

Christiane Kohs

Wesentliche Bilanzierungsunterschiede zwischen HGB und IFRS dargestellt anhand von Fallbeispielen

Immaterielle Vermögensgegenstände/Vermögenswerte mit Ausnahme des Geschäfts- oder Firmenwerts

Auf einen Blick ...

- Wir erläutern die wesentlichen Kriterien zum Ansatz selbst erstellter immaterieller Vermögensgegenstände in der Bilanz nach HGB und IFRS.
- Wir erörtern die Unterschiede zwischen der Forschungs- und Entwicklungsphase.
- Wir zeigen beispielhaft die bilanziellen Konsequenzen aus dem Ansatz und der Folgebewertung eines selbst erstellten Patents nach IFRS und HGB.

1. Immaterielle Vermögensgegenstände/Vermögenswerte mit Ausnahme des Geschäfts- oder Firmenwerts

1.1. Rechtsgrundlagen

HGB

§ 247 Abs. 2 HGB, § 248 HGB, § 255 Abs. 2a HGB, § 268 Abs. 8 HGB

IFRS

IAS 38

1.2. Definitionen

HGB

Eine Definition im HGB existiert nicht. Nach § 247 Abs. 2 HGB sind beim Anlagevermögen nur die Gegenstände anzusetzen, die dem Geschäftsbetrieb dauernd zu dienen bestimmt sind. Es handelt sich um Vermögensgegenstände ohne körperliche Substanz. Der Begriff des Vermögensgegenstandes setzt voraus:

- einen wahrscheinlichen künftigen Nutzen,
- eine selbständige Bewertbarkeit und
- eine selbständige Verwertbarkeit.

IFRS

IAS 38.8 definiert einen immateriellen Vermögenswert als einen identifizierbaren, nicht-monetären Vermögenswert ohne physische Substanz.

Immaterielle Vermögenswerte müssen die Kriterien eines Vermögenswerts laut Rahmenkonzept (= Framework = F 4.4 (a)) erfüllen. Ein Vermögenswert ist eine Ressource, die aufgrund von Ereignissen der Vergangenheit in der Verfügungsmacht des Unternehmens steht, und von der erwartet wird, dass dem Unternehmen aus ihr künftiger wirtschaftlicher Nutzen zufließt.

1.3. Ansatzkriterien

HGB

Für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände besteht ein Aktivierungswahlrecht. Ein Unternehmen kann Entwicklungskosten aktivieren, wenn mit hinreichender Wahrscheinlichkeit von der Entstehung eines Vermögensgegenstands ausgegangen werden kann. Diese wurden vom Unternehmen ganz oder zum wesentlichen Teil selbst geschaffen. Durch die Aktivierung der Kosten für die Entwicklung kann das Ergebnis zunächst wesentlich besser dargestellt werden, als wenn diese Kosten aufwandswirksam in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst werden. Nach ihrer Aktivierung sind selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände

de/Vermögenswerte wieder abzuschreiben, so dass in Zukunft das Ergebnis durch den Umkehreffekt belastet wird.

Für in der Forschungsphase anfallende Aufwendungen besteht ein Aktivierungsverbot (§ 255 Abs. 2a HGB).

Zum Zweck des Gläubigerschutzes wird das Aktivierungswahlrecht von Entwicklungskosten mit einer Ausschüttungssperre gekoppelt. Gewinne dürfen nur ausgeschüttet werden, wenn die nach der Ausschüttung verbleibenden frei verfügbaren Rücklagen zuzüglich eines Gewinnvortrags und abzüglich eines Verlustvortrags mindestens den insgesamt angesetzten Beträgen abzüglich der hierfür gebildeten passiven latenten Steuern entsprechen (§ 268 Abs. 8 HGB).

IFRS

Es besteht eine Aktivierungspflicht für selbst erstellte immaterielle Vermögenswerte, sofern eine Aktivierung nicht explizit verboten ist. Die Verbote gemäß IAS 38.63 entsprechen denen nach HGB. Die Aktivierung erfolgt dabei in Höhe der Entwicklungskosten (Herstellungskosten in der Entwicklungsphase). Forschungskosten hingegen sind generell als Aufwand zu erfassen.

Forschung ist die eigenständige und planmäßige Suche mit der Aussicht, zu neuen wissenschaftlichen oder technischen Erkenntnissen zu gelangen (IAS 38.8). Unter Forschung fallen Aktivitäten, die auf das Finden neuen Wissens ausgerichtet sind, oder die allgemeine Suche nach Alternativen für Materialien und Produkte.

