

einer Nutzungsdauer unter einem Jahr nicht aktiviert werden, sondern im Jahre ihres Zugangs zum Vermögen als Aufwand verbucht werden.

Von diesen Ausnahmen abgesehen, muss jeder Vermögensgegenstand, der konkret aktivierungsfähig ist, auch aktiviert werden. Dies ergibt sich aus dem **Vollständigkeitsgebot des § 246 Abs. 1 S. 1 HGB**.

Die Identifikation eines Vermögensgegenstandes, der aus mehreren Komponenten besteht, kann im Einzelfall schwierig sein. Das Problem wurde bereits beim Einzelbilanzierungsgrundsatz (vgl. Kapitel 2.2.3.4) angesprochen. Diese Frage ist nach dem einheitlichen Nutzen- und Funktionszusammenhang zu beantworten, den der Vermögensgegenstand für den Bilanzierenden hat.

### 3.1.2.2 Die Systematik des Vermögensgegenstandes

§ 266 Abs. 2 HGB gibt eine Struktur von Vermögensgegenständen vor, die auch für alle Kaufleute in Bezug auf die **Systematisierung von Vermögensgegenständen** genutzt werden kann. Neben den immateriellen Vermögensgegenständen und Sachanlagen unterscheidet der Gesetzgeber die Finanzanlagen. Unabhängig von der Gliederung des § 266 Abs. 2 A HGB ist es sinnvoll, die **Vermögensgegenstände des Anlagevermögens** nach den Kriterien

- a) materiell und immateriell,
- b) abnutzbar und nicht abnutzbar und
- c) beweglich und nicht beweglich einzuteilen.

**Zu a): Materielle Vermögensgegenstände** sind dadurch gekennzeichnet, dass sie als körperlich zu bezeichnen sind. Der Gesetzgeber verwendet den Begriff Sachanlagen für die Gruppe der materiellen Vermögensgegenstände. Es handelt sich im Wesentlichen um Grundstücke und Sachen. Materielle Vermögensgegenstände können abnutzbar und nicht abnutzbar und beweglich und unbeweglich sein. **Beispiele für materielle Vermögensgegenstände** sind Maschinen, Gebäude und Grundstücke.

Zu den **immateriellen Vermögensgegenständen** gehören die unkörperlichen Vermögensgegenstände wie Rechte und Werte, die aber die allgemeinen Voraussetzungen der abstrakten und konkreten Aktivierungsfähigkeit besitzen müssen. Als unkörperliche Gegenstände können immaterielle Vermögensgegenstände nicht als beweglich oder unbeweglich bezeichnet werden.

**Beispiele für immaterielle Vermögensgegenstände** sind Patente, Software, Gebrauchsmuster, Nutzungsrechte und Konzessionen.

Es ist manchmal schwierig, immaterielle Vermögensgegenstände von materiellen zu unterscheiden, z.B. bei Datenträgern und Software oder bei Grundstück und Bodenschatz.

**Zu b): Die abnutzbaren Vermögensgegenstände** sind dadurch gekennzeichnet, dass sie ihren Nutzen für das Unternehmen nur zeitlich begrenzt abgeben können. Nur wenige Vermögensgegenstände des Anlagevermögens gelten als nicht abnutzbar, wie z.B. Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte. Immaterielle Vermögensgegenstände gelten in der Regel als abnutzbar, weil die Rechte ohnehin zeitlich begrenzt (z.B. Patente) oder im Nutzen für das Unternehmen zeitlich begrenzt sind (z.B. veraltende Software). Nur wenige immaterielle Vermögensgegenstände können als nicht abnutzbar angesehen werden, nämlich solche, deren Nutzungsmöglichkeit, obwohl grundsätzlich befristet, in der Regel ohne weitere Anschaffungs- oder Herstellungskosten verlängerbar sind. Als Beispiele können hier Konzessionen aus dem Bereich Verkehr (Taxi

und Güterverkehr) und Transport genannt werden. Nicht abnutzbare immaterielle Vermögensgegenstände stellen aber eine Ausnahme dar. Das Finanzanlagevermögen gilt als nicht abnutzbar.

Die **Nutzungsdauer von Vermögensgegenständen** wird durch verschiedene Faktoren begrenzt. Es sind folgende Nutzungsdauern zu unterscheiden:

Abnutzung durch Ablauf der

- wirtschaftlichen,
- technischen und
- rechtlichen

Lebensdauer.

Die **wirtschaftliche Nutzungsdauer** endet, wenn die Nutzung eines Vermögensgegenstandes unwirtschaftlich wird, z.B. wenn technischer Fortschritt zu einer Minderung von Energie- oder Wartungskosten führt, der zu einem Ersatz des Vermögensgegenstandes durch einen moderneren zwingt (z.B. wartungsintensive relaisgesteuerte Telefonanlage – digitale wartungsarme Telefonzentrale oder energieintensive Produktionsanlagen, die durch Anlagen höherer Wirkungsgrade ersetzt werden können).

Die **technische Nutzungsdauer** endet, wenn durch Verschleiß geforderte Normen oder vorgegebene Toleranzen nicht mehr eingehalten werden können (z.B. Toleranzüberschreitung bei spanabhebenden Werkzeugmaschinen, Fräsen und Drehbänken).

Die **rechtliche Nutzungsdauer** endet, wenn der Nutzen des Vermögensgegenstandes an eine rechtliche Genehmigung gebunden ist (z.B. Ablauf oder Widerruf einer behördlichen Betriebsgenehmigung, Laufzeitenbeschränkung von Kernkraftwerken).

