

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

## HGB-FA – öffentliche SITZUNGSUNTERLAGE

<b>Sitzung:</b>	<b>24. HGB-FA / 25.09.2015 / 14:30 – 17:00 Uhr</b>
<b>TOP:</b>	<b>05 – Immaterielle Vermögensgegenstände im Konzernabschluss</b>
<b>Thema:</b>	<b>Auswertung der Stellungnahmen</b>
<b>Unterlage:</b>	<b>24_05a_HGB-FA_IVG_Basis</b>

### Auswertung der Stellungnahmen

- Zum E-DRS 32 *Immaterielle Vermögensgegenstände im Konzernabschluss* wurden vier Stellungnahmen eingereicht, die i.d.R. nur zu bestimmten Sachverhalten Anmerkungen enthielten. Des Weiteren wurden sechs Aufsätze in Fachzeitschriften<sup>1</sup> zum E-DRS 32 publiziert. Im Folgenden werden die Anmerkungen aus den Stellungnahmen und den Aufsätzen aufgeführt.

#### Grundaufbau des E-DRS 32 (E-DRS 32 - Frage 1)

- In einer Stellungnahme<sup>2</sup> wird der Grundaufbau von E-DRS 32 für sachgerecht und nachvollziehbar bezeichnet.

#### Zu Tz. 7: Definitionen (E-DRS 32 - Frage 2)

- In einer Stellungnahme<sup>3</sup> werden die in Tz. 7 enthaltenen Definitionen für erforderlich und ausreichend erachtet. Es wird angeregt, die Abstraktheit der Verwertbarkeit bereits in die Definition von „Vermögensgegenstand“ aufzunehmen.
- In einem Fachaufsatz<sup>4</sup> wird empfohlen, auch die im Standard entwickelten Definitionen, wie Modifikation und Wesensänderung, in E-DRS 32.7 aufzunehmen.

#### Frage 1:

- Möchte der HGB-FA die Definition von „Vermögensgegenstand“ ändern?
- Möchte der HGB-FA die im Standard entwickelten Begriffe (z.B. Modifikation und Wesensänderung) in die Definitionen aufnehmen?

<sup>1</sup> Der Aufsatz von Frau von Keitz (von Keitz, [WPg 2015, S. 687 – 692]) beschreibt i.W. den Inhalt des E-DRS 32.

<sup>2</sup> Stellungnahme ProSiebenSat1

<sup>3</sup> Stellungnahme ProSiebenSat1

<sup>4</sup> Vgl. Wulf/Lange/Niemöller, [BB 2015, S. 1835 – 1837], S. 1836.



### Zu Tz. 16 ff.: Vorliegen eines Vermögensgegenstands (E-DRS 32 - Frage 3)

- 5 In E-DRS 32 wird das Vorliegen eines Vermögensgegenstands angenommen, wenn das betreffende Gut nach der Verkehrsauffassung einzeln verwertbar ist. Dabei bedeutet die Einzelverwertbarkeit, dass das Gut gegenüber Dritten separat abstrakt verwertbar ist.
- 6 Als „Dritte“ werden in E-DRS 32.17 als „außerhalb des Konzerns“ und in E-DRS 32.25 als nicht vollkonsolidierte Tochterunternehmen, Gemeinschaftsunternehmen, assoziierte Unternehmen und Beteiligungsunternehmen konkretisiert. Gleichfalls wird in E-DRS 32.B13 und B15 auf den Konzern Bezug genommen. Im Gegensatz dazu wird in E-DRS 32.19 für die Separierbarkeit von einer Trennung vom *Unternehmen* gesprochen. In einer Stellungnahme<sup>5</sup> wird eine Klarstellung angeregt, dass die Anforderung nach einer Verwertung außerhalb des Konzerns nur auf Ebene des Konzernabschlusses gilt.

#### Frage 2:

Möchte der HGB-FA eine Änderung der Formulierung vornehmen?

