

Update zu aktuellen
Entwicklungen des HGB

Ausgabe 4,
März 2015

HGB direkt

pwc

E-DRS 31: Konzerneigenkapital

Aktueller Anlass

Der HGB-Fachausschuss des DRSC hat am 12. März 2015 den E-DRS 31 „Konzerneigenkapital“ veröffentlicht, der an die Stelle des im vergangenen Jahr veröffentlichten E-DRS 29 „Konzerneigenkapital“ tritt. Der neue Standardentwurf ist auf der Homepage des DRSC verfügbar. Er soll, nach seiner Finalisierung und der Bekanntmachung durch das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucher (BMJV) im Bundesanzeiger, den bisherigen DRS 7 „Konzerneigenkapital und Konzerngesamtergebnis“ ersetzen.

Auswirkungen

In pwc HGB direkt ([Ausgabe 2, 2014](#)) wurde bereits über den E-DRS 29 und seine wesentlichen Auswirkungen auf den handelsrechtlichen Konzerneigenkapitalspiegel berichtet.

Im E-DRS 31 wurden gegenüber dem E-DRS 29 insbesondere die folgenden Änderungen bzw. Klarstellungen vorgenommen:

- In E-DRS 31, Tz. 15 wird klargestellt, dass ein auf der Aktivseite der Konzernbilanz ausgewiesener **„Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“** bei Mutterunternehmen in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft bzw. „Nicht durch Vermögenseinlagen gedeckte Verlustanteile“ bei haftungsbeschränkten Personenhandelsgesellschaften als Mutterunternehmen auch in den Konzerneigenkapitalspiegel aufzunehmen sind.
- Während E-DRS 29 nur für Mutterunternehmen in der Rechtsform der Personenhandelsgesellschaft die Aufstellung einer **Konzernergebnisverwendungsrechnung** empfohlen hat, soll dies nach E-DRS 31 (Tz. 20) für alle Mutterunternehmen unabhängig von ihrer Rechtsform empfohlen werden.
- Eingeforderte **ausstehende Einlagen** auf das gezeichnete Kapital des Mutterunternehmens gegenüber Tochterunternehmen sind nach E-DRS 31, Tz. 28 lit. a) im Rahmen der Schuldenkonsolidierung (§ 303 HGB) zu eliminieren. Eingeforderte Einlagen, die gegenüber Dritten bestehen, sind gesondert als Forderungen auszuweisen. Nicht eingeforderte ausstehende Einlagen auf das gezeichnete Kapital des Mutterunternehmens hingegen sind immer vom gezeichneten Kapital abzusetzen (§ 272 Abs. 1 Satz 3 i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB).

- In E-DRS 31, Tz. 33 wird klargestellt, dass unrealisierte Gewinne aus der Währungsumrechnung, die in der **Eigenkapitaldifferenz aus der Währungsumrechnung** nach § 308a HGB im (Konzern-)Eigenkapital ausgewiesen werden, **nicht** für eine **Verrechnung** mit einem den Nennbetrag bzw. rechnerischen Wert übersteigenden Teil der Anschaffungskosten **eigener Anteile** zur Verfügung stehen.
- I.Z.m. dem Erwerb eigener Anteile (E-DRS 31, Tz. 29 und Tz. B29) wird ausdrücklich betont, dass der handelsrechtliche Konzernabschluss keine Ausschüttungsbemessungsfunktion hat und deshalb z.B. auch auf Ebene des handelsrechtlichen Jahresabschlusses nicht frei verfügbare Eigenkapitalteile im Konzernabschluss für die Verrechnung des den Nominalbetrag erworbener eigener Anteile übersteigenden Teils der Anschaffungskosten zur Verfügung stehen. Ungeachtet dessen soll für Anteile, die ein Mutterunternehmen an einem übergeordneten Mutterunternehmen hält (Rückbeteiligungen), im Teilkonzernabschluss des Mutterunternehmens das selbst Tochterunternehmen ist, eine **Rücklage für Anteile an einem herrschenden oder mit Mehrheit beteiligten Unternehmen** nach § 272 Abs. 4 i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB ausgewiesen werden (E-DRS 31, Tz. 46), obwohl es sich dabei um eine Ausschüttungssperre auf Ebene des handelsrechtlichen Einzelabschlusses handelt.

Nicht verständlich ist in diesem Zusammenhang, dass eine solche Rücklage auch im Konzernabschluss eines Mutterunternehmens, das seinerseits ein Gemeinschaftsunternehmen i.S.v. § 310 HGB ist, d.h. im Ergebnis für Rückbeteiligungen eines Gemeinschaftsunternehmens an dessen „Gesellschaftern“ gebildet werden soll. Bei solchen Beteiligungen wird es sich regelmäßig nicht um Anteile an einem herrschenden oder mit Mehrheit beteiligten Unternehmen handeln, so dass die Tatbestandsvoraussetzungen des § 272 Abs. 4 Satz 1 HGB schon im handelsrechtlichen Jahresabschluss nicht vorliegen werden.

