie vor und warum?

- 11 Es wird befürwortet, dass im Konzernabschluss sämtliche Rücklagen zur Verrechnung verwendet werden dürfen (IDW, ÖD). Die Empfehlung in Tz. 27, im Konzernabschluss dieselben Rücklagen zur Verrechnung zu verwenden wie im Jahresabschluss, lehnt das IDW jedoch aus folgenden Gründen ab:
- Die Feststellung, dass der Konzernabschluss in der Praxis oft als Grundlage für Ausschüttungsentscheidungen herangezogen wird, wird für zweifelhaft erachtet (so auch die WPK).
 - Durch die Befolgung der Empfehlung entsteht für die Adressaten des Konzernabschlusses kein zusätzlicher Informationsnutzen, denn die ausschüttungsbegrenzende Wirkung der Verrechnung wird nur punktuell berücksichtigt, da andere Ausschüttungsbeschränkungen unberücksichtigt bleiben.
- 12 Sofern der Konzernabschluss tatsächlich in der Praxis als Grundlage für Ausschüttungsentscheidungen herangezogen wird, sollte auf die Möglichkeit der Verrechnung mit den verwendungsbeschränkten Rücklagen verzichtet werden (WPK).
- 13 Es sollte klargestellt werden, dass auf Konzernebene auch (Konzern-)Gewinnrücklagen zur Verrechnung verwendet werden dürfen (Deubert/Roland, ÖD).

Frage 5: Verrechnungslogik bei der Veräußerung eigener Anteile (Tz. 31 ff.)

Gemäß E-DRS 29 soll bei der Veräußerung eigener Anteile für jeden Veräußerungsvorgang nach derselben Verrechnungslogik wie beim ursprünglichen Erwerb, nur in umgekehrter Reihenfolge, vorgegangen werden. So sind sowohl der Vorspaltenausweis in Höhe des Nennbetrags oder des rechnerischen Werts von veräußerten eigenen Anteilen als auch die Verrechnung mit den jeweiligen frei verfügbaren Rücklagen zu korrigieren. Darüber hinausgehende Beträge sind in die Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB einzustellen.

Befürworten Sie diese Vorgehensweise? Wenn nein, welche andere Vorgehensweise schlagen Sie vor und warum?

- 14 Die Vorgehensweise wird befürwortet (WPK, IDW, ÖD).



- 15 Es wird angeregt, die Formulierung in Tz. 34 anzupassen, weil bei einer Veräußerung eigener Anteile unter pari die ursprünglichen Rücklagen, mit denen die Verrechnung des Unterschiedsbetrags beim Erwerb erfolgte, durch den Verrechnungsvorgang verbraucht wurden, so dass eine erneute Verrechnung mit denselben Rücklagen zum Veräußerungszeitpunkt nicht mehr möglich ist (ÖD).

Frage 6: Behandlung eigener Anteile im Falle, dass sie in mehreren Tranchen zu unterschiedlichen Zeitpunkten mit unterschiedlichen Anschaffungskosten erworben wurden (Tz. 35 f.)

E-DRS 29 empfiehlt, im Falle der Wiederveräußerung eigener Anteile die Anschaffungskosten des veräußerten Bestands mit den durchschnittlichen Anschaffungskosten des Bestands zu ermitteln. Für jeden einzelnen Veräußerungsvorgang ist der Veräußerungsgewinn in die Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB einzustellen, der Veräußerungsverlust mit den frei verfügbaren Rücklagen zu verrechnen.

Begrüßen Sie diese Vorgehensweise? Wenn nein, welche andere Vorgehensweise schlagen Sie vor und warum?

- 16 Die Vorgehensweise wird grundsätzlich befürwortet (WPK, IDW, ÖD). Es sollte jedoch, soweit praktikabel, der Grundsatz der Einzelbewertung gelten (WPK). Das IDW regt an, im Standard darauf einzugehen, wie bei Wiederveräußerung der eigenen Anteile der Unterschiedsbetrag zwischen den durchschnittlichen Anschaffungskosten und dem Nennbetrag bzw. dem rechnerischen Wert auf die verschiedenen Komponenten der frei verfügbaren Rücklagen verteilt werden sollte. Bei der ÖD wurde in diesem Zusammenhang angeregt, bei der Rücklagendotierung eine Art Verschlüsselung zu erwägen, um damit den derzeit bestehenden Spielraum hinsichtlich der Reihenfolge der Rücklagendotierung einzuschränken.

