



KPMG Austria GmbH
Wirtschaftsprüfungs- und
Steuerberatungsgesellschaft
Porzellangasse 51
1090 Wien, Austria

T +43 1 313 32 - 0
F +43 1 313 32 - 3500
kpmg.at

Austrian Financial Reporting and
Auditing Committee – AFRAC
Schönbrunner Straße 222-228/1/6
1120 Wien

Kontakt Dr. Günther Hirschböck (DW 3264)
Dr. Werner Gedlicka (DW 3782)
Mag. Gordon Schloegel (DW 3368)
Ref 10000001/Daniela Stolawetz
DokID 472123710615442

Wien, 30. November 2018

Stellungnahme zum Entwurf von AFRAC 33 – Kapitalkonsolidierung

Sehr geehrte Damen und Herren!

das AFRAC hat im November 2018 den Entwurf einer Stellungnahme zum Thema der Kapitalkonsolidierung veröffentlicht und der Öffentlichkeit die Möglichkeit zur Stellungnahme eingeräumt. Diese Möglichkeit möchten wir hiermit wahrnehmen, und übermitteln Ihnen in der Beilage eine kommentierte Fassung des Entwurfs.

Aufgrund der sehr kurzen Kommentierungsfrist gestatten wir uns, unsere Kommentare in einfacher Form als Anmerkungen direkt im pdf-Dokument zu erstatten. Wir bedanken uns diesbezüglich für Ihr Verständnis.

Für weiterführende Vorschläge und Rückfragen stehen wir gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

KPMG Austria GmbH
Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft

November 2018



AUSTRIAN FINANCIAL REPORTING AND AUDITING COMMITTEE

Entwurf AFRAC-Stellungnahme 33
Kapitalkonsolidierung (UGB)

Entwurf für die Stellungnahme

Fragen zur Kapitalkonsolidierung (UGB)

Bitte übermitteln Sie **Stellungnahmen** bis zum **30.11.2018**.



AUSTRIAN FINANCIAL REPORTING AND AUDITING COMMITTEE

Dieser **Entwurf** einer Stellungnahme wird vom Austrian Financial Reporting and Auditing Committee (AFRAC) ausschließlich zur Einholung von Kommentaren der Öffentlichkeit publiziert. Der Entwurf für die Überarbeitung der Stellungnahme kann im Lichte der Kommentare abgeändert werden, bevor eine endgültige Stellungnahme des AFRAC publiziert wird. Kommentare der Öffentlichkeit sind bitte als pdf-Datei bis zum **30.11.2018** an **office@frac.at** zu mailen. Alle Kommentare werden auf der AFRAC Homepage publiziert, es sei denn, der Absender ersucht explizit um Vertraulichkeit des Kommentars.

Entwurf

Das Austrian Financial Reporting and Auditing Committee (AFRAC, Beirat für Rechnungslegung und Abschlussprüfung) ist der privat organisierte und von den zuständigen Behörden unterstützte österreichische Standardsetter auf dem Gebiet der Finanzberichterstattung und Abschlussprüfung. Die Mitglieder des Vereins „Österreichisches Rechnungslegungskomitee“, dessen operatives Organ das AFRAC ist, setzen sich aus österreichischen Bundesministerien und offiziellen fachspezifischen Organisationen zusammen. Die Mitglieder des AFRAC sind Abschlussersteller, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Wissenschaftler, Investoren, Analysten und Mitarbeiter von Aufsichtsbehörden.

Austrian Financial Reporting and Auditing Committee – AFRAC
1120 Wien, Schönbrunner Straße 222–228/1/6
Österreich

Tel: +43 1 811 73 – 228

Fax: +43 1 811 73 – 100

Email: office@frac.at

Web: <http://www.frac.at>

Copyright © Austrian Financial Reporting and Auditing Committee

All rights reserved

Zitiervorschlag:

Kurzzitat: Entwurf AFRAC 33 (November 2018), Rz ...

Langzitat: Entwurf der AFRAC-Stellungnahme 33: Kapitalkonsolidierung (UGB) (November 2018), Rz ...

Inhaltsverzeichnis

1. Ziel	3
2. Gegenstand und Geltungsbereich	3
3. Definitionen.....	4
4. Zeitpunkt der erstmaligen Einbeziehung.....	8
5. In die Kapitalkonsolidierung einzubeziehende Bilanzposten.....	10
5.1. Grundsatz.....	10
5.2. Anteile des Mutterunternehmens.....	11
5.3. Wertansatz der Anteile	12
6. Folgekonsolidierung	27
6.1. Fortführung der Neubewerteten Vermögensgegenstände und Schulden	27
6.2. Fortführung eines Geschäfts- oder Firmenwerts bzw. passiven Unterschiedsbetrags.....	28
6.3. Anteile anderer Gesellschafter	31
6.4. Nachträgliche Änderungen des Wertansatzes der Anteile aufgrund von Kaufpreisanpassungsklauseln	32
6.5. Veränderungen des Buchwerts konsolidierungspflichtiger Anteile	33
6.6. Kapitalmaßnahmen des Tochterunternehmens.....	34
6.7. Konzerninterne Umgründungsvorgänge.....	35
6.8. Auf- und Abstockung von Anteilen an Tochterunternehmen	35
7. Endkonsolidierung	36
8. Übergang von der Vollkonsolidierung auf die Quotenkonsolidierung, die Equity-Methode oder die Anschaffungskostenmethode	38
9. Kapitalkonsolidierung im mehrstufigen Konzern.....	39
9.1. Technische Vorgehensweise.....	39
9.2. Kapitalkonsolidierung bei Unternehmenserwerb durch ein Tochterunternehmen	39

9.3. Kapitalkonsolidierung bei Erwerb eines Teilkonzerns.....	40
9.4. Erstmalige Erstellung eines mehrstufigen Konzernabschlusses	40
10. Angaben im Konzernanhang	41
10.1. Allgemeine Grundsätze	41
10.2. Angaben	41
11. Erstmalige Anwendung der Stellungnahme.....	42
Erläuterungen	43

Entwurf

1. Ziel

- (1) Die im Rahmen der Kapitalkonsolidierung einzuhaltenden Vorschriften zur Einbeziehung von Tochterunternehmen entsprechend der Erwerbsmethode, zur bilanziellen Behandlung allfällig vorliegender Anteile anderer Gesellschafter sowie zur Bilanzierung des Geschäfts- oder Firmenwerts bzw. passiven Unterschiedsbetrags sind in den §§ 254, 259 und 261 UGB geregelt. Das Ziel der vorliegenden Stellungnahme liegt in der Sicherstellung einer einheitlichen die genannten Vorschriften betreffenden Anwendung, indem sowohl die Regelungen der Vollkonsolidierung konkretisiert als auch die im Zusammenhang mit der Einbeziehung von Tochterunternehmen in den Konzernabschluss bestehenden Zweifelsfragen entsprechend adressiert werden.

2. Gegenstand und Geltungsbereich

- (2) Die vorliegende Stellungnahme gilt für sämtliche Unternehmen, die der Konzernaufstellungspflicht gem. § 244 UGB unterliegen. Das für die Anwendung des § 254 UGB maßgebliche Mutter-Tochter-Verhältnis ist nach der genannten Bestimmung zu beurteilen. Die Einbeziehungspflicht ergibt sich nach den §§ 247, 249 UGB. Wie der Verlust einer Beherrschung bzw. einheitlichen Leitung im Konzernabschluss darzustellen ist („Endkonsolidierung“), wird ebenfalls von der Stellungnahme geregelt. Auf rechtsformbedingte, im Rahmen der Kapitalkonsolidierung auftretende Besonderheiten wird gesondert eingegangen.
- (3) Für die anteilmäßige Zusammenfassung von Gemeinschaftsunternehmen gem. § 262 UGB gilt der Inhalt der Stellungnahme analog.
- (4) Die Stellungnahme gilt nicht für Mutterunternehmen, die gem. § 245a UGB einen den internationalen Rechnungslegungsstandards entsprechenden Konzernabschluss aufstellen (vgl. AFRAC-Stellungnahme 21 „Konzernabschlüsse nach § 245a UGB“).

- (5) Die in dieser Stellungnahme aufgestellten Grundsätze sind branchenunabhängig für alle Unternehmen anwendbar.
- (6) Aufgrund der wirtschaftlichen Vergleichbarkeit der bei der Übernahme eines Betriebes zu beachtenden Vorgehensweise mit der der Kapitalkonsolidierung inhärenten Einheitstheorie, wird eine analoge Anwendung der in der Stellungnahme aufgestellten Grundsätze empfohlen.

3. Definitionen

- (7) Die Stellungnahme verwendet die folgenden Begriffe mit der angegebenen Bedeutung:
- (8) **Andere Gesellschafter:** Gesellschafter eines Tochterunternehmens, die weder beherrschenden Einfluss noch einheitliche Leitung auf dieses Tochterunternehmen ausüben können.
- (9) **Anteile:** Gesellschaftsrechtliche Mitgliedschaftsrechte, die Vermögensrechte (z.B. Recht auf Gewinnanspruch oder Recht auf Beteiligung am Abwicklungsüberschuss) oder Verwaltungsrechte (z.B. Stimm-, Informations- und Kontrollrechte) umfassen und ausschließlich Eigenkapitalcharakter haben. Dazu zählen vor allem die gesellschaftsrechtlichen Eigenkapitalanteile an in- und ausländischen Kapitalgesellschaften und solchen Personengesellschaften, die über ein Gesamthandvermögen verfügen.
- (10) **Nicht beherrschende Anteile:** Bilanzposten für den Teil des Eigenkapitals, einschließlich des Jahresergebnisses, der nicht dem Mutterunternehmen zuzurechnen ist.
- (11) **Beherrschender Einfluss:** Rechtliche Abhängigkeit des Tochterunternehmens, wenn dem Mutterunternehmen die Stimmrechtsmehrheit zusteht, das Recht zusteht, die Mehrheit der Mitglieder des Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgans zu bestellen oder abuberufen, und sie gleichzeitig Gesellschafter ist oder das Recht zusteht, einen beherrschenden Einfluss auszuüben,

- oder auf Grund eines Vertrages mit einem oder mehreren Gesellschaftern des Tochterunternehmens das Recht zur Entscheidung zusteht, wie Stimmrechte der Gesellschafter, soweit sie mit ihren eigenen Stimmrechten zur Erreichung der Mehrheit aller Stimmen erforderlich sind, bei Bestellung oder Abberufung der Mehrheit der Mitglieder des Leitungs- oder eines Aufsichtsorgans auszuüben sind (§ 244 Abs 2 UGB).
- (12) **1. Beizulegender Wert:** Betrag, den ein Erwerber des gesamten Unternehmens im Rahmen des Gesamtkaufpreises für den einzelnen Vermögensgegenstand oder die einzelne Schuld, bei unterstellter Unternehmensfortführung, ansetzen würde.
- (13) **2. Beizulegender Zeitwert:** Betrag, zu dem zwischen sachverständigen, vertragswilligen und voneinander unabhängigen Unternehmen ein Vermögensgegenstand getauscht oder eine Schuld beglichen werden könnte.
- (14) **Einheitliche Leitung:** Faktische Abhängigkeit des Tochterunternehmens aufgrund der Zusammenfassung von Mutter- und Tochterunternehmen als wirtschaftliche Einheit, wodurch es zur Vereinheitlichung der wesentlichen Unternehmensbereiche bzw. -funktionen kommt (~~§ 244 Abs 1 UGB~~).
- (15) **Endkonsolidierung:** Ausscheiden eines Tochterunternehmens aus dem Konsolidierungskreis. Damit verbunden ist der vollständige Abgang der auf ein Tochterunternehmen entfallenden Vermögensgegenstände, Rückstellungen, Verbindlichkeiten, Rechnungsabgrenzungsposten und latenten Steuern.
- (16) **Erstkonsolidierung:** Erstmalige Einbezug eines Tochterunternehmens in den Konsolidierungskreis. Dazu zählen die Neubewertung des Reinvermögens eines Tochterunternehmens zum maßgeblichen Erstkonsolidierungszeitpunkt, die Verrechnung der dem Mutterunternehmen gehörenden Anteile mit dem darauf entfallenden neubewerteten Eigenkapital und die Erfassung eines danach verbleibenden (aktiven oder passiven) Unterschiedsbetrags (§ 254 Abs 1 bis 3 UGB).

Kommentarzusammenfassung für AFRAC- Stellungnahme_33_Kapitalkonsolidierung_Oktober_2018_E ntwurf (kommentiert)_Onlineversion.pdf

Seite: 8

 Nummer: 1 Verfasser: KPMG Thema: Hervorheben Datum: 30.11.2018 11:10:29
entspricht nicht dem Wortlaut des § 189a Z 3

 Nummer: 2 Verfasser: KPMG Thema: Hervorheben Datum: 30.11.2018 11:10:03
entspricht nicht dem Wortlaut des § 189a Z 4

 Nummer: 3 Verfasser: KPMG Thema: Durchstreichen Datum: 30.11.2018 11:10:38

 Verfasser: KPMG Thema: Notiz Datum: 30.11.2018 11:10:52
Verweis wirkt so als ob Definition in -§ 244 UGB enthalten ist, ist aber nicht der Fall -> streichen

- (17) **Folgekonsolidierung:** Fortschreibung der im Zuge der Neubewertung zum Erstkonsolidierungszeitpunkt in den Vermögensgegenständen und Schulden eines Tochterunternehmens aufgedeckten stillen Reserven und Lasten sowie der aus der Erstkonsolidierung resultierenden aktiven und passiven Unterschiedsbeträge. Neben der Fortschreibung der Wertkorrekturen aus der Erstkonsolidierung zählen zur Folgekonsolidierung auch jene Maßnahmen, die auf Veränderungen der konsolidierungspflichtigen Anteile und des konsolidierungspflichtigen Kapitals zurückzuführen sind.
- (18) **Gemeinschaftsunternehmen:** Unternehmen, das durch ein in den Konzernabschluss einbezogenes Mutter- oder Tochterunternehmen gemeinsam mit einem oder mehreren andere Unternehmen, die nicht in den Konzernabschluss einbezogen werden, geführt wird.
- (19) **Geschäfts- oder Firmenwert:** Unterschiedsbetrag, der nach Verrechnung des Wertansatzes der dem Mutterunternehmen gehörenden Anteile an einem in den Konzernabschluss einbezogenen Tochterunternehmen mit dem auf diese Anteile entfallenden Betrag des Neubewerteten Eigenkapitals (§ 254 Abs 1 Satz 2 UGB) des Tochterunternehmens auf der Aktivseite entsteht (§ 254 Abs 3 Satz 1 UGB).
- (20) **Kapitalkonsolidierung:** Eliminierung der kapitalmäßigen Verflechtung zwischen Mutter- und Tochterunternehmen. Hierbei wird zwischen Erst-, Folge- sowie Übergangs- und Endkonsolidierungsmaßnahmen unterschieden.
- (21) **Konsolidierungskreis:** Im Wege der Vollkonsolidierung in den Konzernabschluss einzubeziehende Mutter- und Tochterunternehmen, soweit deren Einbeziehung nicht aufgrund der Ausübung eines Konsolidierungswahlrechts nach § 249 UGB unterbleibt, sowie anteilmäßig einbezogene Gemeinschaftsunternehmen.
- (22) **Konzern:** Ein Mutterunternehmen, sein(e) Tochterunternehmen und Gemeinschaftsunternehmen.

- (23) **Konzernabschluss:** Der Konzernabschluss ist der Abschluss einer Gruppe von Unternehmen, in dem die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der einbezogenen Unternehmen so dargestellt werden, als ob die Unternehmen insgesamt ein einziges Unternehmen wären (§ 250 Abs 1 und Abs 3 Satz 1 UGB). Er besteht aus der Konzernbilanz, der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung, dem Konzernanhang, der Konzernkapitalflussrechnung sowie einer Darstellung der Komponenten des Eigenkapitals und ihrer Entwicklung und kann um eine Segmentberichterstattung erweitert werden (§ 250 Abs 1 UGB).
- (24) **Mehrstufiger Konzern:** Konzern, bei dem ein Mutterunternehmen nicht nur unmittelbare Beteiligungen an Tochterunternehmen hält, sondern darüber hinaus auch mittelbar über diese Tochterunternehmen an anderen Tochterunternehmen (sog. Enkelunternehmen oder indirekte Beteiligungen des Mutterunternehmens) beteiligt ist.
- (25) **Mutterunternehmen:** Ein Unternehmen, das ein oder mehrere Tochterunternehmen beherrscht (§ 189a Z 6 UGB).
- (26) **Neubewertungsbilanz:** Bilanz mit sämtlichen Vermögensgegenständen, Rückstellungen, Verbindlichkeiten, Rechnungsabgrenzungsposten und latenten Steuern zum Zeitpunkt der Erstkonsolidierung auf Basis der beizulegenden Zeitwerte.
- (27) **Passiver Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung:** Unterschiedsbetrag, der nach Verrechnung des Wertansatzes der dem Mutterunternehmen gehörenden Anteile an einem in den Konzernabschluss einbezogenen Tochterunternehmen mit dem auf diese Anteile entfallenden Betrag des Eigenkapitals (§ 254 Abs 1 Satz 1 und 2 UGB) des Tochterunternehmens auf der Passivseite entsteht (§ 254 Abs 3 Satz 1 UGB).
- (28) **Tochterunternehmen:** Ein Unternehmen, das unter der einheitlichen Leitung eines Mutterunternehmens steht oder von diesem unmittelbar oder mittelbar beherrscht wird (§ 189a Z 7 UGB).

