

## Rechnungslegung nach den International Financial Reporting Standards (IFRS)

### Kapitel 2 – Bilanzierung immaterieller Vermögenswerte

Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse: Informationen für Aufsichtsräte und Betriebsräte

---

#### **Auf einen Blick ...**

- Den Schwerpunkt dieses Kapitels bildet die Bilanzierung von so genanntem immateriellem Vermögen gemäß IAS 38. Dazu gehören z. B. Patente, Lizenzen, Software, Urheberrechte, Markt- und Kundenkenntnisse sowie Markenrechte.
- Neben dem erstmaligen Ansatz von immateriellem Vermögen geht es auch um die Folgebewertung.
- Unter die Rechnungslegungsvorschriften von IAS 38 fallen aber auch Forschungs- und Entwicklungskosten: Wie werden sie bilanziert?

## Inhaltsverzeichnis

2. Bilanzierung immaterieller Vermögenswerte	3
2.1. Bilanzansatz von immateriellen Vermögenswerten unter IFRS	3
2.2. Bilanzierung von Entwicklungskosten unter IFRS	4
2.3. Folgebewertung immaterieller Vermögenswerte	5

## 2. Bilanzierung immaterieller Vermögenswerte

Immaterielle Vermögenswerte sind in IAS 38.8 als identifizierbare, nicht monetäre Vermögenswerte ohne physische Substanz definiert. Dazu gehören z. B. Computersoftware, Patente, Urheberrechte, Filmmaterial, Kundenlisten, Hypothekenbedienungsrechte, Importquoten, Franchiseverträge, Kunden- oder Lieferantenbeziehungen, Kundenloyalität, Marktanteile und Absatzrechte (IAS 38.9).

### 2.1. Bilanzansatz von immateriellen Vermögenswerten unter IFRS

Die Wahrscheinlichkeit der Gewinnerzielung in der Zukunft spielt daher auch für den Bilanzansatz von immateriellen Vermögenswerten (beispielsweise Markenrechte, Patente oder Software) eine wichtige Rolle. Während nach HGB bis zum Inkrafttreten des BilMoG nur erworbene immaterielle Vermögensgegenstände aktiviert werden durften (nach BilMoG: Wahlrecht zur Aktivierung von Entwicklungskosten), werden nach IFRS selbst geschaffene immaterielle Vermögenswerte **prinzipiell nach denselben Kriterien** bilanziert wie die erworbenen.

#### Beispiel

Nehmen wir an, ein Unternehmen habe patentierte Verfahren entwickelt, wobei Entwicklungskosten für die **Patente** von 0,5 Mio. € angefallen sind. Weiterhin hat das Unternehmen **Markenrechte** im Wert von 2,0 Mio. € erworben, für die Entwicklung eines weiteren Markennamens 0,5 Mio. € aufgewendet und **Software** zu Aufwendungen von 1,0 Mio. € selbst erstellt. Nehmen wir an, alle diese Vermögensgegenstände bzw. -werte seien einzeln bewert- und veräußerbar. Sofern das Unternehmen nicht das mit dem BilMoG 2009 neu geschaffene Wahlrecht zur Aktivierung von Entwicklungskosten wahrnimmt (§ 248 Abs. 2 HGB), werden nur die gekauften Markenrechte berücksichtigt. Die Kosten für die Entwicklung der Software und der Patente werden hingegen nicht aktiviert, sondern unmittelbar als Aufwand in der Gewinn- und Verlustrechnung angesetzt.

Unter IFRS ist der Aufwand für den selbst geschaffenen Markennamen nicht zu aktivieren, sondern direkt in der Gewinn- und Verlustrechnung zu verbuchen. Alle anderen Positionen sind dagegen zwingend zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten in die Bilanz aufzunehmen, sofern die weiteren Kriterien für den Bilanzansatz gemäß IAS 38.57 erfüllt sind. Das bedeutet: Für diese Vermögenswerte besteht eine Aktivierungspflicht.

