



AUSTRIAN FINANCIAL REPORTING AND AUDITING COMMITTEE

Entwurf für die
AFRAC-Stellungnahme 35
Konzerneigenkapitalspiegel (UGB)

Stellungnahme

**Die Darstellung der Komponenten des Eigenkapitals und
ihrer Entwicklung gemäß § 250 Abs 1 UGB**

Bitte übermitteln Sie **Stellungnahmen** bis zum **25.02.2020**.

Dieser **Entwurf** einer Stellungnahme wird vom Austrian Financial Reporting and Auditing Committee (AFRAC) ausschließlich zur Einholung von Kommentaren der Öffentlichkeit publiziert. Der Entwurf für die Überarbeitung der Stellungnahme kann im Lichte der Kommentare abgeändert werden, bevor eine endgültige Stellungnahme des AFRAC publiziert wird. Kommentare der Öffentlichkeit sind bitte als pdf-Datei bis zum **25.02.2020** an **office@frac.at** zu mailen. Alle Kommentare werden auf der AFRAC Homepage publiziert, es sei denn, der Absender ersucht explizit um Vertraulichkeit des Kommentars.

Entwurf

Das Austrian Financial Reporting and Auditing Committee (AFRAC, Beirat für Rechnungslegung und Abschlussprüfung) ist der privat organisierte und von den zuständigen Behörden unterstützte österreichische Standardsetter auf dem Gebiet der Finanzberichterstattung und Abschlussprüfung. Die Mitglieder des Vereins „Österreichisches Rechnungslegungskomitee“, dessen operatives Organ das AFRAC ist, setzen sich aus österreichischen Bundesministerien und offiziellen fachspezifischen Organisationen zusammen. Die Mitglieder des AFRAC sind Abschlussersteller, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Wissenschaftler, Investoren, Analysten und Mitarbeiter von Aufsichtsbehörden.

Austrian Financial Reporting and Auditing Committee – AFRAC

1120 Wien, Schönbrunner Straße 222–228/1/6

Österreich

Tel: +43 1 811 73 – 228

Fax: +43 1 811 73 – 100

Email: office@frac.at

Web: <http://www.frac.at/>

Copyright © Austrian Financial Reporting and Auditing Committee

All rights reserved

Zitiervorschlag:

Kurzzitat: Entwurf AFRAC 35 (Jänner 2020), Rz ...

Langzitat: Entwurf der AFRAC-Stellungnahme 35: Konzerneigenkapitalspiegel (UGB)
(Jänner 2020), Rz ...

Inhaltsverzeichnis

1. Ziel	2
2. Gegenstand und Geltungsbereich	2
3. Komponenten des Konzerneigenkapitals	3
4. Erläuterungen zu einzelnen Komponenten	4
4.1. Nennkapital.....	4
4.2. Kapitalrücklagen	5
4.3. Kumuliertes Ergebnis	5
4.4. Eigene Anteile und Anteile an Mutterunternehmen	5
4.5. Rücklagen aus erfolgsneutral erfassten Wertänderungen.....	7
4.6. Nicht beherrschende Anteile.....	7
5. Darstellung der Entwicklung des Konzerneigenkapitals	7
5.1. Allgemeine Grundsätze	7
5.2. Sonstige Veränderungen.....	9
5.3. Beispiel für die Darstellung der Entwicklung der Komponenten des Konzerneigenkapitals	9
6. Ergänzende Regelungen für Personengesellschaften iSd § 189 Abs 1 Z 2 UGB.....	11
7. Ergänzende Angaben zum Konzerneigenkapitalsspiegel.....	11
8. Erstmalige Anwendung der Stellungnahme.....	12
Erläuterungen	13

1. Ziel

- (1) Die „Darstellung der Komponenten des Eigenkapitals und ihrer Entwicklung“ (Konzerneigenkapitalspiegel) ist gemäß § 250 Abs 1 UGB ein Pflichtbestandteil des Konzernabschlusses. Da das Gesetz die inhaltliche Ausgestaltung des Konzerneigenkapitalspiegels nicht regelt, behandelt diese Stellungnahme die systematische Darstellung der Zusammensetzung und der Entwicklung des im Konzernabschluss ausgewiesenen Eigenkapitals (Konzerneigenkapital) in einem Konzerneigenkapitalspiegel. Ferner adressiert die Stellungnahme ausgewählte Bilanzierungsfragen mit Auswirkung auf die Darstellung des Konzerneigenkapitals, um die einheitliche Anwendung der konzernspezifischen Vorschriften zum Konzerneigenkapital sowie der gesetzlichen Vorschriften zum Eigenkapital, die nach § 251 Abs 1 UGB im Konzernabschluss entsprechend anzuwenden sind, sicherzustellen.

