

**Diskussionsforum zum**  
**E-DRS 29 Konzerneigenkapital**

– Protokoll der Diskussion vom 26. Mai 2014 –

17. Sitzung HGB-FA am 25.06.2014  
17\_16b\_HGB-FA\_E-DRS 29\_OED

**Dauer und Ort:**

26.05.2014, 10.00 Uhr bis 11.30 Uhr, Airport Conference Center, Frankfurt

**Teilnehmer auf dem Podium:**

Dr. h.c. Liesel Knorr (DRSC)  
Olga Bultmann (DRSC)

**Begrüßung**

Frau Knorr begrüßt die Teilnehmer der Öffentlichen Diskussion.

**E-DRS 29 Konzerneigenkapital**

Frau Bultmann gibt zu Beginn einen zeitlichen Überblick über die Entstehung des E-DRS 29 und skizziert den Aufbau des Standardentwurfs. Ferner werden Ziel, Gegenstand und Geltungsbereich des E-DRS 29 erläutert.

Allgemein wird durch die Diskussionsteilnehmer kritisch angemerkt, dass der Standardentwurf intensiv einzelabschlusspezifische Themen behandelt, während konzernspezifische Fragestellungen zu kurz kommen. Im Rahmen der Erarbeitung eines DRS zur Kapitalkonsolidierung werden diverse Themen diskutiert, die das Konzerneigenkapital betreffen und somit Ausstrahlungswirkungen auf den DRS zum Konzerneigenkapital haben. Es wird angeregt, sich verstärkt auf das Ziel des Standards zu konzentrieren, und zwar die Darstellung der Entwicklung des Konzerneigenkapitals in einem Konzerneigenkapitalsspiegel. Insbesondere sollten folgende konzernspezifische Themen in den neuen Standard aufgenommen werden:

- Behandlung des Erwerbs und der Veräußerung von Rückbeteiligungen von Tochterunternehmen am Mutterunternehmen (Konkretisierung von § 301 Abs. 4 HGB);
- Darstellung des Konzerneigenkapitals im Konzerneigenkapitalsspiegel bei Auf- bzw. Abstockung von Beteiligungen an vollkonsolidierten Tochterunternehmen ohne Kontrollverlust;
- Darstellung von Korrekturen der vorläufigen Erstkonsolidierung im Konzerneigenkapitalsspiegel (inhaltlich wird das Thema im neuen Standard zur Kapitalkonsolidierung behandelt).

Anschließend gibt Frau Bultmann einen Überblick über die wesentlichen Änderungen im E-DRS 29, die nacheinander diskutiert werden.

Bezüglich der Definition von „Anschaffungskosten eigener Anteile“ wird empfohlen, die Klarstellung hinsichtlich der Nebenkosten der Rückbeteiligungen aus dem Kapitel „Definitionen“ in das Kapitel „Regeln“ zu verschieben.

Im Zusammenhang mit der Definition des Begriffs „eigene Anteile“ wird die bilanzielle Behandlung eigener Anteile, die nur kurzfristig im Bestand gehalten werden, diskutiert. Grundsätzlich sind sich die Diskussionsteilnehmer einig, dass die Regelungen des BilMoG zur bilanziellen Behandlung eigener Anteile unabhängig vom Zweck des Erwerbs gelten. Aus Praktikabilitätsgründen wird jedoch angeregt, darüber nachzudenken, in den endgültigen Standard eine Erleichterungsregelung aufzunehmen, die insbesondere Kreditinstituten zugutekommen würde. In diesem Zusammenhang wird auf die Regelung des § 296 Abs. 1 Nr. 3 HGB verwiesen, wonach die Konsolidierung eines Tochterunternehmens unterbleiben kann, wenn die Anteile ausschließlich zwecks Weiterveräußerung gehalten werden.

Die Diskussionsteilnehmer begrüßen, dass der Standardentwurf Regelungen zur Darstellung und Entwicklung des Konzerneigenkapitals für Mutterunternehmen in der Rechtsform einer Personenhandelsgesellschaft enthält. In diesem Zusammenhang werden jedoch einige weitere Klarstellungen im finalen Standard für sinnvoll erachtet. So wird angeregt, im Standard auf die Besonderheiten des Eigenkapitalausweises bei Einheitsgesellschaften einzugehen. Ferner wird empfohlen, in der Begründung zum Standard, Tz. B20, auch weitere Ursachen für die Differenzen zwischen dem Konzernergebnis und dem Ergebnis laut Jahresabschluss des Mutterunternehmens zu nennen, wie etwa Ergebnisauswirkungen aus Konsolidierungsvorgängen. Darüber hinaus wird angeregt, einen Formulierungsvorschlag zu erarbeiten, wie der gesonderte Posten bezeichnet werden kann, in dem die Minderbeträge aus dem Konzerneigenkapital und der Summe der Kapitalanteile aus dem Jahresabschluss des Mutterunternehmens zu erfassen sind. Anstelle eines gesonderten Postens könnte auch ein Ausweis dieser Minderbeträge als Konzernbilanzverlust in Frage kommen. Schließlich wäre eine Klarstellung im künftigen Standard sinnvoll, wie die negativen Kapitalanteile der Gesellschafter, die auf der Aktivseite der Bilanz ausgewiesen werden, im Konzerneigenkapitalspiegel darzustellen sind.

