

Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. 1a (E-DRS 1a)

Befreiender Konzernabschluss nach § 292a HGB

Goodwill und andere immaterielle Vermögenswerte des Anlagevermögens

29. Oktober 2001

Alle interessierten Personen und Organisationen sind zur Stellungnahme bis **Samstag, den 15. Dezember 2001** aufgefordert. Die Stellungnahmen werden auf unserer Homepage veröffentlicht, sofern das nicht ausdrücklich abgelehnt wird.

Die Stellungnahmen sind zu richten an:

Deutscher Standardisierungsrat
DRSC e.V., Charlottenstraße 59, 10117 Berlin
Tel.: +49 (0)30 206412-0
Fax: +49 (0)30 206412-15
E-mail: info@drsc.de

Deutscher Standardisierungsrat (DSR)

Vorbemerkung

Deutscher Standardisierungsrat

Der Deutsche Standardisierungsrat (DSR) hat den Auftrag, Grundsätze für eine ordnungsmäßige Konzernrechnungslegung zu entwickeln, den Gesetzgeber bei der Fortentwicklung der Rechnungslegung zu beraten und die Bundesrepublik Deutschland in internationalen Rechnungslegungsgremien zu vertreten. Er hat sieben Mitglieder, die vom Verwaltungsrat des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee e. V. (DRSC) als unabhängige und auf den Gebieten der nationalen und internationalen Rechnungslegung ausgewiesene Fachleute bestimmt werden.

Anwendungshinweis

Die Standards zur Konzernrechnungslegung werden vom Deutschen Standardisierungsrat nach sorgfältiger Prüfung aller maßgeblichen Umstände, insbesondere der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sowie der eingegangenen Stellungnahmen, nach Durchführung von Anhörungen in öffentlicher Sitzung beschlossen. Wenn die Standards in deutschsprachiger Fassung vom Bundesministerium der Justiz nach § 342 Abs. 2 HGB bekannt gemacht worden sind, haben sie die Vermutung für sich, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung der Konzernrechnungslegung zu sein. Da Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung gewährleisten sollen, dass die Gesetze ihrem Sinn und Zweck entsprechend angewendet werden, unterliegen sie einem stetigen Wandel. Es ist daher jedem Anwender zu empfehlen, bei einer Anwendung der Standards sorgfältig zu prüfen, ob diese unter Berücksichtigung aller Besonderheiten im Einzelfall der jeweiligen gesetzlichen Zielsetzung entspricht.

Copyright

Das urheberrechtliche Nutzungsrecht an diesem Standard steht dem Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee e. V. zu. Der Standard ist einschließlich seines Layouts urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung einschließlich der Vervielfältigung und Verbreitung, der ganzen oder teilweisen Übersetzung sowie der ganzen oder teilweisen Speicherung, Verarbeitung, Vervielfältigung, Verbreitung oder sonstigen Nutzung für elektronische Speicher- und Verbreitungsmedien, die nicht durch das Urheberrecht gestattet ist, ist ohne ausdrückliche Zustimmung des DRSC e. V. unzulässig und strafbar. Werden Standards nach ihrer amtlichen Bekanntmachung wiedergegeben, dürfen diese inhaltlich nicht verändert werden. Außerdem ist unter Angabe der Quelle darauf hinzuweisen, dass es sich um den Deutschen Rechnungslegungs Standard Nr. 1a (DRS 1a) des Deutschen Standardisierungsrates (DSR) handelt. Jeder Anwender kann sich bei richtiger Anwendung auf die Beachtung des DRS 1a berufen. Das DRSC e. V. behält sich vor, dieses Recht Anwendern zu versagen, die nach Auffassung des DSR Standards fehlerhaft anwenden.

Herausgeber

Herausgeber ist das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee e. V., Charlottenstraße 59, 10117 Berlin, Tel. +49 (0)30 206412-0, Fax +49 (0)30 206412-15, E-Mail: info@drsc.de.

Verantwortlich im Sinne des Presserechts: Frau Liesel Knorr, Generalsekretärin, Charlottenstraße 59, 10117 Berlin, Tel. +49 (0)30 206412-11, Fax +49 (0)30 206412-15, E-Mail: Knorr@drsc.de.

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
DRS	Deutscher Rechnungslegungs Standard
DRSC	Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e.V.
DSR	Deutscher Standardisierungsrat
4. EG-RL	Bilanzrichtlinie 78/660/EWG
7. EG-RL	Konzernbilanzrichtlinie 83/349/EWG
HGB	Handelsgesetzbuch
SFAS	Statement(s) of Financial Accounting Standards
Tz.	Textziffer
US GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles

Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. 1a (E-DRS 1a)

Befreiender Konzernabschluss nach § 292a HGB

Goodwill und andere immaterielle Vermögenswerte des Anlagevermögens

*Grundsätze sind **fettgedruckt**. Sie werden durch die nachfolgenden normal gedruckten Textstellen erläutert. Bei der Anwendung des Standards ist der Grundsatz der Wesentlichkeit zu beachten.*

1.

