

Update zu aktuellen
Entwicklungen des HGB

Ausgabe 6,
Mai 2015

HGB direkt

pwc

E-DRS 32: Immaterielle Vermögensgegenstände im Konzernabschluss

Aktueller Anlass

Der HGB-Fachausschuss des DRSC hat am 13. Mai 2015 den Standardentwurf E-DRS 32 „Immaterielle Vermögensgegenstände im Konzernabschluss“ veröffentlicht. Er ist auf der [Homepage des DRSC](#) verfügbar.

Mit dem Standardentwurf sollen die handelsrechtlichen Vorschriften zur Bilanzierung **immaterieller Vermögensgegenstände**, inkl. der geplanten Änderungen durch den Regierungsentwurf zum Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG), konkretisiert und in diesem Zusammenhang bestehende Zweifelsfragen adressiert werden. Zielsetzung ist es, eine einheitliche Anwendung der Vorschriften sicherzustellen und die Informationsfunktion des Konzernabschlusses zu stärken. Kein Gegenstand dieses Standards ist der erworbene **Geschäfts- oder Firmenwert**. Dessen Bilanzierung regelt E-DRS 30 „Kapitalkonsolidierung“.

Auswirkungen

Der Standard soll für alle Unternehmen gelten, die nach § 290 HGB oder § 11 PubLG zur Konzernrechnungslegung verpflichtet sind und einen Konzernabschluss nach handelsrechtlichen Vorschriften aufstellen (E-DRS 32.4 f.). Die entsprechende Anwendung auf Jahresabschlüsse wird empfohlen (E-DRS 32.6).

Der Standardentwurf konkretisiert die Bilanzierung immaterieller Vermögensgegenstände insb. in den folgenden Themenbereichen:

Ansatz:

Der Ansatz eines immateriellen Gutes hängt insb. davon ab, ob es sich um einen immateriellen Vermögensgegenstand handelt, ob dieser dem Anlage- oder Umlaufvermögen zuzuordnen ist und ob dieser selbst geschaffen oder erworben ist. In diesem Zusammenhang sieht E-DRS 32 u.a. Folgendes vor:

- Ein Gut ist ein **Vermögensgegenstand**, wenn es nach der Verkehrsauffassung gegenüber Dritten separat abstrakt (einzel-)verwertbar ist (E-DRS 32.16).
- Ein **immaterieller** Vermögensgegenstand ist ein nichtfinanzieller Vermögensgegenstand ohne bedeutende physische Substanz (E-DRS 32.7). Besteht ein zusammengesetztes Gut aus einer materiellen und einer

immateriellen Komponente und sind diese nicht trennbar, richtet sich die Zuordnung nach der Komponente mit der Hauptbedeutung aufgrund des wirtschaftlichen Interesses des Unternehmens (E-DRS 32.8 f.).

