

Inhaltsverzeichnis

1 Problemstellung	1
2 Rechnungslegungsordnung	11
2.1 Bedeutung der Normermittlung für die Scharfung des Vermögensbegriffs	11
2.1.1 Ermittlung handelsrechtlicher GoB	11
2.1.1.1 Rechtsnormcharakter	11
2.1.1.2 Luckenloses GoB-System	12
2.1.1.3 Durch die Maßgeblichkeit legitimierte Vorfragenkompetenz finanzgerichtlicher Rechtsprechung zur Auslegung handelsrechtlicher GoB	13
2.1.1.4 Notwendigkeit und Legitimation alternativer Auslegungsquellen	16
2.1.1.4.1 Grenzen des bestehenden Maßgeblichkeitsverständnisses	16
2.1.1.4.1.1 Abweichen von handels- und steuerbilanziellen Regelungen	16
2.1.1.4.1.2 Internationale Harmonisierungstendenzen	17
2.1.1.4.2 Mangelnde Eignung der Anknüpfung an IFRS	19

2.1.1.4.3	Konzeption einer alternativen Auslegung durch das DRSC	20
2.1.1.4.3.1	Status quo: Legitimation des DRSC zur Konkretisierung konzern- spezifischer GoB	20
2.1.1.4.3.2	Perspektivische Legitimation des DRSC zur GoB-Ausle- gung – Diskussion institutioneller Rahmenbedingun- gen	23
2.1.2	Ermittlung der IFRS	29
2.1.2.1	Rechtsnormcharakter durch Übernahme in Gemeinschaftsrecht	29
2.1.2.2	Lückenhafte Regelungsdichte	31
2.1.2.2.1	Unsystematische Ermittlung durch unterschiedliche Auslegungsquellen	31
2.1.2.2.1.1	Adressaten- bezogene Standardent- wicklung und -auslegung	31
2.1.2.2.1.2	Durchsetzung der in Gemein- schaftsrecht übernommenen Normen	32
2.1.2.2.2	Stellenwert des IFRS-Rahmenkonzepts	36

2.2	Abhängigkeit des Begriffsverständnisses von zugrunde liegender bilanztheoretischer Konzeption	38
2.2.1	Determinierung des Objektivierungserfordernisses durch die Zwecksetzung von Rechnungslegungsordnungen	38
2.2.1.1	GoB: Abgrenzung von Ausschüttungsbemessung und Informationsvermittlung	38
2.2.1.1.1	Gewinnanspruchsermittlung als primärer Zweck der Handels- und Steuerbilanz	38
2.2.1.1.2	Nachrangigkeit der Informationsfunktion	40
2.2.1.1.2.1	Heilung von Informationsver- zerrungen im Anhang	40
2.2.1.1.2.2	Entwicklung einer gestärkten Infor- mationsfunktion	42
2.2.1.2	IFRS: Spannungsverhältnis von Entscheidungsnützlichkeit und Rechenschaftslegung	44
2.2.1.2.1	Vermittlung entscheidungsnützlicher Informationen als prinzipiell entobjektivierter Fundamentalzweck	44
2.2.1.2.2	Rechenschaftsfunktion als Teil entscheidungsnützlicher Informationen	45
2.2.2	Konkretisierung der Rechnungslegungsinhalte	47
2.2.2.1	GoB: Ausprägung des handelsrechtlichen Vergleichbarkeits- und Objektivierungserfordernisses	47
2.2.2.1.1	Objektivierende Interdependenz von Gewinn- und Vermögenser- mittlungsprinzipien	47

2.2.2.1.1.1	Vermögensermittlungsprinzip zur Konkretisierung einer vermögensorientierten Gewinnermittlung	47
2.2.2.1.1.2	Objektivierende Funktion des Realisationsprinzips als zentrales Prinzip einer vorsichtigen Gewinnermittlung	48
2.2.2.1.2	Wirtschaftliche Betrachtung als Ausfluss teleologischer Rechtsauslegung	50
2.2.2.2	IFRS: Grundsätzliche Determinierung der Reichweite der Objektivierung durch die qualitativen Anforderungen an die Rechnungslegung	51
2.2.2.2.1	Ausübung sachverständigen Ermessens zur Vermittlung relevanter Informationen	51
2.2.2.2.2	Objektivierungstendenzen durch die glaubwürdige Darstellung als untergeordnetes Anforderungskriterium	53
2.2.2.2.2.1	(Vermeintliche) Konkretisierung der Verlässlichkeit durch die glaubwürdige Darstellung	53
2.2.2.2.2.2	Substance-over-form-Grundsatz	55
2.2.2.2.2.3	Vorsicht als Teil einer neutralen Darstellung	58

