

E-DRS 32

Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. XX (DRS XX)

Immaterielle Vermögensgegenstände im Konzernabschluss

Alle interessierten Personen und Organisationen sind zur Stellungnahme
bis zum 17. Juli 2015 aufgefordert.

Die Stellungnahmen werden auf unserer Homepage veröffentlicht, sofern das nicht ausdrücklich abgelehnt wird.

Inhaltsverzeichnis

	<i>Seite</i>
Aufforderung zur Stellungnahme	3
Vorbemerkung	6
Abkürzungsverzeichnis	7
Zusammenfassung	8
Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. XX (DRS XX) Immaterielle Vermögensgegenstände im Konzernabschluss	10
	<i>Textziffer</i>
Ziel	1
Gegenstand und Geltungsbereich	2 – 6
Definitionen	7 – 13
Begriffsdefinitionen	7
Abgrenzung zwischen materiellen und immateriellen Vermögensgegenständen	8 – 13
Regeln	14 – 132
Ansatz	14 – 71
Allgemeine Ansatzvorschriften	14 – 39
Vorliegen eines Vermögensgegenstands	16 – 20
Abgrenzung zwischen Anlagevermögen und Umlaufvermögen	21 – 23
Abgrenzung zwischen erworbenen und selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen	24 – 28
Veränderung von immateriellen Vermögensgegenständen	29 – 39
Ansatzgebot für erworbene immaterielle Vermögensgegenstände	40 – 44
Ansatzwahlrecht für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände	45 – 55
Ansatzverbote	56 – 59
Abgang	60 – 65
Ansatzstetigkeit	66 – 71
Bewertung	72 – 118
Zugangsbewertung	72 – 93
Allgemeine Bewertungsvorschriften	72 – 75
Beizulegender Zeitwert	76 – 82
Beginn und Ende der Erfassung von Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten	83 – 86
Nachträgliche Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten	87 – 92
Entwicklungskostenzuschüsse	93
Folgebewertung	94 – 118
Planmäßige Abschreibung	94 – 110
Außerplanmäßige Abschreibung	111 – 114
Zuschreibung	115 – 118
Ausweis	119 – 132
Angaben im Konzernanhang	133 – 145
Inkrafttreten	146
Begründung	B1 – B117

Aufforderung zur Stellungnahme

Der HGB-FA des DRSC bittet alle interessierten Personen und Organisationen um Stellungnahme bis zum 17. Juli 2015. Stellungnahmen sind zu jedem in diesem Entwurf geregelten Sachverhalt erbeten. Dabei sind insbesondere Antworten zu den nachfolgend aufgeführten Fragen erwünscht. Bitte begründen Sie Ihre Ansichten.

Hinweis: Die Regelungen des E-DRS 32 berücksichtigen bereits die geplanten Änderungen im HGB durch den Regierungsentwurf für das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG-E).

Frage 1:

Halten Sie den Grundaufbau des E-DRS 32 für sachgerecht und nachvollziehbar?

Frage 2: Umfang und Auswahl definierter Begriffe (Tz. 7)

Im E-DRS 32 werden ausgewählte Begriffe definiert. Die Definitionen sollen die Verständlichkeit und die Klarheit der Anforderungen des Standardentwurfs sicherstellen. Die Definitionen beziehen sich sowohl auf allgemeine als auch auf spezifische Fachbegriffe.

- a) *Halten Sie alle in E-DRS 32 enthaltenen Definitionen für erforderlich? Wenn nein, auf welche Definitionen kann Ihrer Meinung nach verzichtet werden?*
- b) *Gibt es Definitionen, die angepasst/geändert werden sollten?*
- c) *Gibt es weitere Begriffe, die Ihrer Meinung nach zu definieren sind?*

Frage 3: Vorliegen eines Vermögensgegenstands (Tz. 14 ff.)

Ausgehend von der Begründung zum RegE BilMoG ist das Vorliegen eines Vermögensgegenstandes anzunehmen, wenn das betreffende Gut nach der Verkehrsauffassung einzeln verwertbar ist. Dabei bedeutet die Einzelverwertbarkeit, dass das Gut gegenüber Dritten separat abstrakt verwertbar ist.

- a) *Erachten Sie das Kriterium der Einzelverwertbarkeit für klar und umfassend konkretisiert?*
- b) *Wenn nein, welche Aspekte sollten Ihrer Meinung nach noch behandelt werden?*

Frage 4: Modifikation von immateriellen Vermögensgegenstände (Tz. 31f.)

Gemäß E-DRS 32 sind die im Rahmen der Modifikation eines immateriellen Vermögensgegenstands anfallenden Aufwendungen zu aktivieren, wenn der zugrunde liegende immaterielle Vermögensgegenstand aktiviert wurde (unabhängig davon, wer das Herstellungsrisiko der Modifikation trägt).

- a) *Befürworten Sie diese umfassende Aktivierungspflicht?*
- b) *Wenn nein, sollte stärker differenziert werden, insbesondere unter Berücksichtigung, wer das Herstellungsrisiko trägt?*

Frage 5: Modifikation von erworbenen Marken, Drucktiteln, Verlagsrechten, Kundenlisten und vergleichbaren immateriellen Vermögensgegenständen (Tz. 35)

Für erworbene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten und vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens i.S.v. § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB sieht E-DRS 32 eine Abweichung von der allgemeinen Aktivierungspflicht für die im Rahmen einer Modifikation anfallenden Aufwendungen vor. Danach sind die Aufwendungen nur zu aktivieren, wenn ein Dritter das Risiko der erfolgreichen Modifikation trägt.

Befürworten Sie diese Abweichung von der allgemeinen Regelung für die Aktivierung von Aufwendungen für die Modifikation?

Frage 6: Ansatz von unentgeltlich erworbenen immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens (Tz. 40 ff.)

Im E-DRS 32 wird das Aktivierungswahlrecht nach § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB nur auf selbst geschaffene und nicht auf unentgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens angewendet. Dafür ist insbesondere die im Rahmen des BilMoG vorgenommene Änderung des Aktivierungsverbots für nicht entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände in ein Aktivierungswahlrecht für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände ausschlaggebend. Es wird jedoch in der Fachliteratur auch die Meinung vertreten, dass unentgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände und selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände vergleichbare Charakteristika aufweisen und daher hinsichtlich des Ansatzes gleich behandelt werden sollten.

- a) *Erachten Sie die vorgesehene Behandlung von unentgeltlich erworbenen immateriellen Vermögensgegenständen für sachgerecht und zutreffend?*
- b) *Wenn nein, wie sollten unentgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände Ihrer Meinung nach behandelt werden?*

Frage 7: Verlässliche Ermittelbarkeit des beizulegenden Zeitwerts (Tz. 44)

Gemäß E-DRS 32 dürfen immaterielle Vermögensgegenstände, die im Zugangszeitpunkt zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten sind (z.B. solche, die im Rahmen eines Unternehmenserwerbs zugegangen sind), nur aktiviert werden, wenn der beizulegende Zeitwert verlässlich ermittelbar ist.

Halten Sie diese Regelung für sachgerecht?

Frage 8: Voraussetzungen für die Aktivierung von in der Entstehung befindlichen Gütern (Tz. 46)

In E-DRS 32 werden fünf Kriterien genannt, die für eine Aktivierung des in der Entstehung befindlichen Gutes kumulativ erfüllt sein müssen.

- a) *Erachten Sie die genannten Kriterien für vollständig und zweckentsprechend?*
- b) *Wenn nein, welche Aspekte sollten Ihrer Meinung nach noch oder nicht berücksichtigt werden?*

Frage 9: Ausbuchung der gesamten aktivierten Entwicklungskosten (Tz. 55)

Gemäß E-DRS 32 sind die gesamten aktivierten Entwicklungskosten erfolgswirksam auszubuchen, wenn die Voraussetzungen für eine Aktivierung nicht mehr gegeben sind.

- a) *Befürworten Sie diese Pflicht zur Ausbuchung?*
- b) *Wenn nein, sollte stattdessen eine Abschreibung erfolgen?*

Frage 10: Kriterien für die hohe Wahrscheinlichkeit (Tz. 51)

Die Entstehung eines immateriellen Vermögensgegenstands mit hoher Wahrscheinlichkeit wird als gegeben angesehen, wenn drei Kriterien kumulativ erfüllt sind.

- a) *Erachten Sie die genannten Kriterien für vollständig und zweckentsprechend?*
- b) *Wenn nein, welche Aspekte sollten Ihrer Meinung nach noch oder nicht berücksichtigt werden?*

Frage 11: Auslizenzierung (Tz. 61 ff.)

Ein Merkmal von immateriellen Vermögensgegenständen ist deren beliebige Teilbarkeit. Damit verbunden ist, dass Lizenzen für die Nutzung eines immateriellen Vermögensgegenstands in vielfältiger Art und Weise ausgestaltet werden können. In E-DRS 32 wurden Regelungen aufgenommen, die die bestehenden Unsicherheiten bei der Auslizenzierung beseitigen sollen.

Befürworten Sie die im Standardentwurf enthaltenen Regelungen bzgl. der Auslizenzierung von immateriellen Vermögensgegenständen?

Frage 12: Erfassung von Entwicklungskosten als Herstellungskosten (Tz. 85)

Gemäß E-DRS 32 sind die nach dem Zeitpunkt der Erfüllung der Ansatzvoraussetzungen anfallenden Entwicklungskosten in die Herstellungskosten des selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstands einzubeziehen, sofern das Aktivierungswahlrecht des § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB ausgeübt wird. Die zuvor angefallenen Entwicklungskosten dürfen unter bestimmten Bedingungen ebenfalls in die Herstellungskosten einbezogen werden.

Befürworten Sie das Wahlrecht für die Einbeziehung von Entwicklungskosten in die Herstellungskosten, die vor der Erfüllung der Ansatzvoraussetzungen angefallen sind und noch nicht in einem Abschluss als Aufwand erfasst wurden?

Frage 13: Unbegrenzte Nutzungsdauer von erworbenen Marken, Drucktiteln, Verlagsrechten, Kundenlisten und vergleichbaren immateriellen Vermögensgegenständen (Tz. 107)

Sofern erworbene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten und vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände nur durch regelmäßige Erhaltungsaufwendungen zeitlich unbegrenzt nutzbar werden, besteht keine zeitlich unbegrenzte Nutzungsdauer, so dass eine planmäßige Abschreibung zu erfolgen hat. *Stimmen Sie dieser Auffassung des DRSC zu?*

Frage 14: Ausweis von unentgeltlich erworbenen immateriellen Vermögensgegenständen (Tz. 122)

Gemäß E-DRS 32 sind unentgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände entweder in einem gesonderten Posten oder im Posten A.I.2. „Entgeltlich erworbene Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten“ auszuweisen. *Befürworten Sie diese Regelung für den Ausweis von unentgeltlich erworbenen immateriellen Vermögensgegenständen?*

Frage 15: Angaben zu den Forschungs- und Entwicklungskosten (Tz. 139 ff.)

Gemäß E-DRS 32 sind in den Gesamtbetrag der F&E-Kosten des Geschäftsjahres die Aufwendungen einzubeziehen, die i.S.d. § 255 Abs. 2 und 2a HGB durch den Verbrauch von Gütern oder die Inanspruchnahme von Diensten für die Forschungs- und Entwicklungstätigkeit im Geschäftsjahr angefallen sind. *Erachten Sie diese Regelung als sachgerecht und zweckentsprechend?*

Frage 16: Inkrafttreten des Standards (Tz. 146)

Die Regelungen des Standards sind erstmals zu beachten für nach dem 31. Dezember 2016 beginnende Geschäftsjahre. Eine frühere vollumfängliche Anwendung ist zulässig und wird empfohlen. *Befürworten Sie diese Regelungen zum Inkrafttreten des Standards?*

Frage 17: Weitere Anmerkungen zum Entwurf

Haben Sie über die in den vorhergehenden Fragen adressierten Sachverhalte hinausgehende Anmerkungen und Anregungen zu einzelnen Textziffern des Entwurfs?

Vorbemerkung

Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee

Das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee (DRSC) hat den Auftrag, Grundsätze für eine ordnungsmäßige Konzernrechnungslegung zu entwickeln, den Gesetzgeber bei der Fortentwicklung der Rechnungslegung zu beraten, die Bundesrepublik Deutschland in internationalen Rechnungslegungsgremien zu vertreten und Interpretationen der internationalen Rechnungslegungsstandards im Sinn des § 315a Abs. 1 HGB zu erarbeiten.

Anwendungshinweis

Die Standards zur Konzernrechnungslegung werden nach sorgfältiger Prüfung aller maßgeblichen Umstände, insbesondere der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sowie der eingegangenen Stellungnahmen, nach Durchführung von Anhörungen in öffentlicher Sitzung beschlossen. Wenn die Standards in deutschsprachiger Fassung vom Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz nach § 342 Abs. 2 HGB bekannt gemacht worden sind, haben sie die Vermutung für sich, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung der Konzernrechnungslegung zu sein. Da Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung gewährleisten sollen, dass die Gesetze ihrem Sinn und Zweck entsprechend angewandt werden, unterliegen sie einem stetigen Wandel. Es ist daher jedem Anwender zu empfehlen, bei einer Anwendung der Standards sorgfältig zu prüfen, ob diese unter Berücksichtigung aller Besonderheiten im Einzelfall der jeweiligen gesetzlichen Zielsetzung entspricht.

Copyright

Das urheberrechtliche Nutzungsrecht an diesem Standard steht dem DRSC zu. Der Standard ist einschließlich seines Layouts urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung einschließlich der Vervielfältigung und Verbreitung, der ganzen oder teilweisen Übersetzung sowie der ganzen oder teilweisen Speicherung, Verarbeitung, Vervielfältigung, Verbreitung oder sonstigen Nutzung für elektronische Speicher- und Verbreitungsmedien, die nicht durch das Urheberrechtsgesetz gestattet ist, ist ohne ausdrückliche Zustimmung des DRSC unzulässig und strafbar. Werden Standards nach ihrer amtlichen Bekanntmachung wiedergegeben, dürfen diese inhaltlich nicht verändert werden. Außerdem ist unter Angabe der Quelle darauf hinzuweisen, dass es sich um den Deutschen Rechnungslegungs Standard Nr. XX (DRS XX) des DRSC handelt. Jeder Anwender kann sich bei richtiger Anwendung auf die Beachtung des DRS XX berufen. Das DRSC behält sich vor, dieses Recht Anwendern zu versagen, die nach seiner Auffassung Standards fehlerhaft anwenden.

Herausgeber

Herausgeber: Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e. V., Zimmerstraße 30, 10969 Berlin, Tel. +49 (0)30 206412-0, Fax +49 (0)30 206412-15, E-Mail: info@drsc.de.

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
AktG	Aktiengesetz
ArbnErfG	Gesetz über Arbeitnehmererfindungen
BAnz	Bundesanzeiger
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BilMoG	Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz
BilRUG-E	Regierungsentwurf Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz
bzgl.	bezüglich
bzw.	beziehungsweise
d.h.	das heißt
DRS	Deutscher Rechnungslegungs Standard
DRSC	Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee
E-DRS	Entwurf Deutscher Rechnungslegungs Standard
etc.	et cetera
f. / ff.	folgende / fortfolgende
F&E	Forschung und Entwicklung
ggf.	gegebenenfalls
ggü.	gegenüber
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
HGB	Handelsgesetzbuch
i.d.R.	in der Regel
i.d.F.	in der Fassung
i.S.d.	im Sinne des bzw. im Sinne der
i.S.v.	im Sinne von
i.V.m.	in Verbindung mit
Nr.	Nummer
PublG	Gesetz über die Rechnungslegung von bestimmten Unternehmen und Konzernen (Publizitätsgesetz)
RegE	Regierungsentwurf
Tz.	Textziffer(n)
u.a.	unter anderem
vgl.	vergleiche
z.B.	zum Beispiel
z.T.	zum Teil

Zusammenfassung

Dieser Standard konkretisiert die handelsrechtlichen Vorschriften zur Bilanzierung von immateriellen Vermögensgegenständen und adressiert die in diesem Zusammenhang bestehenden Zweifelsfragen. Ziel ist es, eine einheitliche Anwendung der Vorschriften sicherzustellen und die Informationsfunktion des Konzernabschlusses zu stärken.

Dieser Standard gilt für alle Mutterunternehmen, die nach § 290 HGB, auch in Verbindung mit § 264a Abs. 1 HGB, einen Konzernabschluss aufstellen und für Mutterunternehmen, die nach § 11 PubLG zur Konzernrechnungslegung verpflichtet sind. Die entsprechende Anwendung dieses Standards für Jahresabschlüsse wird empfohlen.

Ob ein Ansatzgebot, -wahlrecht oder -verbot für ein immaterielles Gut besteht, hängt davon ab, ob es einen Vermögensgegenstand darstellt, ob es dem Anlage- oder Umlaufvermögen zuzuordnen ist und ob es selbst geschaffen oder erworben wurde.

Ein Gut stellt einen Vermögensgegenstand dar, wenn dieses nach der allgemeinen Verkehrsauffassung einzeln verwertbar ist. Die Einzelverwertbarkeit bedeutet, dass das Gut gegenüber Dritten separat abstrakt verwertbar ist.

Die Zuordnung zum Anlage- oder Umlaufvermögen richtet sich nach der betrieblichen Zweckbestimmung und der Dauerhaftigkeit der Nutzung des immateriellen Vermögensgegenstands. Bei der Beurteilung der betrieblichen Zweckbestimmung sind die Art und die branchenübliche Funktion des immateriellen Vermögensgegenstands (objektive Kriterien) und die vom Unternehmen beabsichtigte Nutzung (subjektives Kriterium) heranzuziehen. Eine Dauerhaftigkeit der Nutzung ist gegeben, wenn der immaterielle Vermögensgegenstand dem Unternehmen mehrmals Nutzen stiften kann.

Die Unterscheidung, ob ein immaterieller Vermögensgegenstand erworben oder selbst geschaffen wurde, erfolgt anhand der Übernahme des Risikos der erfolgreichen Entwicklung bzw. Herstellung. Dementsprechend ist ein immaterieller Vermögensgegenstand selbst geschaffen, wenn das Unternehmen das Risiko des erfolgreichen Abschlusses der Entwicklung bzw. Herstellung trägt.

Die Veränderung von immateriellen Vermögensgegenständen, die sich im betriebsbereiten Zustand befinden, kann zu einer Modifikation oder zu einer Wesensänderung führen. Eine Modifikation liegt vor, wenn der immaterielle Vermögensgegenstand erweitert oder über seinen ursprünglichen Zustand hinaus wesentlich verbessert wird. Kennzeichnend für eine Wesensänderung ist, dass die Änderungen so umfangreich und grundlegend sind, dass sich die Funktion und damit die Zweckbestimmung des immateriellen Vermögensgegenstands ändern. Infolgedessen entsteht ein neuer immaterieller Vermögensgegenstand.

Die Aufwendungen für die Modifikation eines immateriellen Vermögensgegenstands des Anlagevermögens sind zu aktivieren, wenn der zugrunde liegende immaterielle Vermögensgegenstand aktiviert wurde. Im Fall der Wesensänderung entsteht ein neuer immaterieller Vermögensgegenstand, für den die allgemeinen Ansatzregeln unabhängig von der bilanziellen Behandlung des untergehenden immateriellen Vermögensgegenstands gelten. Dabei ist jeweils der Grundsatz der Stetigkeit zu beachten.

Für erworbene immaterielle Vermögensgegenstände sowohl des Anlage- als auch des Umlaufvermögens besteht unabhängig von der Entgeltlichkeit des Erwerbs ein Aktivierungsgebot. Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens dürfen (Ansatzwahlrecht) aktiviert werden, wenn sie sich in der Entwicklungsphase befinden, mit hoher Wahrscheinlichkeit der angestrebte immaterielle Vermögensgegenstand entsteht, die Entwicklungskosten diesem verlässlich zugerechnet werden können und kein explizites Aktivierungsverbot (selbst geschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten und vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens i.S.v. § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB) besteht. Eine solche hohe Wahrscheinlichkeit setzt voraus, dass die Fertigstellung des immateriellen Vermögensgegenstands technisch realisierbar und beabsichtigt ist und dafür auch adäquate Ressourcen verfügbar sind.

