



© DRSC e.V. || Zimmerstr. 30 || 10969 Berlin || Tel.: (030) 20 64 12 - 0 || Fax.: (030) 20 64 12 - 15
www.drsc.de - info@drsc.de

Diese Sitzungsunterlage wird der Öffentlichkeit für die FA-Sitzung zur Verfügung gestellt, so dass dem Verlauf der Sitzung gefolgt werden kann. Die Unterlage gibt keine offiziellen Standpunkte der FA wieder. Die Standpunkte der FA werden in den Deutschen Rechnungslegungs Standards sowie in seinen Stellungnahmen (Comment Letters) ausgeführt.
Diese Unterlage wurde von einem Mitarbeiter des DRSC für die FA-Sitzung erstellt.

HGB-FA – öffentliche SITZUNGSUNTERLAGE

Sitzung:	10. HGB-FA / 24.05.2013 / 9:00 – 13:00 Uhr
TOP:	05 – Überarbeitung DRS 7
Thema:	Fortführung der Diskussion bezüglich der Überarbeitung von DRS 7 <i>Konzerneigenkapital und Konzerngesamtergebnis</i>
Papier:	10_05a_HGB-FA_Überarbeitung DRS7

A. Vorbemerkung

- 1 Diese Sitzungsunterlage enthält einen Überblick über die vorläufig getroffenen Entscheidungen des HGB-FA in Bezug auf Änderungen an DRS 7, über die Themenbereiche, die in der 9. HGB-FA-Sitzung nicht abschließend diskutiert wurden sowie über weitere Themenbereiche, die zurzeit nicht in DRS 7 geregelt werden und die der HGB-FA noch nicht diskutiert hat. Ferner enthält die Sitzungsunterlage Hinweise zum ersten Entwurf des geänderten DRS 7 (im Folgenden „Standardentwurf“) sowie Entwurf des Konzerneigenkapitalspiegels (im Folgenden „EK-Spiegel“).
- 2 Schwerpunktmäßig beschäftigt sich diese Sitzungsunterlage mit den Kapiteln „Definitionen“ und „Regeln“ des DRS 7. Für den Ablauf der Sitzung ist vorgesehen, den Text des gesamten Standards zu diskutieren, beginnend mit dem Kapitel „Ziel“. Es empfiehlt sich, den Text der „Zusammenfassung“, der vor dem eigentlichen Text des Standards platziert ist, zum Schluss zu besprechen, um die wichtigsten Änderungen, die im Standard vorgenommen werden, dort berücksichtigen zu können. Im Standardentwurf wurde das Kapitel „Zusammenfassung“ lediglich an die geänderte Struktur des Entwurfs des EK-Spiegels angepasst.



3 Der Aufbau dieser Sitzungsunterlage folgt folgendem Schema:

A. Vorbemerkung

B. Definitionen

C. Regeln

Darstellung der Entwicklung des Konzerneigenkapitals

Beschreibung der einzelnen Posten des EK-Spiegels

D. Ergänzende Angaben

E. Themenbereiche, die in der 9. HGB-FA-Sitzung nicht abschließend diskutiert wurden

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

B. Definitionen

4 Begriffe, die im Entwurf des Konzerneigenkapitalspiegels neu aufgenommen oder geändert wurden, werden im Standardentwurf neu definiert bzw. geändert, sofern keine gesetzliche Definitionen dieser Begriffe vorhanden sind.

5 Definitionen wurden in alphabetischer Reihenfolge sortiert.

6 Folgende Begriffe wurden neu definiert:

- „Ausstehende Einlagen auf das gezeichnete Kapital“
- „Eigene Anteile“
- „Frei verfügbare Rücklagen“
- „Rückbeteiligung“. Der Begriff wurde in die Definitionen aufgenommen, da er im Kapitel „Regeln“ verwendet wird (siehe hierzu Tz. 24 ff. dieser Sitzungsunterlage).
- „Sonstige Veränderungen“. Der Begriff wurde in Anlehnung an die vorhandene Definition des Begriffs „Übrige Veränderungen“ definiert. Um zu verdeutlichen, dass es sich bei dieser Bewegungsgröße um erfolgswirksame Vorgänge handelt, wäre zu überlegen, den Begriff in „Sonstige erfolgswirksame Veränderungen“ umzuändern.



