



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

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

## HGB-FA – öffentliche SITZUNGSUNTERLAGE

<b>Sitzung:</b>	<b>07. HGB-FA / 06.12.2012 / 10:00 – 12:30 Uhr</b>
<b>TOP:</b>	<b>14 – Überarbeitung DRS 4 <i>Unternehmenserwerbe im Konzernabschluss</i></b>
<b>Thema:</b>	<b>Definition Arbeitsauftrag für DRSC-Arbeitsgruppe</b>
<b>Papier:</b>	<b>07_14a_HGB-FA_DRS4</b>

### Einführung

- 1 Der Fachausschuss hatte sich bei seinem Beschluss, DRS 4 *Unternehmenserwerbe im Konzernabschluss* zu überarbeiten, bereits dazu entschieden, eine Arbeitsgruppe (AG) zur Vorbereitung seiner Entscheidungen zu bilden.
- 2 Zur Sicherstellung einer Kontinuität in der Bearbeitung von Konsolidierungsfragen, wurde auf Basis der Zusammensetzung der ehemals bestehenden Arbeitsgruppe zu DRS 19 *Pflicht zur Konzernrechnungslegung und Abgrenzung des Konsolidierungskreises* sowie erhaltener Personenvorschläge eine Vorauswahl an Kandidaten für die zu gründende DRS 4-Arbeitsgruppe getroffen. Die Vorschläge berücksichtigten Wirtschaftsprüfer, Unternehmens- und Verbandsvertreter sowie Wissenschaftler. Die tatsächliche Zusammensetzung der Arbeitsgruppe wurde im Vorfeld dieser Sitzung durch Hr. Dr. Ulrich mit dem HGB-FA abgestimmt.
- 3 Den Vorsitz der Arbeitsgruppe wird Prof. Dr. Stibi (KPMG) übernehmen. Als Pate des HGB-FA für die Arbeitsgruppe konnte Prof. Dr. Kirsch (Universität Münster) gewonnen werden.
- 4 In dieser Sitzung soll nunmehr die Arbeitsweise sowie der konkrete Arbeitsauftrag für die AG erarbeitet und verabschiedet werden.



## Arbeitsweise der Arbeitsgruppe

- 5 Es wird vorgeschlagen für die Arbeitsgruppe einen zweimonatlichen Sitzungsrhythmus anzustreben. Die Sitzungen der AG sollen jeweils zwischen zwei Sitzungen des HGB-FA stattfinden. Dies würde eine Aufbereitung der AG-Sitzungsergebnisse für eine Diskussion in der jeweils nachfolgenden HGB-FA-Sitzung ermöglichen. Gleichzeitig könnten auch Anregungen oder Aufträge des HGB-FA an die Arbeitsgruppe in der darauffolgenden AG-Sitzung berücksichtigt werden.
- 6 Die erste HGB-FA-Sitzung des Jahres 2013 (8. Sitzung des HGB-FA) ist für den 14. und 15. Februar 2013 geplant. Um die Möglichkeit zu haben in dieser HGB-FA-Sitzung bereits erste Diskussionsstände aus der Arbeit der AG besprechen zu können, wird vorgeschlagen, die erste Sitzung der AG im Januar 2013 durchzuführen. Die diesbezügliche Terminabstimmung würde in diesem Fall unverzüglich gestartet werden.

### Frage 1:

- a) **Stimmt der HGB-FA dem Vorschlag zum angestrebten Sitzungsrhythmus der AG zu?**
- b) **Stimmt der HGB-FA dem vorgeschlagenen Start der Arbeitsgruppe im Januar 2013 zu?**
- c) **Über welche Zwischenstände bzw. Ergebnisse der Arbeitsgruppe möchte der HGB-FA in der Folge unterrichtet werden (regelmäßiger Bericht zu aktuellem Diskussionsstand (über AG-Protokoll hinaus); nur bei vorliegendem Entscheidungsbedarf etc.)?**

## Definition des Arbeitsauftrages für die Arbeitsgruppe

- 7 Vom HGB-FA wurde in der 5. Sitzung die Auffassung vertreten, dass die präferierte grundsätzliche Herangehensweise an die Überarbeitung des DRS 4 die Loslösung vom bisherigen Standard ist und somit insbesondere auch vom inhaltlichen Einfluss der IFRS / IAS. Stattdessen soll ein Neuentwurf der Regelungen auf Basis des geltenden HGB-Rechts vorgenommen werden.
- 8 Es wird darauf hingewiesen, dass die Überarbeitung des Standards insbesondere auch vor dem Hintergrund eines zur bisherigen Ausgestaltung des DRS 4 geänderten Adres-



---

saten- bzw. Anwenderkreises zu erfolgen hat. So können die Spezifika kapitalmarktorientierter Unternehmen unberücksichtigt bleiben.

