

E-DRS 29

Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. XX (DRS XX)

Konzerneigenkapital

Alle interessierten Personen und Organisationen sind zur Stellungnahme **bis zum 31. Mai 2014** aufgefordert.
Die Stellungnahmen werden auf unserer Homepage veröffentlicht, sofern das nicht ausdrücklich abgelehnt wird.

Inhaltsverzeichnis

	<i>Seite</i>
Aufforderung zur Stellungnahme	3
Vorbemerkung	6
Abkürzungsverzeichnis	7
Zusammenfassung	8
Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. XX (DRS XX)	
Konzerneigenkapital	9
	Textziffer
Ziel	1
Gegenstand und Geltungsbereich	2-8
Definitionen	9
Regeln	10-45
Allgemeine Grundlagen zur Darstellung der Entwicklung des Konzerneigenkapitals	10-22
(Korrigiertes) Gezeichnetes Kapital	23-24
Eigene Anteile	25-41
Kapitalrücklage	42
Sonstige Veränderungen	43
Änderungen des Konsolidierungskreises	44-45
Ergänzende Angaben zum Konzerneigenkapitalspiegel	46-49
Inkrafttreten und Übergangsvorschriften	50-51
Außerkräfttreten	52
Anlagen	53
Anlage 1: Muster des Konzerneigenkapitalspiegels für Mutterunternehmen in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft	
Anlage 2: Muster des Konzerneigenkapitalspiegels für Mutterunternehmen in der Rechtsform einer Personenhandelsgesellschaft	
Anlage 3: Beispiele zur Darstellung der Ergebnisverwendung im Konzerneigenkapitalspiegel von Mutterunternehmen in der Rechtsform einer Personenhandelsgesellschaft	
Begründung	B1-B42

Aufforderung zur Stellungnahme

Der HGB-Fachausschuss des DRSC bittet alle interessierten Personen und Organisationen um Stellungnahme bis zum **31. Mai 2014**. Stellungnahmen sind zu jedem in diesem Entwurf geregelten Sachverhalt erbeten. Es sind insbesondere Antworten zu den nachfolgend aufgeführten Fragen des Entwurfs erwünscht. Bitte begründen Sie Ihre Ansichten.

Definitionen

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?*

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

Regeln

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?

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 Jahresabschlusses 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?

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?

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?

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?

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?*

Anlagen 1 und 2: Muster der Konzerneigenkapitalspiegel für Mutterunternehmen in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft und einer Personenhandelsgesellschaft

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?*

Vorbemerkung

Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee

Das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee (DRSC) hat den Auftrag, Grundsätze für eine ordnungsmäßige Konzernrechnungslegung zu entwickeln, den Gesetzgeber bei der Fortentwicklung der Rechnungslegung zu beraten, die Bundesrepublik Deutschland in internationalen Rechnungslegungsgremien zu vertreten und Interpretationen der internationalen Rechnungslegungsstandards im Sinn des § 315a Abs. 1 HGB zu erarbeiten.

Anwendungshinweis

Die Standards zur Konzernrechnungslegung werden nach sorgfältiger Prüfung aller maßgeblichen Umstände, insbesondere der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sowie der eingegangenen Stellungnahmen, nach Durchführung von Anhörungen in öffentlicher Sitzung beschlossen. Wenn die Standards in deutschsprachiger Fassung vom Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz nach § 342 Abs. 2 HGB bekannt gemacht worden sind, haben sie die Vermutung für sich, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung der Konzernrechnungslegung zu sein. Da Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung gewährleisten sollen, dass die Gesetze ihrem Sinn und Zweck entsprechend angewandt werden, unterliegen sie einem stetigen Wandel. Es ist daher jedem Anwender zu empfehlen, bei einer Anwendung der Standards sorgfältig zu prüfen, ob diese unter Berücksichtigung aller Besonderheiten im Einzelfall der jeweiligen gesetzlichen Zielsetzung entspricht.

Copyright

Das urheberrechtliche Nutzungsrecht an diesem Standard steht dem DRSC zu. Der Standard ist einschließlich seines Layouts urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung einschließlich der Vervielfältigung und Verbreitung, der ganzen oder teilweisen Übersetzung sowie der ganzen oder teilweisen Speicherung, Verarbeitung, Vervielfältigung, Verbreitung oder sonstigen Nutzung für elektronische Speicher- und Verbreitungsmedien, die nicht durch das Urheberrechtsgesetz gestattet ist, ist ohne ausdrückliche Zustimmung des DRSC unzulässig und strafbar. Werden Standards nach ihrer amtlichen Bekanntmachung wiedergegeben, dürfen diese inhaltlich nicht verändert werden. Außerdem ist unter Angabe der Quelle darauf hinzuweisen, dass es sich um den Deutschen Rechnungslegungs Standard Nr. XX (DRS XX) des DRSC handelt. Jeder Anwender kann sich bei richtiger Anwendung auf die Beachtung des DRS XX berufen. Das DRSC behält sich vor, dieses Recht Anwendern zu versagen, die nach seiner Auffassung Standards fehlerhaft anwenden.

Herausgeber

Herausgeber: Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e. V., Zimmerstraße 30, 10969 Berlin, Tel. +49 (0)30 206412-0, Fax +49 (0)30 206412-15, E-Mail: info@drsc.de.

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
AG	Aktiengesellschaft(en)
AktG	Aktiengesetz
BilMoG	Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz
bzw.	beziehungsweise
DRS	Deutscher Rechnungslegungs Standard
DRSC	Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e. V.
DSR	Deutscher Standardisierungsrat
FA	Fachausschuss
GE	Geldeinheiten
GmbH	Gesellschaft(en) mit beschränkter Haftung
HGB	Handelsgesetzbuch
i.S.d.	im Sinne des
i.V.m.	in Verbindung mit
KG	Kommanditgesellschaft(en)
KGaA	Kommanditgesellschaft(en) auf Aktien
Nr.	Nummer
PublG	Gesetz über die Rechnungslegung von bestimmten Unternehmen und Konzernen (Publizitätsgesetz)
SE	Societas Europaea (Europäische Gesellschaft)
Tz.	Textziffer(n)
vgl.	vergleiche
z.B.	zum Beispiel

Zusammenfassung

Dieser Standard regelt die Darstellung der Entwicklung des Konzerneigenkapitals als Bestandteil des Konzernabschlusses gemäß § 297 Abs. 1 HGB. Er konkretisiert die handelsrechtlichen Vorschriften zu einzelnen Posten des Konzerneigenkapitals.

Er gilt für alle Mutterunternehmen, die einen Konzernabschluss nach HGB oder PubiG aufzustellen haben. Unternehmen, die ihren Jahresabschluss um einen Eigenkapitalspiegel zu erweitern haben oder freiwillig einen Eigenkapitalspiegel aufstellen, sollen dies in Übereinstimmung mit diesem Standard tun.

Die Darstellung hat im Konzerneigenkapitalspiegel gesondert für das Mutterunternehmen und die anderen Gesellschafter zu erfolgen. Der Konzerneigenkapitalspiegel von Kapitalgesellschaften hat die in der Anlage 1, von Personenhandelsgesellschaften die in der Anlage 2 zu diesem Standard aufgeführten Posten zu enthalten, sofern die Sachverhalte gegeben sind; § 265 Abs. 8 i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB bleibt davon unberührt.

Für das Mutterunternehmen ist grundsätzlich die Entwicklung folgender Posten des Konzerneigenkapitals darzustellen: Gezeichnetes Kapital, eigene Anteile, nicht eingeforderte ausstehende Einlagen, Kapitalrücklage, Gewinnrücklagen, Gewinnvortrag/Verlustvortrag, Konzernjahresüberschuss/-fehlbetrag sowie Eigenkapitaldifferenz aus Währungsumrechnung, soweit diese auf die Gesellschafter des Mutterunternehmens entfallen. Für die Anteile anderer Gesellschafter wird empfohlen, Konzernjahresüberschuss/-fehlbetrag und Eigenkapitaldifferenz aus Währungsumrechnung, soweit diese auf sie entfallen, gesondert darzustellen.

Grundlage des Konzerneigenkapitalspiegels ist die Buchführung bzw. der daraus nach den handelsrechtlichen Grundsätzen abgeleitete Konzernabschluss. Die Bestandsposten des Konzerneigenkapitalspiegels müssen mit den entsprechenden Posten der Konzernbilanz abstimmbare sein.

Die Veränderungen des Konzerneigenkapitals sind unsaldiert auszuweisen.

