

Autor: DRSC
Kapitel: DRS 8
Datum: 05.12.2009

139. DSR-Sitzung und 15. Öffentliche Sitzung des DSR am 05.01.2010

139_07g_DRAES4_AnlageDRS8

Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. 8 (DRS 8)*

Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen im Konzernabschluss

* Verabschiedung durch den Deutschen Standardisierungsrat (DSR) am 03. April 2001.

Bekanntmachung der deutschsprachigen Fassung gemäß § 342 Abs. 2 HGB durch das Bundesministerium der Justiz am 29. Mai 2001.

* Verabschiedung der geänderten Fassung der Tz. 3, Tz. 18 Satz 2, Tz. 29 Satz 4, Tz. 50 sowie Tz. A4 durch den DSR am 07. November 2003. Bekanntmachung der geänderten deutschsprachigen Fassung gem. § 342 Abs. 2 HGB durch das Bundesministerium der Justiz am 02. Juli 2004.

* Verabschiedung der geänderten Fassung der Tz. 50 sowie der neuen Tz. 1a und Tz. 1b durch den DSR am 15. Juli 2005. Bekanntmachung der geänderten deutschsprachigen Fassung gem. § 342 Abs. 2 HGB durch das Bundesministerium der Justiz am 31. August 2005.

***Verabschiedung der geänderten Fassung der Tz. 1a, Tz. 1b, Tz. 3, Tz. 15, Tz. 16, Tz. 18, Tz. 19, Tz. 22, Tz. 24, Tz. 47, Tz. 48, Tz. 49 und Tz. 50 durch den DSR am 05. Januar 2010. Der Standard in deutschsprachiger Fassung ist dem Bundesministerium der Justiz zugeleitet mit der Bitte um Bekanntmachung nach § 342 Abs. 2 HGB. Diese ist noch nicht erfolgt.**

Inhaltsverzeichnis	<i>Seite</i>
Vorbemerkung	
Abkürzungsverzeichnis	
Zusammenfassung	

Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. 8 (DRS 8)

Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen im Konzernabschluss

	Textziffer
Gegenstand und Geltungsbereich	1–2
Definitionen	3
Regeln	4–46
Grundsatz	4
Ausnahmen von der Anwendung der Equity-Methode	5–7
Anforderungen an den Abschluss des assoziierten Unternehmens	8–13
Vereinheitlichung der Bilanzierungs-, Bewertungs- und Konsolidierungsmethoden	8
Maßgebender Abschluss des assoziierten Unternehmens	9
Anteiliges Eigenkapital des assoziierten Unternehmens	10–11
Abschlussstichtag des assoziierten Unternehmens	12–13
Erstmalige Anwendung der Equity-Methode	14–19
Anwendung der Equity-Methode an den folgenden Konzernabschlussstichtagen	20–32
Fortschreibung des Equity-Werts	20–26
Negativer Equity-Wert	27
Überprüfung der Werthaltigkeit des Equity-Werts	28–29
Zwischenergebniseliminierung	30–32
Erwerb weiterer Anteile oder Statusänderung eines assoziierten Unternehmens ohne Änderung der Beteiligungsquote	33–35
Anteilsveräußerungen oder Statusänderung eines assoziierten Unternehmens ohne Änderung der Beteiligungsquote	36–41
Kapitalmaßnahmen beim assoziierten Unternehmen	42–43
Ausweis	44–46
Angaben im Konzernanhang	47–49
Inkrafttreten und Übergangsvorschriften	50–51

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 Vorstand 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 angewandt 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 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. 8 (DRS 8) des Deutschen Standardisierungsrats handelt. Jeder Anwender kann sich bei richtiger Anwendung auf die Beachtung des DRS 8 berufen. Das DRSC behält sich vor, dieses Recht Anwendern zu versagen, die nach Auffassung des DSR Standards fehlerhaft anwenden.

Herausgeber

Herausgeber: Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e. V., Zimmerstraße 30, 10969 Berlin, Tel. +49 (0)30 206412-0, Fax +49 (0)30 206412-15, E-Mail: info@drsc.de.