Je nachdem, welche der Begrenzungen der Nutzungsdauer zeitlich zuerst eintritt, wird die Nutzungsdauer des Vermögensgegenstandes bestimmt. Die kürzeste Nutzungsdauer legt den Abschreibungszeitraum fest.

Die **Unterscheidung in abnutzbar und nicht abnutzbar** ist für die Vornahme planmäßiger Abschreibungen von Bedeutung. Abnutzbare Vermögensgegenstände des Anlagevermögens müssen planmäßig abgeschrieben werden, indem die Anschaffungs- oder Herstellungskosten planmäßig, d.h. einem bestimmten Plan entsprechend, auf die Jahre der voraussichtlichen Nutzungsdauer verteilt werden.

**Zu c): Bewegliche und unbewegliche Vermögensgegenstände** sind nur im Sachanlagevermögen zu unterscheiden. Als unbewegliche Vermögensgegenstände sind z.B. Gebäude, Grundstücke und bestimmte Mietereinbauten zu nennen. Beispiele für bewegliche Vermögensgegenstände sind Kraftfahrzeuge und nicht fest mit dem Boden verbundene Maschinen. Finanzanlagen und immaterielle Vermögensgegenstände sind weder beweglich noch unbeweglich.

Die **Unterscheidung nach der Beweglichkeit** ist für die Anwendung der Bewertungsmethoden von Bedeutung (vgl. z.B. die Gruppenbewertung § 240 Abs. 4 HGB).

### Einteilung des Anlagevermögens

- **Nicht abnutzbares Anlagevermögen**
  - Finanzanlagen,
  - Grund und Boden,
  - einige wenige immaterielle Vermögensgegenstände,
- **Nicht bewegliches, abnutzbares Anlagevermögen**
  - immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die nicht beweglich sind (Rechte, Patente, Bodenschätze),
  - Gebäude und bestimmte Gebäudeteile und -einbauten,
- **Bewegliches, abnutzbares Anlagevermögen**
  - Sachen,
  - technische Anlagen und Maschinen,
  - Betriebs- und Geschäftsausstattung.

### 3.1.3 Bilanzierungsverbote

**Bilanzierungsverbote** setzen voraus, dass überhaupt Vermögensgegenstände gegeben und zu beurteilen sind. Der Ansatz nicht bilanzierungsfähiger Posten braucht nicht verboten zu werden. Neben explizit im Gesetz benannten Bilanzierungsverboten gibt es auch nicht gesetzlich festgelegte GoB, die Ansatzverbote beschreiben. Hier ist z.B. der Grundsatz zu nennen, dass Auswirkungen, sowohl Rechte als auch Pflichten, aus schwebenden Geschäften grundsätzlich nicht bilanziert werden.

Die wichtigsten Bilanzierungsverbote sind in § 248 HGB zusammengefasst. Aus Objektivierungs- und Vorsichtsüberlegungen verbietet dieser Paragraph die Aktivierung von Vermögensgegenständen, die hinsichtlich Ansatz und Bewertung besonders unsicher und schwer überprüfbar sind. Nach **§ 248 Abs. 1 HGB ist es verboten, folgende Aufwendungen als Aktivposten in die Bilanz aufzunehmen:**

- **Aufwendungen für die Gründung eines Unternehmens,**
- **Aufwendungen für die Beschaffung des Eigenkapitals und**
- **Aufwendungen für den Abschluss von Versicherungsverträgen.**

Es ist hierbei wichtig zu bedenken, dass diese Aufwendungen ohnehin nur dann aktiviert werden könnten, wenn sie zu einem Wert geführt hätten, der den Kriterien der Aktivierungsfähigkeit entsprechen würde. Mit anderen Worten: Aus den Aufwendungen müsste ein Vermögensgegenstand entstanden sein. Erst wenn eine solche Position, z.B. ein Recht, entstanden wäre, greift das Bilanzierungsverbot des § 248 Abs. 1 HGB.

Im Gegensatz dazu setzt § 248 Abs. 2 HGB auch im Wortlaut bereits die Existenz von Vermögensgegenständen voraus, denn er **verbietet die Aktivierung von bestimmten immateriellen „Vermögensgegenständen“ des Anlagevermögens:**

- **selbst geschaffene Marken,**
- **selbst geschaffene Drucktitel,**
- **selbst geschaffene Verlagsrechte,**
- **selbst geschaffene Kundenlisten und**
- **den vorstehenden Vermögensgegenständen ähnliche Vermögensgegenstände.**

Diesen Verboten ist gemeinsam, dass es sich um immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens handeln muss, die nicht entgeltlich erworben, sondern selbst geschaffen wurden.

Das Bilanzierungsverbot bezieht sich also im Falle der oben beschriebenen Vermögensgegenstände des § 248 Abs. 2 HGB nicht auf solche des Umlaufvermögens oder solche, die entgeltlich erworben wurden.

Allgemein gilt für **selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens ein Ansatzwahlrecht**, auf das in Kapitel 3.1.4 eingegangen wird.

Unter dem Begriff „Bilanzierungsverbot“ ist letztlich ein Aktivierungsverbot zu verstehen. Mit den Aufwendungen des § 248 Abs. 1 HGB und den bestimmten Vermögensgegenständen des § 248 Abs. 2 HGB zusammenhängende Verbindlichkeiten oder Rückstellungen müssen passiviert werden.