7 Folgende Begriffe wurden aufgrund des Vorhandenseins einer gesetzlichen Definition bzw. Erläuterung nicht definiert bzw. die in DRS 7 vorhandene Definition wurde gestrichen:

- „Anteile an einem herrschenden oder mit Mehrheit beteiligten Unternehmen“. Für die Begriffsdefinitionen „mit Mehrheit beteiligtes Unternehmen“ und „herrschendes Unternehmen“ gelten §§ 16, 17 AktG:

§ 16 In Mehrheitsbesitz stehende Unternehmen und mit Mehrheit beteiligte Unternehmen

(1) Gehört die Mehrheit der Anteile eines rechtlich selbständigen Unternehmens einem anderen Unternehmen oder steht einem anderen Unternehmen die Mehrheit der Stimmrechte zu (Mehrheitsbeteiligung), so ist das Unternehmen ein in Mehrheitsbesitz stehendes Unternehmen, das andere Unternehmen ein an ihm mit Mehrheit beteiligtes Unternehmen.

(2) Welcher Teil der Anteile einem Unternehmen gehört, bestimmt sich bei Kapitalgesellschaften nach dem Verhältnis des Gesamtnennbetrags der ihm gehörenden Anteile zum Nennkapital, bei Gesellschaften mit Stückaktien nach der Zahl der Aktien. Eigene Anteile sind bei Kapitalgesellschaften vom Nennkapital, bei Gesellschaften mit Stückaktien von der Zahl der Aktien abzusetzen. Eigenen Anteilen des Unternehmens stehen Anteile gleich, die einem anderen für Rechnung des Unternehmens gehören.

(3) Welcher Teil der Stimmrechte einem Unternehmen zusteht, bestimmt sich nach dem Verhältnis der Zahl der Stimmrechte, die es aus den ihm gehörenden Anteilen ausüben kann, zur Gesamtzahl aller Stimmrechte. Von der Gesamtzahl aller Stimmrechte sind die Stimmrechte aus eigenen Anteilen sowie aus Anteilen, die nach Absatz 2 Satz 3 eigenen Anteilen gleichstehen, abzusetzen.

(4) Als Anteile, die einem Unternehmen gehören, gelten auch die Anteile, die einem von ihm abhängigen Unternehmen oder einem anderen für Rechnung des Unternehmens oder eines von diesem abhängigen Unternehmens gehören und, wenn der Inhaber des Unternehmens ein Einzelkaufmann ist, auch die Anteile, die sonstiges Vermögen des Inhabers sind.

§ 17 Abhängige und herrschende Unternehmen

(1) Abhängige Unternehmen sind rechtlich selbständige Unternehmen, auf die ein anderes Unternehmen (herrschendes Unternehmen) unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluß ausüben kann.

(2) Von einem in Mehrheitsbesitz stehenden Unternehmen wird vermutet, daß es von dem an ihm mit Mehrheit beteiligten Unternehmen abhängig ist.

- „Gewinnrücklagen“. Postenerläuterung ergibt sich aus § 272 Abs. 3 und 4 HGB sowie aus § 58 Abs. 2a AktG und § 29 Abs. 4 GmbHG:

§ 272 Abs. 3 HGB:

Als Gewinnrücklagen dürfen nur Beträge ausgewiesen werden, die im Geschäftsjahr oder in einem früheren Geschäftsjahr aus dem Ergebnis gebildet worden sind. Dazu gehören aus dem Ergebnis zu bildende gesetzliche oder auf Gesellschaftsvertrag oder Satzung beruhende Rücklagen und andere Gewinnrücklagen.

§ 272 Abs. 4 HGB:

Für Anteile an einem herrschenden oder mit Mehrheit beteiligten Unternehmen ist eine Rücklage zu bilden. In die Rücklage ist ein Betrag einzustellen, der dem auf der Aktivseite der Bilanz für die Anteile an dem herrschenden oder mit Mehrheit beteiligten Unternehmen angesetzten Betrag entspricht. Die Rücklage, die bereits bei der Aufstellung der Bilanz zu bilden ist, darf aus vorhandenen frei verfügbaren Rücklagen gebildet werden. Die Rücklage ist aufzulösen, soweit die Anteile an dem herrschenden oder mit Mehrheit beteiligten Unter-



nehmen veräußert, ausgegeben oder eingezogen werden oder auf der Aktivseite ein niedrigerer Betrag angesetzt wird.

§ 58 Abs. 2a AktG:

Unbeschadet der Absätze 1 und 2 können Vorstand und Aufsichtsrat den Eigenkapitalanteil von Wertaufholungen bei Vermögensgegenständen des Anlage- und Umlaufvermögens und von bei der steuerrechtlichen Gewinnermittlung gebildeten Passivposten, die nicht im Sonderposten mit Rücklageanteil ausgewiesen werden dürfen, in andere Gewinnrücklagen einstellen. Der Betrag dieser Rücklagen ist entweder in der Bilanz gesondert auszuweisen oder im Anhang anzugeben.

