

PRACTICAL APPLICATION EXAMPLES FOR SPECIAL CASES IN THE SCOPE OF CONSOLIDATION ACCORDING TO IFRS

Markus Häfele, Ph.D.¹, Celine Frei²

¹Hochschule Pforzheim University, Federal Republic of Germany,

markus.haefele@hs-pforzheim.de

²Hochschule Pforzheim University, Federal Republic of Germany, frecel@hs-pforzheim.de

Abstract

Business combinations under common control are “business combinations in which all of the combining entities or businesses are ultimately controlled by the same party or parties both before and after the business combination, and that control is not transitory” (IFRS 3.B1). These issues often are undertaken for many different reasons to achieve purposes that vary from business combinations of entities not under common control, i. e. reorganise group activities with an aim to achieve synergies or to obtain tax efficiency within the group. The European Financial Reporting Advisory Group explains that the often complex structures and arrangements to effect such changes raise considerable challenges for financial reporting. International Financial Reporting Standards (IFRS) are currently silent on how the entity receiving a business under common control should account for the transaction¹.

JEL Classification: H21, H25, M4

Keywords: accounting, tax efficiency, financial reporting, International Financial Reporting Standards (IFRS),

1. Einleitung

Die Abgrenzung des Konsolidierungskreises sowie die weitere bilanzielle Behandlung gestaltet sich im Zusammenhang mit Gleichordnungskonzernen bzw.

¹ European Financial Reporting Advisory Group, Discussion Paper, Accounting for Business combinations under common control. S. IV, http://www.efrag.org/files/bcucc/bcucc_DP.pdf.

Zusammenschlüssen von Unternehmen unter Common Control in bestimmten Fällen schwierig. Dies betrifft vor allem Fälle, in denen die Beherrschung nicht von einem Unternehmen allein, sondern von mehreren beherrschenden Unternehmen gemeinsam ausgeübt wird bzw. in denen letztlich alle sich zusammenschließenden Unternehmen von derselben Partei oder denselben Parteien sowohl vor als auch nach dem Unternehmenszusammenschluss beherrscht werden². Zurückzuführen sind diese Unsicherheiten in der Rechnungslegung auf Regelungslücken in den *International Accounting Standards* (IAS) bzw. *International Financial Reporting Standards* (IFRS). Weder die einschlägigen Standards (IAS/IFRS) noch die Interpretationen (SIC/IFRIC) regeln die detaillierte bilanzielle Behandlung dieser Sachverhalte, auch der International Accounting Standards Board (IASB) weiß in diesem Sonderfall keine angemessene Vorgehensweise aufzuzeigen³.

Da diese sehr praxisrelevanten Themenbereiche äußerst ermessensbehaftet sein können, bedarf es auch im Interesse der Anwender einer adäquaten Schließung der Lücken, um die Abbildung der genannten Sonderfälle unter Gewährleistung des *true and fair view* im Rahmen der Abgrenzung des Konsolidierungskreises sowie der bilanziellen Behandlung im Konzernabschluss zu erreichen.

