



© DRSC e.V. || Zimmerstr. 30 || 10969 Berlin || Tel.: (030) 20 64 12 - 0 || Fax.: (030) 20 64 12 - 15
www.drsc.de - info@drsc.de

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

HGB-FA – öffentliche SITZUNGSUNTERLAGE

Sitzung:	09. HGB-FA / 11.04.2013 / 11:00 – 12:30 Uhr
TOP:	02 – DRS Immaterielle Vermögensgegenstände
Thema:	Diskussion der ersten Arbeitsergebnisse der AG IVG
Papier:	09_02a_HGB-FA_IVG_Basis

Arbeitsergebnisse

- 1 In der Formulierung des Abschnittes „Gegenstand und Geltungsbereich“ hat sich die AG an bestehenden Deutschen Rechnungslegungs Standards (DRS) orientiert. Demnach gilt der Standard für Mutterunternehmen, die zur Konzernrechnungslegung verpflichtet sind. Die Anwendung des Standards auf Jahresabschlüsse wird empfohlen. Der Standard gilt für Unternehmen aller Branchen und für alle immateriellen Vermögensgegenstände (IVG), sofern in anderen DRS nichts anderes geregelt ist. Der Geschäfts- oder Firmenwert ist explizit vom Regelungsbereich des Standards ausgeschlossen. In wie weit der Standard auf die Zwischenberichterstattung anzuwenden ist, wird zu einem späteren Zeitpunkt erörtert.
- 2 Im ersten Schritt hat sich die AG im Abschnitt „Definitionen“ auf verschiedene Begriffe beschränkt. Gegebenenfalls werden zu einem späteren Zeitpunkt weitere Begriffsdefinitionen in diesen Abschnitt aufgenommen. In den weiteren Erläuterungen zu den Definitionen hat die AG bisher primär die Konkretisierung des zentralen Begriffs IVG mit seinen Definitionsmerkmalen (Vermögensgegenstand, nicht materiell, nicht monetäre) diskutiert. Konkretisierungen von weiteren Begriffen (z.B. Erwerb, selbst geschaffen) erfolgen zu einem späteren Zeitpunkt und werden dann entweder in den Abschnitt Definitionen oder nachfolgenden Abschnitten (z.B. Ansatz) integriert.
- 3 Für die Begriffe „Anlagevermögen“, „Forschung“ und „Entwicklung“ wurden die entsprechenden Legaldefinitionen aus dem HGB übernommen.
- 4 Im Gegensatz zum Anlagevermögen hat der Gesetzgeber keine Definition für das Umlaufvermögen geschaffen. Das Umlaufvermögen wird als Residualgröße definiert, d.h.



es sind die Vermögensgegenstände, die verbleiben, wenn von der Gesamtheit der aktivierungsfähigen Gegenstände die Posten abgezogen werden, die in § 266 Abs. 2 HGB mit Buchstaben bezeichnet sind. Hierbei ist zu beachten, dass Rechnungsabgrenzungsposten, aktive latente Steuern und der aktive Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung nur per Fiktion zu Vermögensgegenständen erhoben werden. Demgemäß hat deren explizite Nennung in der Definition des Umlaufvermögens eher einen klarstellenden Charakter.

- 5 Die AG erachtet einen IVG als selbst geschaffen, wenn das Unternehmen auf eigenes Risiko den Vermögensgegenstand herstellt oder herstellen lässt. Weitere Kriterien, wie „auf eigene Rechnung“, werden als nicht notwendig angesehen, da dies die Risikoübernahme impliziert.
- 6 Immaterielle Vermögensgegenstände werden als „nicht-monetäre Vermögensgegenstände ohne wesentliche physische Substanz“ definiert. IVG sind oftmals mit einer materiellen Komponente verbunden. Daher kann nicht von „ohne physische Substanz“ gesprochen werden, da ansonsten die IVG, die mit einer materiellen Komponente verbunden sind, nicht als IVG zu klassifizieren wären.
- 7 Ein Merkmal von monetären Vermögensgegenständen ist ebenfalls die fehlende physische Substanz. Würden in der Begriffsdefinition von immateriellen Vermögensgegenständen nicht explizit die monetären Vermögensgegenstände ausgeschlossen werden, würden diese wie immaterielle Vermögensgegenstände zu behandeln sein. Aufgrund der besonderen Charakteristiken von monetären Vermögensgegenständen, sind diese jedoch von immateriellen Vermögensgegenständen zu separieren. Die AG hat in die Definition von IVG den Begriff „monetär“ und nicht „finanziell“ aufgenommen, da der Begriff „finanziell“ in anderen Zusammenhängen mit einer anderen Bedeutung verwendet wird (z.B. „finanzielle Leistungsindikatoren“ im Lagebericht).
- 8 Die AG hat sich bei der Definition von Vermögensgegenständen an der Gesetzesbegründung zum BilMoG orientiert. In dieser wird ausgeführt, dass vom Vorliegen eines Vermögensgegenstands auszugehen ist, wenn das Gut nach der Verkehrsauffassung einzeln verwertbar ist (BT-Drucksache 16/10067, S. 50). Damit hat der Gesetzgeber die Einzelverwertbarkeit als das zentrale Merkmal für einen Vermögensgegenstand benannt. Weitere Kriterien für das Bestehen eines Vermögensgegenstands (z.B. Einzelveräußerbarkeit, Zwangsvollstreckbarkeit), die in der Fachliteratur entwickelt wurden, können teilweise als Bestandteil der Einzelverwertbarkeit angesehen werden. Gleiches gilt



