

Entwurf

Deutscher Rechnungslegungsstandard Nr. 4

E-DRS 4

Unternehmenserwerbe im Konzernabschluss

(Entwurf: Stand 17. April 2000)

Alle interessierten Personen und Organisationen sind zur Stellungnahme bis **Dienstag, den 30. Mai 2000**, aufgefordert. Die Stellungnahmen werden auf unserer Homepage veröffentlicht, sofern das nicht ausdrücklich abgelehnt wird.

Die Stellungnahmen sind zu richten an:

Deutscher Standardisierungsrat
DRSC e.V., Charlottenstraße 59, 10117 Berlin
Tel.: +49 (0)30 206412-0
Fax: +49 (0)30 206412-15
E-mail: info@drsc.de

Deutscher Standardisierungsrat (DSR)

Aufforderung zur Stellungnahme

Der DSR fordert alle interessierten Personen und Organisationen zur Stellungnahme bis zum 30. Mai 2000 auf. Stellungnahmen sind zu jedem in diesem Standardentwurf geregelten Sachverhalt erbeten. Insbesondere erwünscht sind Antworten auf die nachfolgend aufgeführten Fragen zu einzelnen Textziffern des Entwurfs.

Gegenstand und Geltungsbereich (Tz. 1 ff.)

Frage 1

Der Standardentwurf schließt für Unternehmenserwerbe in Form einer Verschmelzung die Buchwertfortführung (§ 24 UmwG) aus (Tz. 1).

- a) Stimmen Sie dieser Vorschrift zu?
- b) Welche Gründe sprechen ggf. dafür, die Buchwertfortführung weiterhin zuzulassen?

Frage 2

Im Standardentwurf nicht geregelt ist die Bilanzierung von umgekehrten Unternehmenserwerben (reverse acquisitions).

- a) Würden Sie eine Definition dieses Sachverhalts im Standard begrüßen?
- b) Sollte ausdrücklich geregelt werden, wie eine reverse acquisition im Konzernabschluß abzubilden ist?

Frage 3

Im Standardentwurf sind keine Kriterien vorgegeben, die die Identifikation des erwerbenden Unternehmens in Zweifelsfällen erleichtern.

- a) Würden Sie eine entsprechende Ergänzung des Standards begrüßen?
- b) Welche Kriterien sind ggf. zur Identifikation des Erwerbers heranzuziehen?

Zeitpunkt der erstmaligen Einbeziehung (Tz. 12 f.)

Frage 4

Der Standardentwurf schreibt die erstmalige Einbeziehung eines erworbenen Tochterunternehmens in den Konzernabschluß zum Erwerbszeitpunkt vor (Tz. 12).

- a) Stimmen Sie dieser Vorschrift zu?
- b) Welche Gründe sprechen ggf. gegen die ausschließliche Einbeziehung zum Erwerbszeitpunkt, und welche alternativen Zeitpunkte sind ggf. zuzulassen?

Anschaffungskosten für das erworbene Unternehmen (Tz. 14 ff.)

Frage 5

Der Standardentwurf sieht vor, daß bei schrittweisem Unternehmenserwerb jeder Anteilserwerb grundsätzlich einzeln zu bewerten ist (Tz. 16).

- a) Stimmen Sie dieser Vorschrift zu?
- b) Welche Gründe sprechen ggf. für die Zulässigkeit zusammengefaßter Bewertungsschritte?

Ansatz von Bilanzposten des erworbenen Unternehmens (Tz. 21 ff. und A3)

Frage 6

Der Standardentwurf regelt, unter welchen Voraussetzungen eine Restrukturierungsrückstellung anzusetzen ist (Tz. 24).

- a) Sind die Kriterien in Tz. 24 hinreichend präzise?
- b) Halten Sie die Sechs-Monats-Frist zur Vorlage eines Plans angesichts der spezifischen arbeitsrechtlichen Verhältnisse in Deutschland für sachgerecht oder ist eine Verkürzung der Frist – etwa auf drei Monate - angemessener?

Frage 7

Der Standardentwurf in der vorliegenden Fassung schreibt einen aktivischen Ausweis der Anteile des erworbenen Unternehmens am Mutterunternehmen als eigene Anteile vor (Tz. 28). Der DSR hält nach entsprechender Gesetzesänderung eine offene Absetzung dieser Anteile vom Eigenkapital für sachgerecht (Tz. A3).

- a) Stimmen Sie der Auffassung des DSR zu, daß in Übereinstimmung mit internationalen Grundsätzen eine offene Absetzung vom Eigenkapital geboten ist?
- b) Aus welchen Gründen befürworten Sie ggf. die Beibehaltung der in Tz. 28 vorgesehenen Regelung?

Bewertung von Bilanzposten des erworbenen Unternehmens (Tz. 29 ff. und A4)

Frage 8

Der Standardentwurf sieht vor, daß zur Bewertung der erworbenen Vermögenswerte und Schulden ausschließlich die Neubewertungsmethode zulässig ist. Allerdings stimmt infolge der weiterhin bestehenden Anschaffungskostenrestriktion (siehe auch Frage 9) die beteiligungsproportionale Neubewertung im Ergebnis mit der Buchwertmethode überein.

- a) Befürworten Sie die ausschließliche Bewertung gemäß der Neubewertungsmethode?
- b) Aus welchen Gründen lehnen Sie ggf. die Abschaffung der Buchwertmethode ab?

Frage 9

Der Standardentwurf sieht vor, daß die Aufdeckung der stillen Reserven durch die Höhe des für den Anteilserwerb entrichteten Kaufpreises begrenzt ist (Tz. 32).

- a) Teilen Sie die Auffassung des DSR (Tz. A4), dass zur Annäherung der handelsrechtlichen Bilanzierungsregeln an internationale Grundsätze diese Anschaffungskostenrestriktion nach entsprechender Gesetzesänderung aufzuheben ist?
- b) Aus welchen Gründen befürworten Sie ggf. die Beibehaltung der in Tz. 32 vorgesehenen Regelung?

Frage 10

Der Standardentwurf sieht vor, daß im Falle eines Erwerbs von weniger als 100% der Anteile entweder eine beteiligungsproportionale oder eine vollständige Neubewertung durchzuführen ist (Tz. 30 f. und A4).

- a) Befürworten Sie dieses Wahlrecht oder sollte nur eine der beiden Methoden zugelassen werden?
- b) Welcher der beiden Methoden ist ggf. der Vorzug zu geben?
- c) Sofern das Wahlrecht beizubehalten ist, sollte dann eine der beiden Methoden als „bevorzugte Methode“ gekennzeichnet werden?

Ansatz und Behandlung eines Goodwill (Tz. 34 ff. und A5)

Frage 11

Der Standardentwurf schreibt die Aktivierung des positiven Unterschiedsbetrags aus der Kapitalkonsolidierung (Goodwill) und dessen planmäßige Abschreibung über einen Zeitraum von höchstens 20 Jahren vor (Tz. 34, 36).

- a) Stimmen Sie der Auffassung zu, daß der Goodwill wie alle erworbenen Vermögenswerte zu aktivieren ist und über seine voraussichtliche Nutzungsdauer abzuschreiben ist?
- b) Welche Gründe sprechen ggf. für eine Beibehaltung des Wahlrechts zur erfolgsneutralen (ratiolichen) Verrechnung des Goodwill mit den Rücklagen?
- c) Halten Sie eine Begrenzung der höchstzulässigen Nutzungsdauer auf 20 Jahre für sachgerecht, oder ist eine Verkürzung bzw. Verlängerung der Abschreibungsobergrenze angemessen?

Frage 12

Der Standardentwurf nennt Faktoren, die die Schätzung der Nutzungsdauer des Goodwill erleichtern sollen (Tz. 39).

- a) Halten Sie diese Auflistung grundsätzlich für hilfreich?
- b) Um welche weiteren Faktoren sollte der Katalog ggf. ergänzt werden?

Frage 13

Die Werthaltigkeit des Goodwill ist zu jedem Stichtag zu überprüfen (Tz. 42). Sollte ein bestimmtes Bewertungsverfahren vorgeschrieben werden?

