



© DRSC e.V. || Zimmerstr. 30 || 10969 Berlin || Tel.: (030) 20 64 12 - 0 || Fax.: (030) 20 64 12 - 15
www.drsc.de - 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 der FA wieder. Die Standpunkte der 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:	16. HGB-FA / 25.04.2014 / 12:30 – 13:30 Uhr
TOP:	05 – Geplante Überarbeitung DRS 8 und DRS 9
Thema:	Erörterung des Änderungsbedarfs von DRS 8 <i>Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen im Konzernabschluss</i>
Papier:	16_05a_HGB-FA_DRS 8_9_Themen_DRS 8



Inhalt

1. Vorbemerkung
2. Redaktionelle Anpassungen / Anpassungen an geänderte DRS
3. Definitionen
4. Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung der Equity-Methode
5. Vorläufige Wertermittlung
6. Abschreibung eines Geschäfts- oder Firmenwerts
7. Außerplanmäßige Abschreibungen / Zuschreibungen
8. Währungsumrechnung im Rahmen der Equity-Bewertung
9. Ausweis des Ergebnisses aus assoziierten Unternehmen in der Konzern-GuV
10. Darstellung der Beteiligungsbuchwerte an assoziierten Unternehmen im Konzernanlagengitter
11. Statusänderungen eines assoziierten Unternehmens
12. Einheitliche Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden
13. Maßgeblicher Abschluss des assoziierten Unternehmens
14. Eliminierungen im Rahmen der Equity-Methode



1. Vorbemerkung

- Der Deutsche Rechnungslegungs Standard Nr. 8 (DRS 8) *Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen im Konzernabschluss* regelt die Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen nach der Equity-Methode im Konzernabschluss.
- Diese Unterlage stellt Themenbereiche mit möglichem Änderungs- oder Ergänzungsbedarf dar. Die Auflistung ist vorläufig und nicht abschließend. Die Themenfindung fand durch Durchsicht der Fachliteratur statt.



2. Redaktionelle Anpassungen/Anpassungen an geänderte DRS

- Anpassung aufgrund der Umstrukturierung des DRSC
 - Vorbemerkung
- Anpassung aufgrund der Änderung anderer DRS:
 - Tz. 3 Definitionen von „Tochterunternehmen“, „Beherrschender Einfluss“, „Beizulegender Zeitwert“: Anpassung an den künftigen DRS zur Kapitalkonsolidierung bzw. Verweis darauf.
 - Tz. 26: „Zu den erfolgsneutralen Veränderungen zählen sämtliche Veränderungen des Eigenkapitals, die gemäß DRS 7 Tz. 5 dem kumulierten übrigen Konzernergebnis zuzurechnen sind.“: Anpassung an den künftigen DRS zum Konzerneigenkapital.
 - Tz. 23 (Abschreibung Geschäfts- oder Firmenwert), Tz. 24 (passivischer Unterschiedsbetrag): Anpassung an den künftigen DRS zur Kapitalkonsolidierung.
 - Anpassung der im Standard verwendeten Begriffe an den künftigen DRS zur Kapitalkonsolidierung (z.B. „Geschäfts- oder Firmenwert“ anstatt „Goodwill“)



3. Definitionen (1/2)

- Gesetzliche Grundlage:
 - § 311 Abs. 1 HGB: Assoziiertes Unternehmen ist ein nicht in den KA einbezogenes Unternehmen, an dem ein in den KA einbezogenes Unternehmen nach § 271 Abs. 1 HGB beteiligt ist und einen maßgeblichen Einfluss auf dessen Geschäfts- und Finanzpolitik ausübt.
 - Keine gesetzliche Definition des Begriffs „maßgeblicher Einfluss“.
- Definitionen in DRS 8.3:
 - Assoziiertes Unternehmen: ein „Unternehmen, auf dessen Geschäfts- und Finanzpolitik ein in den Konzernabschluss einbezogenes Unternehmen einen maßgeblichen Einfluss ausübt und das weder Tochterunternehmen noch Gemeinschaftsunternehmen ist“.
 - Maßgeblicher Einfluss: „Mitwirkung an der Geschäfts- und Finanzpolitik eines Beteiligungsunternehmens, ohne dass damit beherrschender Einfluss verbunden ist“.



