

Martin Lutz-Ingold

# **Immaterielle Güter in der externen Rechnungslegung**

Grundsätze und Vorschriften zur Bilanzierung  
nach HGB, DRS und IAS/IFRS

Mit einem Geleitwort von Prof. Dr. Wolfgang Hilke

Deutscher Universitäts-Verlag

# Inhaltsverzeichnis

Abbildungsverzeichnis .....	XV
Tabellenverzeichnis.....	XVII
Abkürzungsverzeichnis .....	XIX
Kapitel 1: Einführung.....	1
1.1 Problemstellung.....	1
1.2 Vorgehensweise .....	5
1.3 Bestimmung und Abgrenzung des Begriffs „immaterielles Gut“ .....	6
Kapitel 2: Rechnungslegungssysteme und Zwecke der externen Rechnungslegung.....	17
2.1 Rechnungslegungssysteme.....	17
2.2 Zwecke der externen Rechnungslegung.....	24
Kapitel 3: Grundsätze und Vorschriften zur Bilanzierung von immateriellen Gütern im deutschen Rechnungslegungssystem .....	29
3.1 Das deutsche Rechnungslegungssystem .....	29
3.1.1 Öffnung des deutschen Rechnungslegungssystems für internationale Rechnungslegungsstandards .....	29
3.1.1.1 Das Kapitalaufnahmeerleichterungsgesetz (KapAEG) .....	29
3.1.1.2 Das Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG) .....	30
3.1.1.3 Die EG-Verordnung Nr. 1606/2002 vom 19.07.2002.....	31
3.1.2 Zwecke, Aufbau und Inhalt des deutschen Rechnungslegungssystems .....	33
3.1.2.1 Überblick .....	33
3.1.2.2 Das bilanztheoretische Fundament.....	36
3.1.2.2.1 Differenzierung zwischen Idealtheorien und Realtheorien .....	36
3.1.2.2.2 Statische Bilanztheorie unter besonderer Berücksichtigung des Ansatzes immaterieller Güter .....	38

3.1.2.2.3	Dynamische Bilanztheorie unter besonderer Berücksichtigung des Ansatzes immaterieller Güter .....	41
3.1.2.2.4	(Bilanz-)Theorie des Jahresabschlusses im Rechtssinne unter besonderer Berücksichtigung des Ansatzes immaterieller Güter .....	44
3.1.2.3	Aufbau und Inhalt des deutschen Rechnungslegungssystems.....	56
3.1.2.3.1	Die kodifizierten Normen .....	56
3.1.2.3.2	Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung.....	56
3.1.2.3.3	Die Generalnorm.....	57
3.1.2.3.4	Deutsche-Rechnungslegungs-Standards (4. Etage) .....	59
3.2	Grundsätze und Vorschriften für den Ansatz und die Zuordnung von immateriellen Gütern im deutschen Rechnungslegungssystem.....	61
3.2.1	Überblick .....	61
3.2.2	Differenzierung zwischen abstrakter und konkreter Aktivierungsfähigkeit.....	63
3.2.3	Abstrakte Aktivierungsfähigkeit von immateriellen Gütern nach GoB .....	65
3.2.4	Konkrete Aktivierungsfähigkeit von immateriellen Gütern nach HGB .....	74
3.2.4.1	Konkrete Aktivierungsfähigkeit von abstrakt aktivierungsfähigen immateriellen Gütern.....	74
3.2.4.2	Konkrete Aktivierungsfähigkeit von nicht abstrakt aktivierungsfähigen immateriellen Gütern.....	80
3.2.5	(Teil-)Aktivierung von eigentlich nicht konkret aktivierungsfähigen immateriellen Gütern nach § 255 Abs. 2 HGB.....	88
3.2.6	Aktivierung von immateriellen Gütern nach DRS .....	91
3.2.6.1	Aktivierung von immateriellen Gütern nach DRS 12 .....	91
3.2.6.2	Aktivierung von immateriellen Gütern nach DRS 4 .....	93
3.2.7	Aktivierung von immateriellen Gütern nach § 292a HGB.....	95
3.2.8	Die bilanzielle Zuordnung von immateriellen Gütern.....	95
3.3	Anwendung der Ansatzgrundsätze und -vorschriften des deutschen Rechnungslegungssystems auf ausgewählte immaterielle Güter.....	97
3.3.1	Vorbemerkungen .....	97