- (29) **Übergangskonsolidierung:** Der Übergang von der Vollkonsolidierung zur Quotenkonsolidierung oder Equity-Methode und umgekehrt oder von der Quotenkonsolidierung zur Equity-Methode und umgekehrt.
- (30) **Vermögensgegenstand:** Gut, das nach der Verkaufsauffassung einzeln verwertbar (und bewertbar) ist.
- (31) **Zeitpunkt der Endkonsolidierung:** Der Zeitpunkt an dem die einheitliche Leitung oder die Möglichkeit zur Beherrschung über das Tochterunternehmen verloren geht oder ab dem das Mutterunternehmen ein Wahlrecht zur Nichteinbeziehung gem § 249 UGB in Anspruch nimmt.

4. Zeitpunkt der erstmaligen Einbeziehung

- (32) Die Erstkonsolidierung kann entweder auf Basis der Wertverhältnisse zum Zeitpunkt des Erwerbs des Tochterunternehmens, des erstmaligen Einbeziehens in den Konzernabschluss oder zu dem das Unternehmen zum Tochterunternehmen wurde durchgeführt werden, wobei letztere Variante nur jene Tochterunternehmen betrifft, bei welchen die Anteile zu verschiedenen Zeitpunkten erworben wurden.
- (33) Mit dem Zeitpunkt der erstmaligen Einbeziehung sind an die Stelle der dem Mutterunternehmen gehörenden Anteile an dem Tochterunternehmen dessen Vermögensgegenstände, aktive latente Steuern, Rückstellungen, Verbindlichkeiten und Rechnungsabgrenzungsposten in der Konzernbilanz zu erfassen. Ebenso sind ab diesem Zeitpunkt die Erträge und Aufwendungen des Tochterunternehmens in der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen.
- (34) Eine unterjährige Neubewertungsbilanz ist im Falle des unterjährigen Erwerbs bei Erstkonsolidierung zum Zeitpunkt des Erwerbs der Anteile sowie beim stufenweisen Erwerb notwendig, wenn der Erwerb der zum Vorliegen eines Tochterunternehmens führt unterjährig stattgefunden hat und die Erstkonsolidierung

- entweder zum Zeitpunkt des Erwerbs der Anteile oder zu dem Zeitpunkt zu dem das Unternehmen Tochterunternehmen geworden ist durchgeführt wird.
- (35) Aus konzeptioneller Sicht entspricht die auf Basis der Wertansätze zum Zeitpunkt des Anteilserwerbs durchgeführte Kapitalkonsolidierung am ehesten der Erwerbsmethode. Obwohl die rückwirkende Kapitalaufrechnung theoretisch jederzeit möglich ist, kann die praktische Umsetzung allerdings mit erheblichen Aufwendungen verbundenen sein, da die ab Erwerbsstichtag bis zur erstmaligen Einbeziehung in den Konzernabschluss aufgedeckten stillen Reserven, stillen Lasten und etwaige verbleibende Unterschiedsbeträge fortzuführen sind. Dies ist vor allem dann aufwendig, wenn die Einbeziehung erst mehrere Jahre nach dem Erwerb des Tochterunternehmens erfolgt. Eine rückwirkende Feststellung der zum Erwerbszeitpunkt für die Kapitalaufrechnung relevanten Wertverhältnisse ist nur bei Vorliegen verlässlicher Unterlagen zur Bewertung aus der Vergangenheit als gerechtfertigt und sinnvoll anzusehen.
- (36) Die Möglichkeit zur Erstkonsolidierung zum Zeitpunkt der erstmaligen Einbeziehung des Tochterunternehmens ist als praktische Vereinfachung anzusehen. Liegen keine verlässlichen Unterlagen zur Bewertung aus der Vergangenheit vor, wird diese Vereinfachung **ausdrücklich empfohlen**, in allen anderen Fällen besteht ein freies Wahlrecht zur Inanspruchnahme. **liegt der Erwerb der Anteile am Tochterunternehmen mehr als ein Jahr zurück, so sind der Kapitalaufrechnung die zum Beginn des Konzerngeschäftsjahres bestehenden Wertverhältnisse zugrunde zu legen.** Wurden die Anteile am Tochterunternehmen während des letzten Konzerngeschäftsjahres erworben, **so sind der Kapitalaufrechnung vereinfachend die zum Ende des Konzerngeschäftsjahres bestehenden Wertverhältnisse zugrunde zu legen.**
- (37) Bei Erwerb der Anteile am Tochterunternehmen zu verschiedenen Zeitpunkten (sog. Stufenweiser Anteilserwerb) besteht neben der praktischen Vereinfachung zur Kapitalaufrechnung zum Zeitpunkt des erstmaligen Einbezugs die Möglichkeit zur Kapitalaufrechnung zum Zeitpunkt, zu dem das Unternehmen

Nummer: 1 Verfasser: KPMG Thema: Hervorheben Datum: 30.11.2018 11:11:28

Was heisst das? Bindungswirkung?

Nummer: 2 Verfasser: KPMG Thema: Hervorheben Datum: 30.11.2018 11:11:36

Damit wird normiert, dass bereits im Jahr der erstmaligen Einbeziehung eine GuV des TU erforderlich ist. Das weicht von der bisher vertretenen Meinung ab, dass hier immer nur die Bilanz am Stichtag zu konsolidieren ist.

Eine bisherige Sichtweise dazu war, dass die Kapitalaufrechnung entweder auf den Bilanz-Stichtag der erstmaligen Einbeziehung (dh nur Bilanz ohne GuV) oder rückwirkend zu erfolgen hat. Eine Kapitalaufrechnung auf den Beginn des Geschäftsjahres ist im Gesetz an sich nicht vorgesehen, wurde aber zT bisher akzeptiert.

Siehe dazu auch:

Fröhlich in Hirschler, § 254 UGB, Rz. 92ff (http://www.lindeonline.at/doc-id/ko-bilanzr2_ugb_p254_i)

Anzumerken ist, dass die Sichtweise einer Erstkonsolidierung zu Beginn des GJ auch in der aktuellen Auflage des Straube empfohlen wird. Bergmann/Lehner in Straube, § 254 UGB, Rz 65/1. (https://rdb.manz.at/document/1146_3_ugb_p0254)

Klarzustellen, dass die Einbeziehung auch mit Beginn des GJ möglich ist, ist grundsätzlich zu begrüßen. Allerdings sollte die bisherige Möglichkeit ohne GuV einzubeziehen nicht gekippt werden.

Gerade in Fällen in denen ein Konzernabschluss erstmalig aufgestellt wird, bzw. eine bestehende Tochter erstmalig konsolidiert wird stellt dies eine erhebliche Erleichterung dar, die sich explizit aus dem Gesetz ergibt und daher nicht ausgeschlossen werden sollte.

Nummer: 3 Verfasser: KPMG Thema: Hervorheben Datum: 30.11.2018 11:11:48

Wieso wird hier angeführt, dass "vereinfachend" auf den Ende des Konzerngeschäftsjahres abzustellen ist? Dies ergibt sich ausdrücklich aus dem Gesetz.

- zum Tochterunternehmen wurde oder zum Zeitpunkt des Erwerbs der Anteile. Bei der letzten Methode besteht die Besonderheit, dass die Neubewertung des Reinvermögens für die Kapitalaufrechnung nicht einheitlich für das gesamte Unternehmen erfolgt, sondern gesondert für jeden erworbenen Anteil.
- (38) Wurden die zuvor bestehenden Anteile an dem Tochterunternehmen als Finanzinstrument zu fortgeführten Anschaffungskosten bilanziert, **1 wird ausdrücklich empfohlen**, die Kapitalaufrechnung zum Zeitpunkt, zu dem das Unternehmen zum Tochterunternehmen wurde, durchzuführen oder von der praktischen Vereinfachung zur Kapitalaufrechnung zum Zeitpunkt des erstmaligen Einbezugs Gebrauch zu machen. Die Kapitalaufrechnung zum Zeitpunkt des Erwerbs der Anteile **3 wird nicht empfohlen**, **2 weil keine sinnvolle Möglichkeit besteht, die Ergebnisse und Wertänderungen zwischen dem ersten Erwerb und dem Zeitpunkt, zu dem das Unternehmen Tochterunternehmen wurde, darzustellen.**
- (39) Wurden die zuvor bestehenden Anteile an dem Tochterunternehmen als assoziiertes Unternehmen gemäß § 264 mit dem anteiligen Eigenkapital in den Konzernabschluss einbezogen, **4 wird hingegen die Kapitalaufrechnung zum Zeitpunkt des Erwerbs der Anteile ausdrücklich empfohlen**, weil in diesem Fall die Ergebnisse und Wertänderungen zwischen dem ersten Erwerb und dem Zeitpunkt, zu dem das Unternehmen Tochterunternehmen wurde, bereits bisher im Konzernabschluss erfasst wurden. **5 In diesem Fall besteht bei der Kapitalaufrechnung zum Zeitpunkt, zu dem das Unternehmen zum Tochterunternehmen wurde oder zum Zeitpunkt des erstmaligen Einbezugs keine sinnvolle Möglichkeit, diese bereits erfassten Ergebnisse und Wertänderungen zu korrigieren.**

5. In die Kapitalkonsolidierung einzubeziehende Bilanzposten

5.1. Grundsatz

- (40) Der Wertansatz der dem Mutterunternehmen gehörenden Anteile an einem in den Konzernabschluss einzubeziehenden Tochterunternehmen ist mit dem auf

Seite: 13

 Nummer: 1 Verfasser: KPMG Thema: Hervorheben Datum: 30.11.2018 11:11:53

Wie bindend sind derartige ausdrückliche Empfehlungen zu werten?
Wird hier evtl. ein gesetzliches Wahlrecht eingeschränkt?

 Nummer: 2 Verfasser: KPMG Thema: Hervorheben Datum: 30.11.2018 11:11:58

Möglich ist das uE schon und kann auch sinnvoll sein.

Beispiel: Im Jahr 1 werden 40% der Anteile erworben, im Jahr 5 die verbleibenden 60%.

Wendet man die Methode an, ergibt sich dass sich die Werte der einzubeziehenden Vermögenswerte und Schulden zu 40% aus den Zeitwerten in Jahr 1 und zu 60% aus den Zeitwerten im Jahr 5 zusammensetzen.

Die Wertfortschreibung der ersten 40% für 5 Jahre mag zwar aufwendiger sein, ist aber nicht unmöglich.

 Verfasser: KPMG Thema: Notiz Datum: 30.11.2018 11:12:05

Grundsätzlich stellt sich in diesem Zusammenhang die Frage, inwiefern es die Aufgabe des AFRAC ist, gesetzliche Wahlrechte einzuschränken.

 Nummer: 3 Verfasser: KPMG Thema: Hervorheben Datum: 30.11.2018 11:12:12

Was heisst das? Bindungswirkung?

 Nummer: 4 Verfasser: KPMG Thema: Hervorheben Datum: 30.11.2018 11:12:18

 Nummer: 5 Verfasser: KPMG Thema: Hervorheben Datum: 30.11.2018 11:12:24

Warum soll es in diesem Fall nicht sinnvoll sein, 100% aller Vermögenswerte und Schulden neuzubewerten? Im IFRS wird das standardmäßig so gemacht.

Es entsteht dabei zwar ein Bruch zwischen der Equity-Konsolidierung und der späteren Vollkonsolidierung, dies ist im Gesetz aber so vorgesehen.

Fröhlich setzt sich in Hirschler zwar kritisch mit der stufenweisen Kapitalaufrechnung auseinander, schließt diese aber nicht aus.

Fröhlich in Hirschler, § 254 UGB, Rz. 100ff.

(http://www.lindeonline.at/doc-id/ko-bilanzr2_ugb_p254_i)

Ähnlich wird auch im Straube argumentiert:

Bergmann/Lehner in Straube, § 254 UGB, Rz 67/1.

(https://rdb.manz.at/document/1146_3_ugb_p0254)

diese Anteile entfallenden Neubewerteten Eigenkapital des Tochterunternehmens zu verrechnen. Der Begriff der „Anteile“ sowie deren Wertansatz sind im Einzelnen in Rz 41 ff. bzw. Rz 44 ff. geregelt. Der Begriff des „Eigenkapitals“ sowie dessen Neubewertung (§ 254 Abs 1 UGB) wird in Rz 56 ff. konkretisiert. Ein nach der Verrechnung verbleibender aktiver oder passiver Unterschiedsbetrag ist gem § 254 Abs 3 UGB in der Konzernbilanz anzusetzen (vgl. im Einzelnen Rz 92 ff. bzw. Rz 98). Soweit an dem zu konsolidierenden Tochterunternehmen auch andere Gesellschafter beteiligt sind, ist ein entsprechender Ausgleichsposten in der Konzernbilanz zu bilden (vgl. Rz 99 ff.).

5.2. Anteile des Mutterunternehmens

- (41) Einzubeziehen sind grundsätzlich sämtliche dem Mutterunternehmen gehörenden Anteile an einem Tochterunternehmen sowie sämtliche Anteile, die dem Mutterunternehmen entsprechend § 244 Abs 4 UGB zuzurechnen sind. Auf den konkreten Ausweis der Anteile im Jahresabschluss des Mutterunternehmens kommt es nicht an. Anteile, die von assoziierten Unternehmen oder von im Wege der Equity-Methode abgebildeten Gemeinschaftsunternehmen gehalten werden, sind nicht zu berücksichtigen. Anteilmäßig zu berücksichtigen sind allerdings die Anteile an einzubeziehenden Tochterunternehmen, die von anteilmäßig einbezogenen Gemeinschaftsunternehmen gehalten werden. Grundsätzlich gehören zu den Anteilen entsprechend § 244 Abs 4 UGB auch die Anteile, die von nicht einbezogenen Tochterunternehmen gehalten werden. Bei Unwesentlichkeit der Effekte können diese im Rahmen der Kapitalkonsolidierung unberücksichtigt bleiben.
- (42) Direkte und indirekte schuldenrechtliche Ansprüche des Mutterunternehmens (z.B. aus Schuldverschreibungen oder Genussrechten) zum Zeitpunkt der erstmaligen Einbeziehung stellen grundsätzlich keine Anteile im Sinne dieses Standards dar. Sofern solche Ansprüche im Einzelfall indes Eigenkapitalcharakter haben, sind sie in die Kapitalkonsolidierung einzubeziehen (vgl. hierzu KFS/RL 13, Rz (66) ff).

- (43) Hält das Mutterunternehmen weder direkt noch indirekt Kapitalanteile an einem konsolidierungspflichtigen Tochterunternehmen (z.B. bei einer Zweckgesellschaft), ist keine Verrechnung gem. § 254 Abs 1 Satz 1 UGB vorzunehmen. Ein Unterschiedsbetrag gem. § 254 Abs 3 UGB kann insofern nicht entstehen. Die übrigen Regelungen in § 254 UGB hinsichtlich Ansatz und Bewertung (vgl. Rz 69 ff) und die Ermittlung der Anteile anderer Gesellschafter gem. § 259 UGB (vgl. Rz 99 ff) sind indes anzuwenden. Daraus folgt ein vollständiger Ausweis des sich ergebenden Reinvermögens des Tochterunternehmens unter dem Posten „nicht beherrschende Anteile“.