2. Gegenstand und Geltungsbereich

- (2) Diese Stellungnahme gilt für Konzernabschlüsse, die verpflichtend oder freiwillig gemäß den Vorschriften der §§ 244 bis 267c UGB (ausgenommen § 245a UGB) erstellt werden. Die Stellungnahme gilt somit auch für Konzernabschlüsse, die aufgrund anderer gesetzlicher Vorschriften erstellt werden, soweit diese auf die Bestimmungen der §§ 244 bis 267c UGB (ausgenommen § 245a UGB) verweisen.
- (3) Die Stellungnahme gilt nicht für Konzernabschlüsse, die gemäß Art. 4 der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards, ABl. Nr. L 243 vom 11.9.2002, S. 1, verpflichtend oder gemäß § 245a Abs 2 UGB freiwillig nach internationalen Rechnungslegungsstandards erstellt werden.

3. Komponenten des Konzerneigenkapitals

(4) Das Konzerneigenkapital umfasst die Posten des Eigenkapitals gemäß § 224 Abs 3 A UGB (Nennkapital, Kapitalrücklagen, Gewinnrücklagen und Bilanzgewinn/-verlust), allfällige Posten gemäß § 229 UGB (eigene Anteile und die dafür gebildete Rücklage), eine allfällige Rücklage gemäß § 225 Abs 5 UGB (für Anteile an Mutterunternehmen) und die Eigenkapitalposten aufgrund von Konsolidierungsmaßnahmen (§§ 254 Abs 3, 259 Abs 1 und 260 UGB). Der Konzerneigenkapitalspiegel beinhaltet die Entwicklung des Konzerneigenkapitals für den Berichtszeitraum.

(5) Der Konzerneigenkapitalspiegel hat daher zumindest folgende Komponenten zu umfassen:

Nennkapital (Grund-, Stammkapital) des Mutterunternehmens	
– Nennbetrag bzw. rechnerischer Wert eigener Anteile des Mutterunternehmens	
+ Kapitalrücklagen	
+/- Rücklagen aus erfolgsneutral erfassten Wertänderungen	
+/- Kumuliertes Ergebnis	
<hr/>	
= Konzernanteil	
+ Nicht beherrschende Anteile	
<hr/>	
= Konzerneigenkapital	

(6) Der gesonderte Ausweis der Rücklage für eigene Anteile des Mutterunternehmens und der Rücklage für Anteile an Mutterunternehmen des Mutterunternehmens kann unterbleiben (vgl. Rz (17)).

(7) Die Gewinnrücklagen und der Bilanzgewinn/-verlust können im Konzernabschluss im Posten „Kumuliertes Ergebnis“ zusammengefasst werden (vgl. Rz (14)).

(8) Unter dem Konzernanteil ist das den Gesellschaftern des Mutterunternehmens zuzurechnende Eigenkapital zu verstehen.

- (9) Das Gliederungsschema für die Komponenten des Eigenkapitals ist gegebenenfalls entsprechend spezifischen Besonderheiten (zB Branchen, Optionsrücklagen, vgl. AFRAC-Stellungnahme 3 „Anteilsbasierte Vergütungen (UGB)“, etc.) anzupassen. Hat das Mutterunternehmen nicht die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft, sind die betreffenden Posten des Konzerneigenkapitals ebenfalls entsprechend zu adaptieren (vgl. Rz (34) ff).

