

Autor: DRSC  
Kapitel: DRS 9  
Datum: 05.12.2009

## **Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. 9 (DRS 9)\***

### **Bilanzierung von Anteilen an Gemeinschaftsunternehmen im Konzernabschluss**

\* Verabschiedung durch den Deutschen Standardisierungsrat (DSR) am 13. September 2001. Bekanntmachung der deutschsprachigen Fassung gemäß § 342 Abs. 2 HGB durch das Bundesministerium der Justiz am 11. Dezember 2001.

\* Verabschiedung der geänderten Fassung der Tz. 3, Tz. 13 und Tz. 27 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. 27 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. 22, Tz. 23, Tz. 24 und Tz. 27 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	
<b>Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. 9 (DRS 9)</b>	
<b>Bilanzierung von Anteilen an Gemeinschaftsunternehmen im Konzernabschluss</b>	
	Textziffer
<b>Gegenstand und Geltungsbereich</b>	1–2
<b>Definitionen</b>	3
<b>Regeln</b>	4–19
Grundsatz	4–7
Anwendung der Quotenkonsolidierung	8–13
Erwerb bzw. Veräußerung weiterer Anteile oder Statusänderung eines Gemeinschaftsunternehmens ohne Änderung der Beteiligungsquote	14–18
Ausweis	19
<b>Angaben im Konzernanhang</b>	20–26
<b>Inkrafttreten</b>	27

## 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. 9 (DRS 9) des Deutschen Standardisierungsrats handelt. Jeder Anwender kann sich bei richtiger Anwendung auf die Beachtung des DRS 9 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
bzw.	beziehungsweise
DRS	Deutscher Rechnungslegungs Standard
DRSC	Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e. V.
DSR	Deutscher Standardisierungsrat
EG	Europäische Gemeinschaft
EGHGB	Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch
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 quotale Konsolidierung von Anteilen an Gemeinschaftsunternehmen im Konzernabschluss.

Die Vermögens- und Schuldposten, die Aufwendungen und Erträge sowie die Zahlungsströme sind entsprechend der Beteiligungsquote zu konsolidieren.

Weicht der Abschlussstichtag des Gemeinschaftsunternehmens vom Stichtag des Konzernabschlusses ab, so ist dieses Unternehmen aufgrund eines Zwischenabschlusses in den Konzernabschluss einzubeziehen.

Zwischenergebnisse sind anteilig zu konsolidieren. Bei »cross-stream-Geschäften« werden daraus entstehende Zwischenergebnisse entsprechend dem Produkt der Beteiligungsquoten eliminiert.

Der Standard regelt ferner, wie Änderungen der Beteiligungsquote und Statusänderungen des Gemeinschaftsunternehmens darzustellen sind.

Die Anteile an den Vermögens- und Schuldposten, an den Aufwendungen und Erträgen sowie an den Zahlungsströmen sind im Konzernabschluss zusammen mit den entsprechenden Posten der anderen einbezogenen Unternehmen auszuweisen.

Schließlich wird im Standard der Umfang der Angabepflichten vorgegeben.

## Deutscher Rechnungslegungsstandard Nr. 9 (DRS 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.

##### 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.

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

#### Definitionen

##### 3.

In diesem Standard werden die folgenden Begriffe mit der nachstehenden Bedeutung verwendet:

**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.

**Gemeinschaftsunternehmen:** Unternehmen, das von einem in den Konzernabschluss einbezogenen Mutter- oder Tochterunternehmen und einem oder mehreren anderen nicht zum Konzern gehörenden 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.

Die Existenz von Minderheiten schränkt die Möglichkeit zur Quotenkonsolidierung grundsätzlich nicht ein.

***Kapitalmarktorientiertes Unternehmen:*** Unternehmen, das einen organisierten Markt im Sinne des § 2 Abs. 5 WpHG durch von ihm oder einem seiner Tochterunternehmen ausgegebene Wertpapiere im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 WpHG in Anspruch nimmt oder die Zulassung solcher Wertpapiere zum Handel an einem organisierten Markt beantragt hat.

***Maßgeblicher Einfluss:*** Mitwirkung an der Geschäfts- und Finanzpolitik eines Beteiligungsunternehmens, ohne dass damit die Möglichkeit verbunden ist, unmittelbar oder mittelbar beherrschenden Einfluss ausüben zu können.