2. Gleichordnungskonzern: Eigenschaft und Besonderheit bei der Anwendung nach IFRS

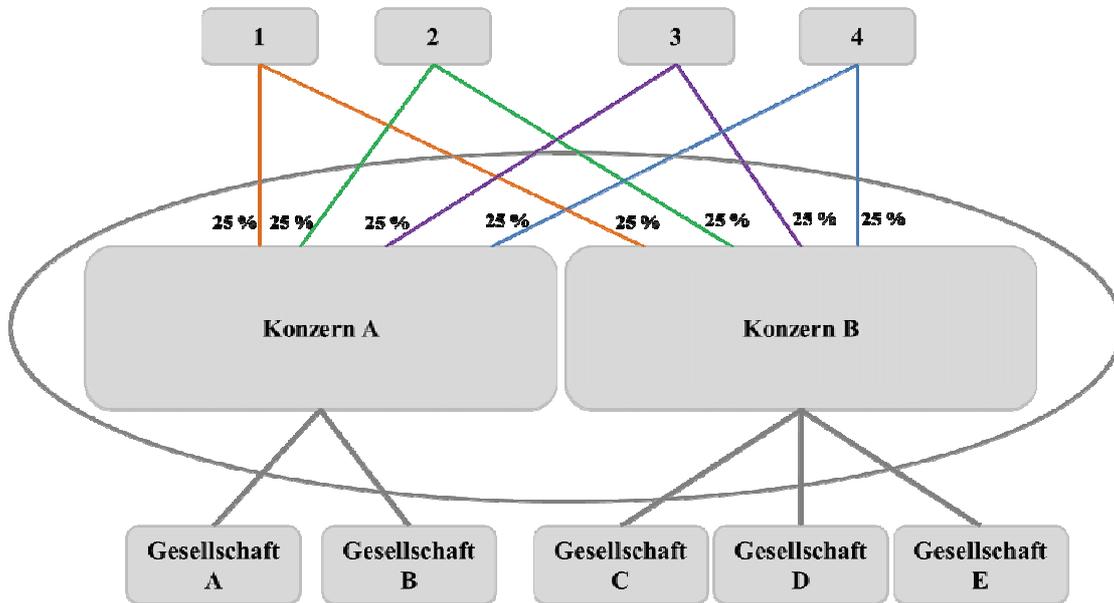
Nach den deutschen Rechnungslegungsnormen wird von einem Gleichordnungskonzern gesprochen, wenn die Kriterien des § 18 Abs. 2 AktG erfüllt sind. Diese beinhalten definitionsgemäß die Zusammenfassung mehrerer rechtlich selbständiger Unternehmen, welche in Unabhängigkeit zu dem anderen Unternehmen stehen und unter einheitlicher Leitung agieren, d. h. zwei Unternehmensgruppen werden durch die gleichen nichtunternehmerischen Personen beherrscht (vgl. Abbildung 1)⁴. Schlussfolgernd liegt bei dieser Art eines Konzerns keine Fähigkeit der vollständigen Einflussnahme durch eine Partei vor⁵.

² Baetge, Hayn, Ströhmer in: Baetge, Wollmert, Kirsch, Oser, Bischof (Hrsg.), Rechnungslegung nach IFRS, Teil B, IFRS 10, Tz. 196 sowie IFRS 3. B1.

³ Vgl. ERNST & YOUNG (2014), International GAAP 2014, Kap. 6, 2.3.6; Küting in: Quo vadis? – Common Control vs. Separate Entity Approach: zum Teilkonzern-(miss-)verständnis nach IFRS, IRZ (2012), Rn. 151.

⁴ Lüdenbach in: Lüdenbach/Hoffmann (Hrsg.) (2013), IFRS Kommentar, § 32, Rn. 77.

⁵ Nachfolgende Ausführung verwendet die Definition eines Gleichordnungskonzerns nach dem Aktiengesetz, da sich in den IFRS keine Erläuterungen diesbezüglich befinden.

Abbildung 1, Quelle: Eigene Darstellung.

Die Pflicht zur Konzernabschlussaufstellung richtet sich für Mutterunternehmen mit Sitz in Deutschland ausschließlich nach den §§ 290 ff. HGB, auch wenn für den Konzernabschluss Art. 4 der IAS-Verordnung bzw. § 315a Abs. 2 HGB gilt und ein Konzernabschluss nach endorsed IFRS erstellt werden muss. Kapitalmarktorientierte Gesellschaften, die nach §§ 290-293 HGB einen Konzernabschluss zu erstellen haben, unterliegen somit für die Beurteilung des Konsolidierungskreises den Vorschriften nach IFRS 10⁶.

Aufgrund der teilweise starken Kritik an den bisherigen Regelungen für die Konzernrechnungslegung IAS 27 „*Consolidated Financial Statements*“ (nach der Neuregelung „*Separate Financial Statements*“) hat der IASB im Mai 2011 den neuen Standard IFRS 10 „*Consolidated Financial Statements*“ veröffentlicht, der den alten Standard und die entsprechenden Interpretationen (z. B. SIC-12) im Hinblick auf die Abgrenzung des Konsolidierungskreises ersetzt⁷. Gemäß IFRS 10 „*Consolidated financial statements*“ fällt ein Gleichordnungskonzern nicht unter dessen Anwendungsbereich, da sich dieser Standard lediglich auf Unternehmen bezieht, welche unter der Beherrschung eines Mutterunternehmens liegen, dieses demnach die

Vgl. § 18 Abs. 2 AktG; Bayer (2008), Unterordnungs- und Gleichordnungskonzerne, Rn. 3; Maier-Reimer (2011), Konzern und Konzernunternehmen, Rn. 9.

