

Stellungnahme

des Fachsenats für Betriebswirtschaft der Kammer der Wirtschaftstreuhänder zur

Darstellung der Komponenten des Konzerneigenkapitals und ihrer Entwicklung

(beschlossen in der Sitzung des Fachsenats für Betriebswirtschaft und Organisation am 16. April 2009 als Stellungnahme KFS/BW 4, überarbeitet im Jänner 2016)

Inhaltsverzeichnis	Seite
1. Gegenstand und Geltungsbereich.....	2
2. Komponenten des Konzerneigenkapitals	2
3. Erläuterungen zu den einzelnen Komponenten.....	2
4. Darstellung der Entwicklung des Konzerneigenkapitals	3
Anlage: Beispiel für die Darstellung der Komponenten des Konzerneigenkapitals und ihrer Entwicklung (Konzerneigenkapitalspiegel).....	5

1. Gegenstand und Geltungsbereich

- (1) Gemäß § 250 Abs. 1 UGB bildet die „Darstellung der Komponenten des Eigenkapitals und ihrer Entwicklung“ (Konzerneigenkapitalspiegel) einen verpflichtenden Bestandteil eines Konzernabschlusses. Diese Stellungnahme konkretisiert die Anforderungen an diese Darstellung.
- (2) Diese Stellungnahme gilt für Konzernabschlüsse, die verpflichtend oder freiwillig gemäß den Vorschriften der §§ 244 bis 267b UGB (vorbehaltlich § 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 267b 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.

2. 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 (nicht eingeforderte ausstehende Einlagen sowie 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).

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

	Nennkapital (Grund-, Stammkapital) des Mutterunternehmens
–	Nennbetrag bzw. rechnerischer Wert eigener Anteile des Mutterunternehmens
–	Nicht eingeforderte ausstehende Einlagen des Mutterunternehmens
+	Kapitalrücklagen
+/-	Rücklagen aus erfolgsneutral erfassten Wertänderungen
+	Gewinnrücklagen
+	Rücklage für eigene Anteile des Mutterunternehmens
+	Rücklage für Anteile an Mutterunternehmen des Mutterunternehmens
+/-	Bilanzgewinn/-verlust
=	Eigenkapital des Mutterunternehmens
+	Nicht beherrschende Anteile
=	Konzerneigenkapital

- (6) Das Gliederungsschema für die Komponenten des Eigenkapitals ist gegebenenfalls entsprechend branchenspezifischen Besonderheiten anzupassen. Hat das Mutterunternehmen nicht die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft, sind die betreffenden Posten des Konzerneigenkapitals entsprechend anzupassen.

3. Erläuterungen zu den einzelnen Komponenten

- (7) Das Nennkapital im Konzernabschluss muss mit dem Nennkapital des Mutterunternehmens übereinstimmen. Ebenso müssen die nicht eingeforderten ausstehenden

Einlagen im Konzernabschluss mit dem entsprechenden Posten im Jahresabschluss des Mutterunternehmens übereinstimmen.

