

Göttinger Schriften zum Wirtschaftsrecht 5

Herausgegeben von Olaf Deinert, Torsten Körber, Rüdiger Krause,
Gerald Spindler und Andreas Wiebe

Patrick Alexander André

Bilanzierung von Immaterialgüterrechten nach HGB und IFRS

A. Einleitung

I. Bedeutung des Themas und Problemstellung

Exklusive Rechte an immateriellen Gütern, sog. Immaterialgüterrechte, sind aus der heutigen Wirtschaftsordnung nicht mehr hinweg zu denken. Hinter den meisten Produkten stehen geistige Leistungen, die durch Immaterialgüterrechte geschützt werden. In technischen Geräten, wie Mobiltelefonen, Computern oder MP3-Playern, verbergen sich mitunter in den einzelnen Bauteilen hunderte Patente. Musiktitel, die auf einen MP3-Player geladen werden, unterliegen dem Urheberrecht genauso wie der Inhalt von Zeitungsartikeln und Büchern. Konsumenten kaufen Produkte einer bestimmten Marke, weil diese für ihre Zuverlässigkeit bekannt ist oder ihr Image den Käufern gefällt und sie sich mit ihr identifizieren können oder wollen.

Immaterialgüterrechte dienen vor allem dem Schutz desjenigen, der Investitionen getätigt hat, um eine immaterielle Leistung zu schaffen.¹ Denn geistige Leistungen sind flüchtig: Derjenige der sie hervorgebracht hat, kann mit ihnen viel bewirken; genauso aber auch derjenige, der sie sich aneignet.² Dem forschenden Unternehmen ermöglicht daher bspw. ein Patent als Belohnung für seine Forschungs- und Entwicklungsanstrengungen, die aus den Ergebnissen erwachsenden Vorteile für einen bestimmten Zeitraum exklusiv zu nutzen. Zugleich steigt damit der Anreiz für Investitionen in Forschung und Entwicklung.³ Ebenso werden die Investitionen eines Markeninhabers in den Aufbau des Images seiner Marke durch das Markenrecht vor Trittbrettfahrern geschützt. Letztlich dient die Marke aber auch als Orientierungshilfe für den Verbraucher.⁴

Gerade in Deutschland, wo der Wandel zu einer Technologie- und Wissensgesellschaft schon weit vorangeschritten ist,⁵ kommt den immateriellen Gütern eine immense Bedeutung zu.⁶ Um wettbewerbsfähig zu bleiben, bilden geistige Leistungen für ein rohstoffarmes Land wie Deutschland eine grundlegende

1 Pierson/Ahrens/Fischer, S. 41 ff.

2 Depenheuer/Peifer, S. 1.

3 Leupold/Glossner/Wiebe, Teil 3, Rn. 3.

4 Vgl. Fezer, Einl. D., Rn. 1 ff.

5 BT-Drs. 16/10067, S. 49

6 Ausführlich hierzu Dawo, S. 6 ff.

Ressource.⁷ So werden in Deutschland ca. 45 % der Wertschöpfung durch forschungsintensive Produkte und Dienstleistungen erbracht – weltweit der höchste Wert.⁸ Die internen Aufwendungen deutscher Unternehmen für Forschung und Entwicklung legten allein im Zeitraum von 2005 bis 2008 um 19 % auf 46,1 Mrd. Euro jährlich zu.⁹ Global gesehen betragen diese Ausgaben 2008 1.055 Mrd. Dollar.¹⁰ Aber auch die wirtschaftliche Bedeutung geistiger Leistungen auf dem kulturellen Sektor ist nicht zu vernachlässigen. Dies verdeutlicht der Anteil von 2,6 % der Kultur- und Kreativwirtschaft an der deutschen Bruttowertschöpfung 2006.¹¹ Mit 61 Mrd. Euro lag sie 2006 damit nur 10 Mrd. Euro unter dem Anteil der Automobilindustrie an der Gesamtwertschöpfung dieses Jahres.¹²