- 7 In einem Fachaufsatz<sup>6</sup> wird die Regelung nach E-DRS 32.20 kritisiert, nach der die Einzelverwertbarkeit auch erfüllt ist, wenn das Gut nicht isoliert sondern nur zusammen mit anderen Vermögensgegenständen wirtschaftlich sinnvoll verwertet werden kann. Nach der im Fachaufsatz vertretenen Meinung verstößt diese Regelung gegen den Einzelbewertungsgrundsatz und lehnt sich zu sehr an IAS 38.12 a) an. Auch würde dabei die Abgrenzung zur ausschließlichen Verwertbarkeit mit dem Gesamtunternehmen verschwimmen. Des Weiteren wird darauf hingewiesen, dass diese Regelung nicht notwendig sei, da eine abstrakte Verwertbarkeit unterstellt wird und damit auch ggf. notwendige Verbindungen mit anderen Vermögensgegenständen berücksichtigt werden.

#### Frage 3:

Möchte der HGB-FA eine Änderung von E-DRS 32.20 vornehmen? Soll ggf. die Regelung von E-DRS 32.20 als Hinweis in die Begründung aufgenommen werden?

### Zu Tz. 32 ff.: Modifikation von IVG (E-DRS 32 - Frage 4)

- 8 Gemäß E-DRS 32 sind die im Rahmen der Modifikation eines immateriellen Vermögensgegenstands (IVG) anfallenden Aufwendungen zu aktivieren, wenn der zugrunde liegende IVG aktiviert wurde (unabhängig davon, wer das Herstellungsrisiko der Modifikation trägt). Diese Vorschrift leitet sich aus der Befolgung des Grundsatzes der Ansatzstetigkeit ab.

<sup>5</sup> Stellungnahme des IDW

<sup>6</sup> Vgl. Mujkanovic, [StuB 2015, S. 523 – 529], S. 524 – 525.



9 In einer Stellungnahme<sup>7</sup> wird darauf hingewiesen, dass diese Vorschrift von den Regelungen in IDW RS HFA 11 abweicht. Dort wird in Tz. 16 in Bezug auf Software ausgeführt, dass die Aufwendungen für eine Modifizierung hinsichtlich ihrer Aktivierung losgelöst von der Aktivierung der AHK der zugrunde liegenden Software zu beurteilen ist. Dementsprechend gilt grundsätzlich das Aktivierungswahlrecht gemäß § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB für die Aufwendungen der Modifikation. Davon abweichend sind die Aufwendungen für die Modifikation zu aktivieren, wenn

- die zugrunde liegende Software selbst geschaffen und unter Ausübung des Aktivierungswahlrechts aktiviert wurde und das Unternehmen das Risiko der Modifikation trägt (Herstellung) oder
- ein Dritter das Risiko der Modifikation trägt ((nachträgliche) Anschaffungskosten).

Im letztgenannten Fall sind Aufwendungen für die Modifikation zu aktivieren, auch wenn der zugrunde liegende, selbst geschaffene IVG aufgrund der Ausübung des Aktivierungswahlrechts nicht aktiviert wurde.

Die Vorschriften in E-DRS 32 werden aus folgenden Gründen abgelehnt:

1. Unternehmen, die erworbene IVG nachträglich auf eigenes Risiko modifizieren (z.B. bei Forschungsprojekten) und sonst keine selbst geschaffenen IVG aktivieren, müssten eigene Systeme und Prozesse für die Aktivierung von selbst geschaffenen IVG installieren.
2. Bei der empfohlenen Anwendung des E-DRS 32 auf den Jahresabschluss wird die Ausschüttungssperre des § 268 Abs. 8 Satz 1 HGB umgangen, obwohl diese auch nach ihrem Sinn und Zweck einschlägig wäre.

In einem Fachaufsatz<sup>8</sup> wird die Regelung in IDW RS HFA 11 Tz. 16 mit dem Hinweis kritisiert, dass dafür keine gesetzliche Grundlage vorhanden ist.

#### **Frage 4:**

Möchte der HGB-FA die bestehenden Vorschriften in E-DRS 32 zur Modifikation von IVG ändern? Wenn ja, sollen die Regelungen des IDW RS HFA 11 Tz. 16 (vom zugrunde liegenden IVG losgelöste Beurteilung) übernommen werden?