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. Die Entwicklung findet dabei vor Beginn der kommerziellen Produktion oder Nutzung statt (IAS 38.8). Im Rahmen von Entwicklungsaktivitäten werden beispielsweise Prototypen und Modelle entworfen oder Alternativen für Materialien oder Produkte getestet.

Die Aktivierung von Entwicklungskosten setzt die kumulative Erfüllung der folgenden sechs Kriterien voraus (IAS 38.57):

- Die Fertigstellung des immateriellen Vermögenswerts kann technisch soweit realisiert werden, dass er genutzt oder verkauft werden kann.
- Das Unternehmen beabsichtigt, den immateriellen Vermögenswert fertig zu stellen und ihn zu nutzen oder zu verkaufen.
- Das Unternehmen ist fähig, den immateriellen Vermögenswert zu nutzen oder zu verkaufen.
- Das Unternehmen kann u. a. die Existenz eines Markts für die Produkte des immateriellen Vermögenswerts oder für den immateriellen Vermögenswert an

sich oder, falls er intern genutzt werden soll, den Nutzen des immateriellen Vermögenswerts nachweisen.

- Adäquate technische, finanzielle und sonstige Ressourcen sind verfügbar, so dass die Entwicklung abgeschlossen und der immaterielle Vermögenswert genutzt oder verkauft werden kann.
- Das Unternehmen ist fähig, die dem immateriellen Vermögenswert während seiner Entwicklung zurechenbaren Ausgaben verlässlich zu bewerten.

Die dargestellten Kriterien sind ein typisches Beispiel für die Verwendung allgemein formulierter, schwer fassbarer Vorgaben nach IFRS. Es existiert zwar kein gesetzliches Wahlrecht zur Aktivierung selbst erstellter immaterieller Vermögenswerte, jedoch bestehen erhebliche Umsetzungsspielräume, so dass ein faktisches Wahlrecht vorliegt.

1.4. Erstbewertung

HGB

Die Erstbewertung immaterieller Vermögensgegenstände erfolgt zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten (§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB).

IFRS

Nach IAS 38.24 sind erworbene immaterielle Vermögenswerte im Zugangszeitpunkt mit ihren Anschaffungskosten zu bewerten.

Bei selbst erstellten immateriellen Vermögenswerten sind alle der Herstellung direkt zuordenbaren Kosten zu aktivieren (IAS 38.66).

1.5. Folgebewertung

HGB

Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind bei einem immateriellen Vermögensgegenstand mit zeitlich bestimmter Nutzungsdauer planmäßig abzuschreiben (§ 253 Abs. 3 HGB).

Eine Neubewertung über die Anschaffungs- oder Herstellungskosten hinaus ist nicht zulässig (§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB).

Bei der Bestimmung von außerplanmäßigen Abschreibungen ist die Dauer einer Wertminderung entscheidend. Sofern zum Bilanzstichtag eine dauerhafte Wertminderung auf den niedrigeren beizulegenden Wert existiert, muss sowohl bei immateriellen Vermögensgegenständen mit bestimmter als auch unbestimmter Nutzungsdauer auf diesen niedrigeren beizulegenden Wert außerplanmäßig abgeschrieben werden. Bei vorübergehender Wertminderung darf keine außerplanmäßige Abschreibung erfolgen (§ 253 Abs. 3 Satz 3 HGB).

IFRS

Bei der Folgebewertung existiert nach IFRS ein Wahlrecht zwischen der Anschaffungs-/Herstellungskostenmethode oder der Neubewertungsmethode.

Im Rahmen der Anschaffungs-/Herstellungskostenmethode dürfen keine Wertsteigerungen über die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten hinaus erfasst werden.

Immaterielle Vermögenswerte mit bestimmter Nutzungsdauer müssen planmäßig über die voraussichtliche Nutzungsdauer abgeschrieben werden. Eine spezielle Methode zur planmäßigen Abschreibung wird durch IFRS nicht vorgegeben. Meist wird in der Praxis bei immateriellen Vermögenswerten auf die lineare Abschreibungsmethode zurückgegriffen. Immaterielle Vermögenswerte mit unbestimmter Nutzungsdauer werden nicht planmäßig abgeschrieben.