Haben die in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen eine von dem Mutterunternehmen abweichende Rechtsform, bestimmt sich die Struktur des Konzerneigenkapitalspiegels nach der Rechtsform des Mutterunternehmens.

Die Angabepflichten gemäß AktG bleiben unberührt.

Die Anlagen 1 und 2 zum Standard enthalten Muster der Konzerneigenkapitalspiegel für Mutterunternehmen in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft und einer Personenhandelsgesellschaft.

In der Anlage 3 sind Beispiele zur Darstellung der Ergebnisverwendung im Konzerneigenkapitalspiegel von Mutterunternehmen in der Rechtsform einer Personenhandelsgesellschaft dargestellt.

Dieser Standard ist erstmals zu beachten für nach dem 31. Dezember 201x beginnende Geschäftsjahre. Eine frühere vollumfängliche Anwendung ist zulässig und wird empfohlen.

E-DRS 29

Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. XX (DRS XX)

Konzerneigenkapital

Grundsätze sind **fett gedruckt**. Sie werden durch die nachfolgenden normal gedruckten Textstellen erläutert. Bei der Anwendung des Standards ist der Grundsatz der Wesentlichkeit zu beachten.

Ziel

1.
Angesichts der Komplexität der Konzerneigenkapitalstruktur ist zur Verbesserung des Informationswerts eine systematische Darstellung der Entwicklung des Konzerneigenkapitals in einem Konzerneigenkapitalpiegel geboten.

Gegenstand und Geltungsbereich

2.
Dieser Standard regelt die Darstellung der Entwicklung des Konzerneigenkapitals im Konzerneigenkapitalpiegel als Bestandteil des Konzernabschlusses gemäß § 297 Abs. 1 HGB. Er konkretisiert die handelsrechtlichen Vorschriften zu einzelnen Posten des Konzerneigenkapitals.

3.
Dieser Standard gilt für alle Mutterunternehmen, die nach § 290 HGB, auch in Verbindung mit § 264a Abs. 1 HGB, einen Konzernabschluss aufstellen. Der Standard gilt auch, wenn für einen Konzernabschluss nach § 11 PublG ein Konzerneigenkapitalpiegel aufzustellen ist.

4.
Mutterunternehmen, die für einen Konzernabschluss nach § 11 PublG freiwillig einen Konzerneigenkapitalpiegel aufstellen, wird empfohlen, diesen Standard zu beachten.

5.
Der Standard gilt nicht für Mutterunternehmen, die nach § 315a HGB einen Konzernabschluss nach internationalen Rechnungslegungsstandards aufstellen.

6.
Kapitalmarktorientierten Unternehmen, die nach § 264 Abs. 1 Satz 2 HGB einen Eigenkapitalpiegel aufzustellen haben, wird empfohlen, diesen Standard zu beachten.

7.
Unternehmen, die freiwillig einen Eigenkapitalpiegel aufstellen, wird ebenfalls empfohlen, diesen Standard zu beachten.

8.
Dieser Standard gilt für Unternehmen aller Branchen.

Definitionen

9.
Folgende Begriffe werden in diesem Standard mit der angegebenen Bedeutung verwendet:

***Anschaffungskosten eigener Anteile:* Aufwendungen, die geleistet werden, um eigene Anteile zu erwerben, soweit sie den eigenen Anteilen einzeln zugeordnet werden können.**

Die Nebenkosten des Erwerbs eigener Anteile gehören nicht zu den Anschaffungskosten; sie sind Aufwand des Geschäftsjahrs (§ 272 Abs. 1a Satz 3 HGB).

Die Nebenkosten, die einem in den Konzernabschluss einbezogenen Tochterunternehmen beim Erwerb von Anteilen am Mutterunternehmen entstehen, gehören im Jahresabschluss dieses Tochterunternehmens zu den Anschaffungskosten der Anteile. Im Konzernabschluss gehören sie dagegen nicht zu den Anschaffungskosten und sind als Aufwand des Geschäftsjahrs zu erfassen.

***Ausstehende Einlagen:* Die bei einer Bareinlage nicht eingezahlten Beträge auf das gezeichnete Kapital.**

***Eigene Anteile:* Anteile am Grund- oder Stammkapital eines Mutterunternehmens, die vom Mutterunternehmen selbst oder von einem in den Konzernabschluss einbezogenen Tochterunternehmen gehalten werden; dazu gehören auch eigene Anteile, die nur kurzfristig im Bestand gehalten werden.**

***Frei verfügbare Rücklagen:* Rücklagen, die weder durch Gesetz noch durch Satzung oder Gesellschaftsvertrag zweckgebunden sind bzw. einer Ausschüttungs- oder Abführungssperre unterliegen.**

***Kapitalmarktorientiertes Unternehmen:* Kapitalgesellschaft und ihr gemäß § 264a HGB gleich gestellte Personenhandelsgesellschaft i.S.d. § 264d HGB.**

***Konzernjahresüberschuss/-fehlbetrag:* Jahresüberschuss/-fehlbetrag aus der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung, der dem Mutterunternehmen und den anderen Gesellschaftern zuzurechnen ist.**

***Sonstige Veränderungen:* Die dem Mutterunternehmen und den anderen Gesellschaftern zuzurechnenden Veränderungen des Konzerneigenkapitals im Geschäftsjahr, die nicht die Währungsumrechnung betreffen und nicht auf Ein- und Auszahlungen auf der Ebene der Gesellschafter beruhen.**

Darunter fallen z.B. Umstellungseffekte bei Anwendung neuer oder geänderter Rechnungslegungsvorschriften sowie Differenzen aus den Konsolidierungsvorgängen.

Regeln

Allgemeine Grundlagen zur Darstellung der Entwicklung des Konzerneigenkapitals

10.

Die Zusammensetzung des Konzerneigenkapitals und dessen Veränderung im Berichtsjahr sind im Konzerneigenkapitalpiegel darzustellen. Der Konzerneigenkapitalpiegel von Mutterunternehmen in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft hat die in der Anlage 1, in der Rechtsform einer Personenhandelsgesellschaft die in der Anlage 2 zu diesem Standard dargestellten Posten zu enthalten; § 265 Abs. 8 i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB bleibt davon unberührt. Der Konzerneigenkapitalpiegel ist Bestandteil des Konzernabschlusses.

11.

Grundlage des Konzerneigenkapitalpiegels ist die Buchführung bzw. der daraus nach den handelsrechtlichen Grundsätzen abgeleitete Konzernabschluss.

12.

Die Entwicklung des Eigenkapitals des Mutterunternehmens ist gesondert von der des Eigenkapitals anderer Gesellschafter abzubilden.

13.

Es wird empfohlen, den auf andere Gesellschafter entfallenden Anteil am Konzernjahresüberschuss/-fehlbetrag und die auf sie entfallende Eigenkapitaldifferenz aus Währungsumrechnung gesondert darzustellen.

14.

Die Spalten des Konzerneigenkapitalspiegels (vgl. Anlagen 1 und 2) müssen mit den entsprechenden Posten der Konzernbilanz abstimbar sein. Die Zeile »Konzernjahresüberschuss/-fehlbetrag« muss dem gemäß § 275 Abs. 2 Nr. 20 oder Abs. 3 Nr. 19 jeweils i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB in der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesenen Posten entsprechen.

15.

Auf die Gliederung des Konzerneigenkapitalspiegels ist § 265 Abs. 5 i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB entsprechend anzuwenden. Werden in der Konzernbilanz zusätzliche Posten gemäß § 266 Abs. 3 i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB innerhalb des Postens »A. Eigenkapital« ausgewiesen, sind diese in den Konzerneigenkapitalspiegel zu übernehmen. Die Postenbezeichnung der Konzernbilanz ist beizubehalten.

16.

Die Veränderungen des Konzerneigenkapitals sind unsaldiert auszuweisen.

17.

Ist das Mutterunternehmen eine Personenhandelsgesellschaft i.S.d. § 264a HGB, so sind die Veränderungen des Konzerneigenkapitals unter Beachtung von § 264c HGB darzustellen.

18.

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 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. 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.

19.

Haben die in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen eine von dem Mutterunternehmen abweichende Rechtsform, bestimmt sich die Struktur des Konzerneigenkapitalspiegels nach der Rechtsform des Mutterunternehmens.

20.

Wird die Konzernbilanz unter Berücksichtigung der vollständigen oder teilweisen Verwendung des Konzernjahresüberschusses/-fehlbetrags aufgestellt, ist § 268 Abs. 1 i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB auf die betreffenden Posten des Konzerneigenkapitalspiegels entsprechend anzuwenden.

21.

