

**VERORDNUNG (EG) Nr. 495/2009 DER KOMMISSION**

**vom 3. Juni 2009**

**zur Änderung der Verordnung (EG) Nr. 1126/2008 zur Übernahme bestimmter internationaler Rechnungslegungsstandards gemäß der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates im Hinblick auf International Financial Reporting Standard (IFRS) 3**

(Text von Bedeutung für den EWR)

DIE KOMMISSION DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN —

nahme geprüft und der Kommission mitgeteilt, dass sie sie für ausgewogen und objektiv hält.

gestützt auf den Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft,

gestützt auf die Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. Juli 2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards<sup>(1)</sup>, insbesondere auf Artikel 3 Absatz 1,

in Erwägung nachstehender Gründe:

- (1) Mit der Verordnung (EG) Nr. 1126/2008 der Kommission<sup>(2)</sup> wurden bestimmte internationale Rechnungslegungsstandards und Interpretationen, die am 15. Oktober 2008 vorlagen, in das Gemeinschaftsrecht übernommen.
- (2) Am 10. Januar 2008 veröffentlichte das International Accounting Standards Board (IASB) eine überarbeitete Fassung des International Financial Reporting Standard (IFRS) 3 *Unternehmenszusammenschlüsse*, nachfolgend „überarbeitete Fassung des IFRS 3“. In der überarbeiteten Fassung des IFRS 3 werden Grundsätze und Regeln im Hinblick darauf festgelegt, wie der Erwerber die bei einem Unternehmenszusammenschluss zu bilanzierenden Elemente (wie identifizierbare Vermögenswerte, übernommene Schulden, nicht beherrschende Anteile und Geschäfts- oder Firmenwert) in seinen Büchern anzusetzen und zu bewerten hat. Darüber hinaus wird festgelegt, welche Angaben bei einem solchen Zusammenschluss zu machen sind.
- (3) Die Anhörung der Sachverständigengruppe (Technical Expert Group, TEG) der European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) hat bestätigt, dass die überarbeitete Fassung des IFRS 3 die in Artikel 3 Absatz 2 der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 genannten Kriterien für eine Übernahme erfüllt. Gemäß der Entscheidung 2006/505/EG der Kommission vom 14. Juli 2006 zur Einsetzung einer Prüfgruppe für Standardübernahmeempfehlungen zur Beratung der Kommission hinsichtlich der Objektivität und Neutralität der von der Europäischen Beratergruppe für Rechnungslegung (EFRAG) abgegebenen Stellungnahmen<sup>(3)</sup> hat diese die EFRAG-Stellung-

- (4) Um die Kohärenz der International Accounting Standards zu gewährleisten, ist der Annahme der überarbeiteten Fassung des IFRS 3 durch entsprechende Änderungen an IFRS 1, IFRS 2, IFRS 7, International Accounting Standard (IAS) 12, IAS 16, IAS 28, IAS 32, IAS 33, IAS 34, IAS 36, IAS 37, IAS 38, IAS 39 und an der Interpretation 9 des International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) Rechnung zu tragen.

- (5) Die Verordnung (EG) Nr. 1126/2008 sollte daher entsprechend geändert werden.

- (6) Die in dieser Verordnung vorgesehenen Maßnahmen entsprechen der Stellungnahme des Regelungsausschusses für Rechnungslegung —

HAT FOLGENDE VERORDNUNG ERLASSEN:

*Artikel 1*

Der Anhang der Verordnung (EG) Nr. 1126/2008 wird wie folgt geändert:

1. International Financial Reporting Standard (IFRS) 3 *Unternehmenszusammenschlüsse* wird durch die überarbeitete Fassung des IFRS 3 im Anhang zur vorliegenden Verordnung ersetzt.
2. IFRS 1, IFRS 2, IFRS 7, International Accounting Standard (IAS) 12, IAS 16, IAS 28, IAS 32, IAS 33, IAS 34, IAS 36, IAS 37, IAS 38, IAS 39 und Interpretation 9 des International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) werden nach Maßgabe der im Anhang der vorliegenden Verordnung enthaltenen Änderungen an IFRS 3 geändert.

*Artikel 2*

Die Unternehmen wenden die im Anhang enthaltene überarbeitete Fassung des IFRS 3 spätestens mit Beginn des ersten nach dem 30. Juni 2009 beginnenden Geschäftsjahres an.

<sup>(1)</sup> ABl. L 243 vom 11.9.2002, S. 1.

<sup>(2)</sup> ABl. L 320 vom 29.11.2008, S. 1.

<sup>(3)</sup> ABl. L 199 vom 21.7.2006, S. 33.

*Artikel 3*

Diese Verordnung tritt am dritten Tag nach ihrer Veröffentlichung im *Amtsblatt der Europäischen Union* in Kraft.

Diese Verordnung ist in allen ihren Teilen verbindlich und gilt unmittelbar in jedem Mitgliedstaat.

Brüssel, den 3. Juni 2009

*Für die Kommission*  
Charlie McCREEVY  
*Mitglied der Kommission*

---

## ANHANG

## INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS

IFRS 3	Unternehmenszusammenschlüsse
--------	------------------------------

## INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD 3

**Unternehmenszusammenschlüsse**

## ZIELSETZUNG

1. Die Zielsetzung dieses IFRS ist es, die Relevanz, Verlässlichkeit und Vergleichbarkeit der Informationen zu verbessern, die ein berichtendes Unternehmen über einen *Unternehmenszusammenschluss* und dessen Auswirkungen in seinem Abschluss liefert. Um dies zu erreichen, stellt dieser IFRS Grundsätze und Vorschriften dazu auf, wie der Erwerber:
  - a) die erworbenen *identifizierbaren* Vermögenswerte, die übernommenen Schulden und alle *nicht beherrschenden Anteile* an dem *erworbenen Unternehmen* in seinem Abschluss ansetzt und bewertet;
  - b) den beim Unternehmenszusammenschluss erworbenen *Geschäfts- oder Firmenwert* oder einen Gewinn aus einem Erwerb unter dem Marktwert ansetzt und bewertet; und
  - c) bestimmt, welche Angaben zu machen sind, damit die Abschlussadressaten die Art und die finanziellen Auswirkungen des Unternehmenszusammenschlusses beurteilen können.

## ANWENDUNGSBEREICH

2. Dieser IFRS ist auf Transaktionen oder andere Ereignisse anzuwenden, die die Definition eines Unternehmenszusammenschlusses erfüllen. Nicht anwendbar ist dieser IFRS auf:
  - a) die Gründung eines Gemeinschaftsunternehmens;
  - b) den Erwerb eines Vermögenswerts oder einer Gruppe von Vermögenswerten, die keinen *Geschäftsbetrieb* bilden. In solchen Fällen hat der Erwerber die einzelnen erworbenen identifizierbaren Vermögenswerte (einschließlich solcher, die die Definition und die Ansatzkriterien für *immaterielle Vermögenswerte* gemäß IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte* erfüllen) und die übernommenen Schulden zu identifizieren und anzusetzen. Die Anschaffungskosten der Gruppe sind den einzelnen identifizierbaren Vermögenswerten und Schulden zum Erwerbszeitpunkt auf Grundlage ihrer *beizulegenden Zeitwerte* zuzuordnen. Eine solche Transaktion oder ein solches Ereignis führt nicht zu einem Geschäfts- oder Firmenwert;
  - c) einen Zusammenschluss von Unternehmen oder Geschäftsbetrieben unter gemeinsamer Beherrschung (in den Paragraphen B1-B4 sind die entsprechenden Anwendungsleitlinien enthalten).

## IDENTIFIZIERUNG EINES UNTERNEHMENSZUSAMMENSCHLUSSES

3. **Zur Klärung der Frage, ob eine Transaktion oder ein anderes Ereignis einen Unternehmenszusammenschluss darstellt, muss ein Unternehmen die Definition aus diesem IFRS anwenden, die verlangt, dass die erworbenen Vermögenswerte und übernommenen Schulden einen Geschäftsbetrieb darstellen. Stellen die erworbenen Vermögenswerte keinen Geschäftsbetrieb dar, hat das berichtende Unternehmen die Transaktion oder das andere Ereignis als einen Erwerb von Vermögenswerten zu bilanzieren. Die Paragraphen B5-B12 geben Leitlinien zur Identifizierung eines Unternehmenszusammenschlusses und zur Definition eines Geschäftsbetriebs.**

## DIE ERWERBSMETHODE

4. **Jeder Unternehmenszusammenschluss ist anhand der Erwerbsmethode zu bilanzieren.**
5. Die Anwendung der Erwerbsmethode erfordert:
  - a) die Identifizierung des Erwerbers;
  - b) die Bestimmung des *Erwerbszeitpunkts*;
  - c) den Ansatz und die Bewertung der erworbenen identifizierbaren Vermögenswerte, der übernommenen Schulden und aller nicht beherrschenden Anteile an dem erworbenen Unternehmen; sowie
  - d) die Bilanzierung und Bestimmung des Geschäfts- oder Firmenwerts oder eines Gewinns aus einem Erwerb zu einem Preis unter Marktwert.

**Identifizierung des Erwerbers**

6. **Bei jedem Unternehmenszusammenschluss ist eines der beteiligten Unternehmen als der Erwerber zu identifizieren.**
7. Für die Identifizierung des Erwerbers, d. h. des Unternehmens, das die *Beherrschung* über das erworbene Unternehmen übernimmt, ist die Leitlinie des IAS 27 *Konzern- und Einzelabschlüsse* anzuwenden. Bei Unternehmenszusammenschlüssen, bei denen sich der Erwerber anhand der Leitlinien des IAS 27 nicht eindeutig bestimmen lässt, sind die in den Paragraphen B14-B18 genannten Faktoren heranzuziehen.

**Bestimmung des Erwerbszeitpunkts**

8. **Der Erwerber hat den Erwerbszeitpunkt zu bestimmen, d. h. den Zeitpunkt, an dem er die Beherrschung über das erworbene Unternehmen erlangt.**

9. Der Zeitpunkt, an dem der Erwerber die Beherrschung über das erworbene Unternehmen erlangt, ist im Allgemeinen der Tag, an dem er die Gegenleistung rechtsgültig transferiert, die Vermögenswerte erhält und die Schulden des erworbenen Unternehmens übernimmt — der Tag des Abschlusses. Der Erwerber kann indes die Beherrschung zu einem Zeitpunkt erlangen, der entweder vor oder nach dem Tag des Abschlusses liegt. Der Erwerbszeitpunkt liegt beispielsweise vor dem Tag des Abschlusses, wenn in einer schriftlichen Vereinbarung vorgesehen ist, dass der Erwerber die Beherrschung über das erworbene Unternehmen zu einem Zeitpunkt vor dem Tag des Abschlusses erlangt. Ein Erwerber hat alle einschlägigen Tatsachen und Umstände bei der Ermittlung des Erwerbszeitpunkts zu berücksichtigen.

**Ansatz und Bewertung der erworbenen identifizierbaren Vermögenswerte, der übernommenen Schulden und aller nicht beherrschenden Anteile an dem erworbenen Unternehmen**

*Ansatzgrundsatz*

10. **Zum Erwerbszeitpunkt hat der Erwerber die erworbenen identifizierbaren Vermögenswerte, die übernommenen Schulden und alle nicht beherrschenden Anteile an dem erworbenen Unternehmen getrennt vom Geschäfts- oder Firmenwert anzusetzen. Der Ansatz der erworbenen identifizierbaren Vermögenswerte und der übernommenen Schulden unterliegt den in den Paragraphen 11 und 12 genannten Bedingungen.**

*Ansatzbedingungen*

11. Um im Rahmen der Anwendung der Erwerbsmethode die Ansatzkriterien zu erfüllen, müssen die erworbenen identifizierbaren Vermögenswerte und die übernommenen Schulden den im *Rahmenkonzept für die Aufstellung und Darstellung von Abschlüssen* dargestellten Definitionen von Vermögenswerten und Schulden zum Erwerbszeitpunkt entsprechen. Beispielsweise stellen Kosten, die der Erwerber für die Zukunft erwartet, keine zum Erwerbszeitpunkt bestehenden Schulden dar, wenn der Erwerber diese Kosten nicht zwingend auf sich nehmen muss, um seinem Plan entsprechend eine Tätigkeit des erworbenen Unternehmens aufzugeben oder Mitarbeiter des erworbenen Unternehmens zu entlassen oder zu versetzen. Daher erfasst der Erwerber diese Kosten bei der Anwendung der Erwerbsmethode nicht. Stattdessen erfasst er diese Kosten gemäß den anderen IFRS in seinen nach dem Unternehmenszusammenschluss erstellten Abschlüssen.
12. Der Ansatz im Rahmen der Erwerbsmethode setzt ferner voraus, dass die erworbenen identifizierbaren Vermögenswerte und übernommenen Schulden Teil dessen sind, was Erwerber und erworbenes Unternehmen (oder dessen früherer Eigentümer) in der Transaktion des Unternehmenszusammenschlusses getauscht haben, und dass diese nicht aus gesonderten Transaktionen stammen. Der Erwerber hat die Leitlinien der Paragraphen 51-53 anzuwenden, um zu bestimmen, welche erworbenen Vermögenswerte und welche übernommenen Schulden Teil des Austauschs für das erworbene Unternehmen sind und welche gegebenenfalls aus einer separaten Transaktion stammen, die entsprechend ihrer Art und gemäß den für sie anwendbaren IFRS zu bilanzieren ist.
13. Wenn der Erwerber den Ansatzgrundsatz und die Ansatzbedingungen anwendet, werden möglicherweise einige Vermögenswerte und Schulden angesetzt, die das erworbene Unternehmen zuvor nicht als Vermögenswerte und Schulden in seinem Abschluss angesetzt hatte. Der Erwerber setzt beispielsweise die erworbenen identifizierbaren immateriellen Vermögenswerte, wie einen Markennamen, ein Patent oder eine Kundenbeziehung an, die das erworbene Unternehmen nicht als Vermögenswerte in seinem Abschluss angesetzt hatte, da es diese intern entwickelt und die zugehörigen Kosten als Aufwendungen erfasst hatte.
14. Die Paragraphen B28-B40 bieten Leitlinien zum Ansatz von Operating-Leasingverhältnissen und immateriellen Vermögenswerten. In den Paragraphen 22-28 werden die Arten von identifizierbaren Vermögenswerten und Schulden beschrieben, die Posten enthalten, für die dieser IFRS begrenzte Ausnahmen von dem Ansatzgrundsatz und den Ansatzbedingungen vorschreibt.

*Einstufung oder Bestimmung der bei einem Unternehmenszusammenschluss erworbenen identifizierbaren Vermögenswerte und übernommenen Schulden*

15. **Zum Erwerbszeitpunkt hat der Erwerber die erworbenen identifizierbaren Vermögenswerte und übernommenen Schulden — soweit erforderlich — einzustufen oder zu bestimmen, so dass anschließend andere IFRS angewendet werden können. Diese Einstufungen oder Bestimmungen basieren auf den Vertragsbedingungen, wirtschaftlichen Bedingungen, der Geschäftspolitik oder den Rechnungslegungsmethoden und anderen zum Erwerbszeitpunkt gültigen einschlägigen Bedingungen.**
16. In manchen Situationen sehen die IFRS unterschiedliche Formen der Rechnungslegung vor, je nachdem wie ein Unternehmen den jeweiligen Vermögenswert oder die jeweilige Schuld einstuft oder bestimmt. Beispiele für Einstufungen oder Bestimmungen, welche der Erwerber auf Grundlage der zum Erwerbszeitpunkt bestehenden einschlägigen Bedingungen durchzuführen hat, sind u. a.:
- die Einstufung bestimmter finanzieller Vermögenswerte und Verbindlichkeiten gemäß IAS 39 *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung* als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertete finanzielle Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten oder als zur Veräußerung verfügbare bzw. bis zur Endfälligkeit zu haltende finanzielle Vermögenswerte;
  - die Bestimmung eines derivativen Finanzinstruments als ein Sicherungsinstrument gemäß IAS 39; und
  - die Beurteilung, ob ein eingebettetes Derivat gemäß IAS 39 vom Basisvertrag zu trennen ist (hierbei handelt es sich um eine „Einstufung“ im Sinne der Verwendung dieses Begriffs in diesem IFRS).

17. Dieser IFRS sieht zwei Ausnahmen zu dem Grundsatz in Paragraph 15 vor:
- a) die Einstufung eines Leasingvertrags gemäß IAS 17 *Leasingverhältnisse* entweder als ein Operating-Leasingverhältnis oder als ein Finanzierungsleasingverhältnis und
  - b) die Einstufung eines Vertrags als ein Versicherungsvertrag gemäß IFRS 4 *Versicherungsverträge*.

Der Erwerber hat diese Verträge basierend auf den Vertragsbedingungen und anderen Faktoren bei Abschluss des Vertrags einzustufen (oder falls die Vertragsbedingungen auf eine Weise geändert wurden, die deren Einstufung ändern würde, zum Zeitpunkt dieser Änderung, welche der Erwerbszeitpunkt sein könnte).

#### *Bewertungsgrundsatz*

- 18. Die erworbenen identifizierbaren Vermögenswerte und übernommenen Schulden sind zu ihrem beizulegenden Zeitwert zum Erwerbszeitpunkt zu bewerten.**

19. Bei jedem Unternehmenszusammenschluss hat der Erwerber alle nicht beherrschenden Anteile an dem erworbenen Unternehmen entweder zum beizulegenden Zeitwert oder zum entsprechenden Anteil des identifizierbaren Nettovermögens des erworbenen Unternehmens zu bewerten.
20. Die Paragraphen B41-B45 geben Leitlinien zur Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts einzelner identifizierbarer Vermögenswerte und eines nicht beherrschenden Anteils an einem erworbenen Unternehmen. In den Paragraphen 24-31 werden die Arten von identifizierbaren Vermögenswerten und Schulden beschrieben, die Posten enthalten, für die dieser IFRS begrenzte Ausnahmen von dem Bewertungsgrundsatz vorschreibt.

#### *Ausnahmen von den Ansatz- oder Bewertungsgrundsätzen*

21. Dieser IFRS sieht begrenzte Ausnahmen von seinen Ansatz- und Bewertungsgrundsätzen vor. Die Paragraphen 22-31 beschreiben die besonderen Posten, für die Ausnahmen vorgesehen sind und die Art dieser Ausnahmen. Bei der Rechnungslegung dieser Posten gelten die Anforderungen der Paragraphen 22-31, was dazu führt, dass einige Posten:
- a) entweder gemäß Ansatzbedingungen angesetzt werden, die zusätzlich zu den in den Paragraphen 11 und 12 beschriebenen Ansatzbedingungen gelten, oder gemäß den Anforderungen anderer IFRS angesetzt werden, wobei sich die Ergebnisse im Vergleich zur Anwendung der Ansatzgrundsätze und -bedingungen unterscheiden.
  - b) zu einem anderen Betrag als zu ihren beizulegenden Zeitwerten zum Erwerbszeitpunkt bewertet werden.

#### *Ausnahme vom Ansatzgrundsatz*

##### *Eventualverbindlichkeiten*

22. In IAS 37 *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen* wird eine Eventualverbindlichkeit wie folgt definiert:
- a) eine mögliche Verpflichtung, die aus vergangenen Ereignissen resultiert und deren Existenz durch das Eintreten oder Nichteintreten eines oder mehrerer unsicherer künftiger Ereignisse erst noch bestätigt wird, die nicht vollständig unter der Kontrolle des Unternehmens stehen; oder
  - b) eine gegenwärtige Verpflichtung, die auf vergangenen Ereignissen beruht, jedoch nicht angesetzt wird, weil:
    - i) ein Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen zur Erfüllung dieser Verpflichtung nicht wahrscheinlich ist, oder
    - ii) die Höhe der Verpflichtung nicht ausreichend verlässlich geschätzt werden kann.

23. Die Vorschriften des IAS 37 gelten nicht für die Bestimmung, welche Eventualverbindlichkeiten zum Erwerbszeitpunkt anzusetzen sind. Stattdessen hat ein Erwerber eine bei einem Unternehmenszusammenschluss übernommene Eventualverbindlichkeit zum Erwerbszeitpunkt anzusetzen, wenn es sich um eine gegenwärtige Verpflichtung handelt, die aus früheren Ereignissen entstanden ist und deren beizulegender Zeitwert verlässlich bestimmt werden kann. Im Gegensatz zu IAS 37 setzt daher der Erwerber eine in einem Unternehmenszusammenschluss übernommene Eventualverbindlichkeit zum Erwerbszeitpunkt selbst dann an, wenn es unwahrscheinlich ist, dass ein Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen erforderlich ist, um diese Verpflichtung zu erfüllen. Paragraph 56 enthält eine Leitlinie für die spätere Bilanzierung von Eventualverbindlichkeiten.

#### *Ausnahmen von den Ansatz- und Bewertungsgrundsätzen*

##### *Ertragsteuern*

24. Der Erwerber hat einen latenten Steueranspruch oder eine latente Steuerschuld aus bei einem Unternehmenszusammenschluss erworbenen Vermögenswerten und übernommenen Schulden gemäß IAS 12 *Ertragsteuern* anzusetzen und zu bewerten.

25. Der Erwerber hat die möglichen steuerlichen Auswirkungen der temporären Differenzen und Verlustvorträge eines erworbenen Unternehmens, die zum Erwerbszeitpunkt bereits bestehen oder infolge des Erwerbs entstehen, gemäß IAS 12 zu bilanzieren.

*Leistungen an Arbeitnehmer*

26. Der Erwerber hat eine Verbindlichkeit (oder gegebenenfalls einen Vermögenswert) in Verbindung mit Vereinbarungen für Leistungen an Arbeitnehmer des erworbenen Unternehmens gemäß IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer* anzusetzen und zu bewerten.

*Vermögenswerte für Entschädigungsleistungen*

27. Der Veräußerer kann bei einem Unternehmenszusammenschluss den Erwerber vertraglich für eine Erfolgsunsicherheit hinsichtlich aller oder eines Teils der spezifischen Vermögenswerte oder Schulden entschädigen. Der Veräußerer kann beispielsweise den Erwerber für Verluste, die über einen bestimmten Betrag einer Schuld aus einem besonderen Eventualfall hinausgehen, entschädigen; in anderen Worten, der Veräußerer möchte garantieren, dass die Schuld des Erwerbers einen bestimmten Betrag nicht überschreitet. Damit erhält der Erwerber einen Vermögenswert für Entschädigungsleistungen. Der Erwerber hat den Vermögenswert für Entschädigungsleistungen zur gleichen Zeit anzusetzen und auf der gleichen Grundlage zu bewerten, wie er den entschädigten Posten ansetzt und bewertet, vorbehaltlich der Notwendigkeit einer Wertberichtigung für uneinbringliche Beträge. Wenn die Entschädigungsleistung einen Vermögenswert oder eine Schuld betrifft, der/die zum Erwerbszeitpunkt angesetzt wird und zu dessen/deren zum Erwerbszeitpunkt geltenden beizulegenden Zeitwert bewertet wird, dann hat der Erwerber den Vermögenswert für die Entschädigungsleistung ebenso zum Erwerbszeitpunkt anzusetzen und mit dessen zum Erwerbszeitpunkt geltenden beizulegenden Zeitwert zu bewerten. Für einen zum beizulegenden Zeitwert bewerteten Vermögenswert für Entschädigungsleistungen sind die Auswirkungen der Ungewissheit bezüglich zukünftiger Cashflows aufgrund der Einbringlichkeit der Gegenleistungen in die Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts mit einbegriffen und eine gesonderte Wertberichtigung ist nicht notwendig (in Paragraph B41 wird die entsprechende Anwendung beschrieben).

28. Unter bestimmten Umständen kann sich die Entschädigungsleistung auf einen Vermögenswert oder eine Schuld beziehen, der/die eine Ausnahme zu den Ansatz- oder Bewertungsgrundsätzen darstellt. Eine Entschädigungsleistung kann sich beispielsweise auf eine Eventualverbindlichkeit beziehen, die nicht zum Erwerbszeitpunkt angesetzt wird, da ihr beizulegender Zeitwert zu dem Stichtag nicht verlässlich bewertet werden kann. Alternativ kann sich eine Entschädigungsleistung auf einen Vermögenswert oder ein Schuld beziehen, der/die beispielsweise aus Leistungen an Arbeitnehmer stammt, welche auf einer anderen Grundlage als dem zum Erwerbszeitpunkt geltenden beizulegenden Zeitwert bestimmt werden. Unter diesen Umständen ist der Vermögenswert für Entschädigungsleistungen vorbehaltlich der Einschätzung der Geschäftsleitung bezüglich seiner Einbringlichkeit sowie der vertraglichen Begrenzung des Entschädigungsbetrags unter Zugrundelegung der gleichen Annahmen anzusetzen wie der entschädigte Posten selbst. Paragraph 57 enthält eine Leitlinie für die spätere Bilanzierung eines Vermögenswerts für Entschädigungsleistungen.

*Ausnahmen vom Bewertungsgrundsatz*

*Zurück erworbene Rechte*

29. Der Erwerber hat den Wert eines zurück erworbenen Rechts, das als ein immaterieller Vermögenswert auf der Grundlage der verbleibenden vertraglichen Bedingungen des zugehörigen Vertrags ausgewiesen war, unabhängig davon zu bewerten, ob Marktteilnehmer mögliche Vertragserneuerungen bei der Bestimmung dessen beizulegenden Zeitwerts berücksichtigen würden. In den Paragraphen B35 und B36 sind die entsprechenden Anwendungsleitlinien dargestellt.

