

Autor: DRSC
Kapitel: DRS 4
Datum: 30.04.2010

Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. 4 (DRS 4)*

Unternehmenserwerbe im Konzernabschluss

* Verabschiedung durch den Deutschen Standardisierungsrat (DSR) am 29. August 2000. Bekanntmachung der deutschsprachigen Fassung (ohne den Anhang: Empfehlungen de lege ferenda) gemäß § 342 Abs. 2 HGB durch das Bundesministerium der Justiz am 30. Dezember 2000.

* Verabschiedung der geänderten Fassung der Tz. 7, Tz. 9 Satz 2, Tz. 13, Tz. 14, Tz. 15, Tz. 24, Tz. 28, Tz. 53, Tz. 62 sowie Tz. A3a durch den DSR am 07. November 2003. Bekanntmachung der geänderten deutschsprachigen Fassung gem. § 342 Abs. 2 HGB durch das Bundesministerium der Justiz am 02. Juli 2004.

* Verabschiedung der geänderten Fassung der Tz. 1 Satz 1, Tz. 5, Tz. 62 und Tz. A3 sowie der neuen Tz. 1a durch den DSR am 15. Juli 2005. Bekanntmachung der geänderten deutschsprachigen Fassung gem. § 342 Abs. 2 HGB durch das Bundesministerium der Justiz am 31. August 2005.

***Verabschiedung der geänderten Fassung der Tz. 1, Tz. 1a, Tz. 3, Tz. 4, Tz. 7, Tz. 8, Tz. 9, Tz. 10, Tz. 11, Tz. 16, Tz. 18, Tz. 21, Tz. 22, Tz. 26, Tz. 28, Tz. 29, Tz. 36, Tz. 38, Tz. 39, Tz. 40, Tz. 41, Tz. 44, Tz. 45, Tz. 47, Tz. 49, Tz. 55, Tz. 57, Tz. 58, Tz. 59 und Tz. 62 sowie der neuen Tz. 9a und Tz. 10a durch den DSR am 05. Januar 2010. Bekanntmachung der deutschsprachigen Fassung gem. § 342 Abs. 2 HGB durch das Bundesministerium der Justiz am 18. Februar 2010**

.

Inhaltsverzeichnis

	<i>Seite</i>
Vorbemerkung	
Abkürzungsverzeichnis	
Zusammenfassung	
Grundsätzliche Anmerkung	
Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. 4 (DRS 4) Unternehmenserwerbe im Konzernabschluss	
	Textziffer
Gegenstand und Geltungsbereich	1–6
Definitionen	7
Regeln	8–51
Zeitpunkt der erstmaligen Einbeziehung	9–11
Anschaffungskosten für das erworbene Unternehmen	12–16
Ansatz von Bilanzposten des erworbenen Unternehmens	17–22
Bewertung von Bilanzposten des erworbenen Unternehmens	23–26
Ansatz und Bewertung des Goodwill	27–37
Ansatz und Bewertung des passivischen Unterschiedsbetrags	38–41
Minderheitenanteil	42–43
Anteilsveräußerungen	44–51
Angaben im Konzernanhang	52–61
Inkrafttreten und Übergangsvorschriften	62–63
Anhang: Empfehlungen de lege ferenda	A1–A7

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 Vorstand 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 angewandt 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 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 Rechnungslegungs Standard Nr. 4 (DRS 4) des Deutschen Standardisierungsrats handelt. Jeder Anwender kann sich bei richtiger Anwendung auf die Beachtung des DRS 4 berufen. Das DRSC behält sich vor, dieses Recht Anwendern zu versagen, die nach Auffassung des DSR Standards fehlerhaft anwenden.

Herausgeber

Herausgeber: Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e. V., Zimmerstraße 30, 10969 Berlin, Tel. +49 (0)30 206412-0, Fax +49 (0)30 206412-15, E-Mail: info@drsc.de.

