

## Auswertung der Stellungnahmen und Fachbeiträge zum E-DRS 30

### A. Eingegangene Stellungnahmen und Fachbeiträge

Folgende Stellungnahmen wurden an das DRSC übermittelt:

Nr.	Name	Branche	Eingang
1	Deutscher Genossenschafts- und Raiffeisenverband e.V. (DGRV)	Verband	20.05.2015
2	Gesamtverband der Deutschen Versicherungswirtschaft e.V. (GDV)	Verband	20.05.2015
3	Vereinigung zur Mitwirkung an der Entwicklung des Bilanzrechts für Familiengesellschaften e.V. (VMEBF)	Verband	21.05.2015
4	Bundesverband der Deutschen Industrie e.V. (BDI)	Verband	22.05.2015
5	Ebner Stolz GmbH & Co. KG	WP/StB	26.05.2015

Neben den unmittelbar an das DRSC adressierten Stellungnahmen sind folgende Beiträge in Fachzeitschriften erschienen:

- Stibi, Bernd / Kirsch, Hans-Jürgen / Engelke, Frederik: Der Standardentwurf E-DRS 30 – Ein Überblick über ausgewählte Vorschläge zur Neuregelung der Kapitalkonsolidierung; in: WPg 9/2015; S. 405 – 412
- Haaker, Andreas: Zur Nichtkonsolidierung von zu Handelszwecken gehaltenen Anteilen an Tochterunternehmen; in: ZfgK 10/2015; S. 489 - 491
- Haaker, Andreas: Problembereiche bei der Goodwill-Bilanzierung im E-DRS 30; in: Betriebs-Berater 23/2015; S. 1387 - 1391
- Müller, Stefan / Reinke, Jens: Konsolidierung von Tochterunternehmen im handelsrechtlichen Konzernabschluss – Überblick zu E-DRS 30 und die geplante Konkretisierung von Anteilsveränderungen ohne Kontrolländerung bei Tochterunternehmen; in: StuB 10/2015; S. 376 - 382
- Müller, Stefan / Wobbe, Christian: Konkretisierung der Kapitalkonsolidierung nach HGB durch E-DRS 30 mit sanfter Orientierung an den IFRS; in: Betriebs-Berater 21/2015; S. 1259 - 1263
- Mujkanovic, Robin: Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts: Aufgabe des Vorsichtsprinzips und normierter Rechtsbruch? – Geplante Änderungen durch BilRUG und E-DRS 30; in: StuB 8/2015; S. 292 - 293
- Wirth, Johannes / Weber, Claus-Peter / Dusemond, Michael / Küting, Peter: Praxis der handelsrechtlichen Kapitalkonsolidierung (Teil 1); in: DER BETRIEB 19/2015; S. 1053 - 1062
- Wirth, Johannes / Weber, Claus-Peter / Dusemond, Michael / Küting, Peter: Praxis der handelsrechtlichen Kapitalkonsolidierung (Teil 2); in: DER BETRIEB 20/2015; S. 1113 - 1122

## B. Auswertung der Stellungnahmen

### Grundaufbau

#### Frage 1:

Halten Sie den Grundaufbau des E-DRS 30 für sachgerecht?

Nr.	Name	Antwort	Anmerkung/Begründung/Erläuterung
1	DGRV	zu umfangreich	- In weiten Teilen Kommentierung bereits gelöster Fragestellungen. Knappere Darstellung und Konzentration auf Zweifelsfälle wäre ausreichend.
2	GDV	ja	- Sachgerecht und nachvollziehbar.
3	VMEBF	keine Aussage	
4	BDI	zu umfangreich	- Sollte sich ein DRS mit bereits gelösten Fragestellungen beschäftigen oder sich nur auf Zweifelsfälle konzentrieren? Der E-DRS 30 zur Kapitalkonsolidierung wird mit seinem Umfang von 62 Seiten und mit der Vielzahl von Detailregelungen als unnötig lang empfunden. Weite Teile beschäftigen sich mit gelösten Fragestellungen.  - Der E-DRS 30 wird als zu komplex empfunden und nicht als Hilfestellung zur Verbesserung der Kapitalkonsolidierung nach HGB. Die Praxistauglichkeit und damit die Verständlichkeit und Beherrschbarkeit der Regelungen entscheidet über die Akzeptanz der DRS.
5	Ebner Stolz	keine Aussage	

## Definitionen

### Frage 2: Umfang und Auswahl definierter Begriffe (Tz. 7)

E-DRS 30 definiert ausgewählte Begriffe. Die Definitionen sollen die Verständlichkeit und die Klarheit der Anforderungen des Standardentwurfs sicherstellen. Die Definitionen beziehen sich sowohl auf allgemeine als auch auf spezifische Fachbegriffe.

a) Halten Sie alle in E-DRS 30 enthaltenen Definitionen für erforderlich? Wenn nein, auf welche Definitionen kann Ihrer Meinung nach verzichtet werden?

b) Gibt es Definitionen, die angepasst/geändert werden sollten?

c) Gibt es weitere Begriffe, die Ihrer Meinung nach zu definieren sind?

Nr.	Name	Antwort	Anmerkung/Begründung/Erläuterung
1	DGRV	a) nein  b) „Geschäftsfeld“  c) „beizulegender Wert“	- Alle gängigen Begriffe brauchen nicht erläutert zu werden. Die Erläuterungen erhöhen den Umfang des Standards zu Lasten der praktischen Umsetzung.  - Die Definition des Geschäftsfelds ist an den Begriff der Cash Generating Unit der IFRS angelehnt und zu eng. Es muss möglich sein, einen Goodwill einer praktikablen und sinnvollen Ebene zwischen dem Geschäftsfeld und dem Tochterunternehmen zuzuordnen.  - Grundsätzlich schon zu viele Begriffe. Lediglich der Begriff „beizulegender Wert“ sollte erläutert werden, da dieser anders als der Begriff „beizulegender Zeitwert (= Fair Value)“ nach HGB eine Bedeutung für den Goodwill-Werthaltigkeitstest hat. Der Begriff „beizulegender Zeitwert (= Fair Value)“ sollte hingegen gestrichen werden, da er in diesem Kontext handelsrechtlich nicht vorkommen darf.
2	GDV	a) ja b) nein c) nein	- Die vorgenommenen Definitionen sind ausreichend spezifiziert und verständlich aufbereitet. Es sollte keine bereits vorgenommene Definition wegfallen.
3	VMEBF	keine Aussage	
4	BDI	keine Aussage	
5	Ebner Stolz	keine Aussage	

## Regeln

### **Frage 3: Nichtkonsolidierung von Anteilen an Tochterunternehmen, welche von Kreditinstituten und Finanzdienstleistungsinstituten im Handelsbestand gehalten werden (Tz. 18)**

Gemäß E-DRS 30 sind Anteile an Tochterunternehmen, welche von Kreditinstituten und Finanzdienstleistungsinstituten als Teil des Handelsbestandes gem. § 340e Abs. 3 HGB gehalten werden, über die Regelungen in DRS 19.96 hinaus, nicht in die Erst- und Folgekonsolidierung einzubeziehen. Dies ist in der bestehenden Weiterveräußerungsabsicht und der hohen Umschlagshäufigkeit dieser Anteile begründet, weshalb erhebliche praktische Probleme sowie eine eingeschränkte Aussagekraft des Konzernabschlusses im Falle einer Einbeziehungspflicht erwartet werden.

*Befürworten Sie diese Sonderregelung?*

Nr.	Name	Antwort	Anmerkung/Begründung/Erläuterung
1	DGRV	nein	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Die Regelung steht im Widerspruch zum Wortlaut des § 301 HGB. Soweit hier eine „Vereinfachung“ beabsichtigt ist, wäre eine Verpflichtung zur Sonderregelung verfehlt („sind“) und ein Wahlrecht sachgerecht. Zudem bleibt die Behandlung des auf den Handelsbestand entfallenden Sonderpostens nach §§ 340g i.V.m. 340e Abs. 4 HGB offen.</li> <li>- Werden Anteile am TU auf Konzernebene als Handelsbestand ausgewiesen, dann kommt es entweder zur faktischen Doppelberücksichtigung von Anteilen am TU und durch diese repräsentiertes Vermögen oder es kommt zu einer handelsrechtlich unzulässigen Quotenkonsolidierung (diese dürfte nach unserer Lesart nach Tz. 48 gemeint sein), womit die Vermögenslage verzerrt wird.</li> <li>- Auch haben nicht konsolidierte Anteile am einbezogenen TU aus Konzernsicht den Charakter eigener Anteile. Die Regelung ist daher unzulässig und sollte gestrichen werden, zumal hier ein eindeutiger Widerspruch zu der Regelung des DRS 19 Tz. 96 besteht. Warum sollte hier eine branchenspezifische Ausnahme bestehen?</li> <li>- Somit sind die betreffenden Anteile bei der Konsolidierung zu berücksichtigen. Unbeschadet davon wären die für Handelszwecke gehaltenen Anteile bei der Frage der Einbeziehung in den Konzernabschluss analog zu DRS 19 Tz. 96 i.V.m. Tz. 94 in Abzug zu bringen. Wird das TU dennoch einbezogen, sind alle Anteile in die Konsolidierung einzubeziehen.</li> </ul>
2	GDV	keine Aussage	
3	VMEBF	keine Aussage	
4	BDI	keine Aussage	
5	Ebner Stolz	keine Aussage	

**Frage 4: Ermittlung des zu konsolidierenden Eigenkapitals auf Basis der wirtschaftlichen Beteiligungsquote (Tz. 47)**

Gemäß E-DRS 30 ist für die Berechnung des zu konsolidierenden Eigenkapitals grundsätzlich die unmittelbare bzw. mittelbare Kapitalbeteiligung des Mutterunternehmens am Tochterunternehmen maßgeblich. Weicht jedoch die Beteiligungsquote des Mutterunternehmens an den lfd. Ergebnissen (Gewinne und Verluste) sowie am Liquidationsergebnis von seiner kapitalmäßigen Beteiligung am Tochterunternehmen ab, so ist das zu konsolidierende Eigenkapital anhand der wirtschaftlichen Beteiligungsquote zu ermitteln.

