



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

HGB-FA –öffentliche SITZUNGSUNTERLAGE

Sitzung:	11. HGB-FA / 10.07.2013 / 13:15 – 16:00 Uhr
TOP:	03 – DRS Immaterielle Vermögensgegenstände
Thema:	Bericht aus der AG IVG und Diskussion der Ergebnisse
Papier:	11_03a_HGB-FA_IVG_Basis

1 Bericht über die 4. Sitzung der AG IVG und deren Arbeitsergebnisse

- 1 In ihrer 4. Sitzung beabsichtigte die AG Immaterielle Vermögensgegenstände (IVG) die Formulierungsvorschläge der Abschnitte „Definitionen“ und „Ansatz“ im DRS zu IVG zu erstellen. Die intensiven Diskussionen führten dazu, dass nicht alle Formulierungsvorschläge im Abschnitt „Ansatz“ abschließend erörtert und abgestimmt wurden.

2 Definitionen

2.1 Vermögensgegenstand

- 2 Der Begriff „Vermögensgegenstand“ (VG) wird wie folgt definiert: „Gut, das nach der Verkehrsauffassung einzeln verwertbar ist“.
- 3 Diese Definition ist aus der Begründung zum RegE BilMoG abgeleitet. Dort heißt es: „Vom Vorliegen eines Vermögensgegenstandes ist auszugehen, wenn das selbst erstellte Gut nach der Verkehrsauffassung einzeln verwertbar ist.“¹.
- 4 In der 9. HGB-FA-Sitzung hatte der FA angeregt, in der Definition „nach der Verkehrsauffassung“ zu streichen und ggf. „einzeln“ durch separat zu ersetzen. Die AG erachtet jedoch den Hinweis auf die „Verkehrsauffassung“ für bedeutsam, da dieser Begriff sowohl in der Gesetzesbegründung enthalten ist als auch dadurch deutlich wird, dass ein allgemeiner Konsens über das Vorliegen eines VG herrschen muss und die Meinung eines einzelnen Unternehmens nicht ausreicht. Gerade bei IVG besteht aufgrund ihrer Immaterialität besondere Unsicherheit hinsichtlich der Existenz eines VG. Ferner wird „nur“ eine abstrakte Verwertbarkeit gefordert, so dass es angebracht erscheint, eine

¹ RegE BilMoG, BT-Drucksache 16/10067, S. 50.



Objektivierung durch einen allgemeinen Konsens in den beteiligten Verkehrskreisen zu erreichen.

- 5 Ebenfalls spricht sich die AG für die Verwendung des Begriffs „einzeln“ aus. Auch in diesem Fall wurde der Begriff bereits in der Gesetzesbegründung verwendet und sollte daher beibehalten werden. Ferner ist die „Einzelverwertbarkeit“ ein seit Jahren gängiger und etablierter Begriff, der auch als eingängiger als „separat“ angesehen wird.
- 6 Die AG hat als Kriterien für die Einzelverwertbarkeit eines Gutes herausgearbeitet, dass dieses
 - außerhalb des Unternehmens abstrakt verwertbar,
 - getrennt vom Unternehmen verwertbar und
 - verlässlich einzeln bewertbar sein muss.

Diese Kriterien wurden aus den in der Literatur zur Definition von VG genannten Merkmalen abgeleitet.

- 7 Die Forderung nach der Verwertbarkeit außerhalb des Unternehmens ist zum einen durch Änderungen in der Formulierung in der Gesetzesbegründung bedingt. So wurden als Beispiele für eine Verwertung im RefE BilMoG „Verarbeitung“ und „Verbrauch“² genannt, die in der Begründung zum RegE BilMoG nicht mehr enthalten waren. Zum anderen sollen VG ggf. der Deckung der Schulden des Unternehmens dienen, was nur bei einer unternehmensexternen Verwertung erreicht werden kann.³
- 8 Aufgrund einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise wird die abstrakte Verwertbarkeit als hinreichend erachtet. Im Gegensatz zur konkreten Verwertbarkeit, die eine tatsächliche Übertragbarkeit im Rechtssinne voraussetzt, besteht eine abstrakte Verwertbarkeit, wenn das Gut seinem Wesen nach verwertbar ist und Dritte grundsätzlich bereit sind, für die Erlangung des wirtschaftlichen Vorteils des Gutes ein Entgelt zu entrichten. Dementsprechend gilt ein Gut auch als verwertbar, wenn vertragliche, gesetzliche oder faktische Beschränkungen für eine Verwertung bestehen.
- 9 Ferner setzt die Verwertbarkeit voraus, dass das Gut vom Unternehmen als Ganzes getrennt werden kann. Ist diese Separierung nicht möglich, ist das Gut als Teil des Geschäfts- oder Firmenwerts anzusehen und stellt keinen eigenständigen VG dar. Bei-

² Siehe RefE BilMoG, S. 98.