Bei der Neubewertungsmethode werden die immateriellen Vermögenswerte in regelmäßigen Abständen mit dem jeweiligen beizulegenden Zeitwert bewertet, wenn für diese ein aktiver Markt besteht. Der beizulegende Zeitwert wird selbst dann verwendet, wenn dieser höher liegen sollte als die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Er ist aus dem beobachtbaren Marktpreis eines aktiven Marktes abzulesen, der sich u. a. durch jederzeit vertragswillige Verkäufer und öffentlich verfügbare Preise auszeichnet (z. B. für CO₂-Emissionszertifikate). In der Praxis liegen diese Voraussetzungen häufig nicht vor, so dass die Methode kaum Anwendung findet.

Eine Neubewertung muss nicht zu jedem Bilanzstichtag erfolgen. Sie ist aber mit solcher Regelmäßigkeit durchzuführen, dass der Buchwert des neu bewerteten immateriellen Vermögenswerts nicht wesentlich von seinem beizulegenden Zeitwert abweicht (IAS 38.75).

Auch im Rahmen der Neubewertungsmethode erfolgt eine planmäßige Abschreibung der Vermögenswerte über die erwartete Nutzungsdauer.

Wertänderungen oberhalb der fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten werden erfolgsneutral im sonstigen Ergebnis innerhalb des Eigenkapitals (Neubewertungsrücklage) berücksichtigt.

Sofern zum Bilanzstichtag ein niedrigerer erzielbarer Betrag als die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten existiert, muss bei der Anschaffungs-/Herstellungskostenmethode und bei der Neubewertungsmethode eine erfolgswirksame Wertminderung vorgenommen werden (IAS 36). Der erzielbare Betrag wird in IAS 36.6 definiert als das Maximum aus dem beizulegenden Zeitwert eines Vermögenswerts abzüglich der Verkaufskosten und dessen Nutzungswert. Der beizulegende Zeitwert abzüglich der Kosten der Veräußerung ist der Betrag, der durch den Verkauf eines Vermögenswerts in einer Transaktion zu Marktbedingungen zwischen

sachverständigen, vertragswilligen Parteien nach Abzug der Veräußerungskosten erzielt werden könnte. Er stellt damit einen objektiven, vom Markt abgeleiteten Wertmaßstab dar. Als Nutzungswert wird der Barwert der künftigen Zahlungsmittelüberschüsse bezeichnet, die voraussichtlich aus einem Vermögenswert dem Unternehmen zufließen. Er gibt den subjektiven, in der spezifischen Situation des Unternehmens erzielbaren Betrag wider.

Der Barwert ist der heutige Wert zukünftiger Zahlungen unter Annahme einer bestimmten Verzinsung. Durch die Ermittlung des Barwerts werden Zahlungen, die zu unterschiedlichen Zeitpunkten entstehen, vergleichbar gemacht. Zur Berechnung des Barwerts eines Zahlungsstroms werden die einzelnen Ein- bzw. Auszahlungen mit einem laufzeit- und risikoäquivalenten Kalkulationszinssatz abgezinst (diskontiert). Die Diskontierung berücksichtigt den Umstand, dass der heutige Wert einer Zahlung sowohl für den Zahlungspflichtigen als auch für den Zahlungsempfänger umso geringer ist, je später diese Zahlung fällig wird. Die Formel für den Barwert (BW_0) lautet:

$BW_0 = \sum_{t=1}^n \frac{C_t}{(1+i)^t}$ mit C_t = künftige Zahlungen, i = Zinssatz und t = Perioden.

1.6. Latente Steuern

In der Steuerbilanz besteht ein Ansatzverbot für nicht entgeltlich erworbene Wirtschaftsgüter (§ 5 Abs. 2 EStG), also auch für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände. Ebenso ist eine Neubewertung nicht möglich. Diese Abweichungen führen ggf. zum Ansatz latenter Steuern nach HGB und IFRS.

1.7. Beispiele

1.7.1. Patent (Beispiel 2)

Die CFK AG konnte Anfang Juli 01 ein neues Produktionsverfahren patentieren lassen. Im Rahmen der Entwicklung des Verfahrens sind von Januar bis Juni 01 aktivierungsfähige Aufwendungen in Höhe von T€ 500 (Materialaufwand T€ 100, Personalaufwand T€ 250 und sonstige betriebliche Aufwendungen T€ 150) entstanden. Die CFK AG möchte das Patent nicht veräußern, sondern selbst nutzen, wobei die voraussichtliche Nutzungsdauer auf fünf Jahre geschätzt wird. Einen aktiven Markt für Patente gibt es nicht (IAS 38.78).