- 9 Dementsprechend sollte diskutiert werden, welcher Umfang und welche Regelungstiefe des neuen Standards grundsätzlich angestrebt werden. Dies sollte insbesondere auch unter Berücksichtigung der Bedürfnisse und Möglichkeiten nicht-kapitalmarktorientierter Unternehmen in Bezug auf die Anwendbarkeit des Standards erfolgen.
- 10 Zur Vorbereitung der Präzisierung des Anwendungsbereiches des Standards und damit zur Schaffung eines konkreten (prozessualen) Arbeitsauftrags für die Arbeitsgruppe werden nachfolgend, auf Grundlage bereits geführter Diskussionen, mögliche Themenfelder im Zusammenhang mit Unternehmenserwerben im Konzernabschluss dargestellt. Die inhaltliche Diskussion der einzelnen Themengebiete erfolgte in der 2. und der 5. Sitzung des HGB-FA.
- 11 Vom HGB-FA wurde - hinsichtlich der Methodik der Erarbeitung des Standards – präferiert, zunächst einen einfachen Grundsachverhalt eines Unternehmenserwerbs durchzuspielen. Dabei sollen die zwingend zu berücksichtigenden Fragestellungen bearbeitet werden.
- 12 Darauf aufbauend soll dieser Grundsachverhalt dann um weitere Themenbereiche ergänzt werden, um auch die im jeweiligen Zusammenhang oder darüber hinaus bestehenden Fragestellungen (Sonderthemen und Variationen) aufzugreifen.
- 13 Hinsichtlich des Ausgangspunkts für die Erarbeitung wird vorgeschlagen, einen klassischen Unternehmenszusammenschluss in Form eines vollständigen Unternehmenserwerbs (als share-deal) entlang der folgenden Themenfelder zu bearbeiten:
  - Zeitpunkt der erstmaligen Einbeziehung
  - Anschaffungskosten
    - Bedingte Kaufpreiszahlungen
      - zu erfüllende Voraussetzungen (Wahrscheinlichkeit, Schätzbarkeit)



- Bewertung bedingter Kaufpreiszahlungen (Abzinsung der zukünftigen Zahlungen (Barwert) vs. voraussichtlich zu zahlender Gesamtbetrag)
- Wertansatz der Vermögensgegenstände / Schulden / Eigenkapitalposten
  - grundsätzlich Nutzung des beizulegenden Zeitwert
  - ggf. Anwendungsfälle für Ansatz zum Buchwert oder zum erfolgsneutralen Zwischenwert (bei Hingabe von Sachwerten)
  - Ausnahmen für vorläufige Wertansätze / nachträgliche Anpassung der vorläufigen Wertansätze
- Kaufpreisallokation (*purchase price allocation*)
  - Definition eines Geschäftsfelds, einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit bzw. eines Segments
  - Regelungen zur Zuordnung bzw. Aufteilung des Geschäfts- oder Firmenwertes
    - nur für Geschäfts- oder Firmenwert oder auch für passivischen Unterschiedsbetrag
  - Ansatz erworbener immaterieller Vermögensgegenstände
    - Welche immateriellen Vermögensgegenstände sind separat vom Geschäfts- oder Firmenwert ansetzbar? ggf. Beispielkatalog
    - Anforderungen für zuverlässige Bewertung der immateriellen Vermögensgegenstände
    - Beachtung einer Wechselwirkung oder notwendigen Abgrenzung zu einem eigenständigen Standard zu immateriellen Vermögensgegenständen
- Geschäfts- oder Firmenwert (aktiver Unterschiedsbetrag)
  - Planmäßige Abschreibung
    - Anforderungen an Schätzung der voraussichtlichen Nutzungsdauer
  - Außerplanmäßige Abschreibung
    - Anforderungen an Werthaltigkeitstest
    - Konkretisierung der Voraussetzungen für eine außerplanmäßige Abschreibung
- passivischer Unterschiedsbetrag