Befürworten Sie diese Vorgehensweise?

Nr.	Name	Antwort	Anmerkung/Begründung/Erläuterung
1	DGRV	ja	
2	GDV	ja	- Die Vorgehensweise kann befürwortet werden, da systemseitig oftmals nur eine Quote erfasst werden kann. Insofern steigt die Eindeutigkeit und es müssen keine Nebenrechnungen bzw. Nebenbücher mehr geführt werden.
3	VMEBF	keine Aussage	
4	BDI	keine Aussage	
5	Ebner Stolz	keine Aussage	

**Frage 5: Ansatzpflicht für bilanzunwirksame Geschäfte des erworbenen Unternehmens, sofern deren verlässliche Bewertbarkeit vorliegt (Tz. 51 f.)**

Gemäß E-DRS 30 sind in der Neubewertungsbilanz auch bisher bilanzunwirksame Geschäfte des erworbenen Unternehmens anzusetzen, sofern diese verlässlich bewertbar sind. Dies können z.B. Finanzderivate, schuldrechtliche Haftungsverhältnisse, Besserungsabreden aus erklärten Darlehensverzichten oder immaterielle Vermögensgegenstände sein, die im Jahresabschluss des Tochterunternehmens in Ausübung des Ansatzwahlrechts gem. § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB nicht aktiviert waren oder für die dort ein Ansatzverbot gem. § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB bestanden hat. Im Gegensatz zur alternativen Schaffung einer höheren Ansatzhürde und damit einhergehender Komplexitätsreduktion wird als entscheidender Vorteil des separaten Ansatzes die transparente Umsetzung der Einzelerwerbsfiktion z.B. für bestehenden Haftungsverhältnisse („die erworbene Risikoposition“) gesehen.

- a) Befürworten Sie die Ansatzpflicht für bilanzunwirksame Geschäfte des erworbenen Unternehmens?
- b) Befürworten Sie die Nichtberücksichtigung bilanzunwirksamer Geschäfte des erworbenen Tochterunternehmens bei nicht-verlässlicher Bewertbarkeit?

Nr.	Name	Antwort	Anmerkung/Begründung/Erläuterung
1	DGRV	a) ja  b) ja	- Handelsrechtlich ist die Frage der verlässlichen Bewertung eine nachgelagerte „technische“ Frage der konkreten Bilanzierungsfähigkeit. Zunächst ist die abstrakte Bilanzierungsfähigkeit zu prüfen, nach der für den Bilanzansatz zwingend die Vermögensgegenstands- bzw. Schuldeigenschaft vorliegen muss.  - Wir befürworten die Nichtberücksichtigung bilanzunwirksamer Geschäfte des erworbenen Tochterunternehmens bei nicht-verlässlicher Bewertung.
2	GDV	a) ja  b)	- Bessere Abbildung der wirtschaftlichen Sichtweise.  - Die Definition „nicht-verlässliche Bewertbarkeit“ lässt sehr viel Spielraum und macht das Arbeiten in der Praxis schwierig. Gleichzeitig erhöht sich der Diskussionsbedarf mit dem Abschlussprüfer. Hier wäre eine klare Definition wünschenswert.
3	VMEBF	keine Aussage	
4	BDI	keine Aussage	
5	Ebner Stolz	keine Aussage	

**Frage 6: Zuordnung eines Geschäfts- oder Firmenwerts bzw. passiven Unterschiedsbetrags auf die Geschäftsfelder des erworbenen Tochterunternehmens (Tz. 85 ff. und Tz. 92 sowie Tz. 116 f. und Tz. 135 ff.)**

E-DRS 30 empfiehlt im Falle eines aus mehreren Geschäftsfeldern bestehenden erworbenen Tochterunternehmens, den Geschäfts- oder Firmenwert bzw. passiven Unterschiedsbetrag den betreffenden Geschäftsfeldern zuzuordnen, sofern die Zuordnung objektiv nachvollziehbar möglich ist. Dadurch soll die verbesserte Abbildung des betriebswirtschaftlichen Kalküls bei der Kaufpreisfindung, die Vorbereitung der sachgerechten Folgebilanzierung sowie die Vermeidung von Strukturierungsmöglichkeiten erreicht werden.

- a) Befürworten Sie die Aufteilung eines Geschäfts- oder Firmenwerts bzw. passiven Unterschiedsbetrags auf die Geschäftsfelder?
- b) Wenn ja, befürworten Sie diese Aufteilung auch, wenn sich aus der Aufteilung eines Gesamt-Geschäfts- oder Firmenwerts in einen (oder mehrere) Geschäftsfeld-Geschäfts- oder Firmenwerte bei mindestens einem Geschäftsfeld ein passiver Unterschiedsbetrag ergibt?
- c) Halten Sie die separate Fortführung der Geschäfts- oder Firmenwerte bzw. der passiven Unterschiedsbeträge für operational?

Nr.	Name	Antwort	Anmerkung/Begründung/Erläuterung
1	DGRV	a) nein  b) (nein)  c) nein	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Der Goodwill stellt nach § 246 Abs. 1 i.V.m. § 301 Abs. 3 HGB einen fiktiven Vermögensgegenstand dar und ist auch so zu behandeln. Eine Aufteilung zwecks differenzierter Behandlung der Komponenten steht dazu im Widerspruch.</li> <li>- Zudem wirft die Zuordnung des Goodwill auf Geschäftsfelder Fragen hinsichtlich der Verteilung von geschäftsfeldübergreifend wirkenden Synergien auf (z.B. die Zuordnung von Kosteneinsparungen aus der gemeinsamen Nutzung der allgemeinen Verwaltung oder des Vertriebskanals). Eine willkürfreie Zuordnung dieser Synergiepotentiale ist nicht möglich.</li> <li>- Die Ausführungen unter a) gelten in besonderer Weise. Zudem wird ein negativer Goodwill ertragswirksam vereinnahmt, während der planmäßigen Abschreibung ein langer Zeitraum zu Grunde gelegt werden kann. Hier kann und wird die Ertragslage manipuliert werden. Das rechnerische Entstehen negativer Goodwill-Komponenten muss zwingend eine Zusammenfassung beider Geschäftsbereiche zur Folge haben.</li> <li>- Das Vorgehen ist für HGB-Bilanzierer in der Regel nicht praktikabel und unzumutbar. Eine Zuordnung macht nur Sinn, wenn tatsächlich das hinter dem Goodwill stehende Synergiepotential gemessen werden kann. Die praktische Messbarkeit des durch den Goodwill reflektierten Potentials ist indes zu bezweifeln. Ein Nutzen der Verteilung des Goodwill auf Geschäftsfeldbereiche ist – wenn die Annäherung an die IFRS nicht Selbstzweck sein soll – nicht erkennbar.</li> </ul>
2	GDV	a) ja  b) ja	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Die Empfehlung zur Aufteilung auf die Geschäftsfelder sollte beibehalten werden. Es soll aber bei einer Empfehlung bleiben und im Einzelfall entschieden werden. Voraussetzung für die Aufteilung nach Geschäftsfeldern wäre, dass bereits im Vorfeld der Kaufpreiszahlung (ggf. notariell) entsprechend aufgeteilt wird. Dadurch würde erheblicher Mehraufwand entstehen, sowohl inhaltlich als auch systemseitig.</li> </ul>



		c) nur eingeschränkt	- Nur eingeschränkt, da die Fortführung mit erheblichem Mehraufwand verbunden wäre.
3	VMEBF	a) (ja) Empfehlungscharakter stärken b) (ja) c) mit unverhältnismäßigem zeitlichen Mehraufwand	- Zwar mag diese Aufteilung aus Sicht des Einzelbewertungsgrundsatzes vielleicht wünschenswert erscheinen. Für die Unternehmenspraxis bedeutet dies jedoch einen unverhältnismäßigen zeitlichen Mehraufwand und zielt in vielen Fällen an der wirtschaftlichen Realität vorbei. So lässt sich der Geschäfts- oder Firmenwert aufgrund des Risikoausgleichsgedankens sowie der zwischen den unterschiedlichen Sparten auftretenden Synergien oftmals gar nicht sinnvoll aufteilen. Vor diesem Hintergrund ist es zu begrüßen, dass die Aufteilung auf einzelne Geschäftsfelder in E-DRS 30.85 lediglich als Empfehlung ausgestaltet ist. Wir schlagen jedoch vor, den Empfehlungscharakter dieser Regelung stärker hervorzuheben oder die Regelung komplett zu streichen. Wir würden gerne vermeiden, dass die Empfehlung einer entsprechenden Aufteilung implizit zu einem Aufteilungszwang führt, dessen Nichtbefolgung zu rechtfertigen wäre.
4	BDI	a) nein b) (nein) c) nein	- Nach § 246 Abs. 1 i.V.m. § 301 Abs. 3 HGB stellt der Goodwill einen fiktiven Vermögensgegenstand dar. Eine Aufteilung zwecks differenzierter Behandlung der Komponenten lässt sich daraus nicht ableiten und steht dazu im Widerspruch.  - Eine Aufteilung mit einem negativen Goodwill ist problematisch. Ein negativer Goodwill wird sofort ertragswirksam vereinnahmt, während der übrige Goodwill planmäßig über einen längeren Zeitraum abgeschrieben wird. Eine verlässliche Darstellung der Ertragslage ist nur schwer möglich.  - Die separate Fortführung der Geschäfts- oder Firmenwerte bzw. der passiven Unterschiedsbeträge ist in der Praxis nicht darstellbar. Eine Zuordnung macht nur Sinn, wenn die Bewertung dieser Komponenten für die Unternehmenssteuerung relevant ist. Dies ist in der Regel aber nicht der Fall. Die Fortschreibung der Aufteilung ist nur mit großem Aufwand, ohne zusätzlichen Informationsnutzen, zu bewerkstelligen.
5	Ebner Stolz	keine Aussage	



### Frage 7: Ermittlung des außerplanmäßigen Abschreibungsbedarfs für einen Geschäfts- oder Firmenwert (Tz. 126)

E-DRS 30 konkretisiert, dass sich die Höhe der außerplanmäßigen Abschreibung aus dem Vergleich des Buchwerts des am Abschlussstichtag ausgewiesenen Geschäfts- oder Firmenwerts eines Tochterunternehmens mit dem zu diesem Zeitpunkt ermittelten impliziten Geschäfts- oder Firmenwert des Tochterunternehmens ergibt. Dies bedeutet, dass hierfür zu jedem Stichtag eines Werthaltigkeitstests der beizulegende Zeitwert der Beteiligung des Mutterunternehmens am Tochterunternehmen sowie der anteilige beizulegende Zeitwert des Nettovermögens i.S.v. § 301 Abs. 1 Satz 2 HGB des Tochterunternehmens zu ermitteln ist.