3.3.2 Bilanzierung immaterieller Güter vom Typ I am Beispiel eines Patentrechts .....	97
3.3.3 Bilanzierung immaterieller Güter vom Typ II am Beispiel einer ungeschützten Erfindung .....	100
3.3.4 Bilanzierung immaterieller Güter vom Typ III am Beispiel von Ausgaben für eine Werbekampagne .....	101
3.4 Grundsätze und Vorschriften zur Bewertung von immateriellen Gütern im deutschen Rechnungslegungssystem .....	103
3.4.1 Grundsätzliche Vorgehensweise und Probleme der Bewertung .....	103
3.4.2 Allgemeine Bewertungsgrundsätze unter besonderer Berücksichtigung immaterieller Güter .....	104
3.4.3 Spezielle Bewertungsgrundsätze für abstrakt und konkret aktivierungsfähige immaterielle Güter .....	108
3.4.3.1 Bewertungsvorschriften für alle Kaufleute .....	108
3.4.3.1.1 Zugangsbewertung .....	108
3.4.3.1.2 Folgebewertung .....	109
3.4.3.1.3 Eigentlich „nur steuerrechtlich zulässige Abschreibungen“ .....	115
3.4.3.2 Ergänzende Bewertungsvorschriften für Kapitalgesellschaften und bestimmte Personenhandelsgesellschaften .....	116
3.4.3.2.1 Folgebewertung .....	116
3.4.3.2.2 Eigentlich „nur steuerrechtlich zulässige Abschreibungen“ .....	119
3.4.4 Spezielle Bewertungsvorschriften für nicht abstrakt, aber konkret aktivierungsfähige immaterielle Güter .....	120
3.4.4.1 Bewertungsvorschriften für alle Kaufleute .....	120
3.4.4.2 Ergänzende Bewertungsvorschriften für Kapitalgesellschaften und bestimmte Personenhandelsgesellschaften .....	127
3.4.5 Bewertung von immateriellen Gütern nach DRS .....	128
3.4.5.1 Bewertung von immateriellen Gütern nach DRS 12 .....	128
3.4.5.2 Bewertung von immateriellen Gütern nach DRS 4 .....	131

Kapitel 4: Grundsätze und Vorschriften zur Bilanzierung von immateriellen Gütern im IAS-Rechnungslegungssystem.....	137
4.1 Das IAS-Rechnungslegungssystem .....	137
4.1.1 Ursprung, Entwicklung und Zwecke der Rechnungslegung nach IAS .....	137
4.1.2. Durchsetzung der IAS in Deutschland .....	141
4.1.3 Das Normengebäude des IASC .....	143
4.1.3.1 Überblick .....	143
4.1.3.2 Vorwort (Preface) zu den International Accounting Standards .....	146
4.1.3.3 Rahmenkonzept für die Aufstellung und Darstellung von Abschlüssen.....	148
4.1.3.4 Die einzelnen International Accounting Standards .....	149
4.1.3.5 Die Interpretationen des Standing Interpretations Committee .....	151
4.1.3.6 Die Empfehlungsebene des IAS-Rechnungslegungssystems.....	151
4.2 Grundsätze und Vorschriften für den Ansatz und die bilanzielle Zuordnung von immateriellen Gütern im IAS-Rechnungslegungssystem .....	153
4.2.1 Vorbemerkungen .....	153
4.2.2 Abstrakte Aktivierungsfähigkeit immaterieller Güter .....	156
4.2.3 Konkrete Aktivierungsfähigkeit immaterieller Güter.....	160
4.2.3.1 Aktivierung von immateriellen Gütern nach IAS 38 .....	160
4.2.3.1.1 Der Anwendungsbereich des IAS 38 .....	160
4.2.3.1.2 Ansatzkriterien für alle immateriellen Güter .....	163
4.2.3.1.3 Ergänzende Ansatzkriterien für selbst geschaffene immaterielle Güter .....	169
4.2.3.1.4 Ansatzverbote für bestimmte immaterielle Güter .....	175
4.2.3.2 Aktivierung von immateriellen Gütern nach IFRS 3 .....	180
4.2.3.2.1 Ansatzkriterien für im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses erworbene immaterielle Güter .....	180
4.2.3.2.2 Ansatzkriterien für den derivativen Firmenwert.....	184