Ein immaterieller Vermögensgegenstand ist bei Abgang auszubuchen. Werden im Rahmen einer Lizenzierung einzelne Teilrechte wirtschaftlich an den Lizenznehmer übertragen, sind diese Teilrechte auszubuchen.

Auf gleichartige Sachverhalte sind die Ansatzmethoden stetig anzuwenden. Es sind hinreichend genaue Kriterien festzulegen, anhand derer die Gleichartigkeit von Sachverhalten beurteilt werden kann.

Im Zugangszeitpunkt sind die immateriellen Vermögensgegenstände mit ihren Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zu bewerten. Sofern die Bewertung zum beizulegenden Zeitwert erfolgt, sind die Vorschriften von § 255 Abs. 4 Satz 1 und 2 HGB anzuwenden.

In die Herstellungskosten eines immateriellen Vermögensgegenstands sind alle bei dessen Entwicklung anfallenden Aufwendungen, die ab dem Zeitpunkt der Erfüllung der Ansatzkriterien entstehen, einzubeziehen. Für die zuvor in der Berichtsperiode angefallenen Entwicklungskosten, die noch nicht in einem Abschluss als Aufwand erfasst wurden, besteht ein Wahlrecht zur Einbeziehung in die Herstellungskosten.

Soweit erworbene Forschungs- und Entwicklungsprojekte Vermögensgegenstände sind, sind diese zu aktivieren. Forschungsaufwendungen für erworbene und auf eigenes Risiko fortgeführte Forschungsprojekte dürfen nicht aktiviert werden. Entsteht aus der Fortführung eines erworbenen Forschungsprojekts auf eigenes Risiko ein neuer immaterieller Vermögensgegenstand (Wesensänderung), ist für diesen das Aktivierungswahlrecht des § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB anwendbar. Wird dieses ausgeübt, fließt der Buchwert des erworbenen Forschungsprojekts ganz oder teilweise in die Herstellungskosten des neuen immateriellen Vermögensgegenstands ein.

Immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, sind planmäßig über die geschätzte unternehmensindividuelle Nutzungsdauer abzuschreiben. Ist die unternehmensindividuelle Nutzungsdauer selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens ausnahmsweise nicht verlässlich schätzbar, sind diese über zehn Jahre abzuschreiben. Eine planmäßige Abschreibung erfolgt nicht bei zeitlich unbegrenzt nutzbaren immateriellen Vermögensgegenständen. Sofern bei Marken, Drucktiteln, Verlagsrechten, Kundenlisten und vergleichbaren immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens i.S.v. § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB nur Erhaltungsmaßnahmen zu einer zeitlich unbegrenzten Nutzbarkeit führen, liegt keine zeitlich unbegrenzte Nutzungsdauer vor, so dass eine planmäßige Abschreibung zu erfolgen hat.

Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens sind im Posten A.I.1. „Selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte“ und entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens sind im Posten A.I.2. „Entgeltlich erworbene Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten“ auszuweisen. Unentgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens können entweder in einem gesonderten Bilanzposten oder im Bilanzposten A.I.2. „Entgeltlich erworbene Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten“ ausgewiesen werden.

Für in der Entwicklung befindliche immaterielle Vermögensgegenstände wird empfohlen, diese als Davon-Vermerk zum Posten A.I.1. „Selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte“ oder in einem gesonderten Bilanzposten innerhalb des Abschnitts A.I. „Immaterielle Vermögensgegenstände“ auszuweisen.

Neben den Angaben zu den angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden ist im Anhang auch der Anlagenspiegel für immaterielle Vermögensgegenstände anzugeben. In den Gesamtbetrag der Forschungs- und Entwicklungskosten des Geschäftsjahres, der bei Ausübung des Aktivierungswahlrechts des § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB anzugeben ist, sind die durch den Verbrauch von Gütern oder die Inanspruchnahme von Diensten für die Forschungs- und Entwicklungstätigkeit angefallenen Aufwendungen einzubeziehen.

Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. XX

Immaterielle Vermögensgegenstände im Konzernabschluss

Grundsätze sind fett gedruckt. Sie werden durch die nachfolgenden normal gedruckten Textstellen erläutert. Bei der Anwendung des Standards ist der Grundsatz der Wesentlichkeit zu beachten.

Hinweis: Die Regelungen des E-DRS 32 berücksichtigen bereits die geplanten Änderungen im HGB durch den Regierungsentwurf für das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG-E).

Ziel

1.
Immaterielle Güter haben in den letzten Jahren im Wirtschaftsleben immer mehr an Bedeutung gewonnen und zählen für viele Konzerne heutzutage zu den zentralen Erfolgsfaktoren. Zudem weist die Bilanzierung von immateriellen Vermögensgegenständen im Gegensatz zur Bilanzierung von materiellen und finanziellen Vermögensgegenständen einige Besonderheiten auf. Dieser Standard konkretisiert die handelsrechtlichen Vorschriften zur Bilanzierung von immateriellen Vermögensgegenständen und adressiert die in diesem Zusammenhang bestehenden wesentlichen Zweifelsfragen. Ziel ist es, eine einheitliche Anwendung der Vorschriften sicherzustellen und die Informationsfunktion des Konzernabschlusses zu stärken.

Gegenstand und Geltungsbereich

2.
Dieser Standard konkretisiert unter Beachtung insbesondere der §§ 246, 247, 248, 252, 253, 255, 265, 266, 268, 277 HGB in Verbindung mit § 298 Abs. 1 HGB sowie der §§ 313 und 314 HGB die Anforderungen an den Ansatz, die Bewertung und den Ausweis von sowie die Anhangangaben zu immateriellen Vermögensgegenständen im Konzernabschluss. Die Konkretisierungen der gesetzlichen Vorschriften beschränken sich im Wesentlichen auf die für immaterielle Vermögensgegenstände spezifischen oder besonders relevanten Bilanzierungsfragen.

3.
Die Bilanzierung eines erworbenen Geschäfts- oder Firmenwerts im Konzernabschluss regelt E-DRS 30 „Kapitalkonsolidierung“.

4.
Dieser Standard gilt für alle Mutterunternehmen, die nach § 290 HGB, auch in Verbindung mit § 264a Abs. 1 HGB, einen Konzernabschluss aufstellen, und für Mutterunternehmen, die nach § 11 PubliG zur Konzernrechnungslegung verpflichtet sind.

5.
Der Standard findet keine Anwendung auf Konzernabschlüsse, die nach § 315a HGB unter Anwendung der internationalen Rechnungslegungsstandards im Sinne der Art. 2, 3 und 6 der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. Juli 2002 in der jeweils geltenden Fassung aufgestellt werden.

6.
Die entsprechende Anwendung dieses Standards für Jahresabschlüsse wird empfohlen.

Definitionen

Begriffsdefinitionen

7.

Folgende Begriffe werden in diesem Standard mit der angegebenen Bedeutung verwendet:

Anlagevermögen: Gegenstände, die bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen (§ 247 Abs. 2 HGB).

Entwicklung: Anwendung von Forschungsergebnissen oder von anderem Wissen für die Neuentwicklung von Gütern oder Verfahren oder die Weiterentwicklung von Gütern oder Verfahren mittels wesentlicher Änderungen (§ 255 Abs. 2a Satz 2 HGB).

Erwerb: Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an dem betreffenden Vermögensgegenstand von einem Dritten auf das bilanzierende Unternehmen.

Forschung: Eigenständige und planmäßige Suche nach neuen wissenschaftlichen oder technischen Erkenntnissen oder Erfahrungen allgemeiner Art, über deren technische Verwertbarkeit und wirtschaftliche Erfolgsaussichten grundsätzlich keine Aussagen gemacht werden können (§ 255 Abs. 2a Satz 3 HGB).

Immaterieller Vermögensgegenstand: Nichtfinanzieller Vermögensgegenstand ohne bedeutende physische Substanz.

Selbst schaffen: Ein Unternehmen schafft einen immateriellen Vermögensgegenstand selbst, wenn es auf eigenes Risiko den Vermögensgegenstand entwickelt bzw. herstellt oder entwickeln bzw. herstellen lässt.

Umlaufvermögen: Vermögensgegenstände, 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.

Vermögensgegenstand: Gut, das nach der Verkehrsauffassung einzeln verwertbar ist.

Abgrenzung zwischen materiellen und immateriellen Vermögensgegenständen

8.

Besteht ein zusammengesetztes Gut aus einer materiellen und einer immateriellen Komponente, sind die Komponenten grundsätzlich getrennt unter Beachtung der jeweils relevanten Vorschriften zu bilanzieren, sofern die Komponenten jeweils eigenständige Vermögensgegenstände sind. Davon ist immer dann abzuweichen, wenn eine Komponente eine untergeordnete Bedeutung hat oder wenn sich die Komponenten nicht funktions- oder wertmäßig trennen lassen (z.B. Maschine und Steuerungssoftware). In diesem Fall ist das zusammengesetzte Gut entweder den materiellen oder den immateriellen Vermögensgegenständen zuzuordnen.

9.

Die Zuordnung wird durch die Komponente bestimmt, die die Hauptbedeutung aufweist. Für die Bestimmung der Komponente mit der Hauptbedeutung ist das wirtschaftliche Interesse des Unternehmens an dem Vermögensgegenstand zugrunde zu legen.

10.

Sofern auf Basis des wirtschaftlichen Interesses keine eindeutige Bestimmung der Hauptkomponente möglich ist, können als weitere Kriterien die Funktion und/oder die Wertrelation der Komponenten herangezogen werden.

11.

Beispielsweise ist ein Patent, das auf Papier niedergeschrieben ist, als immaterieller Vermögensgegenstand anzusehen, da das Papier nur ein Trägermedium darstellt und von untergeordneter Bedeutung ist. Ebenso ist eine Buchhaltungssoftware, die auf einem Datenträger gespeichert ist, den immateriellen Vermögensgegenständen zuzuordnen, da die materielle Komponente, der Datenträger, nur Dokumentations-/Sicherungszwecke erfüllt und von untergeordneter Bedeutung ist, während das wirtschaftliche Interesse an der immateriellen Komponente besteht. Dagegen ist die Steuerungssoftware, die die Elementarfunktionen einer Maschine steuert, ohne die diese nicht funktionsfähig ist, und die von der Maschine auch nicht (wertmäßig) separierbar ist, integraler Bestandteil der Maschine und daher zusammen mit dieser als ein materieller Vermögensgegenstand anzusehen.

12.

Die Identifizierung der Komponente mit der Hauptbedeutung hat für jeden Vermögensgegenstand unternehmensindividuell einzeln zu erfolgen. Eine pauschale Einstufung von Vermögensgegenständen als materiell oder immateriell ist in der Regel nicht möglich, da mit dem einzelnen Vermögensgegenstand unterschiedliche wirtschaftliche Interessen verbunden sein können.

13.

Hat z.B. ein Maschinenbauunternehmen eine neue Verfahrenstechnologie entwickelt, ist der Prototyp der Maschine mit der neuen Technologie, die später an mehrere Kunden verkauft werden soll, den immateriellen Vermögensgegenständen zuzuordnen, da das wirtschaftliche Interesse an dem immateriellen Vermögensgegenstand „Verfahrenstechnologie“ besteht. Hat beispielweise ein Automobilhersteller hingegen eine Maschine mit neuer Verfahrenstechnologie entwickelt, die nur intern im Rahmen der Produktion genutzt werden soll, besteht das wirtschaftliche Interesse primär an der Maschine, die somit dem Sachanlagevermögen zuzuordnen ist.

Regeln

Ansatz

Allgemeine Ansatzvorschriften

14.

Gemäß § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB sind sämtliche immaterielle Vermögensgegenstände zu aktivieren, sofern gesetzlich nichts anderes bestimmt ist. Unter Berücksichtigung von § 248 Abs. 2 HGB bestehen für immaterielle Vermögensgegenstände folgende Ansatzvorschriften:

- a) **Für immaterielle Vermögensgegenstände, die dem Umlaufvermögen zuzuordnen sind, besteht unabhängig von der Zugangsart eine Ansatzpflicht.**
- b) **Für erworbene immaterielle Vermögensgegenstände, die dem Anlagevermögen zuzuordnen sind, besteht eine Ansatzpflicht.**
- c) **Für selbst geschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens i.S.v. § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB besteht ein Ansatzverbot.**
- d) **Für alle sonstigen selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens besteht ein Ansatzwahlrecht.**

15.

Der Ansatz von immateriellen Gütern hängt somit vom Vorliegen eines Vermögensgegenstands, der Zuordnung zum Anlage- oder Umlaufvermögen und der Zugangsart ab.

Vorliegen eines Vermögensgegenstands

16.

Ein immaterielles Gut ist ein Vermögensgegenstand, wenn dieses nach der Verkehrsauffassung einzeln verwertbar ist. Einzelverwertbarkeit bedeutet, dass das Gut gegenüber Dritten separat abstrakt verwertbar ist.

17.

Ein Gut ist gegenüber Dritten verwertbar, wenn die wirtschaftlichen Vorteile des Gutes beispielsweise durch Verkauf, Tausch, Nutzungsüberlassung, Einzelvollstreckbarkeit oder bedingten Verzicht auf Dritte, also außerhalb des Konzerns, übertragbar sind.

18.

Es ist ausreichend, wenn die Verwertung nach allgemeiner Verkehrsauffassung prinzipiell möglich ist (abstrakte Einzelverwertbarkeit). Güter, die dem Wesen nach verwertbar sind und bei denen Dritte grundsätzlich bereit sind, für die Vorteile aus den Gütern ein Entgelt zu entrichten, erfüllen das Kriterium der abstrakten Verwertbarkeit. Abstrakte Verwertbarkeit ist demnach auch gegeben, wenn die Verwertung des Gutes gesetzlich, vertraglich oder faktisch beschränkt ist. Auf Basis der abstrakten Verwertbarkeit ist beispielsweise eine Lizenz als immaterieller Vermögensgegenstand anzusehen, auch wenn vertraglich eine Veräußerung der Lizenz an einen Dritten ausgeschlossen wurde.

19.

Die Einzelverwertbarkeit setzt voraus, dass das Gut separat, also getrennt vom Unternehmen, verwertet werden kann. Güter, die nicht vom Unternehmen in seiner Gesamtheit getrennt werden können, sind beispielsweise die Organisationsstruktur, der Standortvorteil oder das Arbeitsklima. Ein gutes Arbeitsklima kann zu besseren Arbeitsergebnissen der Mitarbeiter führen und so die Erträge steigern. Jedoch kann dieser wirtschaftliche Vorteil nur innerhalb des Unternehmens genutzt und nicht separat, also getrennt vom Unternehmen als Ganzes, auf ein anderes Unternehmen transferiert werden. Daher ist das Arbeitsklima nicht als immaterieller Vermögensgegenstand zu klassifizieren.

20.

Die Einzelverwertbarkeit des Gutes bedeutet nicht, dass das Gut isoliert verwertbar sein muss. Die Voraussetzung der Trennung des Gutes vom Unternehmen ist auch erfüllt, wenn das Gut nur zusammen mit anderen Vermögensgegenständen wirtschaftlich sinnvoll verwertet werden kann. Beispielsweise ist eine Produktmarke oftmals nur zusammen mit der Rezeptur für das Produkt wirtschaftlich sinnvoll zu verwerten.

Abgrenzung zwischen Anlagevermögen und Umlaufvermögen

21.

Für die Zuordnung zum Anlagevermögen sind die betriebliche Zweckbestimmung und die Dauerhaftigkeit der Nutzung zu beurteilen.

22.

Bei der Beurteilung der betrieblichen Zweckbestimmung sind die Art und die branchenübliche Funktion des immateriellen Vermögensgegenstands (objektive Kriterien) und die vom Unternehmen beabsichtigte Nutzung (subjektives Kriterium) heranzuziehen. Beispielsweise ist eine Software, die im Auftrag eines Kunden entwickelt wird und ausschließlich für diesen bestimmt ist, dem Umlaufvermögen zuzuordnen. Ist dagegen der Verkauf einer Software an mehrere Kunden beabsichtigt, ist der Quellcode der Software dem Anlagevermögen zuzuordnen.

23.

Eine Dauerhaftigkeit der Nutzung ist gegeben, wenn der immaterielle Vermögensgegenstand dem Unternehmen mehrmals Nutzen stiften kann. Beispielsweise ist ein Recht zur beliebig häufigen Ausstrahlung eines Films innerhalb eines bestimmten Zeitraums dem Anlagevermögen zuzuordnen, da das Recht mehrmals einen Nutzen stiftet. Dagegen ist ein Recht zur einmaligen Ausstrahlung eines Films dem Umlaufvermögen zuzuordnen. Die Dauerhaftigkeit verlangt nicht, dass der immaterielle Vermögensgegenstand unbegrenzt vom Unternehmen genutzt werden muss. Eine mögliche Nutzung des immateriellen Vermögensgegenstands über einen Zeitraum von mehr als 12 Monaten kann ein Hinweis für die Dauerhaftigkeit sein.

Abgrenzung zwischen erworbenen und selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen

24.

Der Erwerb eines immateriellen Vermögensgegenstands erfolgt durch eine Transaktion mit einem Dritten, durch die das Unternehmen das wirtschaftliche Eigentum erlangt. Dabei ist es unerheblich, ob der immaterielle Vermögensgegenstand bereits vor der Transaktion bestand oder erst durch die Transaktion entsteht (z.B. eine Lizenz durch Erteilung).

25.

Im Konzernabschluss zählen zu den Dritten auch nicht vollkonsolidierte Tochterunternehmen, Gemeinschaftsunternehmen, assoziierte Unternehmen und Beteiligungsunternehmen.

26.

Ein Unternehmen schafft einen immateriellen Vermögensgegenstand selbst, wenn es auf eigenes Risiko den Vermögensgegenstand entwickelt bzw. herstellt oder entwickeln bzw. herstellen lässt, also das Herstellungsrisiko trägt. Das Risiko besteht insbesondere in der Unsicherheit, ob der Entwicklungs- bzw. Herstellungsprozess zu einem einzeln verwertbaren immateriellen Vermögensgegenstand führt.

27.

Immaterielle Vermögensgegenstände, die auf Basis eines Werkvertrags nach §§ 631 ff. BGB von einem Dritten erstellt werden, gelten grundsätzlich als erworben, da der Auftragnehmer den fertigen immateriellen Vermögensgegenstand schuldet und damit das Herstellungsrisiko trägt. Demgegenüber führt die Erstellung eines immateriellen Vermögensgegenstands auf Basis eines Dienstvertrags nach §§ 611 ff. BGB oder eines Auftrags nach §§ 662 ff. BGB beim Auftraggeber im Allgemeinen zu einem selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstand, da dieser das Herstellungsrisiko trägt.

28.

Bei immateriellen Vermögensgegenständen, die aus Dienstleistungen resultieren, handelt es sich um selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände. Dienstleistungen sind gemäß § 4 Abs. 2 ArbZG während der Dauer des Arbeitsverhältnisses gemachte Erfindungen, die entweder aus der dem Arbeitnehmer im Unternehmen obliegenden Tätigkeit entstanden sind oder maßgeblich auf Erfahrungen oder Arbeiten des Unternehmens beruhen. Bei Dienstleistungen trägt das Unternehmen das Herstellungsrisiko, da der Mitarbeiter im Rahmen seiner regulären Beschäftigung tätig ist.

Veränderung von immateriellen Vermögensgegenständen

29.

Veränderungen an einem immateriellen Vermögensgegenstand, der sich bereits im betriebsbereiten Zustand befindet, können die Einstufung in Erwerb oder Herstellung beeinflussen. Bei der Veränderung von immateriellen Vermögensgegenständen sind zwei Fälle zu unterscheiden:

- a) Modifikation (siehe Tz. 33 – 37)
- b) Wesensänderung (siehe Tz. 38 – 39)

30.

Eine Modifikation eines immateriellen Vermögensgegenstands liegt vor, wenn er gemäß § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB erweitert oder über seinen ursprünglichen Zustand hinaus wesentlich verbessert wird.

31.

Bei einer Wesensänderung wandeln sich die Funktion und damit die Zweckbestimmung des immateriellen Vermögensgegenstands in Folge der Veränderung so, dass ein neuer immaterieller Vermögensgegenstand entsteht.

