

E-DRS 31

Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. XX (DRS XX)

Konzerneigenkapital

Alle interessierten Personen und Organisationen sind zur Stellungnahme
bis zum 22. Mai 2015 aufgefordert.
Die Stellungnahmen werden auf unserer Homepage veröffentlicht, sofern das nicht ausdrücklich
abgelehnt wird.

Inhaltsverzeichnis

	<i>Seite</i>
Aufforderung zur Stellungnahme	3
Vorbemerkung	5
Abkürzungsverzeichnis	6
Zusammenfassung	7
Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. XX (DRS XX) Konzernerneigenkapital	9
	Textziffer
Ziel	1
Gegenstand und Geltungsbereich	2-8
Definitionen	9
Regeln	10-57
Allgemeine Grundlagen zur Darstellung der Entwicklung des Konzerneigenkapitals	10-25
Regelungen für alle Unternehmen	10-21
Ergänzende Regelungen für Personenhandelsgesellschaften i.S.d. § 264a HGB	22-25
(Korrigiertes) Gezeichnetes Kapital	26-28
Eigene Anteile	29-47
Rückbeteiligungen	48-52
Kapitalrücklage	53
Sonstige Veränderungen	54-55
Änderungen des Konsolidierungskreises	56-57
Ergänzende Angaben zum Konzerneigenkapitalsspiegel	58-60
Inkrafttreten und Übergangsvorschriften	61-63
Außerkräfttreten	64
Anlagen	65-66
Anlage 1: Schema des Konzerneigenkapitalsspiegels für Mutterunternehmen in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft	
Anlage 2: Schema des Konzerneigenkapitalsspiegels für Mutterunternehmen in der Rechtsform einer Personenhandelsgesellschaft	
Anlage 3: Beispiele zur Darstellung der Ergebnisverwendung im Konzernerneigenkapitalsspiegel von Mutterunternehmen in der Rechtsform einer Personenhandelsgesellschaft	
Begründung	B1-B49

Aufforderung zur Stellungnahme

Der HGB-FA des DRSC bittet alle interessierten Personen und Organisationen um Stellungnahme bis zum **22. Mai 2015**. Stellungnahmen sind zu jedem in diesem Entwurf geregelten Sachverhalt erbeten. Dabei sind insbesondere Antworten zu den nachfolgend aufgeführten Fragen erwünscht. Bitte begründen Sie Ihre Ansichten.

Hinweis: Die Regelungen des E-DRS 31 basieren auf den Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften des HGB in der Fassung des Regierungsentwurfs des Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes (BilRUG) vom 23. Januar 2015.

Frage 1: Umfang der in E-DRS 31 konkretisierten handelsrechtlichen Vorschriften zum Konzerneigenkapital

E-DRS 31 konkretisiert die handelsrechtlichen Vorschriften zu ausgewählten Posten des Konzerneigenkapitals, die gesetzlich nicht oder nicht eindeutig geregelt sind. Dies betrifft insbesondere die bilanzielle Behandlung der eigenen Anteile im Konzernabschluss und der Rückbeteiligungen sowie die Besonderheiten der Darstellung des Konzerneigenkapitals bei Personenhandelsgesellschaften. Dabei stehen im Standardentwurf die Fragen des Ausweises im Vordergrund.

Sehen Sie Bedarf, weitere, in E-DRS 31 nicht adressierte Themenbereiche klarzustellen? Wenn ja, welche?

Frage 2: Rücklagen, die beim Erwerb eigener Anteile im Konzernabschluss zur Verrechnung verwendet werden dürfen (Tz. 29)

E-DRS 31 stellt klar, dass die Verrechnung des Unterschiedsbetrags zwischen dem Nennbetrag oder dem rechnerischen Wert und den Anschaffungskosten der eigenen Anteile im Konzernabschluss nicht auf die frei verfügbaren Rücklagen beschränkt ist. Dies wird durch die Eigenart des Konzernabschlusses begründet, keine Ausschüttungsbemessungsgrundlage darzustellen.

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

Frage 3: Vorgehensweise beim Erwerb eigener Anteile unter dem Nennbetrag oder dem rechnerischen Wert (Tz. 36)

Beim Erwerb eigener Anteile unter ihrem Nennbetrag oder rechnerischen Wert soll gemäß E-DRS 31 der nach der offenen Absetzung des Nennbetrags oder des rechnerischen Werts der eigenen Anteile von dem gezeichneten Kapital verbleibende Unterschiedsbetrag erfolgsneutral in die Kapitalrücklage eingestellt werden.

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

Frage 4: Behandlung eigener Anteile im Falle, dass sie in mehreren Tranchen zu unterschiedlichen Zeitpunkten mit unterschiedlichen Anschaffungskosten erworben wurden (Tz. 41 f.)

In E-DRS 31 wird empfohlen, im Falle der Wiederveräußerung eigener Anteile die Anschaffungskosten des veräußerten Bestands mit den durchschnittlichen Anschaffungskosten des Bestands zu ermitteln und den Unterschiedsbetrag zwischen den durchschnittlichen Anschaffungskosten des veräußerten Bestands und dem Nennbetrag bzw. dem rechnerischen Wert unter Zugrundelegung einer sachgerechten Methode wieder in die Rücklagen einzustellen. Dabei wird eine proportionale Aufteilung des Unterschiedsbetrags auf die Rücklagen empfohlen.

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

Frage 5: Handelsbilanzielle Abbildung der Rücklagenveränderungen im Zusammenhang mit dem Erwerb oder der Veräußerung eigener Anteile (Tz. 44)

In E-DRS 31 wird empfohlen, die Rücklagenveränderungen, die sich aus dem Erwerb oder der Veräußerung eigener Anteile ergeben, in der Ergebnisverwendungsrechnung darzustellen, sofern eine solche aufgestellt wird. Wird keine Ergebnisverwendungsrechnung aufgestellt, erfolgt die Rücklagenverrechnung bzw. -auffüllung in der Bilanz.

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

Frage 6: Ergänzende Regelungen zur Darstellung der Entwicklung des Konzerneigenkapitals für Personenhandelsgesellschaften i.S.d. § 264a HGB (Tz. 22 ff. und Anlage 3)

In E-DRS 31 wird klargestellt, dass im Konzernabschluss des Mutterunternehmens in der Rechtsform einer Personenhandelsgesellschaft i.S.d. § 264a HGB nur das Ergebnis des Mutterunternehmens aus seinem Jahresabschluss, nicht aber die Ergebnisse der Tochterunternehmen den Kapitalanteilen und ggf. den Gesellschafterkonten im Fremdkapital zugewiesen werden. Die Unterschiedsbeträge zwischen dem Konzernergebnis und dem Ergebnis laut Jahresabschluss des Mutterunternehmens sollten in die Konzerngewinnrücklagen eingestellt bzw. mit diesen verrechnet werden. Der nach vollständiger Verrechnung mit den Konzerngewinnrücklagen verbleibende Unterschiedsbetrag sollte in einem gesonderten Posten mit entsprechender Bezeichnung ausgewiesen werden. Der HGB-FA schlägt die Bezeichnung »Differenzbetrag für das gegenüber dem Mutterunternehmen niedrigere Konzernergebnis« vor.

- a) *Begrüßen Sie diese Vorgehensweise? Wenn nein, welche andere Vorgehensweise schlagen Sie vor und warum?*
- b) *Halten Sie die Beispiele in der Anlage 3 für ausreichend verständlich, um diese Vorgehensweise zu veranschaulichen?*

Frage 7: Vorschriften zu Rückbeteiligungen der Tochterunternehmen am Mutterunternehmen (Tz. 48 ff.)

E-DRS 31 enthält Vorschläge zur Behandlung des Erwerbs und der Veräußerung von Rückbeteiligungen der Tochterunternehmen am Mutterunternehmen, einschließlich der Vorgehensweise bei Einheitsgesellschaften sowie der Regelung zur Abbildung einer Rückbeteiligung des Tochterunternehmens, an dem andere Gesellschafter beteiligt sind.

Stimmen Sie den vorgeschlagenen Regelungen zu Rückbeteiligungen zu? Wenn nein, begründen Sie bitte Ihre Auffassung.

Frage 8: Übergang von DRS 7 Konzerneigenkapital und Konzerngesamtergebnis auf den neuen DRS XX Konzerneigenkapital (Tz. 63)

In E-DRS 31 wird vorgeschlagen, bei der erstmaligen Anwendung des neuen Standards die im Posten »kumuliertes übriges Konzernergebnis« enthaltenen Währungsumrechnungsdifferenzen in den Posten »Eigenkapitaldifferenz aus Währungsumrechnung« einzustellen, die übrigen darin enthaltenen Beträge in die zweckentsprechenden Konzernrücklagen umzugliedern.

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

Frage 9: Weitere Anmerkungen zum Entwurf

Haben Sie über die in den vorhergehenden Fragen adressierten Sachverhalte hinausgehende Anmerkungen und Anregungen zu einzelnen Tz. des Entwurfs?