4. Erläuterungen zu einzelnen Komponenten

4.1. Nennkapital

- (10) Nach § 229 Abs 1 iVm § 251 Abs 1 UGB sind beim eingeforderten Nennkapital des Mutterunternehmens auch der Betrag der übernommenen Einlagen („Nennkapital“) und das einbezahlte Nennkapital auszuweisen. Das Nennkapital im Konzernabschluss muss mit dem Nennkapital des Mutterunternehmens übereinstimmen.
- (11) Ausstehende Einlagen auf das Nennkapital des Mutterunternehmens sind wie folgt zu behandeln:
- a) Eingeforderte ausstehende Einlagen gegenüber in den Konzernabschluss einbezogenen Tochterunternehmen oder anteilmäßig einbezogenen Gemeinschaftsunternehmen sind im Rahmen der Schuldenkonsolidierung (vgl. § 255 UGB) zu eliminieren.
 - b) Eingeforderte ausstehende Einlagen gegenüber Dritten (einschließlich nicht vollkonsolidierter Tochterunternehmen, Gemeinschaftsunternehmen, assoziierten Unternehmen und Beteiligungsunternehmen) sind als Forderung gesondert auszuweisen.

4.2. Kapitalrücklagen

- (12) Die Kapitalrücklagen im Konzernabschluss zeigen in aller Regel die Einlagen der Gesellschafter des Mutterunternehmens, die über das Nennkapital hinausgehen, und stimmen regelmäßig mit den Kapitalrücklagen des Mutterunternehmens überein.
- (13) Da der Konzernabschluss für die Zulässigkeit einer Ausschüttung keine rechtliche Bedeutung hat, ist im Konzerneigenkapitalspiegel eine Unterscheidung zwischen gebundenen und nicht gebundenen Kapitalrücklagen nicht notwendig.

4.3. Kumuliertes Ergebnis

- (14) Eine Unterscheidung in gesetzliche, satzungsmäßige und freie Gewinnrücklagen ist im Konzerneigenkapitalspiegel nicht notwendig, weil der Konzernabschluss für die Zulässigkeit der Ausschüttung keine rechtliche Bedeutung hat. Aus dem gleichen Grund dürfen die Gewinnrücklagen und der Bilanzgewinn/-verlust im Konzerneigenkapitalspiegel zu einem Posten zusammengefasst werden. Dieser Posten kann als „Kumuliertes Ergebnis“ bezeichnet werden. Wird eine gesetzliche oder satzungsmäßige Rücklage freiwillig gesondert gezeigt, so muss sie mit der gesetzlichen bzw. satzungsmäßigen Rücklage des Mutterunternehmens übereinstimmen.

4.4. Eigene Anteile und Anteile an Mutterunternehmen

- (15) Eigene Anteile des Mutterunternehmens im Konzernabschluss müssen mit dem entsprechenden Posten im Jahresabschluss des Mutterunternehmens grundsätzlich übereinstimmen, es sei denn, ein einbezogenes Tochterunternehmen oder ein gemäß § 262 UGB anteilmäßig konsolidiertes Unternehmen hält Anteile am Mutterunternehmen (Rückbeteiligungen). Nach § 254 Abs 4 UGB sind diese Anteile an dem Mutterunternehmen in der Konzernbilanz ebenfalls als eigene Anteile zu behandeln und daher stets mit dem Nennbetrag bzw. rechnerischen Wert der Anteile am Mutterunternehmen nach § 229 Abs 1a UGB offen vom Nennkapital abzuziehen.

- (16) Der Unterschiedsbetrag zwischen dem Nennbetrag oder dem rechnerischen Wert und den Anschaffungskosten der eigenen Anteile ist grundsätzlich mit den nicht gebundenen Kapitalrücklagen und den freien Gewinnrücklagen (vgl. § 224 Abs 3 A II Z 2 und III Z 3 UGB) zu verrechnen (vgl. § 229 Abs 1a Satz 2 UGB). Im Konzernabschluss ist eine Verrechnung auch gegen gebundene Kapitalrücklagen (vgl. Rz (13)) sowie gesetzliche oder satzungsmäßige Gewinnrücklagen (vgl. Rz (14)) zulässig.
- (17) Gemäß § 229 Abs 1a Satz 4 UGB ist der Nennbetrag bzw. der rechnerische Wert der erworbenen eigenen Anteile in die gebundenen Rücklagen einzustellen. Im Konzernabschluss ist eine Zuweisung sowohl in die gebundenen als auch in die freien Rücklagen möglich. Aufgrund des reinen Informationscharakters der Konzernbilanz und weil der Konzernabschluss für die Zulässigkeit der Ausschüttung keine rechtliche Bedeutung hat, ist ein gesonderter Ausweis einer derartigen Rücklage im Konzernabschluss nicht notwendig. Abhängig von der Zuordnung dieser Rücklage im Jahresabschluss des Mutterunternehmens ist diese ebenso in den Kapital- oder Gewinnrücklagen bzw. ggf. im kumulierten Ergebnis (vgl. Rz (14)) des Konzernabschlusses auszuweisen.
- (18) Bei in den Konzernabschluss gemäß § 262 UGB einbezogenen Unternehmen (Gemeinschaftsunternehmen) entfällt die Rücklagenbildung unabhängig davon, ob sie Anteile am Mutterunternehmen selbst oder einem übergeordneten Mutterunternehmen halten.
- (19) Die Anschaffungsnebenkosten des Erwerbs eigener Anteile sind als Aufwand des Geschäftsjahres erfolgswirksam in der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen (vgl. § 229 Abs 1a Satz 3 UGB).
- (20) Sind an dem Tochterunternehmen, welches eine Rückbeteiligung am Mutterunternehmen hält, auch andere Gesellschafter beteiligt, ist zunächst der Abzug des Nennbetrags oder rechnerischen Werts in voller Höhe vorzunehmen. Bei

