

Vorwort

Die gute Positionierung des neuen HGB-Kommentars im Markt und die gesetzlichen Entwicklungen erlauben uns, nach drei Jahren die zweite Auflage des Bilanzrecht-Kommentars aus der „Blauen Reihe“ des Otto Schmidt Verlags, den HKMS, vorzulegen. Das gewählte Konzept wird beibehalten, da wir die handelsrechtlichen Bilanzierungsregeln bewusst um die gesellschafts- und steuerrechtlich relevanten Bilanzierungsfragen ergänzen, um so eine Einheit zu erreichen und die inneren Verbindungen der Rechtsgebiete aufzuzeigen. Neu aufgenommen sind der Anhang zum Maßgeblichkeitsgrundsatz und die Kommentierung der §§ 341q–341y HGB (Konzernzahlungsbericht). Zudem wird nunmehr das gesamte Publizitätsgesetz (PublG) kommentiert.

Das Werk wurde insgesamt überarbeitet und aktualisiert. Insbesondere die Regelungen aus ARUG II (Gesetz zur Umsetzung der zweiten Aktionärsrechterichtlinie) sowie der neu gefasste Deutsche Corporate Governance Kodex (DCGK) wurden umfassend eingearbeitet. Auf die zu erwartenden Neuerungen aus ESEF (Entwurf eines Gesetzes zur weiteren Umsetzung der Transparenzrichtlinie-Änderungsrichtlinie im Hinblick auf ein einheitliches elektronisches Format für Jahresfinanzberichte) und der COVID-19-Gesetzgebung wird hingewiesen. Neue Bilanzrechtsprechung des BFH, des BGH und des EuGH, die überarbeiteten Deutschen Rechnungslegungs Standards sind ebenso wie neue Verlautbarungen des Berufsstands der Wirtschaftsprüfer berücksichtigt. Der Rechtsstand bezieht sich auf den 31. Mai 2020.

Ohne das Engagement unseres Autorenteams wäre es nicht möglich gewesen, das Werk zu diesem Zeitpunkt vorlegen zu können. Dafür bedanken wir uns ausdrücklich. Aber nicht nur bei den Autorinnen und Autoren der Kommentierung möchten wir uns bedanken, auch unseren Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern gilt unser Dank. Dank gilt auch dem Verlag und seinen Mitarbeitern, insbes. Frau RAin Eva Maria Marzinkowski, die uns beharrlich motiviert und unterstützt hat. Herausgeber und Verlag freuen sich, die zweite Auflage des HGB-Bilanzrecht-Kommentars – des HKMS – in die Hände der Nutzer zu legen. Inhaltliche Anregungen senden Sie bitte wieder unmittelbar an die Herausgeber (bilanzrecht@uni-hohenheim.de).

Stuttgart/Wien im Juli 2020

Die Herausgeber

Vorwort der 1. Auflage

Rechnungslegung, Jahresabschlussprüfung und Offenlegung sind Rechtsgebiete, die durch die EU, aber auch durch die internationale Rechnungslegung in ständiger Bewegung sind. Allein in den letzten Jahren gab es zwei EU-Richtlinien zur Rechnungslegung, die einen umfassenden Einfluss auf die Rechnungslegung nach HGB hatten. Durch diese Entwicklung dürfte aber auch deutlich werden, dass das HGB weiter eine wichtige Rolle bei der Gestaltung des Bilanzrechts hat und haben wird und nicht durch die IFRS abgelöst wird. Nach der Finanz- und Wirtschaftskrise ist auch die Sicht auf eine vorsichtsgeprägte, umsatzorientierte, verlustantizipierende Gewinn- und Vermögensermittlung, die mit dem HGB erreicht wird, neu bewertet worden. Die Bedeutung der IFRS jenseits der börsennotierten Unternehmen ist nach der massiven Kritik am HGB in den 1990er Jahren mittlerweile einer realistischen Einordnung gewichen. Weitgehend zeitgleich wurden die EU-Verordnung zur Abschlussprüfung von Unternehmen von öffentlichem Interesse und die geänderte Abschlussprüferrichtlinie veröffentlicht. Soweit diese Regelungen nicht direkt in Deutschland anzuwenden sind, wurden mittlerweile alle Regelungen vom deutschen Gesetzgeber in nationales Recht transformiert.

Diese ungebrochene Relevanz des HGB als Teil der steuerlichen und gesellschaftsrechtlichen Regelungen hat uns auch bewogen, im Otto Schmidt Verlag einen neuen HGB-Kommentar zum Bilanzrecht einschließlich der für die Rechnungslegung relevanten Normen der Steuerbilanz, der Abschlussprüfung, der Offenlegung und des Gesellschaftsrechts herauszugeben. Die Bezüge des Bilanzrechts zum Steuer- und Gesellschaftsrecht haben auch die inhaltlichen Ausführungen geprägt, ohne mit den jeweiligen themenspezifischen Kommentaren in Wettbewerb treten zu wollen. Neben den einschlägigen Paragraphen des HGB zur Rechnungslegung (§§ 238 ff. HGB), Abschlussprüfung (§§ 316 ff. HGB) und Offenlegung (§§ 325 ff. HGB) werden auch die im HGB, GmbHG oder AktG noch spezifischen Regelungen kommentiert; dass die Vorschriften für Genossenschaften und Großunternehmen nach PublG betrachtet werden, ist selbstverständlich, die branchenspezifischen Regelungen für Kreditinstitute, Versicherungsunternehmen und für Unternehmen des Rohstoffsektors wurden ausgespart.

Eine besondere Beachtung finden die Normen des Steuerbilanzrechts und die hierzu ergangene Rechtsprechung des BFH. Aufgrund des Grundsatzes der Maßgeblichkeit ist die BFH-Rechtsprechung für das Handelsbilanzrecht nach wie vor von enormer Bedeutung; darüber hinaus wird auch die Rechtsprechung des EuGH zum Bilanzrecht in den einschlägigen Paragraphen beachtet. Die Regelungen des DRSC werden vor dem Hintergrund gewürdigt, dass für diese Regelungen vermutet wird, bei Bekanntmachung durch das Bundesministerium der Justiz den Charakter von Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung der (Konzern-) Rechnungslegung zu haben. Von den Bereichen abgesehen, in denen die IFRS einen unmittelbaren Einfluss auf die Normen des HGB gefunden haben, werden die Vorschriften bewusst nicht kommentiert. Unsere Erfahrung hat gezeigt, dass vergleichende Betrachtungen mittlerweile obsolet sind. Wer konkrete Antworten auf Fragen der IFRS-Rechnungslegung sucht, wird in den einschlägigen – auch internationalen – Werken fündig und ist an den konkreten Regelungen, weniger einer Gegenüberstellung mit den HGB-Regeln interessiert. Im Rahmen der Kommentierung der Paragraphen zur Abschlussprüfung wurden die Prüfungsstandards und Prüfungshinweise des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) kritisch gewürdigt. Auch wenn diese Vorschriften nicht verbindlich sind, stellen sie eine wichtige Entscheidungshilfe für den Anwender dar.

Nach unserer Einschätzung kann das deutsche Bilanzrecht nicht mehr ohne diese Verbindungen zum Steuer- und Gesellschaftsrecht betrachtet werden. Der vorliegende Kommentar zum Bilanzrecht sieht sich daher auch als Angelpunkt zu den hervorragenden und gut platzierten Kommentierungen des Otto Schmidt Verlags zum Steuer- und Gesellschaftsrecht. Diese Scharnierfunktion ist und war uns ein Anspruch und Ansporn. Die Positionierung und Ausrichtung spiegelt sich auch in unserer Zusammensetzung als Herausgeberteam, das nicht nur durch jeweils zwei Ökonomen und Juristen gebildet wird, sondern in dem nicht nur universitäre Lehre und Forschung, sondern auch die anwaltliche Kompetenz und Berufserfahrung eines Wirtschaftsprüfers vertreten ist. Diese Vielfalt findet sich auch bei den Verfassern der Kommentierung zu den einzelnen Paragraphen. Wir sind als Herausgeber stolz darauf, dass wir renommierte Persönlichkeiten aus Wissenschaft und Praxis, Juristen und Ökonomen als Autorinnen und Autoren für das vorliegende Werk gewinnen konnten. Basierend auf einem Vertrauensverhältnis zwischen Herausgebern und Autorinnen und Autoren spiegelt sich die daraus resultierende unproblematische Abstimmung der einzelnen Kommentierungen in der unseres Erachtens hohen Qualität der Kommentierung. Ohne das Engagement unseres Autorenteam wäre es nicht möglich gewesen, das Werk zu diesem Zeitpunkt vorlegen zu können. Dafür möchten wir uns ausdrücklich bedanken. Die Ausführungen berücksichtigen den Stand der Gesetzgebung, Rechtsprechung und Literatur bis Ende Juli 2017.

Der hier vorgelegte Bilanzrecht-Kommentar wendet sich nicht nur an die Angehörigen der wirtschaftsprüfenden und rechtsberatenden Berufe sowie Bilanzierende, sondern auch an Richterschaft und Kolleginnen, Kollegen und Studierende an Universitäten und andere Hochschulen. Um für die anwaltliche und anwenderorientierte Tagespraxis schnelle Informationen zu liefern, haben wir auf eine ausführliche Diskussion wissenschaftlicher Theorien verzichtet, wenngleich diese beim Aufbau der einzelnen Kommentierungen ihren Niederschlag gefunden haben.

Wir als Herausgeber bedanken uns aber nicht nur bei den Autorinnen und Autoren der Kommentierung, sondern auch bei unseren Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern, ohne die ein solches Werk nicht entstehen kann. Dank gilt auch dem Verleger und seinen Mitarbeitern, die uns bei der Konzeption ebenso wie bei vielen Einzelfragen in nimmermüder Weise wirksam unterstützt haben. Herausgeber und Verlag freuen sich, einen neukonzipierten HGB-Bilanzrechtskommentar in die Hände der Nutzer zu legen. Inhaltliche Anregungen werden unmittelbar an die Herausgeber erbeten (bilanzrecht@uni-hohenheim.de).

Stuttgart/Hamburg im September 2017

Die Herausgeber

Bearbeiterverzeichnis

Prof. Dr. <i>Karsten Altenhain</i> Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf	§§ 331–335c, 342e HGB, § 400 AktG, §§ 17–21a PublG
Prof. Dr. <i>Marisa Baltromejus</i> Steuerberaterin, DHBW Heidenheim	§ 246 HGB
Prof. Dr. <i>Thomas Berndt</i> Universität St. Gallen	§§ 270, 276 HGB
Dr. <i>Bettina Beyer</i> Wirtschaftsprüferin, Stuttgart	§ 309 HGB, §§ 1, 5, 6, 14 PublG
Dr. <i>Falko Braun</i> , LL.M. Rechtsanwalt Steuerberater, Recklinghausen	§§ 29, 32, 41–42a, 46 GmbHG
<i>Julia Braun</i> , M.Sc. Universität Hohenheim	§§ 252, 263 HGB
Dr. <i>Michael Burg</i> Rechtsanwalt, Köln	§§ 317, 320–321a, 324, 324a HGB
<i>Marius Burth</i> , M.Sc. Universität Hohenheim	§§ 315b, 315c HGB
Dr. <i>Martin Cordes</i> Steuerberater, Bonn	Anh. 2 zu §§ 238–263 HGB
Dr. <i>Benjamin S. Cortez</i> , LL.M. Steuerberater, Stuttgart	§ 252 HGB
<i>Karl-Heinz Dickau</i> Steuerberater, Berlin	§§ 336–339 HGB
<i>Moritz Diemers</i> Wirtschaftsprüfer, Düsseldorf	§§ 313, 314 HGB
Prof. Dr. <i>Michael Dobler</i> Technische Universität Dresden	§§ 315, 315a, 315d HGB
Prof. Dr. <i>Klaus-Dieter Drüen</i> Ludwig-Maximilians-Universität München Richter am Finanzgericht Düsseldorf	§§ 238–241a, 257–261, 265, 266 HGB
<i>Meik Eichholz</i> , M.Sc. Berlin	§§ 252, 263 HGB
Prof. Dr. <i>Christina Escher-Weingart</i> Universität Hohenheim	§§ 107, 119 AktG
<i>Jan Martin Faaß</i> Wirtschaftsprüfer Steuerberater, München	§ 247 HGB
Dr. <i>Kerstin Fiederling</i> Stuttgart	§§ 291, 294 HGB
Dr. <i>Andreas Glaser</i> Stuttgart	§ 254 HGB
Dr. <i>Sabrina Götz</i> , M.Sc. Stuttgart	§§ 296, 300 HGB
<i>Susanne Goldschmidt</i> Steuerberaterin, Stuttgart	§ 252 HGB
<i>Friedrich Graf von Kanitz</i> Wirtschaftsprüfer Rechtsanwalt Steuerberater, Köln	§§ 119–122, 161, 167–169 HGB