**Beispiel:** Der mit Verlagsrechten handelnde Kaufmann U erwirbt für 1.000 € ein weiteres Verlagsrecht aus einem Nachlass. Er bietet das Recht verschiedenen Verlagen an.

**Lösung:** U muss das Verlagsrecht im Umlaufvermögen aktivieren.

**Beispiel:** Der Unternehmensgründer X wendet 20.000 € für die Akquisition neuer Kunden auf. Ein anderer Unternehmer bietet 25.000 € für die daraus entstandene Liste neuer Kunden.

**Lösung:** Die Kundenliste gehört zum Anlagevermögen. Die Aufwendungen von 20.000 € dürfen nicht aktiviert werden. Die 25.000 € von X stellen keinen Aufwand dar und können ohnehin nicht aktiviert werden.

**Beispiel:** U schuldet aus der Akquisition der Kundenliste einem selbständigen Vertreter noch 5.000 € Honorar.

**Lösung:** U muss die Schuld in Höhe von 5.000 € passivieren.

**Beispiel:** U hat nach der Gründung des Unternehmens einen Reklamefeldzug gestartet und 12.000 € aufgewendet.

**Lösung:** Es ist kein Vermögensgegenstand entstanden. Es handelt sich nicht um einen Fall des § 248 Abs. 1 HGB.

Abschließend ist darauf hinzuweisen, dass aus den Aktivierungsverboten des § 248 HGB nicht geschlossen werden darf, dass im Zusammenhang mit Aufwendungen, die nicht aktiviert werden dürfen, noch bestehende Verbindlichkeiten nicht ausgewiesen werden dürften. Es besteht selbstverständlich für solche Verbindlichkeiten ein Passivierungsgebot.

### 3.1.4 Bilanzierungswahlrechte

Aktivierungswahlrechte führen zu einer Einschränkung des Vollständigkeitsgrundsatzes, der nur gilt, „... soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist“ (§ 246 Abs. 1 HGB). Auch **ungeschriebene GoB**, die ja über § 243 Abs. 1 HGB gesetzlich verbindlich sind, enthalten solche Wahlrechte. Ein Ziel der Modernisierung des Bilanzrechtes durch das BilMoG war ausdrücklich, die Anzahl der Wahlrechte zu beschränken, um einen oft geäußerten Vorwurf zu entkräften, das HGB räume zu viele Bilanzierungswahlrechte ein. Dass auch die Rechnungslegung nach IFRS kaum weniger

Wahlrechte kennt als der HGB-Abschluss, wenn es auch oft nur faktische und nicht explizite Wahlrechte sind, soll hier nur erwähnt werden.

Das Ausüben von Wahlrechten stellt ein wichtiges Instrument der Bilanzpolitik dar.

Folgende **Ansatzwahlrechte** nennt das HGB auch nach Einführung des BilMoG:

- § 248 Abs. 2 i.V.m. § 255 Abs. 2a HGB: **Aktivierung von selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens** (mit Ausschüttungssperre, § 268 Abs. 8 HGB),
- § 250 Abs. 3 HGB: **Wahlrecht zum Ansatz eines Disagios bei Inanspruchnahme von Krediten**,
- § 274 Abs. 1 S. 2 HGB: **Ausweiswahlrecht für aktive latente Steuern bzw. einen aktivischen Saldo bei latenten Steuern** (mit Ausschüttungssperre, § 268 Abs. 8 HGB),
- § 340g HGB: **Sonderposten für allgemeine Bankrisiken bei Kreditinstituten** und
- Art. 28 Abs. 1 EGHGB: **Passivierung von Pensionsrückstellungen für laufende Pensionen oder Anwartschaften aufgrund unmittelbarer oder mittelbarer Zusagen**.

§ 340g HGB und Art. 28 Abs. 1 EGHGB werden wegen der geringeren Praxisrelevanz hier nur erwähnt, aber nicht weiter dargestellt.

#### 3.1.4.1 Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens

Durch das BilMoG wurde das bislang bestehende **Aktivierungsverbot (§ 248 Abs. 2 HGB a.F.) für selbst geschaffene, unentgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens** teilweise aufgehoben und nur für bestimmte Vermögensgegenstände (s. Kapitel 3.1.3 unter Aktivierungsverbote) weitergeführt. Allgemein gilt jetzt ein **Aktivierungswahlrecht für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens**. (**Hinweis:** Für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens und entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens besteht ein sich aus dem Vollständigkeitsgebot (§ 246 Abs. 1 S. 1 HGB) ergebendes Ansatzgebot).

Es stellt sich hier das besondere Problem der Bewertung eines solchen Vermögensgegenstandes, der unter Ausübung des Aktivierungswahlrechts des § 248 Abs. 2 HGB in die Bilanz aufgenommen werden soll. Die Bewertung ist nach dem ebenfalls durch das BilMoG neu gefassten § 255 Abs. 2a HGB durchzuführen. Danach sind die bei der Entwicklung anfallenden Aufwendungen des immateriellen Vermögensgegenstandes als Herstellungskosten zu betrachten und damit der Zugangsbewertung zugrunde zu legen. Wichtig ist hier wieder die Beachtung des Begriffes „**Aufwendungen**“. Dies bedeutet, dass nur aufwandsgleiche Kosten der Entwicklung, d.h. beispielsweise keine kalkulatorischen Kosten oder Wiederbeschaffungskosten einzubeziehen sind. Verboten ist auch die Einbeziehung von **Forschungsaufwendungen** in die Bewertung. Aus diesem Grunde definiert § 255 Abs. 2a HGB die beiden Begriffe „Entwicklung“ und „Forschung“:

- „**Entwicklung**“ ist die Anwendung von Forschungsergebnissen oder von anderem Wissen für die Neuentwicklung von Gütern oder Verfahren mittels wesentlicher Änderungen.“ Der Begriff „Gut“ ist in diesem Zusammenhang in einem weiten Sinn zu verstehen. Darunter können Materialien, Produkte, geschützte Rechte oder auch ungeschütztes Know-how oder Dienstleistungen fallen. Unter den Begriff „Verfahren“, der ebenfalls in einem weiten Sinn zu verstehen ist, können neben den typischen Produktions- und Herstellungsverfahren auch entwickelte Systeme fallen (BR-Drucksache 344/08, S. 130).

- „**Forschung**“ ist die eigenständige und planmäßige Suche nach neuen wissenschaftlichen oder technischen Erkenntnissen oder Erfahrungen allgemeiner Art, über deren technische Verwertbarkeit und wirtschaftliche Erfolgsaussichten grundsätzlich keine Aussagen gemacht werden können“ (§ 255 Abs. 2a S. 2, 3 HGB).

Wenn **Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen** nicht verlässlich unterschieden werden können, ist eine Aktivierung von Aufwendungen insoweit verboten (§ 255 Abs. 2a S. 4 HGB).

Damit setzt die **Aktivierung eines selbst geschaffenen Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens voraus**, dass:

- zum Aktivierungszeitpunkt von der Entstehung eines Vermögensgegenstandes mit hinreichender Sicherheit ausgegangen werden kann und
- die den Herstellungskosten zuordenbaren Aufwendungen eindeutig Entwicklungsaufwendungen sind

(vgl. BR-Drucksache 344/08, S. 132).

Das HGB normierte vor Einführung des BilMoG ein Aktivierungsverbot für die selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens. Dieses Verbot (vgl. § 248 Abs. 2 HGB) besteht weiter fort für:

- selbst geschaffene Marken,
- Drucktitel,
- Verlagsrechte,
- Kundenlisten und
- vergleichbare selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (z.B. Geschmacks- und Gebrauchsmuster, Titel von Werken der Musik oder Literatur).

### 3.1.4.2 Aktive latente Steuern

**Latente Steuern** entstehen dort, wo handelsrechtliche Bilanzierung von steuerlicher Bilanzierung temporär abweicht, die Maßgeblichkeit also durchbrochen wird (Näheres zur Bildung und Bewertung latenter Steuern siehe weiter unten).

§ 274 Abs. 1 HGB geht von einer Differenzbetrachtung insgesamt aus. Es werden zwar die einzelnen Abweichungen zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz betrachtet, aber dann in ihrer Gesamtheit in ihrer Wirkung als Steuerbelastung oder Steuerentlastung beurteilt. Ergibt sich dabei insgesamt eine Steuerentlastung, so darf diese als aktive latente Steuer ausgewiesen werden. Insoweit räumt der Gesetzgeber für aktive latente Steuern ein Aktivierungswahlrecht ein. Dieses Aktivierungswahlrecht bezieht sich auf den Betrag insgesamt. Es darf also nicht nur ein Zwischenwert angesetzt werden.

Es ist auch möglich, **aktive und passive latente Steuern unverrechnet anzugeben** (§ 274 Abs. 1 S. 3 HGB). Dann besteht allerdings kein Recht, auf den Ansatz der sich ergebenden aktiven latenten Steuern zu verzichten. Das Aktivierungswahlrecht bezieht sich dann wiederum nur auf die den Betrag der passiven latenten Steuern übersteigenden aktivischen Differenz.

### 3.1.4.3 Ausschüttungsbegrenzung nach § 268 Abs. 8 HGB

Das HGB vor dem BilMoG verbot die Aktivierung von selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, weil solche Werte unsicher in Bezug auf ihre Existenz und ihren Wert sein können und so Bilanzadressaten getäuscht werden konnten. Der Gesetzgeber war der Ansicht, dass gerade die zunehmende Bedeutung solcher Vermögensgegenstände



im Rahmen der Informationstechnologie und für neu entstehende Unternehmen, die auf diesem Gebiet tätig werden, ein Aktivierungswahlrecht erlaube. Dem Vorsichtsgedanken wird durch eine neu eingeführte sog. **Ausschüttungssperre** oder **Ausschüttungsbegrenzung** Rechnung getragen. Eine Ausschüttungsbegrenzung ist wegen der haftungsbeschränkenden Wirkung der Rechtsform nur bei Kapitalgesellschaften denkbar. Einem **unbeschränkt haftenden Einzelkaufmann** oder einer natürlichen Person als Komplementär einer Personengesellschaft kann man nicht vorschreiben, was er dem betrieblichen Vermögen entnimmt und dem Privatvermögen zuführt, denn auch mit diesem Privatvermögen haftet er für die Schulden des Betriebes. Anders ist der Fall bei einer Kapitalgesellschaft zu beurteilen. Ausgeschüttete Mittel stehen den Gläubigern der Gesellschaft nicht mehr zur Verfügung, weil Gesellschafter von Kapitalgesellschaften, soweit sie ihrer Einlagepflicht entsprochen haben, nicht verpflichtet sind, Ausschüttungen zurückzuzahlen. Die **Aktivierung unsicherer Werte** wie selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens könnte in Ansatz und Bewertung zu einer Schädigung von Gläubigern führen, denn durch die Aktivierung solcher Werte werden die damit entstandenen Aufwendungen neutralisiert und so in GuV und Bilanz die gleiche Erfolgswirkung erzielt. Es wird Gewinn generiert, der ausgeschüttet werden kann, dem aber im Missbrauchsfall kein konkreter Wert gegenübersteht.

