

DRSC e.V.
Zimmerstraße 30

10969 BERLIN

Ihr Zeichen, Ihre Nachricht vom

Unser Zeichen, unsere Nachricht vom

Tel. 35-
Fax 35-

Datum
02.07.2015

Sehr geehrte Damen und Herren,

der HGB-Fachausschuss des DRSC e.V. hat am 13. Mai den Standardentwurf E-DRS 32 „Immaterielle Vermögensgegenstände im Konzernabschluss“ auf der Homepage des DRSC veröffentlicht.

Im Rahmen der Frist nutzen wir die Gelegenheit, den Standardentwurf zu kommentieren. Die Stellungnahme bezieht sich insbesondere auf Tz. 107

Sofern die unbegrenzte Nutzungsdauer eines erworbenen Vermögensgegenstands i.S.v. §248 Abs. 2 Satz 2 HGB (Marke, Drucktitel, Verlagsrecht, Kundenliste oder vergleichbarer immaterielle Vermögensgegenstand) nur durch regelmäßige Erhaltungsaufwendungen (z.B. regelmäßige Werbung für eine Marke) erreicht werden kann, ist dieser planmäßig abzuschreiben.“

Wir bitten um Berücksichtigung dieser Stellungnahme in der weiteren Diskussion des Fachausschusses.

Mit freundlichen Grüßen



Hans-Jörg Schäfer
Director Accounting & Tax

Bilanzierung und Bewertung von Marken im Jahres- und Konzernabschluss nach HGB

Anmerkungen zu E-DRS 32 Tz 105-110

1. Einleitung

Der HGB-Fachausschuss des DRSC hat am 13. Mai 2015 den Standardentwurf E-DRS 32 „Immaterielle Vermögensgegenstände im Konzernabschluss“ auf der Homepage des DRSC veröffentlicht.

Er soll für alle Mutterunternehmen gelten, die einen handelsrechtlichen Konzernabschluss erstellen. Unternehmen, die einen handelsrechtlichen Jahresabschluss erstellen, wird die Anwendung empfohlen.

E-DRS 32 konkretisiert die handelsrechtlichen Vorschriften zur Bilanzierung von immateriellen Vermögensgegenständen und adressiert in diesem Zusammenhang bestehende Zweifelsfragen.

Dabei bezieht sich ein Großteil der in E-DRS 32 enthaltenen Regelungen nicht auf konzernspezifische Fragestellungen, sondern auf allgemeine Anforderungen an die Bilanzierung und Bewertung von immateriellen Vermögensgegenständen wie Ansatzgebote, -verbote und -wahlrechte sowie die Zugangs- und die Folgebewertung.

Nicht Gegenstand des Standards ist die Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts von immateriellen Vermögensgegenständen für Zwecke der Neubewertung im Konzernabschluss oder für die Ermittlung der Abschreibungshöhe bei Vorliegen einer voraussichtlich dauernden Wertminderung. Die Bilanzierung eines erworbenen Geschäfts- oder Firmenwerts im Konzernabschluss regelt E-DRS 30 „Kapitalkonsolidierung“.

Der Standardentwurf adressiert insbesondere die folgenden Anwendungsfragen bei der handelsrechtlichen Abbildung immaterieller Vermögensgegenstände:

- Abgrenzung zwischen materiellen und immateriellen, erworbenen und selbst geschaffenen Vermögensgegenständen sowie von Vermögensgegenständen des Anlage- und Umlaufvermögens;
- Aktivierungsvoraussetzungen für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens;
- bilanzielle Behandlung der Veränderung betriebsbereiter immaterieller Vermögensgegenstände;
- bilanzielle Behandlung unentgeltlich erworbener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens;
- Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an Teilrechten im Fall von Auslizenzierungen;

- Umfang der Herstellungskosten selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens;
- Behandlung zeitlich unbegrenzt nutzbarer immaterieller Vermögensgegenstände;
- Ausweis von unentgeltlich erworbenen sowie in der Entwicklung befindlichen immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens;
- Anhangangaben, insb. zu selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens.

