



© DRSC e.V. || Zimmerstr. 30 || 10969 Berlin || Tel.: (030) 20 64 12 - 0 || Fax.: (030) 20 64 12 - 15  
[www.drsc.de](http://www.drsc.de) - [info@drsc.de](mailto:info@drsc.de)

Diese Sitzungsunterlage wird der Öffentlichkeit für die FA-Sitzung zur Verfügung gestellt, so dass dem Verlauf der Sitzung gefolgt werden kann. Die Unterlage gibt keine offiziellen Standpunkte der FA wieder. Die Standpunkte der FA werden in den Deutschen Rechnungslegungs Standards sowie in seinen Stellungnahmen (Comment Letters) ausgeführt.  
Diese Unterlage wurde von einem Mitarbeiter des DRSC für die FA-Sitzung erstellt.

## HGB-FA – öffentliche SITZUNGSUNTERLAGE

Sitzung:	02. HGB-FA / 19.04.2012 / 13:45 – 15:15 Uhr
TOP:	04 – Überarbeitung DRS 4 <i>Unternehmenserwerbe im Konzernabschluss</i>
Thema:	Erörterung Änderungsbedarf
Papier:	02_04a_HGB-FA_DRS4_Praesentation



# Inhalt

1. Vorbemerkung
2. Redaktionelle Anpassungen
3. Sukzessive Unternehmenszusammenschlüsse / Ent- und Übergangskonsolidierungen
4. Auf- und Abstockungen von Anteilen an Tochterunternehmen
5. Verschmelzung von Mutterunternehmen und Tochterunternehmen
6. Kaufpreisallokation bei der Neubewertungsmethode – Ansatz und Bewertung immaterieller Vermögensgegenstände
7. Zuordnung des Geschäfts- oder Firmenwerts auf die Geschäftsfelder
8. Außerplanmäßige Abschreibung eines Geschäfts- oder Firmenwerts bzw. Auflösung eines passiven Unterschiedsbetrags
9. Vorjahreszahlen bei Änderung des Konsolidierungskreises
10. Weiteres Vorgehen



# 1. Vorbemerkung

- In der 1. Sitzung des HGB-Fachausschusses wurde eine Überarbeitung des DRS 4 *Unternehmenserwerbe im Konzernabschluss* in Erwägung gezogen.
- Diese Unterlage stellt Themenbereiche mit möglichem Änderungs- oder Ergänzungsbedarf dar. Die Auflistung ist vorläufig und nicht abschließend.
- Die Themenfindung fand statt durch:
  - erste Durchsicht der Fachliteratur
  - Rückmeldungen von WPGs und IDW
- Die einzelnen Themenbereiche sollen jeweils kurz diskutiert werden, um beizubehaltende bzw. zu vertiefende Themenfelder sowie möglicherweise bereits zu verwerfende Themenfelder zu identifizieren.



## 2. Redaktionelle Anpassungen

- Anpassung aufgrund der Umstrukturierung des DRSC
  - Vorbemerkung
  - Grundsätzliche Anmerkung
  - Anhang
- Anpassung der Definition des beizulegenden Zeitwerts?
  - Tz. 7: „Betrag, zu dem im Bewertungszeitpunkt zwischen geschäftsbereiten und sachverständigen Geschäftspartnern ein Vermögenswert ausgetauscht oder eine Schuld beglichen werden kann.“
  - Gemäß IFRS 13.9 geänderte Definition: *„The price that would be received to sell an asset or paid to transfer a liability in an orderly transaction between market participants at the measurement date.“*
  - Anlehnung an geänderte IFRS-Definition gewünscht?