⁶ Lüdenbach in: Lüdenbach/Hoffmann (Hrsg.) (2012), IFRS Kommentar, § 32, Rn. 5.

⁷ Lüdenbach in: Lüdenbach/Hoffmann (Hrsg.) (2013), IFRS Kommentar, § 32, Rn. 6.

Möglichkeit hat, die Finanz- und Geschäftspolitik eines Unternehmens zu bestimmen. Dieses gravierende und ausschlaggebende Merkmal der Kontrolle erfüllt ein Gleichordnungskonzern nicht, da zwischen den Obergesellschaften kein Beherrschungsverhältnis existiert und keines der an den Konzernen beteiligten Unternehmen eine beherrschende Kontrollfunktion hat.⁸ Bei Anwendung des IFRS 10 hätte es bei einer Konzernstruktur mit gleichgeordneten Obergesellschaften zur Folge, dass unter keinen Umständen das Prinzip der *true and fair view* nach dem Rahmenkonzept erfüllt wird und es zur Entstehung von Teilkonzernen (A, B) kommen würde. Die Tatsache, dass zwischen den Konzernen Transaktionen stattfinden und diese demnach wie unter fremden Dritten behandelt werden, führt zu einer unzutreffenden Darstellung dieser Maßnahmen und Geschäftsvorfälle, welche nicht vollumfänglich und teilweise verzerrt dargestellt werden. Ein Abschluss, der die Gesamtheit aller Gesellschaften berücksichtigt und ein entsprechendes Gesamtbild des Gleichordnungskonzerns wiedergibt, fällt dadurch weg. Jede Obergesellschaft bildet ihren eigenen Abschluss gem. IFRS 10. Durch die fehlenden Konsolidierungsbuchungen in einem von IFRS 10 nicht vorgesehenen Gesamtabchluss kommt es zu einer für den Abschlussadressaten inkorrekten Abbildung der Transaktionen zwischen den Teilkonzernen.

Diese Regelungslücken können unter Umständen nach den Vorschriften des IAS 8 „*Accounting policies, changes in accounting estimates and errors*“ geschlossen werden⁹. Nach IAS 8.10 kann eine Analogie zu einem anderen Standard gebildet werden, wenn sich in einem bestehenden Standard eine Regelungslücke auftut. An dieser Stelle bedarf es vorab einer genaueren Betrachtung der Struktur eines Gleichordnungskonzerns (vgl. auch Abbildung 1). Lediglich das Merkmal der gleichrangigen Positionen der Obergesellschaften und somit das Nicht-Vorhandensein eines Beherrschungsverhältnisses unterscheidet den Gleichordnungskonzern in seinem Aufbau vom gängigen Unterordnungskonzern nach § 18 Abs. 1 AktG, welcher sich durch ein herrschendes und mindestens ein in Abhängigkeit stehendes Unternehmen auszeichnet¹⁰. Rein formal gesehen liegt somit nicht exakt die nach IFRS 10 geforderte hierarchische Konzernstruktur vor, im Gleichordnungskonzern kommt es gerade nicht zur Beherrschung der Vermögenswerte eines Unternehmens durch

⁸ Vgl. IFRS 10.1 i. V. m. IFRS 10.7, so auch IAS 27.1 i. V. m. IAS 27.4 a. F.; *Lüdenbach* in: Lüdenbach/Hoffmann (Hrsg.) (2012), IFRS Kommentar, § 32, Rn. 93.

⁹ Vgl. IAS 8; *Ruhnke/Nerlich* in: *Behandlung von Regelungslücken innerhalb der IFRS*, Der Betrieb (20.02.2004), Heft 8, S. 389-395.

