

Prof. Dr. Peter C. Lorson / Dr. Ellen Haustein / Felix Beske, M.Sc. / Hans-Henning Schult, M.Sc., alle Rostock

Rechnungslegung im privaten und staatlichen Sektor

– Grundlegende Fragen der Bilanzierung nach HGB & SsD sowie IFRS & IPSAS –
Teil 5: Bilanzierungsfeld immaterielle Vermögensgegenstände bzw. -werte –

Prof. Dr. Peter C. Lorson und **Dr. Ellen Haustein** sind

Projektkoordinatoren des EU-geförderten Erasmus+ Projekts Developing and Implementing European Public Sector Accounting modules (DIEPSAm).

Sie arbeiten gemeinsam mit **Felix Beske, M.Sc.** und **Hans-Henning**

Schult, M.Sc. am Lehrstuhl für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre:

Unternehmensrechnung und Controlling an der Universität Rostock und sind Mitglieder des dortigen Center for Accounting and Auditing (CAA).

Kontakt: autor@kor-ifrs.de

Die Fallstudienreihe führt fragengeleitet in die Rechnungslegung im privaten und öffentlichen Sektor auf Einzelabschluss-ebene ein, wobei jeweils auf zwei nationale und internationale Normensysteme Bezug genommen wird: einerseits das HGB für Kaufleute bzw. für große KapGes. und die Standards staatlicher Doppik (SsD) für Gebietskörperschaften (hier Bundes- und Landesebene) und andererseits IFRS für kapitalmarktorientierte Konzerne und die International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) für Einheiten des öffentlichen Sektors, wie Gebietskörperschaften, staatliche Einheiten der mittelbaren Verwaltung sowie internationale Organisationen (z.B. UNO, NATO, EU-Kommission und OECD). Im vorliegenden Teil 5 wird das Bilanzierungsfeld immaterielle Vermögensgegenstände bzw. -werte behandelt.

I. Einleitung

Die vorliegende Reihe führt fragengeleitet in die Rechnungslegung im privaten und öffentlichen Sektor ein. Die in diesem fünften Teil zu beantwortenden Fragen zum Bilanzierungsfeld immaterielle Vermögensgegenstände bzw. intangible assets enthält die Tab. 1.

II. Definition, Ansatz und Ausweis (nach HGB & SsD sowie IFRS & IPSAS)

1. Wie sind immaterielle Vermögensgegenstände bzw. -werte definiert?

Immaterielle Güter wie bspw. Lizenzen, intellektuelles Kapital, Handelsmarken, Copyrights, Emissionsrechte sowie Rechte zum Einsatz und zur Vermarktung von Profisportlern¹ bilden ein anspruchsvolles Bilanzierungsfeld. Schließlich lassen sich u.a. die Definitionskriterien für einen Vermögensgegenstand bzw. -wert schwieriger prüfen als bspw. bei den Sachanlagen. Weder *HGB* noch *SsD* definieren den Begriff „immaterielle Vermögensgegenstände“. Analog zu den Sachanlagen lassen sich die relevanten Merkmale aus dem Gesetz herleiten². Es muss sich um Vermögensgegenstände handeln, die weder sächlicher noch finanzieller Natur sind (§ 266 Abs. 2 HGB).³

Immaterielle Vermögenswerte werden in *IAS* 38.8 bzw. *IPSAS* 31.16 explizit – ebenfalls negativ – definiert. Es handelt sich um identifizierbare, nicht monetäre Vermögenswerte

¹ Vgl. zu den Beispielen Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg, IFRS-Kommentar, 16. Aufl., § 13 Rz. 3.

² Vgl. Lorson/Haustein/Beske, KoR 2018 S. 529 ff.

³ Vgl. Bertram u.a. (Hrsg.), Haufe HGB Bilanz Kommentar, 2017, § 266 Rz. 23.

Tab. 1: Fragen in Teil 5 der Fallstudie

Grundlegende Fragen der Bilanzierung nach HGB & SsD sowie IFRS & IPSAS

Teil 5: Bilanzierungsfeld immaterielle Vermögensgegenstände bzw. -werte

Fragenkomplex „Definition, Ansatz und Ausweis“

- Wie sind immaterielle Vermögensgegenstände bzw. -werte definiert?
- Wann werden immaterielle Vermögensgegenstände bzw. -werte aktiviert?
- Wie sind immaterielle Vermögensgegenstände bzw. -werte auszuweisen?

Fragenkomplex „Zugangsbewertung“

- Wie sind selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände bzw. -werte bei Zugang zu bewerten?
- Wie sind erworbene immaterielle Vermögensgegenstände bzw. -werte bei Zugang zu bewerten?

Fragenkomplex „Folgebewertung“

- Wie erfolgt die planmäßige Folgebewertung von immateriellen Vermögensgegenständen bzw. -werten?
- Wie erfolgt die außerplanmäßige Folgebewertung von immateriellen Vermögensgegenständen bzw. -werten?

ohne physische Substanz. Ein immaterieller Vermögenswert gilt dann als *identifizierbar*, wenn er alternativ

- *separierbar* ist oder
- auf einem *vertraglichen oder sonstigen gesetzlichen Anspruch* beruht (IAS 38.12; IPSAS 31.19).

Separierbar ist ein immaterieller Vermögenswert, wenn er z.B. unabhängig von der bilanzierenden Einheit einzeln oder als Teil eines umfassenderen Vertrags oder einer Sachgesamtheit veräußert, vermietet oder getauscht werden kann. Um dem Kriterium der Separierbarkeit zu genügen, kommt es auf die Absicht der bilanzierenden Einheit nicht an. *Identifizierbar* sind vertragliche oder andere gesetzliche Ansprüche alternativ auch dann, wenn sie weder auf Dritte übertragbar noch separierbar sind. Identifizierbare immaterielle Vermögenswerte werden getrennt vom Geschäfts- oder Firmenwert (*GoF*) bilanziert (IAS 38.11; IPSAS 31.18A).⁴

Damit ein immaterieller Vermögenswert bilanziert werden kann, müssen neben den Definitionskriterien zwei weitere Kriterien kumulativ erfüllt werden (IAS 38.10):

- a) Kontrolle des Unternehmens über den immateriellen Vermögenswert auf der Grundlage eines vergangenen Ereignisses, aus dem
- b) wahrscheinlich ein künftiger Nutzenzufluss generiert werden kann.

Im Besonderen unterscheidet sich die Vermögenswertdefinition der *IPSAS* von jener der *IFRS* dadurch, dass es nicht nur auf den wirtschaftlichen Nutzenzufluss ankommt, sondern dass u.U. das Servicepotenzial des Vermögenswerts an dessen Stelle treten kann (IAS 38.8; IPSAS 31.16 bzw. IPSAS 31.25).

⁴ Vgl. Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg, a.a.O. (Fn. 1), Rz. 23.

Keinesfalls reicht das Vorhandensein von Aufwendungen im Zusammenhang mit künftigen Nutzenzuflüssen oder Leistungspotenzialen allein zur Erfassung von immateriellen Vermögenswerten aus. Das betrifft vor allem Aufwendungen, die anfallen, um Leistungen in Anspruch zu nehmen und diese sofort zu verbrauchen. Zu den *Aktivierungsverboten* gehören: Gründungs- und Anlaufkosten, Aus- und Weiterbildungskosten, Werbekosten, Standortverlegungs- und Umstrukturierungskosten (IAS 38.69 (a)-(d); IPSAS 31.67 (a)-(d)). Ebenfalls nicht in den Anwendungsbereich fallen Vermögenswerte und Ausgaben aus der Exploration von Bodenschätzen (wie Probebohrungen (IAS 38.2; IPSAS 31.3)) sowie ein erworbener Geschäfts- oder Firmenwert (IAS 36.3; IPSAS 31.6).⁵ SsD I.5.1.1. und IPSASB-CF.BC5.18 verbieten zudem die Aktivierung eines *Steuererhebungsrechts*.

Fall 2.1: Genutzte Software als immaterieller Vermögensgegenstand bzw. -wert

Sachverhalt:

Die HgB GmbH ist im Besitz einer Buchführungssoftware. Diese ist auf den Computern der Verwaltung installiert. Fraglich ist, wie der Ausweis der Software nach HGB sowie nach IFRS erfolgt.