Es besteht bis zum 17. Juli 2015 Gelegenheit, den Standardentwurf zu kommentieren. Ggf. wird der endgültige Stand noch in diesem Jahr verabschiedet. Derzeit sieht der Standardentwurf eine verpflichtende erstmalige Anwendung des Standards für Geschäftsjahre vor, die am oder nach dem 1. Januar 2017 beginnen.

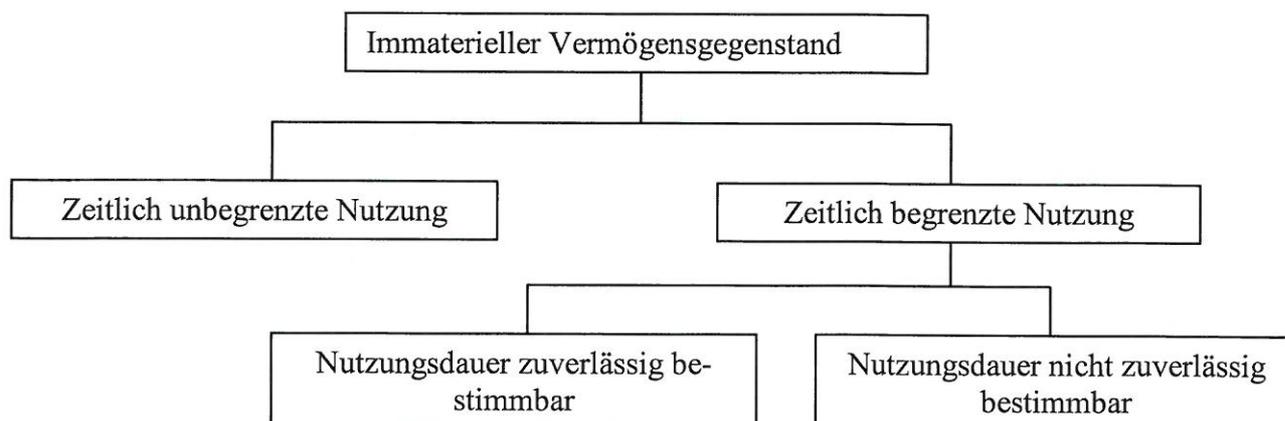
2. Bilanzierung und Bewertung von Marken

2.1 Vorbemerkungen

Für die Bilanzierung von Marken gibt es derzeit keine spezifischen handelsrechtlichen Regelungen mit Ausnahme des Aktivierungsverbots für nicht entgeltlich erworbene Marken in § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB. Es gelten die allgemeinen Ansatz- und Bewertungsvorschriften für das Anlagevermögen. Für die Bewertung von Marken gelten die allgemeinen Vorschriften des § 253 Abs. 1, 3 und 5 HGB.

In E-DRS 32 Tz 105 findet sich in einer bilanzierungsrelevanten Vorschrift erstmals die explizite Aussage zur HGB-Rechnungslegung, dass es immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens mit zeitlich unbegrenzter Nutzung gibt. Dies stellt eine Annäherung an den Impairment Only Approach nach IAS 38.107 dar.

Somit ist bei allen aktivierten immateriellen Vermögensgegenständen zunächst zu prüfen, ob eine zeitlich begrenzte oder unbegrenzte Nutzung gegeben ist. Sofern eine zeitlich begrenzte Nutzung vorliegt, ist des Weiteren zu prüfen, ob die Nutzungsdauer zuverlässig bestimmt werden kann und wenn ja, wie lange die bestmöglich geschätzte Nutzungsdauer ist.