Dr. <i>Matthias Gröne</i> Steuerberater, IUBH Internationale Hochschule	§ 249 HGB
Dr. <i>Andreas Haaker</i> Privatdozent, Berlin	§§ 336–339 HGB
Prof. Dr. <i>Dirk Hachmeister</i> Universität Hohenheim	Vor §§ 290–315e, § 290, Anh. zu § 290, §§ 291–294, 296–301, 307, 315b, 315c, § 322, Vor §§ 341q–341y, §§ 341q–341y HGB, §§ 2, 3, 11–13 PublG
Prof. Dr. <i>Bernd Hacker</i> Technische Hochschule Rosenheim	§§ 311, 312 HGB
Dr. <i>Christian Haferkorn</i> Wirtschaftsprüfer Steuerberater, Hannover	§§ 313, 314 HGB
Prof. Dr. <i>Reinhard Heyd</i> Hochschule Aalen/Universität Ulm	§§ 303–305 HGB
Prof. Dr. <i>Matthias Hiller</i> Steuerberater, SRH Fernhochschule – The Mobile University	Anh. zu § 243, § 256a HGB
<i>Maximilian Holzmeier</i> , M.Sc. Universität Hohenheim	§§ 292, 311, 312, 315b, 315c HGB
Prof. Dr. <i>Holger Kahle</i> Universität Hohenheim	§§ 242, 246, 252 HGB
Prof. Dr. <i>Holger Karrenbrock</i> Universität Kassel	§§ 267, 267a, 274a HGB
Prof. Dr. <i>Alois Paul Knobloch</i> Universität des Saarlandes	§ 256 HGB
<i>Nicolas Kopp</i> , M.Sc. Universität Hohenheim	§ 246 HGB
Dr. <i>Jochen Kotzenberg</i> , LL.M. Rechtsanwalt Steuerberater, Bonn	Anh. 2 zu §§ 238–263 HGB
Prof. Dr. <i>Marcel Krumm</i> Westfälische Wilhelms-Universität Münster Richter am Finanzgericht Münster	§ 255 HGB
Dr. <i>Andreas-M. Kuhlewind</i> Hannover	§ 306 HGB
Dr. <i>Dierk Kursatz</i> Wirtschaftsprüfer, New York	§ 247 HGB
Dr. <i>Marcus Lesser</i> Stuttgart	§§ 293, 299 HGB
Dr. <i>Christiane Malke</i> Steuerberaterin, Walldorf	§ 243 HGB
Prof. Dr. <i>Franz Jürgen Marx</i> Universität Bremen	§ 253 HGB
Dr. <i>Daniel Melter</i> Stuttgart	§ 298 HGB
Prof. Dr. <i>Stephan Meyering</i> FernUniversität Hagen	§ 249 HGB
Prof. Dr. <i>Sebastian Mock</i> , LL.M. Wirtschaftsuniversität Wien	§§ 268, 271, 272, 274, 289–289f, 342–342d HGB, §§ 170–172, 175, 176 AktG, §§ 4, 7, 8, 10, 22, 23 PublG

Prof. Dr. <i>Melanie Mühlberger</i> Hochschule für Technik Stuttgart	§§ 308, 308a HGB
Dr. <i>Welf Müller</i> Rechtsanwalt Steuerberater Wirtschaftsprüfer, Frankfurt/M.	§§ 316, 318–319b, 323 HGB
Dr. <i>Falk Mylich</i> Privatdozent, Albert-Ludwigs-Universität Freiburg/ Technische Universität Dresden	§§ 316, 318–319b HGB
Dr. <i>Karoline Peters</i> Rechtsanwältin, Düsseldorf	§§ 284–288 HGB
Prof. Dr. <i>Lutz Richter</i> Universität Trier	§§ 250, 251 HGB
Dr. <i>Matthias Schatz</i> , LL.M. Rechtsanwalt, Köln	§§ 29, 32, 41–42a, 46 GmbHG
Prof. Dr. <i>Matthias Schüppen</i> Rechtsanwalt Wirtschaftsprüfer Steuerberater, Stuttgart/Universität Hohenheim	§§ 244, 245, 275, 277, 330 HGB
Dr. <i>Sebastian Schulz</i> Walldorf	§ 243 HGB
<i>Alina Leonie Sigel</i> , M.Sc. Universität Hohenheim	Vor §§ 341q–341y, §§ 341q–341y HGB
Prof. Dr. <i>Marco Staake</i> Universität Bayreuth	§ 323 HGB
Prof. Dr. <i>Arthur Stenzel</i> Assistenzprofessor Universität St. Gallen	§ 297 HGB
Prof. Dr. <i>Michael Stöber</i> Christian-Albrechts-Universität zu Kiel	§§ 264–264d HGB
Dr. <i>Ahmad Sultana</i> Wirtschaftsprüfer Steuerberater, Dortmund	§§ 310, 315e HGB
Dr. <i>Thorsten Vogel</i> Steuerberater, Stuttgart	§ 248, Anh. 1 zu §§ 238–263 HGB
Prof. Dr. <i>Dominic Wader</i> Wirtschaftsprüfer Steuerberater, Hochschule Reutlingen	§§ 303–305 HGB
Dr. <i>Marcel Wildermuth</i> Steuerberater, Stuttgart	§§ 242, 263 HGB
Prof. Dr. <i>Dirk Andreas Zetzsche</i> , LL.M. Universität Luxemburg	Vor § 325, §§ 325–329 HGB, §§ 9, 15 PublG

Inhaltsverzeichnis

	Seite
Vorwort	VII
Bearbeiterverzeichnis	IX
Abkürzungsverzeichnis	XXI
Gesamtliteraturverzeichnis	XXXI
Abgekürzt zitierte Literatur	XXXIV

Drittes Buch Handelsbücher

Erster Abschnitt Vorschriften für alle Kaufleute

Erster Unterabschnitt Buchführung, Inventar

§ 238	Buchführungspflicht	1
§ 239	Führung der Handelsbücher	14
§ 240	Inventar	22
§ 241	Inventurvereinfachungsverfahren	32
§ 241a	Befreiung von der Pflicht zur Buchführung und Erstellung eines Inventars	37

Zweiter Unterabschnitt Eröffnungsbilanz, Jahresabschluß

Erster Titel Allgemeine Vorschriften

§ 242	Pflicht zur Aufstellung	42
§ 243	Aufstellungsgrundsatz	58
Anhang zu § 243	Das Maßgeblichkeitsprinzip	74
§ 244	Sprache, Währungseinheit	116
§ 245	Unterzeichnung	121

Zweiter Titel Ansatzvorschriften

§ 246	Vollständigkeit, Verrechnungsverbot.	125
§ 247	Inhalt der Bilanz	185
§ 248	Bilanzierungsverbote und -wahlrechte	199
§ 249	Rückstellungen	215
§ 250	Rechnungsabgrenzungsposten	269
§ 251	Haftungsverhältnisse	283

Dritter Titel Bewertungsvorschriften

§ 252	Allgemeine Bewertungsgrundsätze	294
§ 253	Zugangs- und Folgebewertung	371
§ 254	Bildung von Bewertungseinheiten	443
§ 255	Bewertungsmaßstäbe	477
§ 256	Bewertungsvereinfachungsverfahren	526
§ 256a	Währungsumrechnung	540

Dritter Unterabschnitt Aufbewahrung und Vorlage

§ 257	Aufbewahrung von Unterlagen, Aufbewahrungsfristen	552
§ 258	Vorlegung im Rechtsstreit	570
§ 259	Auszug bei Vorlegung im Rechtsstreit	573
§ 260	Vorlegung bei Auseinandersetzungen	575
§ 261	Vorlegung von Unterlagen auf Bild- oder Datenträgern	577

Vierter Unterabschnitt Landesrecht

§ 262	(weggefallen)	580
§ 263	Vorbehalt landesrechtlicher Vorschriften	581
Anhang 1 zu §§ 238–263	Organschaft	583
Anhang 2 zu §§ 238–263	Steuerliche Gewinnermittlung bei Personengesellschaften	604

Zweiter Abschnitt Ergänzende Vorschriften für Kapitalgesellschaften (Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien und Gesellschaften mit beschränkter Haftung) sowie bestimmte Personenhandelsgesellschaften

Erster Unterabschnitt Jahresabschluß der Kapitalgesellschaft und Lagebericht**Erster Titel Allgemeine Vorschriften**

§ 264	Pflicht zur Aufstellung; Befreiung	644
§ 264a	Anwendung auf bestimmte offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften	680
§ 264b	Befreiung von der Pflicht zur Aufstellung eines Jahresabschlusses nach den für Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften	689
§ 264c	Besondere Bestimmungen für offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften im Sinne des § 264a	697
§ 264d	Kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaft	711
§ 265	Allgemeine Grundsätze für die Gliederung	716

Zweiter Titel Bilanz

§ 266	Gliederung der Bilanz	727
§ 267	Umschreibung der Größenklassen	741
§ 267a	Kleinstkapitalgesellschaften	751
§ 268	Vorschriften zu einzelnen Posten der Bilanz, Bilanzvermerke	756
§ 269	(weggefallen)	778
§ 270	Bildung bestimmter Posten	778
§ 271	Beteiligungen, Verbundene Unternehmen	782
§ 272	Eigenkapital	793
§ 273	(weggefallen)	846
§ 274	Latente Steuern	846
§ 274a	Größenabhängige Erleichterungen	858

Dritter Titel Gewinn- und Verlustrechnung

§ 275	Gliederung	863
§ 276	Größenabhängige Erleichterungen	886
§ 277	Vorschriften zu einzelnen Posten der Gewinn- und Verlustrechnung	889
§ 278	(weggefallen)	895

Vierter Titel (weggefallen)

§§ 279–283	(weggefallen)	895
------------	---------------	-----

Fünfter Titel Anhang

§ 284	Erläuterung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung	895
§ 285	Sonstige Pflichtangaben	917
§ 286	Unterlassen von Angaben	972
§ 287	(weggefallen)	978
§ 288	Größenabhängige Erleichterungen	978

	Seite
Sechster Titel Lagebericht	
§ 289 Inhalt des Lageberichts	982
§ 289a Ergänzende Vorgaben für bestimmte Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien	999
§ 289b Pflicht zur nichtfinanziellen Erklärung; Befreiungen	1009
§ 289c Inhalt der nichtfinanziellen Erklärung	1029
§ 289d Nutzung von Rahmenwerken	1044
§ 289e Weglassen nachteiliger Angaben	1048
§ 289f Erklärung zur Unternehmensführung	1052
Zweiter Unterabschnitt Konzernabschluß und Konzernlagebericht	
Vor §§ 290–315e HGB Unternehmensverbindungen und Konzernrechnungslegung	1064
Erster Titel Anwendungsbereich	
§ 290 Pflicht zur Aufstellung	1094
Anhang zu § 290 Unternehmensverbindungen und Konzernrecht	1136
§ 291 Befreiende Wirkung von EU/EWR-Konzernabschlüssen	1162
§ 292 Befreiende Wirkung von Konzernabschlüssen aus Drittstaaten	1173
§ 292a (<i>weggefallen</i>)	1196
§ 293 Größenabhängige Befreiungen	1196
Zweiter Titel Konsolidierungskreis	
§ 294 Einzubeziehende Unternehmen. Vorlage- und Auskunftspflichten	1204
§ 295 (<i>weggefallen</i>)	1214
§ 296 Verzicht auf die Einbeziehung	1214
Dritter Titel Inhalt und Form des Konzernabschlusses	
§ 297 Inhalt	1232
§ 298 Anzuwendende Vorschriften. Erleichterungen	1259
§ 299 Stichtag für die Aufstellung	1288
Vierter Titel Vollkonsolidierung	
§ 300 Konsolidierungsgrundsätze. Vollständigkeitsgebot	1297
§ 301 Kapitalkonsolidierung	1308
§ 302 (<i>weggefallen</i>)	1381
§ 303 Schuldenkonsolidierung	1381
§ 304 Behandlung der Zwischenergebnisse	1406
§ 305 Aufwands- und Ertragskonsolidierung	1424
§ 306 Latente Steuern	1440
§ 307 Anteile anderer Gesellschafter	1477
Fünfter Titel Bewertungsvorschriften	
§ 308 Einheitliche Bewertung	1490
§ 308a Umrechnung von auf fremde Währung lautenden Abschlüssen	1499
§ 309 Behandlung des Unterschiedsbetrags	1523
Sechster Titel Anteilmäßige Konsolidierung	
§ 310 Anteilmäßige Konsolidierung	1544

	Seite
Siebenter Titel Assoziierte Unternehmen	
§ 311 Definition, Befreiung	1573
§ 312 Wertansatz der Beteiligung und Behandlung des Unterschiedsbetrags	1586
Achter Titel Konzernanhang	
§ 313 Erläuterung der Konzernbilanz und der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung. Angaben zum Beteiligungsbesitz	1622
§ 314 Sonstige Pflichtangaben	1644
Neunter Titel Konzernlagebericht	
§ 315 Inhalt des Konzernlageberichts	1666
§ 315a Ergänzende Vorgaben für bestimmte Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien	1683
§ 315b Pflicht zur nichtfinanziellen Konzernklärung; Befreiungen	1685
§ 315c Inhalt der nichtfinanziellen Konzernklärung	1705
§ 315d Konzernklärung zur Unternehmensführung	1712
Zehnter Titel Konzernabschluss nach internationalen Rechnungslegungsstandards	
§ 315e [Konzernabschluss nach internationalen Rechnungsstandards]	1714
Dritter Unterabschnitt Prüfung	
§ 316 Pflicht zur Prüfung	1733
§ 317 Gegenstand und Umfang der Prüfung	1747
§ 318 Bestellung und Abberufung des Abschlußprüfers	1779
§ 319 Auswahl der Abschlussprüfer und Ausschlussgründe	1829
§ 319a Besondere Ausschlussgründe bei Unternehmen von öffentlichem Interesse	1862
§ 319b Netzwerk	1893
§ 320 Vorlagepflicht. Auskunftspflicht	1899
§ 321 Prüfungsbericht	1912
§ 321a Offenlegung des Prüfungsberichts in besonderen Fällen	1948
§ 322 Bestätigungsvermerk	1955
§ 323 Verantwortlichkeit des Abschlußprüfers	1993
§ 324 Prüfungsausschuss	2022
§ 324a Anwendung auf den Einzelabschluss nach § 325 Abs. 2a	2051
Vierter Unterabschnitt Offenlegung. Prüfung durch den Betreiber des Bundesanzeigers	
Vor § 325 Offenlegung. Prüfung durch den Betreiber des Bundesanzeigers	2055
§ 325 Offenlegung	2078
§ 325a Zweigniederlassungen von Kapitalgesellschaften mit Sitz im Ausland	2103
§ 326 Größenabhängige Erleichterungen für kleine Kapitalgesellschaften und Kleinstkapital- gesellschaften bei der Offenlegung	2114
§ 327 Größenabhängige Erleichterungen für mittelgroße Kapitalgesellschaften bei der Offenlegung	2121
§ 327a Erleichterung für bestimmte kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften	2125
§ 328 Form und Inhalt der Unterlagen bei der Offenlegung, Veröffentlichung und Vervielfältigung	2128
§ 329 Prüfungs- und Unterrichtungspflicht des Betreibers des Bundesanzeigers	2143
Fünfter Unterabschnitt Verordnungsermächtigung für Formblätter und andere Vorschriften	
§ 330 Formblätter für Jahresabschlüsse. Ermächtigung	2153

