



© DRSC e.V. || Zimmerstr. 30 || 10969 Berlin || Tel.: (030) 20 64 12 - 0 || Fax.: (030) 20 64 12 -15
www.drsc.de - info@drsc.de

Diese Sitzungsunterlage wird der Öffentlichkeit für die DSR-Sitzung zur Verfügung gestellt, so dass dem Verlauf der Sitzung gefolgt werden kann. Die Unterlage gibt keine offiziellen Standpunkte des DSR wieder. Die Standpunkte des DSR werden in den Deutschen Rechnungslegungs Standards sowie in seinen Stellungnahmen (Comment Letters) ausgeführt.
Diese Unterlage wurde von einem Mitarbeiter des DRSC für die DSR-Sitzung erstellt.

DSR – öffentliche SITZUNGSUNTERLAGE

DSR-Sitzung:	143. / 12.04.2010 / 17:45 – 18:45 Uhr
TOP:	07 – Immaterielle Vermögenswerte – Änderung DRS 12
Thema:	Meinungsaustausch zu den nachfolgend aufgeführten (Eingangs-)Themen
Papier:	143_07a_DRS 12_Immaterielle_EingangsThemen

A. Stellenwert der IFRS als Erkenntnisquelle des Rechtsvergleichs

- 1 Hintergrund / Ausgangssituation: Mit dem BilMoG hat eine Annäherung der handelsbilanziellen Erfassung von immateriellen Werten an IAS 38 *Intangible Assets* stattgefunden. Hierbei wird in der Tradition kontinentaleuropäischer Gesetzgebung auf detaillierte Regelungen verzichtet. Mittels knapper, abstrakter Normen (vgl. § 248 Abs. 2 HGB und § 255 Abs. 2 Satz 4 HGB) bleibt das HGB deutlich hinter der Komplexität der IFRS zurück. Viele Detailfragen werden damit allerdings nicht direkt adressiert, so dass der Stellenwert der IFRS als Erkenntnisquelle des Rechtsvergleichs bei Regelungslücken und Auslegungsfragen innerhalb des HGB steigt. Wenngleich der Gesetzgeber mit Blick auf einen verbesserten Informationsgehalt des HGB-Abschlusses eine Annäherung des HGB an die IFRS beabsichtigt hat, ist ein uneingeschränkter interpretatorischer Rückgriff auf die IFRS nicht gewollt.¹
- 2 Beurteilung / Empfehlung des Projektverantwortlichen: Im gegebenen Kontext besteht bei der Anpassung von DRS 12 die Gefahr, eine Abschrift der Inhalte von IAS 38 und ggf. IFRS 3 zu erzeugen. Besonderes Augenmerk ist daher u.a. auf Bereiche, in denen das HGB nicht den IFRS folgen, zu richten. Beispielhaft sei hier auf die unter Punkt C angesprochene unterschiedliche Begriffsbildung (immaterieller Vermögensgegenstand versus immaterieller Vermögenswert) und die daraus resultierenden Unterschiede in der Abgrenzung der einzeln ansatzfähigen immateriellen Werte verwiesen.

¹ Die erklärte Zielsetzung des BilMoG lautet: „[...] das bewährte HGB-Bilanzrecht zu einer dauerhaften und im Verhältnis zu den internationalen Rechnungslegungsstandards vollwertigen, aber kostengünstigeren und einfacheren Alternative weiterzuentwickeln, [...]“ mit einer „maßvollen Annäherung der handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften an die IFRS“. Vgl. die Gesetzesbegründung zum Regierungsentwurf, S. 32-34.



Frage 1 an den DSR: Stimmt der Rat der Beurteilung / Empfehlung zu?

