

Entwurf

Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. 9

E-DRS 9

Bilanzierung von Anteilen an Gemeinschaftsunternehmen im Konzernabschluss

13. Februar 2001

Alle interessierten Personen und Organisationen sind zur Stellungnahme bis **Mittwoch, den 11. April 2001**, aufgefordert. Die Stellungnahmen werden auf unserer Homepage veröffentlicht, sofern das nicht ausdrücklich abgelehnt wird.

Die Stellungnahmen sind zu richten an:

Deutscher Standardisierungsrat
DRSC e.V., Charlottenstraße 59, 10117 Berlin
Tel.: +49 (0)30 206412-0
Fax: +49 (0)30 206412-15
E-mail: info@drsc.de

Deutscher Standardisierungsrat (DSR)

Aufforderung zur Stellungnahme

Der DSR fordert alle interessierten Personen und Organisationen zur Stellungnahme bis zum Mittwoch, den 11. April 2001 auf. Stellungnahmen sind zu jedem in diesem Standardentwurf geregelten Sachverhalt erbeten. Insbesondere erwünscht sind Antworten auf die nachfolgend aufgeführten Fragen zu einzelnen Textziffern des Entwurfs.

Definition (Tz. 3 und A3)

Frage 1

Nach der Definition im Standardentwurf muss die gemeinsame Führung tatsächlich ausgeübt werden (Tz. 3). Der DSR sieht jedoch – nach entsprechender Gesetzesänderung – die Möglichkeit einer gemeinsamen Beherrschung als ausreichend an (Tz. A3).

- a) Teilen Sie die Auffassung des DSR, dass gemeinsame Beherrschung bereits vorliegt, wenn die Möglichkeit dazu besteht?
- b) Welche Gründe sprechen ggf. für eine Beibehaltung der in Tz. 3 vorgesehenen Definition?

Grundsatz (Tz. 4)

Frage 2

Der Standardentwurf sieht vor, dass Anteile an Gemeinschaftsunternehmen wahlweise quotaal oder nach der Equity-Methode zu bilanzieren sind.

- a) Befürworten Sie diese Regelung?
- b) Welche Gründe sprechen ggf. für die Quotenkonsolidierung bzw. die Equity-Methode als allein zulässige Konsolidierungsmethode?

Anwendung der Quotenkonsolidierung (Tz. 8ff.)

Frage 3

Der Standardentwurf schreibt eine Zwischenergebniseliminierung entsprechend der Beteiligungsquote vor (Tz. 11).

- a) Stimmen Sie dieser Regelung zu?
- b) Welche Gründe sprechen ggf. für eine vollständige Zwischenergebniseliminierung?
- c) Welche Gründe sprechen ggf. für die vollständige Eliminierung als allein zulässige Methode bzw. für ein Wahlrecht zwischen der beteiligungsproportionalen und der vollständigen Zwischenergebniseliminierung?

Frage 4

Der Standardentwurf sieht in Bezug auf Liefer- bzw. Leistungsströme zwischen einem Gemeinschaftsunternehmen und dem Mutterunternehmen bzw. einem in den Konzernabschluss einbezogenen Tochterunternehmen eine Verpflichtung sowohl zu einer „up-stream-Eliminierung“ als auch zu einer „down-stream-Eliminierung“ von Zwischenergebnissen vor (Tz. 12).

Stimmen Sie dieser Regelung zu?

Frage 5

Der Standardentwurf sieht in Bezug auf Liefer- bzw. Leistungsströme zwischen mehreren in den Konzernabschluss einbezogenen Gemeinschaftsunternehmen eine Eliminierung von Zwischenergebnissen entsprechend dem Produkt der Beteiligungsquoten vor (Tz. 13).

- a) Befürworten Sie eine Verpflichtung zur Eliminierung von „cross-stream-Geschäften“?
- b) Welche Gründe sprechen ggf. gegen eine Verpflichtung zur Eliminierung von „cross-stream-Geschäften“?
- c) Befürworten Sie eine Eliminierung entsprechend dem Produkt der Beteiligungsquoten?
- d) Würden Sie ggf. eine andere Methode vorschlagen?
- e) Welche Gründe sprechen für diese Methode?

Frage 6

Der Standardentwurf sieht vor, dass die Verpflichtung zur Zwischenergebniseliminierung auch dann besteht, wenn der Austausch der Lieferungen und Leistungen zu marktüblichen Bedingungen abgewickelt wurde (Tz. 14).

