

Zeitpunkt der erstmaligen Aussetzung der planmäßigen Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts nach IFRS 3

I. Einleitung

Nicht nur der mit IFRS 3 eingeführte „Non-Amortisation-Approach“, sondern auch der Zeitpunkt der erstmaligen Aussetzung der planmäßigen Geschäftswertfortschreibung birgt ein nicht zu unterschätzendes bilanzpolitisches Potenzial, das insbesondere die vergleichende Bilanzanalyse im Übergangszeitraum erheblich beeinträchtigen kann. Im nachfolgenden Beitrag werden die möglichen Zeitpunkte des Übergangs auf IFRS 3 erläutert¹⁾.

II. Zeitpunkt der Anwendung von IFRS 3 auf die Bilanzierung von neuen Unternehmenszusammenschlüssen

Unternehmenszusammenschlüsse, bei denen der Tag der Übereinkunft (Agreement-Date²⁾) am oder nach dem 31. 3. 2004 liegt, sind nicht mehr nach IAS 22 (rev. 1998), sondern nach IFRS 3 zu bilanzieren. Im Bereich der Firmenwertbilanzierung folgt das IASB dem US-amerikanischen FASB und interpretiert den resultierenden Geschäfts- oder Firmenwert als nicht-abnutzbaren Vermögenswert. Infolgedessen wird dieser nicht mehr planmäßig abgeschrieben³⁾, sondern ist mindestens einmal jährlich auf Werthaltigkeit zu testen⁴⁾.

III. Retrospektive Umstellung von bereits nach IAS 22 bilanzierten Unternehmenszusammenschlüssen?

Die Anwendung von IFRS 3 auf bereits nach IAS 22 (rev. 1998⁵⁾) bilanzierte Unternehmenszusammenschlüsse erfolgt vom Grundsatz her nicht retrospektiv⁶⁾, sondern prospektiv⁷⁾. Die Übernahme des Non-Amortisation-Approach stellt zwar einen Wechsel der Bilanzierungs- und Bewertungsmethode i.S.v. IAS 8.6 (rev. 1993) dar⁸⁾, der für diesen Fall eine retrospektive Anwendung fordert; allerdings gehen IFRS 3.79 ff. der Regelung nach IAS 8 (rev. 1993) vor⁹⁾.

Für die Bilanzierung des Geschäfts- oder Firmenwerts folgt hieraus: Zu Anfang des ersten, nach dem 31. 3. 2004 beginnenden Geschäftsjahrs, ist für aus solchen Unternehmenszusammenschlüssen resultierende „Alt“-Geschäfts- oder Firmenwerte¹⁰⁾ die planmäßige Abschreibung¹¹⁾ auszusetzen und eine bis zu diesem Zeitpunkt aufgelaufene Wertberichtigungsposition zu Lasten des Brutto-Geschäfts- oder Firmenwerts aufzulösen¹²⁾. Bei Unternehmen, deren Geschäftsjahr beispielsweise dem Kalenderjahr entspricht, erfolgt der Übergang auf den Non-Amortisation-Approach folglich erst zum 1. 1. 2005. Vorjahresvergleichszahlen sind nicht anzupassen¹³⁾.

Für Unternehmen, die in ihren Abschlüssen die Firmenwertabschreibung bereits früher ausset-

zen wollen, sah der Entwurf zu IFRS 3 ein Wahlrecht zur vorzeitigen Anwendung („early application“) des Standards vor¹⁴⁾. Diese Wahlmöglichkeit wurde nicht in den endgültigen Standard übernommen. Eine frühere Aussetzung der planmäßigen Abschreibung und damit der Übergang auf den Non-Amortisation-Approach (z.B. zum 1. 1. 2004) ist aber gleichwohl durch den nachträglich¹⁵⁾ eingefügten IFRS 3.85 (limited retrospective application) möglich¹⁶⁾.

