

© DRSC e.V.	Zimmerstr. 30	10969 Berlin	Tel.: (030) 20 64 12 - 0	Fax: (030) 20 64 12 - 15
	Internet: www.drsc.de		E-Mail: 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 des FA wieder. Die Standpunkte des 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:	39. HGB-FA / 13.09.2018 / 15:15 – 16:00 Uhr
TOP:	04 – DRS 22 Konzerneigenkapital – Anwendungsfragen
Thema:	Darstellung der Gewinnrücklagen im Konzern
Unterlage:	39_04_HGB-FA_AnwendungDRS22_CN

1 Sitzungsunterlagen für diesen TOP

- 1 Für diesen Tagesordnungspunkt (TOP) der Sitzung liegen folgende Unterlagen vor:

Nummer	Titel	Gegenstand
39_04	39_04_HGB-FA_AnwendungDRS22_CN	Cover Note

Stand der Informationen: 07.09.2018.

2 Hintergrund und Inhalt der Sitzung

- 2 Im Rahmen seiner Überlegungen zum zukünftigen Arbeitsprogramm hatte der HGB-FA darum gebeten, regelmäßig über bei der Geschäftsstelle eingehende Anfragen zur Anwendung der Deutschen Rechnungslegungs Standards (DRS) informiert zu werden – insbesondere, soweit sich aus Sicht des Mitarbeiterstabs hieraus Anwendungsfragen ergeben, die über die Betrachtung eines konkreten Einzelfalls hinausgehen.
- 3 Davon ausgehend könne dann durch den HGB-FA entschieden werden, ob, wann und in welcher Form ggf. Überarbeitungsbedarf eines DRS bestehe. Von besonderem Interesse könnten hierbei Herausforderungen bei der (erstmaligen) Anwendung neuer oder geänderter DRS sein.



3 Anwendungsfrage zur Darstellung der Konzerngewinnrücklagen nach DRS 22

3.1 Inhalt der Anfrage

- 4 Eine Anfrage in dem vorgenannten Sinne erreichte die Geschäftsstelle im Mai 2018 zu DRS 22 *Konzerneigenkapital* von einer mittelständischen Wirtschaftsprüfungsgesellschaft und erschien aus Sicht des Mitarbeiterstabs hinreichend relevant, da sie regelmäßig bei der Umstellung von DRS 7 *Konzerneigenkapital und Konzerngesamtergebnis* auf DRS 22 auftreten könnte.
- 5 Hinterfragt wurde darin, inwieweit sich beim Übergang von DRS 7 zu DRS 22 Herausforderungen bei der Zuordnung von Eigenkapitalkomponenten ergeben, da die Verwendung des Sammelpostens des „Erwirtschafteten Konzerneigenkapitals“ im Konzerneigenkapitalpiegel im neuen Standard nicht mehr vorgesehen ist.
- 6 Der Mitarbeiterstab des DRSC bat daraufhin den HGB-FA, beginnend in seiner vergangenen Sitzung, zu erörtern, ob die Beweggründe für die angesprochenen Änderungen zum Ausweis innerhalb des Konzerneigenkapitals durch DRS 22 (vgl. Abschnitt 3.2) oder deren Umsetzung (vgl. Abschnitt 3.3) noch klarer kommuniziert werden sollten.