*Anteilsbasierte Vergütungsprämien*

30. Der Erwerber hat eine Schuld oder ein Eigenkapitalinstrument, welche(s) sich auf den Ersatz anteilsbasierter Vergütungsprämien des erworbenen Unternehmens durch anteilsbasierte Vergütungsprämien des Erwerbers bezieht, gemäß den in IFRS 2 *Anteilsbasierte Vergütung* dargelegten Methoden zu bewerten. (Dieser IFRS bezeichnet das Ergebnis dieser Methode als den „auf dem Markt basierenden Wert“ der Prämie.)

*Zur Veräußerung gehaltene Vermögenswerte*

31. Der Erwerber hat einen erworbenen langfristigen Vermögenswert (oder eine Veräußerungsgruppe), der zum Erwerbszeitpunkt gemäß IFRS 5 *Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche* als zur Veräußerung gehalten eingestuft ist, zum beizulegenden Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten gemäß den Paragraphen 15-18 dieses IFRS zu bewerten.

**Ansatz und Bewertung des Geschäfts- oder Firmenwerts oder eines Gewinns aus einem Erwerb zu einem Preis unter Marktwert**

32. Der Erwerber hat den Geschäfts- oder Firmenwert zum Erwerbszeitpunkt anzusetzen, der sich aus dem Betrag ergibt, um den (a) (b) übersteigt:

a) die Summe aus:

- i) der übertragenen Gegenleistung, die gemäß diesem IFRS im Allgemeinen zu dem am Erwerbszeitpunkt geltenden beizulegenden Zeitwert bestimmt wird (siehe Paragraph 37);
- ii) dem Betrag aller nicht beherrschenden Anteile an dem erworbenen Unternehmen, die gemäß diesem IFRS bewertet werden; und

**iii) dem zu dem am Erwerbszeitpunkt geltenden beizulegenden Zeitwert des zuvor vom Erwerber gehaltenen Eigenkapitalanteils an dem erworbenen Unternehmen, wenn es sich um einen sukzessiven Unternehmenszusammenschluss handelt (siehe Paragraphen 41 und 42).**

**b) der Saldo der zum Erwerbszeitpunkt bestehenden und gemäß IFRS 3 bewerteten Beträge der erworbenen identifizierbaren Vermögenswerte und der übernommenen Schulden.**

33. Bei einem Unternehmenszusammenschluss, bei dem der Erwerber und das erworbene Unternehmen (oder dessen frühere Eigentümer) nur Eigenkapitalanteile tauschen, kann der zum Erwerbszeitpunkt geltende beizulegende Zeitwert der Eigenkapitalanteile des erworbenen Unternehmens eventuell verlässlicher bestimmt werden als der zum Erwerbszeitpunkt geltende beizulegende Zeitwert der Eigenkapitalanteile des Erwerbers. Wenn dies der Fall ist, hat der Erwerber den Betrag des Geschäfts- oder Firmenwerts zu ermitteln, indem er den zum Erwerbszeitpunkt geltenden beizulegenden Zeitwert der Eigenkapitalanteile des erworbenen Unternehmens anstatt den zum Erwerbszeitpunkt geltenden beizulegenden Zeitwert der übertragenen Eigenkapitalanteile verwendet. Zur Bestimmung des Betrags des Geschäfts- oder Firmenwerts bei einem Unternehmenszusammenschluss, bei dem keine Gegenleistung übertragen wird, hat der Erwerber den zum Erwerbszeitpunkt geltenden beizulegenden Zeitwert der Anteile des Erwerbers an dem erworbenen Unternehmen zu verwenden, der unter Einsatz einer Bewertungsmethode ermittelt wurde, anstelle des zum Erwerbszeitpunkt geltenden beizulegenden Zeitwerts der übertragenen Gegenleistung (Paragraph 32(a)(i)). In den Paragraphen B46-B49 sind die entsprechenden Anwendungsleitlinien dargestellt.

*Erwerb zu einem Preis unter dem Marktwert*

34. Gelegentlich macht ein Erwerber einen Erwerb zu einem Preis unter dem Marktwert, wobei es sich um einen Unternehmenszusammenschluss handelt, bei dem der Betrag in Paragraph 32(b) die Summe der in Paragraph 32(a) beschriebenen Beträge übersteigt. Wenn dieser Überschuss nach der Anwendung der Vorschriften in Paragraph 36 bestehen bleibt, hat der Erwerber den resultierenden Gewinn zum Erwerbszeitpunkt im Gewinn oder Verlust zu erfassen. Der Gewinn ist dem Erwerber zuzurechnen.
35. Einen Erwerb zu einem Preis unter dem Marktwert kann es beispielsweise bei einem Unternehmenszusammenschluss geben, bei dem es sich um einen Zwangsverkauf handelt und der Verkäufer unter Zwang handelt. Die Ausnahmen bei der Erfassung oder Bewertung besonderer Posten, die in den Paragraphen 22-31 beschrieben sind, können jedoch auch dazu führen, dass ein Gewinn aus einem Erwerb zu einem Preis unter dem Marktwert erfasst wird (oder dass sich der Betrag eines erfassten Gewinns ändert).
36. Vor der Erfassung eines Gewinns aus einem Erwerb zu einem Preis unter dem Marktwert hat der Erwerber nochmals zu beurteilen, ob er alle erworbenen Vermögenswerte und alle übernommenen Schulden richtig identifiziert hat und alle bei dieser Prüfung zusätzlich identifizierten Vermögenswerte oder Schulden anzusetzen. Danach hat der Erwerber die Verfahren zu überprüfen, mit denen die Beträge ermittelt worden sind, die zum Erwerbszeitpunkt gemäß diesem IFRS für folgende Sachverhalte ausgewiesen werden müssen:
- identifizierbare Vermögenswerte und übernommene Schulden;
  - gegebenenfalls nicht beherrschende Anteile an dem übernommenen Unternehmen;
  - die zuvor vom Erwerber gehaltenen Eigenkapitalanteile an dem erworbenen Unternehmen bei einem sukzessiven Unternehmenszusammenschluss; sowie
  - die übertragene Gegenleistung.

Der Zweck dieser Überprüfung besteht darin sicherzustellen, dass bei den Bewertungen alle zum Erwerbszeitpunkt verfügbaren Informationen angemessen berücksichtigt worden sind.

*Übertragene Gegenleistung*

37. Die bei einem Unternehmenszusammenschluss übertragene Gegenleistung ist mit dem beizulegenden Zeitwert zu bewerten. Dieser berechnet sich, indem die vom Erwerber übertragenen Vermögenswerte, die Schulden, die der Erwerber von den früheren Eigentümer des erworbenen Unternehmens übernommen hat, und die vom Erwerber ausgegebenen Eigenkapitalanteile zum Erwerbszeitpunkt mit ihren beizulegenden Zeitwerten bewertet und diese beizulegenden Zeitwerte addiert werden. (Der Teil der anteilsbasierten Vergütungsprämien des Erwerbers, die gegen Prämien, die von den Mitarbeitern des erworbenen Unternehmens gehalten werden und die in der bei einem Unternehmenszusammenschluss übertragenen Gegenleistung enthalten sind, getauscht werden, ist jedoch gemäß Paragraph 30 und nicht zum beizulegenden Zeitwert zu bestimmen.) Beispiele für mögliche Formen der Gegenleistung sind u. a. Zahlungsmittel, sonstige Vermögenswerte, ein Geschäftsbetrieb oder ein Tochterunternehmen des Erwerbers, *bedingte Gegenleistungen*, Stamm- oder Vorzugsaktien, Optionen, Optionsscheine und Anteile der Mitglieder von *Gegenseitigkeitsunternehmen*.
38. Zu den übertragenen Gegenleistungen können Vermögenswerte oder Schulden des Erwerbers gehören, denen Buchwerte zugrunde liegen, die von den zum Erwerbszeitpunkt geltenden beizulegenden Zeitwerten abweichen (z.B. nicht-monetäre Vermögenswerte oder ein Geschäftsbetrieb des Erwerbers). Wenn dies der Fall ist, hat der Erwerber die übertragenen Vermögenswerte oder Schulden zu ihren zum Erwerbszeitpunkt geltenden beizulegenden Zeitwerten neu zu bewerten und die daraus entstehenden Gewinne bzw. Verluste gegebenenfalls im Gewinn oder Verlust zu erfassen. Manchmal bleiben die übertragenen Vermögenswerte oder Schulden nach dem Unternehmenszusammenschluss jedoch im zusammengeschlossenen Unternehmen (da z. B. die Vermögenswerte oder Schulden an das übernommene Unternehmen und nicht an die früheren Eigentümer übertragen wurden), und der Erwerber behält daher die Beherrschung darüber. In dieser Situation hat der Erwerber diese Vermögenswerte und Schulden unmittelbar vor dem Erwerbszeitpunkt mit ihrem Buchwert zu bewerten und keinen Gewinn bzw. Verlust aus Vermögenswerten oder Schulden, die er vor und nach dem Unternehmenszusammenschluss beherrscht, im Gewinn oder Verlust zu erfassen.

### Bedingte Gegenleistung

39. Die Gegenleistung, die der Erwerber im Tausch gegen das erworbene Unternehmen überträgt, enthält die Vermögenswerte oder Schulden, die aus einer Vereinbarung über eine bedingte Gegenleistung (siehe Paragraph 37) stammen. Der Erwerber hat den zum Erwerbszeitpunkt geltenden beizulegenden Zeitwert der bedingten Gegenleistung als Teil der für das erworbene Unternehmen übertragenen Gegenleistung zu bilanzieren.
40. Der Erwerber hat eine Verpflichtung zur Zahlung einer bedingten Gegenleistung als eine Schuld oder als Eigenkapital basierend auf den Definitionen eines Eigenkapitalinstruments und einer finanziellen Verbindlichkeit in Paragraph 11 des IAS 32 *Finanzinstrumente: Darstellung* oder anderer anwendbarer IFRS einzustufen. Der Erwerber hat ein Recht auf Rückgabe der zuvor übertragenen Gegenleistung als einen Vermögenswert einzustufen, falls bestimmte Bedingungen erfüllt werden. Paragraph 58 enthält eine Leitlinie für die spätere Bilanzierung bedingter Gegenleistungen.

### Zusätzliche Leitlinien zur Anwendung der Erwerbsmethode auf besondere Arten von Unternehmenszusammenschlüssen

#### *Sukzessiver Unternehmenszusammenschluss*

41. Manchmal erlangt ein Erwerber die Beherrschung eines erworbenen Unternehmens, an dem er unmittelbar vor dem Erwerbszeitpunkt einen Eigenkapitalanteil hält. Zum Beispiel: Am 31. Dezember 20X1 hält Unternehmen A einen nicht beherrschenden Kapitalanteil von 35 Prozent an Unternehmen B. Zu diesem Zeitpunkt erwirbt Unternehmen A einen zusätzlichen Anteil von 40 Prozent an Unternehmen B, durch die es die Beherrschung über Unternehmen B übernimmt. Dieser IFRS bezeichnet eine solche Transaktion, die manchmal auch als ein schrittweiser Erwerb bezeichnet wird, als einen sukzessiven Unternehmenszusammenschluss.
42. Bei einem sukzessiven Unternehmenszusammenschluss hat der Erwerber seinen zuvor an dem erworbenen Unternehmen gehaltenen Eigenkapitalanteil zu dem zum Erwerbszeitpunkt geltenden beizulegenden Zeitwert neu zu bestimmen und den daraus resultierenden Gewinn bzw. Verlust gegebenenfalls im Gewinn oder Verlust zu erfassen. In früheren Perioden hat der Erwerber eventuell Wertänderungen seines Eigenkapitalanteils an dem erworbenen Unternehmen im sonstigen Ergebnis erfasst (weil beispielsweise der Anteil als zur Veräußerung verfügbar eingestuft war). Ist dies der Fall, so ist der Betrag, der im sonstigen Ergebnis erfasst war, auf derselben Grundlage zu erfassen, wie dies erforderlich wäre, wenn der Erwerber den zuvor gehaltenen Eigenkapitalanteil unmittelbar veräußert hätte.

#### *Unternehmenszusammenschluss ohne Übertragung einer Gegenleistung*

43. Ein Erwerber erlangt manchmal die Beherrschung eines erworbenen Unternehmens ohne eine Übertragung einer Gegenleistung. Auf diese Art von Zusammenschlüssen ist die Erwerbsmethode für die Bilanzierung von Unternehmenszusammenschlüssen anzuwenden. Dazu gehören die folgenden Fälle:
- a) Das erworbene Unternehmen kauft eine ausreichende Anzahl seiner eigenen Aktien zurück, so dass ein bisheriger Anteilseigner (der Erwerber) die Beherrschung erlangt.
- b) Vetorechte von Minderheiten, die früher den Erwerber daran hinderten, die Beherrschung eines erworbenen Unternehmens, an dem der Erwerber die Mehrheit der Stimmrechte hält, zu erlangen, erlöschen.
- c) Der Erwerber und das erworbene Unternehmen vereinbaren, ihre Geschäftsbetriebe ausschließlich durch einen Vertrag zusammenzuschließen. Der Erwerber überträgt keine Gegenleistung im Austausch für die Beherrschung des erworbenen Unternehmens und hält keine Eigenkapitalanteile an dem erworbenen Unternehmen, weder zum Erwerbszeitpunkt noch zuvor. Als Beispiele für Unternehmenszusammenschlüsse, die ausschließlich durch einen Vertrag erfolgen, gelten: das Zusammenbringen von zwei Geschäftsbetrieben unter einem Vertrag über die Verbindung der ausgegebenen Aktien oder die Gründung eines Unternehmens mit zweifach notierten Aktien.
44. Bei einem ausschließlich auf einem Vertrag beruhenden Unternehmenszusammenschluss hat der Erwerber den Eigentümern des erworbenen Unternehmens den Betrag des gemäß diesem IFRS angesetzten Nettovermögens des erworbenen Unternehmens zuzuordnen. In anderen Worten: Die Eigenkapitalanteile, die an dem erworbenen Unternehmen von anderen Vertragsparteien als dem Erwerber gehalten werden, sind in dem nach dem Zusammenschluss erstellten Abschluss des Erwerbers selbst dann nicht beherrschende Anteile, wenn dies bedeutet, dass alle Eigenkapitalanteile an dem erworbenen Unternehmen den nicht beherrschenden Anteilen zugeordnet werden.

#### **Bewertungszeitraum**

45. **Wenn die erstmalige Bilanzierung eines Unternehmenszusammenschlusses am Ende der Berichtsperiode, in der der Zusammenschluss stattfindet, unvollständig ist, hat der Erwerber für die Posten mit unvollständiger Bilanzierung vorläufige Beträge in seinem Abschluss anzugeben. Während des Bewertungszeitraums hat der Erwerber die vorläufigen zum Erwerbszeitpunkt angesetzten Beträge rückwirkend zu korrigieren, um die neuen Informationen über Fakten und Umstände widerzuspiegeln, die zum Erwerbszeitpunkt bestanden und die die Bewertung der zu diesem Stichtag angesetzten Beträge beeinflusst hätten, wenn sie bekannt gewesen wären. Während des Bewertungszeitraums hat der Erwerber auch zusätzliche Vermögenswerte und Schulden anzusetzen, wenn er neue Informationen über Fakten und Umstände erhalten hat, die zum Erwerbszeitpunkt bestanden und die zum Ansatz dieser Vermögenswerte und Schulden zu diesem Stichtag geführt hätten, wenn sie bekannt gewesen wären. Der Bewertungszeitraum endet, sobald der Erwerber die Informationen erhält, die er über Fakten und Umstände zum Erwerbszeitpunkt gesucht hat oder erfährt, dass keine weiteren Informationen verfügbar sind. Der Bewertungszeitraum darf jedoch ein Jahr vom Erwerbszeitpunkt an nicht überschreiten.**

46. Der Bewertungszeitraum ist der Zeitraum nach dem Erwerbszeitpunkt, in dem der Erwerber die bei einem Unternehmenszusammenschluss angesetzten vorläufigen Beträge berichtigen kann. Der Bewertungszeitraum gibt dem Erwerber eine angemessene Zeit, so dass dieser die Informationen erhalten kann, die benötigt werden, um Folgendes zum Erwerbszeitpunkt gemäß diesem IFRS zu identifizieren und zu bewerten:
- die erworbenen identifizierbaren Vermögenswerte, übernommenen Schulden und alle nicht beherrschenden Anteile an dem erworbenen Unternehmen;
  - die für das erworbene Unternehmen übertragene Gegenleistung (oder der andere bei der Bestimmung des Geschäfts- oder Firmenwerts verwendete Betrag);
  - die bei einem sukzessiven Unternehmenszusammenschluss zuvor vom Erwerber an dem erworbenen Unternehmen gehaltenen Eigenkapitalanteile; und
  - der resultierende Geschäfts- oder Firmenwert oder Gewinn aus einem Erwerb zu einem Preis unter dem Marktwert.
47. Der Erwerber hat alle einschlägigen Faktoren bei der Ermittlung zu berücksichtigen, ob nach dem Erwerbszeitpunkt erhaltene Informationen zu einer Berichtigung der bilanzierten vorläufigen Beträge führen sollten oder ob diese Informationen Ereignisse betreffen, die nach dem Erwerbszeitpunkt stattfanden. Zu den einschlägigen Faktoren gehören der Tag, an dem zusätzliche Informationen erhalten werden, und die Tatsache, ob der Erwerber einen Grund für eine Änderung der vorläufigen Beträge identifizieren kann. Informationen, die kurz nach dem Erwerbszeitpunkt erhalten werden, spiegeln wahrscheinlich eher die Umstände, die zum Erwerbszeitpunkt herrschten wider als Informationen, die mehrere Monate später erhalten werden. Zum Beispiel: die Veräußerung eines Vermögenswerts an einen Dritten kurz nach dem Erwerbszeitpunkt zu einem Betrag, der wesentlich von dessen zu jenem Stichtag bestimmten vorläufigen beizulegenden Zeitwert abweicht, weist wahrscheinlich auf einen Fehler des vorläufigen Betrags hin, wenn kein dazwischen liegendes Ereignis, das dessen beizulegenden Zeitwert geändert hat, identifiziert werden kann.
48. Der Erwerber erfasst eine Erhöhung (Verringerung) des vorläufigen Betrages, der für einen identifizierbaren Vermögenswert (eine identifizierbare Schuld) angesetzt war, indem er den Geschäfts- oder Firmenwert verringert (erhöht). Aufgrund von neuen im Bewertungszeitraum erhaltenen Informationen werden manchmal die vorläufigen Beträge von mehr als einem Vermögenswert oder einer Schuld berichtigt. Der Erwerber könnte beispielsweise eine Schuld übernommen haben, die in Schadenersatzleistungen aufgrund eines Unfalls in einem der Betriebe des erworbenen Unternehmens besteht, die insgesamt oder teilweise von der Haftpflichtversicherung des erworbenen Unternehmens gedeckt sind. Erhält der Erwerber während des Bewertungszeitraums neue Informationen über den beizulegenden Zeitwert dieser Schuld zum Erwerbszeitpunkt, würden sich die Berichtigung des Geschäfts- oder Firmenwerts aufgrund einer Änderung des für die Schuld angesetzten vorläufigen Betrags und eine entsprechende Berichtigung des Geschäfts- oder Firmenwerts aufgrund einer Änderung des vorläufigen Betrags, der für den gegen den Versicherer bestehenden Anspruch angesetzt wurde, (im Ganzen oder teilweise) gegenseitig aufheben.
49. Während des Bewertungszeitraums hat der Erwerber Berichtigungen der vorläufigen Beträge so zu erfassen, als ob die Bilanzierung des Unternehmenszusammenschlusses zum Erwerbszeitpunkt abgeschlossen worden wäre. Somit hat der Erwerber Vergleichsinformationen für frühere Perioden, die im Abschluss bei Bedarf dargestellt werden, zu überarbeiten und Änderungen bei erfassten planmäßigen Abschreibungen oder sonstigen Auswirkungen auf den Ertrag vorzunehmen, indem er die erstmalige Bilanzierung vervollständigt.
50. Nach dem Bewertungszeitraum hat der Erwerber die Bilanzierung eines Unternehmenszusammenschlusses nur zu überarbeiten, um einen Fehler gemäß IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler* zu berichtigen.

#### **Bestimmung des Umfangs eines Unternehmenszusammenschlusses**

51. **Der Erwerber und das erworbene Unternehmen können eine vorher bestehende Beziehung oder eine andere Vereinbarung vor Beginn der Verhandlungen bezüglich des Unternehmenszusammenschlusses haben oder sie können während der Verhandlungen eine Vereinbarung unabhängig von dem Unternehmenszusammenschluss eingehen. In beiden Situationen hat der Erwerber alle Beträge zu identifizieren, die nicht zu dem gehören, was der Erwerber und das erworbene Unternehmen (oder seine früheren Eigentümer) bei dem Unternehmenszusammenschluss austauschten, d. h. Beträge die nicht Teil des Austauschs für das erworbene Unternehmen sind. Der Erwerber hat bei Anwendung der Erwerbsmethode nur die für das erworbene Unternehmen übertragene Gegenleistung und die im Austausch für das erworbene Unternehmen erworbenen Vermögenswerte und übernommenen Schulden anzusetzen. Separate Transaktionen sind gemäß den entsprechenden IFRS zu bilanzieren.**
52. Eine Transaktion, die vom Erwerber oder im Auftrag des Erwerbers oder in erster Linie zum Nutzen des Erwerbers oder des zusammengeschlossenen Unternehmens eingegangen wurde, und nicht in erster Linie zum Nutzen des erworbenen Unternehmens (oder seiner früheren Eigentümer) vor dem Zusammenschluss, ist wahrscheinlich eine separate Transaktion. Folgende Beispiele für separate Transaktionen fallen nicht unter die Anwendung der Erwerbsmethode:
- eine Transaktion, die tatsächlich vorher bestehende Beziehungen zwischen dem Erwerber und dem erworbenen Unternehmen abwickelt;
  - eine Transaktion, die Mitarbeiter oder ehemalige Eigentümer des erworbenen Unternehmens für künftige Dienste vergütet; und
  - eine Transaktion, durch die dem erworbenen Unternehmen oder dessen ehemaligen Eigentümern die mit dem Unternehmenszusammenschluss verbundenen Kosten des Erwerbers erstattet werden.

In den Paragraphen B50-B62 sind die entsprechenden Anwendungsleitlinien dargestellt.

*Mit dem Unternehmenszusammenschluss verbundene Kosten*

53. Mit dem Unternehmenszusammenschluss verbundene Kosten sind Kosten, die der Erwerber für die Durchführung eines Unternehmenszusammenschlusses einget. Diese Kosten umfassen Vermittlerprovisionen, Beratungs-, Anwalts-, Wirtschaftsprüfungs-, Bewertungs- und sonstige Fachberatungsgebühren, allgemeine Verwaltungskosten, einschließlich der Kosten für die Erhaltung einer internen Akquisitionsabteilung, sowie Kosten für die Registrierung und Emission von Schuldtiteln und Aktienpapieren. Der Erwerber hat die mit dem Unternehmenszusammenschluss verbundenen Kosten als Aufwand in den Perioden zu bilanzieren, in denen die Kosten anfallen und die Dienste empfangen werden, mit einer Ausnahme: Die Kosten für die Emission von Schuldtiteln oder Aktienpapieren sind gemäß IAS 32 und IAS 39 zu erfassen.

## FOLGEBEWERTUNG UND FOLGEBILANZIERUNG

54. **Im Allgemeinen hat ein Erwerber die erworbenen Vermögenswerte, die übernommenen oder eingegangenen Schulden sowie die bei einem Unternehmenszusammenschluss ausgegebenen Eigenkapitalinstrumente zu späteren Zeitpunkten gemäß ihrer Art im Einklang mit anderen anwendbaren IFRS zu bewerten und zu bilanzieren. Dieser IFRS sieht jedoch Leitlinien für die Folgebewertung und Folgebilanzierung der folgenden erworbenen Vermögenswerte, übernommenen oder eingegangenen Schulden und der bei einem Unternehmenszusammenschluss ausgegebenen Eigenkapitalinstrumente vor:**

- a) **zurückerworbene Rechte;**
- b) **zum Erwerbszeitpunkt angesetzte Eventualverbindlichkeiten;**
- c) **Vermögenswerte für Entschädigungsleistungen; und**
- d) **bedingte Gegenleistung.**

**In Paragraph B63 sind die entsprechenden Anwendungsleitlinien dargestellt.**

**Zurückerworbene Rechte**

55. Ein zurückerworbenes Recht, das als ein immaterieller Vermögenswert angesetzt war, ist über die restliche vertragliche Dauer der Vereinbarung, durch die dieses Recht zugestanden wurde, abzuschreiben. Ein Erwerber, der nachfolgend ein zurückerworbenes Recht an einen Dritten veräußert, hat den Buchwert des immateriellen Vermögenswerts einzubeziehen, wenn er den Gewinn bzw. Verlust aus der Veräußerung ermittelt.