Prof. Dr. Karlheinz Küting ist Direktor des Instituts für Wirtschaftsprüfung an der Universität des Saarlandes, Saarbrücken. Dipl.-Kfm. Andreas Gattung und Dipl.-Kfm. Johannes Wirth sind wissenschaftliche Mitarbeiter am Institut für Wirtschaftsprüfung.

- 1) Vgl. ausführlich zur Bilanzierung von Unternehmenswerten Küting/Wirth, KoR 2004 S. 167 f.
 - 2) Das Agreement-Date ist der Zeitpunkt, an dem die wesentliche Einigung über den Unternehmenszusammenschluss erreicht und ggf. öffentlich bekannt gemacht wurde; vgl. ausführlich zur Begriffsdefinition Appendix A zu IFRS 3.
 - 3) Vgl. zur bisherigen Regelung IAS 22.44 f. (rev. 1998).
 - 4) Vgl. IAS 36.9 f. (rev. 2004).
 - 5) Für IFRS-Erstanwender ist der in IFRS 3.79 beschriebene Übergang auf den Non-Amortisation-Approach ohne Relevanz, da die zum Umstellungszeitpunkt (Transition Date) in die IFRS-Eröffnungsbilanz übernommenen Geschäfts- oder Firmenwerte ab diesem Zeitpunkt entsprechend den zum Zeitpunkt des erstmaligen IFRS-Abschlusses gültigen IFRS fortzuschreiben sind, vgl. IFRS 1.7.
 - 6) Unter der retrospektiven Anwendung versteht man die erstmalige Anwendung der Vorschrift auf bilanziell erfasste Sachverhalte in der Form, als ob die Regelung schon immer Anwendung gefunden hätte; dies führt zu einer Anpassung der Zahlen der Eröffnungsbilanz des Geschäftsjahres sowie der thesaurierten Jahresüberschüsse.
 - 7) Vgl. IFRS 3.79; eine prospektive Änderung hat nur Auswirkung auf die Zahlen der aktuellen und/oder zukünftigen Perioden, vgl. Epstein/Mirza, IAS 2003, S. 725; vgl. auch IAS 8.5 (rev. 2003); eine retrospektive Anpassung würde nach Auffassung des IASB zwar die besten Unternehmensinformationen vermitteln, gleichwohl sieht es das IASB als unmöglich an, alle Unternehmenszusammenschlüsse retrospektiv auf der Grundlage von IFRS 3 umzustellen, vgl. IFRS 3.BC180.
 - 8) IAS 8 (rev. 1993) wird für Geschäftsjahre, die nach dem 1. 1. 2005 beginnen, durch IAS 8 (rev. 2003) ersetzt; eine frühere Anwendung von IAS 8 (rev. 2003) ist indes möglich, vgl. IAS 8.54 (rev. 2003).
 - 9) Vgl. ähnlich IAS 8.19 (rev. 2003).
 - 10) Gleiches gilt auch für Geschäfts- oder Firmenwerte aus der Anwendung der Quotenkonsolidierung, vgl. IFRS 3.79; nicht jedoch für at equity bewertete Beteiligungen, vgl. IFRS 3.84; in der Bilanz nach IAS 22 als ‚Contra-Assets‘ ausgewiesene negative Unterschiedsbeträge werden erfolgsneutral mit den thesaurierten Jahresüberschüssen verrechnet, vgl. IFRS 3.81.
 - 11) Eine parallele Anwendung beider Verfahren der Folgebilanzierung – planmäßige Abschreibung für „Alt“-Geschäfts- oder Firmenwerte und Non-Amortisation-Approach für Neuerwerbungen – widerspricht der Interpretation des Geschäfts- oder Firmenwerts als abnutzbarem Vermögenswert.
 - 12) Vgl. IFRS 3.79(b); festzuhalten bleibt aber, dass unter Anwendung von IAS 36 (rev. 2004) neu entstandene Wertberichtigungen gesondert auszuweisen sind, vgl. IFRS 3.54 i.V.m. IFRS 3.75(a).
 - 13) So auch Biener/Blaum, in: Baetge/Dörner/Kleekämper/Wollmert, Rechnungslegung nach International Accounting Standards, 2. Aufl. 2003, IAS 8, Rn. 84.
 - 14) Vgl. ED 3.84.
- Fußnoten 15 und 16 auf S. 248.