#### **Zu Tz. 35: Modifikation von Marken, Drucktiteln, Verlagsrechten, Kundenlisten und vergleichbaren IVG (E-DRS 32 - Frage 5)**

10 Für erworbene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten und vergleichbare IVG des Anlagevermögens i.S.d. § 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 erfolgrei-

<sup>7</sup> Stellungnahme des IDW

<sup>8</sup> Vgl. Mujkanovic, [StuB 2015, S. 575 – 579], S. 576.



chen Modifikation trägt. Hintergrund ist die dem Aktivierungsverbot des § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB zugrunde liegende Annahme, dass die Aufwendungen für die Modifikation dieser IVG nicht eindeutig von den Aufwendungen für die Entwicklung des Unternehmens in seiner Gesamtheit unterschieden werden können und daher diese auch nicht eindeutig den genannten IVG 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 IVG aktiviert wurde.

- 11 In einer Stellungnahme<sup>9</sup> wird diese Regelung abgelehnt, da alle Modifikationen nach einem einheitlichen Schema hinsichtlich ihrer Aktivierbarkeit geprüft werden sollten. Gleichfalls wird in einem Fachaufsatz<sup>10</sup> die Argumentation für diese Regelung als „[w]eder zwingend noch schlüssig“ und als ein Verstoß gegen die Ansatzstetigkeit bezeichnet.

**Frage 5:**

Möchte der HGB-FA die bestehenden Vorschriften zur Modifikation von Marken, Drucktiteln, Verlagsrechten, Kundenlisten und vergleichbaren IVG ändern?

**Zu Tz. 38: Wesensänderung von IVG**

- 12 Gemäß E-DRS 32.38 besteht unter Beachtung des Stetigkeitsgrundsatzes ein Aktivierungswahlrecht für IVG, die durch eine Wesensänderung entstehen und dabei das Unternehmen das Herstellungsrisiko trägt. Eine Aktivierungspflicht besteht für IVG, die durch eine Wesensänderung entstehen und das Herstellungsrisiko von einem Dritten getragen wird.
- 13 In einer Stellungnahme<sup>11</sup> wird die Unterscheidung zwischen Modifikation und Wesensänderung begrüßt. Es wird jedoch angeregt, einen Hinweis in E-DRS 32 analog zu IAS 38.20 aufzunehmen, dass Wesensänderungen bei IVG aufgrund des schnellen Technologiewandels eine Ausnahme darstellen und die nachträglichen Ausgaben eher Erhaltungsaufwendungen darstellen. Ferner wird der pauschale Verweis auf den Stetigkeitsgrundsatz kritisiert. Es sollte jede nachträgliche Ausgabe hinsichtlich der Erfüllung der Ansatzkriterien für IVG beurteilt werden.

**Frage 6:**

Möchte der HGB-FA den Hinweis in E-DRS 32 aufnehmen, dass Wesensänderungen von IVG eher die Ausnahme sind?

<sup>9</sup> Stellungnahme ProSiebenSat1

<sup>10</sup> Vgl. Mujkanovic, [StuB 2015, S. 575 – 579], S. 577.

<sup>11</sup> Stellungnahme ProSiebenSat1



### **Zu Tz. 40 ff.: Ansatz von unentgeltlich erworbenen IVG des Anlagevermögens IVG (E-DRS 32 - Frage 6)**

- 14 Gemäß E-DRS 32.40 sind erworbene IVG unabhängig von einer Entgeltlichkeit des Erwerbs zu aktivieren. Für diese Regelung ist die Auffassung des HGB-FA entscheidend, dass aus der Änderung des Aktivierungsverbots für *nicht entgeltlich erworbene IVG* in ein Aktivierungswahlrecht für *selbst geschaffene IVG* durch das BilMoG, nur noch zwischen (entgeltlich oder unentgeltlich) erworbenen und selbst geschaffenen IVG zu unterscheiden ist.
- 15 In einer Stellungnahme<sup>12</sup> wird diese Regelung kritisiert und eine Gleichbehandlung von nicht entgeltlich erworbenen und selbst geschaffenen IVG gefordert. Begründet wird dies wie folgt:
1. Aufgrund der Unentgeltlichkeit erfolgt wie bei selbst geschaffenen IVG keine Wertbestätigung des IVG am Markt.
  2. Bei der empfohlenen Anwendung des E-DRS 32 auf den Jahresabschluss wird die Ausschüttungssperre des § 268 Abs. 8 Satz 1 HGB nicht angewendet, obwohl diese zu beachten wäre.
- 16 In einer anderen Stellungnahme<sup>13</sup> wird die Behandlung von unentgeltlich erworbenen IVG als sachgerecht angesehen.