Die in Tz. 21 des E-DRS 29 formulierte Empfehlung, für Mutterunternehmen in der Rechtsform einer Personenhandelsgesellschaft eine Konzernergebnisverwendungsrechnung aufzustellen, wird durch die Diskussionsteilnehmer unterstützt. Es wird jedoch angeregt, die Empfehlung auch auf die Kapitalgesellschaften auszuweiten.

Zu den Mustern der Konzerneigenkapitalspiegel (Anlagen 1 und 2 zu E-DRS 29) wird angeregt, die Tabellen zur besseren Verständlichkeit mit Zahlen zu befüllen. Des Weiteren sollte im künftigen Standard verstärkt zum Ausdruck gebracht werden, dass es sich um Mustertabellen mit einem Empfehlungscharakter, nicht jedoch – wie derzeit formuliert – um die verpflichtend zu verwendenden Muster handelt. Folglich sollte die Formulierung in Tz. 10 Satz 2 des E-DRS 29 entsprechend angepasst werden.

Die Untergliederung der Posten „Gezeichnetes Kapital“, „Eigene Anteile“ und „Nicht eingeforderte ausstehende Einlagen“ in Stamm- und Vorzugsaktien wird als nicht zielführend beurteilt, da diese Informationen keine Relevanz für den Konzernabschluss haben (keine Ausschüttungsbemessungsfunktion) und somit dem Ziel des Standardentwurfs nicht entsprechen. Gleiches gilt für die gesonderte Darstellung der Veränderungen der Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 1-3 und Nr. 4 HGB sowie für die Aufteilung der Gewinnrücklagen in gesetzliche/nach § 272 Abs. 4 HGB/satzungsmäßige/andere. Es wird daher angeregt, entsprechende Posten in den Anlagen 1 und 2 sowie die Regelungen der Tz. 24 und 42 des E-DRS 29 zu streichen.

Im Zusammenhang mit der Diskussion der Regelungen des E-DRS 29 zur Bilanzierung eigener Anteile wird erneut eine zu starke Ausrichtung auf den Jahresabschluss des Mutterunternehmens kritisiert. Die Klarstellung hinsichtlich der Rücklagenverrechnung beim Erwerb eigener Anteile auf Konzernebene in Tz. 27 des E-DRS 29 wird befürwortet. Es wird jedoch angeregt, zusätzlich klarzustellen, dass auf Konzernebene auch Rücklagen der Tochterun-

ternehmen, die während der Dauer deren Konzernzugehörigkeit erwirtschaftet worden sind, zur Verrechnung nach § 272 Abs. 1a Satz 2 HGB herangezogen werden dürfen. Stehen die frei verfügbare Rücklagen am Bilanzstichtag zur Verrechnung nicht in ausreichendem Umfang zur Verfügung, so erfolgt die Verrechnung auf Konzernebene gegen die Konzernrücklagen.

Es wird empfohlen, die Tz. 30 des E-DRS 29 dahingehend zu präzisieren, dass beim Erwerb eigener Anteile unter pari der Differenzbetrag in die Konzernkapitalrücklage einzustellen ist, weil dieser Betrag aus einer Transaktion mit den Gesellschaftern resultiert. Ferner wird auch eine erfolgswirksame Erfassung des Differenzbetrags angesprochen, z.B. wenn die Anteile bei Sanierungstransaktionen zur Kompensation von Verlusten von den Gesellschaftern unentgeltlich überlassen werden.

Auch die Regelungen des E-DRS 29 hinsichtlich der Veräußerung eigener Anteile sowie der Vorgehensweise beim Erwerb in mehreren Tranchen finden eine grundsätzliche Zustimmung. Es wird angeregt, die Formulierung in Tz. 34 anzupassen, weil bei einer Veräußerung eigener Anteile unter pari die ursprünglichen Rücklagen, mit denen die Verrechnung des Unterschiedsbetrags beim Erwerb erfolgte, durch den Verrechnungsvorgang verbraucht wurden, so dass eine erneute Verrechnung mit denselben Rücklagen zum Veräußerungszeitpunkt nicht mehr möglich ist. Hinsichtlich der Vorgehensweise bei der Veräußerung der eigenen Anteile, wenn diese in mehreren Tranchen zu unterschiedlichen Anschaffungskosten erworben wurden, wird die Möglichkeit angesprochen, bei der Rücklagendotierung eine Art Verschlüsselung im künftigen Standard zu empfehlen und damit den derzeit bestehenden Spielraum hinsichtlich der Reihenfolge der Rücklagendotierung einzuschränken.