§ 29 Abs. 4 GmbHG:

Unbeschadet der Absätze 1 und 2 und abweichender Gewinnverteilungsabreden nach Absatz 3 Satz 2 können die Geschäftsführer mit Zustimmung des Aufsichtsrats oder der Gesellschafter den Eigenkapitalanteil von Wertaufholungen bei Vermögensgegenständen des Anlage- und Umlaufvermögens und von bei der steuerrechtlichen Gewinnermittlung gebildeten Passivposten, die nicht im Sonderposten mit Rücklageanteil ausgewiesen werden dürfen, in andere Gewinnrücklagen einstellen. Der Betrag dieser Rücklagen ist entweder in der Bilanz gesondert auszuweisen oder im Anhang anzugeben.

- „Gewinn-/Verlustvortrag“. Postenerläuterung ergibt sich aus § 268 Abs. 1 HGB i.V.m. §298 Abs. 1 HGB.

§ 268 Abs. 1 HGB:

Die Bilanz darf auch unter Berücksichtigung der vollständigen oder teilweisen Verwendung des Jahresergebnisses aufgestellt werden. Wird die Bilanz unter Berücksichtigung der teilweisen Verwendung des Jahresergebnisses aufgestellt, so tritt an die Stelle der Posten "Jahresüberschuß/Jahresfehlbetrag" und "Gewinnvortrag/Verlustvortrag" der Posten "Bilanzgewinn/Bilanzverlust"; ein vorhandener Gewinn- oder Verlustvortrag ist in den Posten "Bilanzgewinn/Bilanzverlust" einzubeziehen und in der Bilanz oder im Anhang gesondert anzugeben.

- „Gezeichnetes Kapital“. Der Begriff ist in § 272 Abs. 1 Satz 1 HGB definiert:

Gezeichnetes Kapital ist das Kapital, auf das die Haftung der Gesellschafter für die Verbindlichkeiten der Kapitalgesellschaft gegenüber den Gläubigern beschränkt ist.

8 Folgende Begriffsdefinitionen wurden gestrichen, da diese im Entwurf des EK-Spiegels nicht mehr verwendet werden: „Erwirtschaftetes Konzerneigenkapital“, „Konzerngesamtergebnis“, „Kumuliertes übriges Konzernergebnis“.

9 Folgende Begriffe wurden geändert:

- „Kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaft“. Der Begriff wurde geändert in „Kapitalmarktorientierte Unternehmen“. Die Definition wurde entnommen dem Standardentwurf des DRS 2 *Kapitalflussrechnung*.
- „Minderheitenkapital“. Die Definition wurde ergänzt, um klarzustellen, dass die Eigenkapitaldifferenz aus Währungsumrechnung nicht im Minderheitenkapital enthalten ist. Satz 2 der vorhandenen Definition wurde in das Kapitel „Regeln“ verschoben, da es sich um eine Erläuterung, nicht um eine Definition handelt.



- „Kapitalrücklage“. Satz 2 der vorhandenen Definition wurde in das Kapitel „Regeln“ verschoben, da es sich um eine Erläuterung handelt.

10 Die Definition des Begriffs „Konzernjahresüberschuss/-fehlbetrag“ in DRS 7 bezieht sich auf die Bezeichnung des Veränderungspostens (Zeilenbezeichnung) im EK-Spiegel. Hierzu ist auch auf Tz. 32 dieser Sitzungsunterlage zu verweisen.

Definition in DRS 7:

Jahresüberschuss/-fehlbetrag aus der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung, der dem Mutterunternehmen sowie den Minderheitsgesellschaftern zuzurechnen ist.

C. Regeln

Darstellung der Entwicklung des Konzerneigenkapitals

- 11 Die Posten des Konzerneigenkapitalspiegels in Tz. 13 des Standardentwurfs (Tz. 7 des geltenden DRS 7) wurden an die Struktur des EK-Spiegels (Anlage zu DRS 7) angepasst. Die neu eingefügten Tz. 16 und 17 sowie die Streichung des Textes in Tz. 11 des geltenden DRS 7 basieren auf den vorläufigen Entscheidungen des HGB-FA in seiner 9. Sitzung.
- 12 Wird die Konzernbilanz unter Berücksichtigung der teilweisen Verwendung des Konzernjahresergebnisses aufgestellt, tritt gemäß § 268 Abs. 1 HGB an die Stelle der Posten „Gewinnvortrag/Verlustvortrag“ und „Konzernjahresüberschuss/-fehlbetrag“, welche EK-Spiegel als separate Spalten dargestellt werden, der Posten „Bilanzgewinn/Bilanzverlust“. Bei einer vollständigen Ergebnisverwendung entfallen die beiden Spalten, es sei denn der Bilanzgewinn/Bilanzverlust soll auf das nächste Geschäftsjahr vorgetragen werden. Ein Hinweis dazu im Standard könnte sinnvoll sein (siehe Vorschlag im Standardentwurf Tz. 19).
- 13 DRS 7 enthält keine Vorschrift hinsichtlich der Saldierung der Beträge innerhalb der Spalten des EK-Spiegels. Bspw. können die Änderungen des Konsolidierungskreises sowohl zu wesentlichen Eigenkapitalmehrungen als auch zu Eigenkapitalminderungen führen. Es soll in der Sitzung diskutiert werden, ob eine entsprechende Vorschrift in DRS 7 sinnvoll wäre.
- 14 Des Weiteren wird in DRS 7 nicht geregelt, ob das Gliederungsschema des EK-Spiegels um weitere Posten ergänzt werden darf (nach dem Vorbild des § 265 Abs. 5 HGB).