Frage 14

Der Standardentwurf formuliert in der vorliegenden Fassung ein Zuschreibungsbot für den Goodwill nach erfolgter außerplanmäßiger Abschreibung (Tz. 44). Der DSR hält nach entsprechender Gesetzesänderung die Einführung eines Zuschreibungsverbots für sachgerecht (Tz. A5).

- a) Stimmen Sie dieser Auffassung des DSR zu?
- b) Welche Gründe sprechen Ihrer Meinung nach ggf. dafür, die Zuschreibung weiterhin alternativ zuzulassen?
- c) Welche Gründe sprechen Ihrer Meinung nach ggf. dafür, die Zuschreibung ausdrücklich vorzuschreiben?

Ansatz und Behandlung eines negativen Unterschiedsbetrags (Tz. 46 ff.)

Frage 15

- a) Stimmen Sie dem im Standardentwurf vorgesehenen Verfahren zur Fortführung des negativen Unterschiedsbetrags aus der Kapitalkonsolidierung zu?
- b) Welche alternative Verfahrensweise schlagen Sie ggf. vor?

Minderheitenanteile (Tz. 49 f. und A6)

Frage 16

Der Standardentwurf sieht in der vorliegenden Fassung einen gesonderten Ausweis der Minderheitenanteile innerhalb des Eigenkapitals vor (Tz. 49). Der DSR hält nach entsprechender Gesetzesänderung einen Ausweis gesondert vom Eigenkapital des Mutterunternehmens für sachgerecht (Tz. A6).

- a) Stimmen Sie der Auffassung des DSR (Tz. A6) zu?
- b) Aus welchen Gründen befürworten Sie ggf. die in Tz. 49 vorgeschlagene Lösung?
- c) Befürworten Sie ggf. einen Ausweis des auf die Minderheiten entfallenden Anteils außerhalb des Eigenkapitals?

Anteilsveräußerungen (Tz. 51 ff.)

Frage 17

Der Standardentwurf regelt ausdrücklich, wie im Falle von Anteilsveräußerungen zu bilanzieren ist. Dabei wird unterschieden zwischen einem vollständigen und einem teilweisen Anteilsverkauf.

- a) Stimmen Sie den Ausführungen zu?
- b) Sind sowohl der vollständige als auch der teilweise Anteilsverkauf hinreichend geregelt, oder sind die Vorschriften zu präzisieren bzw. zu ergänzen?

Angaben im Anhang (Tz. 60 ff.)

Frage 18

Der Umfang der Angabepflichten im Anhang richtet sich danach, ob ein Mutterunternehmen (im Sinne von Tz. 4) kapitalmarktorientiert ist oder nicht (Tz. 60).

Halten Sie diese Differenzierung für sachgerecht, oder sollten sämtliche Mutterunternehmen – unabhängig von der Inanspruchnahme des Kapitalmarkts und der Rechtsform – in gleichem Umfang Bericht erstatten?

Frage 19

- a) Ist der Umfang der Angabepflichten im Anhang angemessen?
- b) Welche Angabepflichten sind ggf. zu ergänzen?
- c) Welche Angabepflichten sind aus welchen Gründen ggf. zu eliminieren?

INHALTSVERZEICHNIS

Vorbemerkung

Abkürzungsverzeichnis

Anmerkung

Deutscher Rechnungslegungsstandard Nr. 4 (E-DRS 4)

Unternehmenserwerbe im Konzernabschluss

	Textziffer
Gegenstand und Geltungsbereich	1 – 3
Definitionen	4 – 5
Unternehmenserwerbe	6 – 10
Bilanzierung von Unternehmenserwerben	11 – 59
Erwerbsmethode	11
Zeitpunkt der erstmaligen Einbeziehung	12 – 13
Anschaffungskosten für das erworbene Unternehmen	14 – 20
Ansatz von Bilanzposten des erworbenen Unternehmens	21 – 28
Bewertung von Bilanzposten des erworbenen Unternehmens	29 – 33
Ansatz und Behandlung eines Goodwill	34 – 45
Ansatz und Behandlung eines negativen Unterschiedsbetrags	46 – 48
Minderheitenanteile	49 – 50
Anteilsveräußerungen	51 – 59
Angaben im Anhang	60 – 69
Übergangsvorschriften	70 – 72
Anhang A: Kompatibilität mit dem Gesetz	A1 – A6
Anhang B: Vergleich mit IAS und US GAAP	B1 – B23
Vorbemerkung	B1 – B2
Abweichungen zwischen den IAS und dem vorliegenden Standard	B3 – B9
Abweichungen zwischen den US GAAP und dem vorliegenden Standard	B10 – B23

Vorbemerkung

Deutscher Standardisierungsrat

Der Deutsche Standardisierungsrat (DSR) hat den Auftrag, Grundsätze für eine ordnungsmäßige Konzernrechnungslegung zu entwickeln, den Gesetzgeber bei der Fortentwicklung der Rechnungslegung zu beraten und die Bundesrepublik Deutschland in internationalen Rechnungslegungsgremien zu vertreten. Er hat sieben Mitglieder, die vom Verwaltungsrat des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee e. V. (DRSC) als unabhängige und auf den Gebieten der nationalen und internationalen Rechnungslegung ausgewiesene Fachleute bestimmt werden.

Anwendungshinweis

Die Standards zur Konzernrechnungslegung werden vom Deutschen Standardisierungsrat nach sorgfältiger Prüfung aller maßgeblichen Umstände, insbesondere der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sowie der eingegangenen Stellungnahmen, nach Durchführung von Anhörungen in öffentlicher Sitzung beschlossen. Wenn die Standards in deutschsprachiger Fassung vom Bundesministerium der Justiz nach § 342 Abs. 2 HGB bekannt gemacht worden sind, haben sie die Vermutung für sich, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung der Konzernrechnungslegung zu sein. Da Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung gewährleisten sollen, dass die Gesetze ihrem Sinn und Zweck entsprechend angewendet werden, unterliegen sie einem stetigen Wandel. Es ist daher jedem Anwender zu empfehlen, bei einer Anwendung der Standards sorgfältig zu prüfen, ob diese unter Berücksichtigung aller Besonderheiten im Einzelfall der jeweiligen gesetzlichen Zielsetzung entspricht.

Copyright

Das urheberrechtliche Nutzungsrecht an diesem Standard steht dem Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee e. V. zu. Der Standard ist einschließlich seines Layouts urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung einschließlich der Vervielfältigung und Verbreitung, der ganzen oder teilweisen Übersetzung sowie der ganzen oder teilweisen Speicherung, Verarbeitung, Vervielfältigung, Verbreitung oder sonstigen Nutzung für elektronische Speicher- und Verbreitungsmedien, die nicht durch das Urheberrecht gestattet ist, ist ohne ausdrückliche Zustimmung des DRSC e. V. unzulässig und strafbar. Werden Standards nach ihrer amtlichen Bekanntmachung wiedergegeben, dürfen diese inhaltlich nicht verändert werden. Außerdem ist unter Angabe der Quelle darauf hinzuweisen, dass es sich um den Deutschen Rechnungslegungsstandard Nr. 4 (DRS 4) des Deutschen Standardisierungsrates (DSR) handelt. Jeder Anwender kann sich bei richtiger Anwendung auf die Beachtung des DRS 4 berufen. Der DRSC e. V. behält sich vor, dieses Recht Anwendern zu versagen, die nach Auffassung des DSR Standards fehlerhaft anwenden.

Herausgeber

Herausgeber ist das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee e. V., Charlottenstrasse 59, 10117 Berlin, Tel. +49 (0)30 206412-0, Fax. +49 (0)30 206412-15, E-Mail: info@drsc.de. Verantwortlich im Sinne des Presserechts: Frau Liesel Knorr, Generalsekretärin, Charlottenstrasse 59, 10117 Berlin, Tel. +49 (0)30 206412-11, Fax. +49 (0)30 206412-15, E-Mail: Knorr@drsc.de.