- a) Halten Sie die in E-DRS 30 dargestellte Vorgehensweise zur Ermittlung des impliziten Geschäfts- oder Firmenwerts für sachgerecht und operational?  
 b) Wenn nein, anhand welcher Vorgehensweise ermitteln Sie bislang den außerplanmäßigen Abschreibungsbedarf für einen Geschäfts- oder Firmenwert eines Tochterunternehmens und welche Vorgehensweise der Ermittlung schlagen Sie als Regelung im Standard vor?

Nr.	Name	Antwort	Anmerkung/Begründung/Erläuterung
1	DGRV	a) nein  b) keine Detailregelung	Zu a) und b): <ul style="list-style-type: none"> <li>- In der Diskussion um die Einführung des Impairment-only-Approaches nach IFRS wurde die Ermittlung des impliziten Goodwill nach dem Vorbild der US-GAAP einhellig als nicht praktikable Arbeitsbeschaffungsmaßnahme ohne Informationsnutzen abgelehnt. Warum sie – wenn selbst für große DAX-Konzerne zu komplex – den mittelständischen HGB-Bilanzierern zugemutet werden soll, ist nicht nachvollziehbar.</li> <li>- Zudem ist der Begriff des „beizulegenden Zeitwerts“ im Standardentwurf systemfremd und inkonsistent. Bei der Erstkonsolidierung nach § 301 Abs. 1 HGB erfolgt eine Bewertung des Nettovermögens zum „Zeitwert“, welcher beizulegen ist, und nicht zum „beizulegenden Zeitwert“.</li> <li>- Bei vorsichtiger planmäßiger Abschreibung nach GoB relativiert sich im Gegensatz zum Impairment-only-Approach der IFRS die Bedeutung detaillierter Vorgaben für den Goodwill-Werthaltigkeitstest und die Ermittlung des beizulegenden Werts (nicht beizulegender Zeitwert!) spielt eine untergeordnete Rolle. Daher sollten alle Detailregelungen dazu gestrichen werden.</li> </ul>
2	GDV	a) nein  b) keine Standardmethode	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Die Vorgehensweise ist zwar sachgerecht, aber nicht operational. Sie hätte zur Folge, dass bei jedem nachfolgenden Stichtag erneut eine Erstkonsolidierung durchzuführen ist, um die Werthaltigkeit zu prüfen und ggf. außerplanmäßige Abschreibungen vorzunehmen.</li> <li>- Derzeit wird der außerplanmäßige Abschreibungsbedarf je Einzelfall geprüft und oftmals anhand nicht monetärer Einflussgrößen beurteilt. Insofern bietet sich im Moment keine klassische Standardmethode an.</li> </ul>
3	VMEBF	a) nein	<ul style="list-style-type: none"> <li>- In Bezug auf eine außerplanmäßige Abschreibung des derivativen Geschäfts- oder Firmenwerts schlägt E-DRS 30.126 die Anwendung eines Wertminderungstest im Sinne der <i>implied goodwill method</i> vor. Die Implementierung dieses Ansatzes würde dazu führen, dass in der Unternehmenspraxis beim Vorliegen eines entsprechenden auslösenden Ereignisses neben einer Unternehmensbewertung auch eine aktuelle Kaufpreisallokation für das betroffene Unternehmen vorzunehmen wäre. Selbst das IASB hat dieses Konzept im Jahr 2004 aus Kosten-Nutzen-</li> </ul>

		b) kein konkreter Lösungsvorschlag	<p>Überlegungen verworfen.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Aber auch konzeptionell ist dieser Ansatz abzulehnen, da der beizulegende Wert eines derivativen Geschäfts- oder Firmenwerts mangels verlässlicher Bewertbarkeit desselben nicht sinnvoll ermittelt werden kann. Stattdessen würde eine Folgebewertung zwangsweise dazu führen, dass ein in keinem Fall zu aktivierender originärer Geschäfts- oder Firmenwert Eingang in den Wertansatz des derivativen Geschäfts- oder Firmenwerts finden würde.</li> <li>- Vor diesem Hintergrund sollte das DRSC einen konzeptionell schlüssigeren und möglichst auch pragmatischeren Ansatz zur Wertminderung eines derivativen Geschäfts- oder Firmenwerts in Erwägung ziehen.</li> </ul>
4	BDI	<p>a) nein</p> <p>b) keine Aussage</p>	<p>Zu a) und b):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Die Unternehmen stehen dem Vorschlag zur Ermittlung des impliziten Goodwills für die Bestimmung des außerordentlichen Abschreibungsbedarfs ablehnend gegenüber. Die Regelung in Anlehnung an US-GAAP wird vor dem Hintergrund der geführten Diskussion um die Einführung des Impairment-only-Approaches nach IFRS als nicht praktikabel abgelehnt. Der Mittelstand befürchtet die Notwendigkeit aufwendiger Bewertungsgutachten und sieht die Praktikabilität der HGB-Konzernbilanzierung gefährdet.</li> <li>- Für die Akzeptanz des DRS 30 müssen die Regelungen vereinfacht werden. Der DRS 30 muss generell berücksichtigen, dass der Goodwill nach HGB der planmäßigen Abschreibung unterliegt und dass folglich das Risiko eines außerplanmäßigen Abschreibungsbedarfs geringer ausfällt. Der Aufwand zur Prüfung eines außerplanmäßigen Abschreibungsbedarfs muss zwingend geringer sein als zur Prüfung eines Abschreibungsbedarfs nach dem Impairment-only-Approach.</li> <li>- Dass der E-DRS 30 zur Bestimmung der außerplanmäßigen Abschreibung des Goodwill umfassende Unternehmensbewertungen fordert, ist überzogen und benachteiligt die betroffenen Unternehmen gegenüber den Unternehmen, die nach IFRS bilanzieren.</li> </ul> <p>Außerdem zu GoF:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Aus unserer Sicht sollten die Regelungen nach HGB in den DRS den gesetzlichen Vorgaben folgen und dazu einfacher umsetzbar sein als nach den IFRS. Dieser Anspruch ist mit dem vorliegenden Vorschlag nicht erfüllt. Der DRS zur Kapitalkonsolidierung muss bestehenden gesetzlichen Regelungen Rechnung tragen. Warum sollte beispielsweise die Bestimmung der Nutzungsdauer des Goodwills ab dem ersten Jahr den gleichen Anforderungen folgen, wie zur Bestimmung einer Nutzungsdauer länger als fünf Jahre, wenn der Gesetzgeber nur für die Fälle einer Nutzungsdauer über fünf Jahre zusätzliche Anhangangaben verlangt? Der Gesetzgeber schätzt das Risiko einer längeren Abschreibung erst ab diesem Zeitraum höher ein. Der DRS sollte dem folgen.</li> </ul>
5	Ebner Stolz	a) nein	<ul style="list-style-type: none"> <li>- In der Praxis erhebliche Komplikationen und Mehraufwendungen, da bei jedem Niederstwerttest eines GoF neben der Ermittlung des Unternehmenswerts zusätzlich noch Neubewertung sämtlicher anderer VG und Schulden des TU durchzuführen wäre.</li> </ul>

		b) analog IFRS	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Somit Aufwand einer Kaufpreisallokation an jedem Abschlussstichtag für alle Einheiten mit GoF.</li> <li>- Regelung nicht eingeschränkt auf Fälle, in denen der Gesamtwert der Einheit, der der GoF zugeordnet wurde, niedriger ist als ihr Eigenkapital zu Buchwerten.</li> <li>- Erfordernis der Zeitwertbewertung nicht auf Fälle beschränkt, in denen bestimmte auslösende Ereignisse eine derartige Untersuchung nahelegen.</li> <li>- Komplexität von IAS 36 würde noch übertroffen werden, obwohl nach HGB eine planmäßige Abschreibung des GoF vorgenommen wird. Selbst beim Impairment-Only-Approach wird auf diesen (dort konzeptionell noch wichtigeren) Zusatzaufwand verzichtet.</li> <li>- Der Intention des BilMoG-Gesetzgebers, mit dem HGB eine einfachere und kostengünstigere Alternative zu den IFRS zu schaffen, würde eine solche Vorgabe zur Ermittlung eines impliziten GoF nicht gerecht werden.</li> <li>- Für überwiegenden Anteil der Anwender des HGB (mittelständisch geprägte Unternehmen) nicht zumutbar. Daher nicht operational.</li> <li>- Die Regelung sollte sich an der Grundsatzentscheidung anlehnen, die dem IAS 36.104 zugrunde liegt.</li> </ul>
--	--	----------------	---

**Frage 8: Fortführung eines passiven Unterschiedsbetrags (Tz. 134 ff.)**

Gemäß E-DRS 30 richtet sich die Fortführung bzw. Vereinnahmung eines passiven Unterschiedsbetrags nach dessen Entstehungsursache. Dementsprechend sieht E-DRS 30 differenzierte Regelungen für die bilanzielle Behandlung von passiven Unterschiedsbeträgen mit Eigen- bzw. Fremdkapitalcharakter sowie technischen passiven Unterschiedsbeträgen vor.