Frage 7: Darstellung der Ergebnisverwendung im Konzerneigenkapitalspiegel von Mutterunternehmen in der Rechtsform einer Personenhandelsgesellschaft (Tz. 18 und Anlage 3)

Gemäß E-DRS 29 soll im Konzernabschluss des Mutterunternehmens in der Rechtsform einer Personenhandelsgesellschaft nur das Ergebnis des Mutterunternehmens aus seinem Jahresabschluss, nicht aber die Ergebnisse der Tochterunternehmen den Kapitalanteilen und ggf. den Gesellschafterkonten im Fremdkapital zugewiesen werden. Dies soll durch Beispiele in der Anlage 3 zu E-DRS 29 verdeutlicht werden.

Begrüßen Sie diese Vorgehensweise? Wenn nein, welche andere Vorgehensweise schlagen Sie vor und warum?



17 Die Vorgehensweise wird grundsätzlich befürwortet (WPK, IDW). Allerdings weist das IDW darauf hin, dass die in den Beispielen der Anlage 3 verwendeten Konzerneigenkapitalspiegel-schemata von der Vorgabe in Tz. 10 abweichen, wonach die Konzerneigenkapitalspiegel die in den Anlagen 1 und 2 dargestellten Posten enthalten müssen. Ferner wird Folgendes empfohlen:

- Darstellung von inhaltlichen Argumenten in der Begründung (Tz. B20), warum diese Vorgehensweise sachgerecht ist (IDW);
- Aufnahme eines Beispiels in die Anlage 3 zu einer Konstellation, in der der Konzernjahresüberschuss geringer ist als der Jahresüberschuss des Mutterunternehmens (IDW);
- Aufgabe der Prämisse, dass sich der Konzernjahresüberschuss aufgrund von Konsolidierungsmaßnahmen nicht verändert (zumindest für eines der Beispiele in der Anlage 3, auch entsprechende Ergänzung in Tz. B20) (IDW, ÖD);
- Erarbeitung eines Formulierungsvorschlags für die Bezeichnung des gesonderten Postens, in dem die Minderbeiträge aus dem Konzerneigenkapital und der Summe der Kapitalanteile aus dem Jahresabschluss des Mutterunternehmens zu erfassen sind (ÖD).

18 Das IDW regt in diesem Zusammenhang an, Tz. 18 wie folgt anzupassen:

~~„Die Kapitalanteile der Gesellschafter und, sofern der Betrag der bedungenen Einlage erreicht ist, die Verbindlichkeiten gegenüber den Kommanditisten sind im Konzernabschluss des Mutterunternehmens in der Rechtsform einer Personenhandelsgesellschaft i.S.d. § 264a HGB in gleicher Höhe wie in seinem Jahresabschluss auszuweisen. Übersteigt das Konzerneigenkapital die Summe der Kapitalanteile im Jahresabschluss des Mutterunternehmens, ist der Differenzbetrag in die sonstigen Gewinnrücklagen im Konzernabschluss einzustellen sollte das Mehrergebnis des Konzerns in die Konzern(gewinn)rücklagen eingestellt werden. Ist das Konzerneigenkapital niedriger als die Summe der Kapitalanteile im Jahresabschluss des Mutterunternehmens, ist der Differenzbetrag in einem gesonderten Posten mit entsprechender Bezeichnung innerhalb des Konzerneigenkapitals auszuweisen sollte das Minderergebnis des Konzerns zunächst mit Konzern(gewinn)rücklagen verrechnet bzw., soweit solche nicht oder nicht in ausreichender Höhe vorhanden sind, in einen gesonderten Posten mit der Bezeichnung „Ausgleichsposten für gegenüber Mutterunternehmen niedrigere Konzernergebnisse“ innerhalb des Konzerneigenkapitals eingestellt werden. Die Sätze 2 und 3 gelten sowohl für nach dem gesetzlichen Normalstatut als auch für nach Vertragsstatut organisierte Personenhandelsgesellschaften.“~~ (Es könnte auch ein Ausweis des Minderergebnisses als Konzernbilanzverlust erwogen werden.)

