

Herrn
Prof. Dr. Andreas Barckow
Präsident des Deutschen Standardisierungsrats
Deutsches Rechnungslegungs
Standards Committee e.V.
Zimmerstraße 30
10969 Berlin

03
E-DRS 32

Düsseldorf, 17. Juli 2015

585/629

vorab per E-Mail: barckow@drsc.de

Institut der Wirtschaftsprüfer
in Deutschland e. V.

Wirtschaftsprüferhaus
Tersteegenstraße 14
40474 Düsseldorf
Postfach 32 05 80
40420 Düsseldorf

TELEFONZENTRALE:
+49 (0) 211 / 45 61 - 0

FAX GESCHÄFTSLEITUNG:
+49 (0) 211 / 4 54 10 97

INTERNET:
www.idw.de

E-MAIL:
info@idw.de

BANKVERBINDUNG:
Deutsche Bank AG Düsseldorf
IBAN: DE53 3007 0010 0748 0213 00
BIC: DEUTDE33XXX
USt-ID Nummer: DE119353203

E-DRS 32: Entwurf Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. XX: Imma- terielle Vermögensgegenstände im Konzernabschluss

Sehr geehrter Herr Professor Barckow,

wir bedanken uns für die Gelegenheit zur Stellungnahme zu E-DRS 32: „Imma-
terielle Vermögensgegenstände im Konzernabschluss“. Einige der vorgesehe-
nen Regelungen stehen in Widerspruch zu der Auffassung des Hauptfachauss-
schusses des IDW (HFA). Wir regen an, die entsprechenden Regelungen
nochmal zu überdenken bzw. zu überarbeiten, dies betrifft insbesondere:

- die Ausführungen zur Aktivierung von nachträglichen Anschaffungs-
bzw. Herstellungskosten sowie
- die Behandlung unentgeltlich erworbener immaterieller Vermögensge-
genstände.

Ferner wird im ersten Satz der Zusammenfassung des Entwurfs dargelegt, dass
der Standard „die handelsrechtlichen Vorschriften zur Bilanzierung von immate-
riellen Vermögensgegenständen“ konkretisiert. Tatsächlich enthält der Entwurf
nur sehr wenige Ausführungen zu spezifischen Problemstellungen der Konzern-
rechnungslage, sondern adressiert im Wesentlichen Fragen des Jahresab-
schlusses. Zu konzernrelevanten Themen wie etwa dem Ansatz von immateriel-
len Vermögensgegenständen im Konzernabschluss im Rahmen einer Kauf-

GESCHÄFTSFÜHRENDE R VORSTAND:
Prof. Dr. Klaus-Peter Naumann,
WP StB, Sprecher des Vorstands;
Dr. Klaus-Peter Feld, WP StB;
Manfred Hamann, RA

Seite 2/4 zum Schreiben vom 17.07.2015 an Herrn Prof. Dr. Andreas Barckow, DRSC, Berlin

preisallokation nimmt E-DRS 32 jedoch nur rudimentär Stellung (vgl. E-DRS 32.43).

Im Einzelnen nehmen wir wie folgt Stellung:

Zu Frage 3: Vorliegen eines Vermögensgegenstands

Ein immaterielles Gut ist nach E-DRS 32.16 ein Vermögensgegenstand, wenn dieses einzeln verwertbar ist. Dabei bedeutet Einzelverwertbarkeit, dass das Gut gegenüber Dritten separat abstrakt verwertbar ist. In E-DRS 32.B13 wird hierzu konkretisiert, dass eine „ausschließlich konzerninterne Verwertung [...] diese Möglichkeit nicht“ bieten soll. In E-DRS 32.25 wird weiter ausgeführt, dass im Konzernabschluss zu den Dritten auch nicht vollkonsolidierte Tochterunternehmen, Gemeinschaftsunternehmen, assoziierte Unternehmen und Beteiligungsunternehmen zählen. Wir teilen diese Auffassung im Ergebnis für den Konzernabschluss. E-DRS 32 nimmt aber an vielen Stellen nicht nur zum Konzernabschluss, sondern auch zum Jahresabschluss Stellung. Ferner wird von obigen Ausführungen abweichend nach E-DRS 32.19 Einzelverwertbarkeit angenommen, wenn „das Gut separat, also getrennt vom Unternehmen [nicht: „vom Konzern/Konsolidierungskreis“], verwertet werden kann“. Vor diesem Hintergrund regen wir an klarzustellen, dass obige Beschränkung einer nicht ausschließlich konsolidierungskreisinternen Verwertung ausschließlich auf Ebene des Konzernabschlusses gilt.