Vor allem die gewerblichen Schutzrechte (Patente, Gebrauchsmuster, Marken, etc.), Urheberrechte sowie die mit ihnen verwandten Leistungsschutzrechte sind für die Leistungserstellung vieler Unternehmen ein entscheidender Produktionsfaktor. Ihr sinnvoller Einsatz ist häufig Voraussetzung für den wirtschaftlichen Erfolg eines Unternehmens.¹³ Andere Unternehmen sind bereit, hohe Lizenzgebühren für die Nutzung einzelner Immaterialgüterrechte zu zahlen. Der wirtschaftliche Wert von Immaterialgüterrechten ist – unabhängig davon, ob sie selbst erstellt oder anderweitig erworben wurden – für viele Unternehmen hoch.¹⁴ Aus ihnen und anderen immateriellen Gütern speist sich nicht selten der Großteil eines Unternehmenswertes.¹⁵ Mehr und mehr werden sie daher auch als Finanzierungsquelle genutzt – sei es durch Lizenzierung, Beleihung oder Sale-and-lease-back-Geschäfte.¹⁶

Dieser Bedeutung muss auch im Rahmen der Bilanzierung Rechnung getragen werden. Denn der weltweite Wettbewerb um Kapital macht die Berichterstattung über die immateriellen Werttreiber als teilweise primäre unternehmens-

7 Depenheuer/*Peifer*, S. 1.

8 BMBF, S. 20.

9 BMBF, S. 19.

10 *Jaruzelski/Dehoff*, strategy+business 57, 1 (5).

11 BMWi, S. 4.

12 BMWi, S. 4.

13 *Rebel*, S. 1.

14 Vgl. *Schmidbauer*, DStR 2003, 2035 (2035); Depenheuer/*Peifer*, S. 1; zum Ganzen auch *Blair/Wallmann*.

15 *Haunerdinger/Probst*, S. 42; *Grünwald/Köllner/Petersen/Wurzer/Zwirner*, S. 61; *Blasius*, S. 2.

16 *Borchardt*, S. 19.

wertbestimmende Komponenten immer wichtiger.¹⁷ So bedeutend Immaterialgüterrechte als Teil der immateriellen Güter für Unternehmen sind, so schwierig ist allerdings ihre Abbildung in der Bilanz. *Moxter*¹⁸ bezeichnet immaterielle Güter als die „ewigen Sorgenkinder des Bilanzrechts“.

Immaterielle Güter weisen in der Regel keine physische Substanz auf und sind damit schwerer greifbar als materielle Güter. Sie sind häufig sehr unternehmensspezifisch.¹⁹ Ihnen wird daher eine höhere Unsicherheit über das Vorhandensein eines bilanziell fassbaren Vorteils sowie über dessen Werthaltigkeit unterstellt.²⁰ Dies spiegelt sich insbesondere in der Frage wider, welche immateriellen Güter in die Bilanz aufzunehmen sind und unter welchen Voraussetzungen. Auch die Beantwortung der Frage, zu welchem Wert immaterielle Güter zu bilanzieren sind, ist vielfach von subjektiven Einflüssen geprägt. Da aber von der Rechnungslegung vor allem Aussagen über die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit²¹ und die Entwicklung des Erfolgspotentials²² eines Unternehmens erwartet werden, müssen Bilanzansatz und Wertzumessung möglichst objektiv erfolgen. Denn Objektivierung ist der Leitgedanke jedweder Rechnungslegung.²³

Im Allgemeinen fallen Bilanzierungsvorschriften für immaterielle Güter im Vergleich zu den Vorschriften für materielle Güter daher restriktiver aus.²⁴ Wie weit die Restriktionen gehen, ist vom jeweiligen Rechnungslegungssystem abhängig. Alle Rechnungslegungssysteme stehen vor dem Problem, dass eine zu zurückhaltende Berücksichtigung immaterieller Güter die Aussagekraft des Jahresabschlusses beeinträchtigen kann. Fällt die Bilanzierung hingegen zu großzügig aus, besteht die Gefahr Vermögen auszuweisen, das gar nicht besteht, was ebenso die Aussagekraft verringert und Gläubiger gefährdet.