*Halten Sie die jeweils auf Basis der Entstehungsursachen der passiven Unterschiedsbeträge vorgesehenen bilanziellen Behandlungen für sachgerecht?*

<b>Nr.</b>	<b>Name</b>	<b>Antwort</b>	<b>Anmerkung/Begründung/Erläuterung</b>
1	DGRV	ja	- Die Behandlung ist in Gesetz und Schrifttum hinreichend geklärt und es ist klar, dass eine Behandlung analog der IFRS handelsrechtlich unzulässig ist.
2	GDV	ja	- Die vorgesehene bilanzielle Behandlung ist sachgerecht. Weiterhin ist die Vorgehensweise nachvollziehbar dargestellt.
3	VMEBF	keine Aussage	
4	BDI	keine Aussage	
5	Ebner Stolz	keine Aussage	

**Frage 9: Auf- und Abstockung von Anteilen an Tochterunternehmen (Tz. 166 ff.)**

E-DRS 30 lässt für Transaktionen von Anteilen an Tochterunternehmen ohne Kontrollwechsel die Abbildung sowohl als Erwerbs- bzw. Veräußerungsvorgang als auch als Kapitalvorgang zu. Nach Ansicht des HGB-FA lässt sich aus den handelsrechtlichen Vorschriften keine hinreichende Präferenz der interessen- oder einheitstheoretischen Sichtweise ableiten. Daher werden beide Varianten als zulässig erachtet.

*Befürworten Sie diese Sichtweise oder präferieren Sie die Zulässigkeit/Empfehlung nur einer der beiden Varianten?*

Nr.	Name	Antwort	Anmerkung/Begründung/Erläuterung
1	DGRV	Befürwortung	- Wir halten beide Varianten für zulässig.
2	GDV	Kapitalvorgang	- Die Abbildung als Kapitalvorgang wird befürwortet.
3	VMEBF	Befürwortung	- Aus Anwendersicht explizit zu begrüßen ist das Wahlrecht, im Rahmen der Auf- und Abstockung von Anteilen an Tochterunternehmen zwischen der Behandlung der Transaktion als Erwerbs-/Verkaufsvorgang oder als Kapitalvorgang entscheiden zu können (E-DRS 30.166 ff.).  - Nicht nachvollziehbar ist jedoch in diesem Zusammenhang die Forderung in E-DRS 30.168, bei einer Abbildung als Veräußerungsvorgang den Geschäfts- oder Firmenwert inklusive Minderheitenanteilen in gleicher Höhe fortzuführen. Diese Vorgehensweise ist aus unserer Sicht abzulehnen, da sie im Ergebnis der nach HGB nicht zulässigen <i>full goodwill</i> -Methode gleichkäme.
4	BDI	keine Aussage	
5	Ebner Stolz	keine Aussage	

**Frage 10: Anhangangaben (Tz. 206 ff.)**

Gemäß E-DRS 30 sollen keine zusätzlichen, über die gesetzlichen Vorgaben hinausgehenden Angabepflichten vorgegeben werden. Vielmehr sollen die gesetzlichen Anforderungen zu den Anhangangaben, insbesondere die in § 313 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HGB geforderten Angaben zu den auf die Posten der Konzernbilanz und Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sowie die in § 301 Abs. 3 Satz 2 HGB vorgesehenen Angaben zu verbleibenden Unterschiedsbeträgen, konkretisiert werden.

*Halten Sie die geforderten Anhangangaben für sinnvoll oder lehnen Sie diese ab?*

Nr.	Name	Antwort	Anmerkung/Begründung/Erläuterung
1	DGRV		- Es sollten keine zusätzlichen, über die gesetzlichen Vorgaben hinausgehende, Anhang-Angabepflichten vorgegeben werden. Ein DRS darf als Auslegung des geltenden Rechts keine über das gesetzliche Maß hinausgehenden Angaben fordern.
2	GDV	sinnvoll	- Es werden durch E-DRS 30 keine neuen Anforderungen an den Anhang gestellt, sondern lediglich konkretisiert. Daher ist die Vorgabe und somit eine Konkretisierung als sinnvoll einzustufen.
3	VMEBF	keine Aussage	
4	BDI		- Ein DRS darf keine Empfehlungen geben, die über die gesetzlichen Vorgaben hinausgehen.
5	Ebner Stolz	keine Aussage	

**Frage 11: Erstmalige Anwendung des Standards (Tz. 209 f.)**

Die Regelungen des E-DRS 30 sind erstmals für die Erstkonsolidierung von Unternehmen in Geschäftsjahren, die nach dem 31. Dezember 2015 beginnen, anzuwenden. Die Regelungen dieses Standards gelten unabhängig vom Zeitpunkt der Erstkonsolidierung erstmals für alle Maßnahmen der Folge-, Ent- und Übergangskonsolidierung einbezogener Tochterunternehmen in Geschäftsjahren, die nach dem 31. Dezember 2015 beginnen. Eine rückwirkende Anwendung ist nicht zulässig. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. In diesem Fall sind sämtliche Regelungen dieses Standards zu beachten.

*Befürworten Sie diese Regelungen zum Inkrafttreten des Standards?*

Nr.	Name	Antwort	Anmerkung/Begründung/Erläuterung
1	DGRV	nein	- Um den Anwendern einen ausreichenden Umstellungszeitraum zu geben, empfehlen wir eine um mindestens ein Jahr spätere Anwendung.
2	GDV	ja	
3	VMEBF	keine Aussage	
4	BDI	nein	<ul style="list-style-type: none"><li>- Der angegebene Erstanwendungszeitpunkt kann unserer Ansicht nach nicht erfüllt werden. Wir sehen noch großen Diskussionsbedarf zur Ausgestaltung des DRS 30. Die Arbeitsgruppe des DRSC zur Kapitalkonsolidierung sollte sich genügend Zeit nehmen, um Alternativen zu prüfen. Die mittelständischen HGB-Bilanzierer müssen auf die Berücksichtigung ihrer Interessen im DRSC vertrauen. In der Regel haben die Unternehmen keine Grundsatzabteilung zur HGB-Bilanzierung und können daher nicht umfassend auf den Vorschlag reagieren. Dies bitten wir bei der Forderung nach Alternativvorschlägen zu berücksichtigen.</li><li>- In Anbetracht der zu erwartenden umfassenden Diskussion um den DRS 30 und die notwendige Berücksichtigung der BilRUG-Reform wäre die Veröffentlichung eines entsprechend überarbeiteten Entwurfs mit einer erneuten Kommentierungsphase wünschenswert.</li></ul>
5	Ebner Stolz	keine Aussage	

**Frage 12: Unternehmenstransaktionen unter gemeinsamer Beherrschung**

E-DRS 30 enthält keine Regelungen zu Unternehmenstransaktionen unter gemeinsamer Beherrschung, obwohl die praktische Relevanz dieses Themas durch den HGB-FA festgestellt wurde. Dies ist darauf zurückzuführen, dass eine explizite gesetzliche Grundlage weiterhin fehlt. Darüber hinaus lässt sich aus der Fachliteratur diesbezüglich kein einheitliches Meinungsbild ableiten. Es wird angemerkt, dass Art. 25 der Richtlinie 2013/34/EU eine eindeutige Lösungsmöglichkeit darstellt. Das zur Umsetzung eingeräumte Mitgliedstaatenwahlrecht wurde vom deutschen Gesetzgeber bislang jedoch nicht genutzt.

- a) *Sehen Sie Regelungsbedarf für Unternehmenstransaktionen unter gemeinsamer Beherrschung?*  
b) *Befürworten Sie die Umsetzung von Art. 25 der Richtlinie 2013/34/EU in deutsches Recht?*

<b>Nr.</b>	<b>Name</b>	<b>Antwort</b>	<b>Anmerkung/Begründung/Erläuterung</b>
1	DGRV	a) nein b) (nein)	- Wir sehen hier keinen zusätzlichen Regelungsbedarf.
2	GDV	a) ja b) keine Aussage	- Eine Regelung ist grundsätzlich von Vorteil. Sie dient der Vergleichbarkeit und Eindeutigkeit.
3	VMEBF	keine Aussage	
4	BDI	keine Aussage	
5	Ebner Stolz	keine Aussage	

**Frage 13: Weitere Anmerkungen zum Entwurf**

Haben Sie über die in den vorhergehenden Fragen adressierten Sachverhalte hinausgehende Anmerkungen und Anregungen zu einzelnen Tz. des Entwurfs?