Die **Ausschüttungsbegrenzung** wird im § 268 Abs. 8 HGB kodifiziert. Diese Regelung besagt, dass Gewinne im Falle der Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände nur ausgeschüttet werden dürfen, wenn die im Unternehmen nach der Ausschüttung verbleibenden frei verfügbaren, das heißt ausschüttungsfähigen, Rücklagen unter Berücksichtigung bestehender Ergebnisvorträge mindestens dem angesetzten Betrag (Wert) dieser Vermögensgegenstände entspricht. Da die Aktivierung solcher Wirtschaftsgüter in der Steuerbilanz verboten ist (vgl. § 5 Abs. 2 EStG), entstehen **passivierungspflichtige latente Steuern** (§ 274 Abs. 1 HGB), deren Bildung den ausschüttungsfähigen Betrag ohnehin noch mindert. Um eine Doppelbelastung des Ausschüttungspotenzials zu verhindern, verringert der Betrag der passiven latenten Steuer, die aus diesem Vorgang entstanden ist, die **Ausschüttungssperre**.

**Beispiel:** Der Bilanzwert eines aktivierten, selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstandes beträgt 1.000 €. Die sich daraus ergebende passivierungspflichtige latente Steuer beträgt 300 €.

**Lösung:** Das ohne Ausübung des Aktivierungswahlrechts sich ergebende Ausschüttungspotenzial beträgt 8.000 €. Wenn nun aktiviert wird, erhöht diese Aktivierung das Ausschüttungspotenzial um 1.000 € und mindert die erforderliche Bildung passiver Steuern dasselbe um 300 €. Das Ausschüttungspotenzial beträgt dann also 8.700 €. Will man das durch die Ausübung des Aktivierungswahlrechts entstandene Ausschüttungspotenzial sperren, so muss die Sperrung 700 € (1.000 € Vermögensgegenstand ./. 300 € passive latente Steuer) betragen.

Die **Ausschüttungssperre des § 268 Abs. 8 HGB** betrifft auch die Erhöhung des Ausschüttungspotenzials, das insoweit entsteht, als der Betrag der aktiven latenten Steuern denjenigen der passiven übersteigt, wenn der Bilanzierende vom Ansatzwahlrecht aktiver latenter Steuern oder vom Ansatzwahlrecht des Überhangs des Gesamtbetrages der aktiven latenten Steuern über den Gesamtbetrag der passiven latenten Steuern (§ 274 Abs. 1 HGB) Gebrauch macht (§ 268 Abs. 8 S. 2 HGB).

### 5.1.5 Zugangs- und Folgebewertung

Die **Zugangsbewertung von immateriellen Vermögenswerten** erfolgt nach IAS 38.24 zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

Für die **Folgebewertung** ist der **Ansatz zu den fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten** sowie alternativ die **Neubewertungsmethode** zulässig (IAS 38.72). Für die **Ermittlung der planmäßigen Abschreibungen** ist zu unterscheiden, ob die Nutzungsdauer des immateriellen Vermögenswertes begrenzt oder unbegrenzt ist. Ein immaterieller Vermögenswert mit einer begrenzten Nutzungsdauer wird planmäßig abgeschrieben, hingegen ein immaterieller Vermögenswert mit einer unbegrenzten Nutzungsdauer nicht.

Gründe für die Begrenzung der Nutzungsdauer können u.a. bestimmt werden durch die Laufzeit, die Anzahl der Produktions- oder ähnlichen Einheiten, des Produktlebenszyklus, der technologischen oder andere Arten von Alterung oder aufgrund von Konkurrenzprodukten (IAS 38.90). Die Abschreibung beginnt, sobald der Vermögenswert verwendet werden kann, d.h. wenn er sich an seinem Standort und in dem vom Management beabsichtigten betriebsbereiten Zustand befindet.

Die **Nutzungsdauer eines immateriellen Vermögenswertes**, der aus vertraglichen oder gesetzlichen Rechten entsteht, darf den Zeitraum der vertraglichen oder anderen gesetzlichen Rechte nicht überschreiten, kann jedoch kürzer sein, je nachdem über welche Periode das Unternehmen diesen Vermögenswert voraussichtlich einsetzt (IAS 38.94).

Gemäß IAS 38.88 ist ein immaterieller Vermögenswert von einem Unternehmen so anzusehen, als habe er eine unbegrenzte Nutzungsdauer, 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.

Neben möglichen planmäßigen Abschreibungen sind für die Ermittlung der fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten **außerplanmäßige Abschreibungen** unabhängig von der begrenzten oder unbegrenzten Nutzungsdauer des Vermögenswertes zu berücksichtigen (s. Impairment-Test gemäß IAS 36 in Kapitel 5.3).

