

Bachelorarbeit
im Bachelorstudiengang
Betriebswirtschaft
an der Hochschule für angewandte Wissenschaften Neu-Ulm

**„Zur Bilanzierung von immateriellen Vermögenswerten nach IFRS und HGB -
Eine vergleichende Analyse“**

Erstkorrektor: Prof. Dr. Niklas B. Homfeldt

Zweitkorrektor: Prof. Dr. Stefan Weber

Verfasser: Christian Alexander Wiggerhauser (Matrikel-Nr.:258751)
19.04.1999
Apothekerstraße 1
89257 Illertissen
01522-5423230
9. Semester

Thema erhalten: 24.10.2022

Arbeit abgegeben: 23.02.2023

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis.....	IV
1. Begriffsdefinition, Zielsetzung und Aufbau der Arbeit.....	1
2. Zwecksetzung	2
2.1 Zwecksetzung nach HGB	2
2.2 Zwecksetzung nach IFRS.....	4
3. Bilanzierung nach HGB	5
3.1 Ansatzkriterien	5
3.2 Erstbewertung	7
3.2.1 Entgeltlich erworbener immaterieller Vermögensgegenstand.....	7
3.2.2 Selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstand.....	7
3.2.3 Geschäfts- oder Firmenwert.....	9
3.3 Folgebewertung	9
3.3.1 Planmäßige Abschreibung	9
3.3.2 Außerplanmäßige Abschreibung	11
3.3.3 Zuschreibung	11
4. Bilanzierung nach IFRS.....	12
4.1 Ansatzkriterien	12
4.2 Ansatz immaterieller Vermögenswerte	13
4.2.1 Entgeltlich erworbener immaterieller Vermögenswert	13
4.2.2 Selbst geschaffener immaterieller Vermögenswert	14
4.2.2.1 Grundlagen	14
4.2.2.2 Forschungsphase.....	15
4.2.2.3 Entwicklungsphase.....	15
4.2.3 Geschäfts- oder Firmenwert.....	16
4.3 Erstbewertung	17
4.3.1 Entgeltlich erworbener immaterieller Vermögenswert	17
4.3.2 Selbst geschaffener immaterieller Vermögenswert	17

4.3.3 Geschäfts- oder Firmenwert.....	18
4.4 Folgebewertung	20
4.4.1 Rechnungslegungsmethoden	20
4.4.1.1 Anschaffungskostenmodell.....	20
4.4.1.2 Neubewertungsmodell.....	20
4.4.2 Planmäßige Abschreibung	22
4.4.3 Wertminderungsaufwand nach IAS 36.....	23
4.4.3.1 Grundlagen der Wertminderungsaufwendungen	23
4.4.3.2 Wertminderungsaufwand eines einzelnen Vermögenswerts.....	24
4.4.3.3 Wertminderungsaufwand einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit...	25
4.4.4 Wertaufholung	27
5. Unterschiede und Gemeinsamkeiten bei der Bilanzierung von immateriellen Vermögensgegenständen/-werten gemäß HGB und IFRS.....	29
6. Kritische Würdigung.....	33
7. Zusammenfassung der Ergebnisse.....	37
Literaturverzeichnis.....	38
Eidesstattliche Erklärung.....	V

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
bzw.	beziehungsweise
C.F.	Conceptual Framework
DRS	Deutscher Rechnungslegungsstandard
f.	folgend
ff.	fortfolgend
HGB	Handelsgesetzbuch
IAS	International Accounting Standard
IFRS	International Financial Reporting Standard
i.V.m.	in Verbindung mit
Nr.	Nummer
Rz.	Randziffer
S.	Seite
u.	und
Vgl.	Vergleiche
z.B.	Zum Beispiel

1. Begriffsdefinition, Zielsetzung und Aufbau der Arbeit

Diese Arbeit beschäftigt sich mit der Bilanzierung von immateriellen Vermögensgegenständen gemäß HGB und IFRS. Bei immateriellen Vermögensgegenständen handelt es sich um „[...] Werte, die keine physische Substanz haben [...] und auch nicht monetär sind [...].“¹ Immaterielle Vermögensgegenstände können in entgeltlich erworbene und selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände unterschieden werden. Zu den immateriellen Vermögensgegenständen gehören gemäß § 266 Abs. 2 HGB:

- Selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte
- Entgeltlich erworbene Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten
- Geschäfts- oder Firmenwert
- Geleistete Anzahlungen

Ein immaterieller Vermögenswert gemäß IAS 38.8 liegt vor, wenn dieser identifizierbar, nicht monetär und ohne physische Substanz ist. Ein immaterieller Vermögenswert muss gemäß 38.11 identifizierbar sein, um ihn vom Geschäfts- oder Firmenwert abgrenzen zu können. Er ist identifizierbar, wenn er separierbar ist, also getrennt vom Unternehmen veräußert werden kann, oder aus vertraglichen oder anderen gesetzlichen Rechten entsteht.² Hierbei spielt es gemäß IAS 38.12b keine Rolle, ob „[...] diese Rechte vom Unternehmen oder von anderen Rechten oder Verpflichtungen übertragbar oder separierbar sind.“ Bei der Separierbarkeit spielt es gemäß IAS 38.12a keine Rolle, ob er einzeln oder in Kombination mit einer identifizierbaren Schuld, einem identifizierbaren Vermögenswert oder einem Vertrag veräußert wird.

Das Ziel dieser Arbeit besteht darin, die Bilanzierung von immateriellen Vermögensgegenständen gemäß HGB und IFRS darzustellen. Zudem sollen im Rahmen dieser Arbeit Unterschiede und Gemeinsamkeiten bei der Bilanzierung von immateriellen Vermögensgegenständen nach HGB und IFRS aufgezeigt werden. Folgend wird der Aufbau dieser Arbeit näher erläutert. Zuerst werden die Zwecksetzungen beider Rechnungslegungsnormen erläutert. Darauf folgend wird auf die Bilanzierung gemäß HGB eingegangen. Dabei werden zuerst die Ansatzkriterien näher erläutert. Hierbei wird ebenfalls auf die Bilanzierungswahlrechte und Bilanzierungsverbote von immateriellen Vermögensgegenständen eingegangen. Anschließend wird auf die Erstbewertung eingegangen indem sowohl die Anschaffungskosten als auch die Herstellungskosten näher erläutert werden. Nach der Erstbewertung wird auf die Folgebewertung in Form von planmäßigen und

¹ Vgl. COENENBERG/HALLER/MATTNER/SCHULTZE (2016), S. 358.

² Vgl. HOFFMANN/LÜDENBACH/FREIBERG (2022) IAS 38.12.

außerplanmäßigen Abschreibungen und in Form von Zuschreibungen eingegangen. Damit wird die Bilanzierung immaterieller Vermögensgegenstände nach HGB abgeschlossen. Darauf folgt die Erläuterung der Bilanzierungsvorschriften nach IFRS. Hierbei wird ebenfalls auf die Ansatzkriterien sowie auf die Erst- und Folgebewertung eingegangen. Nachdem die Bilanzierungsvorschriften beider Rechnungslegungsnormen erläutert wurden, folgt eine Auflistung von Unterschieden und Gemeinsamkeiten bei der Bilanzierung der immateriellen Vermögensgegenstände. Danach folgt noch eine kritische Würdigung, in der behandelt wird, ob die Bilanzierungsvorschriften die Jahresabschlusszwecke erfüllen oder nicht. Abschließend wird der Inhalt dieser Bachelorarbeit kurz zusammengefasst. In dieser Arbeit wird nur auf die immateriellen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens eingegangen. Dementsprechend werden entgeltlich erworbene und selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens sowie der entgeltlich erworbene Geschäfts- oder Firmenwert behandelt.

2. Zwecksetzung

2.1 Zwecksetzung nach HGB

Zu den handelsrechtlichen Rechnungslegungszwecken gehören die Dokumentationsfunktion, die Informationsfunktion sowie die Kapitalerhaltungsfunktion/Ausschüttungsbemessungsfunktion. Diese Rechnungslegungszwecke sind notwendig, um bestimmen zu können, ob die Bilanzierungs- und Bewertungsregeln zweckgerecht sind.³ Das Problem hierbei ist, dass die Zwecke der handelsrechtlichen Rechnungslegung nicht im HGB definiert sind. Die handelsrechtlichen Jahresabschlusszwecke können aber aus den handelsrechtlichen Normen abgeleitet werden.

Aus § 238 Abs. 1 HGB lässt sich die Dokumentationsfunktion herauslesen.⁴ § 238 Abs. 1 Satz 1 HGB schreibt eine Buchführungspflicht für Kaufleute vor, bei der sämtliche Handelsgeschäfte und die Vermögenslage nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung ersichtlich gemacht werden müssen. Weiter beschreibt § 238 Abs. 1 Satz 2 HGB, dass die Buchführung einem sachverständigen Dritten eine Übersicht über die Lage des Unternehmens und über die Geschäftsvorfälle in einer angemessenen Zeit ermöglichen muss. Dies bedeutet, dass die Geschäftsvorfälle übersichtlich, vollständig und für Externe nachvollziehbar sein müssen.⁵ Zudem besagt § 238 Abs. 1 Satz 3 HGB, dass es möglich sein muss, die Geschäftsvorfälle in ihrer Entstehung und Abwicklung zu

³ Vgl. KÜTING/PFITZER/WEBER (2013), S. 6.

⁴ Vgl. BAETGE/KIRSCH/THIELE (2021), S. 92.

⁵ Vgl. BAETGE/KIRSCH/THIELE (2021), S. 92.

verfolgen. Hierbei muss noch erwähnt werden, dass die Dokumentationsfunktion die Grundlage für die anderen Jahresabschlusszwecke bildet.⁶ Durch die Nachprüfbarkeit der Aufzeichnungen können durch die Dokumentationsfunktion präventiv Unterschlagungen verhindert oder erschwert werden.⁷

Bei der Informationsfunktion handelt es sich darum, dass die Abschlussadressaten (z.B. Anteilseigner, Gläubiger...) Informationen über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens bekommen.⁸ Diese Informationen sind z.B. wichtig für Investoren am Kapitalmarkt, die diese Informationen für ihre Investitionsentscheidungen benötigen.⁹ Die Informationsfunktion des handelsrechtlichen Jahresabschlusses dient ebenfalls zur Rechenschaftslegung. Damit ist gemeint, dass die Kapitalgeber darüber informiert werden müssen, wie das von ihnen bereitgestellte Kapital verwendet wurde und ob damit Gewinne erzielt wurden.¹⁰ Neben der Information über die erzielten Gewinne sind ebenfalls Informationen über das Schuldendeckungspotential von Interesse.¹¹ Der Jahresabschluss dient allerdings nicht nur den externen Adressaten als Informationsquelle. Der Jahresabschluss kann auch der Selbstinformation des Kaufmanns dienen, damit basierend auf diesen Informationen Entscheidungen getroffen und Kontrollen durchgeführt werden können.¹²

Unter der Kapitalerhaltungsfunktion versteht man, dass der Periodenerfolg ermittelt wird, nach dessen Entnahme das nominelle Eigenkapital nicht reduziert wird.¹³ Dementsprechend können die Abschlussadressaten des Jahresabschlusses davon ausgehen, dass das Unternehmen durch den Kapitalerhaltungszweck weiterhin als Zahlungsquelle erhalten bleibt.¹⁴ Um diese Kapitalerhaltung zu gewährleisten ist eine Ausschüttungsbemessung erforderlich. Hierbei dreht es sich darum, zu bestimmen, wie viel vom ermittelten Periodenerfolg an die Anteilseigner ausgeschüttet werden darf. Hierbei spielt der Gläubigerschutzgedanke eine wichtige Rolle. Durch diesen Gläubigerschutzgedanken werden die Rechnungslegungszwecke bestimmt bzw. begrenzt.¹⁵ Der Gläubigerschutzgedanke lässt sich unter anderem im Vorsichtsprinzip finden. Das Vorsichtsprinzip ist in § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB geregelt und besagt, dass „vorsichtig“ zu bewerten ist. Zum Vorsichtsprinzip gehören zudem auch das Realisationsprinzip und das

⁶ Vgl. KÜTING/PFITZER/WEBER (2013), S. 6.

⁷ Vgl. BAETGE/KIRSCH/THIELE (2021), S. 93.

⁸ Vgl. QUICK/WOLZ (2022), S. 28.

⁹ Vgl. MÖLLER/HÜFNER/KETTENIS (2018), S. 4.

¹⁰ Vgl. LEFFSON (1987), S. 64.

¹¹ Vgl. BAETGE/KIRSCH/THIELE (2021), S. 96.

¹² Vgl. QUICK/WOLZ (2022), S. 29.

¹³ Vgl. LEFFSON (1987), S. 91ff. und BAETGE/KIRSCH/THIELE (2021) S.96.

¹⁴ Vgl. BAETGE/KIRSCH/THIELE (2021), S. 99.

¹⁵ Vgl., auch im Folgenden, QUICK/WOLZ (2022), S. 29.

Imparitätsprinzip.¹⁶ Sowohl das Realisationsprinzip als auch das Imparitätsprinzip sind ebenfalls in § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB zu finden. Das Realisationsprinzip besagt gemäß § 252 Abs. 1 Nr.4 HGB, dass Gewinne nur berücksichtigt werden dürfen, wenn sie zum Abschlussstichtag realisiert wurden. Das erfüllt den Zweck der vorsichtigen Bewertung, da keine unrealisierten Gewinne ausgeschüttet werden können. Der Gegenwert der nicht ausgewiesenen Gewinne stärkt die Tilgungsfähigkeit und die Fähigkeit zu Zinszahlungen.¹⁷ Das Imparitätsprinzip findet auch seinen Niederschlag in § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB und besagt, dass vorhandene noch nicht realisierte Verluste in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesen werden müssen. Dementsprechend wird der ausschüttungsfähige Gewinn vermindert und somit dient das Imparitätsprinzip der Kapitalerhaltung.

2.2 Zwecksetzung nach IFRS

Die Zwecksetzung der Rechnungslegung nach IFRS lässt sich im Rahmenkonzept, dem sogenannten Conceptual Framework, finden. Das Rahmenkonzept wurde im September des Jahres 2010 vom International Accounting Standard Board (IASB) veröffentlicht und im März 2018 überarbeitet. Im Folgenden werden die Richtlinien des Rahmenkonzepts mit der Abkürzung C.F. (für Conceptual Framework) und der entsprechenden Randziffer dargestellt.

Der Zweck der Rechnungslegung nach IFRS ist gemäß C.F.1.2 das Bereitstellen entscheidungsnützlicher Informationen für bereits bestehende und potenzielle Investoren, Kapitalgeber und Gläubiger. Im Rahmenkonzept gemäß C.F.1.2 ist weiter konkretisiert, dass sie diese Informationen beispielsweise für Kaufs, Verkaufs- oder Halteentscheidungen sowie für Entscheidungen über die Vergabe von Krediten benötigen. Dementsprechend dient der Jahresabschluss dazu, über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens sowie über deren Veränderung im Zeitablauf zu informieren.¹⁸ Zudem dient der Jahresabschluss gemäß IAS 1.9 ebenfalls dazu Informationen über die Zahlungsmittelzuflüsse und Zahlungsmittelabflüsse zu geben. Ebenfalls sollen den Primäradressaten Informationen darüber gegeben werden, wie effizient und effektiv das Unternehmen die ökonomischen Ressourcen verwendet hat.¹⁹ Die Jahresabschlussinformationen dienen den Abschlussadressaten dazu, zu beurteilen, ob das Unternehmen in der Lage ist Einzahlungsüberschüsse zu generieren.²⁰

¹⁶ Vgl. QUICK/WOLZ (2022), S. 29.