Beurteilung:

Auch für immaterielle Vermögensgegenstände gelten nach HGB die allgemeinen Ansatzkriterien für Vermögensgegenstände. Ist die abstrakte Bilanzierungsfähigkeit gegeben, regelt der § 248 Abs. 2 HGB die konkrete Bilanzierungsfähigkeit. Da es sich im obigen Sachverhalt der Buchführungssoftware weder um eine Trivialsoftware⁶ noch um ein Geringwertiges Wirtschaftsgut (GWG) handelt, erfolgt ihr Ausweis (nach § 266 HGB) unter

- A.I.1. Selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte (sofern vom Aktivierungswahlrecht gem. § 248 Abs. 2 HGB Gebrauch gemacht wird) bzw.
- A.I.2. Entgeltlich erworbene Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten (im Erwerbsfall)

Die im Sachverhalt dargestellte Software fällt unter den Anwendungsbereich von IAS 38, da sie einerseits identifizierbar ist und andererseits weder einen monetären Charakter noch einen wesentlichen materiellen Bestandteil aufweist (IAS 38.4 und IAS 38.9). Die Buchhaltungssoftware gilt im Erwerbsfall als identifizierbar, da die Nutzung auf einem vertraglichen Recht beruht (IAS 38.12 (b)). Ist die Software selbst geschaffen, muss sie auf ihre Separierbarkeit geprüft werden. Da die Buchungssoftware verkauft und von anderen Unternehmen für Buchführungszwecke genutzt werden könnte (Übertragbarkeit), gilt sie als separierbar (IAS 38.12 (a)). Eine konkrete Bilanzposition schreiben die IFRS nicht vor. Hier kommt ein Ausweis unter non-current intangible assets in Betracht.

Hinweis:

Die Buchhaltungssoftware ist nach SsD analog zum HGB auszuweisen, da deren Bilanzgliederung dem HGB folgt (SsD Anlage 1). Die IPSAS stimmen – abgesehen vom Leistungspotenzial (s.o.) – in Bezug auf Definition (IPSAS 31.7 und IPSAS 31.10) und Ausweis mit den IFRS überein.

2. Wann werden immaterielle Vermögensgegenstände bzw. -werte aktiviert?

Den Normensystemen ist die Pflicht zur Aktivierung immaterieller Vermögensgegenstände bzw. -werte bei entgeltlichem Erwerb sowie bei Tausch oder Schenkung als Erwerbsvorgang gemeinsam (§ 246 Abs. 1 Satz 1 HGB; SsD I.5.1.1.; IAS 38.25 bzw. IAS 38.45), mit folgenden Ausnahmen: Es bestehen bei unentgeltlichem Erwerb (Schenkungen) nach *HGB* (h.M.⁷) sowie bei Kulturgütern nach *IPSAS Ansatzwahlrechte* (IPSAS 31.11). Größere Unterschiede bestehen bei einem Zugang durch Selbsterstellung: § 248 Abs. 2 Satz 1 *HGB* räumt dem Bilanzierenden ein Aktivierungswahlrecht der *Entwicklungskosten* (ohne Forschungskosten) selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände ein, sobald höchstwahrscheinlich ist, dass durch den Entwicklungsprozess ein Vermögensgegenstand entstehen wird. Dabei kann eine Orientierung an den nachstehenden IFRS-Kriterien erfolgen.⁸ Indes dürfen originäre GoF, selbst geschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten nicht aktiviert werden (§ 248 Abs. 2 Satz 2 HGB; so auch IAS 38.64; IPSAS 31.61). Die SsD sehen grds. keine Wahlrechte vor und verbieten eine Aktivierung. Zudem sprechen sie „bloße[n] Möglichkeiten, Chancen (z.B. künftige Verkaufschancen) oder tatsächliche[n] Vorteile[n]“ die Eigenschaften eines Vermögensgegenstands ab (SsD I.5.1.1.).

In den internationalen Normensystemen *IFRS & IPSAS* besteht eine Aktivierungspflicht für *Entwicklungsaufwendungen*, sofern die folgenden sechs Kriterien erfüllt werden (IAS 38.57; IPSAS 31.55): (a) technische Realisierbarkeit; (b) Absicht zur Fertigstellung; (c) Fähigkeit zur eigenen Nutzung oder zum Absatz; (d) Zufluss von Nutzen bzw. Leistungspotenzial (IPSAS); (e) Verfügbarkeit von Ressourcen zur Fertigstellung sowie (f) verlässliche Bewertbarkeit. Aktivierungsbeginn ist der Zeitpunkt, zu dem alle sechs Kriterien kumulativ erfüllt sind. Die Aktivierung erfolgt prospektiv und umfasst nur die nach diesem Zeitpunkt angefallenen Entwicklungskosten. Eine retrospektive Aktivierung ist unzulässig (IAS 38.71; IPSAS 31.70).

Wegen des Aktivierungsverbots für *Forschungskosten* bildet die Abgrenzbarkeit von Forschung und Entwicklung (FuE) eine Aktivierungsvoraussetzung. § 255 Abs. 2a HGB definiert (ähnlich wie IAS 38.8; IPSAS 31.16):

- Forschung als „eigenständige und planmäßige Suche nach neuen wissenschaftlichen oder technischen Erkenntnissen oder Erfahrungen allgemeiner Art, über deren technische Verwertbarkeit und wirtschaftliche Erfolgsaussichten grds. keine Aussagen gemacht werden können“ (§ 255 Abs. 2a Satz 2 HGB),
- Entwicklung als „Anwendung von Forschungsergebnissen oder von anderem Wissen für die Neuentwicklung von Gütern oder Verfahren oder die Weiterentwicklung von Gütern und Verfahren mittels wesentlicher Änderung“ (§ 255 Abs. 2a Satz 3 HGB).

Letztlich stimmen HGB, IFRS und IPSAS darin überein, dass neben den eigentlichen Forschungskosten auch Aufwendungen in der Grauzone zwischen Forschungs- und Entwicklungsprozess nicht aktivierungsfähig sind (§ 255 Abs. 2a Satz 4 HGB; IAS 38.53; IPSAS 31.51).

Ein *originärer* (selbst geschaffener) GoF darf in keinem der betrachteten Normensysteme aktiviert werden (§ 248

⁵ Hierfür sind IFRS 3 bzw. IPSAS 40 (ab 01.01.2019) anzuwenden.

⁶ Die Behandlung von Trivialsoftware i.S. eines GWG ist in EStR R 5.5 Abs. 1 geregelt.

⁷ Vgl. Lorson/Haustein/Beske, KoR 2018 S. 529 ff.

⁸ Der DRS 24 beschreibt kumulativ zu erfüllende Kriterien, die an die des IAS 38.57 angelehnt sind. Vgl. DRS 24.45, DRS 24.50 sowie DRS 24.52.

Abs. 2 Satz 2 HGB (für Firmenwerte); SsD I.5.1.1; IAS 38.45; IPSAS 31.46). Demgegenüber sehen § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB; SsD I.5.1.1.3; IFRS 3.32 eine Ansatzpflicht für einen *derivativen* (erworbenen) *GoF* vor. Nach IPSAS besteht derzeit noch eine Regelungslücke. Hier wird auf eine mögliche Anwendung nationaler bzw. internationaler Normen (z.B. IFRS 3) verwiesen. Künftig – d.h. für Berichtsjahre, die am oder nach dem 01.01.2019 beginnen – ist jedoch IPSAS 40 (Zusammenschlüsse im öffentlichen Sektor) verbindlich anzuwenden. Dieser sieht ebenfalls eine Aktivierungspflicht für einen Goodwill vor (IPSAS 40.59 (d) i.V.m. IPSAS 40.85). Voraussetzung für die Aktivierungspflicht ist u.a., dass es sich bei dem Zusammenschluss um einen Erwerb und nicht um eine Fusion handelt (IPSAS 40.8).⁹

Eine *Besonderheit des öffentlichen Sektors* bildet die Bilanzierung *geleisteter Investitionszuweisungen und -zuschüsse*. In den *SsD* besteht eine Aktivierungspflicht für geleistete Investitionszuweisungen und -zuschüsse, sofern diese die folgenden vier Voraussetzungen kumulativ erfüllen (SsD I.5.1.1.1.): (a) Erbringung der Geldleistung an Dritte (außerhalb der Kernverwaltung); (b) investiver Zweck (Schaffung aktivierungsfähigen Anlagevermögens beim Zuweisungs-/Zuschussempfänger); (c) Aufgabenerfüllung liegt im erheblichen Interesse des Staates; (d) mehrjährige Gegenleistungsverpflichtung des Begünstigten. Die Investitionszuweisungen bzw. -zuschüsse unterliegen anschließend der planmäßigen Folgebewertung. Das Ansatzgebot soll Fehlanreize in der Investitionsphase vorbeugen, nach welchen die Gebietskörperschaft für eine Selbsterfüllung optiert, um eine Einmalbelastung der Erfolgsrechnung mit der gesamten Zuschusssumme im Investitionszeitpunkt zu vermeiden.¹⁰ Kritisch wird hieran gesehen, dass dem anzusetzenden Aktivum die Eigenschaften eines Vermögensgegenstands fehlen.¹¹

In den *IPSAS* ist die Bilanzierung von geleisteten Investitionszuweisungen und -zuschüssen nicht explizit geregelt. Folglich muss die bilanzielle Behandlung geleisteter Investitionszuweisungen und -zuschüsse aus dem Rahmenkonzept abgeleitet werden.¹² Da *IPSAS* 23 zur analogen Anwendung nicht in Betracht kommt (er betrifft nur Erträge (nicht Aufwendungen) aus einseitigen Leistungsverpflichtungen), ist die Aktivierung bei *IPSAS*-Anwendung unklar.¹³

IAS 38.44 benennt besondere Bestimmungen zum Erwerb von immateriellen Vermögenswerten durch eine Zuwendung der öffentlichen Hand. Diese sind entsprechend des IAS 20 (Bilanzierung und Darstellung von Zuwendungen der öffentlichen Hand) anzusetzen. Darüber hinaus enthält nur das HGB allgemeine Bestimmungen im Umgang mit Zuwendungen der öffentlichen Hand, die aus investiven (Anschaffung oder Herstellung) Gründen gewährt werden. Hierbei kommt eine Kürzung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten in Betracht, wobei sich die handelsrechtliche Literatur uneinig ist.¹⁴

⁹ Vgl. Hausteil/Lorson/Zündorf, in: Velte u.a. (Hrsg.), Rechnungslegung, Steuern, Corporate Governance, Wirtschaftsprüfung und Controlling, 2018, S. 69-87.