**Eventualverbindlichkeiten**

56. Nach dem erstmaligen Ansatz und bis die Verbindlichkeit beglichen, aufgehoben oder erloschen ist, hat der Erwerber eine bei einem Unternehmenszusammenschluss angesetzte Eventualverbindlichkeit zu dem höheren der nachstehenden Werte zu bestimmen:
- a) dem Betrag, der gemäß IAS 37 angesetzt werden würde; und
  - b) gegebenenfalls dem erstmalig angesetzten Betrag abzüglich der gemäß IAS 18 *Umsatzerlöse* erfassten kumulativen Abschreibung.

Diese Anforderungen sind nicht auf Verträge anzuwenden, die gemäß IAS 39 bilanziert werden.

**Vermögenswerte für Entschädigungsleistungen**

57. Am Ende jeder nachfolgenden Berichtsperiode hat der Erwerber einen Vermögenswert für Entschädigungsleistungen, der zum Erwerbszeitpunkt auf derselben Grundlage wie die ausgeglichene Schuld oder der entschädigte Vermögenswert angesetzt war, vorbehaltlich vertraglicher Einschränkungen hinsichtlich des Betrags zu bestimmen und im Falle eines Vermögenswerts für Entschädigungsleistungen, der nachfolgend nicht mit seinem beizulegenden Zeitwert bewertet wird, erfolgt eine Beurteilung des Managements bezüglich der Einbringbarkeit des Vermögenswerts für Entschädigungsleistungen. Der Erwerber darf den Vermögenswert für Entschädigungsleistungen nur dann ausbuchen, wenn er den Vermögenswert vereinnahmt, veräußert oder anderweitig den Anspruch darauf verliert.

**Bedingte Gegenleistung**

58. Einige Änderungen des beizulegenden Zeitwerts einer bedingten Gegenleistung, die der Erwerber nach dem Erwerbszeitpunkt erfasst, können aufgrund von zusätzlichen Informationen entstanden sein, die der Erwerber nach diesem Stichtag über Fakten und Umstände, die zum Erwerbszeitpunkt bereits existierten, erhalten hat. Solche Änderungen gehören gemäß den Paragraphen 45-49 zu den Berichtigungen innerhalb des Bewertungszeitraums. Änderungen aufgrund von Ereignissen nach dem Erwerbszeitpunkt, wie die Erreichung eines angestrebten Ziels, eines bestimmten Aktienkurses oder eines Meilensteins bei einem Forschungs- und Entwicklungsprojekts fallen jedoch nicht in die Berichtigungen innerhalb des Bewertungszeitraums. Der Erwerber hat Änderungen des beizulegenden Zeitwerts einer bedingten Gegenleistung, die nicht unter die Berichtigung innerhalb des Bewertungszeitraums fallen, wie folgt zu bilanzieren:
- a) Eine bedingte Gegenleistung, die als Eigenkapital eingestuft ist, wird nicht neu bewertet und ihre spätere Abgeltung wird im Eigenkapital bilanziert.

- b) Eine als ein Vermögenswert oder als eine Verbindlichkeit eingestufte bedingte Gegenleistung, die:
- i) ein Finanzinstrument im Rahmen von IAS 39 ist, wird zum beizulegenden Zeitwert bewertet, und ein daraus resultierender Gewinn bzw. Verlust wird gemäß diesem IFRS entweder im Gewinn oder Verlust oder im sonstigen Ergebnis erfasst;
  - ii) nicht zum Anwendungsbereich des IAS 39 gehört, wird gemäß IAS 37 oder anderen IFRS, soweit erforderlich, bilanziert.

#### ANGABEN

59. **Der Erwerber hat Informationen offen zu legen, durch die die Abschlussadressaten die Art und finanziellen Auswirkungen von Unternehmenszusammenschlüssen beurteilen können, die entweder:**
- a) **während der aktuellen Berichtsperiode; oder**
  - b) **nach dem Ende der Berichtsperiode, jedoch vor der Genehmigung zur Veröffentlichung des Abschlusses erfolgten.**
60. Zur Erfüllung der Zielsetzung des Paragraphen 59 hat der Erwerber die in den Paragraphen B64-B66 dargelegten Angaben zu machen.
61. **Der Erwerber hat Angaben zu machen, durch die die Abschlussadressaten die finanziellen Auswirkungen der in der aktuellen Berichtsperiode erfassten Berichtigungen in Bezug auf Unternehmenszusammenschlüsse, die in dieser Periode oder einer früheren Berichtsperiode stattfanden, beurteilen können.**
62. Zur Erfüllung der Zielsetzung des Paragraphen 61 hat der Erwerber die in Paragraph B67 dargelegten Angaben zu machen.
63. Wenn die von diesem IFRS und anderen IFRS geforderten spezifischen Angaben nicht die in den Paragraphen 59 und 61 dargelegten Zielsetzungen erfüllen, hat der Erwerber alle erforderlichen zusätzlichen Informationen anzugeben, um diese Zielsetzungen zu erreichen.

#### ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS UND ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

##### Zeitpunkt des Inkrafttretens

64. Dieser IFRS ist prospektiv auf Unternehmenszusammenschlüsse anzuwenden, bei denen der Erwerbszeitpunkt zu Beginn der ersten Berichtsperiode des Geschäftsjahres, das am oder nach dem 1. Juli 2009 beginnt, oder danach liegt. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Dieser IFRS ist jedoch erstmals nur zu Beginn der Berichtsperiode des am oder nach dem 30. Juni 2007 beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Wendet ein Unternehmen diesen IFRS vor dem 1. Juli 2009 an, so ist dies anzugeben und gleichzeitig IAS 27 (in der vom International Accounting Standards Board 2008 geänderten Fassung) anzuwenden.

##### Übergangsvorschriften

65. Vermögenswerte und Schulden, die aus Unternehmenszusammenschlüssen stammen, deren Erwerbszeitpunkte vor der Anwendung dieses IFRS lagen, sind nicht aufgrund der Anwendung dieses IFRS anzupassen.
66. Ein Unternehmen, wie beispielsweise ein Gegenseitigkeitsunternehmen, das IFRS 3 noch nicht angewendet hat, und das einen oder mehrere Unternehmenszusammenschlüsse hatte, die mittels der Erwerbsmethode bilanziert wurden, hat die Übergangsvorschriften in den Paragraphen B68 und B69 anzuwenden.

##### Ertragsteuern

67. Bei Unternehmenszusammenschlüssen, deren Erwerbszeitpunkt vor Anwendung dieses IFRS lag, hat der Erwerber die Vorschriften in Paragraph 68 des IAS 12 (geändert durch diesen IFRS) prospektiv anzuwenden. D.h. der Erwerber darf bei der Bilanzierung früherer Unternehmenszusammenschlüsse zuvor erfasste Änderungen der angesetzten latenten Steueransprüche nicht anpassen. Von dem Zeitpunkt der Anwendung dieses IFRS an hat der Erwerber jedoch Änderungen der angesetzten latenten Steueransprüche als Anpassung im Gewinn oder Verlust (oder nicht im Gewinn oder Verlust, falls IAS 12 dies verlangt) zu erfassen.

#### RÜCKNAHME VON IFRS 3 (2004)

68. Dieser IFRS ersetzt IFRS 3 *Unternehmenszusammenschlüsse* (herausgegeben 2004).
-

## Anhang A

## Definitionen

Dieser Anhang ist integraler Bestandteil des IFRS.

<b>Erworbenes Unternehmen</b>	Der Geschäftsbetrieb oder die Geschäftsbetriebe, über die der <b>Erwerber</b> bei einem <b>Unternehmenszusammenschluss</b> die Beherrschung erlangt.
<b>Erwerber</b>	Das Unternehmen, das die Beherrschung über das <b>erworbene Unternehmen</b> erlangt.
<b>Erwerbszeitpunkt</b>	Der Zeitpunkt, an dem der <b>Erwerber</b> die Beherrschung über das <b>erworbene Unternehmen</b> erhält.
<b>Geschäftsbetrieb</b>	Eine integrierte Gruppe von Tätigkeiten und Vermögenswerten, die mit dem Ziel geführt und geleitet werden kann, Erträge zu erwirtschaften, die in Form von Dividenden, niedrigeren Kosten oder sonstigem wirtschaftlichem Nutzen direkt den Anteilseignern oder anderen Eigentümern, Gesellschaftern oder Teilnehmern zugehen.
<b>Unternehmenszusammenschluss</b>	Eine Transaktion oder ein anderes Ereignis, durch die/das ein <b>Erwerber</b> die Beherrschung über einen <b>Geschäftsbetrieb</b> oder mehrere <b>Geschäftsbetriebe</b> erlangt. Transaktionen, die manchmal als „wahre Fusionen“ oder „Fusionen unter Gleichen“ bezeichnet werden, stellen auch <b>Unternehmenszusammenschlüsse</b> im Sinne dieses in diesem IFRS verwendeten Begriffs dar.
<b>Bedingte Gegenleistung</b>	Im Allgemeinen handelt es sich dabei um eine Verpflichtung des <b>Erwerbers</b> , zusätzliche Vermögenswerte oder <b>Eigenkapitalanteile</b> den ehemaligen Eigentümern eines <b>erworbenen Unternehmens</b> als Teil des Austauschs für die Beherrschung des <b>erworbenen Unternehmens</b> zu übertragen, wenn bestimmte künftige Ereignisse auftreten oder Bedingungen erfüllt werden. Eine bedingte Gegenleistung kann dem <b>Erwerber</b> jedoch auch das Recht auf Rückgabe der zuvor übertragenen Gegenleistung einräumen, falls bestimmte Bedingungen erfüllt werden.
<b>Beherrschung</b>	Beherrschung ist die Möglichkeit, die Finanz- und Geschäftspolitik eines Unternehmens zu bestimmen, um aus dessen Tätigkeiten Nutzen zu ziehen.
<b>Eigenkapitalanteile</b>	Im Sinne dieses IFRS wird der Begriff <i>Eigenkapitalanteile</i> allgemein benutzt und steht für Eigentumsanteile von Unternehmen im Besitz der Anleger sowie für Anteile von Eigentümern, Gesellschaftern oder Teilnehmern an <b>Gegenseitigkeitsunternehmen</b> .
<b>beizulegender Zeitwert</b>	Der Betrag, zu dem zwischen sachverständigen, vertragswilligen und voneinander unabhängigen Geschäftspartnern unter marktüblichen Bedingungen ein Vermögenswert getauscht oder eine Schuld beglichen werden könnte.
<b>Geschäfts- oder Firmenwert</b>	Ein Vermögenswert, der künftigen wirtschaftlichen Nutzen aus anderen bei einem <b>Unternehmenszusammenschluss</b> erworbenen Vermögenswerten darstellt, die nicht einzeln identifiziert und separat angesetzt werden.
<b>identifizierbar</b>	Ein Vermögenswert ist <i>identifizierbar</i> , wenn: <ul style="list-style-type: none"> <li>a) er separierbar ist, d. h. er kann vom Unternehmen getrennt und verkauft, übertragen, lizenziert, vermietet oder getauscht werden. Dies kann einzeln oder in Verbindung mit einem Vertrag, einem identifizierbaren Vermögenswert oder einer identifizierbaren Schuld unabhängig davon erfolgen, ob das Unternehmen dies zu tun beabsichtigt; oder</li> <li>b) er aus vertraglichen oder anderen gesetzlichen Rechten entsteht, unabhängig davon ob diese Rechte vom Unternehmen oder von anderen Rechten und Verpflichtungen übertragbar oder separierbar sind.</li> </ul>
<b>immaterielle Vermögenswerte</b>	Ein identifizierbarer nicht-monetärer Vermögenswert ohne physische Substanz.
<b>Gegenseitigkeitsunternehmen</b>	Ein Unternehmen, bei dem es sich nicht um ein Unternehmen im Besitz der Anleger handelt, das seinen <b>Eigentümern</b> , Gesellschaftern oder Teilnehmern Dividenden, niedrigere Kosten oder sonstigen wirtschaftlichen Nutzen direkt zukommen lässt. Ein Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit, eine Genossenschaftsbank und ein genossenschaftliches Unternehmen sind beispielsweise Gegenseitigkeitsunternehmen.
<b>Nicht beherrschende Anteile</b>	Das Eigenkapital eines Tochterunternehmens, das einem Mutterunternehmen weder unmittelbar noch mittelbar zugeordnet wird.
<b>Eigentümer</b>	In diesem IFRS wird der Begriff <i>Eigentümer</i> allgemein benutzt und steht für Inhaber von <b>Eigenkapitalanteilen</b> von Unternehmen im Besitz der Anleger sowie für Eigentümer oder Gesellschafter von oder Teilnehmer an <b>Gegenseitigkeitsunternehmen</b> .

*Anhang B***Anwendungsleitlinien**

Dieser Anhang ist integraler Bestandteil des IFRS.

**UNTERNEHMENSZUSAMMENSCHLÜSSE VON UNTERNEHMEN UNTER GEMEINSAMER BEHERRSCHUNG (ANWENDUNG DES PARAGRAPHEN 2(C))**

- B1 Dieser IFRS ist nicht auf Unternehmenszusammenschlüsse von Unternehmen oder Geschäftsbetrieben unter gemeinsamer Beherrschung anwendbar. Ein Unternehmenszusammenschluss von Unternehmen oder Geschäftsbetrieben unter gemeinsamer Beherrschung ist ein Zusammenschluss, in dem letztlich alle sich zusammenschließenden Unternehmen oder Geschäftsbetriebe von derselben Partei oder denselben Parteien sowohl vor als auch nach dem Unternehmenszusammenschluss beherrscht werden, und diese Beherrschung nicht vorübergehender Natur ist.
- B2 Von einer Gruppe von Personen wird angenommen, dass sie ein Unternehmen beherrscht, wenn sie aufgrund vertraglicher Vereinbarungen gemeinsam die Möglichkeit hat, dessen Finanz- und Geschäftspolitik zu bestimmen, um aus dessen Geschäftstätigkeiten Nutzen zu ziehen. Daher ist ein Unternehmenszusammenschluss vom Anwendungsbereich des vorliegenden IFRS ausgenommen, wenn dieselbe Gruppe von Personen aufgrund vertraglicher Vereinbarungen die endgültige gemeinsame Möglichkeit hat, die Finanz- und Geschäftspolitik von jedem der sich zusammenschließenden Unternehmen zu bestimmen, um aus deren Geschäftstätigkeiten Nutzen zu ziehen, und wenn diese endgültige gemeinsame Befugnis nicht nur vorübergehender Natur ist.
- B3 Die Beherrschung eines Unternehmens kann durch eine Person oder eine Gruppe von Personen, die gemäß einer vertraglichen Vereinbarung gemeinsam handeln, erfolgen, und es ist möglich, dass diese Person bzw. Gruppe von Personen nicht den Rechnungslegungsvorschriften der IFRS unterliegt. Es ist daher für sich zusammenschließende Unternehmen nicht erforderlich, als eine Einheit von Unternehmen unter gemeinsamer Beherrschung betrachtet zu werden, um bei einem Unternehmenszusammenschluss in denselben Konzernabschluss einbezogen zu werden.
- B4 Die Höhe der nicht beherrschenden Anteile an jedem der sich zusammenschließenden Unternehmen, vor und nach dem Unternehmenszusammenschluss, ist für die Bestimmung, ob der Zusammenschluss Unternehmen unter gemeinsamer Beherrschung umfasst, nicht relevant. Analog ist die Tatsache, dass eines der sich zusammenschließenden Unternehmen ein nicht in den Konzernabschluss einbezogenes Tochterunternehmen ist, für die Bestimmung, ob ein Zusammenschluss Unternehmen unter gemeinsamer Beherrschung einschließt, auch nicht relevant.

**IDENTIFIZIERUNG EINES UNTERNEHMENSZUSAMMENSCHLUSSES (ANWENDUNG DES PARAGRAPHEN 3)**

- B5 Dieser IFRS definiert einen Unternehmenszusammenschluss als eine Transaktion oder ein anderes Ereignis, durch die/das ein Erwerber die Beherrschung über einen oder mehrere Geschäftsbetriebe erlangt. Ein Erwerber kann auf verschiedene Arten die Beherrschung eines erworbenen Unternehmens erlangen, zum Beispiel:
- durch Übertragung von Zahlungsmitteln, Zahlungsmitteläquivalenten oder sonstigen Vermögenswerten (einschließlich Nettovermögenswerte, die einen Geschäftsbetrieb darstellen);
  - durch Eingehen von Schulden;
  - durch Ausgabe von Eigenkapitalanteilen;
  - durch Bereitstellung von mehr als einer Art von Gegenleistung; oder
  - ohne Übertragung einer Gegenleistung, einzig und allein durch einen Vertrag (siehe Paragraph 43).
- B6 Ein Unternehmenszusammenschluss kann auf unterschiedliche Arten aufgrund rechtlicher, steuerlicher oder anderer Motive vorgenommen werden. Darunter fällt u. a.:
- ein oder mehrere Geschäftsbetriebe werden zu Tochterunternehmen des Erwerbers oder das Nettovermögen eines oder mehrerer Geschäftsbetriebe wird rechtmäßig mit dem Erwerber zusammengelegt;
  - ein sich zusammenschließendes Unternehmen überträgt sein Nettovermögen bzw. seine Eigentümer übertragen ihre Eigenkapitalanteile an ein anderes sich zusammenschließendes Unternehmen bzw. seine Eigentümer;
  - alle sich zusammenschließenden Unternehmen übertragen ihre Nettovermögen bzw. die Eigentümer dieser Unternehmen übertragen ihre Eigenkapitalanteile auf ein neu gegründetes Unternehmen (manchmal als „Zusammenlegungs-Transaktion“ bezeichnet); oder
  - eine Gruppe ehemaliger Eigentümer einer der sich zusammenschließenden Unternehmen übernimmt die Beherrschung des zusammengeschlossenen Unternehmens.

**DEFINITION EINES GESCHÄFTSBETRIEBS (ANWENDUNG DES PARAGRAPHEN 3)**

- B7 Ein Geschäftsbetrieb besteht aus Ressourceneinsatz und darauf anzuwendende Verfahren, die Leistungen erbringen können. Auch wenn Geschäftsbetriebe im Allgemeinen Leistungen erbringen, sind Leistungen nicht erforderlich, damit eine integrierte Gruppe die Kriterien eines Geschäftsbetriebs erfüllt. Die drei Elemente eines Geschäftsbetriebs lassen sich wie folgt definieren:

- a) **Ressourceneinsatz:** Jede wirtschaftliche Ressource, die Leistungen erbringt oder erbringen kann, wenn ein oder mehrere Verfahren darauf angewendet werden. Beispiele hierfür sind langfristige Vermögenswerte (einschließlich immaterielle Vermögenswerte oder Rechte zur Benutzung langfristiger Vermögenswerte), geistiges Eigentum, die Fähigkeit, Zugriff auf erforderliche Materialien oder Rechte und Mitarbeiter zu erhalten.
- b) **Verfahren:** Alle Systeme, Standards, Protokolle, Konventionen oder Regeln, die bei Anwendung auf einen Ressourceneinsatz oder auf Ressourceneinsätze Leistungen erzeugen oder erzeugen können. Beispiele hierfür sind strategische Managementprozesse, Betriebsverfahren und Ressourcenmanagementprozesse. Diese Verfahren sind in der Regel dokumentiert. Eine organisierte Belegschaft mit den notwendigen Fähigkeiten und Erfahrungen, die den Regeln und Konventionen folgt, kann jedoch die erforderlichen Verfahren bereitstellen, die auf Ressourceneinsätze zur Erzeugung von Leistungen angewendet werden können. (Buchhaltung, Rechnungsstellung, Lohn- und Gehaltsabrechnung und andere Verwaltungssysteme gehören typischerweise nicht zu den Verfahren, die zur Schaffung von Leistungen benutzt werden.)
- c) **Leistung:** Das Ergebnis von Ressourceneinsatz und darauf angewendete Verfahren, das Erträge erwirtschaftet oder erwirtschaften kann, die in Form von Dividenden, niedrigeren Kosten oder sonstigem wirtschaftlichen Nutzen direkt den Anteilseignern oder anderen Eigentümern, Gesellschaftern oder Teilnehmern zugehen.
- B8 Um im Sinne des definierten Ziels geführt und geleitet werden zu können, benötigt eine integrierte Gruppe von Tätigkeiten und Vermögenswerten zwei wesentliche Elemente — Ressourceneinsatz und darauf anzuwendende Verfahren, die zusammen gegenwärtig oder künftig verwendet werden, um Leistungen zu erzeugen. Ein Geschäftsbetrieb braucht jedoch nicht jeden Ressourceneinsatz oder jedes Verfahren einzubeziehen, die der Verkäufer für den Geschäftsbetrieb verwendete, wenn Marktteilnehmer den Geschäftsbetrieb erwerben und Leistungen produzieren können, indem sie beispielsweise diesen Geschäftsbetrieb in ihren eigenen Ressourceneinsatz und ihre eigenen Verfahren integrieren.
- B9 Die Art der Elemente eines Geschäftsbetriebs unterscheidet sich von Branche zu Branche sowie aufgrund der Struktur der Geschäftsbereiche (Tätigkeiten) eines Unternehmens, einschließlich der Phase der Unternehmensentwicklung. Gut eingeführte Geschäftsbetriebe haben oft viele verschiedene Arten von Ressourceneinsätzen, Verfahren und Leistungen, wobei neue Geschäftsbetriebe häufig wenige Ressourceneinsätze und Verfahren und manchmal nur eine einzige Leistung (Produkt) haben. Fast alle Geschäftsbetriebe haben auch Schulden, aber ein Geschäftsbetrieb braucht keine Schulden zu haben.
- B10 Es kann sein, dass eine integrierte Gruppe von Tätigkeiten und Vermögenswerten in der Aufbauphase keine Leistungen erzeugt. Wenn dem so ist, hat der Erwerber bei der Ermittlung, ob es sich bei dieser Gruppe um einen Geschäftsbetrieb handelt, andere Faktoren zu berücksichtigen. Diese Faktoren umfassen u. a., ob die Gruppe:
- mit der Planung der Haupttätigkeiten begonnen hat;
  - Mitarbeiter, geistiges Eigentum und sonstigen Ressourceneinsatz sowie Verfahren hat, die auf jenen Ressourceneinsatz angewendet werden könnten;
  - einen Plan verfolgt, um Leistungen zu erzeugen; und
  - auf Kunden zugreifen kann, die diese Leistungen kaufen werden.
- Nicht alle dieser Faktoren müssen für eine einzelne integrierte Gruppe von Tätigkeiten und Vermögenswerten in der Aufbauphase erfüllt werden, damit sie als Geschäftsbetrieb eingestuft wird.
- B11 Die Ermittlung, ob eine einzelne Gruppe von Vermögenswerten und Tätigkeiten ein Geschäftsbetrieb ist, sollte darauf basieren, ob die integrierte Gruppe von einem Marktteilnehmer wie ein Geschäftsbetrieb geführt und geleitet werden kann. Somit ist es bei der Beurteilung, ob eine einzelne Gruppe ein Geschäftsbetrieb ist, nicht relevant, ob ein Verkäufer die Gruppe als einen Geschäftsbetrieb geführt hat oder ob der Erwerber beabsichtigt, sie als Geschäftsbetrieb zu führen.
- B12 Sofern kein gegenteiliger Hinweis vorliegt, ist von der Annahme auszugehen, dass eine einzelne Gruppe von Vermögenswerten und Tätigkeiten, in der es einen Geschäfts- oder Firmenwert gibt, ein Geschäftsbetrieb ist. Ein Geschäftsbetrieb muss jedoch keinen Geschäfts- oder Firmenwert haben.
- IDENTIFIZIERUNG DES ERWERBERS (ANWENDUNG DER PARAGRAPHEN 6 UND 7)
- B13 Die Leitlinie in IAS 27 *Konzern- und Einzelabschlüsse* ist für die Identifizierung des Erwerbers, d. h. des Unternehmens, das die Beherrschung über das erworbene Unternehmen übernimmt, anzuwenden. Wenn ein Unternehmenszusammenschluss stattfand und mithilfe der Leitlinien in IAS 27 jedoch nicht eindeutig bestimmt werden kann, welche der sich zusammenschließenden Unternehmen der Erwerber ist, sind für diese Feststellung die Faktoren in den Paragraphen B14-B18 zu berücksichtigen.
- B14 Bei einem Unternehmenszusammenschluss, der primär durch die Übertragung von Zahlungsmitteln oder sonstigen Vermögenswerten oder durch das Eingehen von Schulden getätigt wurde, ist der Erwerber im Allgemeinen das Unternehmen, das die Zahlungsmittel oder sonstigen Vermögenswerte überträgt oder die Schulden eingeht.