¹⁷ Vgl., auch im Folgenden, QUICK/WOLZ (2022), S. 29.

¹⁸ Vgl. BAETGE/KIRSCH/THIELE (2021), S. 144 i.V.m. IAS 1.9.

¹⁹ Vgl. INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (2018) C.F. 1.4b.

²⁰ Vgl. BAETGE/KIRSCH/THIELE (2021), S. 144.

Das Rahmenkonzept konkretisiert wer als primärer Adressat des Jahresabschlusses nach IFRS gilt.²¹ Hierbei gelten, wie bereits erwähnt, bereits bestehende und potenzielle Investoren, Kapitalgeber und Gläubiger als primäre Adressaten des Jahresabschlusses nach IFRS. Dies geht darauf zurück, dass sie sich für die benötigten entscheidungsnützlichen Informationen auf den Jahresabschluss verlassen müssen. Dies liegt daran, dass viele von ihnen diese Informationen nicht direkt vom Unternehmen verlangen können. Der Jahresabschluss kann allerdings nicht alle benötigten Informationen enthalten. Zudem kann es vorkommen, dass es unter den primären Abschlussadressaten unterschiedliche Informationsbedürfnisse gibt. Das Gremium achtet bei der Entwicklung der Standards darauf, dass die Informationsbedürfnisse des größtmöglichen Teils der Primäradressaten abgedeckt werden. Auch wenn der Jahresabschluss auf die primären Adressaten ausgerichtet ist, kann er jedoch auch für andere Adressaten wie beispielsweise für Aufsichtsbehörden oder Mitglieder der Öffentlichkeit von Nutzen sein.

3. Bilanzierung nach HGB

3.1 Ansatzkriterien

Um die immateriellen Vermögensgegenstände in der Bilanz ansetzen zu können, müssen sie erst einmal die Ansatzkriterien erfüllen. Bei diesen Ansatzkriterien handelt es sich um die abstrakte und konkrete Aktivierungsfähigkeit. Sind entweder die abstrakte oder die konkrete Aktivierungsfähigkeit nicht gegeben, können die immateriellen Vermögensgegenstände nicht in die Bilanz aufgenommen werden.

Bevor ein immaterieller Vermögensgegenstand in der Bilanz angesetzt werden kann, muss erst einmal die abstrakte Aktivierungsfähigkeit vorliegen. Die abstrakte Aktivierungsfähigkeit liegt vor, wenn bei einem immateriellen Vermögensgegenstand die Vermögensgegenstandseigenschaft vorliegt.²² Der Vermögensgegenstand muss selbständig bewertbar und verwertbar sein sowie einen zukünftigen wirtschaftlichen Nutzen besitzen.²³ Er gilt als selbständig bewertbar, wenn für ihn Anschaffungs- oder Herstellungskosten angefallen sind und er getrennt von anderen Vermögensgegenständen und Vorteilen bewertet werden kann.²⁴ Er gilt als selbständig verwertbar, wenn er vom Unternehmen losgelöst veräußert und übertragen werden kann sowie wenn er handelsfähig und umsatzfähig ist.

²¹ Vgl., auch im Folgenden INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (2018) C.F. 1.5ff.

²² Vgl. COENENBERG/HALLER/SCHULTZE (2021), S. 84.

²³ Vgl. BEYER/HEYD/ZORN (2020), S. 70.

²⁴ Vgl., auch im Folgenden, SICHERER (2021), S. 36.

Das für die Erfüllung der abstrakten Aktivierungsfähigkeit ein Vermögensgegenstand vorliegen muss, lässt sich auch aus § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB herauslesen. Dieser besagt: „Der Jahresabschluss hat sämtliche Vermögensgegenstände [...] zu enthalten, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist.“ Hieraus wird ersichtlich, dass für Vermögensgegenstände grundsätzlich eine Ansatzpflicht besteht. Zudem spielt bei der abstrakten Aktivierungsfähigkeit auch die wirtschaftliche Zugehörigkeit des Vermögensgegenstands eine Rolle. § 246 Abs. 1 Satz 2 HGB besagt: „Vermögensgegenstände sind in der Bilanz des Eigentümers aufzunehmen; ist ein Vermögensgegenstand nicht dem Eigentümer, sondern einem anderen wirtschaftlich zuzurechnen, hat dieser ihn in seiner Bilanz auszuweisen.“

Ist die abstrakte Aktivierungsfähigkeit erfüllt, muss eben noch geprüft werden, ob die konkrete Aktivierungsfähigkeit erfüllt ist. Die konkrete Aktivierungsfähigkeit soll die abstrakte Aktivierungsfähigkeit mit Hilfe von handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Aktivierungsvoraussetzungen ergänzen.²⁵ Dies lässt sich aus § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB herauslesen. Denn in § 246 Abs. 2 Satz 1 HGB steht geschrieben: „Der Jahresabschluss hat sämtliche Vermögensgegenstände [...] zu enthalten, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist.“ Durch den Zusatz „soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist“ wird deutlich gemacht, dass es Ausnahmen von der Ansatzpflicht für Vermögensgegenstände gibt. Bei diesen Ausnahmen handelt es sich um die Bilanzierungswahlrechte und Bilanzierungsverbote gemäß § 248 HGB. In Bezug auf das Bilanzierungswahlrecht von immateriellen Vermögensgegenständen besagt § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB: „Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens können als Aktivposten in die Bilanz aufgenommen werden.“ Dass es sich hierbei um ein Bilanzierungswahlrecht und keine Pflicht handelt, wird durch den Ausdruck „können“ deutlich gemacht. Demnach darf auf den Ansatz eines selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstands des Anlagevermögens verzichtet werden, obwohl er abstrakt aktivierbar wäre.²⁶ Es ist allerdings zu beachten, dass wenn ein selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstand des Anlagevermögens angesetzt wird, eine Ausschüttungssperre gemäß § 268 Abs. 8 HGB aktiv wird. Diese besagt, dass nur der Gewinn ausgeschüttet werden darf, der angefallen wäre, wenn der Vermögensgegenstand nicht aktiviert worden wäre.²⁷ Die Bilanzierungsverbote in Bezug auf immaterielle Vermögensgegenstände sind in § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB geregelt. Dieser besagt: „Nicht aufgenommen werden dürfen selbst geschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten

²⁵ Vgl. FREIDANK/MEUTHEN (2022), S. 351.

²⁶ Vgl. BAETGE/KIRSCH/THIELE (2021), S. 250.

²⁷ Vgl. BAETGE/KIRSCH/THIELE (2021), S. 98 i.V.m. § 268 Abs.8 HGB.

oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens.“²⁸ Ist sowohl die abstrakte als auch die konkrete Aktivierungsfähigkeit erfüllt, kann dann der immaterielle Vermögensgegenstand in der Bilanz angesetzt werden.

3.2 Erstbewertung

3.2.1 Entgeltlich erworbener immaterieller Vermögensgegenstand

Mit welchem Betrag der immaterielle Vermögensgegenstand erstmals angesetzt werden darf, ist in § 253 Abs. 1 HGB geregelt. § 253 Abs.1 Satz 1 HGB besagt: „Vermögensgegenstände sind höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die Abschreibungen nach den Absätzen 3 bis 5, anzusetzen.“ Entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände werden dementsprechend mit den Anschaffungskosten angesetzt. Woraus sich die Anschaffungskosten zusammensetzen, ist in § 255 Abs.1 HGB geregelt. Demnach handelt es sich bei den Anschaffungskosten um die „[...] Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können.“²⁹ Zu den Anschaffungskosten zählen zudem auch die Anschaffungsnebenkosten und die nachträglichen Anschaffungskosten.³⁰ Bei Anschaffungsnebenkosten handelt es sich um Kosten, die beim Beschaffen und Inbetriebnehmen eines Vermögensgegenstands zusätzlich zum Anschaffungspreis entstehen.³¹ Zu den nachträglichen Anschaffungskosten gehören sowohl anschaffungsnahe Aufwendungen, die den Vermögensgegenstand erweitern oder wesentlich verbessern, als auch nachträgliche Erhöhungen des Anschaffungspreises. Sollten beim Erwerb eines immateriellen Vermögensgegenstands Anschaffungspreisminderungen vorhanden sein, so sind diese abzusetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können.³² Es lässt sich zudem aus § 255 Abs.1 Satz 1 u. 3 HGB herauslesen, dass es wichtig ist, dass sowohl die Anschaffungskosten als auch mögliche Anschaffungspreisminderungen dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können.

3.2.2 Selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstand

Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände werden mit ihren Herstellungskosten in der Bilanz angesetzt. Bei den Herstellungskosten handelt es sich um „[...] die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von

²⁸ FLEISCHER (2022) § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB.

²⁹ FLEISCHER (2022) § 255 Abs. 1 Satz 1 HGB.

³⁰ Vgl. FLEISCHER (2022) § 255 Abs. 1 Satz 2 HGB.

³¹ Vgl., auch im Folgenden, QUICK/WOLZ (2022), S. 75f.

³² Vgl. FLEISCHER (2022) § 255 Abs. 1 Satz 3 HGB.

Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstands, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen.³³ Hierzu gehören gemäß § 255 Abs. 2 Satz 2 HGB Material- und Fertigungseinzelkosten, Sondereinzelkosten der Fertigung, angemessene Teile der Material- und Fertigungsgemeinkosten sowie der Werteverzehr des Anlagevermögens der durch die Fertigung veranlasst wurde. In § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB sind Kosten beschrieben, die, solange sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen, in die Herstellungskosten miteinbezogen werden dürfen. Hierzu gehören unter anderem angemessene Teile der allgemeinen Verwaltungskosten.³⁴ Gemäß § 255 Abs. 2 Satz 4 HGB dürfen sowohl Forschungskosten als auch Vertriebskosten nicht in die Herstellungskosten miteinbezogen werden. In § 255 Abs. 2a Satz 1 HGB werden die Herstellungskosten eines selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstands des Anlagevermögens noch etwas spezifiziert. Dort werden sie als die „[...] bei dessen Entwicklung anfallenden Aufwendungen nach Absatz 2[...]“ beschrieben.³⁵ Da im zuvor zitierten Paragraphen von Aufwendungen, die bei der Entwicklung anfallen, gesprochen wird, muss noch geklärt werden, worum es sich bei der Entwicklung handelt. Gemäß § 255 Abs. 2a Satz 2 HGB handelt es sich bei der Entwicklung um „[...] die Anwendung von Forschungsergebnissen oder von anderem Wissen für die Neuentwicklung von Gütern oder Verfahren oder die Weiterentwicklung von Gütern oder Verfahren mittels wesentlicher Änderungen.“ Wie bereits zuvor angesprochen, dürfen Forschungskosten nicht in die Herstellungskosten miteinbezogen werden und sind demnach von der Aktivierung ausgeschlossen. Es muss zudem zwischen Forschung und Entwicklung unterschieden werden, da eben nur die Aufwendungen der Entwicklung die Herstellungskosten eines selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstands darstellen. In die Herstellungskosten sind alle Entwicklungsaufwendungen miteinzubeziehen, die seit dem Erfüllen der Ansatzkriterien angefallen sind.³⁶ Sollte es nicht möglich sein die Entwicklung und Forschung voneinander zu trennen, so darf der selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstand nicht aktiviert werden.³⁷ „Forschung ist die eigenständige und planmäßige Suche nach neuen wissenschaftlichen oder technischen Erkenntnissen oder Erfahrungen allgemeiner Art, über deren technische Verwertbarkeit und wirtschaftliche Erfolgsaussichten grundsätzlich keine Aussagen gemacht werden können.“³⁸ Damit ein selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstand aktiviert werden kann, muss zudem beim

³³ FLEISCHER (2022) § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB.

³⁴ Vgl. FLEISCHER (2022) § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB.

³⁵ FLEISCHER (2022) § 255 Abs. 2a Satz 1 HGB.

³⁶ Vgl. BUNDESMINISTERIUM DER JUSTIZ UND FÜR VERBRAUCHERSCHUTZ DRS 24.86.

³⁷ Vgl. FLEISCHER (2022) § 255 Abs. 2a Satz 4 HGB.

³⁸ FLEISCHER (2022) § 255 Abs. 2a Satz 3 HGB.

Aktivierungszeitpunkt eine hohe Wahrscheinlichkeit für das Entstehen eines Vermögensgegenstands bestehen.³⁹ Dies liegt vor, wenn die Fertigstellung beabsichtigt und realisierbar ist sowie wenn ausreichend technische, finanzielle und sonstige Ressourcen für die Fertigstellung vorhanden sind.⁴⁰ Ebenfalls müssen die Entwicklungskosten ihm zuverlässig zugerechnet werden können.⁴¹

3.2.3 Geschäfts- oder Firmenwert

Bei einem Geschäfts- oder Firmenwert handelt es sich um eine Zusammenfassung nicht einzeln fassbarer immaterieller Güter, die eine große Bedeutung für das Unternehmen haben (z.B. Kundenstamm, Firmenruf...).⁴² Beim Geschäfts- oder Firmenwert muss zwischen dem entgeltlich erworbenen (derivativen) Geschäfts- oder Firmenwert und dem selbst geschaffenen (originären) Geschäfts- oder Firmenwert unterschieden werden. Diese Unterscheidung ist notwendig, da der selbst geschaffene Geschäfts- oder Firmenwert nicht aktiviert werden darf, da er weder abstrakt noch konkret aktivierbar ist.⁴³ Worum es sich bei einem entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert handelt, wird in § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB beschrieben. § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB besagt: „Der Unterschiedsbetrag, um den die für die Übernahme eines Unternehmens bewirkte Gegenleistung den Wert der einzelnen Vermögensgegenstände des Unternehmens abzüglich der Schulden im Zeitpunkt der Übernahme übersteigt (entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert), gilt als zeitlich begrenzt nutzbarer Vermögensgegenstand.“ Hieraus kann herausgelesen werden, dass für das Vorhandensein und somit für die Aktivierung eines entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwerts eine Übernahme eines Unternehmens vorliegen muss. Es reicht hierbei auch aus, wenn nur ein Teil eines Unternehmens übernommen wird, sofern dieser Teil selbständig lebensfähig ist.⁴⁴ Als zweites Kriterium für das Vorhandensein eines entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwerts führt § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB auf, dass der Kaufpreis den Wert der Vermögensgegenstände abzüglich der Schulden übersteigen muss.

3.3 Folgebewertung

3.3.1 Planmäßige Abschreibung

„Bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, sind die Anschaffungs- oder die Herstellungskosten um planmäßige Abschreibungen

³⁹ Vgl. OSSOLA-HARING (2013), S. 21.

⁴⁰ Vgl. BUNDESMINISTERIUM DER JUSTIZ UND FÜR VERBRAUCHERSCHUTZ DRS 24.50.

⁴¹ Vgl. BUNDESMINISTERIUM DER JUSTIZ UND FÜR VERBRAUCHERSCHUTZ DRS 24.45.

⁴² Vgl. TANSKI (2019), S. 116.

⁴³ Vgl. BAETGE/KIRSCH/THIELE (2021), S. 252.