Zu Frage 4: Modifikation von immateriellen Vermögensgegenständen

Gemäß E-DRS 32.32 ff. sollen die bei einer Modifikation eines bestehenden Vermögensgegenstands – verstanden als dessen Erweiterung oder Verbesserung über seinen ursprünglichen Zustand hinaus (vgl. E-DRS 32.30) – anfallenden Aufwendungen zu aktivieren sein, wenn der zugrunde liegende Vermögensgegenstand aktiviert wurde, unabhängig davon, ob ein Dritter oder das Unternehmen das Risiko der erfolgreichen Modifikation trägt. Erweitert ein Unternehmen also beispielsweise eine erworbene Software auf eigenes Risiko, müssten demnach die Erweiterungsaufwendungen nach E-DRS 32.32 aktiviert werden; es läge kein Anwendungsfall des § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB vor. Unseres Erachtens ist jedoch darauf abzustellen, wer das Risiko der erfolgreichen Modifikation trägt: Sofern das wirtschaftliche Risiko einer erfolgreichen Realisierung der Erweiterungs- oder Verbesserungsmaßnahmen beim bilanzierenden Unternehmen liegt, handelt es sich um nachträgliche Herstellungskosten, für die grundsätzlich das Aktivierungswahlrecht nach § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB gilt (vgl. entsprechend *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Bilanzierung entgeltlich erworbener Software beim Anwender (IDW RS HFA 11)*, Tz. 16). Ändern-

Seite 3/4 zum Schreiben vom 17.07.2015 an Herrn Prof. Dr. Andreas Barckow, DRSC, Berlin

falls müssten auch Unternehmen, die ansonsten keine Aufwendungen für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens aktivieren, für eine solche zwingende Nachaktivierung entsprechende Systeme und Prozesse installieren. Dasselbe gilt auch für z.B. im Rahmen eines Asset Deals erworbene Entwicklungsprojekte, die fortgeführt werden (vgl. E-DRS 32.92). Ferner käme es bei entsprechender Anwendung dieser Grundsätze auf Ebene des Jahresabschlusses, was in E-DRS 32.6 empfohlen wird, zu einer Umgehung der Ausschüttungssperre nach § 268 Abs. 8 Satz 1 HGB, obwohl diese auch nach ihrem Sinn und Zweck einschlägig wäre.

Zu Frage 6: Ansatz von unentgeltlich erworbenen immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens sowie zu Tz. 76 und Tz. 77 zur Zugangsbewertung