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
BAnz	Bundesanzeiger
BilMoG	Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz
BilRUG	Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz
bzw.	beziehungsweise
DRS	Deutscher Rechnungslegungs Standard
DRSC	Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e. V.
E-DRS	Entwurf des Deutschen Rechnungslegungs Standards
FA	Fachausschuss
f.	folgende
ff.	fortfolgende
GE	Geldeinheiten
GmbH	Gesellschaft(en) mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften 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 zudem die handelsrechtlichen Vorschriften zu ausgewählten Posten des Konzerneigenkapitals.

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

Die Darstellung hat im Konzerneigenkapitalspiegel gesondert für das Mutterunternehmen und die anderen Gesellschafter zu erfolgen. Für die Aufstellung des Konzerneigenkapitalspiegels ist das in der Anlage 1 (für Kapitalgesellschaften) bzw. in der Anlage 2 (für Personenhandelsgesellschaften) zu diesem Standard enthaltene Schema zu beachten, sofern die dargestellten Sachverhalte gegeben sind; § 265 Abs. 8 i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB bleibt davon unberührt.

Für das Mutterunternehmen in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft 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, sowie nicht beherrschende Anteile.

Die Posten des Konzerneigenkapitalspiegels von Mutterunternehmen in der Rechtsform einer Personenhandelsgesellschaft umfassen Kapitalanteile, Rücklagen (sofern relevant), Gewinnvortrag/Verlustvortrag, Konzernjahresüberschuss/-fehlbetrag, Eigenkapitaldifferenz aus Währungsumrechnung sowie nicht beherrschende Anteile.

Für nicht beherrschende Anteile 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 abstimbar 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.

Im Standard werden ausgewählte, nicht gesetzlich geregelte oder auslegungsbedürftige Themenbereiche adressiert, die eine Auswirkung auf die Darstellung des Konzerneigenkapitals haben. Dies betrifft insbesondere die bilanzielle Behandlung der eigenen Anteile im Konzernabschluss und der Rückbeteiligungen sowie die Besonderheiten der Darstellung des Konzerneigenkapitals bei Personenhandelsgesellschaften i.S.d. § 264a HGB. Dabei stehen im Standard die Fragen des Ausweises im Vordergrund.

Hinsichtlich der Bilanzierung eigener Anteile werden im Standard insbesondere Fragen der Rücklagenverrechnung beim Erwerb und bei der Veräußerung eigener Anteile behandelt. Dabei wird die Besonderheit des Konzernabschlusses im Vergleich zum Jahresabschluss, nämlich die fehlende Ausschüttungsbemessungsfunktion, berücksichtigt. So stellt der Standard z.B. klar, dass die Verrechnung des Unterschiedsbetrags zwischen dem Nennwert oder dem rechnerischen Wert und den

Anschaffungskosten eigener Anteile im Konzernabschluss nach § 272 Abs. 1a i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB nicht auf die frei verfügbaren Rücklagen beschränkt ist. Ferner schreibt der Standard die Beachtung des Grundsatzes der Stetigkeit bei der Rücklagenverrechnung nach § 272 Abs. 1a und 1b i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB vor.

Von den im Standard enthaltenen Regelungen zum Ausweis des Konzerneigenkapitals bei Personenhandelsgesellschaften i.S.d. § 264a HGB ist insbesondere die Frage der Darstellung der Ergebnisse des Mutterunternehmens und der in den Konzernabschluss einbezogenen Tochterunternehmen im Konzernabschluss einer Personenhandelsgesellschaft von Bedeutung. Der Standard regelt, dass die Kapitalanteile der Gesellschafter und die Verbindlichkeiten gegenüber den Kommanditisten im Konzernabschluss eines Mutterunternehmens in der Rechtsform einer Personenhandelsgesellschaft in gleicher Höhe wie in seinem Jahresabschluss auszuweisen sind. Diese Vorgehensweise wird im Standard ausführlich behandelt, in der Begründung zum Standard erläutert und in der Anlage 3 zum Standard anhand der Beispiele veranschaulicht.

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

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.
Der Konzerneigenkapitalspiegel ist gemäß § 297 Abs. 1 HGB ein Pflichtbestandteil des Konzernabschlusses. Die inhaltliche Ausgestaltung des Konzerneigenkapitalspiegels regelt das Gesetz nicht. Dieser Standard enthält daher Regeln zur systematischen Darstellung der Zusammensetzung und der Entwicklung des Konzerneigenkapitals in einem Konzerneigenkapitalspiegel. Ferner adressiert der Standard ausgewählte Bilanzierungsfragen mit Auswirkung auf die Darstellung des Konzerneigenkapitals, um die einheitliche Anwendung der konzernspezifischen Vorschriften zum Konzerneigenkapital sowie der gesetzlichen Vorschriften zum Eigenkapital, die nach § 298 Abs. 1 HGB im Konzernabschluss entsprechend anzuwenden sind, sicherzustellen.

Gegenstand und Geltungsbereich

2.
Dieser Standard regelt die Darstellung der Entwicklung des Konzerneigenkapitals im Konzerneigenkapitalspiegel gemäß § 297 Abs. 1 HGB. Er konkretisiert zudem die handelsrechtlichen Vorschriften zu ausgewählten 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 PubliG ein Konzerneigenkapitalspiegel aufzustellen ist.
4.
Mutterunternehmen, die für einen Konzernabschluss nach § 11 PubliG freiwillig einen Konzerneigenkapitalspiegel 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 Eigenkapitalspiegel aufzustellen haben, wird empfohlen, diesen Standard zu beachten.
7.
Unternehmen, die freiwillig einen Eigenkapitalspiegel 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.

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 oder von einem quotaleinbezogenen Gemeinschaftsunternehmen 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.

Rückbeteiligungen: Anteile an dem den Konzernabschluss aufstellenden Mutterunternehmen, die einem in den Konzernabschluss einbezogenen Tochterunternehmen oder einem quotaleinbezogenen Gemeinschaftsunternehmen gehören.

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

Regeln

Allgemeine Grundlagen zur Darstellung der Entwicklung des Konzerneigenkapitals

Regelungen für alle Unternehmen

10.

Die Zusammensetzung des Konzerneigenkapitals und dessen Veränderung im Berichtsjahr sind im Konzerneigenkapitalsspiegel darzustellen. Der Konzerneigenkapitalsspiegel ist Bestandteil des Konzernabschlusses. Der Konzerneigenkapitalsspiegel 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.

11.

Grundlage des Konzerneigenkapitalsspiegels 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. 17 oder Abs. 3 Nr. 16 jeweils i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB in der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesenen Posten entsprechen.

15.

Wird das Konzerneigenkapital nach §§ 268 Abs. 3 bzw. 264c Abs. 2 Satz 4 und 5 i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB auf der Aktivseite der Bilanz gesondert ausgewiesen, ist dieser Betrag im Konzerneigenkapitalspiegel gesondert darzustellen.

16.

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

17.

Die Veränderungen des Konzerneigenkapitals sind unsaldiert auszuweisen.

18.

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

19.

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.

20.

Es wird empfohlen, eine Konzernergebnisverwendungsrechnung aufzustellen.

21.

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

Ergänzende Regelungen für Personenhandelsgesellschaften i.S.d. § 264a HGB

22.

Die folgenden Tz. gelten für nach dem gesetzlichen Normalstatut und für nach Vertragsstatut organisierte Personenhandelsgesellschaften i.S.d. § 264a HGB.

23.

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.

24.

Übersteigt das im Berichtsjahr erwirtschaftete Ergebnis des Konzerns das Ergebnis aus dem Jahresabschluss des Mutterunternehmens, sollte der Differenzbetrag in die sonstigen Konzerngewinnrücklagen eingestellt werden. Ist das im Berichtsjahr erwirtschaftete Ergebnis des Konzerns niedriger als das Ergebnis aus dem Jahresabschluss des Mutterunternehmens, sollte der Differenzbetrag zunächst mit den Konzerngewinnrücklagen verrechnet werden, sofern diese in ausreichender Höhe vorhanden sind. Übersteigt dieser Differenzbetrag die vorhandenen Konzerngewinnrücklagen, sollte der nach vollständiger Verrechnung mit den Konzerngewinnrücklagen verbleibende Unterschiedsbetrag in einem gesonderten Posten mit entsprechender Bezeichnung (z.B. »Differenzbetrag für das gegenüber dem Mutterunternehmen niedrigere Konzernergebnis«) innerhalb des Konzerneigenkapitals ausgewiesen werden.

25.

Ist das Konzerneigenkapital unter Berücksichtigung der Ermittlung nach Tz. 24 aufgrund von Verlusten von Tochterunternehmen insgesamt negativ, ist dieser Betrag am Schluss der Bilanz auf der Aktivseite gesondert unter der Bezeichnung »Nicht durch Konzerneigenkapitel gedeckter Fehlbetrag« auszuweisen.

(Korrigiertes) Gezeichnetes Kapital

26.