⁴⁴ Vgl. TANSKI (2019), S. 117.

zu vermindern.“⁴⁵ Hieraus werden die Bedingungen, die für die planmäßige Abschreibung eines Vermögensgegenstands erforderlich sind, ersichtlich. So wird in § 253 Abs. 3 Satz 1 HGB sowohl angesprochen, dass es sich um einen Vermögensgegenstand des Anlagevermögens handeln muss, als auch dass die Nutzungsdauer dieses Vermögensgegenstands des Anlagevermögens zeitlich begrenzt sein muss. Vermögensgegenstände des Anlagevermögens mit unbegrenzter Nutzungsdauer dürfen grundsätzlich nicht planmäßig abgeschrieben werden.⁴⁶ Bei immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens könnte einer der Gründe für eine zeitlich begrenzte Nutzungsdauer der zeitliche Ablauf von Schutzrechten und Verträgen sein.⁴⁷ Zudem ist in § 253 Abs. 3 Satz 2 HGB beschrieben, dass mit Hilfe eines Plans die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Vermögensgegenstands auf die einzelnen Geschäftsjahre verteilt werden sollen, in denen der Vermögensgegenstand voraussichtlich genutzt werden kann. Da in § 253 Abs. 3 Satz 2 HGB von einem „Plan“ gesprochen wird, kann daraus geschlossen werden, dass es notwendig ist einen Abschreibungsplan aufzustellen. Der Abschreibungsplan hat die folgenden Elemente zu enthalten:⁴⁸

- Die Anschaffungskosten / Herstellungskosten des Vermögensgegenstands
- Ein möglicher Restwert
- Die voraussichtliche Nutzungsdauer des Vermögensgegenstands
- Die gewählte Abschreibungsmethode

Welche Abschreibungsmethode für die planmäßige Abschreibung gewählt wird, bleibt dem Bilanzierenden selbst überlassen.⁴⁹ Es ist allerdings darauf zu achten, dass die gewählte Abschreibungsmethode den Verlauf des Wertverlusts des immateriellen Vermögensgegenstands des Anlagevermögens widerspiegelt.⁵⁰ Kann dieser Verlauf nicht ermittelt werden, so muss der immaterielle Vermögensgegenstand des Anlagevermögens linear abgeschrieben werden. Bei immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens kommen generell entweder die lineare Abschreibung oder gegebenenfalls die degressive Abschreibung als Abschreibungsmethoden in Betracht.⁵¹ Sollte es in Ausnahmefällen bei selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens nicht möglich sein die voraussichtliche Nutzungsdauer verlässlich zu ermitteln, so sind die Herstellungskosten über einen Zeitraum von zehn Jahren

⁴⁵ FLEISCHER (2022) § 253 Abs. 3 Satz 1 HGB.

⁴⁶ Vgl. TANSKI (2019), S. 134.

⁴⁷ Vgl. QUICK/WOLZ (2022), S. 95.

⁴⁸ Vgl. Heusinger-Lange, in: BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER (2019), S. 481 Rz. 163.

⁴⁹ Vgl. Heusinger-Lange, in: BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER (2019), S. 485 Rz. 174.

⁵⁰ Vgl., auch im Folgenden, BUNDESMINISTERIUM DER JUSTIZ UND FÜR VERBRAUCHERSCHUTZ DRS 24.102.

⁵¹ Vgl. BAETGE/KIRSCH/THIELE (2021), S. 259.

planmäßig abzuschreiben.⁵² Dies ist ebenfalls auf einen entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert entsprechend anzuwenden.⁵³

3.3.2 Außerplanmäßige Abschreibung

Wie bereits angesprochen werden Vermögensgegenstände des Anlagevermögens deren Nutzungsdauer zeitlich begrenzt ist planmäßig abgeschrieben. Zusätzlich zu der planmäßigen Abschreibung kann noch die außerplanmäßige Abschreibung hinzukommen. Hierbei handelt es sich um eine Wertminderung, die aufgrund von unvorhersehbaren Ereignissen eingetreten ist.⁵⁴ Die außerplanmäßige Abschreibung ist auch in § 253 Abs. 3 Satz 5 HGB geregelt:

„Ohne Rücksicht darauf, ob ihre Nutzung zeitlich begrenzt ist, sind bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens bei voraussichtlich dauernder Wertminderung außerplanmäßige Abschreibungen vorzunehmen, um diese mit dem niedrigeren Wert anzusetzen, der ihnen am Abschlussstichtag beizulegen ist.“⁵⁵

Zudem lässt sich aus § 253 Abs. 3 Satz 5 HGB herauslesen, dass außerplanmäßige Abschreibungen bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens nur vorgenommen werden dürfen, wenn die Wertminderung als voraussichtlich dauerhaft anzusehen ist. Bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung handelt es sich um eine Wertminderung, die über mehr als die Hälfte der verbleibenden Nutzungsdauer oder über einen Zeitraum von mehr als fünf Jahren bestehen bleibt.⁵⁶ Dabei handelt es sich um das gemilderte Niederstwertprinzip.⁵⁷ Es ist noch anzumerken, dass am Ende jedes Geschäftsjahres geprüft werden muss, ob Wertminderungen eingetreten sind, die außerplanmäßige Abschreibungen erfordern.⁵⁸

3.3.3 Zuschreibung

Sollte ein immaterieller Vermögensgegenstand außerplanmäßig abgeschrieben worden sein und die Gründe dafür bestehen nicht mehr, so darf der niedrigere Wertansatz nicht beibehalten werden.⁵⁹ Es gilt also ein generelles Wertaufholungsgebot.⁶⁰ Hierbei muss ähnlich wie bei der außerplanmäßigen Abschreibung ebenfalls jährlich ein Test durchgeführt werden, um zu prüfen, ob die Gründe für eine außerplanmäßige Abschreibung noch

⁵² Vgl. FLEISCHER (2022) § 253 Abs. 3 Satz 3 HGB.

⁵³ Vgl. FLEISCHER (2022) § 253 Abs. 3 Satz 4 HGB.

⁵⁴ Vgl. COENENBERG/HALLER/MATTNER/SCHULTZE (2016), S. 222.

⁵⁵ FLEISCHER (2022) § 253 Abs. 3 Satz 5 HGB.

⁵⁶ Vgl. BUNDESMINISTERIUM DER JUSTIZ UND FÜR VERBRAUCHERSCHUTZ DRS 24.113.

⁵⁷ Vgl. COENENBERG/HALLER/MATTNER/SCHULTZE (2016), S. 222.

⁵⁸ Vgl. BUNDESMINISTERIUM DER JUSTIZ UND FÜR VERBRAUCHERSCHUTZ DRS 24.115.

⁵⁹ Vgl. FLEISCHER (2022) § 253 Abs. 5 Satz 1 HGB.

⁶⁰ Vgl. HAYN/WALDERSEE (2014), S. 106.

bestehen.⁶¹ Es muss dabei aber die Obergrenze für die Zuschreibung beachtet werden. Bei der Obergrenze für die Zuschreibung handelt es sich um die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die sich ohne die außerplanmäßige Abschreibung ergeben hätten.⁶² Dies bedeutet, dass es sich hierbei um den Wert handelt, der dem Vermögensgegenstand zuzurechnen wäre, wenn er nur planmäßig abgeschrieben worden wäre. Die Zuschreibung wird dann erfolgswirksam in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst.⁶³ Nach der Zuschreibung muss allerdings noch die Höhe der planmäßigen Abschreibung des Vermögensgegenstands für die kommenden Perioden angepasst werden.⁶⁴ Dies liegt daran, dass sich mit der Zuschreibung die Grundlage (Anschaffungs- oder Herstellungskosten) für die Bestimmung der Höhe der planmäßigen Abschreibung ändert.

Dieses generelle Wertaufholungsgebot gilt allerdings nicht für den entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert. Bei einem entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert ist der niedrigere Wertansatz beizubehalten.⁶⁵ Bei einem entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert gilt ein explizites Wertaufholungsverbot.⁶⁶ Das Wertaufholungsverbot des Geschäfts- oder Firmenwerts kommt daher, dass nicht verlässlich bestimmt werden kann, ob es sich bei der Zuschreibung um eine Wertaufholung des entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwerts handelt oder ob ein selbst geschaffener Geschäfts- oder Firmenwert aktiviert wird.⁶⁷

4. Bilanzierung nach IFRS

4.1 Ansatzkriterien

Damit ein immaterieller Vermögenswert angesetzt werden kann, muss er zum einen der Definition eines immateriellen Vermögenswerts entsprechen und zum anderen muss er noch die Ansatzkriterien erfüllen.⁶⁸ Wie bereits zuvor erwähnt, handelt es sich um einen immateriellen Vermögenswert, wenn er identifizierbar, nicht monetär und ohne physische Substanz ist. Damit es sich um einen immateriellen Vermögenswert handelt, muss aber auch die Vermögenswerteigenschaft gewährleistet sein. Gemäß IAS 38.8 handelt es

⁶¹ Vgl. BUNDESMINISTERIUM DER JUSTIZ UND FÜR VERBRAUCHERSCHUTZ DRS 24.116.

⁶² Vgl. HAYN/WALDERSEE (2014), S. 106.

⁶³ Vgl. BAETGE/KIRSCH/THIELE (2021), S. 282.

⁶⁴ Vgl. HAYN/WALDERSEE (2014), S. 108.

⁶⁵ Vgl. FLEISCHER (2022) § 253 Abs. 5 Satz 2 HGB.

⁶⁶ Vgl. HAYN/WALDERSEE (2014), S. 106.

⁶⁷ Vgl. BAETGE/KIRSCH/THIELE (2021), S. 281.

⁶⁸ Vgl. HOFFMANN/LÜDENBACH/FREIBERG (2022) IAS 38.18.

sich bei einem Vermögenswert um eine Ressource, die aufgrund von vergangenen Ereignissen beherrscht wird und von der ein künftiger wirtschaftlicher Nutzen erwartet wird.

Ein Unternehmen beherrscht einen Vermögenswert, wenn es sich den künftigen wirtschaftlichen Nutzen des entsprechenden Vermögenswerts verschaffen und den Zugriff von Dritten auf diesen künftigen wirtschaftlichen Nutzen beschränken kann.⁶⁹ Im Falle von immateriellen Vermögenswerten basiert die Verfügungsgewalt über den künftigen wirtschaftlichen Nutzen normalerweise auf juristisch durchsetzbaren Ansprüchen.

Bei einem immateriellen Vermögenswert könnte sich der künftige wirtschaftliche Nutzen gemäß IAS 38.17 in Erlösen aus dem Verkauf von Produkten, dem Einsparen von Kosten oder anderen Vorteilen aus der Eigenverwendung des Vermögenswerts äußern.

Zusätzlich zur Definition des immateriellen Vermögenswerts, müssen auch die in IAS 38.21-38.23 beschriebenen Ansatzkriterien erfüllt sein. Damit ein immaterieller Vermögenswert angesetzt werden kann, müssen die folgenden Bedingungen kumulativ erfüllt sein:⁷⁰

- Es muss wahrscheinlich sein, dass der erwartete künftige wirtschaftliche Nutzen aus dem immateriellen Vermögenswert dem Unternehmen zufließt.
- Es muss möglich sein die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des immateriellen Vermögenswerts verlässlich zu bewerten.

Es muss mit Hilfe von vernünftigen und begründeten Annahmen beurteilt werden, wie wahrscheinlich der Zufluss des erwarteten künftigen wirtschaftlichen Nutzens aus dem immateriellen Vermögenswert ist.⁷¹ Nach eigenem Ermessen wird anhand von substantiellen Hinweisen, die beim erstmaligen Ansatz zur Verfügung stehen, eingeschätzt, wie sicher es ist, dass aus der Nutzung des Vermögenswerts ein künftiger wirtschaftlicher Nutzen entsteht.⁷²

4.2 Ansatz immaterieller Vermögenswerte

4.2.1 Entgeltlich erworbener immaterieller Vermögenswert

„Der Preis, den ein Unternehmen für den gesonderten Erwerb eines immateriellen Vermögenswerts zahlt, wird normalerweise die Erwartungen über die Wahrscheinlichkeit widerspiegeln, dass der voraussichtliche künftige Nutzen aus dem Vermögenswert dem Unternehmen zufließen wird.“⁷³ Dies bedeutet gemäß IAS 38.25, dass das Unternehmen

⁶⁹ Vgl., auch im Folgenden, HOFFMANN/LÜDENBACH/FREIBERG (2022) IAS 38.13.

⁷⁰ Vgl. HOFFMANN/LÜDENBACH/FREIBERG (2022) IAS 38.21.

⁷¹ Vgl. HOFFMANN/LÜDENBACH/FREIBERG (2022) IAS 38.22.

⁷² Vgl. HOFFMANN/LÜDENBACH/FREIBERG (2022) IAS 38.23.

⁷³ HOFFMANN/LÜDENBACH/FREIBERG (2022) IAS 38.25.

durch das Zahlen des Anschaffungspreises das Entstehen eines künftigen wirtschaftlichen Nutzens aus dem Vermögenswert erwartet und somit gilt das Kriterium der ausreichenden Wahrscheinlichkeit in Bezug auf den Zufluss des künftigen wirtschaftlichen Nutzens als erfüllt. Hierbei spielt es keine Rolle, ob der Zeitpunkt oder die Höhe des Zuflusses des künftigen wirtschaftlichen Nutzens unsicher sind.⁷⁴ Bei separat erworbenen immateriellen Vermögenswerten ist es in der Regel gut möglich die Anschaffungskosten verlässlich zu bewerten.⁷⁵ Die verlässliche Bewertbarkeit der Anschaffungskosten von separat erworbenen immateriellen Vermögenswerten ist gemäß IAS 38.26 vor allem dann gegeben, wenn der Anschaffungspreis mit Hilfe von Zahlungsmitteln oder sonstigen monetären Vermögenswerten beglichen wird.

4.2.2 Selbst geschaffener immaterieller Vermögenswert

4.2.2.1 Grundlagen

Festzustellen, ob der selbst geschaffene immaterielle Vermögenswert angesetzt werden darf, ist aufgrund der folgenden Faktoren problematisch:⁷⁶

- Bei selbst geschaffenen immateriellen Vermögenswerten ist es schwierig zu bestimmen, ob und wann sie identifizierbar sind und einen künftigen wirtschaftlichen Nutzen besitzen.
- Bei selbst geschaffenen immateriellen Vermögenswerten ist es schwierig die Herstellungskosten verlässlich zu bewerten. Dies liegt daran, dass es manchmal nicht möglich ist die Herstellungskosten eines immateriellen Vermögenswerts von den Kosten für die Erhaltung oder Erhöhung des selbst geschaffenen Geschäfts- oder Firmenwerts oder den Kosten fürs Tagesgeschäft zu unterscheiden.

Bei selbst geschaffenen immateriellen Vermögenswerten wird der Herstellungsprozess in eine Forschungsphase und in eine Entwicklungsphase unterteilt, damit besser beurteilt werden kann, ob der selbst geschaffene immaterielle Vermögenswert die Ansatzkriterien erfüllt.⁷⁷ Ist es bei der Herstellung eines selbst geschaffenen immateriellen Vermögenswerts nicht möglich die Forschungsphase von der Entwicklungsphase zu trennen, so sind die gesamten Herstellungskosten der Forschungsphase zuzurechnen.⁷⁸

⁷⁴ Vgl. HOFFMANN/LÜDENBACH/FREIBERG (2022) IAS 38.25.

⁷⁵ Vgl. HOFFMANN/LÜDENBACH/FREIBERG (2022) IAS 38.26.

⁷⁶ Vgl. HOFFMANN/LÜDENBACH/FREIBERG (2022) IAS 38.51.

⁷⁷ Vgl. HOFFMANN/LÜDENBACH/FREIBERG (2022) IAS 38.52.

⁷⁸ Vgl. HOFFMANN/LÜDENBACH/FREIBERG (2022) IAS 38.53.

4.2.2.2 Forschungsphase

Entsteht ein immaterieller Vermögenswert aus der Forschungsphase, so darf dieser nicht in der Bilanz angesetzt werden.⁷⁹ Dies liegt daran, dass während der Forschungsphase nicht festgestellt werden kann, ob es sich um einen immateriellen Vermögenswert handelt, aus dem ein voraussichtlich künftiger wirtschaftlicher Nutzen entstehen wird.⁸⁰ Bei der Forschung handelt es sich um „[...] die eigenständige und planmäßige Suche mit der Aussicht, zu neuen wissenschaftlichen oder technischen Erkenntnissen zu gelangen.“⁸¹ Da ein aus der Forschungsphase entstehender immaterieller Vermögenswert nicht in der Bilanz angesetzt werden darf, werden die gesamten Ausgaben der Forschungsphase als Aufwand erfasst.⁸² Es ist gemäß IAS 38.55 allerdings noch anzumerken, dass die Forschungsaufwendungen nur in der Periode erfasst werden, in der sie auch angefallen sind.