Nach E-DRS 32.40 soll das Aktivierungswahlrecht nach § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB nur auf selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens angewendet werden. Für unentgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens wird hingegen eine Aktivierungspflicht vorgesehen. Mangels Entgeltlichkeit ist deren Wert jedoch ebenso wenig am Markt bestätigt wie der eines selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstands. Aus diesem Grund sollten u.E. immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die nicht entgeltlich erworben wurden, nach Sinn und Zweck des § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB hinsichtlich ihres Ansatzes wie selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände behandelt werden, wie dies auch von gewichtigen Stimmen in der handelsrechtlichen Kommentierung gefordert wird (vgl. Förtschle/Usinger, in: Förtschle et al. (Hrsg.), Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl., § 248 HGB Anm. 13; Gelhausen/Fey/Kämpfer, Rechnungslegung und Prüfung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, Kapitel E, Tz. 91). Die Klassifizierung bzw. Behandlung als „selbst geschaffen“ oder nicht hat ferner auch Auswirkungen auf die Frage einer Ausschüttungssperre nach § 268 Abs. 8 Satz 1 HGB. Würde beispielsweise ein immaterieller Vermögensgegenstand als Sachzuzahlung (unentgeltlich) in die Kapitalrücklage geleistet, wäre dieser nach E-DRS 32.40 zu aktivieren. Der Wert wäre nicht nach § 268 Abs. 8 Satz 1 HGB ausschüttungsgesperrt, da er entsprechend E-DRS 32.40 nicht wie „selbst geschaffen“ zu behandeln wäre. Unseres Erachtens ist hingegen bei Inanspruchnahme des Aktivierungswahlrechts auch in diesem Fall § 268 Abs. 8 Satz 1 HGB entsprechend anzuwenden.

Nach E-DRS 32.76 soll zur Bestimmung der Anschaffungskosten von immateriellen Vermögensgegenständen, die durch Tausch oder Einbringung erworben wurden, der „beizulegende Zeitwert“ benötigt werden. Dies erweckt den An-

Seite 4/4 zum Schreiben vom 17.07.2015 an Herrn Prof. Dr. Andreas Barckow, DRSC, Berlin

schein, als sei in diesen Fällen eine Zugangsbewertung zum beizulegenden Zeitwert verpflichtend. Eine solche Sichtweise würde in Widerspruch zu unserer Auffassung sowie zur herrschenden handelsrechtlichen Kommentierung stehen: Danach wird in Tauschfällen für die Zugangsbewertung der Buchwert des hingegebenen Vermögensgegenstands, der Zeitwert des hingegebenen Vermögensgegenstands oder ein erfolgsneutraler Zwischenwert akzeptiert (vgl. Adler/Düring/Schmaltz (ADS), Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Aufl., § 255 HGB, Tz. 89 ff.; Schubert/Gadek, in: Förtschle et al. (Hrsg.), Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl., § 255 HGB Anm. 40). Bei Sacheinlagen bemessen sich die Anschaffungskosten grundsätzlich nach dem für die Begebung der Anteile festgesetzten Ausgabebetrag. Der Zeitwert des eingelegten Gegenstands bildet die Obergrenze der Anschaffungskosten (vgl. *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Auswirkungen einer Verschmelzung auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss (IDW RS HFA 42)*, Tz. 42 f.; ADS, a.a.O., § 255 HGB, Tz. 96 f.).

Zu Frage 12: Beginn der Erfassung von Herstellungskosten

Nach E-DRS 32.85 soll die Aktivierbarkeit von Aufwendungen auf solche beschränkt werden, die in der ersten Berichtsperiode seit dem Beginn der Entwicklungsphase angefallen sind und noch nicht in einem Abschluss als Aufwand erfasst wurden. Diese Sichtweise steht in Widerspruch zu der in der *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Aktivierung von Herstellungskosten (IDW RS HFA 31)*, Tz. 8, vertretenen Auffassung. Danach können Herstellungskosten, die mangels Konkretisierung des Vermögensgegenstands im Vorjahresabschluss aufwandswirksam erfasst wurden, aus Vereinfachungsgründen anstelle einer Abschlussänderung in der folgenden Periode insoweit (nach-)aktiviert werden, als ansonsten eine Abschlussänderung nach allgemeinen Grundsätzen zulässig wäre.

Für Rückfragen zu unseren Anmerkungen stehen wir Ihnen selbstverständlich gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen



Schneiß, WP StB
Stellv. Fachleiter Rechnungslegung
und Prüfung



Dr. Siebler, WP StB
Leiterin Betriebswirtschaft