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

27.

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

28.

Ausstehende Einlagen auf das gezeichnete Kapital des Mutterunternehmens sind wie folgt zu behandeln:

- a) **Eingeforderte ausstehende Einlagen gegenüber einbezogenen Tochterunternehmen sind im Rahmen der Schuldenkonsolidierung (§ 303 HGB) zu eliminieren. Sind diese Einlagen nicht eingefordert, sind diese vom gezeichneten Kapital abzusetzen (§ 272 Abs. 1 Satz 3 i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB).**
- b) **Eingeforderte ausstehende Einlagen gegenüber Dritten sind als Forderung gesondert auszuweisen. Sind diese Einlagen nicht eingefordert, sind diese vom gezeichneten Kapital abzusetzen (§ 272 Abs. 1 Satz 3 i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB).**

Eigene Anteile

29.

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 grundsätzlich mit den frei verfügbaren Rücklagen zu verrechnen. Im Konzernabschluss ist die Verrechnung des Unterschiedsbetrags zwischen dem Nennbetrag oder dem rechnerischen Wert und den Anschaffungskosten eigener Anteile dagegen nicht auf die frei verfügbaren Rücklagen beschränkt.

30.

Die Nebenkosten des Erwerbs eigener Anteile gehören nicht zu den Anschaffungskosten. Sie sind als Aufwand des Geschäftsjahrs in der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen (§ 272 Abs. 1a Satz 3 HGB).

31.

Die Nebenkosten, die einem in den Konzernabschluss einbezogenen Tochterunternehmen oder quotaal einbezogenen Gemeinschaftsunternehmen beim Erwerb von Anteilen am Mutterunternehmen entstehen, gehören im Jahresabschluss des Tochterunternehmens oder Gemeinschaftsunternehmens zu den Anschaffungskosten der Anteile. Im Konzernabschluss sind sie dagegen als Aufwand des Geschäftsjahrs in der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen.

32.

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 bis 3 HGB zur Verrechnung nach Tz. 29 verwendet werden.

33.

Eine Verrechnung nach Tz. 29 mit dem ggf. gemäß § 308a Satz 3 HGB in das Konzerneigenkapital einzustellenden Posten »Eigenkapitaldifferenz aus Währungsumrechnung« ist nicht zulässig.

34.

Sind die frei verfügbaren Rücklagen im Jahresabschluss des Mutterunternehmens oder im nach konzerneinheitlichen Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften aufgestellten Abschluss des Mutterunternehmens am Bilanzstichtag nicht mehr in ausreichender Höhe vorhanden, erfolgt die Verrechnung nach Tz. 29 auf Konzernebene mit den Konzernrücklagen. Stehen auch Konzernrücklagen am Bilanzstichtag nicht in ausreichendem Umfang zur Verrechnung zur Verfügung, ist die Verrechnung zu Lasten des Konzernbilanzgewinns oder Konzernbilanzverlusts vorzunehmen.

35.

Die Verrechnung mit den jeweiligen Rücklagen ist sachlich und zeitlich stetig vorzunehmen.

36.

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 erfolgsneutral in die Kapitalrücklage einzustellen.

37.

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

38.

Ein den Nennbetrag oder den rechnerischen Wert übersteigender Differenzbetrag aus dem Veräußerungserlös ist bis zur Höhe des beim Erwerb mit den Rücklagen verrechneten Betrags in die Rücklagen wieder einzustellen, die der Verrechnung nach Tz. 29 zugrunde lagen. Ein über die ursprünglichen Anschaffungskosten hinausgehender Betrag ist in die Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB einzustellen.

39.

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 Rücklagen einzustellen.

40.

Liegt der Veräußerungserlös der eigenen Anteile unter dem Nennbetrag oder dem rechnerischen Wert, ist die offene Absetzung vom gezeichneten Kapital ebenfalls in voller Höhe rückgängig zu machen. Der Differenzbetrag zwischen dem Nennbetrag oder dem rechnerischen Wert der eigenen Anteile und dem Veräußerungserlös ist zunächst mit den jeweiligen Rücklagen zu verrechnen, mit denen der Unterschiedsbetrag beim Erwerb eigener Anteile verrechnet wurde.

41.

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. Der Unterschiedsbetrag zwischen den durchschnittlichen Anschaffungskosten des veräußerten Bestands und dem Nennbetrag oder dem rechnerischen Wert ist unter Zugrundelegung einer sachgerechten Methode wieder in die Rücklagen einzustellen. Eine proportionale Aufteilung des Unterschiedsbetrags auf die Rücklagen wird empfohlen.

42.

Das Verfahren nach Tz. 37 bis 40 ist für jeden einzelnen Veräußerungsvorgang entsprechend anzuwenden.

43.

Für eventuelle Nebenkosten der Veräußerung gilt Tz. 30 analog.

44.

Die Verrechnung bzw. Wiederauffüllung von Rücklagen erfolgt in der Bilanz. Es wird empfohlen, die Verrechnung bzw. Wiederauffüllung von Rücklagen in der Ergebnisverwendungsrechnung vorzunehmen, sofern diese aufgestellt wird.

45.

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

46.

Hält ein Mutterunternehmen, das selbst Tochterunternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen ist, Anteile an dem übergeordneten Mutterunternehmen, ist im Teilkonzernabschluss dieses Tochterunternehmens oder Gemeinschaftsunternehmens für diese Anteile eine Rücklage für Anteile an einem herrschenden oder mit Mehrheit beteiligten Unternehmen nach § 272 Abs. 4 i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB auszuweisen. Gleiches gilt für Anteile, die ein in den Teilkonzernabschluss einbezogenes Tochterunternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen an dem übergeordneten Mutterunternehmen hält.

47.

Analog zu Tz. 46 ist der Ausgleichsposten für aktivierte eigene Anteile gemäß § 264c Abs. 4 Satz 2 HGB im Konzernabschluss eines Tochterunternehmens oder Gemeinschaftsunternehmens in der Rechtsform einer Personenhandelsgesellschaft i.S.d. § 264a HGB auszuweisen, wenn dieses Tochterunternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen Anteile an ihrem persönlich haftenden Gesellschafter hält, selbst Mutterunternehmen ist und einen (freiwilligen) Konzernabschluss aufstellt.

Rückbeteiligungen

48.

Rückbeteiligungen sind in der Konzernbilanz als eigene Anteile des Mutterunternehmens zu behandeln.

49.

Hält ein Mutterunternehmen in der Rechtsform einer Personenhandelsgesellschaft i.S.d. § 264a HGB Anteile an ihrem persönlich haftenden Gesellschafter (Einheitsgesellschaft) und hat dieser Gesellschafter eine Einlage in das Eigenkapital der Personenhandelsgesellschaft geleistet, sind die auf die Einlage entfallenden Anteile des persönlich haftenden Gesellschafters am Mutterunternehmen wie eine Rückbeteiligung zu behandeln.

50.

Die Regelungen der Tz. 29 bis 45 sind auf Rückbeteiligungen entsprechend anzuwenden.

51.

Soweit das Mutterunternehmen auch unmittelbar eigene Anteile hält, wird empfohlen, die in der Vorspalte offen von dem Posten »Gezeichnetes Kapital« abgesetzten Beträge jeweils differenziert für unmittelbare eigene Anteile und für Rückbeteiligungen im Konzernanhang anzugeben.

52.

Sind andere Gesellschafter an einem Tochterunternehmen beteiligt, welches eine Rückbeteiligung am Mutterunternehmen hält, ist der volle Nennwert oder der rechnerische Wert offen vom gezeichneten Kapital abzusetzen. Da auch die anderen Gesellschafter in die Verrechnung der Rückbeteiligung einzubeziehen sind, ist der auf das Mutterunternehmen entfallende Teil des Anschaffungspreises, der den Nennwert oder rechnerischen Wert übersteigt, bei Verrechnung mit dem Ausgleichsposten nach § 307 Abs. 1 HGB entsprechend zu reduzieren.

Kapitalrücklage

53.

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

Sonstige Veränderungen

54.

Eine Untergliederung und/oder Umbenennung des Postens »Sonstige Veränderungen« ist zulässig.

55.

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

Änderungen des Konsolidierungskreises

56.

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

57.

Dazu gehören z.B. erfolgsneutral erfasste Effekte aus der Erst-, Ent- und Übergangskonsolidierung.

Ergänzende Angaben zum Konzerneigenkapitalspiegel

58.

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

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

59.

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

60.

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

Inkrafttreten und Übergangsvorschriften

61.

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.

62.

Dieser Standard ist erstmals zu beachten für nach dem 31. Dezember 2015 beginnende Geschäftsjahre. Eine frühere vollumfängliche Anwendung ist zulässig und wird empfohlen.

63.