3. Definitionen (2/2)

- Problemstellung:
 - Die Definition des Begriffs „assoziertes Unternehmen“ in DRS 8.3 setzt das Vorliegen einer Beteiligung nicht voraus. Dies lässt sich jedoch aus der Begriffsdefinition „maßgeblicher Einfluss“ ableiten, in der auf ein Beteiligungsunternehmen abgestellt wird.
 - DRS 8 enthält keine Regelung zur Anwendung der Equity-Methode auf die untypischen assoziierten Unternehmen: Tochterunternehmen, die aufgrund von § 296 HGB nicht vollkonsolidiert werden, oder Gemeinschaftsunternehmen, die nicht anteilig konsolidiert werden (letzteres ist in DRS 9 geregelt).
 - Einige in DRS 8 verwendete Begriffe sollten in Anlehnung an den künftigen DRS zur Kapitalkonsolidierung neu definiert werden.
- Frage:
 - Wird durch den HGB-FA Änderungsbedarf gesehen?



4. Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung der Equity-Methode (1/2)

- Gesetzliche Grundlage:
 - § 312 Abs. 3 Satz 1 HGB: Zeitpunkt, zu dem das Unternehmen assoziiertes Unternehmen geworden ist.
- Regelungen in DRS 8:
 - Tz. 14: „Werden Anteile an einem assoziierten Unternehmen erworben und wird auf die Beteiligung im ersten nach dem Erwerb der Anteile aufgestellten Konzernabschluss die Equity-Methode angewendet, so sind für die Kapitalaufrechnung die Wertverhältnisse zum Zeitpunkt des Erwerbs zugrunde zu legen.“
 - Tz. 15: „Wird auf ein Beteiligungsunternehmen erstmals maßgeblicher Einfluss ausgeübt und wird auf die Beteiligung im ersten nach erstmaliger Ausübung des maßgeblichen Einflusses aufgestellten Konzernabschluss die Equity-Methode angewendet, so sind für die Kapitalaufrechnung die Wertverhältnisse zu diesem Zeitpunkt zugrunde zu legen.“



4. Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung der Equity-Methode (2/2)

- Problemstellung:
 - Keine Vereinfachungsmöglichkeit, eine Wertermittlung auf den Zeitpunkt der erstmaligen Einbeziehung in den Konzernabschluss vornehmen zu dürfen, wenn erstmalig ein Konzernabschluss aufgestellt wird oder das assoziierte Unternehmen bislang aus Wesentlichkeitsgründen nicht mittels Equity-Methode einbezogen wurde.
- Fragen:
 - Soll DRS 8 eine explizite Regelung zu diesem Sachverhalt enthalten (analog zu § 301 Abs. 2 Satz 3 und 4 HGB)?
 - Wird seitens des HGB-FA evtl. HGB-Klarstellungsbedarf gesehen (evtl. eine Empfehlung an das BMJV)?



5. Vorläufige Wertermittlung

- Gesetzliche Grundlage:
 - § 312 Abs. 3 Satz 2 HGB: Können die Wertansätze zu dem Zeitpunkt, zu dem das Unternehmen ein assoziiertes Unternehmen geworden ist, nicht endgültig ermittelt werden, sind sie innerhalb der darauf folgenden zwölf Monate anzupassen.
- Regelungen in DRS 8:
 - Keine Regelung
- Frage:
 - Soll DRS 8 eine Regelung zur Konkretisierung des § 312 Abs. 3 Satz 2 HGB enthalten (analog zur Konkretisierung des § 301 Abs. 2 Satz 2 HGB im künftigen DRS zur Kapitalkonsolidierung)?



6. Abschreibung eines Geschäfts- oder Firmenwerts (1/2)

- Gesetzliche Grundlage:
 - § 309 i.V.m. § 253 HGB
- Regelungen in DRS 8:
 - Tz. 23: Planmäßige Abschreibung über die voraussichtliche Nutzungsdauer; eine längere Nutzungsdauer als 5 Jahre ist nur in begründeten Ausnahmefällen zulässig; eine andere als die lineare Abschreibungsmethode ist nur zulässig, wenn überzeugende Gründe dafür vorliegen, dass diese Methode den Abnutzungsverlauf zutreffend widerspiegelt.
 - Tz. 47: Die Abschreibungsdauer und die Abschreibungsmethode sind im Konzernanhang anzugeben. Abweichungen von der linearen Abschreibung oder eine Abschreibungsdauer von mehr als 5 Jahren sind zu begründen.