32.

Abgesehen von der in Tz. 35 geregelten Ausnahme, beeinflusst eine Modifikation nicht die Einstufung in Erwerb oder Herstellung, unabhängig davon, ob ein Dritter oder das Unternehmen das Risiko der erfolgreichen Modifikation trägt. Im Gegensatz dazu entsteht bei einer Wesensänderung ein neuer immaterieller Vermögensgegenstand, so dass neu zu beurteilen ist, ob ein Erwerb oder eine Herstellung vorliegt.

33.

Aufwendungen für die Modifikation eines erworbenen immateriellen Vermögensgegenstands des Anlagevermögens sind zu aktivieren, unabhängig davon, ob ein Dritter oder das Unternehmen das Risiko der erfolgreichen Modifikation trägt.

34.

Aufwendungen für die Modifikation eines aktivierten selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstands des Anlagevermögens, sind unabhängig davon zu aktivieren, ob ein Dritter oder das Unternehmen das Risiko der erfolgreichen Modifikation trägt. Sofern der selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstand des Anlagevermögens nicht aktiviert wurde, dürfen die anfallenden Aufwendungen für die Modifikation nach dem Grundsatz der Ansatzstetigkeit (§ 246 Abs. 3 HGB) nicht aktiviert werden.

35.

Abweichend von den Vorschriften in Tz. 33 und Tz. 34 dürfen die Aufwendungen für die Modifikation von erworbenen Marken, Drucktiteln, Verlagsrechten, Kundenlisten und vergleichbaren immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens i.S.v. § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB, die aktiviert sind und bei denen das Unternehmen das Risiko der erfolgreichen Modifikation trägt, nicht aktiviert werden.

36.

Aufwendungen für die Modifikation eines immateriellen Vermögensgegenstands des Umlaufvermögens sind zu aktivieren, unabhängig davon, ob ein Dritter oder das Unternehmen das Risiko der erfolgreichen Modifikation trägt.

37.

Sofern nicht zweifelsfrei festgestellt werden kann, ob die Veränderungen zu einer Modifikation führen oder Erhaltungs- bzw. Modernisierungsmaßnahmen darstellen, ist von Erhaltungs- bzw. Modernisierungsmaßnahmen auszugehen.

38.

Führt die Wesensänderung eines bestehenden, aktivierten immateriellen Vermögensgegenstands zur Entstehung eines neuen immateriellen Vermögensgegenstands des Anlagevermögens und trägt das Unternehmen das Herstellungsrisiko, besteht das Aktivierungswahlrecht gemäß § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB für den neuen immateriellen Vermögensgegenstand des Anlagevermögens unter Beachtung der Ansatzstetigkeit (siehe Tz. 67 ff.).

39.

Führt die Wesensänderung eines bestehenden, aktivierten immateriellen Vermögensgegenstands zur Entstehung eines neuen immateriellen Vermögensgegenstands des Anlagevermögens und trägt ein Dritter das Herstellungsrisiko oder führt die Wesensänderung zur Entstehung eines neuen immateriellen Vermögensgegenstands des Umlaufvermögens, besteht eine Aktivierungspflicht für den neuen immateriellen Vermögensgegenstand.

Ansatzgebot für erworbene immaterielle Vermögensgegenstände

40.

Erworbene immaterielle Vermögensgegenstände sind unabhängig von einer Entgeltlichkeit des Erwerbs zu aktivieren. Die Aktivierungspflicht besteht bei Zuordnung zum Anlage- oder Umlaufvermögen.

41.

Ein entgeltlicher Erwerb liegt auch vor, wenn immaterielle Vermögensgegenstände nicht gegen Zahlung von Geld, sondern durch andere Transaktionen zugehen, wie durch Tausch gegen andere Leistungen (z.B. Hingabe eines Vermögensgegenstands oder Erbringung einer Dienstleistung) oder durch Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen. Dies gilt auch, wenn der hingeegebene Vermögensgegenstand zuvor nicht aktiviert war.

42.

Ein unentgeltlicher Erwerb von immateriellen Vermögensgegenständen kann beispielsweise durch Schenkung, Sachzuwendung oder Zuwendung der öffentlichen Hand erfolgen.

43.

Immaterielle Vermögensgegenstände, die dem Konzern im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses zugehen, sind erworben und daher zum beizulegenden Zeitwert zu aktivieren, sofern der beizulegende Zeitwert verlässlich ermittelbar ist (siehe Tz. 76 ff.). Dies gilt auch für immaterielle Vermögensgegenstände, die das erworbene Unternehmen zuvor nicht aktiviert hatte (z.B. aufgrund der Ausübung des Aktivierungswahlrechts nach § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB oder des Aktivierungsverbots nach § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB). Siehe dazu auch E-DRS 30 „Kapitalkonsolidierung“.

44.

Soweit erworbene Forschungs- und Entwicklungsprojekte Vermögensgegenstände sind, sind diese zu aktivieren.

Ansatzwahlrecht für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände

45.

Für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens besteht, mit Ausnahme der in Tz. 56 genannten selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, gemäß § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB ein Aktivierungswahlrecht.

46.

Ein in der Entstehung befindliches immaterielles Gut, das dem Anlagevermögen zuzuordnen ist, darf aktiviert werden, wenn folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind:

- a) **Das zu aktivierende Gut befindet sich in der Entwicklung (siehe Tz. 47 - 49).**
- b) **Das zu aktivierende Gut erfüllt die Vermögensgegenstandseigenschaften (siehe Tz. 16 - 20).**
- c) **Mit hoher Wahrscheinlichkeit entsteht der angestrebte immaterielle Vermögensgegenstand (siehe Tz. 50 - 54).**
- d) **Die Entwicklungskosten können dem zu aktivierenden immateriellen Vermögensgegenstand verlässlich zugerechnet werden (siehe Tz. 52).**
- e) **Für den angestrebten immateriellen Vermögensgegenstand besteht kein Aktivierungsverbot gemäß § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB (siehe Tz. 56 - 59).**

47.

Der Zeitpunkt des Übergangs von der Forschung zur Entwicklung ist durch den Übergang vom systematischen Suchen zum Erproben und Testen der gewonnenen Erkenntnisse oder Fertigkeiten bestimmt.

48.

Zur Forschung gehören beispielsweise Aktivitäten, die auf die Erlangung neuer Erkenntnisse ausgerichtet sind, sowie die Suche nach Alternativen zu Materialien, Vorrichtungen, Verfahren, Produkten, Dienstleistungen oder Systemen. Als Entwicklung gelten z.B. der Entwurf, die Konstruktion und der Test einer gewählten Alternative für neue Materialien, Vorrichtungen, Verfahren, Produkte, Dienstleistungen oder Systeme. Der Entwurf, die Konstruktion und der Betrieb einer Pilotanlage, die für den kommerziellen Einsatz ungeeignet ist, sondern als Prototyp und Modell dient, zählen ebenfalls zur Entwicklung.

49.

Eine Aktivierung eines in der Entstehung befindlichen selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstands des Anlagevermögens ist gemäß § 255 Abs. 2a Satz 4 HGB ausgeschlossen, wenn Forschung und Entwicklung nicht verlässlich voneinander unterschieden werden können.

50.

Bereits in der Entwicklung kann das Entwicklungsprojekt so weit vorangeschritten sein, dass es die Eigenschaften eines Vermögensgegenstands aufweist, d.h., es ist i.S.d. Tz. 16 einzeln verwertbar. Dies bedeutet jedoch nicht, dass der angestrebte immaterielle Vermögensgegenstand bereits fertig gestellt ist.

51.

Mit hoher Wahrscheinlichkeit entsteht ein immaterieller Vermögensgegenstand des Anlagevermögens, wenn folgende Kriterien kumulativ erfüllt sind:

- a) **Die Fertigstellung des immateriellen Vermögensgegenstands ist technisch realisierbar.**
- b) **Für die Fertigstellung des immateriellen Vermögensgegenstands sind adäquate technische, finanzielle und sonstige Ressourcen verfügbar.**
- c) **Die Fertigstellung des immateriellen Vermögensgegenstands ist beabsichtigt.**

52.

Die verlässliche Zurechnung der Entwicklungskosten zu dem zu aktivierenden immateriellen Vermögensgegenstand setzt voraus, dass diesem die wesentlichen Entwicklungskosten zweifelsfrei zugerechnet werden können, wofür regelmäßig ein entsprechendes Kostenrechnungssystem notwendig ist.

53.

Die Erfüllung der in Tz. 46 genannten Kriterien ist für jeden in der Entstehung befindlichen selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstand des Anlagevermögens einzeln nachzuweisen und hinreichend genau zu dokumentieren.

54.

Die gemäß Tz. 53 geforderte Dokumentation der in der Tz. 51 genannten Kriterien kann z.B. anhand von Geschäftsleitungsbeschlüssen, Projekt-, Finanz-, Personalberichten und -plänen, Marktanalysen oder Machbarkeitsstudien erfolgen.

55.

Die Erfüllung der Ansatzkriterien ist an jedem Bilanzstichtag für jeden in der Entstehung befindlichen immateriellen Vermögensgegenstand separat zu prüfen. Sofern die Voraussetzungen für eine Aktivierung nicht mehr erfüllt sind, sind die gesamten aktivierten Aufwendungen erfolgswirksam auszubuchen.

Ansatzverbote

56.

Eine Aktivierung von selbst geschaffenen Marken, Drucktiteln, Verlagsrechten, Kundenlisten und vergleichbaren immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens ist gemäß § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB ausgeschlossen.

57.

Vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens i.S.v. § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB sind selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, deren Herstellungskosten nicht eindeutig von den Aufwendungen für die Entwicklung des Unternehmens in seiner Gesamtheit abgrenzbar sind.

58.

Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens dürfen nur aktiviert werden, wenn sie eindeutig nicht den vergleichbaren immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens i.S.v. § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB zuzuordnen sind.

59.

Bei der Beurteilung über eine Zuordnung eines immateriellen Vermögensgegenstands zu den vergleichbaren immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens i.S.v. § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB sind inhaltliche Aspekte entscheidend, d.h., inwieweit die Herstellungskosten für den fraglichen immateriellen Vermögensgegenstand zweifelsfrei von den Aufwendungen für die Entwicklung des Unternehmens in seiner Gesamtheit getrennt werden können. Eine mögliche technische Zuordnung, beispielsweise mit Hilfe einer Kostenrechnung, ist nicht ausschlaggebend.

Abgang

60.

Ein immaterieller Vermögensgegenstand ist bei Abgang auszubuchen. Ein immaterieller Vermögensgegenstand geht ab, wenn das wirtschaftliche Eigentum an diesem auf einen Dritten übertragen wird, dieser dauerhaft nicht mehr verwertbar ist oder eine weitere Verwertung nicht vorgesehen ist.

61.

Im Rahmen einer Lizenzierung werden Nutzungsrechte an einem immateriellen Vermögensgegenstand dem Lizenznehmer eingeräumt. In Abhängigkeit von der Ausgestaltung des Lizenzvertrags werden einzelne sachliche, räumliche und/oder zeitliche Teilrechte auslizenzieren. Der zugrunde liegende immaterielle Vermögensgegenstand kann dementsprechend als ein Bündel von Teilrechten angesehen werden.

62.

Bei einer Lizenzierung ist zu prüfen, ob durch die Ausgestaltung des Lizenzvertrags das wirtschaftliche Eigentum an einzelnen Teilrechten an den Lizenznehmer übertragen wird. Die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums bewirkt einen Abgang des Teilrechts.

63.

Die Beurteilung des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums im Rahmen einer Lizenzierung hat für jeden Einzelfall unter Beachtung des konkreten Sachverhalts zu erfolgen.

64.

Von einer Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums kann regelmäßig ausgegangen werden, wenn folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind:

- a) Der Lizenznehmer erhält ein exklusives Nutzungsrecht, so dass der Lizenzgeber das Teilrecht weder intern nutzen noch gegenüber einem Dritten verwerten kann.
- b) Die Gegenleistung ist im Wesentlichen fix.
- c) Die Laufzeit der Lizenz ist unbegrenzt oder bei Lizenzen mit einer befristeten Laufzeit innerhalb der vereinbarten Laufzeit nicht jederzeit kündbar.
- d) Der Lizenzgeber muss keine weiteren wesentlichen Leistungen erbringen.

65.

Bei Abgang eines Teilrechts bemisst sich die Höhe des auszubuchenden Betrags nach dem Verhältnis des beizulegenden Zeitwerts des Teilrechts zum beizulegenden Zeitwert des zugrunde liegenden immateriellen Vermögensgegenstands (inklusive des abgehenden Teilrechts).

Ansatzstetigkeit

66.

Die auf den vorhergehenden Abschluss angewandten Ansatzmethoden sind gemäß § 246 Abs. 3 HGB beizubehalten.

67.

Allgemein wird die Stetigkeit in DRS 13 *Grundsatz der Stetigkeit und Berichtigung von Fehlern* konkretisiert. In den nachfolgenden Textziffern werden spezifische Vorschriften für immaterielle Vermögensgegenstände dargelegt, die zusätzlich zu den Vorschriften des DRS 13 anzuwenden sind.

68.

Auf gleichartige Sachverhalte sind die Ansatzmethoden stetig anzuwenden.

69.

In Bezug auf immaterielle Vermögensgegenstände umfassen Ansatzmethoden insbesondere das Aktivierungswahlrecht nach § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB und die Ausübung von Ermessensspielräumen, die z.B. bei der Abgrenzung von Forschung und Entwicklung oder der Bestimmung der hohen Wahrscheinlichkeit der Entstehung des angestrebten immateriellen Vermögensgegenstands des Anlagevermögens bestehen.

70.

Gleichartige Sachverhalte sind durch ihre Art- oder Funktionsgleichheit gekennzeichnet und unterliegen damit vergleichbaren Nutzungs- und Risikobedingungen. Anzeichen für die Gleichartigkeit von immateriellen Vermögensgegenständen können sich neben dem betrieblichen Funktionsbereich auch beispielsweise aus der jeweiligen Kundengruppe oder dem Vertriebsweg ergeben. Zum Beispiel weist Software, die im Rahmen der Produktion eingesetzt wird (z.B. Steuerungssoftware einer Maschine), andere Nutzungsbedingungen und Funktionen auf als Software, die im Vertrieb verwendet wird (z.B. Textverarbeitungsprogramm).

71.

Vom Unternehmen sind hinreichend genaue Kriterien festzulegen, anhand derer die Gleichartigkeit von Sachverhalten beurteilt werden kann. Gleichfalls sind Kriterien festzulegen, die bei der Ausübung des Ansatzwahlrechts für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und der damit verbundenen Ermessensspielräume (insbesondere Abgrenzung von Forschung und Entwicklung, Bestimmung der hohen Wahrscheinlichkeit der Entstehung des angestrebten immateriellen Vermögensgegenstands des Anlagevermögens, Abgrenzung der vergleichbaren immateriellen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens i.S.v. § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB) beachtet werden.

Bewertung

Zugangsbewertung

Allgemeine Bewertungsvorschriften

72.

Im Zugangszeitpunkt sind immaterielle Vermögensgegenstände gemäß § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB mit ihren Anschaffungskosten gemäß § 255 Abs. 1 HGB bzw. ihren Herstellungskosten gemäß § 255 Abs. 2a HGB i.V.m. § 255 Abs. 2 HGB zu bewerten.

73.

Sofern selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens unter Ausübung des Aktivierungswahlrechts gemäß § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB aktiviert werden, sind in die Herstellungskosten mindestens alle Pflichtbestandteile gemäß § 255 Abs. 2a i.V.m. § 255 Abs. 2 HGB einzubeziehen. Für die in § 255 Abs. 2 HGB genannten Wahlbestandteile besteht weiterhin, unter Beachtung der Bewertungsstetigkeit, das Wahlrecht zur Einbeziehung in die Herstellungskosten.

74.

Fremdkapitalzinsen dürfen gemäß § 255 Abs. 3 HGB sowohl bei immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens als auch des Umlaufvermögens in die Herstellungskosten einbezogen werden, wenn diese zur Finanzierung der Herstellung eines immateriellen Vermögensgegenstands dienen und auf den Zeitraum der Herstellung entfallen.

75.

Wird der in Folge einer Wesensänderung neu entstehende immaterielle Vermögensgegenstand i.S.d. Tz. 38 f. pflichtgemäß oder wahlweise aktiviert, ist der Buchwert des veränderten immateriellen Vermögensgegenstands als Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des neuen immateriellen Vermögensgegenstands zu aktivieren. Andernfalls ist der bestehende immaterielle Vermögensgegenstand auszubuchen.

Beizulegender Zeitwert

76.

Der beizulegende Zeitwert wird beispielsweise bei der Bestimmung der Anschaffungskosten von immateriellen Vermögensgegenständen benötigt, die z.B. durch Tausch, Einbringung oder im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses zugehen.

77.

Sofern die allgemeinen Bewertungsgrundsätze die Bewertung eines immateriellen Vermögensgegenstands im Zugangszeitpunkt zum beizulegenden Zeitwert erfordern oder gestatten, sind die Vorschriften von § 255 Abs. 4 Satz 1 und 2 HGB anzuwenden.

78.

Gemäß der in § 255 Abs. 4 HGB dargelegten Bewertungshierarchie entspricht der beizulegende Zeitwert dem Marktpreis. Sofern kein Marktpreis für den zu bewertenden immateriellen Vermögensgegenstand vorliegt, ist der beizulegende Zeitwert mit Hilfe allgemein anerkannter Bewertungsmethoden zu bestimmen.

79.

Der Marktpreis ist der auf einem aktiven Markt entstehende Preis aus aktuellen und regelmäßig stattfindenden Transaktionen zwischen unabhängigen Dritten. Kennzeichnend für den Marktpreis ist, dass er leicht und regelmäßig erhältlich ist. Immaterielle Vermögensgegenstände werden in der Regel nicht auf einem aktiven Markt gehandelt, so dass vielfach kein Marktpreis vorliegt.

80.

Sofern der beizulegende Zeitwert mit Hilfe anerkannter Bewertungsmethoden ermittelt wird, müssen diese und die zugehörigen Bewertungsparameter plausibel, nachvollziehbar und willkürfrei sein.

81.

Allgemein anerkannte Bewertungsmethoden für immaterielle Vermögensgegenstände lassen sich grundsätzlich in drei Bewertungsverfahren einteilen. Dies sind marktpreisorientierte Verfahren (z.B. die marktorientierte Vergleichswertmethode (Analogiemethode)), kapitalwertorientierte Verfahren (z.B. die Methode der unmittelbaren Cashflow-Prognose, die Methode der Lizenzpreisanalogie (Relief-from-Royalty Method), die Mehrgewinnmethode (Incremental Cash Flow Method), die Residualwertmethode (Multi Period Excess Earnings Method)) und kostenorientierte Verfahren (z.B. die Reproduktionskostenmethode, die Wiederbeschaffungskostenmethode).

82.

Kostenorientierte Bewertungsverfahren dürfen nur zur Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts herangezogen werden, wenn eine marktpreisorientierte oder kapitalwertorientierte Wertermittlung nicht möglich ist. Dem jeweiligen Nutzungszustand des zu bewertenden immateriellen Vermögensgegenstands ist dabei durch angemessene Wertabschläge Rechnung zu tragen.

Beginn und Ende der Erfassung von Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten

83.

In die Anschaffungskosten eines immateriellen Vermögensgegenstands sind grundsätzlich die ab dem bindenden Beschluss des zuständigen Gremiums für den Erwerb des immateriellen Vermögensgegenstands anfallenden Aufwendungen einzubeziehen, soweit sie diesem einzeln zugeordnet werden können.

84.

Der bindende Beschluss über den Erwerb eines immateriellen Vermögensgegenstands wird nicht immer von der Unternehmensleitung getroffen. Vielfach können auch andere Gremien (z.B. Bereichsleiter, Abteilungsleiter, Aufsichtsrat) den bindenden Beschluss für die Anschaffung eines immateriellen Vermögensgegenstands fassen.

85.