¹⁰ Vgl. § 18 Abs. 1 AktG.

ein anderes Unternehmen. Bei Betrachtung aus wirtschaftlicher Sicht ergibt sich aber in bestimmten Ausnahmefällen ein nahezu gleichwertiger Aufbau durch die gemeinsame Kontrolle, vor allem aus dem Blickwinkel der Adressatenbezogenheit. Ein Rückgriff auf den Grundgedanken des IFRS 10 kann daher als sinnvoll erachtet werden. Der Standard verlangt in Anhang A, dass alle Tochterunternehmen des Mutterunternehmens in den Konzernabschluss miteinzubeziehen als handle es sich um ein einziges Unternehmen¹¹. Auf den Gleichordnungskonzern projiziert bedeutet dies das Einbeziehen von sowohl allen Obergesellschaften als auch aller weiteren Gesellschaften im In- und Ausland, die unter der Beherrschung der Obergesellschaften stehen, in einen zusammenfassenden Abschluss, um das Gesamtbild normgerecht darzustellen. Nur so kann die Zuverlässigkeit, der Informationsgehalt für die Abschlussadressaten, die Vollständigkeit und eine nicht verzerrte Darstellung gewährleistet werden. Denn durch Konsolidierungsvorgänge bzw. Eliminierungen werden die konzerninternen Transaktionen angemessen dargestellt. Kombinierte Abschlüsse bzw. *combined statements* müssen alle Konsolidierungsbuchungen beinhalten, wie es auch bei einem „normalen“ Konzernabschluss der Fall ist¹². Ein zusammenfassender Abschluss in diesem Sinne ist allerdings nur unter bestimmten Umständen IFRS-konform. Im Besonderen wenn gleichartige Eigentümerstrukturen, Personalidentität der Organe und operatives Zusammenwirken von Gruppen kann ein Rückgriff auf IAS 1.17 „*fair presentation override*“ erlaubt sein. Ein kombinierter Abschluss (*combined financial statement*) ist auch nach US-GAAP nach den Voraussetzungen der FASB ASC 810-10-45-10 bzw. ASC 810-10-55-1B möglich. Für die herrschende Meinung gilt der Abschluss unter den folgenden kumulativen Bedingungen auch nach IFRS als testierfähig¹³:

- Einheitliche Eigentümerstruktur innerhalb der „Gruppe“,
- Einheitliches Leitungsorgan für alle finanziellen und operativen Entscheidungen eines Unternehmens,
- Operative Integration der Gruppe (z. B. gemeinsame Budgetkontrollen, finanzielle und operative Struktur wie eine integrierte Gruppe).

¹¹ Vgl. IFRS 10, Anhang A, „Konzernabschluss“.

¹² Vgl. ERNST & YOUNG (2014), International GAAP 2014, Kap. 6, 2.3.6.

¹³ Baetge, Hayn, Ströhner in: Baetge, Wollmert, Kirsch, Oser, Bischof (Hrsg.), Rechnungslegung nach IFRS, Teil B, IFRS 10, Tz. 196 und 198.

Entscheidend ist letztendlich immer die Ermessensfrage, ob der kombinierte Abschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gruppe für den weitgefächerten Adressatenkreis vermittelt.

