

Zugrundeliegender Standard	IFRS 3
Kurztitel des Moduls	IFRS 3 – M3
Datum der Verabschiedung durch den HFA	13.05.2026
Status der Verlautbarung (Entwurf/finale Fassung)	Entwurf
Vorbereitendes IDW Gremium	Arbeitskreis „IFRS-Rechnungslegung“

Der Fachausschuss Unternehmensberichterstattung (FAB) des IDW hat den folgenden Entwurf eines Moduls der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: IFRS-Modulverlautbarung IDW RS FAB 50 verabschiedet.

Das neue Modul IFRS 3-M3 von IDW RS FAB 50 soll den Abschnitt 3 der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Einzelfragen zur Anwendung von IFRS (IDW RS HFA 2) (Stand: 29.06.2018) zur bilanziellen Abbildung von konzerninternen Umstrukturierungen ersetzen. Der Abschnitt 3 von IDW RS HFA 2 entfällt mit der endgültigen Verabschiedung des Moduls.

Änderungs- oder Ergänzungsvorschläge zum Entwurf werden schriftlich an die Geschäftsstelle des IDW (Postfach 32 05 80, 40420 Düsseldorf, oder stimmungen@idw.de) bis zum 31.07.2026 erbeten. Die Änderungs- oder Ergänzungsvorschläge werden im Internet auf der IDW Website veröffentlicht, wenn dies nicht ausdrücklich vom Verfasser abgelehnt wird.

Der Entwurf steht bis zur endgültigen Verabschiedung im Internet (www.idw.de) unter der Rubrik Verlautbarungen als Download-Angebot zur Verfügung.

Copyright © Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Düsseldorf.

1 Thema

- 1 Bewertung von Vermögenswerten und Schulden, die im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses unter gemeinsamer Kontrolle¹ entweder durch Einbringung der Anteile, Verschmelzung oder Veräußerung des gesamten Reinvermögens eines Tochterunternehmens an das andere Tochterunternehmen übergehen.

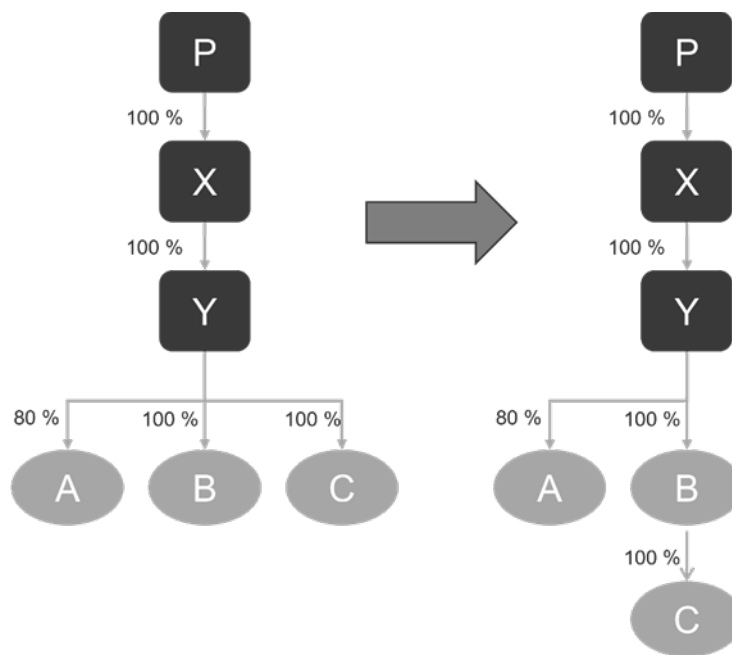
2 Sachverhalt bzw. Fallkonstellation

- 2 Nachfolgend werden Unternehmenszusammenschlüsse unter gemeinsamer Kontrolle (*business combinations under common control*) oder allgemeiner Transaktionen unter gemeinsamer Kontrolle (*common control transactions*) betrachtet, bei denen beide an der Transaktion

¹ Unternehmenszusammenschlüsse unter gemeinsamer Kontrolle sind häufig Folge konzerninterner Umstrukturierungen.

beteiligten Tochterunternehmen im Wege der Vollkonsolidierung in den Konzernabschluss eines übergeordneten Mutterunternehmens einbezogen werden und nicht demselben Teilkonzern angehören.

- 3 Die nachfolgenden Ausführungen betreffen die Abbildung der Übertragung eines Geschäftsbetriebs (*business*) i.S. von IFRS 3 im Teilkonzernabschluss des übernehmenden Tochterunternehmens.
- 4 In der folgenden Konzernstruktur sind alle Unternehmen Geschäftsbetriebe i.S. des IFRS Accounting Standards (IFRS) 3. Unternehmen Y überträgt seine Beteiligung an Unternehmen C auf Unternehmen B. Damit ist Unternehmen B in seinem Teilkonzernabschluss grundsätzlich der Erwerber i.S. von IFRS 3.