4.2.2.3 Entwicklungsphase

Sollte der immaterielle Vermögenswert aus der Entwicklungsphase entstehen, so kann dieser angesetzt werden.⁸³ Hierbei muss aber noch ergänzt werden, dass der immaterielle Vermögenswert nur angesetzt werden kann, wenn er die Kriterien gemäß IAS 38.57 erfüllt. Bevor aber auf die Kriterien zum Ansetzen eines aus der Entwicklung entstehenden immateriellen Vermögenswerts eingegangen wird, wird noch kurz auf die Definition der Entwicklung eingegangen.

„Entwicklung ist die Anwendung von Forschungsergebnissen oder von anderem Wissen auf einen Plan oder Entwurf für die Produktion von neuen oder beträchtlich verbesserten Materialien, Vorrichtungen, Produkten, Verfahren, Systemen oder Dienstleistungen.“⁸⁴

Zudem wird in IAS 38.8 noch angemerkt, dass die die Entwicklungsphase vor dem Beginn der kommerziellen Produktion oder Nutzung stattfindet.

Um einen aus der Entwicklung entstehenden immateriellen Vermögenswert ansetzen zu können müssen die folgenden Kriterien erfüllt sein:⁸⁵

- Die Fertigstellung ist technisch realisierbar.
- Es besteht die Absicht zur Fertigstellung und zur Nutzung oder zum Verkauf.
- Es besteht die Fähigkeit zur Nutzung oder zum Verkauf.

⁷⁹ Vgl. HOFFMANN/LÜDENBACH/FREIBERG (2022) IAS 38.54.

⁸⁰ Vgl. HOFFMANN/LÜDENBACH/FREIBERG (2022) IAS 38.55.

⁸¹ HOFFMANN/LÜDENBACH/FREIBERG (2022) IAS 38.8.

⁸² Vgl. HOFFMANN/LÜDENBACH/FREIBERG (2022) IAS 38.55.

⁸³ Vgl. HOFFMANN/LÜDENBACH/FREIBERG (2022) IAS 38.57.

⁸⁴ Vgl. HOFFMANN/LÜDENBACH/FREIBERG (2022) IAS 38.8.

⁸⁵ Vgl. HOFFMANN/LÜDENBACH/FREIBERG (2022) IAS 38.57.

- Es ist nachweisbar, wie der immaterielle Vermögenswert den voraussichtlich künftigen wirtschaftlichen Nutzen erzielen wird.
- Es müssen ausreichend technische, finanzielle und sonstige Ressourcen zum Abschließen der Entwicklung vorhanden sein.
- Es muss möglich sein die zum immateriellen Vermögenswert zurechenbaren Entwicklungskosten verlässlich zu bewerten.

Der Unterschied zur Forschungsphase besteht darin, dass bei der Entwicklungsphase in manchen Fällen ein immaterieller Vermögenswert mit künftigen wirtschaftlichem Nutzen identifiziert und nachgewiesen werden kann.⁸⁶ Dies liegt gemäß IAS 38.58 daran, dass ein immaterieller Vermögenswert in der Entwicklungsphase weiter vorangeschritten ist als ein immaterieller Vermögenswert in der Forschungsphase.

Nicht als immaterielle Vermögenswerte angesetzt werden dürfen gemäß IAS 38.63 „[...] selbst geschaffene Markennamen, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten sowie ihrem Wesen nach ähnliche Sachverhalte [...]“. Dies liegt daran, dass bei diesen selbst geschaffenen immateriellen Vermögenswerten die Ausgaben nicht von den Entwicklungsausgaben für das gesamte Unternehmen unterschieden werden können.⁸⁷

4.2.3 Geschäfts- oder Firmenwert

Im Vergleich zu den anderen immateriellen Vermögenswerten, die gemäß IAS 38 bilanziert werden, fällt die Bilanzierung des Geschäfts- oder Firmenwerts gemäß IAS 38.3f in den Anwendungsbereich von IFRS 3. Beim entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert handelt es sich gemäß IAS 36.81 um einen „[...] Vermögenswert, der den künftigen wirtschaftlichen Nutzen anderer bei dem Unternehmenszusammenschluss erworbener Vermögenswerte darstellt, die nicht einzeln identifiziert und getrennt erfasst werden können.“ Aus dieser Definition wird zudem ersichtlich, dass für das Vorliegen eines Geschäfts- oder Firmenwerts ein Unternehmenszusammenschluss vorliegen muss. Der entgeltlich erworbene Geschäfts- oder Firmenwert muss vom Erwerber zum Erwerbzeitpunkt angesetzt werden.⁸⁸ Dies sieht allerdings beim selbst geschaffenen Geschäfts- oder Firmenwert anders aus. Beim selbst geschaffenen Geschäfts- oder Firmenwert besteht gemäß IAS 38.48 nämlich ein Ansatzverbot. Ein selbst geschaffener Geschäfts- oder Firmenwert darf nicht angesetzt werden, da es sich hierbei um keinen Vermögenswert handelt, der identifizierbar ist und dessen Herstellungskosten verlässlich bewertet werden können.⁸⁹ Zum selbst geschaffenen Geschäfts- oder Firmenwert könnten

⁸⁶ Vgl. HOFFMANN/LÜDENBACH/FREIBERG (2022) IAS 38.58.

⁸⁷ Vgl. HOFFMANN/LÜDENBACH/FREIBERG (2022) IAS 38.64.

⁸⁸ Vgl. HOFFMANN/LÜDENBACH/FREIBERG (2022) IFRS 3.32.

⁸⁹ Vgl., auch im Folgenden, HOFFMANN/LÜDENBACH/FREIBERG (2022) IAS 38.49.

beispielsweise Aufwendungen gehören, die beim Erzeugen eines künftigen wirtschaftlichen Nutzens entstehen, ohne dass aber ein ansatzfähiger immaterieller Vermögenswert entsteht.

4.3 Erstbewertung

4.3.1 Entgeltlich erworbener immaterieller Vermögenswert

Immaterielle Vermögenswerte sind gemäß IAS 38.24 bei Zugang mit ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten. Dementsprechend werden bei separat erworbenen immateriellen Vermögenswerten die Anschaffungskosten für die Erstbewertung herangezogen. Bei den separat erworbenen immateriellen Vermögenswerten umfassen die Anschaffungskosten zum einen „[...] den Erwerbspreis einschließlich Einfuhrzölle und nicht erstattungsfähiger Umsatzsteuern nach Abzug von Rabatten, Boni und Skonti“.⁹⁰ Zum anderen gehören zu den Anschaffungskosten auch direkt zurechenbare Kosten, die dazu dienen, den separat erworbenen immateriellen Vermögenswert auf seine beabsichtigte Nutzung vorzubereiten.⁹¹ Bei den direkt zurechenbaren Kosten könnte es sich beispielsweise um Kosten handeln, die beim Testen des immateriellen Vermögenswerts anfallen, um sicherzustellen, ob er ordnungsgemäß und fehlerfrei funktioniert.⁹² Nicht zu den Anschaffungskosten gehören beispielsweise die Kosten bei der Einführung neuer Produkte und Dienstleistungen sowie Gemeinkosten sämtlicher Art.⁹³

Sobald sich der separat erworbene immaterielle Vermögenswert im gewünschten betriebsbereiten Zustand befindet, werden alle später anfallenden Kosten nicht zu den Anschaffungskosten hinzugezählt.⁹⁴

4.3.2 Selbst geschaffener immaterieller Vermögenswert

Erfüllen selbst geschaffene immaterielle Vermögenswerte die Ansatzkriterien, so sind diese bei der Erstbewertung, wie bereits zuvor erwähnt, mit ihren Herstellungskosten zu bewerten. Bei den Herstellungskosten handelt es sich um alle Kosten, die seit dem erstmaligen Erfüllen der Ansatzkriterien angefallen sind.⁹⁵ Hieraus kann herausgelesen werden, dass alle Kosten, die vor dem Erfüllen der Ansatzkriterien angefallen sind, nicht in die Herstellungskosten miteinbezogen werden dürfen. Dementsprechend müssen die Kosten vor dem Erfüllen der Ansatzkriterien von den Kosten nach Erfüllen der Ansatzkriterien getrennt werden. Dies wird auch in IAS 38.71 weiter deutlich gemacht, da dort

⁹⁰ HOFFMANN/LÜDENBACH/FREIBERG (2022) IAS 38.27a.

⁹¹ Vgl. HOFFMANN/LÜDENBACH/FREIBERG (2022) IAS 38.27b.

⁹² Vgl. HOFFMANN/LÜDENBACH/FREIBERG (2022) IAS 38.28.

⁹³ Vgl. HOFFMANN/LÜDENBACH/FREIBERG (2022) IAS 38.29.

⁹⁴ Vgl. HOFFMANN/LÜDENBACH/FREIBERG (2022) IAS 38.30.

⁹⁵ Vgl. HOFFMANN/LÜDENBACH/FREIBERG (2022) IAS 38.65.

beschrieben wird, dass alle Ausgaben die zuvor als Aufwand erfasst worden sind nicht als Teil der Anschaffungs- und Herstellungskosten gesehen werden dürfen. Woraus sich die Herstellungskosten eines selbst geschaffenen immateriellen Vermögenswerts zusammensetzen, wird in IAS 38.66 genauer definiert:

„Die Herstellungskosten eines selbst geschaffenen immateriellen Vermögenswerts umfassen alle direkt zurechenbaren Kosten, die erforderlich sind, den Vermögenswert zu entwerfen, herzustellen und so vorzubereiten, dass er für den vom Management beabsichtigten Gebrauch betriebsbereit ist.“⁹⁶

Zu den direkt zurechenbaren Kosten gehören beispielsweise Materialkosten für die bei der Herstellung des immateriellen Vermögenswerts genutzten Materialien.⁹⁷ Nicht zu den Herstellungskosten eines selbst geschaffenen immateriellen Vermögenswerts gehören Vertriebsgemeinkosten, Verwaltungsgemeinkosten und sonstige allgemeine Gemeinkosten.⁹⁸ Hiervon ausgenommen sind gemäß IAS 38.67a diejenigen Gemeinkosten, die direkt dazu dienen den Vermögenswert auf seine Nutzung vorzubereiten. Auch nicht zu den Herstellungskosten gehören die identifizierten Ineffizienzen und anfänglichen Betriebsverluste, die vor dem Erreichen der geplanten Ertragskraft des Vermögenswerts entstehen.⁹⁹ Die Schulungskosten der Mitarbeiter, damit sie mit dem Vermögenswert umgehen können, sind gemäß IAS 38.67c ebenfalls nicht in die Herstellungskosten miteinzubeziehen.

4.3.3 Geschäfts- oder Firmenwert

Zuvor wurde bereits geklärt, dass ein entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert vom Erwerber zum Erwerbszeitpunkt anzusetzen ist. Folgend wird auf die Erstbewertung und somit auf den anzusetzenden Betrag des entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwerts eingegangen. Hierbei muss erwähnt werden, dass es sich beim entgeltlichen Geschäfts- oder Firmenwert um einen Saldo aus zwei bestimmten Beträgen ergibt. Hierzu gehören zum einen die Summe aus:¹⁰⁰

- Dem Betrag der übertragenen Gegenleistung
- Dem Betrag aller nicht beherrschenden Anteile am beim Unternehmenszusammenschluss erworbenen Unternehmen

⁹⁶ HOFFMANN/LÜDENBACH/FREIBERG (2022) IAS 38.66.

⁹⁷ Vgl. HOFFMANN/LÜDENBACH/FREIBERG (2022) IAS 38.66.

⁹⁸ Vgl. HOFFMANN/LÜDENBACH/FREIBERG (2022) IAS 38.67a.

⁹⁹ Vgl. HOFFMANN/LÜDENBACH/FREIBERG (2022) IAS 38.67b.

¹⁰⁰ Vgl. HOFFMANN/LÜDENBACH/FREIBERG (2022) IFRS 3.32a.

- Dem beizulegenden Zeitwert der vom Erwerber am beim Unternehmenszusammenschluss erworbenen Unternehmen gehaltenen Eigenkapitalanteile

Zum anderen gehört hierzu der Saldo der bestehenden und nach IFRS 3 bewerteten erworbenen identifizierbaren Vermögenswerte und der übernommenen Schulden.¹⁰¹

Der Geschäfts- oder Firmenwert wird mit dem Unterschiedsbetrag angesetzt, um den die zuvor genannte Summe den Saldo der erworbenen identifizierbaren Vermögenswerte und übernommenen Schulden übersteigt.¹⁰²

Es kann auch sein, dass der Unterschiedsbetrag negativ ist, also dass der Saldo aus IFRS 3.32b den Betrag aus IFRS 3.32a übersteigt. Dies kann auftreten, wenn es sich bei dem Unternehmenszusammenschluss um einen Erwerb zu einem Preis unter dem Marktwert handelt.¹⁰³ Sollte dieser Überschuss bestehen bleiben, so hat der Erwerber diesen Betrag zum Erwerbszeitpunkt als Gewinn in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen.

Bevor der negative Unterschiedsbetrag als Gewinn ausgewiesen werden darf, muss dies gemäß IFRS 3.36 überprüft werden. IFRS 3.36 besagt nämlich, dass überprüft werden muss, ob alle erworbenen Vermögenswerte und übernommenen Schulden richtig identifiziert wurden. Zusätzlich müssen alle bei dieser Überprüfung zusätzlich identifizierten Vermögenswerte und Schulden angesetzt werden.¹⁰⁴ Danach müssen die Verfahren überprüft werden, mit denen die Beträge für die folgenden Positionen ermittelt wurden:

- Identifizierbare Vermögenswerte und übernommene Schulden
- Nicht beherrschende Anteile am übernommenen Unternehmen
- Vor dem Unternehmenszusammenschluss vom Erwerber gehaltene Eigenkapitalanteile am erworbenen Unternehmen
- Übertragene Gegenleistung

Diese Überprüfung dient gemäß IFRS 3.36 dazu, dass alle zum Erwerbszeitpunkt verfügbaren Informationen in Bezug auf die Bewertungen angemessen berücksichtigt werden. Somit kann eben verhindert werden, dass ein aktivierungspflichtiger Geschäfts- oder Firmenwert fälschlicherweise als Gewinn in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst wird.

¹⁰¹ Vgl. HOFFMANN/LÜDENBACH/FREIBERG (2022) IFRS 3.32b).

¹⁰² Vgl. HOFFMANN/LÜDENBACH/FREIBERG (2022) IFRS 3.32.

¹⁰³ Vgl., auch im Folgenden, HOFFMANN/LÜDENBACH/FREIBERG (2022) IFRS 3.34.

¹⁰⁴ Vgl., auch im Folgenden, HOFFMANN/LÜDENBACH/FREIBERG (2022) IFRS 3.36.

4.4 Folgebewertung

4.4.1 Rechnungslegungsmethoden

4.4.1.1 Anschaffungskostenmodell

„Nach erstmaligem Ansatz ist ein immaterieller Vermögenswert mit seinen Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen, abzüglich aller kumulierten Amortisationen und aller kumulierten Wertminderungsaufwendungen.“¹⁰⁵ Bei Amortisationen handelt es sich um planmäßige Abschreibungen, mit denen der gesamte Abschreibungsbetrag auf die Nutzungsdauer des immateriellen Vermögenswerts verteilt wird.¹⁰⁶ Bei einem Wertminderungsaufwand handelt es sich um eine außerplanmäßige Abschreibung, wenn der Buchwert eines Vermögenswerts höher als sein erzielbarer Betrag ist.