5.3. Wertansatz der Anteile

5.3.1. Grundsatz

- (44) Der Wertansatz der Anteile entspricht grundsätzlich den Anschaffungskosten gem § 203 Abs 2 Satz 1 iVm § 203 Abs 1 UGB.
- (45) Die Anschaffungskosten sind aus Konzernsicht zu ermitteln und ergeben sich unabhängig von einer eventuellen Verteilung auf mehrere Unternehmen, die in den Konzernabschluss einbezogen werden. Bei der Ermittlung der (Konzern-)Anschaffungskosten sind ggf. die Regelungen des § 256 UGB zu beachten.
- (46) Anschaffungsnebenkosten iSv § 203 Abs 2 Satz 2 UGB sind die neben dem eigentlichen Anschaffungspreis anfallenden Aufwendungen, die dem Zweck dienen, einen konkreten Vermögensgegenstand zu erwerben, d.h. aus fremden in das eigene Eigentum zu überführen.
- (47) Sofern der Zeitpunkt des Erwerbs der Anteile und der Zeitpunkt der Erstkonsolidierung auseinanderfallen, ist der eventuell niedrigere Buchwert bei der Erstkonsolidierung zugrunde zu legen; eine Zuschreibung der Beteiligung bis auf die Anschaffungskosten ist ohne gestiegenen beizulegenden Wert nicht zulässig.

5.3.2. Besonderheiten

- (48) Sofern der Erwerb der Anteile durch Hingabe von Sachwerten erfolgt (Tausch), erfolgt der Ansatz zum beizulegenden Zeitwert der hingegebenen Vermögensgegenstände. Ist der beizulegende Zeitwert der erlangten Anteile niedriger, wird empfohlen den niedrigeren Wert heranzuziehen.
- (49) Erfolgt der Erwerb gegen Übernahme von Schulden oder gegen Zahlung einer Rente, die gem. § 211 UGB nicht mit dem beizulegenden Zeitwert bewertet werden, wird der Wertansatz der Anteile durch die Anschaffungskosten im Zugangszeitpunkt in den Jahresabschlüssen der einbezogenen Unternehmen bestimmt. Eine Neubewertung der Verpflichtung zum beizulegenden Zeitwert und daraus folgend der Anteile im Zugangszeitpunkt für Zwecke der Kapitalkonsolidierung ist unzulässig.
- (50) Wird ein negativer Kaufpreis gezahlt, d.h. übersteigt eine vom Verkäufer der Anteile an deren Erwerber geleistete Zahlung den von diesem gezahlten, oft symbolischen Kaufpreis, bspw. aufgrund eines Restrukturierungs- oder Sanierungsstaus im Erwerbszeitpunkt, **Ist diese Zahlung im Konzernabschluss als zusätzliches Eigenkapital des zu konsolidierenden Tochterunternehmens in die Kapitalverrechnung einzubeziehen.**
- (51) Erwirbt das Mutterunternehmen gemeinsam mit den Anteilen am Tochterunternehmen eine Option, zu einem späteren Zeitpunkt die verbleibenden Anteile am Tochterunternehmen zu erwerben, ist der Gesamtkaufpreis auf die aktuell erworbenen Anteile und die Option aufzuteilen. Der auf die Option entfallende Anteil der Anschaffungskosten ist als Vermögenswert im Konzernabschluss zu erfassen, der in der Folge mit den fortgeführten Anschaffungskosten zu bewerten ist. Bei Ausübung der Option bildet der Buchwert der Option zum Zeitpunkt der Ausübung Teil der Anschaffungskosten für die dann erworbenen Anteile.

5.3.3. Kaufpreisanpassungsklauseln

Ist dieser Hinweis notwendig bzw hilfreich? Es können ja auch negative AK in die Rechnung eingehen.

- (52) Führen Wertsicherungsklauseln, mit denen zwischen Käufer und Verkäufer ein Ausgleichsmechanismus vereinbart wird, dazu, dass der Verkäufer einen Anpassungsbetrag an den Käufer zahlt, liegen Anschaffungspreisminderungen iSv § 203 Abs 2 Satz 3 UGB vor. Im umgekehrten Fall ergeben sich **nachträgliche Anschaffungskosten** iSv § 203 Abs 2 Satz 2 UGB. Solche Ausgleichsmechanismen sind in der Praxis in Abhängigkeit der Höhe des Eigenkapitals oder bestimmter Wertverhältnisse konkreter Vermögensgegenstände, Rückstellungen, Verbindlichkeiten, Rechnungsabgrenzungsposten und latenten Steuern des erworbenen Unternehmens zum Erwerbszeitpunkt anzutreffen.
- (53) Zahlungen vom Käufer an den Verkäufer, die für das Erreichen von Leistungsindikatoren durch das Tochterunternehmen nach dem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums geleistet werden (im Allgemeinen als „earn-out-Klauseln“ bezeichnet), sind – sofern sie verlässlich bewertet werden können und der Bedingungseintritt wahrscheinlich ist – als Rückstellung zu passivieren und als Erhöhung der Anschaffungskosten der Anteile im Erwerbszeitpunkt zu berücksichtigen. Andernfalls sind sie nachträgliche Anschaffungskosten der Anteile iSv § 203 Abs 2 Satz 2 UGB und erst zum Zeitpunkt des tatsächlichen Eintritts der Zahlungsverpflichtung zu berücksichtigen.
- (54) Die Erfassung im Rahmen der Anschaffungskosten hat unabhängig von dem Zeitpunkt der Rückstellungspassivierung grundsätzlich zum Barwert im Erwerbszeitpunkt zu erfolgen. Die in Folgeperioden vorzunehmende Aufzinsung der entsprechenden Rückstellung hat keinen Einfluss auf die Höhe der im Erwerbszeitpunkt erfassten (bedingten) Anschaffungskosten der Anteile. Die Aufzinsung ist insofern aufwandswirksam zu erfassen. Sind die Voraussetzungen für die Erfassung bedingter Anschaffungskosten (vgl. Rz 53) erst zu einem späteren Zeitpunkt erfüllt, entsprechen die dann zu erfassenden (nachträglichen) Anschaffungskosten der Beteiligung ebenfalls nur dem Barwert, der sich bei einer Erfassung bereits im Erwerbszeitpunkt ergeben hätte. Die Differenz zwi-

 Nummer: 1 Verfasser: KPMG Thema: Hervorheben Datum: 30.11.2018 11:12:39

 Verfasser: KPMG Thema: Notiz Datum: 30.11.2018 11:12:44
Rückstellungspflicht analog zu Rz 53?

schen den nachträglichen Anschaffungskosten der Beteiligung und der zum Erfüllungsbetrag gem. § 211 Abs 1 UGB zu bewertenden (bedingten) Kaufpreisverpflichtung ist als Zinsaufwand zu erfassen.

- (55) Entsprechend ist mit späteren Erhöhungen der bedingten Anschaffungskosten, z.B. wahrscheinliches Erreichen bestimmter Ergebnisgrößen, durch die sich der Betrag der Kaufpreisanpassung gegenüber den bislang bereits erfassten Beträgen erhöht, zu verfahren. Auch in diesem Fall darf nur der Barwert der Kaufpreiserhöhung, bezogen auf den Erwerbszeitpunkt, als nachträgliche Anschaffungskosten erfasst werden. Differenzen zu der zu passivierenden Verpflichtung bzw. dem tatsächlich gezahlten Betrag sind als Zinsaufwand zu erfassen. Im umgekehrten Fall einer Minderung bereits bilanzierter bedingter Anschaffungskosten, z.B. weil bestimmte Ergebnisgrößen/-ziele voraussichtlich nicht mehr erreicht werden, mindern sich die Anschaffungskosten der Anteile um den Betrag, der dem mit dem im Erwerbszeitpunkt geltenden Abzinsungssatz ermittelten Barwert des Minderungsbetrags entspricht. Die passivierte Rückstellung ist insoweit auszubuchen. Differenzen der passivierten Rückstellung zum Barwert des Minderungsbetrags entsprechen bislang erfasstem Zinsaufwand und sind als Ertrag zu erfassen.

5.3.4. Eigenkapital des Tochterunternehmens

- (56) Der Wertansatz der dem Mutterunternehmen gehörenden Anteile an einem Tochterunternehmen (vgl. Rz 41 ff) ist zum Zeitpunkt der Erstkonsolidierung (vgl. 32 ff) mit dem auf diese Anteile entfallenden Betrag des Eigenkapitals des Tochterunternehmens zu verrechnen (§ 254 Abs 1 Satz 1 UGB). Das anteilige Eigenkapital ist anhand einer Neubewertungsbilanz gem. § 254 Abs 1 Satz 2 UGB (vgl. Rz 69 ff) zu ermitteln.
- (57) Eigene Anteile des zu konsolidierenden Tochterunternehmens sind zum Zeitpunkt der erstmaligen Einbeziehung in Anwendung von § 229 Abs 1a iVm § 251 Abs 1 UGB mit dem Eigenkapital dieses Unternehmens zu verrechnen.

- (58) Bei Tochterunternehmen, die ihren Jahresabschluss in einer fremden Währung aufstellen, ist das neubewertete Eigenkapital mit dem Devisenkassamittelkurs zum Erstkonsolidierungszeitpunkt in Euro umzurechnen. In den Folgeperioden ist dieser historische Kurs bei der Umrechnung des Eigenkapitals beizubehalten.
- (59) **Verbleibt in der Neubewertungsbilanz ein negatives Eigenkapital (§ 225 Abs 1 UGB), ist dieses ebenfalls in die Verrechnung einzubeziehen.**
- (60) Hat das Tochterunternehmen bei der Ausgabe von Wandlungs- und Optionsanleihen Beträge in das Eigenkapital (Kapitalrücklage) eingestellt, sind diese Teil des konsolidierungspflichtigen Kapitals, soweit die entsprechenden Bezugsrechte ausgeübt oder verfallen sind. Stillhalterverpflichtungen aus bestehenden Bezugsrechten konzernfremder Dritter auf Anteile des Tochterunternehmens sind als nicht beherrschender Anteil mit dem beizulegenden Zeitwert im Zeitpunkt der Erstkonsolidierung zu erfassen. Zur Bewertung in den Folgeperioden bzw. Behandlung bei Ausübung der Bezugsrechte vgl. Rz 104.
- (61) Hat das Tochterunternehmen im Jahresabschluss eine Rücklage für Anteile am Mutterunternehmen gem. § 225 Abs 5 UGB gebildet (Rückbeteiligung), ist diese Teil des konsolidierungspflichtigen Eigenkapitals. Zur Bewertung der Anteile in der Neubewertungsbilanz vgl. Rz 77. Ihre weitere Behandlung richtet sich nach § 254 Abs 4 iVm § 251 Abs 1 iVm § 229 Abs 1a UGB (Vgl. KFS/RL 11 Rz 23ff).
- (62) Ausstehende Einlagen auf das gezeichnete Kapital von Tochterunternehmen sind wie folgt zu behandeln:
- a. Eingeforderte ausstehende Einlagen ggü. in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen sind im Rahmen der Schuldenkonsolidierung (§ 255 UGB) zu eliminieren. Sind diese Einlagen nicht eingefordert, ist bereits im Jahresabschluss eine Absetzung vom gezeichneten Kapital notwendig. Sie sind damit nicht Teil des konsolidierungspflichtigen Eigenkapitals des Tochterunternehmens.

 Nummer: 1 Verfasser: KPMG Thema: Hervorheben Datum: 30.11.2018 11:12:49

 Verfasser: KPMG Thema: Notiz Datum: 30.11.2018 11:12:54
Hinweis erforderlich?

- b. Eingeforderte ausstehende Einlage ggü. Dritten sind als Forderung gesondert auszuweisen. Eine Verrechnung mit dem Ausgleichsposten für Anteile anderer Gesellschafter (vgl. Rz 99 ff) ist nicht zulässig. Sind diese Einlagen nicht eingefordert, ist bereits im Jahresabschluss eine Absetzung vom gezeichneten Kapital notwendig. Sie sind damit ebenfalls nicht Bestandteil des konsolidierungspflichtigen Eigenkapitals des Tochterunternehmens. Der Ausgleichsposten für Anteile anderer Gesellschafter ist entsprechend geringer.
- (63) Werden schuldenrechtliche Ansprüche des Mutterunternehmens zum Zeitpunkt der erstmaligen Einbeziehung aufgrund des Eigenkapitalcharakters im Einzelfall in die zu konsolidierenden Anteile einbezogen (vgl. Rz 42), sind auch die korrespondierenden Verpflichtungen des Tochterunternehmens Teil des zu konsolidierenden Eigenkapitals.
- (64) Für die Berechnung der Beteiligungsquote ist grundsätzlich die unmittelbare bzw. mittelbare Kapitalbeteiligung des den Konzernabschluss aufstellenden Mutterunternehmens am Tochterunternehmen maßgeblich. Gegebenenfalls abweichende Stimmrechtsverteilungen sind unerheblich. Bei Kapitalgesellschaften bestimmt sich die Beteiligungsquote daher nach dem Verhältnis des Nennbetrags der dem Mutterunternehmen unmittelbar bzw. mittelbar gehörenden Anteile zum gezeichneten Kapital bzw. im Falle von Stückaktien nach dem Verhältnis der Anteile des Mutterunternehmens zu den insgesamt ausgegebenen Aktien. In beiden Fällen sind dem Tochterunternehmen gehörende eigene Anteile abzuziehen (§ 244 Abs 5 UGB; vgl Rz 57) Bei Personengesellschaften bestimmt sich die Beteiligungsquote nach dem Anteil des Mutterunternehmens am Festkapital oder – falls nur ein Kapitalkonto geführt wird – nach dem Verhältnis des Kapitalkontos zum Gesamtkapital.
- (65) Weicht die Beteiligungsquote des Mutterunternehmens an den laufenden Ergebnissen (Gewinne und Verluste) sowie am Liquidationsergebnis von seiner

kapitalmäßigen Beteiligung am Tochterunternehmen ab, ist das zu konsolidierende Eigenkapital anhand der wirtschaftlichen Beteiligungsquote zu ermitteln. Voraussetzung dafür ist, dass die wirtschaftliche Beteiligungsquote eindeutig anhand entsprechender (gesellschafts-)vertraglicher Vereinbarungen ermittelt werden kann. Für eine von den Kapitalanteilen abweichende Ermittlung der Beteiligungsquote ist es nicht ausreichend, wenn die abweichende Ergebnisbeteiligung nur zeitlich befristet gilt **oder sich nur auf bestimmte Geschäfte oder Vermögensteile des Tochterunternehmens bezieht.**

5.3.5. **Zuvor bestehende Beziehungen**

- (66) Zum Zeitpunkt der Erstkonsolidierung können aus laufenden Liefer- und Leistungsverkehr oder aus sonstigen nicht vertraglichen Rechtsbeziehungen – z.B. Rechtsstreitigkeiten – bereits Ansprüche und Verpflichtungen zwischen den bestehenden Konzernunternehmen einerseits und dem erstmals in den Konzernabschluss einzubeziehenden Tochterunternehmen andererseits bestehen (sog. zuvor bestehende Beziehungen). Aus Sicht des Konzerns gehen diese zuvor bestehenden Beziehungen mit dem Erwerb des Tochterunternehmens jedenfalls unter, daher ist im Konzernabschluss zusätzlich zum Erwerb des Tochterunternehmens die Beendigung dieser Beziehungen zu bilanzieren.
- (67) Besteht bei den bestehenden Konzernunternehmen ein Anspruch aus zuvor bestehenden Beziehungen, ist das Erlöschen dieses Anspruchs als Teil der Anschaffungskosten für den Erwerb des Tochterunternehmens zu erfassen; besteht eine Verpflichtung, ist das Erlöschen der Verpflichtung als Anschaffungspreisminderung zu bilanzieren. Ein Anspruch oder eine Verpflichtung aus einer nicht vertraglichen Beziehung ist dabei mit dem beizulegenden Zeitwert anzusetzen; ein Anspruch oder eine Verpflichtung aus einer vertraglichen Beziehung entweder mit dem Betrag, zu dem der Vertrag im Vergleich zu aktuellen Marktbedingungen vorteilhaft oder nachteilig ist oder mit dem Betrag, zu dem der Vertrag vorzeitig beendet werden kann, je nachdem, welcher Betrag aus Sicht des benachteiligten Vertragspartners günstiger ist.

 Nummer: 1 Verfasser: KPMG Thema: Hervorheben Datum: 30.11.2018 11:13:01

Diese Einschränkung erscheint nicht zweckmäßig und auch nicht bisherigen hM dazu zu entsprechen.

 Nummer: 2 Verfasser: KPMG Thema: Kommentar zu Text Datum: 30.11.2018 11:13:08

Typo

- (68) Soweit Ansprüche und Verpflichtungen aus zuvor bestehenden Beziehungen einander betragsgleich gegenüberstehen, bleiben die Anschaffungskosten für den Erwerb des Tochterunternehmens unberührt und die Ansprüche und Verpflichtungen werden im Rahmen der Schuldenkonsolidierung eliminiert.

