

E-DRS 35

Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. XX (DRS XX)

Anteilmäßige Konsolidierung

Alle interessierten Personen und Organisationen sind zur Stellungnahme

bis zum 11. Mai 2018 aufgefordert.

Die Stellungnahmen werden auf unserer Homepage veröffentlicht, sofern das nicht ausdrücklich abgelehnt wird.

Inhaltsverzeichnis

	<i>Seite</i>
Aufforderung zur Stellungnahme	3
Vorbemerkung	4
Abkürzungsverzeichnis	5
Zusammenfassung	6
Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. XX (DRS XX)	
Anteilmäßige Konsolidierung	8
	<i>Textziffer</i>
Ziel	1
Gegenstand und Geltungsbereich	2-6
Definitionen	7
Regeln	8-69
Vorliegen eines Gemeinschaftsunternehmens	8-27
Eigenschaften eines Gemeinschaftsunternehmens	8-9
Gemeinsame Führung	10-21
Beteiligungsverhältnisse der Gesellschafter	22-23
Abgrenzungen	24-27
Anteilmäßige Konsolidierung	28-56
Entsprechende Anwendung der Vorschriften zur Vollkonsolidierung	28-30
Konsolidierungsverfahren	31-57
Allgemeines	31-37
Ermittlung und Anwendung der Anteilsquote des Konzerns	38-42
Besonderheiten einzelner Konsolidierungsmaßnahmen	43-47
Auf- und Abstockung von Anteilen an Gemeinschaftsunternehmen	48-50
Wechsel des Konsolidierungsverfahrens	51-56
Anhangangaben	57-68
Erstmalige Anwendung des Standards	69-70
Außerkräfttreten	71
Begründung	B1-B16

Aufforderung zur Stellungnahme

Der HGB-FA des DRSC bittet alle interessierten Personen und Organisationen um Stellungnahme bis zum **11. Mai 2018**. Stellungnahmen sind zu jedem in diesem Entwurf geregelten Sachverhalt erbeten. Dabei sind insbesondere Antworten zu den nachfolgend aufgeführten Fragen erwünscht. Bitte begründen Sie Ihre Ansichten.

Frage 1:

E-DRS 35 konkretisiert das Tatbestandsmerkmal der gemeinsamen Führung durch zahlreiche Anforderungen und Indikatoren (Tz. 10 ff.).

Sind diese für die Klassifizierung eines Gemeinschaftsunternehmens, vor allem auch im Hinblick auf die Abgrenzung zu anderen Formen der Einbeziehung in den Konzernabschluss, ausreichend? Welche weiteren Indikatoren wären ggf. sinnvoll?

Frage 2:

E-DRS 35 sieht im Ausnahmefall auch die Einbeziehung eines Gemeinschaftsunternehmens entsprechend der wirtschaftlichen Beteiligungsquote (anstelle des Anteils am Kapital) vor (Tz. 42). Eine entsprechende Ausnahme besteht auch für die Vollkonsolidierung (DRS 23.47).

Halten Sie diese Regelung, auch vor dem Hintergrund ihrer Anwendbarkeit in der Praxis, für sinnvoll?

Frage 3:

E-DRS 35 konkretisiert ferner die aus der Anwendung des Standards bzw. § 310 HGB resultierenden Angabepflichten gem. §§ 313, 314 HGB im Konzernanhang.

Halten Sie diese Angabepflichten für angemessen?

Frage 4:

Welche sonstigen Anmerkungen haben Sie zu den Ausführungen des E-DRS 35?

Vorbemerkung

Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee

Das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee (DRSC) hat den Auftrag, Grundsätze für eine ordnungsmäßige Konzernrechnungslegung zu entwickeln, den Gesetzgeber bei der Fortentwicklung der Rechnungslegung zu beraten, die Bundesrepublik Deutschland in internationalen Rechnungslegungsgremien zu vertreten und Interpretationen der internationalen Rechnungslegungsstandards im Sinn des § 315e Abs. 1 HGB zu erarbeiten.

Anwendungshinweis

Die Standards zur Konzernrechnungslegung werden 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 und für Verbraucherschutz 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 DRSC 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 Urheberrechtsgesetz 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. XX (DRS XX) des DRSC handelt. Jeder Anwender kann sich bei richtiger Anwendung auf die Beachtung des DRS XX berufen. Das DRSC behält sich vor, dieses Recht Anwendern zu versagen, die nach seiner Auffassung 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

Abs.	Absatz
BAnz.	Bundesanzeiger
bspw.	beispielsweise
bzw.	beziehungsweise
d.h.	das heißt
DRS	Deutscher Rechnungslegungs Standard
DRSC	Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e.V.
E-DRS	Entwurf Deutscher Rechnungslegungs Standard
e.V.	eingetragener Verein
f. / ff.	folgende / fortfolgende
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
gem.	gemäß
ggf.	gegebenenfalls
HGB	Handelsgesetzbuch
HGB-FA	HGB-Fachausschuss
i.S.d.	im Sinne des, der
i.S.v.	im Sinne von
i.V.m.	in Verbindung mit
Nr.	Nummer
PublG	Gesetz über die Rechnungslegung von bestimmten Unternehmen und Konzernen (Publizitätsgesetz)
sog.	sogenannte
Tz.	Textziffer(n)
usw.	und so weiter
vgl.	vergleiche
z.B.	zum Beispiel

Zusammenfassung

Dieser Standard konkretisiert die Vorschriften zur anteilmäßigen Konsolidierung gem. § 310 HGB, welche die Einbeziehung eines Gemeinschaftsunternehmens in den Konzernabschluss regeln. Dabei werden auch die Kriterien für das Vorliegen eines Gemeinschaftsunternehmens, welches Voraussetzung für die Ausübung des Wahlrechts zur anteilmäßigen Konsolidierung gem. § 310 Abs. 1 HGB ist, spezifiziert. Der Standard konkretisiert ferner die entsprechende Anwendung der Vorschriften zur Vollkonsolidierung gem. § 310 Abs. 2 HGB.

Dieser Standard gilt für alle Unternehmen, die gem. § 290 HGB zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet sind (vgl. auch DRS 19.7 ff.). Der Standard gilt auch, wenn ein Unternehmen gem. § 11 PubiG zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet ist. Gleiches gilt auch für die freiwillige Aufstellung eines Konzernabschlusses.

Für das Vorliegen eines Gemeinschaftsunternehmens ist die Erfüllung der Unternehmenseigenschaft erforderlich. Die Rechtsform und der Sitz des Unternehmens sind für dessen Einstufung als Gemeinschaftsunternehmen unerheblich.

Das Vorliegen eines Gemeinschaftsunternehmens setzt voraus, dass das Mutterunternehmen oder ein in den Konzernabschluss einbezogenes Unternehmen ein anderes Unternehmen gemeinsam mit einem oder mehreren nicht in den Konzernabschluss einbezogenen Gesellschaftern führt.

Die gemeinsame Führung i.S.d. § 310 Abs. 1 HGB erfordert die tatsächliche gleichberechtigte Ausübung des beherrschenden Einflusses auf die Finanz- und Geschäftspolitik des Gemeinschaftsunternehmens durch das Mutterunternehmen oder ein in den Konzernabschluss einbezogenes Tochterunternehmen gemeinsam mit mindestens einem nicht in den Konzernabschluss einbezogenen Gesellschafter auf Basis einer auf Dauer angelegten vertraglichen Vereinbarung zur gemeinsamen Führung durch die Gesellschafter.