Bei der erstmaligen Anwendung dieses Standards ist der gemäß DRS 7.19 im Posten »Kumuliertes übriges Konzernergebnis« ausgewiesene Saldo der erfolgsneutral erfassten Veränderungen des Konzerneigenkapitals auf die in den Anlagen 1 und 2 genannten Posten des Konzerneigenkapitals aufzugliedern: Die im kumulierten übrigen Konzernergebnis enthaltenen

Währungsumrechnungsdifferenzen gemäß § 308a HGB sind in den Posten »Eigenkapitaldifferenz aus Währungsumrechnung« einzustellen, die übrigen Beträge sind in die zweckentsprechenden Konzernrücklagen umzugliedern.

Außerkräftreten

64.

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 2015 beginnt.

Anlagen

65.

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

66.

Aus Vereinfachungsgründen sind in den Beispielen in der Anlage 3 nicht alle Elemente des Konzerneigenkapitalspiegels gemäß Anlage 2 dargestellt.

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

	Eigenkapital des Mutterunternehmens											Nicht beherrschende Anteile				Konzern-eigenkapital	
	Kapitalanteile			Rücklagen					Eigenkapital-differenz aus Währungs-umrechnung	Gewinn-vortrag/ Verlust-vortrag	Konzernjahres-überschuss/ -fehlbetrag, der dem Mutter- unternehmen zuzurechnen ist	Summe	Nicht beherrschende Anteile vor Eigenkapital-differenz aus Währungs-umrechnung und Jahresergebnis	Auf nicht beherrschende Anteile entfallende Eigenkapital-differenz aus Währungs-umrechnung	Auf nicht beherrschende Anteile entfallende Gewinne/ Verluste	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:

Das Mutterunternehmen (MU) ist eine Personenhandelsgesellschaft i.S.d. § 264a Abs. 1 HGB und ist zur Aufstellung eines Konzernabschlusses nach § 290 HGB verpflichtet. Das MU ist zu 90 % an dem zu konsolidierenden ausländischen Tochterunternehmen (TU) beteiligt. 10 % der Anteile des TU gehören konzernfremden Gesellschaftern. Sowohl bei MU als auch bei TU entspricht das Geschäftsjahr dem Kalenderjahr.

Das Eigenkapital des TU am 31.12.X1 beträgt 340 GE (Gezeichnetes Kapital 100, Kapitalrücklage 40, Gewinnrücklagen 200). Die Gewinnrücklagen beinhalten die nach dem Erstkonsolidierungszeitpunkt thesaurierten Gewinne des TU.

Am MU sind ein persönlich haftender Gesellschafter und ein Kommanditist zu je 50% beteiligt. Beide Gesellschafter haben ihre Einlagen vollständig eingezahlt. Der Gewinn wird je zur Hälfte auf die Gesellschafter verteilt. Das Eigenkapital des MU am 31.12.X1 beträgt 600 GE. Davon entfallen jeweils 300 GE auf die Kapitalanteile des persönlich haftenden Gesellschafter und des Kommanditisten.

Nach Umrechnung der Bilanz des TU zum 31.12.X2 ergibt sich eine Währungsumrechnungsdifferenz von 10 GE.

Das MU erwirtschaftet im Geschäftsjahr X2 ein Ergebnis von 100 GE. Das Ergebnis des TU beträgt 200 GE (im Beispiel 1) bzw. -1.100 GE (im Beispiel 2).

Im Beispiel 1 beträgt das um Konsolidierungen bereinigte Ergebnis des TU 190 GE. Davon entfallen 19 GE (10 % von 190) auf andere Gesellschafter.

Im Beispiel 2 beträgt das um Konsolidierungen bereinigte Ergebnis des TU -1.110 GE. Davon entfallen -111 GE (10 % von -1.110) auf andere Gesellschafter.

Beispiel 1

Variante A: gesetzliches Normalstatut

Annahmen:

Der Gesellschaftsvertrag des MU enthält keine von den gesetzlichen Regelungen abweichenden Vereinbarungen zur Ergebnisverwendung. Die Voraussetzungen für die phasengleiche Vereinnahmung von Beteiligungsergebnissen sind nicht erfüllt.

Darstellung des Konzerneigenkapitals:

Das gezeichnete Kapital und die Kapitalrücklage des TU werden im Konzernabschluss konsolidiert. 10 % vom gezeichneten Kapital (10 GE) und der Kapitalrücklage (4 GE) werden als »Nicht beherrschende Anteile« ausgewiesen. Die Gewinnrücklagen werden im Verhältnis 90:10 dem MU (180 GE) und den anderen Gesellschaftern (20 GE) zugerechnet.

Das Konzernergebnis beträgt 290 GE (100 + 190). Das Jahresergebnis aus dem Jahresabschluss des MU in Höhe von 100 GE wird den Kapital- bzw. Verbindlichkeitskonten der Gesellschafter des MU zugewiesen. Von dem um Konsolidierungen bereinigten Jahresergebnis des TU von 190 GE werden 171 GE (90%) in die Gewinnrücklagen, die dem MU zuzurechnen sind, eingestellt. Die restlichen 19 GE (10%) werden den anderen Gesellschaftern zugerechnet.

Die Währungsumrechnungsdifferenz von 10 GE wird im Verhältnis 90:10 auf das MU und andere Gesellschafter aufgeteilt.

	Eigenkapital des MU						Nicht beherrschende Anteile				Konzern-eigenkapital
	Kapitalanteile			Gewinn-rücklagen	Eigenkapital-differenz aus Währungs-umrechnung	Summe	Nicht beherrschende Anteile vor Eigenkapital-differenz aus Währungsumrechnung und Jahresergebnis	Auf nicht beherrschende Anteile entfallende Eigenkapital-differenz aus Währungs-umrechnung	Auf nicht beherrschende Anteile entfallende Gewinne	Summe	Summe
	Persönlich haftender Gesellschafter	Kommanditist	Summe								
Stand am 31.12.X1	300	300	600	180		780	34			34	814
Gutschrift auf Gesellschafterkonten im Fremdkapital		-50	-50			-50					-50
Währungsumrechnung					9	9		1		1	10
Konzernjahresüberschuss	50	50	100	171		271			19	19	290
Stand am 31.12.X2	350	300	650	351	9	1.010	34	1	19	54	1.064

Konzernergebnisverwendungsrechnung:

Konzernjahresüberschuss	290
Zuweisung zum Kapitalanteil des persönlich haftenden Gesellschafters	-50
Zuweisung zum Privatkonto des Kommanditisten im Fremdkapital	-50
Einstellung in die Gewinnrücklagen	-171
Einstellung in den Posten »Nicht beherrschende Anteile«	-19
Ergebnis nach Verwendungsrechnung, das dem MU zuzurechnen ist	0

Variante B: gesetzliches Normalstatut und ErgebnisabführungsvertragAnnahmen:

Der Gesellschaftsvertrag des MU enthält keine von den gesetzlichen Regelungen abweichenden Vereinbarungen zur Ergebnisverwendung. Abweichend von der Variante A besteht ein Ergebnisabführungsvertrag zwischen dem TU und dem MU. Der Ergebnisabführungsvertrag sieht eine fixe Ausgleichszahlung an die Minderheitsgesellschafter in Höhe von 14 GE vor, die durch das MU geleistet wird.

Darstellung des Konzerneigenkapitals:

Das TU weist einen konzerninternen Aufwand in Höhe des abzuführenden Betrags von 200 GE und somit ein Jahresergebnis von Null aus. Aufgrund der vertraglich vereinbarten Ausgleichszahlung von 14 GE vereinnahmt das MU als Beteiligungsertrag nicht den vollen Betrag von 200 GE, sondern den um die Ausgleichszahlung geminderten Betrag von 186 GE. Der Jahresüberschuss des MU erhöht sich somit von 100 GE um 186 GE auf 286 GE. Dieses Ergebnis wird den Kapitalanteilen bzw. Verbindlichkeitskonten der Gesellschafter des MU zugewiesen. Die vertraglich vereinbarte Ausgleichszahlung von 14 GE wird im Jahresabschluss des MU als Verbindlichkeit ausgewiesen. Im Konzernabschluss entsteht im Rahmen der Eliminierung von Beteiligungsergebnissen ein Restbetrag in Höhe der Ausgleichszahlung. Dieser Betrag wird in den Posten »Nicht beherrschende Anteile« eingestellt.

Durch die weiteren Konsolidierungsmaßnahmen vermindert sich der Konzernjahresüberschuss um 10 GE. Das Konzernergebnis beträgt somit wie im Beispiel 1 Variante A 290 GE (286 + 14 - 10). Der Betrag von 10 GE wird mit den Gewinnrücklagen des Konzerns verrechnet. Da die Minderheitsgesellschafter nicht am Ergebnis des TU partizipieren, sondern eine fixe Zahlung erhalten, werden ihnen auch die erfolgswirksam erfassten Konsolidierungseffekte nicht zugerechnet. Stattdessen werden diese Effekte in voller Höhe (10 GE) dem MU zugerechnet.

Die Währungsumrechnungsdifferenz von 10 GE wird aus demselben Grund ebenfalls zu 100 % dem MU zugerechnet.