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
BMJ	Bundesministerium der Justiz
DRS	Deutscher Rechnungslegungsstandard
DRSC	Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e.V.
DSR	Deutscher Standardisierungsrat
HGB	Handelsgesetzbuch
IAS	International Accounting Standard(s)
i.S.d.	im Sinne des
i.V.m.	in Verbindung mit
KG	Kommanditgesellschaft(en)
OHG	Offene Handelsgesellschaft(en)
Tz.	Textziffer
US GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles
WpHG	Gesetz über den Wertpapierhandel
z.B.	zum Beispiel

Anmerkung

Eine der wesentlichen Aufgaben des DSR ist es, Empfehlungen für eine ordnungsmäßige Konzernrechnungslegung in Form von Standards zu entwickeln. Zur stärkeren Annäherung der bisherigen handelsrechtlichen Bilanzierungsvorschriften für Unternehmenserwerbe an internationale Grundsätze genügt es nicht, handelsrechtliche Regelungslücken zu schließen und Wahlrechte zu beseitigen. Darüber hinaus sind auch bestimmte handelsrechtliche Ansatz-, Bewertungs- und Ausweissvorschriften zu modifizieren.

Im BMJ wird die Bekanntmachung von Standards, die gegen geltendes Recht verstoßen, jedoch nicht für vertretbar gehalten, da mit Bekanntmachung der Standards die Beachtung der die Konzernrechnungslegung betreffenden Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung vermutet wird. Daher enthält der vorliegende Standard im Hauptteil nur solche Regelungen, die mit den handelsrechtlichen Ansatz-, Bewertungs- und Ausweissvorschriften übereinstimmen.

In Anhang A zum Standard sind diejenigen Paragraphen aufgeführt, die nach Auffassung des DSR für eine Akzeptanz deutscher Konzernabschlüsse in den internationalen Kapitalmärkten unerlässlich sind und daher Bestandteil des Standards sein sollten. Sie können allerdings erst nach entsprechender Änderung des HGB in Kraft treten. Um Nachteile in Form überhöhter Kapitalkosten und vergleichsweise zu niedriger Kurse von den länderübergreifend tätigen deutschen Unternehmen abzuwenden, hält der DSR eine schnelle Änderung der jeweiligen gesetzlichen Vorschriften für geboten.

Anhang B enthält eine Darstellung der Abweichungen zwischen den IAS bzw. den US GAAP und diesem Standard, wobei zum besseren Verständnis zwischen der vorliegenden Fassung des Standards und der Fassung unterschieden wird, die erst nach Gesetzesänderung in Kraft treten kann.

Deutscher Rechnungslegungsstandard Nr. 4

Unternehmenserwerbe im Konzernabschluss

Grundsätze sind fettgedruckt. Sie werden durch die nachfolgenden normal gedruckten Textstellen erläutert. Bei der Anwendung des Standards ist der Grundsatz der Wesentlichkeit zu beachten.

Gegenstand und Geltungsbereich

1.

Dieser Standard regelt die Bilanzierung von Unternehmenserwerben durch Unternehmen, die nach § 290 HGB oder nach § 11 PublG zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet sind. Er ist anzuwenden auf den Erwerb eines Unternehmens:

- a) **durch Übernahme von Anteilen an diesem Unternehmen und bei Bestehen eines Kontroll-Verhältnisses zwischen dem erwerbenden und dem erworbenen Unternehmen aufgrund des Anteilserwerbs (share deal),**
- b) **durch Übernahme der Vermögenswerte und Schulden dieses Unternehmens (asset deal) oder**
- c) **im Wege der Verschmelzung.**

Der Standard gilt unabhängig davon, ob als Gegenleistung Geld, Anteile am erwerbenden Unternehmen oder andere Vermögenswerte vereinbart worden sind. Der Standard gilt für das Geschäftsjahr des Unternehmenserwerbs und die folgenden Geschäftsjahre.

2.

Aufgrund der wirtschaftlichen Vergleichbarkeit der Sachverhalte regelt dieser Standard für den Konzernabschluss auch den asset deal als eine Form des Unternehmenserwerbs. Der Begriff des Unternehmens ist dementsprechend nicht auf juristische Personen und Gesellschaften ohne eigene Rechtspersönlichkeit (z. B. OHG oder KG) beschränkt, sondern setzt lediglich eine verselbständigte Organisation sowie einen eigenen Marktauftritt voraus. Der Begriff des Unternehmens erfasst insoweit auch den kaufmännischen Betrieb eines Einzelkaufmanns sowie eine selbständig geführte Geschäftseinheit.

3.

Dieser Standard lässt die Regelungen zur Kapitalkonsolidierung nach der Interessenzusammenführungsmethode gemäß § 302 HGB unberührt.¹ Er muss ebenfalls nicht angewendet werden, wenn sich eine Verschmelzung zweier Unternehmen bei Anwendung der Kriterien des § 302 HGB als eine Interessenzusammenführung darstellt.

Definitionen

4.

In diesem Standard werden die folgenden Begriffe mit den nachstehenden Bedeutungen verwendet:

***Beizulegender Zeitwert:* Betrag, zu dem im Bewertungszeitpunkt zwischen geschäftsbereiten und sachverständigen Geschäftspartnern ein Vermögenswert ausgetauscht oder eine Schuld beglichen werden kann.**

¹ Angesichts der derzeit international geführten Diskussion über eine mögliche Abschaffung der Interessenzusammenführungsmethode befasst sich dieser Standard ausschließlich mit der Bilanzierung von Unternehmenszusammenschlüssen in Form von Unternehmenserwerben.

Erwerbszeitpunkt: Tag, von dem an das Kontroll-Verhältnis zwischen dem erwerbenden und dem erworbenen Unternehmen besteht.

Kapitalmarktorientiertes Unternehmen: Unternehmen, das mit Wertpapieren i.S.d. § 2 Abs. 1 WpHG auf einem organisierten Markt i.S.d. § 2 Abs. 5 WpHG zugelassen ist.

Kontroll-Verhältnis: Rechtliche Möglichkeit, die Geschäftspolitik eines anderen Unternehmens zu bestimmen, und/oder die tatsächliche einheitliche Leitung eines anderen Unternehmens.

Minderheitenanteil: Teil des Eigenkapitals und des Jahresergebnisses eines in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmens, der weder direkt noch indirekt dem Mutterunternehmen zuzurechnen ist.

Mutterunternehmen: Unternehmen mit mindestens einem Tochterunternehmen.

Tochterunternehmen: Unternehmen, das zum Mutterunternehmen in einem Kontroll-Verhältnis steht.

Vermögenswerte: Vermögensgegenstände und alle sonstigen aktivierbaren Werte, einschließlich der Rechnungsabgrenzungsposten und der Bilanzierungshilfen, soweit sie in den Konzernabschluss zu übernehmen sind. Monetäre Vermögenswerte sind Zahlungsmittel sowie Ansprüche, die auf Geldbeträge lauten.

5.

Der beizulegende Zeitwert wird in diesem Standard als Oberbegriff benutzt, der abhängig von dem zu bilanzierenden Sachverhalt durch verschiedene spezielle Wertbegriffe konkretisiert wird, z. B. durch den Börsenwert oder den Marktwert.

Unternehmenserwerbe

6.

Ein Unternehmenserwerb liegt vor, wenn

- a) Anteile an einem Unternehmen erworben werden und ein Kontroll-Verhältnis zwischen dem erwerbenden und dem erworbenen Unternehmen vorliegt,
- b) ein Unternehmen in Form von Vermögenswerten und Schulden erworben wird oder
- c) ein Unternehmen im Wege der Verschmelzung erworben wird.

7.

Rein schuldrechtliche Vertragsverhältnisse (z. B. in Fällen des Franchising) begründen keinen Unternehmenserwerb im Sinne dieses Standards.

8.

Ein Kontroll-Verhältnis liegt vor, wenn einem Unternehmen die Mehrheit der Stimmrechte an dem anderen Unternehmen aufgrund einer Beteiligung zusteht.

9.

Ein Kontroll-Verhältnis liegt ferner vor, wenn ein Unternehmen

- a) durch Vereinbarung mit anderen Anteilseignern über die Mehrheit der Stimmrechte verfügen kann,
- b) aufgrund einer Vereinbarung oder einer Bestimmung im Gesellschaftsvertrag die Geschäftspolitik des anderen Unternehmens bestimmen kann,
- c) im Leitungsgremium über die Mehrheit der Stimmrechte verfügt oder
- d) die Mehrheit der Mitglieder des Leitungsgremiums ernennen oder abberufen kann.