- B15 Bei einem Unternehmenszusammenschluss, der primär durch den Austausch von Eigenkapitalanteilen getätigt wurde, ist der Erwerber in der Regel das Unternehmen, das seine Eigenkapitalanteile ausgibt. Bei einigen Unternehmenszusammenschlüssen, die allgemein „umgekehrter Unternehmenserwerb“ genannt werden, ist das emittierende Unternehmen das erworbene Unternehmen. Die Paragraphen B19-B27 enthalten Leitlinien für die Bilanzierung von umgekehrtem Unternehmenserwerb. Weitere einschlägige Fakten und Umstände sind bei der Identifizierung des Erwerbers bei einem Unternehmenszusammenschluss, der durch den Austausch von Eigenkapitalanteilen getätigt wurde, zu berücksichtigen. Dazu gehören:
- a) *die relativen Stimmrechte an dem zusammengeschlossenen Unternehmen nach dem Unternehmenszusammenschluss* — Der Erwerber ist im Allgemeinen das sich zusammenschließende Unternehmen, dessen Eigentümer als eine Gruppe den größten Anteil der Stimmrechte an dem zusammengeschlossenen Unternehmen behalten oder erhalten. Bei der Ermittlung, welche Gruppe von Eigentümern den größten Anteil an Stimmrechten behält oder erhält, hat ein Unternehmen das Bestehen von ungewöhnlichen oder besonderen Stimmrechtsvereinbarungen und Optionen, Optionsscheinen oder wandelbaren Wertpapieren zu berücksichtigen.
  - b) *das Bestehen eines großen Stimmrechtsanteils von Minderheiten an dem zusammengeschlossenen Unternehmen, wenn kein anderer Eigentümer oder keine organisierte Gruppe von Eigentümern einen wesentlichen Stimmrechtsanteil hat* — Der Erwerber ist im Allgemeinen das sich zusammenschließende Unternehmen, dessen alleiniger Eigentümer oder organisierte Gruppe von Eigentümern den größten Stimmrechtsanteil der Minderheiten an dem zusammengeschlossenen Unternehmen hält.
  - c) *die Zusammensetzung des Leitungsgremiums des zusammengeschlossenen Unternehmens* — Der Erwerber ist im Allgemeinen das sich zusammenschließende Unternehmen, dessen Eigentümer eine Mehrheit der Mitglieder des Leitungsgremiums des zusammengeschlossenen Unternehmens wählen, ernennen oder abberufen können.
  - d) *die Zusammenstellung der Geschäftsleitung des zusammengeschlossenen Unternehmens* — Der Erwerber ist im Allgemeinen das sich zusammenschließende Unternehmen, dessen (bisherige) Geschäftsleitung die Geschäftsleitung des zusammengeschlossenen Unternehmens dominiert.
  - e) *die Bedingungen des Austausches von Eigenkapitalanteilen* — Der Erwerber ist im Allgemeinen das sich zusammenschließende Unternehmen, das einen Aufschlag auf den vor dem Zusammenschluss geltenden beizulegenden Zeitwert der Eigenkapitalanteile des/der anderen sich zusammenschließenden Unternehmen(s) zahlt.
- B16 Der Erwerber ist im Allgemeinen das sich zusammenschließende Unternehmen, dessen relative Größe (zum Beispiel gemessen in Vermögenswerten, Erlösen oder Gewinnen) wesentlich größer als die relative Größe des/der anderen sich zusammenschließenden Unternehmen(s) ist.
- B17 Bei einem Unternehmenszusammenschluss, an dem mehr als zwei Unternehmen beteiligt sind, ist bei der Bestimmung des Erwerbers u. a. zu berücksichtigen, welches der sich zusammenschließenden Unternehmen den Zusammenschluss veranlasst hat und welche relative Größe die sich zusammenschließenden Unternehmen haben.
- B18 Ein zur Durchführung eines Unternehmenszusammenschlusses neu gegründetes Unternehmen ist nicht unbedingt der Erwerber. Wird zur Durchführung eines Unternehmenszusammenschlusses ein neues Unternehmen gegründet, um Eigenkapitalanteile auszugeben, ist eines der sich zusammenschließenden Unternehmen, das vor dem Zusammenschluss bestand, unter Anwendung der Leitlinien in den Paragraphen B13-B17 als der Erwerber zu identifizieren. Ein neues Unternehmen, das als Gegenleistung Zahlungsmittel oder sonstige Vermögenswerte überträgt oder Schulden einget, kann hingegen der Erwerber sein.

#### UMGEKEHRTER UNTERNEHMENSERWERB

- B19 Bei einem umgekehrten Unternehmenserwerb wird das Unternehmen, das Wertpapiere ausgibt (der rechtliche Erwerber) zu Bilanzierungszwecken auf der Grundlage der Leitlinien in den Paragraphen B13-B18 als das erworbene Unternehmen identifiziert. Das Unternehmen, dessen Eigenkapitalanteile erworben wurden (das rechtlich erworbene Unternehmen) muss zu Bilanzierungszwecken der Erwerber sein, damit diese Transaktion als ein umgekehrter Unternehmenserwerb betrachtet wird. Manchmal wird beispielsweise ein umgekehrter Unternehmenserwerb durchgeführt, wenn ein nicht börsennotiertes Unternehmen ein börsennotiertes Unternehmen werden möchte, aber seine Kapitalanteile nicht registrieren lassen möchte. Hierzu veranlasst das nicht börsennotierte Unternehmen, dass ein börsennotiertes Unternehmen seine Eigenkapitalanteile im Austausch gegen die Eigenkapitalanteile des börsennotierten Unternehmens erwirbt. In diesem Beispiel ist das börsennotierte Unternehmen der **rechtliche Erwerber**, da es seine Kapitalanteile emittiert hat, und das nicht börsennotierte Unternehmen ist das **rechtlich erworbene Unternehmen**, da seine Kapitalanteile erworben wurden. Die Anwendung der Leitlinien in den Paragraphen B13-B18 führen indes zur Identifizierung:
- a) des börsennotierten Unternehmens als **erworbenes Unternehmen** für Bilanzierungszwecke (das bilanziell erworbene Unternehmen); und
  - b) des nicht börsennotierten Unternehmens als der **Erwerber** für Bilanzierungszwecke (der bilanzielle Erwerber).

Das bilanziell erworbene Unternehmen muss die Definition eines Geschäftsbetriebs erfüllen, damit die Transaktion als umgekehrter Unternehmenserwerb bilanziert werden kann, und alle in diesem IFRS dargelegten Ansatz- und Bewertungsgrundsätze einschließlich der Anforderung, den Geschäfts- oder Firmenwert zu erfassen, sind anzuwenden.

### Bestimmung der übertragenen Gegenleistung

- B20 Bei einem umgekehrten Unternehmenserwerb gibt der bilanzielle Erwerber in der Regel keine Gegenleistung für das erworbene Unternehmen aus. Stattdessen gibt das bilanziell erworbene Unternehmen in der Regel seine Eigenkapitalanteile an die Eigentümer des bilanziellen Erwerbers aus. Der zum Erwerbszeitpunkt geltende beizulegende Zeitwert der vom bilanziellen Erwerber übertragenen Gegenleistung für seine Anteile am bilanziell erworbenen Unternehmen basiert demzufolge auf der Anzahl der Eigenkapitalanteile, welche das rechtliche Tochterunternehmen hätte ausgeben müssen, um an die Eigentümer des rechtlichen Mutterunternehmens den gleichen Prozentsatz an Eigenkapitalanteilen an dem aus dem umgekehrten Unternehmenserwerb stammenden zusammengesetzten Unternehmen auszugeben. Der beizulegende Zeitwert der Anzahl der Eigenkapitalanteile, der auf diese Weise ermittelt wurde, kann als der beizulegende Zeitwert der im Austausch für das erworbene Unternehmen übertragenen Gegenleistung verwendet werden.

### Aufstellung und Darstellung von Konzernabschlüssen

- B21 Nach einem umgekehrten Unternehmenserwerb aufgestellte Konzernabschlüsse werden unter dem Namen des rechtlichen Mutterunternehmens (des bilanziell erworbenen Unternehmens) veröffentlicht, jedoch mit einem Vermerk im Anhang, dass es sich hierbei um eine Fortführung des Abschlusses des rechtlichen Tochterunternehmens (des bilanziellen Erwerbers) handelt, und mit einer Anpassung, durch die rückwirkend das rechtliche Eigenkapital des bilanziellen Erwerbers bereinigt wird, um das rechtliche Eigenkapital des bilanziell erworbenen Unternehmens abzubilden. Diese Anpassung ist erforderlich, um das Eigenkapital des rechtlichen Mutterunternehmens (des bilanziell erworbenen Unternehmens) abzubilden. In diesem Konzernabschluss dargestellte Vergleichsinformationen werden ebenfalls rückwirkend angepasst, um das rechtliche Eigenkapital des rechtlichen Mutterunternehmens (des bilanziell erworbenen Unternehmens) widerzuspiegeln.
- B22 Da diese Konzernabschlüsse eine Fortführung der Abschlüsse des rechtlichen Tochterunternehmens mit Ausnahme der Kapitalstruktur darstellen, zeigen sie:
- a) die Vermögenswerte und Schulden des rechtlichen Tochterunternehmens (des bilanziellen Erwerbers), die zu ihren vor dem Zusammenschluss gültigen Buchwerten angesetzt und bewertet wurden;
  - b) die Vermögenswerte und Schulden des rechtlichen Mutterunternehmens (des bilanziell erworbenen Unternehmens), die im Einklang mit diesem IFRS angesetzt und bewertet wurden;
  - c) die Gewinnrücklagen und sonstigen Kapitalguthaben des rechtlichen Tochterunternehmens (des bilanziellen Erwerbers) vor dem Unternehmenszusammenschluss;
  - d) den in den Konzernabschlüssen für ausgegebene Eigenkapitalanteile angesetzten Betrag, der bestimmt wird, indem die ausgegebenen Eigenkapitalanteile des rechtlichen Tochterunternehmens (des bilanziellen Erwerbers), die unmittelbar vor dem Unternehmenszusammenschluss in Umlauf waren, dem beizulegenden Zeitwert des rechtlichen Mutterunternehmens (des bilanziell erworbenen Unternehmens), der gemäß diesem IFRS ermittelt wird, hinzugerechnet wird. Die Eigenkapitalstruktur (d.h. die Anzahl und Art der ausgegebenen Eigenkapitalanteile) spiegelt jedoch die Eigenkapitalstruktur des rechtlichen Mutterunternehmens (des bilanziell erworbenen Unternehmens) wider und umfasst die Eigenkapitalanteile des rechtlichen Mutterunternehmens, die zur Durchführung des Zusammenschlusses ausgegeben wurden. Dementsprechend wird die Eigenkapitalstruktur des rechtlichen Tochterunternehmens (des bilanziellen Erwerbers) mittels des im Erwerbsvertrag festgelegten Tauschverhältnisses neu ermittelt, um die Anzahl der anlässlich des umgekehrten Unternehmenserwerbs ausgegebenen Anteile des rechtlichen Mutterunternehmens (des bilanziell erworbenen Unternehmens) widerzuspiegeln.
  - e) den entsprechenden Anteil der nicht beherrschenden Anteile an den vor dem Zusammenschluss gültigen Buchwerten der Gewinnrücklagen und sonstigen Eigenkapitalanteilen des rechtlichen Tochterunternehmens (des bilanziellen Erwerbers), wie in den Paragraphen B23 und B24 beschrieben.

### Nicht beherrschende Anteile

- B23 Bei einem umgekehrten Unternehmenserwerb kann es vorkommen, dass Eigentümer des rechtlich erworbenen Unternehmens (des bilanziellen Erwerbers) ihre Eigenkapitalanteile nicht gegen Eigenkapitalanteile des rechtlichen Mutterunternehmens (des bilanziell erworbenen Unternehmens) umtauschen. Diese Eigentümer werden nach dem umgekehrten Unternehmenserwerb als nicht beherrschende Anteile im Konzernabschluss behandelt. Dies ist darauf zurückzuführen, dass die Eigentümer des rechtlich erworbenen Unternehmens, die ihre Eigenkapitalanteile nicht gegen Eigenkapitalanteile des rechtlichen Erwerbers umtauschen, nur an den Ergebnissen und dem Nettovermögen des rechtlich erworbenen Unternehmens beteiligt sind und nicht an den Ergebnissen und dem Nettovermögen des zusammengeschlossenen Unternehmens. Auch wenn der rechtliche Erwerber zu Bilanzierungszwecken das erworbene Unternehmen ist, sind umgekehrt die Eigentümer des rechtlichen Erwerbers an den Ergebnissen und dem Nettovermögen des zusammengeschlossenen Unternehmens beteiligt.
- B24 Die Vermögenswerte und Schulden des rechtlich erworbenen Unternehmens werden im Konzernabschluss mit ihren vor dem Zusammenschluss gültigen Buchwerten bewertet und angesetzt (siehe Paragraph B22(a)). In einem umgekehrten Unternehmenserwerb spiegeln daher die nicht beherrschenden Anteile den entsprechenden Anteil an den vor dem Zusammenschluss gültigen Buchwerten des Nettovermögens des rechtlich erworbenen Unternehmens der nicht beherrschenden Anteilseigner selbst dann wider, wenn die nicht beherrschenden Anteile an anderem Erwerb mit dem beizulegenden Zeitwert zum Erwerbszeitpunkt bestimmt werden.

**Ergebnis je Aktie**

- B25 Wie in Paragraph B22(d) beschrieben, hat die Eigenkapitalstruktur, die in den nach einem umgekehrten Unternehmenserwerb aufgestellten Konzernabschlüssen erscheint, die Eigenkapitalstruktur des rechtlichen Erwerbers (des bilanziell erworbenen Unternehmens) widerzuspiegeln, einschließlich der Eigenkapitalanteile, die vom rechtlichen Erwerber zur Durchführung des Unternehmenszusammenschlusses ausgegeben wurden.
- B26 Für die Ermittlung der durchschnittlich gewichteten Anzahl der während der Periode, in der der umgekehrte Unternehmenserwerb erfolgt, ausstehenden Stammaktien (der Nenner bei der Berechnung des Ergebnisses je Aktie):
- ist die Anzahl der ausstehenden Stammaktien vom Beginn dieser Periode bis zum Erwerbszeitpunkt auf der Grundlage der durchschnittlich gewichteten Anzahl der in dieser Periode ausstehenden Stammaktien des rechtlich erworbenen Unternehmens (des bilanziellen Erwerbers), die mit dem im Fusionsvertrag angegebenen Tauschverhältnis multipliziert werden, zu berechnen; und
  - ist die Anzahl der ausstehenden Stammaktien vom Erwerbszeitpunkt bis zum Ende dieser Periode gleich der tatsächlichen Anzahl der ausstehenden Stammaktien des rechtlichen Erwerbers (des bilanziell erworbenen Unternehmens) während dieser Periode.
- B27 Das unverwässerte Ergebnis je Aktie ist für jede Vergleichsperiode vor dem Erwerbszeitpunkt, die im Konzernabschluss nach einem umgekehrten Unternehmenserwerb dargestellt wird, zu berechnen, indem:
- der den Stammaktionären in der jeweiligen Periode zurechenbare Gewinn oder Verlust des rechtlich erworbenen Unternehmens durch
  - die historisch durchschnittlich gewichtete Anzahl der ausstehenden Stammaktien des rechtlich erworbenen Unternehmens, die mit dem im Erwerbsvertrag angegebenen Tauschverhältnis multipliziert wird, geteilt wird.

ANSATZ BESONDERER ERWORBENER VERMÖGENSWERTE UND ÜBERNOMMENER SCHULDEN (ANWENDUNG DER PARAGRAPHEN 10-13)

**Operating-Leasingverhältnisse**

- B28 Der Erwerber hat keine Vermögenswerte oder Schulden, die sich auf Operating-Leasingverhältnisse beziehen, in denen das erworbene Unternehmen der Leasingnehmer ist, anzusetzen, mit Ausnahme der in den Paragraphen B29 und B30 beschriebenen Fälle.
- B29 Der Erwerber hat zu bestimmen, ob die Bedingungen jedes Operating-Leasingverhältnisses, in welchem das erworbene Unternehmen der Leasingnehmer ist, vorteilhaft oder nachteilig sind. Der Erwerber hat einen immateriellen Vermögenswert anzusetzen, wenn die Bedingungen des Operating-Leasingverhältnisses vorteilhaft hinsichtlich der Marktbedingungen sind, und eine Schuld anzusetzen, wenn die Bedingungen nachteilig hinsichtlich der Marktbedingungen sind. Der Paragraph B42 enthält Leitlinien zur Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts von Vermögenswerten zum Erwerbszeitpunkt, die zu Operating-Leasingverhältnissen gehören, bei denen das erworbene Unternehmen der Leasinggeber ist.
- B30 Ein identifizierbarer Vermögenswert kann mit einem Operating-Leasingverhältnis verbunden sein, der durch die Bereitschaft der Marktteilnehmer, einen Preis für das Leasingverhältnis selbst dann zu zahlen, wenn dieser den Marktbedingungen entspricht, belegt werden kann. Ein Leasingverhältnis von Gates an einem Flughafen oder von einer Einzelhandelsfläche in einem erstklassigen Einkaufsviertel kann beispielsweise Zugang zu einem Markt oder zu künftigem wirtschaftlichen Nutzen geben und somit als identifizierbarer immaterieller Vermögenswert, wie zum Beispiel eine Kundenbeziehung eingestuft werden. In dieser Situation hat der Erwerber diese(n) verbundenen immateriellen Vermögenswert(e) gemäß Paragraph B31 anzusetzen.

**Immaterielle Vermögenswerte**

- B31 Der Erwerber hat die in einem Unternehmenszusammenschluss erworbenen immateriellen Vermögenswerte getrennt vom Geschäfts- oder Firmenwert anzusetzen. Ein immaterieller Vermögenswert ist identifizierbar, wenn er entweder das Separierbarkeitskriterium oder das vertragliche/gesetzliche Kriterium erfüllt.
- B32 Ein immaterieller Vermögenswert, der das vertragliche/gesetzliche Kriterium erfüllt, ist identifizierbar, wenn der Vermögenswert weder übertragbar noch separierbar von dem erworbenen Unternehmen oder von anderen Rechten und Verpflichtungen ist. Zum Beispiel:
- Ein erworbenes Unternehmen mietet eine Produktionsanlage innerhalb eines Operating-Leasingverhältnisses zu Bedingungen, die vorteilhaft in Bezug auf die Marktbedingungen sind. Die Leasingbedingungen verbieten ausdrücklich die Übertragung des Leasinggegenstandes (durch Verkauf oder Subleasing). Der Betrag, zu dem die Leasingbedingungen vorteilhaft sind, verglichen mit den Bedingungen von gegenwärtigen Markttransaktionen für dieselben oder ähnliche Sachverhalte, ist ein immaterieller Vermögenswert, der das vertragliche/gesetzliche Kriterium für einen vom Geschäfts- oder Firmenwert getrennten Ansatz erfüllt, selbst wenn der Erwerber den Leasingvertrag nicht verkaufen oder anderweitig übertragen kann.
  - Ein erworbenes Unternehmen besitzt und betreibt ein Kernkraftwerk. Die Lizenz zum Betrieb dieses Kernkraftwerks stellt einen immateriellen Vermögenswert dar, der das vertragliche/gesetzliche Kriterium für einen vom Geschäfts- oder Firmenwert getrennten Ansatz selbst dann erfüllt, wenn der Erwerber ihn nicht getrennt von dem erworbenen Kernkraftwerk verkaufen oder übertragen kann. Ein Erwerber kann den beizulegenden Zeitwert der Betriebslizenz und den beizulegenden Zeitwert des Kernkraftwerks als einen einzigen Vermögenswert für die Zwecke der Rechnungslegung ausweisen, wenn die Nutzungsdauern dieser Vermögenswerte ähnlich sind.

- c) Ein erworbenes Unternehmen besitzt ein Technologiepatent. Es hat dieses Patent zur exklusiven Verwendung anderen außerhalb des heimischen Marktes in Lizenz gegeben und erhält dafür einen bestimmten Prozentsatz der künftigen ausländischen Erlöse. Sowohl das Technologiepatent als auch die damit verbundene Lizenzvereinbarung erfüllen die vertraglichen/gesetzlichen Kriterien für den vom Geschäfts- oder Firmenwert getrennten Ansatz, selbst wenn das Patent und die damit verbundene Lizenzvereinbarung nicht getrennt voneinander verkauft oder getauscht werden könnten.
- B33 Das Separierbarkeitskriterium bedeutet, dass ein erworbener immaterieller Vermögenswert separierbar ist oder vom erworbenen Unternehmen getrennt und somit verkauft, übertragen, lizenziert, vermietet oder getauscht werden kann. Dies kann einzeln oder in Verbindung mit einem Vertrag, einem identifizierbaren Vermögenswert oder einer identifizierbaren Schuld erfolgen. Ein immaterieller Vermögenswert, den der Erwerber verkaufen, lizenzieren oder auf andere Weise gegen einen Wertgegenstand tauschen könnte, erfüllt das Separierbarkeitskriterium selbst dann, wenn der Erwerber nicht beabsichtigt, ihn zu verkaufen, zu lizenzieren oder auf andere Weise zu tauschen. Ein erworbener immaterieller Vermögenswert erfüllt das Separierbarkeitskriterium, wenn es einen substantiellen Hinweis auf eine Tauschtransaktion für diese Art von Vermögenswert oder einen ähnlichen Vermögenswert gibt, selbst wenn diese Transaktionen selten stattfinden und unabhängig davon, ob der Erwerber daran beteiligt ist. Kunden- und Abonnentenlisten werden zum Beispiel häufig lizenziert und erfüllen somit das Separierbarkeitskriterium. Selbst wenn ein erworbenes Unternehmen glaubt, dass seine Kundenlisten von anderen Kundenlisten abweichende Merkmale haben, so bedeutet in der Regel die Tatsache, dass Kundenlisten häufig lizenziert werden, dass die erworbene Kundenliste das Separierbarkeitskriterium erfüllt. Eine bei einem Unternehmenszusammenschluss erworbene Kundenliste würde jedoch dieses Separierbarkeitskriterium nicht erfüllen, wenn durch die Bestimmungen einer Geheimhaltungs- oder anderen Vereinbarung einem Unternehmen untersagt ist, Informationen über Kunden zu verkaufen, zu vermieten oder anderweitig auszutauschen.
- B34 Ein immaterieller Vermögenswert, der alleine vom erworbenen oder zusammengeschlossenen Unternehmen nicht separierbar ist, erfüllt das Separierbarkeitskriterium, wenn er in Verbindung mit einem Vertrag, einem identifizierbaren Vermögenswert oder einer identifizierbaren Schuld separierbar ist. Zum Beispiel:
- a) Marktteilnehmer tauschen Verbindlichkeiten aus Einlagen und damit verbundene Einlegerbeziehungen als immaterielle Vermögenswerte in beobachtbaren Tauschgeschäften. Daher hat der Erwerber die Einlegerbeziehungen als immaterielle Vermögenswerte getrennt vom Geschäfts- oder Firmenwert anzusetzen.
- b) Ein erworbenes Unternehmen besitzt ein eingetragenes Warenzeichen und das dokumentierte jedoch nicht patentierte technische Fachwissen zur Herstellung des Markenproduktes. Zur Übertragung des Eigentumsrecht an einem Warenzeichen muss der Eigentümer auch alles andere übertragen, was erforderlich ist, damit der neue Eigentümer ein Produkt herstellen oder einen Service liefern kann, das/der nicht vom Ursprünglichen zu unterscheiden ist. Da das nicht patentierte technische Fachwissen vom erworbenen oder zusammengeschlossenen Unternehmen getrennt und verkauft werden muss, wenn das damit verbundene Warenzeichen verkauft wird, erfüllt es das Separierbarkeitskriterium.

#### *Zurück erworbene Rechte*

- B35 Im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses kann ein Erwerber ein Recht, einen oder mehrere bilanzierte oder nicht bilanzierte Vermögenswerte des Erwerbers zu nutzen, zurück erwerben, wenn er dieses zuvor dem erworbenen Unternehmen gewährt hatte. Zu den Beispielen für solche Rechte gehört das Recht, den Handelsnamen des Erwerbers gemäß einem Franchisevertrag zu verwenden, oder das Recht, die Technologie des Erwerbers gemäß einer Technologie-Lizenzvereinbarung zu nutzen. Ein zurück erworbenes Recht ist ein identifizierbarer immaterieller Vermögenswert, den der Erwerber getrennt vom Geschäfts- oder Firmenwert ansetzt. Paragraph 29 enthält eine Leitlinie für die Bewertung eines zurück erworbenen Rechts und Paragraph 55 enthält eine Leitlinie für die nachfolgende Bilanzierung eines zurück erworbenen Rechts.
- B36 Wenn die Bedingungen des Vertrags, der Anlass für ein zurück erworbenes Recht ist, vorteilhaft oder nachteilig in Bezug auf laufende Markttransaktionen für dieselben oder ähnliche Sachverhalte sind, hat der Erwerber den Gewinn bzw. Verlust aus der Erfüllung zu erfassen. Paragraph B52 enthält eine Leitlinie für die Bewertung der Gewinne bzw. Verluste aus dieser Erfüllung.