	Eigenkapital des MU						Nicht beherrschende Anteile				Konzern-eigenkapital
	Kapitalanteile			Gewinn-rücklagen	Eigenkapital-differenz aus Währungs-umrechnung	Summe	Nicht beherrschende Anteile vor Eigenkapital-differenz aus Währungsumrechnung und Jahresergebnis	Auf nicht beherrschende Anteile entfallende Eigenkapital-differenz aus Währungs-umrechnung	Auf nicht beherrschende Anteile entfallende Gewinne	Summe	Summe
	Persönlich haftender Gesellschafter	Kommanditist	Summe								
Stand am 31.12.X1	300	300	600	180		780	34			34	814
Gutschrift auf Gesellschafterkonten im Fremdkapital		-143	-143			-143					-143
Währungsumrechnung					10	10				0	10
Konzernjahresüberschuss	143	143	286	-10		276			14	14	290
Stand am 31.12.X2	443	300	743	170	10	923	34	0	14	48	971

Konzernergebnisverwendungsrechnung:

Konzernjahresüberschuss	290
Zuweisung zum Kapitalanteil des persönlich haftenden Gesellschafters	-143
Zuweisung zum Privatkonto des Kommanditisten im Fremdkapital	-143
Verrechnung mit den Gewinnrücklagen	10
Einstellung in den Posten »Nicht beherrschende Anteile«	-14
Ergebnis nach Verwendungsrechnung, das dem MU zuzurechnen ist	0

Variante C: Gesellschafterbeschluss über Ergebnisverwendung

Annahmen:

Abweichend von der Variante A ist gemäß Gesellschaftervertrag des MU über die Ergebnisverwendung durch einen Gesellschafterbeschluss zu entscheiden. Die Voraussetzungen für die phasengleiche Vereinnahmung von Beteiligungsergebnissen sind nicht erfüllt.

Darstellung des Konzerneigenkapitals:

Das Konzernergebnis beträgt 290 GE (100 + 190). Da über die Ergebnisverwendung per Gesellschafterbeschluss entschieden wird, ist es nicht zulässig, das Ergebnisses des MU den Kapitalanteilen bzw. Verbindlichkeitskonten der Gesellschafter zuzurechnen. Von dem um Konsolidierungen bereinigten Jahresergebnis des TU von 190 GE werden 171 GE (90%) in die Gewinnrücklagen, die dem MU zuzurechnen sind, eingestellt. Die restlichen 19 GE (10%) werden den anderen Gesellschaftern zugerechnet. Das Ergebnis des Mutterunternehmens von 100 GE wird als Konzernbilanzgewinn ausgewiesen. Die Währungsumrechnungsdifferenz von 10 GE wird im Verhältnis 90:10 auf das MU und andere Gesellschafter aufgeteilt.

	Eigenkapital des MU							Nicht beherrschende Anteile				Konzern-eigenkapital
	Kapitalanteile			Gewinn-rücklagen	Eigenkapital-differenz aus Währungs-umrechnung	Konzernbilanz-gewinn der dem MU zuzurechnen ist	Summe	Nicht beherrschende Anteile vor Eigenkapital-differenz aus Währungsumrechnung und Jahresergebnis	Auf nicht beherrschende Anteile entfallende Eigenkapital-differenz aus Währungs-umrechnung	Auf nicht beherrschende Anteile entfallende Gewinne	Summe	Summe
	Persönlich haftender Gesellschafter	Kommanditist	Summe									
Stand am 31.12.X1	300	300	600	180			780	34			34	814
Gutschrift auf Gesellschafterkonten im Fremdkapital							0					0
Währungsumrechnung					9		9		1		1	10
Konzernjahresüberschuss				171		100	271			19	19	290
Stand am 31.12.X2	300	300	600	351	9	100	1.060	34	1	19	54	1.114

Konzernergebnisverwendungsrechnung:

Konzernjahresüberschuss	290
Einstellung in die Gewinnrücklagen	-171
Einstellung in den Posten »Nicht beherrschende Anteile«	-19
Ergebnis nach Verwendungsrechnung, das dem MU zuzurechnen ist	100

Beispiel 2 (gesetzliches Normalstatut, Jahresfehlbetrag des Tochterunternehmens)

Annahmen:

Die Ausgangsdaten für das Beispiel 2 sind wie die für das Beispiel 1 Variante A, jedoch weist das TU in seinem Jahresabschluss ein negatives Ergebnis von -1.100 GE aus. Das um Konsolidierungen bereinigte Ergebnis des TU beträgt -1.110 GE.

Darstellung des Konzerneigenkapitals:

Das Konzernergebnis beträgt -1.010 GE (100 - 1.110). Das Jahresergebnis aus dem Jahresabschluss des MU in Höhe von 100 GE wird den Kapitalanteilen bzw. Verbindlichkeitskonten der Gesellschafter des MU zugewiesen. Vom um Konsolidierungen bereinigten Jahresergebnis des TU von -1.110 GE entfallen 999 GE (90%) auf das MU. Von diesem Betrag werden zunächst 180 GE mit vorhandenen Konzerngewinnrücklagen verrechnet, so dass diese vollständig ausgeschöpft werden. Vom verbleibenden Differenzbetrag von -819 GE wird der noch durch das Eigenkapital gedeckte und folglich auf der Passivseite der Bilanz ausgewiesene Teil von -659 GE in einem separaten Posten »Differenzbetrag für das gegenüber dem MU niedrigere Konzernergebnis, soweit durch Eigenkapital gedeckt« im Konzerneigenkapitalspiegel ausgewiesen. Der verbleibende Betrag von -160 GE (819 - 659) wird im Konzerneigenkapitalspiegel ebenfalls in einem separaten Posten »Nicht durch Eigenkapital gedeckter Differenzbetrag für das gegenüber dem MU niedrigere Konzernergebnis« dargestellt.

Von dem Verlustanteil anderer Gesellschafter in Höhe von -111 GE (10 % von -1.110) wird der Anteil, der durch das den anderen Gesellschaftern zustehende Eigenkapital gedeckt (-35 GE), separat von dem nicht durch Eigenkapital gedeckten Anteil (-76 GE) dargestellt. Für das negative Konzerneigenkapital, das auf der Aktivseite der Bilanz als »Nicht durch Konzerneigenkapital gedeckter Fehlbetrag« ausgewiesen wird (160 + 76), wird eine zusätzliche Zeile im Konzerneigenkapitalspiegel eingefügt. Auf diese Weise wird gewährleistet, dass das auf der Passivseite der Bilanz ausgewiesene Konzerneigenkapital (0 GE) mit dem im Konzerneigenkapitalspiegel dargestellten Konzerneigenkapital (ebenfalls 0 GE) übereinstimmt.

Die Währungsumrechnungsdifferenz von 10 GE wird im Verhältnis 90:10 auf das MU und andere Gesellschafter aufgeteilt.

	Eigenkapital des MU							Nicht beherrschende Anteile					Konzern-	
	Kapitalanteile			Gewinn- rücklagen	Eigenkapital- differenz aus Währungs- umrechnung	Differenzbetrag für das gegenüber dem MUniedrigere Konzern- ergebnis, soweit durch Eigenkapital gedeckt	Nicht durch Eigenkapital gedeckter Differenzbetrag für das gegenüber dem MUniedrigere Konzern- ergebnis	Summe	Nicht beherrschende Anteile vor Eigenkapital- differenz aus Währungsum- rechnung und Jahresergebnis	Auf nicht beherrschende Anteile entfallende Eigenkapital- differenz aus Währungs- umrechnung	Auf nicht beherrschende Anteile entfallende, durch Eigenkapital gedeckte Verluste	Auf nicht beherrschende Anteile entfallende, durch Eigenkapital nicht gedeckte Verluste	Summe	Konzern- eigenkapital Summe
	Persönlich haftender Gesellschafter	Kommanditist	Summe											
Stand am 31.12.X1	300	300	600	180			780	34				34	814	
Gutschrift auf Gesellschafterkonten im Fremdkapital		-50	-50				-50						-50	
Währungsumrechnung					9		9		1			1	10	
Konzernjahresfehlbetrag	50	50	100	-180	-659	-160	-899			-35	-76	-111	-1.010	
Umgliederung in den Aktivposten »Nicht durch Konzerneigenkapital gedeckter Fehlbetrag«			0			160	160				76	76	236	
Stand am 31.12.X2	350	300	650	0	9	-659	0	0	34	1	-35	0	0	

Konzernergebnisverwendungsrechnung:

Konzernjahresfehlbetrag	-1.010
Zuweisung zum Kapitalanteil des persönlich haftenden Gesellschafters	-50
Zuweisung zum Privatkonto des Kommanditisten im Fremdkapital	-50
Verrechnung mit den Gewinnrücklagen	180
Einstellung in den Posten »Nicht beherrschende Anteile«	111
Ergebnis nach Verwendungsrechnung, das dem MU zuzurechnen ist	-819

Beispiel 3 (gesetzliches Normalstatut, Jahresfehlbetrag des Mutterunternehmens)

Annahmen:

Die Ausgangsdaten für das Beispiel 3 sind wie die für das Beispiel 1 Variante A, jedoch weist das MU in seinem Jahresabschluss ein negatives Ergebnis von -1.200 GE aus. Die Gesellschafter sind nicht zum Ausgleich ihrer negativen Kapitalkonten verpflichtet.

