

Update zu aktuellen
Entwicklungen des HGB

Ausgabe 4,
März 2016

HGB direkt

pwc

DRS 23: Kapitalkonsolidierung

Aktueller Anlass

Das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz (BMJV) hat DRS 23 „**Kapitalkonsolidierung** (Einbeziehung von Tochterunternehmen in den Konzernabschluss)“ am 15. Februar 2016 entsprechend § 342 Abs. 2 HGB im Bundesanzeiger bekannt gemacht. DRS 23 ersetzt den bisherigen DRS 4 „Unternehmenserwerbe im Konzernabschluss“.

Zielsetzung des neuen Standards ist die Beantwortung zahlreicher **Anwendungs- und Zweifelsfragen** der Erst-, Folge-, Ent- und Übergangskonsolidierung bei der Anwendung der §§ 301, 307 und 309 HGB. Dem neuen Standard vorausgegangen war die Veröffentlichung des Standardentwurfs E-DRS 30 im März 2015, über den bereits ausführlich in pwc HGB direkt (Ausgabe 3, 2015) berichtet wurde.

In dieser Ausgabe des pwc HGB direkt werden daher nur die **wesentlichen Änderungen** im Vergleich zum Standardentwurf vorgestellt.

Auswirkungen

Änderungen gegenüber dem Standardentwurf haben sich insbesondere im Zusammenhang mit der planmäßigen bzw. außerplanmäßigen Abschreibung des **Geschäfts- oder Firmenwerts** (GFW) ergeben.

- Wie bisher gilt, dass die voraussichtliche **Nutzungsdauer** des GFW für seine planmäßige Abschreibung nach objektiv nachvollziehbaren Kriterien festzulegen ist (DRS 23, Tz. 120). Im Unterschied zu E-DRS 30 sieht DRS 23 nun vor, dass die planmäßige Abschreibung über einen Zeitraum von zehn Jahren vorzunehmen ist, wenn die voraussichtliche Nutzungsdauer in Ausnahmefällen nicht verlässlich schätzbar ist (DRS 23, Tz. 122). Damit wird den Änderungen des § 253 Abs. 3 Satz 3 HGB n.F. durch das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz Rechnung getragen, der entsprechend für den GFW aus der Kapitalkonsolidierung gilt (§ 309 Abs. 1 HGB).
- Darüber hinaus wurden die Vorschriften zur **außerplanmäßigen Abschreibung** des GFW entschärft. Zur Ermittlung eines etwaigen Abwertungsbedarfs beim GFW wurde in E-DRS 30 mit Rücksicht auf den handelsrechtlichen Einzelbewertungsgrundsatz (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB) das Konzept des sog. **Implied Goodwill** verfolgt. Danach ergibt sich der niedrigere beizulegende Wert des GFW als Differenz aus dem Zeitwert der Beteiligung am Tochterunternehmen und dem anteiligen Zeit-

wert des Nettovermögens i.S.v. § 301 Abs. 1 Satz 2 HGB (E-DRS 30, Tz. 126). Dies gilt grundsätzlich auch nach DRS 23, Tz. 128, jedoch darf aus Gründen der **Vereinfachung** auf die Zeitwertbewertung des Reinvermögens des Tochterunternehmens verzichtet werden, wenn der Zeit-/Ertragswert der Beteiligung zum Konzernabschlussstichtag höher ist als der Konzernbuchwert des Reinvermögens des Tochterunternehmens einschließlich des Restbuchwerts des GFW. Sollten beim Tochterunternehmen jedoch wesentliche stille Reserven bzw. stille Lasten vorliegen, die seit dem Zeitpunkt der Erstkonsolidierung entstanden sind, wird in DRS 23, Tz. 129 empfohlen, diese bei der Berechnung des außerplanmäßigen Abschreibungsbedarfs zu berücksichtigen, weil sich dadurch die Berechnung an eine exakte Ermittlung des außerplanmäßigen Abschreibungsbedarfs zumindest annähert (DRS 23, B41).