#### *Belegschaft und sonstige Sachverhalte, die nicht identifizierbar sind*

- B37 Der Erwerber ordnet den Wert eines erworbenen immateriellen Vermögenswerts, der zum Erwerbszeitpunkt nicht identifizierbar ist, dem Geschäfts- oder Firmenwert zu. Ein Erwerber kann beispielsweise dem Bestehen einer Belegschaft — d. h. einer bestehenden Gesamtheit von Mitarbeitern, durch die der Erwerber einen erworbenen Geschäftsbetrieb vom Erwerbszeitpunkt an weiterführen kann — Wert zuweisen. Eine Belegschaft stellt nicht das intellektuelle Kapital des ausgebildeten Personals dar, also das (oft spezialisierte) Wissen und die Erfahrung, welche die Mitarbeiter eines erworbenen Unternehmens mitbringen. Da die Belegschaft kein identifizierbarer Vermögenswert ist, der getrennt vom Geschäfts- oder Firmenwert angesetzt werden kann, ist jeder ihr zuzuschreibender Wert Bestandteil des Geschäfts- oder Firmenwerts.
- B38 Der Erwerber bezieht auch jeden Wert, der den Posten zuzuordnen ist, die zum Erwerbszeitpunkt nicht als Vermögenswerte eingestuft werden, in den Geschäfts- oder Firmenwert mit hinein. Der Erwerber kann zum Beispiel potenziellen Verträgen, die das erworbene Unternehmen zum Erwerbszeitpunkt mit prospektiven neuen Kunden verhandelt, Wert zuweisen. Da diese potenziellen Verträge zum Erwerbszeitpunkt selbst keine Vermögenswerte sind, setzt der Erwerber sie nicht getrennt vom Geschäfts- oder Firmenwert an. Der Erwerber hat später den Wert dieser Verträge am Geschäfts- oder Firmenwert nicht aufgrund von Ereignissen nach dem Erwerbszeitpunkt neu zu beurteilen. Der Erwerber hat jedoch die Tatsachen und Umstände in Zusammenhang mit den Ereignissen, die kurz nach dem Erwerb eintraten, zu beurteilen, um zu ermitteln, ob ein getrennt ansetzbarer immaterieller Vermögenswert zum Erwerbszeitpunkt existierte.

- B39 Nach dem erstmaligen Ansatz bilanziert ein Erwerber immaterielle Vermögenswerte, die bei einem Unternehmenszusammenschluss erworben wurden gemäß den Bestimmungen des IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte*. Wie in Paragraph 3 des IAS 38 beschrieben, werden einige erworbene immaterielle Vermögenswerte nach dem erstmaligen Ansatz gemäß den Vorschriften anderer IFRS bilanziert.
- B40 Die Kriterien zur Identifizierbarkeit bestimmen, ob ein immaterieller Vermögenswert getrennt vom Geschäfts- oder Firmenwert angesetzt wird. Die Kriterien dienen jedoch weder als Leitlinie für die Bewertung des beizulegenden Zeitwerts eines immateriellen Vermögenswerts noch beschränken sie die Annahmen, die bei der Schätzung des beizulegenden Zeitwerts eines immateriellen Vermögenswerts verwendet werden. Der Erwerber würde beispielsweise Annahmen berücksichtigen, die Marktteilnehmer bei der Bewertung des beizulegenden Zeitwerts in Betracht ziehen würden, wie Erwartungen hinsichtlich künftiger Vertragsverlängerungen. Für Vertragsverlängerungen selbst ist es nicht erforderlich die Kriterien der Identifizierbarkeit zu erfüllen. (Siehe jedoch Paragraph 29, in dem eine Ausnahme vom Grundsatz der Bewertung zum beizulegenden Zeitwert von zurückerworbenen Rechten bei einem Unternehmenszusammenschluss gemacht wird.) Die Paragraphen 36 und 37 des IAS 38 enthalten Leitlinien zur Ermittlung, ob immaterielle Vermögenswerte in eine einzelne Bilanzierungseinheit mit anderen immateriellen oder materiellen Vermögenswerten zusammengefasst werden sollten.

**BEWERTUNG DES BEIZULEGENDEN ZEITWERTS VON BESONDEREN IDENTIFIZIERBAREN VERMÖGENSWERTEN UND EINEM NICHT BEHERRSCHENDEN ANTEIL AN EINEM ERWORBENEN UNTERNEHMEN (ANWENDUNG DER PARAGRAPHEN 18 UND 19)**

**Vermögenswerte mit ungewissen Cashflows (Korrekturposten)**

- B41 Der Erwerber hat keine gesonderten Korrekturposten für Vermögenswerte, die bei einem Unternehmenszusammenschluss erworben und zum Erwerbszeitpunkt mit ihren beizulegenden Zeitwerten bestimmt wurden, zum Erwerbszeitpunkt zu erfassen, da die Auswirkungen der Ungewissheit über zukünftige Cashflows in der Bestimmung zum beizulegenden Zeitwert enthalten ist. Da dieser IFRS beispielsweise vom Erwerber verlangt, erworbene Forderungen, einschließlich Kredite, zu ihrem beizulegenden Zeitwert zum Erwerbszeitpunkt zu bestimmen, erfasst er keine gesonderten Korrekturposten für vertragliche Cashflows, die zu dem Zeitpunkt als uneinbringlich gelten.

**Vermögenswerte, die zu Operating-Leasingverhältnissen gehören, bei denen das erworbene Unternehmen der Leasinggeber ist**

- B42 Bei der Bewertung des zum Erwerbszeitpunkt geltenden beizulegenden Zeitwerts eines Vermögenswerts, wie eines Gebäudes oder eines Patents, das zu einem Operating-Leasingverhältnis gehört, bei dem das erworbene Unternehmen der Leasinggeber ist, hat der Erwerber die Bedingungen des Leasingverhältnisses zu berücksichtigen. In anderen Worten, der Erwerber setzt keinen separaten Vermögenswert bzw. keine separate Schuld an, wenn die Bedingungen eines Operating-Leasingverhältnisses verglichen mit den Marktbedingungen entweder vorteilhaft oder nachteilig sind, wie dies in Paragraph B29 für Leasingverhältnisse gefordert wird, in denen das erworbene Unternehmen der Leasingnehmer ist.

**Vermögenswerte, die der Erwerber nicht zu nutzen beabsichtigt bzw. auf eine andere Weise zu nutzen als normalerweise Marktteilnehmer sie nutzen würden**

- B43 Aus Wettbewerbs- oder sonstigen Gründen kann ein Erwerber beabsichtigen, einen erworbenen Vermögenswert, beispielsweise einen immateriellen Vermögenswert aus Forschung und Entwicklung nicht zu nutzen bzw. ihn auf eine andere Weise zu nutzen als Marktteilnehmer ihn normalerweise nutzen würden. Dennoch hat der Erwerber den Vermögenswert zum beizulegenden Zeitwert zu bestimmen, der gemäß der Nutzung durch andere Marktteilnehmer ermittelt wird.

**Nicht beherrschende Anteile an einem erworbenen Unternehmen**

- B44 Durch diesen IFRS kann ein nicht beherrschender Anteil an einem erworbenen Unternehmen mit seinem beizulegenden Zeitwert zum Erwerbszeitpunkt bewertet werden. Manchmal kann ein Erwerber den zum Erwerbszeitpunkt gültigen beizulegenden Zeitwert eines nicht beherrschenden Anteils auf der Grundlage der aktiven Marktkurse der nicht vom Erwerber gehaltenen Kapitalanteile bestimmen. In anderen Situationen steht ein aktiver Marktkurs für die Kapitalanteile jedoch nicht zur Verfügung. Dann würde der Erwerber den beizulegenden Zeitwert der nicht beherrschenden Anteile unter Einsatz anderer Bewertungstechniken ermitteln.
- B45 Die beizulegenden Zeitwerte der Anteile des Erwerbers an dem erworbenen Unternehmen und der nicht beherrschenden Anteile können auf einer Basis je Aktie voneinander abweichen. Der Hauptunterschied liegt wahrscheinlich darin, dass für die Beherrschung ein Aufschlag auf den beizulegenden Zeitwert je Aktie des Anteils des Erwerbers an dem erworbenen Unternehmen berücksichtigt wird oder umgekehrt für das Fehlen der Beherrschung ein Abschlag (auch als ein Minderheitsabschlag bezeichnet) auf den beizulegenden Zeitwert je Aktie des nicht beherrschenden Anteils berücksichtigt wird.

BEWERTUNG DES GESCHÄFTS- ODER FIRMENWERTS ODER EINES GEWINNS AUS EINEM ERWERB ZU EINEM PREIS UNTER DEM MARKTWERT

**Bewertung des zum Erwerbszeitpunkt gültigen beizulegenden Zeitwerts der Anteile des Erwerbers an dem erworbenen Unternehmen unter Einsatz von Bewertungstechniken (Anwendung des Paragraphen 33)**

- B46 Bei einem Unternehmenszusammenschluss, der ohne die Übertragung einer Gegenleistung erfolgte, muss der Erwerber den zum Erwerbszeitpunkt gültigen beizulegenden Zeitwert seines Anteils an dem erworbenen Unternehmen anstelle des zum Erwerbszeitpunkt gültigen beizulegenden Zeitwert der übertragenen Gegenleistung dazu nutzen, den Geschäfts- oder Firmenwert oder einen Gewinn aus einem Erwerb zu einem Preis unter dem Marktwert zu bewerten (siehe Paragraphen 32-34). Der Erwerber hat den zum Erwerbszeitpunkt gültigen beizulegenden Zeitwert seiner Anteile an dem erworbenen Unternehmen zu bestimmen, indem er eine oder mehrere den Umständen angemessenen Bewertungstechnik(en) einsetzt, für die genügend Datenmaterial verfügbar ist. Wenn der Erwerber mehr als eine Bewertungstechnik einsetzt, hat er die Ergebnisse der Techniken unter Berücksichtigung der Relevanz und Verlässlichkeit der einfließenden Parameter und des Ausmaßes der verfügbaren Daten zu beurteilen.

**Besondere Berücksichtigung bei der Anwendung der Erwerbsmethode auf den Zusammenschluss von Gegenseitigkeitsunternehmen (Anwendung des Paragraphen 33)**

- B47 Wenn sich zwei Gegenseitigkeitsunternehmen zusammenschließen, kann der beizulegende Zeitwert des Eigenkapital- oder Geschäftsanteils an dem erworbenen Unternehmen (oder der beizulegende Zeitwert des erworbenen Unternehmens) verlässlicher bestimmbar sein als der beizulegende Zeitwert der vom Erwerber übertragenen Geschäftsanteile. In einer solchen Situation verlangt Paragraph 33, dass der Erwerber den Betrag des Geschäfts- oder Firmenwerts zu ermitteln hat, indem er den zum Erwerbszeitpunkt geltenden beizulegenden Zeitwert der Eigenkapitalanteile des erworbenen Unternehmens anstatt den zum Erwerbszeitpunkt geltenden beizulegenden Zeitwert der als Gegenleistung übertragenen Eigenkapitalanteile verwendet. Darüber hinaus hat ein Erwerber bei einem Zusammenschluss von Gegenseitigkeitsunternehmen das Nettovermögen des erworbenen Unternehmens als eine unmittelbare Hinzufügung zum Kapital oder Eigenkapital in seiner Kapitalflussrechnung auszuweisen und nicht als eine Hinzufügung zu Gewinnrücklagen, was der Art entspräche, wie andere Arten von Unternehmen die Erwerbsmethode anwenden.
- B48 Obgleich sie auch in mancher Hinsicht anderen Geschäftsbetrieben ähnlich sind, haben Gegenseitigkeitsunternehmen besondere Eigenschaften, die vor allem darauf beruhen, dass ihre Gesellschafter sowohl Kunden als auch Eigentümer sind. Mitglieder von Gegenseitigkeitsunternehmen erwarten im Allgemeinen, dass sie Nutzen aus ihrer Mitgliedschaft ziehen, häufig in Form von ermäßigten Gebühren auf Waren oder Dienstleistungen oder Gewinnausschüttungen an Mitglieder. Der Anteil der Gewinnausschüttungen an Mitglieder, der jedem einzelnen Mitglied zugeteilt ist, basiert oft auf dem Anteil der Geschäfte, die ein Mitglied mit dem Gegenseitigkeitsunternehmen im Verlauf des Jahres getätigt hat.
- B49 Die Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts eines Gegenseitigkeitsunternehmens hat die Annahmen zu umfassen, welche die Marktteilnehmer über den künftigen Nutzen für die Mitglieder machen würden sowie alle anderen relevanten Annahmen, welche die Marktteilnehmer über das Gegenseitigkeitsunternehmen machen würden. Es kann zum Beispiel ein geschätztes Cashflow-Modell zur Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts eines Gegenseitigkeitsunternehmens verwendet werden. Die als in das Modell einfließenden Parameter verwendeten Cashflows sollten auf den erwarteten Cashflows des Gegenseitigkeitsunternehmens beruhen, welche wahrscheinlich auch die Reduzierungen aufgrund von Leistungen an Mitglieder, wie ermäßigte Gebühren auf Waren und Dienstleistungen widerspiegeln.

**BESTIMMUNG DES UMFANGS EINES UNTERNEHMENSZUSAMMENSCHLUSSES (ANWENDUNG DER PARAGRAPHEN 51 UND 52)**

- B50 Der Erwerber hat bei der Ermittlung, ob eine Transaktion Teil eines Tausches für ein erworbenes Unternehmen ist oder ob die Transaktion getrennt vom Unternehmenszusammenschluss zu betrachten ist, die folgenden Faktoren, die weder in Verbindung miteinander exklusiv noch einzeln entscheidend sind, zu berücksichtigen:
- die Gründe für die Transaktion** — Wenn man versteht, warum die sich zusammenschließenden Parteien (der Erwerber und das erworbene Unternehmen und dessen Eigentümer, Direktoren und Manager, sowie deren Vertreter) eine bestimmte Transaktion eingegangen sind oder eine Vereinbarung abgeschlossen haben, kann dies einen Einblick dahingehend geben, ob sie Teil der übertragenen Gegenleistung und der erworbenen Vermögenswerte oder übernommenen Schulden ist. Wenn eine Transaktion beispielsweise in erster Linie zum Nutzen des Erwerbers oder des zusammengeschlossenen Unternehmens und nicht in erster Linie zum Nutzen des erworbenen Unternehmens oder dessen früheren Eigentümern vor dem Zusammenschluss erfolgt, ist es unwahrscheinlich, dass dieser Teil des gezahlten Transaktionspreises (und alle damit verbundenen Vermögenswerte oder Schulden) zum Tauschgeschäft für das erworbene Unternehmen gehört. Dementsprechend würde der Erwerber diesen Teil getrennt vom Unternehmenszusammenschluss bilanzieren;
  - wer hat die Transaktion eingeleitet** — Wenn man versteht, wer die Transaktion eingeleitet hat, kann dies auch einen Einblick geben, ob sie Teil des Tauschgeschäfts für das erworbene Unternehmen ist. Eine Transaktion oder ein anderes Ereignis, das beispielsweise vom Erwerber eingeleitet wurde, ist eventuell mit dem Ziel eingegangen worden, dem Erwerber oder dem zusammengeschlossenen Unternehmen künftigen wirtschaftlichen Nutzen zu bringen, wobei das erworbene Unternehmen oder dessen Eigentümer vor dem Zusammenschluss wenig oder keinen Nutzen daraus erhalten haben. Andererseits wird eine vom erworbenen Unternehmen oder dessen früheren Eigentümern eingeleitete Transaktion oder Vereinbarung wahrscheinlich weniger zugunsten des Erwerbers oder des zusammengeschlossenen Unternehmens sein sondern eher Teil der Transaktion des Unternehmenszusammenschlusses sein;

- c) **der Zeitpunkt der Transaktion** — Der Zeitpunkt der Transaktion kann auch einen Einblick geben, ob sie Teil des Tausches für das erworbene Unternehmen ist. Eine Transaktion zwischen dem Erwerber und dem erworbenen Unternehmen, die zum Beispiel während der Verhandlungen bezüglich der Bedingungen des Unternehmenszusammenschlusses stattfindet, kann mit der Absicht des Unternehmenszusammenschlusses eingegangen worden sein, um dem Erwerber und dem zusammengeschlossenen Unternehmen zukünftigen wirtschaftlichen Nutzen zu bringen. In diesem Falle ziehen das erworbene Unternehmen oder dessen Eigentümer vor dem Unternehmenszusammenschluss wenig oder keinen Nutzen aus der Transaktion mit Ausnahme der Leistungen, die sie im Rahmen des zusammengeschlossenen Unternehmens erhalten.

**TATSÄCHLICHE ERFÜLLUNG EINER ZUVOR BESTEHENDEN BEZIEHUNG ZWISCHEN DEM ERWERBER UND DEM ERWORBENEN UNTERNEHMEN BEI EINEM UNTERNEHMENSZUSAMMENSCHLUSS (ANWENDUNG DES PARAGRAPHEN 52(A))**

- B51 Der Erwerber und das erworbene Unternehmen können eine Beziehung haben, die bereits bestand, bevor sie einen Unternehmenszusammenschluss beabsichtigten, hier als „zuvor bestehende Beziehung“ bezeichnet. Eine zuvor bestehende Beziehung zwischen dem Erwerber und dem erworbenen Unternehmen kann vertraglicher Natur (zum Beispiel: Verkäufer und Kunde oder Lizenzgeber und Lizenznehmer) oder nicht vertraglicher Natur (zum Beispiel: Kläger und Beklagter) sein.
- B52 Wenn der Unternehmenszusammenschluss tatsächlich eine zuvor bestehende Beziehung erfüllt, erfasst der Erwerber einen Gewinn bzw. Verlust, der wie folgt bestimmt wird:
- a) für eine zuvor bestehende nicht vertragliche Beziehung (wie ein Rechtsstreit): mit dem beizulegenden Zeitwert;
- b) für eine zuvor bestehende vertragliche Beziehung: mit dem niedrigeren der Beträge unter (i) und (ii):
- i) der Betrag, zu dem der Vertrag aus Sicht des Erwerbers vorteilhaft oder nachteilig im Vergleich mit den Bedingungen für aktuelle Markttransaktionen derselben oder ähnlichen Sachverhalte ist. (Ein nachteiliger Vertrag ist ein Vertrag, der nachteilig im Hinblick auf aktuelle Marktbedingungen ist. Es handelt sich hierbei nicht unbedingt um einen belastenden Vertrag, bei dem die unvermeidbaren Kosten zur Erfüllung der vertraglichen Verpflichtungen höher sind als der erwartete wirtschaftliche Nutzen);
- ii) der in den Erfüllungsbedingungen des Vertrags genannte Betrag, der für die andere Vertragspartei, als die, für die der Vertrag nachteilig ist, durchsetzbar ist.

Wenn (ii) geringer als (i) ist, ist der Unterschied Bestandteil der Bilanzierung des Unternehmenszusammenschlusses.

Der Betrag des erfassten Gewinns bzw. Verlusts kann teilweise davon abhängen, ob der Erwerber zuvor einen damit verbundenen Vermögenswert oder eine Schuld angesetzt hatte, und der ausgewiesene Gewinn oder Verlust kann daher von dem unter Anwendung der obigen Anforderungen berechneten Betrag abweichen.

- B53 Bei einer zuvor bestehenden Beziehung kann es sich um einen Vertrag handeln, den der Erwerber als ein zurückerworbenes Recht ausweist. Wenn der Vertrag Bedingungen enthält, die im Vergleich zu den Preisen derselben oder ähnlicher Sachverhalte bei aktuellen Markttransaktionen vorteilhaft oder nachteilig sind, erfasst der Erwerber getrennt vom Unternehmenszusammenschluss einen Gewinn bzw. Verlust für die tatsächliche Erfüllung des Vertrags, der gemäß Paragraph B52 bewertet wird.

**Vereinbarungen über bedingte Zahlungen an Mitarbeiter oder verkaufende Anteilseigner (Anwendung des Paragraphen 52(b))**

- B54 Ob Vereinbarung über bedingte Zahlungen an Mitarbeiter oder verkaufende Anteilseigner als bedingte Gegenleistung bei einem Unternehmenszusammenschluss gelten oder als separate Transaktionen angesehen werden, hängt von der Art der Vereinbarungen ab. Zur Beurteilung der Art der Vereinbarung kann es hilfreich sein, die Gründe zu verstehen, warum der Erwerbsvertrag eine Bestimmung für bedingte Zahlungen enthält, wer den Vertrag eingeleitet hat und wann die Vertragsparteien den Vertrag abgeschlossen haben.
- B55 Wenn es nicht eindeutig ist, ob eine Vereinbarung über Zahlungen an Mitarbeiter oder verkaufende Anteilseigner zum Tausch gegen das erworbene Unternehmen gehört oder eine vom Unternehmenszusammenschluss separate Transaktion ist, hat der Erwerber die folgenden Hinweise zu beachten:
- a) *Fortgesetzte Beschäftigung* — Die Bedingungen der fortgesetzten Beschäftigung der verkaufenden Anteilseigner, die Mitarbeiter in Schlüsselpositionen werden, können ein Indikator für den wirtschaftlichen Gehalt einer bedingten Entgeltvereinbarung sein. Die entsprechenden Bedingungen einer fortgesetzten Beschäftigung können in einem Anstellungsvertrag, Erwerbsvertrag oder sonstigem Dokument enthalten sein. Eine bedingte Entgeltvereinbarung, in der die Zahlungen bei einer Beendigung des Beschäftigungsverhältnisses automatisch verfallen, ist als eine Vergütung für Leistungen nach dem Zusammenschluss anzusehen. Vereinbarungen, in denen die bedingten Zahlungen nicht von einer Beendigung des Beschäftigungsverhältnisses beeinflusst sind, können darauf hinweisen, dass es sich bei den bedingten Zahlungen um eine zusätzliche Gegenleistung und nicht um eine Vergütung handelt.
- b) *Dauer der fortgesetzten Beschäftigung* — Wenn die Dauer der erforderlichen Beschäftigung mit der Dauer der bedingten Zahlung übereinstimmt oder länger als diese ist, dann weist diese Tatsache darauf hin, dass die bedingten Zahlungen in der Substanz eine Vergütung darstellen.
- c) *Vergütungshöhe* — Situationen, in denen die Vergütung von Mitarbeitern mit Ausnahme der bedingten Zahlungen ein angemessenes Niveau im Verhältnis zu den anderen Mitarbeitern in Schlüsselpositionen im zusammengeschlossenen Unternehmen einnimmt, können darauf hinweisen, dass die bedingten Zahlungen als zusätzliche Gegenleistung und nicht als Vergütung betrachtet werden.

- d) *Zusätzliche Zahlungen an Mitarbeiter* — Wenn verkaufende Anteilseigner, die nicht zu Mitarbeitern werden, niedrigere bedingte Zahlungen auf einer Basis je Anteil erhalten als verkaufende Anteilseigner, die Mitarbeiter des zusammengeschlossenen Unternehmens werden, kann diese Tatsache darauf hinweisen, dass der zusätzliche Betrag der bedingten Zahlungen an die verkaufenden Anteilseigner, die Mitarbeiter werden, als Vergütung zu betrachten ist.
- e) *Anzahl der im Besitz befindlichen Anteile* — Die relative Anzahl der sich im Besitz der verkaufenden Anteilseigner, die Mitarbeiter in Schlüsselpositionen bleiben, befindlichen Anteile weisen eventuell auf den wirtschaftlichen Gehalt einer bedingten Entgeltvereinbarung hin. Wenn beispielsweise die verkaufenden Anteilseigner, die weitgehend alle Anteile an dem erworbenen Unternehmen hielten, weiterhin Mitarbeiter in Schlüsselpositionen sind, kann diese Tatsache darauf hinweisen, dass die Vereinbarung ihrem wirtschaftlichem Gehalt nach eine Vereinbarung mit Gewinnbeteiligung ist, die beabsichtigt Vergütungen für Dienstleistungen nach dem Zusammenschluss zu geben. Wenn verkaufende Anteilseigner, die weiterhin Mitarbeiter in Schlüsselpositionen bleiben, im Gegensatz nur eine kleine Anzahl von Anteilen des erworbenen Unternehmens besaßen, und alle verkaufenden Anteilseigner denselben Betrag der bedingten Gegenleistung auf einer Basis je Anteil erhalten, kann diese Tatsache darauf hinweisen, dass die bedingten Zahlungen eine zusätzliche Gegenleistung sind. Parteien, die vor dem Erwerb Eigentumsanteile hielten und mit verkaufenden Anteilseignern, die weiterhin Mitarbeiter in Schlüsselpositionen sind, in Verbindung stehen, z. B. Familienmitglieder, sind ebenfalls zu berücksichtigen.
- f) *Verbindung zur Bewertung* — Wenn die ursprüngliche Gegenleistung, die zum Erwerbszeitpunkt übertragen wird, auf dem niedrigen Wert innerhalb einer Bandbreite, die bei der Bewertung des erworbenen Unternehmens erstellt wurde, basiert und die bedingte Formel sich auf diesen Bewertungsansatz bezieht, kann diese Tatsache darauf hindeuten, dass die bedingten Zahlungen eine zusätzliche Gegenleistung darstellen. Wenn die Formel für die bedingte Zahlung hingegen mit vorherigen Vereinbarungen mit Gewinnbeteiligung im Einklang ist, kann diese Tatsache drauf hindeuten, dass der wirtschaftliche Gehalt der Vereinbarung darin besteht, Vergütungen zu zahlen.
- g) *Formel zur Ermittlung der Gegenleistung* — Die zur Ermittlung der bedingten Zahlung verwendete Formel kann hilfreich bei der Beurteilung des wirtschaftlichen Gehalts der Vereinbarung sein. Wenn beispielsweise eine bedingte Zahlung auf der Grundlage verschiedener Ergebnisse ermittelt wird, kann dies darauf hindeuten, dass die Verpflichtung beim Unternehmenszusammenschluss eine bedingte Gegenleistung ist, und dass mit der Formel beabsichtigt wird, den beizulegenden Zeitwert des erworbenen Unternehmens festzulegen oder zu überprüfen. Eine bedingte Zahlung, die ein bestimmter Prozentsatz des Ergebnisses ist, kann hingegen darauf hindeuten, dass die Verpflichtung gegenüber Mitarbeitern eine Vereinbarung mit Gewinnbeteiligung ist, um Mitarbeiter für ihre erbrachten Dienste zu entlohnen.
- h) *Sonstige Vereinbarungen und Themen* — Die Bedingungen anderer Vereinbarungen mit verkaufenden Anteilseignern (wie wettbewerbsbeschränkende Vereinbarungen, noch zu erfüllende Verträge, Beratungsverträge und Immobilien-Leasingverträge) sowie die Behandlung von Einkommensteuern auf bedingte Zahlungen können darauf hinweisen, dass bedingte Zahlungen etwas anderem zuzuordnen sind als der Gegenleistung für das erworbene Unternehmen. In Verbindung mit dem Erwerb kann der Erwerber beispielsweise einen Immobilien-Leasingvertrag mit einem bedeutsamen verkaufenden Anteilseigner abschließen. Wenn die im Leasingvertrag spezifizierten Leasingzahlungen wesentlich unter dem Marktpreis liegen, können einige oder alle bedingten Zahlungen an den Leasinggeber (den verkaufenden Anteilseigner), die aufgrund einer separaten Vereinbarung für bedingte Zahlungen vorgeschrieben sind, dem wirtschaftlichen Gehalt nach Zahlungen für die Nutzung der geleasteten Immobilie sein, die der Erwerber in seinem Abschluss nach dem Zusammenschluss getrennt ansetzt. Wenn hingegen im Leasingvertrag Leasingzahlungen gemäß den Marktbedingungen für diese geleaste Immobilie spezifiziert sind, kann die Vereinbarung für bedingte Zahlungen an den verkaufenden Anteilseigner als eine bedingte Gegenleistung bei dem Unternehmenszusammenschluss betrachtet werden.