B. Umfang und Struktur des künftigen DRS 12

- 3 Hintergrund / Ausgangssituation: Einer umfangreichen Standardliteratur der IFRS stand bisher ein eher kurz und bündig gefasster DRS 12 gegenüber. In Form von Beispielkästen innerhalb des Standardtexts wurden einzelne Regelungen illustriert. Im Anhang wurden Empfehlungen de lege ferenda erteilt.
- 4 Beurteilung / Empfehlung des Projektverantwortlichen: Für den verhältnismäßig knappen Umfang des bisherigen DRS 12 mag u.a. das bislang geltende Aktivierungsverbot für immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens ursächlich sein. Das nun geltende Bilanzierungswahlrecht wirft eine Reihe von Ansatz- und Bewertungsfragen auf, denen es Rechnung zu tragen gilt. Fraglich ist inwieweit nicht durch das BilMoG induzierte Auslegungsfragen (z.B. Abgrenzung Anlage- und Umlaufvermögen) aufgenommen werden sollen. Mit Blick auf die praktische Bedeutung solcher Rechnungslegungsfragen sollte dies im Einzelfall entschieden werden.
- 5 Auch die Entscheidung über Aufnahme und formelle Gestaltung von Beispielen (innerhalb des Standardtextes, Beispielkästen im Standardtext, Beispielanhang) kann im Rahmen der folgenden fachlichen Diskussionen erfolgen. Angestrebt wird eine möglichst standardübergreifende Vorgehensweise. (Für E-DRS 24 Latente Steuern wurde die Aufnahme von Beispielen vom DSR abgelehnt.)
- 6 Eine (all-)umfassende Kommentierung / Erläuterung ist nicht Ziel der Änderung von DRS 12. Der Fokus ist auf Bilanzierungsgrundsätze sowie ggf. bestehende Regelungslücken und praktisch bedeutsame Anwendungsfragen zu richten. Erläuterungen und Begründungen (Entscheidungsfindung einschließlich Widerlegung alternativer Auffassungen) sollen anlog zum Beschluss der 135. DSR-Sitzung zu Top 2 „Änderung des DRS 10 Latente Steuern“ innerhalb einer *Basis for Conclusion* erfolgen.
- 7 Auf Empfehlungen de lege ferenda soll analog zur Vorgehensweise zur Überarbeitung von DRS 10 „Latente Steuern im Konzernabschluss“ verzichtet werden.

Frage 2 an den DSR: Stimmt der Rat der Beurteilung / Empfehlung zu?



C. Standardtitel / Bezugnahme auf Vermögenswert bzw. Vermögensgegenstand

- 8 Hintergrund / Ausgangssituation: Während die abstrakte Aktivierungsfähigkeit im HGB das Vorliegen eines Vermögensgegenstandes zu Grunde legt, nehmen die IFRS auf das Vorhandensein eines Vermögenswerts (*Asset*) Bezug. Das HGB stellt zur Abgrenzung von (immateriellen) Vermögensgegenständen auf das Kriterium der Einzelverwertbarkeit ab. Die IFRS beziehen sich auf das Kriterium der Identifizierbarkeit, welches als erfüllt anzusehen ist, wenn der immaterielle Wert separierbar ist bzw. aus vertraglichen oder anderen Rechten resultiert.
- 9 Der bisherige DRS 12 lehnte sich stark an die IFRS-Terminologie an und definierte:
- Vermögenswerte als „Vermögensgegenstände und alle sonstigen aktivierbaren Werte, wie z.B. Rechnungsabgrenzungsposten und aktive latente Steuern.“
 - Immaterielle Vermögenswerte als „identifizierbare, in der Verfügungsmacht des Unternehmens stehende, nicht-monetäre Vermögenswerte ohne physische Substanz, welche für die Herstellung von Produkten oder das Erbringen von Dienstleistungen, die entgeltliche Überlassung an Dritte oder für die eigene Nutzung verwendet werden können.“
- 10 Beurteilung / Empfehlung des Projektverantwortlichen: Aus der unterschiedlichen Begriffsbildung folgen Unterschiede in der Abgrenzung der einzeln ansatzfähigen immateriellen Vermögensgegenstände nach HGB und den immateriellen Vermögenswerten (*Intangible Assets*) nach IFRS. Da der DSR bei der Entwicklung von Rechnungslegungsstandards an geltendes Recht gebunden ist und der Begriff des Vermögensgegenstands nach der Gesetzesbegründung zum Regierungsentwurf eigenständig und abweichend vom Begriff des Vermögenswerts (*Assets*) nach IFRS zu verstehen sein soll, empfiehlt es sich, dass DRS 12 zukünftig den handelsbilanziellen Begriff des Vermögensgegenstands aufgreift und ggf. erläutert.
- 11 Eine klare Bezugnahme auf den Begriff „Immaterieller Vermögensgegenstand“ sowie eine GoB-konforme Begriffsbestimmung fördert das unter Punkt A dargelegte Ansinnen, die Eigenständigkeit des HGB-Bilanzrechts deutlich herauszustellen.
- 12 Mit Blick auf eine einheitliche Vorgehensweise innerhalb der DRSs ist festzustellen, dass innerhalb E-DRS 24 „Latente Steuern“ temporäre Differenzen als „Unterschiedsbeträge zwischen dem Buchwert eines *Vermögensgegenstands*, einer Schuld oder eines Rechnungsabgrenzungspostens in der Bilanz und dem entsprechenden steuerlichen Wertansatz, die sich in künftigen Geschäftsjahren voraussichtlich abbauen und dadurch zu ertragsteuerlichen Ent- oder Belastungen führen.“ definiert wird.² In DRS 10 DRS a.F. hieß es dagegen: „Unterschiedsbeträ-