4.4.1.2 Neubewertungsmodell

Ein immaterieller Vermögenswert wird nach erstmaligem Ansatz neu bewertet und bei diesem neu bewerteten Betrag handelt es sich um den beizulegenden Zeitwert zum Zeitpunkt der Neubewertung.¹⁰⁷ Hiervon sind gemäß IAS 38.75 noch später kumulierte Amortisationen und Wertminderungsaufwendungen abzuziehen. „Bei Neubewertung eines immateriellen Vermögenswerts wird dessen Buchwert an den Neubewertungsbetrag angepasst.“¹⁰⁸ Der für die Neubewertung benötigte beizulegende Zeitwert muss gemäß IAS 38.75 auf Basis eines aktiven Marktes bemessen werden. Dementsprechend kann das Neubewertungsmodell nicht angewendet werden, wenn kein aktiver Markt besteht. Sollte ein immaterieller Vermögenswert nach dem Neubewertungsmodell bilanziert werden, so müssen alle anderen Vermögenswerte seiner Gruppe ebenfalls nach dem Neubewertungsmodell bilanziert werden.¹⁰⁹ Dies gilt gemäß IAS 38.72 nur, wenn für diese Vermögenswerte auch ein aktiver Markt besteht. Unter einer Gruppe von immateriellen Vermögenswerten wird gemäß IAS 38.73 eine Zusammenfassung von Vermögenswerten, die eine ähnliche Art und einen ähnlichen Verwendungszweck haben, verstanden. Zudem werden die einzelnen Vermögenswerte der Gruppe zur gleichen Zeit neu bewertet.¹¹⁰ Wie häufig eine Neubewertung vorgenommen werden muss, hängt davon ab wie sehr der beizulegende Zeitwert eines neu zu bewertenden immateriellen Vermögenswerts schwankt.¹¹¹ Dementsprechend müssen bei immateriellen Vermögenswerten, deren beizulegender Zeitwert stärker schwankt, öfter Neubewertungen vorgenommen

¹⁰⁵ Vgl. HOFFMANN/LÜDENBACH/FREIBERG (2022) IAS 38.74.

¹⁰⁶ Vgl., auch im Folgenden, HOFFMANN/LÜDENBACH/FREIBERG (2022) IAS 38.8.

¹⁰⁷ Vgl. HOFFMANN/LÜDENBACH/FREIBERG (2022) IAS 38.75.

¹⁰⁸ HOFFMANN/LÜDENBACH/FREIBERG (2022) IAS 38.80.

¹⁰⁹ Vgl. HOFFMANN/LÜDENBACH/FREIBERG (2022) IAS 38.72.

¹¹⁰ Vgl. HOFFMANN/LÜDENBACH/FREIBERG (2022) IAS 38.73.

¹¹¹ Vgl. HOFFMANN/LÜDENBACH/FREIBERG (2022) IAS 38.79.

werden als bei immateriellen Vermögenswerten die weniger stark schwanken. Zudem muss gemäß IAS 38.79 eine weitere Neubewertung vorgenommen werden, wenn der beizulegende Zeitwert eines neu bewerteten Vermögenswerts zu stark von seinem Buchwert abweicht.

Sollte es keinen aktiven Markt für einen einzelnen immateriellen Vermögenswert, der zu einer Gruppe von neu bewerteten immateriellen Vermögenswerten gehört, geben, so kann er nicht neu bewertet werden.¹¹² In diesem Fall wird er gemäß IAS 38.81 mit seinen Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt und um spätere kumulierte Amortisationen und Wertminderungsaufwendungen vermindert.

Sollte ein immaterieller Vermögenswert bereits neu bewertet worden sein, so wird dieser bei Wegfallen des aktiven Marktes mit seinem letzten Neubewertungsbetrag, vermindert um alle späteren kumulierten Amortisationen und Wertminderungsaufwendungen, bewertet.¹¹³

Erhöht sich durch die Neubewertung der Buchwert, so ist diese Erhöhung erfolgsneutral unter der Neubewertungsrücklage im Eigenkapital zu erfassen.¹¹⁴ Sollte in der Vergangenheit aufgrund einer Neubewertung der Buchwert verringert worden sein, so wurde diese Verringerung erfolgswirksam in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst. In diesem Fall wird die Erhöhung in der Gewinn- und Verlustrechnung bis zur Höhe des erfolgswirksamen Verlustes erfolgswirksam erfasst.

Führt eine Neubewertung zu einer Verringerung des Buchwerts, wird diese Verringerung erfolgswirksam in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst.¹¹⁵ Dies gilt allerdings nicht, wenn zuvor Erhöhungen des Buchwerts in der Neubewertungsrücklage erfasst wurden. Ist dies der Fall wird bei einer Verringerung des Buchwerts die Neubewertungsrücklage verringert. Die Verringerung wird also nicht erfolgswirksam. Die Verringerung wird gemäß IAS 38.86 also erst erfolgswirksam, sobald die gesamte Neubewertungsrücklage aufgelöst wurde.

Das Neubewertungsmodell besagt zudem, dass zuvor nicht angesetzte immaterielle Vermögenswerte nicht neu bewertet werden dürfen und dass der erstmalige Ansatz von immateriellen Vermögenswerten mit von den Anschaffungs- und Herstellungskosten abweichenden Beträgen verboten ist.¹¹⁶

¹¹² Vgl. HOFFMANN/LÜDENBACH/FREIBERG (2022) IAS 38.81.

¹¹³ Vgl. HOFFMANN/LÜDENBACH/FREIBERG (2022) IAS 38.82.

¹¹⁴ Vgl., auch im Folgenden, HOFFMANN/LÜDENBACH/FREIBERG (2022) IAS 38.85.

¹¹⁵ Vgl., auch im Folgenden, HOFFMANN/LÜDENBACH/FREIBERG (2022) IAS 38.86.

¹¹⁶ Vgl. HOFFMANN/LÜDENBACH/FREIBERG (2022) IAS 38.76.

In Bezug auf die Folgebewertung existiert gemäß IAS 38.72 ein Wahlrecht, ob das Anschaffungskostenmodell oder das Neubewertungsmodell für die Folgebewertung herangezogen wird.

4.4.2 Planmäßige Abschreibung

Zuvor wurde bereits angemerkt, dass sowohl beim Anschaffungskostenmodell als auch beim Neubewertungsmodell planmäßige Abschreibungen vorgenommen werden. Die Bilanzierung der immateriellen Vermögenswerte hängt von ihrer Nutzungsdauer ab, da immaterielle Vermögenswerte mit begrenzter Nutzungsdauer planmäßig abgeschrieben werden und immaterielle Vermögenswerte mit unbegrenzter Nutzungsdauer nicht.¹¹⁷ Ein entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert gilt als Vermögenswert mit unbegrenzter Nutzungsdauer und wird demnach nicht planmäßig abgeschrieben.¹¹⁸ Es ist allerdings noch anzumerken, dass gemäß IAS 38.109 in jeder Periode überprüft werden muss, ob die Gründe für das Rechtfertigen einer unbegrenzten Nutzungsdauer noch bestehen. IAS 38.109 besagt ebenfalls, dass falls keine Gründe mehr für das Rechtfertigen einer unbegrenzten Nutzungsdauer bestehen, die Nutzungsdauer dieses immateriellen Vermögenswerts auf begrenzt zu ändern ist. Mit dieser Änderung der Nutzungsdauer ist dann dieser immaterielle Vermögenswert ebenfalls planmäßig abzuschreiben.

Bei immateriellen Vermögenswerten mit einer begrenzten Nutzungsdauer muss der Abschreibungsbetrag planmäßig über seine Nutzungsdauer verteilt werden.¹¹⁹ Gemäß IAS 38.97 beginnt die Abschreibung sobald der Vermögenswert im beabsichtigten betriebsbereiten Zustand ist. Nach IAS 38.97 ist die planmäßige Abschreibung zu beenden, wenn der immaterielle Vermögenswert zur Veräußerung gehalten oder ausgebucht wird. Bei der Folgebewertung muss, damit eine planmäßige Abschreibung stattfinden kann, eine Abschreibungsmethode gewählt werden. Die Abschreibungsmethode muss hierbei den erwarteten Verbrauch des künftigen wirtschaftlichen Nutzens des Vermögenswerts durch das Unternehmen widerspiegeln.¹²⁰ Kann dies nicht verlässlich bestimmt werden, so schreibt IAS 38.97 vor, dass die lineare Abschreibung angewendet werden muss. Im Allgemeinen können aber gemäß IAS 38.98 die lineare, die degressive oder die leistungsabhängige Abschreibung angewendet werden. Dementsprechend kann man sich für eine dieser Abschreibungsmethoden entscheiden, sofern sie dem Verlauf des Verbrauchs des künftigen wirtschaftlichen Nutzens des Vermögenswerts entspricht. Die

¹¹⁷ Vgl. HOFFMANN/LÜDENBACH/FREIBERG (2022) IAS 38.89.

¹¹⁸ Vgl. BAETGE/KIRSCH/THIELE (2021), S. 314 i.V.m. IFRS 3.B63a.

¹¹⁹ Vgl. HOFFMANN/LÜDENBACH/FREIBERG (2022) IAS 38.97.

¹²⁰ Vgl. HOFFMANN/LÜDENBACH/FREIBERG (2022) IAS 38.97.

ausgewählte Methode muss dann gemäß IAS 38.98 für folgende Perioden beibehalten werden, es sei denn, der erwartete Verlauf ändert sich.

Bei immateriellen Vermögenswerten mit einer begrenzten Nutzungsdauer muss am Ende jedes Geschäftsjahres überprüft werden, ob sich die erwartete Nutzungsdauer und ob sich der erwartete Abschreibungsverlauf verändert hat.¹²¹ Sollte es Änderungen gegeben haben, so muss entweder die Amortisationsperiode oder die Amortisationsmethode geändert werden. Was geändert werden muss hängt davon ab was sich verändert.

4.4.3 Wertminderungsaufwand nach IAS 36

4.4.3.1 Grundlagen der Wertminderungsaufwendungen

Bei einem Wertminderungsaufwand handelt es sich um den Betrag, „[...] um den der Buchwert eines Vermögenswerts oder einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit seinen erzielbaren Betrag übersteigt.“¹²² Es muss gemäß IAS 36.9 zu jedem Abschlussstichtag überprüft werden, ob Anhaltspunkte für das Vorliegen eines wertgeminderten Vermögenswerts vorliegen. Um beurteilen zu können, ob ein Vermögenswert wertgemindert ist, muss ein Unternehmen sowohl externe als auch interne Informationsquellen berücksichtigen.¹²³ Liegt ein Anhaltspunkt für eine Wertminderung vor, so muss gemäß IAS 36.9 der erzielbare Betrag des Vermögenswerts geschätzt werden.

Es gibt gemäß IAS 36.10 und IAS 36.11 auch Vermögenswerte, die ebenfalls jährlich auf eine Wertminderung überprüft werden müssen. Hierbei ist jedoch der Unterschied, dass bei diesen Vermögenswerten keine Anhaltspunkte für eine Wertminderung gegeben sein müssen. Hierzu gehören:¹²⁴

- Immaterielle Vermögenswerte mit einer unbestimmten Nutzungsdauer
- Nicht nutzungsbereite immaterielle Vermögenswerte
- Ein bei einem Unternehmenszusammenschluss erworbener Geschäfts- oder Firmenwert

Zudem muss noch erwähnt werden, dass ein immaterieller Vermögenswert mit einer unbestimmten Nutzungsdauer und ein nicht nutzungsbereiter immaterieller Vermögenswert auf eine Wertminderung überprüft werden, indem man ihren Buchwert mit ihrem erzielbaren Betrag vergleicht.¹²⁵ Beim erzielbaren Betrag eines Vermögenswerts oder einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit handelt es sich um den höheren der beiden

¹²¹ Vgl., auch im Folgenden, HOFFMANN/LÜDENBACH/FREIBERG (2022) IAS 38.104.

¹²² HOFFMANN/LÜDENBACH/FREIBERG (2022) IAS 36.6.

¹²³ Vgl. HOFFMANN/LÜDENBACH/FREIBERG (2022) IAS 36.12.

¹²⁴ Vgl. HOFFMANN/LÜDENBACH/FREIBERG (2022) IAS 36.10.

¹²⁵ Vgl. HOFFMANN/LÜDENBACH/FREIBERG (2022) IAS 36.10a.

Beträge „[...] aus beizulegendem Zeitwert abzüglich der Kosten der Veräußerung und Nutzungswert.“¹²⁶

„Der beizulegende Zeitwert abzüglich der Kosten der Veräußerung ist der Betrag, der durch den Verkauf eines Vermögenswerts oder einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit in einer Transaktion zu Marktbedingungen zwischen sachverständigen, vertragswilligen Parteien nach Abzug der Veräußerungskosten erzielt werden könnte.“¹²⁷ Die Kosten der Veräußerung werden nur bei der Bemessung des beizulegenden Zeitwerts abzüglich der Veräußerungskosten abgezogen, wenn sie zuvor nicht als Schulden angesetzt wurden.¹²⁸ Unter dem Nutzungswert versteht man den „[...] Barwert der künftigen Cashflows, der voraussichtlich aus einem Vermögenswert oder einer Zahlungsmittelgenerierenden Einheit abgeleitet werden kann.“¹²⁹ Gemäß IAS 36.19 ist es nicht immer notwendig sowohl den beizulegenden Zeitwert abzüglich der Veräußerungskosten als auch den Nutzungswert zu bestimmen. Gemäß IAS 36.19 reicht es aus, wenn einer dieser beiden Werte höher als der Buchwert ist. Sobald einer dieser beiden Werte höher als der Buchwert ist, muss der andere Wert nicht geschätzt werden und es liegt somit keine Wertminderung vor.¹³⁰

4.4.3.2 Wertminderungsaufwand eines einzelnen Vermögenswerts

Wie bereits zuvor erwähnt liegt ein Wertminderungsaufwand vor, wenn der Buchwert den erzielbaren Betrag eines Vermögenswerts übersteigt. Liegt also ein Wertminderungsaufwand vor, so muss gemäß IAS 36.59 der Buchwert des Vermögenswerts auf den erzielbaren Betrag verringert werden. Der Wertminderungsaufwand eines einzelnen Vermögenswerts wird normalerweise in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst.¹³¹ Wird der Vermögenswert allerdings nach dem Neubewertungsmodell bilanziert, so wird der Wertminderungsaufwand nicht automatisch in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst.¹³² Hierbei wird der Wertminderungsaufwand erst in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst, wenn er die Neubewertungsrücklage übersteigt. Dementsprechend wird die Neubewertungsrücklage um den Betrag der Wertminderung verringert und der Wertminderungsaufwand so lange im sonstigen Ergebnis erfasst. Erst wenn der Wertminderungsaufwand die Neubewertungsrücklage übersteigt, wird der die Neubewertungsrücklage übersteigende Betrag in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst. Nach Erfassen des

¹²⁶ HOFFMANN/LÜDENBACH/FREIBERG (2022) IAS 36.6.

¹²⁷ HOFFMANN/LÜDENBACH/FREIBERG (2022) IAS 36.6.

¹²⁸ Vgl. HOFFMANN/LÜDENBACH/FREIBERG (2022) IAS 36.28.

¹²⁹ HOFFMANN/LÜDENBACH/FREIBERG (2022) IAS 36.6.

¹³⁰ Vgl. HOFFMANN/LÜDENBACH/FREIBERG (2022) IAS 36.19.