2.2.2.2.3	Ergänzende qualitative Anforderungen an die IFRS-Bilanzierung	60
3	GoB-System als Grundlage der Bilanzierung von Kundenbeziehungen und Vergleich mit der Bilanzierung nach IFRS	63
3.1	Notwendige Prüfung der Immaterialität sowie der Zugehörigkeit zum Anlagevermögen in beiden Rechnungslegungssystemen	63
3.1.1	Immaterialität	63
3.1.1.1	GoB: Bestimmung der Immaterialität durch teleologische Auslegung	63
3.1.1.2	IFRS: Kriterium der fehlenden physischen Substanz	65
3.1.2	Zugehörigkeit zum Anlagevermögen	65
3.1.2.1	GoB: Voraussetzung für die Aktivierung selbst erstellter Güter	65
3.1.2.2	IFRS: Voraussetzung für die Aktivierung nach IAS 38	66
3.2	Erste Objektivierung durch die Definition eines vermögenswerten Vorteils	67
3.2.1	GoB: Vermögenswertprinzip	67
3.2.1.1	Maßgeblichkeit eines zukünftigen Einnahmenüberschusspotenzials	67
3.2.1.2	Positiver Ertragswertbeitrag rein wirtschaftlicher Vorteile	68
3.2.1.2.1	Tatsächliche Zustände, konkrete Möglichkeiten oder Vorteile für den Betrieb	68
3.2.1.2.2	Konkretisierung durch Erwerbsprinzip	69
3.2.2	IFRS: Erwartung eines künftig wirtschaftlichen Nutzens aufgrund von Ereignissen in der Vergangenheit	70
3.2.2.1	Nutzenstiftung einer am Bilanzstichtag vorhandenen Ressource	70

3.2.2.2	Abweichende Definition eines Vermögenswerts nach dem Rahmenkonzept durch die Anknüpfung an die Ressource der Nutzenstiftung	71
3.3	Greifbarkeit: Abgrenzung vom Geschäfts- oder Firmenwert dem Grunde nach	73
3.3.1	Objektivierungsbedingte Forderung nach Kontrolle durch eine Anknüpfung an Rechtspositionen	73
3.3.1.1	GoB: Steuerrechtliche Typisierungsvermutung	73
3.3.1.1.1	Typisierte Greifbarkeit von Sachen und Rechten im Gegensatz zu rein wirtschaftlichen Vorteilen	73
3.3.1.1.2	Mangelnde Adäquanz einer steuerrechtlichen Typisierungsvermutung als GoB	74
3.3.1.2	IFRS: Rückgriff auf die Zivilrechtsstruktur	75
3.3.1.2.1	Typisierte Greifbarkeit durch das Contractual-Legal-Kriterium im Fall des separaten Erwerbs gemäß IAS 38	75
3.3.1.2.2	Weite Auslegung des Contractual-Legal-Kriteriums bei Unternehmenszusammenschlüssen gemäß IFRS 3	78
3.3.1.2.3	Begriffliche Anknüpfung an die Zivilrechtsstruktur im Rahmenkonzept 2018 durch das Verständnis der wirtschaftlichen Ressource als ein Recht	80
3.3.2	Beurteilung der faktischen Kontrolle über das Gut	81
3.3.2.1	GoB: Indirekte Forderung nach Kontrolle	81
3.3.2.1.1	Mangelnde Greifbarkeit bestimmter nicht kontrollierbarer Vorteile	81

3.3.2.1.1.1	Ausschluss von im Allgemeinge- brauch stehenden Vorteilen	81
3.3.2.1.1.2	Ausschluss von personen- gebundenen Vorteilen	82
3.3.2.1.2	Unentziehbarkeit als Prinzip der wirtschaftlichen Vermögenszugehörigkeit	84
3.3.2.2	IFRS: Definitionskriterium der Verfügun gsmacht	85
3.3.2.2.1	Verfügun gsmacht im Sinne einer faktischen Unentziehbarkeit	85
3.3.2.2.2	Rückgriff auf die Kontrolle im Rahmenkonzept 2018	87
3.3.3	Konkretisierung der Greifbarkeit	90
3.3.3.1	GoB: Maßgebliche Übertragbarkeit mit dem gesamten Unternehmen	90
3.3.3.1.1	Überkommene Übertragbarkeitskonzeptionen	90
3.3.3.1.1.1	Ausschluss rein wirtschaftlicher Güter durch Einzelvollstreck- barkeit	90
3.3.3.1.1.2	Stark ermessensbe- haftete Beurteilung der konkreten und abstrakten Einzel- veräußerbarkeit	91