Nr.	Name	Antwort	Anmerkung/Begründung/Erläuterung
1	DGRV		- Wir weisen nochmals auf die Notwendigkeit hin, den Inhalt auf das notwendige Maß zu beschränken. Mit 62 Seiten ist der Standardentwurf viel zu lang. Wir empfehlen eine Konsolidierung und insbesondere die Streichung der Detailregelungen zum Goodwill-Wertminderungstest.
2	GDV	keine Aussage	
3	VMEBF		<p>Zu Anschaffungsnebenkosten gem. § 255 Abs. 1 HGB:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Hinsichtlich des Einbezugs von Anschaffungsnebenkosten in die Anschaffungskosten stimmen wir der Konkretisierung des Anschaffungsnebenkostenbegriffs anhand der „grundsätzlichen Kaufentscheidung“ (E-DRS 30.25) zu. Da sich verschiedene unserer Mitgliedsunternehmen gerade in diesem Zusammenhang jedoch häufig abweichenden Meinungen ihrer Wirtschaftsprüfer gegenüber sehen (v.a. bzgl. der Behandlung der Kosten aus einer Due Diligence als Anschaffungsnebenkosten), würden wir eine weiterführende Konkretisierung – z.B. anhand von Beispielen – in der Begründung zum Standard begrüßen. In diesem Kontext wäre es beispielsweise aber auch denkbar, in der Begründung explizit auf die Gründe für die dargestellte Auffassung zu verweisen. Auch nach Ansicht des BFH erfolgt eine Aktivierung der Anschaffungsnebenkosten spätestens mit dem Letter of Intent. Dieser Einschätzung folgend, erachtet z.B. das FG Köln (Urteil vom 6.10.2010 – 13 K 4188/07) die Annahme als nicht sachgerecht, ein Zielunternehmen würde einem Interessenten im Rahmen einer Due Diligence einen weitgehenden Zugriff auf unternehmensinterne Daten eröffnen, ohne die Geheimhaltung und ein gemeinsames Ziel im Sinne eines Kaufs oder einer Verschmelzung zu vereinbaren. [...] Entsprechend schlagen wir vor, die dargestellten Argumente in die Begründung zum Standard aufzunehmen.</li> </ul> <p>Zu Earn-Out Klauseln:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Die Regelungen für Kaufpreisanpassungsklauseln (Earn-Outs) sind nach unserem Verständnis nachvollziehbar und entsprechen im Grundsatz auch weitestgehend der bislang geübten Bilanzierungspraxis. Allerdings führt die vorgeschlagene stets retrospektive Abbildung der Kaufpreisanpassungsklauseln auf den Erwerbszeitpunkt zu einem nicht unerheblichen Mehraufwand.</li> </ul> <p>Zur Zeitwertbewertung von Verbindlichkeiten:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Die Zeitwertermittlung von Verbindlichkeiten unter Berücksichtigung der Bonität des erworbenen Unternehmens (E-DRS 30.68) ist für viele unserer Mitgliedsunternehmen ein neuer Aspekt im Rahmen einer Kaufpreisallokation. Im Hinblick auf die praktische Umsetzung dieses Aspekts wären ggf. weiterführende Erläuterungen in Betracht zu ziehen.</li> </ul>



		<p>Zu Latente Steuern in der Neubewertungsbilanz:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- In E-DRS 30.71 ff. wird der Begriff der Neubewertungsbilanz nicht eindeutig definiert, so dass dieser gerade im Zusammenhang mit der Steuerlatenzierung – u.E. nicht sachgerecht – in Konkurrenz zum Begriff der HB II treten könnte. In diesem Zusammenhang sollte zum einen über eine Begriffsklärung nachgedacht werden. In der Literatur wird die Neubewertungsbilanz u.a. als Ergänzungsrechnung bezeichnet, deren Aufstellung nicht verpflichtend ist, weshalb „die Neubewertung des Reinvermögens des TU technisch auch als Teil der eigentlichen Kapitalkonsolidierungsbuchungen erfolgen kann.“</li> <li>- Zum anderen sollte vor dem Hintergrund dieser Definition noch einmal klarstellend hervorgehoben werden, dass eine Aktivierungspflicht latenter Steuern nur bei abzugsfähigen temporären Differenzen aus Konsolidierungsmaßnahmen (§§ 300-305, 310, 312 HGB) besteht. Da die Reinvermögensneubewertung beim TU (nicht zuletzt auch technisch) den Konsolidierungsmaßnahmen zuzurechnen ist, folgt entsprechend die Aktivierungspflicht. Für aktive Latenzen auf temporäre Differenzen, die zum Zeitpunkt der Erstkonsolidierung bereits in der HB I der Tochtergesellschaft bestehen oder die aus Anpassungen an konzernerheitliche Bilanzierungs-/Bewertungsmethoden entstehen, greift hingegen das Ansatzwahlrecht des § 274 HGB. Diese Vorgehensweise steht nicht nur im Einklang mit den Regelungen des DRS 18.14, 25, sondern führt auch zu einer erheblichen Komplexitätsreduktion im Rahmen der Folgebewertung latenter Steuern. Im Sinne der Klarheit für den Leser sollte dieser Aspekt noch einmal klarstellend hervorgehoben werden, was auch in der Begründung zum Standard erfolgen kann.</li> </ul> <p>Zur Nutzungsdauer eines Geschäfts- oder Firmenwert:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Im Hinblick auf die Bilanzierung des derivativen Geschäfts- oder Firmenwerts liegt eines der wesentlichen Probleme in dessen nicht verlässlicher Bewertbarkeit. So stellt der derivative Geschäfts- oder Firmenwert letztendlich lediglich ein Wertkonglomerat dar, welches die Differenz aus Kaufpreis und erworbenem (neubewertetem) Eigenkapital widerspiegelt. Bereits an dieser Stelle stößt eine Goodwillermittlung mittels Kaufpreisallokation zwangsläufig an ihre konzeptionellen Grenzen, da gerade die in diesem Zusammenhang gehobenen stillen Reserven in Form von beim erworbenen Unternehmen nicht aktivierten immateriellen Vermögensgegenständen selbst nur in Ausnahmefällen sinnvoll und verlässlich beziffert werden können. Entsprechend kommt der mit dem BilRUG zu erwartenden typisierten Nutzungsdauer für den Geschäfts- oder Firmenwert sowie immaterielle Vermögensgegenstände – sofern nicht verlässlich bestimmbar – eine besondere Bedeutung zu. Aus unserer Sicht dürfte eine verlässliche Schätzbarkeit der Nutzungsdauern sowohl des Goodwill als auch verschiedener selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände – anders als in der Gesetzesbegründung zum Reg-E BilRUG angenommen – im Gros der Fälle nicht zu leisten sein. Dieser Gedanke sowie der Vorschlag einer typisierten Nutzungsdauer gem. § 253 Abs. 3 HGB-E sollten auch in E-DRS 30 Berücksichtigung finden. So sollte z.B. in E-DRS 30.120 bei bestehenden Schätzunsicherheiten im Zweifel auf die Typisierung verwiesen werden. Eine andere Regelung würde u.E. dem Gesetzeswortlaut de lege ferenda widersprechen.</li> </ul> <p>Zur Fortentwicklung eines Geschäfts- oder Firmenwerts in Konzernwährung:</p>
--	--	--

			<ul style="list-style-type: none"> <li>- Für die Unternehmenspraxis würde es zudem eine Erleichterung bedeuten, wenn das DRSC ein Wahlrecht zur Fortentwicklung des derivativen Geschäfts- oder Firmenwerts sowie (falls gefordert) aufgedeckter stiller Reserven in Konzernwährung implementieren würde. Insbesondere in Konzernen, die kein <i>push-down accounting</i> betreiben, würde dies zu wesentlichen Vereinfachungen im Prozessablauf führen.</li> </ul> <p>Zur Kapitalkonsolidierung in mehrstufigen Konzernen:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Derzeit können wir die möglichen Effekte aus E-DRS 30.191-204 noch nicht final absehen. Dies liegt u.a. auch an einer teils widersprüchlichen Ausgestaltung des Standardentwurfs. Nach E-DRS 30.203 soll die effektive Beteiligungsquote multiplikativ ermittelt werden. Nach E-DRS 30.204 ist aber auch ein Geschäfts- oder Firmenwert anzusetzen, der auf indirekte Anteile anderer Gesellschafter entfällt – was im Ergebnis der in der Literatur als additive Methode bezeichneten Vorgehensweise entspräche. Wir sprechen uns an dieser Stelle für ein Wahlrecht zwischen additiver und multiplikativer Methode aus, da letztere in der deutschen Bilanzierungspraxis eindeutig dominiert und auch eher ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns vermittelt. Das Zulassen eines Wahlrechts an dieser Stelle wäre konform mit anderen Regelungen des Standardentwurfs (z.B. E-DRS 30.166), die sich ebenfalls in dem Spannungsfeld zwischen interessen- und einheitstheoretischer Sichtweise bewegen.</li> </ul>
4	BDI	keine Aussage	
5	Ebner Stolz	keine Aussage	



## C. Zusammenfassung der Beiträge aus Fachzeitschriften

Hinweis: Im Folgenden werden die Fachbeiträge zum E-DRS 30 in Bezug auf die Erörterung bzw. kritische Würdigung von spezifischen Regelungen des E-DRS 30 zusammengefasst.

