

Goodwill Accounting: Eine vergleichende Analyse des HGB und der IFRS am Beispiel der Unternehmen des DAX 30

Bearbeitet von
Andre Brand

1. Auflage 2012. Taschenbuch. 136 S. Paperback

ISBN 978 3 8428 7163 2

Format (B x L): 15,5 x 22 cm

Gewicht: 226 g

[Wirtschaft > Unternehmensfinanzen > Externes Rechnungswesen, Bilanzierung](#)

schnell und portofrei erhältlich bei


DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

Leseprobe

Textprobe: Kapitel 3.3.2, Originärer und negativer Geschäfts- oder Firmenwert: Da der originäre Geschäfts- oder Firmenwert die Kriterien der objektiven Bewertbarkeit und selbstständigen Verkehrsfähigkeit nicht erfüllt und gleichzeitig nicht per gesetzlicher Fiktion in den Rang eines Vermögensgegenstandes erhoben wird, ist eine Aktivierung nicht zulässig. Unterschreitet der Kaufpreis bei einem Unternehmenserwerb den Zeitwert der Vermögensgegenstände abzüglich der Schulden, so entsteht ein negativer Geschäfts- oder Firmenwert, welcher rückstellungsähnlichen Charakter besitzt und demzufolge theoretisch auf der Passivseite der Bilanz ausgewiesen werden müsste. Weder im HGB noch im EStG existieren jedoch Regelungen für die bilanzielle Behandlung eines negativen Firmenwertes im Einzelabschluss, wodurch in der Literatur verschiedene Auffassungen bezüglich dem Ansatz und der Bewertung gegeben sind. Diese sind unter anderem die sofortige Gewinnrealisierung, der Ausweis einer Verbindlichkeit oder Drohverlustrückstellung sowie eine Abstockung der Aktiva. Eine sofortige Gewinnrealisierung beim Erwerber ist aufgrund des Vorsichts- und Realisationsprinzips nicht zulässig, da Gewinne erst berücksichtigt werden dürfen, wenn sie bereits realisiert sind. Bei einem negativen Unterschiedsbetrag ist dies nicht gegeben, weil eine Ertragsrealisierung die Ausschüttung von Beträgen ermöglicht, welche eventuell zu einem späteren Zeitpunkt zum Ausgleich von Verlusten benötigt werden. Auch die zweite Variante die eine Verbindlichkeit oder Drohverlustrückstellung in Höhe des negativen Unterschiedsbetrages vorsieht ist handelsrechtlich nicht zulässig, da (noch) keine konkrete Verpflichtung gegenüber Dritten besteht. Die dritte Variante besteht in der Abstockung der übernommenen Aktiva mit Ausnahme der liquiden Mittel, in Kombination mit einer Passivierung des negativen Geschäfts- oder Firmenwertes. Gemäß § 255 Abs. 1 HGB werden die erworbenen Vermögensgegenstände nicht mit ihrem Zeitwert, sondern den Anschaffungskosten bewertet. Es erfolgt eine stille Verrechnung des negativen Unterschiedsbetrages, indem die Vermögensgegenstände proportional zu ihrem Zeitwert abgestockt werden. Verbleibt nach vollständiger Abstockung der Aktiva ein negativer Unterschiedsbetrag, wird dieser Posten zum Ausgleich potenzieller zukünftiger Verluste passiviert. Da keine einheitliche Regelung bezüglich der Folgebehandlung des passiven Ausgleichspostens besteht, geht die Literatur davon aus, dass der Posten bei Wegfall des Grundes, welcher Auslöser für den negativen Unterschiedsbetrag war, gewinnerhöhend aufzulösen ist. Begründet wird dies durch das BFH-Urteil vom 26.4.2006, welches darauf hinweist, dass der passive Ausgleichsposten 'ggf. (steuerwirksam) abzuschreiben wäre'. Die Vorgehensweise der Abstockung wirft in der Praxis weitgehende Probleme auf, da die Ertragslage der zukünftigen Geschäftsjahre unzutreffend dargestellt wird, sofern die Abstockung abschreibbares Anlagevermögen betrifft. Der Gewinn würde in diesem Fall zu hoch und die Abschreibungen zu niedrig ausgewiesen werden. Eine vom Einzelabschluss abweichende Regelung gilt für den Konzernabschluss, bei welchem ein negativer Unterschiedsbetrag gem. § 301 Abs. 3 HGB als 'Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung' auf der Passivseite nach dem Eigenkapital auszuweisen ist. Eine ergebniswirksame Auflösung ist nach § 309 Abs. 2 HGB nur möglich, wenn eine zum Zeitpunkt des Erwerbs erwartete negative Entwicklung eingetreten ist oder am Abschlussstichtag feststeht, dass der Unterschiedsbetrag einem realisierten Gewinn entspricht.