Beschreibung der einzelnen Posten des EK-Spiegels

In der 9. HGB-FA-Sitzung wurde vorläufig beschlossen, die einzelnen Posten des EK-Spiegels im künftigen Standard komprimiert zu umschreiben, ohne jedoch die gesetzliche Regelung widerzugeben, und Themenbereiche, bei denen Erläuterungsbedarf besteht, klarzustellen. Im Standardentwurf finden sich Vorschläge zur Klarstellung der erläuterungsbedürftigen Themenbereiche. Ob (zusätzliche) Erläuterungen zu den im Standardentwurf aufgeführten Posten notwendig sind, soll während der HGB-FA Sitzung diskutiert werden.

Eigene Anteile

Erwerb eigener Anteile (§ 272 Abs. 1a HGB)

- 15 Folgende Sachverhalte im Zusammenhang mit dem Erwerb eigener Anteile sind in der gesetzlichen Vorschrift des § 272 Abs. 1a HGB nicht explizit geregelt und wurden daher in den Standardentwurf aufgenommen.
- 16 Die Definition der freien Rücklagen wird im Gesetzestext nicht gegeben. Es stellt sich daher die Frage, was unter „frei verfügbaren Rücklagen“ zu verstehen ist bzw. welche Posten zur Verrechnung nach § 272 Abs. 1a HGB herangezogen werden dürfen. Siehe dazu Vorschlag im Standardentwurf Tz. 21.
- 17 Die frei verfügbaren Rücklagen zur Verrechnung stehen nicht in ausreichendem Umfang zur Verfügung. Dies könnte der Fall sein, wenn freies Vermögen zum Erwerbzeitpunkt zwar in ausreichendem Umfang vorhanden war, bis zum Bilanzstichtag jedoch durch Verluste aufgezehrt wurde. Dazu wird im Schrifttum mehrheitlich die Meinung vertreten, dass eine Verrechnung zu Lasten des Bilanzergebnisses vorzunehmen ist (so z.B. Knorr/Seidler, in: Haufe HGB Bilanzkommentar 2012, § 272, Rz. 72, Förschle/Hoffmann, in: Beck'scher Bilanzkommentar 2012, § 272 Anm. 133). Siehe hierzu Vorschlag im Standardentwurf Tz. 22.
- 18 Die Anschaffungskosten der eignen Anteile liegen unter dem Nennbetrag oder dem rechnerischen Wert (siehe Vorschlag im Standardentwurf Tz. 23). Im Schrifttum werden zu diesem Sachverhalt u.a. folgende Sichtweisen vertreten:
 - Abhängig von dem verfolgten Zweck des Erwerbs ist der negative Unterschiedsbetrag entweder als Ertragszuschuss zu vereinnahmen oder in die Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 4 einzustellen (vgl. Gelhausen/Fey/Kämpfer, Rechnungsle-



gung und Prüfung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 2009, L, Tz. 33, WP Handbuch 2012 Bd. I, F, Tz. 321).

- Der Unterschiedsbetrag ist in die frei verfügbaren Rücklagen einzustellen (vgl. Förschle/Hoffmann, in: Beck'scher Bilanzkommentar 2012, § 272 Anm. 131, Knorr/Seidler, in: Haufe HGB Bilanzkommentar 2012, § 272, Rz. 75, Bruckmeier/Zwirner/Künkele, DStR 2010, S. 1641, Oser/Kropp, Eigene Anteile in Gesellschafts-, Bilanz- und Steuerrecht, in: Der Konzern 4/2012, S. 192). Dies wird aus dem Wortlaut des § 272 Abs. 1a Satz 2 HGB abgeleitet, der auf einen „...Unterschiedsbetrag zwischen dem Nennbetrag oder dem rechnerischen Wert und den Anschaffungskosten der eigenen Anteile...“ abstellt. Da § 272 Abs. 1a Satz 1 HGB explizit eine Verrechnung des Nennbetrags oder des rechnerischen Werts von erworbenen eigenen Anteilen mit dem gezeichneten Kapital vorschreibt, kann dieser Unterschiedsbetrag also sowohl positiv als auch negativ sein. Überwiegend wird die Einstellung in die Kapitalrücklage gemäß § 272 Abs. 2 Nr. 4 für sinnvoll erachtet.