In die Herstellungskosten eines immateriellen Vermögensgegenstands sind alle bei dessen Entwicklung anfallenden Aufwendungen, die ab dem Zeitpunkt der Erfüllung der Ansatzkriterien (siehe Tz. 46) entstehen, einzubeziehen. Ferner dürfen die Aufwendungen i.S.v. § 255 Abs. 2 und 3 HGB, die in der Berichtsperiode seit dem Beginn der Entwicklungsphase angefallen sind und noch nicht in einem Abschluss (z.B. Halbjahresfinanzbericht) als Aufwand erfasst wurden, in die Herstellungskosten des immateriellen Vermögensgegenstands einbezogen werden.

86.

Bis zum Erreichen des betriebsbereiten Zustands des immateriellen Vermögensgegenstands sind die dafür notwendigen Aufwendungen als Teil der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zu erfassen. Für die Beurteilung des Erreichens der Betriebsbereitschaft ist die Einschätzung des Unternehmens ausschlaggebend. Wenn zur Beurteilung der Betriebsbereitschaft Testläufe notwendig sind (wie z.B. oftmals bei Software), sind die zugehörigen Aufwendungen als Teil der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zu erfassen.

Nachträgliche Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten

87.

Aufwendungen, die zu einer Modifikation eines immateriellen Vermögensgegenstands i.S.v. Tz. 30 führen, sind als nachträgliche Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zu erfassen.

88.

Aufwendungen für Maßnahmen zur Aufrechterhaltung der Funktionsfähigkeit eines erworbenen immateriellen Vermögensgegenstands stellen Erhaltungsaufwand dar und dürfen nicht aktiviert werden.

89.

Beispielsweise dienen Updates und Release-Wechsel für Software vielfach lediglich der Aufrechterhaltung der Funktionsfähigkeit. In diesem Fall sind die zugehörigen Aufwendungen als Erhaltungsaufwand bei Anfall in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen.

90.

Die im Rahmen der Fortführung von erworbenen Forschungsprojekten auf eigenes Risiko anfallenden Forschungsaufwendungen dürfen aufgrund des Aktivierungsverbots gemäß § 255 Abs. 2 Satz 4 HGB nicht aktiviert werden.

91.

Führt die Fortführung eines erworbenen Forschungsprojekts auf eigenes Risiko zur Entwicklung eines immateriellen Vermögensgegenstands, ist davon auszugehen, dass sich das Wesen des Forschungsprojekts soweit geändert hat, dass ein neuer immaterieller Vermögensgegenstand entstanden ist (siehe zur Wesensänderung Tz. 31). Sofern das Forschungsprojekt in die Entwicklung nur eines immateriellen Vermögensgegenstands eingeht, ist der Buchwert des Forschungsprojekts als Teil der Entwicklungskosten des neuen immateriellen Vermögensgegenstands zu erfassen, und der Buchwert des Forschungsprojekts ist vollständig auszubuchen. Wird das Forschungsprojekt für die Entwicklung mehrerer immaterieller Vermögensgegenstände genutzt oder stiftet das erworbene Forschungsprojekt dem Unternehmen mehrfach Nutzen, ist der Buchwert des Forschungsprojekts in Höhe der jeweils zugerechneten Teile anteilig auszubuchen. Für den neu entstehenden immateriellen Vermögensgegenstand ist das Aktivierungswahlrecht des § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB unter Beachtung der Regelungen in Tz. 45 – 52 anwendbar.

92.

Die im Rahmen der Fortführung von erworbenen Entwicklungsprojekten entstehenden Aufwendungen sind als nachträgliche Herstellungskosten zu aktivieren, wenn die Weiterentwicklung zu einer Modifikation des erworbenen Entwicklungsprojekts führt. Sofern die weiteren Entwicklungstätigkeiten zu einer Wesensänderung des erworbenen Entwicklungsprojekts führen, so dass ein neuer selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstand entsteht, besteht für den neuen im-

materiellen Vermögensgegenstand das Aktivierungswahlrecht nach § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB, wenn dieser dem Anlagevermögen zuzuordnen ist und die Weiterentwicklung auf eigenes Risiko erfolgt (siehe zur Modifikation und Wesensänderung auch Tz. 29 ff.). Ist der neue immaterielle Vermögensgegenstand dem Umlaufvermögen zuzuordnen, gilt das Aktivierungsgebot.

Entwicklungskostenzuschüsse

93.

Ein Zuschuss zur Entwicklung eines immateriellen Vermögensgegenstands des Anlagevermögens ist wie ein Investitionszuschuss zu behandeln, wenn der zugrunde liegende immaterielle Vermögensgegenstand unter Ausübung des Aktivierungswahlrechts des § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB aktiviert wird. Sofern keine Aktivierung erfolgt, ist der Entwicklungskostenzuschuss wie ein Aufwandszuschuss zu behandeln.

Folgebewertung

Planmäßige Abschreibung

94.

Ein immaterieller Vermögensgegenstand des Anlagevermögens, dessen Nutzung zeitlich begrenzt ist, ist gemäß § 253 Abs. 3 HGB planmäßig über die unternehmensindividuelle Nutzungsdauer abzuschreiben.

95.

Die unternehmensindividuelle Nutzungsdauer kann von einem durch die rechtlichen Gegebenheiten bestimmten Nutzungszeitraum (rechtliche Nutzungsdauer) abweichen. Die unternehmensindividuelle Nutzungsdauer kann die rechtliche Nutzungsdauer sowohl unterschreiten als auch überschreiten, sofern die rechtliche Nutzungsdauer beliebig verlängert werden kann.

96.

Die unternehmensindividuelle Nutzungsdauer ist anhand von rechtlichen, wirtschaftlichen und sonstigen Faktoren zu bestimmen.

97.

Dabei können beispielsweise folgende Kriterien herangezogen werden:

- a) voraussichtliche Nutzung des immateriellen Vermögensgegenstands unter Berücksichtigung der unternehmensindividuellen Gegebenheiten,
- b) Produktlebenszyklen vergleichbarer und ähnlich genutzter immaterieller Vermögensgegenstände,
- c) technische, technologische oder andere Arten der Veralterung,
- d) wirtschaftliche Stabilität der Branche, in der der immaterielle Vermögensgegenstand zum Einsatz kommt,
- e) Abhängigkeit der Nutzungsdauer des immateriellen Vermögensgegenstands von der Nutzungsdauer anderer Vermögensgegenstände des Unternehmens.

98.

Sofern die unternehmensindividuelle Nutzungsdauer eines selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstands des Anlagevermögens in Ausnahmefällen nicht verlässlich geschätzt werden kann, ist dieser über zehn Jahre planmäßig abzuschreiben.

99.

Die unternehmensindividuelle Nutzungsdauer kann nicht verlässlich geschätzt werden, wenn die der Schätzung zugrunde liegenden Faktoren nicht plausibel, nachvollziehbar und willkürfrei bestimmt werden können.

100.

Im Gegensatz zu zeitlich unbegrenzt nutzbaren immateriellen Vermögensgegenständen (vgl. Tz. 105 ff.) haben die in Tz. 99 genannten immateriellen Vermögensgegenstände eine zeitlich begrenzte Nutzungs-

dauer, auch wenn diese nicht verlässlich geschätzt werden kann. Dies kann beispielsweise der Fall sein, wenn mehrere Basistechnologien (z.B. Elektro-, Hybrid- oder Wasserstoffantrieb von Autos) entwickelt wurden und es ungewiss ist, welche Technologie sich durchsetzen wird.

101.

Die Abschreibungsmethode muss den Verlauf widerspiegeln, in dem der wirtschaftliche Wert des immateriellen Vermögensgegenstands des Anlagevermögens für das Unternehmen abnimmt. Kann dieser Verlauf nicht verlässlich bestimmt werden, ist die lineare Abschreibungsmethode anzuwenden.

102.

Bei der Bestimmung des Abschreibungsbetrags ist ein ggf. bestehender Restwert zu berücksichtigen, wenn dieser verlässlich bestimmt werden kann und wesentlich ist.

103.

Die planmäßige Abschreibung beginnt mit dem Erreichen des betriebsbereiten Zustands bzw. der Fertigstellung. Auf den Zeitpunkt der tatsächlichen Ingebrauchnahme kommt es nicht an.

104.

Beispielsweise befindet sich ein erworbenes Ausstrahlungsrecht noch nicht im betriebsbereiten Zustand, wenn das Recht erst in späteren Perioden (z.B. in 2 Jahren) ausgeübt werden darf. Folglich ist das Ausstrahlungsrecht noch nicht planmäßig abzuschreiben. Unberührt bleibt eine ggf. notwendige außerplanmäßige Abschreibung.

105.

Ein immaterieller Vermögensgegenstand des Anlagevermögens, dessen Nutzung zeitlich unbegrenzt ist, darf nicht planmäßig abgeschrieben werden.

106.

Eine zeitlich unbegrenzte Nutzbarkeit eines immateriellen Vermögensgegenstands liegt nur in Ausnahmefällen vor, da beispielsweise die wirtschaftliche Veralterung i.d.R. zu einer begrenzten Nutzungsdauer führt. Wegerechte können Beispiele für zeitlich unbegrenzt nutzbare immaterielle Vermögensgegenstände sein. Ein zeitlich unbegrenztes Recht weist nicht notwendigerweise eine zeitlich unbegrenzte Nutzungsdauer auf.

107.

Sofern die unbegrenzte Nutzungsdauer eines erworbenen immateriellen Vermögensgegenstands i.S.v. § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB (Marke, Drucktitel, Verlagsrecht, Kundenliste oder vergleichbarer immaterieller Vermögensgegenstand) nur durch regelmäßige Erhaltungsaufwendungen (z.B. regelmäßige Werbung für eine Marke) erreicht werden kann, ist dieser planmäßig abzuschreiben.

108.

Eine zeitlich unbegrenzte Nutzungsdauer bedeutet nicht, dass der immaterielle Vermögensgegenstand für immer/für alle Zeiten genutzt werden muss.

109.

Kann nicht mehr von einer zeitlich unbegrenzten Nutzungsdauer ausgegangen werden, ist der immaterielle Vermögensgegenstand des Anlagevermögens entsprechend der zeitlich begrenzten Nutzung planmäßig abzuschreiben.

110.

Bei einem Übergang auf die planmäßige Abschreibung ist der Buchwert des immateriellen Vermögensgegenstands zum Zeitpunkt des Übergangs planmäßig über die unternehmensindividuelle Restnutzungsdauer, unter Berücksichtigung eines ggf. zu beachtenden Restwerts, abzuschreiben.

Außerplanmäßige Abschreibung

111.

Ein immaterieller Vermögensgegenstand des Anlagevermögens ist gemäß § 253 Abs. 3 HGB mit dem Wert anzusetzen, der ihm am Abschlussstichtag beizulegen ist, wenn dieser voraussichtlich dauernd niedriger als sein Buchwert ist, unabhängig davon, ob die Nutzungsdauer zeitlich begrenzt oder nicht begrenzt ist.

112.

Eine voraussichtlich dauernde Wertminderung ist anzunehmen, wenn die Wertminderung voraussichtlich über mehr als die Hälfte der Restnutzungsdauer oder über mehr als fünf Jahre bestehen bleibt.

113.

Ein immaterieller Vermögensgegenstand des Umlaufvermögens ist gemäß § 253 Abs. 4 HGB auf den Wert außerplanmäßig abzuschreiben, der sich aus einem Börsen- oder Marktpreis ergibt, wenn dieser niedriger als der Buchwert des immateriellen Vermögensgegenstands ist. Sofern kein Börsen- oder Marktpreis festzustellen ist, ist der immaterielle Vermögensgegenstand auf den Wert außerplanmäßig abzuschreiben, der ihm am Abschlussstichtag beizulegen ist, wenn dieser niedriger als der Buchwert des immateriellen Vermögensgegenstands ist.

114.

Es ist zum Ende jeder Berichtsperiode zu prüfen, ob eine Wertminderung einen niedrigeren Wertansatz erforderlich macht.

Zuschreibung

115.

Sofern eine außerplanmäßige Abschreibung erfolgte, ist am Ende jeder Berichtsperiode zu prüfen, ob Gründe für die Notwendigkeit einer außerplanmäßigen Abschreibung weiterhin bestehen.

116.

Sind die Gründe für eine in den Vorperioden vorgenommene außerplanmäßige Abschreibung weggefallen, ist der immaterielle Vermögensgegenstand auf den beizulegenden Wert, höchstens aber auf die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten, zuzuschreiben.

117.

Bei der Beurteilung über eine ggf. vorzunehmende Zuschreibung ist es unerheblich, ob der ursprüngliche Grund für die außerplanmäßige Abschreibung weiter besteht oder ein neuer Grund die Beibehaltung des niedrigeren beizulegenden Werts erfordert.

118.

Diese Zuschreibungspflicht gilt sowohl für immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens als auch des Umlaufvermögens, einschließlich der aktivierten erworbenen immateriellen Vermögensgegenstände i.S.d. § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB.

Ausweis

119.

Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens sind gemäß § 266 Abs. 2 HGB in dem Posten A.I.1. „Selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte“ auszuweisen.

120.

In Abhängigkeit von der Bedeutung der in der Entwicklung befindlichen immateriellen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens für das Unternehmen wird empfohlen, diese als Davon-Vermerk zum Posten

A.I.1. „Selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte“ oder in einem gesonderten Bilanzposten innerhalb des Abschnitts A.I. „Immaterielle Vermögensgegenstände“ auszuweisen. Ein Ausweis im Posten A.I.4. „Geleistete Anzahlungen“ ist demgegenüber nicht sachgerecht.

121.

Entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens sind gemäß § 266 Abs. 2 HGB in dem Posten A.I.2. „Entgeltlich erworbene Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten“ auszuweisen.

122.

Unentgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens können entweder in einem gesonderten Bilanzposten oder im Bilanzposten A.I.2. „Entgeltlich erworbene Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten“ ausgewiesen werden. Bei einem Ausweis im Bilanzposten A.I.2. ist die Bezeichnung des Postens anzupassen, wenn dies aufgrund der Bedeutung der unentgeltlich erworbenen immateriellen Vermögensgegenstände für die Klarheit und Übersichtlichkeit des Abschlusses gemäß § 265 Abs. 6 HGB erforderlich ist.

123.

Der gesonderte Bilanzposten kann beispielsweise als: „Unentgeltlich erworbene Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten“ bezeichnet werden. Der Bilanzposten ist innerhalb des Abschnitts A.I. „Immaterielle Vermögensgegenstände“ auszuweisen.

124.

Sofern der Bilanzposten A.I.2. aufgrund von darin enthaltenen unentgeltlich erworbenen immateriellen Vermögensgegenständen umbenannt wird, kann dieser beispielsweise als „Entgeltlich und unentgeltlich erworbene Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten“ bezeichnet werden.

125.

Bei einem Ausweis im Bilanzposten A.I.2. wird in Abhängigkeit von der Bedeutung empfohlen, die unentgeltlich erworbenen immateriellen Vermögensgegenstände in einem Davon-Vermerk anzugeben.

126.

Handelt es sich bei immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens um grundstücksgleiche Rechte, sind sie im Posten A.II.1. „Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken“ auszuweisen.

127.

Betroffen sind immaterielle Vermögensgegenstände, die nach bürgerlichem Recht wie Grundstücke behandelt werden, wie beispielsweise Abbaurechte, Bergwerkseigentum, Erbbaurechte, Wohnungseigentum, Teileigentum, Dauerwohnrechte und Dauernutzungsrechte. Grunddienstbarkeiten und Nießbrauchrechte gehören nicht zu den grundstücksgleichen Rechten und sind somit im Posten A.I. „Immaterielle Vermögensgegenstände“ auszuweisen.

128.

Geleistete Anzahlungen auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die noch nicht in das wirtschaftliche Eigentum des Unternehmens übergegangen sind, sind in dem Posten A.I.4 „Geleistete Anzahlungen“ auszuweisen.

129.

Im Posten „Geleistete Anzahlungen“ werden beispielsweise Vorauszahlungen von Honoraren von Buchautoren ausgewiesen.

130.

Vorauszahlungen von periodischen Entgelten für die Nutzung von immateriellen Vermögensgegenständen, die sich nicht im wirtschaftlichen Eigentum des Unternehmens befinden, sind nicht in dem

Posten A.I.4 „Geleistete Anzahlungen“ auszuweisen, sondern ggf. als aktiver Rechnungsabgrenzungsposten.

131.

Immaterielle Vermögensgegenstände, die dem Umlaufvermögen zuzuordnen sind, sind gewöhnlich gemäß § 266 Abs. 2 HGB in dem Posten B.I. „Vorräte“ auszuweisen. Ein Ausweis im Bilanzposten B.II.4. „sonstige Vermögensgegenstände“ kann ggf. zutreffend sein.

132.

Unter den Vorräten sind z.B. Emissionsrechte, die für den Produktionsprozess des Unternehmens verwendet werden sollen, auszuweisen, da diese zum Verbrauch bestimmt sind. Demgegenüber sind immaterielle Vermögensgegenstände, die im Rahmen eines Unternehmenserwerbs zugegangen sind und veräußert werden sollen, unter den sonstigen Vermögensgegenständen auszuweisen.

Angaben im Konzernanhang

133.

Im Anhang sind gemäß § 313 Abs. 1 Nr. 1 HGB die auf die immateriellen Vermögensgegenstände angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anzugeben.

134.

Die Ausführungen zu den Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden umfassen insbesondere die Darstellung und Erläuterung der Ausübung von Wahlrechten und Ermessensspielräumen. Dazu sind insbesondere Angaben zu folgenden Aspekten, sofern diese relevant sind, vorzunehmen:

- a) **Ausübung des Ansatzwahlrechts für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens gemäß § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB,**
- b) **Abgrenzung von Forschung und Entwicklung,**
- c) **Beschreibung der vergleichbaren immateriellen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens i.S.v. § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB,**
- d) **Einbeziehung der Wahlbestandteile in die Herstellungskosten gemäß § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB**
- e) **Berücksichtigung von Fremdkapitalzinsen in den Herstellungskosten gemäß § 255 Abs. 3 HGB,**
- f) **Zeitpunkt des Beginns der Einbeziehung von Entwicklungskosten in die Herstellungskosten von selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens (siehe Tz. 85),**
- g) **angewandte Nutzungsdauern der immateriellen Vermögensgegenstände,**
- h) **angewandte Abschreibungsmethoden für immaterielle Vermögensgegenstände.**

135.

Die Entwicklung der einzelnen Posten der immateriellen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens ist gemäß § 313 Abs. 4 HGB i.V.m. § 284 Abs. 3 HGB i.d.F. BilRUG-E im Anhang darzustellen. Dabei sind in diesem Anlagenspiegel für jeden Posten folgende Angaben bereitzustellen:

- a) **Summe der Anschaffungs- und Herstellungskosten,**
- b) **Zugänge des Geschäftsjahres,**
- c) **Abgänge des Geschäftsjahres,**
- d) **Umbuchungen des Geschäftsjahres,**
- e) **Zuschreibungen des Geschäftsjahres,**
- f) **kumulierte Abschreibungen zu Beginn und am Ende des Geschäftsjahres,**
- g) **Abschreibungen des Geschäftsjahres,**
- h) **Änderungen der kumulierten Abschreibungen aus Zu- und Abgängen sowie Umbuchungen des Geschäftsjahres.**

Außerdem ist für jeden Posten der in dem Geschäftsjahr aktivierte Betrag an Fremdkapitalzinsen anzugeben, sofern Fremdkapitalzinsen in die Herstellungskosten einbezogen wurden.

136.

Es wird empfohlen, die sonstigen wesentlichen Veränderungen, wie z.B. Differenzen aus Währungsumrechnung und Zugänge aus Erstkonsolidierungen, im Anlagenspiegel separat aufzunehmen.

137.

Sofern zusätzliche Posten für immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens in das Gliederungsschema der Bilanz nach § 266 HGB aufgenommen werden, sind diese Posten auch in den Anlagenspiegel aufzunehmen. Dies gilt auch für Davon-Vermerke.

138.

Die außerplanmäßigen Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens sind zusammen mit den außerplanmäßigen Abschreibungen auf andere Vermögensgegenstände des Anlagevermögens gemäß § 277 Abs. 3 Satz 1 HGB gesondert in der Gewinn- und Verlustrechnung auszuweisen oder im Anhang anzugeben.