2.2. Marken mit zeitlich begrenzter oder unbegrenzter Nutzungsdauer im IFRS- und HGB-Abschluss

IAS 38.88 verlangt, bei immateriellen Vermögenswerten dann von einer unbegrenzten Nutzungsdauer auszugehen, wenn es aufgrund einer Analyse aller relevanten Faktoren keine vorhersehbare Begrenzung der Periode gibt, in der der Vermögenswert voraussichtlich Netto-Cashflows für das Unternehmen erzeugen wird. In diesem Fall darf der immaterielle Vermögenswert nicht planmäßig abgeschrieben werden (IAS 38.107).

IAS 38.90 gibt Hinweise für die Ermittlung der Nutzungsdauer eines immateriellen Vermögenswerts. Ist keines dieser Kriterien einschlägig, kann von einer nicht bestimmbaren Nutzungsdauer ausgegangen werden.

Beispiele dieser Kriterien, die für Marken oft zutreffen, sind:

- Die Marke folgt nicht dem Lebenszyklus der Produkte der Geschäftseinheit (IAS 38.90 b),
- Die Ausgaben in die Pflege der Marke sind weniger auf die Erhaltung des voraussichtlichen künftigen wirtschaftlichen Nutzens der Marke bezogen als mehr auf die Wertsteigerung der Marke gerichtet (IAS 38.90 f),
- Die Nutzungsdauer hängt nicht von der Nutzungsdauer anderer Vermögenswerte ab (IAS 38.90 h),
- Änderungen in der Branche, vor allem Änderungen der Gesamtnachfrage, die sich auf die Stellung der Marke auswirken könnten, sind nicht ersichtlich (IAS 38.90 d),
- Handlungen der Wettbewerber, die die Positionierung der Marke beeinträchtigen könnten, sind nicht erkennbar (IAS 38.90 e).

Marken gelten nach IAS 38 insofern sehr oft als immaterielle Vermögenswerte mit unbegrenzter Nutzungsdauer.

Im englischen Text findet sich die Formulierung „indefinite useful life“. Hier sollte die Übersetzung besser „unbestimmbare Nutzungsdauer“ lauten. Dies führt zu der Unterscheidung:

- unbegrenzte Nutzungsdauern, die streng genommen nur bei unbebauten Grundstücken vorliegen, und
- unbestimmbare Nutzungsdauern, die unterstellen, dass die Nutzungsdauer zwar begrenzt ist, aber nicht bestimmt werden kann.

E-DRS 32 Tz 106 besagt, dass die zeitlich unbegrenzte Nutzbarkeit eines immateriellen Vermögensgegenstandes nur in Ausnahmefällen vorliegt und benennt z. B. Wegerechte als Beispiele für zeitlich unbegrenzt nutzbare immaterielle Vermögensgegenstände. Es wird festgestellt, dass die wirtschaftliche Alterung i. d. R. zur Annahme einer begrenzten Nutzungsdauer führt und ein zeitlich unbegrenztes Recht nicht notwendigerweise eine zeitlich unbegrenzte Nutzungsdauer aufweist.

Die zeitliche Begrenzung der Nutzung muss sich aus der Eigenart des Vermögensgegenstandes unmittelbar ergeben.¹ Es kommt vor allem darauf an, ob ein Ende ihrer Nutzbarkeit absehbar ist.²

Zeitlich unbegrenzte Nutzbarkeit bedeutet, dass es keine formelle Begrenzung der Nutzung und auch keine vernünftige Schätzung der Zeitdauer für die Nutzbarkeit gibt. Daraus folgt, dass ein Abschreibungsplan nicht angelegt werden kann. Es ist in diesen Fällen also auch in der HGB-Rechnungslegung der Impairment Only Approach anzuwenden.

2.3 Erst- und Folgebewertung von Marken im HGB-Abschluss

Marken sind im HGB-Abschluss nur aktivierungsfähig, wenn sie entgeltlich erworben wurden. Dies folgt aus dem Aktivierungsverbot selbst erstellter Marken (§ 248 Abs. 2 Satz 2 HGB).