Sechster Unterabschnitt Straf- und Bußgeldvorschriften. Ordnungsgelder**Erster Titel Straf- und Bußgeldvorschriften**

§ 331	Unrichtige Darstellung	2159
§ 332	Verletzung der Berichtspflicht	2217
§ 333	Verletzung der Geheimhaltungspflicht	2236
§ 333a	Verletzung der Pflichten bei Abschlussprüfungen	2258
§ 334	Bußgeldvorschriften	2262

Zweiter Titel Ordnungsgelder

§ 335	Festsetzung von Ordnungsgeld; Verordnungsermächtigungen	2291
§ 335a	Beschwerde gegen die Festsetzung von Ordnungsgeld; Rechtsbeschwerde; Verordnungsermächtigung	2321

Dritter Titel Gemeinsame Vorschriften für Straf-, Bußgeld- und Ordnungsgeldverfahren

§ 335b	Anwendung der Straf- und Bußgeld- sowie der Ordnungsgeldvorschriften auf bestimmte offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften	2327
§ 335c	Mitteilungen an die Abschlussprüferaufsichtsstelle	2331

Dritter Abschnitt Ergänzende Vorschriften für eingetragene Genossenschaften

§ 336	[Pflicht zur Aufstellung von Jahresabschluß und Lagebericht]	2332
§ 337	Vorschriften zur Bilanz	2339
§ 338	Vorschriften zum Anhang	2343
§ 339	Offenlegung	2345

Vierter Abschnitt Ergänzende Vorschriften für Unternehmen bestimmter Geschäftszweige**Erster Unterabschnitt Ergänzende Vorschriften für Kreditinstitute und Finanzdienstleistungsinstitute**

[§§ 340–340o]	(nicht abgedruckt)	2348
---------------	------------------------------	------

Zweiter Unterabschnitt Ergänzende Vorschriften für Versicherungsunternehmen und Pensionsfonds

[§§ 341–341p]	(nicht abgedruckt)	2348
---------------	------------------------------	------

Dritter Unterabschnitt Ergänzende Vorschriften für bestimmte Unternehmen des Rohstoffsektors

Vor §§ 341q–341y	(Konzern-)Zahlungsberichte	2348
------------------	--------------------------------------	------

Erster Titel Anwendungsbereich; Begriffsbestimmungen

§ 341q	Anwendungsbereich	2355
§ 341r	Begriffsbestimmungen	2356

Zweiter Titel Zahlungsbericht, Konzernzahlungsbericht und Offenlegung

§ 341s	Pflicht zur Erstellung des Zahlungsberichts; Befreiungen	2364
§ 341t	Inhalt des Zahlungsberichts	2367
§ 341u	Gliederung des Zahlungsberichts	2371
§ 341v	Konzernzahlungsbericht; Befreiung	2373
§ 341w	Offenlegung	2379

Dritter Titel Bußgeldvorschriften, Ordnungsgelder

§ 341x	Bußgeldvorschriften	2381
§ 341y	Ordnungsgeldvorschriften	2383

Fünfter Abschnitt Privates Rechnungslegungsgremium; Rechnungslegungsbeirat

§ 342	Privates Rechnungslegungsgremium	2384
§ 342a	Rechnungslegungsbeirat	2394

Sechster Abschnitt Prüfstelle für Rechnungslegung

§ 342b	Prüfstelle für Rechnungslegung	2397
§ 342c	Verschwiegenheitspflicht	2418
§ 342d	Finanzierung der Prüfstelle	2421
§ 342e	Bußgeldvorschriften	2423

Anhang**Handelsgesetzbuch (HGB) – Auszüge (Zweites Buch)**

§ 119 HGB	[Gesellschaftsinterne Willensbildung]	2429
§ 120 HGB	[Ergebnisermittlung, Kapitalanteil]	2442
§ 121 HGB	[Ergebnisverteilung]	2484
§ 122 HGB	[Entnahmerechte]	2494
§ 161 Abs. 2 HGB	[Verweisung auf das Recht der OHG]	2506
§ 167 HGB	[Gewinn und Verlust]	2507
§ 168 HGB	[Ergebnisverteilung]	2514
§ 169 HGB	[Gewinnentnahmen von Kommanditisten]	2518

Aktiengesetz (AktG) – Auszüge

§ 107 AktG	Innere Ordnung des Aufsichtsrats	2532
§ 119 AktG	Rechte der Hauptversammlung	2562
§ 170 AktG	Vorlage an den Aufsichtsrat	2569
§ 171 AktG	Prüfung durch den Aufsichtsrat	2579
§ 172 AktG	Feststellung durch Vorstand und Aufsichtsrat	2596
§ 175 AktG	Einberufung	2602
§ 176 AktG	Vorlagen. Anwesenheit des Abschlußprüfers	2608
§ 400 AktG	Unrichtige Darstellung	2614

Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG) – Auszüge

§ 29 GmbHG	Ergebnisverwendung	2620
§ 32 GmbHG	Rückzahlung von Gewinn	2648
§ 41 GmbHG	Buchführung	2651
§ 42 GmbHG	Bilanz	2659
§ 42a GmbHG	Vorlage des Jahresabschlusses und des Lageberichts	2673
§ 46 Nr. 1–1b GmbHG	Aufgabenkreis der Gesellschafter	2687

Gesetz über die Rechnungslegung von bestimmten Unternehmen und Konzernen (Publizitätsgesetz – PubLG)**Erster Abschnitt Rechnungslegung von Unternehmen**

§ 1 PubLG	Zur Rechnungslegung verpflichtete Unternehmen	2696
§ 2 PubLG	Beginn und Dauer der Pflicht zur Rechnungslegung	2702
§ 3 PubLG	Geltungsbereich	2708
§ 4 PubLG	Gesetzliche Vertreter, Aufsichtsrat, Feststellung, Gericht	2713
§ 5 PubLG	Aufstellung von Jahresabschluß und Lagebericht	2715
§ 6 PubLG	Prüfung durch die Abschlußprüfer	2741

	Seite
§ 7 PubLG Prüfung durch den Aufsichtsrat	2754
§ 8 PubLG Feststellung des Jahresabschlusses	2757
§ 9 PubLG Offenlegung des Jahresabschlusses und des Lageberichts Prüfung durch den Betreiber des Bundesanzeigers	2760
§ 10 PubLG Nichtigkeit des Jahresabschlusses	2763
 Zweiter Abschnitt Rechnungslegung von Konzernen	
§ 11 PubLG Zur Rechnungslegung verpflichtete Mutterunternehmen	2765
§ 12 PubLG Beginn und Dauer der Pflicht zur Konzernrechnungslegung	2779
§ 13 PubLG Aufstellung von Konzernabschluss und Konzernlagebericht	2782
§ 14 PubLG Prüfung des Konzernabschlusses	2792
§ 15 PubLG Offenlegung des Konzernabschlusses	2800
§ 16 PubLG (<i>weggefallen</i>)	2803
 Dritter Abschnitt Straf-, Bußgeld- und Schlußvorschriften	
§ 17 PubLG Unrichtige Darstellung	2803
§ 18 PubLG Verletzung der Berichtspflicht	2808
§ 19 PubLG Verletzung der Geheimhaltungspflicht	2812
§ 19a PubLG Verletzung der Pflichten bei Abschlussprüfungen	2814
§ 20 PubLG Bußgeldvorschriften	2815
§ 21 PubLG Festsetzung von Ordnungsgeld	2820
§ 21a PubLG Mitteilungen an die Abschlussprüferaufsichtsstelle	2822
§ 22 PubLG Erstmalige Anwendung geänderter Vorschriften	2822
§ 23 PubLG Inkrafttreten	2823
 Stichwortverzeichnis	2825

legung der Verhältnisse der Gesellschaft hat ggf. darüber hinaus strafrechtliche Konsequenzen nach § 331 Abs. 1 für Mitglieder des vertretungsberechtigten Organs der Kapitalgesellschaft. Bei Einzelkaufleuten und Personenhandelsgesellschaften können Verstöße gegen die Grundsätze der Klarheit und Übersichtlichkeit bei prüfungspflichtigen Unternehmen zu einer Einschränkung des Bestätigungsvermerks nach § 322 Abs. 4 führen.¹ Außerdem können Verstöße und Unrichtigkeiten zu Vertragsverletzungen führen und mit entsprechenden Konsequenzen verbunden sein. So könnte bei Kreditverträgen etwa ein außerordentliches Kündigungsrecht seitens des Kreditgebers ausgelöst werden.

Bei Vorliegen eines **fehlerhaften Ausweises** kann eine Anpassung des Vorjahreswerts und damit ein Ersetzen des Jahresabschlusses notwendig werden. Ein Jahresabschluss ist „fehlerhaft“ in diesem Sinne, wenn der Kaufmann den Fehler spätestens im Feststellungszeitpunkt hätte erkennen können, dh. wertaufhellende Erkenntnisse sind damit nicht gemeint.² Soweit ein Jahresabschluss nichtig iSd. § 256 AktG ist, muss dieser grds. durch einen wirksamen ersetzt werden. Soweit der Fehler durch Zeitablauf geheilt ist und die Nichtigkeit nicht mehr geltend gemacht werden kann sowie bei formalen Mängeln, die nach 6 Monaten verjährt sind, kann eine Ersetzung unterbleiben.³ Dabei wird eine Korrektur in laufender Rechnung mit entsprechender quantitativer Erläuterung ausreichend sein.⁴ Außerdem erfolgt die Beurteilung bei Ausweisfehlern unter Berücksichtigung der Art und Schwere des Verstoßes und seiner Folgewirkungen, insbes. vor dem Hintergrund der rechtlichen Bindungswirkung festgestellter Abschlüsse.⁵ Bei Fehlern, die nicht zur Nichtigkeit des Jahresabschlusses führen, ist eine rückwirkende Anpassung eines festgestellten Jahresabschlusses idR nicht zwingend gefordert. Ein Erfordernis der Rückwärtsänderung besteht nur dann, wenn eine zeitnahe Informationsvermittlung zur Darstellung der tatsächlichen Verhältnisse der Vermögens-, Finanz- oder Ertragslage durch eine Korrektur in laufender Rechnung nicht erreicht werden kann.⁶

73

§ 248 Bilanzierungsverbote und -wahlrechte

(1) In die Bilanz dürfen nicht als Aktivposten aufgenommen werden

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

(2) ¹Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens können als Aktivposten in die Bilanz aufgenommen werden. ²Nicht aufgenommen werden dürfen selbst geschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens.

A. Grundaussagen der Vorschrift		C. Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände (Abs. 2)	
I. Regelungsgegenstand	1	I. Ansatzwahlrecht für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (Abs. 2 Satz 1)	
II. Bedeutung und Zweck	2	1. Immaterialität	23
III. Verhältnis zu anderen Vorschriften	4	2. Vermögensgegenstand	25
IV. Rechtsentwicklung und zeitliche Anwendung	8	3. Selbst geschaffen	28
B. Ansatzverbote (Abs. 1)		4. Anlagevermögen	35
I. Aufwendungen für die Gründung eines Unternehmens (Abs. 1 Nr. 1)	10	5. Aktivierungswahlrecht	36
II. Aufwendungen für die Beschaffung von Eigenkapital (Abs. 1 Nr. 2)	16	6. Bewertung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände	40
III. Aufwendungen für den Abschluss von Versicherungsverträgen (Abs. 1 Nr. 3)	20	II. Ansatzverbote für bestimmte selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (Abs. 2 Satz 2)	43

1 Vgl. Müller in BKT, Bilanzrecht, § 247 HGB Rz. 371 (Stand Feb. 2015).
2 Vgl. IDW RS HFA 6 Rz. 14.
3 Vgl. IDW RS HFA 6 Rz. 16.
4 Vgl. IDW RS HFA 6 Rz. 15.
5 Vgl. IDW RS HFA 6 Rz. 16.
6 Vgl. IDW RS HFA 6 Rz. 21.