139.

Sofern selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens unter Ausübung des Aktivierungswahlrechts gemäß § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB aktiviert werden, sind gemäß § 314 Abs. 1 Nr. 14 HGB im Anhang der Gesamtbetrag der Forschungs- und Entwicklungskosten des Geschäftsjahres der in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen und der davon auf die selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens entfallende Betrag anzugeben.

140.

Die in Tz. 139 genannten Angaben sind stets vorzunehmen, wenn am Bilanzstichtag selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände in der Bilanz ausgewiesen werden.

141.

Es wird empfohlen, die Forschungskosten und die Entwicklungskosten des Geschäftsjahres ergänzend getrennt anzugeben, wenn diese verlässlich getrennt werden können.

142.

In den Gesamtbetrag der Forschungs- und Entwicklungskosten sind die Aufwendungen einzubeziehen, die i.S.v. § 255 Abs. 2 und 2a HGB durch den Verbrauch von Gütern oder die Inanspruchnahme von Diensten für die Forschungs- und Entwicklungstätigkeit im Geschäftsjahr angefallen sind.

143.

In die Forschungs- und Entwicklungskosten sind nur die Aufwendungen einzubeziehen, die für die Forschungs- und Entwicklungstätigkeit für eigene Produkte und Dienstleistungen angefallen sind. Aufwendungen für Forschung und Entwicklung im Auftrag Dritter, die dem Umlaufvermögen zuzuordnen sind, sind nicht in den Gesamtbetrag einzubeziehen.

144.

Werden in die Herstellungskosten selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens Wahlbestandteile nach § 255 Abs. 2 und 3 HGB einbezogen, sind diese auch in den Gesamtbetrag der Forschungs- und Entwicklungskosten des Geschäftsjahres einzubeziehen.

145.

Der vom Gesamtbetrag der Forschungs- und Entwicklungskosten des Geschäftsjahres auf die selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens entfallende Betrag entspricht den aktivierten Entwicklungskosten des Geschäftsjahres. Diese sind im Anlagenspiegel als „Zugänge“ ausgewiesen.

Inkrafttreten

146.

Dieser Standard ist erstmals zu beachten für nach dem 31. Dezember 2016 beginnende Geschäftsjahre. Eine frühere vollumfängliche Anwendung ist zulässig und wird empfohlen.

Begründung

Erarbeitung des Deutschen Rechnungslegungs Standards zu immateriellen Vermögensgegenständen im Konzernabschluss

B1.

Das DRSC hatte im Jahr 2002 den DRS 12 *Immaterielle Vermögenswerte des Anlagevermögens* veröffentlicht, der sich mit Fragen der Bilanzierung von immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens auseinandersetzt. Aufgrund der geänderten Regelungen für immaterielle Vermögensgegenstände durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG), insbesondere die Aufnahme des Aktivierungswahlrechts für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, war eine umfassende Überarbeitung des bestehenden Standards erforderlich geworden. Dementsprechend wurde mit dem Deutschen Rechnungslegungs Änderungsstandards Nr. 4 (DRÄS 4) (bekannt gemacht am 18. Februar 2010) der DRS 12 zunächst aufgehoben. In der zweiten Phase sollte eine umfassende Überarbeitung erfolgen.

B2.

Der vorliegende Standard gibt die Diskussionsergebnisse der zweiten Projektphase zur Überarbeitung des Deutschen Rechnungslegungsstandards (DRS) zu immateriellen Vermögensgegenständen wieder. Ausgangspunkt der aktuellen Überarbeitung bildet eine kritische und umfassende Durchsicht der im Rahmen der gesetzlichen Vorschriften zu konkretisierenden Anforderungen an immaterielle Vermögensgegenstände. Insbesondere die Änderung des Aktivierungsverbots von selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens in ein Aktivierungswahlrecht (§ 248 Abs. 2 Satz 1 HGB) führt zu einem weiteren Bedarf an Konkretisierungen.

Definitionen

Abgrenzung zwischen materiellen und immateriellen Vermögensgegenständen

B3.

Im Wortsinne sind „immaterielle“ Vermögensgegenstände „unkörperliche“ Vermögensgegenstände, d.h., sie weisen keine physische Substanz auf. Jedoch können immaterielle Vermögensgegenstände für Transport-, Dokumentations-, Speicherungs- oder Lagerungszwecke mit einer materiellen Komponente verbunden sein. Eine Folge dieser Verbindung einer immateriellen mit einer materiellen Komponente ist, dass der immaterielle Vermögensgegenstand nicht in allen Fällen ohne jegliche physische Substanz ist. Dementsprechend wird in der Definition des Begriffs „immaterieller Vermögensgegenstand“ die Einschränkung aufgenommen, dass ein immaterieller Vermögensgegenstand über keine bedeutende physische Substanz verfügt.

B4.

Zwar erfordert insbesondere der Einzelbewertungsgrundsatz gemäß § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB eine separate Bilanzierung der einzelnen Komponenten eines zusammengesetzten Gutes, jedoch ist eine Separierbarkeit der Komponenten nicht immer möglich bzw. wirtschaftlich sinnvoll, insbesondere wenn diese eine funktionale Einheit bilden. In diesem Fall bestimmt die Komponente mit der Hauptbedeutung die Zuordnung zu den materiellen oder immateriellen Vermögensgegenständen.

B5.

Im Schrifttum wurden verschiedene Kriterien entwickelt, die für die Bestimmung der Komponente mit der Hauptbedeutung herangezogen werden können. Dabei werden insbesondere die Kriterien des wirtschaftlichen Interesses, der Funktion der materiellen Komponente und der Wertrelation der Komponenten zueinander genannt.

B6.

Als zentrales Kriterium für die Bestimmung der Hauptkomponente sieht das DRSC das Kriterium des wirtschaftlichen Interesses an. Hierbei spielt insbesondere die bessere Informationsvermittlung über die geplante Verwendung des betrachteten Vermögensgegenstands eine Rolle, so dass die Informationsfunktio-

on des Konzernabschlusses gestärkt wird. Ist eine eindeutige Zuordnung nach dem Kriterium des wirtschaftlichen Interesses nicht möglich, kann es sinnvoll sein, weitere Kriterien, wie die der Funktion der materiellen Komponente und der Wertrelation, heranzuziehen.

B7.

Ein weiteres Kriterium für die Beurteilung der Hauptkomponente kann die Funktion der materiellen Komponente sein. Dieser Indikator ist eng mit dem wirtschaftlichen Interesse des Unternehmens am Vermögensgegenstand verbunden. Dient die materielle Komponente eines Vermögensgegenstands beispielsweise nur dem Transport, der Dokumentation, der Speicherung oder der Lagerung, hat die materielle Komponente also keine eigenständige Funktion, ist der Vermögensgegenstand als immateriell zu klassifizieren.

B8.

Die Wertrelation der materiellen zur immateriellen Komponente kann als weiterer Indikator für die Beurteilung der Bedeutung der einzelnen Komponenten herangezogen werden. Danach ist der Vermögensgegenstand als immateriell bzw. materiell einzuordnen, wenn die immaterielle Komponente einen höheren bzw. niedrigeren Wert als die materielle Komponente aufweist. Dieses Kriterium führt zu Problemen, wenn beide Komponenten einen ähnlichen Wert haben, da dann die Frage nach der bedeutenderen Komponente nicht mehr eindeutig beantwortet werden kann. Ferner gibt es häufig Schwierigkeiten, die einzelnen Komponenten verlässlich zu bewerten.

B9.

Die Beurteilung der Bedeutung der einzelnen Komponente hat für jeden Vermögensgegenstand einzeln und unter Beachtung der unternehmensindividuellen Gegebenheiten zu erfolgen. Da die Charakteristika der Vermögensgegenstände und die wirtschaftlichen Interessen, die Unternehmen mit den jeweiligen Vermögensgegenständen verfolgen, vielfach sehr unterschiedlich sind, kann eine allgemeingültige Klassifizierung nicht vorgegeben werden.

Regeln

Ansatz

Allgemeine Ansatzvorschriften

B10.

Der Ansatz von immateriellen Gütern ist vor allem von folgenden Faktoren abhängig:

- a) der Erfüllung der Vermögensgegenstandseigenschaft (siehe dazu B11 – B16),
- b) der Zuordnung zum Anlage- oder Umlaufvermögen siehe dazu B17 – B22) und
- c) der Zugangsart (erworben oder selbst geschaffen) (siehe dazu B23 – B28).

Vorliegen eines Vermögensgegenstands

B11.

Der Begriff „Vermögensgegenstand“ ist im HGB nicht definiert. Nach der Begründung zum RegE BilMoG ist vom Vorliegen eines Vermögensgegenstands auszugehen, wenn das betreffende Gut nach der Verkehrsauffassung einzeln verwertbar ist (Bundestag-Drucksache 16/10067, S. 50). Damit hat der Gesetzgeber die Einzelverwertbarkeit als das zentrale Merkmal für einen Vermögensgegenstand benannt. Der Begriff „Gut“ ist analog zur Begründung zum RegE BilMoG in einem weiten Sinne zu verstehen. So werden unter „Gut“ z.B. Materialien, Produkte, geschützte Rechte, Know-how, Verfahren und Systeme subsumiert (Bundestag-Drucksache 16/10067, S. 60).

B12.

Im Schrifttum und in der Finanzrechtsprechung wurden verschiedene andere Kriterien für das Vorliegen eines Vermögensgegenstands bzw. eines Wirtschaftsguts entwickelt, wie z.B. Einzelveräußerbarkeit, Einzelbeschaffbarkeit, Einzelvollstreckbarkeit, Greifbarkeit oder Einzelbewertbarkeit. Diese Kriterien werden für Zwecke dieses Standards nicht als alleinige Kriterien zur Beurteilung des Vorliegens eines Vermögensgegenstands herangezogen, da in der Begründung zum RegE BilMoG explizit das (umfassende)

dere) Kriterium der Einzelverwertbarkeit genannt wird. Ferner sind die verschiedenen anderen Kriterien z.T. mit Mängeln behaftet bzw. können unter die Einzelverwertbarkeit subsumiert werden.

B13.

Der Gesetzgeber verbindet mit der Vermögensgegenstandsdefinition des handelsrechtlichen Abschlusses das Ziel, dass in die Bilanz nur solche Güter aufgenommen werden, die den Gläubigern auch als Schuldendeckungspotenzial dienen können (Bundestag-Drucksache 16/10067, S. 47). Vor diesem Hintergrund ist es notwendig, dass eine Einzelverwertbarkeit gegenüber einem Dritten möglich ist. Erst die mögliche Transformation eines Gutes gegenüber einem Dritten, also außerhalb des Konzerns, in Geld ermöglicht es, dieses zur Befriedigung der Ansprüche der Gläubiger einzusetzen. Eine ausschließlich konzerninterne Verwertung bietet diese Möglichkeit nicht. Die durch den Gläubigerschutz geprägte Vermögensgegenstandsdefinition hat gemäß § 246 HGB i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB auch Relevanz für den Konzernabschluss.

B14.

Ausreichend für die Qualifizierung eines Gutes als Vermögensgegenstand ist dessen abstrakte Verwertbarkeit. Würde nur auf die konkrete Verwertbarkeit abgestellt, würden unter bestimmten Umständen Güter nicht als Vermögensgegenstände einzuordnen sein, die nach allgemeiner Auffassung Vermögensgegenstände darstellen. Ansonsten wären unter Umständen Güter bei bestehenden gesetzlichen, vertraglichen oder faktischen Beschränkungen keine Vermögensgegenstände. So würde auf Grundlage der konkreten Verwertbarkeit eine Spezialsoftware, die nur von dem Unternehmen genutzt werden kann und damit keinen Käufer finden würde (fehlende faktische Verwertbarkeit), nicht als Vermögensgegenstand gelten. Wird jedoch die abstrakte Verwertbarkeit zugrunde gelegt, ist die Software als Vermögensgegenstand zu klassifizieren.

B15.

Gleichfalls beinhaltet die Einzelverwertbarkeit, dass das Gut vom Konzern separiert und damit unabhängig von diesem verwertet werden kann. Dies folgt aus dem Gedanken des Gläubigerschutzes, da nur solche Güter zur Deckung von Schulden herangezogen werden können, die getrennt vom Konzern als Ganzes veräußert werden können. Güter, die nicht vom Konzern als Ganzes getrennt werden können, sind Bestandteil des Geschäfts- oder Firmenwerts, der nicht die Kriterien eines Vermögensgegenstands erfüllt. Vielmehr wird ein derivativer Geschäfts- oder Firmenwert durch gesetzliche Fiktion zum Vermögensgegenstand erklärt.

B16.

Generell gilt, dass eine Einzelverwertbarkeit nach der Verkehrsauffassung vorliegen muss, d.h., es ist nicht allein die Auffassung des Bilanzierenden für die Einstufung eines Gutes als Vermögensgegenstand ausschlaggebend, sondern es muss ein entsprechender allgemeiner Konsens in den beteiligten Verkehrskreisen bestehen. Dadurch wird eine Objektivierung erreicht, die insbesondere bei immateriellen Vermögensgegenständen für bedeutsam erachtet wird.

Abgrenzung zwischen Anlagevermögen und Umlaufvermögen

B17.

Die gesetzlichen Anforderungen hinsichtlich Ansatz, Bewertung und Ausweis unterscheiden sich für immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und des Umlaufvermögens. Daher ist eine Abgrenzung zwischen Anlagevermögen und Umlaufvermögen notwendig, so dass die einzelnen immateriellen Vermögensgegenstände zutreffend zugeordnet werden können.

B18.

Für das Anlagevermögen ist in § 247 Abs. 2 HGB eine Legaldefinition enthalten. Im Gegensatz dazu hat der Gesetzgeber keine Definition für das Umlaufvermögen geschaffen. Daher wird für dieses eine Definition in den vorliegenden Standard aufgenommen. Das Umlaufvermögen wird als Residualgröße definiert, d.h. es umfasst die Vermögensgegenstände, die nicht dem Anlagevermögen, Rechnungsabgrenzungsposten, aktiven latenten Steuern oder aktivem Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung zuzurechnen sind. Hierbei ist zu beachten, dass Rechnungsabgrenzungsposten, aktive latente Steuern und der aktive Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung keine Vermögensgegenstände sind. Demgemäß hat deren explizite Nennung in der Definition des Umlaufvermögens lediglich klarstellenden Charakter.

B19.

Gemäß § 247 Abs. 2 HGB sind beim Anlagevermögen die Vermögensgegenstände „auszuweisen, die bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen“. In dieser Legaldefinition wird deutlich, dass für die Zuordnung zum Anlagevermögen zwei Kriterien relevant sind: die Zweckbestimmung („bestimmt sind“) und die Dauerhaftigkeit („dauernd“). Demgemäß sind bei der Entscheidung über die Zuordnung eines immateriellen Vermögensgegenstands dessen Zweck und die voraussichtliche Dauer seiner Nutzung zu beurteilen.

B20.

Für die unternehmensindividuelle Zweckbestimmung reicht gewöhnlich die Heranziehung von objektiven Kriterien, wie Art des immateriellen Vermögensgegenstands und branchenübliche Verwendung, nicht aus. Vielmehr ist auch die beabsichtigte Nutzung im Unternehmen heranzuziehen, damit die Unternehmensspezifika berücksichtigt werden.

B21.

Das Tatbestandsmerkmal „dauernd“ ist im HGB nicht definiert und daher zu konkretisieren. Eine Dauerhaftigkeit der Verwendung im Geschäftsbetrieb liegt nach herrschender Meinung dann vor, wenn der immaterielle Vermögensgegenstand dem Unternehmen mehrmals Nutzen stiften kann, er also für einen mehrmaligen Gebrauch zur Verfügung steht. Demgegenüber sind immaterielle Vermögensgegenstände dem Umlaufvermögen zuzuordnen, wenn sie lediglich einmal nutzbar sind (z.B. durch einen Verkauf oder Verbrauch). Ein Anhaltspunkt für eine Dauerhaftigkeit kann der Einsatz des immateriellen Vermögensgegenstands von mehr als 12 Monaten im Unternehmen sein. Die automatische Zuordnung zum Anlagevermögen bei einem Einsatz von mehr als 12 Monaten wird allerdings als nicht sachgerecht erachtet. „Dauernd“ ist jedoch nicht mit „immer“/ „für alle Zeit“ gleichzusetzen.

B22.

Aufgrund des Stichtagsprinzips hat die Zuordnung eines immateriellen Vermögensgegenstandes zum Anlagevermögen oder zum Umlaufvermögen am Bilanzstichtag zu erfolgen. Sachverhalte, die die Zuordnung beeinflussen (z.B. Änderung der Zweckbestimmung), sind bei der Aufstellung des Abschlusses (was gewöhnlich einige Zeit nach dem Bilanzstichtag geschieht) nur insoweit zu berücksichtigen, wie der Sachverhalt bereits vor dem Bilanzstichtag eingetreten ist, aber erst nach dem Bilanzstichtag bekannt wurde, d.h. es sind nur erhellende Tatsachen zu berücksichtigen. Sachverhalte, die zu einer anderen Zuordnung führen würden und erst nach dem Bilanzstichtag eingetreten sind, sind im Rahmen der Aufstellung des Abschlusses nicht zu berücksichtigen.

Abgrenzung zwischen erworbenen und selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen

B23.

Für den Ansatz von immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens ist u.a. die Zugangsart entscheidend, da in Abhängigkeit von der Zugangsart eine Aktivierungspflicht oder ein Aktivierungswahlrecht bzw. Aktivierungsverbot besteht. Dabei ist zwischen von Dritten erworbenen und selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen zu differenzieren.

B24.

Im Zusammenhang mit dem Erwerb eines immateriellen Vermögensgegenstands werden im Konzernabschluss als Dritte alle Personen und Unternehmen angesehen, die nicht zum Konsolidierungskreis gehören. Im Schrifttum wird vereinzelt die Meinung geäußert, dass, wenn z.B. ein nicht voll konsolidiertes Konzernunternehmen einen selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstand an ein anderes vollkonsolidiertes Konzernunternehmen veräußert, der zugrunde liegende immaterielle Vermögensgegenstand nicht als erworben anzusehen ist. Dieser Meinung wird im vorliegenden Standard nicht gefolgt, vielmehr wird auch bei diesen Transaktionen die Objektivierung als erfüllt angesehen. Hierbei ist insbesondere entscheidend, dass allein durch die Durchführung der Transaktion der Nachweis der Existenz des immateriellen Vermögensgegenstands und dessen Verwertbarkeit erbracht wird.

B25.

Gemäß der Definition von „Erwerb“ im Standard wird ein immaterieller Vermögensgegenstand erworben, wenn das wirtschaftliche Eigentum an diesem von einem Dritten auf den Erwerber übergeht. Es wird auf

den Übergang des wirtschaftlichen und nicht des rechtlichen Eigentums abgestellt, da gemäß § 246 Abs. 1 Satz 2 HGB der wirtschaftliche Eigentümer den immateriellen Vermögensgegenstand zu aktivieren hat.

B26.

Gelegentlich wird im Schrifttum gefordert, dass ein immaterieller Vermögensgegenstand bereits vor dem Erwerb vorgelegen haben muss und nicht erst durch das damit verbundene Rechtsgeschäft entsteht. Würde dieser Argumentation gefolgt, wären verschiedene Güter, die allgemein als immaterielle Vermögensgegenstände angesehen werden, nicht aktivierbar. Daher wird für die Aktivierung von erworbenen immateriellen Vermögensgegenständen nicht unterschieden, ob diese bereits vor dem Erwerb beim Veräußerer existierten oder erst durch das Rechtsgeschäft entstehen. Rechtsgeschäfte, die zum Entstehen eines immateriellen Vermögensgegenstands führen, sind beispielsweise die Erteilung einer Lizenz oder einer Konzession.

B27.