10.

Die Voraussetzung des Kontroll-Verhältnisses kann sowohl durch die Ausübung der einheitlichen Leitung als auch durch das Bestehen bestimmter konzerntypischer Rechte (Control-Konzept) erfüllt werden (vgl. § 290 HGB). Bei Tz. 9 handelt es sich nicht um eine abschließende Aufzählung von Tatbeständen, die zu einem Kontroll-Verhältnis führen können. Für die Ermittlung der dem Mutterunternehmen zustehenden Stimmrechte gilt § 290 Abs. 3 HGB.

Bilanzierung von Unternehmenserwerben

Erwerbsmethode

11.

Unternehmenserwerbe sind im Konzernabschluss nach der Erwerbsmethode zu bilanzieren.

Zeitpunkt der erstmaligen Einbeziehung

12.

Vom Erwerbszeitpunkt an hat das erwerbende Unternehmen die Vermögenswerte und Schulden des erworbenen Unternehmens in seiner Konzernbilanz und die Aufwendungen und Erträge des erworbenen Unternehmens in seiner Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen. Darüber hinaus ist ein auszuweisender Goodwill oder ein negativer Unterschiedsbetrag in der Konzernbilanz anzusetzen.

13.

Sofern der Erwerbszeitpunkt nicht mit dem Jahresabschlussstichtag zusammenfällt, ist das erworbene Unternehmen erstmals zum Erwerbszeitpunkt in den Konzernabschluss aufzunehmen. Dementsprechend ist im Falle des share deal eine Erstkonsolidierung zum Erwerbszeitpunkt erforderlich. Eine Erstkonsolidierung zum auf den Erwerbszeitpunkt folgenden Konzernabschlussstichtag ist nach diesem Standard nicht zulässig.

Anschaffungskosten für das erworbene Unternehmen

14.

Die Anschaffungskosten für das erworbene Unternehmen bemessen sich nach der Gegenleistung des erwerbenden Unternehmens.

15.

Die Gegenleistung entspricht dem Erwerbspreis für das erworbene Unternehmen oder dem beizulegenden Zeitwert der hingegebenen Vermögenswerte oder Anteile zuzüglich Anschaffungsnebenkosten sowie sonstiger direkt dem Erwerb zurechenbarer Leistungen. Der Erwerbspreis des erworbenen Unternehmens stellt die in bar zu leistende Zahlung dar. Der beizulegende Zeitwert von Anteilen an börsennotierten Unternehmen wird üblicherweise durch deren Börsenwert konkretisiert. Vom Börsenwert darf abgewichen werden, falls dieser wegen besonderer Umstände (z.B. extreme Marktenge) den Wert des Unternehmens nicht sachgerecht widerspiegelt. In allen anderen Fällen ist der beizulegende Zeitwert im Sinne der Definition aus Tz. 4 zu ermitteln.

16.

Bei einem schrittweisen Unternehmenserwerb sind die Anschaffungskosten nach Maßgabe der jeweiligen Gegenleistung zu bestimmen. Dies gilt auch für Erwerbsschritte nach Begründung des Kontroll-Verhältnisses. Bei einer Vielzahl von Erwerbsschritten dürfen die Anschaffungskosten entsprechend den wesentlichen Teilerwerbsschritten zusammengefasst ermittelt werden.

17.

Grundsätzlich ist jeder Anteilserwerb einzeln zu bewerten. Nur bei einem sukzessiven Anteilserwerb, der mit einer Vielzahl von Teilschritten verbunden ist (z. B. über die Börse), dürfen einzelne Erwerbsschritte aus Gründen der Wirtschaftlichkeit zusammengefasst werden.

18.

Falls ein Teil des Kaufpreises von künftigen Ereignissen abhängt, ist der voraussichtlich zu zahlende Gesamtbetrag zum Erwerbszeitpunkt als Anschaffungskosten für das erworbene Unternehmen anzusetzen, sofern die Kaufpreisanpassung wahrscheinlich ist und der Betrag zuverlässig geschätzt werden kann.

19.

Im Falle nachträglicher, nicht gemäß Tz. 18 berücksichtigter Änderungen des Kaufpreises sind die Anschaffungskosten für das erworbene Unternehmen anzupassen, sobald die Kaufpreisanpassung wahrscheinlich ist und der Betrag zuverlässig geschätzt werden kann. Eine Zuordnung auf die einzelnen Vermögenswerte oder Schulden ist nur dann vorzunehmen, wenn die Kaufpreisanpassung in der Neubewertung eines Vermögenswerts oder einer Schuld begründet ist. In allen anderen Fällen ist der entsprechende Anpassungsbetrag ausschließlich dem Goodwill bzw. dem negativen Unterschiedsbetrag zuzuordnen.

20.

Die Berücksichtigung von Kaufpreisänderungen durch Verrechnung mit den Gewinnrücklagen ist nicht zulässig.

Ansatz von Bilanzposten des erworbenen Unternehmens

21.

In der Konzernbilanz des erwerbenden Unternehmens sind zum Erwerbszeitpunkt die Vermögenswerte und Schulden des erworbenen Unternehmens vollständig und einzeln zu erfassen, unabhängig davon, ob die Vermögenswerte und Schulden bei der erworbenen Gesellschaft bereits angesetzt worden waren.

22.

Beim Ansatz der Vermögenswerte und Schulden des erworbenen Unternehmens in der Konzernbilanz ist die Sicht des erwerbenden Unternehmens maßgeblich. Auch miterworbene immaterielle Vermögenswerte, die vom erworbenen Unternehmen selbst erstellt worden sind, sind anzusetzen.

23.

Die Bilanzierung noch nicht abgeschlossener Forschungs- und Entwicklungsleistungen soll in einem späteren Standard zum Thema „Immaterielle Vermögenswerte“ behandelt werden. Entsprechendes gilt für die Bilanzierung latenter Steuern.

24.

In der Konzernbilanz ist im Rahmen der Erstkonsolidierung eine Restrukturierungsrückstellung anzusetzen, wenn

- a) **spätestens zum Zeitpunkt des Unternehmenserwerbs die Eckpunkte eines Plans zur teilweisen Stilllegung oder Veräußerung des erworbenen Unternehmens feststehen und dieser Plan Aufwendungen für die Abfindung von Arbeitnehmern, die Schließung von Unternehmenseinrichtungen, die Aufgabe von Produktlinien oder die vorzeitige Kündigung von Verträgen des erworbenen Unternehmens mit Dritten vorsieht,**
- b) **die Eckpunkte des Plans umgehend bekannt gegeben werden und**
- c) **in angemessener Frist, spätestens vor dem Ablauf von sechs Monaten nach dem Zeitpunkt des Unternehmenserwerbs, ein detaillierter Plan vorliegt, der zumindest die folgenden Angaben enthält: die betroffenen (Teil-)Geschäftsbereiche, die hauptsächlich betroffenen**

Standorte, die Funktionen und annähernd die Zahl der abzufindenden Mitarbeiter, die im Zusammenhang mit der Restrukturierung voraussichtlich anfallenden Aufwendungen und den Zeitpunkt der Ausführung des Restrukturierungsplans.

In die Restrukturierungsrückstellung dürfen nur Beträge für die unter Buchstabe (a) genannten Sachverhalte eingerechnet werden. Wenn die oben genannten Voraussetzungen nicht vorliegen, darf eine Restrukturierungsrückstellung nicht gebildet werden.

25.

Die vorstehende Regelung betrifft nur den Fall, dass eine Restrukturierungsrückstellung aus Sicht der (neu entstandenen) Konzerneinheit erfolgsneutral gebildet wird. Die Bildung von Restrukturierungsrückstellungen gemäß Tz. 24 verhindert, dass das konsolidierte Ergebnis vom Zeitpunkt der Erstkonsolidierung an mit Aufwendungen aufgrund von Restrukturierungsmaßnahmen belastet wird. Sie erhöht (ggf. unter Berichtigung der Minderheitenanteile) den Goodwill, so dass der zunächst erfolgsneutralen Behandlung des Restrukturierungsaufwands in späteren Perioden höhere Goodwill-Abschreibungen gegenüber stehen.

