



Stellungnahme der Wirtschaftsprüferkammer

zum E-DRS 29 Konzerneigenkapital

17. Sitzung HGB-FA am 25.06.2014
17_16c_HGB-FA_E-DRS 29_WPK

Berlin, den 28. Mai 2014

Ansprechpartner: WPin Daniela Zintzsch
Wirtschaftsprüferkammer
Postfach 30 18 82, 10746 Berlin
Rauchstraße 26, 10787 Berlin
Telefon: 0 30 - 72 61 61 - 325
Telefax: 0 30 - 72 61 61 - 287
E-Mail: daniela.zintzsch@wpk.de
www.wpk.de

An:

Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee (DRSC)

Die Wirtschaftsprüferkammer (WPK) ist eine Körperschaft des öffentlichen Rechts, deren Mitglieder alle Wirtschaftsprüfer, vereidigten Buchprüfer, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchprüfungsgesellschaften in Deutschland sind. Die WPK hat ihren Sitz in Berlin und ist für ihre über 21.000 Mitglieder bundesweit zuständig. Unsere gesetzlich definierten Aufgaben sind unter www.wpk.de in den Rubriken „Über die WPK / Allgemeines“ und „Über die WPK / Aufgaben“ (<http://www.wpk.de/ueber/allgemeines.asp> und <http://www.wpk.de/ueber/aufgaben.asp>) ausführlich beschrieben.

Fragestellungen des DRSC zum E-DRS 29

Definitionen

Frage 1: Umfang und Auswahl definierter Begriffe (Tz. 9)

E-DRS 29 definiert ausgewählte Begriffe. Die Definitionen sollen die Verständlichkeit und die Klarheit der Anforderungen des Standardentwurfs sicherstellen. Die Definitionen beziehen sich sowohl auf allgemeine als auch auf spezifische Fachbegriffe.

- a) *Halten Sie alle in E-DRS 29 enthaltenen Definitionen für erforderlich? Wenn nein, auf welche Definitionen kann Ihrer Meinung nach verzichtet werden?*
- b) *Gibt es Definitionen, die angepasst/geändert werden sollten?*
- c) *Gibt es weitere Begriffe, die Ihrer Meinung nach zu definieren sind?*

Die Begriffe „Ausstehende Einlagen“ und „Konzernjahresüberschuss/-fehlbetrag“ sind nach Auffassung der WPK selbsterklärend und bedürfen insofern keiner gesonderten Definition. Darüber hinaus erachten wir die Definitionen als ausreichend und angemessen.

Frage 2: Behandlung eigener Anteile im Fall, dass diese kurzfristig im Bestand gehalten werden (Definition des Begriffs »Eigene Anteile« in Tz. 9)

Nach Auffassung des HGB-FA soll die bilanzielle Behandlung eigener Anteile unabhängig vom Zweck des Erwerbs erfolgen. Die Vorschriften des § 272 Abs. 1a, 1b HGB gelten also auch für die zum Handel oder zur kurzfristigen Wiederveräußerung erworbenen eigenen Anteile.

- a) *Teilen Sie die Auffassung des HGB-FA? Bitte legen Sie die Gründe für Ihre Auffassung dar.*
- b) *Wenn Sie die Auffassung des HGB-FA teilen, halten Sie die Klarstellung hierzu durch einen expliziten Verweis auf nur kurzfristig im Bestand gehaltene eigene Anteile innerhalb der Definition des Begriffs „Eigene Anteile“ für ausreichend verständlich oder soll die Klarstellung im Kapitel „Regeln“ in einer separaten Tz. erfolgen?*

Die WPK teilt die Auffassung des HGB-FA. Eine vom Zweck des Erwerbs unabhängige Behandlung eigener Anteile wird durch die Gesetzesbegründung gestützt, wonach durch die Änderungen des § 272 HGB „die Bilanzierung eigener Anteile vereinfacht“ werden soll.

U.a. soll dem wirtschaftlichen Gehalt des Rückkaufs beziehungsweise der Veräußerung eigener Anteile als Auskehrung frei verfügbarer Rücklagen an die Anteilseigner beziehungsweise wirtschaftlicher Kapitalerhöhung handelsbilanziell Rechnung getragen werden. In der Gesetzesbegründung wird im Weiteren ausgeführt, dass die allein an (subjektive) Absichten anknüpfende Differenzierung für handelsbilanzielle Zwecke aufgegeben wird und sich der Ausweis an dem wirtschaftlichen Gehalt des Rückkaufs oder der Veräußerung orientiert und demgemäß vereinheitlicht. Wirtschaftlich betrachtet läge, gleichgültig ob die eigenen Anteile sofort wieder veräußert oder eingezogen werden, in jedem Rückkauf eine Auskehrung frei verfügbarer Rücklagen an die Anteilseigner vor.