#### **Frage 7:**

Möchte der HGB-FA die bestehenden Vorschriften zur Gleichbehandlung von erworbenen IVG unabhängig von einer Entgeltlichkeit ändern?

### **Zu Tz. 44: Verlässliche Ermittelbarkeit des beizulegenden Zeitwerts (E-DRS 32 - Frage 7)**

- 17 Gemäß E-DRS 32 dürfen IVG, 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.
- 18 Diese Regelung wird in einer Stellungnahme<sup>14</sup> als sachgerecht erachtet.

### **Zu Tz. 46: Aktivierung eines in der Entstehung befindlichen immateriellen Guts (E-DRS 32 - Frage 8 und Frage 10)**

- 19 In E-DRS 32.46 werden Kriterien festgelegt, die für die Aktivierung von in der Entstehung befindlichen immateriellen Gütern kumulativ erfüllt sein müssen. Gemäß E-DRS 32.46 Buchstabe b) muss das zu aktivierende Gut die Vermögensgegenstandseigenschaften erfüllen und gemäß Buchstabe c) muss mit hoher Wahrscheinlichkeit der angestrebte IVG entstehen.

20

<sup>12</sup> Stellungnahme des IDW

<sup>13</sup> Stellungnahme ProSiebenSat1

<sup>14</sup> Stellungnahme ProSiebenSat1



Die Ausführungen in der Begründung zum RegE BilMoG werden in der Fachliteratur unterschiedlich interpretiert. Zum einen wird die Aktivierung als zulässig angesehen, wenn mit hoher Wahrscheinlichkeit ein IVG entsteht, d.h., zum Zeitpunkt der Aktivierung muss noch kein Vermögensgegenstand vorliegen. Die zweite Auffassung sieht als Aktivierungsvoraussetzung das Vorliegen eines Vermögensgegenstands vor, d.h. das in der Entwicklung befindliche Gut darf erst aktiviert werden, wenn dieses Vermögensgegenstandseigenschaften aufweist. Der HGB-FA hat sich der letztgenannten Auffassung angeschlossen. In der Begründung wird die Auffassung wie folgt dargelegt:

#### 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.



- 21 In einer Stellungnahme<sup>15</sup> wird die Notwendigkeit des Vorliegens eines Vermögensgegenstands für eine Aktivierung begrüßt. Jedoch wird das Kriterium, dass mit hoher Wahrscheinlichkeit der angestrebte IVG entstehen wird, abgelehnt. Begründet wird die Meinung wie folgt:
- Die Forderung nach der „hohen Wahrscheinlichkeit“ der Entstehung eines einzeln verwertbaren IVG in der Begründung zum RegE BilMoG (S. 60) hat keinen Eingang in den Gesetztext gefunden. Daher spiegelt sie eher die Motive des Gesetzgebers nach einer restriktiven Aktivierung von selbst geschaffenen IVG wider und stellt vielmehr einen deklaratorischen Hinweis auf die restriktive Auslegung der Vermögensgegenstandseigenschaft dar. Daher ist die „hohe Wahrscheinlichkeit“ nicht als eigenständiges Aktivierungskriterium anzusehen, zumal durch die Voraussetzung des Vorliegens eines Vermögensgegenstands für die Schuldendeckungsfähigkeit geeigneten Gütern aus der Bilanz sicher stellt.
- 22 Ebenfalls wird in zwei Fachaufsätzen<sup>16</sup> das Kriterium der hohen Wahrscheinlichkeit der Entstehung des angestrebten IVG kritisiert. Darin wird die gegenwärtige Ausgestaltung des Kriteriums als verwirrend bezeichnet. Daher wird angeregt, die hohe Wahrscheinlichkeit der Fertigstellung als Kriterium aufzunehmen.<sup>17</sup>
- 23 In einer weiteren Stellungnahme<sup>18</sup> wird das Kriterium der hohen Wahrscheinlichkeit befürwortet. Es wird jedoch gewünscht, die in E-DRS 32.51 genannten Kriterien zur Konkretisierung der hohen Wahrscheinlichkeit um die noch fehlenden Kriterien aus IAS 38.57 zu erweitern (Fähigkeit zum Verkauf oder Nutzung (IAS 38.57 c), Art und Weise der künftigen wirtschaftlichen Nutzenzielung (IAS 38.57 d)).

