



© 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:	12. HGB-FA / 27.09.2013 / 15:15 – 16:45 Uhr
TOP:	04 – Überarbeitung DRS 7 <i>Konzerneigenkapital und Konzerngesamtergebnis</i>
Thema:	Fortführung der Diskussion bezüglich der Überarbeitung von DRS 7
Papier:	12_04a_HGB-FA_Überarbeitung DRS 7_offene Themen

Vorbemerkung

- 1 Diese Sitzungsunterlage enthält einen Überblick über die Themenbereiche, die in der 10. und 11. HGB-FA-Sitzungen nicht abschließend diskutiert wurden, sowie über weitere Themenbereiche, die zurzeit nicht in DRS 7 geregelt sind und die der HGB-FA noch nicht diskutiert hat. Ferner enthält die Sitzungsunterlage Hinweise zum Entwurf des Konzerneigenkapitalspiegels (im Folgenden „EK-Spiegel“), die in der 11. Sitzung nicht besprochen wurden.
- 2 Für den Ablauf der Sitzung ist vorgesehen, zuerst die in dieser Sitzungsunterlage aufgezeigten offenen Themenbereiche, danach den Text des gesamten Standards beginnend mit dem Kapitel „Zusammenfassung“, anschließend den Entwurf der Begründung und schließlich die Beispiele der Darstellung der Ergebnisverwendung im Konzerneigenkapitalspiegel einer Personenhandelsgesellschaft zu erörtern.

Offene Themenbereiche

Standardtext

- 3 In der 11. Sitzung wurde diskutiert, ob der neue Standard die Darstellung von Mezzanine-Kapital regeln soll bzw. ob eine Öffnungsklausel im Standard ausreichend wäre. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass im geltenden DRS 7 nicht geregelt ist, ob das Gliederungsschema des EK-Spiegels um weitere Posten ergänzt werden darf (nach dem Vorbild des § 265 Abs. 5 HGB). Siehe hierzu den Vorschlag im Standardentwurf in Tz. 14 sowie in der Begründung B17.



- 4 Ferner enthält DRS 7 keine Vorschrift hinsichtlich der Saldierung der Beträge innerhalb der Spalten des EK-Spiegels. Bspw. können die Änderungen des Konsolidierungskreises sowohl zu wesentlichen Eigenkapitalmehrungen als auch zu Eigenkapitalminderungen führen. Es soll in der aktuellen Sitzung diskutiert werden, ob eine entsprechende Vorschrift in DRS 7 sinnvoll wäre.
- 5 In den 9., 10. und 11. Sitzungen 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. In der aktuellen Sitzung soll entschieden werden, welche Regelungen hierzu in den neuen DRS 7 aufgenommen werden sollen. Siehe hierzu den Vorschlag im Standardentwurf in Tz. 30.
- 6 Ferner soll entschieden werden, ob DRS 7 den Fall des Erwerbs eigener Anteile zum Zwecke der Einziehung ausdrücklich regeln soll und ob eine Klarstellung im Standard für den Fall erfolgen soll, wenn beabsichtigt ist, eigene Anteile nur kurzfristig im Bestand zu halten (z.B. Mitarbeiterbeteiligungen, Handelsbestand Banken), der Erwerb der eigenen Anteile also nicht mit Absicht einer Kapitalherabsetzung erfolgt. Es ist darauf hinzuweisen, dass die Regelungen des § 272 Abs. 1a und 1b HGB – anders als die Regelungen vor BilMoG – unabhängig von dem Zweck des Erwerbs eigener Anteile gelten: bilanziell wird der Erwerb eigener Anteile wie eine Kapitalherabsetzung abgebildet. Dies wird ausdrücklich in der Regierungsbegründung zum BilMoG betont:

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



formiert werden, wenn der Umfang der zurückgekauften eigenen Anteile bereits ausweislich der Bilanz erkennbar ist und nicht lediglich im Anhang dargelegt wird.“¹

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

- 7 In der 10. HGB-FA-Sitzung wurde erwogen, die im Standardentwurf vorgeschlagene Vorschrift zur Bewertung des zugehenden Gegenstands, wenn die Gegenleistung für die Veräußerung eigener Anteile nicht in Geld, sondern in einem Sachwert besteht (vgl. Tz. 29 des Standardentwurfs), zu streichen, da die Bewertungsfragen nicht Gegenstand von DRS 7 sind. Die Entscheidung darüber soll in der aktuellen Sitzung getroffen werden.
- 8 Weiterhin soll entschieden werden, ob der künftige DRS 7 die Behandlung von erfolgswirksam erfassten Konsolidierungsdifferenzen aus den Vorjahren regeln soll: nach h. M. sind diese Differenzen im Berichtsjahr erfolgsneutral als Ergebnisvortrag, als Gewinnrücklage oder als gesonderter Posten innerhalb des Konzerneigenkapitals auszuweisen (siehe den Vorschlag im Standardentwurf in Tz. 35).
- 9 Gemäß Tz. 20 des Standardentwurfs sind die Posten „Gezeichnetes Kapital“, „Eigene Anteile“ und „Nicht eingeforderte ausstehende Einlagen“ in Stamm- und Vorzugsaktien aufzuteilen. Die Angabepflicht des auf jede Aktiengattung entfallenden Betrags des Grundkapitals ergibt sich aus § 160 Abs. 1 Nr. 3 AktG für den Anhang, § 152 Abs. 1 Satz 2 AktG für die Bilanz, § 289 Abs. 4 Nr. 1 HGB für den Lagebericht und § 315 Abs. 4 Nr. 1 für den Konzernlagebericht. Gemäß Regierungsbegründung zum Entwurf des Übernahmerichtlinie-Umsetzungsgesetzes „ist im deutschen Recht das gezeichnete Kapital gemäß § 272 Abs. 1 Satz 1 HGB maßgeblich, das dem Grundkapital oder Stammkapital der Gesellschaft entspricht“ (vgl. Drucksache 16/1003, S. 24). Die Absetzungen nach § 272 Abs. 1 Satz 3, Abs. 1a HGB („Nicht eingeforderte Einlagen“ und