Nach SFAS 141 (Business Combinations) und SFAS 142 (Goodwill and Other Intangible Assets) ist der Goodwill nicht planmäßig abzuschreiben, sondern jährlich auf seine Werthaltigkeit zu überprüfen und ggf. außerplanmäßig abzuschreiben. Diese Regelung gilt entsprechend für immaterielle Vermögenswerte des Anlagevermögens, deren Nutzungsdauer unbestimmbar ist.

2.

Die 4. EG-RL (Art. 35 Abs. 1) unterscheidet für die Abschreibung von Vermögenswerten des Anlagevermögens systematisch zwischen solchen Vermögenswerten, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist (planmäßige Abschreibung sowie ggf. außerplanmäßige Abschreibung), und Vermögenswerten, deren Nutzung nicht zeitlich begrenzt ist (ggf. außerplanmäßige Abschreibung). Während durch die planmäßige Abschreibung die Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die Geschäftsjahre verteilt werden sollen, in denen die Vermögenswerte voraussichtlich genutzt werden können, sollen durch die außerplanmäßige Abschreibung die Vermögenswerte - nach oder ohne vorherige planmäßige Abschreibung - mit dem niedrigeren Wert angesetzt werden, der ihnen am Abschluss-Stichtag beizulegen ist. Diese Regelung gilt auch für den Goodwill und andere immaterielle Vermögenswerte des Anlagevermögens im Jahresabschluss und im Konzernabschluss.

3.

Die Bilanzierungspraxis hat in Übereinstimmung mit der 4. EG-RL und internationalen Bilanzierungsgepflogenheiten bisher bei den immateriellen Vermögenswerten des Anlagevermögens nicht systematisch zwischen einer begrenzten und einer unbestimmbaren Nutzungsdauer unterschieden. Sie hat versucht, die schwierige Frage der Schätzung der Nutzungsdauer nicht körperlicher Vermögenswerte über unterschiedlich lange Nutzungszeiträume zu lösen. Dies ist z.B. auch in der 4. EG-RL zum Ausdruck gekommen. Hier reichen die angenommenen Nutzungszeiträume von höchstens fünf Jahren bis zu einer nach oben offenen Skala bei einer nicht durch Fakten widerlegbaren Argumentation.

4.

International waren Nutzungszeiträume von bis zu 40 Jahren für den Goodwill durchaus gebräuchlich, was in Bezug auf den Anteil der jährlichen Abschreibungsrate am Periodenergebnis einem Verzicht auf planmäßige Abschreibungen nahe kommt. Auch wenn in jüngerer Zeit Tendenzen erkennbar sind, den Nutzungszeitraum auf 20 Jahre zu beschränken, da eine darüber hinausgehende Planung unrealistisch ist, bleibt das Grundproblem unberührt. Angesichts der Problematik der Nutzungsdauerschätzung enthielt das deutsche Steuerrecht lange Zeit für den Firmenwert ein Abschreibungsverbot und ignorierte damit eine mögliche, wenn auch keinesfalls sichere Substitution des erworbenen (derivativen) Goodwill durch einen neu geschaffenen (originären) Goodwill. Keine dieser Methoden ist durch beweiskräftige Fakten unterlegt. Das ist angesichts der Sachlage auch gar nicht möglich. Den Methoden ist gemeinsam, dass es an einer besseren, d.h. belegbaren, Erkenntnis fehlt. Sie berücksichtigen das bilanzielle Vorsichtsprinzip in unterschiedlichem Umfang, können aber

auch das Ergebnis einer ertragsorientierten Bilanzpolitik sein. Für den Kapitalmarkt führt dies zu einer eingeschränkten Transparenz und Vergleichbarkeit der Konzernabschlüsse.

5.

Es ist daher sinnvoll, auch für die Bewertung der immateriellen Vermögenswerte des Anlagevermögens die systematische Differenzierung zwischen einer begrenzten und einer unbestimmbaren Nutzungsdauer stärker in den Vordergrund zu rücken. Sicherlich gibt es einen logischen Unterschied zwischen einer objektiv unbegrenzten oder einer unbestimmbaren Nutzungsdauer. Dem Bilanzierenden wird eine solche Differenzierung indessen wenig weiterhelfen. Für die Bilanzierungspraxis wird man daher davon ausgehen müssen, dass bei der erstmaligen Festsetzung der Nutzungsdauer eine objektiv unbegrenzte Nutzungsdauer einer unbestimmbaren gleichzusetzen ist. Eine bessere Erkenntnis zu späteren Bilanzstichtagen wird dadurch nicht ausgeschlossen.