3.4, Erst- und Folgebilanzierung des derivativen Geschäfts- oder Firmenwertes: Der

derivative Geschäfts- oder Firmenwert gilt kraft gesetzlicher Fiktion des § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB als Vermögensgegenstand und unterliegt dadurch dem Vollständigkeitsgebot, wodurch eine Aktivierungspflicht vorliegt. Demzufolge ist die Differenz zwischen Kaufpreis und Substanzwert des erworbenen Unternehmens in der Bilanz zu aktivieren. Der Substanzwert ist der Wert des Eigenkapitals, welcher sich bei dem Erwerb der Vermögensgegenstände und Schulden zum Stichtag ergeben würde. Hierbei gilt es zu beachten, dass die Vermögensgegenstände und Schulden zum Zeitwert bewertet und folglich stille Reserven berücksichtigt werden. Der derivative Geschäfts- oder Firmenwert ist als zeitlich begrenzt nutzbarer Vermögensgegenstand im Rahmen der Folgebilanzierung nach Maßgabe seiner Nutzungsdauer planmäßig abzuschreiben. Die Abschreibungen sind auf die Geschäftsjahre zu verteilen, in denen der Geschäfts- oder Firmenwert voraussichtlich genutzt werden kann, wobei eine lineare oder degressive Abschreibungsmethode zur Anwendung kommen soll. Damit findet eine Einzelfallbetrachtung statt, bei welcher die Nutzungsdauer je nach Sachverhalt stark variieren kann. Zur Abschätzung der jeweiligen Nutzungsdauer werden im Regierungsentwurf des BilMoG unter anderem die Art und voraussichtliche Bestandsdauer, der Lebenszyklus der Produkte und die voraussichtliche Dauer der Beherrschung des erworbenen Unternehmens sowie die voraussichtliche Tätigkeit von wichtigen Mitarbeitern aufgeführt. Gründe, welche eine Nutzungsdauer von mehr als fünf Jahren rechtfertigen, müssen im Anhang angegeben werden. In der Steuerbilanz ist die Nutzungsdauer des Geschäfts- oder Firmenwertes auf 15 Jahre festgelegt, wobei eine handelsrechtliche Abschreibung über 15 Jahre mit Hinweis auf die steuerlich typisierte Nutzungsdauer des EStG jedoch ausscheidet. In der Praxis führt die Bestimmung der Nutzungsdauer dennoch zu Schwierigkeiten, da der Restwert des Goodwill, der als Residualgröße eine Vielzahl von untereinander nicht zusammenhängenden Einflussgrößen beinhaltet, nicht verlässlich bestimmt werden kann. Ein Geschäfts- oder Firmenwert, der noch vor der Umstellung auf das BilMoG aktiviert und bisher nicht vollständig abgeschrieben wurde, darf gem. Art. 66 Abs. 3 Satz 2 EGHGB auch weiterhin nach der bisher angewandten Abschreibungsmethode wertgemindert werden. Auch in diesem Fall ist eine Anhangangabe gem. § 285 Nr. 13 HGB erforderlich. Darüber hinaus besteht die Pflicht den Firmenwert außerplanmäßig auf den am Abschlussstichtag niedrigeren beizulegenden Zeitwert abzuschreiben, sobald eine voraussichtlich dauerhafte Wertminderung vorliegt. Diese kann sich beispielsweise durch einen Markteinbruch mit gesunkenem Umsatz oder abnehmender Rentabilität ergeben. Im Vergleich zu anderen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, für welche ein Wertaufholungsgebot besteht, sobald der Grund für die außerplanmäßige Abschreibung entfallen ist, muss ein niedrigerer Wertansatz beim Geschäfts- oder Firmenwert beibehalten werden. Das Wertaufholungsgebot wird im Regierungsentwurf des BilMoG damit begründet, dass ein gesteigerter Wert auf die Geschäftstätigkeit des Unternehmens zurückzuführen ist und die Wertaufholung somit den Charakter einer unzulässigen Aktivierung eines originären Geschäfts- oder Firmenwertes hat.