Abkürzungsverzeichnis

ABl. EU	Amtsblatt Europäische Union
Abs.	Absatz
bzw.	beziehungsweise
BMJ	Bundesministerium der Justiz
DRS	Deutscher Rechnungslegungs Standard
DRSC	Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e. V.
DSR	Deutscher Standardisierungsrat
EG	Europäische Gemeinschaft
EG-RL	Richtlinie(n) der Europäischen Gemeinschaften
7. EG-RL	Konzernbilanzrichtlinie 83/349/EWG
ff.	fortfolgende
HGB	Handelsgesetzbuch
KG	Kommanditgesellschaft(en)
Nr.	Nummer
OHG	Offene Handelsgesellschaft(en)
PublG	Gesetz über die Rechnungslegung von bestimmten Unternehmen und Konzernen (Publizitätsgesetz)
Tz.	Textziffer(n)
WpHG	Gesetz über den Wertpapierhandel (Wertpapierhandelsgesetz)
z. B.	zum Beispiel

Zusammenfassung

Dieser Standard regelt, wie Unternehmenserwerbe in Konzernabschlüssen darzustellen sind. Der Standard gilt für alle Mutterunternehmen, die nach § 290 HGB, auch in Verbindung mit § 264a Abs. 1 HGB, einen Konzernabschluss aufstellen, und für Unternehmen, die nach § 11 PublG zur Konzernrechnungslegung verpflichtet sind.

Der Standard verlangt, dass das erworbene Unternehmen in der Regel zu dem Zeitpunkt in den Konzernabschluss einbezogen wird, zu dem es Tochterunternehmen geworden ist. Als Ausnahmen von diesem Grundsatz gelten die in § 301 Abs. 2 Satz 3 und 4 HGB genannten Fälle.

Unternehmenserwerbe sind im Konzernabschluss nach der Methode der vollständigen Neubewertung ohne Begrenzung durch die Anschaffungskosten darzustellen.

Der Standard regelt ferner, unter welchen Voraussetzungen zum Erwerbszeitpunkt eine Restrukturierungsrückstellung anzusetzen ist.

Ein bei der erstmaligen Einbeziehung eines erworbenen Unternehmens entstehender Goodwill muss in der Konzernbilanz angesetzt und über die voraussichtliche Nutzungsdauer abgeschrieben werden. Die Nutzungsdauer darf nur in Ausnahmefällen den Zeitraum von 5 Jahren übersteigen.

Ein passivischer Unterschiedsbetrag ist in der Konzernbilanz anzusetzen und über bestimmte, im Standard näher definierte Zeiträume ergebniswirksam aufzulösen.

Darüber hinaus enthält der Standard Regelungen zu der Frage, wie vollständige oder teilweise Anteilsveräußerungen darzustellen sind. Dieser Aspekt ist im deutschen Konzernbilanzrecht bislang unregelt.

Ferner sind umfangreiche Angabepflichten für die Unternehmen vorgesehen, die selbst oder über Tochterunternehmen den Kapitalmarkt in Anspruch nehmen.

Grundsätzliche Anmerkung

Der DSR ist bei der Entwicklung von Rechnungslegungsstandards an geltendes Recht gebunden. Der vorliegende Standard enthält daher nur solche Regelungen, die mit den handelsrechtlichen Ansatz-, Bewertungs- und Ausweisvorschriften übereinstimmen. Für die Entwicklung von Konzernrechnungslegungsgrundsätzen, die den Informationswert des Konzernabschlusses verbessern und die internationalen Standards entsprechen, genügt es jedoch nicht, gesetzliche Regelungslücken zu schließen und Wahlrechte zu beseitigen. Es sind auch bestimmte Vorschriften des HGB und des PublG zu modifizieren.

Im Anhang sind weitergehende Empfehlungen aufgeführt, deren Beachtung nach Auffassung des DSR wirtschaftlich sinnvoll und für eine Akzeptanz deutscher Konzernabschlüsse in den internationalen Kapitalmärkten unerlässlich ist und die daher Bestandteil des Standards sein sollten. Sie können jedoch erst nach einer Änderung des HGB und des PublG 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.

Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. 4 (DRS 4)

Unternehmenserwerbe im Konzernabschluss

Grundsätze sind **fett gedruckt**. 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 und 264a HGB sowie nach § 11 PublG zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet sind. Er ist anzuwenden auf den Erwerb eines Unternehmens:

- a) **durch Erlangung der Möglichkeit, unmittelbar oder mittelbar beherrschenden Einfluss auf ein anderes Unternehmen auszuüben,**
- b) **durch Übernahme der Vermögenswerte und gegebenenfalls der Schulden eines Unternehmens 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.

1a.

Der Standard gilt nicht für Unternehmen, die nach § 315a HGB ihren Konzernabschluss nach internationalen Rechnungslegungsstandards im Sinne des Artikel 4 der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. Juli 2002 (ABl. EU Nr. L 243 S. 1) aufstellen.

2.