- Die Zuordnung zum **Anlage- oder Umlaufvermögen** ist anhand der betrieblichen Zweckbestimmung (gem. objektiver und subjektiver Kriterien) und der Dauerhaftigkeit der Nutzung (ein- oder mehrmalige Nutzenstiftung) zu beurteilen (E-DRS 32.21).
- Ob ein Vermögensgegenstand **selbst geschaffen oder erworben** wurde, hängt davon ab, wer das Herstellungsrisiko trägt (E-DRS 32.26). Immaterielle Vermögensgegenstände, die aus Dienstleistungen resultieren, sind selbst geschaffen (E-DRS 32.28).
- Ein **in der Entstehung befindliches immaterielles Gut**, das dem Anlagevermögen zuzuordnen ist, darf aktiviert werden, wenn es sich in der Entwicklung befindet, es die Vermögensgegenstandseigenschaft erfüllt, der angestrebte immaterielle Vermögensgegenstand mit hoher Wahrscheinlichkeit entsteht, ihm die Entwicklungskosten verlässlich zugerechnet werden können und kein Aktivierungsverbot besteht (E-DRS 32.46). Eine **hohe Wahrscheinlichkeit** setzt voraus, dass die Fertigstellung des immateriellen Vermögensgegenstands technisch realisierbar und beabsichtigt ist und dafür adäquate Ressourcen verfügbar sind (E-DRS 32.51).
- Auch **unentgeltlich erworbene Vermögensgegenstände** sind erworben. Das Aktivierungswahlrecht selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens greift für sie deshalb nicht (E-DRS 32.40).
- Im Fall der Veränderung eines betriebsbereiten Vermögensgegenstands ist zu differenzieren. Handelt es sich um eine **Modifikation**, d.h. eine Erweiterung oder über den ursprünglichen Zustand hinausgehende Verbesserung, folgen die mit der Modifikation zusammenhängenden Aufwendungen grds. den Ansatzregeln des zugrunde liegenden Vermögensgegenstands in Abhängigkeit von dessen Einstufung als erworben oder selbst geschaffen (E-DRS 32.33 ff.). Handelt es sich demgegenüber um eine **Wesensänderung**, d.h. entsteht ein neuer Vermögensgegenstand, ist der Ansatz der damit zusammenhängenden Aufwendungen, inkl. des Buchwerts des veränderten immateriellen Vermögensgegenstands, insgesamt neu zu beurteilen (E-DRS 32.38 f. u. .75). Entsprechend zu differenzieren ist bei der Fortführung aktivierungspflichtiger erworbener **Forschungs- und Entwicklungsprojekte**; dabei dürfen auf eigenes Risiko anfallende Forschungsaufwendungen nicht aktiviert werden (E-DRS 32.44 u. .90 ff.).
- Im Fall der **Auslizenzierung** eines immateriellen Vermögensgegenstands ist der Abgang eines (sachlichen, räumlichen und/oder zeitlichen) Teilrechts zu erfassen, wenn das wirtschaftliche Eigentum an diesem auf den Lizenznehmer übergeht (E-DRS 32.62). Der auszubuchende Betrag bestimmt sich in diesem Fall nach dem Verhältnis des beizulegenden Zeitwerts des Teilrechts zum beizulegenden Zeitwert des zugrunde liegenden immateriellen Vermögensgegenstands (E-DRS 32.65).

Zugangsbewertung:

Für Zwecke der Zugangsbewertung sind die (nachträglichen) Anschaffungs- oder Herstellungskosten unter Berücksichtigung des Beginns und des Endes des Anschaffungs- oder Herstellungsvorgangs zu bestimmen. E-DRS 32 konkretisiert in diesem Zusammenhang insb. Folgendes:

- Wird das Aktivierungswahlrecht für **selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens** ausgeübt, sind in die Herstellungskosten mindestens alle bei dessen Entwicklung anfallenden Aufwendungen einzubeziehen, die ab dem Zeitpunkt der Erfüllung der

Ansatzkriterien entstehen und Pflichtbestandteile gem. § 255 Abs. 2a i.V.m. Abs. 2 HGB sind. Für die zuvor in der Berichtsperiode angefallenen Entwicklungskosten, die noch nicht in einem Abschluss als Aufwand erfasst wurden, besteht ein Einbeziehungswahlrecht, genauso wie für die in § 255 Abs. 2 HGB genannten Wahlbestandteile (E-DRS 32.73 u. .85).

- Ist die Zugangsbewertung zum **beizulegenden Zeitwert** gestattet (bspw. bei Tauschvorgängen) oder vorgeschrieben (bspw. bei Zugängen im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses), ist dieser nach § 255 Abs. 4 Satz 1 und 2 HGB zu ermitteln (E-DRS 32.77). Als allgemein anerkannte Bewertungsmethoden sind dabei vorrangig marktpreis- oder kapitalwertorientierte Verfahren zu verwenden (E-DRS 32.82).