3 Problem

- 5 Bei der Übertragung der Beteiligung von Y an dem Unternehmen C auf das Unternehmen B handelt es sich aus Sicht des aufnehmenden Unternehmens B um einen Unternehmenszusammenschluss unter gemeinsamer Kontrolle. Diese Transaktion ist vom Anwendungsbereich des IFRS 3 ausgeschlossen (IFRS 3.2(c), IFRS 3.B1 ff.). Die IFRS enthalten keine expliziten Regelungen für die bilanzielle Abbildung derartiger Transaktionen. Es gilt daher eine Rechnungslegungsmethode zu entwickeln und anzuwenden, die Abschlussadressaten relevante und verlässliche Informationen für deren wirtschaftliche Entscheidungsprozesse vermittelt (IAS 8.10 ff.).
- 6 Die bilanzielle Behandlung derartiger Transaktionen im Teilkonzernabschluss eines Tochterunternehmens, das den Geschäftsbetrieb und somit die Vermögenswerte und Schulden eines anderen Tochterunternehmens übernimmt (im Beispiel Unternehmen B als Erwerber i.S. von IFRS 3), hängt insb. davon ab, ob der erforderlichen Würdigung des Sachverhalts das Verständnis zugrunde gelegt wird, dass dieser Teilkonzernabschluss einen eigenständigen, vom Konzernabschluss eines übergeordneten Mutterunternehmens losgelösten Konzernabschluss

darstellt (sog. *separate reporting entity approach*, s.u. Sichtweise 1) oder ob dieser Teilkonzernabschluss nach den IFRS lediglich als ein Ausschnitt aus dem Konzernabschluss *eines* übergeordneten Mutterunternehmens angesehen wird (sog. *predecessor accounting*, s.u. Sichtweise 2).

4 Würdigung

Sichtweise 1: Teilkonzernabschluss des aufnehmenden Unternehmens ist ein eigenständiger, vom Konzernabschluss eines übergeordneten Mutterunternehmens losgelöster Konzernabschluss

- 7 Soweit der Teilkonzernabschluss des aufnehmenden Unternehmens (im Beispiel Unternehmen B als Erwerber i.S. von IFRS 3) als ein eigenständiger Konzernabschluss angesehen wird (sog. *separate reporting entity approach*), sind solche Transaktionen nach IAS 8.11(a) unter analoger Anwendung von IFRS 3 wie Unternehmenserwerbe mit Dritten abzubilden. Dies schließt die Anwendung der Regelungen zur Bestimmung des Erwerbers mit ein (IFRS 3.6 f., IFRS 3.B13 ff.).

Sichtweise 2: Teilkonzernabschluss des aufnehmenden Unternehmens ist lediglich als ein Ausschnitt aus dem Konzernabschluss eines übergeordneten Mutterunternehmens anzusehen

- 8 Wird der Teilkonzernabschluss des aufnehmenden Unternehmens hingegen als Ausschnitt aus dem Konzernabschluss eines übergeordneten Mutterunternehmens betrachtet, ist unter Bezugnahme auf IAS 8.10 ff. auch die Anwendung der Buchwertfortführungsmethode (sog. *predecessor accounting*) möglich.
- 9 Bei Anwendung der Buchwertfortführungsmethode kann das aufnehmende Unternehmen (im Beispiel Unternehmen B) die Buchwerte aus den jeweiligen IFRS-Abschlüssen der nachfolgend genannten Unternehmen wählen:
- Buchwerte aus dem Konzernabschluss des Veräußerers (Y)
 - Buchwerte aus dem Einzelabschluss des übertragenen Unternehmens (C)
 - Buchwerte aus dem Konzernabschluss des obersten Mutterunternehmens (P) oder
 - Buchwerte aus dem Konzernabschluss eines zwischengeschalteten Mutterunternehmens (X).
- 10 Die gewählte Vorgehensweise (d.h. entweder Erwerbsbilanzierung nach IFRS 3 analog oder Buchwertfortführungsmethode) ist bei gleichartigen Transaktionen stetig anzuwenden und nach IAS 1.112(a) und IAS 1.117 (künftig: nach IFRS 18.113(a) und IAS 8.27A) im Anhang darzustellen.
- 11 Bei Anwendung der Buchwertfortführungsmethode besteht nach h.M. ein Wahlrecht, die Methode retrospektiv (soweit gemeinsame Kontrolle vorlag) oder prospektiv ab dem Transaktionszeitpunkt anzuwenden.