

Update zu aktuellen  
Entwicklungen des HGB

Ausgabe 6,  
Februar 2018

## HGB direkt

**pwc**

### DRSC veröffentlicht E-DRS 35 „Anteilmäßige Konsolidierung“

#### Aktueller Anlass

Der HGB-Fachausschuss des DRSC hat am 12.2.2018 E-DRS 35 „Anteilmäßige Konsolidierung“ veröffentlicht. Der Standard ist auf der Homepage des DRSC verfügbar. Er soll, nach seiner Finalisierung und der Bekanntmachung nach § 342 Abs. 2 HGB durch das BMJV, den bisherigen DRS 9 „Bilanzierung von Anteilen an Gemeinschaftsunternehmen im Konzernabschluss“ ersetzen.

#### Auswirkungen

Regelungsinhalt des E-DRS 35 ist die Konkretisierung der Vorschriften zur anteilmäßigen Konsolidierung gem. § 310 HGB. Dazu gehört einerseits die Konkretisierung der Kriterien für das Vorliegen eines Gemeinschaftsunternehmens, was Voraussetzung für das Wahlrecht zur anteilmäßigen Konsolidierung ist (§ 310 Abs. 1 HGB). Des Weiteren konkretisiert E-DRS 35, was die entsprechende Anwendung der Vorschriften zur Vollkonsolidierung bedeutet (§ 310 Abs. 2 HGB). Im Übrigen sollen in dem Standard inhaltliche Wechselwirkungen mit dem im Jahr 2015 veröffentlichten DRS 23 „Kapitalkonsolidierung (Einbeziehung von Tochterunternehmen in den Konzernabschluss“ berücksichtigt werden (E-DRS 35.B1).

#### Einordnung als Gemeinschaftsunternehmen

Neben der Erfüllung der Unternehmenseigenschaft (E-DRS 35.8) setzt das Vorliegen eines Gemeinschaftsunternehmens die tatsächliche Ausübung von gemeinsamer Führung nach § 310 Abs. 1 HGB voraus. **Gemeinsame Führung** bedeutet nach E-DRS 35.10 die tatsächliche gleichberechtigte Ausübung des beherrschenden Einflusses auf die Finanz- und Geschäftspolitik durch ein in den Konzernabschluss einbezogenes Mutter- oder Tochterunternehmen mit mindestens einem nicht in den Konzernabschluss einbezogenen Gesellschafter aufgrund einer auf Dauer angelegten **vertraglichen Vereinbarung**. Die Dauerhaftigkeit ist im Hinblick auf den Geschäftszweck des Gemeinschaftsunternehmens zu beurteilen (E-DRS 35.18 und .B5).

Entscheidend für die **gemeinsame Führung** ist, dass das in den Konzernabschluss einbezogene Mutter- oder Tochterunternehmen tatsächlich an den für die Finanz- und Geschäftspolitik wesentlichen Entscheidungen mitwirkt (E-DRS 35.11). Dies wird insbesondere dann der Fall sein, wenn die wesentlichen Entscheidungen einstimmig zu treffen sind (E-DRS 35.12). Gleichwohl muss die gemeinsame Führung nicht durch sämtliche Gesellschafter des Ge-

meinschaftsunternehmens erfolgen, solange die unbeteiligten Gesellschafter die tatsächliche Beherrschung durch die anderen Gesellschafter nicht verhindern können (E-DRS 35.15). Sind für die (tatsächliche) Beherrschung allerdings Mehrheitsentscheidungen möglich, liegt keine gemeinsame Führung vor (E-DRS 35.19). Gleiches gilt nach Auffassung des DRSC, wenn sich einer der beteiligten Gesellschafter in Fragen der Finanz- und Geschäftspolitik einseitig durchsetzen kann (E-DRS 35.21). In diesem Fall dürfte regelmäßig vom Vorliegen eines Mutter-Tochterverhältnisses (§ 290 HGB) auszugehen sein.

E-DRS 35 setzt eine **vertragliche Vereinbarung** über die gemeinsame Führung voraus. Gemeinsame Führung, die auf einer rein wirtschaftlichen Betrachtung basiert, ist ebenso wenig ausreichend (E-DRS 35.B6) wie faktische Gesellschaftsverhältnisse (z.B. Einigungszwang bei paritätischen Beteiligungsverhältnissen) (E-DRS 35.25). Vertragliche Vereinbarungen können z.B. in Form von Joint-Venture- oder Stimmrechtspooling-Verträgen bestehen (E-DRS 35.16). Darin enthaltene Lösungsmechanismen für Konflikt- oder Patt-Situationen sind dabei ein wichtiger Indikator für das Vorliegen der gemeinsamen Führung.