D. Behandlung selbst geschaffener immaterieller Wirtschaftsgüter im Steuerrecht

I. Maßgeblichkeitsgrundsatz	47
II. Wirtschaftsgut	50
III. Entgeltlicher Erwerb	52
IV. Exkurs: Immaterielle Wirtschaftsgüter und BEPS	55

E. Behandlung selbst geschaffener immaterieller Vermögenswerte nach IFRS

I. Aufwendungen für die Gründung eines Unternehmens, die Eigenkapitalbeschaffung und den Abschluss von Versicherungsverträgen	56
---	----

II. Selbst geschaffene immaterielle Vermögenswerte des Anlagevermögens	59
III. Ansatzverbote für bestimmte selbst geschaffene immaterielle Vermögenswerte	64

F. Ausgewählte Einzelfälle

I. Software und Websites	
1. Handels- und Steuerrecht	65
2. IFRS	68
II. Emissionsberechtigungen	
1. Handels- und Steuerrecht	69
2. IFRS	71

Literatur: *Redeker/Scholze/Wielenberg*, Handels- und steuerrechtliche Bilanzierung von Emissionsrechten, *StuW* 2007, 251; *Ernsting/Fellinger*, Zur Bilanzierung von Entwicklungskosten in der Zulieferindustrie, *Ubg.* 2008, 771; *Kahle/Haas*, Herstellungskosten selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, *WPg.* 2010, 34; *Liudénbach*, Aktivierung der grundlegenden Weiterentwicklung einer Software, *StuB* 2010, 361; *Mujkanovic*, Softwarebilanzierung nach HGB und IFRS, *PIR* 2013, 301; *Haaker/Freiberg*, Nachaktivierung von bereits als Aufwand verrechneten Entwicklungsausgaben, *PIR* 2014, 120; *Köhler*, Bilanzielle Behandlung von Internet-Auftritten in der Handels- und Steuerbilanz, *StBp.* 2014, 285; *Krüger*, Das „intangible“ als neuer Begriff in der Verrechnungspreisbestimmung – eine Einordnung nach Maßnahme 8 des BEPS-Aktionsplans, *DStZ* 2016, 64; *Rohleder*, Die Bilanzierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, *DB* 2016, 1645; *Prinz/Otto*, Steuerbilanzielle Behandlung von Entwicklungskosten für immaterielle Wirtschaftsgüter in Zeiten vernetzten Wirtschaftens, *DStR* 2017, 275; *Cremer*, Immaterielle Wirtschaftsgüter in der Handels- und Steuerbilanz, *NWB* 2018, Beilage 4, 38; *Gerlach/Oser*, Ausgewählte Aspekte der handelsrechtlichen Bilanzierung von Kryptowährungen, *DB* 2018, 1541; *Mujkanovic*, Bilanzierung von Software nach IDW RS 11 n.F. und 31 n.F., *StuB* 2018, 49; *Deubert/Lewe*, Bilanzierung von Software beim Anwender nach HGB – Besonderheiten bei Cloud-Lösungen, *BB* 2019, 811; *Engelen*, Definition immaterieller Wirtschaftsgüter – Internationale Rechtsprechung im Fall Amazon und Vergleich zu deutschen und internationalen Verrechnungspreisgrundsätzen –, *DB* 2020, 251.

A. Grundaussagen der Vorschrift**I. Regelungsgegenstand**

- § 248 HGB schließt bestimmte Aufwendungen und Vermögensgegenstände vom Ansatz in der Handelsbilanz aus. Für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens wird ein Aktivierungswahlrecht kodifiziert.

II. Bedeutung und Zweck

- Die von § 248 HGB festgelegten Bilanzierungsverbote dienen der **Objektivierung** des Bilanzansatzes. Hintergrund ist, dass im Hinblick auf die in § 248 HGB bezeichneten Aufwendungen und Vermögensgegenstände Erschwernisse hinsichtlich der Bewertung bestehen (zB Nachweis der Werthaltigkeit und Umsetzung des Einzelbewertungsgrundsatzes aus § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB).¹ Die Vorschrift dient damit auch dem **Vorsichtsprinzip** (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) und dem Grundsatz der **Bilanzklarheit** (§ 243 Abs. 2 HGB).
- Das Aktivierungswahlrecht des § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB soll den **Informationsgehalt** des handelsrechtlichen Jahresabschlusses erhöhen.² Die Ausübung des Aktivierungswahlrechts erhöht das handelsrechtliche Eigenkapital, verbessert damit die Bilanzstruktur und kann so als **bilanzpolitisches Mittel** eingesetzt werden.³ Um aber auch bei Ausübung dieses Aktivierungswahlrechts einen ausreichenden **Gläubigerschutz** zu erreichen, besteht für Kapitalgesellschaften und diesen nach § 264a HGB gleichgestellte Gesellschaften eine **Ausschüttungssperre** (§ 268 Abs. 8 HGB, vgl. im Einzelnen Rz. 38).⁴

¹ Vgl. *Böcking/Gros* in *Ebenroth/Boujong* ua., HGB⁴, § 248 Rz. 1.

² Vgl. *Hennrichs* in *MünchKomm. BilR*, § 248 HGB Rz. 3.

³ Vgl. *Hennrichs* in *MünchKomm. BilR*, § 248 HGB Rz. 8. Bei der Ausübung des Aktivierungswahlrechts ist das Gebot der Ansatzstetigkeit zu beachten (§ 246 Abs. 3 HGB, vgl. auch Rz. 37).

⁴ Vgl. *BT-Drucks.* 16/10067 v. 30.7.2008, 50.

III. Verhältnis zu anderen Vorschriften

§ 246 Abs. 1 Satz 1 HGB kodifiziert das Vollständigkeitsgebot für den handelsrechtlichen Jahresabschluss, dh. es sind grds. alle Vermögensgegenstände, dh. auch immaterielle Vermögensgegenstände, in den Jahresabschluss aufzunehmen. § 248 HGB regelt als speziellere Vorschrift eine Ausnahme vom Vollständigkeitsgebot des § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB und geht diesem insoweit vor. Die persönliche Zurechnung eines immateriellen Vermögensgegenstands – nämlich zum wirtschaftlichen Eigentümer – richtet sich handelsrechtlich nach § 246 Abs. 1 Satz 2 HGB (steuerlich sodann nach § 39 AO); § 248 HGB trifft diesbezüglich keine Regelung.

Der Grundsatz, dass nach § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände in der Handelsbilanz angesetzt werden können (dem Grunde nach), wird in Bezug auf die Bewertung der selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstände durch § 255 Abs. 2a, § 255 Abs. 2 Satz 4 HGB dahingehend eingeschränkt, dass für Forschungsaufwendungen keine Aktivierungsmöglichkeit besteht. § 248 HGB regelt folglich konkrete Ansatzkonsequenzen bestimmter selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände, nicht jedoch deren Bewertung.

Über den Maßgeblichkeitsgrundsatz gilt § 248 HGB auch für steuerbilanzielle Zwecke. Gleichwohl wird das Aktivierungswahlrecht für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände gem. § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB durch § 5 Abs. 2 EStG ausgehebelt, nach dem nur entgeltlich erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter in die Steuerbilanz aufgenommen werden dürfen.

IAS 38 ist der maßgebende Standard für Zwecke eines IFRS-Abschlusses, der sich mit der Bilanzierung immaterieller Vermögenswerte befasst. § 248 HGB und IAS 38 stehen dabei in keinem Konkurrenzverhältnis; vielmehr decken diese inhaltlich vergleichbare Fragen für unterschiedliche Rechnungslegungswerke ab. Gleichwohl dürfte die Überarbeitung des § 248 Abs. 2 HGB und insbes. auch die Einfügung des § 255 Abs. 2a HGB durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz einer Annäherung der handelsrechtlichen Vorschriften an die Vorgaben des IAS 38 gedient haben.

IV. Rechtsentwicklung und zeitliche Anwendung

§ 248 HGB wurde durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz vom 25.5.2009¹ letztmalig geändert. § 248 Abs. 1 HGB entspricht dabei inhaltlich unverändert § 248 Abs. 1 und Abs. 3 HGB aF. § 248 Abs. 2 HGB wurde dahingehend modifiziert, dass das bis dahin geltende Aktivierungsverbot für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände durch ein Aktivierungswahlrecht ersetzt wurde.

§ 248 HGB idF des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes ist erstmals auf Jahres- und Konzernabschlüsse anzuwenden, die nach dem 31.12.2009 beginnen (Art. 66 Abs. 3 EGHGB). § 248 Abs. 2 HGB findet nur auf selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens Anwendung, mit deren Entwicklung nach dem 31.12.2009 begonnen wurde (Art. 66 Abs. 6 EGHGB).

B. Ansatzverbote (Abs. 1)

I. Aufwendungen für die Gründung eines Unternehmens (Abs. 1 Nr. 1)

Unter Aufwendungen für die Gründung eines Unternehmens sind alle Aufwendungen zu fassen, die für Maßnahmen zur Begründung der **rechtlichen Existenz** des Unternehmens aufgewendet werden. Das Ansatzverbot umfasst dabei insbes. Notariats- und Gerichtsgebühren, Genehmigungskosten, Vermittlungsprovisionen, Veröffentlichungsgebühren, Gutachterkosten etwa für die Bewertung von Sacheinlagen, Aufwendungen für die Gründungsprüfung sowie Beratungskosten im Zusammenhang mit der Gründung (zB Beratung für die Unternehmenskonzeption bzw. die Erstellung eines business plans oder die Abfassung des Gesellschaftsvertrags bzw. der Satzung).² Auch Reisekosten der Gründer oder ein Gründerlohn wären vom Ansatzverbot erfasst, insoweit diese vom Unternehmen zu tragen sind und ein eindeutiger Zusammenhang mit der Gründung vorliegt.³ Weiterhin ist zu beachten, dass auch **Kosten der Umgründung** eines Unternehmens – bspw. im Zusammenhang mit einer Umwandlung – unter das Ansatzverbot des § 248 Abs. 1 Nr. 1 HGB fallen.⁴

¹ Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz v. 25.5.2009, BGBl. I 2009, 1102.

² Vgl. auch ADS⁶, § 248 HGB Rz. 5.

³ Vgl. ADS⁶, § 248 HGB Rz. 5.

⁴ Vgl. ADS⁶, § 248 HGB Rz. 5.

- 11 Gründungsaufwendungen iSd. § 248 Abs. 1 Nr. 1 HGB dürften im Übrigen regelmäßig mangels Erfüllung der Vermögensgegenstandsdefinition als auch mangels der Qualifikation als aktiver Rechnungsabgrenzungsposten ohnehin nicht abstrakt bilanzierungsfähig sein.¹ Das Ansatzverbot des § 248 Abs. 1 Nr. 1 HGB hat damit regelmäßig nur deklaratorischen Charakter.
- 12 Von den Gründungsaufwendungen sind **Aufwendungen für die Inangsetzung des Betriebs** zu unterscheiden. Hierunter werden Aufwendungen zum Aufbau der technischen und kaufmännischen Organisation sowie zur Bereitstellung für die Aufnahme einer geregelten Leistungserbringung gefasst.² In Abgrenzung zu den Gründungsaufwendungen dienen Inangsetzungsaufwendungen deshalb nicht der rechtlichen Errichtung des Betriebs, sondern der Errichtung eines wirtschaftlichen und organisatorischen Rahmens für den Betrieb.³ Nach § 269 HGB aF konnten diese Inangsetzungsaufwendungen früher als Bilanzierungshilfe angesetzt werden. Nach der Streichung des § 269 HGB aF durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz ist dies nunmehr unzulässig. Inangsetzungsaufwendungen unterliegen nicht dem Ansatzverbot des § 248 Abs. 1 Nr. 1 HGB, da diese von Gründungsaufwendungen charakterverschieden sind.⁴ Folglich richtet sich die Frage der Aktivierung von Inangsetzungsaufwendungen nach den allgemeinen Ansatzkriterien. Üblicherweise dürften Inangsetzungsaufwendungen allerdings weder einen aktivierungsfähigen Vermögensgegenstand noch einen aktiven Rechnungsabgrenzungsposten darstellen.⁵
- 13 Kosten der Gründung, die vor der Aufstellung der Eröffnungsbilanz anfallen (**Vorgründungskosten**), sind in der Eröffnungsbilanz als Posten eigener Art⁶ zu erfassen und im ersten Geschäftsjahr gegen sonstige betriebliche Aufwendungen aufzulösen.⁷
- 14 Nach dem insoweit eindeutigen Wortlaut des § 248 Abs. 1 HGB („... dürfen nicht als Aktivposten ...“) bezieht sich das Ansatzverbot für Gründungsaufwendungen ausschließlich auf **Aktivposten**,⁸ so dass Gründungsaufwendungen, die im Zeitpunkt des ersten Jahresabschlusses noch nicht beglichen wurden, nach den allgemeinen Vorschriften als Schuldposten (Verbindlichkeiten, Rückstellungen) auf der Passivseite zu erfassen sind.⁹
- 15 Das Ansatzverbot des § 248 Abs. 1 Nr. 1 HGB bezieht sich ausschließlich auf Gründungsaufwendungen der Gesellschaft. Insoweit die Gründer selbst entsprechende Aufwendungen tragen, liegen für diese ggf. **Anschaffungs(neben)kosten** (§ 255 Abs. 1 HGB) auf die Beteiligung an der zu gründenden Gesellschaft vor.¹⁰

II. Aufwendungen für die Beschaffung von Eigenkapital (Abs. 1 Nr. 2)

- 16 Das Ansatzverbot für Aufwendungen zur Beschaffung von Eigenkapital erfasst sowohl Aufwendungen im Zusammenhang mit der **erstmaligen** Kapitalaufbringung bei der Gründung als auch **spätere** Maßnahmen zur Erhöhung des Eigenkapitals (Kapitalerhöhungen).¹¹ Insoweit ist ein Ansatz eines Aktivpostens ausgeschlossen, wenngleich ggf. ein Passivposten bei getätigten, aber noch nicht beglichenen Aufwendungen zur Beschaffung von Eigenkapital zu erfassen ist (vgl. insoweit auch Rz. 14).
- 17 Eigenkapital ist bei Kapitalgesellschaften das Stamm- oder Grundkapital einschließlich Aufgeld (Agio) und sonstiger Zuzahlungen der Gesellschafter. Bei Personengesellschaften gilt das innerhalb der gesellschaftsrechtlichen Sphäre zur Verfügung gestellte Kapital als Eigenkapital (nicht also bspw. Gesellschafterdarlehen).¹² Auch Einlagen stiller Gesellschafter sind dem Eigenkapital zuzuordnen.¹³
- 18 Als Aufwendungen für die Beschaffung von Eigenkapital kommen bspw. in Betracht: Aufwendungen im Zusammenhang mit der Ausgabe von Geschäftsanteilen (Emissionskosten), Kosten der Börseneinführung (zB

1 Vgl. Ballwieser in MünchKomm. HGB³, § 248 Rz. 5; Hennrichs in MünchKomm. BilR, § 248 HGB Rz. 14.

2 Vgl. Hennrichs in MünchKomm. BilR, § 248 HGB Rz. 16.

3 Vgl. Hömberg/König/Gallasch in BKT, Bilanzrecht, § 248 HGB Rz. 16 (Stand Jun. 2016).

4 Vgl. ADS⁶, § 248 HGB Rz. 4; Hennrichs in MünchKomm. BilR, § 248 HGB Rz. 16; aA Böcking/Gros in Ebenroth/Boujong ua., HGB⁴, § 248 Rz. 2.