Abkürzungsverzeichnis

ABl. EU	Amtsblatt Europäische Union
Abs.	Absatz
BMJ	Bundesministerium der Justiz
Buchst.	Buchstabe
bzw.	beziehungsweise
DRS	Deutscher Rechnungslegungs Standard
DRSC	Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e. V.
DSR	Deutscher Standardisierungsrat
EG	Europäische Gemeinschaft
EGHGB	Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch
7. EG-RL	Konzernbilanzrichtlinie 83/349/EWG
HGB	Handelsgesetzbuch
Nr.	Nummer
PublG	Gesetz über die Rechnungslegung von bestimmten Unternehmen und Konzernen (Publizitätsgesetz)
Tz.	Textziffer(n)
vgl.	vergleiche
z. B.	zum Beispiel

Zusammenfassung

Dieser Standard regelt die Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen nach der Equity-Methode im Konzernabschluss.

Er enthält Regelungen zur Vereinheitlichung der Bilanzierungs-, Bewertungs- und Konsolidierungsmethoden sowie zur Ermittlung des anteiligen Eigenkapitals des assoziierten Unternehmens.

Bei einem vom Konzernabschlussstichtag abweichenden Stichtag des assoziierten Unternehmens ist grundsätzlich ein Zwischenabschluss aufzustellen.

Für die Kapitalaufrechnung sind die Wertverhältnisse zu dem Zeitpunkt zugrunde zu legen, zu dem das Unternehmen assoziiertes Unternehmen geworden ist.

Der Equity-Wert ist nach der Buchwertmethode zu ermitteln.

Der Standard bestimmt, dass ein negativer Equity-Wert in der Konzernbilanz nicht angesetzt werden darf.

Zudem enthält er Regelungen über den Umfang von Zwischenergebniseliminierungen und legt ferner fest, wie Änderungen der Beteiligungsquote und Statusänderungen eines assoziierten Unternehmens sowie Kapitalmaßnahmen, die zu Veränderungen der ursprünglichen Beteiligungsquote führen, darzustellen sind.

Schließlich wird im Standard der Umfang der Angabepflichten vorgegeben.

Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. 8 (DRS 8)

Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen 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 assoziierten Unternehmen im Konzernabschluss.

1a.

Dieser Standard gilt für alle Mutterunternehmen, die nach § 290 HGB, auch in Verbindung mit § 264a Abs. 1 HGB, einen Konzernabschluss aufstellen, und für Unternehmen, die nach § 11 PublG zur Konzernrechnungslegung verpflichtet sind.

1b.

Der Standard gilt nicht für Unternehmen, die nach § 315a HGB ihren Konzernabschluss nach internationalen Rechnungslegungsstandards im Sinne des Artikels 4 der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. Juli 2002 (ABl. EU Nr. L 243 S. 1) aufstellen.

2.

Mit der Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen in Zusammenhang stehende Fragen der Währungsumrechnung und der Abgrenzung latenter Steuern sind nicht Gegenstand dieses Standards.

Definitionen

3.

In diesem Standard werden die folgenden Begriffe mit den nachstehenden Bedeutungen verwendet:

Assoziiertes Unternehmen: Unternehmen, auf dessen Geschäfts- und Finanzpolitik ein in den Konzernabschluss einbezogenes Unternehmen einen maßgeblichen Einfluss ausübt und das weder Tochterunternehmen noch Gemeinschaftsunternehmen ist.

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

Tochterunternehmen: Unternehmen, auf das ein anderes Unternehmen (Mutterunternehmen) beherrschenden Einfluss ausüben kann.

Beherrschender Einfluss: besteht, wenn

- a) einem Mutterunternehmen bei einem anderen Unternehmen die Mehrheit der Stimmrechte der Gesellschafter zusteht;
- b) einem Mutterunternehmen bei einem anderen Unternehmen das Recht zusteht, die Mehrheit der Mitglieder des die Finanz- und Geschäftspolitik bestimmenden

- Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgans zu bestellen oder abzurufen, und es gleichzeitig Gesellschafter ist;
- c) einem Mutterunternehmen das Recht zusteht, die Finanz- und Geschäftspolitik auf Grund eines mit einem anderen Unternehmen geschlossenen Beherrschungsvertrags oder auf Grund einer Bestimmung in der Satzung des anderen Unternehmens zu bestimmen oder
 - d) das Mutterunternehmen bei wirtschaftlicher Betrachtung die Mehrheit der Risiken und Chancen eines Unternehmens trägt, das zur Erreichung eines eng begrenzten und genau definierten Ziels des Mutterunternehmens dient (Zweckgesellschaft). Neben Unternehmen können Zweckgesellschaften auch sonstige juristische Personen des Privatrechts oder unselbständige Sondervermögen des Privatrechts, ausgenommen Spezial-Sondervermögen im Sinn des § 2 Abs. 3 des Investmentgesetzes sein.