Für die Rechnungslegung in Deutschland sind insbesondere das Handelsgesetzbuch (HGB) und die International Financial Reporting Standards (IFRS), die mittlerweile direkt oder indirekt in über 110 Staaten weltweit Anwendung

17 *Küting/Dürr*, StuB 2003, 1 (1).

18 *Moxter*, BB 1978, 1102 (1102).

19 *Schmidbauer*, DStR 2003, 2035 (2035).

20 *Baetge/Kirsch/Thiele/Hömberg/König*, § 248 HGB, Rn. 31; vgl. auch BT-Drs. 16/10067, S. 49 f.

21 *Grünewald/Köllner/Petersen/Wurzer/Zwirner*, S. 61.

22 *Dawo*, S. 1.

23 *Beisse*, S. 83; *Moxter*, DB 2008, 1514 (1515).

24 *Lutz-Ingold*, S. 2 f.

finden,²⁵ von Bedeutung. In Deutschland sind seit dem 01.01.2005 die HGB-Vorschriften vorrangig nur noch für den Einzelabschluss und für den Abschluss nicht-kapitalmarktorientierter Konzerne relevant. Seit diesem Datum müssen Konzernabschlüsse von börsennotierten Unternehmen aufgrund der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 verpflichtend nach den IFRS aufgestellt werden, § 315a HGB. Beiden Rechnungslegungssystemen liegen verschiedene Herangehensweisen zu grunde. Ist das HGB auch auf die Sicherheit der Gläubiger eines Unternehmens bedacht,²⁶ so liegt der Schwerpunkt der IFRS auf dem möglichst hohen Informationsnutzen eines Jahresabschlusses,²⁷ insbesondere für Investoren.²⁸

Bis zur Reformierung des HGB durch das Bilanzierungsmodernisierungsgesetz (BilMoG) 2009 lag der wesentliche Unterschied zu den IFRS im Bereich der Bilanzierung von Immaterialgüterrechten in der Behandlung selbst geschaffener immaterieller Güter. Entgeltlich erworbene immaterielle Güter waren nach beiden Rechnungslegungssystemen in der Bilanz ansetzbar. Für selbst geschaffene galt dies nur nach den IFRS. Die mit dem BilMoG intendierte maßvolle Annäherung an die IFRS hat dies nun auch für das HGB geändert, u.a. um die Vergleichbarkeit von HGB- und IFRS-Abschlüssen zu verbessern.²⁹ Durch die Neuerungen des BilMoG sind aber gleichzeitig neue Fragestellungen entstanden.

Bislang liegen in der deutschsprachigen Literatur vorrangig Arbeiten zur Bilanzierung von immateriellen Gütern in ihrer Gesamtheit³⁰ oder von spezifischen einzelnen Gütern³¹ oder Immaterialgüterrechten³² vor. Eine zusammenhängende tiefergehende Betrachtung ausschließlich der Immaterialgüterrechte und ihrer bei der Bilanzierung auftretenden Besonderheiten gibt es bislang nicht.³³ Der

25 Wagenhofer, S. 104.

26 Siehe unter B.II.1.d.

27 Siehe unter B.II.2.d.

28 BT-Drs. 16/10067, S. 33.

29 Vgl. BT-Drs. 16/10067, S. 34.

30 Siehe bspw. Hommel, v. Keitz, Dawo, Lutz-Ingold, Backsmeier, Hepers.

31 Siehe bspw. Suermann zur Bilanzierung von Software nach HGB, US-GAAP und IFRS oder Kurz zur Bilanzierung von Klimaschutzprojekten nach IFRS.

32 Siehe bspw. Schmidt zum Ausweis von Marken nach IFRS oder Tafelmeier zur Markenbilanzierung und -bewertung nach IFRS und HGB.

33 So beschränkt sich auch Gerling weitestgehend auf den Vergleich der gesetzlichen Regelungen für die Bilanzierung von Immaterialgüterrechten ohne auf die dahinterstehenden Probleme näher einzugehen.