Sofern ein Unternehmen einen immateriellen Vermögensgegenstand in den eigenen Räumen und mit eigenem Personal herstellt und es deshalb das Herstellungsrisiko selbst trägt, ist es eindeutig, dass es diesen selbst schafft. Wird die Herstellung auf einen unternehmensexternen Dritten verlagert, kommt es auf die Ausgestaltung des Auftrags für die Erstellung des immateriellen Vermögensgegenstands an. Beispielsweise ist bei einem Dienstvertrag regelmäßig von einer Herstellung durch das Unternehmen auszugehen, da der Auftragnehmer nur die Bemühungen zur Schaffung des immateriellen Vermögensgegenstands schuldet, jedoch nicht das fertige Werk. Damit trägt weiterhin das Unternehmen das Risiko der erfolgreichen Herstellung, und der immaterielle Vermögensgegenstand gilt als selbst geschaffen. Im Gegensatz dazu wird bei einem Werkvertrag das fertige Werk geschuldet. Somit trägt in diesem Fall gewöhnlich der Auftragnehmer die mit der Erstellung verbundenen Risiken, und der immaterielle Vermögensgegenstand gilt als erworben.

B28.

Unternehmen erlangen regelmäßig Erfindungen, die ihre Mitarbeiter getätigt haben. Hierbei sind sogenannte freie Erfindungen und Diensterfindungen zu unterscheiden. Bei freien Erfindungen hat der Mitarbeiter die Erfindung zeitlich, räumlich und inhaltlich getrennt von seinem Arbeitsverhältnis gemacht. Dabei hat der Mitarbeiter vollständig das Risiko der erfolgreichen Realisierung der Erfindung (Herstellungsrisiko) getragen. Dementsprechend erwirbt das Unternehmen die Erfindung. Demgegenüber sind Diensterfindungen dadurch gekennzeichnet, dass der Mitarbeiter diese im Rahmen seiner regulären Tätigkeit gemacht hat oder maßgeblich auf Erfahrungen oder Arbeiten des Unternehmens beruhen (Siehe § 4 Abs. 2 ArbNErfG). Damit trägt das Unternehmen das Risiko des erfolgreichen Abschlusses der Erfindung. Infolgedessen ist die Diensterfindung als selbst geschaffen anzusehen.

Veränderung von immateriellen Vermögensgegenständen

B29.

In der Praxis werden immaterielle Vermögensgegenstände (sowohl erworbene als auch selbst geschaffene) häufig verändert. Beispielsweise bezieht ein Unternehmen einzelne immaterielle Vermögensgegenstände und kombiniert diese zu einem fertigen Produkt (z.B. ein Softwareunternehmen bezieht einzelne Module und kombiniert diese zu einem vertriebsbereiten Computerprogramm) oder ein Unternehmen verändert einen immateriellen Vermögensgegenstand nach dessen Zugang (z.B. ein Pharmaunternehmen kauft eine Wirkstoffkombination und entwickelt diese zu einem Medikament weiter).

B30.

Ist der betriebsbereite Zustand eines immateriellen Vermögensgegenstands noch nicht erreicht, sind die anfallenden Aufwendungen als Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu erfassen. Werden demgegenüber Veränderungen an einem immateriellen Vermögensgegenstand, der sich im betriebsbereiten Zustand befindet, vorgenommen, stellt sich die Frage, ob dadurch die Einstufung in Erwerb oder Herstellung zu ändern ist und wie diese Veränderungen bilanziell zu behandeln sind. Dabei sind zwei Fälle zu unterscheiden:

- a) Die Veränderung führt zu einer Modifikation des immateriellen Vermögensgegenstands.
- b) Das Wesen des immateriellen Vermögensgegenstands wird derart verändert, dass ein neuer immaterieller Vermögensgegenstand entsteht (Wesensänderung).

Für diese zwei Fälle wurden entsprechende Regelungen in den Standard aufgenommen.

B31.

Maßnahmen, die zu einer Modifikation führen, sind die in § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB genannte Erweiterung und die über den ursprünglichen Zustand des immateriellen Vermögensgegenstands hinausgehende wesentliche Verbesserung. Von einer Modifikation ist auszugehen, wenn das Nutzungspotenzial und die Nutzungsmöglichkeiten des immateriellen Vermögensgegenstands ausgeweitet werden. Davon sind Erhaltungs- oder Modernisierungsmaßnahmen abzugrenzen, die darauf ausgerichtet sind, das ursprüngliche Nutzungspotenzial zu bewahren bzw. wieder herzustellen.

B32.

Grundsätzlich verändert eine Modifikation eines immateriellen Vermögensgegenstands nicht dessen Einstufung als erworben oder selbst geschaffen. Dabei ist entscheidend, dass an dem immateriellen Vermögensgegenstand nur Veränderungen vorgenommen werden, die dessen Wesen nicht verändern, d.h., es liegt weiterhin derselbe immaterielle Vermögensgegenstand vor. Im Gegensatz dazu, entsteht bei einer Wesensänderung ein neuer immaterieller Vermögensgegenstand, so dass auch erneut zu beurteilen ist, ob ein Erwerb oder eine Herstellung vorliegt.

B33.

Das Risiko einer erfolgreichen Modifikation eines immateriellen Vermögensgegenstands kann entweder das Unternehmen tragen und damit die Modifikation selbst schaffen oder von einem Dritten übernommen werden, so dass die Modifikation erworben ist. Davon ausgehend, wird teilweise die Meinung vertreten, dass im Falle der Risikoübernahme durch das Unternehmen für die im Rahmen der Modifikation anfallenden Aufwendungen das Aktivierungswahlrecht nach § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB anwendbar ist. Das DRSC vertritt jedoch die Auffassung, dass der Grundsatz der Ansatzstetigkeit in diesem Fall zu befolgen ist. Dementsprechend sind die Aufwendungen für die Modifikation zu aktivieren, wenn der zugrunde liegende immaterielle Vermögensgegenstand aktiviert wurde (aufgrund des Erwerbs oder der Ausübung des Aktivierungswahlrechts). Erfolgte keine Aktivierung, da das Aktivierungswahlrecht nicht genutzt wurde, dürfen auch die Aufwendungen aus der Modifikation nicht aktiviert werden.

B34.

Die Aufwendungen für die Modifikation von Marken, Drucktiteln, Verlagsrechten, Kundenlisten und vergleichbaren immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens dürfen nicht aktiviert werden, wenn das Unternehmen das Risiko der erfolgreichen Modifikation (also das Herstellungsrisiko) trägt. Hierbei ist es unerheblich, ob diese modifizierten immateriellen Vermögensgegenstände erworben oder selbst geschaffen wurden. Hintergrund ist die dem Aktivierungsverbot des § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB zugrunde liegende Annahme, dass die Aufwendungen für die Modifikation dieser immateriellen Vermögensgegenstände nicht eindeutig von den Aufwendungen für die Entwicklung des Unternehmens in seiner Gesamtheit unterschieden werden können und daher diese auch nicht eindeutig den genannten immateriellen Vermögensgegenständen zugerechnet werden können. Trägt ein Dritter das Risiko der erfolgreichen Modifikation (das Herstellungsrisiko), liegt ein Erwerb vor, und die Aufwendungen sind zu aktivieren, sofern der zugrunde liegende immaterielle Vermögensgegenstand aktiviert wurde.

B35.

Sind die Veränderungen am immateriellen Vermögensgegenstand so umfangreich und grundlegend, dass sich die Funktion und damit die Zweckbestimmung des immateriellen Vermögensgegenstands ändern, ist von einer Wesensänderung auszugehen. In diesem Fall entsteht ein neuer immaterieller Vermögensgegenstand, in den der ursprüngliche immaterielle Vermögensgegenstand einfließt und dieser damit untergeht. Diese Situation ist unter 2. in der Tz. B30 erfasst.

B36.

Bei einer Wesensänderung eines immateriellen Vermögensgegenstands, die zur Entstehung eines neuen selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstands des Anlagevermögens führt, steht dem Bilanzierenden wieder das Aktivierungswahlrecht gemäß § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB zur Verfügung. Bei der Ausübung des Aktivierungswahlrechts ist jedoch der Grundsatz der Ansatzstetigkeit zu beachten. Dementsprechend ist der neue immaterielle Vermögensgegenstand des Anlagevermögens zu aktivieren, wenn gleichartige immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens aktiviert wurden. Der neue immaterielle Vermögensgegenstand des Anlagevermögens darf nicht aktiviert werden, wenn gleichartige immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens nicht aktiviert wurden.

Ansatzgebot für erworbene immaterielle Vermögensgegenstände

B37.

Im Schrifttum werden unterschiedliche Meinungen hinsichtlich der Behandlung von nicht entgeltlich erworbenen immateriellen Vermögensgegenständen vertreten. Nach einer Auffassung sind nicht entgeltlich erworbene wie selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände zu behandeln, da aufgrund der Unentgeltlichkeit der Transaktion eine Wertobjektivierung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten fehlen und damit der immaterielle Vermögensgegenstand eher den Charakter eines selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstands hat. Andererseits wird die Meinung vertreten, dass aus der Änderung des Aktivierungsverbots für *nicht entgeltlich erworbene* immaterielle Vermögensgegenstände in ein Aktivierungswahlrecht für *selbst geschaffene* immaterielle Vermögensgegenstände durch das BilMoG, nur noch zwischen (entgeltlich oder unentgeltlich) erworbenen und selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen zu unterscheiden ist. Dieser Meinung schließt sich auch das DRSC an.

B38.

Aufgrund der § 301 HGB zugrunde liegenden Fiktion des Einzelerwerbs gelten die im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses zugegangenen immateriellen Vermögensgegenstände des Tochterunternehmens als entgeltlich erworben und sind in der Konzernbilanz zu aktivieren. Dies betrifft auch die vom Tochterunternehmen selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstände, die aufgrund von gesetzlichen Vorschriften nicht aktiviert werden durften oder die das Tochterunternehmen aufgrund eines Aktivierungswahlrechts nicht aktiviert hat. Siehe dazu auch die spezifischen Vorschriften in E-DRS 30 „Kapitalkonsolidierung“.

B39.

Unternehmen nutzen die Möglichkeit, Forschungs- und Entwicklungsprojekte zu erwerben und diese dann fortzuführen. Mit dem Erwerb wird die Einzelverwertbarkeit des Projekts nachgewiesen, so dass die Vermögensgegenstandseigenschaften erfüllt sind. Im Allgemeinen stehen die mit der bisherigen Forschung und Entwicklung gewonnenen Erkenntnisse im Vordergrund. Dementsprechend sind dem Vollständigkeitsgrundsatz des § 246 HGB folgend die erworbenen Forschungs- und Entwicklungsprojekte zu aktivieren.

B40.

Entsprechend den allgemeinen handelsrechtlichen Grundsätzen setzt eine Aktivierung von zum beizulegenden Zeitwert zu bewertenden immateriellen Vermögensgegenständen die verlässliche Ermittelbarkeit des beizulegenden Zeitwerts voraus. Ist eine verlässliche Bewertung nicht möglich, sind im handelsrechtlichen Jahresabschluss nach § 255 Abs. 4 Satz 3 HGB die Anschaffungs- und Herstellungskosten unter Beachtung des § 255 Abs. 4 HGB fortzuführen. Da es sich hierbei um eine Vorschrift zur Folgebewertung handelt, kommt ihre entsprechende Anwendung für die Zugangsbewertung aus Konzernsicht nicht in Betracht.

Ansatzwahlrecht für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände

B41.

Mit dem BilMoG wurde das Aktivierungsverbot selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens in ein grundsätzliches Aktivierungswahlrecht geändert. Der Wortlaut des Gesetzes lässt aber offen, ab welchem Zeitpunkt bzw. bei Erfüllung welcher Voraussetzungen eine Aktivierung möglich ist. In der Begründung zum RegE BilMoG nennt der Gesetzgeber vier Voraussetzungen für eine Aktivierung (Bundestags-Drucksache 16/10067, S. 50 und 61):

- a) Das zu aktivierende Gut befindet sich in der Entwicklung.
- b) Das zu aktivierende Gut ist als Vermögensgegenstand zu klassifizieren.
- c) Mit hoher Wahrscheinlichkeit entsteht der angestrebte immaterielle Vermögensgegenstand.
- d) Die Entwicklungskosten können dem zu aktivierenden immateriellen Vermögensgegenstand verlässlich zugerechnet werden.

Ferner ist aufgrund des Aktivierungsverbots des § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB eine Aktivierung ausgeschlossen, wenn der angestrebte immaterielle Vermögensgegenstand des Anlagevermögens eine Marke, ein Drucktitel, ein Verlagsrecht, eine Kundenliste oder ein vergleichbarer immaterieller Vermögensgegenstand ist.

B42.

Aufgrund der besonderen Eigenschaften von immateriellen Vermögensgegenständen und der mit der Entwicklung verbundenen Unsicherheiten, ist die Erfüllung der Ansatzkriterien für jeden in der Entwicklung befindlichen immateriellen Vermögensgegenstand getrennt zu prüfen. Eine pauschale Beurteilung für alle Entwicklungsprojekte des Unternehmens oder für einzelne Bereiche des Unternehmens oder eine Verallgemeinerung, die aus Erfahrungswerten aus anderen Projekten abgeleitet wird, ist nicht zulässig.

B43.

Neben den allgemeinen Buchführungs- und Dokumentationspflichten nach §§ 238 f. HGB bestehen für die Aktivierung von in der Entwicklung befindlichen immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens weitergehende Dokumentationsanforderungen. In der Begründung zum RegE BilMoG führt der Gesetzgeber aus, dass der Zeitpunkt des Übergangs von der Forschung zur Entwicklung für jedes F&E-Projekt einzeln zu bestimmen ist (Bundestags-Drucksache 16/10067, S. 60). Ferner ist der Zeitpunkt des Übergangs von der Forschung zur Entwicklung hinreichend nachvollziehbar und plausibel darzulegen (Bundestags-Drucksache 16/10067, S. 61). Daher sollten vom Unternehmen Kriterien entwickelt werden, anhand derer der Übergang von der Forschung zur Entwicklung bestimmt wird. Für jedes einzelne Projekt ist anhand dieser Kriterien zu prüfen und zu dokumentieren, ob es sich in der Entwicklung befindet.

B44.

Die Überprüfung der Erfüllung der Ansatzkriterien für die in der Entwicklung befindlichen immateriellen Vermögensgegenstände an jedem Bilanzstichtag soll sicherstellen, dass neue Erkenntnisse hinsichtlich der Entstehung eines einzeln verwertbaren immateriellen Vermögensgegenstands bei der Aktivierung berücksichtigt werden. Insbesondere wenn bei dieser Überprüfung festgestellt wird, dass nicht mehr mit einer hohen Wahrscheinlichkeit ein einzeln verwertbarer immaterieller Vermögensgegenstand entsteht, sind die Aktivierungsvoraussetzungen nicht mehr erfüllt. Folglich sind die bisher aktivierten Aufwendungen erfolgswirksam auszubuchen.

B45.

Mit der erfolgswirksamen Ausbuchung der aktivierten Entwicklungskosten ist verbunden, dass nur die Aufwendungen aktiviert werden dürfen, die ab dem erneuten Erfüllen der Aktivierungsvoraussetzungen angefallen sind. Die zuvor aufwandswirksam ausgebuchten Entwicklungskosten dürfen nicht erneut aktiviert werden. Hiervon bleibt das Wahlrecht von E-DRS 32.82 Satz 2 unberührt.

B46.

Die erste in Tz. B41 genannte Voraussetzung leitet sich direkt aus dem HGB ab. Die Berücksichtigung von Forschungskosten wird in § 255 Abs. 2 Satz 4 HGB explizit ausgeschlossen. In § 255 Abs. 2a HGB wird klargestellt, dass nur immaterielle Vermögensgegenstände aktiviert werden dürfen, die sich in der Entwicklung befinden. Dementsprechend ist eine Trennung von Forschung und Entwicklung notwendig. Ist eine solche Trennung nicht verlässlich möglich, besteht gemäß § 255 Abs. 2a Satz 4 HGB ein Aktivierungsverbot.

B47.

Laut Begründung zum RegE BilMoG wird als Übergang von der Forschung zur Entwicklung der Zeitpunkt angesehen, an dem vom systematischen Suchen zum Erproben und Testen der gewonnenen Erkenntnisse oder Fertigkeiten übergegangen wird. Diese Abgrenzung ergibt sich bereits aus den handelsrechtlichen Definitionen für „Forschung“ (als planmäßige Suche verstanden; § 255 Abs. 2a Satz 3 HGB) und „Entwicklung“ (als Anwendung von Forschungsergebnissen verstanden; § 255 Abs. 2a Satz 2 HGB). Mit dieser Unterscheidung kommt zum Ausdruck, dass in der Forschung im Allgemeinen nach neuen wissenschaftlichen oder technischen Erkenntnissen gesucht wird, wohingegen die Entwicklung gewöhnlich auf Forschungsergebnissen aufbaut und ein konkretes Ziel verfolgt.

B48.

Die Definitionen der Begriffe „Forschung“ und „Entwicklung“ in § 255 Abs. 2a Satz 2 und 3 HGB geben Anhaltspunkte für die Zuordnung des in der Entstehung befindlichen immateriellen Vermögensgegenstands. Ferner können die folgenden Beispiele, die in der Begründung zum RegE BilMoG für den Zeitpunkt des Übergangs von der Forschung zur Entwicklung genannt werden (Bundestags-Drucksache 16/10067, S. 60), die Zuordnung unterstützen:

- a) Abschluss der Aktivitäten zur Erlangung neuer Erkenntnisse (Forschung); Beginn des Entwurfs, der Konstruktion und des Tests neuer Prototypen und Modelle (Entwicklung),
- b) Beendigung der Suche nach neuen Materialien, Vorrichtungen, Produkten, Verfahren, Systemen oder Dienstleistungen (Forschung); Beginn des Entwurfs, der Konstruktion und des Tests der gewählten Alternativen (Entwicklung),
- c) Entwurf, Konstruktion und Betrieb einer Pilotanlage, die für den kommerziellen Einsatz ungeeignet ist (Entwicklung).

B49.

Klarstellend wird darauf hingewiesen, dass der Beginn der Entwicklungsphase nicht zwingend mit dem Zeitpunkt gleichzusetzen ist, zu dem die Erkenntnis erlangt wird, dass ein immaterieller Vermögensgegenstand vorliegt oder mit hoher Wahrscheinlichkeit der angestrebte immaterielle Vermögensgegenstand entstehen wird.

B50.

Im Schrifttum wird vereinzelt die Auffassung vertreten, dass ein in der Entwicklung befindliches Gut aktiviert werden kann, wenn dieses mit hoher Wahrscheinlichkeit zu einem immateriellen Vermögensgegenstand führen wird. Das Gut muss im Zeitpunkt der Aktivierung dabei keine Vermögensgegenstandseigenschaften aufweisen. Diese Auffassung wird insbesondere aus folgenden Ausführungen in der Begründung zum RegE BilMoG abgeleitet: „Nach § 255 Abs. 2a Satz 1 HGB sind die bei der Entwicklung eines selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstands des Anlagevermögens anfallenden Herstellungskosten zu aktivieren. Der Wortlaut der Vorschrift macht deutlich, dass eine Aktivierung nicht erst vorzunehmen ist, wenn ein selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstand des Anlagevermögens vorliegt, sondern die Aktivierung schon bei der Entwicklung zu erfolgen hat.“ (Bundestags-Drucksache 16/10067, S. 60).

B51.

Das DRSC folgt dieser Auffassung nicht. Nach seiner Stellung im Gesetz ist § 255 HGB eine Bewertungsnorm und keine Ansatzvorschrift. Dementsprechend sind für die Festlegung einer Aktivierung (Ansatz dem Grunde nach) u.a. §§ 246 und 248 HGB und für die Bestimmung der Höhe des Bilanzansatzes (Ansatz der Höhe nach) u.a. § 255 HGB ausschlaggebend. Diese Unterscheidung ist auch für das Verständnis der Ausführungen in der Begründung zum RegE BilMoG von Bedeutung. Für den Ansatz dem Grunde nach wird in der Begründung zum Regierungsentwurf zu § 248 HGB explizit auf die Notwendigkeit der Prüfung der Erfüllung der Vermögensgegenstandseigenschaften für das zu aktivierende Gut hingewiesen (Bundestags-Drucksache 16/10067, S. 50). Für den Ansatz der Höhe nach sind die Ausführungen zu § 255 HGB relevant (Bundestags-Drucksache 16/10067, S. 59 – 61), nach denen Aufwendungen für die Entwicklung eines Gutes bereits Herstellungskosten sind, wenn mit hoher Wahrscheinlichkeit ein immaterieller Vermögensgegenstand entstehen wird.