Daher hat die Erstbewertung von Marken immer zu Anschaffungskosten zu erfolgen, die sich entweder aus einem isolierten Erwerb ergeben oder im Rahmen einer Kaufpreisallokation bei einem Unternehmenserwerb nach ihrem Fair Value ermitteln lassen.

Entgeltlich erworbene Marken können sowohl einer zeitlich begrenzten als auch einer zeitlich unbegrenzten Nutzung unterliegen. Für diese Festlegung sowie – im Falle der zeitlichen Begrenzung – für die Festlegung der voraussichtlichen Nutzungsdauer sind unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Vorsicht viele Faktoren in Betracht zu ziehen.³

Rechtlich besteht für Marken eine unbegrenzte Nutzbarkeit, da das Recht zur Nutzung der Marke zeitlich nicht befristet ist. Wirtschaftlich ist die Nutzungsdauer regelmäßig nicht zuverlässig zu bestimmen, da die Möglichkeiten, aus der Marke Nutzungen zu ziehen, von vielen Faktoren abhängen, die nicht oder nur unwesentlich auf den bloßen Zeitablauf zurück zu führen sind.

Eine quantifizierbare „Leistungsentnahme“ aus der Marke als Maß für ihre Entwertung ist ebenfalls nicht festzustellen, da mit der Verbreitung der Marke deren Wert durch erhöhte Marktpenetration eher höher als niedriger wird. Damit gibt es weder Anhaltspunkte für eine zeitbezogene planmäßige Abschreibung (linear) noch eine leistungsabhängige planmäßige Abschreibung (Leistungsabschreibung) für die Marke.

Diese Aussage ist grundsätzlich unabhängig davon, ob in die Marke investiert wird. Investitionen in die Marke sollen deren Wert erhöhen. Dies zeigt sich in einer erhöhten Marktpenetration, einem erhöhten Markenmehrwert gegenüber weißer Ware etc.

¹ Vgl. Beck'scher Bilanzkommentar § 253, Tz. 212 mit Verweis auf ADS § 253 Anm. 355. 9.Aufl. München 2014.

² Vgl. Beck'scher Bilanzkommentar § 253, Tz 213.

³ Vgl. Beck'scher Bilanzkommentar § 253 Tz 385 m.w.N.

2.4 Erhaltungsaufwand für Marken – ein Hinweis auf die begrenzte Nutzbarkeit der Marke?

Für Markenhersteller sind die Marken die Grundlage des Geschäftes. Das Geschäft kann daher nur über die Marken wachsen. Ausgaben für die Marken sind daher betriebswirtschaftlich fast ausschließlich Investitionen.

Aufgrund des Anschaffungskostenprinzips und aufgrund des Verbots zur Aktivierung selbst erstellter Marken kommt eine Aktivierung von Investitionsausgaben in die Marke nicht in Betracht; sie werden als betrieblicher Aufwand erfasst.

Aus betriebswirtschaftlicher Sicht kann man nur in seltensten Fällen über Erhaltungsaufwand für Marken sprechen. Das ist nur dann der Fall, wenn die Strategie des Unternehmens darauf ausgerichtet ist, das Geschäft mit der einzelnen Marke auf dem gegenwärtigen Niveau zu halten und auch kein Wachstum anzustreben. Diese Intention ist bei einem Markenhersteller eher unwahrscheinlich.

Die Art der Ausgaben (Ausgaben für Werbung, Vertriebsunterstützung etc.) für Investitionen in eine Marke oder für den Erhalt dieser Marke ist exakt die gleiche. Es ist daher aus der Zielrichtung der Ausgaben zu unterscheiden, ob es sich um Ausgaben für Investitionen oder um Ausgaben zum Erhalt der Marke handelt. Bei einem Gebäude lässt sich in der Regel klar unterscheiden, ob Ausgaben in das Gebäude nur Erhaltungsaufwand sind, die Funktion des Gebäudes bleibt unverändert, oder Investitionen in das Gebäude, die Funktion des Gebäudes wird erweitert. Dies lässt sich bei einer Marke nicht unterscheiden, diese bleibt unverändert.