Anstelle der Folgebewertung zu fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten ist alternativ die **Neubewertungsmethode** zulässig. Im Rahmen der Neubewertung ist grundsätzlich die gesamte Gruppe der immateriellen Vermögenswerte, zu welcher der Vermögenswert gehört, neu zu bewerten. Dies setzt die **Ermittlung des beizulegenden Zeitwertes (fair value)** zu jedem Bilanzierungstichtag voraus. Bei geringfügigen Schwankungen des Zeitwertes kann ggf. eine alle drei bis fünf Jahre durchgeführte Neubewertung hinreichend sein. Die Anwendung der Neubewertungsmethode ist aber nur zulässig, wenn für den betreffenden Vermögenswert ein **aktiver Markt** existiert, der im Anhang A zu IFRS 13 für ein Asset definiert ist. Danach ist ein aktiver Markt, der Markt, in dem Transaktionen über einen Vermögenswert mit ausreichender Häufigkeit und mit ausreichendem Volumen stattfinden, um laufend Preisinformationen bereitzustellen. Dabei ist unter dem Begriff Häufigkeit die Anzahl der Übertragung gleichartiger Vermögenswerte und unter dem Begriff Volumen der Wert der getauschten Vermögenswerte zu verstehen.

Neubewertungen sollten in regelmäßigen Abständen vorgenommen werden, damit keine wesentlichen **Unterschiede zwischen Buchwert und fair value am Bilanzstichtag** auftreten können. Bei starken Schwankungen kann eine jährliche Neubewertung erforderlich sein.



Kommt es durch die Neubewertung zu einer Erhöhung des Buchwertes, so ist der Unterschiedsbetrag erfolgsneutral, d.h. ohne Berührung der Gewinn- und Verlustrechnung, in eine **Neubewertungsrücklage (revaluation surplus)** innerhalb des Eigenkapitals (sonstiges Gesamtergebnis), einzustellen. Wird durch die Werterhöhung eine aus einer früheren Neubewertung resultierende Wertminderung, die als Aufwand behandelt wurde, rückgängig gemacht, so ist dieser Teil der Werterhöhung ergebniswirksam zu berücksichtigen. Wertminderungen aufgrund von Neubewertungen sind zunächst mit einer vorhandenen Neubewertungsrücklage zu verrechnen, ein eventuell verbleibender Restbetrag ist als Aufwand zu erfassen. Ist im Rahmen einer Neubewertung der Buchwert eines vormals aufgewerteten Vermögenswertes zu verringern, so findet bis zur Höhe des zuvor erfassten Neubewertungsbetrags für diesen Vermögenswert die Erfassung eines Verlustes aus der Neubewertung innerhalb des Eigenkapitals (sonstiges Gesamtergebnis) statt. Etwaige darüber hinaus gehende Wertminderungen des Zeitwerts des zuvor neu bewerteten immateriellen Vermögenswerts sind jedoch erfolgswirksam in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen.

Die Neubewertungsrücklage ist bei einer Veräußerung bzw. einem Abgang des neu bewerteten Vermögenswerts durch eine direkte Umbuchung in die Gewinnrücklagen aufzulösen (**Passivtausch**).

Wie mögliche Abschreibungen des neu bewerteten Vermögenswertes bilanziell zu berücksichtigen sind, wird in IAS 38 nicht erläutert. Nach herrschender Meinung ermitteln sich die Abschreibungen auf Basis der Neuwerte. Der Abnutzung des neu bewerteten Vermögenswertes und damit der Verringerung der Neubewertungsrücklage im Zeitablauf ist durch periodische anteilige Umbuchung der Neubewertungsrücklage in die Gewinnrücklage Rechnung zu tragen.

Kann der beizulegende Zeitwert nicht mehr anhand eines aktiven Marktes festgestellt werden, muss der Vermögenswert mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet werden (Ausgangswert: Beizulegender Zeitwert der letztmaligen Neubewertung abzüglich kumulierter Abschreibung).

Diese beschriebene Vorgehensweise im Rahmen der Neubewertung gilt grundsätzlich für andere Vermögensgegenstände bei denen die Anwendung der Neubewertungsmethode im Rahmen der Folgebewertung zulässig ist (s. Kapitel 5.2.4.3).

**Beispiel:** Das Unternehmen A erwarb am 01.01.12 ein Patent i.H.v. 100.000 €. Die Folgebewertung soll mithilfe der alternativ zulässigen Neubewertungsmethode erfolgen. Der fair value ist am 31.12.12 mit 80.000 €, am 31.12.13 mit 120.000 € und am 31.12.14 mit 110.000 € anzusetzen. Zum 01.06.15 wurde das Patent für 120.000 € veräußert. Wie lauten die jeweiligen Buchungssätze in den beschriebenen Jahren? Vernachlässigen Sie hierbei eine planmäßige Abschreibung und eine Berücksichtigung von latenten Steuern.