3.3.3.1.1.3	Ausschluss rein unternehmensinternen nutzbarer Güter durch die Forderung nach Einzelverwertbarkeit	93
3.3.3.1.2	Dominanz einer wirtschaftlichen Übertragbarkeit	95
3.3.3.1.2.1	Maßgeblichkeit der Übertragbarkeit mit dem gesamten Unternehmen	95
3.3.3.1.2.2	Schwache Objektivierungswirkung auf die Bilanzierungsfähigkeit von Kundenbeziehungen	96
3.3.3.1.3	Gegenwärtiger Diskussionsstand zur Forderung der Einzelverwertbarkeit	102
3.3.3.1.3.1	Widersprüchliche Aufwertung der Einzelverwertbarkeit in der Regierungsbeurteilung des BilMoG	102
3.3.3.1.3.2	Ausweitung der abstrakten Einzelverwertbarkeit durch DRS 24	103

3.3.3.1.3.3	Keine zweckadäquate Konkretisierung von Kundenbeziehungen durch die Forderung nach Einzelverwertbarkeit	106
3.3.3.2	IFRS: Identifizierbarkeitsmerkmale als zentrale Aktivierungsvoraussetzung immaterieller Vermögenswerte	107
3.3.3.2.1	Konkretisierung durch Separierbarkeit	107
3.3.3.2.1.1	Notwendige Verwertbarkeit einzeln oder mit anderem Vermögenswert	107
3.3.3.2.1.2	Weite Auslegung der Separierbarkeit bei im Rahmen von Unternehmenszusammenschlüssen zugegangenen Vermögenswerten	110
3.3.3.2.1.3	Parallele der Einzelverwertbarkeitskonzeption des DRSC zur Separierbarkeit gemäß IFRS	112
3.3.3.2.2	Keine dominierende Rolle der Identifizierbarkeit bei der Definition im Rahmenkonzept 2018	113
3.4	Selbständige Bewertbarkeit: Abgrenzbarkeit vom originären Geschäfts- oder Firmenwert der Höhe nach	114

3.4.1	GoB: Grundsatz eines weiten Verständnisses einer wirtschaftlichen Realisierbarkeit des Vermögensvorteils	114
3.4.1.1	Schwache Objektivierungswirkung durch eine griffweise Schätzung	114
3.4.1.2	Überkommene Bestätigung der Werthaltigkeit insbesondere rein wirtschaftlicher Güter durch den entgeltlichen Erwerb	118
3.4.1.3	Aktivierung selbst erstellter immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens	120
3.4.1.3.1	Aktivierungswahlrecht des § 248 Abs. 2 S. 1 HGB	120
3.4.1.3.1.1	Notwendigkeit des Vorliegens eines Vermögensgegenstands	120
3.4.1.3.1.2	Notwendige Trennung der Forschungs- und Entwicklungsphase	121
3.4.1.3.2	Ausnahmeregelungen bei fehlender zweifelsfreier Abgrenzbarkeit vom Geschäfts- oder Firmenwert	123
3.4.1.4	Notwendigkeit der (zusätzlichen) Objektivierung insbesondere rein wirtschaftlicher Güter	125
3.4.1.4.1	Konkretisierung durch den Projektbezug	125
3.4.1.4.2	Konkretisierung durch den entgeltlichen Erwerb	127
3.4.1.4.2.1	Beibehaltung des entgeltlichen Erwerbs für die Steuerbilanz	127