26.

Aufgrund der besonderen arbeitsrechtlichen Verhältnisse in Deutschland ist eine im Vergleich zu den internationalen Regeln verlängerte Frist für die Vorlage eines detaillierten Plans (Tz. 24 c) auf sechs Monate sachgerecht.

27.

Die Restrukturierungsrückstellung ist aufzulösen, wenn

- a) **der Mittelabfluss nicht mehr wahrscheinlich ist oder**
- b) **der gemäß Tz. 24 c) erforderliche detaillierte Plan nicht oder nicht innerhalb des vorgesehenen Zeitraums umgesetzt wird.**

In einem solchen Fall ist die Höhe des Goodwill bzw. des negativen Unterschiedsbetrags (ggf. unter Korrektur der Minderheitenanteile) anzupassen. Der entsprechend angepasste Betrag ist planmäßig über die Restnutzungsdauer des Goodwill abzuschreiben bzw. gemäß Tz. 48 a) und b) zu behandeln.

28.

Anteile des erworbenen Unternehmens am Mutterunternehmen sind in der Konzernbilanz als eigene Anteile auf der Aktivseite auszuweisen. Eigene Anteile des erworbenen Unternehmens sind mit dessen Eigenkapital zu verrechnen.

Bewertung von Bilanzposten des erworbenen Unternehmens

29.

Die Vermögenswerte und Schulden des erworbenen Unternehmens sind in der Konzernbilanz zum Erwerbszeitpunkt im Falle einer Beteiligung zu einhundert Prozent mit den beizulegenden Zeitwerten anzusetzen (Neubewertung).

30.

Bei einem Erwerb von weniger als einhundert Prozent der Anteile sind die Vermögenswerte und Schulden

- a) **proportional zum erworbenen Beteiligungsanteil mit ihren beizulegenden Zeitwerten anzusetzen und**
- b) **proportional zu den Minderheitsgesellschaftern zuzurechnenden Anteilen mit den fortgeführten Buchwerten anzusetzen (beteiligungsproportionale Neubewertung).**

31.

Alternativ zu einer beteiligungsproportionalen Neubewertung ist bei einem Erwerb von weniger als einhundert Prozent der Anteile die vollständige Neubewertung der übernommenen Vermögenswerte und Schulden zulässig. Bei dieser Methode werden auch die auf die Minderheitsgesellschafter entfallenden Anteile der Vermögenswerte und Schulden mit ihren beizulegenden Zeitwerten angesetzt.

32.

Die Aufdeckung der stillen Reserven wird sowohl bei beteiligungsproportionaler als auch bei vollständiger Neubewertung durch die Anschaffungskosten der Beteiligung begrenzt.

33.

Die neubewerteten Vermögenswerte und Schulden sind in den Konzernabschlüssen der folgenden Geschäftsjahre fortzuführen. Sofern die neubewerteten Vermögenswerte abnutzbar sind, müssen sie planmäßig über ihre jeweiligen Restnutzungsdauern abgeschrieben werden.

Ansatz und Behandlung eines Goodwill

34.

Als Goodwill ist der Betrag zu aktivieren, um den die Anschaffungskosten für das erworbene Unternehmen den Anteil des erwerbenden Unternehmens an der Summe der neubewerteten Vermögenswerte abzüglich der neubewerteten Schulden in der Konzernbilanz übersteigen.

35.

Besteht das erworbene Unternehmen aus mehreren Geschäftsfeldern, die voneinander unabhängig Finanzmittelzuflüsse am Markt erzielen, ist der Goodwill den betroffenen Geschäftsfeldern zuzuordnen.

36.

Der Goodwill ist planmäßig über die voraussichtliche Nutzungsdauer abzuschreiben, höchstens jedoch über einen Zeitraum von 20 Jahren. Eine andere als die lineare Abschreibungsmethode ist nur dann zulässig, wenn überzeugende Gründe dafür vorliegen, dass diese Methode den Abnutzungsverlauf besser widerspiegelt. Spätere Änderungen des Abschreibungsplans sind besonders zu begründen.

37.

Eine erfolgsneutrale Verrechnung des Goodwill mit dem Konzern-Eigenkapital ist mit diesem Standard nicht vereinbar. Sie widerspricht dem Grundgedanken der Erwerbsmethode, den Unternehmenserwerb wie einen Kauf der einzelnen Vermögenswerte und Schulden zu behandeln.

38.

Eine ratierte erfolgsneutrale Verrechnung des Goodwill sowie eine zum Teil erfolgswirksame und zum Teil erfolgsneutrale Behandlung des Goodwill sind unzulässig.

39.

Maßstab für den Abschreibungszeitraum des Goodwill ist dessen voraussichtliche Nutzungsdauer. Bei der Schätzung der Nutzungsdauer sind u. a. die folgenden Umstände zu beachten:

- a) die Art und die voraussichtliche Lebensdauer des erworbenen Unternehmens einschließlich der gesetzlichen oder vertraglichen Regelungen, die sich auf die Lebensdauer auswirken;
- b) die Stabilität und die voraussichtliche Lebensdauer der Branche des erworbenen Unternehmens;
- c) der Lebenszyklus der Produkte des erworbenen Unternehmens;
- d) die Auswirkungen von Veränderungen der Absatz- und Beschaffungsmärkte sowie der wirtschaftlichen Rahmenbedingungen auf das erworbene Unternehmen;

- e) der Umfang von Erhaltungsaufwendungen, der erforderlich ist, um den erwarteten ökonomischen Nutzen des erworbenen Unternehmens zu realisieren, sowie die Fähigkeit des Unternehmens, diese Aufwendungen aufzubringen;
- f) die Laufzeit wichtiger Absatz- und Beschaffungsverträge des erworbenen Unternehmens;
- g) die erwartete Restdienstzeit von wichtigen Mitarbeitern oder Mitarbeitergruppen des erworbenen Unternehmens;
- h) das erwartete Verhalten von (potentiellen) Wettbewerbern des erworbenen Unternehmens sowie
- i) die voraussichtliche Dauer des Kontroll-Verhältnisses zwischen dem erwerbenden und dem erworbenen Unternehmen.

40.

Wird der Goodwill gemäß Tz. 35 aufgeteilt, ist die Nutzungsdauer für jeden einzelnen Teil des Goodwill gesondert nach den jeweiligen Umständen zu bestimmen.

41.

Für die Begrenzung der Abschreibungsdauer des Goodwill auf 20 Jahre spricht, dass dessen Werthaltigkeit selten über einen diese Periode übersteigenden Zeitraum erhalten bleibt.

42.

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.

43.

Wird der Goodwill gemäß Tz. 35 aufgeteilt, ist die Werthaltigkeit eines jeden Teilbetrags gesondert zu überprüfen.

44.

Außerplanmäßige Abschreibungen des Goodwill sind in künftigen Perioden rückgängig zu machen, wenn die Gründe für die außerplanmäßige Abschreibung nicht mehr bestehen.

45.

Der Aufwand aus der Abschreibung des Goodwill ist in der Gewinn- und Verlustrechnung gesondert auszuweisen.

Ansatz und Behandlung eines negativen Unterschiedsbetrags

46.

Falls der Wert des Anteils des erwerbenden Unternehmens an der Summe der Neubewerteten Vermögenswerte abzüglich der Neubewerteten Schulden in der Konzernbilanz die Anschaffungskosten für das erworbene Unternehmen übersteigt, ist die Differenz als negativer Unterschiedsbetrag in der Konzernbilanz anzusetzen.

47.

Der negative Unterschiedsbetrag ist als gesonderter Posten in die Bilanz aufzunehmen. Von einem ggf. ausgewiesenen Goodwill aus anderen Unternehmenserwerben ist er offen abzusetzen.

48.

In den folgenden Geschäftsjahren ist der negative 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.

Soweit der negative Unterschiedsbetrag nicht mit erwarteten künftigen Aufwendungen oder Verlusten in Verbindung steht, ist er in der folgenden Weise ergebniswirksam aufzulösen:

- a) Der Anteil, der die beizulegenden Zeitwerte der erworbenen nicht-monetären Vermögenswerte nicht übersteigt, ist planmäßig über die gewichtete durchschnittliche Restnutzungsdauer der erworbenen abnutzbaren Vermögenswerte zu vereinnahmen.
- b) Der Anteil, der die beizulegenden Zeitwerte der erworbenen nicht-monetären Vermögenswerte übersteigt, ist zum Zeitpunkt der Erstkonsolidierung sofort als Ertrag zu vereinnahmen.