der Verrechnung des Restbetrags der Anschaffungskosten der Rückbeteiligung, ist jener Betrag, der mit den Rücklagen des Mutterunternehmens zu verrechnen ist, entsprechend zu verringern und mit dem Ausgleichsposten gemäß § 259 Abs 1 UGB zu verrechnen.

4.5. Rücklagen aus erfolgsneutral erfassten Wertänderungen

(21) Werden im Rahmen der Konsolidierung Wertänderungen im Konzern – zB Änderungen der Vermögensgegenstände, Rückstellungen, Verbindlichkeiten, Rechnungsabgrenzungsposten und latenten Steuern ausländischer Tochterunternehmen aufgrund von Wechselkursschwankungen (Währungsumrechnung) – nicht in der Gewinn- und Verlustrechnung gezeigt, so sind diese Wertänderungen im Konzernabschluss als gesonderte Komponente des Konzerneigenkapitals zu zeigen. Die Komponente für erfolgsneutral erfasste Wertänderungen zeigt die kumulierten Effekte aus der erfolgsneutralen Erfassung ab der erstmaligen Einbeziehung der ausländischen Tochterunternehmen in den Konzernabschluss.

4.6. Nicht beherrschende Anteile

(22) Der in Rz (5) zuletzt angeführte Posten ergibt sich aus § 259 Abs 1 UGB, wonach für die nicht dem Mutterunternehmen oder einem einbezogenen Tochterunternehmen gehörenden Anteile an den in den Konzernabschluss einbezogenen Tochterunternehmen ein Ausgleichsposten für die Anteile der anderen Gesellschafter in Höhe ihres Anteils am Eigenkapital unter der Bezeichnung „Nicht beherrschende Anteile“ innerhalb des Eigenkapitals gesondert auszuweisen ist.

5. Darstellung der Entwicklung des Konzerneigenkapitals

5.1. Allgemeine Grundsätze

(23) Die Veränderungen des Konzerneigenkapitals sind in die Veränderungen, die aus der Unternehmenssphäre stammen, und die Veränderungen, die aus der Eigentümersphäre stammen, zu untergliedern. Die Veränderungen, die aus der

Unternehmenssphäre stammen, sollen als Konzerngesamtergebnis bezeichnet werden.