¹³¹ Vgl. HOFFMANN/LÜDENBACH/FREIBERG (2022) IAS 36.60.

¹³² Vgl., auch im Folgenden, HOFFMANN/LÜDENBACH/FREIBERG (2022) IAS 36.61.

Wertminderungsaufwands müssen auch dementsprechend die planmäßigen Abschreibungen der kommenden Perioden angepasst werden.¹³³

4.4.3.3 Wertminderungsaufwand einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit

Sollte es nicht möglich sein den erzielbaren Betrag für einen einzelnen Vermögenswert zu bestimmen, so muss der erzielbare Betrag der zahlungsmittelgenerierenden Einheit, zu der der Vermögenswert zugeordnet wurde, bestimmt werden.¹³⁴ Unter einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit versteht man gemäß IAS 36.6 „[...] die kleinste identifizierbare Gruppe von Vermögenswerten, die Mittelzuflüsse erzeugen, die weitestgehend unabhängig von den Mittelzuflüssen anderer Vermögenswerte oder anderer Gruppen von Vermögenswerten sind.“ Worum es sich bei Mittelzuflüssen handelt, wird in IAS 36.69 erläutert. Zahlungsmittelgenerierende Einheiten müssen in jeder Periode für die gleichen Vermögenswerte oder Arten von Vermögenswerten stetig identifiziert werden.¹³⁵ Dies geschieht gemäß IAS 36.72 nur so lange bis eine Änderung gerechtfertigt ist.

Bei dem erzielbaren Betrag einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit handelt es sich gemäß IAS 36.74 um den höheren der beiden Beträge aus Nutzungswert und dem beizulegenden Zeitwert vermindert um die Veräußerungskosten. Somit setzt sich der erzielbare Betrag einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit aus den gleichen Komponenten zusammen wie der erzielbare Betrag eines einzelnen Vermögenswerts. Zudem sind gemäß IAS 36.74 bei der Ermittlung des erzielbaren Betrags einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit dieselben Vorschriften (IAS 36.19-57) anzuwenden wie bei der Ermittlung des erzielbaren Betrags eines einzelnen Vermögenswerts.

Beim Buchwert einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit handelt es sich um die Summe der Buchwerte der Vermögenswerte, „[...] die der zahlungsmittelgenerierenden Einheit direkt zugerechnet oder auf einer vernünftigen und stetigen Basis zugeordnet werden können, und die künftige Mittelzuflüsse erzeugen werden, die bei der Bestimmung des Nutzungswerts der zahlungsmittelgenerierenden Einheit verwendet wurden [...]“.¹³⁶

Bevor allerdings darauf eingegangen werden kann, wie ein Wertminderungsaufwand für eine zahlungsmittelgenerierende Einheit erfasst wird, muss erst noch auf den Geschäfts- oder Firmenwert eingegangen werden. Dies liegt daran, dass der entgeltlich erworbene

¹³³ Vgl. HOFFMANN/LÜDENBACH/FREIBERG (2022) IAS 36.63.

¹³⁴ Vgl. HOFFMANN/LÜDENBACH/FREIBERG (2022) IAS 36.66.

¹³⁵ Vgl. HOFFMANN/LÜDENBACH/FREIBERG (2022) IAS 36.72.

¹³⁶ HOFFMANN/LÜDENBACH/FREIBERG (2022) IAS 36.76a.

Geschäfts- oder Firmenwert, vom Übernahmzeitpunkt an, den zahlungsmittelgenerierenden Einheiten des erwerbenden Unternehmens, die von den Synergieeffekten des Unternehmenszusammenschlusses profitieren sollen, zugeordnet werden muss.¹³⁷ Die Pflicht den Geschäfts- oder Firmenwert zu den zahlungsmittelgenerierenden Einheiten zuzuordnen dient gemäß IAS 36.80 dazu, den Geschäfts- oder Firmenwert auf eine Wertminderung zu überprüfen. Hieraus lässt sich herauslesen, dass der Geschäfts- oder Firmenwert nur in Kombination mit der zahlungsmittelgenerierenden Einheit auf eine Wertminderung überprüft werden kann. Die Zuordnung zu den zahlungsmittelgenerierenden Einheiten ist zudem notwendig, da er selbstständig keine Zahlungsflüsse erzeugt und oft zu den Zahlungsflüssen von zahlungsmittelgenerierenden Einheiten beiträgt.¹³⁸ Zudem müssen die zahlungsmittelgenerierenden Einheiten, denen der Geschäfts- oder Firmenwert zugeordnet worden ist, die folgenden Kriterien erfüllen:¹³⁹

- Sie müssen die niedrigste Ebene darstellen, auf der, für Zwecke der internen Verwaltung, der Geschäfts- oder Firmenwert überwacht werden kann.
- Sie dürfen nicht größer sein als ein Geschäftssegment (Vgl. IFRS 8.5)

Eine zahlungsmittelgenerierende Einheit, zu der ein Geschäfts- oder Firmenwert zugeordnet wurde, muss jährlich und bei einem Anhaltspunkt, der auf eine Wertminderung deutet, überprüft werden.¹⁴⁰ Hierbei wird gemäß IAS 36.90 der Buchwert der zahlungsmittelgenerierenden Einheit (inkl. Geschäfts- oder Firmenwert) mit dem erzielbaren Betrag verglichen. Die Prüfung einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit mit zugeordnetem Geschäfts- oder Firmenwert kann gemäß IAS 36.96 zu jeder Zeit erfolgen. Es muss dabei allerdings beachtet werden, dass dann die Wertminderungsprüfung jedes Jahr zur selben Zeit stattfinden muss.¹⁴¹

Bei einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit (mit oder ohne Geschäfts- oder Firmenwert) darf ein Wertminderungsaufwand nur erfasst werden, wenn der Buchwert höher ist als der erzielbare Betrag.¹⁴² In IAS 36.104 ist eine Reihenfolge festgelegt, nach der der Wertminderungsaufwand verteilt werden muss. Dementsprechend muss zuerst der zugeordnete Geschäfts- oder Firmenwert vermindert werden. Danach wird (falls vorhanden) der Rest des Wertminderungsaufwands, basierend auf den Buchwerten der zur zahlungsmittelgenerierenden Einheit zugeordneten Vermögenswerte, auf die Vermögenswerte verteilt. Sollte der zahlungsmittelgenerierenden Einheit kein Geschäfts- oder

¹³⁷ Vgl. HOFFMANN/LÜDENBACH/FREIBERG (2022) IAS 36.80.

¹³⁸ Vgl. Franken/Schulte/Dörschell, in: HEUSER/THEILE (2019), S. 409 Rz. 19.26 i.V.m. IAS 36.81.

¹³⁹ Vgl. HOFFMANN/LÜDENBACH/FREIBERG (2022) IAS 36.80.

¹⁴⁰ Vgl. HOFFMANN/LÜDENBACH/FREIBERG (2022) IAS 36.90.

¹⁴¹ Vgl. HOFFMANN/LÜDENBACH/FREIBERG (2022) IAS 36.96.

¹⁴² Vgl. HOFFMANN/LÜDENBACH/FREIBERG (2022) IAS 36.104.

Firmenwert zugeordnet worden sein, so ist die Wertminderungsaufwendung buchwertproportional auf die Vermögenswerte der zahlungsmittelgenerierenden Einheit zu verteilen.¹⁴³ IAS 36.104 schreibt zudem vor, dass die Wertminderungen als Wertminderungsaufwendungen einzelner Vermögenswerte behandelt und gemäß IAS 36.60 erfasst werden sollen. Gemäß IAS 36.105 darf bei der Verteilung der Wertminderungsaufwendungen der Buchwert eines Vermögenswerts nicht unter den beizulegenden Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten, den Nutzungswert oder Null fallen. Hierbei gilt immer der höchste der eben angesprochenen Werte.¹⁴⁴ Würde der Buchwert eines Vermögenswerts unter den höchsten der zuvor genannten Werte fallen, so wird der überschüssige Teil der Wertminderung anteilig auf die anderen Vermögenswerte der zahlungsmittelgenerierenden Einheit verteilt.¹⁴⁵

4.4.4 Wertaufholung

In jeder Periode muss zum Bilanzstichtag überprüft werden, ob Anhaltspunkte dafür bestehen, dass die für einen Vermögenswert oder eine zahlungsmittelgenerierende Einheit zuvor erfasste Wertminderung nicht mehr besteht oder sich verringert hat.¹⁴⁶ Liegt ein solcher Anhaltspunkt vor, muss gemäß IAS 36.110 der erzielbare Betrag des Vermögenswerts geschätzt werden. Zudem muss noch erwähnt werden, dass eine Wertaufholung nur möglich ist, wenn in früheren Perioden ein Wertminderungsaufwand für den entsprechenden Vermögenswert oder die entsprechende zahlungsmittelgenerierende Einheit erfasst wurde. Bei den Anhaltspunkten, die für eine mögliche Wertaufholung sprechen könnten, handelt es sich wie bei den Wertminderungsaufwendungen um interne und externe Informationsquellen.¹⁴⁷ Der zuvor erfasste Wertminderungsaufwand darf nur aufgehoben werden, wenn sich seit der Erfassung des Wertminderungsaufwands Änderungen in den Schätzungen ergeben haben, die in die Ermittlung des erzielbaren Betrags einbezogen wurden.¹⁴⁸ Hierbei muss dann gemäß IAS 36.114 eine Wertaufholung vorgenommen werden (wenn der erzielbare Betrag den Buchwert übersteigt), indem der Buchwert des Vermögenswerts auf seinen erzielbaren Betrag erhöht wird. „Eine Wertaufholung spiegelt eine Erhöhung des geschätzten Leistungspotentials eines Vermögenswerts entweder durch Nutzung oder Verkauf seit dem Zeitpunkt wider, an dem ein Unternehmen zuletzt einen Wertminderungsaufwand für diesen Vermögenswert erfasst hat.“¹⁴⁹ In IAS 36.116 ist allerdings geregelt, dass der Nutzungswert den

¹⁴³ Vgl. BAETGE/KIRSCH/THIELE (2021), S. 312f.

¹⁴⁴ Vgl. HOFFMANN/LÜDENBACH/FREIBERG (2022) IAS 36.105.

¹⁴⁵ Vgl. BAETGE/KIRSCH/THIELE (2021), S. 313 i.V.m IAS 36.105.

¹⁴⁶ Vgl. HOFFMANN/LÜDENBACH/FREIBERG (2022) IAS 36.110.

¹⁴⁷ Vgl. HOFFMANN/LÜDENBACH/FREIBERG (2022) IAS 36.111.

¹⁴⁸ Vgl. HOFFMANN/LÜDENBACH/FREIBERG (2022) IAS 36.114.

¹⁴⁹ HOFFMANN/LÜDENBACH/FREIBERG (2022) IAS 36.115.

Buchwert übersteigen kann und trotzdem keine Wertaufholung stattfinden darf. Dies liegt gemäß IAS 36.116 daran, dass sich der Barwert der künftigen Mittelzuflüsse erhöht, da diese zeitlich näher kommen. Es ändert sich aber nichts am Leistungspotential und somit darf keine Wertaufholung stattfinden.¹⁵⁰

Bei der Wertaufholung eines einzelnen Vermögenswerts darf die Zuschreibung maximal bis zu den fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten, wenn der Wertminderungsaufwand nicht eingetreten wäre, erfolgen.¹⁵¹ Es besteht also eine Obergrenze bei der Wertaufholung. Sofern der Vermögenswert nicht nach dem Neubewertungsmodell bilanziert wird, wird die Wertaufholung sofort in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst.¹⁵² Wird ein Vermögenswert allerdings nach dem Neubewertungsmodell bilanziert, so erhöht die Wertaufholung die Neubewertungsrücklage.¹⁵³ Wenn für diesen Vermögenswert zuvor allerdings ein Wertminderungsaufwand erfolgswirksam erfasst wurde, muss die Wertaufholung bis zum selben Betrag erfolgswirksam erfasst werden. IAS 36.121 schreibt vor, dass nach einer erfassten Wertaufholung der planmäßige Abschreibungsbetrag für die kommenden Perioden angepasst werden muss.

Bei zahlungsmittelgenerierenden Einheiten wird gemäß IAS 36.122 die Wertaufholung den der zahlungsmittelgenerierenden Einheit zugeordneten Vermögenswerten buchwertproportional zugeordnet. IAS 36.122 besagt zudem, dass diese Buchwerterhöhungen als Wertaufholungen für einzelne Vermögenswerte anzusehen und dementsprechend wie bei einzelnen Vermögenswerten in der Gewinn- und Verlustrechnung oder im sonstigen Ergebnis zu erfassen sind.¹⁵⁴ Bei der Zuordnung der Wertaufholung zu einem Vermögenswert der zahlungsmittelgenerierenden Einheit, muss beachtet werden, dass der Buchwert des Vermögenswerts nicht über den niedrigeren der beiden Werte aus erzielbarem Betrag oder den fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten, wenn der Wertminderungsaufwand nicht angefallen wäre, steigen darf.¹⁵⁵ IAS 36.123 schreibt vor, dass wenn einer dieser beiden Werte bei der Wertaufholung überschritten wird, der überschüssige Betrag anteilig den anderen Vermögenswerten der zahlungsmittelgenerierenden Einheit zuzuordnen ist.¹⁵⁶ Bei einem Geschäfts- oder Firmenwert, dem ein Wertminderungsaufwand zugeordnet worden ist, darf in den folgenden Perioden keine Wertaufholung durchgeführt werden.¹⁵⁷

¹⁵⁰ Vgl. HOFFMANN/LÜDENBACH/FREIBERG (2022) IAS 36.116.

¹⁵¹ Vgl. HOFFMANN/LÜDENBACH/FREIBERG (2022) IAS 36.117.

¹⁵² Vgl. HOFFMANN/LÜDENBACH/FREIBERG (2022) IAS 36.119.

¹⁵³ Vgl., auch im Folgenden, HOFFMANN/LÜDENBACH/FREIBERG (2022) IAS 36,120.

¹⁵⁴ Vgl. HOFFMANN/LÜDENBACH/FREIBERG (2022) IAS 36.122.

¹⁵⁵ Vgl. HOFFMANN/LÜDENBACH/FREIBERG (2022) IAS 36.123.

¹⁵⁶ Vgl. Franken/Schulte/Dörschell, in: HEUSER/THEILE (2019), S. 455 Rz. 19.127 i.V.m. IAS 36.123.

¹⁵⁷ Vgl. HOFFMANN/LÜDENBACH/FREIBERG (2022) IAS 36.124.

5. Unterschiede und Gemeinsamkeiten bei der Bilanzierung von immateriellen Vermögensgegenständen/-werten gemäß HGB und IFRS

Nachdem nun ausführlich auf die Bilanzierungsvorschriften von immateriellen Vermögensgegenständen nach HGB und IFRS eingegangen wurde, werden im Folgenden die grundlegenden Unterschiede zwischen den beiden Rechnungslegungsnormen bei der Bilanzierung von immateriellen Vermögensgegenständen erläutert. Hierbei wird nicht auf Unterschiede eingegangen, wo sich lediglich einzelne Begriffe unterscheiden (z.B. Vermögensgegenstand/Vermögenswert, Abschreibung/Amortisation). Zudem wird der Vereinfachung halber im Folgenden nur von Vermögensgegenständen gesprochen. Im Rahmen des Vergleichs wird Bezug auf die in den vorangegangenen Kapiteln zitierten und behandelten Inhalte genommen.