Die CFK AG aktiviert im handelsrechtlichen Jahresabschluss die Entwicklungskosten nicht (Wahlrecht). Im Einzelabschluss nach IFRS ist sie dazu verpflichtet. Die Neubewertungsmethode darf nicht angewendet werden, da mangels eines aktiven Markts für das Patent der beizulegende Zeitwert nicht ermittelt werden kann.

Wie erfolgen die Bilanzierung und die Verbuchung im Abschluss nach HGB und IFRS in 01 bzw. 02?

Die angefallenen Aufwendungen werden nach HGB und IFRS in gleicher Weise in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst. Es wird davon ausgegangen, dass die Beträge bereits über die Bank bezahlt wurden.

Die entsprechende Bilanzposition nach HGB heißt „Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks“ und umfasst Zahlungsmittel. Nach IFRS werden Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente unter „Liquide Mittel“ ausgewiesen. Als Zahlungsmitteläquivalente gelten kurzfristige, äußerst liquide Geldanlagen mit einer Restlaufzeit von bis zu drei Monaten ab dem Erwerbszeitpunkt (z. B. Termingelder). Daher ist die Bilanzposition nach IFRS etwas umfassender als der Bilanzposten nach HGB.

Buchung HGB und IFRS			Soll	Haben
2.1	01.01.01	Materialaufwand	100	
	- 30.06.01	Personalaufwand	250	
		Sonstiger betrieblicher Aufwand	150	
		Bank/Liquide Mittel		500

Im IFRS-Rechenwerk erfolgen die Aktivierung der Entwicklungskosten zum 1. Juli 01 sowie die planmäßige Abschreibung für ein halbes Jahr ($T€ 500 / 5 \text{ Jahre} = T€ 100$; anteilige Berücksichtigung für 6 Monate: $T€ 100 / 12 \text{ Monate} \times 6 \text{ Monate} = T€ 50$).

Buchung IFRS			Soll	Haben
2.2	01.07.01	Aktiviert Entwicklungskosten	500	
		Andere aktivierte Eigenleistungen		500
2.3	31.12.01	Planmäßige Abschreibungen	50	
		Aktiviert Entwicklungskosten		50

Zum 31. Dezember 01 werden aktivierte Entwicklungskosten von T€ 450 in der IFRS-Bilanz gezeigt. In der Handelsbilanz sowie in der Steuerbilanz erfolgt der Ansatz mit T€ 0. Nach IFRS sind daher passive latente Steuern in Höhe von $T€ 450 \times 30\% = T€ 135$ zu erfassen.

In Summe fällt das Ergebnis nach IFRS in 01 um T€ 315 ($= T€ 450 - T€ 135$) höher aus als nach HGB.

Buchung IFRS			Soll	Haben
2.4	31.12.01	Latenter Steueraufwand	135	
		Passive latente Steuern		135

In 02 werden die planmäßigen Abschreibungen von T€ 100 gebucht, so dass sich der IFRS-Wert auf T€ 350 zum 31. Dezember 02 beläuft. Die passiven latenten Steuern vermindern sich von T€ 135 um T€ 30 auf T€ 105 ($= T€ 350 \times 30\%$).

Das IFRS-Ergebnis des Jahres 02 ist in Summe um T€ 70 niedriger als nach HGB.

Buchung IFRS			Soll	Haben
2.5	31.12.02	Planmäßige Abschreibungen	100	
		Aktivierte Entwicklungskosten		100
2.6	31.12.02	Passive latente Steuern	30	
		Latenter Steuerertrag		30

1.7.2. Marktfähige Lizenz (Beispiel 3)

Zum 1. Januar 01 erwirbt die CFK AG für T€ 250 eine marktfähige Lizenz mit einer Restlaufzeit von fünf Jahren. Über diesen Zeitraum soll eine lineare Abschreibung erfolgen. Zum 31. Dezember 01 hat die Lizenz einen beizulegenden Zeitwert auf einem aktiven Markt von T€ 300, zum 31. Dezember 02 liegen keine neueren Erkenntnisse vor. Nach IFRS soll die Neubewertungsmethode Anwendung finden.