**Lösung:** Es ergeben sich folgende Buchungssätze:

**Geschäftsjahr 12:**

Immaterieller Vermögenswert (Patent)	an	Bank	100.000 €
Aufwand	an	Immaterieller Vermögenswert	20.000 €

**Geschäftsjahr 13:**

Immaterieller Vermögenswert	40.000 €	an	Ertrag	20.000 €
		an	Neubewertungsrücklage	20.000 €

**Geschäftsjahr 14:**

Neubewertungsrücklage	an	Immaterieller Vermögenswert	10.000 €
-----------------------	----	-----------------------------	----------

**Geschäftsjahr 15:**

Bank 120.000 €	an	Immaterieller Vermögenswert	110.000 €
----------------	----	-----------------------------	-----------

	an	Ertrag	10.000 €
--	----	--------	----------

Neubewertungsrücklage	an	Gewinnrücklage	10.000 €
-----------------------	----	----------------	----------

**Beispiel:** Ein immaterieller Vermögenswert wurde am 01.01.14 für 200.000 € erworben. Die Nutzungsdauer soll 10 Jahre betragen. Am 31.12.14 beträgt der fortgeführte Buchwert 180.000 €. Der fair value ist am 31.12.14 allerdings auf 216.000 € gestiegen. Im Rahmen einer Neubewertung zum 31.12.14 werden somit 36.000 € in die Neubewertungsrücklage eingestellt. Die planmäßige Abschreibung für 14 beträgt  $216.000 \text{ €} / 9 \text{ Jahre} = 24.000 \text{ €}$ . Außerdem wird ein Betrag von  $36.000 \text{ €} / 9 = 4.000 \text{ €}$  aus der Neubewertungsrücklage in die Gewinnrücklage übertragen.

Am 31.12.15 beträgt der fair value noch 150.000 €. Der zum 31.12.15 planmäßig fortgeschriebene Buchwert i.H.v. 192.000 € wird daher um 42.000 € auf 150.000 € abgewertet. Mit diesem Abwertungsbetrag i.H.v. 42.000 € wird zuerst die noch bestehende Neubewertungsrücklage von 32.000 € aufgelöst. Der Restbetrag i.H.v. 10.000 € wird als Aufwand in der Gewinn- und Verlustrechnung berücksichtigt.

**5.1.6 Fallstudie: Bilanzierung selbst erstellter immaterieller Vermögenswerte**

**Sachverhalt:** Die Pharma AG entwickelt ein neues Medikament gegen Magenschmerzen. Das Medikament soll im Jahr 15 auf den Markt kommen. Die Firma betreibt auf diesem Gebiet seit langen Jahren Forschung und Entwicklung, woraus zwei Medikamente für Magenschmerzen hervorgingen, „A“ und „B“, die auf dem Markt eingeführt werden konnten. Das neue Medikament „C“ bestand die klinischen Tests im Februar 15 mit einer hohen Erfolgsrate. Die Gesundheitsbehörden haben für das Medikament am 31.03.15 die Freigabe für die Vermarktung und die Produktion erteilt, sodass am 01.04.16 mit der Vermarktung des Vermögenswertes begonnen worden ist. Die Pharma AG hat ein ausgeprägtes neues Kostenrechnungssystem für die Analyse von F & E-Projektkosten, sodass für das Projekt „C“ folgende Kosten per 31.12.15 erfasst waren:

Geschäftsjahre	Kosten in der F & E-Phase	T€
10–13	F & E	5.100
13–14	Gehälter, Löhne, Materialkosten und anteilige Gemeinkosten für klinische Tests	3.145
15 (bis 31.03.)	Marketing (888.000 €), Werbungs- und Verpackungskosten (546.000 €), Entwicklungskosten wie Gehälter, Materialkosten und anteilige Gemeinkosten (1.554.000 €)	2.988
15 (01.04.–31.12.)	Marketingkosten (2.678.000 €), Werbungs- und Verpackungskosten (1.897.000 €), weitere Entwicklungskosten wie Gehälter, Materialkosten und anteilige Gemeinkosten (2.235.000 €)	6.810

In den vorangegangenen Jahren wurden keine F & E-Kosten aktiviert. Nach der Erfahrung der Pharma AG beträgt der erwartete Produktlebenszyklus 10 Jahre.

**Aufgabe:**

1. Die Pharma AG bittet Sie um Rat, welche Kosten, falls möglich, zum 31.12.15 aktiviert werden können, da ein nicht unerheblicher Jahresfehlbetrag für das Jahr 15 droht.
2. Sollten Kosten aktivierbar sein, so stellt sich die Frage der Abschreibungsmethode und des Abschreibungsbetrages in 15.

**Lösung:**

1. Unter der Annahme, dass alle Definitions- und Ansatzkriterien kumulativ erfüllt sind, sind Entwicklungskosten i.H.v. 2.235.000 € zum 31.12.15 zu aktivieren. Weder die Kosten in den vorangegangenen Jahren noch Kosten, die im Geschäftsjahr entstanden sind, bevor die Kriterien erfüllt waren, noch Vertriebskosten dürfen aktiviert werden. Es kommt auf das exakte Datum an, zu dem die Kriterien erfüllt sind. Ab dem 01.04.15 sind alle Kriterien erfüllt, insbesondere hat die Pharma AG ab diesem Zeitpunkt die Fähigkeit den immateriellen Vermögenswert zu nutzen oder zu verkaufen (IAS 38.97). IAS 38.67 verdeutlicht mithilfe eines Beispiels, dass die Entwicklungskosten auch unterjährig von dem Zeitpunkt an, zu dem die Aktivierungskriterien erfüllt sind, abzugrenzen sind.
2. Das Abschreibungsvolumen eines immateriellen Vermögenswertes mit einer begrenzten Nutzungsdauer ist planmäßig über seine Nutzungsdauer zu verteilen. Das Abschreibungsvolumen eines Vermögenswertes mit einer begrenzten Nutzungsdauer wird nach Abzug seines Restwertes ermittelt. Die Abschreibung beginnt, sobald der Vermögenswert verwendet werden kann, d.h. wenn er sich an seinem Standort und in dem vom Management beabsichtigten betriebsbereiten Zustand befindet (IAS 38.98). Die Abschreibungsmethode hat dem erwarteten Verbrauch des zukünftigen wirtschaftlichen Nutzens des Vermögenswertes durch das Unternehmen zu entsprechen. Kann dieser Verlauf nicht verlässlich bestimmt werden, ist gemäß IAS 38.95 die lineare Abschreibungsmethode anzuwenden. Bei Anwendung der linearen Abschreibung sind im Jahr 15 Abschreibungen i.H.v. 167.625 € ( $\frac{9}{12}$  von  $2.235.000/10$ ) vorzunehmen, da der Vermögenswert neun Monate zur Veräußerung zur Verfügung steht. Die Abschreibungsperiode und die Abschreibungsmethode sind für einen immateriellen Vermögenswert mit einer begrenzten Nutzungsdauer mindestens zum Ende jedes Geschäftsjahres zu überprüfen.