¹⁰ Vgl. Lorson u.a., in: Hofbauer/Kupsch (Hrsg.), Standards staatliche Doppik (SsD), Rz. 159.

¹¹ Vgl. Kiaman/Wielenberg, ZfB 2010 S. 251.

¹² Vgl. Ernst&Young (EY), Forschungsvorhaben fe 2/15: „Vergleich der International Public Sector Accounting Standards mit den Standards staatlicher Doppik“, S. 186, abrufbar unter <http://hbfm.link/4536> (Abruf: 14.09.2018).

¹³ Vgl. EY, a.a.O. (Fn. 12), S. 200.

¹⁴ Vgl. Schubert/Gadek, in: Grottel u.a. (Hrsg.), Beck Bil-Komm., 11. Aufl., § 255 HGB Rz. 116.

Fall 2.2: Aktivierungsfähigkeit immaterieller Vermögensgegenstände bzw. -werte

Sachverhalt:

Die HgB GmbH ist mit ihrer genutzten Buchführungssoftware unzufrieden und hat begonnen, selbstständig eine neue Software zur Eigennutzung zu konzipieren und zu programmieren. Die Arbeiten der IT-Abteilung an der Software sind inzwischen so weit vorangeschritten, dass das Projekt nach Meinung der IT-Abteilung die Entwicklungsphase erreicht hat. Zudem wurde eine Alpha-Version bereits außerhalb des Unternehmens erfolgreich getestet. Dadurch haben weitere Unternehmen hiervon Kenntnis erlangt und ein Kaufinteresse signalisiert. Fraglich sind die Ansatzpflicht nach HGB und – im Fall einer IFRS-Umstellung – nach IFRS.

Beurteilung:

Wenn sich das Projekt der IT-Abteilung in der Entwicklungsphase befindet, darf die HgB GmbH die nach dem Eintritt in diese Phase anfallenden Aufwendungen (Entwicklungskosten) als immateriellen Vermögensgegenstand aktivieren (§ 248 Abs. 2 i.V.m. § 255 Abs. 2a HGB). Für den Eintritt in die Entwicklungsphase ist zu beurteilen, ob höchstwahrscheinlich ein immaterieller Vermögensgegenstand entstehen wird. Augenscheinlich ist die IT-Abteilung sicher, die Entwicklung erfolgreich abschließen zu können. Kann diese Einschätzung zweifelsfrei begründet werden, dann stellt die auf die individuellen Gegebenheiten zugeschnittene Software einen durch Aufwendungen begründeten wirtschaftlichen Vorteil dar, der als immaterieller Vermögensgegenstand aktiviert werden darf, ungeachtet etwaiger Unsicherheiten im Rahmen der Folgebewertung.

Bei der Einschätzung der IT-Abteilung zur Entwicklungsreife des Softwareprojekts kann sich die HgB GmbH auch an IAS 38, d.h. an den 6 kumulativ zu erfüllenden Aktivierungskriterien orientieren (IAS 38.57):

- Die technische Umsetzbarkeit ist vereinfachend anhand des Vorliegens eines verbindlichen Anforderungsprofils sowie dessen Modellierungs- und Implementierungsstands (z.B. Vorliegen eines Quellcodes) zu beurteilen und sei gegeben.¹⁵
- Die Absicht zur Fertigstellung sei hier aufgrund des Eigenbedarfs zu bejahen.
- Die Nutzungsfähigkeit im Rahmen der eigenen Buchhaltung kann angenommen werden.
- Ein Zufluss von Nutzen kann darin bestehen, dass die neue Software zu Einsparungen führt oder hierfür ein Absatzmarkt besteht. Beides scheint gegeben.
- Das Vorhandensein von Ressourcen zur Fertigstellung könnte durch Ausfinanzierung des Projekts im Rahmen der Budgetplanung nachgewiesen werden und sei erfüllt.
- Die Zurechenbarkeit der Kosten des Projekts kann durch ein Projektcontrolling gewährleistet werden und sei gegeben.

Resümierend darf (muss) die Software bei HGB- bzw. IFRS-Anwendung aktiviert werden.

Hinweis:

Bei *SsD*-Anwendung besteht ein Aktivierungsverbot (SsD I.5.1.1.), während die *IPSAS* den IFRS (IPSAS 31.55) folgen.

¹⁵ Vgl. PwC, Point of view: „Revisiting accounting for software development costs: An ideal first step“, S. 4, abrufbar unter <http://hbfm.link/4537> (Abruf: 08.10.2018).

3. Wie sind immaterielle Vermögensgegenstände bzw. -werte auszuweisen?

Nach § 266 HGB müssen KapGes. in ihrer Bilanz immaterielle Vermögensgegenstände gesondert ausweisen und untergliedern in:

1. Selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte;
2. entgeltlich erworbene Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte sowie ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten;
3. Geschäfts- oder Firmenwert und
4. geleistete Anzahlungen.

In den SsD wurden diese Posten unter Berücksichtigung der Gegebenheiten im öffentlichen Sektor insofern angepasst, dass unter 1. Geleistete Investitionszuweisungen und -zuschüsse statt der selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstände zu zeigen sind, deren Aktivierung bei SsD-Anwendung unzulässig ist (SsD I.5.1.1.). Die auszuweisenden Posten werden unter I.5.1.1.-4. gesondert erläutert.

IFRS und IPSAS sehen keine verbindliche Mindestgliederung der immateriellen Vermögenswerte für die Bilanz vor (IAS 1.54; IPSAS 1.88). Aufgrund der Bilanzgliederung nach Fristigkeiten (IAS 1.60; IPSAS 1.70) ist ein getrennter Ausweis von lang- und kurzfristigen immateriellen Vermögenswerten theoretisch denkbar. Werden langfristige Vermögenswerte über eine mindestens 12-monatige Nutzung definiert, wird indes ein Ausweis kurzfristiger immaterieller Vermögenswerte nur schwerlich in Betracht kommen können. Werden immaterielle Vermögenswerte jedoch mit einer Verkaufsabsicht gehalten oder bei der Herstellung von Gütern oder der Erbringung einer Dienstleistung verbraucht, können diese unter den Anwendungsbereich des IAS 2 (IAS 2.6) „Vorräte“ fallen und sind somit unter den current assets auszuweisen. Beispielhaft können erworbene Emissionsrechte angeführt werden.¹⁶ Diese Meinung vertritt ebenfalls das IDW, welches einen Ausweis von zum Verkauf oder zur Produktion von Gütern gehaltenen Emissionsrechten im Umlaufvermögen fordert.¹⁷

III. Zugangsbewertung

1. Wie sind selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände bzw. -werte bei Zugang zu bewerten?

Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände bzw. -werte sind nach HGB, IAS und IPSAS zum Zeitpunkt der Erstbewertung mit ihren Herstellungskosten (§ 253 Abs. 1 HGB; IAS 38.65) bzw. „at cost“ (IPSAS 31.63) anzusetzen.¹⁸ Die Herstellungskosten gem. § 255 Abs. 2a HGB entsprechen den aufgelaufenen Entwicklungskosten, die gem. § 255 Abs. 2 HGB zu bestimmen sind. Sie umfassen somit sowohl Einzel- als auch Gemeinkosten, wie z.B. anteilige Verwaltungskosten.

IFRS und IPSAS definieren Herstellungskosten als direkt zurechenbare Kosten, die nötig sind, um den Vermögenswert zu entwerfen, herzustellen oder in seinen beabsichtigten Gebrauchszustand zu versetzen (IAS 38.66; IPSAS 31.64). Dazu zählen u.a.:

- a) Kosten für Material und Dienstleistungen,
- b) Aufwendungen für Leistungen an Arbeitnehmer (IAS 19; IPSAS 39),
- c) Registrierungsgebühren eines Rechtsanspruchs,
- d) planmäßige Abschreibungen von Patenten oder Lizenzen und

e) bestimmte Fremdkapitalzinsen (bei qualifizierten Vermögenswerten: Pflicht gem. IAS 23; Wahlrecht gem. IPSAS 5.18 bei Anwendung des „Allowed Alternative Treatment“), soweit diese im Zusammenhang mit der Herstellung des immateriellen Vermögenswerts anfallen. Aktivierungsverbote bestehen

- für Vertriebs-, Verwaltungs- und sonstige Gemeinkosten, soweit sie nicht direkt zurechenbar sind,
- für Ineffizienzen und anfängliche Verluste, bevor der Vermögenswert seine Ertragskraft entfaltet hat, sowie
- für Ausgaben für die Schulung von Mitarbeitern im Umgang mit dem Vermögenswert (IAS 38.67; IPSAS 31.65).