³ Der Konzernabschluss dient durch die Bereitstellung von Informationen über die wirtschaftliche Lage des Unternehmens mittelbar auch dem Gläubigerschutz. Ferner hat ein DRS für IVG im Konzernabschluss auch eine gewisse Ausstrahlungswirkung auf den Einzelabschluss.



spielsweise kann das Arbeitsklima nicht vom Unternehmen getrennt werden und ist dementsprechend kein VG.

- 10 Die verlässliche Bewertbarkeit ist eine notwendige Bedingung für dessen Verwertung. Können dem Gut nicht plausibel, nachvollziehbar und willkürfrei Anschaffungs- oder Herstellungskosten zugerechnet werden, ist das Gut nicht vom Unternehmen als Ganzes separierbar und damit Bestandteil des Geschäfts- oder Firmenwerts. Gleichfalls verlangt der Grundsatz der Einzelbewertung (§252 Abs. 1 Nr. 3 HGB), dass VG am Bilanzstichtag einzeln zu bewerten sind.

Frage 1:

Stimmt der FA der Definition von „Vermögensgegenstand“ zu?

2.2 Immaterieller Vermögensgegenstand

- 11 Ein IVG wird wie folgt definiert: „Nicht-finanzieller Vermögensgegenstand ohne bedeutende physische Substanz“.
- 12 Finanzielle VG sind wie IVG durch das Fehlen einer physischen Substanz gekennzeichnet. Würden in der Begriffsdefinition von IVG nicht explizit die finanziellen VG ausgeschlossen werden, würden diese wie IVG zu behandeln sein. Jedoch unterscheiden sich Entstehung und Verwendung von finanziellen VG und IVG im wirtschaftlichen Geschehen, so dass für eine bilanzielle Abbildung zwischen diesen VG zu differenzieren ist.
- 13 Die AG hat die Anregung des FA aufgegriffen und „finanziell“ an Stelle von „monetär“ in der Definition verwendet. Ausschlaggebend ist hierbei, dass „finanziell“ als allgemein verständlicher und eindeutiger angesehen wird als der Begriff „monetär“.
- 14 Auch wird keine Gefahr der Verwechslung mit anderen Sachverhalten gesehen, in denen ebenfalls auf „finanziell“ Bezug genommen wird (z.B. nicht-finanzielle Leistungsindikatoren in § 315 HGB, Finanzinstrumente). Im HGB wird der Begriff „finanzieller Vermögensgegenstand“ nicht definiert. Im KWG wird in der Definition für Finanzinstrumente (§ 1a Abs. 3 KWG) der Begriff „finanzielle Vermögenswerte“ verwendet, ohne diesen zu definieren.
- 15 IVG sind eigentlich durch das Fehlen einer physischen Substanz gekennzeichnet. Jedoch werden IVG wiederholt für Transport-, Dokumentations-, Speicherungs- oder La-



gerungszwecke mit einer materiellen Komponente verbunden. Eine Folge dieser Verbindung von IVG mit einer materiellen Komponente ist, dass der IVG nicht vollständig „ohne physische Substanz“ ist. Da in der Realität IVG oftmals mit materiellen Komponenten verbunden sind, wurde in die Definition von IVG eine entsprechende Relativierung aufgenommen.

- 16 Bei Gütern, die aus materiellen und immateriellen Komponenten bestehen, ist über eine Zuordnung zu den immateriellen oder den materiellen VG zu entscheiden. Sind beide Komponenten VG und haben die gleiche Bedeutung, sind diese getrennt als IVG bzw. als materieller VG zu aktivieren. Weist eine Komponente dagegen die Hauptbedeutung auf, d.h. ist die andere Komponente von untergeordneter Bedeutung, sind die Komponenten zusammen als ein VG zu aktivieren. Die Zuordnung wird durch die Hauptkomponente bestimmt.
- 17 Bei der Bestimmung der Komponente mit der Hauptbedeutung ist das wirtschaftliche Interesse des Unternehmens an dem Gut zugrunde zu legen. Alternativ können auch die Funktion und/oder die Wertrelation der Komponenten bei der Beurteilung zu Grund gelegt werden. Die jeweilige Beurteilung ist für jedes Gut individuell vorzunehmen, da das Unternehmen mit dem jeweiligen Gut unterschiedliche Interesse verfolgen kann.