² Hervorhebung hinzugefügt.



ge zwischen dem Buchwert eines *Vermögenswerts* bzw. einer Schuld in der Konzernbilanz [...]“.³

Frage 3 an den DSR: Soll Titel und Text von DRS 12 Bezug nehmen auf

- a) Immaterielle Vermögenswerte oder
- b) Immaterielle Vermögensgegenstände?

D. Aktivierungswahlrecht, Aktivierungsempfehlung oder Aktivierungsgebot

- 13 Hintergrund / Ausgangssituation: § 248 Abs. 2 HGB sieht ein Aktivierungswahlrecht für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens vor. Im Regierungsentwurf war ein Aktivierungsgebot vorgesehen. Für ein Aktivierungsgebot hatte sich auch das DRSC / der DSR ausgesprochen.⁴
- 14 Pro Wahlrecht wird regelmäßig argumentiert, dass unternehmensindividuell zwischen Kosten und Nutzen der Bilanzierung von immateriellen Vermögensgegenständen abgewogen werden kann. Mit einer Aktivierung verbundene Aufzeichnungs-, Darlegungs- und Nachweispflichten können ggf. vermieden werden. Ferner wird ein möglicher Gleichlauf zwischen Handels- und Steuerbilanz positiv bewertet.
- 15 Beurteilung / Empfehlung Empfehlung des Projektverantwortlichen: Aus Sicht der betroffenen Unternehmen ist das Wahlrecht sicherlich zu begrüßen. Es steht jedoch dem Ziel, die Qualität der Rechnungslegung durch Beseitigung von Wahlrechten zu verbessern, entgegen. Obwohl das Wahlrecht die unternehmensübergreifende Vergleichbarkeit stark beeinträchtigt, sollten bei der Würdigung eines Aktivierungsgebots die sich aus der Abgrenzung von Forschungs- und Entwicklungskosten ergebenden Bilanzierungsspielräume nicht unberücksichtigt bleiben. Einen Mittelweg zwischen Aktivierungswahlrecht und Aktivierungsgebot stellt eine Aktivierungsempfehlung dar.

³ Hervorhebung hinzugefügt.

⁴ Entsprechend die de lege ferenda Empfehlung des bisherigen DRS 12. Vgl. A3.



Frage 4 an den DSR: Soll innerhalb von DRS 12 die Aktivierung von immateriellen Vermögensgegenständen

- a) zur Wahl gestellt,**
- b) empfohlen oder**
- c) verpflichtend vorgeschrieben**

werden?