Zum gleichen Ergebnis wie nach IFRS würde man nach deutschem Handelsrecht gelangen, wenn man das Wahlrecht des § 248 Abs. 2 HGB nutzt.

	HGB	IFRS
Markenrechte	2,0 Mio. €	2,0 Mio. €
Patente	0,0 Mio. €	0,5 Mio. €
Software	0,0 Mio. €	1,0 Mio. €
<b>Summe</b>	<b>2,0 Mio. €</b>	<b>3,5 Mio. €</b>

Im Vergleich zur HGB-Bilanz, wie sie bis 2009 zwingend aufzustellen war, entsteht damit im Beispiel nach IFRS eine Differenz von 1,5 Mio. €, also ein erheblicher Vermögenszuwachs. Das gilt auch unter HGB in der Fassung des BilMoG, wenn das Unternehmen das Aktivierungswahlrecht für Entwick-

lungskosten nicht ausübt. Es ergibt sich nach IFRS ein Gewinnzuwachs, weil die Aufwendungen für die Erstellung der immateriellen Vermögenswerte nicht unmittelbar das Ergebnis belasten, sondern über die angenommene Nutzungsdauer verteilt werden. Im Gegenzug werden die Ergebnisse der Folgeperioden um die jeweils anfallenden Abschreibungen gemindert.

Nach IFRS ist es für die Bildung eines immateriellen Vermögenswerts erforderlich, dass der Vermögenswert **eindeutig identifizierbar** ist und dass sein **Wert zuverlässig ermittelt** werden kann. Weitere Voraussetzungen sind: Er steht aufgrund von Ereignissen der Vergangenheit in der **Verfügungsmacht** des Unternehmens, und es ist von ihm mit hinreichender Wahrscheinlichkeit zu erwarten, dass dem Unternehmen aus ihm ein **künftiger wirtschaftlicher Nutzen** zufließt (IAS 38.21).

Umgekehrt heißt das: Ein Vermögenswert ist nach IFRS nicht zu aktivieren, wenn es nicht hinreichend wahrscheinlich ist, dass aus ihm in der Zukunft ein wirtschaftlicher Nutzen zu ziehen ist. Gehen wir davon aus, dass im oben dargestellten Beispiel die genannten Kriterien erfüllt sind, so vergrößert sich bei einer IFRS-Bilanz im Vergleich zur HGB-Bilanz der Posten der immateriellen Vermögenswerte (intangible assets) erheblich.

Nach IAS 38.63 bestehen lediglich **Bilanzierungsverbote für selbst geschaffene Markennamen, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten** und ähnliche Posten sowie für einen **selbst geschaffenen Geschäfts- oder Firmenwert** (IAS 38.48). Solche Posten dürfen nicht in Ansatz gebracht werden, weil es für sie aufgrund ihrer Einzigartigkeit keinen aktiven Markt gibt (IAS 38.78). Für unser Beispiel heißt dies, dass unter IFRS der Aufwand für den selbst geschaffenen Markennamen nicht aktiviert wird, sondern direkt in der Gewinn- und Verlustrechnung zu verbuchen ist. Alle anderen Positionen sind dagegen zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten in die Bilanz aufzunehmen (IAS 38.24). Das heißt: Für diese Vermögenswerte gibt es eine Aktivierungspflicht.

## 2.2. Bilanzierung von Entwicklungskosten unter IFRS

IAS 38 schreibt für die Forschungs- und Entwicklungskosten eine getrennte Behandlung vor: **Forschungskosten** dürfen nicht aktiviert werden, sondern müssen stets in der Periode als Aufwand verbucht werden, in der sie anfallen (IAS 38.54). Dies folgt der Überlegung, dass nicht nachweisbar ist, inwiefern ein künftiger wirtschaftlicher Nutzen erzeugt wird. Forschungsaktivitäten sind beispielsweise auf Erlangung neuer Kenntnisse, die Suche nach möglichen Anwendungen für Forschungsergebnisse oder neuen Materialien, Produkten oder Verfahren ausgerichtet.