Folgebewertung:

Im Rahmen der Folgebewertung von immateriellen Vermögensgegenständen enthält E-DRS 32 Regelungen zur planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibung sowie zur Zuschreibung, u.a. die Folgenden:

- Immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens mit **zeitlich unbegrenzter Nutzung** (z.B. Wegerechte) dürfen nicht planmäßig abgeschrieben werden. Nicht dazu zählen erworbene immaterielle Vermögensgegenstände i.S.d. § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB (z.B. Marken), sofern die unbegrenzte Nutzbarkeit nur durch regelmäßige Erhaltungsmaßnahmen erreicht werden kann (E-DRS 32.105 ff.).
- Immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens mit zeitlich unbegrenzter Nutzungsdauer sind von solchen mit begrenzter, aber **nicht verlässlich schätzbarer Nutzungsdauer** zu trennen, die – im Fall aktivierter selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens – nach dem Regierungsentwurf des BilRUG über 10 Jahre planmäßig abzuschreiben sind (E-DRS 32.100).
- Eine **voraussichtlich dauernde Wertminderung** ist anzunehmen, wenn die Wertminderung voraussichtlich über mehr als die Hälfte der Restnutzungsdauer oder über mehr als fünf Jahre bestehen bleibt (E-DRS 32.112).
- Die **Zuschreibungspflicht** nach § 253 Abs. 5 HGB besteht auch für aktivierte erworbene immaterielle Vermögensgegenstände i.S.d. § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB, z.B. Marken (E-DRS 32.118).

Ausweis:

E-DRS 32 enthält diverse Konkretisierungen sowie Empfehlungen zum Ausweis immaterieller Vermögensgegenstände in der Bilanz, u.a. zum Ausweis von **in der Entwicklung befindlichen** und von **unentgeltlich erworbenen** immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens (E-DRS 32.120 u. .122).

Angaben im Anhang:

Neben typischen Beispielen für angabepflichtige angewandte **Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden** i.Z.m. immateriellen Vermögensgegenständen (E-DRS 32.134) sowie Ausführungen zum **Anlagenspiegel** (E-DRS 32.135 ff.) konkretisiert E-DRS 32 insb. die speziellen Anhangangaben im Fall der Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (§ 314 Abs. 1 Nr. 14 HGB):

- In den **Gesamtbetrag der Forschungs- und Entwicklungskosten** sind die Aufwendungen i.S.d. § 255 Abs. 2 und 2a HGB einzubeziehen, die im Geschäftsjahr durch den Verbrauch von Gütern oder die Inanspruchnahme von Diensten für die Forschungs- und Entwicklungstätigkeit für eigene Produkte oder Dienstleistungen angefallen sind (E-DRS 32.142 f.). Werden in die Herstellungskosten Wahlbestandteile

einbezogen, sind diese auch in den Gesamtbetrag einzubeziehen (E-DRS 32.144).

- Der ebenfalls angabepflichtige **davon auf die selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens entfallende Betrag** entspricht den aktivierten Entwicklungskosten des Geschäftsjahres (E-DRS 32.145).

Handlungsbedarf

Bis zum 17. Juli 2015 besteht die Möglichkeit zur **Stellungnahme** zum Standardentwurf.

Wann der endgültige Standard verabschiedet wird, ist nicht bekannt, ggf. noch in diesem Jahr. Derzeit sieht der Standardentwurf eine verpflichtende **erstmalige Anwendung** des verabschiedeten Standards für Geschäftsjahre vor, die am oder nach dem 1. Januar 2017 beginnen. Eine frühere vollumfängliche Anwendung soll zulässig sein und empfohlen werden (E-DRS 32.146).

Ansprechpartner

Armin Slotta

Tel.: +49 69 9585-1220
armin.slotta@de.pwc.com

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 Rimmelpacher

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

Bestellung

Sie können den Newsletter *HGB direkt* über unser Client Information System (**CIS**) abrufen. Senden Sie dazu bitte eine E-Mail an: infosysteme.ass@de.pwc.com oder registrieren Sie sich direkt unter nachfolgendem Link: www.pwc.de/cis-cmaa.

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.