Aufgrund der wirtschaftlichen Vergleichbarkeit der Sachverhalte regelt dieser Standard für den Konzernabschluss auch den Erwerb eines Unternehmens im Wege der Übernahme der einzelnen Vermögenswerte und gegebenenfalls der Schulden (asset deal; Tz. 1b)) und die Verschmelzung (Tz. 1c)) als Formen des Unternehmenserwerbs. Ferner enthält er Regelungen zur Bilanzierung von Anteilsveräußerungen (Tz. 44 ff.).

3.

(aufgehoben)

4.

(aufgehoben)

5.

(aufgehoben)

6.

Die bilanzielle Behandlung von Forschungs- und Entwicklungsleistungen, die beim Unternehmenserwerb noch nicht abgeschlossen sind, sowie von latenten Steuern ist nicht Gegenstand dieses Standards.

Definitionen

7.

Folgende Begriffe werden in diesem Standard mit der angegebenen Bedeutung verwendet:

Beherrschender Einfluss: besteht, wenn

- a) einem Mutterunternehmen bei einem anderen Unternehmen die Mehrheit der Stimmrechte der Gesellschafter zusteht;
- b) einem Mutterunternehmen bei einem anderen Unternehmen das Recht zusteht, die Mehrheit der Mitglieder des die Finanz- und Geschäftspolitik bestimmenden Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgans zu bestellen oder abzuwählen, und es gleichzeitig Gesellschafter ist,
- c) einem Mutterunternehmen das Recht zusteht, die Finanz- und Geschäftspolitik auf Grund eines mit einem anderen Unternehmen geschlossenen Beherrschungsvertrags oder auf Grund einer Bestimmung in der Satzung des anderen Unternehmens zu bestimmen oder
- d) das Mutterunternehmen bei wirtschaftlicher Betrachtung die Mehrheit der Risiken und Chancen eines Unternehmens trägt, das zur Erreichung eines eng begrenzten und genau definierten Ziels des Mutterunternehmens dient (Zweckgesellschaft). Neben Unternehmen können Zweckgesellschaften auch sonstige juristische Personen des Privatrechts oder unselbständige Sondervermögen des Privatrechts, ausgenommen Spezial-Sondervermögen im Sinn des § 2 Abs. 3 des Investmentgesetzes, sein.

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

Der beizulegende Zeitwert stellt einen Oberbegriff dar, der je nach Sachverhalt durch spezielle Wertbegriffe konkretisiert wird, z. B. durch den Börsenwert oder den Marktwert.

Erwerbszeitpunkt: Tag, von dem an das erwerbende Unternehmen das erworbene Unternehmen beherrscht.

In Fällen der Verschmelzung kann der Erwerbszeitpunkt vom Verschmelzungstichtag abweichen.

Kapitalmarktorientiertes Unternehmen: Unternehmen, das einen organisierten Markt im Sinne des § 2 Abs. 5 WpHG durch von ihm oder einem seiner Tochterunternehmen ausgegebene Wertpapiere im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 WpHG in Anspruch nimmt oder die Zulassung solcher Wertpapiere zum Handel an einem organisierten Markt beantragt hat.

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

Mutterunternehmen: Unternehmen mit mindestens einem Tochterunternehmen.

Tochterunternehmen: Unternehmen, auf das ein anderes Unternehmen (Mutterunternehmen) beherrschenden Einfluss ausüben kann.

Unternehmen: juristische Personen des Privatrechts, Gesellschaft ohne eigene Rechtspersönlichkeit (z. B. OHG oder KG), verselbständigte Organisation mit eigenem Marktauftritt, Einzelkaufleute, selbständig geführte Geschäftseinheit, unselbständige Sondervermögen des Privatrechts; ausgenommen Spezial-Sondervermögen im Sinn des § 2 Abs. 3 des Investmentgesetzes.

Vermögenswerte: Vermögensgegenstände und alle sonstigen aktivierbaren Werte, wie z. B. Rechnungsabgrenzungsposten und aktive latente Steuern.

Regeln

8.
(aufgehoben)

Zeitpunkt der erstmaligen Einbeziehung

9.
Von dem Zeitpunkt, an dem ein Unternehmen Tochterunternehmen ist, hat das erwerbende Unternehmen die Vermögenswerte und Schulden des Tochterunternehmens in seiner Konzernbilanz und die Aufwendungen und Erträge des Tochterunternehmens in seiner Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen. Darüber hinaus ist gegebenenfalls ein Goodwill oder ein passivischer Unterschiedsbetrag in der Konzernbilanz anzusetzen.

9a.
Ist ein Unternehmen erstmalig zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet, ist als Zeitpunkt der Wertermittlung derjenige der erstmaligen Einbeziehung zu nehmen. Das gleiche gilt für die erstmalige Einbeziehung von Tochterunternehmen, auf die bisher gemäß § 296 HGB verzichtet wurde.