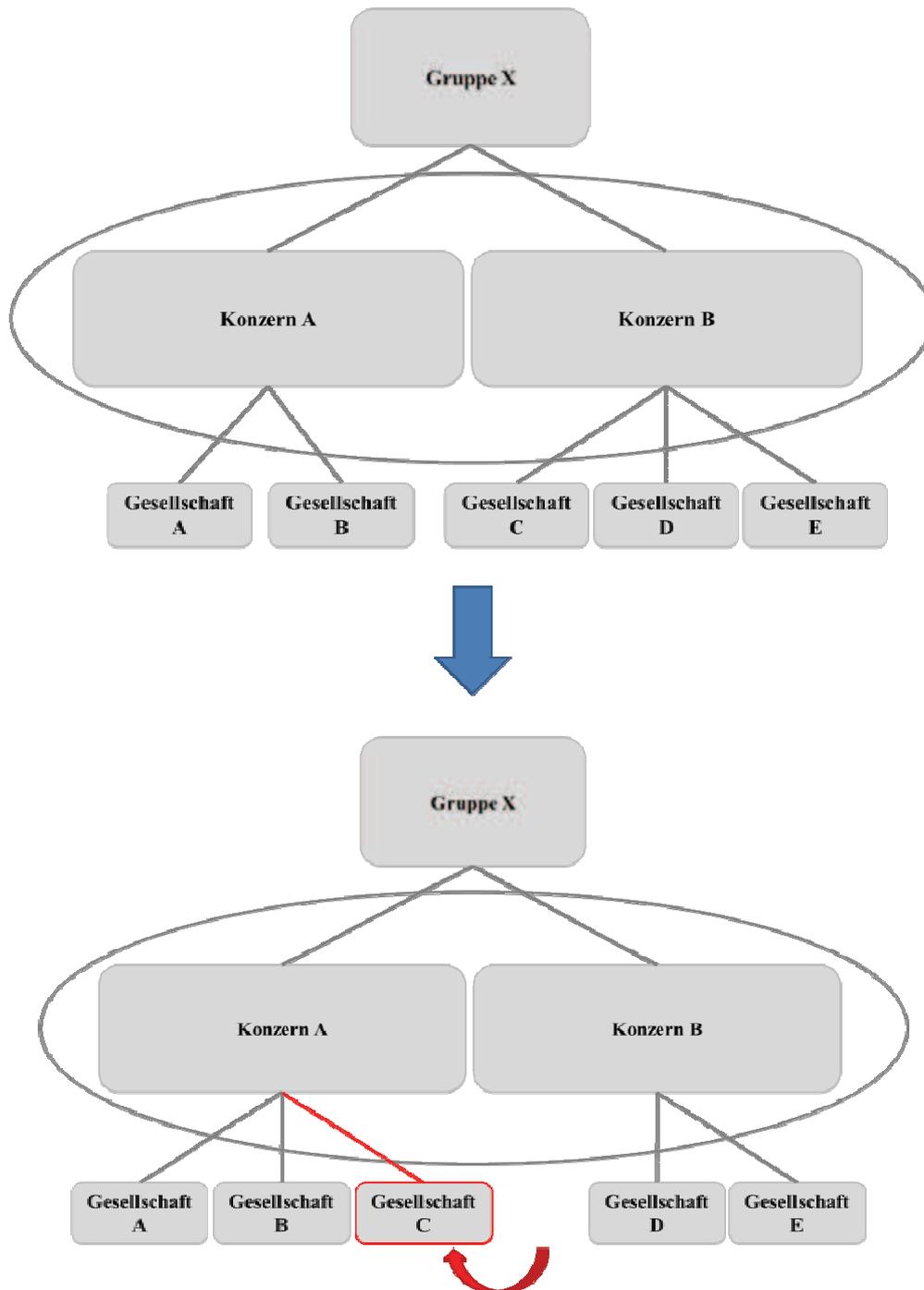
3. Unternehmenszusammenschlüsse von Unternehmen unter Common Control: Eigenschaft und Besonderheit bei der Anwendung nach IFRS

Die in den IFRS vorgegebene Definition für Unternehmenszusammenschlüsse von Unternehmen unter gemeinsamer Beherrschung stellt diese als einen „Unternehmenszusammenschluss von Unternehmen oder Geschäftsbetrieben unter gemeinsamer Beherrschung [...]dar, 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.“¹⁴.

Im Rahmen von Umstrukturierungen innerhalb des Konzerns oder einer Gruppe kann es beispielsweise vorkommen, dass in diesen Fällen ein Erwerb im Sinne einer Erlangung von Beherrschung nicht vorliegt¹⁵:

¹⁴ The official standard and interpretations approved by the EU, IFRS (2011), IFRS3 Appendix B1.

¹⁵ IDW RS HFA 2, Tz.33.

Abbildung 2, Quelle: Eigene Darstellung.

Grundsätzlich vertritt der IASB die Meinung, dass auch diese Unternehmenszusammenschlüsse nach der Erwerbsmethode abzubilden sind¹⁶. Allerdings ist die

¹⁶ Baetge, Hayn, Ströhner in: Baetge, Wollmert, Kirsch, Oser, Bischof (Hrsg.), Rechnungslegung nach IFRS, Teil B, IFRS 3, Tz. 31.

Frage nach der bilanziellen Behandlung von Transaktionen unter gemeinsamer Beherrschung strittig. IFRS 3 „*Business combinations*“ regelt die Vorschriften betreffend Unternehmenszusammenschlüssen nach IFRS. Zusammenschlüsse von Unternehmen oder Geschäftsbetrieben unter gemeinsamer Beherrschung sind angesichts der Definitionskriterien vom Anwendungsbereich des IFRS 3 gemäß IFRS 3.2 (c) explizit ausgeschlossen, darüber hinaus liegen keine anderen explizit anwendbaren Vorschriften hierfür vor. Hieraus lässt sich folgern, dass bei einer derartigen Form einer Transaktion in den IFRS-Standards eine Fehlstelle für eine entsprechende Bilanzierung vorhanden ist.¹⁷

Zur bilanziellen Behandlung derartiger Fälle werden unter Anwendung des IAS 8.11 f. zwei Ansätze diskutiert, der „*separate reporting entity approach*“ und das „*predecessor accounting*“¹⁸.