E-DRS 30 sah Regelungen zur **Übergangskonsolidierung** sowohl für den Fall, dass ein bislang z.B. nach der Equity-Methode bewertetes assoziiertes Unternehmen durch einen Hinzuwerb von Anteilen den Status eines Tochterunternehmens erlangt (sog. Aufwärtswechsel), als auch für den umgekehrten Fall des Wechsels von der Vollkonsolidierung auf die Quotenkonsolidierung (§ 310 HGB) oder Equity-Bewertung nach § 312 HGB (sog. Abwärtswechsel) vor. DRS 23 enthält demgegenüber nur noch Vorschriften für den Abwärtswechsel (DRS 23, Tz. 185 ff.). Die Vorschriften zum Aufwärtswechsel (E-DRS 30, Tz. 180 ff.) sind gestrichen worden. Ursächlich hierfür ist, dass das DRSC vom BMJV mit der Überarbeitung des § 301 HGB beauftragt wurde, um eine **gesetzliche Grundlage** für die Übergangskonsolidierung bei einem Aufwärtswechsel zu schaffen.

In den Regelungen zur **Kapitalkonsolidierung im mehrstufigen Konzern** (DRS 23, Tz. 191) wurde klargestellt, dass beim Erwerb eines bisher nicht in den Konzernabschluss einbezogenen Tochterunternehmens durch ein bereits in den Konsolidierungskreis einbezogenes Tochterunternehmen bei der Erstkonsolidierung die direkten Beteiligungsverhältnisse zugrunde zu legen sind (sog. **additive Methode**), auch wenn an dem erwerbenden Tochterunternehmen andere Gesellschafter beteiligt sind (DRS 23, Tz. 194). Damit spricht sich das DRSC dafür aus, dass auch ein auf indirekte Fremddanteile entfallender GFW im Zuge der Kapitalkonsolidierung angesetzt wird.

Handlungsbedarf

Die Regelungen des Standards sind gemäß DRS 23, Tz. 209 unter Beachtung der Übergangsvorschriften zum Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (Art. 75 Abs. 1 und 4 EGHGB) verpflichtend erstmals für die Erstkonsolidierung von Unternehmen in Geschäftsjahren, die **nach dem 31. Dezember 2016** beginnen, anzuwenden. Die Regelungen zur Folge-, Ent- und Übergangskonsolidierung gelten unabhängig vom Erstkonsolidierungszeitpunkt der einbezogenen Tochterunternehmen in Geschäftsjahren, die nach dem 31. Dezember 2016 beginnen. Eine rückwirkende Anwendung des Standards ist nicht zulässig. Eine **frühere Anwendung** des Standards, dann aber vollumfänglich, wird **empfohlen** (DRS 23, Tz. 211).

DRS 4 wird **aufgehoben** und ist damit letztmalig für das Geschäftsjahr, das vor dem oder am 31. Dezember 2016 beginnt, anzuwenden (DRS 23, Tz. 212).

Ansprechpartner

Guido Fladt

Tel.: +49 69 9585-1455
g.fladt@de.pwc.com

Wolfgang Weigel

Tel.: +49 69 9585-2574
wolfgang.weigel@de.pwc.com

Barbara Reitmeier

Tel.: +49 69 9585-5446
barbara.reitmeier@de.pwc.com

Michael Deubert

Tel.: + 49 69 9585-1116
michael.deubert@de.pwc.com

Bestellung

Sie können den Newsletter *HGB direkt* über unser Client Information System (**CIS**) abrufen. Senden Sie dazu bitte eine E-Mail an: infosysteme.ass@de.pwc.com oder registrieren Sie sich direkt unter nachfolgendem Link: www.pwc.de/cis-cmaa.

Alternativ können Sie den Newsletter über folgenden Link **abonnieren**: www.pwc.de/hgb-direkt.

Wenn Sie den Newsletter abbestellen möchten, senden Sie bitte eine leere E-Mail mit der Betreffzeile „Abbestellung“ an folgende Adresse: Unsubscribe_HGB_direkt@de.pwc.com.