Folgt man dieser Definition, so erhöhen Ausgaben für die Erhaltung des Markenwertes zwar deren Wert nicht, sondern sie verhindern nur ein Absinken des Markenwertes. Insofern sind auch sie als Aufwand zu erfassen.

Im E-DRS 32 Tz 107 wird nun der Schluss gezogen, dass die Marke eine bestimmbare Nutzungsdauer habe und sie damit planmäßig abzuschreiben ist, wenn für sie Erhaltungsausgaben getätigt werden. Diese Schlussfolgerung erscheint aus folgenden Gründen fragwürdig.

1. Doppelte Ergebnisbelastung

Eine Begründung planmäßiger Abschreibungen aufgrund der Durchführung von Erhaltungsaufwendungen, welche gerade die Werthaltigkeit der Marke gewährleisten sollen, erscheint auch deshalb nicht plausibel, weil auf diese Weise eine mehrfache Ergebnisbelastung eintritt:

- einerseits durch die Erfassung der Erhaltungsausgaben als Aufwand und
- andererseits durch die damit ausgelösten planmäßigen Abschreibungen.

So würde die Durchführung von Erhaltungsausgaben, welche gerade ein Absinken des Markenwertes verhindern sollen, deren buchhalterische Wertminderung begründen, was den wirtschaftlichen Gegebenheiten gerade widersprechen würde.

2. Unterscheidung zwischen Investition und Erhaltungsaufwand aufgrund der Intention der Ausgaben

Wie oben dargestellt, unterscheiden sich Erhaltungsaufwand und Investitionen in eine Marke nicht durch die Art der Maßnahmen (z.B. Werbung für eine Marke) oder den Zustand der Marke vor und nach der Maßnahme (wie z.B. bei einem Gebäude) sondern rein durch das Ziel, das mit der Maßnahme erreicht werden soll. Das Ziel, das mit einer Maßnahme verbunden ist, ist objektiv nicht darstellbar und kann damit auch nicht Grundlage für die Bilanzierung sein.

Zudem wird für eine planmäßige Abschreibung unterstellt, dass über die gesamte Lebensdauer das gleiche Ziel verfolgt wird, es wird von regelmäßigen Erhaltungsaufwendungen gesprochen. Das würde u. a. bedeuten, dass bei dem Kauf der Marke schon festgelegt wird, dass nur Erhaltungsausgaben zum Erhalt der Marke getätigt werden. Dies spiegelt nicht die Realität wider und ist daher auch nicht darstellbar. So müsste bei einem Wechsel des Zieles, das mit der Marke verfolgt werden soll (damit würde eine Änderung von Erhaltungsaufwand hin zu Investitionen eintreten), der Abschreibungsplan geändert werden.

3. Erhaltung der Marke als ex-post Betrachtung

Die Erhaltung der Marke ist lediglich eine ex-post-Betrachtung und besagt, dass der Wert der Marke durch die Ausgaben, die zu ihrer Erhaltung getätigt wurden, nicht gesunken ist. Dies lässt allerdings keine prognostischen Schlüsse zu, wie lange die Marke noch werthaltig im Umfang ihres Buchwertes ist. Dies schon gar nicht mit der in E-DRS 32 Tz. 107 angedeuteten Unterscheidung, wie lange die Marke mit und ohne die Erhaltungsaufwendungen nutzbar und damit werthaltig ist. Da die Einflussgrößen auf den Markenwert nicht zwingend zeitabhängig sind, sondern von Marktentwicklungen, Konkurrenzmarken, Verbrauchergewohnheiten etc. abhängen, ist vielmehr die Notwendigkeit jährlicher außerplanmäßiger Abschreibungen zu prüfen.