### **Anteilmäßige Konsolidierung**

Gemeinschaftsunternehmen dürfen anteilmäßig konsolidiert werden (§ 310 Abs. 1 HGB). Andernfalls sind sie vorbehaltlich § 311 Abs. 2 HGB wie assoziierte Unternehmen gem. § 312 HGB in den Konzernabschluss einzubeziehen. Dieses **Konsolidierungswahlrecht** ist sachlich und zeitlich stetig auszuüben (E-DRS 35.28).

Bei der anteilmäßigen Konsolidierung sind die **Vorschriften über die Vollkonsolidierung** nach § 310 Abs. 2 HGB unter Beachtung der Regelungen des DRS 23 entsprechend anzuwenden (E-DRS 35.30), d.h. die Kapital-, Schulden-, Aufwands- und Ertragskonsolidierung sowie die Zwischenergebniseliminierung haben grundsätzlich entsprechend den Anteilen des Konzerns am Gemeinschaftsunternehmen zu erfolgen (E-DRS 35.36). Gleiches gilt für die Einbeziehung von Vermögensgegenständen, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten und Sonderposten, die grundsätzlich ebenfalls entsprechend der Anteilsquote einzubeziehen sind (E-DRS 35.35).

Die anzuwendende **Anteilsquote** für die anteilmäßige Konsolidierung entspricht grds. dem Kapitalanteil am Gemeinschaftsunternehmen (E-DRS 35.38). Der Standardentwurf differenziert für die Bestimmung der Anteilsquote nach der Rechtsform des Gemeinschaftsunternehmens in Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften. Von der kapitalmäßigen Beteiligung abweichende Stimmrechtsverteilungen sind unerheblich (E-DRS 35.41). Dies steht im Einklang mit der Regelung in DRS 23.46 für die Ermittlung der Beteiligungsquote an einem Tochterunternehmen. Ebenfalls im Einklang mit der entsprechenden Regelung in DRS 23 steht, dass der anteilmäßigen Konsolidierung die wirtschaftliche Beteiligungsquote zugrunde zu legen ist, wenn die kapitalmäßige Beteiligung dieser nicht dauerhaft entspricht und sich die wirtschaftliche Beteiligungsquote eindeutig anhand (gesellschafts-)vertraglicher Vereinbarungen bestimmen lässt (E-DRS 35.42).

In E-DRS 35.43 ff. werden **Besonderheiten** der anteilmäßigen Konsolidierung bei einzelnen Konsolidierungsmaßnahmen geregelt. Dazu gehört u.a. der Hinweis, dass bei der anteilmäßigen Konsolidierung – abweichend zur Vollkonsolidierung bei Vorliegen nicht beherrschender Anteile – kein Ausweis von Anteilen anderer Gesellschafter erfolgt (E-DRS 35.44). Ausführliche Hinweise finden sich in E-DRS 35 insbesondere für die **Zwischenergebniseliminierung**. Danach sind sowohl Zwischenergebnisse aus Lieferungen und Leistungen vom Gemeinschaftsunternehmen an das Mutter- oder Tochterunternehmen („Upstream-Eliminierung“) als auch aus Lieferungen und Leistungen vom Mutter-

oder Tochterunternehmen an das Gemeinschaftsunternehmen („Down-stream-Eliminierung“) anteilmäßig zu eliminieren (E-DRS 35.46). Gleiches gilt für sog. „Cross-stream-Geschäfte“, d.h. für Geschäfte zwischen mehreren anteilmäßig in den Konzernabschluss einbezogenen Gemeinschaftsunternehmen (E-DRS 35.47). Entsprechende Regelungen sind auch schon in DRS 9 enthalten.

Anders als DRS 9 enthält E-DRS 35 Aussagen zur **Auf-/Abstockung** der Anteilsquote durch Erwerb oder Veräußerung von Kapitalanteilen, ohne dass der Status als Gemeinschaftsunternehmen verloren geht. Derartige Transaktionen sind stets wie ein Erwerbs- oder Veräußerungsvorgang abzubilden (E-DRS 35.48). E-DRS 35 unterscheidet sich insofern von den Ausführungen in DRS 23, wonach die Auf-/Abstockung von Anteilen an Tochterunternehmen ohne Statuswechsel wahlweise auch wie ein Kapitalvorgang abgebildet werden darf (DRS 23.171). Eine Abbildung als Kapitalvorgang scheitert bei der Auf-/Abstockung bei Gemeinschaftsunternehmen ohne Statuswechsel am fehlenden, für die Kapitalverrechnung aber erforderlichen Anteil anderer Gesellschafter nach § 307 Abs. 1 HGB.

