

Update zu aktuellen  
Entwicklungen des HGB

Ausgabe 2,  
Februar 2014

## HGB direkt

**pwc**

### E-DRS 29: Konzerneigenkapital

#### Aktueller Anlass

Der HGB-Fachausschuss des DRSC hat am 19. Februar 2014 den E-DRS 29 „Konzerneigenkapital“ veröffentlicht. Der Standardentwurf ist auf der Homepage des DRSC verfügbar. Er soll, nach seiner Finalisierung und der Bekanntmachung durch das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz (BMJV) im Bundesanzeiger, den bisherigen DRS 7 „Konzerneigenkapital und Konzerngesamtergebnis“ ersetzen.

#### Auswirkungen

Der Standard soll branchenübergreifend für alle Mutterunternehmen, die ihren handelsrechtlichen Konzernabschluss gem. § 297 Abs. 1 Satz 1 HGB ggf. i.V.m. § 13 Abs. 2 Satz 1 PubLG um einen Eigenkapitalspiegel zu erweitern haben, gelten und konkretisiert wie die Entwicklung der Eigenkapitalposten darzustellen ist (E-DRS 29, Tz. 2 f.). (Mutter-)Unternehmen, die ihren Jahres- oder Konzernabschluss freiwillig um einen Eigenkapitalspiegel ergänzen, sowie kapitalmarktorientierte Unternehmen, die ihren handelsrechtlichen Jahresabschluss gem. § 264 Abs. 1 Satz 2 HGB um einen Eigenkapitalspiegel ergänzen müssen, soll die entsprechende Anwendung der Grundsätze des Standards empfohlen werden (E-DRS 29, Tz. 4, Tz. 6 f.).

Nach E-DRS 29 sollen für die Darstellung der Entwicklung des Konzerneigenkapitals folgende **Grundsätze** gelten:

- Im Eigenkapitalspiegel ist die Veränderung des Konzerneigenkapitals in Matrixform darzustellen (E-DRS 29, Tz. B15). Dabei sind Eigenkapitalanteile, die auf Gesellschafter des Mutterunternehmens entfallen, getrennt vom Eigenkapital anderer Gesellschafter nach § 307 Abs. 1 HGB zu entwickeln (E-DRS 29, Tz. 12). Für das auf andere Gesellschafter entfallende Eigenkapital soll empfohlen werden, auch den darin enthaltenen Anteil am Konzernergebnis sowie der Eigenkapitaldifferenz aus der Währungsumrechnung gem. § 308a HGB gesondert darzustellen (E-DRS 29, Tz. 13).
- Im Eigenkapitalspiegel ist die Veränderung von Posten (z.B. die Veränderung des gezeichneten Kapitals und der Rücklagen bei Erwerb und Veräußerung von eigenen Anteilen innerhalb des Geschäftsjahrs) unsaldiert auszuweisen (E-DRS 29, Tz. 16).
- Die Posten des Eigenkapitals in der Konzernbilanz müssen mit denen im Eigenkapitalspiegel abstimmbare sein (E-DRS 29, Tz. 14), dies soll auch gelten, wenn branchenspezifische Besonderheiten für die Eigenkapitaldarstellung, z.B. durch aufsichtsrechtliche Regelungen bei Kreditinstituten, bestehen (E-DRS 29, Tz. B14). Sonderposten innerhalb des Konzerneigenkapitals, z.B.

"Genussrechtskapital" oder "Zur Durchführung einer beschlossenen Kapitalerhöhung geleistete Einlagen" sind auch in den Eigenkapitalspiegel aufzunehmen (E-DRS 29, Tz. 15, Tz. B16).