5.3.6. Ermittlung des Neubewerteten Eigenkapitals zum Zeitpunkt der Erstkonsolidierung

5.3.6.1. Zu berücksichtigende Bilanzposten

- (69) In der Neubewertungsbilanz sind alle Vermögensgegenstände, Rückstellungen, Verbindlichkeiten, Rechnungsabgrenzungsposten und latenten Steuern des Tochterunternehmens vollständig und einzeln neu zu erfassen. Die Ansatzpflicht gilt unabhängig davon, ob die betreffenden Posten bereits im Jahresabschluss des Tochterunternehmens bilanziert wurden. Eine Bilanzierungspflicht besteht deshalb z.B. auch für selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände, welche aufgrund des Bilanzierungsverbots gem. § 197 Abs 2 UGB im Jahresabschluss des Tochterunternehmens nicht aktiviert wurden. Dazu gehören auch (bisher) bilanzunwirksame Ansprüche und Verpflichtungen des erworbenen Unternehmens (z.B. Finanzderivate, schuldrechtliche Haftungsverhältnisse und Besserungsabreden aus erklärten Darlehensverzichten).
- (70) Unabhängig davon, ob das Tochterunternehmen im Rahmen der Bilanzierung Übergangsvorschriften in Anspruch genommen hat, sind für die Neubewertungsbilanz die endgültigen Beträge anzusetzen.
- (71) Ein gesonderter Ansatz eines Vermögensgegenstandes, einer Rückstellung oder einer Verbindlichkeit ist unzulässig, wenn diese nicht verlässlich bewertbar sind (vgl. Rz 77 ff).
- (72) Vorteile, die nicht die Ansatzkriterien für das Vorliegen eines Vermögensgegenstandes erfüllen, dürfen nicht gesondert erfasst werden. Diese werden in der

- Konzernbilanz als Bestandteil des derivativen Geschäfts- oder Firmenwerts erfasst.
- (73) Schulden, deren rechtliche Entstehung auf Maßnahmen oder Entscheidungen beruht, die der Erwerber erst nach der Entstehung des Tochter-Mutter-Verhältnisses iSd § 244 UGB getroffen hat, dürfen in der Neubewertungsbilanz nicht angesetzt werden.
- (74) Rückstellungen für Restrukturierungsmaßnahmen sind nur dann in der Neubewertungsbilanz anzusetzen, wenn hierfür im Zeitpunkt des Erwerbs bereits eine Außenverpflichtung des erworbenen Tochterunternehmens besteht.
- (75) Zu den Schulden, die in der Neubewertungsbilanz anzusetzen sind, gehören auch Verpflichtungen ggü. Organmitgliedern, Arbeitnehmern oder sonstigen fremden Dritten, z.B. Lieferanten, deren Entstehung aufschiebend bedingt von einem Kontrollwechsel abhängig ist (*change of control*-Klauseln) und die nicht der Abgeltung für eine künftige (Arbeits-)Leistung dienen.
- (76) Bereits zum Zeitpunkt der erstmaligen Einbeziehung in den Konzernabschluss bestehende Rückbeteiligungen des Tochterunternehmens am Mutterunternehmen sind im Rahmen der Erstkonsolidierung ebenfalls anzusetzen. Zur Verrechnung gem. § 254 Abs 4 iVm § 251 Abs 1 iVm § 229 Abs 1a UGB sei an dieser Stelle auf KFS/RL 11 Rz 23 ff verwiesen.

5.3.6.2. Bewertungsmaßstäbe

- (77) In der Neubewertungsbilanz sind grundsätzlich alle Vermögensgegenstände, Verbindlichkeiten, Rückstellungen und Rechnungsabgrenzungsposten mit dem beizulegenden Zeitwert unter der Beachtung der Anschaffungskostenobergrenze zum jeweils maßgeblichen Erstkonsolidierungszeitpunkt zu bewerten (§ 254 Abs 1 Satz 2 UGB). Latente Steuern sind nach den in der AFRAC-Stellungnahme 30 festgeschriebenen Grundsätzen anzusetzen. Rückstellungen sowie

- Verbindlichkeiten sind mit dem Erfüllungsbetrag nach § 211 UGB in die Konzernbilanz zu übernehmen.
- (78) Für Zwecke der Folgebewertung/Folgekonsolidierung entspricht der Wertansatz der Vermögensgegenstände in der Neubewertungsbilanz den Konzernanschaffungskosten für diese Vermögensgegenstände (§§ 203 Abs 1 iVm 206 Abs 1 iVm 251 Abs 1 UGB).
- (79) Der Marktpreis ist grundsätzlich auf einem aktiven Markt zu ermitteln. Hierfür ist der notierte Marktpreis maßgeblich. Die Berücksichtigung von Paketz- oder -abschlägen ist nicht zulässig.
- (80) Falls sich ein verlässlicher Markt nicht ohne weiteres ermitteln lässt, ist der beizulegende Zeitwert aus Marktpreisen für vergleichbare Vermögensgegenstände oder Geschäftsvorfälle abzuleiten oder, wenn dies möglich ist, unter Anwendung sonstiger anerkannter Bewertungsverfahren zu ermitteln. Die Verwendung von ertragswert- oder kapitalwertorientierten Bewertungsverfahren (Ertragswert- oder DCF-Verfahren) kommt dabei nur in Betracht, wenn sich die Zahlungsströme den einzelnen, zu bewertenden Vermögensgegenständen verlässlich zuordnen lassen.
- (81) Ist eine marktpreis-, **ertragswert-** oder kapitalwertorientierte Wertermittlung nicht möglich, dürfen zur Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts kostenorientierte Bewertungsverfahren (Reproduktions- oder Wiederbeschaffungskostenmethoden) herangezogen werden. Hierbei ist dem jeweiligen Nutzungszustand des zu bewertenden Vermögensgegenstandes durch angemessene Wertabschläge Rechnung zu tragen.
- (82) **Wenn der beizulegende Zeitwert mit Hilfe allgemein anerkannter Bewertungsverfahren nicht verlässlich ermittelt werden, sind die Vermögensgegenstände mit dem beizulegenden Wert anzusetzen.**

Seite: 24

 Nummer: 1	Verfasser: KPMG	Thema: Hervorheben	Datum: 30.11.2018 11:13:13
--	-----------------	--------------------	----------------------------

 Nummer: 2	Verfasser: KPMG	Thema: Eingefügter Text	Datum: 30.11.2018 11:13:17
--	-----------------	-------------------------	----------------------------

 Nummer: 3	Verfasser: KPMG	Thema: Hervorheben	Datum: 30.11.2018 11:13:23
--	-----------------	--------------------	----------------------------

Warum sollte das leichter sein?

In der Stellungnahme bleibt offen, wie ein beizulegender Wert ermittelt werden kann, wenn alle zuvor genannten Methoden zur Ermittlung eines beizulegenden Zeitwerts nicht praktikabel sind.

- (83) Die Bewertung mit dem beizulegenden Zeitwert betrifft auch Verbindlichkeiten des Tochterunternehmens gegenüber dem Mutterunternehmen aus einem bereits zum Zeitpunkt der erstmaligen Einbeziehung bestehenden Schuldverhältnis. Hat das Mutterunternehmen die Forderung ganz oder teilweise abgeschrieben, ist die Differenz zwischen dem beizulegenden Zeitwert der Schuld (vgl. Rz 13) und dem bisher beim Tochterunternehmen passivierten Erfüllungsbetrag bei der Ermittlung des Neubewerteten Eigenkapitals zu berücksichtigen.
- (84) Bereits bei Erwerb bzw. zum Zeitpunkt der erstmaligen Einbeziehung in den Konzernabschluss bestehende Rückbeteiligungen des Tochterunternehmens am Mutterunternehmen sind mit dem beizulegenden Zeitwert aus Sicht eines unabhängigen Erwerbs zu bewerten.
- (85) Erfolgt eine Ausgleichszahlung für Veränderungen im Reinvermögen vom Verkäufer an das erworbene Unternehmen oder vom erworbenen Unternehmen an den Verkäufer, verändern sich die Anschaffungskosten im Jahresabschluss des Anteilseigners nicht. Auch das Eigenkapital des erworbenen Unternehmens wird hierdurch idR nicht beeinflusst, weil die Ausgleichszahlung die Veränderung im Reinvermögen kompensiert. Entspricht die Höhe der Ausgleichszahlung nicht dem Betrag der Wertänderung im Vermögen des Tochterunternehmens, an die sie anknüpft, ist die sich ergebende Differenz erfolgswirksam zu erfassen. Konsequenzen für die Kapitalkonsolidierung ergeben sich insofern nicht.

5.3.6.3. Berücksichtigung latenter Steuern in der Neubewertungsbilanz

- (86) Auf die im Zuge der Erstkonsolidierung entstandenen temporären Differenzen sind latente Steuern zu erfassen (§ 254 Abs 1 iVm § 258 Satz 1 UGB; AFRAC 30, Rz 116 ff). Dies gilt nicht, wenn das erworbene Nettovermögen des Tochterunternehmens keinen (Teil-)Betrieb darstellt (vgl. AFRAC 30, Rz 117).
- (87) Die zum Erstkonsolidierungszeitpunkt für die Ermittlung latenter Steuern maßgeblichen temporären Differenzen resultieren aus dem Unterscheid zwischen

- den in der Neubewertungsbilanz zum beizulegenden Zeitwert angesetzten Vermögensgegenständen, Rückstellungen, Verbindlichkeiten und Rechnungsabgrenzungspostens und den entsprechenden steuerrechtlichen Wertansätzen.
- (88) In der Neubewertungsbilanz sind die latenten Steuern mit den unternehmensindividuellen Steuersätzen jener Konzerngesellschaften zu ermitteln, bei welchen sich die Differenzen wieder umkehren werden (vgl. AFRAC 30, Rz 141). Der in der Neubewertungsbilanz als Steuerlatenz anzusetzende Betrag erhöht (aktive latente Steuern) oder vermindert (passive latente Steuern) das konsolidierungspflichtige Eigenkapital des Tochterunternehmens gem. § 254 Abs 1 Satz 2 UGB. Steuerliche Verlustvorträge des Tochterunternehmens sind unter Berücksichtigung des Wahlrechts des § 198 Abs 10 UGB bei entsprechender Werthaltigkeit als Vermögensgegenstand des Tochterunternehmens anzusetzen. Steuerliche Verlustvorträge des Mutterunternehmens sind auch dann, wenn sich die Werthaltigkeit durch den Unternehmenserwerb ändert, nicht als Vermögensgegenstand des Tochterunternehmens anzusetzen. Siehe dazu auch AFRAC 30.

5.3.6.4. Begrenzung des anteiligen Eigenkapitals mit den Anschaffungskosten

- (89) Das anteilige Eigenkapital darf in der Neubewertungsbilanz nicht mit einem Betrag angesetzt werden, der die Anschaffungskosten des Mutterunternehmens für die Anteile an dem einbezogenen Tochterunternehmen überschreitet (§ 254 Abs 1 Satz 3 UGB). Da in der Neubewertungsbilanz alle Vermögensgegenstände, Rückstellungen, Verbindlichkeiten, Rechnungsabgrenzungsposten und latente Steuern einheitlich anzusetzen und zu bewerten sind, hat die Begrenzung des auf die Anteile des Mutterunternehmens entfallenden Eigenkapitals mit den Anschaffungskosten Auswirkungen auf das auf die nicht beherrschenden Anteile entfallende Eigenkapital.

- (90) Kommt es in der Neubewertungsbilanz zu einer Neubewertung von Vermögensgegenständen, Rückstellungen, Verbindlichkeiten oder Rechnungsabgrenzungsposten, sind gemäß § 258 UGB latente Steuern anzusetzen. Dies gilt nicht, wenn das erworbene Nettovermögen des Tochterunternehmens keinen (Teil-)Betrieb darstellt (vgl. AFRAC 30, Rz 117). Die Begrenzung des anteiligen Eigenkapitals mit den Anschaffungskosten bezieht sich auf das Eigenkapital in der Neubewertungsbilanz unter Berücksichtigung der zu bildenden latenten Steuern. Eine Aufwertung von Vermögensgegenständen ist daher soweit vorzunehmen, dass die Aufwertung abzüglich der auf die Aufwertung entfallenden latenten Steuerschuld nicht zu einem Eigenkapital führt, das die Anschaffungskosten des Mutterunternehmens übersteigt.

5.3.6.5. Nachträgliche Änderung der Bewertungsmaßstäbe – Werterhellung

- (91) Wesentliche bessere Erkenntnisse über die Verhältnisse zum Zeitpunkt der Kapitalkonsolidierung, die bis zum Ende der Aufstellungsphase für den Konzernabschluss erlangt werden, in dem die Erstkonsolidierung erfolgt, sind ebenfalls entsprechend den allgemeinen Grundsätzen (§ 201 Abs 2 Z 4 iVm § 251 Abs 1 UGB) unmittelbar bei der erstmaligen Erfassung des erfolgsneutralen Anschaffungsvorgangs zu berücksichtigen. An dieser Stelle sei auf die AFRAC-Stellungnahme 16 „Wertaufhellung und Wertbegründung“ verwiesen.

5.3.7. Behandlung verbleibender Unterschiedsbeträge (§ 254 Abs 3 UGB)

5.3.7.1. Geschäfts- oder Firmenwert

- (92) Ein Geschäfts- oder Firmenwert aus der Kapitalkonsolidierung ergibt sich auf Ebene des Konzernabschlusses als positiver Unterschiedsbetrag nach Durchführung der Verrechnung gem. § 254 Abs 1 Satz 1 UGB und ist auf der Aktivseite gesondert innerhalb der immateriellen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens auszuweisen (§ 254 Abs 3 Satz 1 UGB).

- (93) Der Geschäfts- oder Firmenwert resultiert aus Ursachen für den zukünftigen Unternehmenserfolg, die nicht separat als Vermögensgegenstand erfasst werden dürfen bzw. nicht zuverlässig bewertet werden können. **teilt das Nettovermögen des erworbenen Tochterunternehmens keinen (Teil-)Betrieb dar, kann kein Geschäfts- oder Firmenwert bestehen;** in diesem Fall sind die gesamten Anschaffungskosten für den Erwerb des Tochterunternehmens als Anschaffungskosten für die identifizierten Vermögensgegenstände, Rückstellungen, Verbindlichkeiten und Rechnungsabgrenzungsposten anzusehen.
- (94) Wird ein Tochterunternehmen gegründet, übersteigen die Anschaffungskosten des Mutterunternehmens das Eigenkapital des Tochterunternehmens um die Anschaffungsnebenkosten. Mangels (Teil-)Betrieb des neu gegründeten Tochterunternehmens liegt auch in diesem Fall kein Geschäfts- oder Firmenwert iSd § 203 Abs 5 UGB vor; die konzerninterne Gründung ist als konzerninterner Geschäftsfall anzusehen, der im Rahmen der Konsolidierungsmaßnahmen zu eliminieren ist. Dieser Unterschiedsbetrag ist daher im Konzernabschluss im Jahr der Gründung als Aufwand zu erfassen.
- (95) Bei der Ermittlung des Geschäfts- oder Firmenwerts ist zunächst zu prüfen, ob der gem. § 254 Abs 3 Satz 1 UGB ermittelte aktive Unterschiedsbetrag Bestandteile enthält, die sich nur aufgrund der Konsolidierungstechnik ergeben und daher gesondert zu behandeln sind. Die nachstehend beschriebenen Sachverhalte können aus Vereinfachungsgründen bereits im Rahmen der Erstkonsolidierung berücksichtigt werden.
- (96) Gründungskosten, die bei der Gründung eines Tochterunternehmens anfallen, sind im Jahresabschluss des beteiligten Unternehmens als Anschaffungsnebenkosten der Anteile zu erfassen (§ 203 Abs 2 Satz 2 UGB). Anschaffungsnebenkosten können jedoch auch im Rahmen einer beim Tochterunternehmen durchgeführten Kapitalerhöhung entstehen. Dieser Teil der Anschaffungs-

Nummer: 1 Verfasser: KPMG Thema: Hervorheben Datum: 30.11.2018 11:13:28

Abweichung zur bisherigen Auffassung, die auf einer wörtlichen Interpretation des § 254 beruht. Demnach kann aus jeder Kapitalkonsolidierung ein Firmenwert entstehen. Von besonderer Bedeutung ist dies, wenn der Zeitpunkt der Erstkonsolidierung nicht mit dem Erwerbstichtag übereinstimmt.