für die Kriterien der Greifbarkeit und Bewertbarkeit, die in der Rechtsprechung zum Steuerrecht als Merkmale für Wirtschaftsgüter entwickelt wurden.

- 9 Folgende Voraussetzungen müssen erfüllt sein, damit eine Einzelverwertbarkeit eines Gutes besteht:
- Das Gut muss außerhalb des Unternehmens verwertbar sein.
 - Die abstrakte Verwertbarkeit ist ausreichend.
 - Das Gut muss getrennt vom Unternehmen in seiner Gesamtheit verwertbar sein.
 - Das Gut ist verlässlich einzeln bewertbar.
- 10 Die Forderung nach der Verwertung des Gutes außerhalb des Unternehmens ist darauf zurückzuführen, dass Vermögensgegenstände der Deckung der Schulden des Unternehmens dienen sollen. Güter, die nur unternehmensintern eingesetzt werden können, bieten nicht die Möglichkeit, durch deren Verwertung zur Deckung der Schulden des Unternehmens beizutragen. Ferner ist davon auszugehen, dass der Gesetzgeber nicht von einer unternehmensinternen Verwertung ausgeht. Während im Referentenentwurf zum BilMoG (Ref.-E BilMoG, S. 98) noch „Verarbeitung“ und „Verbrauch“ als Beispiele für eine Verwertung genannt werden, sind diese in der Begründung zum BilMoG nicht mehr enthalten.
- 11 Es gelten nur solche Güter als Vermögensgegenstände, die getrennt vom Unternehmen einzeln verwertet werden können. Damit können solche Güter nicht als Vermögensgegenstand klassifiziert werden, die nicht vom Unternehmen als Ganzes separiert werden können und damit Teil des Geschäfts- oder Firmenwerts sind. Beispiele für solche Güter sind die Organisationsstruktur des Unternehmens, das Arbeitsklima und das Wissen der Mitarbeiter.
- 12 Bei der Beurteilung der Einzelverwertbarkeit eines Gutes ist die abstrakte Einzelverwertbarkeit zu Grund zu legen. Das Kriterium der Einzelverwertbarkeit kann demgemäß auch erfüllt sein, wenn vertragliche, gesetzliche oder faktische Regelungen eine Verwertung untersagen. Beispielsweise kann der Lizenzgeber eine Nutzung der Lizenz in einer anderen Art und Weise, als vertraglich vereinbart, ausschließen. Die Lizenz wäre trotzdem als IVG zu aktivieren, da sie grundsätzlich, d.h. abstrakt, verwertbar ist. Die Einzelverwertung des Gutes bedeutet nicht, dass das Gut nur alleine verwertbar sein muss. Das Kriterium ist auch erfüllt, wenn eine tatsächliche Verwertung des Gutes nur zusammen mit einem anderen Gut erfolgen kann.



-
- 13 Die Bewertbarkeit eines Gutes ist eine notwendige Bedingung für die Verwertung eines Gutes. Wenn die Bewertbarkeit nicht gegeben ist, kann dem Gut auch kein Wert beigemessen werden. Voraussetzung für eine Transaktion mit einem Dritten zur Verwertung des Gutes ist jedoch, dass ein Wert für den Transaktionsgegenstand, also dem Gut, ermittelt werden kann. Gleichfalls verlangt der Grundsatz der Einzelbewertung (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB), dass Vermögensgegenstände am Bilanzstichtag einzeln zu bewerten sind.
- 14 Die Zuordnung von Vermögensgegenständen mit materiellen und immateriellen Komponenten zu den materiellen oder immateriellen Vermögensgegenständen soll anhand der Wesentlichkeit der jeweiligen Komponente erfolgen. Dabei ist die Sichtweise des Bilanzierenden zugrunde zu legen, da dieser durch den beabsichtigten Einsatz des Vermögensgegenstandes auch die Bedeutung der jeweiligen Komponente verändert. Da bei bestimmten Vermögensgegenständen die Wesentlichkeit der jeweiligen Komponente ggf. besser anhand der Funktion der jeweiligen Komponente oder der Wertrelation zwischen den Komponenten beurteilen lässt, wurden diese Konzepte ebenfalls aufgenommen.
- 15 **Frage 1:**
Welche Anmerkungen hat der HGB-FA zu den bisherigen Arbeitsergebnissen der AG IVG?