An einem Gemeinschaftsunternehmen müssen mindestens zwei voneinander unabhängige Gesellschafter beteiligt sein. Hinsichtlich der Beteiligungsverhältnisse der Gesellschafter besteht grundsätzlich keine Mindestbeteiligungshöhe oder eine Begrenzung der (Höchst-)Anzahl der Gesellschafter, die an der gemeinsamen Führung des Gemeinschaftsunternehmens beteiligt sein können.

Gleich hohe Anteilsquoten der Gesellschafter können auf das Vorliegen eines Gemeinschaftsunternehmens hindeuten, sind aber keine notwendige Voraussetzung hierfür.

Die gemeinsame Führung des Gemeinschaftsunternehmens muss nicht durch sämtliche seiner Gesellschafter ausgeübt werden, solange die nicht daran beteiligten Gesellschafter der tatsächlichen Beherrschung der Finanz- und Geschäftspolitik des Gemeinschaftsunternehmens durch die anderen Gesellschafter nicht entgegenstehen.

Gemeinschaftsunternehmen dürfen entsprechend den Anteilen am Kapital, die dem Mutterunternehmen mittelbar oder unmittelbar gehören, in den Konzernabschluss einbezogen werden. Sofern dieses Wahlrecht nicht ausgeübt wird, sind sie (vorbehaltlich § 311 Abs. 2 HGB) wie assoziierte Unternehmen gem. § 312 HGB in den Konzernabschluss einzubeziehen.

Auf die anteilmäßige Konsolidierung sind die Vorschriften zur Vollkonsolidierung (§§ 297 bis 301, §§ 303 bis 306, 308, 308a, 309 HGB) entsprechend anzuwenden (§ 310 Abs. 2 HGB).

Ausgangspunkt für die Anwendung der anteilmäßigen Konsolidierung ist der Jahresabschluss oder Konzernabschluss (sog. Handelsbilanz I) des Gemeinschaftsunternehmens.

Weichen die bei der Aufstellung des Jahres- bzw. Konzernabschlusses des Gemeinschaftsunternehmens angewendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden von den

konzerneinheitlichen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden ab, sind die Ansätze und Bewertungen an die konzerneinheitlichen Vorgaben anzupassen (sog. Handelsbilanz II).

Die Kapitalkonsolidierung, die Schuldenkonsolidierung, die Zwischenergebniseliminierung sowie die Aufwands- und Ertragskonsolidierung haben grundsätzlich entsprechend den Anteilen des Konzerns am Kapital des Gemeinschaftsunternehmens zu erfolgen.

Die Einbeziehung der Vermögensgegenstände und Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten und Sonderposten, Aufwendungen und Erträge sowie der Zahlungsströme des Gemeinschaftsunternehmens in den Konzernabschluss erfolgt bei der anteilmäßigen Konsolidierung ebenfalls grundsätzlich entsprechend den Anteilen des Konzerns am Kapital des Gemeinschaftsunternehmens.

Der Standard spezifiziert zudem die Ermittlung und Anwendung der Anteilsquote des Konzerns für Gemeinschaftsunternehmen in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft und für Gemeinschaftsunternehmen in der Rechtsform der Personengesellschaft.

Die im Rahmen der Kapitalkonsolidierung durchzuführende Verrechnung der Beteiligung am Gemeinschaftsunternehmen mit dem anteiligen neubewerteten Eigenkapital des Gemeinschaftsunternehmens ist auf den Zeitpunkt durchzuführen, zu dem das Unternehmen ein Gemeinschaftsunternehmen geworden ist. Dies ist der Zeitpunkt, ab dem die gemeinsame Führung tatsächlich ausgeübt wird.

Die in diesem Zusammenhang bestehenden Besonderheiten einzelner Konsolidierungsmaßnahmen werden durch den Standard näher ausgeführt.

Werden nach Begründung der gemeinsamen Führung weitere Anteile an einem Gemeinschaftsunternehmen erworben (Aufstockung) oder veräußert (Abstockung), ohne dass der Status als Gemeinschaftsunternehmen verloren geht, sind diese Transaktionen als Erwerbs- bzw. Veräußerungsvorgang abzubilden.

Der Standard regelt ferner, wie ein Wechsel des Konsolidierungsverfahrens abzubilden ist. Dieser ist immer dann erforderlich, wenn durch eine geänderte Möglichkeit der Einflussnahme ein Unternehmen erstmals als Gemeinschaftsunternehmen einzustufen ist oder der Status eines Unternehmens als Gemeinschaftsunternehmen endet.

Festgelegt werden auch die aus der Anwendung dieses Standards erforderlichen Mindestangaben im Konzernanhang.

Die Regelungen dieses Standards sind erstmals für die erstmalige anteilmäßige Konsolidierung von Gemeinschaftsunternehmen in Geschäftsjahren, die nach dem 31. Dezember 201X beginnen, anzuwenden. Die Regelungen dieses Standards gelten unabhängig vom Zeitpunkt der erstmaligen anteilmäßigen Konsolidierung erstmals für alle Maßnahmen der Folge-, Ent- und Übergangskonsolidierung von Gemeinschaftsunternehmen in Geschäftsjahren, die nach dem 31. Dezember 201X beginnen. Eine rückwirkende Anwendung ist nicht zulässig.

Eine frühere Anwendung wird empfohlen. In diesem Fall sind sämtliche Regelungen dieses Standards zu beachten.

E-DRS 35

Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. XX (DRS XX)

Anteilmäßige Konsolidierung

*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.*

Ziel

1.
Die Vorschriften zur anteilmäßigen Konsolidierung gem. § 310 HGB regeln die Einbeziehung eines Gemeinschaftsunternehmens in den Konzernabschluss. Dieser Standard konkretisiert diese Regelungen und adressiert die in diesem Zusammenhang bestehenden wesentlichen Zweifelsfragen. Ziel ist es, die einheitliche Anwendung der Vorschriften sicherzustellen und die Informationsfunktion des Konzernabschlusses zu stärken.

Gegenstand und Geltungsbereich

2.
Dieser Standard konkretisiert die Kriterien für das Bestehen eines Gemeinschaftsunternehmens und damit die Voraussetzung für die Ausübung des Wahlrechts zur anteilmäßigen Konsolidierung gem. § 310 Abs. 1 HGB. Der Standard konkretisiert ferner die entsprechende Anwendung der Vorschriften zur Vollkonsolidierung gem. § 310 Abs. 2 HGB sowie die vorzunehmenden Angaben im Konzernanhang.

3.
Dieser Standard gilt für alle Unternehmen, die gem. § 290 HGB zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet sind (vgl. auch DRS 19.7 ff.). Der Standard gilt auch, wenn ein Unternehmen gem. § 11 PublG zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet ist. Gleiches gilt auch für die freiwillige Aufstellung eines Konzernabschlusses.

4.
Zur Bilanzierung von aus der Anwendung dieses Standards ggf. resultierenden latenten Steuern (§ 306 HGB) wird auf DRS 18 und zur Umrechnung von auf fremde Währung lautenden Abschlüssen auf DRS 25 verwiesen.

5.
Dieser Standard gilt für Unternehmen aller Branchen.

6.
Der Standard gilt nicht für Mutterunternehmen, die gem. § 315e HGB einen Konzernabschluss nach internationalen Rechnungslegungsstandards aufstellen.