- a) Stimmen Sie dieser Regelung zu?
- b) Welche Gründe sprechen ggf. für eine Beibehaltung des Wahlrechts zur Zwischenergebniseliminierung, wenn der Austausch zu marktüblichen Bedingungen abgewickelt wurde und die Ermittlung einen unverhältnismäßig hohen Aufwand erfordern würde?

Erwerb bzw. Veräußerung weiterer Anteile oder Statusänderung eines Gemeinschaftsunternehmens ohne Änderung der Beteiligungsquote (Tz. 15ff.)

Frage 7

Der Standardentwurf regelt ausdrücklich, wie beim Erwerb oder der Veräußerung von Anteilen zu verfahren ist.

- a) Stimmen Sie den Regelungen der einzelnen Sachverhalte dem Grunde nach zu?
- b) Sind die Regelungen hinreichend oder sollten sie ergänzt bzw. präzisiert werden?

Angaben im Anhang (Tz. 21ff.)

Frage 8

- a) Ist der Umfang der Angabepflichten im Anhang angemessen?
- b) Welche Angabepflichten sind ggf. zu ergänzen?
- c) Welche Angabepflichten sind zu eliminieren?

Weitere Anregungen zum Standard

Frage 9

- a) Haben Sie über die in den vorhergehenden Fragen adressierten Sachverhalte hinausgehende Anregungen zu einzelnen Textziffern des Standardentwurfs?
- b) Welche bislang unregulierten Sachverhalte sollten – unter Angabe von Gründen – ggf. in den Standard aufgenommen werden?
- c) Welche im Standardentwurf berücksichtigten Sachverhalte erachten Sie – unter Angabe von Gründen – ggf. nicht für regelungsbedürftig?

INHALTSVERZEICHNIS

Aufforderung zur Stellungnahme

Vorbemerkung

Abkürzungsverzeichnis

Grundsätzliche Anmerkung

Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. 9 (E-DRS 9)

Bilanzierung von Anteilen an Gemeinschaftsunternehmen im Konzernabschluss

	Textziffer
Gegenstand und Geltungsbereich	1 – 2
Definition	3
Regeln	4 – 25
Grundsatz	4 – 7
Anwendung der Quotenkonsolidierung	8 – 14
Erwerb bzw. Veräußerung weiterer Anteile oder Statusänderung eines Gemeinschaftsunternehmens ohne Änderung der Beteili- gungsquote	15 – 19
Ausweis	20
Angaben im Anhang	21 – 25
Inkrafttreten	26
Anlage	
Anhang A: Empfehlung de lege ferenda	A1 – A3
Anhang B: Begründung des Entwurfs	B1 – B5
Anhang C: Kompatibilität mit dem Gesetz und mit den DRS	C1 – C8
Anhang D: Vergleich mit IAS und US GAAP	D1 – D4

Vorbemerkung

Deutscher Standardisierungsrat

Der Deutsche Standardisierungsrat (DSR) hat den Auftrag, Grundsätze für eine ordnungsmäßige Konzernrechnungslegung zu entwickeln, den Gesetzgeber bei der Fortentwicklung der Rechnungslegung zu beraten und die Bundesrepublik Deutschland in internationalen Rechnungslegungsgremien zu vertreten. Er hat sieben Mitglieder, die vom Verwaltungsrat des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee e. V. (DRSC) als unabhängige und auf den Gebieten der nationalen und internationalen Rechnungslegung ausgewiesene Fachleute bestimmt werden.

Anwendungshinweis

Die Standards zur Konzernrechnungslegung werden vom Deutschen Standardisierungsrat nach sorgfältiger Prüfung aller maßgeblichen Umstände, insbesondere der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sowie der eingegangenen Stellungnahmen, nach Durchführung von Anhörungen in öffentlicher Sitzung beschlossen. Wenn die Standards in deutschsprachiger Fassung vom Bundesministerium der Justiz nach § 342 Abs. 2 HGB bekannt gemacht worden sind, haben sie die Vermutung für sich, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung der Konzernrechnungslegung zu sein. Da Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung gewährleisten sollen, dass die Gesetze ihrem Sinn und Zweck entsprechend angewendet werden, unterliegen sie einem stetigen Wandel. Es ist daher jedem Anwender zu empfehlen, bei einer Anwendung der Standards sorgfältig zu prüfen, ob diese unter Berücksichtigung aller Besonderheiten im Einzelfall der jeweiligen gesetzlichen Zielsetzung entspricht.