- I. **Stibi, Bernd / Kirsch, Hans-Jürgen / Engelke, Frederik: Der Standardentwurf E-DRS 30 – Ein Überblick über ausgewählte Vorschläge zur Neuregelung der Kapitalkonsolidierung; in: WPg 9/2015; S. 405 – 412**
  - Vorstellung der wesentlichen Neuregelungen und Änderungen ggü. DRS 4
  - Keine kritische Würdigung der Regelungen des E-DRS 30
  
- II. **Haaker, Andreas: Zur Nichtkonsolidierung von zu Handelszwecken gehaltenen Anteilen an Tochterunternehmen; in: ZfgK 10/2015; S. 489 – 491**
  - Im Wesentlichen weitergehende Erläuterung der Sichtweise des DGRV in der Stellungnahme zu Frage 3.
  - Kritik:
    - Sonderregelung E-DRS 30.18 steht im Widerspruch zu § 301 Abs. 1 HGB
    - Kodifizierung als Muss-Vorschrift nicht sachgerecht; wenn als Erleichterung gedacht, dann als Kann-Vorschrift zu formulieren
    - Abbildung gem. E-DRS 30.18 ist wg. Verstoß gegen das Vollständigkeitsprinzip handelsrechtlich unzulässig
    - Unvollständige (quotale) Erfassung des dem Konzern einheitstheoretisch zuzurechnenden Vermögens des TU vermittelt nicht ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögenslage (§ 264 Abs. 2 HGB)
  - Lösungsvorschlag des Autors:
    - Streichung der Sonderregelung E-DRS 30.18
    - Würdigung der „Veräußerungsabsicht“ bei Prüfung des Vorliegens eines Tochterunternehmens gem. DRS 19.96
    - Wenn TU (trotzdem) vorliegt, dann Einbezug der betreffenden Anteile in die Kapitalkonsolidierung
  
- III. **Haaker, Andreas: Problembereiche bei der Goodwill-Bilanzierung im E-DRS 30; in: Betriebs-Berater 23/2015; S. 1387 – 1391**
  - Im Wesentlichen weitergehende Erläuterung der Sichtweise des DGRV in der Stellungnahme zu den Fragen 6 und 7
  - Kritik:
    - Zeitpunkt des Standardentwurfs ungünstig, da Anpassung an BilRUG (bspw. zur Typisierung der Abschreibungsdauer des Goodwill) nach Ablauf der Konsultationsphase notwendig



- Zur Zuordnung des Goodwill auf Geschäftsfelder des Tochterunternehmens:
  - Willkürfreie Zuordnung nicht möglich; nur sinnvoll, wenn hinter dem Goodwill stehende Synergiepotentiale gemessen werden könnten
  - Komponentenbilanzierung des Goodwill kann auf Basis von § 313 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HGB nicht gefordert werden
  - Daher „lediglich“ Komponentenbewertung des Goodwill im Rahmen einer Nebenrechnung
  - Zulässigkeit nach GoB jedoch fraglich; Goodwill stellt nach § 246 Abs. 1 i.V.m. § 301 Abs. 3 HGB einen fiktiven Vermögensgegenstand dar, dieser ist einzeln zu bewerten und einheitlich zu bilanzieren
  - Aufteilung zwecks differenzierter Behandlung der Komponenten steht im Widerspruch zu den GoB → handelsrechtliche Zulässigkeit der Regelungen zur separaten planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibung zweifelhaft
  - Behandlung des Goodwill als einheitlicher Vermögensgegenstand schließt die Entstehung negativer Komponenten auf Geschäftsbereichsebene aus
- Zur Werthaltigkeitstestebene für den Goodwill:
  - Zu enge Anlehnung an IFRS-Definition einer *cash generating unit*
  - „goodwill-tragender Geschäftsbereich“ müsste definiert werden
  - Bezug zur internen Überwachung von Goodwill-Abschreibung oder dessen Verzinsung fehlt
  - Aus Praktikabilitätsgründen müsste Zuordnung auf Ebene zwischen dem (kleinsten) Geschäftsfeld und dem TU möglich sein
- Zur Entstehung eines negativen Goodwill auf Geschäftsbereichsebene:
  - Verstoß gegen den Grundsatz der einheitlichen Bilanzierung des Goodwill als Vermögensgegenstand
  - Durch abweichende Behandlung kann Ertragslage verzerrt werden
  - Das rechnerische Entstehen negativer Goodwill-Komponenten bei einem insgesamt positiven Goodwill muss handelsrechtlich zwingend eine Zusammenfassung beider Geschäftsbereiche zur Folge haben
- Zur Ermittlung des impliziten Goodwill:
  - Keine rechtliche Grundlage für Gleichsetzung des beizulegenden Werts mit dem „impliziten Goodwill“
  - Bei handelsrechtlichem Werthaltigkeitstest ist der „beizulegende Wert“ des Goodwill und kein marktorientierter „beizulegender Zeitwert (= Fair Value)“ zu ermitteln
  - E-DRS 30.62 nicht gesetzeskonform, da der Zeitwert i.S.v. § 301 HGB nicht durchgehend dem marktorientierten Fair Value entsprechen muss (im Einzelfall auch Wiederbeschaffungs- oder Reproduktionskosten)
  - Ermittlung des impliziten Goodwill sehr aufwendig; nicht ersichtlich, warum dies mittelständischen HGB-Bilanzierern zugemutet werden soll, wenn dies sogar den nach IFRS bilanzierenden Kapitalmarktunternehmen erspart bleibt (obwohl bei *impairment only approach* sogar höhere Bedeutung)
  - Durch diese Vorgabe entsteht Wettbewerbsnachteil gegenüber den IFRS-Bilanzierern
  - Zu befürchten, dass durch überzogenen Vorschlag am Ende IFRS-nahe Lösung als Kompromiss akzeptiert werden soll
  - Das Ertragswertverfahren ist der Marktbewertung vorzuziehen, um ausschlaggebende Synergiepotentiale zu berücksichtigen
- Lösungsvorschlag des Autors:
  - Nutzung der Verbindung zwischen einer Beteiligungsabschreibung im Einzelabschluss bei dauerhafter Wertminderung und einer außerplanmäßigen Abschreibung des Goodwill im Konzernabschluss
  - Ertragswert der Beteiligung stellt sachgerechten Ausgangspunkt der Bewertung des Konzern-Goodwill dar
  - Zuvor jedoch vereinfachte Überschlagsrechnungen zur Überprüfung der Wertminderungsvermutung oder Abschreibung nur bei einer außerplanmäßigen Beteiligungsabschreibung aufgrund einer dauerhaften Wertminderung im Einzelabschluss



- Berechnung des außerplanmäßigen Abschreibungsbedarfs:
  - Ermittlung des beizulegenden Werts des Goodwill durch Abzug des Konzernbuchwerts des Nettovermögens (mit Überprüfung der Werthaltigkeit aufgedeckter stiller Reserven) vom Beteiligungswert
  - Vergleich des beizulegenden Werts des Goodwill mit dem Buchwert des Konzern-Goodwill
  - Abschreibung in Höhe des den beizulegenden Wert des Goodwills übersteigenden Betrags

#### **IV. Müller, Stefan / Reinke, Jens: Konsolidierung von Tochterunternehmen im handelsrechtlichen Konzernabschluss – Überblick zu E-DRS 30 und die geplante Konkretisierung von Anteilsveränderungen ohne Kontrolländerung bei Tochterunternehmen; in: StuB 10/2015; S. 376 – 382**

- E-DRS 30 wird als durchgängige Anleitung zur Durchführung der Kapitalkonsolidierung gem. §§ 301, 307 und 309 HGB (systematischer Überblick) inklusive eines umfangreichen Glossars bezüglich der damit zusammenhängenden Fachbegriffe angesehen
- Einschätzung als umfassende Auslegung der gesetzlichen Regelungen sowie die Schließung einiger Gesetzeslücken
- E-DRS 30.15 („Zwangserleichterung“ gem. § 301 Abs. 2 Sätze 3 und 4 HGB): sinnvolle Klarstellung
- Schwerpunkt des Fachbeitrags liegt auf der Darstellung der alternativen Abbildungen von Auf- und Abstockungen an Tochterunternehmen (Frage 9 der Aufforderung zur Stellungnahme)
  - E-DRS 30 räumt Wahlrecht zwischen Abbildung als Erwerbs- bzw. Veräußerungsvorgang und als Kapitalvorgang ein
  - nach Ansicht der Autoren sollte stets die Abbildung als Kapitalvorgang zur Anwendung kommen
    - E-DRS 30.168 (erfolgswirksame Behandlung i.S.d. Erwerbsmethode) wird als Verstoß gegen das Anschaffungskostenprinzip angesehen
    - Abbildung als Kapitalvorgang wird daher als theoretisch überzeugender angesehen und mit geringerem Aufwand verbunden, was die Fehleranfälligkeit deutlich reduziert

#### **V. Müller, Stefan / Wobbe, Christian: Konkretisierung der Kapitalkonsolidierung nach HGB durch E-DRS 30 mit sanfter Orientierung an den IFRS; in: Betriebs-Berater 21/2015; S. 1259 – 1263**

- Überblickartige Vorstellung der zentralen Aspekte des E-DRS 30
- E-DRS 30 als sinnvolle Konkretisierung der handelsrechtlichen Handhabung, Einbeziehung von Spezialfällen ebenfalls sinnvoll
- Zu E-DRS 30.15 („Zwangserleichterung“ gem. § 301 Abs. 2 Sätze 3 und 4 HGB): sinnvolle Klarstellung
- Zu E-DRS 30.184 (Übergangskonsolidierung): Bei der Übergangskonsolidierung kommt es dagegen im Ergebnis abweichend vom Gesetzestext und der Handhabung nach IFRS zu einer tranchenweisen Abbildung, was zwar vom DRSC gut begründet wird, aber dennoch zu weiteren Diskussionen führen dürfte
- Zu Anhangangaben: Zusätzlich zu den gesetzlichen Anhangangaben bzw. nach E-DRS 30.B49 in Auslegung der allgemeinen Erläuterungspflichten des § 313 Abs. 1 HGB fordert das DRSC mit E-DRS 30.206 ff. weitere Angaben, die sich im Wesentlichen aus den genannten konkreten Sachverhalten ergeben. So sollen die zu dokumentierenden Einschätzungen zum Charakter des passivischen Unterschiedsbetrags auch im Anhang dargestellt werden



## VI. Mujkanovic, Robin: Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts: Aufgabe des Vorsichtsprinzips und normierter Rechtsbruch? – Geplante Änderungen durch BilRUG und E-DRS 30; in: StuB 8/2015; S. 292 – 293