- 19 Weiterhin ist nicht gesetzlich geregelt, mit welchen Teilen der freien Rücklagen und in welcher Reihenfolge der Unterschiedsbetrag zwischen dem Nennbetrag oder dem rechnerischen Wert und den Anschaffungskosten der eigenen Anteile zu verrechnen ist.
- 20 Ebenfalls nicht gesetzlich vorgeschrieben ist die handelsbilanzielle Abbildung der Verrechnung. Für Gesellschaften in der Rechtsform einer AG oder KGaA stellt sich somit die Frage, ob die Verrechnung in der Ergebnisverwendungsrechnung nach § 158 AktG oder durch eine direkte Saldierung mit den Rücklagen (ggf. Darstellung der Entwicklung der Rücklage in der Vorspalte) abzubilden ist. Hierzu ist die Meinung der Literatur nicht einhellig. Gegen die Abbildung in der Ergebnisverwendungsrechnung spricht, dass der Erwerb/Verkauf von eigenen Anteilen wirtschaftlich durch den Gesetzgeber als Kapitalherabsetzungs-/Kapitalerhöhungsmaßnahme gesehen wird, und nicht als Ergebnisverwendung. Siehe hierzu Vorschlag im Standardentwurf Tz. 27.

Veräußerung eigener Anteile (§ 272 Abs. 1b HGB)

- 21 In der gesetzlichen Vorschrift des § 272 Abs. 1b HGB ist nicht explizit geregelt, wie man bei einem Veräußerungsverlust vorzugehen hat, wenn also der Veräußerungspreis der eigenen Anteile unter den ursprünglichen Anschaffungskosten liegt (siehe hierzu Vorschlag im Standardentwurf Tz. 24). 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 die Höhe des Differenzbetrags. Dabei sind zwei Fälle zu unterscheiden:

- Veräußerungspreis liegt unter dem Anschaffungskosten, jedoch über dem Nennbetrag oder dem rechnerischen Wert. Im Schrifttum wird überwiegend empfohlen, entsprechend geminderten Differenzbetrag (quotal) in die frei verfügbaren Rücklagen einzustellen, mit denen die Verrechnung beim Erwerb erfolgte. Teilweise wird aber auch empfohlen, vorrangig die ursprünglich verrechnete (nicht gebundene) Kapitalrücklage zu dotieren (so z.B. Förtschle/Hoffmann, in: Beck'scher Bilanzkommentar 2012, § 272 Anm. 147). Wenn ursprünglich mit dem Jahresüberschuss oder zulasten des Bilanzverlusts verrechnet wurde, wird im Schrifttum empfohlen, den Differenzbetrag den anderen Gewinnrücklagen zuzuführen. Wurde die ursprüngliche Verrechnung teilweise mit den Rücklagen, teilweise zulasten des Jahresüberschusses vorgenommen, ist diese Aufteilung auch bei der Dotierung der Rücklagen (quotal) zu berücksichtigen (vgl. Gelhausen/Fey/Kämpfer, Rechnungslegung und Prüfung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 2009, L, Tz. 47).
- Veräußerungspreis liegt unter dem Nennbetrag der eigenen Anteile. In diesem Fall wäre sowohl eine erfolgswirksame Ausbuchung des negativen Differenzbetrags als auch – in analoger Anwendung des § 272 Abs. 1a Satz 2 HGB – eine Verrechnung mit den frei verfügbaren Rücklagen denkbar. Für die letztere Vorgehensweise spricht, dass der Gesetzgeber in § 272 HGB eine erfolgsneutrale Behandlung eigener Anteile vorsieht.

22 Ferner ist auch bei der Veräußerung der eigenen Anteile die bilanzielle Abbildung des Unterschiedsbetrags gesetzlich nicht vorgeschrieben: unmittelbare Wiederauffüllung der Rücklagen (ggf. Darstellung der Entwicklung der Rücklage in der Vorspalte) oder in der Ergebnisverwendungsrechnung des § 158 AktG. Nach h. M. ist die Einstellung in die Rücklagen ohne Berührung der Ergebnisverwendungsrechnung zu zeigen. Siehe hierzu Vorschlag im Standardentwurf Tz. 27.