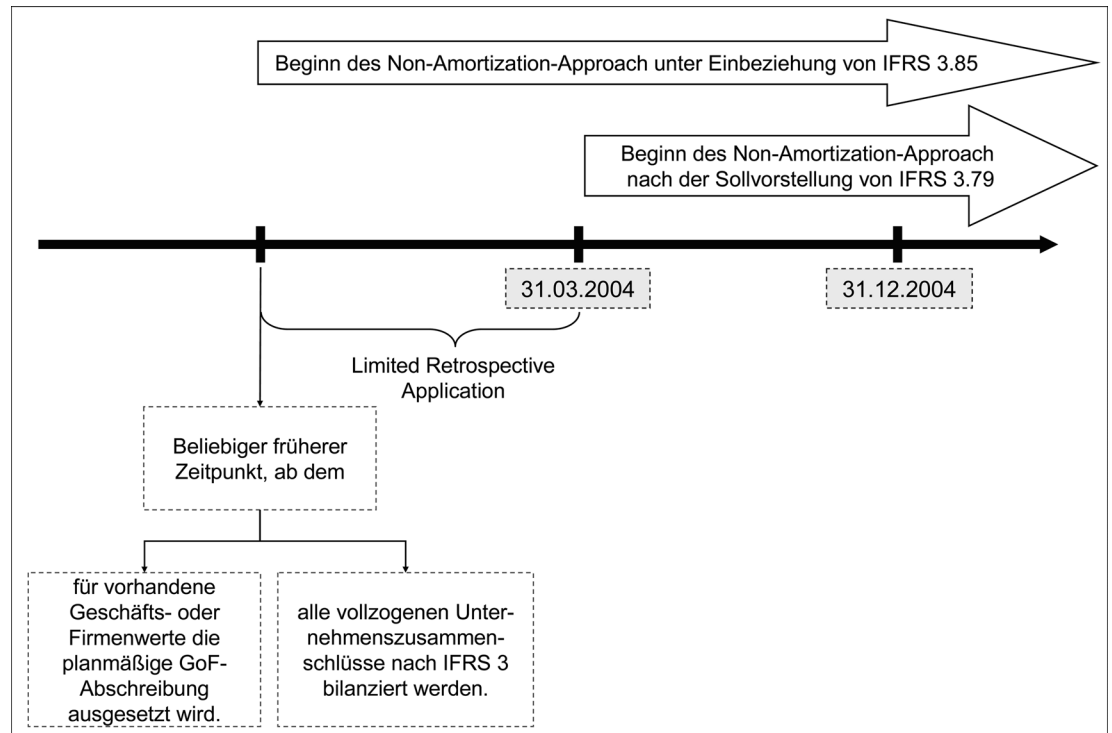


Abb. 1: Mögliche Zeitpunkte für den Übergang auf den Non-Amortisation-Approach

Gem. IFRS 3.85 ist das vorzeitige Aussetzen der planmäßigen Firmenwertabschreibung an die begrenzte retrospektive Anwendung der Neuregelungen gekoppelt. Eine retrospektive Anwendung bedeutet vom Grundsatz her, dass der aktuelle Abschluss so darzustellen ist, als ob IFRS 3, IAS 36 (rev. 2004) und IAS 38 (rev. 2004) schon immer Anwendung gefunden hätten. Hierbei ist insbesondere die Kaufpreisallokation im Bereich der immateriellen Vermögenswerte und im Bereich der Eventualverbindlichkeiten zu überprüfen, was zu einem nicht unerheblichen Aufwand führen kann. Ein nach diesen Grundsätzen ermittelter Geschäfts- oder Firmenwert ist nicht mehr planmäßig abzuschreiben, sondern nach IAS 36 (rev. 2004) rückwirkend jährlich auf Werthaltigkeit zu prüfen.