Darstellung des Konzerneigenkapitals:

Das Jahresergebnis aus dem Jahresabschluss des MU in Höhe von -1.200 GE wird von den Kapitalanteilen der Gesellschafter des MU abgeschrieben. Die negativen, auf der Aktivseite der Bilanz ausgewiesenen Kapitalanteile des Komplementären und des Kommanditisten (jeweils 300 GE) werden im Konzerneigenkapital in einer separaten Zeile dargestellt.

Von dem um Konsolidierungen bereinigten Jahresergebnis des TU von 190 GE werden 171 GE (90%) in die Gewinnrücklagen, die dem MU zuzurechnen sind, eingestellt. Die restlichen 19 GE (10%) werden den anderen Gesellschaftern zugerechnet.

Die Währungsumrechnungsdifferenz von 10 GE wird im Verhältnis 90:10 auf das MU und andere Gesellschafter aufgeteilt.

	Eigenkapital des MU						Nicht beherrschende Anteile				Konzern-eigenkapital
	Kapitalanteile			Gewinn-rücklagen	Eigenkapital-differenz aus Währungs-umrechnung	Summe	Nicht beherrschende Anteile vor Eigenkapital-differenz aus Währungsumrechnung und Jahresergebnis	Auf nicht beherrschende Anteile entfallende Eigenkapital-differenz aus Währungs-umrechnung	Auf nicht beherrschende Anteile entfallende Gewinne	Summe	Summe
	Persönlich haftender Gesellschafter	Kommanditist	Summe								
Stand am 31.12.X1	300	300	600	180		780	34			34	814
Gutschrift auf Gesellschafterkonten im Fremdkapital			0			0					0
Währungsumrechnung					9	9		1		1	10
Konzernjahresfehlbetrag	-600	-600	-1.200	171		-1.029			19	19	-1.010
Umgliederung in die Aktivposten »Nicht durch Vermögenseinlagen gedeckter Verlustanteil des persönlich haftenden Gesellschafters« und »Nicht durch Vermögenseinlagen gedeckter Verlustanteil des Kommanditisten«	300	300	600			600				0	600
Stand am 31.12.X2	0	0	0	351	9	360	34	1	19	54	414

Konzernergebnisverwendungsrechnung:

Konzernjahresfehlbetrag	-1.010
Abschreibung vom Kapitalanteil des persönlich haftenden Gesellschafters	600
Abschreibung vom Kapitalanteil des Kommanditisten	600
Einstellung in die Gewinnrücklagen	-171
Einstellung in den Posten »Nicht beherrschende Anteile«	-19
Ergebnis nach Verwendungsrechnung, das dem MU zuzurechnen ist	0

Begründung

Überarbeitung des Deutschen Rechnungslegungs Standards zum Konzerneigenkapital

B1.

Der vorliegende neue Standardentwurf gibt die Diskussionsergebnisse der aktuellen Überarbeitung des DRS 7 »Konzerneigenkapital und Konzerngesamtergebnis« 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 primär 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 in § 272 HGB neu eingefügten Absätze 1a und 1b zur Behandlung eigener Anteile.

B3.

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, die eine Auswirkung auf die Darstellung des Konzerneigenkapitals haben, im Standard klarzustellen bzw. zu konkretisieren. Dies betrifft insbesondere die bilanzielle Behandlung der eigenen Anteile im Konzernabschluss und der Rückbeteiligungen sowie die Besonderheiten der Darstellung des Konzerneigenkapitals bei Personenhandelsgesellschaften. Dabei stehen im Standardentwurf die Fragen des Ausweises des Konzerneigenkapitals im Vordergrund.

B4.

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.

Standardtitel

B5.

Da E-DRS 31 den Begriff »Konzerngesamtergebnis« nicht mehr verwendet, erhält er den Titel »Konzerneigenkapital«.

Definitionen

B6.

E-DRS 31 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 31 nicht mehr verwendet, namentlich:

- »Erwirtschaftetes Konzerneigenkapital« wurde in die separaten Posten »Gewinnrücklagen«, »Gewinnvortrag/Verlustvortrag« und »Konzernjahresüberschuss/-fehlbetrag, der dem Mutterunternehmen zuzurechnen ist« aufgegliedert.
- »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. In der Tz. 63 ist geregelt, wie der noch vorhandene Saldo auf die entsprechenden Posten des Konzerneigenkapitalspiegels aufzuteilen ist.
- Der Begriff »Minderheitenkapital« wurde durch die gesetzliche Bezeichnung „Nicht beherrschende Anteile“ ersetzt.

B8.

Die Begriffe »Gewinnrücklagen«, »Gezeichnetes Kapital«, »Kapitalrücklage« und »Gewinnvortrag/Verlustvortrag« wurden in E-DRS 31 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 31 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 und 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 und 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.

Regeln

Allgemeine Grundlagen zur Darstellung der Entwicklung des Konzerneigenkapitals

Regelungen für alle Unternehmen

B12.

Aufgrund von Unterschieden in der Eigenkapitaldarstellung bei Kapitalgesellschaften und Personenhandelsgesellschaften erachtete der HGB-FA es für zweckmäßig, für beide Gesellschaftsformen separate Konzerneigenkapitalspiegel zu entwickeln. Daher enthält die Anlage 1 zu E-DRS 31 ein Schema für einen Konzerneigenkapitalspiegel für Mutterunternehmen in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft, die Anlage 2 ein Schema für Mutterunternehmen in der Rechtsform einer Personenhandelsgesellschaft.

B13.

Bei dem Konzerneigenkapital i.S.d. E-DRS 31 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.

B14.

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).

B15.

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.

B16.

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

B17.

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.

B18.

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.

Ergänzende Regelungen für Personenhandelsgesellschaften i.S.d. § 264a HGB

B19.

Der HGB-FA diskutierte die Frage, wie im Konzernabschluss des Mutterunternehmens in der Rechtsform einer Personenhandelsgesellschaft i.S.d. § 264a HGB die Abweichungen zwischen dem Konzernergebnis und dem Ergebnis aus dem Jahresabschluss dieses Mutterunternehmens darzustellen ist. Diese Abweichungen können sich z.B. durch die Ergebnisse der Tochterunternehmen oder durch erfolgswirksame Konsolidierungsmaßnahmen gemäß §§ 301, 303, 304 HGB ergeben.

B20.

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, ist eine Zuweisung der Ergebnisse der Tochterunternehmen, über deren Verwendung noch nicht entschieden wurde, zu den Kapitalanteilen der Gesellschafter des Mutterunternehmens und ggf. zu den Verbindlichkeiten nicht sachgerecht: Die Gesellschafter haben noch keinen Zugriff auf die Ergebnisse der Tochterunternehmen, die Verbindlichkeiten sind aus rechtlicher Sicht noch nicht entstanden. 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.

B21.

Die Unterschiedsbeträge zwischen dem Konzernergebnis und dem Ergebnis laut Jahresabschluss des Mutterunternehmens sollten in die Konzerngewinnrücklagen eingestellt bzw. mit diesen verrechnet werden. Sind solche nicht oder nicht in ausreichender Höhe vorhanden, sollte der nach vollständiger Verrechnung mit den Konzerngewinnrücklagen verbleibende Unterschiedsbetrag in einem gesonderten Posten mit entsprechender Bezeichnung (z.B. »Differenzbetrag für das gegenüber dem Mutterunternehmen niedrigere Konzernergebnis«) ausgewiesen werden. Durch diese Vorgehensweise wird gewährleistet, dass im Konzernabschluss nur das Ergebnis ausgewiesen wird, das den Gesellschaftern zur Disposition steht, nämlich das Ergebnis des Mutterunternehmens.

B22.

Soweit der Verlust des Mutterunternehmens in seinem Jahresabschluss den Kapitalanteil übersteigt, wird er sowohl im Jahresabschluss als auch im Konzernabschluss nach § 264c Abs. 2 Satz 4 bzw. 5 HGB auf der Aktivseite der (Konzern)Bilanz entweder unter den Forderungen oder am Schluss der (Konzern)Bilanz gesondert ausgewiesen, in Abhängigkeit davon, ob eine Zahlungsverpflichtung besteht oder nicht.

B23.