23 Handelt es sich bei Veräußerung eigener Anteile um einen Tauschvorgang, stellt sich die Frage der Bewertung des zugehenden Gegenstandes. Während Einige nur Ansatz zum Zeitwert für zulässig halten (so Gelhausen/Fey/Kämpfer, Rechnungslegung und Prüfung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 2009, L, Tz. 40), sprechen sich die Anderen für ein Wahlrecht aus, den zugehenden Gegenstand entweder zu den ursprünglichen Anschaffungskosten oder zum Verkehrswert der verkauften eigenen Antei-



le, höchstens jedoch zum Zeitwert dieses Gegenstandes zu bewerten (so Förtschle/Hoffmann, in: Beck'scher Bilanzkommentar 2012, § 272 Anm. 148). Siehe hierzu Vorschlag im Standardentwurf Tz. 25.

Von Tochterunternehmen gehaltene Rückbeteiligungen am Mutterunternehmen (§ 301 Abs. 4 HGB)

- 24 Das Gesetz regelt die Verrechnung des Differenzbetrags zwischen den Anschaffungskosten und dem Nennbetrag bzw. dem rechnerischen Wert der eigenen Anteile für den Jahresabschluss (§ 272 Abs. 1a HGB), nicht jedoch für den Konzernabschluss. Gemäß § 298 Abs. 1 HGB gilt § 272 HGB auch für den Konzernabschluss, sofern seine Eigenart keine Abweichung bedingt. § 301 Abs. 4 HGB regelt nur den passivischen Ausweis der auf die Rückbeteiligung von Tochterunternehmen am Mutterunternehmen entfallenden Nennbetrags oder des rechnerischen Werts, nicht jedoch die Behandlung von der verbleibenden Differenz zu den Anschaffungskosten der Rückbeteiligung. Da ein Konzernabschluss, anders als der Jahresabschluss, keine Ausschüttungsbemessungsfunktion hat, sondern dem Zwecke der Informationsvermittlung dient, wird im Schrifttum die Auffassung vertreten, dass für die Verrechnung des Unterschiedsbetrags auf Konzernebene nicht nur frei verfügbare Rücklagen, sondern auch solche Rücklagen herangezogen werden dürfen, für die aus Sicht des Mutterunternehmens aufgrund von gesetzlichen Regelungen oder Satzung eine Ausschüttungssperre besteht. Hier liegt eine durch die Eigenart des Konzernabschlusses bedingte Abweichung vor. Siehe hierzu Vorschlag im Standardentwurf Tz. 30.
- 25 Eine weitere Abweichung ist die Behandlung von Anschaffungsnebenkosten der Rückbeteiligung. Gemäß § 272 Abs. 1a Satz 3 HGB und § 272 Abs. 1b Satz 4 HGB sind die Anschaffungsnebenkosten sowie die Nebenkosten der Veräußerung der eigenen Anteile als Aufwand des Geschäftsjahrs zu erfassen. Die Behandlung der Nebenkosten des Erwerbs und Verkaufs von Rückbeteiligungen im Konzernabschluss sind nicht ausdrücklich geregelt. Im Schrifttum wird hierzu die Meinung vertreten, dass wegen fehlender Besteuerungsfunktion des Konzernabschlusses die Nebenkosten erfolgsneutral mit den Konzernrücklagen verrechnet werden dürfen. Siehe hierzu Vorschlag im Standardentwurf Tz. 32.
- 26 Ferner liegt eine durch die Eigenart des Konzernabschlusses bedingte Abweichung für den Fall vor, wenn der Veräußerungserlös der Rückbeteiligung über den ursprünglichen Anschaffungskosten liegt. Wirtschaftlich gesehen handelt es sich dabei um eine Kapi-



talerhöhung, was dafür sprechen könnte, die Differenz zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten der Rückbeteiligung auch im Konzernabschluss entsprechend § 272 Abs. 1b Satz 3 iVm. § 298 Abs. 1 HGB in die Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB einzustellen. Dagegen spricht, dass die Einstellung in die Kapitalrücklage aufgrund von gesellschaftsrechtlichen Vorgängen auf Ebene des Mutterunternehmens erfolgt. Eine Veräußerung der Rückbeteiligung eines Tochterunternehmens hat jedoch keine Auswirkungen auf Ebene des Mutterunternehmens. Der Verkaufsvorgang auf Ebene des Tochterunternehmens wird erfolgswirksam verbucht, was dafür sprechen könnte, die genannte Differenz auch im Konzernabschluss erfolgswirksam zu erfassen. Da jedoch der Konzernabschluss keine Ausschüttungsbemessungsfunktion hat, wird im Schrifttum eine erfolgsneutrale Erfassung dieser Differenz entweder gegen die Konzerngewinnrücklagen oder den Konzernergebnisvortrag für zulässig gehalten. Entsprechende Behandlung wird auch für den Fall empfohlen, wenn der Veräußerungserlös der Rückbeteiligung unter dem Nennwert oder dem rechnerischen Wert liegt. Siehe hierzu Vorschlag im Standardentwurf Tz. 31.