19 Ferner empfiehlt das IDW klarzustellen, wie zu verfahren ist in dem Fall, dass durch das Minderergebnis das Konzerneigenkapital insgesamt negativ wird.

20 Im Falle der negativen, auf der Aktivseite der Bilanz ausgewiesenen Kapitalanteile der Gesellschafter sollte die Spaltenbezeichnung des Postens „Kapitalanteile“ entsprechend angepasst werden (Deubert/Roland).



- 21 Sofern die Ergebnisverwendung auf Ebene des Mutterunternehmens nach dem gesetzlichen Normalstatut erfolgt, wäre ein Ausweis des Differenzbetrags nicht als ein Sonderposten, sondern als Konzernbilanzverlust vorzuziehen (Deubert/Roland).
- 22 Die in Tz. 18 formulierte Vorschrift, wonach im Konzernabschluss des Mutterunternehmens in der Rechtsform einer Personenhandelsgesellschaft die von den Tochterunternehmen erwirtschafteten Gewinne in die sonstigen Gewinnrücklagen eingestellt bzw. mit diesen verrechnet werden, steht nach Auffassung von Kirsch im Widerspruch zu der für den Konzernabschluss grundlegenden Einheitstheorie des § 297 Abs. 3 Satz 1 HGB. Ausgehend von der Einheitstheorie dürfte es keinen Unterschied machen, wo innerhalb des Konzerns Ergebnisse erwirtschaftet werden. Zum einen bewirke die im E-DRS 29 vorgeschlagene Lösung eine unterschiedliche Bilanzdarstellung, abhängig davon, ob die Ergebnisse beim Mutterunternehmen oder beim Tochterunternehmen angefallen sind. Während die Ergebnisse des Mutterunternehmens nur in Höhe des auf den Komplementär entfallenden Ergebnisses im Konzerneigenkapital erfasst werden (die vollständige Erbringung der bedungenen Einlage durch die Kommanditisten vorausgesetzt), werden die durch Tochterunternehmen erwirtschafteten Ergebnisse vollständig in die Konzerngewinnrücklagen eingestellt bzw. mit diesen verrechnet. Zum anderen können Personenhandelsgesellschaften nur aufgrund eines entsprechenden Gesellschafterbeschlusses Beträge in die Gewinnrücklagen einstellen. Dementsprechend regt Kirsch an, die noch nicht an das Mutterunternehmen abgeführten Ergebnisse der Tochterunternehmen nach § 298 Abs. 1 i.V.m. § 265 Abs. 5 Satz 2 HGB in einem zusätzlichen Posten mit entsprechender Bezeichnung auszuweisen (Mischposten zwischen Eigen- und Fremdkapital).

Einschätzung der Projektmanagerin:

- Im Beispiel 1 der Anlage 3 zum E-DRS 29 bestehen keine gesellschaftsrechtlichen Vereinbarungen über die Ergebnisverwendung. Im Beispiel 3 ist über die Ergebnisverwendung durch einen Gesellschafterbeschluss zu entscheiden. In den beiden Beispielen wird der Jahresabschluss des Tochterunternehmens ohne Berücksichtigung der Ergebnisverwendung aufgestellt. Betrachtet man den Konzernabschluss des Mutterunternehmens mit dem einbezogenen Tochterunternehmen als ein einziges Unternehmen nach § 297 Abs. 3 Satz 1 HGB, so erwirtschaftet dieses einzige Unternehmen einen Jahresüberschuss von 300 GE. Davon werden im Beispiel 1 100 GE (Jahresüberschuss des Mutterunternehmens) den Kapitalkonten und den Verbindlichkeitskonten der Gesellschafter des Mutterunternehmens zugeschrieben; über den vom Tochterunternehmen erwirtschafteten Jahresüberschuss von 200 GE wird im folgenden Geschäftsjahr entschieden. Somit wird die Konzernbilanz unter Berücksichtigung der teilweisen Verwendung des Jahresergebnisses aufgestellt, so dass in der Konzernbilanz ein Konzernbilanzgewinn von 200 GE auszuweisen ist. Im Beispiel 3 ist in der Konzernbilanz ein Konzernjahresüberschuss von 300 GE auszuweisen, weil über die Verwendung des Ergebnisses sowohl des Mutterunternehmens, als auch des Tochterunter-



nehmens erst im Folgejahr entschieden wird. Insofern wären m. E. Tz. 18, B20 sowie die Beispiele 1 und 3 des E-DRS 29 entsprechend anzupassen.