Minderheitenanteile

49.

Der auf die konzernfremden Gesellschafter des Tochterunternehmens (Minderheitsgesellschafter) entfallende Eigenkapitalanteil ist innerhalb des Eigenkapitals gesondert auszuweisen. Der Eigenkapitalanteil der Minderheitsgesellschafter ist in den folgenden Geschäftsjahren jeweils um das Ergebnis fortzuschreiben, das auf diese entfällt.

50.

In der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung ist das auf die Minderheitsgesellschafter entfallende Ergebnis gesondert zu zeigen. Bei einer vollständigen Neubewertung der übernommenen Vermögenswerte und Schulden (Tz. 31) ist das auf die Minderheitsgesellschafter entfallende Ergebnis unter Berücksichtigung der durch die Neubewertung erhöhten anteiligen Abschreibungen zu bestimmen.

Anteilsveräußerungen

51.

Ein Tochterunternehmen ist in den Konzernabschluss nicht mehr einzubeziehen, sobald das Kontroll-Verhältnis zwischen Mutterunternehmen und Tochterunternehmen geendet hat.

52.

Werden sämtliche vom Mutterunternehmen an einem Tochterunternehmen gehaltenen Anteile veräußert, ist die Differenz zwischen dem Veräußerungserlös und den im Konzernabschluss im Veräußerungszeitpunkt erfassten Vermögenswerten und Schulden des Tochterunternehmens einschließlich des Goodwill in der Gewinn- und Verlustrechnung als Veräußerungsgewinn bzw. -verlust zu erfassen. Ein noch nicht erfolgswirksam erfasster negativer Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung ist erfolgswirksam zu vereinnahmen, da im Zeitpunkt des Ausscheidens eines Tochterunternehmens der Gewinn aus Beteiligungserwerb als realisiert anzusehen ist.

53.

Waren an dem veräußerten Tochterunternehmen vor der Veräußerung konzernfremde Gesellschafter beteiligt, sind die Vermögenswerte und Schulden bei der Bestimmung des Veräußerungsgewinns bzw. -verlusts entsprechend der Beteiligungsquote des Mutterunternehmens zu berücksichtigen. Die auf die konzernfremden Gesellschafter entfallenden Anteile an den Vermögenswerten und Schulden sind erfolgsneutral mit den Minderheitenanteilen im Eigenkapital zu verrechnen. Bei einer schrittweisen Veräußerung von Anteilen an Tochterunternehmen gilt Tz. 16 entsprechend.

54.

Sofern zum Zeitpunkt der Anteilsveräußerung noch Vermögenswerte und Schulden des Tochterunternehmens vorhanden sind, die bei der erstmaligen Einbeziehung neu bewertet worden sind, ist bei der Bestimmung der Höhe des Anteils konzernfremder Gesellschafter zu berücksichtigen, ob die Vermögenswerte und Schulden zum Zeitpunkt ihrer erstmaligen Einbeziehung beteiligungsproportional oder vollständig neu bewertet worden sind.

55.

Wird nur ein Teil der vom Mutterunternehmen am Tochterunternehmen gehaltenen Anteile veräußert, so ist der Veräußerungsgewinn bzw. -verlust zu bestimmen, indem die Vermögenswerte und Schulden des Tochterunternehmens einschließlich des Goodwill anteilig entsprechend der Veräußerungsquote berücksichtigt werden. Ein noch nicht erfolgswirksam erfasster negativer Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung ist erfolgswirksam zu vereinnahmen, da im Zeitpunkt des Ausscheidens eines Tochterunternehmens der Gewinn aus Beteiligungserwerb als realisiert anzusehen ist. Die anteilige Realisation des Veräußerungsgewinns bzw. -verlusts gilt unabhängig davon, ob das gegenüber dem Tochterunternehmen bestehende Kontroll-Verhältnis aufgrund der Anteilsveräußerung endet.

56.

Besteht bei einer teilweisen Anteilsveräußerung das Kontroll-Verhältnis fort, sind in der Bilanz der Goodwill sowie im Falle der ursprünglich beteiligungsproportionalen Neubewertung die aufgedeckten stillen Reserven anteilig entsprechend der Veräußerungsquote zu eliminieren. Der auf die Minderheitsgesellschafter entfallende Eigenkapitalanteil ist entsprechend anzupassen.

57.

Endet aufgrund der Anteilsveräußerung das Kontroll-Verhältnis und werden die nach der Anteilsveräußerung verbleibenden Anteile entsprechend der Anschaffungskostenmethode oder entsprechend der Equity-Methode bilanziert, ist das entsprechende Reinvermögen zu Konzernbilanzwerten anzusetzen.

58.

Wird als Folge der Anteilsveräußerung ein Tochterunternehmen zu einem Gemeinschaftsunternehmen und soll dieses quotal konsolidiert werden, ist der verbleibende Anteil an den Vermögenswerten und Schulden anteilig in den Konzernabschluss einzubeziehen. Die konzernfremden Gesellschaftern zustehenden Anteile an den Vermögenswerten und Schulden sind ergebnisneutral gegen den entsprechenden Eigenkapitalanteil zu verrechnen.

59.

Der Übergang auf die Anschaffungskostenmethode, die Equity-Methode oder auf die Quotenkonsolidierung ist somit hinsichtlich der nicht veräußerten Anteile jeweils erfolgsneutral.

Angaben im Anhang

60.

Die im folgenden aufgeführten Konzernanhangangaben sind für kapitalmarktorientierte Mutterunternehmen verpflichtend. Die übrigen Unternehmen haben die gemäß Tz. 62 a), 62 b), 65 und 66 vorgeschriebenen Anhangangaben zu beachten.

61.

Die Verpflichtung zur Offenlegung bestimmter Anhangangaben wird nicht von der Rechtsform, sondern von der Inanspruchnahme des Kapitalmarkts abhängig gemacht.

62.

Im Jahr des Erwerbs sind im Konzernanhang anzugeben

- a) Name und Beschreibung des erworbenen Unternehmens,
- b) die Methode der Kapitalkonsolidierung,
- c) der Stichtag des Erwerbs sowie der Stichtag, ab dem das erworbene Unternehmen im Konzernabschluss berücksichtigt ist,
- d) die Höhe des erworbenen Anteils,

- e) die Anschaffungskosten für das erworbene Unternehmen und die Beschreibung der hierfür erbrachten Leistung sowie der in den Anschaffungskosten enthaltene Goodwill und dessen geplante Abschreibungsdauer,
- f) bedingte Zahlungsverpflichtungen, Optionen oder sonstige ungewisse Verpflichtungen, die im Rahmen des Unternehmenserwerbs eingegangen wurden, sowie deren Behandlung im Konzernabschluss,
- g) Unternehmen und Unternehmensteile, die im Zuge behördlicher Auflagen veräußert werden sollen.

63.

Von der in Tz. 62 a) geforderten Angabe unberührt bleibt die Beteiligungsliste gemäß § 313 Abs. 2 HGB.

64.

Für das Jahr des Erwerbs sowie für das Vorjahr sind die Umsatzerlöse, das Ergebnis vor außerordentlichen Posten, der Jahresüberschuss und beim Erwerb eines börsennotierten Unternehmens das Ergebnis je Aktie für das erworbene Unternehmen anzugeben.

65.

Bei Ansatz eines Goodwill sind zu jedem Abschlussstichtag anzugeben

- a) die Behandlung des Goodwill einschließlich der Abschreibungsdauer,
- b) die Abschreibungsmethode sowie eine Begründung, sofern von der linearen Abschreibung abgewichen wird,
- c) im Rahmen des Anlagespiegels die Entwicklung des Goodwill im Geschäftsjahr; dabei sind anzugeben:
 - aa) der Bruttobetrag einschließlich kumulierter Abschreibungen zu Beginn des Geschäftsjahrs,
 - bb) die Zugänge im Geschäftsjahr,
 - cc) die Abgänge infolge der Aufgabe von Geschäftsaktivitäten, aus denen sich der Goodwill ergab,
 - dd) die planmäßigen Abschreibungen während des Geschäftsjahrs,
 - ee) die außerplanmäßigen Abschreibungen während des Geschäftsjahrs mit Namen der jeweiligen Gesellschaft,
 - ff) die übrigen Veränderungen während des Geschäftsjahrs und
 - gg) der Bruttobetrag einschließlich kumulierter Abschreibungen zum Ende des Geschäftsjahrs.