## 5.2 Sachanlagen

**Sachanlagen** umfassen gemäß IAS 16.6 „Sachanlagen“ materielle Vermögenswerte:

1. die für Zwecke der Herstellung oder der Lieferung von Gütern und Dienstleistungen, zur Vermietung an Dritte oder für Verwaltungszwecke gehalten werden und die
2. erwartungsgemäß länger als eine Periode gehalten werden.

**Materielle Vermögenswerte** haben im Vergleich zu den Finanzanlagen und den immateriellen Vermögensgegenständen körperliche oder physische Substanz. IAS 16.37 nennt als eigenständige Gruppen des Sachanlagevermögens, die sich durch ähnliche Art und ähnliche Verwendung in einem Unternehmen auszeichnen, insbesondere unbebaute Grundstücke, Grundstücke und Gebäude, Maschinen und technische Anlagen, Schiffe, Flugzeuge, Kraftfahrzeuge, Betriebs- und Büroausstattung.

### 5.2.1 Anwendungsbereich des IAS 16

IAS 16 ist für die **Bilanzierung von Sachanlagen** anzuwenden, es sei denn, dass ein anderer Standard eine andere Behandlung erfordert oder zulässt. Dieser Standard ist nicht anwendbar auf:

1. Sachanlagen, die gemäß IFRS 5 „Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche“ als zur Veräußerung gehalten klassifiziert werden;
2. biologische Vermögenswerte, die mit landwirtschaftlicher Tätigkeit im Zusammenhang stehen (IAS 41 „Landwirtschaft“);
3. den Ansatz und die Bewertung von Vermögenswerten aus Exploration und Evaluierung (IFRS 6 „Exploration und Evaluierung von Bodenschätzen“);
4. Abbau- und Schürfrecht sowie Bodenschätze wie Öl, Erdgas und ähnliche nicht regenerative Ressourcen.

Jedoch gilt IAS 16 für Sachanlagen, die verwendet werden, um die Vermögenswerte der drei letztgenannten Ausnahmen auszuüben bzw. zu erhalten. Besondere Vorschriften können für Leasingverhältnisse (IAS 17), die Bilanzierung von Anlageliegenschaften (IAS 40) oder das Sachanlagevermögen in Hochinflationländern (IAS 29) gelten.

### 5.2.2 Zugangsbewertung

Die **Bewertung einer Sachanlage** erfolgt im Zeitpunkt der erstmaligen Bilanzierung zu ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind der zum Erwerb oder zur Herstellung eines Vermögenswerts entrichtete Betrag an Zahlungsmitteln oder Zahlungsmitteläquivalenten oder der beizulegende Zeitwert einer anderen Entgeltform zum Zeitpunkt des Erwerbs oder der Herstellung oder, falls zutreffend, der Betrag, der diesem Vermögenswert beim erstmaligen Ansatz gemäß den besonderen Bestimmungen anderer IFRS beigelegt wird.

Die **Anschaffungs- oder Herstellungskosten** umfassen alle Kosten der Verbringung des Vermögenswerts zum Standort sowie der Versetzung in den vom Management beabsichtigten Zustand (IAS 16.16). Mit der Aufnahme konkreter Vertragsverhandlungen beginnt der Aktivierungszeitraum, mit dem Erreichen der vom Management beabsichtigten Betriebsbereitschaft am vorgesehenen Standort endet dieser. Freigabe- oder Abnahmeerklärungen dokumentieren den Aktivierungszeitraum, woraus sich dessen zeitliche Begrenzung, die vom tatsächlichen Nutzungsbeginn unabhängig ist, ergibt (IAS 16.20). Diese Begrenzung stellt allein auf die prinzipiell gegebene Möglichkeit der Nutzung ab. Zu den Anschaffungskosten zählen auch die geschätzten Abbruchkosten, Entsorgungskosten und durch die Anlage verursachten Rekultivierungskosten am Ende der Nutzung. Eine fortlaufende Aktivierung dieser Kosten erfolgt, wenn sie erst im Laufe der Nutzung verursacht werden.

Es liegen **nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten** vor, wenn diese Ausgaben erwarten lassen, dass der Vermögenswert zukünftig zusätzlichen wirtschaftlichen Nutzen an das Unternehmen bewirkt. Diese sind dann zu aktivieren auf den bisherigen Buchwert des Vermögenswerts, sofern diese Ausgaben die oben genannten Bedingungen erfüllen. Sie sind bei Nichterfüllung der Bedingungen sofort als Aufwand zu verrechnen (s. Kapitel 4.2.2).