3.2 Regelungsinhalte des Standards und deren Beweggründe

- 7 Im Gegensatz zu DRS 7 differenziert DRS 22 die Komponenten des Konzerneigenkapitals unter Verweis auf § 298 Abs. 1 HGB in die gleichen Komponenten, wie dies für Jahresabschlüsse der Fall ist. Für Mutterunternehmen (MU) in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft sind dies u.a. Gewinnrücklagen, Gewinnvortrag/Verlustvortrag, Konzernjahresüberschuss/-fehlbetrag [siehe Zusammenfassung zu DRS 22]. Im Gegensatz dazu verwendete DRS 7 den zusammengefassten Posten „Erwirtschaftetes Konzerneigenkapital“.
- 8 In der Begründung zu DRS 22 werden für diesen Übergang in die differenzierte Darstellungsweise des erwirtschafteten Konzerneigenkapitals folgende Argumente angeführt:
 - a) In DRS 22 sollten grundsätzlich keine neuen, über den Gesetzeswortlaut hinausgehenden Begriffe verwendet werden. Folglich wurden einige Begriffe und deren Definitionen aus DRS 7 in DRS 22 nicht mehr verwendet, namentlich u.a. „Erwirtschaftetes Konzerneigenkapital“ [DRS 22.B7].
 - b) Dem Konzernabschluss wird eine gewisse Bedeutung im Zuge der Ausschüttungsbemessung zugesprochen, für die auch die Fiktion von Konzerngewinnrücklagen, also die fingierte Aufgliederung des erwirtschafteten Konzerneigenkapitals relevant sein könnte. So konstatierte der HGB-FA zu den Angaben zu den ausschüttungsgesperrten Beträgen für den Konzernabschluss: „Der Konzernabschluss hat zwar keine Ausschüttungsbemes-



sungsfunktion, 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.“ [DRS 22.B49]

- 9 DRS 22 enthält im Hauptteil keine Ausführungen zur grundsätzlichen Behandlung von Konzerngewinnrücklagen. Sie werden als allgemeiner Pflichtbestandteil lediglich in der einleitenden Zusammenfassung des Standards genannt. In der Begründung wird dazu ausgeführt, dass u.a. die Begriffe „Gewinnrücklagen“ und „Gewinnvortrag/Verlustvortrag“ in DRS 22 nicht definiert werden, da die gesetzlichen Definitionen bzw. Erläuterungen zu diesen Begriffen als ausreichend erachtet wurden [DRS 22.B8].
- 10 DRS 22 enthält entsprechend keinen separaten Abschnitt zu den Konzerngewinnrücklagen. Es bleibt mitunter aus dem Standardtext offen, ob damit die Gewinnrücklagen der Konzernmutter oder die kumulierten Rücklagen der Tochterunternehmen (TU) erfasst werden. Das Beispiel (für Personengesellschaften) im Anhang von DRS 22 bezieht aber offenkundig die Gewinnrücklagen der TU (ab der Erstkonsolidierung) in die Konzerngewinnrücklagen mit ein. Als detailliertere Vorschriften zu Konzerngewinnrücklagen finden sich die ergänzenden Regelungen für Personhandelsgesellschaften i.S.d. § 264a HGB [DRS 22.24 ff.] und zur Bilanzierung eigener Anteile [DRS 22.31 ff.].
- 11 Ferner verlangt DRS 22.65 den „gemäß DRS 7.19 im Posten »Kumuliertes übriges Konzerneigenkapital« ausgewiesene[n] Saldo der erfolgsneutral erfassten Veränderungen des Konzerneigenkapitals auf die in den Anlagen 1 und 2 zu diesem Standard genannten Posten des Konzerneigenkapitals aufzugliedern“. Beträge der Vorperiode sollen gemäß DRS 22.63 bei erstmaliger Anwendung des Standards nur angegeben werden, wenn diese nach den Regeln des DRS 22 ermittelt wurden.

3.3 Erörterungen zur Umsetzung des Standards in der 38. Sitzung des HGB-FA

- 12 In seiner vergangenen Sitzung erörterte der HGB-FA unter TOP 6 bereits erste Überlegungen, ob die Beweggründe für die angesprochenen Änderungen zum Ausweis innerhalb des Konzerneigenkapitals durch DRS 22 oder deren Umsetzung noch klarer kommuniziert werden sollten.
- 13 Hinsichtlich der Umsetzung der beschriebenen Neuregelungen von DRS 22 stellte der HGB-FA fest, dass der neue Standard darüber hinaus (bewusst) keinerlei Regelungen zu grundsätzlichen Behandlung der Konzerngewinnrücklagen enthält und insofern auch keine (neuen) Herausforderungen bei der Anwendung von DRS 22 bestehen. Insbesondere erübrige sich die Vorgabe von Übergangsvorschriften bei der Erstanwendung aus folgenden Gründen:



- a) Soweit man der verbreiteten Auffassung folgt, dass das Eigenkapital in der Konzernbilanz (nach DRS 7 und DRS 22) in der Struktur derjenigen eines Jahresabschlusses nach § 266 i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB entspricht, ergeben sich durch DRS 22 keine Änderungen im bilanziellen Ausweis, sondern lediglich in der Darstellung der Bewegungsdaten im Eigenkapitalspiegel. Die buchhalterische Datenbasis hierfür bleibt unverändert, da die bestehenden Beträge im Posten „Erwirtschaftetes Konzerneigenkapital“ schon bislang zum Ausweis in der Konzernbilanz übergeleitet werden mussten, da der Posten dort nicht existiert(e).
- b) Herausforderungen entstünden ausschließlich unter der Maßgabe, dass das bilanzierende Unternehmen im Konzernabschluss bislang eben nicht der Eigenkapitalstruktur von § 266 Abs. 3 A. III HGB gefolgt ist, mithin keine Gewinnrücklagen ausgewiesen hat, sondern die Strukturvorgaben aus DRS 7 für den Eigenkapitalspiegel auch für die Konzernbilanz adaptiert hatte. Dann – und nur dann – erscheinen die Herausforderungen bei der erstmaligen bzw. retrospektiven Anwendung des neuen Standards nachvollziehbar, da sich keine offensichtliche Aufteilungssystematik der bestehenden Gewinnrücklagen der TU zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung von DRS 22 ergibt und der Standard auch keine konkreten Übergangsvorschriften beschreibt.
- 14 Ein Vorgehen ad b) wurde vom HGB-FA kritisch gesehen und steht auch nicht im Einklang mit der überwiegenden Kommentarmedeutung. Einzelne Mitglieder des HGB-FA gaben ferner zu bedenken gegeben, dass im regulatorischen Umfeld (z.B. für Versicherungsunternehmen durch die Versicherungsunternehmens-Rechnungslegungsverordnung als *lex specialis*) die Formblätter der Bilanz auch für die Konzernbilanz gelten und damit ein Ausweis der Gewinnrücklagen im Konzernabschluss sogar zwingend geboten sei.

4 Konzeptionelle Erwägungen zum Umfang der Konzerngewinnrücklagen außerhalb der Regelungsinhalte von DRS 22

4.1 Zwischenfazit im Rahmen der 38. Sitzung des HGB-FA

- 15 Wenngleich sich die eingangs genannte Anfrage vermeintlich nur auf die erstmalige und einmalige Behandlung des Konzerneigenkapitals zum Zeitpunkt des Übergangs auf DRS 22 bezog, macht sie auf die grundsätzliche Konzeption des Konzernverständnisses des Standards aufmerksam, denn es geht um die (retrospektive und prospektive) Behandlung der Ergebnisverwendungen (Einstellungen in Rücklagen vs. Ergebnisvorträge) der einzelnen TU aus Sicht des Konzerns, welche die Basis für die Aufteilungs- oder Umstellungsfrage darstellt.
- 16 Hinausgehend über die vermeintlichen Herausforderungen bei der Zuordnung von Eigenkapitalkomponenten im Konzerneigenkapitalspiegel beim Übergang von DRS 7 zu DRS 22 und un-



abhängig vom derzeitigen Regelungsbereich des neuen Standards hielt der HGB-FA die damit aufgeworfene konzeptionelle Fragestellung zum Zweck der Gewinnrücklagen im Konzernabschluss für durchaus betrachtenswert.

- 17 Der HGB-FA gab in der vergangenen Sitzung jedoch zu bedenken, dass die Grundlagen zur Dotierung und Bemessung der Konzerngewinnrücklagen bislang nicht Gegenstand von DRS 22 sind und auch nicht im Fokus bei dessen Entwicklung standen. Auch haben sich hierzu in den Stellungnahmen zum Entwurf E-DRS 31 sowie in der jüngeren Fachliteratur kaum Einlassungen ergeben.