Ist das Mutterunternehmen eine Personenhandelsgesellschaft i.S.d. § 264a HGB, wird die Aufstellung einer Konzernergebnisverwendungsrechnung empfohlen.

22.

Es wird empfohlen, den Konzerneigenkapitalspiegel für das Berichtsjahr und das Vorjahr aufzustellen.

(Korrigiertes) Gezeichnetes Kapital

23.

Als gezeichnetes Kapital bei einer AG, SE und KGaA ist das Grundkapital und bei einer GmbH das Stammkapital am Bilanzstichtag darzustellen.

24.

Besteht das Grundkapital eines Unternehmens aus Stamm- und Vorzugsaktien, so sind diese im Konzerneigenkapitalspiegel unter den Posten »Gezeichnetes Kapital«, »Eigene Anteile« und »Nicht eingeforderte ausstehende Einlagen« jeweils gesondert auszuweisen.

Eigene Anteile

25.

Beim Erwerb eigener Anteile ist gemäß § 272 Abs. 1a HGB der Nennbetrag oder, falls ein solcher nicht vorhanden ist, der rechnerische Wert der erworbenen eigenen Anteile in der Vorspalte offen von dem Posten »Gezeichnetes Kapital« abzusetzen. Der Unterschiedsbetrag zwischen dem Nennbetrag oder dem rechnerischen Wert und den Anschaffungskosten der eigenen Anteile ist mit den frei verfügbaren Rücklagen zu verrechnen.

26.

Zu den frei verfügbaren Rücklagen i.S.v. § 272 Abs. 1a HGB zählen:

- Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB,
- andere Gewinnrücklagen,
- satzungsmäßige Rücklagen, soweit der Zweck dieser Rücklagen den Erwerb eigener Anteile zulässt, sowie
- der Teil des Jahresergebnisses, der nach § 58 Abs. 2 AktG durch den Vorstand und den Aufsichtsrat oder nach § 58 Abs. 1 AktG durch die Hauptversammlung aufgrund einer Satzungsregelung in die anderen Gewinnrücklagen eingestellt werden darf oder einzustellen ist.

Bei einer GmbH darf darüber hinaus auch eine Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 1-3 HGB zur Verrechnung verwendet werden.

27.

Im Konzernabschluss darf der Unterschiedsbetrag zwischen dem Nennbetrag oder dem rechnerischen Wert und den Anschaffungskosten der eigenen Anteile sowohl mit den frei verfügbaren Rücklagen (vgl. Tz. 26) als auch mit solchen Rücklagen verrechnet werden, die im Jahresabschluss des Mutterunternehmens verwendungsbeschränkt sind. Es wird empfohlen, für die Verrechnung des Unterschiedsbetrags im Konzernabschluss die frei verfügbaren Rücklagen i.S.v. Tz. 26 zu verwenden.

28.

Es wird empfohlen, die Verrechnung mit den jeweiligen Komponenten der frei verfügbaren Rücklagen sachlich und zeitlich stetig vorzunehmen.

29.

Stehen frei verfügbare Rücklagen am Bilanzstichtag zur Verrechnung nicht in ausreichendem Umfang zur Verfügung, so ist die Verrechnung zu Lasten des Bilanzgewinns oder Bilanzverlusts vorzunehmen.

30.

Liegen die Anschaffungskosten der eigenen Anteile unter ihrem Nennbetrag oder rechnerischen Wert, ist der nach der offenen Absetzung des Nennbetrags oder des rechnerischen Werts der eigenen Anteile von dem gezeichneten Kapital verbleibende Unterschiedsbetrag in die frei verfügbaren Rücklagen einzustellen.

31.

Werden eigene Anteile wieder veräußert, entfällt gemäß § 272 Abs. 1b HGB der Vorspaltenausweis beim gezeichneten Kapital.

32.

Ein den Nennbetrag oder den rechnerischen Wert übersteigender Differenzbetrag aus dem Veräußerungserlös ist bis zur Höhe des beim Erwerb mit den frei verfügbaren Rücklagen verrechneten Betrags in die jeweiligen Rücklagen einzustellen. Ein darüber hinausgehender Betrag ist in die Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB einzustellen.

33.

Liegt der Veräußerungserlös der eigenen Anteile unter den ursprünglichen Anschaffungskosten, aber über ihrem Nennbetrag oder rechnerischen Wert, ist der entsprechend geminderte Differenzbetrag zwischen dem Nennbetrag oder dem rechnerischen Wert der eigenen Anteile und dem Veräußerungserlös wieder in die jeweiligen frei verfügbaren Rücklagen einzustellen.

34.

Liegt der Veräußerungserlös der eigenen Anteile unter dem Nennbetrag oder dem rechnerischen Wert, ist der Differenzbetrag zunächst mit den frei verfügbaren Rücklagen zu verrechnen, mit denen der Unterschiedsbetrag beim Erwerb eigener Anteile verrechnet wurde.

35.

Wurden eigene Anteile in mehreren Tranchen zu unterschiedlichen Zeitpunkten mit unterschiedlichen Anschaffungskosten erworben und werden Teile des Bestands veräußert, dürfen die Anschaffungskosten des veräußerten Bestands mit den durchschnittlichen Anschaffungskosten des Bestands ermittelt werden.

36.

Das Verfahren nach Tz. 32 bis 34 ist für jeden einzelnen Veräußerungsvorgang entsprechend anzuwenden.

37.

Bei der Veräußerung von Anteilen an einem Mutterunternehmen, die von einem in den Konzernabschluss einbezogenen Tochterunternehmen gehalten werden, sind die Vorschriften in Tz. 31 bis 36 entsprechend anzuwenden.

38.

Die Verrechnung bzw. Wiederauffüllung von Rücklagen ist unmittelbar in der Bilanz vorzunehmen.

39.

Die Entwicklung der Rücklagen, die sich aus dem Erwerb oder der Veräußerung eigener Anteile ergibt, ist im Konzerneigenkapitalspiegel gesondert darzustellen.

40.

Die zusätzliche Darstellung der Entwicklung der Rücklagen in der Vorspalte zur Bilanz oder im Anhang wird empfohlen.

41.

Eine Rücklage für Anteile an einem herrschenden oder mit Mehrheit beteiligten Unternehmen nach § 272 Abs. 4 i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB ist im Konzernabschluss eines Tochterunternehmens auszuweisen, das Anteile an einem übergeordneten Mutterunternehmen hält, selbst Mutterunternehmen ist und einen (freiwilligen) Konzernabschluss aufstellt.

Kapitalrücklage

42.

Es wird empfohlen, die Veränderung der Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 1-3 und nach Nr. 4 HGB im Konzerneigenkapitalspiegel gesondert darzustellen.

Sonstige Veränderungen

43.

Die in Vorjahren erfolgswirksam erfassten Konsolidierungsdifferenzen sind im Berichtsjahr erfolgsneutral zu behandeln. Sind diese Differenzen wesentlich, so wird ein Ausweis unter einem gesonderten Posten innerhalb des Konzerneigenkapitals im Konzerneigenkapitalspiegel empfohlen.

Änderungen des Konsolidierungskreises

44.

Veränderungen des Konzerneigenkapitals aufgrund von Änderungen des Konsolidierungskreises sind in einer gesonderten Zeile »Änderungen des Konsolidierungskreises« zu erfassen.

45.

Diese Änderungen können erfolgswirksam oder erfolgsneutral sein. Dazu gehören z.B. Effekte aus der Erstkonsolidierung wie Aufrechnungsdifferenzen im Rahmen der erstmaligen Schuldenkonsolidierung, die im Erstkonsolidierungszeitpunkt schon bestanden haben, sowie Effekte aus der Ent- und Übergangskonsolidierung.

Ergänzende Angaben zum Konzerneigenkapitalspiegel

46.

Es wird empfohlen, zu den Posten »Gewinnrücklagen«, »Gewinnvortrag/Verlustvortrag«, »Konzernjahresüberschuss/-fehlbetrag, der dem Mutterunternehmen zuzurechnen ist« (vgl. Anlagen 1 und 2) Folgendes anzugeben:

- a) den Betrag, der am Stichtag zur Ausschüttung an die Gesellschafter zur Verfügung steht,
- b) den Betrag, der gesetzlichen Ausschüttungssperren unterliegt,
- c) den Betrag, der gemäß Satzung oder Gesellschaftsvertrag einer Ausschüttungssperre unterliegt.

47.

Es wird ferner empfohlen, die »sonstigen Veränderungen« der einzelnen Posten des Konzerneigenkapitals (vgl. Anlagen 1 und 2) anzugeben und zu erläutern, sofern sie wesentlich sind.