6. Abschreibung eines Geschäfts- oder Firmenwerts (2/2)

- Änderung aufgrund der Richtlinienumsetzung:
 - Gesetzliche Regelungen zur Abschreibung von GFW bei nicht verlässlich schätzbarer Nutzungsdauer sollen im Rahmen der Umsetzung der neuen Bilanzrichtlinie geändert werden (Mitgliedstaatenwahlrecht zur Festlegung des Abschreibungszeitraums zwischen 5 und 10 Jahren, Empfehlung des HGB-FA: 10 Jahre).
 - Nach der Umsetzung des Art. 27 Abs. 7 der Richtlinie in das HGB sollten die Tz. 30-32 des DRS 8 angepasst bzw. ergänzt werden.
- Anpassung an den künftigen DRS zur Kapitalkonsolidierung



7. Außerplanmäßige Abschreibungen / Zuschreibungen (1/2)

- Gesetzliche Grundlage:
 - Keine ausdrückliche Regelung zu außerplanmäßigen Abschreibungen auf den Equity-Wertansatz in § 312 HGB -> Es gelten allgemeine Bewertungsvorschriften gem. § 298 Abs. 1 i.V.m. § 253 Abs. 3 Satz 3 HGB
- Regelungen in DRS 8:
 - Tz. 28: „Der Equity-Wert ist zu jedem Konzernabschlussstichtag auf seine Werthaltigkeit zu überprüfen. Übersteigt der Equity-Wert den beizulegenden Zeitwert, so ist eine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen. Wenn der Grund für die außerplanmäßige Abschreibung nicht mehr besteht, ist der Equity-Wert zuzuschreiben.“
 - Tz. 29: „Außerplanmäßige Abschreibungen mindern in der Nebenrechnung zunächst den Goodwill. [...] Außerplanmäßige Abschreibungen des Goodwill sind in künftigen Perioden rückgängig zu machen, wenn der Grund für die vorherige außerplanmäßige Abschreibung nicht mehr besteht[...]“



7. Außerplanmäßige Abschreibungen / Zuschreibungen (2/2)

- Problemstellung:
 - Kritik an der Pflicht zur Wertaufholung auf den im Equity-Wertansatz enthaltenen Geschäfts- oder Firmenwert
- Frage:
 - Sieht der HGB-FA Änderungsbedarf in DRS 8?



8. Währungsumrechnung im Rahmen der Equity-Bewertung

- Gesetzliche Grundlage:
 - Kein Verweis in § 312 HGB auf § 308a HGB
- Regelungen in DRS 8:
 - Keine explizite Regelung
- Problemstellung:
 - Im Schrifttum wird sowohl die modifizierte Stichtagskursmethode nach § 308a HGB als auch die Umrechnung der einzelnen Posten des anteiligen Eigenkapitals zu historischen Kursen für zulässig erachtet (vgl. z. B. Gelhausen/Fey/Kämpfer, Rechnungslegung und Prüfung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz 2009, Abschnitt Q, Rz. 352, 353 m.w.N.).
 - Es stellt sich ferner die Frage nach der maßgeblichen Währung für die Fortführung des Unterschiedsbetrags nach § 312 Abs. 1 Satz 2 HGB.
- Frage:
 - Sieht der HGB-FA Klarstellungsbedarf in DRS 8?



9. Ausweis des Ergebnisses aus assoziierten Unternehmen in der Konzern-GuV (1/2)

- Gesetzliche Grundlage:
 - § 312 Abs. 4 Satz 2 HGB: Gesonderter Posten.
 - Keine Regelung zum gesonderten Ausweis der im Ergebnis enthaltenen außerordentlichen Posten (Angabe im Konzernanhang bei besonderen Umständen i.S.d. § 297 Abs. 2 Satz 3 HGB).
 - Keine Regelung zur Behandlung der Ertragssteuern bei der Equity-Bilanzierung
- Regelungen in DRS 8:
 - Tz. 45: Gesonderter Posten; die in diesem Posten enthaltenen außerordentlichen Ergebnisanteile sind als „davon“-Vermerk auszuweisen, entsprechende Angabe im Anhang ist zulässig.
 - Tz. 46: „Das Ergebnis aus der Änderung des Equity-Werts ist in der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung nach Kürzung um Ertragsteuern (netto) auszuweisen.“



9. Ausweis des Ergebnisses aus assoziierten Unternehmen in der Konzern-GuV (2/2)

- Problemstellung:
 - Gemäß der neuen EU-Bilanzrichtlinie ist die Angabe zu den außerordentlichen Posten nur für den Anhang geregelt. Nach der Umsetzung der Richtlinie in das HGB soll geprüft werden, ob die Regelung des DRS 8.45 geändert werden muss.
 - Die Berücksichtigung der bei der Vereinnahmung des auf assoziierte Unternehmen entfallenen Ergebnisses entstehenden Steuerschuld nach § 8b KStG (5%-Besteuerung) ist nicht geregelt (latente Steuern?).
 - Fraglich ist, wie das Ergebnis eines assoziierten Unternehmens darzustellen ist, wenn der Gesellschafter durch einen Ertragszuschuss zur Sanierung des assoziierten Unternehmens beigetragen hat.
- Frage:
 - Sieht der HGB-FA Klarstellungsbedarf in DRS 8?