- Analog zu den Rückbeteiligungen an übergeordneten Mutterunternehmen soll im (Teil-)Konzernabschluss eines Tochterunternehmens in der Rechtsform einer Personenhandelsgesellschaft i.S.d. § 264a HGB, die Anteile an ihrem persönlich haftenden Gesellschafter hält (Einheitsgesellschaft), ein **Ausgleichsposten für aktivierte eigene Anteile** gem. § 264c Abs. 4 Satz 2 HGB gebildet werden (E-DRS 31, Tz. 47).
- Ferner geht der Standardentwurf im Vergleich zum E-DRS 29 ausdrücklich auf die Behandlung von **Rückbeteiligungen**, die Tochterunternehmen am Mutterunternehmen des Konzernabschlusses halten, im Konzerneigenkapitalspiegel ein. Hervorzuheben sind dabei die folgenden Punkte:
 - In E-DRS 31, Tz. 48 ff. wird klargestellt, dass Rückbeteiligungen keine unmittelbar gehaltenen eigenen Anteile am Mutterunternehmen darstellen. Diese sind jedoch im Konzernabschluss wie eigene Anteile des Mutterunternehmens zu behandeln (§ 301 Abs. 4 HGB).
 - Im Konzernabschluss einer haftungsbeschränkten Personenhandelsgesellschaft, die selbst Anteile an ihrem persönlich haftenden Gesellschafter hält, sollen die Regelungen zu Rückbeteiligungen nur dann entsprechend angewandt werden, wenn der persönlich haftende Gesellschafter eine Einlage in das Eigenkapital der Personenhandelsgesellschaft geleistet hat (E-DRS 31, Tz. 49).
 - Bestehen neben der Rückbeteiligung auch eigene Anteile auf Ebene des Mutterunternehmens, wird empfohlen dies bei der offenen Absetzung der darauf entfallenden Nominalbeträge kenntlich zu machen oder im Konzernanhang anzugeben (E-DRS 31, Tz.51).
 - Wenn an dem Tochterunternehmen, das die Rückbeteiligung am Mutterunternehmen hält, andere Gesellschafter beteiligt sind, ist der Nominalbetrag, der auf die Rückbeteiligung entfällt, dennoch in voller Höhe offen vom gezeichneten Kapital (des Mutterunternehmens) abzusetzen.

Der rechnerisch auf die Anteile anderer Gesellschafter entfallende Nominalbetrag ist bei der Ermittlung des Ausgleichspostens zu korrigieren (E-DRS 31, Tz. 52).

- Der Posten „**Kumuliertes übriges Konzernergebnis**“ (DRS 7, Tz. 19) wird im neuen Standard nicht mehr verwendet (E-DRS 31, Tz. B7). Bei erstmaliger Anwendung des neuen Standards ist der unter diesem Posten ausgewiesene Saldo nach E-DRS 31, Tz. 63 auf die in den Anlagen 1 und 2 genannten Posten des Konzerneigenkapitals aufzugliedern. Hierbei sind die enthaltenen Währungsumrechnungsdifferenzen gem. § 308a HGB in den Posten „Eigenkapitaldifferenz aus Währungsumrechnung“ einzustellen und die übrigen Beträge in die zweckentsprechenden Konzernrücklagen, d.h. i.d.R. wohl die (Konzern-)Gewinnrücklagen, umzugliedern.
- In E-DRS 31 wird weiterhin nicht aufgegriffen, wie mit einer **erfolgsneutralen** (retrograden) **Korrektur der Erwerbsbilanzierung** nach § 301 Abs. 2 Satz 2 HGB umzugehen ist.

Handlungsbedarf

Die Kommentierungsfrist für den Standardentwurf endet am 22. Mai 2015. Damit ist zu erwarten, dass der endgültige Standard noch in diesem Jahr vom HGB-Fachausschuss verabschiedet wird. Auch bei einer zeitnahen Bekanntmachung durch das BMJV ist eine verpflichtende Erstanwendung jedoch frühesten für (Konzern-)Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2015 beginnen, vorgesehen (E-DRS 31, Tz. 62). Dessen ungeachtet, besteht aber ab der Bekanntmachung des endgültigen Standards die Möglichkeit der freiwilligen, dann aber vollumfänglichen, vorzeitigen Erstanwendung, was auch empfohlen wird (E-DRS 31, Tz. 62).

Ansprechpartner

Armin Slotta

Tel.: +49 69 9585-1220
armin.slotta@de.pwc.com

Guido Fladt

Tel.: +49 69 9585-1455
g.fladt@de.pwc.com

Barbara Reitmeier

Tel.: +49 69 9585-5446
barbara.reitmeier@de.pwc.com

Wolfgang Weigel

Tel.: +49 69 9585-2574
wolfgang.weigel@de.pwc.com

Michael Deubert

Tel.: +49 69 9585-1116
michael.deubert@de.pwc.com

Bestellung

Sie können den Newsletter *HGB direkt* über unser Client Information System (**CIS**) abrufen. Senden Sie dazu bitte eine E-Mail an: infosysteme.ass@de.pwc.com oder registrieren Sie sich direkt unter nachfolgendem Link: www.pwc.de/cis-cmaa.

Alternativ können Sie den Newsletter über folgenden Link **abonnieren**: www.pwc.de/hgb-direkt.

Wenn Sie den Newsletter abbestellen möchten, senden Sie bitte eine leere E-Mail mit der Betreffzeile „Abbestellung“ an folgende Adresse: Unsubscribe_HGB_direkt@de.pwc.com.