48.

Die ergänzenden Angaben sind geschlossen entweder unter dem Konzerneigenkapitalspiegel oder im Anhang zu machen.

49.

Die Angabepflichten gemäß AktG bleiben von den Regelungen dieses Standards unberührt.

Inkrafttreten und Übergangsvorschriften

50.

Unternehmen, die bislang einen von diesem Standard abweichenden Konzerneigenkapitalspiegel aufgestellt haben, sollen bei erstmaliger Anwendung dieses Standards Beträge der Vorperiode nur angeben, wenn sie diese nach den Regeln dieses Standards ermittelt haben.

51.

Dieser Standard ist erstmals zu beachten für nach dem 31. Dezember 201x beginnende Geschäftsjahre. Eine frühere vollumfängliche Anwendung ist zulässig und wird empfohlen.

Außerkräfttreten

52.

DRS 7 Konzerneigenkapital und Konzerngesamtergebnis vom 03. April 2001 (BAnz vom 26. April 2001), letztmalig geändert durch den Deutschen Rechnungslegungs Änderungsstandard Nr. 5 vom 5. Januar 2010 (BAnz vom 18. Februar 2010), wird aufgehoben; er ist letztmalig anzuwenden auf das Geschäftsjahr, das vor dem oder am 31. Dezember 201x beginnt.

Anlagen

53.

Aus Gründen der Übersichtlichkeit wird in den Anlagen auf die Angabe von Beträgen der Vorperiode verzichtet.

Anlage 2: Muster des Konzerneigenkapitalspiegels für Mutterunternehmen in der Rechtsform einer Personenhandelsgesellschaft

	Eigenkapital des Mutterunternehmens										Anteile anderer Gesellschafter				Konzern eigenkapital	
	Kapitalanteile			Rücklagen				Eigenkapital- differenz aus Währungs- umrechnung	Gewinn- vortrag/ Verlust- vortrag	Konzernjahres- überschuss/ -fehlbetrag, der dem Mutter- unternehmen zuzurechnen is	Summe	Anteile anderer Gesellschafter vor Eigenkapital- differenz aus Währungs- umrechnung und Jahresergebnis	Eigenkapital- differenz aus Währungs- umrechnung	Konzernjahres- überschuss/ -fehlbetrag	Summe	Summe
	Kapital- anteile	Nicht eingeforderte ausstehende Einlagen	Summe	Kapitalrücklage gemäß Gesellschafts- vertrag	Gewinnrücklagen		Summe									
					Rücklage gemäß Gesellschafts- vertrag	Sonstige Gewinnrücklagen		Summe								
Stand am 31.12.X1*																
Erhöhung/-herabsetzung der Kapitalanteile	+/-	-										+/-				
Einforderung/Einzahlung bisher nicht eingeforderter Einlagen		+														
Gutschrift auf Gesellschafterkonten im Fremdkapital	-															
Einstellung in/Entnahme aus Rücklagen				+/-	+/-	+/-			+/-							
Währungsumrechnung								+/-				+/-				
Sonstige Veränderungen						+/-			+/-			+/-				
Änderungen des Konsolidierungskreises	+/-	+/-		+/-	+/-	+/-		+/-	+/-	+/-		+/-	+/-	+/-		
Konzernjahresüberschuss/-fehlbetrag	+/-			+/-	+/-	+/-		+/-	+/-	+/-				+/-		
Stand am 31.12.X2*																

* oder abweichend, falls das Geschäftsjahr nicht gleich Kalenderjahr ist

Anlage 3: Beispiele zur Darstellung der Ergebnisverwendung im Konzerneigenkapitalspiegel von Mutterunternehmen in der Rechtsform einer Personenhandelsgesellschaft

Ausgangsdaten:

Mutterunternehmen MU KG ist zu 100 % an dem Tochterunternehmen TU GmbH beteiligt. An der MU KG sind ein Komplementär und ein Kommanditist zu je 50% beteiligt. Beide Gesellschafter haben ihre Einlagen vollständig eingezahlt. Der Gewinn wird je zur Hälfte auf die Gesellschafter verteilt.

Kapitalanteile des Komplementärs der MU KG zum 31.12.X1:	500
Kapitalanteile des Kommanditisten der MU KG zum 31.12.X1:	500
Jahresüberschuss der TU GmbH:	200
Jahresüberschuss der MU KG:	100

Aufgrund von Konsolidierungsmaßnahmen verändern sich diese Werte nicht.

Beispiel 1 (gesetzliches Normalstatut):

Der Gesellschaftsvertrag der MU KG enthält keine von den gesetzlichen Regelungen abweichenden Vereinbarungen zur Ergebnisverwendung. Der Jahresabschluss der TU GmbH wird ohne Berücksichtigung der Ergebnisverwendung aufgestellt. Voraussetzungen für die phasengleiche Vereinnahmung von Beteiligungsergebnissen sind nicht erfüllt.

	Konzerneigenkapital							
	Kapitalanteile			Gewinnrücklagen			Konzernbilanz- gewinn/- verlust	Summe
	Komplementär	Kommanditist	Summe	Rücklage gemäß Gesellschafts- vertrag	Sonstige Gewinn- rücklagen	Summe		
Stand am 31.12.X1	500	500	1.000	0	0	0	0	1.000
Gutschrift auf Gesellschafterkonten im Fremdkapital		-50	-50			0		-50
Konzernjahresüberschuss/-fehlbetrag	50	50	100		200	200		300
Stand am 31.12.X2	550	500	1.050	0	200	200	0	1.250

Konzernergebnisverwendungsrechnung:

Konzernjahresüberschuss	300
Gutschrift auf Kapitalkonten der Gesellschafter	-50
Gutschrift auf Gesellschafterkonten im Fremdkapital	-50
Einstellung in die Konzerngewinnrücklagen	-200
Konzernbilanzgewinn/-verlust	0

Beispiel 2 (gesetzliches Normalstatut und Ergebnisabführungsvertrag):

Der Gesellschaftsvertrag der MU KG enthält keine von den gesetzlichen Regelungen abweichenden Vereinbarungen zur Ergebnisverwendung.

Entweder es besteht ein Ergebnisabführungsvertrag zwischen der TU GmbH und MU KG oder mangels Ergebnisabführungsvertrags sind die Voraussetzungen für die phasengleiche Vereinnahmung von Beteiligungsergebnissen erfüllt.

	Konzern Eigenkapital							
	Kapitalanteile			Gewinnrücklagen			Konzernbilanz gewinn/ verlust	Summe
	Komplementär	Kommanditist	Summe	Rücklage gemäß Gesellschafts- vertrag	Sonstige Gewinn- rücklagen	Summe		
Stand am 31.12.X1	500	500	1.000	0	0	0	0	1.000
Gutschrift auf Gesellschafterkonten im Fremdkapital		-150	-150			0		-150
Konzernjahresüberschuss/-fehlbetrag	150	150	300		0	0		300
Stand am 31.12.X2	650	500	1.150	0	0	0	0	1.150

Konzernergebnisverwendungsrechnung:

Konzernjahresüberschuss	300
Gutschrift auf Kapitalkonten der Gesellschafter	-150
Gutschrift auf Gesellschafterkonten im Fremdkapital	-150
Einstellung in die Konzerngewinnrücklagen	0
Konzernbilanzgewinn/-verlust	0

Beispiel 3 (Gesellschafterbeschluss über Ergebnisverwendung):

Gemäß Gesellschaftsvertrag der MU KG ist über die Ergebnisverwendung durch einen Gesellschafterbeschluss zu entscheiden.

Der Jahresabschluss der TU GmbH wird ohne Berücksichtigung der Ergebnisverwendung aufgestellt. Voraussetzungen für die phasengleiche Vereinnahmung von Beteiligungsergebnissen sind nicht erfüllt.

	Konzern Eigenkapital							
	Kapitalanteile			Gewinnrücklagen			Konzernbilanz gewinn/ verlust	Summe
	Komplementär	Kommanditist	Summe	Rücklage gemäß Gesellschafts- vertrag	Sonstige Gewinn- rücklagen	Summe		
Stand am 31.12.X1	500	500	1.000	0	0	0	0	1.000
Gutschrift auf Gesellschafterkonten im Fremdkapital			0			0		0
Konzernjahresüberschuss/-fehlbetrag			0		200	200	100	300
Stand am 31.12.X2	500	500	1.000	0	200	200	100	1.300

Konzernergebnisverwendungsrechnung:

Konzernjahresüberschuss	300
Gutschrift auf Kapitalkonten der Gesellschafter	0
Gutschrift auf Gesellschafterkonten im Fremdkapital	0
Einstellung in die Konzerngewinnrücklagen	-200
Konzernbilanzgewinn	100

Begründung

Überarbeitung des Deutschen Rechnungslegungs Standards zum Konzerneigenkapital

B1.