### 3. Sukzessive Unternehmenszusammenschlüsse / Ent- und Übergangskonsolidierungen (1/2)

- gesetzliche Grundlage:
  - Gesetzliche Regelungen für einzelne Konsolidierungsformen
    - §§ 300 – 307 HGB zur Vollkonsolidierung
    - § 310 HGB zur anteilmäßigen Konsolidierung (Quotenkonsolidierung)
    - § 312 HGB zum Wertansatz eines assoziierten Unternehmens (Equity-Methode)
  - Keine Regelungen für Übergänge zwischen Konsolidierungsformen
- Regelungen in DRS 4:
  - Regelungen betreffen insbesondere Vollkonsolidierung
  - Keine expliziten Regelungen für Übergänge zwischen Konsolidierungsformen



### 3. Sukzessive Unternehmenszusammenschlüsse / Ent- und Übergangskonsolidierungen (2/2)

- Problemstellung:
  - Kommentierungen regen Ergänzungen / Erläuterungen zur Bilanzierung sukzessiver Unternehmenszusammenschlüsse an, dabei insbesondere in Bezug auf Übergänge zwischen den unterschiedlichen Konsolidierungsformen entsprechend der Stufenkonzeption
- Fragen:
  - In welcher Form soll die weitere Bearbeitung dieses Themenfeldes erfolgen?
    - Zusätzliche Regelungen zu anteilmäßiger Konsolidierung?
    - Zusätzliche Regelungen zu Equity-Methode?
    - Illustrierende Beispiele / exemplarische Fallstudien zum Wechsel zwischen den Konsolidierungsformen?



## 4. Auf- und Abstockung von Anteilen an Tochterunternehmen (1/2)

- Sachverhalt:
  - Status als Mehrheitsbeteiligung / Tochterunternehmen (TU) wird durch Transaktion nicht verändert, somit davor und danach Vollkonsolidierung
- Problemstellung:
  - Gemäß DRS 4.26 und 4.47 sind Auf- bzw. Abstockungen verpflichtend als Anschaffungs- bzw. Veräußerungsvorgänge zu erfassen (Interessentheorie)
  - BilMoG strebt allgemein eine Annäherung an IFRS (Einheitstheorie) an, dort erfolgsneutrale Verrechnung mit Rücklagen
  - Aufstockungen: Aufdeckung stiller Reserven / Lasten bzw. Geschäfts- oder Firmenwert (GoF) oder erfolgsneutrale Verrechnung mit Rücklagen?
  - Abstockungen: erfolgswirksame Veräußerung oder erfolgsneutrale Abbildung über Rücklagen?



## 4. Auf- und Abstockung von Anteilen an Tochterunternehmen (2/2)

- Argumentationen:
  - Einheitstheorie: durch Aufstockung wird kein zusätzliches Vermögen angeschafft
  - Beherrschungsverhältnis (auch ohne Kapitalbeteiligung) gem. § 290 HGB entspricht Interessentheorie
  - Teilweise Veräußerung (Abstockung) wirtschaftlich als Vorstufe der erfolgswirksamen Endkonsolidierung, somit auch Abstockung erfolgswirksam abzubilden
  - Erfolgsneutrale Verrechnung von GoF mit Rücklagen durch BilMoG beseitigt
- Vorschlag:
  - Weiterhin Orientierung an Interessentheorie und Abbildung als Erwerbsvorgang (im Gegensatz zu Kapitalvorgang)
  - Verzicht auf Annäherung an die IFRS-Vorschriften und Beibehaltung der aktuellen DRS-Regelungen





## 5. Verschmelzung von Mutterunternehmen und Tochterunternehmen (1/3)

- Gesetzliche Grundlage:
  - § 300 Abs. 2 Satz 1 HGB „Die Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten sowie die Erträge und Aufwendungen der in den Konzernabschluß einbezogenen Unternehmen sind unabhängig von ihrer Berücksichtigung in den Jahresabschlüssen dieser Unternehmen vollständig aufzunehmen, soweit nach dem Recht des Mutterunternehmens nicht ein Bilanzierungsverbot oder ein Bilanzierungswahlrecht besteht.“
  - § 24 UmwG „In den Jahresbilanzen des übernehmenden Rechtsträgers können als Anschaffungskosten im Sinne des § 253 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs auch die in der Schlußbilanz eines übertragenden Rechtsträgers angesetzten Werte angesetzt werden.“