Copyright

Das urheberrechtliche Nutzungsrecht an diesem Standard steht dem Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee e. V. zu. Der Standard ist einschließlich seines Layouts urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung einschließlich der Vervielfältigung und Verbreitung, der ganzen oder teilweisen Übersetzung sowie der ganzen oder teilweisen Speicherung, Verarbeitung, Vervielfältigung, Verbreitung oder sonstigen Nutzung für elektronische Speicher- und Verbreitungsmedien, die nicht durch das Urheberrecht gestattet ist, ist ohne ausdrückliche Zustimmung des DRSC e. V. unzulässig und strafbar. Werden Standards nach ihrer amtlichen Bekanntmachung wiedergegeben, dürfen diese inhaltlich nicht verändert werden. Außerdem ist unter Angabe der Quelle darauf hinzuweisen, dass es sich um den Deutschen Rechnungslegungs Standard Nr. 9 (DRS 9) des Deutschen Standardisierungsrates (DSR) handelt. Jeder Anwender kann sich bei richtiger Anwendung auf die Beachtung des DRS 9 berufen. Das DRSC e. V. behält sich vor, dieses Recht Anwendern zu versagen, die nach Auffassung des DSR Standards fehlerhaft anwenden.

Herausgeber

Herausgeber ist das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee e. V., Charlottenstraße 59, 10117 Berlin, Tel. +49 (0)30 206412-0, Fax +49 (0)30 206412-15, E-Mail: info@drsc.de. Verantwortlich im Sinne des Presserechts: Frau Liesel Knorr, Generalsekretärin, Charlottenstraße 59, 10117 Berlin, Tel. +49 (0)30 206412-11, Fax +49 (0)30 206412-15, E-Mail: Knorr@drsc.de.

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
BMJ	Bundesministerium der Justiz
DRS	Deutscher Rechnungslegungs Standard
DRSC	Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e.V.
DSR	Deutscher Standardisierungsrat
HGB	Handelsgesetzbuch
IAS	International Accounting Standard(s)
Tz.	Textziffer
US GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles

Grundsätzliche Anmerkung

Der DSR ist bei der Entwicklung von Rechnungslegungsstandards an geltendes Recht gebunden. Der vorliegende Standard enthält daher nur solche Regelungen, die mit den handelsrechtlichen Ansatz-, Bewertungs- und Ausweisvorschriften übereinstimmen. Für die Entwicklung von Konzernrechnungslegungsgrundsätzen, die den Informationswert des Konzernabschlusses verbessern und die internationalen Standards entsprechen, genügt es jedoch nicht, gesetzliche Regelungslücken zu schließen und Wahlrechte zu beseitigen. Es sind auch bestimmte handelsrechtliche Vorschriften zu modifizieren.

In Anhang A ist eine weitergehende Empfehlung aufgeführt, deren Beachtung nach Auffassung des DSR wirtschaftlich sinnvoll und für eine Akzeptanz deutscher Konzernabschlüsse in den internationalen Kapitalmärkten unerlässlich ist und die daher Bestandteil des Standards sein sollte. Sie kann jedoch erst nach einer Änderung des HGB in Kraft treten. Um Nachteile in Form überhöhter Kapitalkosten und vergleichsweise zu niedriger Kurse von den länderübergreifend tätigen deutschen Unternehmen abzuwenden, hält der DSR eine schnelle Änderung der entsprechenden gesetzlichen Vorschrift für geboten.

Deutscher Rechnungslegungsstandard Nr. 9

Bilanzierung von Anteilen an Gemeinschaftsunternehmen im Konzernabschluss

*Grundsätze sind **fett gedruckt**. Sie werden durch die nachfolgenden normal gedruckten Textstellen erläutert. Bei der Anwendung des Standards ist der Grundsatz der Wesentlichkeit zu beachten.*

Gegenstand und Geltungsbereich

1.
Dieser Standard regelt die Bilanzierung von Anteilen an Gemeinschaftsunternehmen im Konzernabschluss.

2.
Für Arbeitsgemeinschaften, die keine Unternehmen sind, gilt dieser Standard nicht.

Definition

3.
In diesem Standard wird der folgende Begriff mit der nachstehenden Bedeutung verwendet:

***Gemeinschaftsunternehmen:* Unternehmen, das von einem in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen und einem oder mehreren anderen Unternehmen gemeinsam geführt wird. Die gemeinsame Führung ist tatsächlich auszuüben.**

Gemeinsame Führung eines Unternehmens ist dann gegeben, wenn die Gesellschafterunternehmen strategische Geschäftsentscheidungen sowie Entscheidungen über Investitions- und Finanzierungstätigkeiten einstimmig treffen.

