

Update zu aktuellen
Entwicklungen des HGB

Ausgabe 3,
März 2016

HGB direkt

pwc

DRS 24: Immaterielle Vermögensgegenstände im Konzernabschluss

Aktueller Anlass

Das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee (DRSC) hat am 30. Oktober 2015 den Deutschen Rechnungslegungs Standard Nr. 24 „Immaterielle Vermögensgegenstände im Konzernabschluss“ verabschiedet. Dieser wurde nun im Bundesanzeiger am 23. Februar 2016 bekannt gemacht.

DRS 24 konkretisiert für alle Unternehmen, die nach § 290 HGB oder § 11 PubLG zur Konzernrechnungslegung verpflichtet sind, die handelsrechtlichen Vorschriften zur Bilanzierung **immaterieller Vermögensgegenstände** und adressiert in diesem Zusammenhang bestehende Zweifelsfragen. Ziel ist es, eine einheitliche Anwendung der Vorschriften sicherzustellen und die Informationsfunktion des Konzernabschlusses zu stärken. Die entsprechende Anwendung auf Jahresabschlüsse wird empfohlen. Nicht Gegenstand des Standards ist der erworbene **Geschäfts- oder Firmenwert**. Dessen Bilanzierung regelt DRS 23 „Kapitalkonsolidierung (Einbeziehung von Tochterunternehmen in den Konzernabschluss)“.

Auswirkungen

Im Vergleich zu dem am 13. Mai 2015 veröffentlichten Standardentwurf (E-DRS 32; siehe dazu ausführlich HGB direkt, Ausgabe 6, Mai 2015) enthält der endgültige Standard, abgesehen von den Erstanwendungs- und Übergangsvorschriften (s.u.), keine materiellen Änderungen. Im Folgenden werden deshalb lediglich einzelne wesentliche Regelungen zu bislang in der Literatur kontrovers diskutierten Zweifelsfragen dargestellt.

In der Entwicklung befindliche immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens:

- **Aktivierungsvoraussetzungen** für ein in der Entstehung befindliches immaterielles Gut, das dem Anlagevermögen zuzuordnen ist, sind, dass es sich in der Entwicklung befindet, es die Vermögensgegenstandseigenschaften erfüllt, der angestrebte immaterielle Vermögensgegenstand mit hoher Wahrscheinlichkeit entsteht, ihm die Entwicklungskosten verlässlich zugerechnet werden können und kein Aktivierungsverbot besteht (DRS 24.45). Eine **hohe Wahrscheinlichkeit** setzt voraus, dass die Fertigstellung des immateriellen Vermögensgegenstands technisch

realisierbar und beabsichtigt ist und dafür adäquate Ressourcen verfügbar sind (DRS 24.50).

- Wird das Aktivierungswahlrecht ausgeübt, müssen in die **Herstellungskosten** mindestens alle bei dessen Entwicklung anfallenden Aufwendungen einbezogen werden, die ab dem Zeitpunkt der Erfüllung der Ansatzvoraussetzungen entstehen und Pflichtbestandteile nach § 255 Abs. 2a i.V.m. Abs. 2 HGB sind. Für zuvor in der Berichtsperiode angefallene Entwicklungskosten, die noch nicht in einem Abschluss aufwandswirksam erfasst wurden, besteht ein Einbeziehungswahlrecht (DRS 24.74 u. 86).
- Wird das Aktivierungswahlrecht ausgeübt und sind die Aktivierungsvoraussetzungen zu einem späteren Zeitpunkt nicht mehr erfüllt, sind die aktivierten Entwicklungskosten nicht außerplanmäßig abzuschreiben, sondern **auszubuchen**. Werden die Aktivierungsvoraussetzungen zu einem späteren Zeitpunkt erneut erfüllt, dürfen die ausgebuchten Entwicklungskosten nicht erneut aktiviert werden. Das Aktivierungswahlrecht gilt dann nur für „neue“ Entwicklungskosten (DRS 24.54 u. 60 f.).
- Der Standard enthält neben Empfehlungen zum **Ausweis** (DRS 24.120 f.) umfangreiche Konkretisierungen der speziellen **Anhangangaben** im Fall der Ausübung des Aktivierungswahlrechts (DRS 24.140-146).

Unentgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände:

- Das Aktivierungswahlrecht selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens greift für sie nicht. Vielmehr besteht eine **Aktivierungspflicht** (DRS 24.39). Dies gilt bspw. bei der Sachzuzahlung eines immateriellen Vermögensgegenstands des Anlagevermögens in die Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB oder bei einer derartigen Zuwendung der öffentlichen Hand (DRS 24.41).
- Der Standard enthält umfangreiche Empfehlungen zu ihrem **Ausweis** in Abhängigkeit von ihrer Bedeutung (DRS 24.123-126).