- Dem Vorschlag von Kirsch, die nicht an das Mutterunternehmen abgeführten Gewinne von Tochterunternehmen nach § 298 Abs. 1 i.V.m. § 265 Abs. 5 Satz 2 HGB in einem zusätzlichen Posten auszuweisen, der den Mischpostencharakter zwischen Eigen- und Fremdkapital verdeutlicht, kann m. E. nicht zugestimmt werden. Zum einen steht es zum Zeitpunkt der Erstellung des Konzernabschlusses noch nicht fest, ob die Gewinne von Tochterunternehmen an das Konzernmutterunternehmen ausgeschüttet werden und somit den Kapitalkonten bzw. den Verbindlichkeitskonten der Gesellschafter des Mutterunternehmens zugeschrieben werden (in diesem Fall wäre der Mischpostencharakter gegeben) oder z. B. in die Gewinnrücklagen des Tochterunternehmens eingestellt werden (in diesem Fall wäre der separate Posten Teil des Eigenkapitals). Zum anderen steht der Ausweis eines separaten Postens m. E. ebenfalls im Widerspruch zur Einheitstheorie: In einem fiktiv einheitlichen Unternehmen würde der Teil des Jahresergebnisses, über dessen Verwendung noch nicht entschieden worden ist, nicht in einem separaten Posten ausgewiesen werden.

Frage 8: Ergänzende Angaben zum Konzerneigenkapital (Tz. 45)

In E-DRS 29 wird empfohlen, zu den Posten »Gewinnrücklagen«, »Gewinnvortrag/Verlustvortrag«, »Konzernjahresüberschuss/-fehlbetrag, der dem Mutterunternehmen zuzurechnen ist« ausschüttungsfreie und ausschüttungsgesperrte Beträge anzugeben. Der HGB-FA stellte fest, dass in der Praxis die Ergebnisverwendungsentscheidungen über das Ergebnis des Mutterunternehmens häufig auf der Basis des Konzernergebnisses gefällt werden. Mit den in E-DRS 29 empfohlenen Angaben soll somit den Informationsbedürfnissen der Gesellschafter Rechnung getragen werden.

- a) *Stimmen Sie der Empfehlung in E-DRS 29 zu den ergänzenden Angaben zu? Wenn nein, begründen Sie bitte Ihre Auffassung.*
- b) *Halten Sie weitere Angaben zum Konzerneigenkapital für sinnvoll? Wenn ja, welche?*

- 23 Nach Auffassung von WPK könnte die Angabe der ausschüttungsgesperrten Mittel im Konzernabschluss aus Informationsgesichtspunkten berücksichtigt werden; dies sollte jedoch explizit als Wahlrecht formuliert werden, sofern die Ausschüttung auf Grundlage des Einzelabschlusses erfolgt. Ob der Konzernabschluss regelmäßig oder nur in Ausnahmen als Grundlage für die Ausschüttung herangezogen wird, empfiehlt die WPK empirisch zu untersuchen. Der Ausweis als Davon-Vermerk sollte erwogen (ggf. in einem Betrag als Davon-Vermerk) sowie der Wesentlichkeitsgrundsatz erwähnt werden.
- 24 Die Empfehlung zur Angabe der ausschüttungsfreien und ausschüttungsgesperrten Beträge wird kritisch hinterfragt (IDW, ÖD). Das IDW sieht diese Angaben aus folgenden Gründen als



problematisch an:

- Die Vorgehensweise in mehrstufigen Konzernen ist fraglich, denn es kann mehrere Jahre dauern, bis Gewinne von Konzernunternehmen an die Gesellschafter des Mutterunternehmens ausgeschüttet werden können.
- Die nach handelsrechtlichen Gesichtspunkten ausschüttungsfähigen Beträge können aufgrund anderer Restriktionen tatsächlich nicht ausgeschüttet werden; solche Restriktionen sollten bereits nach DRS 21 angegeben werden.