Frage 2:

Stimmt der FA der Definition von „immaterieller Vermögensgegenstand“ zu?

2.3 Abgrenzung zwischen Anlagevermögen und Umlaufvermögen

- 18 Auch nach der Änderung des HGB durch das BilMoG hat die Zuordnung eines IVG zum Anlagevermögen (AV) oder Umlaufvermögen (UV) Auswirkungen auf deren Bilanzierung. Daher ist eine eindeutige Abgrenzung von AV und UV notwendig. Gemäß § 247 Abs. 2 HGB werden im AV die Gegenstände ausgewiesen, die dazu „bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen“. Im Gegensatz dazu gibt es für das Umlaufvermögen keine Legaldefinition. Daher hat die AG für das UV eine eigenständige Definition erarbeitet, nach der das UV eine Residualgröße ist, d.h. im UV werden die VG ausgewiesen, die nicht dazu bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen und nicht den Rechnungsabgrenzungsposten, den aktiven latenten Steuern, oder dem aktiven Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung zuzurechnen sind.
- 19 In der Literatur wurde versucht, positive Definitionen des UV zu entwickeln. Danach sind die VG dem UV zuzurechnen, die zur Veräußerung, zum Verbrauch oder zur Ver-



arbeitung bestimmt sind. Nachteilig an dieser Definition ist, dass sich die Definition vor allem auf die Vorräte bezieht und damit nicht alle VG erfasst, die dem UV zuzurechnen wären. Daher hat die AG die positiven Definitionen nicht weiter verfolgt und eine negative Definition des UV erarbeitet.

- 20 In der Definition des AV sind zwei Tatbestandsmerkmale enthalten: „Zweckbestimmung“ und „dauernd“. Die Zweckbestimmung beinhaltet die Beurteilung, ob der Vermögensgegenstand aufgrund seiner Funktion und seiner Nutzungseigenschaften dem AV zugeordnet werden kann (Art des VG, objektive Komponente), und ob das Unternehmen den Vermögensgegenstand dauernd im Geschäftsbetrieb zu nutzen beabsichtigt (Wille des Unternehmens, subjektive Komponente). Beide Komponenten sind zur Beurteilung der Zweckbestimmung zu berücksichtigen.
- 21 Das Tatbestandsmerkmal „dauernd“ ist im HGB nicht definiert. Nach Auffassung der AG wird ein IVG „dauernd“ genutzt, wenn dieser dem Unternehmen mehrmals Nutzen stiftet. „Dauernd“ ist jedoch nicht mit „immer“ oder „für alle Zeit“ gleichzusetzen. Eine beabsichtigte Nutzung des IVG über mehr als 12 Monate kann ein Indikator für die Zuordnung des IVG zum AV sein.

Frage 3:

Stimmt der FA den Konkretisierungen zur Abgrenzung von Anlagevermögen und Umlaufvermögen zu?

3 Ansatz

3.1 Allgemeine Ansatzvorschriften

- 22 Aufgrund des Vollständigkeitsgebots des § 246 Abs. 1 HGB sind alle IVG zu aktivieren, sofern nicht ein Aktivierungswahlrecht besteht (für selbst geschaffene IVG des AV) oder ein Aktivierungsverbot (für selbst geschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten und vergleichbare IVG des AV). Klarstellend wird darauf hingewiesen, dass IVG des UV stets zu aktivieren sind.

Frage 4:

Erachtet der FA die verwendeten allgemeinen Ansatzvorschriften als zutreffend?