Fall 3.1: Herstellungskostenbestandteile

Sachverhalt:

Bei der Erstellung der Software fielen zunächst Kosten der Prozessgestaltung von 20.000 € sowie Kosten der Erstellung eines implementierungsreifen Anforderungsprofils von 30.000 € an. Hernach wurden noch Aufwendungen für die Kosten der Programmierung der Alpha-Version (100.000 €) sowie für deren Test und Verbesserung (50.000 €) erfasst. Die angemessenen Teile der notwendigen Verwaltungskosten dieses Projekts gem. § 255 Abs. 3 HGB betragen 20.000 €.

Fraglich sind die mindestens und höchstens aktivierungsfähigen Herstellungskosten für das Softwarepaket nach HGB bei Ausübung des Aktivierungswahlrechts, nach SsD sowie etwaige Unterschiede für den Fall einer IFRS- bzw. IPSAS-Anwendung.

Beurteilung:

Wegen des Aktivierungsverbots stellt sich die Frage der Herstellungskostenbewertung nach SsD nicht (SsD I.5.1.1.). Für die HGB-Bilanzierung ist eine Trennung von aufwandswirksam zu buchenden Forschungs- und aktivierungsfähigen Entwicklungskosten vorzunehmen (§ 255 Abs. 2a HGB). Letztere sollen im Beispiel insgesamt 150.000 € betragen. Sie setzen sich aus den Aufwendungen für die Programmierung der Alpha-Version sowie für das Testen zusammen. Zudem dürfen in der Handelsbilanz auch die angemessenen Teile der notwendigen Verwaltungskosten aktiviert werden. Im Ergebnis liegt die Wertuntergrenze (Wertobergrenze) in der Handelsbilanz, sofern das Aktivierungswahlrecht für die selbst geschaffene Software ausgeübt wird, bei 150.000 € (170.000 €).

Es spricht viel dafür, dass die Kriterien gem. IAS 38.57 (a)-(f) und IPSAS 31.55 (a)-(f) kumulativ ebenfalls nach der Konkretisierung des Anforderungsprofils erfüllt sind. Aufgrund des Verbots, allgemeine Verwaltungskosten in die Herstellungskosten einzubeziehen (IAS 38.67 (a); IPSAS 31.65 (a)), stimmen die Wertunter- und -obergrenze bei IFRS- und IPSAS-Anwendung überein. Die Software ist aktivierungspflichtig und muss mit 150.000 € bewertet werden. Die Bewertungsunter- und -obergrenzen sind in der Tab. 2 zusammengefasst.

Tab. 2: Herstellungskostenunter- bzw. -obergrenze bei selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen bzw. -werten

	HGB	SsD	IFRS	IPSAS
Kosten der Forschungsphase	-	n/a	-	-
Kosten der Entwicklungsphase	150.000 €	n/a	150.000 €	150.000 €
Verwaltungskosten	20.000 €	n/a	-	-
Wertuntergrenze	150.000 €	n/a	150.000 €	150.000 €
Wertobergrenze	170.000 €	n/a	150.000 €	150.000 €

¹⁶ Vgl. Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg, a.a.O. (Fn. 1), § 13 Rz. 46.

¹⁷ Vgl. IDW RS HFA 15, Tz. 5 und 6.

¹⁸ Nach SsD entfällt die Zugangsbewertung wegen des Aktivierungsverbots.

2. Wie sind erworbene Vermögensgegenstände bzw. -werte bei Zugang zu bewerten?

Erworbene immaterielle Vermögensgegenstände bzw. -werte sind zu ihren Anschaffungskosten (HGB; SsD; IFRS) bzw. „at cost“ (IPSAS) zu bewerten. Auch im Bereich der immateriellen Vermögensgegenstände bzw. -werte richtet sich der Bewertungsmaßstab der Anschaffungskosten nach der Art des Beschaffungsvorgangs. Insb. lassen sich die Zugänge durch Einzelwerb, durch Tausch sowie durch Unternehmenszusammenschluss identifizieren.

Der Zugang von immateriellen Vermögensgegenständen bzw. -werten beim *Einzelwerb* erfolgt in allen zu betrachtenden Normensystemen zum jeweiligen Wert der Gegenleistung zuzüglich direkt zurechenbarer Nebenkosten sowie abzüglich etwaiger Preisminderungen (§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB; IAS 38.27; SsD I.4.2.3.; IPSAS 31.34).

Bei Beschaffung durch eine nicht monetäre Gegenleistung (Beschaffung durch *Tausch*) besteht im HGB ein Wahlrecht zwischen einer erfolgsneutralen (durch Buchwertfortführung) und einer erfolgswirksamen (durch Zeitwertbewertung) Bilanzierungsweise. Die Bewertung des erhaltenen Vermögensgegenstands richtet sich nach zwei alternativen Werten des *hingegen* Vermögensgegenstands: dessen fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder dessen höherem Zeitwert.¹⁹ Letzterer darf den Zeitwert des *erhaltenen* Gegenstands nicht überschreiten.²⁰ Die SsD eliminieren dieses Wahlrecht durch Verbot der Buchwertfortführung (SsD I.4.2.1.).

Hiervon abweichend schreiben IFRS und IPSAS beim Tausch grds. vor, dass der *Fair Value des erhaltenen Vermögenswerts* dessen Anschaffungskosten bildet (IFRS 38.45; IPSAS 31.43). Sind weder der Zeitwert des erhaltenen noch des weggetauschten Vermögenswerts verlässlich bestimmbar, kann alternativ der Buchwert der hingegenen Leistung als Anschaffungskosten berücksichtigt werden (IFRS 38.45; IPSAS 31.44).²¹

Schließlich ist auf den Erwerb immaterieller Vermögensgegenstände bzw. -werte durch *Unternehmenszusammenschluss* einzugehen:

1. Erfolgt der Zusammenschluss durch einen *Asset Deal*²² (Einzelwerb aller Vermögensgegenstände und Schulden), gelten alle zugehenden immateriellen Vermögensgegenstände als einzeln erworben, weshalb die Bestimmungen des § 248 Abs. 2 HGB (Aktivierungswahlrecht für selbst geschaffene immaterielle Vermögenswerte und zugehörige Ansatzverbote) sowie der SsD I.5.1.1. nicht greifen. Vielmehr bilden die (anteiligen) Zeitwerte die Anschaffungskosten der zugehenden immateriellen Vermögenswerte.
2. Im Fall eines *Share Deals*²³ (Erwerb von Anteilen an einem rechtlich selbstständigen Unternehmen) kommt es im handelsrechtlichen Jahresabschluss nicht zum Ansatz der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden des erworbenen Unternehmens. Diese Frage stellt sich erst im Konzernabschluss, der nicht Gegenstand dieser

Fallstudienreihe ist. Im Konzernabschluss wird der Share Deal als fiktiver Asset Deal abgebildet. Auf Konzernabschlussebene kann es in allen betrachteten Normensystemen neben der Aktivierungspflicht aller immateriellen Vermögensgegenstände/-werte des erworbenen Unternehmens auch zur Aktivierungspflicht eines derivativen GoF kommen (s.o. unter II.).

Fall 3.2: Anschaffungskostenbestandteile

Sachverhalt:

Die HgB GmbH hat am 30.12.t₀ eine Software zur Produktionssteuerung zum Preis von 180.000 € erworben. Deren Implementierung (inklusive Customizing) nimmt ein gutes Jahr in Anspruch und ist am 31.12.t₁ abgeschlossen. Der Kauf wurde z.T. durch die Aufnahme eines Kredits finanziert (Laufzeit: 1 Jahr; Zinssatz 8% p.a., Betrag: 60.000 €). Fraglich ist die Höhe der Anschaffungskosten für den Fall einer HGB- und einer etwaigen IFRS-Anwendung.

Beurteilung:

Nach dem stark vereinfachten Sachverhalt ist nur noch zu prüfen, ob der Anschaffungspreis und die Fremdkapitalzinsen des eigens zur Beschaffung aufgenommenen Kredits in die Anschaffungskosten einzubeziehen sind. Unstreitig ist der Anschaffungspreis des Softwarepakets i.H.v. 180.000 € Bestandteil der Anschaffungskosten nach HGB und IFRS (§ 255 Abs. 1 Satz 1 HGB; IAS 38.18). In Bezug auf die Behandlung der Fremdkapitalzinsen kommt es zu Unterschieden zwischen HGB und IFRS.