- 25 Es ist unklar, wie zu verfahren ist, wenn schon im Erwerbs-/Erstkonsolidierungszeitpunkt beim Tochterunternehmen ausschüttungsgesperrte Beträge bestehen, denen entsprechendes Eigenkapital gegenübersteht, das konsolidiert wird, während der der Ausschüttungssperre zugrunde liegende Vermögensgegenstand im Konzernabschluss ausgewiesen wird. Hierzu sollte eine Klarstellung erfolgen, dass sich die Angaben bei Tochterunternehmen nur auf die ausschüttungsgesperrten Beträge beziehen, die während der Konzernzugehörigkeit hinzugekommen sind (Deubert/Roland, ÖD).
- 26 Weitere Angaben werden als nicht erforderlich erachtet (IDW, WPK).

Frage 9: Struktur der Konzerneigenkapitalspiegel (Anlagen 1 und 2 zu E-DRS 29)

Die Anlagen 1 und 2 zum E-DRS 29 enthalten Muster der Konzerneigenkapitalspiegel für Kapitalgesellschaften und Personenhandelsgesellschaften.

- a) Halten Sie die Struktur der Konzerneigenkapitalspiegel für angemessen, nicht ausreichend oder zu weitgehend?
- b) Sehen Sie über die in den Anlagen 1 und 2 zu E-DRS 29 dargestellten Konzerneigenkapitalspiegel hinaus ggf. weiteres Differenzierungspotenzial oder weitergehende Differenzierungsnotwendigkeiten?

- 27 Die WPK beurteilt die Struktur als angemessen. Das IDW hält die Gliederungstiefe für zu weitgehend: Es sollten zwingend zu beachtende Mindestgliederungsschemata erarbeitet werden, die nur die gesetzlich gesondert in den Konzernbilanz innerhalb des Konzerneigenkapitals auszuweisenden Posten umfassen.
- 28 Es erscheint unklar, in welchem Verhältnis das Musterschema der Anlage 2 und das in den Beispielen der Anlage 3 verwendete Schema, das die Konzernergebnisverwendungsrechnung umfasst, zueinander stehen (IDW, Deubert/Roland).
- 29 Die Muster in den Anlagen 1 und 2 sollten lediglich den Charakter einer unverbindlichen (Darstellungs-)Empfehlung haben. Folglich sollte die Formulierung in Tz. 10 Satz 2 entsprechend geändert werden (Deubert/Roland, ÖD).



- 30 Es wird empfohlen, die Vorschrift zum gesonderten Ausweis von Stamm- und Vorzugsaktien in Tz. 24 und die Empfehlung zum gesonderten Ausweis der Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 1-3 und nach Nr. 4 HGB in Tz. 42 zu streichen (und somit entsprechende Spalten in der Anlage 1), da diese Informationen aus Konzernsicht nicht relevant sind (Deubert/Roland, ÖD).
- 31 Es wird angeregt, zur besseren Verständlichkeit die Mustertabellen mit Zahlen zu befüllen (ÖD).
- 32 Es werden keine weiteren Differenzierungsnotwendigkeiten gesehen (WPK, IDW).

3.2 Anmerkungen außerhalb der vom DRSC gestellten Fragen

Ziel

- 33 Es wird empfohlen, unter dem Kapitel „Ziel“ auf die wichtigsten der im Standard enthaltenen Regelungsbereiche hinzuweisen. Ferner wird in Frage gestellt, ob ein gemäß Anlage 1 erstellter Konzerneigenkapitalspiegel aufgrund der damit verbundenen Komplexität zu einer Verbesserung des Informationswerts des Konzernabschlusses beitragen kann (IDW).

Regeln

Zu Tz. 17

- 34 Die Formulierung in Tz. 17 hinsichtlich der entsprechenden Anwendung des § 264c HGB auf den Konzernabschluss stellt nicht ausdrücklich auf den Vorbehalt der Eigenart des Konzernabschlusses ab (Kirsch).