- Erörterung der vorgeschlagenen Regelungen zur Ermittlung des außerordentlichen Abschreibungsbedarfs des GoF (Frage 7 der Aufforderung zur Stellungnahme)
- Ermittlung des impliziten GoF zwingt zur erneuten Durchführung der Bewertungsschritte einer erstmaligen Erfassung des Unternehmenskaufs bzw. der Erstkonsolidierung
- Als Grund wird eine Orientierung am Einzelbewertungsgrundsatz für Vermögensgegenstände vermutet
- Derivativer GoF jedoch nicht selbständig bewertbar, daher erfolgt jede Ermittlung seines beizulegenden Werts zwingend unter Verletzung des Einzelbewertungsgrundsatzes und zwingend unter Einbezug eines etwaig später entstandenen originären GoF
- HGB soll kostengünstige und einfache Alternative zu den IFRS bieten und nicht aufwendiger sein
- Rechtsprechung des EuGH zu Auslegungsfragen zum Rechnungslegungsrecht und damit zu den GoB ist zu beachten
  - IFRS sind als Auslegungshilfe heranzuziehen
  - somit drängt sich die IFRS-Lösung europarechtlich geradezu auf
  - ein Rückgriff auf die komplexere US-Lösung provoziert den Vorwurf der (Europa-)Rechtswidrigkeit
- IFRS-Ansatz auch vorteilhaft, da außerplanmäßige Abschreibungen aufgrund von Wertsteigerungen des Nettovermögens vermieden werden
  - diese Wertsteigerungen dürften aufgrund von Realisations- und Anschaffungskostenprinzip bilanziell nicht berücksichtigt werden
  - bei angenommen unverändertem Gesamtwert des erworbenen Unternehmens würden sie zu einer Abschreibung des GoF führen
  - somit würden fiktive Wertminderungen erfasst, die das Schuldendeckungspotential des Unternehmens willkürlich unterzeichnen, was gegen den Grundsatz der Bilanzwahrheit und den Grundsatz des *true and fair view* verstoßen würde
- Außerdem kann der Rückgriff auf den beizulegenden Zeitwert i.S. eines Marktwerts des Nettovermögens bei der Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts des GoF als unternehmensindividueller Wert zu einer Vermischung unterschiedlicher Wertkategorien und damit zu noch willkürlicheren Ergebnissen führen

## VII. Wirth, Johannes / Weber, Claus-Peter / Dusemond, Michael / Küting, Peter: Praxis der handelsrechtlichen Kapitalkonsolidierung (Teil 1); in: DER BETRIEB 19/2015; S. 1053 – 1062

- Aufbau und Struktur des Standardentwurfs (E-DRS 30.B2)
  - Einzelne Sachverhalte sind über mehrere (nicht zusammenhängende) Textziffern verteilt, z. B. variable Kaufpreisbestandteile.
- Einbeziehung von Anteilen an einem Tochterunternehmen, die durch ein anteilig konsolidiertes Gemeinschaftsunternehmen gemäß § 310 HGB gehalten werden (E-DRS 30.17)
  - Keine Berücksichtigung dieser Anteile bei der Abgrenzung des Konsolidierungskreises gemäß § 290 Abs. 3 HGB
  - Inkonsistent zur Aktivierung eines auf indirekt beteiligte nicht beherrschende Gesellschafter entfallenden Geschäfts- oder Firmenwertes im mehrstufigen Konzern (Additive Methode gemäß E-DRS 30.204)



- Klassifizierung schuldrechtlicher Ansprüche mit Eigenkapitalcharakter (E-DRS 30.20 i.V.m. .45 und .B9)
  - Anhaltspunkte in der Begründung enthalten
  - Konkretisierende Ausführungen zur „praktischen Handhabbarkeit“ wünschenswert
- Zwischenergebniseliminierung gemäß § 304 HGB bei der Ermittlung der Konzernanschaffungskosten für Anteile an einem Tochterunternehmen (E-DRS 30.23)
  - Zeitpunkt, ab dem Anteile an einem Tochterunternehmen der Zwischenergebniseliminierung unterliegen, bleibt unklar; vor allem bei sukzessivem Anteilserwerb
  - Nach Auffassung der Autoren Eliminierung von Zwischenergebnissen bereits vor dem Erstkonsolidierungszeitpunkt bei konzerninternem Transfer der Anteile
- Eliminierung von Zwischenergebnissen aus vorkonzernlichen Liefer- und Leistungsbeziehungen gemäß § 304 HGB bei anderen Vermögensgegenständen als den Anteilen (E-DRS 30.23 i.V.m. .49 f. und .B19)
  - Klarstellung wünschenswert, ob Zwischenergebniseliminierung auch hier durchzuführen ist
- Hinzurechnung von Anschaffungsnebenkosten (E-DRS 30.25)
  - Nicht solche, die „nach der [...] Kaufentscheidung anfallen“, sondern die dem Erwerbsobjekt eindeutig zuordenbar sind
  - Einführung eines unbestimmten Rechtsbegriffs („nach der [...] Kaufentscheidung“)
- Anschaffungskosten bei Tausch und Einbringung (E-DRS 30.27 und .B10)
  - Regelung steht nicht im Einklang mit der Ermittlung der Anschaffungskosten gemäß §§ 255 Abs. 1 HGB i.V.m. 253 Abs. 1 Satz 1 HGB
- Negativer Kaufpreis (E-DRS 30.29)
  - Fallunterscheidung, ob es sich tatsächlich um einen negativen Kaufpreis oder vielmehr um eine Vergütung für die Risikoübernahme durch die Stellung von Sicherheiten handelt
- Neubewertungsbilanz (E-DRS 30.35 und .51)
  - Klarstellung, welche organisatorischen (Mindest-)Anforderungen erforderlich sind: Eigenes Buchwerk „Neubewertungsbilanz“ vs. Ableitung der Neubewertungsbilanz aus HB II und Verwaltung stiller Reserven und Lasten
- Mittelbare Kapitalbeteiligung des Mutterunternehmens (E-DRS 30.46 i.V.m. .7; Frage 2)
  - Inkonsistente Auslegung des Begriffs eines Mutterunternehmens
    - Hier: das den Konzernabschluss aufstellende Mutterunternehmen
    - Im mehrstufigen Konzern: das unmittelbare (die Beteiligung haltende) Mutterunternehmen
- Wirtschaftliche Beteiligungsquote (E-DRS 30.47; Frage 4)
  - Konkretisierung des Begriffs und der Ermittlung wünschenswert
  - Erläuterungen zur zeitlichen Befristung und deren Beurteilung, z. B. im Fall des Eintritts eines neuen Gesellschafters
  - Erläuterungen zur Fortführung, vor allem bei Veränderungen der Quote im Zeitverlauf, erforderlich
- Ansatzwahlrecht eines aktiven Überhangs latenter Steuern (E-DRS 30.72)
  - Ansatzwahlrecht nur zulässig bei Aufstellung der Handelsbilanz II; in Handelsbilanz III besteht gemäß § 306 HGB auch in Folgeperioden eine Ansatzpflicht → Klarstellung wünschenswert
- Anpassung von Vorjahresvergleichszahlen (E-DRS 30.79)
  - Lediglich Empfehlung zur Anpassung in E-DRS 30
  - Konzeptionell aber Pflicht bei wesentlichen Anpassungen begrüßenswert



- Anpassung, die zu einer Erhöhung des Ergebnisvortrages führen, dürfen vereinfachend unmittelbar mit dem Geschäfts- oder Firmenwert bzw. dem passiven Unterschiedsbetrag verrechnet werden (E-DRS 30.80)
  - Vorgabe in den meisten Fällen nicht sachgerecht
  - Vgl. hierzu die angeführten Beispiele (S. 1058)
  - Aufnahme einer zusätzlichen Regelung, die Auswirkungen der zugeordneten stillen Reserven im produktionsnotwendigen Anlagevermögen thematisiert (Abweichung von Konzernherstellungskosten und Herstellungskosten auf Ebene des Tochterunternehmens)
- Verlängerung des gesetzlichen Wertaufhellungszeitraums bis zur Aufstellung des Konzernabschlusses (E-DRS 30.81)
  - Klärung, warum in diesem Zusammenhang auf den Einzelbewertungsgrundsatz (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB) und nicht auf den Wertaufhellungsgrundsatz (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbsatz 1 HGB) verwiesen wird, wäre wünschenswert
- Aufteilung eines Geschäfts- oder Firmenwertes auf die betreffenden Geschäftsfelder (E-DRS 30.85 ; Frage 6)
  - Erläuterungen zum Regelungszweck sollten dem Regelungstext vorangestellt werden
    - Übernahme der Begründung aus E-DRS 30.B27 f. in den Bereich der Regelungen
- Bestimmung des auf ein Geschäftsfeld entfallenden Geschäfts- oder Firmenwertes (E-DRS 30.88; Frage 6)
  - Effektive Kapitalkonsolidierungsbuchung sollte auf der erworbenen rechtlichen Unternehmenseinheit basieren
  - Für jedes Geschäftsfeld individuell durchzuführende Kapitalkonsolidierung problematisch, sofern sie nicht nur den Charakter einer Nebenrechnung hat
- Technischer aktiver Unterschiedsbetrag (E-DRS 30.109 - .113)
  - Verortung der Regelungen eher im Teil der Zugangsbilanzierung
- Anhaltspunkte zur Bestimmung der voraussichtlichen (Rest-)Nutzungsdauer (E-DRS 30.120)
  - Relativ offen formulierte Punkte, die für eine praxistaugliche Operationalisierung nur eingeschränkt geeignet sind
- Außerplanmäßige Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwertes (E-DRS 30.126; Frage 7)
  - Erheblicher Mehraufwand und kostenintensiv
  - Subjektive Allokation des Abschreibungsbedarfs auf einzelne Tochterunternehmen/Geschäftsfelder
- Allokation einer außerplanmäßigen Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwertes auf Funktionsbereiche (E-DRS 30.129; Frage 7)
  - Ergebnisse der Goodwillforschung zeigen, dass eine betragsmäßige Aufteilung des Geschäfts- oder Firmenwertes auf seine Bestandteile nicht möglich ist.
- Zuordnung eines Geschäfts- oder Firmenwertes in Fremdwährung (E-DRS 30.130 und .B39)
  - Widersprüchliche Regelungen:
    - Beurteilung ist für jedes Tochterunternehmen separat durchzuführen vs.
    - Art der Währungsumrechnung ist auf alle Tochterunternehmen einheitlich anzuwenden
- Technischer passiver Unterschiedsbetrag (E-DRS 30.142; Frage 8)
  - Verortung der Regelungen eher im Teil der Zugangsbilanzierung
- Technischer passiver Unterschiedsbetrag aus der Aufdeckung stiller Reserven und Lasten (E-DRS 30.144 i.V.m. .142 b); Frage 8)
  - Erfolgswirksame Auflösung eines technischen passiven Unterschiedsbetrages neutralisiert die Abschreibungen der stillen Reserven  
→ Fraglich, ob dies der Informationsfunktion des Konzernabschlusses gerecht wird
  - Erheblicher Mehraufwand zur Ermittlung eines solchen technischen passiven Unterschiedsbetrages, da Kaufpreisallokation zum Zeitpunkt der Entstehung eines Mutter-Tochter-Verhältnisses und zum Zeitpunkt der Einbeziehung erfolgen müsste



