

Update zu aktuellen
Entwicklungen des HGB

Ausgabe 9,
Juli 2018

HGB direkt

pwc

DRSC verabschiedet DRS 27 „Anteilmäßige Konsolidierung“

Aktueller Anlass

Der HGB-Fachausschuss des DRSC hat auf seiner Sitzung am 17.7.2018 DRS 27 „Anteilmäßige Konsolidierung“ verabschiedet und wird den Standard zur Bekanntmachung nach § 342 Abs. 2 HGB an das BMJV weiterleiten. DRS 27 wird den bisherigen DRS 9 „Bilanzierung von Anteilen an Gemeinschaftsunternehmen im Konzernabschluss“ ersetzen. Im Vergleich zum Standardentwurf vom 12.2.2018 (E-DRS 35; siehe dazu [HGB direkt 6/2018](#)) ergaben sich im finalen Standard lediglich redaktionelle Änderungen.

Auswirkungen

Regelungsinhalt des DRS 27 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 DRS 27 die entsprechende Anwendung der Vorschriften zur Vollkonsolidierung (§ 310 Abs. 2 HGB). Im Übrigen werden in DRS 27 inhaltliche Wechselwirkungen mit dem im Jahr 2015 veröffentlichten DRS 23 „Kapitalkonsolidierung (Einbeziehung von Tochterunternehmen in den Konzernabschluss)“ berücksichtigt (DRS 27.B1).

Einordnung als Gemeinschaftsunternehmen

Das Vorliegen eines Gemeinschaftsunternehmens setzt die tatsächliche Ausübung von gemeinsamer Führung voraus (§ 310 Abs. 1 HGB). **Gemeinsame Führung** stellt 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** dar (DRS 27.10). Die Dauerhaftigkeit ist im Hinblick auf den Geschäftszweck des Gemeinschaftsunternehmens zu beurteilen (DRS 27.18 und .B6).

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 gleichberechtigt mitwirkt (DRS 27.11). Dies wird insbesondere dann der Fall sein, wenn die wesentlichen Entscheidungen einstimmig zu treffen sind (DRS 27.12). Die gemeinsame Führung muss nicht durch sämtliche Gesellschafter des Gemeinschaftsunternehmens

ternehmens erfolgen, solange die unbeteiligten Gesellschafter die tatsächliche Beherrschung durch die anderen Gesellschafter nicht verhindern können (DRS 27.15). Sind für die (tatsächliche) Beherrschung Mehrheitsentscheidungen möglich, liegt gemäß DRS 27.19 jedoch ausdrücklich keine gemeinsame Führung vor. Dies gilt auch, wenn sich einer der beteiligten Gesellschafter in Fragen der Finanz- und Geschäftspolitik in Konfliktsituationen einseitig durchsetzen kann (DRS 27.21). In diesem Fall dürfte regelmäßig vom Vorliegen eines Mutter-Tochterverhältnisses (§ 290 HGB) auszugehen sein.

DRS 27 setzt eine **vertragliche Vereinbarung** über die gemeinsame Führung voraus. Gemeinsame Führung, die auf einer rein wirtschaftlichen Betrachtung basiert, ist nach Auffassung des DRSC nicht ausreichend (DRS 27.B7). Gleiches gilt gemäß DRS 27.25 grds. auch für faktische Gesellschaftsverhältnisse (z.B. paritätische Beteiligungsverhältnisse). Vertragliche Vereinbarungen können z.B. in Form von Joint-Venture- oder Stimmrechtspooling-Verträgen bestehen (DRS 27.16). Darin enthaltene Lösungsmechanismen für Konflikt- oder Patt-Situationen sind dabei ein wichtiger Indikator für das Vorliegen gemeinsamer Führung (DRS 27.17).

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 (DRS 27.28). Dies ergibt sich bereits aus dem Grundsatz der Stetigkeit der Konsolidierungsmethoden (§ 297 Abs. 3 HGB).

Bei der anteilmäßigen Konsolidierung sind die **Vorschriften über die Vollkonsolidierung** nach § 310 Abs. 2 HGB unter Beachtung der Regelungen des DRS 23 entsprechend anzuwenden (DRS 27.30), d.h. die Kapital-, Schulden-, Aufwands- und Ertragskonsolidierung sowie die Zwischenergebniseliminierung haben grds. entsprechend den Anteilen des Konzerns am Gemeinschaftsunternehmen zu erfolgen (DRS 27.36). Gleiches gilt für die Einbeziehung von Vermögensgegenständen, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten und Sonderposten, die grds. ebenfalls entsprechend der Anteilsquote einzubeziehen sind (DRS 27.35).

