

TAGS: IAS / IFRS / SIC / IFRIC / INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS / INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD / WTS ADVISORY / UNTERNEHMENSERWERB / UNTERNEHMENSZUSAMMENSCHLUSS / UNTERNEHMENSKAUF / M&A / MERGER / AKQUISITION / SUKZESSIVER UNTERNEHMENSERWERB / KAUFPREISALLOKATION / PURCHASE PRICE ALLOCATION / PPA / PATENTBEWERTUNG / TECHNOLOGIEBEWERTUNG / MARKENBEWERTUNG / KUNDENSTAMM / MARKE / PATENT / TECHNOLOGIE / BEWERTUNG / RELIEF FROM ROYALTY / MULTI PERIOD EXCESS EARNINGS / SUBSTANZWERT / WIEDERBESCHAFFUNGSWERT / IMMOBILIENBEWERTUNG / GOODWILL / GESCHÄFTS- ODER FIRMENWERT / BADWILL / ERWERBSMETHODE / IFRS 3 / IASB

Zusammenfassung der Standards und Interpretationen zur internationalen Rechnungslegung (IAS, IFRS, SIC, IFRIC) – Stand Mai 2013

IFRS 3 – Unternehmenszusammenschlüsse

Ziele und Anwendungsbereich des IFRS 3

IFRS 3 umfasst die Regelungen, die ein Unternehmen im Fall eines Unternehmenszusammenschlusses zu berücksichtigen hat. Der Standard ist nicht anzuwenden auf die Gründung eines Gemeinschaftsunternehmens, den Erwerb von Vermögenswerten oder einer Gruppe von Vermögenswerten, die keinen Geschäftsbetrieb darstellen und nicht auf den Zusammenschluss von Unternehmen oder Geschäftsbetrieben unter gemeinsamer Beherrschung.

Definitionen des IFRS 3

Ein Unternehmenszusammenschluss ist nach IFRS 3 A eine Transaktion oder ein anderes Ereignis, bei dem ein Unternehmen durch Erwerb die Beherrschung über einen oder mehrere Geschäftsbetriebe erlangt.

Ein Geschäftsbetrieb ist eine integrierte Gruppe von Tätigkeiten oder Vermögenswerten mit dem Ziel, Erträge zu erwirtschaften und diese in Form von Dividenden, niedrigeren Kosten oder sonstigem wirtschaftlichen Nutzen an die Anteilseigner des Unternehmens zukommen zu lassen.

Bilanzierung von Unternehmenszusammenschlüssen nach IFRS 3

Unternehmenszusammenschlüsse sind nach IFRS 3.4 auf Basis der Erwerbsmethode zu erfassen. Dabei sind in einem ersten Schritt das erwerbende Unternehmen zu identifizieren (IFRS 3.6) und der Zeitpunkt, an dem der Erwerber die Beherrschung über das erworbene Unternehmen erlangt hat (IFRS 3.8).

Anschließend muss das erwerbende Unternehmen zum Erwerbszeitpunkt gemäß IFRS 3.10 sämtliche identifizierbare Vermögenswerte, übernommene Schulden und nicht beherrschenden Anteile des erworbenen Unternehmens ermitteln und diese getrennt von einem Geschäfts- oder Firmenwert bilanzieren.

Für den Ansatz der erworbenen Vermögenswerte und übernommenen Schulden sind die allgemeinen Ansatzkriterien des Rahmenkonzeptes für die Aufstellung und Darstellung von

Abschlüssen zu beachten. Darüber hinaus sind die identifizierten Vermögenswerte und übernommenen Schulden nach IFRS 3.15 zu klassifizieren und auf Basis der relevanten IFRS zu bilanzieren und zu bewerten. Die Bewertung hat gemäß IFRS 3.18 grundsätzlich zum beizulegenden Zeitwert zum Erwerbszeitpunkt zu geschehen.