Definitionen

7.
Folgende Begriffe werden in diesem Standard mit der angegebenen Bedeutung verwendet:

Anteile anderer Gesellschafter: Teil des Eigenkapitals, einschließlich des Jahresergebnisses, eines in den Konzernabschluss einbezogenen Tochterunternehmens, der anderen Gesellschaftern zuzurechnen ist.

Assoziiertes Unternehmen: Nicht in den Konzernabschluss einbezogenes Unternehmen, bei dem ein in den Konzernabschluss einbezogenes Unternehmen einen maßgeblichen Einfluss auf die Geschäfts- und Finanzpolitik ausübt oder ein solcher Einfluss widerlegbar vermutet wird und an dem dieses in den Konzernabschluss einbezogene Unternehmen gleichzeitig gem. § 271 Abs. 1 HGB beteiligt ist.

Gemeinsame Führung: Tatsächliche gleichberechtigte Ausübung des beherrschenden Einflusses auf die Finanz- und Geschäftspolitik des Gemeinschaftsunternehmens durch das Mutterunternehmen oder ein in den Konzernabschluss einbezogenes Tochterunternehmen gemeinsam mit mindestens einem nicht in den Konzernabschluss einbezogenen Gesellschafter auf Basis einer auf Dauer angelegten vertraglichen Vereinbarung zur gemeinsamen Führung durch die Gesellschafter.

Gemeinschaftsunternehmen: Unternehmen, dessen Geschäfts- und Finanzpolitik gemeinsam von zwei oder mehr voneinander unabhängigen Gesellschaftern geführt wird, wobei einer der Gesellschafter das Mutterunternehmen oder ein Unternehmen sein muss, das im Wege der Vollkonsolidierung gem. §§ 300 ff. HGB in den Konzernabschluss des Mutterunternehmens einbezogen wird.

Mutterunternehmen: Unternehmen mit mindestens einem Tochterunternehmen.

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

Unternehmen: Wirtschaftseinheiten mit Sitz im In- oder Ausland, die Interessen kaufmännischer oder wirtschaftlicher Art unabhängig von der Rechtsform mittels einer nach außen in Erscheinung tretenden Organisation verfolgen.

Regeln

Vorliegen eines Gemeinschaftsunternehmens

Eigenschaften eines Gemeinschaftsunternehmens

8.

Für das Vorliegen eines Gemeinschaftsunternehmens ist die Erfüllung der Unternehmenseigenschaft (vgl. DRS 19.6) erforderlich.

9.

Die Rechtsform und der Sitz des Unternehmens sind für dessen Einstufung als Gemeinschaftsunternehmen unerheblich (analog § 294 Abs. 1 HGB).

Gemeinsame Führung

10.

Eine gemeinsame Führung i.S.d. § 310 Abs. 1 HGB erfordert:

- die tatsächliche gleichberechtigte Ausübung des beherrschenden Einflusses auf die Finanz- und Geschäftspolitik des Gemeinschaftsunternehmens durch das Mutterunternehmen oder

ein in den Konzernabschluss einbezogenes Tochterunternehmen gemeinsam mit mindestens einem nicht in den Konzernabschluss einbezogenen Gesellschafter und

- **eine auf Dauer angelegte vertragliche Vereinbarung zur gemeinsamen Führung durch die Gesellschafter.**

11.

Beherrschender Einfluss setzt voraus, dass das Mutterunternehmen oder das in den Konzernabschluss einbezogene Tochterunternehmen an der Festlegung der für die Finanz- und Geschäftspolitik des Gemeinschaftsunternehmens wesentlichen Entscheidungen tatsächlich gleichberechtigt mitwirkt (vgl. DRS 19.11).

12.

Eine tatsächliche gleichberechtigte Mitwirkung an der Festlegung der Finanz- und Geschäftspolitik des Gemeinschaftsunternehmens (gemeinsame Führung) ist insbesondere dann gegeben, wenn die Gesellschafter die für das Gemeinschaftsunternehmen wesentlichen Entscheidungen einstimmig treffen.

13.

Wesentliche Entscheidungen können bspw. strategische Geschäftsentscheidungen, Absatzentscheidungen, Entscheidungen über Investitions- und Finanzierungstätigkeiten, Entscheidungen über die Personalpolitik usw. sein (vgl. DRS 19.11).

14.

Getrennte Zuständigkeiten, z.B. bei der kaufmännischen bzw. technischen Geschäftsführung, stehen der gemeinsamen Führung nicht entgegen, wenn der jeweilige (Entscheidungs-)Rahmen in den Teilbereichen gemeinsam von allen an der gemeinsamen Führung beteiligten Gesellschaftern vorgegeben wird.

15.

Die gemeinsame Führung des Gemeinschaftsunternehmens muss nicht durch sämtliche seiner Gesellschafter ausgeübt werden, solange die nicht daran beteiligten Gesellschafter der tatsächlichen Beherrschung der Finanz- und Geschäftspolitik des Gemeinschaftsunternehmens durch die anderen Gesellschafter nicht entgegenstehen.

16.

Bei den vertraglichen Vereinbarungen, die die Grundlage für die gemeinsame Führung der Finanz- und Geschäftspolitik des Gemeinschaftsunternehmens bilden, kann es sich um schuldrechtliche Vereinbarungen, z.B. in Form von sog. Joint-Venture-Verträgen oder Stimmrechtspooling-Verträgen, um gesellschaftsvertragliche Vereinbarungen oder um (Vorschalt-)Strukturen zur Koordination der gemeinsamen Willensbildung (z.B. Stimmrechts-GbR) handeln.

17.

Ein Indiz für das Vorliegen von gemeinsamer Führung ist dabei, dass die zugrunde liegende vertragliche Vereinbarung Lösungsmechanismen enthält, wie im Fall von Konflikt-/Pattsituationen verfahren werden soll, um zu einer gemeinsamen Entscheidung zu gelangen.

18.

Die Mindestdauer der vertraglichen Vereinbarung hängt von der vom Gemeinschaftsunternehmen verfolgten Geschäftstätigkeit ab. Das Merkmal der Dauerhaftigkeit schließt nicht aus, dass das Gemeinschaftsunternehmen von vornherein nur für eine gewisse Dauer, z.B. zur Abwicklung eines Großprojekts, errichtet wird.

19.

Sind bei für die (tatsächliche) Beherrschung der Finanz- und Geschäftspolitik wesentlichen

Entscheidungen Mehrheitsentscheidungen möglich, liegt keine gemeinsame Führung i.S.d. § 310 Abs. 1 HGB vor.

20.

Die dem Mutterunternehmen oder dem in den Konzernabschluss einbezogenen Tochterunternehmen zustehenden Rechte zur gemeinsamen Führung können aufgrund von Restriktionen außerhalb des Einflussbereichs der Gesellschafter so erheblich oder andauernd beschränkt sein, dass eine tatsächliche Ausübung der gemeinsamen Führung nicht möglich ist und somit kein Gemeinschaftsunternehmen vorliegt.

21.

Gemeinsame Führung liegt nicht vor, sofern sich einer der beteiligten Gesellschafter in Fragen der Finanz- und Geschäftspolitik in Konfliktfällen oder Pattsituationen einseitig durchsetzen kann. In diesen Fällen liegt dann regelmäßig ein Tochterunternehmen aus Sicht dieses Gesellschafters vor.