Zu Tz. 21

- 35 Es wird angeregt, die Empfehlung zur Aufstellung einer Konzernergebnisverwendungsrechnung auf die Kapitalgesellschaften auszuweiten (ÖD).

Zu Tz. 30

- 36 Es sollte präzisiert werden, dass beim Erwerb der eigenen Anteile *unter pari* der nach der offenen Absetzung des Nennbetrags oder des rechnerischen Werts der eigenen Anteile von dem gezeichneten Kapital verbleibende Unterschiedsbetrag in die Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB einzustellen ist, weil er aus einer Transaktion mit einem Gesellschafter resultiert (Deubert/Roland, ÖD). In diesem Zusammenhang sollte auch eine erfolgswirksame Erfassung des Differenzbetrags erörtert werden, z.B. wenn die Anteile bei Sanierungstransaktionen zur Kompensation von Verlusten von den Gesellschaftern unentgeltlich überlassen werden (ÖD).

Zu Tz. 38

- 37 Die in dieser Tz. formulierte Regelung hinsichtlich der unmittelbaren Verrechnung bzw. der Wiederauffüllung von Rücklagen in der Bilanz wird als widersprüchlich zu aktienrechtlichen Vorschriften gesehen, wonach die Einstellung in die Kapitalrücklage nach den Vorschriften über die



vereinfachte Kapitalherabsetzung bilanzierungstechnisch nur über die Verlängerungsrechnung zur GuV möglich ist (ÖD).

- Anmerkung der Projektmanagerin: Hierzu ist § 240 Satz 2 AktG zu beachten, wonach der aus der Kapitalherabsetzung gewonnene Betrag in der Gewinn- und Verlustrechnung als "Ertrag aus der Kapitalherabsetzung" gesondert auszuweisen ist.

Zu Tz. 40

- 38 Es wird angeregt, diese Tz. zu streichen, da die Beachtung der in dieser Tz. ausgesprochenen Empfehlung zu einer zusätzlichen Darstellung der Entwicklung der Rücklagen in der Vorspalte zur Bilanz oder im Anhang keinen zusätzlichen Informationsgehalt hat (IDW, ÖD).

Zu Tz. 41

- 39 Ein Verzicht auf die Bildung der Rücklage für Anteile an einem herrschenden oder mit Mehrheit beteiligten Unternehmen nach § 272 Abs. 4 i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB im Teilkonzernabschluss wäre sachgerecht, weil die damit im Jahresabschluss bezweckte Ausschüttungssperre auf Konzernebene entfällt (Deubert/Roland, ÖD).

Zu Tz. 43

- 40 Es wird angeregt, diese Tz. zu streichen, da die Konsolidierungsdifferenzen aus Vorjahren im Anfangsbestand des Konzerneigenkapitals bereits enthalten sind (IDW, Deubert/Roland, ÖD).

Zu Tz. 45

- 41 Es wird angeregt, das in dieser Tz. genannte Beispiel – Effekte aus der Erstkonsolidierung wie Aufrechnungsdifferenzen im Rahmen der erstmaligen Schuldenkonsolidierung – zu streichen, da die Aufrechnungsdifferenzen, die auf einer stillen Reserve im Vermögen des Tochterunternehmens beruhen, nicht im Eigenkapital, sondern im Rahmen der Erstkonsolidierung zu erfassen sind (Deubert/Roland, ÖD).

Zu Tz. 46

- 42 Sollte die Empfehlung zur Angabe von ausschüttungsfreien und ausschüttungsgesperrten Beträgen beibehalten werden, wird auf Folgendes hingewiesen (IDW):
- Zahlungen von der Gesellschaft an ihre Gesellschafter werden im Falle von Personenhandelsgesellschaften nicht als Ausschüttungen, sondern als Entnahmen bezeichnet.
 - Die Ausschüttungssperre nach § 268 Abs. 8 HGB greift bei Personenhandelsgesellschaften nicht.
 - In der einleitenden Aufzählung sollte die Kapitalrücklage ergänzt werden, aus der zwar nicht (unmittelbar) ausgeschüttet werden kann, der aber Beträge entnommen werden können.