Das HGB räumt dem Bilanzierenden nur bei Herstellungsprozessen ein Wahlrecht zur Aktivierung von Fremdkapitalzinsen als Gemeinkosten ein (§ 255 Abs. 3 Satz 2 HGB). Im Rahmen von Anschaffungsvorgängen kommt nur die Aktivierung von Einzelkosten in Betracht (§ 255 Abs. 1 HGB). Mithin dürfen die Fremdkapitalzinsen, die als Gemeinkosten gelten, nicht in die Herstellungskosten einbezogen werden.²⁴

Demgegenüber schreiben die IFRS den Einbezug der Fremdkapitalzinsen in die Anschaffungs- oder Herstellungskosten nur für „qualifying assets“ vor, deren Anschaffung oder Herstellung einen „beträchtlichen“ Zeitraum (von mehr als einem Jahr) in Anspruch nehmen muss (IAS 23.5). Zur Prävention einer Überbewertung ist dieser Anschaffungskostenbetrag daraufhin auf einen bestehenden Wertminderungsbedarf (in Form einer außerplanmäßigen Abschreibung) zu prüfen (IAS 23.16). Aktivierungsfähig sind nach IFRS zunächst jene Fremdkapitalkosten, die dem Vermögenswert direkt zugeordnet werden können (IAS 23.10). Neben eigens aufgenommenen Krediten kommt aber auch eine Aktivierung von General Borrowings gem. dem Verschuldungsgrad in Betracht. Im Beispiel steigt der aktivierungspflichtige Betrag um 4.800 € Zinsen (Wertunter- = Wertobergrenze). Hinweise auf eine Überbewertung bzw. auf die Notwendigkeit einer außerplanmäßigen Abschreibung können der Sachverhaltsbeschreibung nicht entnommen werden.

Hinweise:

- SsD-Anwender verfahren ebenso wie im HGB (SsD I.5.1.1.2.).
- IPSAS-Bilanzierer können wählen, ob sie die Fremdkapitalzinsen aktivieren wollen (Benchmark Treatment; IPSAS 5.14 f.) oder nicht (Alternative Treatment; IPSAS 5.17 ff.). Die Ausübung des Aktivierungswahlrechts erfolgt wie für IFRS beschrieben (IPSAS 31.26, IPSAS 5.5 und IPSAS 5.18).

19 Vgl. Kirsch, in: Hofbauer/Kupsch (Hrsg.), Rechnungslegung, 2015, § 255 Rz. 88.

20 Vgl. Schubert/Gadek, a.a.O. (Fn. 14), § 255 HGB Rz. 40.

21 Der Fair Value gilt als verlässlich bestimmbar, wenn (a) die Schwankungsbreite der sachgerechten Bemessung des Fair Value für diesen Vermögenswert nicht signifikant ist oder (b) die Eintrittswahrscheinlichkeiten der verschiedenen Schätzungen innerhalb dieser Bandbreite vernünftig geschätzt und bei der Bemessung des Fair Value verwendet werden kann (IAS 38.47; IPSAS 31.45).

22 Zur Erläuterung des Begriffs vgl. Beck/Klar, DB 2007 S. 2821.

23 Zur Erläuterung des Begriffs vgl. ebenda.

24 Vgl. Lorson/Haustein/Beske, KoR 2018 S. 529 ff.

IV. Folgebewertung

1. Wie erfolgt die planmäßige Folgebewertung von immateriellen Vermögensgegenständen bzw. -werten?

In einem *handelsrechtlichen Jahresabschluss* sind alle „(Vermögensgegenstände) des Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist“ (§ 253 Abs. 3 Satz 1 HGB), planmäßig abzuschreiben. Dies gilt auch für bestimmte selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände, deren Nutzungsdauer ausnahmsweise nicht verlässlich bestimmt werden kann (§ 253 Abs. 3 Satz 1 HGB) sowie den derivativen GoF, der „als zeitlich begrenzt nutzbarer Vermögensgegenstand (gilt)“ (§ 246 Abs. 1 Satz 4 HGB). Abschreibungsbeginn ist gewöhnlich der Zeitpunkt der Betriebsbereitschaft (im Fall einer Anschaffung) bzw. die Fertigstellung (im Fall der Selbsterstellung).

Die Abschreibung erfolgt grds. über den Zeitraum der erwarteten wirtschaftlichen Nutzungsdauer. In den benannten Ausnahmefällen (GoF [SsD wie HGB] und für bestimmte selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände [nur HGB]) ist eine fiktive Nutzungsdauer von zehn Jahren anzunehmen. Hilfreich bei der Bestimmung der wirtschaftlichen Nutzungsdauer können gesetzliche oder vertragliche Regelungen bzw. wirtschaftliche oder sonstige Kontextfaktoren wie z.B. Produktlebenszyklen oder technische Entwicklungen sein. Die Nutzungsdauer soll dabei nach betriebsindividuellen Gesichtspunkten bemessen werden (DRS 24.97 f).

Demgegenüber sollen der planmäßige Werteverzehr bzw. die planmäßigen Abschreibungen von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten (SsD I.4.2.1. i.V.m. SsD I.4.2.3. und § 253 Abs. 1 HGB) in einen *SsD-Abschluss* nicht gem. der betriebsindividuellen wirtschaftlichen, sondern „soweit einschlägig“ nach der betriebsgewöhnlichen (steuerlichen) Nutzungsdauer laut AfA-Tabellen erfolgen (SsD I.4.2.3.). Indes existieren keine spezifischen AfA-Tabellen im Kontext der immateriellen Vermögensgegenstände. Des Weiteren enthalten die SsD nur konkrete Vorschriften für die planmäßige Abschreibung von geleisteten Investitionszuweisungen und -zuschüssen. Diese sind grds. über die Bindungsdauer (längstens über 25 Jahre) abzuschreiben (SsD I.5.1.1.1.).

IFRS und IPSAS unterscheiden grds. zwischen immateriellen Vermögenswerten, deren Nutzungsdauer verlässlich bestimmt werden kann, und sonstigen Vermögenswerten, zu denen der GoF zählt (IAS 38.88; IPSAS 31.87). Erstere sollen planmäßig über den Zeitraum der wirtschaftlichen Nutzungsdauer gem. dem Verzehr des wirtschaftlichen Nutzens abgeschrieben werden. Die Abschreibung letzterer kann nur außerplanmäßig erfolgen (IAS 38.108; IPSAS 31.107).

Planmäßige Abschreibungen bei abnutzbaren immateriellen Vermögenswerten beginnen im Zeitpunkt der Betriebsbereitschaft (IAS 38.97; IPSAS 31.96). Sie können – wie bei HGB- und SsD-Bilanzierung – von den historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten erfolgen (sog. Cost Model). Alternativ ist – wie im Sachanlagevermögen nach IFRS und IPSAS – auch die Anwendung der Neubewertungsmethode (sog. Revaluation Model) zulässig (IAS 38.72; IPSAS 31.71).

Die Bestimmungen zum Cost oder Revaluation Model unterscheiden sich bei immateriellen Vermögenswerten in zwei Punkten von jenen bei Property, Plant and Equipment: Erstens muss kein Restwert geschätzt werden. Vielmehr ist dieser mit Null anzunehmen, sofern am Ende der Nutzungsdauer weder (a) Erwerbsverpflichtungen Dritter noch (b) ein aktiver Markt bestehen (IAS 38.100; IPSAS 31.99). Zweitens ist eine (Neu-)Bewertung zum Fair Value von immateriellen Vermögenswerten

nur zulässig, wenn für diese Vermögenswerte – ausnahmsweise – ein aktiver Markt vorhanden ist (IAS 38.75-87; IPSAS 31.74-86). Bei Anwendung des Revaluation Modells ist zunächst der Vorjahresbuchwert planmäßig um Abschreibungen gem. dem Verzehr des wirtschaftlichen Nutzens des immateriellen Vermögenswerts zu mindern, bevor eine Neubewertung des gebrauchten immateriellen Vermögenswerts auf den Fair Value zum Bilanzstichtag vorgenommen wird (IAS 38.75; IPSAS 31.74), der die historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten überschreiten kann. Die Buchungstechnik entspricht jener im Sachanlagevermögen nach IAS 16 bzw. IPSAS 17.²⁵

Fall 4.1: Planmäßige Folgebewertung von immateriellen Vermögensgegenständen bzw. -werten

Sachverhalt:

Die HgB GmbH hat sich nach langer Überlegung für den Kauf einer Softwarelizenz entschieden. Der Preis für die Zehn-Jahres-Lizenz des Softwarepakets beträgt 275.000 €.

Fraglich ist die Folgebewertung nach HGB und IFRS nach Ablauf des ersten Nutzungsjahres, wenn Neun-Jahres-Lizenzen dieser Software für 300.000 € gehandelt werden.

Beurteilung:

Bei *HGB-Bilanzierung* ist der Wertverzehr der Softwarelizenz planmäßig linear (da keine weiteren Angaben) über 10 Jahre zu verteilen (§ 253 Abs. 3 HGB). Der Abschreibungsbetrag beträgt 27.500 € per annum. So ist auch bei *IFRS-Anwendung* zu verfahren, wenn das Cost Model zur Anwendung gelangt.