Das Vorliegen eines Betriebs zur Erfassung eines Firmenwerts wird in der Literatur nicht gefordert:
Fröhlich in Hirschler, § 254 UGB, Rz. 104ff.
(http://www.lindeonline.at/doc-id/ko-bilanzr2_ugb_p254_i)

Bergmann/Lehner in Straube, § 254 UGB, Rz 68ff.
(https://rdb.manz.at/document/1146_3_ugb_p0254)

In beiden Fällen wird aber nicht explizit darauf eingegangen, ob ein Tochterunternehmen auch ein (Teil-)Betrieb sein muss. Die Definition eines Tochterunternehmens setzt dies jedoch nicht voraus. Es handelt sich beim Firmenwert daher uE um eine reine Rechengröße, die nicht durch einen "Betrieb" begründet sein muss.

Der in der BC angeführte Verweis des § 261 (1) UGB auf § 203 (5) UGB ist mE nicht schlüssig, da

- explizit von einem Firmenwert iSd § 254 (3) UGB die Rede ist
- nur in Hinblick auf die Abschreibung (Folgebewertung) auf die Regeln zum Einzelabschluss verwiesen wird, nicht jedoch in Bezug auf den erstmaligen Ansatz.

nebenkosten der Anteile am Tochterunternehmen führt im Rahmen der Kapitalaufrechnung iSd § 254 Abs 1 UGB zu einem aktiven Unterschiedsbetrag, der aus Konzernsicht zur Gänze aufwandswirksam zu erfassen ist.

- (97) Grunderwerbsteuer, die durch den Übergang von Anteilen ausgelöst wird, ist (unabhängig von ihrer Behandlung im Jahresabschluss des die Anteile erwerbenden Unternehmens) aus Konzernsicht als Anschaffungsnebenkosten der Anteile des erwerbenden Unternehmens einzuordnen. In diesem Fall ist der sich nach § 254 Abs 3 Satz 1 UGB ergebende Unterschiedsbetrag in Höhe der Grunderwerbsteuer dem (jeweiligen) Grundstück zuzuordnen.

5.3.7.2. Passiver Unterschiedsbetrag

- (98) Ein passiver Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung ergibt sich dann, wenn nach der Durchführung der Verrechnung gem. § 254 Abs 1 Satz 1 UGB ein negativer Unterschiedsbetrag resultiert. Diese Differenz ist als Unterschiedsbetrag aus der Zusammenfassung von Eigenkapital und Beteiligungen (Kapitalkonsolidierung) auszuweisen (§ 254 Abs 3 UGB).

5.3.7.3. Anteile anderer Gesellschafter

- (99) In der Konzernbilanz ist für nicht dem Mutterunternehmen oder einem einbezogenen Tochterunternehmen gehörende Anteile an den in den Konzernabschluss einbezogenen Tochterunternehmen ein Ausgleichsposten für die Anteile der anderen Gesellschafter am nach den Vorschriften des § 254 Abs 1 UGB ermittelten Eigenkapitals unter dem Posten „nicht beherrschende Anteile“ innerhalb des Eigenkapitals gesondert auszuweisen (§ 259 Abs 1 UGB).
- (100) Der Ermittlung des Anteils am Eigenkapital ist der Anteil am Kapital des Tochterunternehmens zugrunde zu legen. Der Anteil an den Stimmrechten ist hierbei irrelevant. Die Grundsätze in Rz 65 sind analog anzuwenden.

- (101) Haben die anderen Gesellschafter eine Option, ihre Anteile an das Mutterunternehmen zu verkaufen, besteht aus Sicht des Konzerns eine Zahlungsverpflichtung in Höhe des Ausübungspreises, da die auf den zu erwerbenden Anteil entfallenden Vermögensgegenstände und Schulden bereits vollständig im Konzernabschluss gezeigt werden. Daher ist der geschätzte Ausübungspreis als Rückstellung im Konzernabschluss zu zeigen und der betreffende Anteil anderer Gesellschafter auszubuchen. Veränderungen dieser Rückstellung sind im Ergebnis zu erfassen.
- (102) Sind andere Gesellschafter an einem Tochterunternehmen beteiligt, das eine Rückbeteiligung am Mutterunternehmen hält, ist nicht der anteilige, auf das Mutterunternehmen entfallende, sondern der gesamte Nennbetrag oder rechnerische Wert offen vom gezeichneten Kapital abzusetzen.

6. Folgekonsolidierung

6.1. Fortführung der Neubewerteten Vermögensgegenstände und Schulden

- (103) In den auf die Erstkonsolidierung folgenden Konzernabschlüssen sind die im Zuge der Neubewertung gem. § 254 Abs 1 UGB aufgedeckten stillen Reserven und Lasten wie die Vermögensgegenstände, Rückstellungen, Verbindlichkeiten und Rechnungsabgrenzungsposten, denen sie in der Neubewertungsbilanz zugeordnet wurden, abzuschreiben, aufzulösen, zu verbrauchen oder beizubehalten. Entsprechendes gilt für Vermögensgegenstände, Rückstellungen, Verbindlichkeiten, Rechnungsabgrenzungsposten und latente Steuern, die erstmals in der Neubewertungsbilanz angesetzt wurden; auch diese sind nach den allgemeinen Grundsätzen fortzuführen.
- (104) Wurde bei der Erstkonsolidierung ein nicht beherrschender Anteil für eine von Stillhalterverpflichtungen aufgrund von bestehenden Bezugsrechten konzernfremder Dritter auf Anteile am Tochterunternehmen erfasst, ist dieser nicht be-

herrschende Anteil mit unverändertem Buchwert beizubehalten, bis die Bezugsrechte ausgeübt werden oder erlöschen. Bei der Aufteilung des Ergebnisses des Tochterunternehmens bleiben diese nicht beherrschenden Anteile unberücksichtigt. Werden die Bezugsrechte ausgeübt, ist der neu entstandene nicht beherrschende Anteil mit dem anteiligen Reinvermögen zum Zeitpunkt der Bezugsrechtsausübung zu erfassen. Je nachdem, ob der neu entstandene nicht beherrschende Anteil den Buchwert bisher erfassten nicht beherrschenden Anteil zuzüglich Ausübungspreis überschreitet oder unterschreitet, ergibt sich eine Minderung bzw. Mehrung des Konzernanteils am Eigenkapital. Je nach Ausübung des Wahlrechts gem. Rz 136 ff ist diese Veränderung erfolgswirksam (Erwerbs- bzw. Veräußerungsvorgang) oder erfolgsneutral (Kapitalvorgang) zu erfassen. Erlöschen die Bezugsrechte, ist der bestehende nicht beherrschende Anteil erfolgsneutral in die Kapitalrücklage umzugliedern.

6.2. Fortführung eines Geschäfts- oder Firmenwerts bzw. passiven Unterschiedsbetrags

6.2.1. Geschäfts- oder Firmenwert

6.2.1.1. Planmäßige Abschreibung

- (105) Der als Geschäfts- oder Firmenwert entstandene Unterschiedsbetrag ist um planmäßige Abschreibungen zu mindern (§ 261 Abs 1 iVm § 203 Abs 5 UGB).
- (106) Die Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts ist planmäßig auf die Geschäftsjahre, in denen er voraussichtlich genutzt wird, zu verteilen (§ 261 Abs 1 iVm § 203 Abs 5 UGB). Zum Zeitpunkt der Erstkonsolidierung ist ein Abschreibungsplan zu erstellen, in welchem sowohl die Abschreibungsmethode als auch die Nutzungsdauer festzulegen ist.
- (107) In Fällen, in denen die Nutzungsdauer des Geschäfts- oder Firmenwerts nicht verlässlich geschätzt werden kann, ist dieser über 10 Jahre gleichmäßig verteilt abzuschreiben (§ 261 Abs 1 iVm § 203 Abs 5 UGB).

- (108) Bei der Abschreibung im Jahr des Zugangs ist konzerneinheitlich eine allgemeine Abschreibungsmethode festzulegen.
- (109) Wenn das Wahlrecht zur Erstkonsolidierung im Zeitpunkt der erstmaligen Einbeziehung (= Konzernbilanzstichtag) in Anspruch genommen wird, beginnt die Abschreibung im darauffolgenden Geschäftsjahr.
- (110) Grundsätzlich ist der Geschäfts- oder Firmenwert linear abzuschreiben. Liegen objektive Nachweise vor, dass der Abnutzungsverlauf durch eine andere Abschreibungsmethode zutreffender dargestellt wird, kann diese dem Abschreibungsplan zugrunde gelegt werden.
- (111) Die Nutzungsdauer ist anhand objektiv nachvollziehbarer Kriterien festzulegen. Im Zweifel ist bei bestehenden Schätzunsicherheiten ein kürzerer Zeitraum zugrunde zu legen.

6.2.1.2. Außerplanmäßige Abschreibung

- (112) Der Geschäfts- oder Firmenwert ist bei voraussichtlich dauernder Wertminderung außerplanmäßig auf den niedrigeren am Abschlussstichtag beizulegenden Wert abzuschreiben (§ 251 Abs 1 iVm § 204 Abs 2 UGB).
- (113) Aufgrund des Wertaufholungsverbots ist der niedrigere Wertansatz auch an künftigen Abschlussstichtagen beizubehalten (§ 251 Abs 1 iVm § 208 Abs 2 UGB).
- (114) Liegen ein oder mehrere Anhaltspunkte oder andere objektive Hinweise für eine voraussichtlich dauerhafte Wertminderung vor und können diese nicht widerlegt werden, ist die Werthaltigkeit des Geschäfts- oder Firmenwerts zu prüfen und ggf. die Höhe der außerplanmäßigen Abschreibung zu ermitteln.
- (115) Ein voll abgeschriebener Geschäfts- oder Firmenwert ist als Abgang zu behandeln und zwingend auszubuchen (§ 251 Abs 1 iVm § 226 Abs 4 UGB).

6.2.1.3. Ausweis in der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung

(116) Die planmäßige Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts ist in der nach dem Gesamtkostenverfahren aufgestellten Gewinn- und Verlustrechnung grundsätzlich unter dem Posten gem. § 231 Abs 2 Z 7 lit a „Abschreibungen auf immaterielle Gegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen auszuweisen. Bei Anwendung des Umsatzkostenverfahren hat grundsätzlich ein Ausweis unter dem Posten gem. § 231 Abs 3 Z 7 „sonstige betriebliche Aufwendungen“ zu erfolgen (§ 251 Abs 1 iVm § 231 UGB), falls keine Anhaltspunkte vorliegen, die eine Zuordnung zu den Funktionsbereichen rechtfertigen würden. Mögliche Anhaltspunkte können aus der betrieblichen Tätigkeit des Tochterunternehmens abgeleitet werden. Außerplanmäßige Abschreibungen des Geschäfts- oder Firmenwerts sind gesondert auszuweisen (§ 251 Abs 1 iVm § 232 Abs 5 UGB).

6.2.2. Passiver Unterschiedsbetrag

(117) Die Fortführung des aus der Kapitalkonsolidierung entstehenden passiven Unterschiedsbetrags richtet sich nach § 261 Abs 2 UGB. Hierzu sind die Entstehungsursachen im Erstkonsolidierungszeitpunkt zu ermitteln und entsprechend zu dokumentieren.

(118) Der Ausweis hat in Abhängigkeit der Entstehungsursache des passiven Unterschiedsbetrags zu erfolgen. Wurden zum Zeitpunkt der Feststellung des Kaufpreises negative Entwicklungen, wie bspw. schlechte Ertragserwartungen, antizipiert, so hat ein gesonderter Ausweis unter den Rückstellungen zu erfolgen. Der als Rückstellung ausgewiesene passive Unterschiedsbetrag ist in dem Ausmaß ergebniswirksam aufzulösen, in dem die zum Zeitpunkt des Erwerbs der Anteile oder zum Erstkonsolidierungszeitpunkt erwartete ungünstige Entwicklung der künftigen Ertragslage des Unternehmens eingetreten ist oder zu diesem Zeitpunkt erwartete Aufwendungen zu berücksichtigen sind (§ 261 Abs 2 Z 1 UGB). Der passive Unterschiedsbetrag ist bis zum Eintritt der erwarteten

Verluste bzw. Aufwendungen unverändert weiterzuführen. Stellt sich jedoch im Zeitablauf zweifelsfrei heraus, dass die Verluste bzw. Aufwendungen, für welche der passive Unterschiedsbetrag als Rückstellung erfasst wurde, nicht mehr eintreten werden, ist der passive Unterschiedsbetrag insoweit ergebniswirksam aufzulösen.

(119) Ist der Unterschiedsbetrag auf einen günstigen Kauf (einen sog. Lucky Buy) zurückzuführen, ist dieser zum Zeitpunkt der Erstkonsolidierung erfolgswirksam aufzulösen.

(120) Ein passiver Unterschiedsbetrag (§ 254 Abs 3 UGB) kann sich im Rahmen der Kapitalaufrechnung aufgrund folgender Ursachen ergeben:

- a) Das Tochterunternehmen hat zwischen dem Zeitpunkt des Anteilerwerbs und dem Zeitpunkt der erstmaligen Kapitalaufrechnung in den Konzernabschluss Gewinnthesaurierungen durchgeführt. Hierdurch hat sich das zu konsolidierende Eigenkapital des Tochterunternehmens zwischen diesen Zeitpunkten erhöht. Ein daraus entstandener passiver Unterschiedsbetrag ist wie ein Lucky Buy zu behandeln (vgl. Rz 119).
- b) Die Entstehung des Mutter-Tochter-Verhältnisses ist auf eine zu Buchwerten iSd § 202 Abs 2 UGB durchgeführte Verschmelzung oder Einbringung zurückzuführen. Im Rahmen der Kapitalkonsolidierung ist auch der Beteiligungsansatz mit dem beizulegenden Zeitwerten anzusetzen. Daher entsteht in diesem Fall kein Lucky Buy.

6.3. Anteile anderer Gesellschafter

(121) Der im Rahmen der Erstkonsolidierung ermittelte Anteil anderer Gesellschafter ist in den folgenden Geschäftsjahren analog zur Entwicklung des Eigenkapitals des Tochterunternehmens in der Neubewertungsbilanz am jeweiligen Abschlussstichtag fortzuschreiben.

- (122) Verlangt der Gesellschaftsvertrag eine von den Kapitalanteilen abweichende Ergebnisverteilung, ist die gesellschaftsrechtliche Regelung maßgeblich (vgl Rz 65).
- (123) Ändern sich die Kapitalanteile bzw die Ergebnisanteile während des Geschäftsjahres, ist das Ergebnis für die Verschiebung der Rumpfgeschäftsjahre gesondert zu ermitteln und aufzuteilen.
- (124) In der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung sind die nicht beherrschenden Anteile am Jahresergebnis nach dem Posten „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ gesondert auszuweisen (§ 259 Abs 2 UGB).
- (125) Hat das Mutterunternehmen mit dem Tochterunternehmen eine vertragliche Ergebnisüberrechnung vereinbart und den anderen Gesellschaftern eine Ausgleichszahlung garantiert, ist dieser Betrag nicht als Teil des Ausgleichspostens für Anteile anderer Gesellschafter, sondern als Verbindlichkeit gegenüber anderen Gesellschaftern auszuweisen. In der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung ist die Ausgleichszahlung als „nicht beherrschenden Anteilen zustehender Gewinn“ gesondert vor dem Posten „(Konzern-)Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ auszuweisen.

6.4. Nachträgliche Änderungen des Wertansatzes der Anteile aufgrund von Kaufpreisanpassungsklauseln

- (126) Im Falle nachträglicher Änderungen des Wertansatzes der Anteile aufgrund von Kaufpreisanpassungsklauseln (vgl. Rz 52 ff) ist eine Zuordnung der Kaufpreisanpassung auf die einzelnen übernommenen Vermögensgegenstände, Rückstellungen und Verbindlichkeiten nur dann vorzunehmen, wenn die Kaufpreisanpassung in der Neubewertung eines Vermögensgegenstandes, einer Rückstellung, einer Verbindlichkeit, eines Rechnungsabgrenzungspostens oder latenten Steuern begründet ist. In allen anderen Fällen ist der Anpassungsbetrag ausschließlich dem Geschäfts- oder Firmenwert bzw. dem passiven Unter-

- schiedsbetrag zuzuordnen. Wurde allerdings bei der ursprünglichen Kapitalaufrechnung die Aufdeckung stiller Reserven durch die Begrenzung der Neubewertung mit den Anschaffungskosten verhindert, führt eine nachträgliche Erhöhung der Anschaffungskosten zu einer nachträglichen Berücksichtigung der stillen Reserven.
- (127) Sofern sich die Kaufpreisanpassungen bereits vor der Fertigstellung jenes Konzernabschlusses, bei dem das Tochterunternehmen erstmalig einbezogen wird, ergeben, können die Anpassungen so berücksichtigt werden, als wären sie von Anfang an bekannt gewesen (retrospektiv). Die Differenz zwischen der Kaufpreisanpassung und den fortgeführten Werten des Geschäfts- oder Firmenwerts bzw. des passiven Unterschiedsbetrags oder ggf. anderer Vermögensgegenstände, Rückstellungen und Verbindlichkeiten vor und nach der Kaufpreisanpassung ist erfolgswirksam zu erfassen.
- (128) In allen anderen Fällen ist prospektiv auf den Zeitpunkt der Kaufpreisanpassung abzustellen.