Nach unserer Auffassung wird anhand der Definition der „Eigenen Anteile“ klar, dass die Absicht des Erwerbs keinen Einfluss mehr auf die handelsbilanzielle Darstellung hat. Eine diesbezügliche weitere Klarstellung halten wir aus diesem Grund für überflüssig.

Fraglich ist allerdings, ob der in Tz. 16 geforderte unsaldierte Ausweis der Veränderungen des Konzerneigenkapitals bei den zum Handel (z.B. gem. § 71 Abs. 1 Nr. 7 AktG) oder zur kurzfristigen Wiederveräußerung erworbenen eigenen Anteilen sachgerecht ist. Für den unsaldierten Ausweis spricht die Offenlegung des Ausmaßes des Handels. Dagegen spricht der ggf. erhöhte Aufwand bei der Erstellung und Prüfung des Eigenkapitalspiegels.

Regeln

Frage 3: Umfang der in E-DRS 29 konkretisierten handelsrechtlichen Vorschriften zum Konzerneigenkapital

E-DRS 29 konkretisiert die handelsrechtlichen Vorschriften zu den Posten des Konzerneigenkapitals, die gesetzlich nicht oder nicht eindeutig geregelt sind. Ein großer Teil der Vorschriften in E-DRS 29 ist dabei der bilanziellen Behandlung der eigenen Anteile gewidmet.

Sehen Sie Bedarf, weitere in E-DRS 29 nicht adressierte Themenbereiche klarzustellen? Wenn ja, welche?

Nach unserer Auffassung besteht kein Bedarf weiterer Ausführungen.

Frage 4: Rücklagen, die beim Erwerb eigener Anteile im Konzernabschluss zur Verrechnung verwendet werden dürfen (Tz. 27)

E-DRS 29 stellt klar, dass für die Verrechnung des Unterschiedsbetrags zwischen dem Nennbetrag oder dem rechnerischen Wert und den Anschaffungskosten der eigenen Anteile im Konzernabschluss auch solche Rücklagen verwendet werden dürfen, die für Zwecke des Jahresabschlusses des Mutterunternehmens für Ausschüttungen gesperrt sind. Dies wird durch die Eigenart des Konzernabschlusses begründet, keine Ausschüttungsbemessungsgrundlage darzustellen. Der HGB-FA stellt jedoch fest, dass der Konzernabschluss in der Praxis oft als Grundlage für Ausschüttungsentscheidungen herangezogen wird. Aus diesem Grund wird in E-DRS 29 für den Konzernabschluss empfohlen, dieselben Rücklagen zur Verrechnung zu verwenden wie im Jahresabschluss.

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

Inwiefern der Konzernabschluss in der Praxis als Grundlage für Ausschüttungsentscheidungen herangezogen wird, entzieht sich unserer Kenntnis. Da dies allerdings durch den HGB FA festgestellt wird, sollte auf die Möglichkeit der Verrechnung des Unterschiedsbetrags mit den verwendungsbeschränkten Rücklagen verzichtet werden.

Frage 5: Verrechnungslogik bei der Veräußerung eigener Anteile (Tz. 31 ff.)

Gemäß E-DRS 29 soll bei der Veräußerung eigener Anteile für jeden Veräußerungsvorgang nach derselben Verrechnungslogik wie beim ursprünglichen Erwerb, nur in umgekehrter Reihenfolge, vorgegangen werden. So sind sowohl der Vorspaltenausweis in Höhe des Nennbetrags oder des rechnerischen Werts von veräußerten eigenen Anteilen als auch die Verrechnung mit den jeweiligen frei verfügbaren Rücklagen zu korrigieren. Darüber hinausgehende Beträge sind in die Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB einzustellen.

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

Gegen die vorgeschlagene Vorgehensweise ist nichts einzuwenden.

Frage 6: Behandlung eigener Anteile im Falle, dass sie in mehreren Tranchen zu unterschiedlichen Zeitpunkten mit unterschiedlichen Anschaffungskosten erworben wurden (Tz. 35 f.)

E-DRS 29 empfiehlt, im Falle der Wiederveräußerung eigener Anteile die Anschaffungskosten des veräußerten Bestands mit den durchschnittlichen Anschaffungskosten des Bestands zu ermitteln. Für jeden einzelnen Veräußerungsvorgang ist der Veräußerungsgewinn in die Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB einzustellen, der Veräußerungsverlust mit den frei verfügbaren Rücklagen zu verrechnen.

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

Das dargestellte Wahlrecht eines gewogenen Durchschnitts ist nach unserer Auffassung eine praktikable Vorgehensweise und aus Vereinfachungsgründen nicht zu beanstanden. Grundsätzlich sollte jedoch, soweit praktikabel, der Grundsatz der Einzelbewertung gelten.