6.

Eine solche Differenzierung zwischen begrenzter und unbestimmbarer Nutzungsdauer enthalten SFAS 141 und SFAS 142. Für die immateriellen Vermögenswerte mit begrenzter Nutzungsdauer bleibt es für den Normalfall bei der bisher üblichen planmäßigen Abschreibung nach Maßgabe der jeweils vorhersehbaren Nutzungsdauern. Dies gilt für den größten Teil der Konzessionen, Patente, Lizenzen und ähnlichen Rechte. Für die Fälle einer unbestimmbaren Nutzungsdauer tritt an die Stelle einer planmäßigen Abschreibung ein mindestens jährlich vorzunehmender Test, ob eine außerplanmäßige Abschreibung erforderlich ist (impairment test). Dies gilt immer für den erworbenen Goodwill.

7.

Letztendlich wird damit für alle Fälle, in denen die Nutzungsdauer unbestimmbar ist, eine Scheingenaugigkeit beseitigt, die durch die planmäßige Abschreibung hervorgerufen wird. Durch den regelmäßigen Werthaltigkeitstest wird zudem sichergestellt, dass die entsprechenden Vermögenswerte ggf. mit dem niedrigeren Wert angesetzt werden, der ihnen am Abschluss-Stichtag beizulegen ist. Auch diese Bewertungsmethode entspricht der Generalnorm der 7. EG-RL, wonach der Konzernabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns vermitteln muss (Art. 16 Abs. 3).

8.

Eine solche Lösung steht auch nicht in Widerspruch zu den entsprechenden Gesetzesmaterialien. Der Wortlaut der EG-Richtlinien geht zwar grundsätzlich davon aus, dass der Goodwill von begrenzter Nutzungsdauer und damit abzuschreiben ist (Artikel 37 Abs. 2 in Verbindung mit Artikel 34 Abs. 1 Buchstabe a der 4. EG-RL; in der Siebenten Richtlinie findet sich ein entsprechender Verweis in Artikel 30). Dies ist aber nur Ausdruck des seinerzeitigen Verständnisses des Richtliniengebers, der damals von einer im Regelfall begrenzten Nutzungsdauer ausging. Dieses Verständnis hat sich mittlerweile geändert. Da in den EG-Richtlinien grundsätzlich anerkannt ist, dass Vermögenswerte nicht nur eine begrenzte, sondern auch eine unbestimmbare Nutzungsdauer haben können (vgl. Tz. 5), erscheint vor dem nunmehr geänderten Verständnis der (unbestimmbaren) Nutzungsdauer des Goodwill eine ergänzende Auslegung des Richtlinientextes geboten. Somit werden eine unbestimmbare Nutzungsdauer des Goodwill und die planmäßige Anwendung eines Werthaltigkeitstests für die Ermittlung des beizulegenden Werts durch die in den Gesetzestexten enthaltene Regelung für eine planmäßige Abschreibung nicht ausgeschlossen. Artikel 37 Abs. 2 der 4. EG-RL lässt im Gegenteil - deutlicher als seine Umsetzung in § 309 Abs. 1 Satz 1 und 2 HGB - die Zielrichtung des Gesetzgebers erkennen, dass die Abschreibungsdauer auf keinen Fall die Nutzungsdauer überschreiten darf¹. Daraus kann man auch ableiten, dass bei einer unbestimmbaren Nutzungsdauer der Werthaltigkeitstest an die Stelle der planmäßigen Abschreibung tritt und die Anwendung einer solchen Bewertungsmethode nicht in Widerspruch zu den wesentlichen Bewertungsgrundsätzen der EG-Richtlinien steht.

¹ "Sofern dieser Zeitraum die Nutzungsdauer dieses Gegenstands des Anlagevermögens nicht überschreitet."

9.

Werden der Goodwill und andere immaterielle Vermögenswerte des Anlagevermögens in einem nach international anerkannten Rechnungslegungsgrundsätzen aufgestellten Konzernabschluss (§ 292a Abs. 2 Nr. 2a HGB) so bewertet, wie z.B. in SFAS 141 und SFAS 142 vorgesehen, ist das Einklangserfordernis des § 292a HGB erfüllt. Der Konzernabschluss hat somit befreiende Wirkung (§ 292a Abs. 1 Satz 1 HGB).