Beizulegender Zeitwert: Betrag, zu dem im Bewertungszeitpunkt zwischen geschäftsbereiten und sachverständigen Geschäftspartnern ein Vermögenswert ausgetauscht oder eine Schuld beglichen werden kann.

Der beizulegende Zeitwert stellt einen Oberbegriff dar, der je nach Sachverhalt durch spezielle Wertbegriffe konkretisiert wird, z. B. durch den Börsenwert oder den Marktwert.

Beteiligungsunternehmen: Unternehmen, an dem das beteiligte Unternehmen Anteile hält, die dazu bestimmt sind, dem eigenen Geschäftsbetrieb durch Herstellung einer dauernden Verbindung zu jenem Unternehmen zu dienen.

Equity-Methode: Konsolidierungsmethode, bei der die Anschaffungskosten der Beteiligung in den Folgejahren nach Maßgabe der Entwicklung des anteiligen bilanziellen Eigenkapitals des assoziierten Unternehmens im Equity-Wert fortgeschrieben werden.

Equity-Wert: Bilanzansatz der Anteile an einem nach der Equity-Methode konsolidierten Unternehmen.

Maßgeblicher Einfluss: Mitwirkung an der Geschäfts- und Finanzpolitik eines Beteiligungsunternehmens, ohne dass damit beherrschender Einfluss verbunden ist.

Maßgeblicher Einfluss wird vermutet, wenn dem beteiligten Unternehmen direkt oder indirekt ein Stimmrechtsanteil an dem Beteiligungsunternehmen von mindestens 20 % zusteht. Hält das beteiligte Unternehmen direkt oder indirekt einen Stimmrechtsanteil von weniger als 20 %, wird vermutet, dass kein maßgeblicher Einfluss besteht.

Indizien für einen maßgeblichen Einfluss sind z. B.:

- a) Zugehörigkeit eines Vertreters des beteiligten Unternehmens zum Verwaltungsorgan oder einem gleichartigen Leitungsgremium des Beteiligungsunternehmens,
- b) Mitwirkung an der Geschäftspolitik des Beteiligungsunternehmens,
- c) Austausch von Führungspersonal zwischen dem beteiligten Unternehmen und dem Beteiligungsunternehmen,
- d) wesentliche Geschäftsbeziehungen zwischen dem beteiligten Unternehmen und dem Beteiligungsunternehmen,
- e) Bereitstellung von wesentlichem technischem Know-how durch das beteiligte Unternehmen.

Regeln

Grundsatz

4.

Anteile an einem assoziierten Unternehmen sind im Konzernabschluss nach der Equity-Methode zu bilanzieren.

Ausnahmen von der Anwendung der Equity-Methode

5.

Bei untergeordneter Bedeutung einer Beteiligung an einem assoziierten Unternehmen für die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns darf auf die Anwendung der Equity-Methode verzichtet werden. Das Kriterium der untergeordneten Bedeutung ist sowohl für jedes als unwesentlich anzusehendes Unternehmen gesondert als auch für alle als unwesentlich anzusehenden Unternehmen zusammen zu prüfen.

6.

Die Equity-Methode ist auf assoziierte Unternehmen nicht anzuwenden, wenn der maßgebliche Einfluss nur vorübergehend besteht.

7.

Der maßgebliche Einfluss besteht z. B. dann nur vorübergehend, wenn die Anteile ausschließlich zum Zwecke der Weiterveräußerung in der nahen Zukunft erworben wurden.

Anforderungen an den Abschluss des assoziierten Unternehmens

Vereinheitlichung der Bilanzierungs-, Bewertungs- und Konsolidierungsmethoden

8.

Die für die Ermittlung des Equity-Werts anzuwendenden Bilanzierungs-, Bewertungs- und Konsolidierungsmethoden müssen den Vorschriften des HGB sowie den Regelungen der DRS entsprechen.

Maßgebender Abschluss des assoziierten Unternehmens

9.

Sofern das assoziierte Unternehmen einen Konzernabschluss aufstellt, ist dieser für die erstmalige Bestimmung und die Fortschreibung des Equity-Werts zugrunde zu legen.