Beteiligungsverhältnisse der Gesellschafter

22.

An einem Gemeinschaftsunternehmen müssen mindestens zwei voneinander unabhängige Gesellschafter beteiligt sein. Darüber hinaus ergibt sich aus § 310 Abs. 1 HGB grundsätzlich keine Mindestbeteiligungshöhe oder eine Begrenzung der Zahl der Gesellschafter, die an der gemeinsamen Führung des Gemeinschaftsunternehmens beteiligt sein können.

23.

Bei der Ermittlung der Stimm-, Vermögens- und sonstigen Beteiligungsrechte, die dem Mutterunternehmen am Gemeinschaftsunternehmen zustehen, sind die Grundsätze zur Hinzurechnung und zum Abzug von Rechten gem. DRS 19.62 ff. entsprechend anzuwenden. Da die gemeinsame Führung tatsächlich ausgeübt werden muss, sind Rechte, die Tochterunternehmen zustehen, deren Finanz- und Geschäftspolitik vom Mutterunternehmen unter den Voraussetzungen des § 296 Abs. 1 Nr. 1 HGB nicht tatsächlich beherrscht werden kann (vgl. DRS 19.81 ff.), nicht für Zwecke des § 310 Abs. 1 HGB zu berücksichtigen.

Abgrenzungen

24.

Soweit durch Vereinbarungen im Innenverhältnis Gesellschafter eines Unternehmens die Mehrheit der Risiken und Chancen aus der Geschäftstätigkeit für einen bestimmten Bereich tragen (sog. Silo- oder Zebra-Gesellschaften), liegt regelmäßig ein Tochterunternehmen in Form einer Zweckgesellschaft vor. In diesen Fällen hat die Einbeziehung der dem Tochterunternehmen zuzurechnenden Aktivität im Rahmen der Vollkonsolidierung Vorrang gegenüber der Bilanzierung als eventuelles Gemeinschaftsunternehmen (vgl. DRS 19.44).

25.

Faktische Gesellschaftsverhältnisse, z.B. paritätische Beteiligungen, reichen alleine nicht für eine gemeinsame Führung i.S.d. § 310 Abs. 1 HGB aus. Gleiches gilt, wenn die Gesellschafter eines Unternehmens erkennbar gleichgerichtete Interessen in Bezug auf dessen Geschäftstätigkeit haben, darüber hinaus aber keine vertraglichen Vereinbarungen zur gemeinsamen Führung der Finanz- und Geschäftspolitik des betreffenden Unternehmens bestehen.

26.

Eine nur zufällige oder fallweise Abstimmung der Gesellschafter über grundsätzliche Fragen der Finanz- und Geschäftspolitik ist für das Vorliegen von gemeinsamer Führung i.S.v. § 310 Abs. 1 HGB nicht ausreichend.

27.

Eine reine Finanzbeteiligung, die sich lediglich auf die Ausübung der mitgliedschaftlichen Rechte beschränkt, reicht für eine gemeinsame Führung i.S.d. § 310 Abs. 1 HGB nicht aus.

Anteilmäßige Konsolidierung

Entsprechende Anwendung der Vorschriften zur Vollkonsolidierung

28.

Gemeinschaftsunternehmen dürfen entsprechend den Anteilen am Kapital, die dem Mutterunternehmen mittelbar oder unmittelbar gehören, in den Konzernabschluss einbezogen werden (§ 310 Abs. 1 HGB). Sofern dieses Wahlrecht nicht ausgeübt wird, sind sie (vorbehaltlich § 311 Abs. 2 HGB) wie assoziierte Unternehmen gem. § 312 HGB in den Konzernabschluss einzubeziehen. Die Ausübung dieses Wahlrechts unterliegt dem Grundsatz der zeitlichen und sachlichen Stetigkeit. Abweichungen sind nur in begründeten Ausnahmefällen zulässig. Sie sind im Konzernanhang unter Angabe der Gründe zu erläutern.

29.

Die Einordnung als Gemeinschaftsunternehmen bleibt auch dann erhalten, wenn durch das Mutterunternehmen auf die anteilmäßige Einbeziehung in den Konzernabschluss verzichtet wird.

30.

Auf die anteilmäßige Konsolidierung sind die Vorschriften zur Vollkonsolidierung (§§ 297 bis 301 HGB, §§ 303 bis 306, 308, 308a, 309 HGB) entsprechend anzuwenden (§ 310 Abs. 2 HGB). Dabei sind auch die entsprechenden Regelungen des DRS 23 zu beachten.

Konsolidierungsverfahren

Allgemeines

31.

Ausgangspunkt für die Anwendung der anteilmäßigen Konsolidierung ist der Jahresabschluss (sog. Handelsbilanz I) des Gemeinschaftsunternehmens.

32.

Sofern das Gemeinschaftsunternehmen als Mutterunternehmen selbst einen Konzernabschluss aufstellt, ist dieser Konzernabschluss der anteilmäßigen Konsolidierung zugrunde zu legen (analog § 312 Abs. 6 HGB).

33.

Weichen die bei der Aufstellung des Jahres- bzw. Konzernabschlusses des Gemeinschaftsunternehmens angewendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden von den konzerneinheitlichen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden ab, sind die Ansätze und Bewertungen an die konzerneinheitlichen Vorgaben anzupassen (sog. Handelsbilanz II).

34.

Weicht der Abschlussstichtag eines Gemeinschaftsunternehmens von dem Stichtag des Konzernabschlusses ab, so ist dieses Unternehmen grundsätzlich aufgrund eines auf den Stichtag und den Zeitraum des Konzernabschlusses aufgestellten Zwischenabschlusses in den Konzernabschluss einzubeziehen. Ein Gemeinschaftsunternehmen darf auf der Grundlage eines hiervon abweichenden Abschlussstichtages in den Konzernabschluss einbezogen werden, sofern dieser Abschlussstichtag um nicht mehr als drei Monate vor dem Stichtag des Konzernabschlusses liegt. In diesem Fall sind Vorgänge von besonderer Bedeutung für die

Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des in den Konzernabschluss einbezogenen Gemeinschaftsunternehmens, die zwischen dem Abschlussstichtag dieses Unternehmens und dem Stichtag des Konzernabschlusses eingetreten sind, in der Konzernbilanz und der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung zu berücksichtigen oder im Konzernanhang anzugeben (§ 310 Abs. 2 i.V.m. § 299 Abs. 2 und 3 HGB).

35.

Die Einbeziehung der Vermögensgegenstände und Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten und Sonderposten, Aufwendungen und Erträge sowie der Zahlungsströme des Gemeinschaftsunternehmens in den Konzernabschluss erfolgt bei der anteilmäßigen Konsolidierung grundsätzlich entsprechend der Anteilsquote des Konzerns am Gemeinschaftsunternehmen (vgl. Tz. 38 ff.).

36.

Die Kapitalkonsolidierung, die Schuldenkonsolidierung, die Zwischenergebniseliminierung sowie die Aufwands- und Ertragskonsolidierung haben grundsätzlich entsprechend der Anteilsquote des Konzerns am Gemeinschaftsunternehmen (vgl. Tz. 38 ff.) zu erfolgen.

37.