6.5. Veränderungen des Buchwerts konsolidierungspflichtiger Anteile

- (129) Abschreibungen vor dem Erstkonsolidierungszeitpunkt sind auch im Zuge der Folgekonsolidierung nicht rückgängig zu machen.
- (130) Buchwertänderungen aufgrund von Abschreibungen nach dem Erstkonsolidierungszeitpunkt sind vor Durchführung der Kapitalkonsolidierung rückgängig zu machen. Bei einer Abschreibung der Anteile im laufenden Geschäftsjahr ist die Buchwerterhöhung der Anteile des Mutterunternehmens unter Stornierung der Abschreibung ergebniswirksam vorzunehmen. Die Rücknahme von Abschreibungen nach dem Erstkonsolidierungszeitpunkt aus Vorjahren ist im Ergebnisvortrag des Konzerns zu erfassen.

6.6. Kapitalmaßnahmen des Tochterunternehmens

- (131) Nimmt das Mutterunternehmen proportional an einer Kapitalmaßnahme des Tochterunternehmens teil, so sind die Anschaffungskosten der neuen Anteile mit dem neu eingezahlten Kapital des Tochterunternehmens zu verrechnen. Ein sich ergebender Unterschiedsbetrag ist im Falle einer Kapitalerhöhung gegen Bareinlage regelmäßig auf Anschaffungsnebenkosten zurückzuführen, die aufwandswirksam zu erfassen sind.
- (132) Im Falle einer Sachkapitalerhöhung können die Sacheinlagen beim Tochterunternehmen mit dem beizulegenden Zeitwert angesetzt werden. Aus Sicht des Konzerns liegt aber eine konzerninterne Transaktion vor, sodass diese Sacheinlagen weiterhin mit dem bisherigen Buchwert im Konzernabschluss bilanziert werden müssen. Wird beim Mutterunternehmen der Beteiligungsansatz mit dem beizulegenden Zeitwert der Sacheinlagen erfasst, muss diese Aufwertung im Konzernabschluss rückgängig gemacht werden (analog zu konzerninternen Umgründungen, Rz 135)
- (133) Erhöht sich die Beteiligungsquote des Mutterunternehmens in Folge einer Kapitalmaßnahme des Tochterunternehmens, so ist der Unterschiedsbetrag, der aus der Verrechnung der neu erworbenen Anteile mit dem neugeschaffenen anteiligen Eigenkapital entsteht, wie bei einem Hinzuerwerb (vgl. Rz 136) zu behandeln. Dabei sind die Wertverhältnisse zum Zeitpunkt der Kapitalmaßnahme zugrunde zu legen.
- (134) Bei einer Minderung der Beteiligungsquote des Mutterunternehmens (ohne Beherrschungsverlust) in Folge einer Kapitalmaßnahme des Tochterunternehmens werden i.d.R. Anteile zu einem Kurs ausgegeben, der den Nennwert des neugezeichneten Kapitals übersteigt (über pari-Ausgabe von Anteilen), um die geminderte Teilhabe des Mutterunternehmens an stillen Reserven und Lasten bzw. eines Geschäfts- und Firmenwerts auszugleichen. Für die bilanzielle Be-

handlung der Kapitalkonsolidierung sind in diesem Fall die Grundsätze zur Bilanzierung von Abstockungen einer Mehrheitsbeteiligung zu beachten (vgl. Rz 136).

6.7. Konzerninterne Umgründungsvorgänge

(135) Konzerninterne Umgründungsvorgänge dürfen aufgrund der Einheitstheorie keinen Einfluss auf den Konzernabschluss haben. Sämtliche Vermögens- und Erfolgseffekte aus solchen Umgründungsvorgängen sind zu eliminieren, soweit für den Konzern insgesamt kein Mittelzufluss oder Mittelabfluss entsteht.

6.8. Auf- und Abstockung von Anteilen an Tochterunternehmen

(136) Werden nach Begründung des Mutter-Tochter-Verhältnisses weitere Anteile an einem Tochterunternehmen erworben (Aufstockung) oder veräußert (Abstockung), ohne dass der Status als Tochterunternehmen verloren geht, können diese Transaktionen entweder als Erwerbs- bzw. Veräußerungsvorgang oder als Kapitalvorgang abgebildet werden. Die gewählte Methode im Konzernabschluss ist einheitlich für alle Auf- und Abstockungsfälle sowie zeitlich stetig anzuwenden.

6.8.1. Erwerbs- und Veräußerungsvorgänge

(137) Bei einer Interpretation als Erwerbsvorgang sind die Vermögensgegenstände, Rückstellungen und Verbindlichkeiten anteilig in Höhe des Zuerwerbs neu zu bewerten. Ein sich nach der Verrechnung der Anschaffungskosten der weiteren Anteile mit dem auf diese Anteile entfallenden neubewerteten Eigenkapital ergebender Unterschiedsbetrag ist nach den unternehmensrechtlichen Vorschriften der §§ 254 Absatz 3 und 261 UGB zu behandeln.

(138) Bei einer teilweisen Anteilsveräußerung ohne Verlust der Beherrschung oder einheitlichen Leitung ist die Differenz zwischen dem Verkaufspreis der Anteile und dem hierauf entfallenden Anteil des Eigenkapitals zzgl. Des anteiligen abgehenden Geschäfts- oder Firmenwerts zum Zeitpunkt der Veräußerung dieser

 Nummer: 1 Verfasser: KPMG Thema: Hervorheben Datum: 30.11.2018 11:13:45
Das Wahlrecht ist neu, aber analog zur deutschen Regelung des DRS 23.175.

Staub verweist auch auf derartige Meinungen in der deutschen Kommentarliteratur:
Bergmann/Lehner in Straube, § 254 UGB, Rz 96.
(https://rdb.manz.at/document/1146_3_ugb_p0254)

uE gegen ein Wahlrecht nichts einzuwenden

Anteile erfolgswirksam zu behandeln. Der auf die verkauften Anteile entfallende Anteil des Eigenkapitals ist als „nicht beherrschende Anteile“ auszuweisen.

6.8.2. Kapitalvorgang

- (139) Bei einer Interpretation als Kapitalvorgang sind die Vermögensgegenstände, Rückstellungen und Verbindlichkeiten nicht neu zu bewerten. Vielmehr sind die Anschaffungskosten der weiteren Anteile mit dem hierauf entfallenden Anteil anderer Gesellschafter am Eigenkapital zum Zeitpunkt des Erwerbs dieser Anteile zu verrechnen. Sofern sich nach dieser Verrechnung ein Unterschiedsbetrag ergibt, ist dieser erfolgsneutral mit dem Konzerneigenkapital, das auf das Mutterunternehmen entfällt, zu verrechnen.
- (140) Besteht bei einer teilweisen Anteilsveräußerung der beherrschende Einfluss oder die einheitliche Leitung des Mutterunternehmens über das Tochterunternehmen fort, ist die Differenz zwischen dem Verkaufspreis der Anteile und dem hierauf entfallenden Anteil des Eigenkapitals zum Zeitpunkt der Veräußerung dieser Anteile erfolgsneutral in das Konzerneigenkapital einzustellen. Der auf die verkauften Anteile entfallende Anteil des Eigenkapitals ist als „nicht beherrschende Anteile“ auszuweisen. Ein Geschäfts- oder Firmenwert ist in Höhe der fortgeführten Anschaffungskosten beizubehalten.

7. Endkonsolidierung

- (141) Ein Tochterunternehmen ist nicht länger im Wege der Vollkonsolidierung in den Konzernabschluss einzubeziehen, wenn die einheitliche Leitung oder die Möglichkeit des beherrschenden Einflusses endet oder das Mutterunternehmen künftig auf die Einbeziehung eines Tochterunternehmens verzichtet (§ 249 UGB).
- (142) In diesem Fall ist das auf das Tochterunternehmen entfallende Reinvermögen zu Konzernbuchwerten (Vermögensgegenstände, Rückstellungen, Verbindlichkeiten, Rechnungsabgrenzungsposten und latente Steuern, ein ggf. bilanzierter

- Geschäfts- oder Firmenwert oder passiver Unterschiedsbetrag sowie eine gegebenenfalls vorhandene Eigenkapitaldifferenz aus der Währungsumrechnung) nach den in Rz 103 ff. niedergelegten Regelungen bis zum Zeitpunkt der Endkonsolidierung fortzuschreiben.
- (143) Anschließend ist das bis zum Zeitpunkt der Endkonsolidierung ermittelte Reinvermögen zu Konzernbuchwerten des Tochterunternehmens in voller Höhe als Abgang auszubuchen. In diesem Zusammenhang ist eine auf das ausscheidende Tochterunternehmen entfallende Eigenkapitaldifferenz aus der Währungsumrechnung erfolgswirksam aufzulösen.
- (144) Der Unterschied zwischen dem Veräußerungspreis einerseits und dem zum Abgangszeitpunkt fortgeschriebene Reinvermögen zu Konzernbuchwerten andererseits zzgl. **1**er Eigenkapitaldifferenz aus der Währungsumrechnung ist ergebniswirksam als Veräußerungsgewinn bzw. -verlust i.d.R. in dem Posten sonstige betriebliche Erträge bzw. Aufwendungen der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen.
- (145) Sind an dem Tochterunternehmen bis zum Zeitpunkt der Endkonsolidierung andere Gesellschafter beteiligt, ist das Reinvermögen zu Konzernbuchwerten bei der Ermittlung des Veräußerungsergebnisses entsprechend dem Anteil des Mutterunternehmens zu berücksichtigen. Da der auf andere Gesellschafter entfallende Anteil am Reinvermögen (ohne Geschäfts- oder Firmenwert bzw. passiven Unterschiedsbetrag) mit dem Anteil anderer Gesellschafter übereinstimmt, erfolgt der Abgang der Anteile anderer Gesellschafter erfolgsneutral.

8. Übergang von der Vollkonsolidierung auf die Quotenkonsolidierung, die Equity-Methode oder die Anschaffungskostenmethode

- (146) Für den abgehenden Anteil des ehemaligen Tochterunternehmens gelten die in Rz 141 ff. beschriebenen Grundsätze zur Endkonsolidierung. Die nachfolgenden Ausführungen beziehen sich auf den im Konzern verbleibenden Anteil des ehemaligen Tochterunternehmens.
- (147) Sofern ein Tochterunternehmen zu einem Gemeinschaftsunternehmen wird und dieses Gemeinschaftsunternehmen künftig im Wege der Quotenkonsolidierung in den Konzernabschluss einbezogen werden soll (§ 262 UGB), ist der verbleibende Anteil des Reinvermögens, einschließlich eines evtl. noch vorhandenen Geschäfts- oder Firmenwerts bzw. passiven Unterschiedsbetrags, in den Konzernabschluss einzubeziehen. Die bislang im Rahmen der Vollkonsolidierung vorgenommenen Konsolidierungsmaßnahmen sind nunmehr quotafortzuführen.
- (148) Im Rahmen der Übergangskonsolidierung zur Equity-Methode findet keine neue Erwerbsbilanzierung statt. Vielmehr werden fortgeführte stille Reserven und Lasten aus der Neubewertungsbilanz des Tochterunternehmens sowie ein verbliebener Geschäfts- oder Firmenwert oder passiver Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung entsprechend den verbliebenen Anteilen des Mutterunternehmens in der Nebenrechnung im Rahmen der Equity-Methode fortgeführt.
- (149) Wird der verbleibende Anteil entsprechend der Anschaffungskostenmethode bilanziert, gilt das anteilige Reinvermögen einschließlich des anteiligen Geschäfts- oder Firmenwerts zu Konzernbuchwerten zum Zeitpunkt des Abgangs als Anschaffungskosten der Beteiligung (§ 203 Absatz 1 UGB).

9. Kapitalkonsolidierung im mehrstufigen Konzern

9.1. Technische Vorgehensweise

- (150) Im mehrstufigen Konzern kann die Kapitalkonsolidierung entweder in Form der Ketten- oder der Simultankonsolidierung vorgenommen werden.
- (151) Im Rahmen der Kettenkonsolidierung wird für jeden innerhalb **1. Gesamtkonzerns** ² bestehenden Teilkonzern ein Teilkonzernabschluss erstellt, der wiederum als Grundlage für die Kapitalkonsolidierung der nächsthöheren Stufe herangezogen wird. Bei der Simultankonsolidierung werden alle Konzernunternehmen in einem Schritt zu einem Summenabschluss zusammengefasst und die Kapitalkonsolidierung in einem einzigen Schritt vorgenommen. Trotz unterschiedlicher Vorgehensweisen bei der Durchführung der Kapitalaufrechnung, führen beide Verfahren zum selben Ergebnis.

9.2. Kapitalkonsolidierung bei Unternehmenserwerb durch ein Tochterunternehmen

- (152) Bei Unternehmenserwerb durch ein Tochterunternehmen kann die Kapitalaufrechnung sowohl nach der additiven als auch nach der multiplikativen Methode durchgeführt werden.
- (153) Bei Erwerb eines bisher nicht in den Konzernabschluss einbezogenen Enkelunternehmens durch ein bereits in den Konsolidierungskreis einbezogenes Tochterunternehmen sind der Kapitalkonsolidierung im Erstkonsolidierungszeitpunkt gem. § 254 UGB die direkten Beteiligungsverhältnisse zugrunde zu legen. Daher ist die unmittelbare Beteiligung des erwerbenden Tochterunternehmens an dem erworbenen Enkelunternehmen mit dem anteiligen neubewerteten Eigenkapital des erworbenen Enkelunternehmens zu verrechnen (sog. additive Methode).
- (154) Bei der multiplikativen Methode wird der auf das Mutterunternehmen entfallende Anteil des Beteiligungsansatzes des Tochterunternehmens mit dem

 Nummer: 1 Verfasser: KPMG Thema: Hervorheben Datum: 30.11.2018 11:13:58

 Nummer: 2 Verfasser: KPMG Thema: Eingefügter Text Datum: 30.11.2018 11:14:04
"innerhalb DES Gesamtkonzerns"

durchgerechneten anteiligen neubewerteten Eigenkapital des Enkelunternehmens verrechnet. Auf diese Art wird ein Geschäfts- oder Firmenwert ermittelt, der sich nur auf die Anteile des Mutterunternehmens bezieht.

- (155) Sofern an dem oder den erwerbenden Konzernunternehmen andere Gesellschafter beteiligt sind, ist ein aus der Kapitalkonsolidierung entstehender Geschäfts- oder Firmenwert bzw. passiver Unterschiedsbetrag auch den indirekten Anteilen anderer Gesellschafter an dem erworbenen Enkelunternehmen zuzuordnen (additive Methode) bzw. mit den Anteilen anderer Gesellschafter zu verrechnen (multiplikative Methode).

9.3. Kapitalkonsolidierung bei Erwerb eines Teilkonzerns

- (156) Erwirbt ein Mutterunternehmen einen Teilkonzern bestehend aus Tochter- und Enkelunternehmen, ist der Beteiligungsansatz des Mutterunternehmens mit den darauf entfallenden anteiligen Vermögensgegenständen, Rückstellungen, Verbindlichkeiten und Rechnungsabgrenzungsposten zu verrechnen. Das anteilige Reinvermögen ergibt sich aus dem anteiligen Reinvermögen des Tochterunternehmens ohne Beteiligungsansatz an der Enkelgesellschaft und zzgl. der durchgerechneten anteiligen Vermögensgegenstände, Rückstellungen, Verbindlichkeiten und Rechnungsabgrenzungsposten der Enkelgesellschaft. Daher entsteht nur ein einheitlicher Firmenwert für den erworbenen Teilkonzern.