Anteiliges Eigenkapital des assoziierten Unternehmens

10.

Zur Bestimmung des anteiligen Eigenkapitals sind eigene Anteile des assoziierten Unternehmens mit dessen Eigenkapital zu verrechnen.

11.

Ein Ausgleichsposten für Anteile anderer Gesellschafter ist bei der Ermittlung des anteiligen Eigenkapitals des assoziierten Unternehmens nicht zu berücksichtigen.

Abschlussstichtag des assoziierten Unternehmens

12.

Zur Ermittlung des anteiligen Eigenkapitals ist ein Abschluss des assoziierten Unternehmens (Tz. 9) zugrunde zu legen, der auf den Stichtag des Konzernabschlusses aufgestellt worden ist. Weichen der Abschlussstichtag des assoziierten Unternehmens und der Konzernabschlussstichtag voneinander ab, so ist grundsätzlich ein Zwischenabschluss auf den Stichtag des Konzernabschlusses aufzustellen.

13.

Ein Zwischenabschluss braucht nicht aufgestellt zu werden, wenn das Geschäftsjahr des assoziierten Unternehmens höchstens drei Monate vor dem Stichtag des Konzernabschlusses endet. Vorgänge von besonderer Bedeutung für die wirtschaftliche Lage des Konzerns, die zwischen dem Abschlussstichtag des assoziierten Unternehmens und dem Konzernabschlussstichtag eintreten, sind in der Konzernbilanz und in der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung zu berücksichtigen. Bei Verzicht auf die Aufstellung eines Zwischenabschlusses ist der Grundsatz der Stetigkeit auch in Bezug auf die zeitliche Abweichung zwischen dem Abschlussstichtag des assoziierten Unternehmens und dem Konzernabschlussstichtag sowie auf die Länge der jeweiligen Berichtsperioden zu beachten.

Erstmalige Anwendung der Equity-Methode

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.

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.

16.

(aufgehoben)

17.

Die erworbenen Anteile an dem assoziierten Unternehmen sind zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung der Equity-Methode mit den Anschaffungskosten zu bilanzieren.

18.

(aufgehoben)

19.

Der Unterschiedsbetrag zwischen den Anschaffungskosten und dem anteiligen Eigenkapital im Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung ist in einer Nebenrechnung den Bilanzposten des assoziierten Unternehmens in Höhe der jeweiligen anteilig beizulegenden Zeitwerte zuzuordnen. Ein verbleibender Unterschiedsbetrag ist als Goodwill bzw. als passivischer Unterschiedsbetrag in der Nebenrechnung zu erfassen.

Anwendung der Equity-Methode an den folgenden Konzernabschlussstichtagen

Fortschreibung des Equity-Werts

20.

Der Wertansatz der Beteiligung ist zu jedem Stichtag um den Betrag der Eigenkapitalveränderungen zu erhöhen oder zu vermindern, welcher der Beteiligung am Kapital des assoziierten Unternehmens entspricht, die dem in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen zuzurechnen ist. Dazu ist der Equity-Wert zum vorhergehenden Konzernabschlussstichtag um den Anteil am Jahresüberschuss/-fehlbetrag des assoziierten Unternehmens sowie die auf das Geschäftsjahr entfallenden Ergebniseffekte aus der Nebenrechnung gemäß Tz. 21 ff. fortzuführen. Vom assoziierten Unternehmen geleistete Gewinnausschüttungen sind erfolgsneutral vom Equity-Wert abzusetzen.

21.

In Abhängigkeit von der gemäß Tz. 19 vorgenommenen Zuordnung zu den Bilanzposten des assoziierten Unternehmens ist der Unterschiedsbetrag zu jedem Stichtag fortzuführen, abzuschreiben oder aufzulösen. Die stillen Reserven sind planmäßig über ihre Nutzungsdauer aufzulösen. Stille Lasten sind aufzulösen, sobald sie als realisiert anzusehen sind.

22.

Ein gemäß Tz. 19 ermittelter verbleibender Unterschiedsbetrag ist als Goodwill bzw. als passivischer Unterschiedsbetrag fortzuführen.

23.