B52.

Auch wenn im Zeitpunkt des Nachweises, dass mit hoher Wahrscheinlichkeit ein einzeln verwertbarer immaterieller Vermögensgegenstand entsteht, noch nicht der angestrebte immaterielle Vermögensgegenstand entstanden ist, weist der in der Entwicklung befindliche immaterielle Vermögensgegenstand oftmals bereits einzeln verwertbare Vermögensvorteile auf. Beispielsweise können Zwischenergebnisse aus der Entwicklung eines neuen Medikaments gewöhnlich verwertet werden.

B53.

Bei selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen werden im Allgemeinen größere Unsicherheiten hinsichtlich des erfolgreichen Abschlusses der Entwicklung als bei selbst geschaffenen materiellen Vermögensgegenständen gesehen. Dieser Unsicherheit wird durch die Anforderung nach einer hohen Wahrscheinlichkeit der Entstehung des angestrebten immateriellen Vermögensgegenstands begegnet. Dies bedeutet nicht, dass eine Aktivierung erst vorgenommen werden darf, wenn der angestrebte immaterielle Vermögensgegenstand vollständig vorliegt (Bundestags-Drucksache 16/10067, S. 60). In der Begründung zum RegE BilMoG fehlen allerdings weitere Erläuterungen, wann eine „hohe Wahrscheinlichkeit“ vorliegt.

B54.

Mit dem BilMoG wurde im Zusammenhang mit der Bilanzierung von Finanzinstrumenten in § 254 HGB der Ausdruck „mit hoher Wahrscheinlichkeit“ ins HGB eingefügt. In der Begründung zum RegE BilMoG wird dargelegt, dass der Abschluss des Sicherungsgeschäfts „so gut wie sicher sein muss“ (Bundestags-Drucksache 16/10067, S. 58). Eine Übertragung dieser Auslegung von „hoher Wahrscheinlichkeit“ auf die Entwicklung von immateriellen Vermögensgegenständen ist nicht zwingend erforderlich, da in der Begründung zum RegE BilMoG zu § 255 HGB nicht auf die Auslegung von „hoher Wahrscheinlichkeit“ in der Begründung zu § 254 HGB verwiesen wird.

B55.

Die oben genannte allgemeine Abgrenzung der „hohen Wahrscheinlichkeit“ wird dahingehend konkretisiert, dass folgende drei Kriterien kumulativ erfüllt sein müssen:

- a) Die Fertigstellung des immateriellen Vermögensgegenstands ist technisch realisierbar.
- b) Für die Fertigstellung des immateriellen Vermögensgegenstands sind adäquate technische, finanzielle und sonstige Ressourcen verfügbar.
- c) Die Fertigstellung des immateriellen Vermögensgegenstands ist beabsichtigt.

B56.

Die technische Realisierbarkeit der Fertigstellung ist weit auszulegen und in dem Sinne zu verstehen, dass der Fertigstellung keine, durch unternehmensexterne Gegebenheiten hervorgerufene, Beschränkungen entgegen stehen. Unternehmensexterne Beschränkungen können beispielsweise aus rechtlichen oder regulatorischen Bedingungen resultieren. Bei einem engen Verständnis der technischen Realisierbarkeit, das sich nur auf die technologischen Prozesse bezieht, die bei der Herstellung des immateriellen Vermögensgegenstands eingesetzt werden, wäre das Kriterium für viele immaterielle Vermögensgegenstände nicht relevant, da für deren Herstellung vielfach keine Produktionsprozesse oder -verfahren eingesetzt werden.

B57.

Nur wenn die notwendigen Ressourcen vorhanden sind, kann das Entwicklungsprojekt abgeschlossen werden und damit der angestrebte immaterielle Vermögensgegenstand entstehen. Als sonstige Ressourcen zählt z.B. auch adäquates Personal, da ein Entwicklungsprojekt nur bei Vorhandensein von Mitarbeitern mit den notwendigen Kenntnissen und Fähigkeiten fertiggestellt werden kann. Ferner wird das zweite Kriterium z.B. bei jungen Unternehmen relevant, wenn diese aufgrund des möglichen Mangels an internen Geldquellen auf eine externe Finanzierung ihrer Entwicklungstätigkeit angewiesen sind. Bestehen Zweifel an der Finanzierung der Entwicklungstätigkeiten, ist das Kriterium ggf. als nicht erfüllt anzusehen. Das Kriterium wird außerdem relevant, wenn für die Entwicklung auf bestimmte Einrichtungen zurückgegriffen werden muss, wie z.B. ein Forschungsreaktor. Nur wenn für diesen Forschungsreaktor eine hohe Wahrscheinlichkeit besteht, dass er vor Abschluss der Entwicklung nicht abgeschaltet wird, ist das Kriterium erfüllt und damit eine Aktivierung zulässig. Der Nachweis der Verfügbarkeit der notwendigen Ressourcen kann z.B. über Unternehmenspläne, Business Pläne und vertragliche Finanzierungszusagen erfolgen.

B58.

Solange der Bilanzierende nicht beabsichtigt, eine Entwicklung fertigzustellen, kann nicht von der Entstehung eines einzeln verwertbaren immateriellen Vermögensgegenstands ausgegangen werden. Die Absicht der Fertigstellung kann sowohl durch Willenserklärungen im Rahmen von Geschäftsführungsbeschlüssen als auch durch faktische Nachweise belegt werden. So kann von der Absicht der Fertigstellung ausgegangen werden, wenn zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung noch aktiv die Entwicklung betrieben wird. Hierbei ist ausschlaggebend, dass gewöhnlich kein rational handelnder Kaufmann eine Entwicklung fortführen wird, wenn er nicht auch die Fertigstellung beabsichtigt.

B59.

Die Einzelverwertbarkeit impliziert eine Einzelbewertbarkeit des immateriellen Vermögensgegenstands. Dementsprechend ist eine Voraussetzung für eine Aktivierung von selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen, dass die im Rahmen der Entwicklung anfallenden Aufwendungen diesem verlässlich zugerechnet werden können. Hierbei ist u.a. ein entsprechend eingerichtetes Kostenrechnungssystem notwendig, das die Entwicklungskosten dem einzelnen in der Entwicklung befindlichen immateriellen Vermögensgegenstand eindeutig zurechnen kann. Ist eine solche Zurechnung zum einzelnen immateriellen Vermögensgegenstand nicht möglich, darf dieser nicht aktiviert werden.

B60.

Gemäß § 255 Abs. 2a Satz 4 HGB darf eine Aktivierung nicht erfolgen, wenn Forschung und Entwicklung nicht verlässlich voneinander abgegrenzt werden können. Dagegen werden in § 255 HGB keine Aussagen für den Fall getroffen, dass lediglich einige Bestandteile der Herstellungskosten aufgrund eines ungenügenden Kostenrechnungssystems der Entwicklungsphase nicht eindeutig zugeordnet werden können. Dies steht der grundsätzlichen Aktivierbarkeit von Entwicklungskosten nicht entgegen. In diesem Fall dürfen allerdings nur die Herstellungskosten aktiviert werden, die der Entwicklung eindeutig zugerechnet werden können.

Ansatzverbote

B61.

Als Grund für das explizite Aktivierungsverbot von selbst geschaffenen Marken, Drucktiteln, Verlagsrechten, Kundenlisten und vergleichbaren immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens wird in der Begründung zum RegE BilMoG angegeben, dass die anfallenden Herstellungskosten diesen immateriellen Vermögensgegenständen nicht zweifelsfrei zugerechnet werden können, da diese nicht von den Entwicklungskosten für das Unternehmen in seiner Gesamtheit separiert werden können (Bundestags-Drucksache 16/10067, S. 50).

B62.

Für die Einordnung eines selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstands des Anlagevermögens als „vergleichbarer immaterieller Vermögensgegenstand“ i.S.d. § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB gibt es keine trennscharfen Kriterien, die eine Abgrenzung zweifelsfrei ermöglichen. Grundsätzlich sind immaterielle Vermögensgegenstände als vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände i.S.v. § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB anzusehen, wenn deren zugehörige Herstellungskosten nicht zweifelsfrei und eindeutig einem aktivierungsfähigen Vermögensgegenstand zugerechnet werden können, sondern gleichzeitig auch einen Beitrag zur Entwicklung des Unternehmens in seiner Gesamtheit leisten. So können beispielsweise die Aufwendungen zur Schaffung einer Marke insgesamt auch zur Steigerung der Reputation des Unternehmens führen.

Abgang

B63.

Mit dem Abgang eines immateriellen Vermögensgegenstands ist dieser grundsätzlich auszubuchen. Ein Abgang ist gegeben, wenn:

- a) das wirtschaftliche Eigentum übertragen wird,
- b) eine Verwertbarkeit dauerhaft nicht mehr gegeben ist oder
- c) eine Verwertung nicht mehr vorgesehen ist.

B64.

Die Aktivierung eines immateriellen Vermögensgegenstands setzt gemäß § 246 Abs. 1 Satz 2 HGB voraus, dass das Unternehmen dessen wirtschaftlicher Eigentümer ist. Dementsprechend hat ein Unternehmen einen immateriellen Vermögensgegenstand auszubuchen, wenn es das wirtschaftliche Eigentum an diesem immateriellen Vermögensgegenstand verliert.

B65.

Gleichfalls ist ein immaterieller Vermögensgegenstand auszubuchen, wenn eine Verwertbarkeit nicht mehr gegeben ist oder eine (externe oder interne) Verwertung nicht mehr beabsichtigt ist. In beiden Fällen erlischt der Wert für das Unternehmen, d.h., der immaterielle Vermögensgegenstand bietet keinen Nutzen mehr für das Unternehmen und kann damit dem Unternehmen nicht mehr dauerhaft dienen, so dass ein Verbleib in der Bilanz nicht mehr gerechtfertigt ist. Eigentlich wäre in diesem Fall eine vollständige außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen, jedoch wird zur Vereinfachung ein Abgang fingiert. Diese Regelung kann analog zur Verschrottung einer Maschine angesehen werden.

B66.

Kennzeichnend für immaterielle Vermögensgegenstände ist deren vielfache Teilbarkeit bzw. Vervielfältigbarkeit. Daraus folgt, dass mehreren Nutzern die gleichzeitige Verwendung des zugrunde liegenden immateriellen Vermögensgegenstands eingeräumt werden kann. Die Einräumung der Nutzung des immateriellen Vermögensgegenstands erfolgt im Allgemeinen auf Basis von Lizenzverträgen. Hierbei ist zu unterscheiden, ob der Lizenznehmer ein exklusives Nutzungsrecht erhält oder ob beliebig viele Lizenznehmer gleichzeitig den zugrunde liegenden immateriellen Vermögensgegenstand nutzen können. Im erstgenannten Fall ist der Lizenzgeber in der Nutzung des zugrunde liegenden immateriellen Vermögensgegenstands eingeschränkt und verliert zumindest teilweise das wirtschaftliche Eigentum an diesem. Im Gegensatz dazu unterliegt der Lizenzgeber im zweiten Fall keinen weiteren Beschränkungen, so dass sich keine Auswirkungen auf die Bilanzierung des zugrunde liegenden immateriellen Vermögensgegenstands ergeben. Dementsprechend enthält der Standard für diesen Fall keine besonderen Regelungen.

B67.

Im Lizenzvertrag werden u.a. die sachlichen, räumlichen und/oder zeitlichen Nutzungsrechte in Bezug auf den zugrunde liegenden immateriellen Vermögensgegenstand spezifiziert. Das sachliche Nutzungsrecht bezieht sich beispielsweise auf die Übertragung einer Marke, die bisher für die Kennzeichnung von Autos eingesetzt wurde, oder auf die Kennzeichnung von Bekleidung. Mit den räumlichen Nutzungsrechten werden die geografischen Regionen spezifiziert, in denen der immaterielle Vermögensgegenstand durch den Lizenznehmer verwendet werden darf. Die zeitliche Komponente regelt die Laufzeit des Nutzungsrechts. Insgesamt kann der immaterielle Vermögensgegenstand als ein Bündel von Teilrechten angesehen werden.

B68.

In Abhängigkeit von der Ausgestaltung des Lizenzvertrags (Laufzeit, regionale Begrenzung, Zahlungsmodalitäten, Exklusivität, etc.) wird ggf. das wirtschaftliche Eigentum an einzelnen Teilrechten auf den Lizenznehmer übertragen. In diesem Fall ist das Teilrecht bei dem Lizenzgeber auszubuchen.

B69.

Aufgrund der vielfältigen Ausgestaltungsmöglichkeiten der Lizenzverträge ist eine generelle Festlegung, ob das wirtschaftliche Eigentum übergegangen ist, nicht möglich. Es ist in jedem Einzelfall zu prüfen. Daher werden im Standard die folgenden Voraussetzungen genannt, bei deren kumulativen Erfüllung von einer Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums ausgegangen werden kann:

- a) Der Lizenznehmer erhält ein exklusives Nutzungsrecht, so dass der Lizenzgeber das Teilrecht weder intern nutzen noch ggü. einem Dritten verwerten kann.
- b) Die Gegenleistung ist im Wesentlichen fix.
- c) Die Laufzeit der Lizenz ist unbegrenzt oder bei Lizenzen mit einer befristeten Laufzeit innerhalb der vereinbarten Laufzeit nicht jederzeit kündbar.
- d) Der Lizenzgeber muss keine weiteren wesentlichen Leistungen erbringen.

B70.

Die wirtschaftliche Eigentumsübertragung setzt voraus, dass der Lizenzgeber selbst keine Verwertungsmöglichkeiten mehr für das übertragene Teilrecht hat. Anderenfalls ändert sich für den Lizenzgeber im Hinblick auf das Teilrecht nichts.

B71.

Wenn die Gegenleistung im Wesentlichen fix ist, kann davon ausgegangen werden, dass beim Lizenzgeber keine Chancen und Risiken aus dem Teilrecht verbleiben und damit auch das wirtschaftliche Eigentum übergegangen ist. Enthält die Gegenleistung hingegen eine wesentliche variable Komponente in Abhängigkeit vom immateriellen Vermögensgegenstand (z.B. abhängig vom Umsatz des Lizenznehmers, der mit dem immateriellen Vermögensgegenstand erzielt wird), unterliegt der Lizenzgeber weiterhin gewissen Chancen und Risiken aus dem immateriellen Vermögensgegenstand.

B72.

Voraussetzung für einen wirtschaftlichen Eigentumsübergang ist, dass das Teilrecht dauerhaft übergeht. Dies ist bei einer zeitlich unbegrenzten Laufzeit der Lizenz stets gegeben. Weist die Lizenz eine Befristung auf, ist es entscheidend, ob der Lizenzgeber innerhalb der Lizenzlaufzeit das Teilrecht dauerhaft überträgt. Dies ist immer dann gegeben, wenn der Lizenzvertrag nicht jederzeit kündbar ist.

B73.

Lizenzverträge können so ausgestaltet sein, dass dem Lizenzgeber weiterhin Pflichten obliegen. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn der Lizenzgeber verpflichtet ist, eine Musikdatenbank (die der zugrunde liegende immaterielle Vermögensgegenstand ist) um die neuesten Musikstücke zu erweitern. In diesem Fall gehen die Chancen und Risiken aus der Datenbank nicht vollständig auf den Lizenznehmer über, sondern verbleiben zum Teil noch beim Lizenzgeber. Ein wirtschaftlicher Eigentumsübergang findet dementsprechend nicht statt. Hierbei ist zu berücksichtigen, ob die vom Lizenzgeber zu erbringenden Pflichten wesentlich sind, es sich also um Hauptpflichten handelt. Verbleiben nur Nebenpflichten, d.h. sind die dem Lizenzgeber obliegenden Pflichten für die Nutzung des zugrunde liegenden immateriellen Vermögensgegenstands nur von untergeordneter Bedeutung, hindern diese den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums nicht.

B74.

Sofern die Ausbuchung eines Teilrechts erforderlich ist, ist auch die Höhe des auszubuchenden Betrags zu bestimmen. Hierfür gibt es verschiedene Möglichkeiten. Das DRSC erachtet es für sachgerecht, die Höhe des auszubuchenden Betrags nach dem Verhältnis des beizulegenden Zeitwerts des Teilrechts zum beizulegenden Zeitwert des zugrunde liegenden immateriellen Vermögensgegenstands zu bemessen. Der beizulegende Zeitwert des zugrunde liegenden immateriellen Vermögensgegenstands schließt auch das abgehende Teilrecht mit ein.

Ansatzstetigkeit

B75.

Mit dem BilMoG wurde § 246 Abs. 3 HGB in das HGB aufgenommen und damit erstmals der Grundsatz der Ansatzstetigkeit kodifiziert, von dem nur in begründeten Ausnahmefällen abgewichen werden darf. Allgemein wird die Stetigkeit in DRS 13 *Grundsatz der Stetigkeit und Berichtigung von Fehlern* konkretisiert. Daher werden im vorliegenden Standard nur die Sachverhalte geregelt, für die eine spezifische Regelung notwendig ist und für die die allgemeinen Regelungen des DRS 13 als nicht ausreichend erachtet werden. Dementsprechend wird im vorliegenden Standard die sachliche Stetigkeit konkretisiert, wohingegen für den Begriff „Ansatzmethode“, die zeitliche Stetigkeit und die Durchbrechung der Ansatzstetigkeit auf DRS 13 verwiesen wird.

B76.

Die Stetigkeit in der Anwendung der Ansatzmethoden wird allgemein nicht nur auf die Beibehaltung der Ansatzmethoden der vorherigen Periode (zeitliche Stetigkeit) bezogen, sondern auch auf die Anwendung auf gleichartige Sachverhalte (sachliche Stetigkeit). Die sachliche Stetigkeit soll dazu führen, dass für gleichartige Sachverhalte die Ansatzmethoden nicht willkürlich unterschiedlich ausgeübt werden.

Bewertung

Zugangsbewertung

Allgemeine Bewertungsvorschriften

B77.

Handelsrechtlich hat die Bewertung von Vermögensgegenständen im Zugangszeitpunkt gemäß § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu erfolgen. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten werden in § 255 HGB spezifiziert. Da diese Vorschrift für alle Vermögensgegenstände und nicht nur für immaterielle Vermögensgegenstände gilt, wird im vorliegenden Standard zu immateriellen Vermögensgegenständen auf dessen umfassende Konkretisierung verzichtet. Stattdessen werden allein die für immaterielle Vermögensgegenstände spezifischen Aspekte thematisiert.

B78.

In der Praxis wird vereinzelt die Auffassung vertreten, dass bei der Ausübung des Wahlrechts des § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB für alle Bestandteile der Herstellungskosten des selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstands des Anlagevermögens ein Wahlrecht besteht. Da dies nicht der Fall ist, wird der

klarstellende Hinweis in den Standard aufgenommen, dass alle in § 255 Abs. 2 HGB genannten Pflichtbestandteile der Herstellungskosten zu berücksichtigen sind. Für die Wahlbestandteile besteht weiterhin ein Wahlrecht für deren Einbeziehung in die Herstellungskosten.

B79.

Die Herstellungskosten von selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens sind in § 255 Abs. 2a HGB geregelt. Gemäß § 255 Abs. 2a Satz 1 HGB sind die allgemeinen Regelungen zu den Herstellungskosten von § 255 Abs. 2 HGB anzuwenden. Aufgrund des ausschließlichen Verweises auf § 255 Abs. 2 HGB könnte der Eindruck entstehen, dass § 255 Abs. 3 HGB für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände nicht anwendbar ist. Da nach Auffassung des DRSC Fremdkapitalzinsen unter den in § 255 Abs. 3 HGB genannten Voraussetzungen in die Herstellungskosten einbezogen werden können, wurde ein entsprechender klarstellender Hinweis in den Standard aufgenommen.

B80.