10.
Das erworbene Unternehmen wird auf der Grundlage der für den Zeitpunkt der erstmaligen Einbeziehung ermittelten Wertansätze erstmals in den Konzernabschluss einbezogen.

10a.
Können die Wertansätze zu diesem Zeitpunkt nicht endgültig ermittelt werden, sind sie innerhalb der darauf folgenden zwölf Monate anzupassen.

11.
Zum Zeitpunkt der erstmaligen Einbeziehung braucht ein Zwischenabschluss nicht aufgestellt zu werden.

Anschaffungskosten für das erworbene Unternehmen

12.
Die Anschaffungskosten für das erworbene Unternehmen bemessen sich nach der Gegenleistung des erwerbenden Unternehmens.

13.
Die Gegenleistung entspricht dem Erwerbspreis für das erworbene Unternehmen bzw. dem beizulegenden Zeitwert der hingegebenen Vermögenswerte oder Anteile zuzüglich Anschaffungsnebenkosten einschließlich sonstiger, dem Erwerb direkt zurechenbarer Leistungen.

14.
Falls ein Teil des Kaufpreises von künftigen Ereignissen abhängt, ist der voraussichtlich zu zahlende Gesamtbetrag als Anschaffungskosten anzusetzen, sofern die Kaufpreisanpassung wahrscheinlich ist und der Betrag verlässlich geschätzt werden kann.

15.
Im Falle nachträglicher, nicht gemäß Tz. 14 berücksichtigter Änderungen des Kaufpreises sind die Anschaffungskosten für das erworbene Unternehmen anzupassen, sobald die Kaufpreisanpassung wahrscheinlich ist und der Betrag verlässlich geschätzt werden kann. Eine Zuordnung auf die einzelnen übernommenen 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 Anpassungsbetrag ausschließlich dem Goodwill bzw. dem passivischen Unterschiedsbetrag zuzuordnen.

16.
(aufgehoben)

Ansatz von Bilanzposten des erworbenen Unternehmens

17.

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

18.

Beim Ansatz der Vermögenswerte und Schulden des erworbenen Unternehmens in der Konzernbilanz ist die Sicht des erwerbenden Unternehmens maßgeblich. Immaterielle Vermögenswerte, die vom erworbenen Unternehmen wegen des Aktivierungsverbots bzw. -wahlrechts nach § 248 Abs. 2 HGB nicht bilanziert wurden, sind aus der Sicht des Erwerbers entgeltlich erworben und daher in den Konzernabschluss aufzunehmen.

19.

In der Konzernbilanz ist im Zusammenhang mit der erstmaligen Einbeziehung eines Tochterunternehmens eine Restrukturierungsrückstellung anzusetzen, wenn

- a) **spätestens zum Zeitpunkt des Unternehmenserwerbs die wesentlichen Bedingungen eines Plans zur Stilllegung oder Veräußerung des erworbenen Unternehmens oder Teilen davon feststehen und dieser Plan Aufwendungen für die Abfindung von Arbeitnehmern, die Schließung von Unternehmenseinrichtungen, die Aufgabe von Produktlinien oder die vorzeitige Kündigung von Verträgen mit Dritten vorsieht,**
- b) **die wesentlichen Bedingungen des Plans umgehend bekannt gegeben werden und**
- c) **in angemessener Frist, spätestens vor Ablauf von drei Monaten nach dem Zeitpunkt des Unternehmenserwerbs, ein 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 für die Restrukturierung voraussichtlich anfallenden Aufwendungen und den Zeitpunkt der Ausführung des Restrukturierungsplans.**

20.

In die Restrukturierungsrückstellung dürfen nur Beträge für die unter Tz. 19a) genannten Sachverhalte einbezogen werden. Wenn die genannten Voraussetzungen nicht vorliegen, darf eine Restrukturierungsrückstellung nicht gebildet werden.

21.

Die Restrukturierungsrückstellung ist aufzulösen, wenn

- a) **die Inanspruchnahme nicht mehr wahrscheinlich ist oder**
- b) **der Plan (Tz. 19c)) nicht oder nicht innerhalb des in diesem Plan vorgesehenen Zeitraums verwirklicht wird.**

In einem solchen Fall ist der Goodwill bzw. der passivische Unterschiedsbetrag – gegebenenfalls unter Korrektur des Minderheitenanteils – anzupassen. Der angepasste Betrag ist planmäßig über die Restnutzungsdauer des Goodwill abzuschreiben bzw. bei einem passivischen Unterschiedsbetrag gemäß Tz. 40 und Tz. 41 zu behandeln.