## 5. Verschmelzung von Mutterunternehmen und Tochterunternehmen (2/3)

- Regelungen in DRS 4:
  - Tz. 1 „Dieser Standard regelt die Bilanzierung von Unternehmenserwerben durch Unternehmen, die nach §§ 290 und 264a HGB sowie nach § 11 PubliG zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet sind. Er ist anzuwenden auf den Erwerb eines Unternehmens: (...) c) im Wege der Verschmelzung. (...)“
- Problemstellung:
  - Bei unterjährigem Erwerb eines TU und rückwirkender Verschmelzung (bspw. auf den Beginn des Konzern-Geschäftsjahres), hat gemäß DRS 4 - somit entgegen des Wahlrechts aus § 24 UmwG - eine Konsolidierung zum unterjährigen Erwerbszeitpunkt zu erfolgen. Daraus resultieren Folgen in Bezug auf abweichende Wertansätze von Vermögensgegenständen und Schulden, des Goodwill sowie die Behandlung des anteiligen Jahresergebnisses des TU.



## 5. Verschmelzung von Mutterunternehmen und Tochterunternehmen (3/3)

- Argumentation für Abweichung von DRS 4 (Beck'scher Bilanz-Kommentar, 8. Aufl., 300.47):
  - § 24 UmwG stellt Spezialregelung dar, die ausdrücklich Buchwertübernahme gestattet
  - Rückwirkende Übernahme der Aufwendungen und Erträge des TU beruht ebenfalls auf Spezialregelung (§ 5 Abs. 1 Nr. 6 UmwG, Handlungen des übertragenden Rechtsträgers gelten ab Verschmelzungstichtag als für Rechnung des übernehmenden Rechtsträgers vorgenommen)
  - Interpretation als Bewertungswahlrecht iSd § 308 Abs. 1 HGB
- Frage:
  - Sieht der HGB-FA auf Basis der aufgeführten Argumentation Änderungsbedarf am DRS 4?



## 6. Kaufpreisallokation bei der Neubewertungsmethode - Ansatz und Bewertung immaterieller Vermögensgegenstände (1/2)

- Gesetzliche Grundlage:
  - § 301 Abs. 1 Satz 2 HGB: beizulegender Zeitwert für Aktiva und Passiva des TU
- Regelungen in DRS 4:
  - Tz. 17: „In der Konzernbilanz sind zum Erwerbszeitpunkt die Vermögenswerte und Schulden des erworbenen Unternehmens vollständig und einzeln zu erfassen, unabhängig davon, ob sie bei dem erworbenen Unternehmen bereits angesetzt worden waren.“
  - Erläuterung in Tz. 18: „[...] Immaterielle Vermögenswerte, die vom erworbenen Unternehmen wegen des Aktivierungsverbots bzw. -wahlrechts nach § 248 Abs. 2 HGB nicht bilanziert wurden, sind aus der Sicht des Erwerbers entgeltlich erworben und daher in den Konzernabschluss aufzunehmen.“



## 6. Kaufpreisallokation bei der Neubewertungsmethode - Ansatz und Bewertung immaterieller Vermögensgegenstände (2/2)

- Problemstellung:
  - Welche immateriellen Vermögensgegenstände sind (separat von einem Geschäfts- oder Firmenwert) ansetzbar und welche Anforderungen sind an deren Bewertung zu stellen?
- Vorschlag:
  - Weitere Bearbeitung des Themenfeldes
    - Analyse ob Orientierung an IFRS empfehlenswert
    - Analyse ob Definition von Kriterien oder konkrete Auflistung sinnvoll



## 7. Zuordnung des Geschäfts- oder Firmenwerts auf die Geschäftsfelder (1/2)

- Gesetzliche Grundlage:
  - § 301 Abs. 3 HGB: Ausweis eines verbleibenden Unterschiedsbetrags entweder auf der Aktivseite als Geschäfts- oder Firmenwert oder auf der Passivseite als „Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung“
- Regelungen in DRS 4:
  - Tz. 30: „Besteht das erworbene Unternehmen aus mehreren Geschäftsfeldern, ist der Goodwill den betreffenden Geschäftsfeldern zuzuordnen.“
  - Keine derartige Regelung für negativen Unterschiedsbetrag



## 7. Zuordnung des Geschäfts- oder Firmenwerts auf die Geschäftsfelder (2/2)

- Problemstellung:
  - Keine Regelung, wie Zuordnung bzw. Aufteilung zu erfolgen hat
  - Aus Ermittlung als Residualgröße kann sich für einzelne Geschäftsfelder ein GoF und für andere Geschäftsfelder ein negativer Unterschiedsbetrag ergeben
  - Beck'scher Bilanz-Kommentar:
    - Wortlaut der Tz. 30 wird jedoch als Aufteilung eines (positiven) Gesamt-GoF interpretiert
    - Ausweis eines negativen Unterschiedsbetrags nach sorgfältiger Überprüfung wird jedoch als zulässig erachtet
- Frage:
  - Wird durch den HGB-FA Klarstellungsbedarf gesehen bzw. welches weitere Vorgehen wird angestrebt?