4.3 Anwendung der Ansatzgrundsätze und -vorschriften im IAS-Rechnungslegungssystem auf ausgewählte immaterielle Güter .....	185
4.3.1 Vorbemerkungen .....	185
4.3.2 Bilanzierung immaterieller Güter vom Typ I am Beispiel eines Patentrechts.....	185
4.3.3 Bilanzierung immaterieller Güter vom Typ II am Beispiel einer ungeschützten Erfindung .....	191
4.3.4 Bilanzierung immaterieller Güter vom Typ III am Beispiel von Ausgaben für eine Werbekampagne .....	195
4.4 Grundsätze und Vorschriften zur Bewertung von immateriellen Gütern im IAS-Rechnungslegungssystem .....	195
4.4.1 Zugangsbewertung.....	195
4.4.1.1 Vorbemerkungen .....	195
4.4.1.2 Zugangsbewertung von einzeln erworbenen immateriellen Gütern.....	196
4.4.1.3 Zugangsbewertung von selbst erstellten immateriellen Gütern .....	200
4.4.1.4 Zugangsbewertung von im Rahmen eines Unternehmenserwerbs angeschafften immateriellen Gütern.....	202
4.4.1.4.1 Zugangsbewertung von identifizierbaren immateriellen Gütern .....	202
4.4.1.4.2 Zugangsbewertung des derivativen Firmenwertes.....	205
4.4.2 Folgebewertung .....	205
4.4.2.1 Vorbemerkungen .....	205
4.4.2.2 Bestimmung der Nutzungsdauer .....	206
4.4.2.3 Folgebewertung nach dem „Cost Model“ .....	208
4.4.2.4 Folgebewertung nach dem „Revaluation Model“ .....	209
4.4.2.5 Planmäßige Abschreibungen .....	213
4.4.2.5.1 Grundsätzliche Vorgehensweise.....	213
4.4.2.5.2 Besonderheiten beim „Revaluation Model“ .....	215
4.4.2.6 Außerplanmäßige Wertberichtigungen .....	216
4.4.2.6.1 Vorbemerkungen.....	216

4.4.2.6.2 Außerplanmäßige Abschreibungen.....	217
4.4.2.6.3 Wertaufholung .....	234
4.4.3 Eigentlich „nur steuerrechtlich zulässige Abschreibungen“.....	236
4.5 Angabepflichten zu bestimmten immateriellen Gütern im IAS-Rechnungslegungssystem.....	237
4.5.1 Pflichtangaben .....	237
4.5.2 Freiwillige Angaben .....	239
Kapitel 5: Vergleichende Gegenüberstellung der systemspezifischen Grundsätze und Vorschriften zur Bilanzierung immaterieller Güter .....	241
5.1 Vergleichende Gegenüberstellung der Ansatzvorschriften.....	241
5.2 Vergleichende Gegenüberstellung der Bewertungsvorschriften.....	242
5.2.1 Zugangsbewertung.....	242
5.2.2 Folgebewertung .....	243
Kapitel 6: De lege ferenda Empfehlungen .....	245
6.1 De lege ferenda Empfehlungen zum Ansatz von immateriellen Vermögenswerten .....	245
6.1.1 Deutsches Rechnungslegungssystem.....	245
6.1.2 IAS-Rechnungslegungssystem .....	251
6.2 De lege ferenda Empfehlungen zur Bewertung von immateriellen Vermögenswerten .....	253
6.2.1 Deutsches Rechnungslegungssystem.....	253
6.2.2 IAS-Rechnungslegungssystem .....	255
Kapitel 7: Harmonisierungspotential und Ausblick .....	259
7.1 Harmonisierungspotential .....	259
7.2 Ausblick .....	263
Literaturverzeichnis.....	265
1. Bücher, Beiträge in Sammelwerken, Aufsätze, Zeitungs- und Zeitschriftenartikel .....	265
2. Erlasse, Gesetze, Rechtsprechung, Richtlinien, Verlautbarungen und Verordnungen.....	283