**Die anteilsbasierten Vergütungsprämien des Erwerbers werden gegen die von den Mitarbeitern des erworbenen Unternehmens gehaltenen Prämien ausgetauscht (Anwendung des Paragraphen 52(b))**

B56 Ein Erwerber kann seine anteilsbasierten Vergütungsprämien (Ersatzprämien) anstelle von Prämien, die von Mitarbeitern des erworbenen Unternehmens gehalten werden, gewähren. Der Tausch von Aktienoptionen oder anderen anteilsbasierten Vergütungsprämien in Verbindung mit einem Unternehmenszusammenschluss wird als Änderung der anteilsbasierten Vergütungsprämien gemäß IFRS 2 *Anteilsbasierte Vergütung* bilanziert. Wenn der Erwerber die Prämien des erworbenen Unternehmens ersetzen muss, ist entweder der gesamte auf dem Markt basierende Wert der Ersatzprämien des Erwerbers oder ein Teil davon in die Bewertung der bei dem Unternehmenszusammenschluss übertragenen Gegenleistung mit einzubeziehen. Der Erwerber ist verpflichtet, die Prämien des erworbenen Unternehmens zu ersetzen, wenn das erworbene Unternehmen oder dessen Mitarbeiter die Möglichkeit haben, den Ersatz geltend zu machen. Zwecks Anwendung dieser Vorschrift ist der Erwerber beispielsweise verpflichtet, die Prämien des erworbenen Unternehmens zu ersetzen, wenn der Ersatz gefordert wird aufgrund:

- a) der Bedingungen der Erwerbsvereinbarung;
- b) der Bedingungen der Prämien des erworbenen Unternehmens; oder
- c) der anwendbaren Gesetze oder Verordnungen.

In einigen Situationen können Prämien des erworbenen Unternehmens infolge eines Unternehmenszusammenschlusses verfallen. Wenn der Erwerber diese Prämien ersetzt, selbst wenn er nicht dazu verpflichtet ist, so ist der gesamte marktbasierende Wert der Ersatzprämien als Vergütungsaufwand im Abschluss nach dem Zusammenschluss auszuweisen. Das bedeutet, dass keiner der marktbasierenden Werte dieser Prämien in die Bewertung der übertragenen Gegenleistung beim Unternehmenszusammenschluss einzubeziehen ist.

- B57 Um den Anteil einer Ersatzprämie, der Teil der für das erworbene Unternehmen übertragenen Gegenleistung ist, und den Anteil, der als Vergütung für Dienste nach dem Zusammenschluss verwendet wird, zu bestimmen, hat der Erwerber sowohl seine gewährten Ersatzprämien als auch die Prämien des erworbenen Unternehmens zum Erwerbszeitpunkt gemäß IFRS 2 zu bestimmen. Der Anteil des marktbasiereten Werts der Ersatzprämien, der Teil der übertragenen Gegenleistung im Tausch gegen das erworbene Unternehmen ist, entspricht dem Anteil der Prämien des erworbenen Unternehmens, der den Diensten vor dem Zusammenschluss zuzuteilen ist.
- B58 Der Anteil der Ersatzprämie, der dem Dienst vor dem Zusammenschluss zuzuteilen ist, ist der marktbasierete Wert der Prämie des erworbenen Unternehmens, multipliziert mit dem Verhältnis aus dem Anteil des Erdienungszeitraums mit dem höheren aus dem gesamten Erdienungszeitraum oder des ursprünglichen Erdienungszeitraums der Prämie des erworbenen Unternehmens. Der Erdienungszeitraum ist der Zeitraum, in dem alle bestimmten Ausübungsbedingungen erfüllt werden müssen. Ausübungsbedingungen sind in IFRS 2 definiert.
- B59 Der Anteil der nicht ausübaren Ersatzprämien, der den Diensten nach dem Zusammenschluss zuzurechnen ist und daher als Vergütungsaufwand im Abschluss nach dem Zusammenschluss erfasst wird, entspricht dem gesamten marktbasiereten Wert der Ersatzprämien abzüglich des Betrags, der den Diensten vor Zusammenschluss zuzuordnen ist. Daher ordnet der Erwerber jeden Überschuss des marktbasiereten Werts der Ersatzprämie über den marktbasiereten Wert der Prämie des erworbenen Unternehmens dem Dienst nach dem Zusammenschluss zu und erfasst diesen Überschuss als Vergütungsaufwand im Abschluss nach dem Zusammenschluss. Der Erwerber hat einen Teil der Ersatzprämie dem Dienst nach dem Zusammenschluss zuzurechnen, wenn er Dienstleistungen nach dem Zusammenschluss verlangt, unabhängig davon, ob die Mitarbeiter bereits alle erforderlichen Dienste geleistet hatten, so dass ihre vom erworbenen Unternehmen gewährten Prämien bereits vor dem Erwerbszeitpunkt ausübbar waren.
- B60 Der Anteil der nicht ausübaren Ersatzprämien, die Diensten vor dem Zusammenschluss zuzuordnen sind, sowie der Anteil für Dienste nach dem Zusammenschluss hat die bestmögliche Schätzung der Anzahl der Ersatzprämien widerzuspiegeln, die unverfallbar sein sollen. Wenn beispielsweise der marktbasierete Wert einer Ersatzprämie, die einem Dienst vor dem Zusammenschluss zugeschrieben wird, 100 WE beträgt und der Erwerber erwartet, dass nur 95 Prozent der Prämie unverfallbar ist, so werden 95 WE in die für den Unternehmenszusammenschluss übertragene Gegenleistung einbezogen. Änderungen der geschätzten Anzahl der zu erwartenden unverfallbaren Ersatzprämien sind im Vergütungsaufwand in den Perioden ausgewiesen, in denen die Änderungen oder Wirkungen auftreten, — nicht als Anpassungen der beim Unternehmenszusammenschluss übertragenen Gegenleistung. Ähnlich ist es bei Auswirkungen anderer Ereignisse, wie Änderungen oder dem Eintreten von Prämien mit Leistungsbedingungen, die nach dem Erwerbszeitpunkt auftreten, sie werden gemäß IFRS 2 bilanziert, indem der Vergütungsaufwand für die Periode ermittelt wird, in der das Ereignis eintritt.
- B61 Dieselben Anforderungen gelten für die Ermittlung der Anteile einer Ersatzprämie, die Diensten vor und nach dem Zusammenschluss zuzuteilen sind, ungeachtet dessen ob eine Ersatzprämie als eine Schuld oder als ein Eigenkapitalinstrument gemäß den Bestimmungen des IFRS 2 eingestuft ist. Alle Änderungen des marktbasiereten Werts der nach dem Erwerbszeitpunkt als Schulden eingestuft Prämien und der dazugehörigen Ertragsteuerauswirkungen werden in der/den Periode(n) im Abschluss nach dem Zusammenschluss des Erwerbers erfasst, in der/denen die Änderungen auftreten.
- B62 Die Ertragsteuerauswirkungen der Ersatzprämien der anteilsbasierten Vergütungen sind gemäß den Bestimmungen des IAS 12 *Ertragsteuern* zu bilanzieren.

ANDERE IFRS, DIE LEITLINIEN FÜR DIE FOLGEBEWERTUNG UND DIE NACHFOLGENDE BILANZIERUNG BEREITSTELLEN (ANWENDUNG DES PARAGRAPHEN 54)

- B63 Zu den Beispielen anderer IFRS, die Leitlinien für die Folgebewertung und die nachfolgende Bilanzierung der bei einem Unternehmenszusammenschluss erworbenen Vermögenswerte und übernommenen oder eingegangenen Schulden bereitstellen, gehören die Folgenden:
- IAS 38 beschreibt die Bilanzierung identifizierbarer immaterieller Vermögenswerte, die bei einem Unternehmenszusammenschluss erworben wurden. Der Erwerber bestimmt den Geschäfts- oder Firmenwert zum Erwerbszeitpunkt abzüglich aller kumulierten Wertminderungsaufwendungen. IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten* beschreibt die Bilanzierung von Wertminderungsaufwendungen.
  - IFRS 4 *Versicherungsverträge* stellt Leitlinien für die nachfolgende Bilanzierung eines Versicherungsvertrages bereit, der bei einem Unternehmenszusammenschluss erworben wurde.
  - IAS 12 beschreibt die nachfolgende Bilanzierung latenter Steueransprüche (einschließlich nicht angesetzter latenter Steueransprüche) und latenter Steuerschulden, die bei einem Unternehmenszusammenschluss erworben wurden.
  - IFRS 2 stellt Leitlinien für die Folgebewertung und die nachfolgende Bilanzierung des Anteils des von einem Erwerber ausgegebenen Ersatzes von anteilsbasierten Vergütungsprämien bereit, die den künftigen Diensten der Mitarbeiter zuzuordnen sind.
  - IAS 27 (in der vom International Accounting Standards Board 2008 geänderten Fassung) stellt Leitlinien für die Bilanzierung der Änderungen der Beteiligungsquote eines Mutterunternehmens an einem Tochterunternehmen nach Übernahme der Beherrschung bereit.

## ANGABEN (ANWENDUNG DER PARAGRAPHEN 59 UND 61)

B64 Zur Erfüllung der Zielsetzung in Paragraph 59 hat der Erwerber für jeden Unternehmenszusammenschluss, der während der Berichtsperiode stattfindet, die folgenden Angaben zu machen:

- a) Name und Beschreibung des erworbenen Unternehmens.
- b) Erwerbszeitpunkt.
- c) Prozentsatz der erworbenen Eigenkapitalanteile mit Stimmrecht.
- d) Hauptgründe für den Unternehmenszusammenschluss und Beschreibung der Art und Weise, wie der Erwerber die Beherrschung über das erworbene Unternehmen erlangt hat.
- e) eine qualitative Beschreibung der Faktoren, die zur Erfassung des Geschäfts- oder Firmenwerts führen, wie beispielsweise die erwarteten Synergien aus gemeinschaftlichen Tätigkeiten des erworbenen Unternehmens und dem Erwerber, immateriellen Vermögenswerten, die nicht für einen gesonderten Ansatz eingestuft sind oder sonstige Faktoren.
- f) Der zum Erwerbszeitpunkt gültige beizulegende Zeitwert der gesamten übertragenen Gegenleistung und der zum Erwerbszeitpunkt gültige beizulegende Zeitwert jeder Hauptgruppe von Gegenleistungen, wie:
  - i) Zahlungsmittel;
  - ii) sonstige materielle oder immaterielle Vermögenswerte, einschließlich eines Geschäftsbetriebs oder Tochterunternehmens des Erwerbers;
  - iii) eingegangene Schulden, zum Beispiel eine Schuld für eine bedingte Gegenleistung; und
  - iv) Eigenkapitalanteile des Erwerbers, einschließlich der Anzahl der ausgegebenen oder noch auszugebenden Instrumente oder Anteile sowie der Methode zur Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts dieser Instrumente und Anteile.
- g) für Vereinbarungen über eine bedingte Gegenleistung und Vermögenswerte für Entschädigungsleistungen:
  - i) der zum Erwerbszeitpunkt erfasste Betrag;
  - ii) eine Beschreibung der Vereinbarung und die Grundlage für die Ermittlung des Zahlungsbetrags; sowie
  - iii) eine Schätzung der Bandbreite der Ergebnisse (nicht abgezinst) oder, falls eine Bandbreite nicht geschätzt werden kann, die Tatsache und die Gründe, warum eine Bandbreite nicht geschätzt werden kann. Wenn der Höchstbetrag der Zahlung unbegrenzt ist, hat der Erwerber diese Tatsache anzugeben.
- h) für erworbene Forderungen:
  - i) den beizulegenden Zeitwert der Forderungen;
  - ii) die Bruttobeträge der vertraglichen Forderungen; und
  - iii) die zum Erwerbszeitpunkt bestmögliche Schätzung der vertraglichen Cashflows, die voraussichtlich uneinbringlich sein werden.

Die Angaben sind für die Hauptgruppen der Forderungen, wie Kredite, direkte Finanzierungs-Leasingverhältnisse und alle sonstigen Gruppen von Forderungen, zu machen.
- i) die zum Erwerbszeitpunkt für jede Hauptgruppe von erworbenen Vermögenswerten und übernommenen Schulden erfassten Beträge.
- j) für jede gemäß Paragraph 23 angesetzte Eventualverbindlichkeit die in Paragraph 85 des IAS 37 *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen* verlangten Angaben. Falls eine Eventualverbindlichkeit nicht angesetzt wurde, da ihr beizulegender Zeitwert nicht verlässlich bestimmt werden kann, hat der Erwerber folgende Angaben zu machen:
  - i) die in Paragraph 86 des IAS 37 geforderten Angaben; und
  - ii) die Gründe, warum die Verbindlichkeit nicht verlässlich bewertet werden kann.
- k) die Gesamtsumme des Geschäfts- oder Firmenwerts, der erwartungsgemäß für Steuerzwecke abzugsfähig ist.
- l) für Transaktionen, die gemäß Paragraph 51 getrennt vom Erwerb der Vermögenswerte oder der Übernahme der Schulden bei einem Unternehmenszusammenschluss ausgewiesen werden:
  - i) eine Beschreibung jeder Transaktion;
  - ii) wie der Erwerber jede Transaktion bilanziert;
  - iii) die für jede Transaktion ausgewiesenen Beträge und die Posten im Abschluss, in denen jeder Betrag erfasst ist; und
  - iv) falls die Transaktion die tatsächliche Erfüllung der zuvor bestehenden Beziehung ist, die für die Ermittlung des Erfüllungsbetrags eingesetzte Methode.

- m) Die unter (l) geforderten Angaben zu den getrennt ausgewiesenen Transaktionen haben auch den Betrag der zugehörigen Abschlusskosten und separat dazu diejenigen Kosten, die als Aufwand erfasst wurden, sowie den oder die Posten der Gesamtergebnisrechnung, in dem oder in denen diese Aufwendungen erfasst wurden, einzubeziehen. Der Betrag der Ausgabekosten, der nicht als Aufwand erfasst wurde, sowie die Art dessen Erfassung sind ebenso anzugeben.
- n) bei einem Erwerb zu einem Preis unter dem Marktwert (siehe Paragraphen 34-36):
- i) der Betrag eines gemäß Paragraph 34 erfassten Gewinns sowie der Posten der Gesamtergebnisrechnung, in dem dieser Gewinn erfasst wurde; und
  - ii) eine Beschreibung der Gründe, weshalb die Transaktion zu einem Gewinn führte.
- o) für jeden Unternehmenszusammenschluss, bei dem der Erwerber zum Erwerbszeitpunkt weniger als 100 Prozent der Eigenkapitalanteile an dem erworbenen Unternehmen hält:
- i) der zum Erwerbszeitpunkt angesetzte Betrag des nicht beherrschenden Anteils an dem erworbenen Unternehmen und die Bewertungsgrundlage für diesen Betrag; und
  - ii) für jeden nicht beherrschenden Anteil an dem erworbenen Unternehmen, der zum beizulegenden Zeitwert bestimmt wurde, die Bewertungstechniken und die in das Hauptmodell einfließenden Parameter zur Ermittlung dieses Werts.
- p) bei einem sukzessiven Unternehmenszusammenschluss:
- i) der zum Erwerbszeitpunkt geltende beizulegende Zeitwert des Eigenkapitalanteils an dem erworbenen Unternehmen, der unmittelbar vor dem Erwerbszeitpunkt vom Erwerber gehalten wurde; und
  - ii) der Betrag jeglichen Gewinns bzw. Verlusts, der aufgrund einer Neubewertung des Eigenkapitalanteils an dem erworbenen Unternehmen, das vor dem Unternehmenszusammenschluss vom Erwerber gehalten wurde (siehe Paragraph 42), mit dem beizulegenden Zeitwert erfasst wurde und der Posten der Gesamtergebnisrechnung, in dem dieser Gewinn bzw. Verlust erfasst wurde.
- q) die folgenden Angaben:
- i) die Erlöse sowie der Gewinn oder Verlust des erworbenen Unternehmens seit dem Erwerbszeitpunkt, welche in der Konzerngesamtergebnisrechnung für die betreffende Periode enthalten sind; und
  - ii) die Erlöse und der Gewinn oder Verlust des zusammengeschlossenen Unternehmens für die aktuelle Periode als ob der Erwerbszeitpunkt für alle Unternehmenszusammenschlüsse, die während des Geschäftsjahres stattfanden, am Anfang der Periode des laufenden Geschäftsjahres gewesen wäre.

Wenn die Offenlegung der in diesem Unterparagraphen geforderten Angaben undurchführbar ist, hat der Erwerber diese Tatsache anzugeben und zu erklären, warum diese Angaben undurchführbar sind. Dieser IFRS verwendet den Begriff „undurchführbar“ mit derselben Bedeutung wie IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*.

- B65 Für die Unternehmenszusammenschlüsse der Periode, die einzeln betrachtet unwesentlich, zusammen betrachtet jedoch wesentlich sind, hat der Erwerber die in den Paragraphen B64(e)-(q) vorgeschriebenen Angaben zusammengefasst zu machen.
- B66 Wenn der Erwerbszeitpunkt eines Unternehmenszusammenschlusses nach dem Ende der Berichtsperiode jedoch vor der Genehmigung zur Veröffentlichung des Abschlusses liegt, hat der Erwerber die in Paragraph B64 vorgeschriebenen Angaben zu machen, es sei denn die erstmalige Bilanzierung des Unternehmenszusammenschlusses ist zum Zeitpunkt der Genehmigung des Abschlusses zur Veröffentlichung nicht vollständig. In diesem Fall hat der Erwerber zu beschreiben, welche Angaben nicht gemacht werden konnten und die Gründe, die dazu geführt haben.
- B67 Zur Erfüllung der Zielsetzung in Paragraph 61 hat der Erwerber für jeden wesentlichen Unternehmenszusammenschluss oder zusammengefasst für einzeln betrachtet unwesentliche Unternehmenszusammenschlüsse, die gemeinsam wesentlich sind, folgende Angaben zu machen:
- a) wenn die erstmalige Bilanzierung eines Unternehmenszusammenschlusses unvollständig ist (siehe Paragraph 45) im Hinblick auf gewisse Vermögenswerte, Schulden, nicht beherrschende Anteile oder zu berücksichtigende Posten und die im Abschluss für den Unternehmenszusammenschluss ausgewiesenen Beträge nur vorläufig ermittelt wurden:
    - i) die Gründe, weshalb die erstmalige Bilanzierung des Unternehmenszusammenschlusses unvollständig ist;
    - ii) die Vermögenswerte, Schulden, Eigenkapitalanteile oder zu berücksichtigende Posten, für welche die erstmalige Bilanzierung unvollständig ist; sowie
    - iii) die Art und der Betrag aller Berichtigungen im Bewertungszeitraum, die gemäß Paragraph 49 in der Periode erfasst wurden.

- b) für jede Periode nach dem Erwerbszeitpunkt bis das Unternehmen einen Vermögenswert einer bedingten Gegenleistung vereinnahmt, veräußert oder anderweitig den Anspruch darauf verliert oder bis das Unternehmen eine Schuld als bedingte Gegenleistung erfüllt oder bis diese Schuld aufgehoben oder erloschen ist:
- i) alle Änderungen der angesetzten Beträge, einschließlich der Differenzen, die sich aus der Erfüllung ergeben;
  - ii) alle Änderungen der Bandbreite der Ergebnisse (nicht abgezinst) sowie die Gründe für diese Änderungen; und
  - iii) die Bewertungstechniken und die in das Hauptmodell einfließenden Parameter zur Bewertung der bedingten Gegenleistung.
- c) für bei einem Unternehmenszusammenschluss angesetzte Eventualverbindlichkeiten hat der Erwerber für jede Gruppe von Rückstellungen die in den Paragraphen 84 und 85 des IAS 37 vorgeschriebenen Angaben zu machen.
- d) eine Überleitung des Buchwerts des Geschäfts- oder Firmenwerts zu Beginn und zum Ende der Berichtsperiode unter gesonderter Angabe:
- i) des Bruttobetrags und der kumulierten Wertminderungsaufwendungen zu Beginn der Periode.
  - ii) des zusätzlichen Geschäfts- oder Firmenwerts, der während der Periode angesetzt wird, mit Ausnahme von dem Geschäfts- oder Firmenwert, der in einer Veräußerungsgruppe enthalten ist, die beim Erwerb die Kriterien zur Einstufung „als zur Veräußerung gehalten“ gemäß IFRS 5 *Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche* erfüllt.
  - iii) der Berichtigungen aufgrund nachträglich gemäß Paragraph 67 erfasster latenter Steueransprüche während der Periode.
  - iv) des Geschäfts- oder Firmenwerts, der in einer gemäß IFRS 5 als „zur Veräußerung gehalten“ eingestuft Veräußerungsgruppe enthalten ist, und des Geschäfts- oder Firmenwerts, der während der Periode ausgebucht wurde, ohne vorher zu einer als „zur Veräußerung gehalten“ eingestuft Veräußerungsgruppe gehört zu haben.
  - v) der Wertminderungsaufwendungen, die während der Periode gemäß IAS 36 erfasst wurden. (IAS 36 verlangt zusätzlich zu dieser Anforderung Angaben über den erzielbaren Betrag und die Wertminderung des Geschäfts- oder Firmenwerts.)
  - vi) der Nettoumrechnungsdifferenzen, die während der Periode gemäß IAS 21 *Auswirkungen von Wechselkursänderungen* entstanden.
  - vii) aller anderen Veränderungen des Buchwerts während der Periode.
  - viii) des Bruttobetrags und der kumulierten Wertminderungsaufwendungen zum Ende der Berichtsperiode.
- e) des Betrags jedes in der laufenden Periode erfassten Gewinnes oder Verlustes mit einer Erläuterung, der:
- i) sich auf die in einem Unternehmenszusammenschluss, der in der laufenden oder einer früheren Periode stattfand, erworbenen identifizierbaren Vermögenswerte oder übernommenen Schulden bezieht; und
  - ii) von solchem Umfang, Art oder Häufigkeit ist, dass diese Angabe für das Verständnis des Abschlusses des zusammengeschlossenen Unternehmens relevant ist.

ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN FÜR UNTERNEHMENSZUSAMMENSCHLÜSSE, BEI DENEN NUR GEGENSEITIGKEITSUNTERNEHMEN BETEILIGT SIND ODER DIE AUF REIN VERTRAGLICHER BASIS ERFOLGEN (ANWENDUNG DES PARAGRAPHEN 66)

- B68 In Paragraph 64 ist aufgeführt, dass dieser IFRS prospektiv auf Unternehmenszusammenschlüsse angewendet wird, bei denen der Erwerbszeitpunkt zu Beginn der ersten Berichtsperiode des Geschäftsjahres, das am oder nach dem 1. Juli 2009 beginnt, oder danach liegt. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Dieser IFRS ist jedoch erstmals zu Beginn der Berichtsperiode eines am 30. Juni 2007 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Wendet ein Unternehmen diesen IFRS vor dem Zeitpunkt des Inkrafttretens an, so ist dies anzugeben und gleichzeitig IAS 27 (in der vom International Accounting Standards Board 2008 geänderten Fassung) anzuwenden.
- B69 Die Vorschrift, diesen IFRS prospektiv anzuwenden, wirkt sich folgendermaßen auf einen Unternehmenszusammenschluss aus, bei dem nur Gegenseitigkeitsunternehmen beteiligt sind oder der auf rein vertraglicher Basis erfolgt, wenn der Erwerbszeitpunkt hinsichtlich dieses Unternehmenszusammenschlusses vor der Anwendung dieses IFRS liegt:
- a) *Einstufung* — Ein Unternehmen hat weiterhin den früheren Unternehmenszusammenschluss gemäß den früheren auf solche Zusammenschlüsse anwendbaren Rechnungslegungsmethoden einzustufen.
  - b) *Früher angesetzter Geschäfts- oder Firmenwert* — Zu Beginn der ersten Berichtsperiode des Geschäftsjahres, in dem dieser IFRS angewendet wird, ist der Buchwert des Geschäfts- oder Firmenwerts, der aus einem früheren Unternehmenszusammenschluss stammte, dessen Buchwert zu diesem Zeitpunkt gemäß den vorherigen Rechnungslegungsmethoden des Unternehmens. Bei der Ermittlung dieses Betrages hat das Unternehmen den Buchwert der kumulierten Amortisation dieses Geschäfts- oder Firmenwerts mit einer entsprechenden Minderung des Geschäfts- oder Firmenwerts aufzurechnen. Es sind keine anderen Berichtigungen des Buchwerts des Geschäfts- oder Firmenwerts durchzuführen.