Der vorliegende neue Standardentwurf gibt die Diskussionsergebnisse der aktuellen Überarbeitung des Deutschen Rechnungslegungs Standards (DRS) zum Konzerneigenkapital DRS 7 wieder. Im Rahmen der letzten Überarbeitung des Standards in 2010 wurde der aus dem BilMoG resultierende Änderungsbedarf umgesetzt.

B2.

Ausgangspunkt der aktuellen Überarbeitung bildet eine kritische und umfassende Durchsicht der im Rahmen der gesetzlichen Vorschriften zu konkretisierenden Anforderungen an den Konzerneigenkapitalspiegel. In der 1. Sitzung des HGB-FA im Februar 2012 wurde im Zuge der Diskussion des Arbeitsprogramms eine Anpassung/Änderung des DRS 7 »Konzerneigenkapital und Konzerngesamtergebnis« in Erwägung gezogen und nach dem durchgeführten Konsultationsprozess zum Arbeitsprogramm des HGB-FA in der 4. Sitzung am 25. Juli 2012 beschlossen. Im Rahmen einer Gesamtschau war der DRS 7 zu evaluieren und ggf. anzupassen. Damit verfolgte das DRSC das Ziel, die mit der Anwendung des DRS 7 gesammelten praktischen Erfahrungen nach Inkrafttreten des BilMoG aufzugreifen und im neuen Standard zu berücksichtigen. Dies betrifft insbesondere die mit dem BilMoG neu eingeführten § 272 Abs. 1a und 1b HGB zur Behandlung eigener Anteile sowie die Besonderheiten der Darstellung des Konzerneigenkapitals bei Personenhandelsgesellschaften.

B3.

Da der DRS 7 im Zuge der Überarbeitung sehr stark verändert wurde, hat sich der HGB-FA entschieden, keinen Änderungsstandard, sondern einen neuen Standard herauszugeben.

B4.

Im Rahmen der Diskussion der einzelnen Kategorien des Eigenkapitals hat der HGB-FA diverse Themenbereiche identifiziert, die gesetzlich nicht geregelt oder auslegungsbedürftig sind. Vor diesem Hintergrund erachtete der FA eine rein technische Darstellung des Konzerneigenkapitalspiegels als nicht ausreichend und beschloss, ausgewählte nicht gesetzlich geregelte Themenbereiche im Standard klarzustellen bzw. zu konkretisieren. Dies betrifft insbesondere die bilanzielle Behandlung der eigenen Anteile.

Standardtitel

B5.

Da E-DRS 29 den Begriff »Konzerngesamtergebnis« nicht mehr verwendet, erhält er den Titel »Konzerneigenkapital«.

Definitionen

B6.

E-DRS 29 definiert ausgewählte Begriffe, sofern sie nicht gesetzlich definiert oder nicht selbsterklärend sind. Die Definitionen sollen die Verständlichkeit und die Klarheit der Anforderungen des Standardentwurfs sicherstellen. Sie beziehen sich sowohl auf allgemeine als auch auf spezifische Fachbegriffe.

B7.

Im Standardentwurf sollen grundsätzlich keine neuen, über den Gesetzeswortlaut hinausgehenden Begriffe verwendet werden. Folglich werden einige Begriffe und deren Definitionen aus DRS 7 in E-DRS 29 nicht mehr verwendet, namentlich:

- »Erwirtschaftetes Konzerneigenkapital« wurde in die separaten Posten »Gewinnrücklagen«, »Gewinnvortrag/Verlustvortrag« und »Konzernjahresüberschuss/-fehlbetrag, der dem Mutterunternehmen zuzurechnen ist« aufgliedert.
- »Übriges Konzernergebnis« wurde in die Posten »Währungsumrechnung« und »sonstige Veränderungen« aufgeteilt.
- »Konzerngesamtergebnis« wurde gestrichen; dieser Begriff umfasste das übrige Konzernergebnis und den Konzernjahresüberschuss/-fehlbetrag.
- »Kumuliertes übriges Konzernergebnis« wurde ebenfalls gestrichen. Dieser Begriff umfasste den Saldo der erfolgsneutral erfassten Veränderungen des Konzerneigenkapitals, die nicht auf Ein- und Auszahlungen auf der Ebene der Gesellschafter beruhen. Der HGB-FA diskutierte die Sachverhalte, die unter diesem Posten ausgewiesen werden, und stellte fest, dass er nur Währungsumrechnungsdifferenzen erfasst, die nach BilMoG nunmehr gemäß § 308a HGB in dem gesonderten Posten »Eigenkapitaldifferenz aus Währungsumrechnung« darzustellen sind. Für die anderen erfolgsneutral erfassten Veränderungen, wie z.B. Umstellungseffekte bei Anwendung neuer oder geänderter Rechnungslegungsvorschriften, besteht keine gesetzliche Vorgabe, diese gesondert auszuweisen. Demnach hat der HGB-FA beschlossen, den Begriff »kumuliertes übriges Konzernergebnis« nicht mehr zu verwenden.
- Der Begriff »Minderheitenkapital« wurde durch die gesetzliche Bezeichnung „Anteile anderer Gesellschafter“ ersetzt.

B8.

Die Begriffe »Gewinnrücklagen«, »Gezeichnetes Kapital«, »Kapitalrücklage« und »Gewinnvortrag/Verlustvortrag« wurden in E-DRS 29 nicht definiert, da die gesetzlichen Definitionen bzw. Erläuterungen zu diesen Begriffen als ausreichend erachtet wurden.

B9.

Der Begriff »kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaft« wurde in »kapitalmarktorientiertes Unternehmen« geändert, um auch kapitalmarktorientierte Personenhandelsgesellschaften i.S.v. § 264a HGB zu erfassen.

B10.

Weiterhin wurden im Standardentwurf die im Gesetz verwendeten, aber nicht definierten Begriffe »Ausstehende Einlagen«, »Eigene Anteile«, »Anschaffungskosten eigener Anteile«, und »Frei verfügbare Rücklagen« erstmalig definiert.

B11.

Der HGB-FA diskutierte die Frage, ob E-DRS 29 eine Klarstellung für den Fall enthalten soll, dass eigene Anteile nur kurzfristig im Bestand gehalten werden (wie z.B. Belegschaftsaktien oder eigene Aktien, die von Kreditinstituten, Finanzdienstleistungsinstituten und Finanzunternehmen zum Zwecke des Wertpapierhandels erworben werden). Da die Regelungen des § 272 Abs. 1a, 1b HGB – anders als die Regelungen vor BilMoG – unabhängig von dem Zweck des Erwerbs eigener Anteile gelten, vertritt der HGB-FA die Auffassung, dass § 272 Abs. 1a, 1b HGB auch für die zum Handel oder zur kurzfristigen Wiederveräußerung erworbenen eigenen Anteile einschlägig sind. Dies soll durch einen expliziten Verweis auf nur kurzfristig im Bestand gehaltene eigene Anteile innerhalb der Definition des Begriffs »Eigene Anteile« klargestellt werden.

B12.

Der Begriff „Tochterunternehmen“ i.S.v. E-DRS 29 umfasst – aus Gründen der besseren Lesbarkeit des Standards – sowohl vollkonsolidierte Tochterunternehmen als auch Gemeinschaftsunternehmen, die nach § 310 HGB anteilmäßig in den Konzernabschluss einbezogen werden.

Regeln

Allgemeine Grundlagen zur Darstellung der Entwicklung des Konzerneigenkapitals

B13.

Aufgrund von Unterschieden in der Eigenkapitaldarstellung bei Kapitalgesellschaften und Personenhandelsgesellschaften erachtete der HGB-FA es für zweckmäßig, für beide Rechtsformen separate Konzerneigenkapitalspiegel zu entwickeln. Daher enthält die Anlage 1 zu E-DRS 29 ein Muster für einen Konzerneigenkapitalspiegel für Mutterunternehmen in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft, die Anlage 2 ein Muster für Mutterunternehmen in der Rechtsform einer Personenhandelsgesellschaft.

B14.