66.

Bei Ansatz eines negativen Unterschiedsbetrags sind folgende Angaben erforderlich:

- a) die Behandlung eines negativen Unterschiedsbetrags einschließlich seiner Verrechnung,
- b) falls der Betrag im Zusammenhang mit erwarteten künftigen Aufwendungen angesetzt wurde, eine Beschreibung dieser Aufwendungen hinsichtlich ihrer Art, Höhe und ihres zeitlichen Anfalls,
- c) der Zeitraum, über den er verrechnet wird,
- d) der (die) Posten der Gewinn- und Verlustrechnung, in dem (denen) die Verrechnung enthalten ist,
- e) die Entwicklung des negativen Unterschiedsbetrags im Geschäftsjahr; dabei sind anzugeben:
 - aa) der Bruttobetrag und die kumulierten erfolgswirksamen Verrechnungen zu Beginn des Geschäftsjahrs,
 - bb) die Zugänge im Geschäftsjahr,
 - cc) die Abgänge infolge der Aufgabe von Geschäftsaktivitäten, aus denen sich der negative Unterschiedsbetrag ergab,
 - dd) erfolgswirksame Verrechnungen während des Geschäftsjahrs, wobei der auf antizipierte Aufwendungen entfallende Anteil getrennt anzugeben ist,

- ee) **die übrigen Veränderungen während des Geschäftsjahrs,**
- ff) **der Bruttobetrag und die aufgelaufenen erfolgswirksamen Verrechnungen zum Ende des Geschäftsjahrs.**

67.

Die Angaben gemäß Tz. 66 sind auch im Fall der offenen Absetzung des negativen Unterschiedsbetrags vom Goodwill (Tz. 47 Satz 2) vorzunehmen.

68.

Soweit bei der Erstkonsolidierung eine Rückstellung für Restrukturierungsmaßnahmen angesetzt wurde, sind deren Betrag, Ursachen und Inhalt sowie die Entwicklung im Geschäftsjahr und im Vorjahr zu erläutern.

69.

Bei der Veräußerung von Unternehmen sind im Jahr der Entkonsolidierung, soweit sachlich gerechtfertigt, die Tz. 62 a), 62 c) und 62 d) sinngemäß anzuwenden. Zudem ist der Veräußerungsgewinn bzw. der Veräußerungsverlust anzugeben.

Übergangsvorschriften

70.

Dieser Standard ist für Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31.12.2000 begonnen haben. Ein etwaiger Goodwill ist rückwirkend zu ermitteln und in den folgenden Geschäftsjahren entsprechend den Vorschriften dieses Standards zu behandeln.

71.

Abschlüsse der Vorjahre sind aufgrund der erstmaligen Anwendung dieses Standards ergebnisneutral anzupassen. Die Auswirkung der erstmaligen Anwendung auf das Konzern-Eigenkapital ist im Jahr des Übergangs auf diesen Standard im Konzernanhang anzugeben.

72.

Soweit im HGB gewährte Wahlrechte abweichend von den Regelungen dieses Standards ausgeübt werden, ist auf die jeweilige Abweichung von diesem Standard hinzuweisen.

Anhang A: Kompatibilität mit dem Gesetz

A1.

Mit der Bekanntmachung eines Rechnungslegungsstandards des DSR durch das BMJ wird bei Anwendung des Standards die Beachtung der die Konzernrechnungslegung betreffenden Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung vermutet. Das BMJ hält die Bekanntmachung von Standards insoweit nicht für vertretbar, als diese gegen geltendes Handelsrecht verstoßen. Daher hat der DSR, um eine Bekanntmachung dieses Standards durch das BMJ zu ermöglichen, darauf verzichtet, Regelungen zu erlassen, die zu geltenden handelsrechtlichen Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften im Widerspruch stehen. Die Regelungen im vorliegenden Standard entsprechen insoweit deutschem Bilanzrecht, als sie nicht gegen zwingende handelsrechtliche Ansatz-, Bewertungs- und Ausweissvorschriften verstoßen.

A2.

Zur Verbesserung des Informationswerts der Konzernrechnungslegung und zur Gewährleistung einer stärkeren Annäherung der deutschen Rechnungslegungsvorschriften an internationale Grundsätze schlägt der DSR die Neufassung einzelner Textziffern des Standards vor, die jedoch erst in Kraft treten können, sobald die entsprechenden handelsrechtlichen Vorschriften geändert worden sind. Die nachfolgende Fassung der betreffenden Textziffern stellt im Gegensatz zu den entsprechenden Ausführungen im Standard die Auffassung des DSR in bezug auf die Regelung der jeweiligen Ansatz-, Bewertungs- und Ausweissachverhalte dar.

A3.

Ausweis eigener Anteile (Tz. 28): Die Regelung in bezug auf den Ausweis der Anteile eines erworbenen Unternehmens am Mutterunternehmen ist neu zu fassen:

„28.

Anteile des erworbenen Unternehmens am Mutterunternehmen sind in der Konzernbilanz als eigene Anteile offen vom Eigenkapital abzusetzen. Eigene Anteile des erworbenen Unternehmens sind mit dessen Eigenkapital zu verrechnen.“

Handelsrechtlich ist ein aktivischer Ausweis als eigene Anteile geboten. Insoweit setzt das Inkrafttreten der vorgeschlagenen Änderung eine entsprechende Änderung von § 301 Abs. 4 HGB voraus.

A4.

Aufhebung der Anschaffungskostenrestriktion (Tz. 32): Die Regelungen in bezug auf die Anwendung der Neubewertungsmethode sind neu zu fassen:

„32.

Die Aufdeckung der stillen Reserven wird weder bei beteiligungsproportionaler noch bei vollständiger Neubewertung durch die Anschaffungskosten der Beteiligung begrenzt.“

Die vorstehende Regelung zur Neubewertung der Vermögenswerte und Schulden führt ggf. zu einem Verstoß gegen die im HGB verankerte Anschaffungskostenrestriktion. Dieser seltene Fall ist dann gegeben, wenn die Anschaffungskosten für das erworbene Unternehmen niedriger sind als der Saldo der im Rahmen der Erstkonsolidierung anzusetzenden neubewerteten Vermögenswerte (ohne Goodwill) und Schulden. Bei einer Bilanzierung nach HGB darf in diesem Fall durch die Auflösung stiller Reserven der Kaufpreis nicht überschritten werden. Aus diesen Gründen kann diese Regelung in den Fällen, in denen sie zu einem Verstoß gegen die Anschaffungskostenrestriktion führen würde, erst nach einer entsprechenden Änderung von § 301 Abs. 1 Satz 4 HGB angewendet werden.

A5.

Verbot der Zuschreibung des Goodwill (Tz. 44): Die Regelung in bezug auf die Umkehrung außerplanmäßiger Abschreibungen des Goodwill ist neu zu fassen:

„44.

Außerplanmäßige Abschreibungen des Goodwill dürfen in künftigen Perioden nicht rückgängig gemacht werden.“

Gemäß HGB besteht für den Goodwill ein Zuschreibungsgebot (§ 298 Abs. 1 HGB i.V.m. § 280 HGB). Die Anwendung der vorgenannten Vorschrift setzt daher eine entsprechende Änderung des Handelsrechts voraus.

A6.

Ausweis der Minderheitenanteile in der Bilanz (Tz. 49): Die Regelung in bezug auf den Ausweis der Minderheitenanteile ist neu zu fassen:

„49.