Modifikation/Wesensänderung von Vermögensgegenständen:

- Wird ein betriebsbereiter immaterieller Vermögensgegenstand modifiziert, d.h. erweitert oder über seinen ursprünglichen Zustand hinaus wesentlich verbessert, richtet sich die Aktivierung der mit der **Modifikation** zusammenhängenden Aufwendungen grds. nach der Aktivierung des zugrunde liegenden (modifizierten) Vermögensgegenstands in Abhängigkeit von dessen Einstufung als erworben oder (auf eigenes Risiko) selbst geschaffen. Wer das Risiko der erfolgreichen Modifikation trägt, ist demgegenüber unbeachtlich (DRS 24.32-36). Wird bspw. eine erworbene Software über die Herstellung der Betriebsbereitschaft hinaus auf eigenes Risiko modifiziert, indem sie mit zusätzlichen Funktionalitäten ausgestattet wird, müssen die dabei anfallenden Aufwendungen aktiviert werden, da die zugrunde liegende erworbene Software aktivierungspflichtig ist. Dies bedarf der Implementierung adäquater Systeme und Prozesse zur Aufwandserfassung, die ggf. mangels Ausübung des Aktivierungswahlrechts für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens nicht vorhanden sind.
- Führt demgegenüber die Veränderung eines bestehenden, aktivierten immateriellen Vermögensgegenstands zu einer Wandlung seiner Funktion und damit seiner Zweckbestimmung, liegt eine **Wesensänderung** und damit ein neuer immaterieller Vermögensgegenstand vor. In diesem Fall ist die Aktivierung der damit zusammenhängenden Aufwendungen, inkl. des Buchwerts des veränderten immateriellen Vermögensgegenstands, insgesamt neu in Abhängigkeit davon, wer das Herstellungsrisiko des neuen Vermögensgegenstands trägt, zu beurteilen (DRS 24.37 f. u. 76).

Auslizenzierung von immateriellen Vermögensgegenständen:

- Wird ein immaterieller Vermögensgegenstand durch Einräumung eines Nutzungsrechts in Form eines sachlichen, räumlichen und/oder zeitlichen Teilrechts auslizenziert, ist ein **Abgang des Teilrechts** zu erfassen, wenn das wirtschaftliche Eigentum an dem Teilrecht an den Lizenznehmer übertragen wird. Davon kann i.d.R. ausgegangen werden, wenn der Lizenznehmer ein exklusives Nutzungsrecht erhält, die Gegenleistung im Wesentlichen fix ist, die Laufzeit der Lizenz unbegrenzt oder im Fall der Befristung nicht jederzeit kündbar ist und der Lizenzgeber keine weiteren wesentlichen Leistungen erbringen muss. Diese Voraussetzungen müssen kumulativ erfüllt sein (DRS 24.62-65). Der auszubuchende Betrag bestimmt sich in diesem Fall nach dem Verhältnis des beizulegenden Zeitwerts des Teilrechts zum beizulegenden Zeitwert des zugrunde liegenden immateriellen Vermögensgegenstands (DRS 24.66).

Immaterielle Vermögensgegenstände mit zeitlich unbegrenzter Nutzung:

- Immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens mit zeitlich unbegrenzter Nutzung (z.B. Wegerechte) dürfen **nicht planmäßig abgeschrieben** werden (DRS 24.106).
- Erworbene Vermögensgegenstände i.S.d. § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB (z.B. **Marken**), deren unbegrenzte Nutzbarkeit nur durch regelmäßige Erhaltungsmaßnahmen erreicht werden kann, gelten nicht als Vermögensgegenstände mit zeitlich unbegrenzter Nutzung. Sie sind deshalb planmäßig abzuschreiben (DRS 24.108).

Handlungsbedarf

DRS 24 ist erstmals für die Bilanzierung immaterieller Vermögensgegenstände in **nach dem 31. Dezember 2016 beginnenden Geschäftsjahren** anzuwenden. Eine frühere, dann vollumfängliche Anwendung wird empfohlen und ist nach der Bekanntmachung des Standards im Bundesanzeiger für alle zu diesem Zeitpunkt noch nicht aufgestellten handelsrechtlichen Abschlüsse zulässig (DRS 24.147).

Die Regelungen des neuen Standards sind zwingend nur **prospektiv** anzuwenden, d.h. auf immaterielle Vermögensgegenstände, die im oder nach dem Geschäftsjahr der Erstanwendung des DRS 24 erworben oder selbst geschaffen werden. Für zuvor erworbene oder selbst geschaffene Vermögensgegenstände besteht ein Wahlrecht: sie dürfen entweder unverändert bilanziert oder an die Vorschriften des DRS 24 angepasst werden (DRS 24.148).

Keine explizite Erstanwendungs- bzw. Übergangsregelungen enthält der Standard für **Modifikationen**. Aufgrund der Anknüpfung der Aktivierung von Modifikationsaufwendungen an die Aktivierung des zugrunde liegenden (modifizierten) Vermögensgegenstands spricht u.E. viel dafür, darauf abzustellen, wann der zugrunde liegende Vermögensgegenstand erworben oder selbst geschaffen wurde.

Ansprechpartner

Guido Fladt

Tel.: +49 69 9585-1455
g.fladt@de.pwc.com

Barbara Reitmeier

Tel.: +49 69 9585-5446
barbara.reitmeier@de.pwc.com

Wolfgang Weigel

Tel.: +49 69 9585-2574
wolfgang.weigel@de.pwc.com

Dirk Rimmelspacher

Tel.: +49 69 9585-3153
dirk.rimmelspacher@de.pwc.com

Bestellung

Sie können den Newsletter HGB direkt über unser PwCPlus Modul „Capital Markets & Accounting Advisory“ abrufen. Registrieren Sie sich [hier](#) oder senden Sie eine E-Mail an: infosysteme.ass@de.pwc.com.

Alternativ können Sie den Newsletter über folgenden Link **abonnieren**:
www.pwc.de/hgb-direkt.

Wenn Sie den Newsletter abbestellen möchten, senden Sie bitte eine leere E-Mail mit der Betreffzeile „Abbestellung“ an folgende Adresse:
Unsubscribe_HGB_direkt@de.pwc.com.