**Frage 8:**

- c) Möchte der HGB-FA die Aktivierungsvoraussetzung der Entstehung des angestrebten IVG mit hoher Wahrscheinlichkeit (E-DRS 32.46 Buchstabe c) beibehalten?
- d) Möchte der HGB-FA die in E-DRS 32.51 genannten Kriterien um die fehlenden Kriterien aus IAS 38.57 erweitern?

**Zu Tz. 55: Ausbuchung der gesamten aktivierten Entwicklungskosten (E-DRS 32 - Frage 9)**

- 24 Gemäß E-DRS 32.55 sind die gesamten aktivierten Entwicklungskosten erfolgswirksam auszubuchen, wenn die Voraussetzungen für eine Aktivierung nicht mehr gegeben sind.
- 25 Diese Regelung wird in einer Stellungnahme<sup>19</sup> befürwortet, da eine Abschreibung das weitere Vorhandensein eines Vermögensgegenstands implizieren würde.

<sup>15</sup> Stellungnahme vom Institut für Sanierungsbilanzrecht (IfSBR)

<sup>16</sup> Vgl. Mujkanovic, [StuB 2015, S. 523 – 529], S. 527; Hoffmann, [StuB 2015, S. 441 – 442], S. 442.

<sup>17</sup> Vgl. Mujkanovic, [StuB 2015, S. 523 – 529], S. 527.

<sup>18</sup> Stellungnahme von ProSiebenSat1

<sup>19</sup> Stellungnahme von ProSiebenSat1



### Zu Tz. 61: Auslizenzierung (E-DRS 32 - Frage 11)

- 26 Ein Merkmal von IVG ist deren beliebige Teilbarkeit. Damit verbunden ist, dass Lizenzen für die Nutzung eines IVG in vielfältiger Art und Weise ausgestaltet werden können. In E-DRS 32 wurden Regelungen aufgenommen, die die bestehenden Unsicherheiten bei der Auslizenzierung beseitigen sollen.
- 27 In einer Stellungnahme<sup>20</sup> werden die in E-DRS 32 enthaltenen Regelungen grundsätzlich für sachgerecht erachtet. Es werden jedoch Beispiele für die Berechnung der relativen Fair Values der abgehenden bzw. verbleibenden Teilrechte gewünscht.

#### Frage 9:

Möchte der HGB-FA Beispiele für die Berechnung der relativen Fair Values der abgehenden bzw. verbleibenden Teilrechte aufnehmen? Wenn ja, sollen die Beispiele im Standard oder in der Begründung aufgeführt werden?

### Zu Tz. 66 ff.: Ansatzstetigkeit

- 28 Gemäß E-DRS 32.71 haben die Unternehmen Kriterien für die Beurteilung der Gleichartigkeit von Sachverhalten und für die Ausübung des Aktivierungswahlrechts von § 248 Abs. 2 HGB festzulegen. Damit soll den Unternehmen ermöglicht werden, die unternehmensindividuellen Gegebenheiten zu berücksichtigen und zu aussagekräftigen und praktikablen Kriterien zu gelangen. In einem Fachaufsatz<sup>21</sup> wird gefordert, dass diese Kriterien vom DRSC vorgegeben und nicht durch die Unternehmen festgelegt werden.

#### Frage 10:

Möchte der HGB-FA Kriterien für die Gleichartigkeit von Sachverhalten vorgeben?

### Zu Tz. 76: Beizulegender Zeitwert als Bewertungsmaßstab

- 29 In E-DRS 32.76 wird mit folgendem Wortlaut der beizulegende Zeitwert als Bewertungsmaßstab genannt:
- 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.
- 30 In einer Stellungnahme<sup>22</sup> und in einem Fachaufsatz<sup>23</sup> wird angemerkt, dass diese Formulierung den Anschein einer verpflichtenden Verwendung des beizulegenden Zeitwerts in den genannten Fällen erweckt.