3.4.1.4.2.2	Möglichkeit einer objektivierungsbedingten Beibehaltung des entgeltlichen Erwerbs für die Handelsbilanz	129
3.4.1.5	Differenzierte Betrachtung des rein wirtschaftlichen Gutes Kundenbeziehungen	130
3.4.1.5.1	Gesetzliches Aktivierungsverbot von selbst erstellten Kundenlisten	130
3.4.1.5.2	Aktivierungsverbot bei fehlender Abgrenzbarkeit von den Vertriebskosten	131
3.4.1.5.3	Originäre Kundenverträge	132
3.4.1.5.3.1	Grundsätzlich restriktiver Ansatz originärer Kundenverträge	132
3.4.1.5.3.2	Möglichkeit der Aktivierung bestimmter originärer Kundenverträge	134
3.4.1.5.4	Hinreichende Objektivierung im Fall einzeln übertragener Kundenbeziehungen	135
3.4.1.5.5	Problematik der selbständigen Bewertbarkeit im Zuge eines Unternehmenskaufs erworbener Kundenbeziehungen	136
3.4.1.5.5.1	Maßgabe einer wirtschaftlichen Betrachtung bei der Aufteilung des Gesamtkaufpreises	136

3.4.1.5.5.2	Keine pauschale Objektivierung von erworbenen Kundenverträgen	139
3.4.2	IFRS: Weitergehende Objektivierung durch konkretisierende Ansatzkriterien	140
3.4.2.1	Wahrscheinlichkeit des Nutzenzuflusses und verlässliche Bewertbarkeit	140
3.4.2.2	Unterschiedlicher Stellenwert und divergierende Ausgestaltung der Kriterien in Abhängigkeit der Zugangsart	141
3.4.2.2.1	Gesonderte (un-)jentgeltliche Anschaffung	141
3.4.2.2.2	Selbst geschaffene immaterielle Vermögenswerte	142
3.4.2.2.2.1	Mangelnde Erfüllung der Kriterien in der Forschungsphase	142
3.4.2.2.2.2	Mögliche Aktivierung von Entwicklungskosten	143
3.4.2.2.2.3	Ansatzverbot bestimmter Güter	145
3.4.2.2.2.4	Kein pauschaler Ansatz originärer Kundenverträge	146
3.4.2.2.3	Typisierte Erfüllung der Kriterien bei einzeln oder im Rahmen von Unternehmenszu- sammenschlüssen erworbenen Vermögenswerten	147
3.4.2.2.3.1	Wahrscheinlichkeit	147
3.4.2.2.3.2	Verlässliche Bewertbarkeit	148

3.4.2.2.3.3	Auswirkungen auf den Ansatz von Kundenbeziehun- gen	149
3.4.2.2.3.4	Von der Selbsterstellung divergierende Beurteilung laufender Forschungs- und Entwick- lungsprojekte im Rahmen eines Unternehmenszu- sammenschlusses	150
3.4.2.3	Eliminierung der Ansatzkriterien im Rahmenkonzept 2018	152
3.4.2.4	Perspektivische Auflösung bestehender Inkonsistenzen zwischen Rahmenkonzept und Einzelstandards	155
4	Alternative Konkretisierung des Vermögensbegriffs auf Grundlage der Property-Rights-Theorie	159
4.1	Notwendigkeit einer alternativen konzeptionellen Basis	159
4.2	Objektivierung durch Anknüpfung an Property Rights: Definition eines Gutes als Möglichkeit der Nutzenziehung aus einem bestehenden Property Right	160
4.2.1	Vorliegen eines Rechts im Sinne der Property-Rights-Theorie	160
4.2.2	Vorhandenes Potenzial zur Nutzenziehung	163
4.2.3	Kontrolle über das vorhandene Property Right	164
4.2.4	Übertragung des einzelnen Property Rights keine notwendige, aber hinreichende Bedingung	165
4.2.5	Einfluss von Transaktionskosten und institutionellen Rahmenbedingungen	166
4.3	Anwendbarkeit der Property-Rights-Theorie für die Bilanzierung nach GoB und IFRS	167
4.3.1	Vereinbarkeit der Property-Rights-Ansätze mit dem GoB-Bilanzverständnis der Ausschüttungsstatik	167

4.3.2	Vereinbarkeit des Property-Rights-Ansatzes mit der Zeitwertstatik als den IFRS zugrunde liegendem Bilanzverständnis	169
4.4	Analyse der Aktivierungsfähigkeit einzelner Kosten nach Maßgabe der Property-Rights-Theorie	170
4.4.1	Forschung und Entwicklung	170
4.4.2	Fort- und Weiterbildung	171
4.4.3	Marketingmaßnahmen und Kundenbeziehungen	171
5	Thesenförmige Zusammenfassung	175
	Verzeichnis zitierter Schriften	185
	Verzeichnis zitierter Rechtsprechung	214
	Verzeichnis zitierter amtlicher Drucksachen	217
	Verzeichnis zitierter Gesetze	218