Sobald aber die Werthaltigkeit anhand verschiedener Kriterien nachgewiesen werden kann, handelt es sich um **Entwicklungskosten**, die zu einem zu aktivierenden Vermögenswert führen. Der Prozess zur Entwicklung neuer Produkte ist daher nach IFRS, soweit dies möglich ist, in zwei Phasen zu unterteilen: eine Forschungsphase und eine Entwicklungsphase. Kosten der Forschungsphase sind periodengerecht als

Aufwand zu erfassen. Dagegen sind die Kosten für die Entwicklungsphase als immaterieller Vermögenswert zu verbuchen, der zwingend in der Bilanz anzusetzen (IAS 38.57) und abzuschreiben ist.

Um Entwicklungskosten zu aktivieren, muss das Unternehmen sämtliche folgende Kriterien erfüllen (IAS 38.57):

- technische Realisierbarkeit der Fertigstellung,
- Absicht zur Fertigstellung und zum Verkauf bzw. zur Nutzung,
- Fähigkeit, den immateriellen Vermögenswert zu nutzen oder zu verkaufen,
- Existenz eines Marktes oder eines internen Nutzens,
- Verfügbarkeit technischer und finanzieller Ressourcen für den Abschluss der Entwicklung,
- Fähigkeit zur verlässlichen Bewertung der der Entwicklung zurechenbaren Ausgaben.

Die IFRS-Regelung hat eine erhebliche Bedeutung insbesondere (aber nicht nur) in der Automobilindustrie, bei Softwareproduzenten und bei Flugzeugherstellern. In der pharmazeutischen Industrie kommt es dagegen regelmäßig nicht zum Ansatz von Entwicklungskosten, weil das Kriterium eines nachweisbaren Marktes für das Produkt erst mit der Zulassung des Medikaments durch die zuständigen Behörden vorliegt. Zu diesem Zeitpunkt ist die Entwicklung aber bereits abgeschlossen.

### 2.3. Folgebewertung immaterieller Vermögenswerte

Die Folgebewertung immaterieller Vermögenswerte erfolgt entweder nach der Anschaffungskostenmethode oder nach der Neubewertungsmethode. Wählt das Unternehmen die **Anschaffungskostenmethode**, so ist ein immaterieller Vermögenswert mit seinen Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen, abzüglich kumulierter Abschreibungen und Wertminderungsaufwendungen (IAS 38.74).

Die **Neubewertungsmethode** erlaubt dagegen den Ansatz eines Neubewertungsbetrags, der dem beizulegenden Zeitwert am Tage der Neubewertung abzüglich der nachfolgenden Abschreibungen und Wertminderungsaufwendungen entspricht. Für die Anwendung dieser Methode auf immaterielle Vermögenswerte ist es erforderlich, dass für diese Vermögenswerte ein aktiver Markt existiert (IAS 38.75 und IAS 38.81). In der Praxis erlangt diese Methode kaum Bedeutung, da für immaterielle Vermögenswerte meist kein aktiver Markt vorhanden ist.

Das Unternehmen hat festzustellen, ob von einer begrenzten oder einer unbegrenzten **Nutzungsdauer** auszugehen ist. Weiterhin ist die Laufzeit einer begrenzten Nutzungsdauer zu ermitteln. Eine unbegrenzte Nutzungsdauer liegt dann vor, wenn es aufgrund einer Analyse aller relevanten Faktoren keine vorhersehbare Begrenzung

der Periode gibt, in der der Vermögenswert voraussichtlich Netto-Cashflows für das Unternehmen erzeugen wird (IAS 38.88).

Die **Abschreibungsmethode** muss den wirtschaftlichen Nutzungsverlauf widerspiegeln. Sofern der Nutzungsverlauf nicht verlässlich bestimmbar ist, ist die lineare Abschreibungsmethode anzuwenden (IAS 38.97).