3.5, Endkonsolidierung: Durch den Verkauf einer Beteiligung ist das veräußerte Unternehmen nicht mehr Bestandteil des Konzernverbundes und darf daher nicht länger im Konzernabschluss berücksichtigt werden. Die Vorgehensweise der Endkonsolidierung ist grundsätzlich von dem Durchführungsweg des Verkaufs abhängig. Während bei einem Asset-Deal die bilanzielle

Abbildung durch einen Aktivtausch aufgrund der Veräußerung der einzelnen Vermögensgegenstände unter Auflösung von eventuell vorhandenen stillen Reserven abgebildet wird, die durch einen Ertrag in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst werden, gestaltet sich die Endkonsolidierung bei einem Share-Deal problematischer. Findet ein Verkauf der gesamten Gesellschaft oder von einzelnen Anteilen statt, muss das gehaltene Unternehmen, sofern die Beteiligung unter 50% sinkt, nicht mehr in den Konzernabschluss einbezogen werden. Denkbar ist auch die Insolvenz des gehaltenen Unternehmens, welche eine erhebliche und andauernde Beschränkung für die Ausübung der Rechte des Mutterunternehmens darstellt, wodurch ebenfalls eine Endkonsolidierung erfolgt. Im HGB existieren keine Regelungen für die Endkonsolidierung, wodurch diese analog zur Erstkonsolidierung durchgeführt wird. Im Deutschen Rechnungslegungsstandard (DRS) 40.44 ff. sind einige Regelungen für diesen Fall enthalten. Für die praktische Anwendung im Konzernabschluss nach dem HGB bietet es sich jedoch an, auf die Regelungen des IAS 27.34 (rev. 2008) zurückzugreifen, da dieser Standard das Vorgehen weitgehend normiert und damit die Gesetzeslücke größtenteils geschlossen werden kann.

3.6, Anhangangaben: Neben der bereits beschriebenen Anhangangabe zur Erläuterung von Gründen, welche eine wirtschaftliche Nutzungsdauer von mehr als fünf Jahren rechtfertigen, bestehen für einen bilanzierten Geschäfts- oder Firmenwert weitere Offenlegungspflichten. Da eine einschränkende Übergangsregelung, nach welcher nur solche Geschäfts- oder Firmenwerte in den Anwendungsbereich des § 285 Nr. 13 HGB fallen, die nach einem bestimmten Stichtag erworben wurden, im BilMoG oder in den Übergangsvorschriften nicht enthalten ist, sind ebenfalls alle Geschäfts- oder Firmenwerte angabepflichtig, die zum Zeitpunkt der BilMoG-Umstellung noch nicht vollständig abgeschrieben sind, jedoch über einen Zeitraum von mehr als fünf Jahren abgeschrieben werden. Die allgemeinen Angabepflichten fordern weiterhin eine Darstellung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden im Anhang, welche die Behandlung des derivativen Geschäfts- oder Firmenwertes einschließt. Da der Geschäfts- oder Firmenwert als Anlagevermögen klassifiziert ist, gelten die Regelungen des § 268 Abs. 2 HGB, welche ein Anlagegitter für die Entwicklung der einzelnen Bilanzposten vorschreiben. Dadurch müssen im Anhang neben den Anschaffungs- und Herstellungskosten alle Zu- und Abgänge, Umbuchungen und Zuschreibungen des Geschäftsjahres sowie die kumulierten Abschreibungen ausgewiesen werden. Ein aus der Kapitalkonsolidierung stammender Geschäfts- oder Firmenwert sowie wesentliche Änderungen dieses Postens im Vergleich zum Vorjahr sind gem. § 301 Abs. 3 HGB im Anhang zu erläutern.