Soll das Wahlrecht zur Anwendung des Modells der erfolgsneutralen Neubewertung ausgeübt werden, ist zunächst ein Neubewertungszyklus danach zu bestimmen, in welchen Zeitabständen es zu substantiellen Wertänderungen kommt. Im Beispiel scheint dies bereits nach dem ersten Nutzungsjahr der Fall zu sein. Zweitens ist zu fragen, ob die beobachtete Wertänderung auf einem aktiven Markt erfolgt (IAS 38.75 i.V.m. IFRS 13 Anhang A). Vereinzelt beobachtete Transaktionen genügen diesem Kriterium nicht. Mithin wird das Neubewertungsmodell nun ausnahmsweise zur Anwendung gelangen können. In diesen Ausnahmefällen entspricht die erste planmäßige Abschreibung jener bei Anwendung des Cost Model. Hernach wäre eine Neubewertung vorzunehmen und der Buchwert um 52.500 € auf 300.000 € zu erhöhen. Die Neubewertung erfolgt erfolgsneutral über das other comprehensive income (OCI) bzw. eine Neubewertungsrücklage (IAS 38.85; IPSAS 31.84) nach Durchführung der planmäßigen Abschreibungen (IAS 38.75; IPSAS 31.74). Im Ergebnis wird die Software bei Anwendbarkeit des Revaluation Model am Bilanzstichtag i.H. ihres Zeitwerts ausgewiesen.

Buchungssatz im Gesamtkostenverfahren bei Anwendung des Cost Model:

Abschreibung auf immaterielle Vermögenswerte	27.500	an	Software	27.500
--	--------	----	----------	--------

Zusätzlicher Buchungssatz bei Anwendung des Revaluation Model:²⁶

Software	52.500	an	OCI	52.500
----------	--------	----	-----	--------

Hinweis:

In der Folgeperiode erhöht sich der Abschreibungsaufwand entsprechend des nun höheren Buchwerts der Software (hier: 300.000 €)

²⁵ Vgl. Lorson/Haustein/Beske, KoR 2018 S. 529 ff.

²⁶ Vgl. Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg, a.a.O. (Fn. 1), § 14 Rz. 54; IAS 38.80.

über die Restnutzungsdauer von 9 Jahren. Das entspricht einem Abschreibungsaufwand i.H.v. 33.333 € in t_2 .

Bei Anwendung der Neubewertungsmethode sind weiterhin die kumulierten Abschreibungen im Anlagespiegel als Teil des Anhangs zu modifizieren, damit sie zu dem Neubewerteten Bilanzwert passen (IAS 38.118). Dabei bestehen zwei Ausweisalternativen (IAS 38.80):

- a) Nettodarstellung: Neustart der kumulierten Abschreibungen. Sie werden im Anlagespiegel auf Null gesetzt; oder
- b) Bruttodarstellung:
 - Ermittlung eines fiktiven Zugangswerts (hier: 333.333 €) durch Hochrechnung des tatsächlichen Zugangswerts nach Maßgabe des Verhältnisses aus Fair value zu Buchwert (hier: 300.000 € zu 247.500 €) sowie
 - Berechnung fiktiver kumulierter Abschreibungen als Differenz aus fiktivem Zugangswert und aktuellem Bilanzwert (hier: 333.333 – 300.000 = 33.000).²⁷

Hinweise: Nach SsD ist wie nach HGB zu verfahren. IFRS-Anwender müssen noch latente Steuern erfassen, was nach IPSAS verboten ist. Ansonsten gilt: IPSAS = IFRS.

2. Wie erfolgt die außerplanmäßige Folgebewertung von immateriellen Vermögensgegenständen bzw. -werten?

Alle betrachteten Normensysteme enthalten Bestimmungen zu etwaigen außerplanmäßigen Wertkorrekturen in Form von außerplanmäßigen Abschreibungen bzw. Wertminderungen (Impairment) oder Zuschreibungen bzw. Werterhöhungen (Reversal of Impairment). Diese Wertminderungs- oder Zuschreibungsprüfungen sind ggf. ergänzend zur planmäßigen Folgebewertung vorzunehmen.

*HGB- und SsD-*Bilanzierer müssen im immateriellen Anlagevermögen ebenso wie im Sachanlagevermögen verfahren. Eine außerplanmäßige Abschreibung muss bei dauerhafter Wertminderung erfolgen (§ 253 Abs. 3 Satz 5 HGB; SsD I.4.2.3.).²⁸ Entfällt der Grund für die außerplanmäßige Abschreibung, ist eine Zuschreibung vorzunehmen (§ 253 Abs. 5 Satz 1 HGB; SsD I.4.2.4.). Die Zuschreibung darf den Betrag der planmäßig fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht überschreiten. Die Obergrenze der Zuschreibung bilden also die historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Zugangswerte. Ausgenommen von der Zuschreibungspflicht ist der derivative GoF. Vielmehr besteht hier ein Zuschreibungsverbot (§ 253 Abs. 5 Satz 2 HGB; SsD I.4.2.4.).

Bei der *IFRS-Bilanzierung* ist zwischen zwei Gruppen von immateriellen Vermögenswerten zu unterscheiden:

- a) solchen mit einer *verlässlich bestimmbar* Nutzungsdauer und
- b) solchen, deren Nutzungsdauer *nicht verlässlich bestimmbar* ist.

Die der erstgenannten Gruppe (a) zuzuordnenden Vermögenswerte sind daraufhin zu überwachen, ob Anhaltspunkte für eine Wertminderung eines Vermögenswerts vorliegen (IAS 36.9). Nur wenn dies bejaht wird, ist hierfür ein Wertminderungstest durchzuführen. Demgegenüber entfällt bei Vermögenswerten der zweiten Gruppe (b) die Überwachung von Wertminderungsindikatoren. Stattdessen ist hierfür grds.

jährlich – unabhängig von bestehenden Anhaltspunkten für eine Wertminderung – ein Werthaltigkeitstest (Impairment-Test) durchzuführen. Für diese Form der Folgebewertung wurde der Begriff *Impairment Only Approach* (IOA) geprägt. In den Anwendungsbereich des IOA fallen nach IAS 36.10 i.V.m. IAS 38.108 insgesamt

- immaterielle Vermögenswerte, die noch nicht gebrauchsbereit sind (b1),
- immaterielle Vermögenswerte mit unbestimmter Nutzungsdauer (b2) sowie
- derivative Geschäfts- oder Firmenwerte (b3).

In den Fällen b1 und b2 sind die Gebrauchsbereitschaft und Bestimmbarkeit der Nutzungsdauer jährlich zu prüfen (IAS 38.108). Wird im Folgenden eine (neue) Restnutzungsdauer festgelegt, handelt es sich nicht um die Änderung einer Bilanzierungs- oder Bewertungsmethode, sondern um die Änderung von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen, die prospektiv ohne Anpassung der Vergleichswerte des Vorjahres vorzunehmen sind (IAS 38.109).²⁹

Die Vorgehensweise beim Impairment-Test von immateriellen Vermögenswerten nach IFRS entspricht grds. jener von Sachanlagen.³⁰ Können isolierte Zahlungsströme für einzelne Vermögenswerte ermittelt werden, ist der Buchwert dieser Vermögenswerte mit deren erzielbarem Wert zu vergleichen. Andernfalls erfolgt die Ermittlung eines Wertminderungs- bzw. Zuschreibungsbedarfs auf der Basis einer sog. zahlungsmittelgenerierenden Einheit (IAS 36.66 f.). Hierbei kommt es zu einer Besonderheit gegenüber dem Sachanlagevermögen. Unterschreitet der erzielbare Betrag einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit, der ein derivativer GoF zugeordnet wurde, deren Buchwert, ist zunächst der GoF außerplanmäßig abzuschreiben (Abwertungsvorrang des derivativen GoF), bevor ein etwaiger verbleibender Wertminderungsbedarf buchwertproportional auf die Vermögenswerte verteilt wird, die in den Anwendungsbereich von IAS 36 fallen (IAS 38.111 i.V.m. IAS 36.104). Zudem verbieten auch die IFRS für einen derivativen GoF eine Zuschreibung.

Bei der *IPSAS-Bilanzierung* ist einerseits analog zu den IFRS zu verfahren. Andererseits ist bei der Abbildung eines außerplanmäßigen Werteverzehrs (oder eines Zuschreibungsbedarfs) zwischen zahlungsmittelgenerierenden und nicht zahlungsmittelgenerierenden immateriellen Vermögensgegenständen zu unterscheiden und entsprechend sind IPSAS 26 bzw. IPSAS 21 anzuwenden.³¹ Ein derivativer GoF fällt gem. IPSAS 26.18A grds. in den Anwendungsbereich von IPSAS 26 und ist als Teil einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit in den Impairment-Test einzubeziehen. Es gelten die Bestimmungen in IPSAS 26.90A-90O.