D. Ergänzende Angaben

- 27 Nach DRS 7.15ff. sind einige ergänzende Angaben zum Konzerneigenkapital notwendig. Ob diese ausreichend sind oder eine Ergänzung notwendig ist, soll während der HGB-FA Sitzung diskutiert werden. Im Schrifttum wird darauf hingewiesen, dass es sich aus dem Wortlaut des DRS 7.15 keine Angabepflichten zu den ausschüttbaren/ausschüttungsgesperrten Beträgen bei den Minderheiten ergeben, so dass diese keine Auskunft darüber erhalten, welcher Betrag ihres Anteils am Konzerneigenkapital für Ausschüttungen zur Verfügung steht (vgl. Förtschle/Kroner, in: Beck'scher Bilanzkommentar 2012, § 297 Anm. 120).

E. Themenbereiche, die in der 9. HGB-FA-Sitzung nicht abschließend diskutiert wurden

- 28 In der 9. HGB-FA-Sitzung wurde die Problematik der Anwendbarkeit des § 272 Abs. 1b HGB in den Fällen diskutiert, wenn eigene Anteile in mehreren Tranchen zu unterschiedlichen Zeitpunkten mit unterschiedlichen Anschaffungskosten erworben und folglich in unterschiedlicher Höhe mit frei verfügbaren Rücklagen verrechnet wurden. Werden Teile des Bestands eigener Anteile veräußert, so stellt sich die Frage, welche Teile



der frei verfügbaren Rücklagen in welcher Reihenfolge und in welcher Höhe zu dotieren sind. Hierzu gehen die Meinungen im Schrifttum auseinander. Teilweise wird empfohlen, Anschaffungskosten des veräußerten Bestands mit durchschnittlichen Anschaffungskosten des Bestands zu ermitteln, der zum Veräußerungszeitpunkt vorhanden war, und für jeden einzelnen Verkaufsvorgang das Verfahren gemäß § 272 Abs. 1b Satz 1-3 entsprechend anzuwenden (so z.B. Förschle/Hoffmann, in: Beck'scher Bilanzkommentar 2012, § 272 Anm. 145, 146). Nach anderer Ansicht ist dieses Verfahren aufwendig und wird vom Gesetzgeber nicht verlangt (vgl. Oser/Kropp, Eigene Anteile in Gesellschafts-, Bilanz- und Steuerrecht, in: Der Konzern 4/2012, S. 190), denn der Wortlaut der gesetzlichen Vorschrift des § 272 Abs. 1b Satz 2 HGB stellt auf den Differenzbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und dem Nennbetrag oder dem rechnerischen Wert der eigenen Anteile, nicht jedoch zwischen dem Veräußerungserlös und den ursprünglichen Anschaffungskosten ab. Dieser Differenzbetrag wäre in die beim Erwerb verrechneten frei verfügbaren Rücklagen solange einzustellen, bis diese vollständig wieder aufgefüllt wurden. Nur der darüber hinaus verbleibende Differenzbetrag wäre in die Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB einzustellen. In seiner 9. Sitzung hat der HGB-FA beschlossen, die Diskussion zu dieser Problematik in der nächsten Sitzung fortzusetzen.

- 29 Ferner wurde diskutiert, ob eine Klarstellung im Standard auch für den Fall erfolgen soll, wenn man beabsichtigt, eigene Anteile nur kurzfristig im Bestand zu halten (z.B. Mitarbeiterbeteiligungen, Handelsbestand Banken), wenn der Erwerb der eigenen Anteile also nicht mit Absicht einer Kapitalherabsetzung erfolgte. Die Regelungen des § 272 Abs. 1a, b HGB gelten – anders als die Regelungen vor BilMoG – unabhängig von dem Zweck des Erwerbs eigener Anteile: bilanziell wird der Erwerb eigener Anteile wie eine Kapitalherabsetzung abgebildet. Bei Kreditinstituten, Finanzdienstleistungsinstituten und Finanzunternehmen, die eigene Aktien zum Zwecke des Wertpapierhandels erwerben (§ 71 Abs. 1 Nr. 7 AktG) und somit laufend eine Vielzahl von Kauf- und Verkaufsvorgängen haben, ist es allerdings fraglich, ob jede Kauf- bzw. Verkaufstransaktion mit jeweiligen Kauf- und Verkaufspreisen entsprechend zu buchen ist oder ob es zulässig ist, auf diese Transaktionen Bewertungsvereinfachungsmethoden gemäß § 256 Satz 2 iVm. § 240 Abs. 4 HGB anzuwenden.
- 30 Weiterhin wurde diskutiert, ob und was in DRS 7 in Bezug auf übrige (erfolgsneutrale) Veränderungen sowie sonstige (erfolgswirksame) Veränderungen (Bewegungsgrößen im EK-Spiegel) geregelt werden soll (siehe hierzu Vorschlag im Standardentwurf Tz. 36



und 37). Erfolgswirksame Veränderungen resultieren hauptsächlich aus den Konsolidierungsvorgängen sowie aus Zwischenergebniseliminierungen. Beispiele für die erfolgsneutrale Veränderungen sind:

- Änderungen der gesetzlichen Bilanzierungsvorschriften, sofern eine erfolgsneutrale Behandlung der Umstellungseffekte vorgeschrieben ist.
- Veränderungen der Beteiligungsquote des Mutterunternehmens an einem Tochterunternehmen, die durch teilweise Anteilsveräußerungen oder –hinzuerwerbe ausgelöst werden. Ausgehend von der Einheitstheorie der Konzernrechnungslegung wird der aktive oder der passive Unterschiedsbetrag zwischen den Anschaffungskosten der Anteile und dem darauf entfallenden anteiligen Eigenkapital erfolgsneutral im Konzerneigenkapital erfasst. Analog wird auch bei den teilweisen Anteilsveräußerungen erfolgsneutral verfahren. Es ist jedoch darauf zu verweisen, dass diese Vorgehensweise nicht den Grundsätzen des DRS 4 (DRS 4.26 und .47) entspricht. Diese Veränderungen wären im EK-Spiegel in der Zeile „Änderungen des Konsolidierungskreises“ auszuweisen (siehe Vorschlag im Standardentwurf Tz. 38).
- Aufrechnungsdifferenzen im Rahmen der erstmaligen Schuldenkonsolidierung, sofern sich diese Differenzen bisher nicht im Konzernergebnis ausgewirkt haben. Auch diese Veränderungen wären im EK-Spiegel in der Zeile „Änderungen des Konsolidierungskreises“ auszuweisen (siehe Vorschlag im Standardentwurf Tz. 38).

Die erfolgswirksam erfassten Konsolidierungsdifferenzen aus den Vorjahren sind nach h. M. im Berichtsjahr erfolgsneutral als Ergebnisvortrag, als Gewinnrücklagen oder als gesonderten Posten innerhalb des Eigenkapitals auszuweisen.

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

- 31 In der 9. HGB-FA-Sitzung wurde diskutiert, ob die Spalte „Rücklage für Anteile“ von den Gewinnrücklagen separiert werden soll. Gemäß § 266 Abs. 3 A. III. 2. wird die Rücklage für Anteile an einem herrschenden oder mehrheitlich beteiligten Unternehmen unter den Gewinnrücklagen ausgewiesen. Gleichzeitig enthält die gesetzliche Definition der Gewinnrücklagen gemäß § 272 Abs. 3 HGB nicht die Rücklage nach § 272 Abs. 4 HGB. Die Definition der Gewinnrücklagen im geltenden DRS 7 enthält Rücklagen nach § 272 Abs. 3 und 4 HGB. Um eine von der Bilanzgliederungsschema des § 266 HGB abweichende Darstellung zu vermeiden, empfiehlt sich, die Rücklage gemäß § 272 Abs. 4 HGB auch im EK-Spiegel unter den Gewinnrücklagen zu zeigen. Anderenfalls käme es



beim Vergleich des EK-Spiegels mit dem Konzerneigenkapital laut Bilanz zu Abstimmungsproblemen. Die Spaltenbezeichnung wurde umbenannt in „Rücklage nach § 272 Abs. 4 HGB“.

32 Zusätzlich zu den in der 9. Sitzung beschlossenen Änderungen wurde im Entwurf des EK-Spiegels Folgendes geändert:

- In Annäherung an die Terminologie des § 308a Satz 3 HGB wurden die Spalten „Ausgleichsposten aus Fremdwährungsumrechnung“ in „Eigenkapitaldifferenz aus Währungsumrechnung“ umbenannt.
- Die Überschrift „Minderheitenkapital“ wurde in „Eigenkapital der Minderheitsgesellschafter“ umbenannt, denn das Minderheitenkapital ist eine Teilgröße des Eigenkapitals der Minderheitsgesellschaften (neben Eigenkapitaldifferenz aus Währungsumrechnung). Hierzu ist darauf hinzuweisen, dass im Gesetzestext des § 307 HGB der Begriff „Anteile anderer Gesellschafter“ verwendet wird.
- Die Spaltenbezeichnung „Konzernjahresüberschuss/-fehlbetrag“ wurde geändert in „Konzernjahresüberschuss/-fehlbetrag, der den Eigentümern des Mutterunternehmens zusteht“, um die Bestandskategorie (Spaltenbezeichnung) von der Veränderungskategorie (Zeilenbezeichnung) zu unterscheiden.

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