Bei einer Wesensänderung geht der bestehende immaterielle Vermögensgegenstand in den neuen immateriellen Vermögensgegenstand ein. Daher ist bei einer Aktivierung des neuen immateriellen Vermögensgegenstands der Buchwert des bestehenden immateriellen Vermögensgegenstands Teil der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten des neuen immateriellen Vermögensgegenstands. Sofern das Aktivierungswahlrecht ausgeübt wird und der in Folge der Wesensänderung neu entstehende immaterielle Vermögensgegenstand des Anlagevermögens nicht aktiviert wird, ist der Buchwert des bestehenden immateriellen Vermögensgegenstands, wie auch die anderen anfallenden Aufwendungen für die Herstellung des neuen immateriellen Vermögensgegenstands, aufwandswirksam zu erfassen.

Beizulegender Zeitwert

B81.

In § 255 Abs. 4 HGB ist eine Hierarchie der anzuwendenden Verfahren für die Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts festgelegt. Hierbei ist entscheidend, dass ein Marktpreis als der „bestmögliche objektive Hinweis für den beizulegenden Zeitwert“ (Bundestag-Drucksache 16/10067, S. 61) angesehen wird. Im Gegensatz dazu können die anerkannten Bewertungsmethoden nur eine Annäherung an den Marktpreis bewirken (Bundestag-Drucksache 16/10067, S. 61).

B82.

Wenn anerkannte Bewertungsmethoden zur Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts eingesetzt werden, muss das Bewertungsergebnis verlässlich und intersubjektiv nachprüfbar sein. Dies erachtet das DRSC als gegeben, wenn die verwendete Bewertungsmethode und die zugehörigen Bewertungsparameter plausibel, nachvollziehbar und willkürfrei sind sowie beobachtbare Daten verwendet werden.

B83.

Marktpreise liegen für immaterielle Vermögensgegenstände i.d.R. nicht vor, da diese nicht auf einem aktiven Markt gehandelt werden. Dementsprechend sind allgemein anerkannte Bewertungsmethoden für die Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts zu verwenden. Für bestimmte immaterielle Vermögensgegenstände werden beispielsweise im IDW S5 *Grundsätze zur Bewertung immaterieller Vermögenswerte*, DIN 77100 *Patentbewertung – Grundsätze monetärer Patentbewertung*, ISO 10668 *Brand valuation - Requirements for monetary brand valuation* und IVS 210 *Intangible Assets* allgemein anerkannte Bewertungsmethoden beschrieben.

B84.

Kostenorientierte Verfahren spiegeln i.d.R. den Wert des immateriellen Vermögensgegenstands nur unzureichend wider und sollten daher möglichst nicht verwendet werden. Dadurch wird auch die Informationsfunktion des Abschlusses gestärkt bzw. sichergestellt.

Beginn und Ende der Erfassung von Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten

B85.

In der Praxis hat sich hinsichtlich des Zeitraums der Erfassung der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten ein fast einheitliches Verständnis etabliert, das u.a. im Schrifttum wiedergegeben wird. Dementsprechend sind Aufwendungen, die bei der Erlangung des wirtschaftlichen Eigentums am immateriellen Vermögensgegenstand entstehen und nach dem bindenden Beschluss des zuständigen Gremiums anfallen, als Anschaffungsnebenkosten zu aktivieren, soweit sie dem immateriellen Vermögensgegenstand einzeln zugerechnet werden können. Bis sich der immaterielle Vermögensgegenstand im betriebsbereiten Zustand befindet, sind die entstehenden Aufwendungen als Anschaffungskosten zu aktivieren.

B86.

Wenn das Unternehmen das Aktivierungswahlrecht des § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB ausübt und selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens aktiviert, ist über den Umfang der Herstellungskosten zu entscheiden. Generell sind alle Aufwendungen, die ab dem Zeitpunkt der Erfüllung der Ansatzvoraussetzungen entstehen (z.B. 15.10.20x1), als Herstellungskosten zu aktivieren. Darüber hinaus wird vielfach vorgeschlagen, auch die Aufwendungen, die in der Berichtsperiode seit dem Beginn der Entwicklungsphase entstanden sind (z.B. 02.03.20x1), in die Herstellungskosten einzubeziehen.

B87.

Hinsichtlich der Einbeziehung der in der Berichtsperiode vor dem Zeitpunkt der Erfüllung der Ansatzvoraussetzungen angefallenen Entwicklungskosten in die Herstellungskosten besteht im Schrifttum keine einheitliche Meinung. Gleichfalls lässt sich weder aus dem Gesetz noch aus den Gesetzesmaterialien zum BilMoG eine eindeutige Meinung des Gesetzgebers ableiten. Daher erachtet das DRSC es als sachgerecht, die Einbeziehung der Aufwendungen, die in der Berichtsperiode seit dem Beginn der Entwicklungsphase angefallen sind und noch nicht in einem Abschluss als Aufwand erfasst wurden, wahlweise zu gestatten.

B88.

Dies kann an folgendem Beispiel veranschaulicht werden: der 02.03.20x1 wird als der Beginn der Entwicklungsphase für eine selbst zu nutzende Software identifiziert. Zwischenabschlüsse werden nicht erstellt. Am 15.10.20x1 ist die Entwicklung so weit vorangeschritten, dass die in der Entstehung befindliche Software Vermögensgegenstandseigenschaften aufweist, die Entwicklungskosten zuverlässig der Software zugerechnet werden können und mit hoher Wahrscheinlichkeit die Entstehung der angestrebten Software erwartet wird, d.h., am 15.10.20x1 sind die Ansatzvoraussetzungen erfüllt. Erfolgt eine Aktivierung der Software, sind die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Entwicklung der Software ab dem 15.10.20x1 anfallen, in die Herstellungskosten der Software einzubeziehen (siehe für die Pflicht- und Wahlbestandteile der Herstellungskosten § 255 Abs. 2 und 3 HGB). Die im Zeitraum vom 02.03.20x1 bis zum 15.10.20x1 angefallenen Entwicklungskosten dürfen in die Herstellungskosten der Software einbezogen werden.

B89.

Im Gegensatz zum Beginn der Berücksichtigung von Entwicklungskosten als Herstellungskosten, unterscheidet sich das Ende der Erfassung von Aufwendungen als Herstellungskosten bei materiellen und immateriellen Vermögensgegenständen nicht. Dementsprechend wird im Standard nur auf die allgemein bestehenden Bewertungsvorschriften verwiesen, nach denen die Anschaffung bzw. Herstellung mit dem Erreichen des betriebsbereiten Zustands beendet ist.

B90.

Immaterielle Vermögensgegenstände befinden sich nicht immer schon im betriebsbereiten Zustand, wenn Testläufe durchgeführt werden. Insbesondere bei Software ist die Durchführung von Testläufen oftmals notwendig, um die Betriebsbereitschaft herzustellen, beispielweise um die Anpassung der Software an die Unternehmensspezifika zu testen. Daher ist für immaterielle Vermögensgegenstände stets zu untersuchen, ob Testläufe Bestandteil der Anschaffung oder Herstellung sind und somit die anfallenden Aufwendungen in die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten einzubeziehen sind.

Nachträgliche Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten

B91.

Als nachträgliche Anschaffungskosten sind im Allgemeinen Aufwendungen zu aktivieren, die in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang zur Anschaffung stehen, jedoch erst nach Beendigung des Anschaffungsvorgangs anfallen. Abzugsgrenzen von den nachträglichen Anschaffungskosten sind Aufwendungen, die Modernisierungs- und Erhaltungsaufwand darstellen. Es wurden insbesondere von der Finanzrechtsprechung und der Finanzverwaltung eine Reihe von Kriterien entwickelt, die für diese Abgrenzung herangezogen werden können.

B92.

Für erworbene Software werden vielfach Updates und Release-Wechsel angeboten. Sofern diese der Aufrechterhaltung der zuverlässigen Funktion der Software dienen, sind die damit verbundenen Aufwendungen als Erhaltungsaufwand zu erfassen. Führen diese dagegen zu einer Modifikation der Software, sind die damit verbundenen Aufwendungen als nachträgliche Anschaffungskosten zu aktivieren. Ist die Änderung der Software so umfangreich, dass eine Wesensänderung eintritt, ist von der Entstehung eines neuen immateriellen Vermögensgegenstands auszugehen (siehe Tz. B80).

B93.

Gemäß § 255 Abs. 2a Satz 2 HGB umfasst die Entwicklung von immateriellen Vermögensgegenständen nicht nur die Neuschaffung sondern auch die „Weiterentwicklung von Gütern oder Verfahren mittels wesentlichen Änderungen“. Für immaterielle Vermögensgegenstände können somit wie bei materiellen Vermögensgegenständen aus einer Erweiterung oder einer über den ursprünglichen Zustand hinausgehenden wesentlichen Verbesserung (also einer Modifikation) nachträgliche Herstellungskosten entstehen. Dementsprechend bestehen für die Abgrenzung von nachträglichen Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand bei immateriellen Vermögensgegenständen gegenüber materiellen Vermögensgegenständen keine Besonderheiten, so dass für diese Abgrenzung auf die allgemein bestehenden Abgrenzungskriterien verwiesen wird.

B94.

Klarstellend wird darauf hingewiesen, dass Aufwendungen, die aus der Forschung resultieren, keine nachträglichen Herstellungskosten darstellen.

Entwicklungskostenzuschüsse

B95.

Unternehmen können aus verschiedenen Gründen mit unterschiedlichen Intentionen Zuschüsse erhalten, die jedoch nicht spezifisch für immaterielle Vermögensgegenstände sind. Lediglich Entwicklungskostenzuschüsse haben speziell für immaterielle Vermögensgegenstände eine gewisse Bedeutung, so dass diese im Standard geregelt werden.

Folgebewertung

Planmäßige Abschreibungen

B96.

Für immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens gelten die allgemeinen handelsrechtlichen Vorschriften für die Folgebewertung, die in § 253 Abs. 3 HGB kodifiziert sind. Danach sind zeitlich begrenzt nutzbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens planmäßig über ihre geschätzte Nutzungsdauer abzuschreiben.

B97.

Die rechtlichen Gegebenheiten können einen Anhaltspunkt für die Nutzungsdauer sein, jedoch ist für die Festlegung der Nutzungsdauer der Zeitraum ausschlaggebend, über den das Unternehmen den immateriellen Vermögensgegenstand voraussichtlich nutzen wird. Die unternehmensindividuelle Nutzungsdauer kann dementsprechend kürzer oder länger als die rechtliche Nutzungsdauer sein. Voraussetzung dafür,

dass die unternehmensindividuelle Nutzungsdauer länger als die rechtliche Nutzungsdauer ist, ist die beliebige, einfache Verlängerbarkeit der rechtlichen Nutzungsdauer. Beispielsweise beträgt der Markenschutz für eine Marke nur zehn Jahre. Dieser kann jedoch beliebig oft gegen eine geringe Verwaltungsgebühr verlängert werden.

B98.

Die Nutzungsdauer, also der Zeitraum, über den die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des immateriellen Vermögensgegenstands (ggf. abzgl. eines Restwerts) auf die Geschäftsjahre verteilt werden, richtet sich nach der voraussichtlichen Dauer der Verwendung im Unternehmen. In der Tz. 97 des Standards werden verschiedene Kriterien genannt, die bei der Bestimmung dieser unternehmensindividuellen Nutzungsdauer herangezogen werden können.

B99.

In Ausnahmefällen ist eine verlässliche Schätzung der unternehmensindividuellen Nutzungsdauer nicht möglich, so dass gemäß § 253 Abs. 3 Satz 3 HGB i.d.F. BilRUG-E eine Abschreibungsdauer von zehn Jahren zugrunde zu legen ist.

B100.

Die Festlegung der voraussichtlichen Nutzungsdauer eines immateriellen Vermögensgegenstands ist immer mit einer Schätzung verbunden. Dementsprechend ist die Verlässlichkeit der Schätzung der Nutzungsdauer nicht schon dann nicht mehr gegeben, wenn die voraussichtliche Nutzungsdauer nur in einer Bandbreite geschätzt werden kann.

B101.

§ 253 Abs. 3 Satz 1 HGB verlangt eine planmäßige Abschreibung nur von immateriellen Vermögensgegenständen, die nur zeitlich begrenzt nutzbar sind. Folglich sind immaterielle Vermögensgegenstände, die keine zeitliche Begrenzung in der Nutzung aufweisen, nicht planmäßig abzuschreiben.

B102.

Insbesondere für erworbene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens i.S.v. § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB wird angenommen, dass diese nur eine zeitlich unbegrenzte Nutzungsdauer durch regelmäßige Erhaltungsmaßnahmen erreichen. Würden diese immateriellen Vermögensgegenstände nicht planmäßig abgeschrieben werden, würden die ursprünglichen Anschaffungskosten durch originäre Aufwendungen sukzessive ersetzt werden, was dem Aktivierungsverbot des § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB widerspricht.

Außerplanmäßige Abschreibung

B103.

Gemäß § 253 Abs. 3 Satz 5 HGB i.d.F. BilRUG-E ist ein immaterieller Vermögensgegenstand des Anlagevermögens außerplanmäßig abzuschreiben, wenn dessen beizulegender Wert voraussichtlich dauerhaft unter seinem Buchwert liegt. Dabei ist es unerheblich, ob eine zeitlich begrenzte oder unbegrenzte Nutzung erwartet wird.

B104.

Im Gesetz wird nicht definiert, was unter einer dauernden Wertminderung zu verstehen ist. Es hat sich die vorherrschende Meinung etabliert, dass von einer dauernden Wertminderung auszugehen ist, wenn über mehr als die Hälfte der Restnutzungsdauer der beizulegende Wert am Bilanzstichtag unter dem Wert bei einer planmäßigen Abschreibung liegt. Gleichfalls wird im Schrifttum von einer dauernden Wertminderung ausgegangen, wenn kein Wertanstieg innerhalb der nächsten fünf Jahre zu erwarten ist, d.h., wenn der beizulegende Wert in den folgenden fünf Jahren nach dem Bilanzstichtag voraussichtlich nicht über dem fortgeführten Buchwert des immateriellen Vermögensgegenstands liegt. Hierfür ist ausschlaggebend, dass Planungen über mehr als fünf Jahre schwer verlässlich vorgenommen werden können.

Zuschreibung

B105.

Auch für erworbene immaterielle Vermögensgegenstände i.S.v. § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB (Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten und vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände) gilt das Wertaufholungsgebot und nicht wie für den Geschäfts- oder Firmenwert ein Wertaufholungsverbot.

Ausweis

B106.

Der Ausweis von selbst geschaffenen und entgeltlich erworbenen immateriellen Vermögensgegenständen ergibt sich eindeutig aus der Bilanzgliederung gemäß § 266 Abs. 2 HGB. Im Interesse einer Verbesserung der bereitgestellten Informationen werden im Standard Empfehlungen für den Ausweis von immateriellen Vermögensgegenständen, die sich noch in der Entwicklung befinden, und von unentgeltlich erworbenen immateriellen Vermögensgegenständen gegeben.

B107.

Unentgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens sind erworben und nicht selbst geschaffen. Dementsprechend ist ein Ausweis im Posten A.I.1. „Selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte“ nicht zulässig. Daher hat der Ausweis von unentgeltlich erworbenen immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens stattdessen im Bilanzposten A.I.2. „Entgeltlich erworbene Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten“ zu erfolgen, wenn der Ausweis nicht in einem eigenständigen Bilanzposten erfolgt.

B108.

Immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die nach bürgerlichem Recht wie Grundstücke behandelt werden, weisen die Besonderheit auf, dass sie nicht im Abschnitt A.I. „Immaterielle Vermögensgegenstände“ auszuweisen sind, sondern im Bilanzposten A.II.1. „Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken“. Die Aufnahme der entsprechenden Regelung in den Standard hat klarstellenden Charakter.

B109.

Im Bilanzposten A.I.4. „Geleistete Anzahlungen“ werden die Zahlungen für die Erlangung von immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens ausgewiesen, die sich noch nicht im wirtschaftlichen Eigentum des Unternehmens befinden. Diese Zahlungen stellen eine Forderung auf die Erbringung der vertraglichen Gegenleistung (Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums) dar. Anzahlungen werden nicht nur auf zu erwerbende immaterielle Vermögensgegenstände geleistet, sondern auch auf in der Entwicklung befindliche immaterielle Vermögensgegenstände, beispielsweise wenn Dritte mit der Entwicklung von Teilprojekten mittels Werkvertrag beauftragt werden, während das Herstellungsrisiko für das Projekt insgesamt vom Unternehmen getragen wird. Daher sind in diesen Bilanzposten sowohl die geleisteten Anzahlungen auf entgeltlich zu erwerbende als auch für selbst zu schaffende immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens aufzunehmen.

Angaben im Konzernanhang

B110.

Gemäß § 313 Abs.1 Nr. 1 HGB sind die für die einzelnen Bilanz- und GuV-Posten angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anzugeben. Diese allgemeine Vorschrift ist auch für immaterielle Vermögensgegenstände von Bedeutung, da mit deren Ansatz und Bewertung eine Reihe von Wahlrechten und Ermessensspielräumen verbunden sind.

B111.

Die Erstellung eines Abschlusses ist mit Entscheidungen über die Ausübung von vielfältigen Wahlrechten und Ermessensspielräumen verbunden. Für ein Verständnis des Abschlusses ist die Kenntnis der entspre-

chenden Ausübung der einzelnen Wahlrechte und Ermessensspielräume notwendig. Neben den generell bestehenden Wahlrechten und Ermessensspielräumen bestehen für immaterielle Vermögensgegenstände einige Besonderheiten, die exemplarisch in Tz. 134 genannt werden.

B112.

In Tz. 85 ist ein Wahlrecht hinsichtlich des Zeitpunkts des Beginns der Einbeziehung von anfallenden Entwicklungskosten in die Herstellungskosten eines selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstands des Anlagevermögens eingeräumt. Damit die Adressaten die Abschlüsse verschiedener Unternehmen vergleichen können, ist auch die Angabe, ab welchem Zeitpunkt die Entwicklungskosten berücksichtigt werden, notwendig.

B113.

Das Bilanzgliederungsschema nach § 266 HGB darf gemäß § 265 Abs. 5 Satz 2 HGB um weitere Posten erweitert werden. Beispielsweise wird für immaterielle Vermögensgegenstände diese Erweiterung für unentgeltlich erworbene und selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens empfohlen (siehe Tz. 120 und 122). Sofern neue Posten oder Davon-Vermerke in die Bilanz aufgenommen werden, sind diese im Interesse einer klaren und übersichtlichen Darstellung auch in den Anlagenspiegel aufzunehmen.

B114.

Sofern die Forschungs- und Entwicklungskosten verlässlich voneinander getrennt werden können, wird empfohlen, diese getrennt anzugeben. Hierdurch wird für die Adressaten ein besseres Verständnis sowohl voraussichtlicher zukünftiger Mittelabflüsse für die Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten als auch eine Abschätzung von potenziellen neuen Vermögensgegenständen möglich.

B115.

Weder im Gesetz noch in der Begründung zum RegE BilMoG wird konkretisiert, welche Aufwendungen in den Gesamtbetrag der Forschungs- und Entwicklungskosten einzubeziehen sind. Sachgerecht ist es, analog zur Definition von Herstellungskosten in § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB, allgemein die durch den Verbrauch von Gütern oder die Inanspruchnahme von Diensten für die Forschungs- und Entwicklungstätigkeit entstandenen Aufwendungen anzugeben.

B116.

Mit der Angabe des Gesamtbetrags an Forschungs- und Entwicklungskosten soll den Adressaten die Möglichkeit gegeben werden, sich selbstständig ein Bild über die Innovationskraft des Bilanzierenden zu machen (Bundestag-Drucksache 16/10067, S. 73). Folglich sind nur die Aufwendungen in den Gesamtbetrag einzubeziehen, die aus den Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten des Bilanzierenden für eigene Produkte und Dienstleistungen resultieren. Forschung- und Entwicklung im Auftrag Dritter ist dabei nicht relevant, da diese dem Umlaufvermögen zuzuordnen ist.

B117.

Die Abgrenzung der in den Gesamtbetrag der Forschungs- und Entwicklungskosten einbezogenen Kosten ist stetig beizubehalten. Eine Änderung bei den einbezogenen Kosten ist unter Beachtung der in DRS 13 *Grundsatz der Stetigkeit und Berichtigung von Fehlern* dargelegten Regelungen möglich.