Ferner enthält E-DRS 35 Aussagen zum **Wechsel des Konsolidierungsverfahrens** (E-DRS 35.51 ff.). Ein solcher ist dann erforderlich, wenn ein Unternehmen aufgrund veränderter Einflussmöglichkeiten den Status als Gemeinschaftsunternehmens erstmals erhält oder verliert. E-DRS 35 enthält allerdings nur Aussagen zum Wechsel von der Vollkonsolidierung, der Equity-Methode und der Bilanzierung zu Anschaffungskosten hin zur anteilmäßigen Konsolidierung sowie zum Wechsel von der anteilmäßigen Konsolidierung auf die Equity-Methode. Der Standardentwurf enthält keine Aussagen zum Wechsel von der anteilmäßigen Konsolidierung auf die Vollkonsolidierung. Ursächlich dafür dürfte sein, dass auch DRS 23 keine Aussagen zum Wechsel von der Equity-Methode auf die Vollkonsolidierung enthält, weil das DRSC vom BMJV mit der Überarbeitung des § 301 HGB beauftragt wurde, um eine gesetzliche Grundlage für die Übergangskonsolidierung beim sog. Aufwärtswechsel zu schaffen.

Abschließend ist in E-DRS 35.57 ff. ein Katalog erforderlicher **Anhangangaben** im Zusammenhang mit der anteilmäßigen Konsolidierung aufgeführt. Der Standardentwurf verweist zudem auf die erforderlichen Angabepflichten, wenn ein Gemeinschaftsunternehmen nicht anteilmäßig, sondern wie ein assoziiertes Unternehmen gem. § 312 HGB in den Konzernabschluss einbezogen wird.

## Handlungsbedarf

Bis zum 11.5.2018 besteht die Möglichkeit zur **schriftlichen Stellungnahme** zum Standardentwurf. Der endgültige Standard wird voraussichtlich noch im Jahr 2018 vom HGB-Fachausschuss des DRSC verabschiedet werden.

Die **erstmalige, verpflichtende Anwendung** des neuen Standards wird erst bei seiner Finalisierung durch das DRSC festgelegt werden (E-DRS 35.69). Eine vorzeitige, vollumfängliche Anwendung in Geschäftsjahren, die nach der Bekanntmachung durch das BMJV und vor einer verpflichtenden Erstanwendung beginnen, wird empfohlen (E-DRS 35.70).

Die Neuregelungen gelten unabhängig vom Zeitpunkt der erstmaligen anteilmäßigen Konsolidierung erstmals für alle Maßnahmen der Folge-, Ent- und Übergangskonsolidierung von Gemeinschaftsunternehmen in Geschäftsjahren, die nach dem Stichtag der Erstanwendung beginnen. Eine **rückwirkende Anwendung** des Standards ist **nicht zulässig** (E-DRS 35.69).

---

## ***Ansprechpartner***

**Guido Fladt**

Tel.: +49 69 9585-1455

[g.fladt@pwc.com](mailto:g.fladt@pwc.com)

**Dr. Bernd Kliem**

Tel.: +49 89 5790-5549

[bernd.kliem@pwc.com](mailto:bernd.kliem@pwc.com)

**Peter Flick**

Tel.: +49 69 9585-2004

[peter.flick@pwc.com](mailto:peter.flick@pwc.com)

**Michael Deubert**

Tel.: +49 69 9585-1116

[michael.deubert@pwc.com](mailto:michael.deubert@pwc.com)

---

## ***Bestellung***

Sie können den Newsletter HGB direkt über unser PwCPlus Modul „Capital Markets & Accounting Advisory“ abrufen. Registrieren Sie sich [hier](#) oder senden Sie eine E-Mail an: [pwcplus.knowledgetransfer@de.pwc.com](mailto:pwcplus.knowledgetransfer@de.pwc.com).

Alternativ können Sie den Newsletter über folgenden Link **abonnieren**: [www.pwc.de/hgb-direkt](http://www.pwc.de/hgb-direkt).

Wenn Sie den Newsletter abbestellen möchten, senden Sie bitte eine leere E-Mail mit der Betreffzeile „Abbestellung“ an folgende Adresse: [Unsubscribe\\_HGB\\_direkt@de.pwc.com](mailto:Unsubscribe_HGB_direkt@de.pwc.com).

Die Beiträge sind als Hinweise für unsere Mandanten bestimmt. Für die Lösung einschlägiger Probleme greifen Sie bitte auf die angegebenen Quellen oder die Unterstützung unserer Büros zurück. Teile dieser Veröffentlichung/Information dürfen nur nach vorheriger schriftlicher Zustimmung durch den Herausgeber nachgedruckt und vervielfältigt werden. Meinungsbeiträge geben die Auffassung der einzelnen Autoren wieder.

© Februar 2018 PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Alle Rechte vorbehalten. „PwC“ bezeichnet in diesem Dokument die PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die eine Mitgliedsgesellschaft der PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL) ist. Jede der Mitgliedsgesellschaften der PwCIL ist eine rechtlich selbstständige Gesellschaft.

[www.pwc.de](http://www.pwc.de)