5 Vgl. zu Ausnahmen Hennrichs in MünchKomm. BilR, § 248 HGB Rz. 16.

6 Vereinzelt wird der in der Eröffnungsbilanz auszuweisende Vorgründungsaufwand als aktiver Rechnungsabgrenzungsposten eingeordnet, vgl. Bertram in Haufe BilKomm.¹⁰, § 248 HGB Rz. 44.

7 Vgl. ADS⁶, § 248 HGB Rz. 6a; Ballwieser in MünchKomm. HGB³, § 248 Rz. 7.

8 AA Bertram in Haufe BilKomm.¹⁰, § 248 HGB Rz. 43.

9 Vgl. ADS⁶, § 248 HGB Rz. 6; Böcking/Gros in Ebenroth/Boujong ua., HGB⁴, § 248 Rz. 5; Hömberg/König/Gallasch in BKT, Bilanzrecht, § 248 HGB Rz. 13 (Stand Jun. 2016).

10 Vgl. ADS⁶, § 248 HGB Rz. 7; Ballwieser in MünchKomm. HGB³, § 248 Rz. 6.

11 Vgl. ADS⁶, § 248 HGB Rz. 8.

12 Vgl. ADS⁶, § 248 HGB Rz. 9.

13 Vgl. ADS⁶, § 248 HGB Rz. 9.

Druckkosten für Aktien und Geschäftsanteile, Prospektkosten, Bankgebühren, sonstige Veröffentlichungskosten) oder Maklerprovisionen.¹ Auch Werbeausgaben im Zusammenhang mit der Emission sollten vom Ansatzverbot erfasst sein.²

§ 248 Abs. 1 Nr. 2 HGB erfasst nicht Aufwendungen im Zusammenhang mit der Beschaffung von **Fremdkapital**. Dahingehende Aufwendungen können bspw. als Disagio gem. § 250 Abs. 3 HGB als aktiver Rechnungsabgrenzungsposten wahlweise aktiviert werden (vgl. § 250 Rz. 21 ff.) oder als Fremdkapitalzinsen in die Ermittlung der Herstellungskosten gem. § 255 Abs. 3 Satz 2 HGB einbezogen werden (vgl. § 255 Rz. 82).³

III. Aufwendungen für den Abschluss von Versicherungsverträgen (Abs. 1 Nr. 3)

Das Aktivierungsverbot für Aufwendungen aus dem Abschluss von Versicherungsverträgen ist eine spezifische Regelung für Versicherungsgeber.⁴ Der Versicherungsvertrag als solcher stellt wohl keinen Vermögensgegenstand dar. Zwar wäre es grds. denkbar, Abschlusskosten als aktiven Rechnungsabgrenzungsposten über die Vertragslaufzeit zu verteilen, um eine periodengerechte Aufwandsverteilung sicherzustellen;⁵ dies wird durch die Regelung des § 248 Abs. 1 Nr. 3 HGB aber ausdrücklich nicht zugelassen.

Aufwendungen für den Abschluss von Versicherungsverträgen umfassen sowohl unmittelbare als auch mittelbare Aufwendungen. **Unmittelbare Aufwendungen** sind bspw. Abschlussprovisionen, Vergütungen für Mitarbeiter des Außendienstes oder auch Kosten für ärztliche Untersuchungen etwa beim Abschluss einer Krankenversicherung mit Gesundheitsprüfung.⁶ Als **mittelbare Aufwendungen** qualifizieren etwa Aufwendungen für Werbemaßnahmen, die Schulung der Mitarbeiter und Kosten für die Verwaltung der Außendienstorganisation.⁷

Ebenso wie im Anwendungsbereich der § 248 Abs. 1 Nr. 1 und 2 HGB entfaltet § 248 Abs. 1 Nr. 3 HGB keine Auswirkungen auf den Ansatz von Passivposten. Bspw. haben Versicherungsunternehmen gem. § 341f Abs. 1 Satz 1 HGB für Verpflichtungen aus dem Lebensversicherungsgeschäft Deckungsrückstellungen zu bilden. Bei der Bewertung dieser Rückstellungen dürfen gem. § 25 Abs. 1 RechVersV einmalige Abschlusskosten nach einem angemessenen versicherungsmathematischen Verfahren (insbes. Zillmer-Verfahren) berücksichtigt werden.⁸

C. Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände (Abs. 2)

I. Ansatzwahlrecht für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (Abs. 2 Satz 1)

1. Immaterialität

Als immaterielle Vermögensgegenstände sind insbes. gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte anzusehen (§ 266 Abs. 2 A.I.1. HGB). Gewerbliche Schutzrechte umfassen insbes. Patente, Urheber-, Leistungsschutz-, Geschmacksmuster- und Gebrauchsmusterrechte sowie Markenrechte.⁹ Ähnliche Werte wären bspw. Produktionsverfahren, Kundenlisten oder Rezepte. Es ist nicht Voraussetzung, dass der immaterielle Vermögensgegenstand durch ein Recht geschützt ist.¹⁰ Immaterielle Vermögensgegenstände haben

1 Vgl. ADS⁶, § 248 HGB Rz. 10.

2 Vgl. *Hennrichs* in MünchKomm. BilR, § 248 HGB Rz. 17.

3 Vgl. auch *Hennrichs* in MünchKomm. BilR, § 248 HGB Rz. 18.

4 Vgl. *Ballwieser* in MünchKomm. HGB³, § 248 Rz. 12; *Böcking/Gros* in Ebenroth/Boujong ua., HGB⁴, § 248 Rz. 6. Gleichwohl ist es für die Anwendung des § 248 Abs. 1 Nr. 3 HGB nicht erforderlich, dass es sich bei dem betroffenen Unternehmen um ein Versicherungsunternehmen iSd. § 341 HGB handelt.

5 Vgl. *Hennrichs* in MünchKomm. BilR, § 248 HGB Rz. 20.

6 Vgl. ADS⁶, § 248 HGB Rz. 25.

7 Vgl. ADS⁶, § 248 HGB Rz. 25.

8 Vgl. im Einzelnen ADS⁶, § 248 HGB Rz. 27.

9 In diesem Zusammenhang ist es unerheblich, dass diese Rechte nicht selbst geschaffen werden können, sondern üblicherweise per Verwaltungsakt gewährt werden. Entscheidend ist vielmehr, dass die den Rechten zugrunde liegenden Ideen, Maßnahmen, Verfahren oder Prozesse „selbst geschaffen“ wurden, vgl. *Ballwieser* in MünchKomm. HGB³, § 248 Rz. 22.

10 Vgl. *Ballwieser* in MünchKomm. HGB³, § 248 Rz. 17 mwN; *Böcking/Gros* in Ebenroth/Boujong ua., HGB⁴, § 248 Rz. 8; *Lutz/Schlag* in HdJ, II/2 Rz. 4 (Stand März 2017).

dabei keine körperliche Erscheinungsform und sind zudem nicht-monetär. Die Abgrenzung erfolgt daher gegenüber materiellen und finanziellen Vermögensgegenständen.¹

- 24 Haben Vermögensgegenstände eine materielle und immaterielle Komponente, so sind diese für Bilanzierungszwecke grds. getrennt zu beurteilen. Wenn ein materieller Gegenstand mit einem immateriellen Gegenstand allerdings in einer Weise verbunden ist, dass der eine Teil von absolut untergeordneter Bedeutung ist oder sich der materielle und immaterielle Bestandteil nicht funktions- und wertmäßig trennen lassen, ist der Gegenstand entweder den materiellen oder den immateriellen Gegenständen zuzuordnen.² Hiernach können bspw. Pläne, Modelle, Beschreibungen oder auf Datenträgern enthaltene Software als immateriell eingestuft werden.³

2. Vermögensgegenstand

- 25 Um in den Anwendungsbereich des § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB zu gelangen, muss ein Vermögensgegenstand vorliegen. Hierzu muss der immaterielle Vermögensgegenstand nach der Verkehrsauffassung **einzelner wertbar** sein.⁴ Einzelverwertbarkeit wäre bspw. zu bejahen, wenn der Vermögensgegenstand verkauft, verbraucht, verarbeitet, genutzt oder lizenziert werden kann.⁵ Einzelverwertbarkeit kann auch dann gegeben sein, wenn der immaterielle Gegenstand ausschließlich intern genutzt wird. Zudem kann eine Einzelverwertbarkeit auch vorliegen, wenn nicht schon das fertige Endprodukt, sondern wenn erst Zwischenprodukte vorliegen.⁶ In der Forschungsphase liegt üblicherweise noch keine Einzelverwertbarkeit vor, weswegen für Forschungskosten auch ein explizites Aktivierungsverbot besteht (§ 255 Abs. 2 Satz 4 HGB).⁷ Der Umkehrschluss, dass in der Entwicklungsphase immer Einzelverwertbarkeit gegeben ist, kann aber nicht gezogen werden (vgl. auch nachstehend Rz. 27).
- 26 Ein **Geschäfts- oder Firmenwert** gilt gem. § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB nur bei entgeltlichem Erwerb als Vermögensgegenstand. Die Vermögensgegenstandseigenschaft wird in diesem Fall lediglich fingiert und die Ansatzpflicht ergibt sich dann aus § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB. Für einen selbst geschaffenen (originären) Geschäfts- oder Firmenwert gilt die Fiktion des § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB nicht; er stellt daher keinen Vermögensgegenstand dar.⁸ Demzufolge scheidet die Anwendung des Aktivierungswahlrechts aus § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB für einen selbst geschaffenen Geschäfts- oder Firmenwert aus. Er darf nicht aktiviert werden.⁹
- 27 Umstritten ist bei der eigenen Herstellung von immateriellen Vermögensgegenständen der **Zeitpunkt**, zu dem eine Aktivierung nach § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB erfolgen kann. Gem. § 255 Abs. 2a Satz 1 HGB sind Herstellungskosten eines immateriellen Vermögensgegenstands die bei seiner Entwicklung anfallenden Aufwendungen. Hieraus wird teilweise abgeleitet, dass eine Aktivierung schon dann zu erfolgen habe, wenn Entwicklungskosten vorliegen und die Entstehung eines immateriellen Vermögensgegenstands zumindest mit hoher Wahrscheinlichkeit erwartet werden kann.¹⁰ Die Gegenauffassung verlangt, dass eine Aktivierung erst dann möglich ist, wenn die Kriterien eines Vermögensgegenstands, dh. insbes. Einzelverwertbarkeit, gegeben sind.¹¹ Letzterer Auffassung ist der Vorzug zu geben, da der Wortlaut des § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB insoweit eindeutig einen Vermögensgegenstand verlangt.¹² Zudem würden sich aus einer anderenfalls notwendigen Wahrscheinlichkeitseinschätzung nur schwer lösbare Objektivierungsprobleme ergeben.¹³ Befindet sich das immaterielle Gut daher zwar in der Entwicklungsphase, sind die Kriterien für einen Vermögensgegenstand

1 Vgl. *Fasselt/Radde* in Beck HdR, B 211 Rz. 25 (Stand Mai 2013); *Bertram* in Haufe BilKomm.¹⁰, § 248 HGB Rz. 10.

2 Vgl. E-DRS 32.8.

3 Vgl. auch *Hennrichs* in MünchKomm. BilR, § 248 HGB Rz. 24.

4 Vgl. BT-Drucks. 16/10067, 50.

5 Vgl. *Hennrichs* in MünchKomm. BilR, § 248 HGB Rz. 26.

6 Vgl. *Bertram* in Haufe BilKomm.¹⁰, § 248 HGB Rz. 19.

7 Vgl. *Rohleder*, DB 2016, 1645 (1647).

8 Vgl. *Kahle/Günter* in Schmiel/Breithecker, Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 2008, 69 (79); *Hennrichs* in MünchKomm. BilR, § 248 HGB Rz. 30.

9 Vgl. *Ballwieser* in MünchKomm. HGB³, § 248 Rz. 14; *aA Weber-Grellet* in Schmidt, EstG³⁹, § 5 Rz. 222.

10 Vgl. *Ballwieser* in MünchKomm. HGB³, § 248 Rz. 15; *Böcking/Gros* in Ebenroth/Boujong ua., HGB⁴, § 248 Rz. 9. Ebenfalls in diesem Sinne: BT-Drucks. 16/10067, 60.

11 Vgl. *Fasselt/Radde* in Beck HdR, B 211 Rz. 62 (Stand Mai 2013); *Hennrichs* in MünchKomm. BilR, § 248 HGB Rz. 36. Auch E-DRS 32.46 (b) verlangt für die Aktivierbarkeit, dass die Vermögensgegenstandseigenschaft erfüllt ist.

12 Auch § 246 Abs. 1 Satz HGB verlangt grds. das Vorliegen eines Vermögensgegenstands. Gleichwohl kann dann ein Ansatz in Frage kommen, wenn es sich ausnahmsweise um einen Rechnungsabgrenzungsposten handeln sollte. Der Ansatz richtet sich dann allerdings nicht nach § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB, sondern nach § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB iVm. § 250 Abs. 1 HGB und ist insoweit verpflichtend.

13 Vgl. bspw. *Ballwieser* in MünchKomm. HGB³, § 248 Rz. 18.

allerdings noch nicht erfüllt, scheidet insoweit eine Aktivierung aus. Insoweit Entwicklungskosten in Wirtschaftsjahren aufwandswirksam erfasst wurden, weil noch kein Vermögensgegenstand vorhanden war, scheidet eine Nachaktivierung zum Zeitpunkt der Erfüllung der Kriterien eines immateriellen Vermögensgegenstands aus.¹ Dem steht nach hier vertretener Auffassung aber nicht entgegen, dass sämtliche Entwicklungskosten seit Beginn des Wirtschaftsjahres, in dem die Kriterien des Vorliegens eines immateriellen Vermögensgegenstands erstmals erfüllt sind, bei Ausübung des Aktivierungswahlrechts zu aktivieren sind.² Die entsprechende Prüfung (und auch Ausübung des handelsrechtlichen Aktivierungswahlrechts) hat damit am Bilanzstichtag zu erfolgen.³ Diese Lösung sollte auch am praktikabelsten umsetzbar sein, da der exakte Zeitpunkt, an dem die Kriterien für einen Vermögensgegenstand erfüllt sind, eben häufig nicht wird festgestellt werden können.