Wird das Konzerneigenkapital dagegen aufgrund von Verlusten der Tochterunternehmen insgesamt negativ, so entsteht dadurch keine unmittelbare Zahlungsverpflichtung der Gesellschafter des Mutterunternehmens. Aus diesem Grund erfolgt der Ausweis des aufgrund von Verlusten von Tochterunternehmen und unter Berücksichtigung der Verrechnung nach Tz. 24 negativ gewordenen Konzerneigenkapitals im Konzernabschluss (wie nach § 264c Abs. 2 Satz 5 HGB) gesondert am Schluss der Bilanz auf der Aktivseite. Die Postenbezeichnung in Anlehnung an § 264c Abs. 2

Satz 5 HGB »Nicht durch Vermögenseinlagen gedeckte Verlustanteile« würde den Posteninhalt nicht richtig wiedergeben: Es geht nicht um die negativen Anteile der Gesellschafter, sondern um das durch die Verluste von Tochterunternehmen entstandene negative Konzerneigenkapital. Daher schlägt der HGB-FA hierfür die Bezeichnung wie nach § 268 Abs. 3 HGB »Nicht durch Konzerneigenkapital gedeckter Fehlbetrag« vor.

B24.

Unter Berücksichtigung der Verrechnung nach Tz. 24 weicht der in der Konzernbilanz ausgewiesene Konzernbilanzgewinn/-verlust um die Ergebnisse der Tochterunternehmen sowie um die Effekte aus erfolgswirksam erfassten Konsolidierungsmaßnahmen 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 ersichtlich ist, welcher Betrag aus dem Konzernergebnis in die Gewinnrücklagen des Konzerns eingestellt bzw. mit diesen verrechnet wurde. 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 31 sollen diesen Zusammenhang veranschaulichen.

B25.

Bei Mutterunternehmen in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft wird in der Praxis oftmals eine Identität zwischen dem Ergebnis des Mutterunternehmens und dem Konzernergebnis angestrebt. Um dies zu erreichen, werden die anteiligen Ergebnisse der Tochterunternehmen sowie die Effekte aus erfolgswirksam erfassten Konsolidierungsmaßnahmen in die Gewinnrücklagen des Konzerns eingestellt bzw. mit diesen verrechnet. Insofern ist auch für Konzernabschlüsse von Kapitalgesellschaften die Aufstellung einer Konzernergebnisverwendungsrechnung zu empfehlen. Aus diesem Grund enthält Tz. 20 hierzu eine rechtsformunabhängige Empfehlung.

Eigene Anteile

B26.

Die bilanzielle Behandlung des Erwerbs und der Veräußerung eigener Anteile ist in § 272 Abs. 1a, 1b und 4 HGB geregelt, der gemäß § 298 Abs. 1 HGB auf den Konzernabschluss entsprechend anzuwenden ist. Ferner enthält § 301 Abs. 4 HGB für den Konzernabschluss eine Regelung zur Behandlung der Anteile am Mutterunternehmen, die von einem in den Konzernabschluss einbezogenen Tochterunternehmen gehalten werden. 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. In diesem Zusammenhang diskutierte der HGB-FA die folgenden drei Fälle:

- (1) Eigene Anteile, die das Tochterunternehmen an sich selber hält. Da diese Anteile im Konzernabschluss konsolidiert werden, bedarf es keiner Regelung im Standard hinsichtlich deren Darstellung.
- (2) Eigene Anteile, die das Tochterunternehmen am Mutterunternehmen hält (Rückbeteiligungen). Dies ist ein konzernabschlussspezifisches Thema, das in E-DRS 31 adressiert wird. Die analoge Anwendung der Regelungen zu Rückbeteiligungen für Anteile am Mutterunternehmen, die von quotal einbezogenen Gemeinschaftsunternehmen gehalten werden, ergibt sich aus § 310 Abs. 2 HGB.
- (3) Eigene Anteile, die das Mutterunternehmen an sich hält. Dies ist kein konzernabschlussspezifisches, jedoch ein konzernabschlussrelevantes Thema, da eigene Anteile des Mutterunternehmens über die Summenbilanz in den Konzernabschluss eingehen. In E-DRS 31 wird auf die Spezifika der bilanziellen Behandlung dieser Anteile im Konzernabschluss eingegangen, die durch die unterschiedliche Zielsetzung des Konzernabschlusses gegenüber dem Jahresabschluss bedingt ist.

B27.

§ 272 Abs. 1a Satz 3 HGB schreibt vor, dass Anschaffungsnebenkosten im Jahresabschluss als Aufwand zu behandeln sind. Diese Regelung ist aufgrund des Verweises in § 298 Abs. 1 HGB auch für den Konzernabschluss zu beachten. Zudem entspricht der Sachverhalt wirtschaftlich einer Kapitalherabsetzung. Die mit einer „echten“ Kapitalherabsetzung verbundenen Rechts- und Beratungskosten sind ebenfalls im Aufwand zu erfassen.

B28.

Die mit dem BilMoG in § 272 HGB neu eingefügten Absätze 1a und 1b führen den Begriff »frei verfügbare Rücklagen« ein, ohne jedoch diesen Begriff zu definieren. In Tz. 32 des E-DRS 31 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.

B29.

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 die Begrenzung auf die frei verfügbaren Rücklagen keine Bedeutung hat. Im Konzernabschluss darf die Verrechnung mit allen Rücklagenkategorien erfolgen. Insoweit liegt eine durch die Eigenart des Konzernabschlusses bedingte Abweichung vor. Dies wird in Tz. 29 klargestellt.

B30.

Eine positive Eigenkapitaldifferenz aus der Währungsumrechnung verkörpert die kumulierten, nicht realisierten Währungsgewinne an dem in Fremdwährung investierten Reinvermögen der jeweiligen Tochterunternehmen. Da es sich materiell damit noch nicht um Eigenkapital handelt, steht die Eigenkapitaldifferenz aus Währungsumrechnung gemäß § 308a Satz 3 HGB nicht zur Verrechnung eines den Nennbetrag oder den rechnerischen Wert übersteigenden Teils der eigenen Anteile zur Verfügung.

B31.

Bei der Rücklagenverrechnung ist der Grundsatz der Stetigkeit zu beachten. 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.

B32.

Tz. 34 regelt den Fall, dass die frei verfügbaren Rücklagen im Jahresabschluss oder im nach konzerneinheitlichen Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften aufgestellten Abschluss des Mutterunternehmens bzw. Konzernrücklagen im Konzernabschluss des Mutterunternehmens nicht in ausreichendem Umfang zur Verrechnung zur Verfügung stehen. Dabei sind drei Ebenen zu unterscheiden:

- (1) Auf Ebene des Jahresabschlusses des Mutterunternehmens: Wenn die frei verfügbaren Rücklagen zwar zum Erwerbszeitpunkt eigener Anteile in ausreichendem Umfang vorhanden waren, bis zum Bilanzstichtag jedoch durch Verluste aufgezehrt wurden.
- (2) Auf Ebene des nach konzerneinheitlichen Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften aufgestellten Abschlusses des Mutterunternehmens: Wenn aufgrund von Anpassungen an konzerneinheitliche Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden ein niedrigeres Eigenkapital als im Jahresabschluss des Mutterunternehmens ausgewiesen wird, so dass die frei verfügbaren Rücklagen, mit denen der Unterschiedsbetrag zwischen dem Nennbetrag oder dem rechnerischen Wert und den Anschaffungskosten der eigenen Anteile im Jahresabschluss des Mutterunternehmens verrechnet wurde, im nach konzerneinheitlichen Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften aufgestellten Abschluss nicht oder nicht vollständig vorhanden sind.

- (3) Auf Ebene des Konzernabschlusses des Mutterunternehmens: Wenn auch die Konzernrücklagen für die Verrechnung nach Tz. 29 nicht ausreichen.

In den ersten beiden Fällen erfolgt die Verrechnung im Konzernabschluss mit den Konzernrücklagen. Sofern auch diese nicht in ausreichendem Umfang vorhanden sind, ist eine Verrechnung zu Lasten des Konzernbilanzgewinns oder Konzernbilanzverlusts vorzunehmen.

B33.

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. Dieser Unterschiedsbetrag resultiert aus einer Transaktion mit den Gesellschaftern. Aus diesem Grund ist der Unterschiedsbetrag in die Kapitalrücklage einzustellen. Die Einstellung in die Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 1 bis 3 HGB ist für Aktiengesellschaften nicht zulässig. Deswegen soll die Einstellung, zumindest bei Aktiengesellschaften, in die Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB erfolgen.

Im Jahresabschluss wird (nach dem Willen des Gesellschafters) zusätzlich zur Einstellung in die Kapitalrücklage gemäß § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB auch ein erfolgswirksamer Ertragszuschuss für zulässig gehalten. Bei solchen Maßnahmen dürfte ein Ertragszuschuss aber zumeist nicht vorliegen, so dass im Standardentwurf die erfolgsneutrale Variante vorgesehen ist.

B34.

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 Rücklagen zu korrigieren. Darüber hinausgehende Unterschiedsbeträge sind in die Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB einzustellen.

B35.

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. 39 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 i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB – eine weitere Verrechnung mit den 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. 40 eine Verrechnung des negativen Differenzbetrags mit denjenigen Rücklagen vor, mit denen die Verrechnung beim Erwerb erfolgte.