Regeln

Grundsatz

4.
Anteile an einem Gemeinschaftsunternehmen sind im Konzernabschluss entweder quotale oder nach der Equity-Methode zu bilanzieren.

5.

Die gemeinsame Führung unterscheidet sich vom maßgeblichen Einfluss in der Intensität der Beziehung des Mutterunternehmens zum Beteiligungsunternehmen. Gleichwohl können Gemeinschaftsunternehmen quotaal oder nach der Equity-Methode konsolidiert werden.

6.

Die gewählte Konsolidierungsmethode ist anzugeben und stetig beizubehalten.

7.

Wird die Beteiligung nach der Equity-Methode bilanziert, ist DRS 8 entsprechend anzuwenden.

Anwendung der Quotenkonsolidierung

8.

Bei der Quotenkonsolidierung sind in den Konzernabschluss Vermögenswerte und Schulden sowie Aufwendungen und Erträge entsprechend den Anteilen am Kapital des Gemeinschaftsunternehmens einzubeziehen, die dem Gesellschafterunternehmen zuzurechnen sind.

9.

Die Kapitalkonsolidierung, die Schuldenkonsolidierung, die Zwischenergebniseliminierung sowie die Aufwands- und Ertragskonsolidierung sind anteilig entsprechend der Beteiligungsquote durchzuführen.

10.

Die für vollkonsolidierte Unternehmen geltenden Regeln (vgl. DRS 4 Tz. 8ff.) sind entsprechend anzuwenden.

11.

Bei Anwendung der Quotenkonsolidierung besteht stets die Verpflichtung zur anteiligen Eliminierung von Zwischenergebnissen.

12.

Diese Verpflichtung gilt sowohl für Zwischenergebnisse aus Lieferungen oder Leistungen vom Gemeinschaftsunternehmen an das Mutterunternehmen bzw. ein Tochterunternehmen („up-stream-Eliminierung“) als auch für Lieferungen und Leistungen an das Gemeinschaftsunternehmen („down-stream-Eliminierung“).

13.

Ist das Unternehmen, das den Konzernabschluss aufstellt, an mehreren Gemeinschaftsunternehmen beteiligt, die untereinander Lieferungen und Leistungen austauschen („cross-stream-Geschäfte“), so werden daraus entstehende Zwischenergebnisse entsprechend dem Produkt der Beteiligungsquoten eliminiert.

14.

Der Verzicht auf eine Zwischenergebniseliminierung, wenn der Austausch der Lieferungen und Leistungen zu marktüblichen Bedingungen abgewickelt wurde, ist mit diesem Standard nicht vereinbar.

Erwerb bzw. Veräußerung weiterer Anteile oder Statusänderungen eines Gemeinschaftsunternehmens ohne Änderung der Beteiligungsquote

15.

Die Einbeziehung eines Unternehmens im Wege der Quotenkonsolidierung endet, sobald die Voraussetzung der gemeinsamen Führung nicht mehr erfüllt ist.

16.

Wird ein Gemeinschaftsunternehmen zu einem Tochterunternehmen, so stellen die im Konzernabschluss quotalkonsolidierten Vermögenswerte und Schulden im Zeitpunkt des Übergangs auf die Vollkonsolidierung die anteiligen Anschaffungskosten der entsprechenden Beteiligung dar. Der bisher nicht quotalkonsolidierte Teil der Vermögenswerte und Schulden ist mit dem beizulegenden Zeitwert anzusetzen. Im Übrigen gelten die Regelungen für die Vollkonsolidierung (vgl. DRS 4 Tz. 8ff.) sinngemäß.

17.

Besteht nur noch maßgeblicher Einfluss, so erfolgt ein Einbezug als assoziiertes Unternehmen. Die bisher im Konzernabschluss quotalkonsolidierten Vermögenswerte und Schulden sind die Grundlage für die Bestimmung der Anschaffungskosten der Beteiligung. Im Übrigen gelten die Regelungen für die Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen (vgl. DRS 8 Tz. 4ff.) sinngemäß.

18.