- c) *Geschäfts* — oder Firmenwert, der zuvor als ein Abzug vom Eigenkapital ausgewiesen wurde - Die vorherigen Rechnungslegungsmethoden des Unternehmens können zu einem Geschäfts- oder Firmenwert geführt haben, der als ein Abzug vom Eigenkapital ausgewiesen wurde. In dieser Situation hat das Unternehmen den Geschäfts- oder Firmenwert nicht als einen Vermögenswert zu Beginn der ersten Berichtsperiode des ersten Geschäftsjahres auszuweisen, in dem dieser IFRS angewendet wird. Des Weiteren ist kein Teil dieses Geschäfts- oder Firmenwerts im Gewinn oder Verlust zu erfassen, wenn das Unternehmen den gesamten Geschäftsbetrieb oder einen Teil davon, zu dem dieser Geschäfts- oder Firmenwert gehört, veräußert oder wenn eine zahlungsmittelgenerierende Einheit, zu der dieser Geschäfts- oder Firmenwert gehört, wertgemindert wird.
- d) *Folgebilanzierung des Geschäfts* — oder Firmenwerts - Vom Beginn der ersten Berichtsperiode des ersten Geschäftsjahres, in der dieser IFRS angewendet wird, hat das Unternehmen die planmäßige Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts aus dem früheren Unternehmenszusammenschluss einzustellen und den Geschäfts- oder Firmenwert gemäß IAS 36 auf Wertminderung zu prüfen.
- e) *Zuvor angesetzter negativer Geschäfts* — oder Firmenwert - Ein Unternehmen, das den vorherigen Unternehmenszusammenschluss unter Anwendung der Erwerbsmethode bilanzierte, kann einen passivischen Abgrenzungsposten für einen Überschuss seines Anteils an dem beizulegenden Nettozeitwert der identifizierbaren Vermögenswerte und Schulden des erworbenen Unternehmens über die Anschaffungskosten dieses Anteils (manchmal negativer Geschäfts- oder Firmenwert genannt) erfasst haben. In diesem Fall hat das Unternehmen den Buchwert dieses passivischen Abgrenzungspostens zu Beginn der ersten Berichtsperiode des ersten Geschäftsjahres, in der dieser IFRS angewendet wird, auszubuchen und eine entsprechende Berichtigung in der Eröffnungsbilanz der Gewinnrücklagen zu dem Zeitpunkt vorzunehmen.
-

## Anhang C

## Änderungen anderer IFRS

Die Änderungen in diesem Anhang sind erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Juli 2009 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Falls ein Unternehmen diesen IFRS für eine frühere Berichtsperiode anwendet, sind diese Änderungen entsprechend auch anzuwenden.

## IFRS 1 ERSTMALIGE ANWENDUNG DER INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS

C1 IFRS1 wird wie folgt geändert.

Paragraph 14 wird wie folgt geändert:

„14. Einige der folgenden Befreiungen beziehen sich auf den beizulegenden Zeitwert. Zur Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts gemäß diesem IFRS hat ein Unternehmen die Definition des beizulegenden Zeitwerts in Anhang A anzuwenden und speziellere Leitlinien in anderen IFRS zur Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts der betreffenden Vermögenswerte oder Schulden zu berücksichtigen. Diese beizulegenden Zeitwerte müssen die Gegebenheiten des Zeitpunkts widerspiegeln, für den sie ermittelt wurden.“

Paragraph 47I wird hinzugefügt:

„47I Durch IFRS 3 (in der vom International Accounting Standards Board 2008 überarbeiteten Fassung) wurden die Paragraphen 14, B1, B2(f) und B2(g) geändert. Diese Änderungen sind erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Juli 2009 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Wendet ein Unternehmen IFRS 3 (in der 2008 überarbeiteten Fassung) auf eine frühere Periode an, so hat es auf diese Periode auch diese Änderungen anzuwenden.“

In Anhang B werden die Paragraphen B1, B2(f) und B2(g) wie folgt geändert:

„B1 Ein erstmaliger Anwender kann beschließen, IFRS 3 *Unternehmenszusammenschlüsse* nicht retrospektiv auf vergangene Unternehmenszusammenschlüsse (Unternehmenszusammenschlüsse, die vor dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS stattfanden) anzuwenden. Falls ein erstmaliger Anwender einen Unternehmenszusammenschluss jedoch berichtigt, um eine Übereinstimmung mit IFRS 3 herzustellen, muss er alle späteren Unternehmenszusammenschlüsse anpassen und ebenfalls IAS 27 (in der vom International Accounting Standards Board 2008 geänderten Fassung) von demselben Zeitpunkt an anwenden. Wenn ein erstmaliger Anwender sich beispielsweise entschließt, einen Unternehmenszusammenschluss zu berichtigen, der am 30. Juni 20X6 stattfand, muss er alle Unternehmenszusammenschlüsse anpassen, die zwischen dem 30. Juni 20X6 und dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS vollzogen wurden, und ebenso IAS 27 (in der 2008 geänderten Fassung) ab dem 30. Juni 20X6 anwenden.

B2(f) Falls ein im Rahmen eines vergangenen Unternehmenszusammenschlusses erworbener Vermögenswert oder eine übernommene Schuld nach den vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen nicht bilanziert wurde, beträgt der als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten in der Bilanz nach IFRS ausgewiesene Wert nicht zwangsläufig null. Stattdessen muss der Erwerber den Vermögenswert oder die Schuld in seiner konsolidierten Aufstellung über die Vermögens- und Finanzlage ansetzen und so bewerten, wie es nach den IFRS in der Bilanz des erworbenen Unternehmens vorgeschrieben wäre. Zur Veranschaulichung: Falls der Erwerber in vergangenen Unternehmenszusammenschlüssen erworbene Finanzierungs-Leasingverhältnisse nach den vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen nicht aktiviert hatte, muss er diese Leasingverhältnisse in seinem Konzernabschluss so aktivieren, wie es IAS 17 *Leasingverhältnisse* für die Bilanz nach IFRS des erworbenen Unternehmens vorschreiben würde. Falls der Erwerber eine Eventualverbindlichkeit, die zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS noch besteht, nach den vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen nicht angesetzt hatte, muss er diese Eventualverbindlichkeit zu diesem Zeitpunkt ebenfalls ansetzen, es sei denn IAS 37 würde dessen Ansatz im Abschluss des erworbenen Unternehmens verbieten. Falls im Gegensatz...

B2(g) Der Buchwert des Geschäfts- oder Firmenwerts in der Eröffnungsbilanz nach IFRS entspricht nach Durchführung der folgenden zwei Anpassungen dem Buchwert nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS.

i) ...

ii) [gestrichen]

iii) Unabhängig davon, ...“

## IFRS 2 ANTEILSBASIERTE VERGÜTUNG

C2 IFRS 2 wird wie folgt geändert.

Paragraph 5 wird wie folgt geändert:

„5. Wie in Paragraph 2 ausgeführt, ist dieser IFRS ... Ähnliches gilt für die Aufhebung, Ersetzung oder sonstige Änderung anteilsbasierter Vergütungsvereinbarungen infolge eines Unternehmenszusammenschlusses oder einer anderen Eigenkapitalrestrukturierung, die ebenfalls gemäß diesem IFRS zu bilanzieren sind. IFRS 3 dient als Leitlinie zur Ermittlung, ob bei einem Unternehmenszusammenschluss ausgegebene Eigenkapitalinstrumente Teil der im Austausch für die Beherrschung über das erworbene Unternehmen übertragenen Gegenleistung sind (und somit in den Anwendungsbereich des IFRS 3 fallen), oder ob sie im Austausch für ihr Verbleiben im Unternehmen in der auf den Zusammenschluss folgenden Berichtsperiode angesetzt werden (und somit in den Anwendungsbereich dieses IFRS fallen).“

Paragraph 61 wird hinzugefügt:

„61. Durch IFRS 3 (in der vom International Accounting Standards Board 2008 überarbeiteten Fassung) wurde Paragraph 5 geändert. Diese Änderung ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Juli 2009 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Wendet ein Unternehmen IFRS 3 (in der 2008 überarbeiteten Fassung) auf eine frühere Periode an, so hat es auf diese Periode auch diese Änderung anzuwenden.“

IFRS 7 *FINANZINSTRUMENTE: ANGABEN*

C3 IFRS 7 wird wie folgt geändert.

Paragraph 3(c) wird gestrichen.

Paragraph 44B wird hinzugefügt:

„44B Durch IFRS 3 (in der vom International Accounting Standards Board 2008 überarbeiteten Fassung) wurde Paragraph 3(c) gestrichen. Diese Änderung ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Juli 2009 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Wendet ein Unternehmen IFRS 3 (in der 2008 überarbeiteten Fassung) auf eine frühere Periode an, so hat es auf diese Periode auch diese Änderung anzuwenden.“

IAS 12 *ERTRAGSTEUERN*

C4 IAS 12 wird wie folgt geändert.

Der dritte Paragraph unter „**Zielsetzung**“ erhält folgenden Wortlaut:

**„Zielsetzung**

Dieser Standard ... Gleichermaßen beeinflusst der Ansatz latenter Steueransprüche und latenter Steuerschulden aus einem Unternehmenszusammenschluss den Betrag des aus diesem Unternehmenszusammenschluss entstandenen Geschäfts- oder Firmenwerts oder den Betrag des aus dem Erwerb zu einem Preis unter dem Marktwert erfassten Gewinnes.“

Die Paragraphen 18, 19, 21-22 und 26 werden wie folgt geändert:

„18. Temporäre Differenzen entstehen ebenfalls, wenn:

- a) die bei einem Unternehmenszusammenschluss erworbenen identifizierbaren Vermögenswerte und die übernommenen Schulden gemäß IFRS 3 *Unternehmenszusammenschlüsse* mit ihren beizulegenden Zeitwerten angesetzt werden, jedoch keine entsprechende Bewertungsanpassung für Steuerzwecke erfolgt (siehe Paragraph 19);
- b) ...

*Unternehmenszusammenschlüsse*

19. Die bei einem Unternehmenszusammenschluss erworbenen identifizierbaren Vermögenswerte und übernommenen Schulden werden mit begrenzten Ausnahmen mit ihren beizulegenden Zeitwerten zum Erwerbszeitpunkt angesetzt. Temporäre Differenzen ...

*Geschäfts- oder Firmenwert*

21. Der bei einem Unternehmenszusammenschluss entstehende Geschäfts- oder Firmenwert wird als der Unterschiedsbetrag zwischen (a) und (b) bewertet:

- a) die Summe aus:
  - i) der übertragenen Gegenleistung, die gemäß IFRS 3 im Allgemeinen zu dem am Erwerbszeitpunkt geltenden beizulegenden Zeitwert bestimmt wird;
  - ii) dem Betrag aller nicht beherrschenden Anteile an dem erworbenen Unternehmen, die gemäß IFRS 3 ausgewiesen werden; und
  - iii) dem am Erwerbszeitpunkt geltenden beizulegenden Zeitwert des zuvor vom Erwerber gehaltenen Eigenkapitalanteils an dem erworbenen Unternehmen, wenn es sich um einen sukzessiven Unternehmenszusammenschluss handelt.
- b) der Saldo der zum Erwerbszeitpunkt bestehenden und gemäß IFRS 3 bewerteten Beträge der erworbenen identifizierbaren Vermögenswerte und der übernommenen Schulden.

Viele Steuerbehörden ...

- 21A Nachträgliche Verringerungen einer latenten Steuerschuld, die nicht angesetzt ist, da sie aus einem erstmaligen Ansatz eines Geschäfts- oder Firmenwerts hervorging, werden angesehen, als wären sie aus dem erstmaligen Ansatz des Geschäfts- oder Firmenwerts entstanden und daher nicht gemäß Paragraph 15(a) angesetzt. Wenn beispielsweise ein Unternehmen einen bei einem Unternehmenszusammenschluss erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert, der eine steuerliche Basis von Null hat, mit 100 WE ansetzt, untersagt Paragraph 15(a) dem Unternehmen, die daraus entstehende latente Steuerschuld anzusetzen. Wenn das Unternehmen nachträglich einen Wertminderungsaufwand von 20 WE für diesen Geschäfts- oder Firmenwert erfasst, so wird der Betrag der zu versteuernden temporären Differenz in Bezug auf den Geschäfts- oder Firmenwert von 100 WE auf 80 WE vermindert mit einer sich daraus ergebenden Wertminderung der nicht bilanzierten latenten Steuerschuld. Diese Wertminderung der nicht bilanzierten latenten Steuerschuld wird angesehen, als wäre sie aus dem erstmaligen Ansatz des Geschäfts- oder Firmenwerts entstanden, und ist daher vom Ansatz gemäß Paragraph 15(a) ausgenommen.
- 21B Latente Steuerschulden für zu versteuernde temporäre Differenzen werden jedoch in Bezug auf den Geschäfts- oder Firmenwert in dem Maße angesetzt, in dem sie nicht aus dem erstmaligen Ansatz des Geschäfts- oder Firmenwerts hervorgehen. Wenn ein bei einem Unternehmenszusammenschluss erworbener Geschäfts- oder Firmenwert beispielsweise mit 100 WE angesetzt wird und mit einem Satz von 20 Prozent pro Jahr steuerlich abzugsfähig ist, beginnend im Erwerbsjahr, so beläuft sich die steuerliche Basis des Geschäfts- oder Firmenwerts bei erstmaligem Ansatz auf 100 WE und am Ende des Erwerbsjahres auf 80 WE. Wenn der Buchwert des Geschäfts- oder Firmenwerts am Ende des Erwerbsjahres unverändert bei 100 WE liegt, entsteht am Ende dieses Jahres eine zu versteuernde temporäre Differenz von 20 WE. Da ...
- Erstmaliger Ansatz eines Vermögenswerts oder einer Schuld*
22. Beim erstmaligen Ansatz eines Vermögenswerts oder einer Schuld kann ein temporärer Unterschied entstehen, beispielsweise, wenn der Betrag der Anschaffungskosten eines Vermögenswerts teilweise oder insgesamt steuerlich nicht abzugsfähig ist. Die Bilanzierungsmethode für einen derartigen temporären Unterschied hängt von der Art des Geschäftsvorfalles ab, welcher dem erstmaligen Ansatz des Vermögenswerts oder der Verbindlichkeit zugrunde lag:
- a) bei einem Unternehmenszusammenschluss bilanziert ein Unternehmen alle latenten Steuerschulden oder latenten Steueransprüche, und dies beeinflusst die Höhe des Geschäfts- oder Firmenwerts oder den Gewinn aus einem Erwerb zu einem Preis unter dem Marktwert (siehe Paragraph 19);
  - b) ...
26. Im Folgenden sind Beispiele von abzugsfähigen temporären Differenzen aufgeführt, die latente Steueransprüche zur Folge haben:
- a) ...
  - c) die bei einem Unternehmenszusammenschluss erworbenen identifizierbaren Vermögenswerte und übernommenen Schulden werden mit begrenzten Ausnahmen mit ihren beizulegenden Zeitwerten zum Erwerbszeitpunkt angesetzt. Wird eine übernommene Schuld zum Erwerbszeitpunkt angesetzt, die damit verbundenen Kosten bei der Ermittlung des zu versteuernden Ergebnisses aber erst in einer späteren Periode in Abzug gebracht, entsteht eine abzugsfähige temporäre Differenz, die einen latenten Steueranspruch zur Folge hat. Ein latenter Steueranspruch entsteht ebenfalls, wenn der beizulegende Zeitwert eines erworbenen identifizierbaren Vermögenswerts geringer als seine steuerliche Basis ist. In beiden Fällen beeinflusst der sich ergebende latente Steueranspruch den Geschäfts- oder Firmenwert (siehe Paragraph 66); und
  - d) ...“

Nach Paragraph 31 werden eine neue Überschrift und Paragraph 32A wie folgt eingefügt:

„32. [gestrichen]

*Geschäfts- oder Firmenwert*

- 32A Wenn der Buchwert eines bei einem Unternehmenszusammenschluss entstehenden Geschäfts- oder Firmenwerts geringer als seine steuerliche Basis ist, entsteht aus dem Unterschiedsbetrag ein latenter Steueranspruch. Der latente Steueranspruch, der aus dem erstmaligen Ansatz des Geschäfts- oder Firmenwerts hervorgeht, ist im Rahmen der Bilanzierung eines Unternehmenszusammenschlusses insofern anzusetzen, dass die Wahrscheinlichkeit besteht, dass ein zu versteuerndes Ergebnis bestehen wird, gegen das die abzugsfähigen temporären Differenzen aufgelöst werden können.“

Die Paragraphen 66-68 werden wie folgt geändert:

**„Latente Steuern als Folge eines Unternehmenszusammenschlusses**

66. Wie in den Paragraphen 19 und 26(c) erläutert, können temporäre Unterschiede bei einem Unternehmenszusammenschluss entstehen. Gemäß IFRS 3 bilanziert ein Unternehmen alle sich ergebenden latenten Steueransprüche (in dem Umfang, wie sie die Ansatzkriterien des Paragraphen 24 erfüllen) oder latente Steuerschulden als identifizierbare Vermögenswerte und Schulden zum Erwerbszeitpunkt. Folglich beeinflussen jene latenten Steueransprüche und latenten Steuerschulden den Betrag des Geschäfts- oder Firmenwerts oder den Gewinn, der aus einem Erwerb zu einem Preis unter Marktwert erfasst wurde. Gemäß Paragraph 15(a) setzt ein Unternehmen jedoch keine latenten Steuerschulden an, die aus dem erstmaligen Ansatz eines Geschäfts- oder Firmenwerts entstanden sind.

67. Infolge eines Unternehmenszusammenschlusses könnte sich die Wahrscheinlichkeit, dass ein Erwerber einen latenten Steueranspruch aus der Zeit vor dem Zusammenschluss realisiert, ändern. Ein Erwerber kann es für wahrscheinlich halten, dass er seinen eigenen latenten Steueranspruch, der vor dem Unternehmenszusammenschluss nicht angesetzt war, realisieren wird. Beispielsweise kann ein Erwerber in der Lage sein, den Vorteil seiner noch nicht genutzten steuerlichen Verluste gegen das zukünftige zu versteuernde Einkommen des erworbenen Unternehmens zu verwenden. Infolge eines Unternehmenszusammenschlusses könnte es alternativ nicht mehr wahrscheinlich sein, dass mit zukünftig zu versteuerndem Ergebnis der latente Steueranspruch realisiert werden kann. In solchen Fällen bilanziert der Erwerber eine Änderung des latenten Steueranspruchs in der Periode des Unternehmenszusammenschlusses, schließt diesen jedoch nicht als Teil der Bilanzierung des Unternehmenszusammenschlusses ein. Deshalb berücksichtigt der Erwerber ihn bei der Bewertung des Geschäfts- oder Firmenwerts oder des Gewinns aus einem Erwerb zu einem Preis unter dem Marktwert, der bei einem Unternehmenszusammenschluss erfasst wird, nicht.
68. Der potenzielle Nutzen eines ertragsteuerlichen Verlustvortrags oder anderer latenter Steueransprüche des erworbenen Unternehmens könnte die Kriterien für einen gesonderten Ansatz zum Zeitpunkt der erstmaligen Bilanzierung eines Unternehmenszusammenschlusses nicht erfüllen, aber könnte nachträglich realisiert werden.

Ein Unternehmen hat erworbene latente Steuervorteile, die es nach dem Unternehmenszusammenschluss realisiert, wie folgt zu erfassen:

- a) Erworbene latente Steuervorteile, die innerhalb des Bewertungszeitraums erfasst werden und sich aus neuen Informationen über Fakten und Umstände ergeben, die zum Erwerbszeitpunkt bestanden, sind zur Verringerung des Buchwerts eines Geschäfts- oder Firmenwerts, der in Zusammenhang mit diesem Erwerb steht, anzuwenden. Wenn der Buchwert dieses Geschäfts- oder Firmenwerts gleich Null ist, sind alle verbleibenden latenten Steuervorteile im Ergebnis zu erfassen.
- b) Alle anderen realisierten erworbenen latenten Steuervorteile sind im Ergebnis zu erfassen (oder nicht im Ergebnis, sofern es dieser Standards verlangt).

Das Beispiel nach Paragraph 68 ist gestrichen.

Paragraph 81 wird wie folgt geändert:

**„81. Weiterhin ist ebenfalls getrennt anzugeben:**

- a) ...
- h) der Steueraufwand hinsichtlich aufgegebener Geschäftsbereiche für:**
  - i) den auf die Aufgabe entfallenden Gewinn bzw. Verlust; und**
  - ii) der Gewinn oder Verlust, soweit er aus der gewöhnlichen Tätigkeit des aufgegebenen Geschäftsbereiches resultiert, zusammen mit den Vergleichszahlen für jede dargestellte frühere Periode;**
- i) der Betrag der ertragsteuerlichen Konsequenzen von Dividendenzahlungen an die Anteilseigner des Unternehmens, die vorgeschlagen oder beschlossen wurden, bevor der Abschluss zur Veröffentlichung genehmigt wurde, die aber nicht als Verbindlichkeit im Abschluss bilanziert wurden;**
- j) wenn ein Unternehmenszusammenschluss, bei dem das Unternehmen der Erwerber ist, eine Änderung des Betrags verursacht, der für die latenten Steueransprüche vor dem Erwerb ausgewiesen wurde (siehe Paragraph 67), der Betrag dieser Änderung; und**
- k) wenn die bei einem Unternehmenszusammenschluss erworbenen latenten Steuervorteile nicht zum Erwerbszeitpunkt erfasst wurden sondern erst danach (siehe Paragraph 68), eine Beschreibung des Ereignisses oder der Änderung des Umstands, welche begründen, dass die latenten Steuervorteile erfasst werden.“**

Die Paragraphen 93-95 werden wie folgt geändert:

- „93. Paragraph 68 ist vom Zeitpunkt des Inkrafttretens des IFRS 3 (in der vom International Accounting Standards Board 2008 überarbeiteten Fassung) prospektiv auf die Bilanzierung latenter Steueransprüche, die bei einem Unternehmenszusammenschluss erworben wurden, anzuwenden.**
94. Daher dürfen Unternehmen die Bilanzierung früherer Unternehmenszusammenschlüsse nicht anpassen, wenn Steuervorteile die Kriterien für eine gesonderte Erfassung zum Erwerbszeitpunkt nicht erfüllten und nach dem Erwerbszeitpunkt erfasst werden, es sei denn die Steuervorteile werden innerhalb des Bewertungszeitraums erfasst und stammen von neuen Informationen über Fakten und Umstände, die zum Erwerbszeitpunkt bestanden. Sonstige bilanzierte Steuervorteile sind im Gewinn oder Verlust zu erfassen (oder nicht im Gewinn oder Verlust, sofern es dieser Standards verlangt).
95. **Durch IFRS 3 (in der vom International Accounting Standards Board 2008 überarbeiteten Fassung) wurden die Paragraphen 21 und 67 geändert und die Paragraphen 32A und 81(j) und (k) hinzugefügt. Diese Änderungen sind erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Juli 2009 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Wendet ein Unternehmen IFRS 3 (in der 2008 überarbeiteten Fassung) auf eine frühere Periode an, so hat es auf diese Periode auch diese Änderungen anzuwenden.“**

## IAS 16 SACHANLAGEN

C5 In IAS 16 wird Paragraph 44 wie folgt geändert:

„44. Ein Unternehmen ordnet den erstmalig angesetzten Betrag einer Sachanlage zu ihren bedeutsamen Teilen zu und schreibt jedes dieser Teile getrennt ab. Es kann zum Beispiel angemessen sein, das Flugwerk und die Triebwerke eines Flugzeugs getrennt abzuschreiben, sei es als Eigentum oder aufgrund eines Finanzierungsleasings angesetzt. Wenn ein Unternehmen Sachanlagen erwirbt, die zu einem Operating-Leasingverhältnis gehören, bei dem es der Leasinggeber ist, kann es ebenso angemessen sein, die Beträge getrennt abzuschreiben, die sich in den Anschaffungskosten dieses Gegenstandes widerspiegeln und die hinsichtlich der Marktbedingungen vorteilhaften oder nachteiligen Leasingbedingungen zuzuordnen sind.“

Paragraph 81C wird hinzugefügt:

**„81C Durch IFRS 3 Unternehmenszusammenschlüsse (in der vom International Accounting Standards Board 2008 überarbeiteten Fassung) wurde Paragraph 44 geändert. Diese Änderung ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Juli 2009 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Wendet ein Unternehmen IFRS 3 (in der 2008 überarbeiteten Fassung) auf eine frühere Periode an, so hat es auf diese Periode auch diese Änderung anzuwenden.“**

## IAS 28 ANTEILE AN ASSOZIIERTEN UNTERNEHMEN

C6 In IAS 28 wird Paragraph 23 wie folgt geändert:

„23. Anteile an einem assoziierten Unternehmen werden von dem Zeitpunkt an nach der Equity-Methode bilanziert, ab dem die Kriterien eines assoziierten Unternehmens erfüllt sind. Bei dem Anteilserwerb ist jede Differenz zwischen den Anschaffungskosten des Anteils und dem Anteil des Anteilseigners an den beizulegenden Zeitwerten der identifizierbaren Vermögenswerte und Schulden des assoziierten Unternehmens wie folgt zu bilanzieren:

- a) der mit einem assoziierten Unternehmen verbundene Geschäfts- oder Firmenwert ist im Buchwert des Anteils enthalten. Die planmäßige Abschreibung dieses Geschäfts- oder Firmenwerts ist untersagt.
- b) jeder Unterschiedsbetrag zwischen dem Anteil des Gesellschafters am beizulegenden Nettozeitwert der identifizierbaren Vermögenswerte und Schulden des assoziierten Unternehmens und den Anschaffungskosten des Anteils ist als Ertrag bei der Bestimmung des Anteils des Gesellschafters am Gewinn oder Verlust des assoziierten Unternehmens in der Periode, in der der Anteil erworben wurde, enthalten.