B36.

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

B37.

Ferner enthält E-DRS 31 Vorschläge 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. 41 f. des E-DRS 31). 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.

B38.

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. B37 beschriebenen Probleme.

B39.

Die Dotierung der Rücklagen hat nach einer sachgerechten Methode zu erfolgen. Dies kann eine proportionale oder eine Verbrauchsfolgemethode sein. Der HGB-FA empfiehlt eine proportionale Methode der Rücklagendotierung. Die einmal festgelegte Methode ist stetig anzuwenden.

B40.

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 Veräußerungsvorgang 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 bis 3 HGB für jeden einzelnen Verkaufsvorgang entsprechend anzuwenden.

B41.

Nicht gesetzlich geregelt ist die handelsbilanzielle Abbildung der Rücklagenveränderungen im Zusammenhang mit dem Erwerb und der Veräußerung eigener Anteile. Für Muttergesellschaften in der Rechtsform einer AG, SE oder KGaA stellt sich somit die Frage, ob die Verrechnung bzw. Wiederauffüllung von Rücklagen in der Ergebnisverwendungsrechnung nach § 158 AktG oder direkt in der Bilanz abzubilden ist. Gegen die Abbildung in der Ergebnisverwendungsrechnung spricht zwar, dass der Erwerb/Verkauf von eigenen Anteilen wirtschaftlich durch den Gesetzgeber als Kapitalherabsetzungs-/Kapitalerhöhungsmaßnahme gesehen wird, und nicht als Ergebnisverwendung. Für Muttergesellschaften in der Rechtsform einer AG, SE oder KGaA ist jedoch die Einstellung in die Kapitalrücklage bei einer vereinfachten Kapitalherabsetzung gemäß § 240 HGB nur über die Ergebnisverwendungsrechnung möglich. Aus diesem Grund wird in Tz. 44 des E-DRS 31 empfohlen, die Rücklagenveränderungen, die sich aus dem Erwerb oder der Veräußerung eigener Anteile ergeben, in der Ergebnisverwendungsrechnung darzustellen, sofern eine solche aufgestellt wird. Wird keine Ergebnisverwendungsrechnung aufgestellt, erfolgt die Rücklagenverrechnung bzw. -auffüllung in der Bilanz.

B42.

Wird im Jahresabschluss eines in den Konzernabschluss einbezogenen Tochterunternehmens oder quotal einbezogenen Gemeinschaftsunternehmens 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/Gemeinschaftsunternehmens oder das Tochterunternehmen/Gemeinschaftsunternehmen wird aufgrund eines Einbeziehungswahlrechts gemäß § 296 HGB nicht voll- bzw. quotal konsolidiert. Dies gilt analog für den (freiwilligen) Teilkonzernabschluss einer Personenhandelsgesellschaft i.S.d. § 264a HGB: Hält die Personenhandelsgesellschaft Anteile an ihrem persönlich haftenden Gesellschafter und werden diese Anteile nicht vollkonsolidiert, wird im Teilkonzernabschluss dieser Gesellschaft ein Sonderposten nach § 264c Abs. 4 Satz 2 HGB ausgewiesen. Das wird in Tz. 46 und 47 klargestellt.

Rückbeteiligungen

B43.

Gemäß § 301 Abs. 4 HGB sind die von Tochterunternehmen gehaltenen Anteile am Mutterunternehmen (Rückbeteiligungen) im Konzernabschluss als eigene Anteile zu behandeln. Weiterhin wird geregelt, dass diese Anteile mit ihrem Nennwert bzw. ihrem rechnerischen Wert in der Vorspalte offen von dem Posten »Gezeichnetes Kapital« abzusetzen sind (analog zu § 272 Abs. 1a Satz 1 HGB). Im Gegensatz zu § 272 Abs. 1a Satz 2 HGB enthält § 301 Abs. 4 HGB weder eine Regelung für den Teilbetrag des Anschaffungspreises, welcher den Nennwert oder rechnerischen Wert der Anteile übersteigt, noch Regelungen für die spätere ganz oder teilweise erfolgende Veräußerung der Rückbeteiligung eines Tochterunternehmens an Dritte. Die Vorschriften des § 272 Abs. 1a Satz 2 und 3 sowie Abs. 1b HGB sind jedoch wegen des Verweises in § 298 Abs. 1 HGB auch für den Konzernabschluss anzuwenden, sofern seine Eigenart keine Abweichungen bedingt. Die analoge Anwendung der Regelungen für Anteile am Mutterunternehmen, die von quotal einbezogenen Gemeinschaftsunternehmen gehalten werden, ergibt sich aus § 310 Abs. 2 HGB.

Bei einer Einheitsgesellschaft sind die Einlagen, die ein persönlich haftender Gesellschafter in das Eigenkapital des Mutterunternehmens in der Rechtsform einer Personenhandelsgesellschaft i.S.d. § 264a HGB leistet, als Rückbeteiligung zu behandeln, sofern dieser Gesellschafter als Tochterunternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen in den Konzernabschluss der Personenhandelsgesellschaft einbezogen wird.

Kapitalrücklage

B44.

In Tz. 53 wird empfohlen, die Kapitalrücklagen nach § 272 Abs. 2 Nr. 1 bis 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 bis 3 HGB zumindest für die AG, SE und KGaA zweckmäßig, die Kapitalrücklage nach den Zuweisungsgründen nach § 272 Abs. 2 Nr. 1 bis 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

B45.

Im Posten »Sonstige Veränderungen« werden z.B. Umstellungseffekte bei Anwendung neuer oder geänderter Rechnungslegungsvorschriften sowie erfolgsneutral erfasste Korrekturen der Erwerbsbilanzierung nach § 301 Abs. 2 Satz 2 HGB ausgewiesen. Veränderungen des Konzerneigenkapitals, die auf Transaktionen auf der Ebene der Gesellschafter in ihrer Funktion als Gesellschafter beruhen, gehören nicht zu sonstigen Veränderungen.

Der Posten »Sonstige Veränderungen« kann auf mehrere Posten mit entsprechender Bezeichnung aufgeteilt werden, sofern die darin erfassten Beträge wesentlich sind. So ist es z.B. sinnvoll, die erfolgsneutral erfassten Korrekturen der Erwerbsbilanzierung nach § 301 Abs. 2 Satz 2 HGB gesondert zu erfassen und entsprechend zu bezeichnen, sofern die erfassten Beträge wesentlich sind. Wird im Konzerneigenkapitalsspiegel eine solche Spezifizierung von sonstigen Veränderungen nicht vorgenommen, wird gemäß Tz. 55 empfohlen, diesen Posten im Konzernanhang zu erläutern.

Änderungen des Konsolidierungskreises

B46.

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 Konzerneigenkapitalsspiegel behoben werden. In dieser Zeile wird z.B. die Veränderung des Postens »Nicht beherrschende Anteile« bei der Erst-, Übergangs- oder Entkonsolidierung erfasst. Da die Veränderungen des Konzerneigenkapitals gemäß Tz. 17 unsaldiert auszuweisen sind, sind Abgänge und Zugänge gesondert zu zeigen.

Ergänzende Angaben zum Konzerneigenkapitalsspiegel

B47.

Der HGB-FA diskutierte die Bedeutung der bereits in DRS 7 geforderten Angaben zu den ausschüttungsgesperrten Beträgen für den Konzernabschluss. Der Konzernabschluss hat zwar keine Ausschüttungsbemessungsfunktion, jedoch wird er in der Praxis als Anhaltspunkt für die Ergebnisverwendungsentscheidungen über das Ergebnis des Mutterunternehmens herangezogen. Das Konzernergebnis hat somit keine rechtliche, aber eine faktische Wirkung für den Ausschüttungsbeschluss. Unter diesem Aspekt ist die Information über die ausschüttbaren und ausschüttungsgesperrten Beträge auch im Konzernabschluss für die Gesellschafter durchaus von Interesse. Vor diesem Hintergrund wird im Standardentwurf empfohlen, zu den Posten »Kapitalrücklage«, »Gewinnrücklagen«, »Gewinnvortrag/Verlustvortrag« und »Konzernjahresüberschuss/-fehlbetrag, der dem Mutterunternehmen zuzurechnen ist« solche Angaben zu machen. Die in Tz. 58 Buchstaben b und c empfohlenen Angaben sollten solche im Konzerneigenkapital ausgewiesenen Beträge umfassen, die sowohl beim Mutterunternehmen als auch bei den in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen einer Ausschüttungssperre bzw. anderen Verfügungsbeschränkungen unterliegen. Dabei ist es unbeachtlich, ob die ausschüttungsgesperrten Beträge der in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen vor oder während der Konzernzugehörigkeit entstanden sind.

Anlagen

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

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

B48.

Zu den beiden Anlagen wird auf die Erläuterungen in B14 verwiesen.

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

B49.

Es wird auf die Erläuterungen in B19 ff. verwiesen.