3. Selbst geschaffen

Von den selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen sind grds. die entgeltlich erworbenen Vermögensgegenstände abzugrenzen. Entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände sind stets zu aktivieren (§ 246 Abs. 1 Satz 1 HGB). Ein entgeltlicher Erwerb erfordert einen Leistungsaustausch am Markt.⁴ Dieser kann bspw. in einem Kauf, Tausch, der Übernahme von Schulden oder auch in einer Werklieferung⁵ bestehen. Die Zahlung von Gebühren für die Anmeldung von Patenten oder auch Kosten für einen Patentanwalt führen nicht dazu, dass ein immaterieller Vermögensgegenstand als entgeltlich erworben anzusehen wäre.⁶ Ein entgeltlicher Erwerb ist weiterhin auch dann zu bejahen, wenn der immaterielle Vermögensgegenstand durch den Erwerb erst geschaffen wird, etwa durch die Einräumung eines Nutzungsrechts oder einer Lizenz an dem immateriellen Vermögensgegenstand durch den Eigentümer des immateriellen Vermögensgegenstands.⁷

Immaterielle Vermögensgegenstände können grds. auch im Wege der **Sacheinlage** gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten oder im Wege einer **anderen Zuzahlung** in das Eigenkapital (§ 272 Abs. 4 HGB) entgeltlich erworben werden.⁸ Zudem ist auch die **Sachausschüttung** (auch verdeckte Gewinnausschüttung⁹) eines immateriellen Vermögensgegenstands kein Vorgang, der das Tatbestandsmerkmal „selbst geschaffen“ erfüllt.¹⁰ Werden immaterielle Vermögensgegenstände im Rahmen eines **Unternehmenskaufs** (asset deal) erworben, so sind die immateriellen Vermögensgegenstände als entgeltlich erworben anzusehen und sind mit dem auf sie allokierten Kaufpreis zu aktivieren.

Veräußerungsgeschäfte zwischen zum selben **Konzern** gehörenden Gesellschaften sind im Ergebnis ebenfalls als auf die Anschaffung eines immateriellen Vermögensgegenstands gerichtete Erwerbsgeschäfte anzusehen, die zu einer Aktivierungspflicht führen.¹¹ Zwar ist bei in denselben Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage so darzustellen, als ob es sich um ein einziges Unternehmen handeln würde (§ 297 Abs. 3 HGB); gleichwohl handelt es sich bei Veräußerungs- bzw. Anschaffungsgeschäften ungeachtet der im Konzern vorliegenden wirtschaftlichen Verbundenheit um Rechtsgeschäfte zwischen rechtlich selbständigen Rechtsträgern.¹² Allerdings wird bei Geschäften zwischen konzernverbundenen Unternehmen ein erhöhtes Augenmerk auf die Werthaltigkeit so erworbener immaterieller Vermögensgegenstände zu legen sein; ggf. ist eine unmittelbare außerplanmäßige Abschreibung auf den niedrigeren beizulegenden Wert vorzunehmen.¹³

1 Vgl. Kahle/Haas, WPg. 2010, 34 (35 f.).

2 Vgl. Schubert/Hutzler in Beck BilKomm.¹², § 255 HGB Rz. 489; aA Fasselt/Radde in Beck HdR, B 211 Rz. 69 (Stand Mai 2013).

3 So auch Freiberg in Haaker/Freiberg, PiR 2014, 120 (121).

4 Vgl. Hennrichs in MünchKomm. BilR, § 248 HGB Rz. 44.

5 UU kann eine Werklieferung auch als eigene Herstellung zu qualifizieren sein, vgl. Rz. 33.

6 Vgl. ADS⁶, § 248 HGB Rz. 18; Hennrichs in MünchKomm. BilR, § 248 HGB Rz. 45.

7 Vgl. R 5.5 Abs. 2 Satz 3 EStR; Hennrichs in MünchKomm. BilR, § 248 HGB Rz. 46. Vgl. zur bilanziellen Behandlung als immaterielle Vermögensgegenstände und der Abgrenzung zwischen „selbst geschaffen“ und „erworben“ bei Kryptowährungen (insbes. Bitcoin): Gerlach/Oser, DB 2018, 1541 ff.; Schmidt/Usinger in Beck BilKomm.¹², § 248 HGB Rz. 70 ff.

8 Vgl. ADS⁶, § 248 HGB Rz. 21. Vgl. auch BFH v. 24.3.1987 – I R 202/83, BStBl. II 1987, 705.

9 Vgl. Merkt in Baumbach/Hopt, HGB³⁹, § 248 Rz. 4.

10 Vgl. Hennrichs in MünchKomm. BilR, § 248 HGB Rz. 55.

11 Vgl. ADS⁶, § 248 HGB Rz. 15; Hennrichs in MünchKomm. BilR, § 248 HGB Rz. 52; Ballwieser in MünchKomm. HGB³, § 248 Rz. 37.

12 Vgl. Hennrichs in MünchKomm. BilR, § 248 HGB Rz. 52.

13 Vgl. ADS⁶, § 248 HGB Rz. 15. In steuerlicher Hinsicht wären bei der Veräußerung des immateriellen Wirtschaftsguts durch eine Kapitalgesellschaft an eine nahe stehende Person zu einem überhöhten oder zu niedrigen Preis die Grundsätze von verdeckter Einlage/verdeckter Gewinnausschüttung zu prüfen.

- 31 Der Umkehrschluss, dass jeder unentgeltliche Erwerb als „selbst geschaffen“ gilt, darf nicht gezogen werden. Vielmehr sind erworbene immaterielle Vermögensgegenstände – unabhängig von ihrer Ent- oder Unentgeltlichkeit – grds. zu aktivieren.¹ Bspw. liegt in der **Schenkung** eines immateriellen Vermögensgegenstands zwar kein entgeltlicher Erwerb desselben vor, allerdings ist dieser dennoch nicht selbst geschaffen und unterliegt damit nicht insoweit eindeutigem Wortlaut des Gesetzes der Aktivierungspflicht des § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB.²
- 32 „**Selbst geschaffen**“ meint im Ergebnis, dass der immaterielle Vermögensgegenstand grds. aus eigener Herstellung stammen muss. Als Grobabgrenzung führt damit der Anfall von Anschaffungskosten nach § 255 Abs. 1 HGB zu einem nicht unter § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB fallenden Vermögensgegenstand, der Anfall von Herstellungskosten nach § 255 Abs. 2 HGB (iVm. § 255 Abs. 2a Satz 1 HGB) für einen immateriellen Vermögensgegenstand dagegen zu einem unter den Gesichtspunkten des § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB zu prüfenden Fall.
- 33 Gleichwohl dürfte auch die (unechte) **Auftragsherstellung** als eigene Herstellung anzusehen sein, wenn der Auftraggeber den Herstellungsvorgang unter wirtschaftlicher Betrachtungsweise bestimmt. Ein solcher Fall dürfte insbes. zu bejahen sein, wenn der Auftragnehmer aufgrund eines Dienst- (§ 611 BGB) oder Geschäftsbesorgungsvertrags (§ 675 BGB) für den Auftraggeber tätig wird.³ Aber auch bei einem Werkvertrag (§ 631 BGB) kann der Auftraggeber als Hersteller anzusehen sein, wenn bei diesem die wesentliche Planung und Gestaltung des Werks liegt und dieser letzten Endes das Herstellungsrisiko trägt.⁴
- 34 Erhalten Arbeitnehmer für Erfindungen, die diese im Rahmen eines Dienstverhältnisses zum Arbeitgeber machen (sog. gebundene Erfindungen), nach dem Gesetz über **Arbeitnehmererfindungen**⁵ eine angemessene Erfindervergütung, so sind diese Aufwendungen für den Arbeitgeber nicht als entgeltlicher Erwerb einer Erfindung von einem fremden Dritten zu werten.⁶ Macht der Arbeitnehmer die Erfindung hingegen nicht im Rahmen seines Dienstverhältnisses (sog. freie Erfindungen) und erwirbt der Arbeitgeber diese entgeltlich, so liegt eine Anschaffung mit einhergehender Aktivierungspflicht nach § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB vor.⁷

4. Anlagevermögen

- 35 Der Anwendungsbereich des § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB ist nur eröffnet, wenn es sich um immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens handelt. Als Anlagevermögen sind nur Gegenstände auszuweisen, die bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen (§ 247 Abs. 2 HGB). Gehören die entsprechenden immateriellen Vermögensgegenstände daher zum **Umlaufvermögen**, besteht kein Aktivierungswahlrecht, sondern vielmehr eine Aktivierungspflicht gem. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB.⁸ Insbes. wenn immaterielle Vermögensgegenstände im Auftrag erstellt werden, dürften diese beim Auftragnehmer üblicherweise dem Umlaufvermögen zuzuordnen sein. Gleichwohl sind auch hier Forschungskosten nicht Teil der Herstellungskosten (§ 255 Abs. 2 Satz 4 HGB).

5. Aktivierungswahlrecht

- 36 Gem. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB sind sämtliche Vermögensgegenstände in den Jahresabschluss aufzunehmen, sofern gesetzlich nichts anderes bestimmt ist. § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB durchbricht diesen Grundsatz, indem für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände die eigentlich von § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB angeordnete Aktivierungspflicht durch ein **Aktivierungswahlrecht** ersetzt wird.
- 37 Nach erstmaliger Ausübung des Aktivierungswahlrechts ist zukünftig das Gebot der **Ansatzstetigkeit** (§ 246 Abs. 3 HGB) zu beachten, dh. das Wahlrecht kann nicht für jeden neuen selbst geschaffenen immateriellen

¹ Vgl. DRS 24.39.

² Vgl. *Hennrichs* in MünchKomm. BilR, § 248 HGB Rz. 59; *aA ADS*⁶, § 248 HGB Rz. 19; *Ballwieser* in MünchKomm. HGB³, § 248 Rz. 46; *Böcking/Gros* in Ebenroth/Boujong ua., HGB⁴, § 248 Rz. 21; *Schmidt/Usinger* in Beck BilKomm.¹², § 248 HGB Rz. 13.

³ Vgl. *Hennrichs* in MünchKomm. BilR, § 248 HGB Rz. 48.

⁴ Vgl. *ADS*⁶, § 248 HGB Rz. 22; vgl. für in Auftrag erstellte Software: IDW RS HFA 11 nF Rz. 10; vgl. für Auftragsentwicklungen in der Automobilzulieferindustrie: *Ernsting/Fellinger*, Ubg 2008, 771 ff.; *Prinz/Otto*, DStR 2017, 275 ff.

⁵ Gesetz über Arbeitnehmererfindungen v. 25.7.1957, BGBl. I 1957, S. 756, zuletzt geändert durch Gesetz v. 31.7.2009, BGBl. I 2009, 2521.

⁶ Vgl. auch *Ballwieser* in MünchKomm. HGB³, § 248 Rz. 36; *aA ADS*⁶, § 248 HGB Rz. 18; *Hennrichs* in MünchKomm. BilR, § 248 HGB Rz. 56.

⁷ Vgl. *Ballwieser* in MünchKomm. HGB³, § 248 Rz. 36.

⁸ Vgl. *ADS*⁶, § 248 HGB Rz. 23.

Vermögensgegenstand gesondert ausgeübt werden. Eine Abweichung vom Stetigkeitsgebot ist nur in begründeten Ausnahmefällen möglich, etwa wenn hierdurch ein besseres Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft vermittelt wird oder wenn eine Anpassung an konzerneinheitliche Bilanzierungsmethoden erfolgen soll.¹ Darüber hinaus wird wohl häufig auch mit guten Gründen argumentiert werden können, dass es sich bei verschiedenen Forschungs- und Entwicklungsprojekten um schwer vergleichbare singuläre Einzelfälle handelt und somit eine Ausnahme vom Stetigkeitsgebot vorliegt.² Im Ergebnis dürfte es sich sodann häufig um eine projektspezifische Stetigkeit handeln, wonach das Stetigkeitsgebot insbes. bei vergleichbaren Forschungs- und Entwicklungsprojekten zur Anwendung gelangt.³

Wenn von dem Aktivierungswahlrecht des § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB Gebrauch gemacht wird, so gilt für Kapitalgesellschaften und diesen nach § 264a HGB gleichgestellte Gesellschaften für den insoweit nicht verrechneten Aufwand eine **Ausschüttungssperre** (§ 268 Abs. 8 Satz 1 HGB, vgl. § 268 HGB Rz. 89 f.). Demnach dürfen Gewinne nur ausgeschüttet werden, wenn die nach der Ausschüttung verbleibenden frei verfügbaren Rücklagen zuzüglich eines Gewinnvortrags und abzüglich eines Verlustvortrags mindestens den insgesamt angesetzten Beträgen abzüglich der hierfür gebildeten passiven latenten Steuern entsprechen. Da das ursprünglich in § 248 Abs. 2 HGB aF verankerte Aktivierungsverbot selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände den Gläubigerschutz sicherstellen sollte, weil der Wert selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände nur schwer zu ermitteln sei, ist unter dem Gesichtspunkt der Informationsfunktion grds. eine Aktivierung aller Vermögensgegenstände geboten. Durch die Ausschüttungssperre soll daher ein Spagat zwischen Gläubigerschutz (Ausschüttungssperre) und Informationsfunktion (Aktivierungsmöglichkeit) gelingen. Ausschüttungsgesperrte Beträge nach § 268 Abs. 8 HGB dürfen auch nicht im Rahmen eines Gewinnabführungsvertrags an ein anderes Unternehmen abgeführt werden (**Abführungssperre**, § 301 Satz 1 AktG). Dies ist insbes. im Rahmen einer ertragsteuerlichen Organschaft von Relevanz, vgl. hierzu Anhang 1 zu §§ 238–263 HGB Rz. 33 f.