Damit ein aktivierungsfähiger immaterieller Vermögensgegenstand im Sinne des HGB vorliegt, muss dieser einige Kriterien erfüllen. Er muss selbständig bewertbar und verwertbar sein, sowie einen künftigen wirtschaftlichen Nutzen besitzen.¹⁵⁸ Zudem muss der Vermögensgegenstand dem Bilanzierenden gemäß § 246 Abs.1 Satz 2 HGB wirtschaftlich zuzurechnen sein. Ein immaterieller Vermögensgegenstand ist zudem ohne physische Substanz und nicht monetär. Damit ein immaterieller Vermögensgegenstand im Sinne des IAS 38 vorliegt, muss dieser aufgrund von Vergangenheitereignissen beherrscht werden, einen voraussichtlichen künftigen wirtschaftlichen Nutzen besitzen sowie identifizierbar, nicht monetär und ohne physische Substanz sein. Vergleicht man dies nun, fällt auf, dass nicht alle Aktivierungsvoraussetzungen übereinstimmen. Dennoch kann gesagt werden, dass die grundsätzlichen Kriterien wie die fehlende physische Substanz, das nicht monetär sein und der künftige wirtschaftliche Nutzen in beiden Rechnungslegungsvorschriften gleich sind. Nicht komplett gleich, aber ähnlich, sind beispielsweise das Kriterium der wirtschaftlichen Zurechenbarkeit aus dem HGB und das Kriterium der Beherrschung aus IAS 38. Das gleiche gilt für das Kriterium der selbständigen Verwertbarkeit aus dem HGB und der Separierbarkeit aus IAS 38.

In Bezug auf den Ansatz eines aktivierungsfähigen immateriellen Vermögensgegenstands ergeben sich Gemeinsamkeiten und Unterschiede zwischen HGB und IAS 38. In beiden Rechnungslegungsvorschriften ist geregelt, dass wenn ein aktivierungsfähiger immaterieller Vermögensgegenstand vorliegt, dieser auch aktiviert werden muss. Zudem werden sowohl im HGB als auch in IAS 38 zwischen entgeltlich erworbenen und selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen unterschieden. In Bezug auf den Ansatz immaterieller Vermögensgegenstände, muss ebenfalls auf die Ansatzverbote

¹⁵⁸ Vgl. BEYER/HEYD/ZORN (2020), S. 70.

eingegangen werden. Das Ansatzverbot von selbst geschaffenen Marken, Drucktiteln, Verlagsrechten, Kundenlisten oder vergleichbaren immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens im Sinne des § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB entspricht im Wesentlichen dem in IAS 38.63 geregelten Ansatzverbot. Ein wesentlicher Unterschied besteht allerdings im Ansatzwahlrecht für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens. Während in § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB ein Ansatzwahlrecht geregelt ist, besteht in IAS 38 weiterhin eine Pflicht zum Ansatz derartiger Vermögensgegenstände, sofern die Ansatzkriterien erfüllt sind. Zudem besteht beim Ansatz selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens gemäß § 268 Abs. 8 HGB eine Ausschüttungssperre. Eine derartige Ausschüttungssperre gibt es in IAS 38 nicht. Bei selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens wird der Herstellungsprozess sowohl im HGB als auch in IAS 38 in eine Forschungs- und Entwicklungsphase unterteilt. In Bezug auf die Definitionen von Forschung und Entwicklung lassen sich zwischen HGB und IAS 38 keine wesentlichen Unterschiede feststellen. Sowohl in § 255 Abs. 2 Satz 4 HGB als auch in IAS 38.54 ist geregelt, dass keine Forschungskosten angesetzt werden dürfen. Dementsprechend dürfen sowohl nach § 255 Abs.2a Satz 4 HGB als auch nach IAS 38.53 selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens nur angesetzt werden, wenn die Forschungskosten von den Entwicklungskosten abgegrenzt werden können. Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens dürfen gemäß IAS 38.57 nur angesetzt werden, wenn die im selbigen Paragraphen genannten Voraussetzungen während der Entwicklungsphase erfüllt sind. Diese Kriterien existieren weitestgehend ebenfalls im Handelsrecht sind jedoch nicht im HGB definiert. Eine weitere Gemeinsamkeit der beiden Rechnungslegungsvorschriften liegt darin, dass in beiden der entgeltlich erworbene Geschäfts- oder Firmenwert aktiviert werden muss. Zudem besteht in beiden Rechnungslegungsvorschriften ein Ansatzverbot des selbst geschaffenen Geschäfts- oder Firmenwerts.

In Bezug auf die Zugangsbewertung haben die beiden Rechnungslegungsvorschriften gemein, dass bei entgeltlich erworbenen immateriellen Vermögensgegenständen die Anschaffungskosten und bei selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen die Herstellungskosten für die Zugangsbewertung herangezogen werden. Die Ermittlung der Anschaffungskosten ist bei beiden weitestgehend gleich. Bei Beiden wird der Anschaffungspreis durch Anschaffungsnebenkosten erhöht und durch Anschaffungspreisminderungen vermindert. Die Anschaffungsnebenkosten müssen in beiden Rechnungslegungen Einzelkostencharakter haben. Im HGB werden zusätzlich die nachträglichen Anschaffungskosten dazugezählt. Die nachträglichen Anschaffungskosten werden

gemäß IAS 38.27 nicht miteinbezogen, da es sich hierbei gemäß IAS 38.20 eher um eine Ausnahme handelt. Bei den Herstellungskosten eines selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstands des Anlagevermögens handelt es sich in beiden Rechnungslegungsnormen um die Kosten der Entwicklungsphase. Die Bestandteile der Herstellungskosten, wie sie in § 255 Abs. 2 HGB beschrieben sind, stimmen im weitesten Sinne mit denen des IAS 38.66 überein. In IAS 38 gibt es kein Ansatzwahlrecht für beispielsweise Kosten der allgemeinen Verwaltung wie in § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB. Sowohl in § 255 Abs. 2 Satz 4 HGB als auch in IAS 38.67 ist ein Verbot für Vertriebsgemeinkosten beschrieben.

Bei der Folgebewertung von immateriellen Vermögensgegenständen gibt es einen großen Unterschied zwischen HGB und IFRS. IAS 38.72 ermöglicht ein Wahlrecht bei der Wahl der Rechnungslegungsmethode für die Folgebewertung. Hierbei kann zwischen dem Anschaffungskostenmodell und dem Neubewertungsmodell gewählt werden. Solch ein Wahlrecht existiert im HGB nicht. Hier wird gemäß § 253 Abs. 3 Satz 1 u. 5 HGB der Buchwert des immateriellen Vermögensgegenstands um planmäßige und außerplanmäßige Abschreibungen verringert. Dies entspricht dem Anschaffungskostenmodell des IAS 38.74. Dementsprechend wird im Weiteren die Bilanzierung gemäß dem Anschaffungskostenmodell verglichen. Sowohl nach § 253 Abs. 3 Satz 1 HGB als auch nach IAS 38.89 werden immaterielle Vermögensgegenstände mit einer begrenzten Nutzungsdauer planmäßig abgeschrieben und immaterielle Vermögensgegenstände mit einer unbegrenzten Nutzungsdauer nicht. Ein Unterschied hierbei ist, dass gemäß § 253 Abs. 3 Satz 3 u. 4 HGB bei einem selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstand des Anlagevermögens oder einem entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert, bei dem die voraussichtliche Nutzungsdauer nicht verlässlich geschätzt werden kann, Abschreibungen über einen Zeitraum von zehn Jahren vorgenommen werden müssen. In IAS 38.88 ist nämlich geregelt, dass in diesem Fall der Vermögensgegenstand mit einer unbegrenzten Nutzungsdauer anzusehen ist. Ein weiterer Unterschied ist, dass in den IFRS ein entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert nicht planmäßig abgeschrieben wird, da er, wie bereits zuvor erwähnt, im Gegensatz zum HGB als Vermögensgegenstand mit unbegrenzter Nutzungsdauer angesehen wird. In Bezug auf die Wahl der Abschreibungsmethode zeigen sich keine Unterschiede. Bei beiden kann die Abschreibungsmethode frei gewählt werden, solange Sie den Verlauf des Werteverlusts widerspiegelt. Gemäß IAS 38.104 muss jährlich überprüft werden, ob die Amortisationsperiode oder Amortisationsmethode geändert werden muss. Gemäß IAS 38.109 muss bei zeitlich unbegrenzt nutzbaren immateriellen Vermögensgegenständen jährlich

überprüft werden, ob die Gründe, die eine unbegrenzte Nutzungsdauer rechtfertigen, noch bestehen. Im HGB sind derartige Vorschriften nicht definiert.

Wie bereits angesprochen werden sowohl im HGB als auch in IAS 38 außerplanmäßige Abschreibungen durchgeführt. Gemäß § 253 Abs.3 Satz 5 HGB dürfen bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens nur außerplanmäßige Abschreibungen vorgenommen werden, wenn diese voraussichtlich dauerhaft sind. In IAS 36.59 ist geregelt, dass Wertminderungen erfasst werden müssen, wenn der Buchwert den erzielbaren Betrag des immateriellen Vermögensgegenstands übersteigt. Hierbei wird beim Anlagevermögen im Vergleich zum HGB nicht darauf geachtet, ob die Wertminderung voraussichtlich dauerhaft ist. Eine Gemeinsamkeit beider Rechnungslegungsnormen ist, dass in beiden der Vermögensgegenstand jährlich auf eine Wertminderung überprüft wird. Wird eine Wertminderung erfasst, so muss ebenfalls in beiden Rechnungslegungen die planmäßige Abschreibung angepasst werden. In Bezug auf die außerplanmäßige Abschreibung eines entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwerts ergeben sich ebenfalls Unterschiede. Gemäß IAS 36.80 muss der entgeltlich erworbene Geschäfts- oder Firmenwert auf zahlungsmittelgenerierende Einheiten verteilt werden, um auf eine Wertminderung hin überprüft werden zu können. Zudem bedeutet dies, dass für eine außerplanmäßige Abschreibung eines entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwerts die Zuordnung zu einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit notwendig ist. Gemäß § 253 Abs. 3 Satz 5 HGB kann der entgeltlich erworbene Geschäfts- oder Firmenwert bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung außerplanmäßig abgeschrieben werden. Es wird also keine zahlungsmittelgenerierende Einheit benötigt. Dies führt zudem zum nächsten Unterschied bei der Folgebewertung. Im HGB gilt der Grundsatz der Einzelbewertung. Dies ist in § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB geregelt und besagt, dass Vermögensgegenstände und Schulden einzeln zu bewerten sind. Gemäß IAS 36 ist es möglich außerplanmäßige Abschreibungen für einzelne Vermögensgegenstände sowie für zahlungsmittelgenerierende Einheiten vorzunehmen. Zahlungsmittelgenerierende Einheiten werden gebildet, wenn für einen einzelnen Vermögensgegenstand der erzielbare Betrag nicht bestimmt werden kann. Dementsprechend wird der Vermögensgegenstand zu einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit zugeordnet, um den erzielbaren Betrag zu bestimmen und somit eine mögliche Wertminderung erfassen zu können. Dies wäre im HGB gemäß des Einzelbewertungsgrundsatzes nicht möglich.

In Bezug auf die Wertaufholung einer zuvor erfassten Wertminderung ergeben sich keine Unterschiede. Sowohl nach HGB als auch nach IAS 36 darf eine Zuschreibung bis zu den fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten erfolgen. Ebenfalls darf in

beiden Rechnungslegungsvorschriften bei einem entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert keine Zuschreibung durchgeführt werden.

6. Kritische Würdigung

Nachdem zuvor bereits die Zwecksetzungen der Rechnungslegungen sowie die Bilanzierungsvorschriften nach HGB und IFRS erläutert und verglichen wurden, wird im Folgenden darauf eingegangen ob die Vorschriften zum Erfüllen der Jahresabschlusszwecke beitragen. Bei der Bearbeitung der Kritischen Würdigung wurde ebenfalls Bezug auf Inhalte aus den vorherigen Kapiteln genommen.

Das Vollständigkeitsgebot gemäß § 246 Abs. 1 HGB dient dazu die Informations- bzw. Rechenschaftsfunktion zu erfüllen, indem das Schuldendeckungspotential und die Erfolgskomponenten des Unternehmens unsaldiert nachgewiesen werden.¹⁵⁹ Das Kriterium der wirtschaftlichen Zugehörigkeit gemäß § 246 Abs. 1 Satz 2 HGB dient dem Gläubigerschutz, da hierdurch nur Vermögensgegenstände ausgewiesen werden, die dem Gläubiger als Schuldendeckungspotential dienen können.¹⁶⁰ Die Aktivierungspflicht des entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwerts, dient dazu, das Informationsniveau des handelsrechtlichen Jahresabschlusses zu erhöhen.

In Bezug auf das Ansatzwahlrecht für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens gemäß § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB gilt, dass es die Kapitalerhaltungs- bzw. die Ausschüttungsbemessungsfunktion unterstützt. Wird das Ansatzwahlrecht nicht in Anspruch genommen, so werden die Herstellungskosten des selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstands als Aufwand in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst. Der ausschüttbare Jahresüberschuss sinkt dementsprechend. Wird das Ansatzwahlrecht in Anspruch genommen, so wird der selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstand in der Bilanz angesetzt und wird dementsprechend nicht mit seinen Herstellungskosten als Aufwand in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst. Durch die Aktivierung könnte also der ausschüttungsfähige Gewinn erhöht werden. Bei selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens ist es aufgrund der Unkörperlichkeit, der regelmäßig nicht eindeutig zurechenbaren Herstellungskosten und der Unsicherheit bezüglich der künftigen Nutzungsdauer schwierig einen objektivierten Wert zu ermitteln.¹⁶¹ Um aber dem Gläubigerschutzgedanken Folge zu leisten, wurde für diesen Fall eine Ausschüttungssperre gemäß §

¹⁵⁹ Vgl. BAETGE/KIRSCH/THIELE (2021), S. 94.

¹⁶⁰ Vgl., auch im Folgenden, DEUTSCHER BUNDESTAG (2008), S. 47f.

¹⁶¹ Vgl. DEUTSCHER BUNDESTAG (2008), S. 49f.

268 Abs. 8 HGB festgelegt,¹⁶² sodass sich der ausschüttungsfähige Gewinn im Falle einer Aktivierung nicht erhöht. Können gemäß § 255 Abs. 2a Satz 4 HGB Forschung und Entwicklung nicht voneinander getrennt werden, ist eine Aktivierung ausgeschlossen. In diesem Fall greift das Vorsichtsprinzip und die Entwicklungskosten verringern als Aufwand den ausschüttungsfähigen Gewinn.¹⁶³ Wird ein selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstand des Anlagevermögens aktiviert, führt dies ebenfalls zu einer Erhöhung des Informationsniveaus.¹⁶⁴ Die Aktivierung führt auch zu einer periodengerechten Zuordnung der während der Herstellung angefallenen Aufwendungen.¹⁶⁵ Gleichzeitig verschlechtert dieses Wahlrecht aber die Vergleichbarkeit zwischen den Jahresabschlüssen von Unternehmen, die dieses Wahlrecht in Anspruch nehmen und Unternehmen die dies nicht tun. Zudem kann sich durch die Aktivierung die Eigenkapitalrentabilität verschlechtern und somit können negative Informationen an die Abschlussadressaten weitergegeben werden.

Das Aktivierungsverbot gemäß § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB folgt ebenfalls dem Vorsichtsprinzip und somit dem Gläubigerschutzgedanken. Das Aktivierungsverbot besteht, um eine willkürliche Praxis bei den zuvor genannten Vermögensgegenständen vorzubeugen, da es nicht zweifelsfrei möglich ist die Herstellungskosten von den auf den selbst geschaffenen Geschäfts- oder Firmenwert entfallenden Aufwendungen zu trennen.¹⁶⁶ Dies folgt ebenfalls dem Vorsichtsprinzip, da der ausschüttungsfähige Gewinn somit niedriger ausfällt.