Die Schuldenkonsolidierung, die Zwischenergebniseliminierung sowie die Aufwands- und Ertragskonsolidierung dürfen unterbleiben, sofern die zu eliminierenden Beträge für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns von untergeordneter Bedeutung sind (§ 310 Abs. 2 i.V.m. §§ 303 Abs. 2, 304 Abs. 2 und 305 Abs. 2 HGB).

Ermittlung und Anwendung der Anteilsquote des Konzerns

38.

Die der anteilmäßigen Konsolidierung zugrunde zu legende Anteilsquote bestimmt sich grundsätzlich anhand des Kapitalanteils am Gemeinschaftsunternehmen (vgl. auch DRS 23.46).

39.

Bei Gemeinschaftsunternehmen in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft bestimmt sich der Kapitalanteil nach dem Verhältnis des Nennbetrags der dem Mutterunternehmen unmittelbar oder mittelbar gehörenden Anteile am gezeichneten Kapital bzw. bei Bestehen von (echten nennbetragslosen) Stückaktien nach dem Verhältnis der Anzahl der Anteile, die dem Mutterunternehmen gehören, zu den insgesamt ausgegebenen Anteilen. Dem Gemeinschaftsunternehmen gehörende eigene Anteile sind abzuziehen.

40.

Bei Gemeinschaftsunternehmen in der Rechtsform der Personengesellschaft bestimmt sich – vorbehaltlich abweichender gesellschaftsvertraglicher Regelungen – der Kapitalanteil nach dem Verhältnis des dem Mutterunternehmen unmittelbar oder mittelbar zustehenden Kapitalkontos zum Gesamteigenkapital der Personengesellschaft.

41.

Eine von der Kapitalbeteiligung abweichende Verteilung der Stimmrechte ist für die Durchführung der anteilmäßigen Konsolidierungsmaßnahmen nach § 310 Abs. 2 HGB unerheblich.

42.

Entspricht die kapitalmäßige Anteilsquote gem. Tz. 38-41 in Ausnahmefällen dauerhaft nicht der wirtschaftlichen Beteiligungsquote des Mutterunternehmens an den laufenden Ergebnissen sowie am Liquidationserlös, ist der anteilmäßigen Konsolidierung die wirtschaftliche Beteiligungsquote am Gemeinschaftsunternehmen zugrunde zu legen. Dies setzt voraus, dass die

wirtschaftliche Beteiligungsquote eindeutig anhand entsprechender (gesellschafts-)vertraglicher Vereinbarungen bestimmt werden kann (vgl. auch DRS 23.47).

Besonderheiten einzelner Konsolidierungsmaßnahmen

43.

Die im Rahmen der Kapitalkonsolidierung vorzunehmende Verrechnung des Wertansatzes der Anteile am Gemeinschaftsunternehmen mit dem anteiligen neubewerteten Eigenkapital des Gemeinschaftsunternehmens ist auf den Zeitpunkt durchzuführen, zu dem das Unternehmen ein Gemeinschaftsunternehmen geworden ist (§ 301 Abs. 2 i.V.m. § 310 Abs. 2 HGB). Dies ist der Zeitpunkt, ab dem die gemeinsame Führung tatsächlich ausgeübt wird. § 301 Abs. 2 Sätze 3 bis 5 i.V.m. § 310 Abs. 2 HGB gilt entsprechend (vgl. DRS 23.16 ff. analog).

44.

Der Ausweis von Anteilen anderer Gesellschafter ist bei der anteilmäßigen Konsolidierung grundsätzlich ausgeschlossen. Sofern die anteilmäßige Kapitalkonsolidierung auf der Basis des Konzernabschlusses des Gemeinschaftsunternehmens durchgeführt wird (vgl. Tz. 32) und in diesem Konzernabschluss Anteile anderer Gesellschafter ausgewiesen werden, ist dieser Posten anteilmäßig in den Konzernabschluss des Mutterunternehmens zu übernehmen.

45.

Bei der anteilmäßigen Verrechnung von Aktiva und Passiva im Rahmen der Schuldenkonsolidierung unter entsprechender Anwendung von § 303 Abs. 1 HGB ist die Anteilsquote des Konzerns entsprechend anzuwenden. Der nicht verrechnete Teil der Posten entfällt auf den oder die übrigen Gesellschafter des Gemeinschaftsunternehmens. Diese Teile sind im Konzernabschluss des Mutterunternehmens als Aktiva und Passiva gegenüber fremden Dritten in die jeweils relevanten Bilanzposten einzustellen, sofern dies nicht bereits auf Ebene der Handelsbilanz I oder Handelsbilanz II erfolgt ist.

46.

Die Verpflichtung zur anteilmäßigen Zwischenergebniseliminierung gilt sowohl für Zwischenergebnisse aus Lieferungen oder Leistungen vom Gemeinschaftsunternehmen an das Mutterunternehmen bzw. dessen Tochterunternehmen (sog. „*upstream*-Eliminierung“) als auch für Lieferungen und Leistungen dieser Unternehmen an das Gemeinschaftsunternehmen (sog. „*downstream*-Eliminierung“). Die auf den oder die anderen Gesellschafter entfallenden Ergebnisbestandteile gelten auch im Konzernabschluss als realisiert.

47.

Sind in den Konzernabschluss mehrere Gemeinschaftsunternehmen anteilmäßig einbezogen, die untereinander in einem Liefer- oder Leistungsaustausch stehen (sog. „*cross-stream*-Geschäfte“), sind die resultierenden Zwischenergebnisse entsprechend der Anteilsquote am empfangenden Unternehmen zu eliminieren.

Auf- und Abstockung von Anteilen an Gemeinschaftsunternehmen

48.

Werden nach Begründung der gemeinsamen Führung weitere Anteile an einem Gemeinschaftsunternehmen erworben (Aufstockung) oder veräußert (Abstockung), ohne dass der Status als Gemeinschaftsunternehmen verloren geht, sind diese Transaktionen als Erwerbs- bzw. Veräußerungsvorgang abzubilden.

49.

Bei einer Aufstockung sind die Vermögensgegenstände und Schulden anteilig in Höhe des Zuerwerbs neu zu bewerten. Ein sich nach der Verrechnung der Anschaffungskosten der

weiteren Anteile mit dem auf diese Anteile entfallenden neubewerteten Eigenkapital ergebender Unterschiedsbetrag ist entsprechend §§ 301 Abs. 3 und 309 i.V.m. § 310 HGB zu behandeln.

50.

Bei einer Abstockung sind der auf die veräußerten Anteile entfallende Anteil der Vermögensgegenstände und Schulden sowie ein noch vorhandener anteiliger Geschäfts- oder Firmenwert bzw. passiver Unterschiedsbetrag als Abgang auszubuchen. Die Differenz zwischen dem Verkaufspreis der Anteile und dem hierauf entfallenden Anteil des Eigenkapitals sowie des anteiligen Geschäfts- oder Firmenwerts bzw. passiven Unterschiedsbetrags ist zum Zeitpunkt der Veräußerung dieser Anteile erfolgswirksam als Veräußerungsgewinn bzw. -verlust zu erfassen.

Wechsel des Konsolidierungsverfahrens

51.