Ein Ansatz gemäß dem „*separate reporting entity approach*“ nimmt Rückgriff auf IFRS 3. Im Regelbereich dieses Standards stellen Teilkonzerne unterhalb des übergeordneten Mutterunternehmens eigenständige Berichtseinheiten dar. Der Teilkonzernabschluss des Käufers soll demnach einen eigenständigen Konzernabschluss zur Darstellung bringen. Transaktionen zwischen den Unternehmen werden bilanziell wie Transaktionen unter fremden Dritten behandelt. Dies geht auf IFRS 3 zurück, da dieser sich auf die bilanzielle Behandlung von Unternehmenszusammenschlüssen unter fremden Dritten bezieht. Als Konsequenz dieser Perspektive hätte das Unternehmen, welches die Gesellschaft verkauft eine ergebniswirksame Endkonsolidierung vorzunehmen und das erwerbende Unternehmen einen Erwerbsvorgang.¹⁹ Dieser Erwerbsvorgang erfolgt nach IFRS 3.4 anhand der Erwerbsmethode bzw. *acquisition method*, welche die Erfordernisse gem. IFRS 3.5 (a) bis (d) vorsieht²⁰. Bedingt durch die Erwerbsmethode kommt es zur Aufdeckung stiller Reserven. Und auch die sich durch die Kaufpreisallokation ergebenden Unterschiedsbeträge werden vom Erwerber auf der Aktivseite als Goodwill

¹⁷ Vgl. IFRS 3.2 (c); *Lüdenbach* in: Lüdenbach/Hoffmann (Hrsg.) (2013), IFRS Kommentar, § 31, Rn. 186.

¹⁸ IDW HFA RS 2, Tz. 35; *ERNST & YOUNG* (2014), International GAAP 2014, Kap. 10, 3.1.

¹⁹ Vgl. *Buschhüter/Senger*, Common Control Transactions – Aktuelle Bestandsaufnahme und Ausblick, IRZ (2009), Rn. 24, 25; *Küting* in: Quo vadis? – Common Control vs. Separate Entity Approach: zum Teilkonzern-(miss-)verständnis nach IFRS, IRZ (2012), Rn. 152; *Senger/Brune* (2009), § 34 Unternehmenszusammenschlüsse, Rn. 22.

²⁰ Vgl. IFRS 3.4 – 5.

ausgewiesen, wenn die Anschaffungskosten die Zeitwerte der Vermögenswerte und Schulden übersteigen²¹.

Mit dieser Vorgehensweise ergeben sich auf Ebene der Teilkonzerne immense Spielräume in der Bilanzpolitik und können gegebenenfalls missbräuchlich ausgelegt werden. Einerseits steht es dem abgebenden Unternehmen offen, inwiefern es das Ergebnis durch bilanzpolitische Maßnahmen im Teilkonzern beeinflusst. Andererseits können auch auf Seiten des erwerbenden Unternehmens im Teilkonzern erhebliche Gestaltungsspielräume entstehen. Letztendlich haben diese Gestaltungsmöglichkeiten eine beeinflussende Wirkung auf die konzernbilanzielle Darstellung²². Bei einer missbräuchlichen Behandlung besteht durch die bilanzpolitischen Spielräume die Problematik der Nicht-Erfüllung der *true and fair view*. Da die Unternehmen unter gemeinsamer Beherrschung stehen, findet keine wirkliche Markttransaktion statt. Ein Konzernabschluss in diesem Sinne würde die tatsächlichen wirtschaftlichen sowie finanziellen Verhältnisse in keinerlei Art und Weise nach dem Prinzip der *true and fair view* abbilden und dementsprechend zu einer Verzerrung der Sachverhalte führen. Darüber hinaus könnte sich die Identifizierung des Erwerbers nach IFRS 3.5 (a) i. V. m. IFRS 3.6 kompliziert gestalten. Denn gem. IFRS 3.7 muss der Erwerber nach Zusammenschluss der Unternehmen die Beherrschung über das betroffene Unternehmen besitzen. Die Identifizierung eines Erwerbers könnte somit ins Leere gehen, da die Verhältnisse der Kontrolle nicht klar und deutlich sind. Durch diese Darlegung könnte das Kriterium der Identifizierung des Erwerbers nicht erfüllt sein bzw. der Erwerber nach IFRS 3 entspricht nicht dem rechtlichen Erwerber²³.