Frage 7: Darstellung der Ergebnisverwendung im Konzerneigenkapitalspiegel von Mutterunternehmen in der Rechtsform einer Personenhandelsgesellschaft (Tz. 18 und Anlage 3)

Gemäß E-DRS 29 soll im Konzernabschluss des Mutterunternehmens in der Rechtsform einer Personenhandelsgesellschaft nur das Ergebnis des Mutterunternehmens aus seinem Jahresabschluss, nicht aber die Ergebnisse der Tochterunternehmen den Kapitalanteilen und ggf. den Gesellschafterkonten im Fremdkapital zugewiesen werden. Dies soll durch Beispiele in der Anlage 3 zu E-DRS 29 verdeutlicht werden.

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

Die Vorgehensweise ist nachvollziehbar und aus unserer Sicht nicht zu beanstanden.

Frage 8: Ergänzende Angaben zum Konzerneigenkapital (Tz. 45)

In E-DRS 29 wird empfohlen, zu den Posten »Gewinnrücklagen«, »Gewinnvortrag/Verlustvortrag«, »Konzernjahresüberschuss/-fehlbetrag, der dem Mutterunternehmen zuzurechnen ist« ausschüttungsfreie und ausschüttungsgesperrte Beträge anzugeben. Der HGB-FA stellte fest, dass in der Praxis die Ergebnisverwendungsentscheidungen über das Ergebnis des Mutterunternehmens häufig auf der Basis des Konzernergebnisses gefällt werden. Mit den in E-DRS 29 empfohlenen Angaben soll somit den Informationsbedürfnissen der Gesellschafter Rechnung getragen werden.

- a) *Stimmen Sie der Empfehlung in E-DRS 29 zu den ergänzenden Angaben zu? Wenn nein, begründen Sie bitte Ihre Auffassung.*
- b) *Halten Sie weitere Angaben zum Konzerneigenkapital für sinnvoll? Wenn ja, welche?*

Eine Pflicht zur ergänzenden Angabe ausschüttungsgesperrter Beträge im (Konzern-) Eigenkapitalpiegel ergibt sich weder aus dem Gesetzeswortlaut noch aus der Gesetzesbegründung. Jedoch dient der Konzernabschluss, wie vom HGB-FA zutreffend ausgeführt, auch als ein Anhaltspunkt für die Ausschüttung an die Gesellschafter, so dass dieses Interesse, bspw. durch die Angabe der ausschüttungsgesperrten Mittel, entsprechend berücksichtigt werden könnte.

Ob der Konzernabschluss regelmäßig oder nur in Ausnahmen als Grundlage für die Ausschüttung herangezogen wird, vermögen wir nicht zu beurteilen und empfehlen, dies empirisch zu untersuchen.

Sofern die Ausschüttung auf Grundlage des Einzelabschlusses erfolgt, ist die Angabe ausschüttungsgesperrter Beträge im Konzernabschluss nicht erforderlich und würde damit nicht zur Klarheit und Übersichtlichkeit beitragen. Aus diesem Grund sollte die Entscheidung über die Abgabe ausschüttungsgesperrter Beträge explizit als Wahlrecht formuliert sein.

Darüber hinaus sollte der Wesentlichkeitsgedanke in Tz. 46 erwähnt werden.

Um eine übersichtliche Darstellung des Konzerneigenkapitalspiegels zu ermöglichen und eine optische Überfrachtung zu vermeiden, sollte die Angabe ausschüttungsgesperrter Beträge als „Davon-Vermerk“ erwogen werden. Ggf. ist es vor dem Hintergrund der Adressatenorientierung ausreichend, den ausschüttungsgesperrten Betrag (unabhängig davon, ob dies auf Gesetz oder Satzung basiert) in einem Betrag als „Davon-Vermerk“ anzugeben.

Vor dem Hintergrund der Zielsetzung einer klaren und übersichtlichen Darstellung erachten wir weitere Angaben als nicht erforderlich.

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

Frage 9: Struktur der Konzerneigenkapitalspiegel (Anlagen 1 und 2 zu E-DRS 29)

Die Anlagen 1 und 2 zum E-DRS 29 enthalten Muster der Konzerneigenkapitalspiegel für Kapitalgesellschaften und Personenhandelsgesellschaften.

- a) *Halten Sie die Struktur der Konzerneigenkapitalspiegel für angemessen, nicht ausreichend oder zu weitgehend?*
- b) *Sehen Sie über die in den Anlagen 1 und 2 zu E-DRS 29 dargestellten Konzerneigenkapitalspiegel hinaus ggf. weiteres Differenzierungspotenzial oder weitergehende Differenzierungsnotwendigkeiten?*

Die Struktur ist angemessen und aus unserer Sicht nicht zu beanstanden.

Weitere Differenzierungsnotwendigkeiten sehen wir nicht.

Wir hoffen, dass unsere Anregungen im Verlauf des weiteren Verfahrens Berücksichtigung finden.