Bei dem Konzerneigenkapital i.S.d. E-DRS 29 handelt es sich um das nach den handelsrechtlichen Vorschriften erfasste und in der Konzernbilanz ausgewiesene Konzerneigenkapital. Bestehen für Unternehmen bestimmter Branchen Sondervorschriften zur Darstellung der Entwicklung des Konzerneigenkapitals, wie z.B. bankaufsichtsrechtliche Offenlegungsvorschriften für Kreditinstitute, so können diese bei der Darstellung des Konzerneigenkapitalspiegels nach diesem Standardentwurf berücksichtigt werden, sofern die Posten des Konzerneigenkapitals im Konzerneigenkapitalspiegel mit denen der Konzernbilanz abstimbar sind.

B15.

Der Konzerneigenkapitalspiegel (Anlagen 1 und 2) stellt die Veränderungen der Posten des Konzerneigenkapitals innerhalb der Berichtsperiode in Matrixform dar. Die Spalten des Konzerneigenkapitalspiegels geben die Zusammensetzung des bilanziellen Konzerneigenkapitals nach verschiedenen Kategorien an (Bestandsposten). Die Zeilen beschreiben die einzelnen Tatbestände der Veränderungen der jeweiligen Kategorie in der Berichtsperiode (Veränderungsposten).

B16.

Die Bestandsposten des Konzerneigenkapitalspiegels müssen mit der Konzernbilanz abstimbar sein. Werden in der Konzernbilanz gemäß § 265 Abs. 5 i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB Posten des Konzerneigenkapitals weiter untergegliedert oder neue Posten hinzugefügt, so müssen diese Posten in den Konzerneigenkapitalspiegel übernommen werden; die bilanzielle Postenbezeichnung ist dabei beizubehalten. Werden z.B. Finanzinstrumente, die eine Mischform zwischen Eigen- und Fremdkapital darstellen, wie stille Beteiligungen, Genussrechtskapital oder anderes Mezzanine-Kapital, in der Konzernbilanz in einem gesonderten Posten innerhalb des Postens »A. Eigenkapital« gemäß § 266 Abs. 3 i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB ausgewiesen, so muss dieser gesonderte Posten auch in den Konzerneigenkapitalspiegel übernommen werden. Gleiches gilt für Einlagen, die nach Beschlussfassung über eine Kapitalerhöhung, jedoch vor Eintragung in das Handelsregister geleistet wurden, sofern diese Einlagen in der Konzernbilanz innerhalb des Konzerneigenkapitals ausgewiesen werden.

B17.

Zwecks besseren Einblicks in die Zusammensetzung des Postens »Anteile anderer Gesellschafter« gemäß § 307 Abs. 1 HGB wird empfohlen, die Komponenten »Eigenkapitaldifferenz aus Währungsumrechnung« und »Konzernjahresüberschuss/-fehlbetrag«, sofern sie auf andere Gesellschafter entfallen, gesondert darzustellen.

B18.

Im Konzerneigenkapitalspiegel darf innerhalb der Spalten nicht saldiert werden. So sind sowohl wesentliche Mehrungen als auch Minderungen des Konzerneigenkapitals, z.B. aufgrund von Änderungen des Konsolidierungskreises, in den separaten Zeilen und Spalten innerhalb des Konzerneigenkapitalspiegels auszuweisen.

B19.

§ 264c Abs. 2 und 4 HGB regeln den Eigenkapitalausweis im Jahresabschluss von Personenhandelsgesellschaften i.S.d. § 264a HGB bzw. die Anwendung des § 272 Abs. 4 HGB auf diese Gesellschaften. Die Anwendung dieser Vorschriften auf den Konzernabschluss ist gesetzlich nicht explizit geregelt, denn § 298 Abs. 1 HGB verweist nicht auf § 264c HGB. Im Schrifttum wird weitgehend die Auffassung vertreten, dass § 264c HGB zu den auf den Konzernabschluss einer Personenhandelsgesellschaft i.S.d. § 264a HGB anzuwendenden Vorschriften gehört. Der HGB-FA schließt sich dieser Auffassung an und stellt dieses in Tz. 17 des Standardentwurfs klar.

B20.

Der HGB-FA diskutierte die Frage des Ergebnisausweises von Tochterunternehmen im Konzernabschluss des Mutterunternehmens in der Rechtsform einer Personenhandelsgesellschaft i.S.d. § 264a HGB. Bestehen zwischen den Tochterunternehmen und dem Mutterunternehmen Ergebnisabführungsverträge oder sind die Voraussetzungen für die phasengleiche Ergebnisvereinnahmung erfüllt, so sind die Ergebnisse der Tochterunternehmen im Ergebnis des Mutterunternehmens in seinem Jahresabschluss bereits enthalten. Dieses Ergebnis wird sodann den Kapitalanteilen der Gesellschafter des Mutterunternehmens und ggf. den Gesellschafterkonten im Fremdkapital (bei Kommanditisten) zugerechnet. Liegen dagegen keine Ergebnisabführungsverträge vor oder sind die Voraussetzungen für die phasengleiche Ergebnisvereinnahmung nicht erfüllt, so ist eine Zuweisung der Ergebnisse der Tochterunternehmen zu den Kapitalanteilen der Gesellschafter des Mutterunternehmens und ggf. zu den Verbindlichkeiten nicht sachgerecht. Stattdessen soll nur das Ergebnis des Mutterunternehmens aus seinem Jahresabschluss den Kapitalanteilen und ggf. den Gesellschafterkonten im Fremdkapital, wie in § 264c Abs. 2 HGB geregelt, zugewiesen werden. Dadurch werden die Kapitalanteile der Gesellschafter im Jahresabschluss des Mutterunternehmens und im Konzernabschluss in gleicher Höhe ausgewiesen. Die Ergebnisse der Tochterunternehmen werden deshalb in die Konzerngewinnrücklagen eingestellt bzw. mit diesen verrechnet. Der in der Konzernbilanz ausgewiesene Konzernbilanzgewinn/-verlust weicht somit unter anderem um die Ergebnisse der Tochterunternehmen von dem in der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesenen Konzernjahresüberschuss/-fehlbetrag ab. Eine Abstimmung zwischen der Konzernbilanz und der Konzern-Gewinn und Verlustrechnung ist nur mithilfe eines Konzerneigenkapitalspiegels möglich, aus dem der Ausweis der Ergebnisse der Tochterunternehmen ersichtlich wird. Vor diesem Hintergrund empfiehlt es sich, im Konzernabschluss einer Personenhandelsgesellschaft i.S.d. § 264a HGB im Anschluss an die Konzern-Gewinn und Verlustrechnung eine Konzernergebnisverwendungsrechnung aufzustellen, um eine Abstimmung mit der Bilanz zu erreichen. Die Beispiele in der Anlage 3 zu E-DRS 29 sollen diesen Zusammenhang veranschaulichen.

B21.

Die Aufstellung des Konzerneigenkapitalspiegels für das Vorjahr wird zwar nicht in § 265 Abs. 2 i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB explizit gefordert, allerdings nach herrschender Meinung im Schrifttum und auch nach Auffassung des HGB-FA als sinnvoll erachtet. Deswegen wird im Standardentwurf empfohlen, den Konzerneigenkapitalspiegel für das Berichtsjahr und das Vorjahr aufzustellen.

Eigene Anteile

B22.

Die bilanzielle Behandlung des Erwerbs und der Veräußerung eigener Anteile ist in § 272 Abs. 1a, 1b, 4 HGB geregelt, der gemäß § 298 Abs. 1 HGB auf den Konzernabschluss entsprechend anzuwenden ist. Aufgrund verschiedener gesetzlich nicht eindeutig geregelter Ausweis-Fragestellungen im Zusammenhang mit der Behandlung eigener Anteile hat sich der HGB-FA entschieden, diese Fragestellungen im neuen Standard zu konkretisieren.

B23.

Die mit dem BilMoG neu eingefügten § 272 Abs. 1a und 1b HGB führen den Begriff »frei verfügbare Rücklagen« ein, ohne jedoch diesen Begriff zu definieren. In Tz. 26 des E-DRS 29 wird daher

klargestellt, welche Teile des Eigenkapitals zu den frei verfügbaren Rücklagen zählen und somit zur Verrechnung nach § 272 Abs. 1a HGB herangezogen werden können.

B24.