Ein Wechsel des Konsolidierungsverfahrens ist immer dann erforderlich, wenn durch eine geänderte Möglichkeit der Einflussnahme ein Unternehmen erstmals als Gemeinschaftsunternehmen einzustufen ist oder der Status eines Unternehmens als Gemeinschaftsunternehmen endet. In begründeten Ausnahmefällen, z.B. einer geänderten Bedeutung des Gemeinschaftsunternehmens für die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns, kann auch die Änderung der Wahlrechtsausübung nach § 310 Abs. 1 HGB zu einem Wechsel des Konsolidierungsverfahrens führen.

52.

Beim Übergang von der Vollkonsolidierung auf die anteilmäßige Konsolidierung ist eine erneute Zeitwertbewertung der nunmehr nur noch anteilmäßig im Konzernabschluss ausgewiesenen Vermögensgegenstände und Schulden nicht zulässig, soweit im Rahmen der Vollkonsolidierung bereits eine Zeitwertbewertung erfolgt ist (vgl. DRS 23.186).

53.

Beim Übergang von der Equity-Methode auf die anteilmäßige Konsolidierung sind die bislang im Wertansatz der Beteiligung enthaltenen und nach § 312 Abs. 2 Sätze 2 und 3 HGB fortgeführten Beträge direkt den anteilig in den Konzernabschluss übernommenen Vermögensgegenständen, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten und Sonderposten sowie dem Geschäfts- oder Firmenwert bzw. passiven Unterschiedsbetrag zuzuordnen.

54.

Für ggf. hinzuerworbene Anteile hat auf den Zeitpunkt, von dem an die gemeinsame Führung tatsächlich ausgeübt wird, eine Kapitalverrechnung nach § 301 Abs. 1 i.V.m. § 310 Abs. 2 HGB zu erfolgen.

55.

Beim Übergang von der Anschaffungskostenbilanzierung auf die anteilmäßige Konsolidierung ist der fortgeführte Wertansatz der bislang gehaltenen Anteile zuzüglich des Wertansatzes der ggf. hinzuerworbenen Anteile in die Kapitalverrechnung nach § 301 Abs. 1 i.V.m. § 310 Abs. 2 HGB einzubeziehen.

56.

Beim Übergang von der anteilmäßigen Konsolidierung auf die Equity-Methode bzw. die Anschaffungskostenbilanzierung erfolgt im Regelfall eine erfolgsneutrale Überführung des noch verbleibenden anteiligen Nettoinventarvermögens in den Wertansatz der Anteile. Sofern ein negatives anteiliges Reinvermögen vorliegt, ist im Zeitpunkt der Übergangskonsolidierung ein Ertrag zu buchen, soweit aus Konzernsicht keine Außenverpflichtungen bestehen, die als Rückstellung oder Verbindlichkeit bilanzierungspflichtig sind.

Anhangangaben

57.

Im Konzernanhang sind der Name und der satzungsmäßige Sitz der Unternehmen, die nach § 310 HGB anteilmäßig in den Konzernabschluss einbezogen worden sind, der Tatbestand, aus dem sich die Anwendung dieser Vorschrift ergibt, sowie der Anteil am Kapital dieser Unternehmen, der dem Mutterunternehmen und den in den Konzernabschluss einbezogenen Tochterunternehmen gehört oder von einer für Rechnung dieser Unternehmen handelnden Person gehalten wird, anzugeben (§ 313 Abs. 2 Nr. 3 HGB).

58.

Die geforderten Angaben sind für alle anteilmäßig einbezogenen Unternehmen vollständig in den Konzernabschluss aufzunehmen. Die Angaben sind insbesondere bei einer großen Zahl von anteilmäßig einbezogenen Unternehmen sinnvoll zu gliedern und übersichtlich darzustellen.

59.

Anteilmäßig einbezogene Unternehmen sind alle Unternehmen, die am Stichtag des Konzernabschlusses anteilmäßig in den Konzernabschluss einbezogen sind. Anteilmäßig ausgewiesene Unternehmen, die während des Konzerngeschäftsjahres (z.B. durch Veräußerung) ausgeschieden sind, sind davon nicht erfasst.

60.

Zu den Angaben zu Name und Sitz der anteilmäßig einbezogenen Unternehmen sowie der Höhe des Anteils am Kapital vergleiche DRS 19.110.

61.

Für die Angabe des Tatbestandes, der zur anteilmäßigen Einbeziehung führt, ist es regelmäßig ausreichend, auf das Vorliegen der gemeinsamen Führung hinzuweisen. Eine namentliche Nennung des oder der übrigen Gesellschafter ist nicht erforderlich. In Ausnahmefällen kann es geboten sein, die gemeinsame Führung anhand der Kriterien in Tz. 10 ff. näher zu erläutern.

62.

Wird ein Gemeinschaftsunternehmen gem. Tz. 28 wie ein assoziiertes Unternehmen gem. § 312 HGB in den Konzernabschluss einbezogen, sind die Angabepflichten nach § 313 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 HGB zu beachten. Wird ein Gemeinschaftsunternehmen bei Verzicht auf die anteilmäßige Einbeziehung aufgrund von § 311 Abs. 2 HGB auch nicht wie ein assoziiertes Unternehmen in den Konzernabschluss einbezogen, sind zusätzlich die Angabepflichten nach § 313 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 HGB zu beachten (vgl. E-DRS 34.75 ff.).

63.

Zur Anwendung der Schutzklausel gem. § 313 Abs. 3 Sätze 1 bis 3 HGB bei Gemeinschaftsunternehmen vergleiche DRS 19.113 f..

64.

Zu den Angaben bei Änderungen der Zusammensetzung der (anteilmäßig) einbezogenen Unternehmen vergleiche DRS 19.119 ff..

65.

Gem. § 313 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 HGB sind die auf die Posten der Konzernbilanz und der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung angewendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden im Konzernanhang anzugeben (zu den Angaben hinsichtlich aktiver und passiver Unterschiedsbeträge vgl. Tz. 66). Demnach sind bei der Anwendung dieses Standards zumindest die folgenden Angaben im Konzernanhang erforderlich:

- a) die Angabe und Erläuterung der Gründe für eine abweichende Ausübung des Wahlrechtes zur anteilmäßigen Einbeziehung (Tz. 28);**

- b) eine Berücksichtigung wirtschaftlicher Beteiligungsquoten an anteilmäßig einbezogenen Unternehmen (Tz. 42). Diese Angaben können auch im Rahmen der Anwendung von § 313 Abs. 2 Nr. 3 HGB gemacht werden;
- c) eine Anwendung von § 301 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 310 Abs. 2 HGB (vorläufige Kapitalkonsolidierung, Tz. 43), deren Begründung sowie deren Auswirkungen auf den Konzernabschluss der Folgeperiode. Werden Vorjahreszahlen angepasst (vgl. DRS 23.79 analog), ist dies ebenfalls anzugeben;
- d) eine Inanspruchnahme von § 301 Abs. 2 Satz 5 HGB;
- e) eine Erläuterung der bei der Ermittlung des neubewerteten Eigenkapitals (§ 301 Abs. 1 i.V.m. § 310 Abs. 2 HGB) verwendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden.

66.

Gem. § 301 Abs. 3 Satz 2 i.V.m. § 310 Abs. 2 HGB sind für aus der anteilmäßigen Einbeziehung resultierende Geschäfts- oder Firmenwerte oder passive Unterschiedsbeträge gesonderte Angaben zu machen. Dazu gelten die Angaben gem. DRS 23.208 f. analog.

67.