Wie erfolgen die Bilanzierung und die Verbuchung im Abschluss nach HGB und IFRS in 01 bzw. 02?

Die Lizenz wird mit den Anschaffungskosten zum 1. Januar 01 aktiviert. Zum 31. Dezember 01 ist die Jahresabschreibung von T€ 50 (= T€ 250 / 5 Jahre) nach HGB und IFRS vorzunehmen.

Buchung HGB und IFRS			Soll	Haben
3.1	01.01.01	Lizenz	250	
		Bank/Liquide Mittel		250
3.2	31.12.01	Planmäßige Abschreibungen	50	
		Lizenz		50

Im Rahmen der Neubewertung nach IFRS zum 31. Dezember 01 wird der beizulegende Zeitwert von T€ 300 angesetzt. Zu diesem Zweck wird der Restbuchwert von T€ 200 (= T€ 250 – T€ 50) erfolgsneutral über das sonstige Ergebnis auf T€ 300 aufgestockt. Die Differenz wird im Eigenkapital erfasst (sonstiges Ergebnis/Neubewertungsrücklage).

In der Steuerbilanz wird die Neubewertung nicht durchgeführt. Daher ist auf die Buchwertabweichung von T€ 100 (= T€ 300 – T€ 200) eine passive latente Steuer nach IFRS erfolgsneutral (sonstiges Ergebnis/Neubewertungsrücklage) zu berücksichtigen, da auch die Neubewertungsrücklage ohne Berührung der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst wurde. Sie beläuft sich auf T€ 30 (= T€ 100 x 30%).

Ergebnisunterschiede ergeben sich nach HGB und IFRS in 01 nicht, jedoch ist das Eigenkapital gemäß IFRS um T€ 70 (= T€ 100 – T€ 30) höher als nach HGB.

Buchung IFRS			Soll	Haben
3.3	31.12.01	Lizenz	100	
		Sonstiges Ergebnis/ Neubewertungsrücklage		100
3.4	31.12.01	Latente Steuern (sonstiges Ergebnis)/ Neubewertungsrücklage	30	
		Passive latente Steuern		30

Die planmäßige Abschreibung nach HGB wird in 02 fortgesetzt. Der Restbuchwert nach Handelsrecht beläuft sich auf T€ 150.

Buchung HGB			Soll	Haben
3.5	31.12.02	Planmäßige Abschreibungen	50	
		Lizenz		50

Nach IFRS erhöht sich die planmäßige Abschreibung in 02 um T€ 25 auf T€ 75 (= T€ 300 / 4 Jahre Restnutzungsdauer). Der Restbuchwert nach IFRS beträgt jetzt T€ 225. Die passiven latenten Steuern vermindern sich von T€ 30 um T€ 8 auf T€ 22 (= (T€ 225 – T€ 150) x 30%). Dies geschieht erfolgswirksam, da auch die höheren Abschreibungen des aufgewerteten Vermögenswerts erfolgswirksam realisiert werden.

Das IFRS-Ergebnis ist um T€ 17 (= T€ 75 – T€ 50 – T€ 8) niedriger als nach HGB.

Die Auflösung der Neubewertungsrücklage hat erfolgsneutral gegen die Gewinnrücklagen zu erfolgen. Hierbei besteht die Möglichkeit, die gesamte Rücklage bei Veräußerung oder in Höhe der Differenz (T€ 25) zwischen der Abschreibung auf Basis der Neubewertung (T€ 75) und der Abschreibung auf Basis der Anschaffungskosten (T€ 50) sukzessiv über die Nutzungsdauer zu realisieren (IAS 38.87). Hier wird letzteres Verfahren gewählt. Zusätzlich sind die damit verbundenen latenten Steuern (T€ 8) abzuziehen (IAS 12.64), so dass die Zuführung zu den Gewinnrücklagen „net of tax“ erfolgt.

Das IFRS-Eigenkapital ist daher zum 31. Dezember 02 um T€ 53 (= T€ 100 – T€ 30 – T€ 17) höher als nach HGB.

Buchung IFRS			Soll	Haben
3.6	31.12.02	Planmäßige Abschreibungen	75	
		Lizenz		75
3.7	31.12.02	Passive latente Steuern	8	
		Latenter Steuerertrag		8
3.8	31.12.02	Neubewertungsrücklage	17	
		Gewinnrücklagen		17