Gemäß § 298 Abs. 1 HGB gilt § 272 HGB für den Konzernabschluss, sofern seine Eigenart keine Abweichung bedingt. Da der Konzernabschluss, anders als der Jahresabschluss, keine Ausschüttungsbemessungsfunktion hat, wird vom HGB-FA die Auffassung vertreten, dass für die Verrechnung des Unterschiedsbetrags zwischen dem Nennbetrag oder dem rechnerischen Wert und den Anschaffungskosten der eigenen Anteile im Konzernabschluss nicht nur frei verfügbare Rücklagen, sondern auch solche Rücklagen herangezogen werden dürfen, für die aus Sicht des Mutterunternehmens aufgrund von gesetzlichen Regelungen, Satzung oder Gesellschaftsvertrag eine Ausschüttungssperre besteht. Insoweit liegt eine durch die Eigenart des Konzernabschlusses bedingte Abweichung vor. Dies wird in Tz. 27 klargestellt. In der Praxis wird der Konzernabschluss jedoch oft als Anhaltspunkt für die Ausschüttungsbemessung herangezogen. Aus diesem Grund wird in E-DRS 29 empfohlen, für die Verrechnung des Unterschiedsbetrags zwischen dem Nennbetrag oder dem rechnerischen Wert und den Anschaffungskosten der eigenen Anteile im Konzernabschluss dieselben Rücklagen zu verwenden, wie die, die im Jahresabschluss des Mutterunternehmens verwendet werden dürfen.

B25.

Bei der Rücklagenverrechnung soll der Grundsatz der Stetigkeit beachtet werden. So ist z.B. die beim ersten Erwerbsvorgang gewählte Reihenfolge der Verrechnung grundsätzlich bei den weiteren Erwerbsvorgängen beizubehalten, es sei denn, die betreffenden Rücklagenkategorien stehen zur Verrechnung nicht mehr im ausreichenden Umfang zur Verfügung.

B26.

§ 272 Abs. 1a HGB enthält keine Regelungen für den Fall, dass frei verfügbare Rücklagen i.S.d. Tz. 26 von E-DRS 29 nicht in ausreichendem Umfang zur Verrechnung zur Verfügung stehen. Dies kann der Fall sein, wenn diese Rücklagen zwar zum Erwerbszeitpunkt eigener Anteile in ausreichendem Umfang vorhanden waren, bis zum Bilanzstichtag jedoch durch Verluste aufgezehrt wurden. In Tz. 29 wird hierzu klargestellt, dass dann eine Verrechnung zu Lasten des Bilanzgewinns oder Bilanzverlusts zu erfolgen hat.

B27.

Werden eigene Anteile unter dem Nennbetrag oder dem rechnerischen Wert erworben, so verbleibt nach der offenen Absetzung des Nennbetrags oder des rechnerischen Werts der Anteile vom gezeichneten Kapital ein Unterschiedsbetrag. Der Gesetzeswortlaut des § 272 Abs. 1a HGB fordert ausdrücklich eine Verrechnung dieses Unterschiedsbetrags mit den frei verfügbaren Rücklagen. Mithin erhöht der Unterschiedsbetrag die frei verfügbaren Rücklagen.

B28.

Die Veräußerung eigener Anteile ist gemäß § 272 Abs. 1b HGB der actus contrarius zum Erwerb eigener Anteile. Daher ist insgesamt nach derselben Verrechnungslogik wie beim Erwerb eigener Anteile, nur in umgekehrter Reihenfolge, vorzugehen. So sind sowohl der Vorspaltenausweis in Höhe des Nennbetrags oder des rechnerischen Werts der veräußerten eigenen Anteile als auch die Verrechnung mit den jeweiligen frei verfügbaren Rücklagen zu korrigieren. Darüber hinausgehende Unterschiedsbeträge sind in die Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB einzustellen.

B29.

Im Zuge der Diskussion des § 272 Abs. 1b HGB hat der HGB-FA einige Themen mit Klarstellungsbedarf identifiziert und im Standardentwurf adressiert. So regelt § 272 Abs. 1b HGB nicht explizit, wie ein Veräußerungsverlust abzubilden ist, wenn also der Veräußerungspreis der eigenen Anteile unter den ursprünglichen Anschaffungskosten liegt. Der Wortlaut des § 272 Abs. 1b HGB stellt auf einen Differenzbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und dem Nennbetrag oder dem rechnerischen Wert ab, nicht jedoch auf seine Höhe. Dabei sind zwei Fälle zu unterscheiden:

- (1) Der Veräußerungspreis liegt unter den Anschaffungskosten, jedoch über dem Nennbetrag oder dem rechnerischen Wert. Gemäß Tz. 33 sollen die bei Erwerb verrechneten Rücklagen nur um den entsprechend geminderten Betrag aufgefüllt werden.
- (2) Der Veräußerungspreis liegt unter dem Nennbetrag der eigenen Anteile. In diesem Fall wäre sowohl eine erfolgswirksame Ausbuchung des negativen Differenzbetrags als auch – in analoger Anwendung des § 272 Abs. 1a Satz 2 HGB – eine weitere Verrechnung mit den jeweiligen frei verfügbaren Rücklagen denkbar. Für die letztere Vorgehensweise spricht, dass der Gesetzgeber in § 272 Abs. 1a und 1b HGB eine erfolgsneutrale Behandlung eigener Anteile vorsieht. Demnach schreibt Tz. 34 eine Verrechnung des negativen Differenzbetrags mit denjenigen frei verfügbaren Rücklagen vor, mit denen die Verrechnung beim Erwerb erfolgte.

B30.

Zur Verdeutlichung der Rücklagenverrechnung beim Erwerb und bei der Veräußerung eigener Anteile dient folgendes **Beispiel**:

Ausgangsdaten	GE
Anschaffungskosten der eigenen Anteile in X1	150
Nennbetrag der eigenen Anteile	100
Veräußerungserlös in X2	
Fall 1	180
Fall 2	120
Fall 3	90
Gezeichnetes Kapital am 01.01.X1	1.000
Andere Gewinnrücklagen am 01.01.X1	70
Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB am 01.01.X1	200

Die gesetzliche Rücklage ist voll dotiert, die Einstellung höherer Beträge in die Gewinnrücklagen ist durch die Satzung oder den Gesellschaftsvertrag nicht vorgesehen. Aus Vereinfachungsgründen werden ein Ergebnisvortrag und ein Ergebnis des laufenden Geschäftsjahres vernachlässigt.

Zum Abschlussstichtag der Periode X1 wird der Nennbetrag der erworbenen eigenen Anteile in der Vorspalte offen vom Posten „Gezeichnetes Kapital“ abgesetzt. Der Unterschiedsbetrag zwischen dem Nennbetrag und den Anschaffungskosten der eigenen Anteile in Höhe von 50 GE wird mit den anderen Gewinnrücklagen verrechnet:

Stand 31.12.X1	GE
Gezeichnetes Kapital am 01.01.X1	1.000
- Erwerb eigener Anteile	-100
= Gezeichnetes Kapital	900
Andere Gewinnrücklagen (70 – 50)	20
Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB	200

Bei der Veräußerung eigener Anteile in X2 entfällt der Vorspaltenausweis. Der Veräußerungserlös wird wie folgt behandelt:

Stand 31.12.X2	GE
Gezeichnetes Kapital (900 + 100)	1.000
Fall 1	
Andere Gewinnrücklagen (20 + (150-100))	70
Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB (200 + (180 - 150-))	230
Fall 2	
Andere Gewinnrücklagen (20 + (120 - 100))	40
Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB	200
Fall 3	
Andere Gewinnrücklagen (20 + (90 - 100))	10
Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB	200

B31.

Ferner enthält E-DRS 29 Regelungen zur Behandlung eigener Anteile für den Fall, dass eigene Anteile in mehreren Tranchen zu unterschiedlichen Zeitpunkten mit unterschiedlichen Anschaffungskosten erworben und folglich in unterschiedlicher Höhe mit Rücklagen verrechnet wurden (vgl. Tz. 35 f. des E-DRS 29). Werden Teile des Bestands eigener Anteile veräußert, so stellt sich zum einen die Frage, welche Anschaffungskosten der eigenen Anteile zugrunde zu legen sind und zum anderen welche Rücklagen in welcher Reihenfolge und in welcher Höhe zu dotieren sind.

Dabei ist zu beachten, dass es nicht selten unangemessen aufwendig oder gar unmöglich sein dürfte, die veräußerten Anteile einem konkreten Erwerbsvorgang zuzuordnen.

Für die **Ermittlung der Anschaffungskosten** erachtet der HGB-FA daher eine Durchschnittsbewertung als sachgerecht. Im Falle mehrerer Erwerbe zu unterschiedlichen Zeitpunkten mit unterschiedlichen Anschaffungskosten wäre es zu aufwendig nachzuhalten, aus welcher Erwerbstransaktion mit welchen historischen Anschaffungskosten eine spätere Veräußerung von Teilen des Bestands eigener Anteile stammt. Nach Auffassung des HGB-FA dürfen daher die veräußerten Anteile mit den durchschnittlichen Anschaffungskosten des Bestands zum Veräußerungszeitpunkt bewertet werden.