Soweit (insbesondere gem. § 314 HGB) quantitative Angaben im Konzernabschluss erforderlich sind, sind diese entsprechend der Anteilsquote zu machen bzw. entsprechend dieser Quote in die Gesamtangaben einzubeziehen. Eine separate Angabe für vollkonsolidierte Tochterunternehmen und anteilmäßig einbezogene Unternehmen ist grundsätzlich nicht erforderlich.

68.

Die Angaben zu den bei anteilig einbezogenen Unternehmen beschäftigten Arbeitnehmern sind gem. § 314 Abs. 1 Nr. 4 HGB anteilig und gesondert darzustellen.

Erstmalige Anwendung des Standards

69.

Die Regelungen dieses Standards sind erstmals für die anteilmäßige Konsolidierung von Gemeinschaftsunternehmen in Geschäftsjahren, die nach dem 31. Dezember 201X beginnen, anzuwenden. Die Regelungen dieses Standards gelten unabhängig vom Zeitpunkt der erstmaligen anteilmäßigen Konsolidierung erstmals für alle Maßnahmen der Folge-, Ent- und Übergangskonsolidierung von Gemeinschaftsunternehmen in Geschäftsjahren, die nach dem 31. Dezember 201X beginnen. Eine rückwirkende Anwendung ist nicht zulässig.

70.

Eine frühere Anwendung in Geschäftsjahren, die nach dem Datum der Bekanntmachung und vor dem verpflichtenden Erstanwendungsdatum beginnen, wird empfohlen. In diesem Fall sind sämtliche Regelungen dieses Standards zu beachten.

Außerkräfttreten

71.

DRS 9 Bilanzierung von Anteilen an Gemeinschaftsunternehmen im Konzernabschluss vom 13. September 2001 (BAnz vom 11. Dezember 2001), letztmalig geändert durch den Deutschen Rechnungslegungs Änderungsstandard Nr. 6 vom 21. April 2016 (BAnz vom 21. Juni 2016), wird aufgehoben; er ist letztmalig anzuwenden auf das Geschäftsjahr, das vor dem oder am 31. Dezember 201X beginnt.

Begründung

Erarbeitung des E-DRS 35 Anteilmäßige Konsolidierung

Gegenstand und Geltungsbereich

B1.

Dieser Standard ersetzt den bisherigen DRS 9 *Bilanzierung von Anteilen an Gemeinschaftsunternehmen im Konzernabschluss*. DRS 9 ist seit seiner Verabschiedung im Jahr 2001 mehrfach geändert worden, die Änderungen waren aber zumeist eher redaktioneller Art. Durch diesen Standard sollen vor allem die inhaltlichen Wechselwirkungen mit dem im Jahr 2015 verabschiedeten und der aktuellen Gesetzeslage entsprechenden DRS 23 *Kapitalkonsolidierung (Einbeziehung von Tochterunternehmen in den Konzernabschluss)* berücksichtigt werden.

Regeln

Vorliegen eines Gemeinschaftsunternehmens

Begriff, Eigenschaften und Kennzeichen

B2.

Ein Gemeinschaftsunternehmen fällt nur dann in den Anwendungsbereich dieses Standards, wenn der Anteil des Mutterunternehmens in dessen Jahresabschluss als Beteiligung ausgewiesen wird und somit die dem Gemeinschaftsunternehmen zuzurechnenden Vermögensgegenstände und Schulden nicht bereits auf dieser Ebene Gegenstand der Bilanzierung sind (Bruchteileigentum). Für das Vorliegen einer Beteiligung ist es dabei nicht erforderlich, dass das beteiligte Mutter- oder Tochterunternehmen gesellschaftsrechtliche Beitragsleistungen (Vermögens-/Kapitaleinlagen) an das Gemeinschaftsunternehmen erbringt.

Gemeinsame Führung

B3.

Die gemeinsame Führung basiert zunächst auf den gleichen Kriterien wie die Beherrschung (i.S.v. beherrschender Einfluss gem. DRS 19). Soweit möglich, wird daher in diesem Standard auf die betreffenden Regelungen des DRS 19 verwiesen. Die Besonderheiten der gemeinsamen Führung liegen jedoch darin, dass die Beherrschung durch mindestens zwei Gesellschafter gemeinsam erfolgt und nicht nur die bloße Möglichkeit zur Beherrschung, sondern die tatsächliche Ausübung der Beherrschung (i.S.v. bewussten Entscheidungen und aktivem, beobachtbarem Handeln) vorliegen muss.

B4.

Für das Vorliegen einer gemeinsamen Führung ist es unerheblich, ob der oder die anderen an der gemeinsamen Führung beteiligten Gesellschafter die Unternehmenseigenschaft besitzen. Somit kann es sich bei diesen z.B. auch um Stiftungen, natürliche Person usw. handeln.

B5.

Zur Objektivierung und Vermeidung von Zufallskonstellationen muss die gemeinsame Führung auf eine gewisse Dauer angelegt sein. Für die Beurteilung der Dauerhaftigkeit ist allerdings der Geschäftszweck des Gemeinschaftsunternehmens ausschlaggebend. Somit kann bspw. auch ein auf nur wenige Jahre oder noch kürzere Zeiträume angelegtes Gemeinschaftsunternehmen das Kriterium

der Dauerhaftigkeit erfüllen, wenn dies z.B. der typische Zeitraum für die Durchführung eines Projektes ist.

B6.

Der Standard verlangt für die Etablierung der gemeinsamen Führung eine entsprechende vertragliche Vereinbarung. Das DRSC hat analysiert, ob eine gemeinsame Führung bereits auf eine rein wirtschaftliche Betrachtungsweise gestützt werden kann und damit auch ohne Bestehen von einer konkreten Vereinbarung möglich ist. Strukturen, in denen z.B. jedem Gesellschafter durch den Gesellschaftsvertrag für bestimmte Entscheidungen Vetorechte eingeräumt werden, könnten bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise einer gemeinsamen Führung gleichkommen. In diesen Fällen mangelt es jedoch an einer durchsetzbaren Vereinbarung zur gemeinsamen Führung zwischen den Gesellschaftern. Ein formelles (und damit ggf. einklagbares) Recht zur gemeinsamen Führung besteht nicht.

B7.

An der gemeinsamen Führung eines potentiellen Gemeinschaftsunternehmens müssen sich nicht alle Gesellschafter des Unternehmens beteiligen (vgl. Tz. 15). Jedoch müssen diejenigen Gesellschafter, die sich zum Zwecke der gemeinsamen Führung vertraglich aneinander binden, auch tatsächlich in der Lage sein die Finanz- und Geschäftspolitik zu beherrschen. Somit dürfen Gesellschafter, die sich nicht an der vertraglichen Vereinbarung zur gemeinsamen Führung beteiligen, nicht in der Lage sein, die (tatsächliche) Beherrschung der Finanz- und Geschäftspolitik zu verhindern.

B8.

Sofern mehr als zwei Gesellschafter die gemeinsame Führung ausüben wollen, dürfen keine Mehrheitsentscheidungen gegen den Willen eines - an der zu beurteilenden gemeinsamen Führung - beteiligten Gesellschafters möglich sein, da in diesem Falle eben nicht alle Gesellschafter tatsächlich an der Beherrschung mitwirken würden (vgl. Tz. 19).

Beteiligungsverhältnisse der Gesellschafter

B9.