Der auf die konzernfremden Gesellschafter des Tochterunternehmens (Minderheitsgesellschafter) entfallende Eigenkapitalanteil ist gesondert vom Eigenkapital des Mutterunternehmens auszuweisen. Der Eigenkapitalanteil der Minderheitsgesellschafter ist in den folgenden Geschäftsjahren jeweils um das Ergebnis fortzuschreiben, das auf diese entfällt.“

Das HGB sieht den gesonderten Ausweis der Minderheitenanteile innerhalb des Konzerneigenkapitals zwingend vor, während nach diesem Standard ein Ausweis der Minderheitenanteile auch außerhalb des Konzerneigenkapitals zulässig ist. Diese Vorschrift kann daher erst nach Änderung von § 307 Abs. 1 Satz 1 HGB in Kraft treten.

Anhang B: Vergleich mit IAS und US GAAP

Vorbemerkung

B1.

Der vorliegende Entwurf des Standards lehnt sich an den International Accounting Standard 22 in der überarbeiteten Fassung von 1998 an. Regelungen der IAS, die gegen geltendes Handelsrecht verstoßen, können vor einer Änderung des HGB nicht in den Standard übernommen werden.

B2.

Im folgenden sind die Abweichungen zwischen den IAS bzw. den US GAAP und diesem Standard in bezug auf Ansatz- und Bewertungsvorschriften dargestellt, wobei zwischen der derzeitigen Fassung des Standards und der vom DSR angeregten Fassung unterschieden wird.

Abweichungen zwischen den IAS und dem vorliegenden Standard

Abweichungen gegenüber der derzeitigen Fassung des Standards

B3.

Unternehmenserwerb (Tz. 6-10):

Den IAS-Regeln über die Identifizierung des erwerbenden Unternehmens in Zweifelsfällen stehen keine entsprechenden Regeln dieses Entwurfs gegenüber.

Einen sehr seltenen Fall von Unternehmenserwerben stellen „reverse acquisitions“ dar. Die Bilanzierung umgekehrter Unternehmenserwerbe wird daher weder in diesem Standard noch in den IAS geregelt, jedoch wird dieser Sachverhalt in IAS 22 definiert.

Bei einer „reverse acquisition“ erwirbt ein Unternehmen B („legal acquirer“) die Mehrheit der Anteile an einem anderen Unternehmen A („legal acquiree“), jedoch erlangen die Gesellschafter des erworbenen Unternehmens die Mehrheit der Stimmrechte am erwerbenden Unternehmen (Beispiel: Die Gegenleistung für den Erwerb der Anteile am Tochterunternehmen besteht in Anteilen am erwerbenden Unternehmen).

Nach den Vorschriften des HGB wäre der Konzernabschluss für B („legal acquirer“) als Mutterunternehmen aufzustellen. Nach IAS ist der Konzernabschluss ist zwar auch von Unternehmen B aufzustellen, jedoch werden die beizulegenden Zeitwerte von B („accounting acquiree“) aufgedeckt, und das Konzerneigenkapital entspricht dem Eigenkapital von Unternehmen A („accounting acquirer“).

B4.

Ausweis eigener Anteile (Tz. 28):

Anteile des erworbenen Unternehmens am Mutterunternehmen sind nach IAS als eigene Anteile offen vom Eigenkapital abzusetzen.

B5.

Anschaffungskostenrestriktion (Tz. 29-33):

Nach IAS wird die Aufdeckung der stillen Reserven weder bei beteiligungsproportionaler noch bei vollständiger Neubewertung durch die Anschaffungskosten der Beteiligung begrenzt.

B6.

Abschreibung des Goodwill (Tz. 36):

Die in diesem Standard vorgesehene höchstens zulässige Abschreibungsdauer von 20 Jahren geht über die Anforderungen der IAS hinaus, die in Ausnahmefällen eine Abschreibung über mehr als 20 Jahre zulassen.

Abweichungen nach vom DSR angeregter Gesetzesänderung

B7.

Unternehmenserwerb (Tz. 6-10):

Auf die Ausführungen in Tz. B3 wird verwiesen.

B8.

Abschreibung des Goodwill (Tz. 36):

Auf die Ausführungen in Tz. B6 wird verwiesen.

B9.

Zuschreibungsverbot des Goodwill (Tz. A5):

Nach IAS ist eine Zuschreibung nach vorheriger außerplanmäßiger Abschreibung des Goodwill unter bestimmten Voraussetzungen vorgeschrieben, nach diesem Standard gilt ein generelles Zuschreibungsverbot.

Abweichungen zwischen den US GAAP und dem vorliegenden Standard

Abweichungen gegenüber der derzeitigen Fassung des Standards

B10.

Unternehmenserwerb (Tz. 6-10):

Die US GAAP sehen derzeit weder Regeln zur Identifizierung des erwerbenden Unternehmens in Zweifelsfällen noch eine Definition einer „reverse acquisition“ vor. Allerdings sind entsprechende Regelungen im Exposure Draft „Business Combinations and Intangible Assets“, den der FASB im September 1999 veröffentlicht hat, enthalten. Im übrigen wird auf die Ausführungen in Tz. B3 verwiesen.

B11.

Zeitpunkt der erstmaligen Einbeziehung des erworbenen Unternehmens in den Konzernabschluss des erwerbenden Unternehmens (Tz. 12, 13):

Nach US GAAP darf aus Vereinfachungsgründen als Erstkonsolidierungstichtag ein Zeitpunkt zwischen Beginn und Abschluss eines Unternehmenserwerbs gewählt werden.

B12.

Ausweis eigener Anteile (Tz. 28):

Anteile des erworbenen Unternehmens am Mutterunternehmen sind nach US GAAP als eigene Anteile offen vom Eigenkapital abzusetzen.

B13.

Anschaffungskostenrestriktion (Tz. 29-33):

Nach US GAAP wird die Aufdeckung der stillen Reserven weder bei beteiligungsproportionaler noch bei vollständiger Neubewertung durch die Anschaffungskosten der Beteiligung begrenzt.

B14.

Beteiligungsproportionale Neubewertung (Tz. 30):

Die beteiligungsproportionale Neubewertung ist nach dem Wortlaut der APB Opinion No. 16 nicht zulässig, entspricht aber der Bilanzierungspraxis in den USA.

B15.

Abschreibung des Goodwill (Tz. 36):

Nach US GAAP ist eine Abschreibung des Goodwill über höchstens 40 Jahre zulässig. In der Praxis verlangt die SEC aber zunehmend kürzere Abschreibungsdauern. Auch der im September 1999 vom FASB vorgelegte Exposure Draft „Business Combinations and Intangible Assets“ sieht eine Abschreibung über höchstens 20 Jahre vor.

B16.

Zuschreibungspflicht für den Goodwill (Tz. 44):

Nach US GAAP besteht ein Zuschreibungsverbot nach vorheriger außerplanmäßiger Abschreibung des Goodwill, während nach diesem Standard ein generelles Zuschreibungsgebot gilt.

B17.

Ansatz eines negativen Unterschiedsbetrags (Tz. 46-48):

Die in diesem Standard vorgeschriebene Methode für den Ansatz eines negativen Unterschiedsbetrags ist nach US GAAP unzulässig. Die US GAAP verlangen dagegen die nach dem vorliegenden Standard nicht zulässige Abstockung.

B18.

Ausweis der Minderheitenanteile in der Bilanz (Tz. 49):

Nach US GAAP zählen die Minderheitenanteile nicht zum Eigenkapital und sind entsprechend zwischen dem Eigenkapital und dem Fremdkapital gesondert auszuweisen.

Abweichungen nach vom DSR angeregter Gesetzesänderung

B19.

Unternehmenserwerb (Tz. 6-10):

Auf die Ausführungen in Tz. B10 wird verwiesen.

B20.

Zeitpunkt der erstmaligen Einbeziehung des erworbenen Unternehmens in den Konzernabschluss des erwerbenden Unternehmens (Tz. 12, 13):

Auf die Ausführungen in Tz. B11 wird verwiesen.

B21.

Beteiligungsproportionale Neubewertung (Tz. 30):

Auf die Ausführungen in Tz. B14 wird verwiesen.

B22.

Abschreibung des Goodwill (Tz. 36):

Auf die Ausführungen in Tz. B15 wird verwiesen.

B23.

Ansatz eines negativen Unterschiedsbetrags (Tz. 46-48):

Auf die Ausführungen in Tz. B17 wird verwiesen.