

Herrn
Prof. Dr. Andreas Barckow
Präsident des Deutschen Rechnungs-
legungs Standards Committee e.V.
Zimmerstraße 30
10969 Berlin

Ebner Stolz GmbH & Co. KG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft
Gereonstraße 43/65 50670 Köln
www.ebnerstolz.de

Telefon +49 221 20643-79
Telefax +49 221 20643-50
hartmut.baumann@ebnerstolz.de
BrC/Bn/Haa

vorab per E-Mail: barckow@drsc.de

22. Mai 2015

E-DRS 30: Kapitalkonsolidierung (Einbeziehung von Tochterunternehmen in den Konzernabschluss)

Sehr geehrter Herr Prof. Dr. Barckow,

wir bedanken uns für die Gelegenheit zur Stellungnahme zu E-DRS 30 „Kapitalkonsolidierung (Einbeziehung von Tochterunternehmen in den Konzernabschluss)“, von der wir gerne Gebrauch machen. Unsere Anmerkungen beschränken sich auf die Beantwortung der Frage 7:

Frage 7: Ermittlung des außerplanmäßigen Abschreibungsbedarfs für einen Geschäfts- oder Firmenwert (Tz. 126)

E-DRS 30 konkretisiert, dass sich die Höhe der außerplanmäßigen Abschreibung aus dem Vergleich des Buchwerts des am Abschlussstichtag ausgewiesenen Geschäfts- oder Firmenwerts eines Tochterunternehmens mit dem zu diesem Zeitpunkt ermittelten impliziten Geschäfts- oder Firmenwert des Tochterunternehmens ergibt. Dies bedeutet, dass hierfür zu jedem Stichtag eines Werthaltigkeitstests der beizulegende Zeitwert der Beteiligung des Mutterunternehmens am Tochterunternehmen sowie der anteilige beizulegende Zeitwert des Nettovermögens i.S.v. § 301 Abs. 1 Satz 2 HGB des Tochterunternehmens zu ermitteln ist.

- a) *Halten Sie die in E-DRS 30 dargestellte Vorgehensweise zur Ermittlung des impliziten Geschäfts- oder Firmenwerts für sachgerecht und operational?*
- b) *Wenn nein, anhand welcher Vorgehensweise ermitteln Sie bislang den außerplanmäßigen Abschreibungsbedarf für einen Geschäfts- oder Firmenwert eines Tochterunternehmens und welche Vorgehensweise der Ermittlung schlagen Sie als Regelung im Standard vor?*

- a) E-DRS 30.126 sieht vor, dass der beizulegende Wert von Geschäfts- oder Firmenwerten für Zwecke des Niederstwerttests künftig nicht mehr als Differenz von Unternehmenswert und Konzernbuchwert der Vermögensgegenstände und Schulden (Nettovermögen) des jeweiligen Tochterunternehmens ermittelt werden soll, sondern als Differenz von Unternehmenswert und beizulegendem Zeitwert des Nettovermögens am jeweiligen Konzernabschlussstichtag. Bilanztheoretisch mag es Gründe für diese Ansicht geben. In der Praxis würde eine solche Vorgabe aber erhebliche Komplikationen und Mehraufwendungen mit sich bringen, da bei jedem Niederstwerttest für einen Geschäfts- oder Firmenwert neben der Ermittlung des Unternehmenswerts zusätzlich noch eine Neubewertung sämtlicher anderer Vermögensgegenstände und Schulden des Tochterunternehmens durchzuführen wäre. Damit wäre der sonst nur bei der Erstkonsolidierung entstehende Aufwand einer Kaufpreisallokation künftig für jeden Abschlussstichtag für alle Einheiten mit Geschäfts- oder Firmenwert zu betreiben.