<sup>20</sup> Stellungnahme von ProSiebenSat1

<sup>21</sup> Vgl. Mujkanovic, [StuB 2015, S. 523 – 529], S. 529.

<sup>22</sup> Stellungnahme des IDW

<sup>23</sup> Vgl. Mujkanovic, [StuB 2015, S. 575 – 579], S. 576.

**Frage 11:**

Möchte der HGB-FA die Formulierung von E-DRS 32.76 ändern?

**Zu Tz. 85: Beginn der Erfassung von Herstellungskosten (E-DRS 32 - Frage 12)**

- 31 E-DRS 32.85 regelt, dass in die Herstellungskosten von selbst geschaffenen IVG alle anfallenden Aufwendungen einzubeziehen sind. Ferner besteht ein Wahlrecht für die Einbeziehung der Entwicklungskosten der Berichtsperiode, die vor der Erfüllung der Aktivierungsvoraussetzungen angefallen sind und noch nicht in einem Abschluss (z.B. Halbjahresfinanzbericht) als Aufwand erfasst wurden.
- 32 In einer Stellungnahme<sup>24</sup> wird angemerkt, dass diese Regelung im Widerspruch zu den Ausführungen in IDW RS HFA 31 steht. Dort wird in Tz. 8 dargelegt, dass Aufwendungen für Vorbereitungshandlungen für die Herstellung eines Vermögensgegenstands, die im Vorjahr angefallen sind und mangels Konkretisierung des Vermögensgegenstands noch nicht aktivierbar waren, nachaktiviert werden dürfen, als ansonsten eine Abschlussänderung nach allgemeinen Grundsätzen zulässig wäre. In einem Fachaufsatz<sup>25</sup> wird diese Regelung als „kaum vertretbar“ bezeichnet.
- Anmerkung: In IDW RS HFA 31, Tz. 2 wird die Anwendung des IDW RS HFA 31 auf selbst geschaffene IVG ausgeschlossen.
- 33 In einer weiteren Stellungnahme<sup>26</sup> wird das Aktivierungswahlrecht für die Herstellungskosten, die vor der Erfüllung der Ansatzvoraussetzungen angefallen sind, kritisiert. Es sollten verpflichtend alle in der Berichtsperiode in der Entwicklung angefallenen Kosten, die noch nicht als Aufwand in einem Abschluss erfasst wurden, aktiviert werden. Nur so wird das Leistungspotential des IVG zutreffend abgebildet. Gleichfalls wird in einem Fachaufsatz<sup>27</sup> das Wahlrecht kritisiert, da die Vergleichbarkeit eingeschränkt wird.

**Frage 12:**

Möchte der HGB-FA die Regelungen zum Beginn der Erfassung von Herstellungskosten ändern?

**Zu Tz. 98: Abschreibung über 10 Jahre, wenn keine verlässliche Schätzung der unternehmensindividuellen Nutzungsdauer möglich ist**

34

<sup>24</sup> Stellungnahme des IDW

<sup>25</sup> Mujkanovic, [StuB 2015, S. 575 – 579], S. 576.

<sup>26</sup> Stellungnahme von ProSiebenSat1

<sup>27</sup> Vgl. Hoffmann, [StuB 2015, S. 441 – 442], S. 442.



Mit dem BilRUG wurde in § 253 Abs. 3 HGB die Vorschrift für eine planmäßige Abschreibung von selbst geschaffenen IVG über zehn Jahre aufgenommen, wenn deren Nutzungsdauer nicht verlässlich geschätzt werden kann. Diese Regelung wird in E-DRS32.98 konkretisiert.

- 35 In einer Stellungnahme<sup>28</sup> wird angemerkt, dass in E-DRS 32 keine Abschreibungszeiträume fixiert werden sollen, insbesondere da dieser Zeitraum als zu lang eingestuft wird.

**Frage 13:**

Möchte der HGB-FA an der Formulierung von E-DRS 32.98 etwas ändern?