Ein Ansatz nach dem „*predecessor accounting*“ nimmt Rückgriff auf die Systematik des US-GAAP und dessen Grundgedanke zu Common Control Transaktionen²⁴, FASB ASC 805 i. V. m. APB Opinion No, 16 und FTB 85-5 (Analogie zur Interessenzusammenführungsmethode). Hiernach stellen untergeordnete Teil-

²¹ ERNST & YOUNG (2014), International GAAP 2014, Kap. 10, 3.1.

²² Vgl. Küting in: Quo vadis? – Common Control vs. Separate Entity Approach: zum Teilkonzern-(miss-)verständnis nach IFRS, IRZ (2012), Rn. 153.

²³ Vgl. Buschhüter/Senger, Common Control Transactions – Aktuelle Bestandsaufnahme und Ausblick, IRZ (2009), Rn. 23-26, zuletzt genannter Aspekt kann aufgrund der umgekehrten Unternehmenserwerbe „*reverse acquisition*“ dennoch zur Anwendung des IFRS 3 führen.

²⁴ Vgl. ERNST & YOUNG (2014), International GAAP 2014, Kap. 10, 3.3, Küting in: Quo vadis? – Common Control vs. Separate Entity Approach: zum Teilkonzern-(miss-)verständnis nach IFRS, IRZ (2012), Rn. 155.

konzernabschlüsse einen Ausschnitt des gesamten Konzernabschlusses dar, womit nur die übergeordnete Betrachtungsweise für die Bilanzierung der Teilkonzerne in Bezug auf das Mutterunternehmen von Bedeutung ist. Bei der Bilanzierung nach dieser Vorgehensweise werden Vermögenswerte und Schulden zu Konzernbuchwerten übernommen, demnach werden die Konzernbuchwerte des Veräußerers zum Zeitpunkt des Vorgehens fortgeführt. Unterscheiden sich die vom Veräußerer angesetzten historischen Anschaffungskosten von den Buchwerten in den Abschlüssen des veräußerten Unternehmens, so ist herrschende Meinung, dass das erwerbende Unternehmen im jeweiligen Konzernabschluss die historischen Anschaffungskosten des Mutterunternehmens bilanziert²⁵. Dies hat zur Folge, dass es zu keinerlei Anpassungen bezüglich des Zeitwertes bzw. *fair value* kommt und daher keine Aufdeckung stiller Reserven erfolgt²⁶.

Aus Konzernsicht, sowohl aus der des Gesamtkonzerns als auch aus der der jeweiligen Teilkonzerne, ist es maßgeblich eine wirtschaftliche Einheit darzustellen. Eine Markttransaktion im wirtschaftlichen Sinne liegt bei einem Unternehmenszusammenschluss unter gemeinsamer Beherrschung nicht vor, sondern lediglich eine Umgliederung eines Unternehmens innerhalb der Konzernstruktur. Umso mehr sollte eine derartige verbundinterne Transaktion keinerlei Auswirkungen auf das Ergebnis haben. Entsprechend wird der sich ergebende Unterschiedsbetrag aus Nettobuchwerten des aufgekauften Unternehmens und Anschaffungskosten von Seiten des Erwerbers bei Gebrauch dieser Technik direkt mit dem Eigenkapital verrechnet, um die Ergebnisneutralität zu gewährleisten. Da das Eigenkapital mehrere Posten beinhaltet, ist offen, welcher zur Behandlung der Verrechnung der Veräußerungsgewinne bzw. –verluste sinnvollerweise heranzuziehen ist. Ein Ausweis in den Rücklagen würde aufgrund der Charakteristik des Gewinns bzw. Verlustes und bei Betrachtung der anderen Eigenkapitalposten sich als geeignet erweisen²⁷. Demgemäß wird kein „neuer“ Geschäfts- oder Firmenwert als Ergebnis der Transaktion anerkannt, es findet eine Verrechnung eines entstehenden aktiven bzw. passiven Unterschiedsbetrags mit den Rücklagen statt. Der einzige Goodwill,

²⁵ Vgl. *Buschhüter/Senger*, Common Control Transactions – Aktuelle Bestandsaufnahme und Ausblick, IRZ (2009), Rn. 25; *Küting* in: Quo vadis? – Common Control vs. Separate Entity Approach: zum Teilkonzern-(miss-)verständnis nach IFRS, IRZ (2012), Rn. 153.