Wird von dem Aktivierungswahlrecht des § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB Gebrauch gemacht, hat das Unternehmen (sofern ein Anhang aufzustellen ist) im **Anhang** den Gesamtbetrag der Forschungs- und Entwicklungskosten des Geschäftsjahres und den davon auf selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens entfallenden Betrag anzugeben (§ 285 Nr. 22 HGB). Kleine Kapitalgesellschaften (§ 267 Abs. 1 HGB) brauchen die Anhangangabe des § 285 Nr. 22 HGB nicht zu machen (§ 288 Abs. 1 HGB).

6. Bewertung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände

Gem. § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB sind Vermögensgegenstände, also auch immaterielle Vermögensgegenstände, höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um planmäßige und außerplanmäßige Abschreibungen, anzusetzen. Im vorliegenden Kontext ist insbes. die Ermittlung der Herstellungskosten von Relevanz, die sich für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände nach § 255 Abs. 2 HGB richtet (§ 255 Abs. 2a Satz 1 HGB). Zu den Herstellungskosten immaterieller Vermögensgegenstände gehören dabei auch nachträgliche Herstellungskosten, die ggf. von aufwandswirksam zu erfassenden Erhaltungsaufwendungen abgegrenzt werden müssen.⁴ Vgl. allgemein zu den Komponenten von Herstellungskosten § 255 Rz. 51 ff.

Gem. § 255 Abs. 2 Satz 4 HGB dürfen Forschungskosten generell nicht in die Ermittlung der Herstellungskosten einbezogen werden. Demnach ist eine **Abgrenzung von Forschungs- und Entwicklungskosten** notwendig.⁵ Forschung ist dabei definiert als „die eigenständige und planmäßige Suche nach neuen wissenschaftlichen oder technischen Erkenntnissen oder Erfahrungen allgemeiner Art, über deren technische Verwertbarkeit und wirtschaftliche Erfolgsaussichten grds. keine Aussagen gemacht werden können“ (§ 255 Abs. 2a Satz 3 HGB). „Entwicklung ist die Anwendung von Forschungsergebnissen oder von anderem Wissen für die Neuentwicklung von Gütern oder Verfahren oder die Weiterentwicklung von Gütern oder Verfahren mittels wesentlicher Änderungen“ (§ 255 Abs. 2a Satz 2 HGB). Wenn Forschung und Entwicklung nicht zuverlässig voneinander unterschieden werden können, scheidet eine Aktivierung schon aus diesem Grund aus (§ 255 Abs. 2a Satz 4 HGB).

Immaterielle Vermögensgegenstände können abnutzbar oder nicht abnutzbar sein.⁶ Bei Abnutzbarkeit und Nutzung des Aktivierungswahlrechts aus § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB sind planmäßige Abschreibungen über

¹ Vgl. *Bertram* in *Haufe BilKomm.*¹⁰, § 248 HGB Rz. 39.

² Vgl. *Merk* in *Baumbach/Hopt*, HGB³⁹, § 248 Rz. 3.

³ Vgl. *Rohleder*, DB 2016, 1645 (1647).

⁴ Vgl. hierzu *Bertram* in *Haufe BilKomm.*¹⁰, § 248 HGB Rz. 24 und zu einem Beispielsfall *Lüdenbach*, *StuB* 2010, 361 f.

⁵ Vgl. hierzu im Einzelnen zB *Kahle/Haas*, *WPg.* 2010, 34 (36 ff.).

⁶ Vgl. *Köhler*, *StBp.* 2014, 285 (288); *Cremer*, *NWB Beil.* 4/2018, 38 (41).

die voraussichtliche betriebliche **Nutzungsdauer** abzusetzen (§ 253 Abs. 3 Satz 1 HGB). Die Nutzungsdauer ist vorsichtig zu schätzen (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB).

II. Ansatzverbote für bestimmte selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (Abs. 2 Satz 2)

- 43 Selbst geschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten und vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens unterliegen einem expliziten **Aktivierungsverbot**. Das Vollständigkeitsprinzip gem. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB wird insoweit durchbrochen. Hintergrund der Regelung ist, dass die genannten (immateriellen) Gegenstände nicht hinreichend klar vom Geschäfts- oder Firmenwert abgegrenzt werden können und aus Vorsichtsgründen daher eine Aktivierung unterbleiben soll.¹ Aber auch dann, wenn im Einzelfall eine Abgrenzung vom Geschäfts- oder Firmenwert möglich sein sollte, kommt eine Aktivierung nicht in Frage.²
- 44 Als **Marke** können alle Zeichen, insbes. Wörter, Abbildungen, Buchstaben, Zahlen, Hörzeichen, dreidimensionale Gestaltungen einschließlich der Form einer Ware oder ihrer Verpackung sowie sonstige Aufmachungen einschließlich Farben und Farbzusammenstellungen geschützt werden, die geeignet sind, Waren oder Dienstleistungen eines Unternehmens von denjenigen anderer Unternehmen zu unterscheiden (§ 3 Abs. 1 MarkG).
- Ein **Drucktitel** ist die besondere Bezeichnung, unter der ein Druckerzeugnis (zB Zeitschrift oder Zeitung) veröffentlicht wird.³
- Unter **Verlagsrecht** wird das Recht eines Verlags verstanden, ein geistiges Werk zu vervielfältigen und zu verbreiten (§ 8 VerlG).
- Unter einer **Kundenliste** ist eine Sammlung von Informationen in Bezug auf aktuelle und potenzielle Abnehmer der Leistungen eines Unternehmens zu verstehen, die von dem Unternehmen für die Generierung von Umsatz genutzt wird (insbes. durch Werbung in Form gezielter Anschreiben oder Anrufe).⁴
- 45 Den explizit genannten Vermögensgegenständen **vergleichbare Vermögensgegenstände** sind grds. ebenfalls solche, die nicht zuverlässig vom Geschäfts- oder Firmenwert bzw. der Entwicklung des Unternehmens als Ganzem abgegrenzt werden können.⁵
- 46 Werden Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare Vermögensgegenstände **entgeltlich erworben**, sind diese, soweit sie einen Vermögensgegenstand darstellen, gem. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB aktivierungspflichtig. § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB greift insoweit nicht.⁶

D. Behandlung selbst geschaffener immaterieller Wirtschaftsgüter im Steuerrecht

I. Maßgeblichkeitsgrundsatz

- 47 Aufgrund des **Maßgeblichkeitsgrundsatzes** (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG) gelten die Bestimmungen des § 248 HGB grds. auch für die Steuerbilanz. Dies gilt zunächst für die Bestimmungen des § 248 Abs. 1 sowie § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB, da diesbezüglich keine abweichenden steuerlichen Vorschriften bestehen. Bzgl. immaterieller Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens bestimmt § 5 Abs. 2 EStG allerdings, dass diese nur dann anzusetzen sind, wenn sie entgeltlich erworben wurden. Das insoweit bestehende Aktivierungswahlrecht der Handelsbilanz führt folglich **nicht** zu einem steuerlichen Aktivierungsgebot.⁷
- 48 Insoweit vom Aktivierungswahlrecht nach § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB Gebrauch gemacht wird, sind aufgrund des steuerlichen Aktivierungsverbots aus § 5 Abs. 2 EStG **passive latente Steuern** in der Handelsbilanz anzusetzen.

1 Vgl. BT-Drucks. 16/10067, 50.

2 Vgl. *Hennrichs* in MünchKomm. BilR, § 248 HGB Rz. 34.

3 Vgl. *Hennrichs* in MünchKomm. BilR, § 248 HGB Rz. 33.

4 Vgl. *Lüdenbach*, StuB 2010, 361 (362).

5 Vgl. DRS 24.56; *Merk* in Baumbach/Hopt, HGB³⁹, § 248 Rz. 4; *Hennrichs* in MünchKomm. BilR, § 248 HGB Rz. 32; *Bertram* in Haufe BilKomm.¹⁰, § 248 HGB Rz. 53.

6 Vgl. *Hennrichs* in MünchKomm. BilR, § 248 HGB Rz. 35.

7 Vgl. auch BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 – S 2133//09/10001 – DOK 2010/0188935, BStBl. I 2010, 239 Rz. 3.

Für die Tatbestandsmerkmale aus § 5 Abs. 2 EStG, **Immaterialität** (Rz. 23 f.) und **Anlagevermögen** (Rz. 35) bzw. dessen Abgrenzung zum Umlaufvermögen, wird auf die entsprechenden Ausführungen im handelsrechtlichen Teil verwiesen.

II. Wirtschaftsgut

Die Begriffe Vermögensgegenstand (Rz. 25 ff.) und (aktives) Wirtschaftsgut werden weitgehend gleichgesetzt.¹ Gleichwohl ist der Begriff des (aktiven) Wirtschaftsguts etwas weiter gefasst als derjenige des Vermögensgegenstands.² Während ein Vermögensgegenstand **selbständig verwertbar** sein muss, ist für ein Wirtschaftsgut die **selbständige Bewertbarkeit** ausreichend.³

Deutlich wird dies am Beispiel des **Geschäfts- oder Firmenwerts**. Handelsrechtlich stellt dieser grds. keinen Vermögensgegenstand dar (Fiktion eines Vermögensgegenstands nur bei entgeltlichem Erwerb gem. § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB). Bilanzsteuerrechtlich qualifiziert er (zumindest bei entgeltlichem Erwerb) hingegen als Wirtschaftsgut.⁴ Im Hinblick auf die Aktivierung eines selbst geschaffenen (originären) Geschäfts- oder Firmenwerts kann dies aber dahinstehen, da steuerrechtlich bei nicht entgeltlichem Erwerb ohnehin ein Ansatzverbot besteht und insoweit auch keine Unterschiede zwischen handels- und steuerbilanzieller Vorgehensweise auftreten.

III. Entgeltlicher Erwerb

Ein entgeltlicher Erwerb liegt grds. dann vor, wenn ein abgeleiteter Erwerb von einem Dritten mit Erbringung einer Gegenleistung vorliegt.⁵ Generell ist ein solcher entgeltlicher Erwerb zu bejahen, wenn das immaterielle Wirtschaftsgut durch einen Hoheitsakt oder ein Rechtsgeschäft gegen Hingabe einer bestimmten Gegenleistung übergegangen oder eingeräumt worden ist.⁶

Die Trennung von Privat- und Betriebsvermögen bzw. gesellschaftsrechtlichem und betrieblichem Bereich hat Vorrang gegenüber § 5 Abs. 2 EStG.⁷ Folglich sind die steuerrechtlichen Vorschriften über **Einlagen und Entnahmen** gegenüber § 5 Abs. 2 EStG vorrangig.⁸ Das Aktivierungsverbot des § 5 Abs. 2 EStG findet insoweit also keine Anwendung.⁹ Auch der Erwerb des immateriellen Wirtschaftsguts durch **verdeckte Gewinnausschüttung** ist kein entgeltlicher Erwerb.¹⁰ Dennoch besteht eine Aktivierungspflicht beim Empfänger der verdeckten Gewinnausschüttung (insoweit Betriebsvermögen), weil § 5 Abs. 2 EStG nicht eingreift.¹¹ Gleiches gilt im umgekehrten Fall auch für die **verdeckte Einlage** eines immateriellen Wirtschaftsguts.¹²

Der **unentgeltliche Erwerb** sowie die **eigene Herstellung** eines immateriellen Wirtschaftsguts stellen keinen entgeltlichen Erwerb dar.¹³ Wenn für den Erwerb eines immateriellen Wirtschaftsguts zwar Aufwendungen getätigt wurden, diese allerdings lediglich Arbeitsaufwand oder sonstiger Aufwand, zB Honorar für Dienstleistungen, für einen im Betrieb selbst geschaffenen Wert oder Vorteil sind, liegt insoweit ebenfalls kein entgeltlicher Erwerb eines immateriellen Wirtschaftsguts vor.¹⁴

1 Vgl. BFH v. 7.8.2000 – GrS 2/99, BStBl. II 2000, 632; BFH v. 14.3.2006 – I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812; *Weber-Grellet* in Schmidt, EStG³⁹, § 5 Rz. 93; *Anzinger* in HHR, § 5 EStG Rz. 1765 (Stand Jan. 2019).

2 Vgl. *Kahle/Günter* in Schmiel/Breithecker, Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 2008, 69 (78).

3 Vgl. im Einzelnen zu einer Abgrenzung von Vermögensgegenstand und Wirtschaftsgut: *Kahle/Günter* in Schmiel/Breithecker, Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 2008, 69 ff.

4 Vgl. BFH v. 12.7.2007 – X R 5/05, BStBl. II 2007, 959; *Weber-Grellet* in Schmidt, EStG³⁹, § 5 Rz. 222.

5 Vgl. BFH v. 3.8.1993 – VIII R 37/92, BStBl. II 1994, 444; *Weber-Grellet* in Schmidt, EStG³⁹, § 5 Rz. 190; *Reddig* in Kirchhof, EStG¹⁹, § 5 Rz. 86.

6 Vgl. R 5.5 Abs. 2 Satz 2 EStR.

7 Vgl. *Weber-Grellet* in Schmidt, EStG³⁹, § 5 Rz. 164, 201; *Reddig* in Kirchhof, EStG¹⁹, § 5 Rz. 90.

8 Vgl. zB BFH v. 26.5.1994 – IV B 33/93, BFH/NV 1995, 102; *Weber-Grellet* in Schmidt, EStG³⁹, § 5 Rz. 164; *Anzinger* in HHR, § 5 EStG Rz. 1773 (Stand Jan. 2019); *Lutz/Schlag* in HdJ, II/2 Rz. 131 (Stand März 2017).