3.2 Abgrenzung zwischen erworbenen und selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstände

- 23 Aufgrund des Aktivierungswahlrechts und des Aktivierungsverbots für bestimmte IVG wirkt sich die Zugangsart des IVG auf dessen Ansatz und Ausweis aus. Grundsätzlich ist zwischen erworbenen und selbst geschaffenen IVG zu unterscheiden.
- 24 Gemäß der von der AG erarbeiteten Definition von „Erwerb“ gelten IVG als erworben, wenn das wirtschaftliche Eigentum von einem Dritten auf das Unternehmen übergeht. Dabei ist es unerheblich, ob der IVG bereits vor der Transaktion bestand oder erst durch die Transaktion entsteht (z.B. die Erteilung einer Lizenz).
- 25 In der Definition von „Erwerb“ wird der Übergang „von einem Dritten“ verlangt. Unterschiedliche Auffassungen gibt es in Bezug auf den „Dritten“. Generell findet eine Objektivierung des IVG durch eine Transaktion am Markt statt. Diese Objektivierung sieht die AG auch bei Transaktionen mit nicht vollkonsolidierten Tochterunternehmen, assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen, auch wenn in der Literatur an diesen Transaktionen aufgrund des Einflusses des Mutterunternehmens vereinzelt Zweifel an der Objektivität geäußert werden.
- 26 Es wird auf den Übergang des wirtschaftlichen und nicht auf den des rechtlichen Eigentums abgestellt, da gemäß § 246 Abs. 1 Satz 2 HGB der wirtschaftliche Eigentümer den Vermögensgegenstand zu aktivieren hat. Gerade bei IVG wird oftmals nicht der zugrunde liegende VG erworben, sondern nur ein damit verbundenes Recht. Dementsprechend muss der wirtschaftliche Eigentümer nicht mit dem rechtlichen Eigentümer übereinstimmen. Als wirtschaftlicher Eigentümer wird derjenige angesehen, der die tatsächliche Sachherrschaft über den VG ausübt, was im Allgemeinen unterstellt wird, wenn beim Eigentümer Besitz, Gefahr, Nutzen und Lasten des VG liegen (allgemeiner formuliert: bei dem die Chancen und Risiken aus der Nutzung des VG liegen).
- 27 Ein Unternehmen schafft einen IVG selbst, wenn es das Herstellungs- bzw. F&E-Risiko trägt. Sofern ein Unternehmen intern einen IVG herstellt, ist es eindeutig, dass es diesen selbst schafft, da es die Kosten und Risiken trägt. Schwieriger wird die Beurteilung, wenn das Unternehmen die Herstellung auf einen unternehmensexternen Dritten verlagert hat. In diesem Fall kommt es auf die Ausgestaltung des Auftrags für die Erstellung des IVG an. Wird der Dritte auf der Basis eines Dienstvertrags beauftragt, schuldet dieser nur die vereinbarte Leistung und nicht den IVG. Daher trägt das Unternehmen das Herstellungsrisiko. Im Gegensatz dazu wird bei einem Werkvertrag das fertige Werk



geschuldet. Somit trägt gewöhnlich der Auftragnehmer die mit der Erstellung verbundenen Risiken.

- 28 Abgrenzungsprobleme können sich u.a. beim Erwerb von Arbeitnehmererfindungen ergeben. Sofern es sich bei der Erfindung um eine freie Erfindung handelt, d.h. der Arbeitnehmer hat die Erfindung zeitlich, räumlich und inhaltlich getrennt von seinem Arbeitsverhältnis gemacht, wird ein entgeltlicher Erwerb der Erfindung unterstellt. Handelt es sich bei der Erfindung um eine Dienstfindung, d.h. die Erfindung entstand entweder aus der dem Arbeitnehmer im Unternehmen obliegenden Tätigkeit oder beruht maßgeblich auf Erfahrungen oder Arbeiten des Unternehmens. Demgemäß trägt das Unternehmen auch das Herstellungsrisiko, und somit stellt die Dienstfindung einen selbst geschaffenen IVG dar.
- 29 Nach einer in der Literatur zum Teil vertretenen Auffassung stellen die Zahlungen gemäß § 9 ArbNErfG eine gesetzlich normierte Gegenleistung für die Erfindung dar und sind daher als Entgelt zu werten. Ferner erwirbt das Unternehmen eine fertig gestellte Erfindung und trägt damit eigentlich kein Herstellungsrisiko. Dementsprechend werden auch Dienstfindungen als erworbene IVG angesehen.
- 30 Die AG schließt sich der ersten Sichtweise an und stuft Dienstfindungen als selbst geschaffene IVG ein.

Frage 5:

- a) Hat der FA Anmerkungen zur Abgrenzung von erworbenen und selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen?
- b) Stimmt der FA der Beurteilung von immateriellen Vermögensgegenständen, die aus Dienstfindungen resultieren, als selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände zu?