22.

Anteile des erworbenen Unternehmens am Mutterunternehmen sind in der Konzernbilanz als eigene Anteile des Mutterunternehmens mit ihrem Nennwert, oder falls ein solcher nicht vorhanden ist, mit ihrem rechnerischen Wert, in der Vorspalte offen von dem Posten „Gezeichnetes Kapital“ abzusetzen. Eigene Anteile des erworbenen Unternehmens sind mit dessen Eigenkapital zu verrechnen.

Bewertung von Bilanzposten des erworbenen Unternehmens

23.

In der Konzernbilanz sind die Vermögenswerte und Schulden des erworbenen Unternehmens auf der Grundlage der zum Erwerbszeitpunkt geltenden beizulegenden Zeitwerte anzusetzen. Werden nicht alle Anteile an einem Unternehmen erworben, sind auch die auf die Minderheitsgesellschafter entfallenden Anteile der Vermögenswerte und Schulden mit dem beizulegenden Zeitwert anzusetzen (vollständige Neubewertung).

24.

Die Aufdeckung der stillen Reserven wird durch die Anschaffungskosten der Beteiligung nicht begrenzt.

25.

Die neubewerteten Vermögenswerte und Schulden sind in den Konzernabschlüssen der folgenden Geschäftsjahre fortzuführen. Abnutzbare Vermögenswerte sind planmäßig über ihre jeweiligen Restnutzungsdauern abzuschreiben.

26.

Werden nach Erlangung des beherrschenden Einflusses weitere Anteile an einem Unternehmen erworben, so sind die Vermögenswerte und Schulden anteilig in Höhe des Zuerwerbs neu zu bewerten. Bei einer Vielzahl von Erwerbsschritten dürfen als Bewertungszeitpunkte die wesentlichen Teilerwerbsschritte gewählt werden.

Ansatz und Bewertung des Goodwill

27.

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.

28.

(aufgehoben)

29.

(aufgehoben)

30.

Besteht das erworbene Unternehmen aus mehreren Geschäftsfeldern, ist der Goodwill den betreffenden Geschäftsfeldern zuzuordnen.

31.

Der Goodwill ist planmäßig über die voraussichtliche Nutzungsdauer abzuschreiben. Eine längere Nutzungsdauer als 5 Jahre darf nur in begründeten Ausnahmefällen zugrunde gelegt werden. Eine andere als die lineare Abschreibungsmethode ist nur dann zulässig, wenn überzeugende Gründe dafür vorliegen, dass diese Methode den Abnutzungsverlauf zutreffend widerspiegelt. Änderungen des Abschreibungsplans sind besonders zu begründen.

32.

Wird der Goodwill gemäß Tz. 30 aufgeteilt, ist die Nutzungsdauer für jeden einzelnen Teil des Goodwill entsprechend den jeweiligen Umständen gesondert zu ermitteln.

33.

Maßstab für den Abschreibungszeitraum des Goodwill ist die voraussichtliche Nutzungsdauer. Anhaltspunkte für die Schätzung der Nutzungsdauer können sein:

- a) die Art und die voraussichtliche Bestandsdauer des erworbenen Unternehmens einschließlich der gesetzlichen oder vertraglichen Regelungen, die sich auf seine Lebensdauer auswirken,

- b) die Stabilität und die voraussichtliche Bestandsdauer 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, die erforderlich sind, 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 voraussichtliche Dauer der Tätigkeit von wichtigen Mitarbeitern oder Mitarbeitergruppen für das erworbene Unternehmen,
- h) das erwartete Verhalten von (potentiellen) Wettbewerbern des erworbenen Unternehmens sowie
- i) die voraussichtliche Dauer der Beherrschung des erworbenen Unternehmens.

34.

Die Werthaltigkeit des Goodwill und seine verbleibende Restnutzungsdauer sind zu jedem Konzernabschlussstichtag zu überprüfen. Gegebenenfalls ist der Goodwill außerplanmäßig abzuschreiben, bzw. die Restnutzungsdauer ist zu verkürzen.

35.

Wird der Goodwill gemäß Tz. 30 aufgeteilt, ist die Werthaltigkeit eines jeden Teilbetrags gesondert zu überprüfen.

36.

(aufgehoben)

37.

Der Abschreibungsaufwand für den Goodwill ist in der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung gesondert auszuweisen.

Ansatz und Bewertung des passivischen Unterschiedsbetrags

38.