10. Darstellung der Beteiligungsbuchwerte an assoziierten Unternehmen im Konzernanlagengitter

- Gesetzliche Grundlage:
 - § 268 Abs. 2 i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB
- Regelungen in DRS 8:
 - Keine Regelung
- Problemstellung:
 - Die Fortschreibung des gesonderten Postens nach § 311 Abs. 1 Satz 1 HGB wirft einige Fragen auf (z.B. Darstellung der wertmäßigen Änderungen des Beteiligungsbuchwerts als Zu-/Abschreibung oder Zugang/Abgang, Darstellung von Statusänderungen von Beteiligungen zu assoziierten Unternehmen und von assoziierten Unternehmen zu Tochterunternehmen und umgekehrt als Umgliederung, Zu-/Abgang oder in einer gesonderten Spalte).
- Frage:
 - Sieht der HGB-FA Klarstellungsbedarf in DRS 8?



11. Statusänderungen eines assoziierten Unternehmens (1/2)

- Gesetzliche Grundlage:
 - § 312 Abs. 3 HGB: Geregelt ist nur der Übergang einer Beteiligung zu einem assoziierten Unternehmen.
- Regelungen in DRS 8:
 - Tz. 33-41: Geregelt ist der Statuswechsel von Beteiligungen zu assoziierten Unternehmen und umgekehrt sowie von assoziierten Unternehmen zu Gemeinschaftsunternehmen oder Tochterunternehmen.
 - Der Statuswechsel von Tochterunternehmen/Gemeinschaftsunternehmen zu assoziierten Unternehmen ist nicht geregelt.



11. Statusänderungen eines assoziierten Unternehmens (1/2)

- Problemstellung:
 - Hat eine Aufdeckung von stillen Reserven und Lasten im Vermögen des assoziierten Unternehmen zu erfolgen?
 - Erfolgswirksame oder erfolgsneutrale Erfassung der Effekte aus der Bewertungsanpassung infolge des Verzichts auf die Anwendung der konzerneinheitlichen Bewertungsmethoden nach § 312 Abs. 5 Satz 1 HGB?
 - Wie ist zu verfahren, wenn das Tochterunternehmen mit einem negativen Reinvermögen im Konzernabschluss enthalten war?
- Frage:
 - Sieht der HGB-FA Klarstellungsbedarf in DRS 8?



12. Einheitliche Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (1/2)

- Gesetzliche Grundlage:
 - § 312 Abs. 5 Satz 1 und 2 HGB: Wahlrecht zur Anwendung konzerneinheitlicher Bewertungsmethoden, Angabe im Konzernanhang, wenn die Bewertung nicht angepasst wird.
- Regelungen in DRS 8:
 - Tz. 8: „Die für die Ermittlung des Equity-Werts anzuwendenden Bilanzierungs-, Bewertungs- und Konsolidierungsmethoden müssen den Vorschriften des HGB sowie den Regelungen der DRS entsprechen.“
 - Tz. 49 a): Zu jedem Abschlussstichtag sind im Konzernanhang die vom assoziierten Unternehmen angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anzugeben.



12. Einheitliche Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (2/2)

- Problemstellung:
 - Die Anwendung einheitlicher Ansatzvorschriften bei der Anwendung der Equity-Methode ist gesetzlich nicht geregelt. Im Schrifttum wird eine Anpassung von Ansatzabweichungen als zulässig und zweckmäßig erachtet (vgl. z. B. Winkeljohann/Lewe, in Beck'scher Bilanzkommentar 2014, § 312, Anm. 63 m.w.N.).
 - In § 312 HGB findet sich kein Verweis auf die Ausnahmewahlrechte nach § 308 Abs. 2 Sätze 2-4 HGB. Die Inanspruchnahme dieser Wahlrechte im Rahmen der Equity-Methode wird im Schrifttum für zulässig erachtet (vgl. z. B. Knorr/Seidler, in Haufe HGB Bilanz Kommentar 2012, § 312, Rz. 82 m.w.N.).
- Frage:
 - Sieht der HGB-FA Klarstellungsbedarf in DRS 8?