Ein Vergleich mit dem in E-DRS 32 Tz 106 erwähnten Wegerecht als Beispiel eines zeitlich unbegrenzt nutzbaren immateriellen Vermögensgegenstandes zeigt, dass der Wert eines Wegerechts auch davon abhängt, ob der Weg, auf den sich das Recht bezieht, gepflegt und von Gestrüpp freigehalten wird. Das Recht, einen unpassierbar gewordenen Weg nutzen zu können, ist wertmäßig gemindert. Aus der Tatsache, dass der zu begehende Weg gepflegt werden muss, kann allerdings nicht geschlossen werden, dass durch diese „Erhaltungsaufwendungen“ das Wegerecht zu einem zeitlich begrenzt nutzbaren immateriellen Vermögensgegenstand geworden ist.

4. Unzulässiger Zusammenhang zwischen Erhaltungsaufwand für die Marke und Markenwert

Der nach dem E-DRS 32 Tz 107 unterstellte Zusammenhang, dass der Markenwert nur durch Erhaltungsaufwendungen erhalten werden kann und ohne diese Aufwendungen der Markenwert absinken würde, lässt den Schluss nicht zu, dass dadurch die Marke eine begrenzte Nutzungsdauer habe. Auch können daraus keine Schlüsse gezogen werden, auf welche Zeitdauer die Marke dann abzuschreiben wäre. Vielmehr unterstellt E-DRS 32 Tz 107, dass durch die Erhaltungsaufwendungen die unbegrenzte Nutzungsdauer der Marke erreicht werden kann. Das bedeutet, dass mit Hilfe der regelmäßigen Erhaltungsauf-

wendungen weiterhin von einer unbegrenzten Nutzungsdauer ausgegangen werden kann.

Damit erscheint die Schlussfolgerung, wegen dieser, die unbegrenzte Nutzbarkeit der Marke gewährleistenden, Erhaltungsaufwendungen planmäßige Abschreibungen auf eine weiterhin nicht bestimmbare Nutzungsdauer vorzuschreiben, nicht nachvollziehbar zu sein.

Vermutlich liegt der geplanten Regelung des E-DRS 32 Tz 107 die Vorstellung zugrunde, die auch für die Rechtfertigung planmäßiger Abschreibungen auf den Goodwill herangezogen wird. Der Wert, der im Goodwill vergüteten Potenziale (Marktbekanntheit, Mitarbeiterressourcen, technische Kompetenzen, organisatorische Fähigkeiten) baut sich im Lauf der Zeit ab. Wenn sich der Wert dieser Potenziale insgesamt nicht abbaut, dann weil der Erwerber des Unternehmens (Teils) den Wert dieser Potenziale durch eigene Aufwendungen „auf dem Stand hält“. Damit generiert er einen originären Goodwill, für den ein Aktivierungsverbot besteht.

Wenn diese Vorstellung auf die bilanzielle Behandlung von Marken analog angewandt werden soll mit der Begründung, durch die Erhaltungsaufwendungen für die Marke werde im Zeitablauf eine originäre Marke geschaffen, für die ein Aktivierungsverbot bestehe (§ 248 Abs. 2 Satz 2 HGB)⁴, dann wären folgende Überlegungen angezeigt:

- Wenn unterstellt wird, dass es keine Marke gibt, die ohne werterhaltende Maßnahmen werthaltig bleibt, sollte gleich analog § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB formuliert werden, dass Marken als „begrenzt nutzbare immaterielle Vermögensgegenstände gelten“. In diesem Fall wäre allerdings eine gesetzliche Vorgabe zur Bestimmung der Nutzungsdauer von Marken wünschenswert analog der im BilRUG für den derivativen Firmenwert sowie selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände vorgesehenen Nutzungsdauer von zehn Jahren, sofern deren Nutzungsdauern ausnahmsweise nicht zuverlässig bestimmbar sind (§ 253 Abs. 3 HGB-E).
- In § 253 Abs. 3 HGB-E wird für selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände und entgeltlich erworbene Geschäfts- oder Firmenwerte, für die eine Nutzungsdauer nicht zuverlässig bestimmbar ist, vorgeschrieben, dass von einer Abschreibungsdauer von zehn Jahren auszugehen ist. Diese Regelung setzt allerdings voraus, dass es sich um zeitlich begrenzt nutzbare immaterielle Vermögensgegenstände handelt. Wird von einer zeitlich unbegrenzten Nutzbarkeit ausgegangen, ist eine planmäßige Abschreibung überhaupt nicht vorzunehmen (E-DRS 32 Tz 105); die hilfswise Fiktion einer unterstellten Nutzungsdauer von zehn Jahren kann insoweit unterbleiben.
- Die bisherigen gesetzgeberischen Vorgaben zur Bestimmung der Nutzungsdauer von Goodwills (vier Jahre nach § 255 Abs. 4 HGB a.F., fünf Jahre nach § 285 Nr. 13 HGB n.F., begründete längere Nutzungsdauer als fünf Jahre, 15 Jahre nach § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG) zeigen die Willkürlichkeit dieser Festlegungen. Auch bei Marken gibt es keine nachvollziehbare und verlässliche Schätzung von Nutzungsdauern, insbesondere wenn – wie E-DRS 32 Tz. 107 ausführt - durch die Erhaltungsaufwendungen für die Marke die unbegrenzte Nutzungsdauer erhalten werden kann. Damit wäre korrekterweise eine Einteilung des Markenwertes in einen derivativen, d. h. erworbenen und durch die Erhaltungsaufwendungen in seinem Wert gefestigten Teil und in einen durch Investitionen in die Marke neugeschaffenen originären Teil, der wegen des Aktivierungsver-

⁴ Vgl. E-DRS 32 Tz B.102.

bots nach § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB nicht ansetzbar ist, notwendig. Diese Einteilung wäre faktisch nicht durchführbar.

- Schließlich wäre eine Unterscheidung erforderlich in werterhaltende und werterhöhende Maßnahmen zugunsten der Marke. Während werterhaltende Maßnahmen die Nutzungsdauer der erworbenen Marke auf nicht bestimmbare Zeit verlängern, würden werterhöhende Maßnahmen einen zusätzlichen originären Markenwert schaffen, der nach dem Aktivierungsverbot von § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB nicht ansatzfähig wäre. Auch diese Unterscheidung ist faktisch nicht durchführbar.

2.5 Impairment Only Approach für Marken als zielführende Bewertungsmethode

Um im Ergebnis eine andere bilanzielle Behandlung von Marken (nicht bestimmbare Nutzungsdauer) und Goodwill (Fiktion als begrenzt nutzbarer immaterieller Vermögensgegenstand) zu begründen, soll auf die Effizienz eines Impairment Only Approachs für Marken hingewiesen werden. Wenn Goodwills nach dem Impairment Only Approach zu bewerten wären, müsste eine Zuordnung auf Cash Generating Units erfolgen mit einer Gesamtbewertung nach den Grundsätzen der Unternehmensbewertung.

Marken können demgegenüber als immaterielle Vermögensgegenstände isoliert bewertet werden, wofür in Wissenschaft und Praxis auch hinreichend qualifizierte Methoden entwickelt wurden und angewandt werden.⁵ Daher ist bei einer jährlichen Werthaltigkeitsprüfung von Marken deren Werthaltigkeit hinreichend sichergestellt. Einer bilanziellen Willkür durch nicht objektivierbare Nutzungsdauerschätzungen wäre insofern Einhalt geboten.