Falls der Anteil 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 passivischer Unterschiedsbetrag in der Konzernbilanz anzusetzen.

39.

(aufgehoben)

40.

In den folgenden Geschäftsjahren ist der passivische Unterschiedsbetrag in dem Ausmaß, in dem er auf erwarteten künftigen Aufwendungen oder Verlusten im Zusammenhang mit dem erworbenen Unternehmen beruht, bei Anfall dieser Aufwendungen oder Verluste ergebniswirksam aufzulösen.

41.

Soweit der passivische Unterschiedsbetrag nicht durch erwartete künftige Aufwendungen oder Verluste begründet ist, 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 erstmaligen Einbeziehung als Ertrag zu vereinnahmen.**

Minderheitenanteil

42.

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

43.

In der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung ist das auf die Minderheitsgesellschafter entfallende Ergebnis gesondert zu zeigen. Bei seiner Bestimmung ist die Neubewertung der Vermögenswerte und Schulden zu berücksichtigen.

Anteilsveräußerungen

44.

Ein Tochterunternehmen ist nicht länger im Wege der Vollkonsolidierung in den Konzernabschluss einzubeziehen, wenn der beherrschende Einfluss auf das Tochterunternehmen geendet hat.

45.

Werden sämtliche vom Mutterunternehmen an einem Tochterunternehmen gehaltenen Anteile veräußert, ist der Unterschied zwischen dem Veräußerungserlös und den im Konzernabschluss im Veräußerungszeitpunkt erfassten Vermögenswerten und Schulden des Tochterunternehmens einschließlich des Goodwill als Veräußerungsgewinn bzw. -verlust zu erfassen. Ein noch nicht aufgelöster passivischer Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung ist erfolgswirksam zu vereinnahmen.

46.

Waren an dem Tochterunternehmen, dessen Anteile veräußert worden sind, bis zum Zeitpunkt der Veräußerung konzernfremde Gesellschafter beteiligt, sind die Vermögenswerte und Schulden bei der Ermittlung des Veräußerungsergebnisses entsprechend dem Anteil des Mutterunternehmens zu berücksichtigen. Die auf die konzernfremden Gesellschafter entfallenden Anteile an den Vermögenswerten und Schulden sind erfolgsneutral mit dem Minderheitenanteil im Eigenkapital zu verrechnen. Bei einer schrittweisen Veräußerung von Anteilen an Tochterunternehmen gilt Tz. 26 Satz 2 entsprechend.

47.

Wird nur ein Teil der vom Mutterunternehmen gehaltenen Anteile veräußert, ist das Veräußerungsergebnis so zu bestimmen, dass die Vermögenswerte und Schulden des Tochterunternehmens einschließlich des Goodwill entsprechend der Veräußerungsquote berücksichtigt werden. Ein noch nicht aufgelöster passivischer Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung ist zu vereinnahmen. Die anteilige Realisation des Veräußerungsergebnisses gilt unabhängig davon, ob die Beherrschung aufgrund der Anteilsveräußerung endet.

48.

Besteht bei einer teilweisen Anteilsveräußerung die Beherrschung fort, ist der Goodwill anteilig entsprechend der Veräußerungsquote aufzulösen. Der auf die Minderheitsgesellschafter entfallende Eigenkapitalanteil ist entsprechend anzupassen.

49.

Endet der beherrschende Einfluss und werden die nach der Anteilsveräußerung verbleibenden Anteile nach der Anschaffungs- oder der Equity-Methode bilanziert, gilt das entsprechende Reinvermögen zu Konzernbilanzbuchwerten als Anschaffungskosten der Beteiligung.

50.

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 deren Eigenkapitalanteil zu verrechnen.

51.

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

Angaben im Konzernanhang

52.

Die folgenden Konzernanhangangaben sind für kapitalmarktorientierte Mutterunternehmen verpflichtend. Die übrigen Unternehmen haben die gemäß Tz. 54a), Tz. 57 und Tz. 58 vorgeschriebenen Konzernanhangangaben zu beachten.

53.

(aufgehoben)

54.

Im Jahr des Erwerbs sind im Konzernanhang anzugeben:

- a) **Name und Beschreibung des erworbenen Unternehmens,**
- b) **der Erwerbszeitpunkt,**
- c) **die Höhe des erworbenen Anteils,**
- d) **die Anschaffungskosten für das erworbene Unternehmen und die Beschreibung der hierfür erbrachten Leistung sowie der in den Anschaffungskosten enthaltene Goodwill und dessen geplante Abschreibungsdauer,**
- e) **bedingte Zahlungsverpflichtungen, Optionen oder sonstige ungewisse Verpflichtungen, die im Rahmen des Unternehmenserwerbs eingegangen wurden, sowie deren Behandlung im Konzernabschluss,**
- f) **Unternehmen und Unternehmensteile, die aufgrund behördlicher Auflagen veräußert werden sollen.**

55.