Besteht kein maßgeblicher Einfluss mehr, so ist die Beteiligung entsprechend der Anschaffungskostenmethode zu bilanzieren. Die bisher im Konzernabschluss quotalkonsolidierten Vermögenswerte und Schulden sind die Grundlage für die Bestimmung der Anschaffungskosten der Beteiligung.

19.

Wird die Beteiligung an einem Gemeinschaftsunternehmen vollständig veräußert, so bestimmt sich der Veräußerungsgewinn bzw. -verlust aus der Gegenüberstellung des Verkaufserlöses und der im Konzernabschluss zum Veräußerungszeitpunkt erfassten Vermögenswerte und Schulden des Gemeinschaftsunternehmens einschließlich eines eventuell vorhandenen Goodwill.

Ausweis

20.

Die Anteile an den Vermögenswerten, Schulden, Aufwendungen, Erträgen und Zahlungsströmen des Gemeinschaftsunternehmens sind in der Konzernbilanz, der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung bzw. in der Kapitalflussrechnung des Konzerns zusammen mit den entsprechenden Posten der anderen in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen auszuweisen.

Angaben im Anhang

21.

Im Jahr des Erwerbs sind bei quotalkonsolidierung im Konzernanhang anzugeben

- a) **Name und Beschreibung des erworbenen Unternehmens,**
- b) **der Erwerbszeitpunkt,**

- c) die Höhe des erworbenen Anteils,
- d) die Anschaffungskosten für das erworbene Unternehmen und die Beschreibung der hierfür erbrachten Leistung sowie der in den Anschaffungskosten enthaltene Goodwill und dessen geplante Abschreibungsdauer,
- e) bedingte Zahlungsverpflichtungen, Optionen oder sonstige ungewisse Verpflichtungen, die im Rahmen des Unternehmenserwerbs eingegangen wurden, sowie deren Behandlung im Konzernabschluss.

22.

Die Beteiligungsliste gemäß § 313 Abs. 4 HGB bleibt von diesen Angabepflichten unberührt.

23.

Bei Ansatz eines Goodwill sind zu jedem Abschluss-Stichtag anzugeben

- a) die Behandlung des Goodwill einschließlich der Abschreibungsdauer sowie die Begründung für eine Abschreibungsdauer von mehr als 20 Jahren,
- b) die Abschreibungsmethode sowie die Begründung, sofern eine andere als die lineare Abschreibung gewählt wurde,
- c) im Rahmen des Anlagespiegels:
 - aa) der Bruttobetrag einschließlich kumulierter Abschreibungen zu Beginn des Geschäftsjahrs,
 - bb) die Zugänge im Geschäftsjahr,
 - cc) die Abgänge infolge der Aufgabe von Geschäftsaktivitäten, aus denen sich der Goodwill ergab,
 - dd) die planmäßigen Abschreibungen,
 - ee) die außerplanmäßigen Abschreibungen mit der Bezeichnung der jeweiligen Gesellschaft,
 - ff) die Zuschreibungen,
 - gg) die übrigen Veränderungen und
 - hh) der Bruttobetrag einschließlich kumulierter Abschreibungen zum Ende des Geschäftsjahrs.

24.

Bei Ansatz eines negativen Unterschiedsbetrags sind zu jedem Abschluss-Stichtag anzugeben

- a) die Behandlung eines negativen Unterschiedsbetrags einschließlich seiner Verrechnung,
- b) falls der Betrag im Zusammenhang mit erwarteten künftigen Aufwendungen oder Verlusten angesetzt wurde, eine Beschreibung dieser Aufwendungen oder Verluste hinsichtlich Art, Höhe und zeitlichem Anfall,
- c) der Zeitraum, über den er aufgelöst wird,
- d) der (die) Posten der Gewinn- und Verlustrechnung, in dem (denen) die aufgelösten Beträge enthalten sind,
- e) die Entwicklung des negativen Unterschiedsbetrags im Geschäftsjahr; dabei sind anzugeben:
 - aa) der Bruttobetrag und die kumulierten erfolgswirksamen Verrechnungen zu Beginn des Geschäftsjahrs,
 - bb) die Zugänge,
 - cc) die Abgänge infolge der Aufgabe von Geschäftsaktivitäten, aus denen sich der negative Unterschiedsbetrag ergab,
 - dd) die Auflösungen, wobei der auf antizipierte Aufwendungen entfallende Anteil getrennt anzugeben ist,

- ee) die übrigen Veränderungen,
- ff) der Bruttobetrag und die aufgelaufenen erfolgswirksamen Verrechnungen zum Ende des Geschäftsjahrs.