²⁶ Vgl. *Senger/Brune* (2009), § 34 Unternehmenszusammenschlüsse, Rn. 22, 23.

²⁷ Vgl. *Buschhüter/Senger*, Common Control Transactions – Aktuelle Bestandsaufnahme und Ausblick, IRZ (2009), Rn. 25; *Küting* in: Quo vadis? – Common Control vs. Separate Entity Approach: zum Teilkonzern-(miss-)verständnis nach IFRS, IRZ (2012), Rn. 153-156.

der anerkannt ist, ist der bereits bestehende im Zusammenhang mit den zusammengeschlossenen Unternehmen²⁸.

4. Fazit

Gleichordnungskonzerne und Zusammenschlüsse von Unternehmen unter Common Control stellen Sonderfälle dar, bei denen es keine Standards oder Interpretation nach der internationalen Rechnungslegung nach IFRS gibt. Diese Regelungslücken können allerdings unter Anwendung des IAS 8 geschlossen werden, um dem Abschlussadressaten relevante und verlässliche Informationen zu liefern. Entscheidend ist bei der Beurteilung der genannten Sachverhalte immer der wirtschaftliche Gehalt der in Frage stehenden Transaktionen.

References:

1. Baetge J., Wollmert P., Kirsch H-J., Oser P., Bischof S. (Hrsg.): Rechnungslegung nach IFRS, 2. Auflage, ab 2002, Schäffer-Poeschel, Stuttgart.
2. Bayer (2008): § 18 AktG Konzern und Konzernunternehmen. *Unterordnungs- und Gleichordnungskonzerne*. In: Münchener Kommentar zum Aktiengesetz. Erster Teil. Allgemeine Vorschriften (§ 1 AktG - § 30 WpHG). 3. Auflage 2008. C. H. Beck: München.
3. Buschhüter, M.& Senger, T. (2009): *Common Control Transactions – Aktuelle Bestandsaufnahme und Ausblick*. In: IRZ - Zeitschrift für Internationale Rechnungslegung, Jahr 2009, Heft 1, S. 371 bis 407, C.H. Beck: München.
4. ERNST & YOUNG (2014): *International GAAP 2014*. WILEY: Chichester, West Sussex, United Kingdom.
5. IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: *Einzelfragen zur Anwendung von IFRS*, (IDW RS HFA 2).
6. Küting, P. (2012): *Quo vadis? – Common Control vs. Separate Reporting Approach: zum Teilkonzern-(miss-)verständnis nach IFRS*. In: IRZ - Zeitschrift für Internationale Rechnungslegung, Jahr 2012, Heft 4, S. 135 bis 169, C.H. Beck: München.
7. Lüdenbach, N. (2013): §§ 1, 31, 32, 33, 34. In: Lüdenbach, N. & Hoffmann, W.D. (Hrsg.): IFRS Kommentar – Das Standardwerk. 11. Auflage. Haufe Mediengruppe: Freiburg, München, Berlin, Würzburg.

²⁸ ERNST & YOUNG (2014), International GAAP 2014, Kap. 10, 3.3.

8. Maier-Reimer (2011): *§ 18 AktG Konzern und Konzernunternehmen*. In: Henssler/Strohn (Hrsg.): *Gesellschaftsrecht. Aktiengesetz. Erster Teil. Allgemeine Vorschriften (§ 1 AktG – § 30 WpHG)*. 1. Auflage. C. H. Beck: München.
9. Ruhnke, K. & Nerlich, C. (2004): *Behandlung von Regelungslücken innerhalb der IFRS*. In: *Der Betrieb*, Jahr 2004, Heft 08, Fachverlag der Verlagsgruppe Handelsblatt GmbH, S. 389 bis 395 .
10. Senger & Brune (2009): *§ 34 Unternehmenszusammenschlüsse*. In: *Beck'sches IFRS-Handbuch. Erster Teil*. 3. Auflage 2009. C. H. Beck: München.