Jedoch ist in der Tat bei Marken zu prüfen, ob die zeitlich unbegrenzte Nutzungsdauer nach den Einschätzungen am Bilanzstichtag für die Zukunft weiterhin unterstellt werden kann (E-DRS 32 Tz. 108-109). Wenn beispielsweise gravierende Änderungen in den Verbrauchergewohnheiten erkennbar sind, die darauf schließen lassen, dass die Marke von nachwachsenden Käuferschichten immer weniger wertgeschätzt wird, dann ist die Annahme einer zeitlich unbegrenzten Nutzungsdauer zu verlassen und auf eine zeitlich begrenzte Nutzung überzugehen mit der Folge, dass ab dieser Neueinschätzung ein Abschreibungsplan festzulegen ist, aufgrund dessen der Restbuchwert der Marke auf die bestmöglich geschätzte Restnutzungsdauer verteilt wird (E-DRS 32 Tz 110).

3. Zusammenfassung

- E-DRS 32 Tz 105-107 unterstellen, dass
 - o es zeitlich unbegrenzt nutzbare immaterielle Vermögensgegenstände gibt, für die der Impairment Only Approach anzuwenden ist,

⁵ Vgl. Moser U.: Bewertung immaterieller Vermögenswerte, Grundlagen, Anwendung, Bilanzierung, Goodwill Stuttgart 2011.

- die wirtschaftliche Alterung regelmäßig zu einer begrenzten Nutzungsdauer führt und
 - regelmäßige Erhaltungsaufwendungen (z. B. regelmäßige Werbung für eine Marke) zu der planmäßigen Abschreibung führen müssen.
- Marken sind anhand konkreter Kriterien daraufhin zu überprüfen, ob sie nach der Beurteilung am Bilanzstichtag eine begrenzte oder unbegrenzte Nutzungsdauer aufweisen und wenn sie eine begrenzte Nutzungsdauer besitzen, ob diese zuverlässig bestimmt werden kann oder nicht. Ist sie nicht zuverlässig bestimmbar, kommt nach § 253 Abs. 3 HGB-E (BilRUG) analog eine angenommene Nutzungsdauer von zehn Jahren in Betracht.
- Der Wert der Anschaffungskosten von Marken wird ohne Erhaltungsaufwand langfristig nicht erhalten werden können. E-DRS 32 Tz 107 unterstellt aber, dass durch Erhaltungsaufwendungen die unbegrenzte Nutzungsdauer eines entgeltlich erworbenen immateriellen Vermögensgegenstandes erhalten werden kann. Daraus jedoch eine Pflicht zu planmäßiger Abschreibung abzuleiten, erscheint sachlogisch nicht angemessen.
- Da der Wert der Marken sich nicht durch Zeitablauf „verflüchtigt“, sondern eine Vielzahl von Kriterien den Wert der Marke beeinflusst, erscheint es angezeigt, bei Marken grundsätzlich von einer zeitlich unbegrenzten Nutzungsdauer auszugehen, jedoch jährlich
- die Prämisse einer unbegrenzten Nutzungsdauer anhand von Kriterien zu überprüfen und
 - sofern diese Prämisse nicht mehr unterstellt werden kann, den Restbuchwert auf eine bestmöglich geschätzte Restnutzungsdauer planmäßig zu verteilen (E-DRS 32 Tz 109); für den Ausnahmefall, dass die (Rest)Nutzungsdauer nicht zuverlässig geschätzt werden kann, sollte auf die für selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände und Goodwills vorgesehene Abschreibungsdauer von zehn Jahren nach § 253 Abs. 3 HGB-E (BilRUG) analog übergegangen werden.

In jedem Fall ist die Notwendigkeit außerplanmäßiger Abschreibungen im Rahmen des Niederstwertprinzips nach § 253 Abs. 3 Satz 3 HGB an jedem Bilanzstichtag zu überprüfen.



Hans-Jörg Schäfer
Eckes-Gruppe
Director Accounting & Tax



Prof. Dr. Reinhard Heyd
Hochschule für Technik und Wirtschaft Aalen
Universität Ulm