- Die Struktur eines Eigenkapitalspiegels bestimmt sich immer nach der Rechtsform (Kapital- oder Personenhandelsgesellschaft) des jeweiligen Mutterunternehmens (E-DRS 29, Tz. 19).
- Zum Verständnis der Eigenkapitalentwicklung erforderliche verbale Erläuterungen und sonstige Angaben sollen geschlossen entweder unter dem Eigenkapitalspiegel oder im Konzernanhang erfolgen (E-DRS 29, Tz. 48).
- Die Angabe von Vergleichszahlen im Eigenkapitalspiegel soll lediglich empfohlen werden (E-DRS 29, Tz. 22), während nach DRS 7 (Tz. 3) derzeit noch die Pflicht zur Angabe von Vergleichszahlen besteht.
- Die nach DRS 7 (Tz. 14) derzeit gebotene Überleitung des Konzernjahresergebnisses auf das Konzerngesamtergebnis, d.h. insb. die Berücksichtigung der Änderungen durch Eigenkapitaltransaktionen mit (Konzern-)Gesellschaftern, soll nicht länger verlangt werden (E-DRS 29, Tz. B5). Für Mutterunternehmen in der Rechtsform der Personenhandelsgesellschaft soll jedoch die Aufstellung einer Konzernergebnisverwendungsrechnung empfohlen werden (E-DRS 29, Tz. 21 i.V.m. Anlage 3).

Besonders ausführlich werden im Standardentwurf die Auswirkungen des **Erwerbs und der Veräußerung eigener Anteile** auf die Darstellung des Konzerneigenkapitals behandelt. Hervorzuheben sind dabei folgende Punkte/Klarstellungen:

- Für die Verrechnung eines den Nennbetrag bzw. rechnerischen Wert übersteigenden Teils der Anschaffungskosten der eigenen Anteile sollen im Konzernabschluss neben frei verfügbaren Rücklagen auch ausschüttungsgesperrte Rücklagen, z.B. eine gesetzliche Rücklage des Mutterunternehmens, herangezogen werden dürfen, nachdem dem handelsrechtlichen Konzernabschluss ausschließlich eine Informations- und keine Ausschüttungsbemessungsfunktion zukommt (E-DRS 29, Tz. 27, Tz. B26). Es soll empfohlen werden, die Verrechnung mit den jeweiligen Rücklagenkomponenten sachlich und zeitlich stetig vorzunehmen (E-DRS 29, Tz. 28).
- Übersteigt der Veräußerungserlös der eigenen Anteile deren Nennbetrag bzw. rechnerischen Wert, ist der Mehrbetrag bis zur Höhe des beim Erwerb mit den Konzernrücklagen verrechneten Betrags wieder in diese Rücklagen einzustellen und ein darüber hinaus gehender Betrag in die Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB einzustellen (§ 272 Abs. 1b Satz 2 und 3 i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB; E-DRS 29, Tz. 32).
  - Wurden eigene Anteile in mehreren Tranchen zu unterschiedlichen Anschaffungskosten erworben, soll es aus Praktikabilitätsgründen bei einer späteren teilweisen Veräußerung zulässig sein, den Betrag des Veräußerungserlöses, der wieder in Rücklagen einzustellen ist, als Durchschnittswert aus allen früheren Erwerben zu bestimmen (E-DRS 29, Tz. 35, Tz. B31).
  - Wird eine von einem Tochterunternehmen gehaltene Rückbeteiligung am Mutterunternehmen veräußert, soll ebenfalls ein über deren historischen Anschaffungskosten hinausgehender Teil des Veräußerungserlöses im Konzernabschluss als Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB ausgewiesen werden (E-DRS 29, Tz. 37 i.V.m. Tz. 31 ff.).

Ferner geht der Standardentwurf ausdrücklich auch auf **Besonderheiten bei** der Darstellung des Konzerneigenkapitals bei Mutterunternehmen in der Rechtsform einer **Personenhandelsgesellschaft** ein. Hierbei sind besonders folgende Punkte hervorzuheben:

- Eine Personenhandelsgesellschaft i.S.d. § 264a HGB hat bei der Eigenkapitalgliederung im Konzernabschluss, trotz des fehlenden Verweises in § 298 Abs. 1 HGB, auch § 264c HGB entsprechend zu beachten. Dies soll ausdrücklich in E-DRS 29 (Tz. 17) klargestellt werden.
- Der Eigenkapitalausweis im Konzernabschluss einer Personenhandelsgesell-

schaft soll sich an demjenigen im handelsrechtlichen Jahresabschluss des Mutterunternehmens orientieren, so dass z.B. die Kapitalanteile der Gesellschafter grds. in gleicher Höhe wie im Jahresabschluss ausgewiesen werden. Übersteigt das Konzerneigenkapital, z.B. aufgrund der bei Tochterunternehmen thesaurierten Gewinne, den Betrag der Kapitalanteile ggf. zzgl. etwaiger im Jahresabschluss bestehender (Gewinn-)Rücklagen, soll ein Mehrbetrag in sonstige (Konzern-)Gewinnrücklagen eingestellt werden (E-DRS 29, Tz. 18; Anlage 3).

- Ebenfalls soll klargestellt werden, dass der Ausweis des unverteilter Jahresergebnisses des Mutterunternehmens im Konzernabschluss einer Personenhandelsgesellschaft nur in Betracht kommt, wenn deren Gesellschaftsvertrag vom gesetzlichen Normalstatut abweichende Regelungen ("Thesaurierungsklausel zu Gunsten der Gesellschafterversammlung") enthält (E-DRS 29, Anlage 3, Bsp. 1 und 3).

Zur Verdeutlichung dieser Regelungen sind dem Standardentwurf ein eigenes Muster des Konzerneigenkapitalspiegels sowie Beispiele zur Ergebnisverwendung für Mutterunternehmen in der Rechtsform der Personenhandelsgesellschaft als Anlagen beigelegt.

## Handlungsbedarf

Die Kommentierungsfrist für den Standardentwurf endet am 31. Mai 2014. 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 wohl frühestens für (Konzern-)Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2014 beginnen, zu erwarten. Dessen ungeachtet, besteht ab der Bekanntmachung des endgültigen Standards die Möglichkeit der freiwilligen, dann aber vollumfänglichen, vorzeitigen Erstanwendung, was auch in E-DRS 29, Tz. 51 empfohlen werden soll.

---

## Ansprechpartner

**Armin Slotta**  
Tel.: +49 69 9585-1220  
[armin.slotta@de.pwc.com](mailto:armin.slotta@de.pwc.com)

**Barbara Reitmeier**  
Tel.: +49 69 9585-5446  
[barbara.reitmeier@de.pwc.com](mailto:barbara.reitmeier@de.pwc.com)

**Michael Deubert**  
Tel.: +49 69 9585-1116  
[michael.deubert@de.pwc.com](mailto:michael.deubert@de.pwc.com)

**Guido Fladt**  
Tel.: +49 69 9585-1455  
[g.fladt@de.pwc.com](mailto:g.fladt@de.pwc.com)

**Peter Flick**  
Tel.: +49 69 9585-2004  
[peter.flick@de.pwc.com](mailto:peter.flick@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](mailto:infosysteme.ass@de.pwc.com) oder registrieren Sie sich direkt unter nachfolgendem Link: [www.pwc.de/cis-cmaa](http://www.pwc.de/cis-cmaa).

Alternativ können Sie den Newsletter über folgenden Link **abonnieren**: [www.pwc.de/hgb-direkt](http://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](mailto:Unsubscribe_HGB_direkt@de.pwc.com).

Die Beiträge sind als Hinweise für unsere Mandanten bestimmt. Für die Lösung einschlägiger Probleme greifen Sie bitte auf die angegebenen Quellen oder die Unterstützung unserer Büros zurück. Teile dieser Veröffentlichung/Information dürfen nur nach vorheriger schriftlicher Zustimmung durch den Herausgeber nachgedruckt und vervielfältigt werden. Meinungsbeiträge geben die Auffassung der einzelnen Autoren wieder.

© Februar 2014 PricewaterhouseCoopers Aktiengesellschaft Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Alle Rechte vorbehalten. „PwC“ bezeichnet in diesem Dokument die PricewaterhouseCoopers Aktiengesellschaft Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die eine Mitgliedsgesellschaft der PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL) ist. Jede der Mitgliedsgesellschaften der PwCIL ist eine rechtlich selbstständige Gesellschaft.