(aufgehoben)

56.

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

57.

Bei Ansatz eines Goodwill sind zu jedem Abschlussstichtag anzugeben:

- a) **die Behandlung des Goodwill einschließlich der Abschreibungsdauer sowie die Begründung für eine Abschreibungsdauer von mehr als 5 Jahren,**
- b) **die Abschreibungsmethode sowie die Begründung, sofern eine andere als die lineare Abschreibung gewählt wurde,**
- c) **im Rahmen des Anlagespiegels:**
 - 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,**

- ee) die außerplanmäßigen Abschreibungen mit der Bezeichnung der jeweiligen Gesellschaft,
- ff) die übrigen Veränderungen und
- gg) der Bruttobetrag einschließlich kumulierter Abschreibungen zum Ende des Geschäftsjahrs.

58.

Bei Ansatz eines passivischen Unterschiedsbetrags sind zu jedem Abschlussstichtag anzugeben:

- a) falls der Betrag im Zusammenhang mit erwarteten künftigen Aufwendungen oder Verlusten angesetzt wurde, eine Beschreibung dieser Aufwendungen oder Verluste hinsichtlich Art, Höhe und zeitlichem Anfall,
- b) der Zeitraum, über den er aufgelöst wird,
- c) der (die) Posten der Gewinn- und Verlustrechnung, in dem (denen) die aufgelösten Beträge enthalten sind,
- d) die Entwicklung des passivischen Unterschiedsbetrags im Geschäftsjahr; dabei sind anzugeben:
 - aa) der Bruttobetrag und die kumulierten erfolgswirksamen Verrechnungen zu Beginn des Geschäftsjahrs,
 - bb) die Zugänge,
 - cc) die Abgänge infolge der Aufgabe von Geschäftsaktivitäten, aus denen sich der passivische Unterschiedsbetrag ergab,
 - dd) die Auflösungen, wobei der auf antizipierte Aufwendungen entfallende Anteil getrennt anzugeben ist,
 - ee) die übrigen Veränderungen,
 - ff) der Bruttobetrag und die aufgelaufenen erfolgswirksamen Verrechnungen zum Ende des Geschäftsjahrs.

59.

(aufgehoben)

60.

Soweit bei der erstmaligen Einbeziehung eines erworbenen Unternehmens eine Rückstellung für Restrukturierungsmaßnahmen gebildet wurde, sind Betrag, Ursachen und Inhalt sowie die Entwicklung im Geschäftsjahr und im Vorjahr zu erläutern.

61.

Im Jahr der Veräußerung eines Unternehmens sind die Tz. 54a), Tz. 54b) und Tz. 54c) sinngemäß anzuwenden. Außerdem ist der Veräußerungsgewinn bzw. der Veräußerungsverlust anzugeben.

Inkrafttreten und Übergangsvorschriften

62.

Die Neufassung der Tz. 7, Tz. 9 Satz 2, Tz. 13, Tz. 14, Tz. 15 und Tz. 28 sowie die Aufhebung der Tz. 53 sind erstmals zu beachten für das nach dem 31. Dezember 2003 beginnende Geschäftsjahr. Die Neufassung der Tz. 24 ist erstmals zu beachten für das nach dem 31. Dezember 2002 beginnende Geschäftsjahr. Tz. 1a ist erstmals zu beachten für das nach dem 31. Dezember 2004 beginnende Geschäftsjahr, die Neufassung der Tz. 1 Satz 1 ist erstmals zu beachten für das nach dem 31. Dezember 2005 beginnende Geschäftsjahr. Tz. 5 entfällt erstmals für das nach dem 31. Dezember 2005 beginnende Geschäftsjahr. Tz. 9a und Tz. 10a sind erstmals zu beachten für das nach dem 31. Dezember 2009 beginnende Geschäftsjahr, die Neufassung der Tz. 1, Tz. 7, Tz. 9, Tz. 10, Tz. 15, Tz. 18, Tz. 21, Tz. 22, Tz. 26, Tz. 38, Tz. 40, Tz. 41, Tz. 44, Tz. 45, Tz. 47, Tz. 49, Tz. 57, Tz. 58 sowie die Aufhebung der Tz. 3, Tz. 4, Tz. 8, Tz. 16, Tz. 28, Tz. 29, Tz. 36, Tz. 39, Tz. 55 und Tz. 59 sind erstmals zu beachten für das nach dem 31. Dezember 2009 beginnende Geschäftsjahr. Alle anderen Tz. sind erstmals zu beachten für das nach dem 31. Dezember 2000 beginnende Geschäftsjahr. Ein etwaiger Goodwill oder

passivischer Unterschiedsbetrag ist rückwirkend zu ermitteln und in den folgenden Geschäftsjahren nach den Vorschriften dieses Standards zu behandeln.