3.3 Entgeltlichkeit des Erwerbs

- 31 Im Rahmen des BilMoG wurde das Aktivierungsverbot für *nicht entgeltlich erworbene* IVG in ein Aktivierungswahlrecht für *selbst geschaffene* IVG geändert. Daraus leitet sich die Frage ab, ob mit der Änderung von *nicht entgeltlich erworben* zu *selbst geschaffen* eine geänderte Behandlung der unentgeltlich erworbenen IVG (z.B. durch Schenkung, Sachzuschuss, Sachzuwendungen) verbunden ist.



- 32 Eine Sichtweise ist, dass unentgeltlich erworbene IVG wie entgeltlich erworbene IVG zu behandeln sind, d.h. es wird nur zwischen erworbenen und selbst geschaffenen IVG unterschieden. Diese Sichtweise stützt sich u.a. darauf, dass sich § 248 Abs. 2 HGB explizit auf *selbst geschaffene* IVG bezieht. Im RefE BilMoG war zunächst die Streichung des Aktivierungsverbots von nicht entgeltlich erworbenen IVG (§ 248 Abs. 2 HGB a.F.) vorgesehen, so dass ein Aktivierungsgebot für alle IVG bestand.⁴ Im RegE BilMoG wurde das Aktivierungsgebot durch ein Aktivierungsverbot für bestimmte *nicht entgeltlich erworbene* IVG des AV ergänzt.⁵ In der Beschlussempfehlung des Rechtsausschusses wurde § 248 HGB nochmals überarbeitet und ein Aktivierungswahlrecht für *selbst geschaffene* IVG eingefügt sowie das Aktivierungsverbot für bestimmte *entgeltlich erworbene* in *selbst geschaffene* IVG des AV geändert.⁶ Aufgrund dieser Änderungen im Rahmen des Gesetzgebungsprozesses wird geschlussfolgert, dass das Aktivierungswahlrecht und Aktivierungsverbot sich nur auf die *selbst geschaffenen* IVG bezieht und die unentgeltlich erworbenen IVG wie entgeltlich erworbene IVG zu behandeln sind.
- 33 Nach der gegenteiligen Sichtweise sind die unentgeltlich erworbenen IVG wie selbst geschaffene IVG zu behandeln, d.h. das Aktivierungswahlrecht ist auch für unentgeltlich erworbene IVG des AV anwendbar und für unentgeltlich erworbene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten und vergleichbare IVG des AV gilt das Aktivierungsverbot. Diese Auffassung wird mit der hohen charakterlichen Ähnlichkeit von unentgeltlich erworbenen und selbst geschaffenen IVG begründet, insbesondere da der Wert des unentgeltlich erworbenen IVG nicht durch eine Markttransaktion bestätigt wurde.
- 34 Als weiteren Grund für diese Sichtweise wird angeführt, dass es sowohl bei selbst geschaffenen als auch bei unentgeltlich erworbenen IVG an einer Wertbestätigung durch eine Markttransaktion fehlt und dementsprechend auch zu den gleichen Konsequenzen hinsichtlich der Ausschüttungssperre kommen sollte. Die Aktivierung von selbst geschaffenen IVG führt zu einer Begrenzung des ausschüttbaren Gewinns (Ausschüttungssperre). Würden unentgeltlich erworbene IVG nicht wie selbst geschaffene IVG behandelt werden, würde deren Aktivierung keine Beschränkung des ausschüttbaren Gewinns verursachen. Damit hätten vergleichbare Transaktionen (fehlende Objektivierung durch den Markt) unterschiedliche Konsequenzen für die Ausschüttungssperre, was als nicht sachgerecht erachtet wird.⁷

⁴ Siehe RefE BilMoG, S. 98.

⁵ Siehe RegE BilMoG, BT-Drucksache 16/10067, S. 50.

⁶ Siehe Beschlussempfehlung BilMoG, BT-Drucksache 16/12407, S. 85.

⁷ Das Argument wird auch für einen DRS zu IVG im Konzernabschluss als relevant angesehen, da der DRS eine gewisse Ausstrahlungswirkung auf den Einzelabschluss hat.



-
- 35 Die AG spricht sich zunächst für die Unterscheidung der IVG in erworben (unabhängig, ob entgeltlich oder unentgeltlich) und selbst geschaffen aus. Die Entgeltlichkeit des Erwerbs erlangt erst im Rahmen der Bewertung eine Bedeutung.

Frage 6:

Welche Auffassung vertritt der FA bzgl. der Behandlung von unentgeltlich erworbenen IVG?