Großteil³⁴ dieser Darstellungen greift zudem bei der bilanziellen Bewertung als einem der zentralen Probleme der Bilanzierung von immateriellen Gütern bzw. Immaterialgüterrechten zu kurz und zieht sich auf die teilweise sehr spärlichen Angaben in den Rechnungslegungssystemen zurück.

Diese Lücken soll die vorliegende Arbeit schließen. Den Schwerpunkt bildet die vergleichende Analyse und Diskussion der Bilanzierung und Bewertung von Immaterialgüterrechten nach geltendem deutschen HGB und geltenden IFRS. Dabei sollen vor allem die Fragen, die die Änderungen des HGB durch das 2009 erlassene BilMoG aufgeworfen haben, beantwortet werden. Unter Berücksichtigung des durch die IFRS und das HGB gesteckten Rahmens soll daneben die bilanzielle Bewertung von Immaterialgüterrechten zum Zeitwert (*fair value*) konkretisiert werden. Die sich aus diesen Untersuchungen ergebenden spezifischen Optimierungspotentiale für die Bilanzierung von Immaterialgüterrechten nach HGB und IFRS werden abschließend in einer Reformempfehlung erörtert.

Die Darstellung erfährt allerdings in zweierlei Hinsicht eine Begrenzung: Zum einen wird sich die Betrachtung vorrangig auf die wirtschaftlich besonders wichtigen³⁵ gewerblichen Schutzrechte sowie die Urheberrechte und die mit ihnen verwandten Leistungsschutzrechte konzentrieren. Zum anderen wird der Schwerpunkt von bilanzieller Seite her auf der Behandlung von Immaterialgüterrechten liegen, die durch ein Unternehmen zur dauerhaften Nutzung vorgesehen sind. Also auf solchen, die dem Anlagevermögen zuzuschreiben sind und damit eine zentrale Rolle im Unternehmen spielen.

II. Gang der Untersuchung

Im Rahmen der Untersuchung werden zunächst im folgenden zweiten Kapitel die Immaterialgüterrechte und die beiden zu betrachtenden Rechnungslegungssysteme charakterisiert und vorgestellt.

Im dritten und vierten Kapitel wird der Ansatz bzw. die Bewertung von Immaterialgüterrechten nach deutschem HGB und nach den IFRS untersucht. Hierbei liegt das besondere Augenmerk auf den Neuerungen und Fragestellungen, die sich durch das BilMoG für die Bilanzierung von Immaterialgüterrechten nach

34 Eine Ausnahme bildet insofern bspw. *Tafelmeier*, der sich dezidiert auch mit der bilanziellen Bewertung von Marken beschäftigt.

35 *Backsmann*, S. 103.

HGB ergeben haben. Das dritte Kapitel zum Ansatz beantwortet dabei die Frage danach, ob bestimmte Immaterialgüterrechte überhaupt aktiviert werden können oder müssen. Im vierten Kapitel erfolgt mit der Bewertung die Beantwortung der Frage nach der Höhe mit der die aktivierungsfähigen Immaterialgüterrechte angesetzt werden können. Im Rahmen der Untersuchung zur Bewertung wird unter Berücksichtigung der Spezifika der betrachteten Immaterialgüterrechte und des durch die IFRS und das HGB gesteckten Rahmens die bilanzielle Bewertung von Immaterialgüterrechten zum beizulegenden Zeitwert (*fair value*) konkretisiert.

Im fünften Kapitel wird auf den Ausweis und die Angabepflichten für Immaterialgüterrechte in Bilanz und Jahresabschluss eingegangen.

Ausgehend von den Ergebnissen der vorangegangen Untersuchungen werden im sechsten Kapitel Reformvorschläge für die zukünftige Gestaltung der Bilanzierung von Immaterialgüterrechten nach HGB und IFRS gemacht, bevor im letzten Kapitel eine abschließende Schlussbetrachtung erfolgt.