Der Goodwill ist planmäßig über die voraussichtliche Nutzungsdauer abzuschreiben. Eine längere Nutzungsdauer als 20 Jahre darf nur in begründeten Ausnahmefällen zugrunde gelegt werden. Eine andere als die lineare Abschreibungsmethode ist nur dann zulässig, wenn überzeugende Gründe dafür vorliegen, dass diese Methode den Abnutzungsverlauf zutreffend widerspiegelt. Änderungen des Abschreibungsplans sind besonders zu begründen.

24.

Der passivische Unterschiedsbetrag ist in dem Ausmaß, in dem er auf erwarteten künftigen Aufwendungen oder Verlusten in Zusammenhang mit dem erworbenen Unternehmen beruht, bei Anfall dieser Aufwendungen oder Verluste ergebniswirksam aufzulösen. Soweit der passivische Unterschiedsbetrag nicht durch erwartete künftige Aufwendungen oder Verluste begründet ist, ist er in der folgenden Weise ergebniswirksam aufzulösen:

- a) Der Anteil, der die beizulegenden Zeitwerte der erworbenen nicht-monetären Vermögenswerte nicht übersteigt, ist planmäßig über die gewichtete durchschnittliche Restnutzungsdauer der erworbenen abnutzbaren Vermögenswerte zu vereinnahmen.
- b) Der Anteil, der die beizulegenden Zeitwerte der erworbenen nicht-monetären Vermögenswerte übersteigt, ist zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung der Equity-Methode als Ertrag zu vereinnahmen.

25.

Erfolgsneutrale Veränderungen des Eigenkapitals des assoziierten Unternehmens, die aufgrund von handelsrechtlichen Rechnungslegungsgrundsätzen sowie von Regelungen in den DRS nicht in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen sind und die nicht auf Transaktionen mit Anteilseignern beruhen, sind entsprechend der Beteiligungsquote erfolgsneutral in den Konzernabschluss zu übernehmen.

26.

Zu den erfolgsneutralen Veränderungen zählen sämtliche Veränderungen des Eigenkapitals, die gemäß DRS 7 Tz. 5 dem kumulierten übrigen Konzernergebnis zuzurechnen sind.

Negativer Equity-Wert

27.

Führt die periodische Fortführung zu einem negativen Equity-Wert, so darf dieser in der Konzernbilanz nicht angesetzt werden. Der negative Equity-Wert ist in der Nebenrechnung fortzuführen. Eine Aktivierung ist geboten, sobald die kumulierten negativen Beträge durch angefallene Gewinne oder durch Leistungen der Gesellschafter ausgeglichen worden sind.

Überprüfung der Werthaltigkeit des Equity-Werts

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.

29.

Außerplanmäßige Abschreibungen mindern in der Nebenrechnung zunächst den Goodwill. Nach dessen vollständiger Abschreibung wird der verbleibende Equity-Wert verringert. Außerplanmäßige Abschreibungen des Goodwill sind in künftigen Perioden rückgängig zu machen, wenn der Grund für die vorherige außerplanmäßige Abschreibung nicht mehr besteht. Der nicht auf dem Goodwill basierende Equity-Wert ist höchstens bis zum anteiligen bilanziellen Eigenkapital im Bewertungszeitpunkt abzüglich der in der Nebenrechnung gemäß Tz. 21 fortgeführten stillen Reserven bzw. zuzüglich der fortgeführten stillen Lasten zuzuschreiben.

Zwischenergebniseliminierung

30.

Zwischenergebnisse aus Lieferungen und Leistungen zwischen dem assoziierten Unternehmen und einem in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen sind unabhängig davon, wer der Empfänger der Lieferung oder Leistung ist, entsprechend der bestehenden Beteiligungsquote zu eliminieren.

31.

Im Rahmen der Anwendung der Equity-Methode besteht die Verpflichtung zur Eliminierung von Zwischenergebnissen aus Lieferungen bzw. Leistungen vom assoziierten Unternehmen an ein in den Konzernabschluss einbezogenes Unternehmen (»up-stream-Eliminierung«) sowie aus Lieferungen bzw. Leistungen an das assoziierte Unternehmen (»down-stream-Eliminierung«).

32.

In der Konzernbilanz sind die zu eliminierenden Zwischenergebnisse mit dem Equity-Wert zu verrechnen. Eine Verrechnung mit den Bilanzposten, die Bestände aus Lieferungen von assoziierten Unternehmen enthalten, ist mit diesem Standard nicht vereinbar.

Erwerb weiterer Anteile oder Statusänderung eines assoziierten Unternehmens ohne Änderung der Beteiligungsquote

33.