**Zu Tz. 107: unbegrenzte Nutzungsdauer von Marken (E-DRS 32 - Frage 13)**

- 36 Generell gilt, dass zeitlich unbegrenzt nutzbare IVG des Anlagevermögens nicht planmäßig abgeschrieben werden (so auch E-DRS 32.105). Davon abweichend verlangt E-DRS 32.107, dass Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten und vergleichbare IVG planmäßig abzuschreiben sind, wenn die unbegrenzte Nutzungsdauer nur durch regelmäßige Erhaltungsaufwendungen erreicht werden kann. Hintergrund für diese Regelung ist die Auffassung, dass durch die regelmäßigen Erhaltungsaufwendungen die ursprünglichen Anschaffungskosten durch originäre Aufwendungen ersetzt werden. Dies würde gegen das in § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB kodifizierte Aktivierungsverbot für selbst geschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten und vergleichbare IVG verstoßen.<sup>29</sup>
- 37 Diese Regelung wird in einer Stellungnahme<sup>30</sup> mit folgenden Argumenten abgelehnt:
- Die Verpflichtung zur planmäßigen Abschreibung führt zu einer doppelten Ergebnisbelastung aus den planmäßigen Abschreibungsbeträgen und den Aufwendungen zum Erhalten bzw. zur Ausweitung der Marke. Die Ausgaben für Marken sollen zu einem gleichbleibenden bzw. ansteigenden Markenwert führen, jedoch ist der Wert der Marke in der Bilanz durch die planmäßige Abschreibung zu reduzieren.
  - Ausgaben für Marken können Investitionen, die zu einer Erweiterung im Sinne einer Ausdehnung und zum Wachstum der Marke führen sollen, oder Erhaltungsaufwand, der zur Wahrung des gegenwärtigen Markenwerts anfällt, sein. In beiden Fällen werden die gleichen Maßnahmen eingesetzt. Zwischen Investition und Erhaltungsaufwand kann daher nur anhand des angestrebten Ziels unterschieden werden. Diese subjektive Einschätzung kann aber nicht Grundlage für die Bilanzierung sein.
  - Ob die durchgeführten Erhaltungsmaßnahmen tatsächlich zu einem Erhalt der Marke geführt haben, kann erst durch eine ex-post-Betrachtung beurteilt werden, da der Markenwert durch viele verschiedene Faktoren (z.B. Marktentwicklung, Verbraucherge-

<sup>28</sup> Stellungnahme von ProSiebenSat1

<sup>29</sup> Siehe E-DRS 32.B102.

<sup>30</sup> Stellungnahme von ECKES



wohnheiten, Konkurrenzmarken) beeinflusst wird. Eine planmäßige Abschreibung kann daher den tatsächlichen Markenwert zum Bilanzstichtag nicht sachgerecht abbilden.

- E-DRS 32.107 unterstellt, dass nur durch Erhaltungsmaßnahmen der Markenwert nicht absinkt. Daraus kann jedoch nicht auf eine begrenzte Nutzungsdauer der Marke geschlossen werden.

In der Stellungnahme wird stattdessen gefordert, dass grundsätzlich von einer zeitlich unbegrenzten Nutzungsdauer von Marken ausgegangen werden sollte, wobei jährlich zu prüfen ist, ob die Annahme der unbegrenzten Nutzungsdauer noch zutreffend ist. Wenn dies nicht mehr gegeben ist, soll zu einer planmäßigen Abschreibung gewechselt werden (wie in E-DRS 32.109 – 110) dargelegt.

- 38 In einer weiteren Stellungnahme<sup>31</sup> wird die Regelung von E-DRS 32.107 als sachgerecht erachtet.

**Frage 14:**

Möchte der HGB-FA die Regelungen zur unbegrenzten Nutzungsdauer von Marken ändern?

**Zu Tz. 122: Ausweis von unentgeltlich erworbenen IVG (E-DRS 32 - Frage 14)**

- 39 Gemäß E-DRS 32.122 sind unentgeltlich erworbene IVG 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.
- 40 In einer Stellungnahme<sup>32</sup> wird der Ausweis in einem gesonderter Bilanzposten gefordert. Sofern die bestehende Wahlmöglichkeit beibehalten wird, wird ein „Davon-Vermerk“ als sinnvoll erachtet, da so die Klarheit des Abschlusses verbessert wird.