Fall 4.2: Außerplanmäßiger Werteverzehr von immateriellen Vermögensgegenständen/-werten

Sachverhalt:

Eine für 275.000 € erworbene Buchhaltungssoftware des Landes Südsachsen (S-SD) ist bereits nach fünf Jahren technisch überholt. Eine Sicherheitslücke verhindert die weitere Nutzung. Zur Schließung der Sicherheitslücke kann entweder die Zehnjahreslizenz einer vergleichbaren, sicheren Alternativsoftware (zum Preis von 300.000 €)

²⁷ Vgl. Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg, a.a.O. (Fn. 1), § 14 Rz. 54, i.V.m. § 13 Rz. 100.

²⁸ Davon kann bei einer für mehr als die Hälfte der verbleibenden Restnutzungsdauer oder für mehr als fünf Jahre zu erwartenden Wertminderung ausgegangen werden. Vgl. Schubert/Andrejewski, in: Grottel u.a. (Hrsg.), Beck. Bil-Komm., 11. Aufl., § 253 HGB Rz. 396.

²⁹ Zum genauen Ablauf des Impairment-Test vgl. Lorson/Haustein/Beske, KoR 2018 S. 529 ff.

³⁰ Vgl. ebenda.

³¹ Vgl. ebenda.

oder ein Update der aktuell genutzten Software (für 20.000 €) erworben werden. Zudem bietet der Hersteller der inzwischen unsicheren Software seinen Kunden die Rücknahme der Lizenz mit einer Ausgleichszahlung von 50.000 € an. Fraglich ist die Folgebewertung der Lizenz zum 31.12.t₃ nach SsD und IPSAS bei den unverändert verbleibenden fünf Nutzungsjahren.

Beurteilung:

Nach § 253 Abs. 3 Satz 5 HGB und SsD I.4.2.3. ist nur dann auf den beizulegenden Wert am Bilanzstichtag abzuschreiben, wenn die Wertminderung voraussichtlich dauernd ist. Unter der Annahme, dass das Update nicht erworben wird, kommt es durch die Sicherheitslücke zu einer dauerhaften Wertminderung.³² Die planmäßig fortgeführten Anschaffungskosten der Lizenz betragen zum Bilanzstichtag t₃ 137.500 €. Durch den Wegfall der Nutzungsmöglichkeit ist eine außerplanmäßige Abschreibung i.H.v. 87.500 € auf den Betrag der Ausgleichszahlung (50.000 €) vorzunehmen. Wird andererseits das Update durchgeführt, wird der zuverlässige Gebrauchszustand der Software aufrechterhalten. In der Folge bleibt der ursprüngliche Werteverzehr erhalten bzw. es fällt ein zusätzlicher Erhaltungsaufwand von i.H.v. 20.000 € an.³³

Nach den IPSAS wird die Lizenz als nicht zahlungsmittelgenerierender Vermögenswert klassifiziert, da die Software nicht zum Verkauf, sondern für die Eigennutzung in der Buchführung vorgesehen ist und folglich keine Zahlungsströme generiert. Somit fällt die Lizenz in den Anwendungsbereich von IPSAS 21; hiernach ist eine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen, wenn der *erzielbare Leistungsbetrag* der Software dessen Buchwert am Bilanzstichtag unterschreitet. Der erzielbare Leistungsbetrag entspricht dem höheren Betrag aus Fair Value abzüglich Veräußerungskosten und Nutzungswert (IPSAS 21.35). Der Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten ist mit der Ausgleichszahlung i.H.v. 50.000 € gleichzusetzen (IPSAS 21.40). Der Nutzungswert kann über den *Wiederherstellungskosten-orientierten Ansatz* ermittelt werden (IPSAS 21.48). Dazu werden vom Anschaffungswert (a) die Abschreibungen abgezogen und der Restbuchwert berechnet (b) (hier 137.500 €). Zum Vergleich wird ein fiktiver Restbuchwert (d) eines gleichwertigen Ersatzes zu Wiederbeschaffungskosten ermittelt (c). Zusätzlich werden vom fiktiven Restbuchwert (d) die Kosten des Updates abgezogen. Das Ergebnis ist der wiederherstellbare Leistungsbetrag (e). Der positive Unterschiedsbetrag zwischen Restbuchwert (b) und wiederherstellbarem Leistungsbetrag (e) stellt den außerplanmäßigen Werteverzehr dar. Im Ergebnis ist ein Impairment Loss i.H.v. 7.500 € zu erfassen. Das Verfahren wird in Tab. 3 verdeutlicht.

Tab. 3: Wiederherstellungskosten-orientierter Ansatz für immaterielle Vermögenswerte nach IPSAS

a)	Anschaffungswert „neue Software“	275.000 €
	Abschreibungen bis t ₃	137.500 €
b)	Restbuchwert in t ₃	137.500 €
c)	Wiederherstellungskosten „neue Software“	300.000 €
	Fiktive Abschreibungen bis t ₃	150.000 €
d)	Fiktiver Restbuchwert in t ₃	150.000 €
	./. Update-Kosten	20.000 €
e)	Wiederherstellbarer Leistungsbetrag	130.000 €
b) – e)	Außerplanmäßige Abschreibung	7.500 €

32 Zur Diskussion, ob Erhaltungsaufwand oder nachträgliche Anschaffungskosten anfallen, siehe Winnefeld, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rn. 1060.

33 Vgl. DRS 24.B92.

Hinweis:

HGB-Anwender gehen analog zu den SsD vor. IFRS-Anwender können nur IAS 36 anwenden und müssten die Softwarelizenz einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit zuordnen, da der Nutzungswert der Software (Barwert der abgrenzbaren Einzahlungsüberschüsse aus der Nutzung der Software und deren Veräußerung am Ende der Nutzungsdauer) nicht ermittelbar ist.

Fall 4.3: Impairment-Test auf Basis einer Zahlungsmittelgenerierenden Einheit (ZMGE)

Sachverhalt:

Die IFF-RISS AG ist IFRS-Anwender. Ihr Leistungsspektrum umfasst eine Sparte „Bootsrundfahrten“. Für diese ZMGE wurden folgende Informationen zum 31.12.t₁ ermittelt: Goodwill (Buchwert (BW) 100 T€); Schiff (BW 300 T€; Restnutzungsdauer (RND) 10 Jahre; Schrotterlös 150 T€); Verwaltungsgebäude (BW 80 T€; RND 10 Jahre; Liquidationserlös 10 T€); Buchungssystem (Software; 20 T€; RND 5 Jahre); Vorräte (BW 30 T€); Forderungen (BW 70 T€); Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen (BW 50 T€); Nutzungswert (VIU: 550 T€); beizulegender Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten (NFV; 500 T€). Fraglich ist die Abbildung folgender Szenarien (SZ), wobei in allen Perioden Wertminderungsindikatoren vorliegen:

- SZ1: Durchführung des Impairment-Tests zum 31.12.t₁,
- SZ2: Durchführung des Impairment-Tests zum 31.12.t₂,
 - wobei Vorräte, Forderungen und Verbindlichkeiten jenen zum 31.12.t₁ entsprechen;
 - VIU (NFV) auf 500 T€ (510 T€) gesunken (angestiegen) sein sollen, weil der Diskontierungszeitraum um ein Jahr kürzer ist.
- SZ3: Variante von SZ2: Durchführung des Impairment-Tests zum 31.12.t₂, wobei aufgrund des Einbruchs der Cashflows VIU und NFV 200 T€ betragen sollen.

Beurteilung (SZ1):

Die ZMGE beinhaltet regelmäßig nur Vermögenswerte (keine Verbindlichkeiten) und umfasst auch Vermögenswerte, die nicht in den Anwendungsbereich von IAS 36 fallen (hier Vorräte, Forderungen). Unter der Annahme, dass letztere Vermögenswerte bereits auf Wertminderung gem. IAS 2 und IFRS 9 geprüft worden sind, sind die Buchwerte aller Vermögenswerte der ZMGE zu addieren und die Summe (hier 600 T€) ist mit dem erzielbaren Betrag (höherer Wert von NFV und VIU; hier 550 T€) zu vergleichen. Mithin ergibt sich die Notwendigkeit, eine Wertminderung (impairment loss) i.H.v. 50 T€ zu erfassen. Aufgrund der Abwertungshierarchie (Goodwill zuerst), erfolgt eine außerplanmäßige Abschreibung auf den Goodwill von 50 T€. Der neue Buchwert der ZMGE beträgt 550 T€.

Beurteilung (SZ2):

Es besteht kein Zuschreibungsbedarf, denn der Anstieg des erzielbaren Betrags bei unveränderten Cashflow-Prognosen, allein aufgrund eines kürzeren Diskontierungszeitraums, ist unbeachtlich (IAS 36.116).