Allerdings verwendet IFRS 3 den Begriff „limited retrospective application“ und auch die Formulierung in IFRS 3.85 legt den Schluss nahe, dass aus Gründen der Praktikabilität¹⁷⁾ auf die Forderung nach einer vollständigen retrospektiven Anpassung aller Unternehmenszusammenschlüsse verzichtet wird. Es ist zu bedauern, dass das IASB gerade in dem für die Bilanzanalyse wesentlichen Bereich der Firmenwertabschreibung mit IFRS 3.79 i.V.m. IFRS 3.85 eine sehr missverständliche Formulierung verwendet hat¹⁸⁾.

Die „limited retrospective application“ ist in der Form zu verstehen, dass ab einem vom Bilanzierenden zu bestimmenden Zeitpunkt vor dem Inkrafttreten von IFRS 3 für zu diesem Zeitpunkt vorhandene Geschäfts- oder Firmenwerte („goodwill existing at or acquired after ... any date before the effective dates“¹⁹⁾) die planmäßige Abschreibung nach IAS 22 (rev. 1998) auszusetzen und der Non-Amortisation-Approach anzuwenden ist. Nur nach diesem Zeitpunkt vollzogene Unternehmenszusammenschlüsse sind nach IFRS 3 zu bilanzieren. Es wird also

der in IFRS 3.79 f. beschriebene Zeitpunkt zur erstmaligen Anwendung in die Vergangenheit gelegt (vgl. Abb. 1).

Es kann ein beliebiger Zeitpunkt in der Vergangenheit gewählt werden, sofern nachfolgende Bedingungen erfüllt sind:

- Es wird gefordert, dass die zur Anwendung von IFRS 3 notwendigen Informationen für alle ab diesem Zeitpunkt erfolgten Unternehmenszusammenschlüsse vorliegen.
- Der (jährliche) Werthaltigkeitstest nach IAS 36 (rev. 2004) ist ab diesem Zeitpunkt prospektiv anzuwenden.

Sowohl für die retrospektive Anwendung von IAS 36 (rev. 2004) auf nach diesem Zeitpunkt erworbene Geschäfts- und Firmenwerte als auch für die prospektive Anwendung von IAS 36 (rev. 2004) auf zu diesem Zeitpunkt bereits bestehende Geschäfts- und Firmenwerte gilt, dass diese gem. der in IAS 36 (rev. 2004) geforderten nutzenorientierten Allokation²⁰⁾ neu zu verteilen sind²¹⁾.

15) Der Standardentwurf lehnte noch eine retrospektive Anwendung aus Gründen der Vergleichbarkeit ab.

16) Vgl. beispielhaft zu Unternehmen, die offenkundig dieses Wahlrecht in Anspruch nehmen, die Abschlüsse für das erste Quartal 2004 der Schering AG, der Metro AG, der KarstadtQuelle AG und der Hugo Boss AG.

17) Vgl. zur fehlenden Praktikabilität einer vollständig retrospektiven Anpassung IFRS 3.BC180.

18) Vgl. auch IAS 8.23 ff. (rev. 2003) für den Fall von „Limitations on retrospective application“.

19) IFRS 3.85.

20) Der Geschäfts- oder Firmenwert muss hierbei nicht generell der kleinstmöglichen zahlungsmittelgenerierenden Einheit zugeordnet werden, sondern die Zuordnung orientiert sich am Konzept der implementierten internen Steuerung und es muss die hierfür verwendete kleinstmögliche zahlungsmittelgenerierende Einheit verwendet werden, vgl. IAS 36.80 (rev. 2004) und IAS 36.82 (rev. 2004); vgl. auch die ausführliche Diskussion in IFRS 3.BC137.

21) Dies kann aus IFRS 3.79(c) abgeleitet werden; gleiches gilt für die rein prospektive Umstellung für „Alt“-Geschäfts- oder Firmenwerte nach IFRS 3.79.