Bei der Zugangsbewertung darf ein Vermögensgegenstand gemäß § 253 Abs.1 Satz 1 HGB höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt werden. Dies geht auf das Realisationsprinzip gemäß § 252 Abs. 1 Nr.4 HGB zurück, da am Abschlussstichtag noch nicht realisierte Gewinne nicht berücksichtigt werden dürfen.¹⁶⁷ Die Obergrenze für die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gemäß § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB gehört zum Realisationsprinzip. Mit Hilfe des Realisationsprinzips soll in diesem Fall erreicht werden, dass sich der Buchwert eines Vermögenswerts niemals über die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten erhöht.¹⁶⁸ Würde sich der Buchwert über die fortgeführten Anschaffungskosten erhöhen, würde es als Ertrag in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst werden. Der Gewinn wäre aber nicht realisiert, da der

¹⁶² Vgl. DEUTSCHER BUNDESTAG (2008), S. 50.

¹⁶³ Vgl. WEINAND/WOLZ (2010), S. 132.

¹⁶⁴ Vgl. DEUTSCHER BUNDESTAG (2008), S. 50.

¹⁶⁵ Vgl., auch im Folgenden, WEINAND/WOLZ (2010), S. 135ff.

¹⁶⁶ Vgl. DEUTSCHER BUNDESTAG (2008), S. 50.

¹⁶⁷ Vgl., auch im Folgenden, BAETGE/KIRSCH/THIELE (2021), S. 129f.

¹⁶⁸ Vgl. LEFFSON (1987), S. 254.

Vermögenswert noch nicht veräußert wurde.¹⁶⁹ Gewinne dürfen allerdings gemäß § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB nur ausgewiesen werden, wenn diese realisiert sind. Das soll mit Hilfe des Anschaffungs- bzw. Herstellungskostenprinzips verhindert werden.¹⁷⁰ Da die Anschaffungs- oder Herstellungskosten die Obergrenze für die Bewertung bilden, können in diesem Fall keine unrealisierten Gewinne ausgewiesen und somit dem Realisations- und Vorsichtsprinzip und dementsprechend dem Gläubigerschutz Folge geleistet werden. Das Anschaffungs- und Herstellungskostenprinzip dient ebenfalls der Selbstinformation des Kaufmanns, da er sich so keine unrealisierten Gewinne zurechnet.¹⁷¹

In Bezug auf die Folgebewertung sind immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens mit begrenzter Nutzungsdauer planmäßig abzuschreiben. Dies dient dazu den Wertverlust des Vermögensgegenstands über die Nutzungsdauer hinweg zu erfassen. Durch die Planmäßigkeit der Abschreibungen und dem Stetigkeitsgrundsatz gemäß § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB, der besagt, dass zuvor angewendete Bewertungsmethoden stetig beizubehalten sind, soll die Vergleichbarkeit von aufeinanderfolgenden Jahresabschlüssen erreicht werden.¹⁷²

Auch das gemilderte Niederstwertprinzip gemäß § 253 Abs. 3 Satz 5 HGB dient dem Gläubigerschutz.¹⁷³ Dies geht auf § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB zurück, da gemäß dem Imparitätsprinzip noch nicht realisierte Verluste berücksichtigt werden müssen. Hierdurch werden Wertminderungen durch die außerplanmäßigen Abschreibungen als Aufwand in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst. Dadurch wird der ausschüttungsfähige Gewinn reduziert und der Kapitalerhaltung und somit dem Gläubigerschutz Folge geleistet.

Das Zuschreibungsgebot gemäß § 253 Abs. 5 Satz 1 HGB dient dazu, das Informationsniveau des handelsrechtlichen Jahresabschlusses zu verbessern.¹⁷⁴

In Bezug auf die Rechnungslegung nach IFRS wurde bereits erwähnt, dass der Jahresabschluss nach IFRS den Abschlussadressaten entscheidungsnützliche Informationen vermitteln soll. Dem Adressaten soll also ein vollständiges Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens vermittelt werden. Damit dies erreicht werden kann, muss der Abschluss gemäß IAS 1.9a) Informationen über Vermögenswerte liefern. Dementsprechend führt die Ansatzpflicht von Vermögenswerten dazu dieses Ziel zu

¹⁶⁹ Vgl. BAETGE/KIRSCH/THIELE (2021), S. 130.

¹⁷⁰ Vgl., auch im Folgenden, BAETGE/KIRSCH/THIELE (2021), S. 130.

¹⁷¹ Vgl. LEFFSON (1987), S. 254.

¹⁷² Vgl. COENENBERG/HALLER/SCHULTZE (2021), S. 163.

¹⁷³ Vgl., auch im Folgenden, BAETGE/KIRSCH/THIELE (2021), S. 211.

¹⁷⁴ Vgl. DEUTSCHER BUNDESTAG (2008), S. 57.

erreichen, sofern die Ansatzkriterien erfüllt werden und kein Ansatzverbot besteht. Durch die Ansatzpflicht wird also ein möglichst genaues Bild der Vermögenslage ermöglicht.

In Bezug auf die bei der Entwicklung eines selbst geschaffenen immateriellen Vermögenswerts angefallenen Entwicklungsaufwendungen wird gemäß IAS 38.57 vorgeschrieben, wann diese als Herstellungskosten aktiviert werden dürfen. Problematisch ist, dass gemäß IAS 38.65 nur die Kosten, die ab dem erstmaligen Erfüllen der Ansatzkriterien angefallen sind, in die Herstellungskosten einbezogen werden dürfen. Da dies meist erst gegen Ende der Entwicklungsphase der Fall ist, wird ein beachtlicher Teil der Investitionen in den immateriellen Vermögenswert nicht in den Herstellungskosten abgebildet.¹⁷⁵

Zuvor wurde ebenfalls angesprochen, dass das Ziel des Jahresabschlusses ist, die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie deren Veränderung im Zeitablauf darzustellen. Mit Hilfe der Folgebewertungsvorschriften in Form von planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen und der Wertaufholung, kann die Veränderung im Zeitablauf dargestellt werden. Bei der planmäßigen Abschreibung eines zeitlich begrenzt nutzbaren immateriellen Vermögenswerts muss die Abschreibungsmethode gemäß IAS 38.98 den Verlauf des erwarteten Verbrauchs des künftigen wirtschaftlichen Nutzens widerspiegeln. Um ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögenslage im Sinne von IAS 1.15 zu vermitteln, muss gemäß IAS 38.98 die Abschreibungsmethode bei einem geänderten Verlauf des Verbrauchs des künftigen wirtschaftlichen Nutzens geändert werden. Dies geht auf IAS 1.18 zurück, da die Anwendung ungeeigneter Rechnungslegungsmethoden nicht durch zusätzlich angegebene Informationen behoben werden kann. Durch die Pflicht zum Überprüfen der erwarteten Nutzungsdauer und der Abschreibungsmethode und der Änderung dieser, falls dies notwendig ist,¹⁷⁶ führt dies dazu, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögenslage vermittelt wird. Dies gilt ebenfalls für die Vorschriften des IAS 36 zur Prüfung auf Wertminderungen und Wertaufholungen.

Für Investitionsentscheidungen von den Abschlussadressaten ist es gemäß C.F.2.24 wichtig, dass die Informationen vergleichbar sind. Damit ist gemäß C.F.2.24 zum einen gemeint, dass die Abschlussinformationen mit denen vergangener Perioden und mit denen anderer Unternehmen verglichen werden können. Diese Vergleichbarkeit soll gemäß C.F.2.26 durch die Bewertungsstetigkeit erreicht werden. Dies kann beispielsweise mit Hilfe von IAS 38.98 erreicht werden. In IAS 38.98 ist nämlich geregelt, dass die

¹⁷⁵ Vgl. WEINAND/WOLZ (2010), S. 136.

¹⁷⁶ Vgl. HOFFMANN/LÜDENBACH/FREIBERG (2022) IAS 38.104.

Methode bei der planmäßigen Abschreibung stetig über mehrere Perioden angewendet werden muss.

7. Zusammenfassung der Ergebnisse

Abschließend werden hier nochmals die zentralen Aspekte der Arbeit zusammengefasst. Im Vergleich zu den IFRS fokussiert sich das HGB nicht nur auf die Informationsbedürfnisse der Abschlussadressaten. Beim HGB spielt zudem die Ausschüttungsbemessung und dementsprechend der Gläubigerschutz eine wichtige Rolle. Im Allgemeinen kann gesagt werden, dass sich beide Rechnungslegungsnormen in vielen Aspekten gleichen und gleichzeitig sich in einigen Aspekten unterscheiden. So folgen beide Rechnungslegungsnormen den gleichen Schritten bei der Bilanzierung. Zuerst erfolgt das Prüfen der Ansatzkriterien, dann erfolgt die Erst- und später die Folgebewertung. In Bezug auf die immateriellen Vermögensgegenstände werden sowohl im HGB als auch in den IFRS viele Vorschriften angewandt, die allgemein auf Vermögensgegenstände zu beziehen sind. Dennoch gibt es spezielle auf immaterielle Vermögensgegenstände anzuwendende Vorschriften, wie z.B. das Trennen der Forschungs- und Entwicklungsphase sowie das Ansatzwahlrecht selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens im HGB. Die zentralen Unterschiede bei der Bilanzierung immaterieller Vermögensgegenstände sind das Aktivierungswahlrecht gemäß § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB in Kombination mit der Ausschüttungssperre gemäß § 268 Abs. 8 HGB, das Wahlrecht bezüglich der Folgebewertungsmethode gemäß IAS 36.72 sowie das Bilden von zahlungsmittelgenerierenden Einheiten gemäß IAS 36.66. Zudem kann gesagt werden, dass die Vorschriften zur Bilanzierung im Allgemeinen die Jahresabschlusszwecke erfüllen. Dennoch kann es sein, dass manche Vorschriften einen Zweck erfüllen, einen anderen Zweck dafür aber vernachlässigen. Zudem wurde beim Bearbeiten dieser Arbeit deutlich, dass im HGB teilweise Begriffe verwendet und gleichzeitig aber nicht definiert werden. In den IFRS werden deutlich mehr Definitionen gegeben als im HGB. Dadurch ergibt sich weniger Interpretationsspielraum, da weniger hergeleitet werden muss. Es wäre dementsprechend wünschenswert, wenn zukünftig im HGB mehr Definitionen geboten werden würden.

Literaturverzeichnis

BAETGE, JÖRG/KIRSCH, HANS-JÜRGEN/THIELE, STEFAN (2021), Bilanzen, 16. A., Düsseldorf 2021.

BERTRAM, KLAUS/BRINKMANN, RALPH/KESSLER, HARALD/MÜLLER, STEFAN (2019), Haufe HGB Bilanz Kommentar, 10. A., Freiburg/München/Stuttgart 2019.

BEYER, MICHAEL/HEYD, REINHARD/ZORN, DANIEL (2020), Bilanzierung nach HGB in Schaubildern, Die Grundlagen von Jahresabschlüssen kompakt und visuell, 2. A., München 2020.

BUNDESMINISTERIUM DER JUSTIZ UND FÜR VERBRAUCHERSCHUTZ, Bekanntmachung des Deutschen Rechnungslegungs Standards Nr. 24 – DRS 24 – Immaterielle Vermögensgegenstände im Konzernabschluss – des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committees e.V., Berlin, nach § 342 Absatz 2 des Handelsgesetzbuchs., Abrufdatum: 20. Februar 2023. <https://www.bundesanzeiger.de/pub/de/amtliche-veroeffentlichung?6>

COENENBERG, ADOLF GERHARD/HALLER, AXEL/MATTNER, GERHARD/SCHULTZE, WOLFGANG (2016), Einführung in das Rechnungswesen, Grundlagen der Buchführung und Bilanzierung, 6. A., Stuttgart 2016.

COENENBERG, ADOLF GERHARD/HALLER, AXEL/SCHULTZE, WOLFGANG (2021), Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, Betriebswirtschaftliche, handelsrechtliche, steuerrechtliche und internationale Grundlagen - HGB, IAS/IFRS, US-GAAP, DRS, 26. A., Stuttgart 2021.

DEUTSCHER BUNDESTAG (2008), Drucksache 16/10067 vom 30.07.2008 - Gesetzentwurf der Bundesregierung, Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG), Abrufdatum: 21. Januar 2023. <https://dserver.bundestag.de/btd/16/100/1610067.pdf>

FLEISCHER, HOLGER (2022), Handelsgesetzbuch, 67. A., München 2022.

FREIDANK, CARL-CHRISTIAN/MEUTHEN, MARIO HENRY (2022), Rechnungslegung und Rechnungslegungspolitik, Band1: Grundlagen der Rechnungslegung, 3. A., Berlin 2022.

HAYN, SVEN/WALDERSEE, GEORG (2014), IFRS und HGB im Vergleich, Synoptische Darstellung für den Einzel- und Konzernabschluss, 8. A., Stuttgart 2014.

HEUSER, PAUL J./THEILE, CARSTEN (2019), IFRS Handbuch, Einzel- und Konzernabschluss, 6. A., Köln 2019.

HOFFMANN, WOLF-DIETER/LÜDENBACH, NORBERT/FREIBERG, JENS (2022), IAS/IFRS-Texte 2022/2023, 15. A., Herne 2022.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (2018), Conceptual Framework for Financial Reporting, Abrufdatum: 29. Januar 2023. <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/conceptual-framework/#standard>

KÜTING, KARLHEINZ/PFITZER, NORBERT/WEBER, CLAUS-PETER (2013), IFRS oder HGB?, Systemvergleich und Beurteilung, 2. A., Stuttgart 2013.

LEFFSON, ULRICH (1987), Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. A., Düsseldorf 1987.

MÖLLER, HANS PETER/HÜFNER, BERND/KETTENIß, HOLGER (2018), Buchführung und Finanzberichte, Grundlagen, Theorie und Anwendung, 5. A., Wiesbaden 2018.

OSSOLA-HARING, CLAUDIA (2013), Immaterielle Vermögensgegenstände in der Handels- und Steuerbilanz, Bilanzierungsfähigkeit - Wertansatz - Gewinnerhöhung, Abrufdatum: 07. November 2022. https://www-wiso-net-de.ezproxy.hnu.de/document/DATV__e2456ff794afce0bbe2f3ac08edd92ab740f45d3

QUICK, REINER/WOLZ, MATTHIAS (2022), Bilanzierung in Fällen, Grundlagen, Aufgaben und Lösungen nach HGB und IFRS, 7. A., Stuttgart/Freiburg Mai 2022.

SICHERER, KLAUS VON (2021), Bilanzierung im Handels- und Steuerrecht, 6. A., Wiesbaden/Heidelberg 2021.

TANSKI, JOACHIM S. (2019), Jahresabschluss, Bilanzen nach Handels- und Steuerrecht, 5. A., Freiburg/München/Stuttgart April 2019.

WEINAND, MARTIN/WOLZ, MATTHIAS (2010), Forschungs- und Entwicklungskosten im Mittelstand, Zur faktischen Irrelevanz eines Aktivierungswahlrechtes, in: KoR Zeitschrift für internationale und kapitalmarktorientierte Rechnungslegung 2010, Nr. 3, S. 130-138.

Eidesstattliche Erklärung

Ich erkläre hiermit an Eides statt, die vorliegende Arbeit selbständig und ohne Benutzung anderer als der angegebenen Quellen und Hilfsmittel erstellt zu haben. Textstellen, die wörtlich oder sinngemäß aus anderer Literatur übernommen wurden, sind als solche gekennzeichnet. Die Arbeit wurde weder in der vorliegenden noch in einer vergleichbaren Form einer anderen Prüfungsbehörde vorgelegt.

Illertissen, den 23.02.2023

C. Wigganhanuser

(Unterschrift)