Die anzuwendende **Anteilsquote** für die anteilmäßige Konsolidierung entspricht grds. dem Kapitalanteil am Gemeinschaftsunternehmen (DRS 27.38), wobei DRS 27 für die Bestimmung der Anteilsquote nach der Rechtsform des Gemeinschaftsunternehmens in Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften unterscheidet. Von der kapitalmäßigen Beteiligung abweichende Stimmrechtsverteilungen sind für die Durchführung der anteiligen Konsolidierungsmaßnahmen unerheblich (DRS 27.41). Dies steht im Einklang mit der Regelung in DRS 23.46 für die Ermittlung der Beteiligungsquote an einem Tochterunternehmen. Ebenfalls im Einklang mit DRS 23 steht, dass der anteilmäßigen Konsolidierung die wirtschaftliche Beteiligungsquote zugrunde zu legen ist, wenn die kapitalmäßige Beteiligung dieser in Ausnahmefällen nicht dauerhaft entspricht und sich die wirtschaftliche Beteiligungsquote eindeutig anhand (gesellschafts-)vertraglicher Vereinbarungen bestimmen lässt (DRS 27.42).

In DRS 27.43 ff. werden **Besonderheiten** der anteilmäßigen Konsolidierung bei einzelnen Konsolidierungsmaßnahmen geregelt. Zu diesen Besonderheiten zählt, dass bei der anteilmäßigen Konsolidierung – abweichend zur Vollkonsolidierung bei Vorliegen nicht beherrschender Anteile – kein Ausweis von Anteilen anderer Gesellschafter erfolgt (DRS 27.44). Ausführliche Hinweise finden sich zudem für die **Zwischenergebniseliminierung**. Danach sind sowohl Zwischenergebnisse aus Lieferungen und Leistungen vom Gemeinschaftsunter-

nehmen an das Mutter- oder Tochterunternehmen („Up-stream-Eliminierung“) als auch aus Lieferungen und Leistungen vom Mutter- oder Tochterunternehmen an das Gemeinschaftsunternehmen („Down-stream-Eliminierung“) anteilmäßig zu eliminieren (DRS 27.46). Gleiches gilt für sog. „Cross-stream-Geschäfte“, d.h. für Geschäfte zwischen mehreren anteilmäßig in den Konzernabschluss einbezogenen Gemeinschaftsunternehmen (DRS 27.47). Entsprechende Regelungen waren bereits in DRS 9 enthalten und stellen insofern keine Neuerung dar.

Anders als DRS 9 enthält DRS 27 Aussagen zur **Auf-/Abstockung** der Anteilsquote durch Erwerb/Veräußerung von Kapitalanteilen, ohne dass der Status als Gemeinschaftsunternehmen verloren geht. Derartige Transaktionen sind stets wie ein Erwerbs- oder Veräußerungsvorgang abzubilden (DRS 27.48). DRS 27 unterscheidet sich insofern von DRS 23, wonach die Auf-/Abstockung von Anteilen an Tochterunternehmen ohne Statuswechsel wahlweise wie ein Kapitalvorgang abgebildet werden darf (DRS 23.171). Eine Abbildung als Kapitalvorgang bei der Auf-/Abstockung bei Gemeinschaftsunternehmen ohne Statuswechsel würde bereits „technisch“ am fehlenden, für die Kapitalverrechnung aber erforderlichen Anteil anderer Gesellschafter nach § 307 Abs. 1 HGB scheitern.

In DRS 27.51 ff. finden sich zudem Aussagen zum **Wechsel des Konsolidierungsverfahrens**. Ein solcher Wechsel ist dann erforderlich, wenn ein Unternehmen aufgrund veränderter Einflussmöglichkeiten den Status als Gemeinschaftsunternehmen erstmals erhält oder verliert. DRS 27 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. Aussagen zum Wechsel von der anteilmäßigen Konsolidierung auf die Vollkonsolidierung fehlen jedoch. Ursächlich dafür dürfte sein, dass auch schon DRS 23 keine Aussagen zum sog. Aufwärtswechsel 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 Aufwärtswechsel zu schaffen (siehe dazu [HGB direkt 4/2016](#)).

DRS 27.57 ff. enthält einen Katalog erforderlicher **Anhangangaben** im Zusammenhang mit der anteilmäßigen Konsolidierung. In DRS 27.62 wird zudem auf die entsprechenden Angaben, die zu machen sind, wenn ein Gemeinschaftsunternehmen nicht anteilmäßig, sondern wie ein assoziiertes Unternehmen gem. § 312 HGB in den Konzernabschluss einbezogen wird, verwiesen.

Handlungsbedarf

DRS 27 ist nach seiner Bekanntmachung durch das BMJV verpflichtend auf handelsrechtliche Konzernabschlüsse anzuwenden, die aufgrund einer gesetzlichen Verpflichtung (§§ 290 ff. HGB bzw. §§ 11 ff. PubLG) oder freiwillig für die Geschäftsjahre beginnend **nach dem 31.12.2019** aufgestellt werden (DRS 27.69). Eine vorzeitige, vollumfängliche Anwendung in Geschäftsjahren, die nach der Bekanntmachung durch das BMJV und vor einer verpflichtenden Erstanwendung beginnen, wird empfohlen (DRS 27.70).

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** (DRS 27.69).

Ansprechpartner

Guido Fladt

Tel.: +49 69 9585-1455

g.fladt@pwc.com

Dr. Bernd Kliem

Tel.: +49 89 5790-5549

bernd.kliem@pwc.com

Peter Flick

Tel.: +49 69 9585-2004

peter.flick@pwc.com

Michael Deubert

Tel.: +49 69 9585-1116

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.

Alternativ können Sie den Newsletter über folgenden Link **abonnieren**:
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.