25.

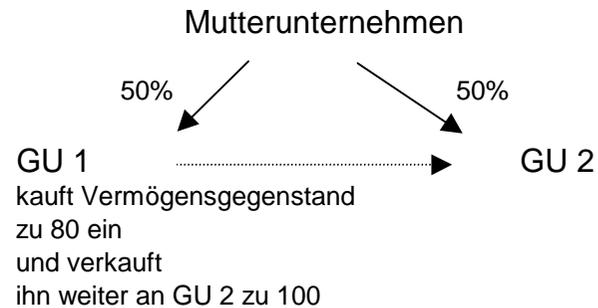
Im Jahr der Veräußerung eines Unternehmens sind die Tz. 21a, 21b und 21c sinngemäß anzuwenden. Außerdem ist der Veräußerungsgewinn bzw. der Veräußerungsverlust anzugeben.

Inkrafttreten

26.

Dieser Standard ist erstmals anzuwenden auf das nach dem 30. Juni 2001 beginnende Geschäftsjahr.

Zwischenergebniseliminierung entsprechend dem Produkt der Beteiligungsquoten bei „cross-stream-Geschäften“



	Einzelabschlüsse				Summenbilanz		Konsolidierung		Konzernabschluss	
	GU 1		GU 2				Produkt der Quoten (0,5 x 0,5)		Produkt der Quoten (0,5 x 0,5)	
	S	H	S	H			S	H		
Bilanzpositionen:										
Vorrat	80	80	100		50			5	45	
Kasse	100	80		100		40				40
Jahresüberschuss		20				10	5			5
Summe:	180	180	100	100	50	50	5	5	45	45
GuV-Positionen:										
Umsatzerlöse		100				50	25			25
Material- aufwand	80				40			20	20	
Jahresüberschuss	20				10			5	5	

Anhang A: Empfehlung de lege ferenda

A1.

Mit der Bekanntmachung eines Rechnungslegungsstandards des DSR durch das BMJ wird bei seiner Anwendung die Beachtung der die Konzernrechnungslegung betreffenden Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung vermutet (vgl. § 342 Abs. 2 HGB). Der DSR hat darauf verzichtet, Regelungen zu empfehlen, die zu geltenden Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften des HGB im Widerspruch stehen. Der vorliegende Standard entspricht deutschem Bilanzrecht.

A2.

Zur Verbesserung des Informationswerts der Konzernrechnungslegung und zur stärkeren Annäherung der deutschen Rechnungslegungsvorschriften an internationale Grundsätze schlägt der DSR die Neufassung eines Abschnitts des Standards vor. Diese kann jedoch erst in Kraft treten, sobald die entsprechende Vorschrift des HGB geändert worden ist. Die nachfolgende Fassung der betreffenden Textziffer stellt die Auffassung des DSR in bezug auf eine Regelung des Sachverhalts im Sinne der genannten Zielsetzung dar.

A3.

Gemeinschaftsunternehmen (Tz. 3)

Die Definition von Gemeinschaftsunternehmen in Tz. 3 ist neu zu fassen:

„Gemeinschaftsunternehmen: Unternehmen, das von einem in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen und einem oder mehreren anderen Unternehmen gemeinsam beherrscht wird.

Gemeinsame Beherrschung liegt vor, wenn zwei oder mehrere Unternehmen gemeinsam die rechtliche Möglichkeit haben

- a) über die Mehrheit der Stimmrechte an einem anderen Unternehmen zu verfügen,
- b) aufgrund einer Vereinbarung mit anderen Anteilseignern über die Mehrheit der Stimmrechte an einem anderen Unternehmen zu verfügen,
- c) aufgrund einer Vereinbarung oder einer Bestimmung im Gesellschaftsvertrag die Geschäftspolitik eines anderen Unternehmens zu bestimmen,
- d) im Leitungsgremium eines anderen Unternehmens über die Mehrheit der Stimmrechte zu verfügen oder
- e) die Mehrheit der Mitglieder des Leitungsgremiums eines anderen Unternehmens zu ernennen oder abzurufen.“

Anhang B: Begründung des Entwurfs

B1.

Gemeinsame Führung (Tz. 3)

Bei gemeinsamer Führung stimmen die Gesellschafterunternehmen die Geschäftspolitik des Gemeinschaftsunternehmens ab. Sie setzt aktives Handeln der beteiligten Gesellschafterunternehmen voraus, muss also tatsächlich ausgeübt werden. Die einheitliche Leitung ist dagegen unteilbar und kann demzufolge nicht von zwei oder mehreren Unternehmen zugleich ausgeübt werden.