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



„Eigene Anteile“) sind von der Angabepflicht nicht betroffen (so auch Ellrott, in: Beck'scher Bilanzkommentar 2012, § 289 Anm. 115). Sofern im neuen Standard die Aufteilung der Posten „Eigene Anteile“ und „Nicht eingeforderte ausstehende Einlagen“ in Stamm- und Vorzugsaktien vorgeschrieben wird, sollte m. E. der Grund dafür in der Begründung zum Standard erläutert werden.

- 10 Schließlich soll der Inhalt der Tz. 13 und 14 nochmals diskutiert werden. Die Anlage zu DRS 7 enthält Muster von Konzerneigenkapitalspiegeln sowohl für Kapitalgesellschaften als auch für Personenhandelsgesellschaften. Tz. 13 gibt nur die Struktur des Konzerneigenkapitalspiegels für Muttergesellschaften in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft wieder. Im vorliegenden Standardentwurf wurde darauf explizit hingewiesen. Tz. 14 verweist auf den Konzerneigenkapitalsspiegel für Personenhandelsgesellschaften. Alternativ könnte in einer separaten Textziffer nach Tz. 13 die Struktur des Konzerneigenkapitalsspiegels bei Personenhandelsgesellschaften wiedergegeben werden.

Entwurf des EK-Spiegels (Anlage zu DRS 7)

- 11 Bei Personenhandelsgesellschaften sind Verluste von den Kapitalanteilen der Gesellschafter abzuschreiben (§ 264c Abs. 2 Satz 3 und Satz 6 HGB). Folglich ist der Ausweis eines Jahresfehlbetrags oder eines Verlustvortrags nicht zulässig (vgl. Förtschle/Hoffmann, in: Beck'scher Bilanzkommentar 2012, § 264c Anm. 40). Vor diesem Hintergrund sollten im Entwurf des EK-Spiegels für Personenhandelsgesellschaften die Spalte „Gewinnvortrag/Verlustvortrag“ in „Gewinnvortrag“, die Spalte „Jahresüberschuss/-fehlbetrag“ in „Jahresüberschuss“ umbenannt werden.
- 12 Ist die Pflichteinlage des Kommanditisten einer Personenhandelsgesellschaft vollständig eingezahlt, wird sein Gewinnanteil auf seinem im Fremdkapital ausgewiesenen Privatkonto erfasst. Im EK-Spiegel könnte dafür, sowie auch für die Zuweisungen zu bzw. Abschreibungen von den Kapitalkonten separate Zeilen vorgesehen werden (z.B. "Gutschrift/Belastung auf Kapitalkonten", "Gutschrift/Belastung auf Verbindlichkeitskonten").
- 13 Gemäß DRS 7.9 ist der EK-Spiegel für das Berichtsjahr und das Vorjahr aufzustellen. Es empfiehlt sich daher, den EK-Spiegel um ein weiteres Jahr zu erweitern.
- 14 Ferner soll in der aktuellen Sitzung die Bezeichnung und der Inhalt des Postens „Einstellung in/Entnahme aus Kapitalrücklage/Gewinnrücklage“ diskutiert werden. Eine Entnahme zwecks Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln wird in der Zeile „Kapitalerhöhung“ dargestellt. Für die Entnahme zwecks Ausgleichs eines Jahresfehlbetrags



oder eines Verlustvortrags bietet sich eine separate Zeile mit entsprechender Bezeichnung an. Werden Rücklagen zwecks Ausschüttung entnommen, so ist dieser Vorgang in der Zeile „Ausschüttung“ darzustellen. Für die Einstellung in die Gewinnrücklage ist nur dann eine separate Zeile erforderlich, wenn der Bilanzgewinn des Vorjahres vollständig oder teilweise eingestellt wird. Die Einstellung des Ergebnisses des Berichtsjahres in die Gewinnrücklage wird dagegen in der Zeile „Konzernjahresüberschuss/-fehlbetrag“ dargestellt. In diesem Zusammenhang könnte eine Klarstellung hierzu im Standard sinnvoll sein.

- 15 Des Weiteren soll entschieden werden, ob die Angabe von Vorzeichen in der tabellarischen Darstellung sinnvoll ist.
- 16 An der letzten Version des EK-Spiegels wurden einige Änderungen vorgenommen. Diese sind im Entwurf des Konzerneigenkapitalspiegels erläutert.

Standardtitel

- 17 Schließlich ist die Entscheidung über die Bezeichnung des künftigen DRS 7 – „Konzerneigenkapital“, „Die Entwicklung des Konzerneigenkapitals“ oder „Konzerneigenkapitalspiegel“ – zu treffen.