4.2 Vorüberlegungen durch den Mitarbeiterstab

- 18 Gegen eine differenzierte Darstellungsweise des erwirtschafteten Konzerneigenkapitals (mithin insbesondere gegen den gesonderten Ausweis von Konzerngewinnrücklagen in der Eigenkapitalstruktur von § 266 Abs. 3 A. III HGB) könnten konzeptionelle Erwägungen dahingehend vorgebracht werden, dass das deutsche Gesellschaftsrecht grundsätzlich keine Gewinnverwendung des Konzerns beschreibt.
- 19 Ferner stellt sich neben dem „ob“ auch die Frage, „inwieweit“ die Gewinnrücklagen der TU im Konzernabschluss ausgewiesen werden sollten. Insbesondere kann die Aussagekraft eines solchen konstruierten kumulierten Betrags kritisch hinterfragt werden, wenn er sich z.B. aus den folgenden Gründen nicht als Summe der Rücklagen der Jahresabschlüsse der einzelnen einbezogenen Unternehmen ergibt:
- a) Zeitlicher Aspekt: Die Gewinnrücklagen der Jahresabschlüsse der TU enthalten auch Beträge für die Zeit vor der Erstkonsolidierung. Diese existieren aus Sicht des Konzerns nicht und werden im Rahmen der erstmaligen Einbeziehung auch vollständig eliminiert.
 - b) Materieller Aspekt: Die auf die TU entfallenden Gewinnanteile ab der Erstkonsolidierung im Konzern entsprechen nicht notwendigerweise den Ergebnissen ihrer Jahresabschlüsse, da durch Kaufpreisallokationen (Stille Reserven und Geschäfts- oder Firmenwerte) und andere Effekte der Konsolidierung (wie etwa Zwischengewinneliminierung) Abweichungen auftreten können.
 - c) Beteiligungsaspekt: In Falle von Minderheitsgesellschaftern an den TU wird der auf diese entfallende Teil der Ergebnisse im Konzerneigenkapital gesondert ausgewiesen und insoweit von der diesbezüglichen Gewinnrücklage im Vergleich zum Jahresabschluss „abgespalten“.



5 Weiteres Vorgehen und Nächste Schritte

- 20 Der Mitarbeiterstab bittet den HGB-FA die vorgenannte Argumentation kritisch zu würdigen und darauf aufbauend zu entscheiden,
- a) ob die Erwägungsgründe für die Änderungen in DRS 22 im Vergleich zu DRS 7 (vgl. Abschnitt 3.2) klarer nach außen kommuniziert werden können oder ggf. Klarstellungen oder eine Anpassung des neuen Standards (vgl. Abschnitt 3.3) notwendig und sinnvoll erscheinen. Im Rahmen der derzeitigen Regelungsinhalte von DRS 22 und unter Zugrundelegung der weitgehend vertretenen Auffassung zur Maßgeblichkeit der Struktur eines Jahresabschlusses nach § 266 i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB auch für den Konzernabschluss besteht aus Sicht des Mitarbeiterstabs kein kurzfristiger Handlungsbedarf.
 - b) ob eine weitere Befassung mit den konzeptionellen Erwägungen zum Umfang der Konzerngewinnrücklagen außerhalb der Regelungsinhalte von DRS 22 (vgl. Abschnitt 4.2) durch den HGB-FA erfolgen sollte. Nach Auffassung des Mitarbeiterstabs wäre es dazu grundsätzlich hilfreich, zunächst empirisch einen besseren Überblick über die Bilanzierung des Konzerneigenkapitals nach DRS 7 und DRS 22 zu erhalten, was insbesondere durch Vergleich der Jahres- und Konzernabschlüsse von Mutterunternehmen für die Geschäftsjahre 2016 und 2017 möglich wäre. Unter dieser Maßgabe könnte das Thema in einer der kommenden Sitzungen weiter diskutiert werden.