

# Inhaltsverzeichnis

<b>1</b>	<b>Problemstellung</b>	<b>1</b>
<b>2</b>	<b>Rechnungslegungsordnung</b>	<b>11</b>
2.1	Bedeutung der Normermittlung für die Scharfung des Vermogensbegriffs	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 Anknupfung 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	Abhangigkeit des Begriffsverstandnisses 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 Ausschttungsbemessung und Informationsvermittlung .....	38
2.2.1.1.1	Gewinnanspruchsermittlung als primarer Zweck der Handels- und Steuerbilanz .....	38
2.2.1.1.2	Nachrangigkeit der Informationsfunktion .....	40
2.2.1.1.2.1	Heilung von Informationsverzerrungen im Anhang .....	40
2.2.1.1.2.2	Entwicklung einer gestarkten Informationsfunktion .....	42
2.2.1.2	IFRS: Spannungsverhaltnis von Entscheidungsnutzlichkeit und Rechenschaftslegung .....	44
2.2.1.2.1	Vermittlung entscheidungsnutzlicher Informationen als prinzipiell entobjektivierter Fundamentalzweck .....	44
2.2.1.2.2	Rechenschaftsfunktion als Teil entscheidungsnutzlicher Informationen .....	45
2.2.2	Konkretisierung der Rechnungslegungsinhalte .....	47
2.2.2.1	GoB: Auspragung des handelsrechtlichen Vergleichbarkeits- und Objektivierungserfordernisses .....	47
2.2.2.1.1	Objektivierende Interdependenz von Gewinn- und Vermogensermittlungsprinzipien .....	47

2.2.2.1.1	Vermögensermittlungsprinzip zur Konkretisierung einer vermögensorientierten Gewinnermittlung .....	47
2.2.2.1.2	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
<b>3</b>	<b>GoB-System als Grundlage der Bilanzierung von Kundenbeziehungen und Vergleich mit der Bilanzierung nach IFRS .....</b>	<b>63</b>
3.1	Notwendige Prüfung der Immateriellität sowie der Zugehörigkeit zum Anlagevermögen in beiden Rechnungslegungssystemen .....	63
3.1.1	Immateriellität .....	63
3.1.1.1	GoB: Bestimmung der Immateriellität 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 Verfügungsmacht .....	85
3.3.2.2.1	Verfügungsmacht 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 unternehmensintern 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 Regierungsgründung 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 objektivie- rungsbedingten 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-)entgeltliche 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 Entwicklungskos- ten .....	143
3.4.2.2.3	Ansatzverbot bestimmter Güter .....	145
3.4.2.2.4	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
<b>4</b>	<b>Alternative Konkretisierung des Vermögensbegriffs auf Grundlage der Property-Rights-Theorie .....</b>	<b>159</b>
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 Ausschüttungsstatistik .....	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
<b>5</b>	<b>Thesenförmige Zusammenfassung</b> .....	175
<b>Verzeichnis zitierter Schriften</b> .....		185
<b>Verzeichnis zitierter Rechtsprechung</b> .....		214
<b>Verzeichnis zitierter amtlicher Drucksachen</b> .....		217
<b>Verzeichnis zitierter Gesetze</b> .....		218