B32.

Für die **Dotierung der Rücklagen** fordert der Wortlaut des § 272 Abs. 1b Satz 2 HGB, dass der Differenzbetrag, um den der Veräußerungserlös den Nennbetrag oder den rechnerischen Wert der veräußerten eigenen Anteile übersteigt, zur Wiederauffüllung der jeweiligen, also ursprünglich verrechneten Rücklagen zu verwenden ist. Das bedeutet, dass beim Veräußerungsvorgang solche Rücklagen zu dotieren sind, mit denen ursprünglich beim Erwerb verrechnet wurde. Ein darüber hinaus gehender Betrag ist in die Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB einzustellen. Die Differenzierung der jeweils zu dotierenden Rücklagen stößt beim Erwerb in mehreren Tranchen auf die in Tz. B31 beschriebenen Probleme.

B33.

Für die **Dotierung der Rücklagen** vertritt der HGB-FA die Auffassung, dass in dem Fall, in dem beim Erwerb der verschiedenen Tranchen gegen unterschiedliche Rücklagen verrechnet wurde, diese Rücklagen in der umgekehrten Reihenfolge der Verrechnung aufzufüllen sind.

B34.

Zur **Dotierung der Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB** bei mehreren Veräußerungsvorgängen wird im Schrifttum teilweise die Auffassung vertreten, dass der Differenzbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und dem Nennbetrag oder dem rechnerischen Wert solange in die bei den Erwerben insgesamt verrechneten Rücklagen einzustellen ist, bis diese wieder insgesamt vollständig aufgefüllt wurden, und erst dann die Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB um den darüber hinaus verbleibenden Differenzbetrag zu dotieren ist. Bei dieser Vorgehensweise werden also erst dann Beträge in die Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB eingestellt, wenn zuvor alle verrechneten Rücklagen aus allen Erwerbsvorgängen wiederaufgefüllt worden sind. Der HGB-FA diskutierte diese Vorgehensweise und beurteilte sie als nicht sachgerecht, da z.B. selbst bei einer Veräußerung zu einem Preis, der oberhalb der höchsten Anschaffungskosten bei Erwerb liegen würde, keine Beträge in die Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB einzustellen wären. Somit ist bei jedem Verkaufsvorgang der die durchschnittlichen Anschaffungskosten übersteigende Teil des Veräußerungserlöses in die Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB einzustellen.

Insgesamt ist also das Verfahren gemäß § 272 Abs. 1b Satz 1-3 HGB für jeden einzelnen Verkaufsvorgang entsprechend anzuwenden.

B35.

Nicht gesetzlich geregelt ist die handelsbilanzielle Abbildung der Verrechnung eigener Anteile. Für Gesellschaften in der Rechtsform einer AG, SE oder KGaA stellt sich somit die Frage, ob die

Verrechnung in der Ergebnisverwendungsrechnung nach § 158 AktG oder durch eine direkte Saldierung mit den Rücklagen abzubilden ist. Gegen die Abbildung in der Ergebnisverwendungsrechnung spricht, dass der Erwerb/Verkauf von eigenen Anteilen wirtschaftlich durch den Gesetzgeber als Kapitalherabsetzungs-/Kapitalerhöhungsmaßnahme gesehen wird, und nicht als Ergebnisverwendung. Aus diesem Grund sind die Rücklagenveränderungen, die sich aus dem Erwerb oder der Veräußerung eigener Anteile ergeben, im Konzerneigenkapitalspiegel darzustellen. Durch die zusätzliche Darstellung der Verrechnung in der Vorspalte der Bilanz oder im Anhang kann die Informationsbereitstellung an den Abschlussadressaten über die Entwicklung der Rücklagen verbessert werden.

B36.

Wird im Jahresabschluss eines in den Konzernabschluss einbezogenen Tochterunternehmens die Rücklage für Anteile an einem herrschenden oder mit Mehrheit beteiligten Unternehmen nach § 272 Abs. 4 HGB gebildet, wird diese Rücklage im Konzernabschluss konsolidiert, es sei denn, es handelt sich um einen (freiwilligen) Teilkonzernabschluss des Tochterunternehmens. Das wird in Tz. 41 klargestellt.

Kapitalrücklage

B37.

In Tz. 42 wird empfohlen, die Kapitalrücklagen nach § 272 Abs. 2 Nr. 1-3 und nach Nr. 4 HGB im Konzerneigenkapitalspiegel gesondert auszuweisen. Zwar sehen weder § 272 Abs. 2 HGB noch das Gliederungsschema des § 266 Abs. 3 A. II. HGB eine Aufgliederung des Postens »Kapitalrücklage« vor. Gleichwohl ist es im Hinblick auf die unterschiedlichen Verwendungsbeschränkungen gemäß § 150 Abs. 3 und 4 AktG in Bezug auf die Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 1-3 HGB zumindest für die AG, SE und KGaA zweckmäßig, die Kapitalrücklage nach den Zuweisungsgründen nach § 272 Abs. 2 Nr. 1-3 HGB einerseits und nach dem Zuweisungsgrund nach § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB andererseits aufzugliedern. Soweit für eine GmbH Verwendungsbeschränkungen vorliegen, ist eine Aufgliederung des Postens »Kapitalrücklage« sinnvoll. Die gesetzliche Pflicht eines gesonderten Ausweises des dem Aktivposten »Eingeforderte Nachschüsse« entsprechenden Betrags in dem Posten »Kapitalrücklage« gemäß § 42 Abs. 2 Satz 3 GmbHG bleibt davon unbenommen.

Sonstige Veränderungen

B38.

Wurden im Vorjahr Konsolidierungsdifferenzen erfolgswirksam in der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung erfasst, so darf sich das im Berichtsjahr und in Folgejahren nicht nochmals auf das Konzernergebnis auswirken. Daher enthält E-DRS 29 eine Klarstellung, dass diese Konsolidierungsdifferenzen erfolgsneutral zu behandeln sind. Sofern sie wesentlich sind, hat deren gesonderter Ausweis einen Informationsnutzen für den Bilanzleser. Deswegen wird in E-DRS 29 der Ausweis dieser Differenzen unter einem gesonderten Posten im Konzerneigenkapitalspiegel empfohlen.

Änderungen des Konsolidierungskreises

B39.

Die Veränderungen des Konzerneigenkapitals aufgrund von Änderungen des Konsolidierungskreises sind weder aus der Konzernbilanz noch aus der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung ersichtlich. Dieses Informationsdefizit soll durch einen separaten Veränderungsposten »Änderungen des Konsolidierungskreises« im Konzerneigenkapitalspiegel behoben werden. Da die Veränderungen des Konzerneigenkapitals gem. Tz. 16 unsaldiert auszuweisen sind, sind Abgänge und Zugänge gesondert zu zeigen.

Ergänzende Angaben zum Konzerneigenkapitalspiegel

B40.

Der HGB-FA diskutierte die Bedeutung der bereits in DRS 7 geforderten Angaben zu den ausschüttungsgesperren Beträgen für den Konzernabschluss. Der Konzernabschluss hat zwar keine Ausschüttungsbemessungsfunktion, jedoch wird er in der Praxis häufig als Anhaltspunkt für die Ergebnisverwendungsentscheidungen über das Ergebnis des Mutterunternehmens herangezogen. Unter diesem Aspekt ist die Information über die ausschüttbaren und ausschüttungsgesperren Beträge auch im Konzernabschluss für die Gesellschafter durchaus von Interesse. Vor diesem Hintergrund wird im Standardentwurf empfohlen, zu den Posten »Gewinnrücklagen«, »Gewinnvortrag/Verlustvortrag« und »Konzernjahresüberschuss/-fehlbetrag, der dem Mutterunternehmen zuzurechnen ist« solche Angaben zu machen. Ferner sollten bei Wesentlichkeit die »sonstigen Veränderungen« der einzelnen Posten des Konzerneigenkapitals erläutert werden.

Anlagen

Anlage 1: Muster des Konzerneigenkapitalspiegels für Mutterunternehmen in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft

Anlage 2: Muster des Konzerneigenkapitalspiegels für Mutterunternehmen in der Rechtsform einer Personenhandelsgesellschaft

B41.

Zu den beiden Anlagen wird auf die Erläuterungen in B15 verwiesen.

Anlage 3: Beispiele zur Darstellung der Ergebnisverwendung im Konzerneigenkapitalspiegel von Mutterunternehmen in der Rechtsform einer Personenhandelsgesellschaft

B42.

Es wird auf die Erläuterungen in B20 verwiesen.