B2.

Wahlrecht zur Anwendung der Quotenkonsolidierung (Tz. 4)

Im Hinblick auf die IAS-Regeln und die Bilanzierungspraxis wird alternativ zur Quotenkonsolidierung die Equity-Methode zugelassen.

B3.

Anteilige oder vollständige Zwischenergebniseliminierung (Tz. 11)

Die anteilige Eliminierung von Zwischenergebnissen ist aufgrund der Konzeption der Quotenkonsolidierung geboten, da der nicht in den Konzernabschluss einbezogene Teil des Gemeinschaftsunternehmens als konzernaußenstehend behandelt wird. Eine vollständige Eliminierung, die im Schrifttum als Wahlrecht in Analogie zu § 312 Abs. 5 HGB vertreten wird, erscheint daher nicht sachgerecht.

B4.

Eliminierung von „cross-stream-Geschäften“ (Tz. 13)

Hält das Gesellschafterunternehmen an Gemeinschaftsunternehmen, zwischen denen ein Lieferungs- und Leistungsverkehr besteht, Beteiligungen, so werden die entsprechenden Positionen aus den Einzelabschlüssen der Gemeinschaftsunternehmen jeweils beteiligungsproportional übernommen. Im Sinne der Interessentheorie sind die Zwischenergebnisse entsprechend dem Produkt der Beteiligungsquoten zu eliminieren (siehe Beispiel in der Anlage).

B5.

Statusänderungen (Tz. 15-19)

Die Vorgehensweise berücksichtigt, dass nach der Konzeption der Quotenkonsolidierung der eine Teil des Gemeinschaftsunternehmens Teil des Konzerns bleibt, während der andere Teil im Rahmen einer Entkonsolidierung aus dem Konzern ausscheidet.

Der Übergang auf die Anschaffungskostenmethode, die Equity-Methode oder auf die Vollkonsolidierung ist hinsichtlich der verbleibenden Anteile jeweils erfolgsneutral.

Anhang C: Kompatibilität mit dem Gesetz und mit den DRS

C1.

Unternehmenseigenschaft (Tz. 2)

Im HGB findet sich ebenfalls nur eine Regelung zur Bilanzierung von Beteiligungen an Gemeinschaftsunternehmen im Konzernabschluss, die Unternehmen sind. Die Bilanzierung von Gemeinschaftsprojekten, die keine Unternehmen sind, ist im HGB nicht explizit geregelt, so dass die allgemeinen Regeln über den Ansatz von Vermögensgegenständen und Schulden gelten.

C2.

Gemeinsame Führung (Tz. 3)

Der Begriff der gemeinsamen Führung wird im Gesetz nicht näher definiert.

C3.

Wahlrecht zur Anwendung der Quotenkonsolidierung (Tz. 4)

Das Wahlrecht zur Anwendung der Quotenkonsolidierung auf gemeinsam geführte Unternehmen entspricht § 310 Abs. 1 HGB.

C4.

Anwendung der Quotenkonsolidierung (Tz. 8)

Die vorgeschlagene Regelung entspricht § 310 Abs. 2 HGB.

C5.

Zwischenergebniseliminierung (Tz. 11-13, 15)

§ 310 Abs. 2 HGB verweist auf § 304 HGB und begründet somit eine generelle Pflicht zur Zwischenergebniseliminierung im Rahmen der Quotenkonsolidierung. Da die Quotenkonsolidierung auch als Sonderfall der Equity-Konsolidierung gesehen werden kann, wird es im Schrifttum für zulässig gehalten, die Zwischenergebnisse im Rahmen der Quotenkonsolidierung anteilig oder vollständig zu eliminieren. Diese Regelung hebt das Wahlrecht zur vollständigen Zwischenergebniseliminierung auf.

Entgegen der im Schrifttum auch vertretenen Ansicht werden Zwischenergebnisse aus Lieferungen und Leistungen zwischen Gemeinschaftsunternehmen („cross-stream-Geschäfte“) entsprechend dem Produkt der Beteiligungsquoten eliminiert.

Das Wahlrecht zum Verzicht auf die Zwischenergebniseliminierung, sofern das Geschäft zu normalen Marktbedingungen abgeschlossen wurde und die Ermittlung des bereinigten Wertansatzes einen unverhältnismäßig hohen Aufwand erfordern würde, wird von dieser Regelung aufgehoben.