Wird ein assoziiertes Unternehmen zu einem Tochterunternehmen, so stellt der Equity-Wert im Zeitpunkt des Übergangs auf die Vollkonsolidierung die anteiligen Anschaffungskosten der entsprechenden Beteiligung dar. Im Übrigen gelten die Regelungen für die Vollkonsolidierung (vgl. DRS 4 Tz. 8 ff.) sinngemäß.

34.

Wird ein assoziiertes Unternehmen zu einem Gemeinschaftsunternehmen und soll dieses quotalkonsolidiert werden, so stellt der Equity-Wert im Zeitpunkt des Übergangs auf die Quotenkonsolidierung die Anschaffungskosten der entsprechenden Beteiligung dar. Im Übrigen gelten die Regelungen für die Bilanzierung von Anteilen an Gemeinschaftsunternehmen sinngemäß.

35.

Werden an einem assoziierten Unternehmen, das bereits nach der Equity-Methode bilanziert worden ist, weitere Anteile erworben und ist die Beteiligung weiterhin als assoziiertes Unternehmen anzusehen, so sind die neu erworbenen Anteile auf die Wertverhältnisse der jeweiligen Zeitpunkte des Erwerbs zu beziehen und entsprechend der in Tz. 17 ff. beschriebenen Methode zu bilanzieren. Der Unterschiedsbetrag zwischen den Anschaffungskosten und dem anteiligen Eigenkapital ist zu jedem Zeitpunkt des Erwerbs gesondert zu ermitteln. In den Folgeperioden sind die anteiligen Equity-Werte, die aus den einzelnen Erwerbsschritten resultieren, entsprechend dem in Tz. 20 ff. beschriebenen Verfahren gesondert fortzuschreiben.

Anteilsveräußerungen oder Statusänderung eines assoziierten Unternehmens ohne Änderung der Beteiligungsquote

36.

Wird die Beteiligung an dem assoziierten Unternehmen vollständig veräußert, so bestimmt sich der Veräußerungserfolg durch Gegenüberstellung des Veräußerungserlöses und des Equity-Werts im Veräußerungszeitpunkt.

37.

Besteht nach einer teilweisen Anteilsveräußerung der maßgebliche Einfluss nicht mehr, so ist die Beteiligung entsprechend der Anschaffungskostenmethode zu bilanzieren. Als Anschaffungskosten gilt der anteilig verbleibende Equity-Wert im Veräußerungszeitpunkt. Der Veräußerungserfolg wird bestimmt durch Gegenüberstellung des erzielten Veräußerungserlöses und des auf den abgehenden Anteil entfallenden Equity-Werts.

38.

Der Übergang auf die Anschaffungskostenmethode ist hinsichtlich der nicht veräußerten Anteile erfolgsneutral.

39.

Besteht bei einer teilweisen Anteilsveräußerung der maßgebliche Einfluss fort, so mindert sich im Veräußerungszeitpunkt der Equity-Wert entsprechend der Höhe der verkauften Anteile. Der Veräußerungserfolg wird bestimmt durch Gegenüberstellung des erzielten Veräußerungserlöses und des auf den abgehenden Anteil entfallenden Equity-Werts.

40.

In Bezug auf den verbleibenden Anteil ist die vorgesehene Regelung erfolgsneutral.

41.

Besteht bei unveränderter Beteiligungsquote der maßgebliche Einfluss nicht mehr, so ist die Beteiligung entsprechend der Anschaffungskostenmethode zu bilanzieren. Als Anschaffungskosten gilt der Equity-Wert in dem Zeitpunkt, ab dem der maßgebliche Einfluss nicht mehr ausgeübt wird.

Kapitalmaßnahmen beim assoziierten Unternehmen

42.

Ändert sich aufgrund von Kapitalmaßnahmen beim assoziierten Unternehmen das zuzurechnende anteilige Eigenkapital des beteiligten Unternehmens, so ist der Teil des Änderungsbetrags des anteiligen Eigenkapitals, der nicht auf Einlagen des beteiligten Unternehmens beruht, erfolgswirksam im Equity-Wert zu berücksichtigen.

43.

Unter Kapitalmaßnahmen fallen beispielsweise Kapitalerhöhungen des assoziierten Unternehmens, an denen das beteiligte Unternehmen nicht oder nicht entsprechend seiner bisherigen Beteiligungsquote teilnimmt, sowie Kapitalherabsetzungen des assoziierten Unternehmens durch Einziehung von Anteilen, die nicht von allen Gesellschaftern im gleichen Umfang getragen wird.