Der Anteil ...“

## IAS 32 FINANZINSTRUMENTE: DARSTELLUNG

C7 IAS 32 wird wie folgt geändert.

Paragraph 4(c) wird gestrichen.

Paragraph 97B wird hinzugefügt:

**„97B Durch IFRS 3 (in der vom International Accounting Standards Board 2008 überarbeiteten Fassung) wurde Paragraph 4(c) gestrichen. Diese Änderung ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Juli 2009 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Wendet ein Unternehmen IFRS 3 (in der 2008 überarbeiteten Fassung) auf eine frühere Periode an, so hat es auf diese Periode auch diese Änderung anzuwenden.“**

## IAS 33 ERGEBNIS JE AKTIE

C8 In IAS 33 wird Paragraph 22 wie folgt geändert:

„22. Stammaktien, die als Teil der übertragenen Gegenleistung bei einem Unternehmenszusammenschluss ausgegeben wurden, sind in der durchschnittlich gewichteten Anzahl der Aktien zum Erwerbszeitpunkt enthalten. Dies ist darauf zurückzuführen, dass der Erwerber die Gewinne und Verluste des erworbenen Unternehmens von dem Zeitpunkt an in seine Gesamtergebnisrechnung mit einbezieht.“

## IAS 34 ZWISCHENBERICHTERSTATTUNG

C9 IAS 34 wird wie folgt geändert.

Paragraph 16(i) wird wie folgt geändert:

**„i) die Auswirkung von Änderungen in der Zusammensetzung eines Unternehmens während der Zwischenberichtsperiode, einschließlich Unternehmenszusammenschlüssen, der Übernahme oder dem Verlust der Beherrschung über Tochterunternehmen und langfristige Finanzinvestitionen, Restrukturierungsmaßnahmen sowie der Aufgabe von Geschäftsbereichen. Im Fall von Unternehmenszusammenschlüssen hat das Unternehmen die von IFRS 3 Unternehmenszusammenschlüsse geforderten Informationen anzugeben. und“**

Paragraph 48 wird hinzugefügt:

**„48. Durch IFRS 3 (in der vom International Accounting Standards Board 2008 überarbeiteten Fassung) wurde Paragraph 16(i) geändert. Diese Änderung ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Juli 2009 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Wendet ein Unternehmen IFRS 3 (in der 2008 überarbeiteten Fassung) auf eine frühere Periode an, so hat es auf diese Periode auch diese Änderung anzuwenden.“**

IAS 36 WERTMINDERUNG VON VERMÖGENSWERTEN

C10 IAS 36 wird wie folgt geändert.

In Paragraph 6 wird die Definition des Datums des Vertragsabschlusses gestrichen.

Paragraph 65 wird wie folgt geändert:

„65. Die Paragraphen 66-108 und Anhang C beschreiben die Anforderungen an die Identifizierung der zahlungsmittelgenerierenden Einheit, zu der ein Vermögenswert gehört, sowie an die Bestimmung des Buchwerts und die Erfassung der Wertminderungsaufwendungen für zahlungsmittelgenerierende Einheiten und Geschäfts- oder Firmenwerte.“

Die Paragraphen 81 und 85 werden wie folgt geändert:

„81. Der bei einem Unternehmenszusammenschluss erworbene Geschäfts- oder Firmenwert ist ein Vermögenswert, der den künftigen wirtschaftlichen Nutzen anderer bei dem Unternehmenszusammenschluss erworbener Vermögenswerte darstellt, die nicht einzeln identifiziert und getrennt erfasst werden können. Der Geschäfts- oder Firmenwert erzeugt keine Cashflows, die unabhängig von anderen Vermögenswerten oder Gruppen von Vermögenswerten sind, und trägt oft zu den Cashflows von mehreren zahlungsmittelgenerierenden Einheiten bei. Manchmal kann ein Geschäfts- oder Firmenwert nicht ohne Willkür einzelnen zahlungsmittelgenerierenden Einheiten sondern nur Gruppen von zahlungsmittelgenerierenden Einheiten zugeordnet werden. Daraus folgt, dass die niedrigste Ebene innerhalb der Einheit, auf der der Geschäfts- oder Firmenwert für interne Managementzwecke überwacht wird, manchmal mehrere zahlungsmittelgenerierende Einheiten, auf die sich der Geschäfts- oder Firmenwert zwar bezieht, zu denen er jedoch nicht zugeordnet werden kann, umfasst. Die in den Paragraphen 83-99 und Anhang C aufgeführten Verweise auf zahlungsmittelgenerierende Einheiten, denen ein Geschäfts- oder Firmenwert zugeordnet ist, sind ebenso als Verweise auf Gruppen von zahlungsmittelgenerierenden Einheiten, denen ein Geschäfts- oder Firmenwert zugeordnet ist, zu verstehen.

85. Wenn die erstmalige Bilanzierung für einen Unternehmenszusammenschluss am Ende der Periode, in der der Zusammenschluss stattfand, nur vorläufig festgestellt werden kann, hat der Erwerber gemäß IFRS 3 *Unternehmenszusammenschlüsse*:

- a) mit jenen vorläufigen Werten die Bilanz für den Zusammenschluss zu erstellen; und
- b) die Berichtigungen dieser vorläufigen Werte als Fertigstellung der ersten Bilanzierung innerhalb des Bewertungszeitraums, der zwölf Monate nach dem Erwerbsdatum nicht überschreiten darf, zu erfassen.

Unter diesen Umständen könnte es auch nicht möglich sein, die erstmalige Zuordnung des bei dem Zusammenschluss erfassten Geschäfts- oder Firmenwerts vor dem Ende der Berichtsperiode, in der der Zusammenschluss stattfand, fertig zu stellen. Wenn dies der Fall ist, gibt das Unternehmen die in Paragraph 133 geforderten Informationen an.“

Die Überschrift nach Paragraph 90 und die Paragraphen 91-95 werden gestrichen.

Paragraph 138 wird gestrichen.

Paragraph 139 wird wie folgt geändert:

**„139. Ein Unternehmen hat diesen Standard anzuwenden:**

a) ...“

Paragraph 140B wird hinzugefügt:

**„140B Durch IFRS 3 (in der vom International Accounting Standards Board 2008 überarbeiteten Fassung) wurden die Paragraphen 65, 81, 85 und 139 geändert; die Paragraphen 91-95 sowie 138 gestrichen und Anhang C hinzugefügt. Diese Änderungen sind erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Juli 2009 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Wendet ein Unternehmen IFRS 3 (in der 2008 geänderten Fassung) auf eine frühere Periode an, so hat es auf diese Periode auch diese Änderungen anzuwenden.“**

Ein neuer Anhang (Anhang C) wurde wie nachstehend beschrieben hinzugefügt. Hierin sind auch die Anforderungen der gestrichenen Paragraphen 91-95 enthalten.

„Anhang C

*Dieser Anhang ist integraler Bestandteil des Standards.*

**Prüfung auf Wertminderung von zahlungsmittelgenerierenden Einheiten mit einem Geschäfts- oder Firmenwert und nicht beherrschenden Anteilen**

C1 Gemäß IFRS 3 (in der vom International Accounting Standards Board 2008 überarbeiteten Fassung) bewertet und erfasst der Erwerber den Geschäfts- oder Firmenwert zum Erwerbszeitpunkt als den Unterschiedsbetrag zwischen (a) und (b) wie folgt:

- a) die Summe aus:
  - i) der übertragenen Gegenleistung, die gemäß IFRS 3 im Allgemeinen zu dem am Erwerbszeitpunkt geltenden beizulegenden Zeitwert bestimmt wird;
  - ii) dem Betrag aller nicht beherrschenden Anteile an dem erworbenen Unternehmen, die gemäß IFRS 3 bewertet werden; und
  - iii) dem am Erwerbszeitpunkt geltenden beizulegenden Zeitwert des zuvor vom Erwerber gehaltenen Eigenkapitalanteils an dem erworbenen Unternehmen, wenn es sich um einen sukzessiven Unternehmenszusammenschluss handelt.
- b) der Saldo der zum Erwerbszeitpunkt bestehenden und gemäß IFRS 3 bewerteten Beträge der erworbenen identifizierbaren Vermögenswerte und der übernommenen Schulden.

#### **Zuordnung eines Geschäfts- oder Firmenwerts**

- C2 Paragraph 80 dieses Standards schreibt vor, dass ein Geschäfts- oder Firmenwert, der bei einem Unternehmenszusammenschluss erworben wurde, den zahlungsmittelgenerierenden Einheiten bzw. den Gruppen von zahlungsmittelgenerierenden Einheiten des Erwerbers, für die aus den Synergien des Zusammenschlusses ein Nutzen erwartet wird, zuzuordnen ist, unabhängig davon, ob andere Vermögenswerte oder Schulden des erworbenen Unternehmens diesen Einheiten oder Gruppen von Einheiten bereits zugewiesen worden sind. Es ist möglich, dass einige der aus einem Unternehmenszusammenschluss entstandenen Synergien einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit zugeordnet werden, an der der nicht beherrschende Anteil nicht beteiligt ist.

#### **Prüfung auf Wertminderung**

- C3 Eine Prüfung auf Wertminderung schließt den Vergleich des erzielbaren Betrags einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit mit dem Buchwert der zahlungsmittelgenerierenden Einheit ein.
- C4 Wenn ein Unternehmen nicht beherrschende Anteile als seinen proportionalen Anteil an den identifizierbaren Netto-Vermögenswerten eines Tochterunternehmens zum Erwerbszeitpunkt und nicht mit dem beizulegenden Zeitwert bestimmt, wird der den nicht beherrschenden Anteilen zugewiesene Geschäfts- oder Firmenwert in den erzielbaren Betrag der dazugehörigen zahlungsmittelgenerierenden Einheit einbezogen aber nicht im Konzernabschluss des Mutterunternehmens ausgewiesen. Folglich wird der Bruttobetrag des Buchwerts der zur Einheit zugeordneten Geschäfts- oder Firmenwerts ermittelt, um den dem nicht beherrschenden Anteil zuzurechnenden Geschäfts- oder Firmenwert einzuschließen. Dieser berichtigte Buchwert wird dann mit dem erzielbaren Betrag der Einheit verglichen, um zu bestimmen, ob die zahlungsmittelgenerierende Einheit wertgemindert ist.

#### **Zuordnung eines Wertminderungsaufwands**

- C5 Nach Paragraph 104 muss ein identifizierter Wertminderungsaufwand zuerst zugeordnet werden, um den Buchwert des der Einheit zugewiesenen Geschäfts- oder Firmenwerts zu reduzieren und dann den anderen Vermögenswerten der Einheit anteilig auf der Basis des Buchwerts eines jeden Vermögenswerts der Einheit zugewiesen werden.
- C6 Wenn ein Tochterunternehmen oder ein Teil eines Tochterunternehmens mit einem nicht beherrschenden Anteil selbst eine zahlungsmittelgenerierende Einheit ist, wird der Wertminderungsaufwand zwischen dem Mutterunternehmen und dem nicht beherrschenden Anteil auf derselben Basis wie der Gewinn oder Verlust aufgeteilt.
- C7 Wenn ein Tochterunternehmen oder ein Teil eines Tochterunternehmens mit einem nicht beherrschenden Anteil zu einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit gehört, werden die Wertminderungsaufwendungen des Geschäfts- oder Firmenwerts den Teilen der zahlungsmittelgenerierenden Einheit, die einen nicht beherrschenden Anteil haben und den Teilen, die keinen haben, zugeordnet. Die Wertminderungsaufwendungen sind den Teilen der zahlungsmittelgenerierenden Einheit auf folgender Grundlage zuzuordnen:
- a) in dem Umfang, dass sich die Wertminderung auf den in der zahlungsmittelgenerierenden Einheit enthaltenen Geschäfts- oder Firmenwert, den relativen Buchwerten des Geschäfts- oder Firmenwerts der Teile vor der Wertminderung bezieht; und
  - b) in dem Umfang, dass sich die Wertminderung auf die in der zahlungsmittelgenerierenden Einheit enthaltenen identifizierbaren Vermögenswerte, den relativen Buchwerten der identifizierbaren Netto-Vermögenswerte der Teile vor der Wertminderung bezieht. Diese Wertminderungen werden den Vermögenswerten der Teile jeder Einheit anteilig zugeordnet, basierend auf dem Buchwert jedes Vermögenswerts des jeweiligen Teils.

In den Teilen, die einen nicht beherrschenden Anteil haben, wird der Wertminderungsaufwand zwischen dem Mutterunternehmen und dem nicht beherrschenden Anteil gleichermaßen, wie es beim Gewinn oder Verlust der Fall ist, aufgeteilt.

- C8 Wenn sich ein einem nicht beherrschenden Anteil zugeordneter Wertminderungsaufwand auf den Geschäfts- oder Firmenwert bezieht, der nicht im Konzernabschluss des Mutterunternehmens ausgewiesen wird (siehe Paragraph C4), wird diese Wertminderung nicht als ein Wertminderungsaufwand des Geschäfts- oder Firmenwerts erfasst. In diesen Fällen wird nur der Wertminderungsaufwand, der sich auf den dem Mutterunternehmen zugeordneten Geschäfts- oder Firmenwert bezieht, als ein Wertminderungsaufwand des Geschäfts- oder Firmenwerts erfasst.

C9 Das erläuternde Beispiel 7 veranschaulicht die Prüfung auf Wertminderung einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit mit einem Geschäfts- oder Firmenwert, die kein hundertprozentiges Tochterunternehmen ist.“

IAS 37 RÜCKSTELLUNGEN, EVENTUALVERBINDLICHKEITEN UND EVENTUALFORDERUNGEN

C11 In IAS 37 wird Paragraph 5 wie folgt geändert:

„5. Wenn ein anderer Standard bestimmte Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten oder Eventualforderungen behandelt, ist der betreffende Standard von dem Unternehmen an Stelle dieses Standards anzuwenden. Gewisse Rückstellungsarten werden zum Beispiel in weiteren Standards behandelt:

a) Fertigungsaufträge (siehe IAS 11 *Fertigungsaufträge*);

...“

IAS 38 IMMATERIELLE VERMÖGENSWERTE

C12 IAS 38 wird wie folgt geändert.

In Paragraph 8 wird die Definition des Datums des Vertragsabschlusses gestrichen.

Die Paragraphen 11, 12, 25 und 33-35 werden wie folgt geändert:

„11. Die Definition eines immateriellen Vermögenswerts verlangt, dass ein immaterieller Vermögenswert identifizierbar ist, um ihn vom Geschäfts- oder Firmenwert unterscheiden zu können. Der bei einem Unternehmenszusammenschluss erworbene Geschäfts- oder Firmenwert ist ein Vermögenswert, der den künftigen wirtschaftlichen Nutzen anderer bei dem Unternehmenszusammenschluss erworbenen Vermögenswerte darstellt, die nicht einzeln identifiziert und getrennt angesetzt werden können. Der künftige wirtschaftliche Nutzen kann das Ergebnis von Synergien zwischen den erworbenen identifizierbaren Vermögenswerten sein oder aber aus Vermögenswerten resultieren, die einzeln nicht im Abschluss angesetzt werden können.

**12. Ein Vermögenswert ist identifizierbar, wenn:**

**a) er separierbar ist, d. h. er kann vom Unternehmen getrennt und verkauft, übertragen, lizenziert, vermietet oder getauscht werden. Dies kann einzeln oder in Verbindung mit einem Vertrag, einem identifizierbaren Vermögenswert oder einer identifizierbaren Schuld unabhängig davon erfolgen, ob das Unternehmen dies zu tun beabsichtigt; oder**

**b) er aus vertraglichen oder anderen gesetzlichen Rechten entsteht, unabhängig davon, ob diese Rechte vom Unternehmen oder von anderen Rechten und Verpflichtungen übertragbar oder separierbar sind..**

25. Der Preis, den ein Unternehmen für den gesonderten Erwerb eines immateriellen Vermögenswerts zahlt, wird normalerweise die Erwartungen über die Wahrscheinlichkeit widerspiegeln, dass der voraussichtliche künftige Nutzen aus dem Vermögenswert dem Unternehmen zufließen wird. Mit anderen Worten: das Unternehmen erwartet, dass ein Zufluss von wirtschaftlichem Nutzen entsteht, selbst wenn der Zeitpunkt oder die Höhe des Zuflusses unsicher sind. Das Ansatzkriterium aus Paragraph 21(a) über die Wahrscheinlichkeit wird daher für gesondert erworbene immaterielle Vermögenswerte stets als erfüllt angesehen.

33. Wenn ein immaterieller Vermögenswert gemäß IFRS 3 *Unternehmenszusammenschlüsse* bei einem Unternehmenszusammenschluss erworben wird, entsprechen die Anschaffungskosten dieses immateriellen Vermögenswerts seinem beizulegenden Zeitwert zum Erwerbszeitpunkt. Der beizulegende Zeitwert eines immateriellen Vermögenswerts wird die Markterwartungen über die Wahrscheinlichkeit widerspiegeln, dass der erwartete künftige wirtschaftliche Nutzen aus dem Vermögenswert dem Unternehmen zufließen wird. Mit anderen Worten: das Unternehmen erwartet, dass ein Zufluss von wirtschaftlichem Nutzen entsteht, selbst wenn der Zeitpunkt oder die Höhe des Zuflusses unsicher sind. Das Ansatzkriterium aus Paragraph 21(a) über die Wahrscheinlichkeit wird für immaterielle Vermögenswerte, die bei Unternehmenszusammenschlüssen erworben wurden, stets als erfüllt angesehen. Wenn ein bei einem Unternehmenszusammenschluss erworbener Vermögenswert separierbar ist oder aus vertraglichen oder anderen gesetzlichen Rechten entsteht, gibt es genügend Informationen, um diesen Vermögenswert verlässlich zum beizulegenden Zeitwert zu bestimmen. Somit wird das verlässliche Bewertungskriterium aus Paragraph 21(b) über die Wahrscheinlichkeit für immaterielle Vermögenswerte, die bei Unternehmenszusammenschlüssen erworben wurden, stets als erfüllt angesehen.

34. Gemäß diesem Standard und IFRS 3 (in der vom International Accounting Standards Board 2008 überarbeiteten Fassung) setzt ein Erwerber den immateriellen Vermögenswert des erworbenen Unternehmens zum Erwerbszeitpunkt separat vom Geschäfts- oder Firmenwert an, unabhängig davon, ob der Vermögenswert vor dem Unternehmenszusammenschluss vom erworbenen Unternehmen angesetzt wurde. Das bedeutet, dass der Erwerber ein aktives Forschungs- und Entwicklungsprojekt des erworbenen Unternehmens als einen vom Geschäfts- oder Firmenwert getrennten Vermögenswert ansetzt, wenn das Projekt die Definition eines immateriellen Vermögenswerts erfüllt. Ein laufendes Forschungs- und Entwicklungsprojekt eines erworbenen Unternehmens erfüllt die Definitionen eines immateriellen Vermögenswerts, wenn es:

- a) die Definitionen eines Vermögenswerts erfüllt; und
- b) identifizierbar ist, d. h. wenn es separierbar ist oder aus vertraglichen oder gesetzlichen Rechten entsteht.

**Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts eines bei einem Unternehmenszusammenschluss erworbenen immateriellen Vermögenswerts**

35. Wenn ein bei einem Unternehmenszusammenschluss erworbener immaterieller Vermögenswert separierbar ist oder aus vertraglichen oder anderen gesetzlichen Rechten entsteht, gibt es genügend Informationen, um diesen Vermögenswert verlässlich zum beizulegenden Zeitwert zu bestimmen. Wenn es für die Schätzungen, die zur Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts eines immateriellen Vermögenswerts benutzt werden, eine Reihe möglicher Ergebnisse mit verschiedenen Wahrscheinlichkeiten gibt, geht diese Unsicherheit in die Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts des Vermögenswerts ein.“

Paragraph 38 wird gestrichen.

Paragraph 68 wird wie folgt geändert:

**„68. Ausgaben für einen immateriellen Posten sind in der Periode als Aufwand zu erfassen, in der sie anfallen, es sei denn, dass:**

- a) sie Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines immateriellen Vermögenswerts sind, der die Ansatzkriterien erfüllt (siehe Paragraphen 18-67); oder
- b) der Posten bei einem Unternehmenszusammenschluss erworben wird und nicht als immaterieller Vermögenswert angesetzt werden kann. Ist dies der Fall, sind sie Teil des Betrags, der zum Erwerbszeitpunkt als Geschäfts- oder Firmenwert bilanziert wurde (siehe IFRS 3).“

Paragraph 94 wird wie folgt geändert:

**„94. Die Nutzungsdauer eines immateriellen Vermögenswerts, der aus vertraglichen oder gesetzlichen Rechten entsteht, darf den Zeitraum der vertraglichen oder anderen gesetzlichen Rechte nicht überschreiten, kann jedoch kürzer sein, je nachdem über welche Periode das Unternehmen diesen Vermögenswert voraussichtlich einsetzt. Wenn die vertraglichen oder anderen gesetzlichen Rechte für eine begrenzte Dauer mit der Möglichkeit der Verlängerung übertragen werden, darf die Nutzungsdauer des immateriellen Vermögenswerts die Verlängerungsperiode(n) nur mit einschließen, wenn es bewiesen ist, dass das Unternehmen die Verlängerung ohne erhebliche Kosten unterstützt. Die Nutzungsdauer eines zurückerworbenen Rechts, das bei einem Unternehmenszusammenschluss als immaterieller Vermögenswert angesetzt wird, ist die restliche in dem Vertrag vereinbarte Periode, durch den dieses Recht zugestanden wurde, und darf keine Verlängerung enthalten.“**

Paragraph 115A wird hinzugefügt:

„115A Im Fall eines bei einem Unternehmenszusammenschluss zurückerworbenen Rechts, und wenn dieses Recht später an einen Dritten weitergegeben (verkauft) wird, ist der dazugehörige Buchwert, sofern vorhanden, zu verwenden, um den Gewinn bzw. Verlust bei der Weitergabe zu bestimmen.“

Paragraph 129 wird gestrichen.

Paragraph 130 wird wie folgt geändert:

**„130. Ein Unternehmen hat diesen Standard anzuwenden:**

- a) ...“

Paragraph 130C wird hinzugefügt:

**„130C Durch IFRS 3 (in der vom International Accounting Standards Board 2008 überarbeiteten Fassung) werden die Paragraphen 12, 33-35, 68, 94 und 130 geändert, die Paragraphen 38 und 129 gestrichen und Paragraph 115A hinzugefügt. Diese Änderungen sind prospektiv in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Juli 2009 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Für immaterielle Vermögenswerte und Geschäfts- oder Firmenwert bei früheren Unternehmenszusammenschlüssen angesetzte Beträge sind daher nicht zu berichtigen. Wendet ein Unternehmen IFRS 3 (in der 2008 überarbeiteten Fassung) auf eine frühere Periode an, so hat es auf diese Periode auch diese Änderungen anzuwenden.“**

IAS 39 *FINANZINSTRUMENTE: ANSATZ UND BEWERTUNG*

C13 IAS 39 wird wie folgt geändert.

Paragraph 2(f) wird gestrichen.

Paragraph 103D wird hinzugefügt:

**„103D Durch IFRS 3 (in der vom International Accounting Standards Board 2008 überarbeiteten Fassung) wurde Paragraph 2(f) gestrichen. Diese Änderung ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Juli 2009 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Wendet ein Unternehmen IFRS 3 (in der 2008 überarbeiteten Fassung) auf eine frühere Periode an, so hat es auf diese Periode auch diese Änderung anzuwenden.“**

IFRIC 9 *NEUBEURTEILUNG EINGEBETTETER DERIVATE*

C14 Paragraph 5 von IFRIC 9 erhält folgende Fußnote:

„5. Diese Interpretation geht weder auf den Erwerb von Verträgen mit eingebetteten Derivaten bei einem Unternehmenszusammenschluss noch auf ihre eventuelle Neubeurteilung zum Erwerbszeitpunkt ein (\*).

(\*) IFRS 3 (überarbeitet 2008) behandelt den Erwerb von Verträgen mit eingebetteten Derivaten bei einem Unternehmenszusammenschluss.“

---