IV. Zusammenfassung

Das vom IASB eröffnete Wahlrecht zur retrospektiven Anwendung ermöglicht den IFRS-Bilanzierern umfangreiche Gestaltungsmöglichkeiten²²⁾. Insbesondere für Unternehmen, die im laufenden Geschäftsjahr nur wenige Unternehmenszusammenschlüsse vollzogen haben, besteht die Möglichkeit, ohne großen Mehraufwand die Ergebnisbelastung der planmäßigen Abschreibung für das Geschäftsjahr zu vermeiden²³⁾. Unternehmen, die parallel einen US-GAAP-Abschluss erstellen, dürften tendenziell auch in der Lage sein, den Startzeitpunkt früher zu fixieren²⁴⁾, denn für Unternehmenserwerbe ab dem 30. 6. 2001 und den danach mindestens einmal jährlich für alle bestehenden Geschäfts- oder Firmenwerte stattfindenden Werthaltigkeitstests, sind entsprechende Informationen vorhanden, die für eine begrenzte retrospektive Anwendung von IFRS 3 verwendet werden können²⁵⁾.

Mit Anwendung des Wahlrechts kann bereits im Geschäftsjahr 2004 die Ergebnisbelastung der planmäßigen Firmenwertabschreibung vermieden werden²⁶⁾. Dies dürfte für das aktuelle Jahr eine vergleichende Bilanzanalyse zwischen den IFRS-Anwendern deutlich erschweren. Aufgrund der betragsmäßigen Bedeutung des Geschäfts- oder Firmenwerts können sich hieraus enorme Auswirkungen ergeben. Dies gilt umso mehr, als ein früherer Übergang auf der Grundlage von IFRS 3.85 nicht mit expliziten Berichterstattungspflichten verbunden ist²⁷⁾. Unternehmen, die (freiwillig²⁸⁾) den überarbeiteten IAS 8

(rev. 2003) anwenden, müssen allerdings die Berichtspflichten nach IAS 8.28 (rev. 2003) beachten²⁹⁾. Insgesamt ist zu fordern, dass die Unternehmen bei Inanspruchnahme der retrospektiven Anwendung von IFRS 3 über die sich hieraus ergebenden Effekte ausführlich Rechnung legen.

- 22) So auch Brücks/Wiederhold, KoR 2004 S. 185.
 23) Nicht außer Acht zu lassen ist jedoch, dass am Ende des Geschäftsjahres bzw. bei Vorliegen von Indikatoren für einen Wertberichtigungsbedarfs ein Werthaltigkeitstest notwendig ist.
 24) Da SFAS 141 und IFRS 3 insbesondere bei der Frage der Passivierung von Eventualverbindlichkeiten differieren, ist zu prüfen, ob alle zur retrospektiven Anwendung von IFRS 3 benötigten Daten vorliegen.
 25) Zum Inkrafttreten von SFAS 141/142, vgl. SFAS 141.59; die Verwendung eines weiter zurück liegenden Startzeitpunkts ist insbesondere aufgrund der notwendigen rückwirkenden (jährlichen) Anwendung von IAS 36 (rev. 2004) nur in Ausnahmefällen möglich.
 26) So verringern sich z.B. nach Angaben von KarstadtQuelle AG die Aufwendungen für das erste Quartal 2004 um 15,548 Mio. €.
 27) Es greifen nur die relativ allgemeinen Berichterstattungspflichten in IFRS 3.72; gem. IFRS 3.72 muss der Erwerber über in der aktuellen Periode durchgeführte „other adjustments“, welche sich auf die aktuelle oder frühere Periode beziehen, berichten; die Berichtspflichten nach IAS 8.53 bzw. 8.57 (rev. 1993) sind nicht anzuwenden.
 28) Vgl. hierzu Fn. 8.
 29) IAS 8.28 (rev. 2003) fordert insbesondere für die aktuelle Periode quantitative Angaben zu allen betroffenen Bilanzpositionen sowie zur Kennzahl EPS (falls dargestellt), quantitative Angaben zu den Vorjahresvergleichszahlen sowie zu sonstigen geänderten Vorperioden; außerdem ist über mögliche Effekte in künftigen Perioden zu berichten.