Ausweis

44.

Der Equity-Wert ist in der Konzernbilanz unter entsprechender Bezeichnung als gesonderter Posten auszuweisen.

45.

Das Ergebnis aus der Änderung des Equity-Werts ist, soweit es nicht auf erfolgsneutralen Änderungen des Eigenkapitals des assoziierten Unternehmens beruht, in der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung unter entsprechender Bezeichnung als gesonderter Posten auszuweisen. Darin enthaltene außerordentliche Ergebnisanteile sind als »davon«-Vermerk auszuweisen; zulässig ist auch eine entsprechende Angabe im Anhang.

46.

Das Ergebnis aus der Änderung des Equity-Werts ist in der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung nach Kürzung um Ertragsteuern (netto) auszuweisen.

Angaben im Konzernanhang

47.

Bei erstmaliger Einbeziehung nach der Equity-Methode sind im Konzernanhang anzugeben:

- a) **Name und Sitz jedes assoziierten Unternehmens sowie die jeweiligen Anteile am Kapital und an den Stimmrechten,**
- b) **der Stichtag der erstmaligen Einbeziehung als assoziiertes Unternehmen,**
- c) **die Höhe der Anschaffungskosten, der Unterschiedsbetrag zwischen den Anschaffungskosten und dem anteiligen Eigenkapital des assoziierten Unternehmens und der Betrag des Goodwill bzw. des passivischen Unterschiedsbetrags ,**
- d) **die Abschreibungsdauer des Goodwill sowie die Begründung für eine Abschreibungsdauer von mehr als 20 Jahren,**
- e) **die Abschreibungsmethode für den Goodwill sowie die Begründung, sofern eine andere als die lineare Abschreibung gewählt wurde.**

48.

Zu jedem Abschlussstichtag sind in den Konzernanhang die folgenden Angaben aufzunehmen:

- a) **Name und Sitz jedes assoziierten Unternehmens sowie die jeweiligen Anteile am Kapital und an den Stimmrechten,**
- b) **die Anzahl der assoziierten Unternehmen, die wegen Unwesentlichkeit nicht nach der Equity-Methode bilanziert werden.**

49.

Zu jedem Abschlussstichtag sind im Konzernanhang weiterhin anzugeben:

- a) **die vom assoziierten Unternehmen angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden,**
- b) **finanzielle Verpflichtungen, die aus Haftungen gegenüber dem assoziierten Unternehmen oder aufgrund einer Vereinbarung mit dem assoziierten Unternehmen gegenüber Dritten bestehen,**
- c) **die Summe jeweils der Goodwills und der passivischen Unterschiedsbeträge, die auf sämtliche assoziierten Unternehmen entfallen,**
- d) **die Summe der negativen Equity-Werte,**
- e) **für wesentliche assoziierte Unternehmen eine zusammengefasste Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung.**

Inkrafttreten und Übergangsvorschriften

50.

Die Neufassung der Tz. 3 und Tz. 29 Satz 4 sowie die Aufhebung der Tz. 18 Satz 2 sind erstmals zu beachten für das nach dem 31. Dezember 2003 beginnende Geschäftsjahr. Tz. 1b ist erstmals zu beachten für das nach dem 31. Dezember 2004 beginnende Geschäftsjahr, Tz. 1a ist erstmals zu beachten für das nach dem 31. Dezember 2005 beginnende Geschäftsjahr. Die Neufassung der Tz. 3, Tz. 19, Tz. 22, Tz. 24, Tz. 47, Tz. 48, Tz. 49 sowie die Aufhebung der Tz. 16 und Tz. 18 sind erstmals zu beachten für das nach dem 31. Dezember 2009 beginnende Geschäftsjahr. Alle

anderen Tz. sind erstmals zu beachten für das nach dem 30. Juni 2001 beginnende Geschäftsjahr.

51.

Konzernabschlüsse der Vorjahre sind aufgrund der erstmaligen Anwendung dieses Standards ergebnisneutral anzupassen. Die Auswirkung der erstmaligen Anwendung auf das Konzerneigenkapital ist im Jahr des Übergangs auf diesen Standard im Konzernanhang anzugeben.