9.4. Erstmalige Erstellung eines mehrstufigen Konzernabschlusses

- (157) Bestehen bei der erstmaligen Erstellung eines Konzernabschlusses neben Tochterunternehmen bereits auch Enkelunternehmen, kann die Kapitalaufrechnung nach den allgemeinen Regeln zum Zeitpunkt der erstmaligen Einbeziehung entweder rückwirkend zum Zeitpunkt des Anteilserwerbs oder vereinfachend zum Beginn des Geschäftsjahres des ersten Konzernabschlusses durchgeführt werden (vgl. Rz (35) bzw. 36). Bei der rückwirkenden Kapitalaufrechnung kommen je nach Entstehung des mehrstufigen Konzerns die Regelungen

von Kapital 9.2 oder 9.3 zur Anwendung, bei der vereinfachten Kapitalaufrechnung zu Beginn des Geschäftsjahres des ersten Konzernabschlusses sind die Regelungen zur Kapitalkonsolidierung bei Erwerb eines Teilkonzerns (Kapitel 9.3) analog anzuwenden, d.h. es entsteht nur ein einheitlicher Firmenwert je Tochterunternehmen einschließlich aller jeweiligen Enkelunternehmen.

10. Angaben im Konzernanhang

10.1. Allgemeine Grundsätze

(158) Im Konzernanhang sind gem. § 265 Abs 1 Satz 1 UGB die Konzernbilanz und die Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung sowie die darauf angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden so zu erläutern, dass ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns vermittelt wird. **1) Gemäß § 251 Abs 1 iVm § 237 Abs 1 Z 4 UGB sind der Betrag und die Wesensart der einzelnen Ertrags- und Aufwandsposten von außerordentlicher Größenordnung oder von außerordentlicher Bedeutung anzugeben.**

10.2. Angaben

(159) Ein allfälliger Geschäfts- oder Firmenwert bzw. der passive Unterschiedsbetrag sowie daraus resultierende, wesentliche Änderungen gegenüber dem Vorjahr sind im Anhang zu erläutern. Sofern Unterschiedsbeträge der Aktivseite mit solchen der Passivseite verrechnet werden, sind die verrechneten Beträge ebenfalls im Anhang anzugeben (§ 254 Abs 3 UGB).

(160) Die Ausübung folgender Wahlrechte bedarf einer im Konzernanhang durchzuführenden Erläuterung:

- a. der Zeitpunkt der erstmaligen Einbeziehung des Tochterunternehmens (§ 254 Abs 2 UGB),

- b. die im Konzernabschluss einheitlich und stetig angewandte Methode für Auf- und Abstockungen von Anteilen an Tochterunternehmen (vgl. Kapitel 6.8) sowie
 - c. die gewählte Methode der Kapitalaufrechnung bei Unternehmenserwerb durch ein Tochterunternehmen (vgl. Kapitel 9.2.).
- (161) Eine Anhangangabe ist für aus der Endkonsolidierung resultierende wesentliche Erfolgsbestandteile ¹notwendig, ²
- (162) ³Im den Abschluss so zu erläutern, dass ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns vermittelt wird, sind gegebenenfalls zusätzliche Angaben zu machen.

11. Erstmalige Anwendung der Stellungnahme

- (163) Die vorliegende Stellungnahme ⁴ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 20XX beginnen. Eine vorzeitige Anwendung ist möglich.

Seite: 45

 Nummer: 1 Verfasser: KPMG Thema: Hervorheben Datum: 30.11.2018 11:14:14

 Nummer: 2 Verfasser: KPMG Thema: Eingefügter Text Datum: 30.11.2018 11:14:19
Rechtsgrundlage?

 Nummer: 3 Verfasser: KPMG Thema: Hervorheben Datum: 30.11.2018 11:14:26
Dies ist ein allg. Grundsatz, der in 10.1 verschoben werden sollte

 Nummer: 4 Verfasser: KPMG Thema: Hervorheben Datum: 30.11.2018 11:14:32
Um zu vermeiden, dass bei Erstanwendung sämtliche Kapitalkonsolidierungen an die STN anzupassen sind (-> ist wohl nicht zweckmäßig/einforderbar), ist analog zu DRS 23.210 auf Erstkonsolidierungen abzustellen, die ab bestimmten Geschäftsjahren erfasst werden.

Erläuterungen

Zu Rz (1):

Der Inhalt der vorliegenden Stellungnahme orientiert sich weitgehend an DRS 23 „Kapitalkonsolidierung – Einbeziehung von Tochterunternehmen in den Konzernabschluss“, vom 15. Februar 2016.

Zu Rz (2):

Zur bilanziellen Behandlung von aus der Anwendung der aufgestellten Grundsätze resultierender latenter Steuern (§ 258 UGB) wird auf AFRAC 30 „Latente Steuern im Jahres- und Konzernabschluss“ verwiesen.

Zu Rz(33):

In den ErläutRV zum APRÄG 2016 wird in Z15 klargestellt, dass im kodifizierten Vollständigkeitsgebot des § 253 Abs 2 UGB „aktive latente Steuern“ zu erwähnen sind, da diese eine Zwischenstellung zwischen Vermögensgegenständen und Rechnungsabgrenzungspostens einnehmen. Das Fehlen der „aktiven latenten Steuern“ bei der die zu übernehmenden Bilanzposten betreffenden Aufzählung des § 253 Abs 1 UGB ist wohl als Redaktionsversehen anzusehen, letztlich bleibt dies aber gleichgültig, da nach dem bilanzorientierten Konzept des § 258 Abs 1 iVm § 198 Abs 9 UGB latente Steuern ohnehin aus Konzernsicht auf Basis der Konzernwerte neu zu berechnen sind.

Aufwendungen aus Restrukturierungsmaßnahmen, die der Konzern zwischen Erwerbszeitpunkt und Zeitpunkt der Erstkonsolidierung getroffen hat, sind nicht als Aufwendungen des Tochterunternehmens anzusehen, sondern als Aufwendungen des Konzerns in der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen.

Zu Rz (41):

Von der Konsolidierungspflicht sind sowohl unmittelbare als auch mittelbare Tochterunternehmen betroffen.

Teilweise werden in Konzernabschlüssen nicht wesentliche Zwischenholdinggesellschaften nicht einbezogen. In diesem Fall steht dem Anteil des Mutterunternehmens an der Zwischenholding im Summenabschluss kein entsprechendes Eigenkapital der Zwischenholding gegenüber, ebenso besteht im Summenabschluss kein Beteiligungsansatz der Zwischenholding, gegen den das Eigenkapital der Enkelgesellschaften verrechnet werden kann. In diesen Fällen ist es sachgerecht, den Beteiligungsansatz des Mutterunternehmens an der Zwischenholding im Rahmen der Kapitalkonsolidierung mit dem Eigen-

kapital der Einzelgesellschaften zu verrechnen (sog. Sprungkonsolidierung), weil durch diese Vorgehensweise der Konzernabschluss weitgehend so wie bei Einbeziehung der Zwischenholding dargestellt wird.

Zu Rz(46):

Als Anschaffungsnebenkosten sind demnach auch nur solche Aufwendungen, die zum einen direkt zurechenbar sind und zum anderen nach der grundsätzlichen Erwerbsentscheidung anfallen, z.B. **Due Diligence Kosten**, Gebühren, Honorare für Prüfer, Rechtsberater und Investmentbanken, zu aktivieren. Das Datum der grundsätzlichen Erwerbsentscheidung kann bspw. durch einen Letter of Intent oder ähnliche Absichtserklärungen konkretisiert sein, mit welchem dem Verkäufer das Interesse signalisiert wird, die Anteile eines bestimmten Unternehmens erwerben zu wollen.

Zu Rz 52):

Von Kaufpreisanpassungsklauseln zu unterscheiden sind Zahlungen, die den Ausgleich für eine angenommene Bewertung von Vermögensgegenstände, Rückstellungen, Verbindlichkeiten, Rechnungsabgrenzungsposten und latenten Steuern darstellen. Diese werden in Kapitel 5.3.6.2. bei der Bewertung des Reinvermögens behandelt.

Zu Rz(52):

Bei Tochterunternehmen in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft sind regelmäßig das Nennkapital, die Kapitalrücklagen, die Gewinnrücklagen, der Ergebnisvortrag, das Jahresergebnis sowie die Effekte aus der Neubewertung (Neubewertungsrücklage) Teil des konsolidierungspflichtigen Eigenkapitals. Im Jahresabschluss des Tochterunternehmens gem. § 235 UGB ggf. ausschüttungsgesperrte Teile des Eigenkapitals sind in die Konsolidierung einzubeziehen. Bei Tochterunternehmen in der Rechtsform einer Personengesellschaft sind die entsprechenden Eigenkapitalposten zu berücksichtigen. Dies findet in der Regel im Rahmen einer Neubewertungsrücklage statt. Die formale Aufstellung einer Neubewertungsbilanz ist jedoch nicht erforderlich.

Zu Rz (69):

Somit können auch bisher beim Tochterunternehmen nicht bilanzierte Vermögensgegenstände aktivierungspflichtig werden, weil bspw. ein selbst erstellter immaterieller Vermögensgegenstand des erworbenen Unternehmens aus Sicht des Konzerns beim Kauf des Tochterunternehmens entgeltlich erworben wurde.

Abgrenzungsposten, die sich aus Übergangsvorschriften ergeben, z.B. Rechnungslegungsänderungsgesetz (RÄG), sind nicht in die Neubewertungsbilanz zu übernehmen. Dies gilt auch für Bewertungseffekte, die aufgrund einer Verordnung nach dem Hinwegsetzungsprinzip über mehrere Jahre verteilt über den Abschluss des Tochterunternehmens erfasst werden.

Zu Rz (72):

Beispiele hierfür sind Ruf der Firma, Mitarbeiterqualitäten, Know-how sowie Standortvorteile. Ob ein immaterieller wirtschaftlicher Vorteil als Vermögensgegenstand ansatzfähig ist oder ob es sich um einen geschäftswertähnlichen Vorteil handelt, ist im konkreten Einzelfall zu prüfen. Im Zweifel ist der jeweilige Vorteil Bestandteil des Geschäfts- oder Firmenwerts.

Zu Rz (77):

Bei einzelnen Bilanzposten sind die einschlägigen Bewertungsbestimmungen heranzuziehen, die eine Bewertung abweichend vom beizulegenden Zeitwert erlauben. Rückstellungen können abweichend vom Stichtagszinssatz mit dem Durchschnittszinssatz bewertet werden. Latente Steuern werden nicht diskontiert. Verbindlichkeiten sind mit dem Erfüllungsbetrag anzusetzen. Im Sinne einer einheitlichen Bewertung, sind hier die Grundsätze der einheitlichen Bewertung vorrangig vor dem beizulegenden Zeitwert anzuwenden.

Zu Rz (85):

Eine Ausgleichszahlung kommt zum Beispiel vor, wenn der Verkäufer dem Käufer die Einbringlichkeit einer Forderung oder den Wert eines Vermögensgegenstands garantiert oder für nicht erwartete Kosten aus einem Rechtsstreit aufkommt. In diesen Fällen werden bei der Kapitalaufrechnung die garantierten Werte (soweit die Garantieleistung einbringlich ist) bzw. die erwarteten Kosten für die Bewertung der Vermögensgegenstände und Schulden herangezogen. Tritt ein Wertverlust ein, wird der Buchwert des Vermögensgegenstandes reduziert bzw. die Schuld erhöht und stattdessen der Anspruch auf die Ausgleichszahlung bilanziert. Das Reinvermögen bleibt somit unverändert, die Ausgleichszahlung hat keine Auswirkung auf die Kapitalkonsolidierung.

Zu Rz (87):

Die Erfassung latenter Steuern für im Erwerbszeitpunkt bestehende temporäre Differenzen hat ausschließlich auf Basis des § 258 UGB zu erfolgen. Bereits auf Ebene des Jahresabschlusses des Tochterunternehmens bestehende oder erst im Rahmen der Überleitung auf die Unternehmensbilanz II oder durch die Neubewertung des übernommenen Reinvermögens entstandene Wertansatzunterschiede werden nicht gesondert berücksichtigt. Somit entstehen sämtliche temporäre Differenzen aus Konzernsicht neu zum Erwerbszeitpunkt.

Zu Rz (88):

Bei der Erstkonsolidierung handelt es sich um einen erfolgsneutralen Vorgang. Weder das Ergebnis noch das Konzerneigenkapital darf durch die Erfassung latenter Steuern berührt werden. Somit sind die im Erwerbszeitpunkt bestehenden Steuerlatenzen im Rahmen der Kaufpreisallokation wie erworbene Aktiva oder Passive zu behandeln, wodurch entweder eine Erhöhung oder Verminderung des konsolidierungspflichtigen Eigenkapitals eintritt. Dies führt zu der Tatsache, dass durch den separaten Ansatz latenter Steuern auch die Höhe des aus der Kapitalkonsolidierung resultierenden Unterschiedsbetrags (Geschäfts- oder Firmenwert bzw. passiver Unterschiedsbetrag) beeinflusst wird.

Zu Rz (89) und (90):

Bei entsprechend vorhandenen stillen Reserven darf die Aufdeckung stiller Reserven in der Neubewertungsbilanz zu keinem positiven Firmenwert führen, dabei sind der Konzernanteil und die latente Steuerbelastung zu berücksichtigen.

Beispiel:

Erwerb von 60% an einem Unternehmen um 108; Eigenkapital 150; Steuersatz 25%, laut Sachverständigen sind in den Grundstücken stille Reserven in Höhe von 50 enthalten.

Vor Durchführung der Neubewertung ergibt sich für den Konzernanteil ein Unterschiedsbetrag in Höhe von 18 ($108 - 150 \times 60\%$). In der Neubewertungsbilanz sind daher stillen Reserven in Höhe von 40 zu berücksichtigen ($18 : 60\% = 30 : 75\% = 40$). Durch den Ansatz der stillen Reserve in Höhe von 40 und der darauf entfallenden latenten Steuerrückstellung in Höhe von 10 beträgt das Eigenkapital in der Neubewertungsbilanz 180; der endgültige Unterschiedsbetrag für den Konzernanteil beträgt daher null ($108 - 180 \times 60\%$).

Zu Rz (93):

1 261 Abs 1 UGB verweist bezüglich der Bilanzierung des Geschäfts- oder Firmenwerts auf § 203 Abs 5 UGB, der einen Geschäfts- oder Firmenwert ausschließlich bei der Übernahme eines Betriebes vorsieht. Es ist daher konsistent, auch im Konzernabschluss die Bilanzierung eines Geschäfts- oder Firmenwerts ausschließlich für solche erworbenen Tochterunternehmen zuzulassen, die einen (Teil-)Betrieb enthalten.

Zu Rz (98):

Durch das RÄG 2014 kam es zur Abschaffung der Buchwertmethode. Dennoch stellen auch im Rahmen der Neubewertungsmethode die Anschaffungskosten für die Anteile am Tochterunternehmen die Obergrenze dar (§ 254 Abs 1 vorletzter Satz UGB). Somit wurde der „pagatorische Deckel“ beibehalten, da das Anschaffungskostenprinzip auch für den Konzernabschluss gilt. Liegen die Anschaffungskosten

Hinweis: Der Verweis in § 261 bezieht sich nur auf die Erfassung der Abschreibung aber nicht auf den Ansatz. Siehe dazu auch die Anmerkungen zur Rz. 93.

unter dem Buchwert des Eigenkapitals des Tochterunternehmens, ist der Buchwert anzusetzen, sodass in diesem Fall ein passiver Unterschiedsbetrag entstehen kann (Vgl. ErIRV zum RÄG 2014).

Zu Rz (99):

Es erscheint sinnvoll den Ausgleichsposten „nicht beherrschende Anteile“ nach dem Eigenkapitalposten „Bilanzgewinn/Bilanzverlust“ auszuweisen. Die Höhe des Ausgleichspostens entspricht im Rahmen der Erstkonsolidierung dem Anteil der anderen Gesellschafter am neubewerteten Eigenkapital des Tochterunternehmens zum Zeitpunkt der Kapitalaufrechnung.

Zu Rz (100):

Im Falle eines negativen Eigenkapitals des Tochterunternehmens ist innerhalb des Eigenkapitals ein negativer Posten für die Anteile anderer Gesellschafter auszuweisen. Ein Ausweis auf der Aktivseite kommt nicht in Betracht. Entsprechend dem Gesetzeswortlaut („ein Ausgleichsposten“) dürfen positive und negative Anteile anderer Gesellschafter miteinander saldiert werden, sodass lediglich der Überhang im Eigenkapital auszuweisen ist. In solchen Fällen wird empfohlen, die saldierten Beträge im Konzernanhang aufzugliedern.