- (24) Auf die Gliederung des Konzerneigenkapitalspiegels ist § 223 Abs 4 iVm § 251 Abs 1 UGB entsprechend anzuwenden. Werden in der Konzernbilanz innerhalb des Postens „A. Eigenkapital“ gemäß § 224 Abs 3 iVm § 251 Abs 1 UGB zusätzliche Posten ausgewiesen, wie etwa für stille Beteiligungen, Genussrechtskapital oder anderes Mezzanine-Kapital, sind diese in die Gliederung des Konzerneigenkapitalspiegels zu übernehmen.
- (25) Die Postenbezeichnung der Konzernbilanz ist dabei beizubehalten. Die Veränderungen des Konzerneigenkapitals sind unsaldiert auszuweisen. So sind beispielsweise Veränderungen des Konzerneigenkapitals aufgrund von Änderungen des Konsolidierungskreises in einer gesonderten Zeile zu erfassen.
- (26) Nachdem für die Offenlegung und die Veröffentlichung des Konzernabschlusses gemäß § 280 Abs 1 UGB die Bestimmungen des § 277 Abs 3 UGB sinngemäß anzuwenden sind, sind die Rundung und Angabe der Entwicklung des Konzerneigenkapitals in vollen EUR 1.000 bzw. nach Maßgabe der Wesentlichkeit (vgl. § 189a UGB bzw. sinngemäß AFRAC-Stellungnahme 34 „Wesentlichkeit bei der Aufstellung von UGB-Abschlüssen“) auch in größeren Einheiten zulässig.
- (27) Gemäß § 223 Abs 2 UGB ist im Jahresabschluss zu jedem Posten der entsprechende Betrag des vorangegangenen Geschäftsjahrs anzugeben. Gemäß § 251 Abs 1 UGB bzw. Rz (15) f der AFRAC-Stellungnahme 12 „Vorjahreszahlen (UGB)“ sind auch für den Konzerneigenkapitalspiegel durchgängig Vorjahreszahlen anzugeben.
- (28) Die Spalten des Konzerneigenkapitalspiegels (vgl. Rz (33)) müssen mit den entsprechenden Posten der Konzernbilanz abstimmbare sein. Die Zeile „Jahresüberschuss/-fehlbetrag“ (vgl. Rz (33)) muss dem gemäß § 231 Abs 2 Z 21 oder

Abs 3 Z 20 iVm § 251 Abs 1 UGB in der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesenen Posten entsprechen.

5.2. Sonstige Veränderungen

- (29) Zu den sonstigen Veränderungen gehören zB erfolgsneutral erfasste Veränderungen des Konzerneigenkapitals im Zusammenhang mit der Auf- und Abstockung von Anteilen an Tochterunternehmen ohne Statuswechsel (vgl. AFRAC-Stellungnahme 33 „Kapitalkonsolidierung (UGB)“ Rz (138) ff) oder der Ausübung von Bezugsrechten auf Anteile an einem Tochterunternehmen (vgl. AFRAC-Stellungnahme 33 „Kapitalkonsolidierung (UGB)“ Rz (102)).
- (30) Eine Untergliederung und/oder Umbenennung des Postens „Sonstige Veränderungen“ ist zulässig.
- (31) Es wird empfohlen, die sonstigen Veränderungen der einzelnen Posten des Konzerneigenkapitals anzugeben und zu erläutern, sofern sie wesentlich sind.

5.3. Beispiel für die Darstellung der Entwicklung der Komponenten des Konzerneigenkapitals

- (32) Nachfolgend ist beispielhaft die Entwicklung der Komponenten des Konzerneigenkapitals (Konzerneigenkapitalsspiegel) dargestellt. Dabei wird davon ausgegangen, dass im Konzern keine Anteile an Mutterunternehmen des Mutterunternehmens gehalten werden. Die Darstellung des Konzerneigenkapitalsspiegels kann auch invertiert erfolgen.

	Nennkapital	Nennbetrag bzw. rechnerischer Wert eigener Anteile	Kapitalrücklagen	Rücklagen aus erfolgsneutral erfassten Wertänderungen	Kumuliertes Ergebnis	Summe Konzernanteil	Nicht beherrschende Anteile	Summe Konzerneigenkapital
Stand 1.1. Vorjahr	X	(X)	X	X	X	X	X	X
Jahresüberschuss/-fehlbetrag					X	X	X	X
Erfolgsneutral erfasste Wertänderungen				X		X	X	X
Konzern-gesamtergebnis				X	X	X	X	X
Ausschüttungen					(X)	(X)	(X)	(X)
Kapitalerhöhung / -herabsetzung	X		X			X	X	X
Erwerb / Verkauf Tochterunternehmen							X	X
Auf- / Abstockung Tochterunternehmen			X		X	X	X	X
Erwerb eigener Anteile		(X)	(X)		(X)	(X)		(X)
Stand 31.12. Vorjahr	X	(X)	X	X	X	X	X	X
Jahresüberschuss/-fehlbetrag					X	X	X	X
Erfolgsneutral erfasste Wertänderungen				X		X	X	X
Konzern-gesamtergebnis				X	X	X	X	X
Ausschüttungen					(X)	(X)	(X)	(X)
Kapitalerhöhung / -herabsetzung	X		X			X	X	X
Erwerb / Verkauf Tochterunternehmen							X	X
Auf- / Abstockung Tochterunternehmen			X		X	X	X	X
Erwerb eigener Anteile		(X)	(X)		(X)	(X)		(X)
Stand 31.12.	X	(X)	X	X	X	X	X	X