C6.

Statusänderungen (Tz. 15-19)

Zu den genannten Aspekten finden sich im HGB und im Schrifttum keine ausdrücklichen Regelungen.

C7.

Angaben im Anhang (Tz. 21ff.)

Die Angaben im Anhang orientieren sich an denen für die Vollkonsolidierung nach DRS 4 Tz. 52ff.

C8.

Vereinbarkeit mit DRS

Der Standard verstößt nicht gegen Regelungen in bislang verabschiedeten DRS.

Anhang D: Vergleich mit IAS und US GAAP

Im Folgenden sind die Abweichungen zwischen den IAS bzw. den US GAAP und diesem Standard dargestellt.

D1.

Geltungsbereich (Tz. 1)

Der Geltungsbereich von IAS 31 ist im Vergleich zu der hier vorgeschlagenen Regelung weiter. IAS 31 gilt für die Bilanzierung von gemeinsam geführten Tätigkeiten (jointly controlled operations), von gemeinsam geführtem Vermögen (jointly controlled assets) und von gemeinsam geführten Gesellschaften (jointly controlled entities).

D2.

Gemeinschaftsunternehmen (Tz. 3)

In IAS 31.20 findet sich eine Definition der „gemeinsam geführten Gesellschaft“. Diese wird (in Abgrenzung zu den „gemeinsam geführten Vermögen“ bzw. „gemeinsam geführten Tätigkeiten“) wie folgt beschrieben: „Eine gemeinsam geführte Gesellschaft beherrscht die Vermögenswerte des Joint Ventures, begründet Schulden im eigenen Namen und erzielt Erträge. Sie kann Verträge im eigenen Namen eingehen und für die Zwecke des Joint Ventures Finanzierungen durchführen.“

D3.

Gemeinsame Führung (Tz. 3)

Nach IAS muss die gemeinsame Führung nicht tatsächlich ausgeübt werden, die bloße Möglichkeit der Ausübung ist ausreichend. Gemäß IAS 31.2 ist gemeinsame Führung (joint control) wie folgt definiert: „the contractually agreed sharing of control over an economic activity“. Gemeinsam müssen dabei zumindest diejenigen Entscheidungen getroffen werden, die für die Ziele des Joint Ventures von grundlegender Bedeutung sind (IAS 31.6).

D4.

Wahlrecht zur Anwendung der Quotenkonsolidierung (Tz. 4)

Nach US GAAP sind „incorporated joint ventures“ immer nach der Equity-Methode zu bilanzieren. Quotal können lediglich solche Unternehmen konsolidiert werden, die nicht körperschaftlich und damit (generell) nicht haftungsbeschränkend organisiert sind und bei denen eine derartige Einbeziehungsmethode in der betreffenden Branche üblich ist. Daher ist die Quotenkonsolidierung sehr selten.

Nach Ansicht des Special Reports „Reporting Interests in Joint Ventures and Similar Arrangements“ (1999) der G4+1-Gruppe ist die Equity-Methode am besten zur Darstellung von Gemeinschaftsunternehmen geeignet. Die Quotenkonsolidierung kann zwar Informationen zu „Off-Balance-Sheet“ Finanzierungsaktivitäten bereitstellen, vermischt dafür aber teilweise mit vollständig kontrollierten Vermögensgegenständen und Schulden. Bei Anwendung der Equity-Methode werden unter anderem folgende zusätzliche Informationen als nötig erachtet:

- Anteiliges Anlage- und Umlaufvermögen,
- anteilige kurz- und langfristige Verbindlichkeiten,
- anteilige Aufwendungen und Erträge sowie anteiliges Ergebnis vor und nach Steuern,
- Beschreibung und betragsmäßige Angabe aller wesentlichen ungewissen finanziellen Verpflichtungen, die aus dem Joint Venture resultieren können, und gegenüber dem Joint

Venture selbst, gegenüber den anderen Partnerunternehmen und gegenüber Dritten bestehen.

D5.

Zwischenergebniseliminierung (Tz. 14)

Sowohl IAS als auch die US GAAP äußern sich nicht zu einem möglichen Verzicht auf eine Zwischenergebniseliminierung, wenn die Lieferung und Leistung zu marktüblichen Bedingungen vorgenommen worden ist und die Ermittlung des Zwischenergebnisses einen unverhältnismäßig hohen Aufwand erfordern würde.