- Unterscheidung der Behandlung technischer passiver Unterschiedsbeträge (E-DRS 30.142 i.V.m. .143 - .145; Frage 8)
  - Geforderte Genauigkeit der Fallunterscheidung zu theoretisch und nicht praxistauglich
- Erfassung von Abschreibungsanpassungen bei nachträglichen Kaufpreisanpassungen (E-DRS 30.156)
  - Klarstellung wünschenswert, ob auch eine erfolgswirksame Abschreibungsanpassung bei rückwirkender Korrektur des Wertansatzes von Vermögensgegenständen – wie im Falle eines Geschäfts- oder Firmenwertes bzw. passiven Unterschiedsbetrages – vorzunehmen ist

### **VIII. Wirth, Johannes / Weber, Claus-Peter / Dusemond, Michael / Küting, Peter: Praxis der handelsrechtlichen Kapitalkonsolidierung (Teil 2); in: DER BETRIEB 20/2015; S. 1113 - 1122**

- Proportionale Kapitalerhöhung des Tochterunternehmens mit Sacheinlage (E-DRS 30.161)
  - Klarere Formulierung dieses Passus wünschenswert
  - Aufnahme einer Aussage zur Behandlung von Anschaffungsnebenkosten wie bei einer Bareinlage
  - Neben dem Mutterunternehmen können auch andere Tochterunternehmen an der Kapitalerhöhung beteiligt sein
- Erhöhte Beteiligungsquote des Mutterunternehmens aus Kapitalerhöhung des Tochterunternehmens (E-DRS 30.162)
  - Behandlung wie im Fall einer Aufstockung sollte nur für die Anteile gelten, die zu einer höheren Kapitalbeteiligungsquote führen
  - Bei Interpretation als Erwerbsvorgang sollte nicht auf den Erstkonsolidierungszeitpunkt, sondern auf den Zeitpunkt der Kapitalerhöhung abgestellt werden
- Verringerte Beteiligungsquote des Mutterunternehmens aus Kapitalerhöhung des Tochterunternehmens (E-DRS 30.163)
  - Einheitliche erfolgswirksame oder erfolgsneutrale Erfassung
    - der Erhöhung des anteilig auf den Konzern entfallenden Eigenkapitals durch über-pari-Ausgabe und
    - der geminderten Teilhabe des Konzerns am Eigenkapital des Tochterunternehmens durch Verringerung der Kapitalbeteiligungsquote gefordert
- Entstehung eines mehrstufigen Konzerns durch konzerninterne Maßnahmen (E-DRS 30.165 und .194 f.)
  - Zusammenfassung der Regelungen zur Entstehung eines mehrstufigen Konzerns durch konzerninterne Maßnahmen und konzerninterner Umwandlungsvorgänge in einem Abschnitt wünschenswert
  - Auswirkungen auf die indirekt beteiligten Gesellschafter werden nicht hinreichend thematisiert
- Statuswahrende Aufstockung bei einer Interpretation als Erwerbsvorgang (E-DRS 30.167; Frage 9)
  - Hinweis, dass bei anteiliger Neubewertung die Grundsätze der Kaufpreisallokation gemäß § 301 HGB zu berücksichtigen sind, wünschenswert
  - Bezugnahme auf den Wesentlichkeitsgrundsatz, da erheblicher Mehraufwand bei mehreren kleinen Erwerbsschritten
- Statuswahrende Abstockung bei einer Interpretation als Erwerbsvorgang (E-DRS 30.168; Frage 9)
  - Regelung würdigt Tochterunternehmen, die noch nach der Buchwertmethode einbezogen werden dürfen, nicht ausreichend
  - Keine anteilige Abstockung des Geschäfts- oder Firmenwertes
  - Formulierung „Eigenkapital, einschließlich eines hierin enthaltenen Geschäfts- oder Firmenwerts“ unzutreffend
  - Vorgeschlagene Vorgehensweise führt bei mehreren Anteilsveränderungen zu Komplexitätserhöhung
  - Neben einem Geschäfts- oder Firmenwert sollte auch ein passiver Unterschiedsbetrag thematisiert werden



- Statuswahrende Aufstockung bei einer Interpretation als Kapitalvorgang (E-DRS 30.170; Frage 9)
  - Bezug zum Eigenkapitalspiegel wäre wünschenswert, in dem der zu verrechnende Unterschiedsbetrag in einer gesonderten Zeile auszuweisen wäre (E-DRS 31.56).
  - Interpretation aus betriebswirtschaftlicher Sicht grundsätzlich kritisch zu werten
    - Wesentliche Werttreiber werden nicht in der Konzernbilanz erfasst
- Statuswahrende Abstockung bei einer Interpretation als Kapitalvorgang (E-DRS 30.171; Frage 9)
  - Konkretisierung gefordert, dass ein „Veräußerungsgewinn“ in die Gewinnrücklagen einzustellen ist
  - Bezug zum Eigenkapitalspiegel wäre wünschenswert, in dem der zu verrechnende Unterschiedsbetrag in einer gesonderten Zeile auszuweisen wäre (E-DRS 31.56)
  - Interpretation als Kapitalvorgang bei nach der Buchwertmethode einbezogenen Tochterunternehmen ist nicht sachgerecht
  - Aussage zur Behandlung eines Geschäfts- oder Firmenwertes bzw. eines passiven Unterschiedsbetrages wünschenswert
- Behandlung einer Währungsumrechnungsdifferenz (E-DRS 30.172; Frage 9)
  - Eine erfolgsneutrale Umgliederung in den Posten „nicht beherrschende Anteile“ steht nicht im Einklang mit § 308a Satz 4 HGB, der eine erfolgswirksame Auflösung vorsieht
- Übergang von der Equity-Methode bzw. Quotenkonsolidierung auf die Vollkonsolidierung (E-DRS 30.180)
  - Ermittlung der Anschaffungskosten ist inkonsistent mit der grundsätzlichen Bestimmung der Anschaffungskosten gemäß E-DRS 30.22 und steht auch nicht im Einklang mit der pagatorischen Begründung der Ermittlung der effektiven Beteiligungsquote im mehrstufigen Konzern
  - Folgefragen werden nicht thematisiert
    - Behandlung von im Equity-Buchwert enthaltenen Differenzen aus der Währungsumrechnung
    - Behandlung von im Equity-Buchwert enthaltenen Zwischenerfolgen
  - Erfolgswirksame Übergangskonsolidierung sollte weiterhin angewendet werden können
- Zwischenergebniseliminierung nach Erstellung der Neubewertungsbilanz (E-DRS 30.181 – .184)
  - „Verwässerung“ der vollständigen Neubewertung
  - Entstehung unterschiedlicher Geschäfts- oder Firmenwerte bei Anwendung von E-DRS 30.180 f. und bei einer tranchenweisen Kapitalkonsolidierung
  - Aussagekraft des Vermögensausweises vor dem Hintergrund der Informationsfunktion des Konzernabschlusses fraglich
- Technische Vorgehensweise bei der Kapitalkonsolidierung im mehrstufigen Konzern (E-DRS 30.191 - .193, .197 und .199)
  - Bei softwaregestützter Kapitalkonsolidierung ist die Verrechnung von Unterschiedsbeträgen bei der Simultankonsolidierung kein Problem
- Ermittlung der effektiven Beteiligungsquote an einem Tochterunternehmen (E-DRS 30.203 und .204)
  - Inkonsistenz zwischen angeführter multiplikativer Ermittlung der Beteiligungsquote (Multiplikative Methode) und der Aktivierung eines auch auf indirekt beteiligte andere Gesellschafter entfallenden Geschäfts- oder Firmenwertes (Additive Methode)
  - Pagatorische Begründung zur Festlegung der anzuwendenden Methode nicht ausreichend
  - Abschaffung des faktischen Wahlrechts zwischen den beiden Methoden durch Festlegung einer Methode ist nicht nachvollziehbar, da beide Methoden als vertretbar angesehen werden.



- 
- Umstellung von Altkonsolidierungen auf die festgelegte Methode zur Ermittlung der effektiven Beteiligungsquote (E-DRS 30.203 und .204)
    - Unklar, ob bereits mit der multiplikativen Methode einbezogene Tochterunternehmen künftig mithilfe der additiven Methode zu konsolidieren sind
    - Fraglich, ob bei noch nach der Buchwertmethode konsolidierten Tochterunternehmen eine anteilige Aufdeckung stiller Reserven und Lasten weiterhin zulässig ist
  - Unternehmenstransaktionen unter gemeinsamer Beherrschung (Frage 12)
    - E-DRS 30 sollte Regelungen zu dieser Problematik enthalten
    - Adäquate Schließung der Regelungslücke mit Art. 25 der Richtlinie 2013/34/EU möglich
    - Obgleich der *Common Control*-Grundsatz gegen den Wortlaut des § 301 HGB verstößt, wird dieser von den Autoren präferiert