Regeln

*Grundsatz*

**4.**  
**Anteile an einem Gemeinschaftsunternehmen sind im Konzernabschluss entweder quotaal 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.**  
**Wird die Beteiligung nach der Equity-Methode bilanziert, sind die Bilanzierungs-, Bewertungs- und Ausweisvorschriften des DRS 8 entsprechend anzuwenden.**

**7.**  
**Die gewählte Konsolidierungsmethode ist anzugeben und stetig beizubehalten.**

*Anwendung der Quotenkonsolidierung*

**8.**  
**Bei der Quotenkonsolidierung sind in den Konzernabschluss Vermögenswerte und Schulden, Aufwendungen und Erträge sowie die Zahlungsströme entsprechend den Anteilen am Kapital des Gemeinschaftsunternehmens einzubeziehen.**

**9.**  
**Weicht der Abschlussstichtag eines Gemeinschaftsunternehmens von dem Stichtag des Konzernabschlusses ab, so ist dieses Unternehmen aufgrund eines auf den Stichtag und den Zeitraum des Konzernabschlusses aufgestellten Zwischenabschlusses in den Konzernabschluss einzubeziehen.**

**10.**  
**Die Kapitalkonsolidierung, die Schuldenkonsolidierung, die Zwischenergebniseliminierung sowie die Aufwands- und Ertragskonsolidierung sind anteilig entsprechend der Beteiligungsquote durchzuführen.**

11.  
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«).

12.

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. Das zu eliminierende Ergebnis ist der mit dem Produkt der Beteiligungsquoten multiplizierte Gewinn bzw. Verlust des liefernden Gemeinschaftsunternehmens.

13.  
(aufgehoben)

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

14.  
**Die Einbeziehung eines Unternehmens im Wege der Quotenkonsolidierung endet, sobald die gemeinsame Führung nicht mehr ausgeübt wird.**

15.  
**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 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. 8 ff.) sinngemäß.**

16.  
**Besteht nur noch maßgeblicher Einfluss, so erfolgt eine Einbeziehung 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. 4 ff.) sinngemäß.**

17.  
**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.**

18.  
**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*

19.  
**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 Konzernanhang

20.

**Die folgenden Konzernanhangangaben sind für kapitalmarktorientierte Mutterunternehmen verpflichtend. Die übrigen Unternehmen haben die gemäß Tz. 21a), Tz. 23 und Tz. 24 vorgeschriebenen Konzernanhangangaben zu beachten.**

**21.**

**Im Jahr des Erwerbs sind bei quotaler Konsolidierung 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.**

**(aufgehoben)**

**23.**

**Bei Ansatz eines Goodwill sind zu jedem Abschlussstichtag anzugeben:**

- a) **die Abschreibungsdauer sowie die Begründung für eine Abschreibungsdauer von mehr als 5 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 passivischen Unterschiedsbetrags sind zu jedem Abschlussstichtag anzugeben:**

- a) **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,**
- b) **der Zeitraum, über den er aufgelöst wird,**
- c) **der (die) Posten der Gewinn- und Verlustrechnung, in dem (denen) die aufgelösten Beträge enthalten sind,**
- d) **die Entwicklung des passivischen 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.**

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

- a) **Angabe der Gesamtsumme der kurzfristigen Vermögenswerte, der langfristigen Vermögenswerte, der kurzfristigen Schulden, der langfristigen Schulden sowie der Aufwendungen und Erträge, die aus Anteilen an Gemeinschaftsunternehmen resultieren,**
- b) **gesonderte Angabe aller nicht bilanzierten finanziellen Verpflichtungen, die aus dem Gemeinschaftsunternehmen resultieren können und gegenüber dem Gemeinschaftsunternehmen selbst, gegenüber den anderen Partnerunternehmen oder gegenüber Dritten bestehen.**

**26.**

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

**Inkrafttreten**

**27.**

**Die Neufassung der Tz. 3 ist erstmals zu beachten für das nach dem 31. Dezember 2003 beginnende Geschäftsjahr. Tz. 13 entfällt erstmals für das nach dem 31. Dezember 2002 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. Tz. 22 entfällt erstmals für das nach dem 31. Dezember 2009 beginnende Geschäftsjahr; die Neufassung der Tz. 23, 24 und 27 sind erstmals für das nach dem 31. Dezember 2009 beginnende Geschäftsjahr zu beachten. Alle anderen Tz. sind erstmals zu beachten für das nach dem 31. Dezember 2001 beginnende Geschäftsjahr.**