6. Ergänzende Regelungen für Personengesellschaften iSd § 189

Abs 1 Z 2 UGB

- (33) Dieser Abschnitt gilt für eingetragene Personengesellschaften, bei denen alle unmittelbaren oder mittelbaren Gesellschafter mit ansonsten unbeschränkter Haftung nur beschränkt haftbar sind (vgl. § 189 Abs 1 Z 2 UGB).
- (34) Die Kapitalanteile der Gesellschafter und, sofern der Betrag der bedungenen Einlage erreicht ist, die Verbindlichkeiten gegenüber den Kommanditisten sind im Konzernabschluss des Mutterunternehmens in der Rechtsform einer Personengesellschaft in gleicher Höhe wie in seinem Jahresabschluss auszuweisen.
- (35) Übersteigt das im Berichtsjahr erwirtschaftete Ergebnis des Konzerns das Ergebnis aus dem Jahresabschluss des Mutterunternehmens, wird empfohlen, den Differenzbetrag in die sonstigen Konzerngewinnrücklagen einzustellen. Ist das im Berichtsjahr erwirtschaftete Ergebnis des Konzerns niedriger als das Ergebnis aus dem Jahresabschluss des Mutterunternehmens, wird empfohlen, den Differenzbetrag zunächst mit den Konzerngewinnrücklagen zu verrechnen. Übersteigt dieser Differenzbetrag die vorhandenen Konzerngewinnrücklagen, wird empfohlen, den nach vollständiger Verrechnung mit den Konzerngewinnrücklagen verbleibenden Unterschiedsbetrag in einem gesonderten Posten mit entsprechender Bezeichnung (zB „Differenzbetrag für das gegenüber dem Mutterunternehmen niedrigere Konzernergebnis“) innerhalb des Konzerneigenkapitals auszuweisen. Durch diese Vorgehensweise wird gewährleistet, dass im Konzernabschluss nur das Ergebnis ausgewiesen wird, das den Gesellschaftern zur Disposition steht, nämlich das Ergebnis des Mutterunternehmens.

7. Ergänzende Angaben zum Konzerneigenkapitalspiegel

- (36) Es wird empfohlen zusätzlich Folgendes anzugeben:

- a) vom kumulierten Ergebnis den Betrag, der beim Mutterunternehmen am Stichtag zur Gewinnausschüttung an die Gesellschafter zur Verfügung steht und
 - b) von den Kapitalrücklagen und dem kumulierten Ergebnis den Betrag, der beim Mutterunternehmen gemäß § 235 UGB, Satzung oder Gesellschaftsvertrag einer Ausschüttungssperre oder anderen Verfügungsbeschränkungen unterliegt.
- (37) Die ergänzenden Angaben sind geschlossen entweder unter dem Konzerneigenkapitalspiegel oder im Konzernanhang zu machen.

8. Erstmalige Anwendung der Stellungnahme

- (38) Die vorliegende Stellungnahme ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2019 beginnen. Eine vorzeitige Anwendung ist möglich.

Erläuterungen

Zu Rz (1):

Der Inhalt der vorliegenden Stellungnahme orientiert sich weitgehend an der Stellungnahme KFS/BW 4 des Fachsenats für Betriebswirtschaft der Kammer der Wirtschaftstreuhänder zur „Darstellung der Komponenten des Konzerneigenkapitals und ihrer Entwicklung“ vom Jänner 2016 sowie DRS 22 „Konzern-eigenkapital“ vom 23.2.2016.

Zu Rz (12):

Lediglich in besonderen Fällen kann es zu Abweichungen zwischen den Kapitalrücklagen des Mutterunternehmens und jenen im Konzernabschluss kommen (vgl. *Deutsch-Goldoni* in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB II/RLG³ (2019) § 250 Rz 16; *Fröhlich*, Praxis der Konzernrechnungslegung⁴ (2016) 821).