Die in Tz. 38 formulierte Regelung hinsichtlich der unmittelbaren Verrechnung bzw. der Wiederauffüllung von Rücklagen in der Bilanz wird durch die Diskussionsteilnehmer widersprüchlich zu aktienrechtlichen Vorschriften gesehen, wonach die Einstellung in die Kapitalrücklage nach den Vorschriften über die vereinfachte Kapitalherabsetzung bilanzierungstechnisch nur über die Verlängerungsrechnung zur GuV möglich ist.

Die Diskussionsteilnehmer empfehlen ferner, die in Tz. 40 des E-DRS 29 formulierte Empfehlung zu einer zusätzlichen Darstellung der Entwicklung der Rücklagen in der Vorspalte der Bilanz oder im Anhang zu streichen, da dies ein einzelabschlussspezifisches Thema ist.

Hinsichtlich der Bildung einer Rücklage für Anteile an einem herrschenden oder mit Mehrheit beteiligten Unternehmen nach § 272 Abs. 4 i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB im Teilkonzernabschluss (Tz. 41 des E-DRS 29) wird die Meinung geäußert, dass diese Rücklage im Konzernabschluss entbehrlich ist, weil damit die Ausschüttungssperre im Jahresabschluss bezweckt wird, was für den Konzernabschluss jedoch nicht relevant ist.

Zu „sonstigen Veränderungen“ wird empfohlen, die Regelung in Tz. 43 des E-DRS 29, wonach die in Vorjahren erfolgswirksam erfassten Konsolidierungsdifferenzen in einem gesonderten Posten innerhalb des Konzerneigenkapitalspiegels auszuweisen sind, zu streichen, da diese bereits in den Vortragswerten enthalten sind, sowie die nicht fett gedruckten Beispiele unter der Definition von „sonstigen Veränderungen“ in Tz. 9 entsprechend anzupassen. Des Weiteren wird empfohlen, in den endgültigen Standard explizite Regelungen zur Erfassung von Korrekturen der Erstkonsolidierung aufzunehmen, die aufgrund von besseren Erkenntnissen über die Zahlen eines Tochterunternehmens gemäß § 301 Abs. 2 Satz 2 HGB innerhalb von zwölf Monaten seit der Erstkonsolidierung vorgenommen werden. Dabei wird der Ausweis dieser Korrekturen, sofern wesentlich, nicht unter „sonstigen Veränderungen“, sondern in einer gesonderten Zeile mit entsprechender Bezeichnung präferiert.

Zu den „Änderungen des Konsolidierungskreises“ wird empfohlen, das in Tz. 45 des E-DRS 29 genannte Beispiel – Effekte aus der Erstkonsolidierung wie Aufrechnungsdifferenzen im Rahmen der erstmaligen Schuldenkonsolidierung – zu streichen.

Hinsichtlich der ergänzenden Angaben von ausschüttungsfreien und ausschüttungsgesperrten Beträgen in Tz. 46 des E-DRS 29 wird der Sinn und Zweck dieser Angaben kritisch hinterfragt. Darüber hinaus wird deren Operationalisierbarkeit in Frage gestellt. Sollte an der Empfehlung zu den ergänzenden Angaben dennoch festgehalten werden, sollte im Standard klargestellt werden, dass sich diese Angaben nur auf die ausschüttungsgesperrten Beträge der Tochterunternehmen beziehen, die während der Dauer der Konzernzugehörigkeit entstanden sind.

Gemäß Tz. B12 der Begründung zu E-DRS 29 umfasst der Begriff „Tochterunternehmen“ i.S.v. E-DRS 29 – aus Gründen der besseren Lesbarkeit des Standards – sowohl vollkonsolidierte Tochterunternehmen als auch Gemeinschaftsunternehmen. Es wird angeregt, dies aus der Begründung zu streichen und die Begriffe „Tochterunternehmen“ und „Gemeinschaftsunternehmen“ nicht zu vermischen.

Ferner wird empfohlen, die in Tz. B16 formulierte Klarstellung hinsichtlich der Darstellung der Finanzinstrumente, die eine Mischform zwischen Eigen- und Fremdkapital haben, im Konzerneigenkapitalspiegel aus der Begründung in den Standard zu verlagern.

Schließlich wird angeregt, in den Übergangsvorschriften klarzustellen, wie die Position „Kumuliertes übriges Konzernergebnis“ nach DRS 7, die derzeit ggf. neben der Eigenkapitaldifferenz aus Währungsumrechnung noch andere erfolgsneutral erfasste Beträge enthält (z.B. aufgrund der BilMoG-Umstellung), im Zuge der Erstanwendung des neuen Standards umzugliedern ist.

## **Verabschiedung**

Frau Knorr bedankt sich für das lebhafte Interesse an der Diskussion und verabschiedet die Teilnehmer.

Frankfurt, 26. Mai 2014