13. Maßgeblicher Abschluss des assoziierten Unternehmens (1/2)

- Gesetzliche Grundlage:
 - § 312 Abs. 6 HGB: Der letzte Jahresabschluss/Konzernabschluss des assoziierten Unternehmens. Keine Regelung zu abweichenden Abschlussstichtagen.
- Regelungen in DRS 8:
 - Tz. 12, 13: Der auf den Stichtag des Konzernabschlusses aufgestellter Abschluss des assoziierten Unternehmens. Bei Abweichung vom Konzernabschlussstichtag ist ein Zwischenabschluss zu erstellen (kein Zwischenabschluss erforderlich, wenn das Geschäftsjahr des assoziierten Unternehmens höchstens drei Monate vor dem Konzernabschlussstichtag endet, dann aber Berücksichtigung der Vorgänge von besonderer Bedeutung in der Konzernbilanz und der Konzern-GuV).



13. Maßgeblicher Abschluss des assoziierten Unternehmens (2/2)

- Problemstellung:
 - Einschränkung der gesetzlichen Vereinfachungsregelung durch DRS 8.
 - Bei Zugrundelegung des Konzernabschlusses des assoziierten Unternehmens: Ist das anteilige Konzerneigenkapital des assoziierten Unternehmens nach Abzug der Anteile anderer Gesellschafter nach § 307 HGB heranzuziehen?
- Frage:
 - Sieht der HGB-FA Änderungsbedarf in DRS 8?



14. Eliminierungen im Rahmen der Equity-Methode (1/3)

- Gesetzliche Grundlage:
 - § 312 Abs. 5 Satz 3 und 4 HGB: Pflicht zur entsprechenden Anwendung der Vorschriften des § 304 HGB über die Behandlung der Zwischenergebnisse, soweit die für die Beurteilung maßgeblichen Sachverhalte bekannt oder zugänglich sind. Die Eliminierung darf wahlweise quotall oder voll erfolgen.
- Regelungen in DRS 8:
 - Tz. 30-32: Pflicht zu einer quotall Eliminierung der Zwischenergebnisse bei up-stream- und down-stream-Lieferungen, Verrechnung der zu eliminierenden Zwischenergebnisse mit dem Equity-Wert.
- Problemstellung:
 - Das Wahlrecht des § 312 Abs. 5 Satz 4 HGB wird durch DRS 8.30 f. eingeschränkt.
 - DRS 8 sieht keine Ausnahme vor, wenn die Informationen nicht verfügbar sind.



14. Eliminierungen im Rahmen der Equity-Methode (2/3)

- Problemstellung (Forts.):
 - Aus dem Verweis auf § 304 HGB in § 312 HGB folgt, dass die Zwischenerfolgseliminierung unterbleiben darf, wenn diese für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der VFE-Lage des Konzerns von untergeordneter Bedeutung ist. DRS 8 enthält hierzu keine explizite Regelung, es ist jedoch bei der Anwendung des Standards der Wesentlichkeitsgrundsatz zu beachten.
 - Sind die für die Zwischenerfolgseeliminierung benötigten Informationen nicht bekannt oder zugänglich, die Lieferungsbeziehungen zwischen dem assoziierten Unternehmen und einem in den KA einbezogenen Unternehmen aber so wesentlich, dass die VFE-Lage des Konzerns beeinflusst wird, sind gemäß § 297 Abs. 2 Satz 3 bzw. Abs. 3 Satz 3-5 HGB Angaben im Konzernanhang zu machen. DRS 8 enthält hierzu keine ausdrückliche Regelung.



14. Eliminierungen im Rahmen der Equity-Methode (3/3)

- Frage:
 - Wird durch den HGB-FA Änderungsbedarf gesehen?
- Änderung aufgrund der Richtlinienumsetzung :
 - Gemäß Art. 27 Abs. 7 der neuen Bilanzrichtlinie 2013/34/EU sind im Rahmen der Equity-Methode auch die Schuldenkonsolidierung sowie Aufwands- und Ertragseliminierung vorzunehmen, soweit die Tatbestände bekannt sind oder bestätigt werden können. Beides wird in § 312 HGB nicht genannt.
 - Nach der Umsetzung des Art. 27 Abs. 7 der Richtlinie in das HGB sollen die Tz. 30-32 des DRS 8 angepasst bzw. ergänzt werden.

Sieht der HGB-FA weiteren, über die vorgestellten Themen hinausgehenden Änderungsbedarf an DRS 8?



Olga Bultmann

DRSC e.V.
Zimmerstr. 30
10969 Berlin

Tel. 030 / 20 64 12 17

Fax 030 / 20 64 12 15

www.drsc.de
bultmann@drsc.de