Obwohl sich aus dem Gesetz keine Höchstzahl der Gesellschafter ablesen lässt, die an der gemeinsamen Führung eines Gemeinschaftsunternehmens beteiligt sind, dürfte die praktische Durchführung der gemeinsamen Führung eine gewisse Begrenzung der daran beteiligten Gesellschafter verlangen. Ausschlaggebend dafür ist, dass bei einer größeren Gesellschafterzahl eine einheitliche Willensbildung über die Entscheidungen zur Festlegung der Finanz- und Geschäftspolitik des Gemeinschaftsunternehmens unter Beteiligung aller Gesellschafter zunehmend schwieriger wird. Typischerweise wird der Anteil der gemeinsam führenden Gesellschafter daher jeweils zwischen 20% und 50% betragen. Gleich hohe Anteilsquoten der Gesellschafter können auf das Vorliegen eines Gemeinschaftsunternehmens hindeuten, sind aber keine notwendige Voraussetzung hierfür.

B10.

Auch wenn § 310 HGB nicht auf § 290 Abs. 3 HGB verweist, erscheint es sachgerecht, bei der Frage, welche Rechte dem Mutterunternehmen in Bezug auf ein Gemeinschaftsunternehmen zustehen, die dort geregelten Hinzurechnungs- und Abrechnungstatbestände anzuwenden. Nach § 290 Abs. 3 Sätze 1 und 2 HGB werden dem Mutterunternehmen Rechte hinzugerechnet, über die ein Tochterunternehmen selbst oder aufgrund einer Vereinbarung mit anderen Gesellschaftern verfügen kann. Gleiches gilt für Rechte, die Dritten für Rechnung eines Tochterunternehmens zustehen. Diese Zurechnung findet bei der Abgrenzung des Vollkonsolidierungskreises wegen der typisierenden Betrachtung nach § 290 Abs. 2 HGB auch dann statt, wenn die Geschäftsführungsrechte des Mutterunternehmens in Bezug auf das betreffende „Tochterunternehmen“ beschränkt sind, d.h. das Mutterunternehmen tatsächlich nicht die Möglichkeit hat, dessen Finanz- und Geschäftspolitik i.S.v. § 290 Abs. 1 Satz 1 HGB zu beherrschen. Im Unterschied zur typisierenden Betrachtung des § 290 Abs. 2 HGB muss die gemeinsame Führung tatsächlich ausgeübt werden, weshalb eine Zurechnung von Rechten für Zwecke des § 310 HGB unterbleiben muss, wenn sie von einem (Tochter-)

Unternehmen gehalten werden, dessen Finanz- und Geschäftspolitik das Mutterunternehmen tatsächlich nicht beherrschen kann.

Anteilmäßige Konsolidierung

Konsolidierungsverfahren

Ermittlung und Anwendung der Anteilsquote des Konzerns

B11.

Die Berücksichtigung von Anteilen an Gemeinschaftsunternehmen, die von nicht-konsolidierten Unternehmen gehalten werden, ist nicht sachgerecht. Insbesondere ist eine Kapitalverrechnung nach § 301 i.V.m. § 310 Abs. 2 HGB hier nicht möglich. Soweit es sich um wesentliche Anteile handelt, ist indes zu prüfen, ob das nicht-konsolidierte Unternehmen zu konsolidieren ist.

Besonderheiten einzelner Konsolidierungsmaßnahmen

B12.

Der Standard verlangt eine Verrechnung des Ansatzes der Beteiligung am Gemeinschaftsunternehmen mit dem anteiligen Neubewerteten Eigenkapital des Gemeinschaftsunternehmens auf den Zeitpunkt, zu dem das Unternehmen ein Gemeinschaftsunternehmen geworden ist (vgl. Tz. 43). Dies ist der Zeitpunkt, ab dem die gemeinsame Führung tatsächlich ausgeübt wird. Bei diesem Zeitpunkt handelt es sich typischerweise um den Zeitpunkt des Abschlusses der vertraglichen Vereinbarung. Abweichungen sind nur bei entsprechenden Vereinbarungen möglich, die auch dokumentiert sind.

Auf- und Abstockung von Anteilen an Gemeinschaftsunternehmen

B13.

Die Regelungen in DRS 23 zur Auf- und Abstockung von Anteilen an Tochterunternehmen lassen sowohl die einheitstheoretisch geprägte Abbildung als Kapitalvorgang als auch die interessentheoretisch geprägte Abbildung als Erwerbs- bzw. Veräußerungsvorgang zu. Bei der Auf- und Abstockung von Anteilen an Gemeinschaftsunternehmen handelt es sich jedoch nicht um Transaktionen mit anderen Gesellschaftern gem. § 307 HGB, sondern um Transaktionen mit konzernfremden Dritten, deren Reinvermögen (bisher) auch nicht im Konzernabschluss enthalten ist. Aus Konzernsicht erfolgt dementsprechend ein Erwerb bzw. Veräußerung von Konzernvermögen, der/die entsprechend abzubilden ist.

Wechsel des Konsolidierungsverfahrens

B14.

Ein Übergang von der Anschaffungskostenbilanzierung einer Beteiligung auf die anteilmäßige Konsolidierung stellt keinen Wechsel des Konsolidierungsverfahrens dar. Wenn vor der erstmaligen anteilmäßigen Konsolidierung bereits eine Beteiligung bestand, die nicht nach der Equity-Methode bewertet, sondern im Konzernabschluss mit ihren (ggf. fortgeführten) Anschaffungskosten bilanziert wurde, dann hat auf den Zeitpunkt, von dem an die gemeinsame Führung tatsächlich ausgeübt wird, eine Erstkonsolidierung gem. § 301 i.V.m. § 310 Abs. 2 HGB zu erfolgen (vgl. Tz. 28 ff.). Das Gleiche gilt, wenn zuvor eine Beteiligung bestanden hat und der Statuswechsel zum Gemeinschaftsunternehmen durch den Hinzuerwerb von weiteren Anteilen „ausgelöst“ wird.

Anhangangaben

B15.

Der Standard (vgl. Tz. 57 ff.) verlangt keine zusätzlichen, über die gesetzlichen Vorgaben hinausgehenden Angaben. Vielmehr sollen mit den in diesem Abschnitt niedergelegten Vorgaben die

gesetzlichen Anforderungen zu den Anhangangaben, insbesondere auch die in § 313 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 HGB geforderten Angaben zu den auf die Posten der Konzernbilanz und Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, konkretisiert werden.

B16.

Der Standard (vgl. Tz. 61) sieht in Ausnahmefällen die Erläuterung des Tatbestandes der gemeinsamen Führung anhand der Kriterien in Tz. 10 ff. vor. Diese Regelung ist als Analogie zu den Regelungen des DRS 19.111 f. zu verstehen. Die Erläuterung kann bspw. im Falle deutlich abweichender Anteilsquoten der an der gemeinsamen Führung beteiligten Gesellschafter geboten sein. Die gemeinsame Führung könnte sich bspw. durch die Einbringung unterschiedlicher Kompetenzen durch die zusammenwirkenden Gesellschafter (Unternehmen A mit Expertise zu den besonderen Bedingungen eines Auslandsmarktes und Unternehmen B mit Expertise zu einer neuartigen Technologie, welche gemeinsam im ausländischen Markt eingeführt werden soll) und eine entsprechende vertragliche Vereinbarung begründen.