Die Regelung ist auch nicht eingeschränkt auf die Fälle, in denen der Gesamtwert der Einheit, der der Geschäfts- oder Firmenwert zugeordnet wurde, niedriger ist als ihr Eigenkapital zu Buchwerten. In Fällen, in denen sich bei einem Vergleich von Nettobuchwert der Einheit und deren Nettovermögen zu Zeitwerten kein Fehlbetrag ergibt, wäre daher trotzdem zu untersuchen, ob der beizulegende Wert des Nettovermögens so stark gestiegen sein könnte, dass sich trotz eines nicht vorhandenen Fehlbetrages ein Bedarf zur Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts ergibt. Weiterhin ist das Erfordernis der Zeitwertbewertung des gesamten Nettovermögens auch nicht auf Fälle beschränkt, in denen bestimmte auslösende Ereignisse eine derartige Untersuchung nahelegen.

Die Regelung weicht auch von IAS 36 ab. Die bereits relativ komplexen Regelungen des IAS 36 würden von der Komplexität, die E-DRS 30.126 mit sich brächte, noch einmal deutlich übertroffen und sich damit dem Komplexitätsgrad der IFRS 3 und 13 annähern. Unter anderem würde der IDW S 5 dann zum ständigen Begleiter bei der Erstellung und Prüfung eines jeden HGB-Konzernabschlusses.

Neben einer jährlichen Zeitwertbewertung des erworbenen und (nach der Erstkonsolidierung) selbst geschaffenen immateriellen Vermögens wären dann aber auch jährlich die Zeitwerte der Immobilien und des sonstigen Sachanlagevermögens, also z.B. der gebrauchten Maschinen, zu ermitteln. Der Auftragsbestand wäre jährlich zu bewerten, die Vorräte auf Verkaufspreise aufzustocken. Neben der Bewertung nach den allgemeinen Bewertungsregeln des HGB müssten die Bilanzierenden, die einen Geschäfts- oder Firmenwert ausweisen, also ein sehr großer Teil aller Bilanzierenden, eine komplette zweite Bewertungslinie für alle Vermö-

gensgegenstände und Schulden mit Abweichungspotenzial zwischen Zeit- und Buchwert aufziehen. In Anbetracht der ohnehin bereits großen Mühen und des finanziellen Aufwands, der bei Erstkonsolidierungen für die Kaufpreisallokation – die in der Regel ohnehin mittlerweile von darauf spezialisierten externen Beratern durchgeführt wird, da der Bilanzierende dazu meist gar nicht in der Lage ist – aufgebracht wird, kann eine Ausweitung dieses Aufwands auf den Regelabschluss wohl kaum gewünscht sein.

Auch vor dem Hintergrund der planmäßigen Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwertes nach HGB kann dies nicht sinnvoll sein. Das ist insbesondere angesichts dessen bemerkenswert, dass das IASB sogar für den Impairment-Only-Approach, bei dem dies konzeptionell noch wichtiger wäre, auf einen solchen Zusatzaufwand verzichtet hat.

Der Intention des BilMoG-Gesetzgebers, mit dem HGB eine einfachere und kostengünstigere Alternative zu den IFRS zu schaffen, würde eine solche Vorgabe zur Ermittlung eines impliziten Geschäfts- oder Firmenwerts nicht gerecht werden.

Der weitaus überwiegende Teil der Anwender des HGB sind mittelständisch geprägte Unternehmen, denen der Aufwand, der mit der vorgeschlagenen Regelung verursacht würde, nicht zumutbar ist.

Die Regelung ist daher nicht operational.

- b) Die Regelung sollte sich an der Grundsatzentscheidung anlehnen, die dem IAS 36.104 zugrunde liegt, d.h. eine außerplanmäßige Abschreibung auf den Geschäfts- oder Firmenwert sollte erfolgen, wenn der Gesamtwert der Einheit, der der Geschäfts- oder Firmenwert zugeordnet ist, geringer ist als deren Eigenkapital zu Buchwerten; in diesen Fällen ist der vom bisherigen Buchwert des Geschäfts- oder Firmenwerts abzuschreiben.

Wir hoffen, dass unsere Anmerkungen in den weiteren Beratungen im HGB-Fachausschuss Berücksichtigung finden.

Mit freundlichen Grüßen



Christoph Brauchle



Hartmut Baumann