## 8. Außerplanmäßige Abschreibung eines Geschäfts- oder Firmenwerts bzw. Auflösung eines passivischen Unterschiedsbetrags (1/2)

- Gesetzliche Grundlage:
  - § 309 Abs. 1 und 2 HGB
- Regelungen in DRS 4:
  - Tz. 34: „Die Werthaltigkeit des Goodwill und seine verbleibende Restnutzungsdauer sind zu jedem Konzernabschlussstichtag zu überprüfen. Gegebenenfalls ist der Goodwill außerplanmäßig abzuschreiben, bzw. die Restnutzungsdauer ist zu verkürzen.“
  - Tz. 40: „In den folgenden Geschäftsjahren ist der passivische Unterschiedsbetrag in dem Ausmaß, in dem er auf erwarteten künftigen Aufwendungen oder Verlusten im Zusammenhang mit dem erworbenen Unternehmen beruht, bei Anfall dieser Aufwendungen oder Verluste ergebniswirksam aufzulösen.“





## 8. Außerplanmäßige Abschreibung eines Geschäfts- oder Firmenwerts bzw. Auflösung eines passivischen Unterschiedsbetrags (2/2)

- Problemstellung:
  - In Kommentierungen wird eine Konkretisierung der Voraussetzungen für die außerplanmäßige Abschreibung bzw. Auflösung angeregt
- Frage:
  - Soll eine mögliche Konkretisierung weiterverfolgt werden?
  - Wenn ja, in welcher Form?



## 9. Vorjahreszahlen in Konzernabschluss und -rechnungslage bei Änderungen des Konsolidierungskreises (1/2)

- Gesetzliche Grundlage:
  - § 265 Abs. 2 HGB zur Angabe von Vorjahreszahlen gilt gemäß § 298 Abs. 1 HGB grundsätzlich auch für den Konzernabschluss; nach § 294 Abs. 2 HGB sind bei wesentlichen Änderung des Konsolidierungskreises geeignete Angaben im Konzernanhang erforderlich, um einen sinnvollen Vergleich zu ermöglichen
- Regelungen in DRS 4:
  - Tz. 56: „Für das Jahr des Erwerbs sowie für das Vorjahr sind die Umsatzerlöse, das Ergebnis vor außerordentlichen Posten, der Jahresüberschuss und im Falle des Erwerbs eines börsennotierten Unternehmens das Ergebnis je Aktie für das erworbene Unternehmen anzugeben.“



## 9. Vorjahreszahlen in Konzernabschluss und -rechnungslage bei Änderungen des Konsolidierungskreises (2/2)

- Zusätzliche Verlautbarungen:
  - IDW RS HFA 44 *Vorjahreszahlen im handelsrechtlichen Konzernabschluss und Konzernrechnungslage bei Änderungen des Konsolidierungskreises* (25.11.2011)
- Vorschlag:
  - Keine Integration zusätzlicher Regelungen in DRS 4, da IDW RS 44 aktuell und einschlägig, weitere Ausführungen bzw. Klarstellungen nicht notwendig



## 10. Weiteres Vorgehen

- Die in der heutigen Sitzung identifizierten, beizubehaltenden Themen werden sukzessive ausgearbeitet.
- In der nächsten Sitzung des HGB-FA werden weitere Themenfelder mit möglichem Änderungs- bzw. Ergänzungsbedarf vorgestellt.



## **Peter Zimniok**

DRSC e.V.  
Zimmerstr. 30  
10969 Berlin

Tel. 030 / 20 64 12 19

Fax 030 / 20 64 12 15

[www.drsc.de](http://www.drsc.de)  
[zimniok@drsc.de](mailto:zimniok@drsc.de)