- (8) Eigene Anteile des Mutterunternehmens im Konzernabschluss müssen mit dem entsprechenden Posten im Jahresabschluss des Mutterunternehmens nur dann übereinstimmen, wenn kein in den Konzernabschluss einbezogenes Tochterunternehmen Anteile am Mutterunternehmen hält. Das Gleiche gilt für die zugehörige Rücklage und analog für die Rücklage für Anteile an Mutterunternehmen des Mutterunternehmens.
- (9) Die Kapitalrücklagen im Konzernabschluss zeigen die Einlagen der Konzerneigentümer, die über das Nennkapital hinausgehen, und stimmen grundsätzlich mit den Kapitalrücklagen des Mutterunternehmens überein. Aufgrund von Veränderungen der Kapitalrücklagen des Mutterunternehmens im Rahmen von konzerninternen Umgründungen – zum Beispiel Verschmelzung eines Tochterunternehmens auf das Mutterunternehmen – können sich Abweichungen ergeben. Da der Konzernabschluss für die Bemessung der Ausschüttung keine Bedeutung hat, darf im Konzerneigenkapitalspiegel auf eine Unterscheidung zwischen gebundenen und nicht gebundenen Kapitalrücklagen verzichtet werden.
- (10) Werden im Rahmen der Konsolidierung Wertänderungen im Konzern – zum Beispiel Änderungen der Vermögensgegenstände und Schulden ausländischer Tochterunternehmen aufgrund von Wechselkurschwankungen – nicht in der Gewinn- und Verlustrechnung gezeigt, so sind diese Wertänderungen im Konzernabschluss als gesonderte Komponente des Eigenkapitals zu zeigen. Die Komponente für erfolgsneutral erfasste Wertänderungen (Währungsumrechnung) zeigt die kumulierten Effekte aus der erfolgsneutralen Erfassung ab der Entstehung des Konzerns bzw. ab der erstmaligen Erstellung eines Konzernabschlusses.
- (11) Die Gewinnrücklagen umfassen die Gewinnrücklagen des Mutterunternehmens sowie nicht zur Ausschüttung bestimmte Teile des Konzernanteils am Gewinn der Tochterunternehmen; aufgrund von Konsolidierungsmaßnahmen können sich Abweichungen ergeben.
- (12) Da der Konzernabschluss für die Bemessung der Ausschüttung keine Bedeutung hat, ist eine Unterscheidung in gesetzliche, satzungsmäßige und freie Gewinnrücklagen im Konzerneigenkapitalspiegel nicht notwendig. Aus dem gleichen Grund dürfen die Gewinnrücklagen und der Bilanzgewinn 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.
- (13) Der zuletzt angeführte Sonderposten 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.

4. Darstellung der Entwicklung des Konzerneigenkapitals

- (14) Gemäß § 223 Abs. 2 UGB ist im Jahresabschluss zu jedem Posten der entsprechende Betrag des vorangegangenen Geschäftsjahrs zumindest in vollen 1000 Euro

anzugeben. Gemäß Rz 15 f. der AFRAC-Stellungnahme „Die Angabe von Vorjahreszahlen gemäß § 223 Abs. 2 UGB“ gilt dies auch für den Konzerneigenkapitalspiegel; die Entwicklung des Konzerneigenkapitals ist daher für das Berichtsjahr sowie für das Vorjahr darzustellen.

- (15) Die Veränderungen 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, dürfen als Konzerngesamtergebnis bezeichnet werden.
- (16) Die Anlage enthält ein Beispiel für die Darstellung der Entwicklung der Komponenten des Konzerneigenkapitals (Konzerneigenkapitalspiegel). Es geht davon aus, dass im Konzern keine Anteile an Mutterunternehmen des Mutterunternehmens gehalten werden.

Anlage: Beispiel für die Darstellung der Komponenten des Konzerneigenkapitals und ihrer Entwicklung (Konzerneigenkapitalspiegel)

	Nennkapital	Nennbetrag bzw. rechnerischer Wert eigener Anteile	Nicht eingeforderte ausstehende Einlagen	Kapitalrücklagen	Rücklagen aus erfolgsneutral erfassten Wertänderungen	Gewinnrücklagen	Rücklage für eigene Anteile	Bilanzgewinn/-verlust	Summe Konzernanteil	Nicht beherrschende Anteile	Summe Eigenkapital
Stand 1.1. Vorjahr	X	(X)	(X)	X	X	X	X	X	X	X	X
Jahresüberschuss/-fehlbetrag						X		X	X	X	X
erfolgsneutral erfasste Wertänderungen					X				X	X	X
Konzern-gesamtergebnis					X	X		X	X	X	X
Ausschüttungen						(X)		(X)	(X)	(X)	(X)
Kapitaleinzahlungen	X		X	X					X	X	X
Erwerb / Verkauf Tochterunternehmen										X	X
Erwerb eigener Anteile		(X)		(X)		(X)	X		(X)		(X)
Stand 31.12. Vorjahr	X	(X)	(X)	X	X	X	X	X	X	X	X
Jahresüberschuss/-fehlbetrag						X		X	X	X	X
erfolgsneutral erfasste Wertänderungen					X				X	X	X
Konzern-gesamtergebnis					X	X		X	X	X	X
Ausschüttungen						(X)		(X)	(X)	(X)	(X)
Kapitaleinzahlungen	X		X	X					X	X	X
Erwerb / Verkauf Tochterunternehmen										X	X
Erwerb eigener Anteile		(X)		(X)		(X)	X		(X)		(X)
Stand 31.12.	X	(X)	(X)	X	X	X	X	X	X	X	X