Zu Rz (102):

Folgendes Beispiel soll die bilanzielle Vorgehensweise bei Vorliegen einer Rückbeteiligung im Rahmen der Kapitalkonsolidierung verdeutlichen:

Das Tochterunternehmen (T) ist am Mutterunternehmen (M) beteiligt. Die historischen Anschaffungskosten entsprechen hierbei dem Nennbetrag. T muss gemäß § 225 Abs 5 UGB die Anteile an M auf der Aktivseite im Anlagevermögen oder Umlaufvermögen ausweisen. Gleichzeitig muss der Buchwert dieser Anteile dem Buchwert einer auf der Passivseite gesondert auszuweisenden Rücklage entsprechen. Zum Zeitpunkt der Erstkonsolidierung sehen die Einzelabschlüsse von M und T (Buchwerte = Zeitwerte) wie folgt aus:

M (Einzelabschluss)		T (Einzelabschluss)	
AV	1200	AV	500
Beteiligung (T)	600	Anteile an M	100
		EK	600
		davon RL für Anteil an M	100
		gezeichnet. Kapital	600
		Kapitalrücklagen	400
		Gewinnrücklagen	200
		Verbindlichkeiten	600
	1800		600
			600
	1800		

Zunächst hat die Kapitalaufrechnung iSd § 254 Abs 1 UGB zu erfolgen. Die für „Anteile am Mutterunternehmen“ gebildete Rücklage ist im Rahmen der Kapitalkonsolidierung zu berücksichtigen. Die Kapitalkonsolidierungsbuchung stellt sich wie folgt dar:

EK von T (inkl. Rücklage für Anteil an M) / Beteiligung (T) 600

Dieser Vorgang führt zu folgender vorläufiger Konzernbilanz:

vorläufige Konzernbilanz			
AV	1700	EK	1200
Anteile an M	100	gezeichnet. Kapital	600
		Kapitalrücklagen	400
		Gewinnrücklagen	200
		Verbindlichkeiten	600
	1800		1800

Auf Konzernebene sind die „Anteile an Mutterunternehmen“ als eigene Anteile zu behandeln (§ 254 Abs 4 UGB). Diese sind vom gezeichneten Kapital des Mutterunternehmens abzuziehen:

Gezeichnetes Kapital / Anteile an M 100

Somit lässt sich die endgültige Konzernbilanz wie folgt darstellen:

endgültige Konzernbilanz			
AV	1700	EK	1100
		gezeichnet. Kapital	600
		Rückbeteiligung	-100
		Kapitalrücklagen	400
		Gewinnrücklagen	200
		Verbindlichkeiten	600
	1700		1700

Halten andere Gesellschafter 20% an der T und beträgt der Beteiligungsansatz von M an T daher nur 480 statt 600, ergeben sich folgende Werte:

M (Einzelabschluss)				T (Einzelabschluss)			
AV	1200	EK	1200	AV	500	EK	600
Beteiligung (T)	480	gezeichnet. Kapital	600	Anteile an M	100	davon RL für Anteil an M	100
		Kapitalrücklagen	400				
		Gewinnrücklagen	200				
		Verbindlichkeiten	480				
	1800		1800		600		600

Kapitalkonsolidierung:

EK von T (inkl. Rücklage für Anteil an M) 600
/ Beteiligung (T) 480
/ NBA 120

Dieser Vorgang führt zu folgender vorläufiger Konzernbilanz:

vorläufige Konzernbilanz			
AV	1700	EK	1200
Anteile an M	100	gezeichnet. Kapital	600
		Kapitalrücklagen	400
		Gewinnrücklagen	200
		NBA	120
		Verbindlichkeiten	480
	1800		1800

Auf Konzernebene sind die „Anteile an Mutterunternehmen“ als eigene Anteile zu behandeln (§ 254 Abs 4 UGB). Diese sind vom gezeichneten Kapital des Mutterunternehmens abzuziehen:

Gezeichnetes Kapital / Anteile an M 100

Somit lässt sich die endgültige Konzernbilanz wie folgt darstellen:

endgültige Konzernbilanz			
AV	1700	EK	1100
		gezeichnet. Kapital	600
		Rückbeteiligung	-100
		Kapitalrücklagen	400
		Gewinnrücklagen	200
		NBA	120
		Verbindlichkeiten	480
	1700		1700

Die nicht beherrschenden Anteile werden auf Basis der Neubewerteten Handelsbilanz II des Tochterunternehmens gebildet und bleiben von der Saldierung der eigenen Anteile unberührt.

Zu Rz (103):

Stille Reserven, die in der Neubewertungsbilanz dem nicht abnutzbaren Anlagevermögen zugeordnet wurden, sind bis zum Verkauf oder der vollständigen Abschreibung des betreffenden Vermögensgegenstands bzw. dem Ausscheiden des Tochterunternehmens aus dem Konsolidierungskreis fortzuführen (§ 203 Abs 1 iVm § 206 Abs 1 iVm § 251 Abs 1 UGB). Werden im Zuge der Neubewertung gem. § 254 Abs 1 Satz 2 UGB immaterielle Vermögensgegenstände erstmals angesetzt oder stille Reserven im abnutzbaren Anlagevermögen aufgedeckt, sind diese planmäßig über deren Nutzungsdauer bzw. die Restnutzungsdauer des zugrundeliegenden Vermögensgegenstandes abzuschreiben (§ 204 Abs 1 iVm § 251 Abs 1 UGB). Die (Rest-)Nutzungsdauer ist ausgehend von den Verhältnissen im Erstkonsolidierungszeitpunkt zu bestimmen. Außerplanmäßige Abschreibungen sind vorzunehmen, wenn der beizulegende Wert des Anlagevermögens (voraussichtlich dauerhaft) unter dem Konzernbuchwert liegt (§ 204 Abs 2 Satz 1 iVm § 251 Abs 1 UGB). Zuschreibungen gem. § 208 Abs 1 iVm § 251 Abs 1 UGB dürfen höchstens bis zum Betrag der (ggf. fortgeführten) Konzern-Anschaffungs- oder Herstellungskosten vorgenommen werden.

Stille Reserven, die anlässlich der Neubewertung nach § 254 Abs 1 Satz 2 UGB in den Roh-, Hilf- und Betriebsstoffen, den fertigen Erzeugnissen und Waren aufgedeckt wurden, sind bis zum Verbrauch bzw. Verkauf oder sonstigem Abgang (z.B. bei Entkonsolidierung des betreffenden Tochterunternehmens) der jeweiligen Vermögensgegenstände fortzuführen. Wird der Wertansatz für unfertige Erzeugnisse oder Leistungen in der Neubewertungsbilanz erhöht, sind die stillen Reserven bis zur Fertigstellung oder dem Verkauf bzw. sonstigem Abgang fortzuführen. Liegt der beizulegende Zeitwert der Vorräte unter den Konzern-Anschaffungs- oder Herstellungskosten, ist eine Abwertung gem. § 207 iVm § 251 Abs 1 UGB geboten.

In der Neubewertungsbilanz erstmal angesetzte Rückstellungen, z.B. aufgrund von change of control-Klauseln, sind zu verbrauchen, sobald der damit verbundene Aufwand im Jahresabschluss des betreffenden Tochterunternehmens erfasst wird. Eine Auflösung kommt im Übrigen nur in Betracht, wenn der Grund für die Rückstellungsbildung entfallen ist. Rückstellungen sind auch an den auf die Erstkonsolidierung folgenden Konzernabschlussstichtagen mit dem Erfüllungsbetrag zu bewerten, der bestmöglich zu schätzen ist (§ 211 Abs 1 iVm § 251 Abs 1 UGB).

Rückstellungen für Abfertigungsverpflichtungen, Pensionen, Jubiläumsgeldzusagen oder vergleichbare langfristig fällige Verpflichtungen sind mit dem sich nach versicherungsmathematischen Grundsätzen ergebenden Betrag anzusetzen (§ 211 Abs 1 iVm § 251 Abs 1 UGB).

Zu Rz (108):

Die Halbjahresregel gemäß § 7 Abs 2 EStG ist nicht Bestandteil der unternehmensrechtlichen Vorschriften und wird daher in dieser Stellungnahme nicht ausdrücklich als Methode für die Bemessung der planmäßigen Abschreibung im Jahr des Zugangs- bzw. Abgangs empfohlen. Wendet jedoch ein Konzern die Halbjahresregel für alle immateriellen Vermögensgegenstände einheitlich an, so ist diese auch auf den Geschäfts- oder Firmenwert aus der Kapitalkonsolidierung anzuwenden.

Zu Rz (111):

Folgende Anhaltspunkte können für die Schätzung der voraussichtlichen (Rest-)Nutzungsdauer herangezogen werden:

- a. Die voraussichtliche Bestandsdauer und Entwicklung des erworbenen Unternehmens einschließlich der gesetzlichen oder vertraglichen Regelungen,
- b. der Lebenszyklus der Produkte des erworbenen Unternehmens,
- c. die Auswirkungen von zu erwartenden Veränderungen der Absatz- und Beschaffungsmärkte sowie der wirtschaftlichen, rechtlichen und politischen Rahmendbedingungen auf das erworbene Unternehmen,
- d. die Höhe und der zeitliche Anfall von Erhaltungsaufwendungen, die erforderlich sind, um den erwarteten ökonomischen Nutzen des erworbenen Unternehmens zu realisieren sowie die Fähigkeit des Unternehmens, diese Aufwendungen aufzubringen,
- e. die Laufzeit wesentlicher Absatz- und Beschaffungsverträge des erworbenen Unternehmens,
- f. die voraussichtliche Dauer der Tätigkeit wichtiger Schlüsselpersonen für das erworbene Unternehmen,
- g. das erwartete Verhalten von (potenziellen) Wettbewerbern des erworbenen Unternehmens sowie
- h. die Branche und deren zu erwartende Entwicklung.

Zu Rz (112):

Den GoB entsprechend ist eine außerplanmäßige Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwertes dann notwendig, wenn die Ertragskraft des Tochterunternehmens dauerhaft unter dem Buchwert des Geschäfts- oder Firmenwertes absinkt.

Für das Vorliegen einer voraussichtlich dauernden Wertminderung des Geschäfts- oder Firmenwertes können folgende Anhaltspunkte relevant sein:

- a. Die Beteiligung wurde im Jahresabschluss außerplanmäßig abgeschrieben.
- b. Das interne Berichtswesen liefert substantielle Hinweise dafür, dass die zu erwartende Ertrags- und Kostenentwicklung des Tochterunternehmens schlechter ist oder sein wird als erwartet.

- c. Das Unternehmen weist eine Historie nachhaltiger, operativer Verluste auf.
- d. Die für die Bestimmung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer wesentlichen Faktoren haben sich im Vergleich zur ursprünglichen Annahme tatsächlich ungünstiger entwickelt.
- e. Schlüsselpersonen aus den verschiedenen Bereichen, z.B. des Managements oder der Forschung des Tochterunternehmens, scheiden früher als erwartet aus dem Konzern aus.
- f. Während der Periode sind signifikante Veränderungen mit nachteiligen Folgen für das Unternehmen im technischen, marktbezogenen, ökonomischen, rechtlichen oder gesetzlichen Umfeld, in welchem das Unternehmen tätig ist, eingetreten oder werden in der nächsten Zukunft eintreten.
- g. Die Marktzinssätze oder andere Markttrenditen haben sich während der Periode erhöht und die Erhöhungen werden sich wahrscheinlich auf den Abzinsungssatz, der für die Berechnung des beizulegenden Zeitwerts herangezogen wird, auswirken und damit den beizulegenden Zeitwert wesentlich mindern.
- h. Der Buchwert des Nettovermögens des Tochterunternehmens ist nachhaltig größer als seine Marktkapitalisierung.
- i. Technische Veränderungen oder Veränderungen des rechtlichen Umfelds führen zu einer Verkürzung des Lebenszyklus der erworbenen Produktlinien.
- j. Durch den unvorhergesehenen Wegfall von Teilmärkten hat sich das Marktpotenzial wichtiger Produktlinien wesentlich verringert.

Zu Rz (114):

Da ein Geschäfts- oder Firmenwert nicht selbstständig bewertet werden kann, ist der außerplanmäßige Abschreibungsbedarf durch den Vergleich des beizulegenden Wertes der Beteiligung am Tochterunternehmen mit der Summe des anteiligen Konzernbuchwertes des Reinvermögens des Tochterunternehmens und dem Restbuchwert des Geschäfts- oder Firmenwertes zu bestimmen. Für mögliche Anhaltspunkte eines Abschreibungsbedarfs vgl. Erläuterung zu Rz 112.

Zu Rz (118):

Folgende Ursachen können zu einem als Rückstellung auszuweisenden passiven Unterschiedsbetrag führen:

- a. Geplante Sanierungsmaßnahmen, die zu einer Minderung des Kaufpreises der Beteiligung geführt haben und sich bislang noch nicht im neubewerteten Eigenkapital des Tochterunternehmens niedergeschlagen haben.
- b. Absehbare negative Ertragsentwicklungen oder konkrete Verlusterwartungen des Tochterunternehmens, die ebenfalls zu einer Minderung des Kaufpreises geführt haben.

Zu Rz (119):

1 Durch die vom Gesetzgeber gewählte Formulierung („darf aufgelöst werden“) wird klargestellt, dass abweichend vom Anschaffungskostenprinzip bei einem Erwerb ein Ertrag erfasst werden kann. Daher ist diese Bestimmung nicht als Wahlrecht im Sinne eines Bilanzierungswahlrechts zu lesen, sondern nur als Möglichkeit über die Anschaffungskosten hinauszugehen. Eine andere Lesart würde dem Willkürverbot widersprechen, da in nachfolgenden Geschäftsjahren willkürliche Erträge erfasst werden könnten.

Zu Rz (130):

Abschreibungen konsolidierungspflichtiger Anteile auf einen niedrigeren beizulegenden Wert können ein Indiz für eine Wertminderung eines noch vorhandenen Geschäfts- oder Firmenwerts bzw. fehlende Werthaltigkeit noch vorhandener aufgedeckter stiller Reserven sein (vgl. Erläuterung zu Rz 112).

Zu Rz (142):

Zur ordnungsgemäßen Abbildung der Fortschreibung wird die Aufstellung einer unterjährigen Neubewertungsbilanz zum Zeitpunkt der Endkonsolidierung empfohlen (vgl. Rz 34).

Zu Rz (145):

Wird ein Tochterunternehmen endkonsolidiert, an dem indirekte nicht beherrschende Anteile bestehen und verbleibt das Tochterunternehmen, an dem diese nicht beherrschenden Anteile direkt beteiligt sind im Konzernverbund, verbleiben diese nicht beherrschenden Anteile weiterhin im Konzernabschluss. Daher ist bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns oder -verlusts das anteilige Reinvermögen des Mutterunternehmens und der indirekten nicht beherrschenden Anteile zu berücksichtigen. Der Veräußerungsgewinn oder -verlust ist auf die Anteilseigner des Mutterunternehmens und die nicht beherrschenden Anteile aufzuteilen.

Zu Rz (157):

Die Kapitalaufrechnung zum Zeitpunkt der erstmaligen Einbeziehung hat den Zweck der Vereinfachung, dieser Zweck wird am besten dadurch erreicht, wenn nur ein Firmenwert für Tochter- und Enkelgesellschaft gemeinsam festgestellt werden; andernfalls wäre eine Neubewertung der Beteiligung der Tochter- an der Enkelgesellschaft notwendig. Soll keine Vereinfachung vorgenommen, sondern der Geschäfts- oder Firmenwert so genau wie möglich pro Konzernunternehmen ermittelt werden, kann die rückwirkende Berechnung angewandt werden.

 Nummer: 1 Verfasser: KPMG Thema: Hervorheben Datum: 30.11.2018 11:14:52

Die Interpretation als zwingende Auflösung, erfolgt hier gegen den expliziten Wortlaut der gesetzlichen Bestimmung. Für den Fall eines Lucky Buy wird dies auch in der Kommentarliteratur nicht als zwingend angesehen.

zB in Straube § 261 Rz. 22 wird das wohl schon als Wahlrecht gesehen, da in Rz. 22a kontrastierend die zwingende Auflösung nach IFRS angeführt wird.

Fröhlich in Straube/Ratka/Rauter, UGB II/RLG3 § 261 Rz \I "22 (Stand 1.6.2011, rdb.at; https://rdb.manz.at/document/1146_ugb_1_p261)

Ebenso Aschauer/Geißler in Hirschler, § 261 UGB, Rz. 23f.
(http://www.lindeonline.at/doc-id/ko-bilanzr2_ugb_p261)

Hinzuweisen ist darauf, dass in Bezug auf Unterschiedsbeträge, die auf ungünstige Ertrags Erwartungen zurückzuführen sind, die hM sehr wohl eine verpflichtende Auflösung vorsieht, wenn diese schlagend werden
(Straube, Rz.21; Hirschler Rz. 20)