Beurteilung (SZ3):

Nach planmäßiger Abschreibung der abnutzbaren Vermögenswerte beträgt der Buchwert der ZMGE 524 T€. Hieraus resultiert ein außerplanmäßiger Abschreibungsbedarf von 324 T€. Dieser ist auf die Vermögenswerte im Anwendungsbereich von IAS 36 (Goodwill, Schiff, Gebäude, Software) – wenn möglich (IAS 36.108) – zu verteilen. Wegen des Abwertungsvorrangs des Goodwills wird dieser auf Null abgeschrieben. Der verbleibende impairment loss von 274 T€ ist buchwertproportional auf die anderen assets im Anwendungsbereich von IAS 36 zu verteilen, ohne dass der Buchwert nach Abschreibung den Zeitwert

Tab. 4: Rechenschritte für den Impairment-Test

Posten	Jahr 1			Jahr 2			
	Ausgangsdaten	Impairment SZ1	31.12.t ₁	planm. Abschr.	Buchwerte vor SZ3	Impairment SZ3	31.12.t ₂
Goodwill (GW)	100	-50	50		50	-50	0
Schiff	300		300	-15	285	-135	150
Gebäude	80		80	-7	73	-63	10
Software	20		20	-4	16	-16	0
Vorräte	30		30		30	0	30
Forderungen	70		70		70	0	70
Summe	600	-50	550		524	-264	260

(fair value) eines Vermögenswerts unterschreiten darf (IAS 36.105 (a)). Die absolute Wertuntergrenze bildet der Restwert am Ende der Nutzungsdauer. Mithin kann der Buchwert der ZMGE durch die außerplanmäßige Abschreibung von Schiff (-135 T€), Gebäude (-63 T€) und Software (-16 T€) nur um 264 T€ auf 260 T€ gesenkt werden (IAS 36.108). Die Tab. 4 veranschaulicht die Rechenschritte der Szenarien 1 und 3.

Hinweis:

Nach IPSAS 26 ist analog zu verfahren. Bei HGB- und SsD-Bilanzierung sind Niederstwerttests nach dem Einzelbewertungsprinzip vorzunehmen.

V. Zusammenfassung und Ausblick

Der vorliegende Beitrag greift unter der Überschrift „Bilanzierungsfeld immaterielle Vermögensgegenstände bzw. intangible assets“ grundlegende Fragen der Bilanzierung für die Normensysteme HGB & SsD sowie IFRS und IPSAS auf. Tab. 5 fasst die Ergebnisse synoptisch zusammen. Der nächste Teil 6 wird auf das Bilanzierungsfeld Leasing aus Leasingnehmersicht – wiederum in der Differenzierung nach HGB, SsD, IFRS und IPSAS – eingehen.

Tab. 5: Zusammenfassung zum Bilanzierungsfeld immaterielle Vermögensgegenstände bzw. -werte

Definition, Ansatz und Ausweis von immateriellen Vermögensgegenständen bzw. -werten.				
	HGB	SsD	IFRS	IPSAS
Definition	keine Legaldefinition; Ableitung z.B. aus Bilanzgliederung (§ 266 Abs. 2 HGB): – Anlagevermögen – weder sächlich noch finanziell		explizite Definition (IAS 38.8 und IPSAS 31.16): – Vermögenswert (IASB-CF.4.3; IPSAS-CF.5.6) – identifizierbar aufgrund Separierbarkeit oder aufgrund einer verbindlichen rechtlichen oder vertraglichen Vereinbarung (IAS 38.12; IPSAS 31.19 f.) – weder sächlich noch monetär	
Ausweis	§ 266 Abs. 2 A I. HGB	SsD Anlage 1A.	IAS 1.60 i.V.m. IAS 1.54 und IPSAS 1.70 i.V.m. IPSAS 1.88 (Kategorie: regelmäßig non-current assets i.V.m. Mindestgliederungstiefe)	
Aktivierung				
entgeltlicher Erwerb, Tausch und Unternehmenszusammenschluss	Aktivierungspflicht			Aktivierungspflicht – Ausnahme: Kulturgüter (IPSAS 31.11)
Schenkung	Aktivierungswahlrecht (WR)	Aktivierungspflicht	Aktivierungspflicht	
selbst erstellt bzw. geschaffen	WR (§ 248 Abs. 2) bei Vorliegen der Voraussetzungen, wie Abgrenzbarkeit von Forschung und Entwicklung (§ 255 Abs. 2a Satz 4 HGB)	Aktivierungsverbot (SsD I.5.1.1.)	Aktivierungspflicht bei – kumulativem Vorliegen von 6 Kriterien (IAS 38.57 bzw. IPSAS 31.55) und – Abgrenzbarkeit von Forschung und Entwicklung (IAS 38.53; IPSAS 31.51)	
sonstige Verbote	z.B. selbst geschaffene Marken (§ 248 Abs. 2 Satz 2 HGB)	Steuererhebungsrecht (SsD I.5.1.1.)	z.B. selbst geschaffene Marken (IAS 38.63)	z.B. selbst geschaffene Marken (IPSAS 31.61) oder Steuererhebungsrecht (IPSAS-CF.BC5.18)
sonstige Aktivierungspflichten	derivativer GoF/Goodwill (§ 246 Abs. 1 Satz 4 HGB; SsD I.5.1.1.3; IFRS 3.32)			derivativer GoF/Goodwill (ab 01.01.2019; IPSAS 40.59 (d) i.V.m. IPSAS 40.85)
		geleistete Investitionszuweisungen und -zuschüsse (SsD I.5.1.1.1.)		

Zugangsbewertung				
	HGB	SsD	IFRS	IPSAS
selbst geschaffenes IAV				
Bewertungsmaßstab	Herstellungskosten (§ 253 Abs. 2 und 3 HGB)	n/a	Herstellungskosten (IAS 38.65)	„at cost“ (IPSAS 31.63)
Bestandteile	– Entwicklungskosten (§ 255 Abs. 2a HGB) – Einzel- und angemessene Teile der Gemeinkosten (§ 255 Abs. 2 und 3 HGB)	n/a	Entwicklungskosten (IAS 38.66 bzw. IPSAS 31.64): – direkt zurechenbare fixe und variable Kosten – keine allgemeinen Kosten	
erworbenes IAV				
Erwerb durch Kauf	Anschaffungskosten, Wert der Gegenleistung, „at cost“ (§ 253 Abs. 1 Satz 2; SsD I.4.2.3.; IAS 38.27; IPSAS 31.34)			
Erwerb durch Tausch	Buchwert oder Zeitwert des hingegebenen Vermögensgegenstands	Zeitwert des hingegebenen Vermögensgegenstands (SsD I.4.2.1.)	Fair Value des erhaltenen Vermögenswerts (IAS 38.45; IPSAS 31.43)	
Erwerb durch Unternehmenszusammenschluss	– Asset Deal: Ausweis aller immateriellen VG im Einzelabschluss – Share Deal: kein Ausweis immaterieller VG im Einzelabschluss			
Folgebewertung				
	HGB	SsD	IFRS	IPSAS
planmäßiger Werteverzehr				
Nutzungsdauer (ND)	– wirtschaftliche ND (DRS 24.97-98) – nicht bestimmbar oder GoF: 10 Jahre (§ 253 Abs. 3 Satz 3 und 4 HGB)	– steuerliche AfA-Tabellen, soweit einschlägig, sonst betriebsgewöhnliche ND (SsD I.4.2.3.) – GoF: ND ist zeitlich begrenzt (SsD I.5.1.1.3.)	wirtschaftliche ND; Schätzung nach betriebsgewöhnlichen Faktoren (IAS 38.90 bzw. IPSAS 31.89)	
Abschreibungsbeginn	Betriebsbereitschaft bzw. Fertigstellung (DRS 24.104)	Gefahrenübergang bzw. Betriebsbereitschaft (SsD I.4.2.3.)	wie HGB: Betriebsbereitschaft (IAS 38.97 bzw. IPSAS 31.96)	
Abschreibungsmethode	– orientiert am Werteverzehr frei wählbar, – wenn nicht bestimmbar linear (DRS 24.102)	linear (SsD I.4.2.3.)	linear, degressiv, leistungsabhängige Abschreibung gemäß dem Verzehr des wirtschaftlichen Nutzens (IAS 38.98 bzw. IPSAS 31.97)	
Abschreibungsausgangswert	historische Anschaffungs- oder Herstellungskosten		Wahlrecht – historische Anschaffungs- oder Herstellungskosten – Fair Value (Neubewertungsmodell; IAS 38.75-87 bzw. IPSAS 31.74-86)	
außerplanmäßiger Werteverzehr				
Kriterien	bei voraussichtlich dauerhafter Wertminderung (§ 253 Abs. 3 Satz 5 bzw. SsD I.4.2.3.)		– abnutzbare Vermögenswerte im Anwendungsbereich von IAS 36 und IPSAS 21 und IPSAS 26: bei Vorliegen interner und externer Wertminderungs- (Impairment) oder Wert-erhöhungsindikatoren (Reversal of impairment) (IAS 36.12 bzw. IPSAS 21.27 für non-cash-generating assets oder IPSAS 26.25 für cash-generating assets) Durchführung des Impairment-Tests (Vergleich von Buchwert und erzielbarer Leistungs-/Betrag) – sonstige Vermögenswerte (z.B. Goodwill oder IAV mit nicht verlässlich schätzbarer ND: Impairment Only Approach (IAS 38.108 i.V.m. IAS 36.10 bzw. IPSAS 21.26A für non-cash-generating assets oder IPSAS 26.23 für cash-generating assets))	