**Frage 15:**

Möchte der HGB-FA die Regelungen zum Ausweis von unentgeltlich erworbenen IVG ändern?

**Zu Tz. 139 ff: Angaben zu den Forschungs- und Entwicklungskosten (E-DRS 32 - Frage 15)**

- 41 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.

<sup>31</sup> Stellungnahme von ProSiebenSat1

<sup>32</sup> Stellungnahme von ProSiebenSat1



42 Diese Regelungen werden in einer Stellungnahme<sup>33</sup> als sachgerecht erachtet.

### **Zu Tz. 146: Inkrafttreten des Standards (E-DRS 32 - Frage 16)**

43 Die vorgeschlagene Erstanwendung auf Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2016 beginnen, wird in einer Stellungnahme<sup>34</sup> befürwortet.

### **Sonstige Anmerkungen**

44 In einem Fachaufsatz<sup>35</sup> wird darauf hingewiesen, dass in E-DRS 32.B15 von „veräußern“ und nicht von „verwerten“ gesprochen wird.

#### **Frage 16:**

Möchte der HGB-FA die Formulierung in E-DRS 32.B15 anpassen?

45 In einem Fachaufsatz<sup>36</sup> wird die geringe Hilfestellung für die Abgrenzung von Forschung und Entwicklung kritisiert. Im gleichen Aufsatz wird die Definition von *vergleichbaren IVG* gemäß § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB als unpraktikabel bezeichnet. Vielmehr sollte *vergleichbar* „an der Art und Funktion der im Gesetz genannten Güter anknüpfen“<sup>37</sup>. Ferner wird in dem Aufsatz angeregt, eine Abgrenzung zwischen zu aktivierenden IVG und schwebenden Dauerschuldverhältnissen zu erarbeiten und dies möglichst über das *right-of-use*-Konzept zu lösen.

#### **Frage 17:**

- a) Möchte der HGB-FA die Abgrenzung von Forschung und Entwicklung weiter konkretisieren?
- b) Möchte der HGB-FA die Definition von *vergleichbaren IVG* gemäß § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB ändern?
- c) Möchte der HGB-FA die Abgrenzung von zu aktivierenden IVG und schwebenden Dauerschuldverhältnissen thematisieren?

46 In zwei Fachaufätzen<sup>38</sup> wird der Standardentwurf als gelungen bezeichnet, der praktikable Lösungen für offene Fragen bietet.

47 In einem Fachaufsatz<sup>39</sup> wird kritisiert, dass vielfach der Gesetzesinhalt widergegeben wird und so keine Zweifelsfragen adressiert werden.

<sup>33</sup> Stellungnahme von ProSiebenSat1

<sup>34</sup> Stellungnahme von ProSiebenSat1

<sup>35</sup> Vgl. Mujkanovic, [StuB 2015, S. 523 – 529], S. 524.

<sup>36</sup> Vgl. Mujkanovic, [StuB 2015, S. 523 – 529], S. 527 – 528.

<sup>37</sup> Mujkanovic, [StuB 2015, S. 523 – 529], S. 528

<sup>38</sup> Vgl. Theile, [BBK 2015, S. 522 – 525], S. 525, Wulf/Lange/Niemöller, [BB 2015, S. 1835 – 1837], S. 1837.

<sup>39</sup> Vgl. Hoffmann, [StuB 2015, S. 441 – 442], S. 441.



- 
- 48 In einer Stellungnahme und in vier Aufsätzen wird darauf hingewiesen, dass die Regelungen im E-DRS 32 allgemein für die Bilanzierung von IVG gelten und nicht nur konzernspezifisch sind.<sup>40</sup>

---

<sup>40</sup> So in der Stellungnahme des IDW; Mujkanovic, [StuB 2015, S. 523 – 529], S. 523; Theile, [BBK 2015, S. 522 – 525], S. 524; Wulf/Lange/Niemöller, [BB 2015, S. 1835 – 1837], S. 1835; Hoffmann, [StuB 2015, S. 441 – 442], S. 441.