Zu Rz (15):

Im Jahresabschluss von in den Konzernabschluss einbezogenen Tochter- oder anteilmäßig konsolidierten Unternehmen ausgewiesene Rücklagen für in ihrem Besitz befindliche eigene Anteile sind nicht in den Konzernabschluss zu übernehmen.

Zu Rz (21):

Nachdem sich die Rücklagen aus erfolgsneutral erfassten Wertänderungen im UGB-Konzernabschluss nur auf Währungsumrechnungseffekte beziehen, kann der Posten auch als „Währungsumrechnungsdifferenzen“ bezeichnet werden.

Zu Rz (25):

Im Konzerneigenkapitalspiegel darf innerhalb der Spalten nicht saldiert werden. So sind sowohl wesentliche Mehrungen als auch Minderungen des Konzerneigenkapitals, zB aufgrund von Änderungen des Konsolidierungskreises, in den separaten Zeilen und Spalten innerhalb des Konzerneigenkapitalspiegels auszuweisen.

Zu Rz (26):

Dazu gehören zB erfolgsneutral erfasste Effekte aus der Erst-, End- und Übergangskonsolidierung.

Zu Rz (29):

Werden nach Begründung des Mutter-Tochter-Verhältnisses weitere Anteile an einem Tochterunternehmen erworben (Aufstockung) oder Anteile veräußert (Abstockung), ohne dass der Status als Tochterunternehmen verloren geht, können diese Transaktionen gemäß AFRAC-Stellungnahme 33 „Kapi-

talkonsolidierung (UGB)“ Rz (134) ff entweder als Erwerbs- bzw. Veräußerungsvorgang oder als Kapitalvorgang abgebildet werden. Bei einer Interpretation als Kapitalvorgang ist ein etwaiger Unterschiedsbetrag mit dem Konzerneigenkapital, das auf das Mutterunternehmen entfällt, zu verrechnen. Dieser Unterschiedsbetrag kann im Konzerneigenkapitalspiegel entweder in den Kapitalrücklagen oder im kumulierten Ergebnis erfasst werden. Die gewählte Vorgehensweise ist einheitlich für alle Auf- und Abstockungsfälle sowie zeitlich stetig anzuwenden.

Zu Rz (35):

Bestehen zwischen den Tochterunternehmen und dem Mutterunternehmen Ergebnisabführungsverträge oder sind die Voraussetzungen für die phasengleiche Ergebnisvereinnahmung (vgl. AFRAC-Stellungnahme 4 „phasenkongruente Dividendenaktivierung“ Rz (9)) erfüllt, so sind die Ergebnisse der Tochterunternehmen im Ergebnis des Mutterunternehmens bereits enthalten. Dieses Ergebnis wird sodann den Kapitalanteilen der Gesellschafter des Mutterunternehmens und ggf. den Gesellschafterkonten im Fremdkapital (bei Kommanditisten) zugerechnet.

Liegen dagegen keine Ergebnisabführungsverträge vor oder sind die Voraussetzungen für die phasengleiche Ergebnisvereinnahmung nicht erfüllt, ist eine Zuweisung der Ergebnisse der Tochterunternehmen, über deren Verwendung noch nicht entschieden wurde, zu den Kapitalanteilen der Gesellschafter des Mutterunternehmens und ggf. zu den Verbindlichkeiten nicht sachgerecht: Die Gesellschafter haben noch keinen Zugriff auf die Ergebnisse der Tochterunternehmen, die Verbindlichkeiten sind aus rechtlicher Sicht noch nicht entstanden. Stattdessen soll nur das Ergebnis des Mutterunternehmens aus seinem Jahresabschluss den Kapitalanteilen und ggf. den Gesellschafterkonten im Fremdkapital, wie in AFRAC-Stellungnahme 18 „Eigenkapital bei der GmbH & Co KG (UGB)“ Rz (5a) ff erläutert, zugewiesen werden. Dadurch werden die Kapitalanteile der Gesellschafter im Jahresabschluss des Mutterunternehmens und im Konzernabschluss in gleicher Höhe ausgewiesen.

Zu Rz (37):

Sofern die Gewinnrücklagen und der Bilanzgewinn/-verlust nicht zu dem Posten „Kumuliertes Ergebnis“ zusammengefasst werden (vgl. Rz (14)), hat die ergänzende Angabe gemäß Punkt b) beim jeweiligen Posten zu erfolgen.