Es gelten jedoch Ausnahmen. Demnach können übernommene Eventualverbindlichkeiten erfasst werden, wenn sich zum Erwerbszeitpunkt eine gegenwärtige Verpflichtung auf Grund eines früheren Ereignisses ergibt und diese Verpflichtung verlässlich bewertet werden kann (IFRS 3.23). Zudem sind unter anderem latente Steueransprüche oder Steuerschulden aus dem Unternehmenserwerb zu berücksichtigen (IFRS 3.24) und Leistungen an Arbeitnehmer sind mittels einer Verbindlichkeit zu erfassen (IFRS 3.26). Die Bewertung von anteilsbasierten Vergütungen hat auf Basis der Regelungen des IFRS 2 zu erfolgen (IFRS 3.30), Geschäftsbereiche, die zum Erwerbszeitpunkt als zur Veräußerung gehalten klassifiziert worden sind, werden gemäß den Regelungen des IFRS 5 bewertet (IFRS 3.31).

In einem letzten Schritt hat das erwerbende Unternehmen nach IFRS 3.32 den Geschäfts- oder Firmenwert zu ermitteln und anzusetzen. Der entsprechende Wert ergibt sich aus dem Kaufpreis des Unternehmens (übertragene Gegenleistungen, Betrag aller nicht beherrschenden Anteile an dem erworbenen Unternehmen) abzüglich der zum Bewertungsstichtag mit dem beizulegenden Zeitwert bewerteten Vermögenswerten und Schulden.

Übersteigt der Nettobetrag aus Neubewerteten Vermögenswerten und Schulden den Kaufpreis und es ergibt sich ein negativer Unterschiedsbetrag („badwill“), so hat das erwerbende Unternehmen diesen negativen Unterschiedsbetrag nach IFRS 3.34 zum Erwerbszeitpunkt erfolgswirksam zu erfassen.

Erwirbt ein Unternehmen stufenweise die Beherrschung über ein anderes Unternehmen („sukzessiver Unternehmenserwerb“), so ist der bereits vom erwerbenden Unternehmen gehaltene Eigenkapitalanteil nach IFRS 3.41 zum beizulegenden Zeitwert zum Erwerbszeitpunkt zu bewerten. Entsprechende Gewinne oder Verluste aus der Neubewertung sind dabei erfolgswirksam oder im sonstigen Ergebnis (für frühere Perioden) zu erfassen.

Ist die erstmalige Bilanzierung eines Unternehmenszusammenschlusses zum Ende der entsprechenden Berichtsperiode noch nicht fertig gestellt, so hat nach IFRS 3.45 das erwerbende Unternehmen vorläufige Beträge bei der Erstellung des Abschlusses zu verwenden. Innerhalb des Bewertungszeitraums von maximal einem Jahr hat der Erwerber die vorläufigen Beträge rückwirkend durch die endgültigen Beträge zu korrigieren.

Für die Folgebewertung der identifizierten Vermögenswerte und Schulden sind die Regelungen der jeweiligen IFRS zu Grunde zu legen (IFRS 3.54). Hierbei gelten jedoch Ausnahmen für zurückerworbene Rechte, angesetzte Eventualverbindlichkeiten, Vermögenswerte aus Entschädigungsleistungen und bedingten Gegenleistungen.

Angaben nach IFRS 3

Im Fall eines Unternehmenszusammenschlusses hat ein Unternehmen Informationen anzugeben, mittels derer die Abschlussadressaten die finanziellen Auswirkungen der Zusammenschlüsse in der aktuellen Berichtsperiode oder nach dem Abschlussstichtag, jedoch vor der Genehmigung zur Veröffentlichung des Abschlusses, erkennen kann. Diese umfassen neben allgemeinen Informationen zum erworbenen Unternehmen und der Transaktion auch Angaben zu den erworbenen Vermögenswerten und übernommenen Schulden und zum Geschäfts- oder Firmenwert.

Bei Fragen zu IFRS 3 oder zu anderen IAS, IFRS, SIC oder IFRIC kontaktieren Sie bitte die IFRS-Experten der WTS Advisory AG unter 0711/6200749-0 oder info-advisory@wts.de.