- grundsätzliche Betrachtung, ob festzulegende Regelungen zur Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwertes auf passivischen Unterschiedsbetrag analog übertragbar sind
- Auflösung bei Anfall erwarteter Aufwendungen oder Verluste (*badwill*)
- Auflösung bei Nichteintritt erwarteter Aufwendungen oder Verluste (*badwill*)
- Auflösung, wenn keine Erwartung zukünftiger Aufwendungen oder Verluste besteht (*lucky buy*)
  - sofortige Erfassung vs. ratierliche Verteilung
  - ggf. Trennung nach abnutzbaren und nicht-abnutzbaren Vermögensgegenständen?
- Behandlung technischer passiver Unterschiedsbeträge
- Unterscheidung des Ausweises des passivischen Unterschiedsbetrags entsprechend seines wirtschaftlichen Gehalts? (*badwill* mit Rückstellungscharakter; *lucky buy* mit Rücklagencharakter)
- Restrukturierungsrückstellungen
  - begriffliche Anpassung bzw. Änderung
  - grundsätzliche Voraussetzungen für Bildung einer Rückstellung
  - mögliche Sachverhalte (ggf. Beispielkatalog)
  - Berücksichtigung faktischer Verpflichtungen
  - Anpassung der Rückstellung (Voraussetzungen und Methodik)
  - Auflösung der Rückstellung (Voraussetzungen und Methodik)
- Vollständiger Anteilsverkauf
  - Ermittlung Veräußerungsergebnis
  - Erfolgswirksame Erfassung
- Anhangangaben
  - Diskussion des Umfangs
  - ggf. zusätzliche Regelungen zu Vorjahreszahlen

14 Nach der Erarbeitung der Regelungen zu den oben dargestellten Themenbereichen sollten darüber hinaus die folgenden Themenfelder adressiert werden:

- Auf- und Abstockungen von Anteilen an Tochterunternehmen



- Diskussion der erfolgswirksamen Abbildung als Erwerbsvorgang (im Sinne der Interessentheorie) vs. der erfolgsneutralen Verrechnung mit den Rücklagen als Kapitalvorgang (im Sinne der Einheits-  
theorie)
- Minderheitenanteile
  - Bewertung und Ausweis
- Sukzessive Unternehmenszusammenschlüsse sowie Übergangskonsolidierung und Endkonsolidierung
  - keine Wertanpassung des zuvor gehaltenen Anteils (Alttranchen) bei sukzessivem Anteilswerb
  - nur Regelungen zur Vollkonsolidierung von Tochterunternehmen oder Ausdehnung des Standards auch auf Regelungen zu Übergängen zwischen den Konsolidierungsformen (Vollkonsolidierung, quotale Konsolidierung und Equity-Methode), dann Beachtung Zusammenspiel mit DRS 8 und DRS 9
- Bilanzierung von Rückbeteiligungen
  - offenes Absetzen vom Eigenkapital

15 Darüber hinaus sollte zu einem späteren Zeitpunkt entschieden werden, inwiefern weitere Themenbereiche in dem Standard Berücksichtigung finden sollen. Dafür kommen exemplarisch in Frage:

- Konzerninterne Umstrukturierungen (unter gemeinsamer Beherrschung bzw. *under common control*)
  - Einschränkung der Neubewertungsmethode
  - Voraussetzungen für Buchwertfortführung
- Verschmelzung
  - Analoge Anwendung des Wahlrechts zur Buchwertübernahme gem. § 24 UmwG
- Berücksichtigung ausländischer Tochterunternehmen
  - Wechselwirkungen mit möglichem Fremdwährungsstandard zu beachten
- Umgekehrter Unternehmenserwerb (*reverse acquisition*)
  - Identifikation des erwerbenden Unternehmens

**Frage 2:**

- a) Wird durch den HGB-FA grundsätzlich ein bestimmter Umfang für den neuen Standard angestrebt (bspw. Orientierung an Umfang des bisherigen DRS 4; ausführlicher; kompakter)?
- b) Stimmt der HGB-FA dem Vorschlag der im Grundsachverhalt zu berücksichtigenden Themenfelder (Tz. 13) zu?
- c) Möchte der HGB-FA innerhalb der zu bearbeitenden Themenfelder des Grundsachverhalts eine spezielle Gewichtung oder Priorisierung anstreben (bspw. ausführliche Regelungen zur Kaufpreisallokation, aber nur kurze Regelungen zur Behandlung eines passivischen Unterschiedsbetrags)?
- d) Stimmt der HGB-FA den vorgeschlagenen weiteren Themenfeldern (Tz. 14) sowie deren nachgelagerter (späterer) Bearbeitung zu?
- e) Stimmt der HGB-FA dem Vorschlag zu, über die etwaige Berücksichtigung bzw. Hinzunahme der in Tz. 15 genannten Themenbereiche (ggf. auch weiterer) zu einem späteren Zeitpunkt zu entscheiden?
- f) Hat der HGB-FA grundsätzliche Hinweise an die Arbeitsgruppe zur Erarbeitung des Standards? Bspw.: Sollen Wahlrechte bei der Ausgestaltung der Regelungen – insofern bei jeweiligem Themenfeld möglich – vermieden werden?
- g) Haben Sie sonstige Anregungen oder Hinweise?