63.

Konzernabschlüsse 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.

Anhang: Empfehlungen de lege ferenda

A1.

Mit der Bekanntmachung eines Rechnungslegungsstandards des DSR durch das BMJ wird bei seiner Anwendung die Beachtung der die Konzernrechnungslegung betreffenden Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung vermutet (vgl. § 342 Abs. 2 HGB). Der DSR hat darauf verzichtet, Regelungen zu empfehlen, die zu geltenden Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften des HGB und des PubLG im Widerspruch stehen. Der vorliegende Standard entspricht deutschem Bilanzrecht.

A2.

Zur Verbesserung des Informationswerts der Konzernrechnungslegung und zur stärkeren Annäherung der deutschen Rechnungslegungsvorschriften an internationale Grundsätze schlägt der DSR die Neufassung einzelner Abschnitte des Standards vor. Diese können jedoch erst in Kraft treten, sobald die entsprechenden Vorschriften des HGB und des PubLG geändert worden sind. Die nachfolgenden Fassungen der betreffenden Textziffern stellen die Auffassung des DSR in Bezug auf eine Regelung der jeweiligen Sachverhalte im Sinne der genannten Zielsetzung dar.

A3.

(aufgehoben)

A3a.

(aufgehoben)

A4.

Regeln: Identifikation des erwerbenden Unternehmens (Tz. 7a):

Im Anschluss an Tz. 7 ist die folgende Regelung einzufügen:

»7a.

Sofern das erwerbende Unternehmen nicht eindeutig festzustellen ist, sind die folgenden Anhaltspunkte heranzuziehen:

- a) **Falls der (Markt-)Wert eines Unternehmens deutlich höher ist als der des anderen, gilt dieses als erwerbendes Unternehmen.**
- b) **Falls der Unternehmenserwerb im Austausch von Anteilen gegen monetäre Vermögenswerte erfolgt, gilt jenes als erwerbendes Unternehmen, das letztere hingibt.**
- c) **Falls das Management des einen Unternehmens das Management des anderen Unternehmens bestimmen kann, gilt dieses als erwerbendes Unternehmen.«**

A5.

Regeln: Umgekehrter Unternehmenserwerb (Tz. 7b):

Im Anschluss an Tz. 7a ist die folgende Regelung einzufügen:

»7b.

Wenn ein Unternehmen die Anteile eines anderen Unternehmens erwirbt und dabei als Gegenleistung Anteile des erwerbenden Unternehmens an die Anteilseigner des erworbenen Unternehmens ausgibt, gilt das Unternehmen als erwerbendes Unternehmen, dessen Anteilseigner anschließend die Mehrheit der Anteile am gemeinsamen Unternehmen halten (sogenannter umgekehrter Unternehmenserwerb).«

Die vorstehende Regelung zur Bilanzierung umgekehrter Unternehmenserwerbe steht im Widerspruch zu den Konsolidierungsvorschriften des HGB und der 7. EG-RL. Während gemäß HGB und EG-Recht das rechtlich erworbene Unternehmen im Wege der Erstkonsolidierung als Tochterunternehmen in den Konzernabschluss einbezogen werden muss, ist nach der Regelung der Tz. 7b das rechtlich erworbene Unternehmen als wirtschaftlicher Erwerber anzusehen: Die Buchwerte der Vermögenswerte und Schulden des wirtschaftlichen Erwerbers werden fortgeführt, die Vermögenswerte und Schulden des rechtlichen Erwerbers sind mit den beizulegenden Zeitwerten anzusetzen. Kriterien für die Identifikation des erwerbenden Unternehmens in Zweifelsfällen sind in Tz. 7a formuliert. Diese Regelung kann erst nach Änderung der 7. EG-RL und entsprechender Anpassung der Konzernrechnungslegungsvorschriften des HGB angewandt werden.

A6.
(aufgehoben)

A7.
(aufgehoben)