9 Vgl. R 5.5 Abs. 2 Satz 1, Abs. 3 Satz 3 EStR.

10 Vgl. BFH v. 25.11.1976 – IV R 90/72, BStBl. II 1977, 467; *Weber-Grellet* in Schmidt, EStG³⁹, § 5 Rz. 201.

11 Vgl. BFH v. 20.8.1986 – I R 150/82, BStBl. II 1987, 455; *Weber-Grellet* in Schmidt, EStG³⁹, § 5 Rz. 201.

12 Vgl. BFH v. 20.8.1986 – I R 150/82, BStBl. II 1987, 455; *Weber-Grellet* in Schmidt, EStG³⁹, § 5 Rz. 204.

13 Vgl. *Weber-Grellet* in Schmidt, EStG³⁹, § 5 Rz. 196.

14 Vgl. zur Abgrenzung auch BFH v. 26.2.1975 – I R 72/73, BStBl. II 1976, 13.

Die **Schenkung** eines immateriellen Wirtschaftsguts stellt einen unentgeltlichen Erwerb dar,¹ womit das Aktivierungsgebot des § 5 Abs. 2 EStG grds. nicht greift. Gleichwohl dürfte in einem solchen Fall üblicherweise ohnehin eine Einlage vorliegen,² die gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG grds. zum Teilwert zu bewerten ist.

IV. Exkurs: Immaterielle Wirtschaftsgüter und BEPS

- 55 Im Rahmen der OECD-Bemühungen um eine Eindämmung von „Base Erosion and Profit Shifting“ (BEPS) spielen immaterielle Wirtschaftsgüter eine zentrale Rolle. Im Rahmen der BEPS-Aktionspläne 8–10³ wurde die Verrechnungspreisbestimmung zwischen nahe stehenden Personen bei immateriellen Wirtschaftsgütern grundlegenden Anpassungen unterzogen. Hiernach erfolgt die Zurechnung von Erfolgsbeiträgen aus immateriellen Wirtschaftsgütern auf Basis der sog. DEMPE-Kriterien (Entwicklung [*development*], Verbesserung und Weiterentwicklung [*enhancement*], Instandhaltung und Pflege/Werterhaltung [*maintenance*], Schutz [*protection*] sowie Ausbeutung/Fruchtziehung [*exploitation*]). Der OECD-Begriff des *intangible* weist starke Überschneidungen zu den Begriffen des immateriellen Vermögensgegenstands/Wirtschaftsguts auf.⁴
- Gleichwohl ist allerdings grds. festzuhalten, dass die bilanzielle Erfassung von immateriellen Vermögensgegenständen/Wirtschaftsgütern losgelöst von der Zurechnung von Erfolgsbeiträgen aus diesen Wirtschaftsgütern nach Verrechnungspreisgrundsätzen zu sehen ist.⁵ So können insbes. auch nicht bilanzierte immaterielle Vermögensgegenstände/Wirtschaftsgüter für die Verrechnungspreisbildung und Gewinnzuordnung auf Betriebsstätten relevant sein, da diese unabhängig von der bilanziellen Erfassung Ertragspotenzial haben können.⁶ Darüber hinaus haben die überarbeiteten OECD-Grundsätze auch keinen Einfluss auf die Zurechnung des rechtlichen und wirtschaftlichen Eigentums an immateriellen Vermögensgegenständen (§ 246 HGB) und Wirtschaftsgütern (§ 39 AO) nach nationalen Maßstäben.

E. Behandlung selbst geschaffener immaterieller Vermögenswerte nach IFRS

I. Aufwendungen für die Gründung eines Unternehmens, die Eigenkapitalbeschaffung und den Abschluss von Versicherungsverträgen

- 56 **Gründungs- und Anlaufkosten** dürfen nicht aktiviert, sondern müssen als Aufwand erfasst werden (IAS 38.69 [a]).⁷ Unter Gründungs- und Anlaufkosten werden hierbei Rechts- und sonstige Kosten verstanden, die bei der Gründung einer juristischen Einheit⁸ anfallen. Weiterhin fallen auch Ausgaben für die Gründung einer Betriebsstätte oder eines neuen Geschäfts, Kosten für die Aufnahmen neuer Tätigkeitsbereiche sowie für die Einführung neuer Produkte oder Verfahren unter diese Begrifflichkeit.
- 57 Aufwendungen im Zusammenhang mit der **Beschaffung von Eigenkapital** sind vom Eigenkapital abzuziehen (IAS 32.35). Kosten, die bei der Ausgabe oder dem Erwerb eigener Eigenkapitalinstrumente entstehen, sind hiervon erfasst, soweit diese dem Eigenkapitalinstrument direkt zugerechnet werden können (IAS 32.37). Beispiele für dahingehende Kosten sind Register- oder andere behördliche Gebühren, Beratungskosten, Druckkosten und auch eventuelle Finanztransaktionssteuern. Von dieser Regelung dürften wohl nur externe Kosten gegenüber Dritten erfasst sein.⁹ Wird eine Eigenkapitaltransaktion geplant, aber nicht durchgeführt, sind diesbezüglich angefallene Kosten dagegen als Aufwand abzugsfähig (IAS 32.37).

1 Vgl. Schmidt/Usinger in Beck BilKomm.¹², § 248 HGB Rz. 42.

2 Vgl. Weber-Grellet in Schmidt, EStG³⁹, § 5 Rz. 196.

3 Vgl. OECD/G20, Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8–10: 2015 Final Reports.

4 Vgl. zu einer Gegenüberstellung der Begrifflichkeiten Krüger, DStZ 2016, 64 ff.

5 Vgl. OECD/G20, Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8–10: 2015 Final Reports, Rz. 6.12, 6.13. So auch Krüger, DStZ 2016, 64 (68 f.). Damit ist es für Verrechnungspreis Zwecke auch irrelevant, dass im nationalen Bilanzsteuerrecht ein Aktivierungsverbot für selbst erstellte immaterielle Wirtschaftsgüter (§ 5 Abs. 2 EStG) besteht, vgl. Mucic/Schlie/Schulz in FS Haarmann, 2015, 715 (733).

6 Vgl. zur Diskussion Engelen, DB 2020, 251 (254).

7 Eine Ausnahme besteht nach IAS 38.69 (a) nur dann, wenn es sich um Ausgaben handelt, die in den Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Gegenstands der Sacheinlagen iSd. IAS 16 enthalten sind.

8 Für Nicht-Kapitalgesellschaften fehlt es an expliziten Ausführungen, wobei eine analoge Anwendung des IAS 38.69 (a) auch auf diese geboten erscheint, vgl. Hömberg/König/Gallasch in BKT, Bilanzrecht, § 248 HGB Rz. 512 (Stand Jun. 2016).

9 Vgl. Hömberg/König/Gallasch in BKT, Bilanzrecht, § 248 HGB Rz. 514 (Stand Jun. 2016); Ballwieser in Münch-Komm. HGB³, § 248 Rz. 52.

Insoweit entsprechende Eigenkapitalbeschaffungskosten nach IAS 32 vom Eigenkapital abzusetzen sind, unterscheidet sich die Vorgehensweise gegenüber derjenigen nach HGB, wonach Eigenkapitalbeschaffungskosten aufwandswirksam zu erfassen sind (§ 248 Abs. 1 Nr. 2 HGB, s. Rz. 16 ff.).

Die Behandlung von **Versicherungsverträgen** ist in IFRS 4 grds. nur für Versicherungsgeber geregelt. Direktversicherungsverträge, die ein Versicherungsnehmer abschließt, sind grds. vom Anwendungsbereich dieses Standards ausgenommen (IFRS 4.4 [f]). Insoweit findet sich in den IFRS keine explizite Regelung zur Behandlung von Aufwendungen (Abschlusskosten) im Zusammenhang mit Versicherungsverträgen durch den Versicherungsnehmer. Gleichwohl wird in der Literatur vertreten, dass im Ergebnis ein Wahlrecht zwischen aufwandswirksamer Erfassung und Verteilung über die Vertragslaufzeit besteht.¹ Mit Wirkung zum 1.1.2021 wird IFRS 4 durch IFRS 17 ersetzt werden.

II. Selbst geschaffene immaterielle Vermögenswerte des Anlagevermögens

Die Bilanzierung immaterieller Vermögenswerte ist in **IAS 38** geregelt. Insoweit ein anderer Standard speziellere Regelungen enthält, geht dieser jedoch vor (bspw. IAS 2 und 11 für immaterielle Vermögenswerte, die von einem Unternehmen zum Verkauf im normalen Geschäftsgang gehalten werden [dh. die üblicherweise **Umlaufvermögen** darstellen], IAS 38.3).

Ein **immaterieller Vermögenswert** ist nach IAS 38.8 ein identifizierbarer, nicht monetärer Vermögenswert ohne physische Substanz. Ein Vermögenswert wiederum stellt eine Ressource dar, die aufgrund von Ereignissen in der Vergangenheit von einem Unternehmen beherrscht wird (Verfügungsgewalt) und von der erwartet wird, dass dem Unternehmen durch sie ein zukünftiger wirtschaftlicher Nutzen zufließt (IAS 38.8). Im Ergebnis muss ein immaterieller Vermögenswert damit **identifizierbar** sein (dh. separierbar oder aus vertraglichen oder gesetzlichen Rechten entstehend, IAS 38.12), es muss **Verfügungsgewalt** über diesen bestehen (dh. Verschaffbarkeit des künftigen wirtschaftlichen Nutzens sowie Beschränkung des Zugriffs Dritter auf diesen Nutzen, IAS 38.13) und es muss ein **künftiger wirtschaftlicher Nutzen** aus diesem Vermögenswert erzielbar sein (dh. bspw. Erlöse aus dem Verkauf von Produkten oder Kosteneinsparungen, IAS 38.17).

Ein immaterieller Vermögenswert ist dann anzusetzen, wenn es wahrscheinlich ist, dass dem Unternehmen der zukünftige wirtschaftliche Nutzen aus ihm zufließen wird, und die Anschaffungs- oder Herstellungskosten verlässlich bewertet werden können (IAS 38.21).² Grds. besteht nach IAS 38 unabhängig davon, ob ein immaterieller Vermögenswert entgeltlich erworben oder selbst geschaffen wurde, ein **Aktivierungsgebot**. Gleichwohl führt auch IAS 38 aus, dass es schwierig zu beurteilen sein kann, ob ein selbst geschaffener immaterieller Vermögenswert angesetzt werden kann, da insoweit Probleme bei der Feststellung der Identifizierbarkeit und auch der verlässlichen Bestimmung der Herstellungskosten bestehen können (IAS 38.51). Daher hat ein Unternehmen den Erstellungsprozess eines immateriellen Vermögenswerts in eine Forschungsphase und eine Entwicklungsphase zu unterteilen (IAS 38.52). Die der Forschungsphase zuzuordnenden Ausgaben sind als **Aufwand** zu erfassen (IAS 38.54), da insoweit typisiert unterstellt wird, dass der Nachweis eines künftigen wirtschaftlichen Nutzens nicht möglich ist (IAS 38.55). Ist eine Abgrenzung zwischen Forschungs- und Entwicklungsphase nicht möglich, sind sämtliche Aufwendungen der Forschungsphase zuzurechnen und damit als Aufwand zu behandeln (IAS 38.53). Aufgrund der Schwierigkeit einer zweifelsfreien, objektiven Abgrenzung zwischen Forschungs- und Entwicklungsphase, besteht faktisch ein erheblicher **Ermessensspielraum** für den Bilanzierenden, mithin sogar ein **faktisches Aktivierungswahlrecht**.³

Als Forschungsaktivitäten, deren Aufwendungen der **Forschungsphase** zuzurechnen sind, gelten hierbei insbesondere Aktivitäten, die auf die Erlangung neuer Erkenntnisse ausgerichtet sind, die Suche, Beurteilung und Auswahl von Anwendungen für Forschungsergebnisse oder die Suche nach Alternativen für Materialien, Vorrichtungen, Produkte, Verfahren, Systeme und Dienstleistungen (IAS 38.56). Als der **Entwicklungsphase** zuzurechnende Entwicklungsaktivitäten gelten in Abgrenzung zu obigem hingegen der Entwurf, die Konstruktion und das Testen von Prototypen und Modellen vor der eigentlichen Produktion oder Nutzung, der Entwurf von Werkzeugen, Spannvorrichtungen, Prägestempeln und Gussformen unter Verwendung neuer Technologien, der Entwurf, die Konstruktion und der Betrieb bestimmter Pilotanlagen oder der Entwurf, die

¹ Vgl. *Förschle/Usinger* in Beck BilKomm.⁹, § 248 HGB Rz. 61; *Ballwieser* in MünchKomm. HGB³, § 248 Rz. 52.

² Besonderheiten bzgl. des Ansatzes immaterieller Vermögenswerte bestehen dann, wenn diese im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses erworben werden. Insoweit sind die besonderen Vorschriften des IFRS 3 zu berücksichtigen.

³ Vgl. *Rosien/Weller* in Merkt/Probst/Fink, Rechnungslegung nach HGB und IFRS, 2017, 395 Rz. 437.

Konstruktion und das Testen ausgewählter Alternativen für neue und verbesserte Materialien, Vorrichtungen, Produkte, Verfahren, Systeme und Dienstleistungen (IAS 38.59).

- 63 Ein aus der Entwicklung entstehender immaterieller Vermögenswert kann weiterhin nur dann aktiviert werden, wenn folgende Bedingungen erfüllt sind (IAS 38.57):
- Die Fertigstellung des immateriellen Vermögenswerts kann technisch soweit realisiert werden, dass er genutzt oder verkauft werden kann,
 - das Unternehmen beabsichtigt, den immateriellen Vermögenswert fertigzustellen, zu nutzen oder zu verkaufen,
 - das Unternehmen ist fähig, den immateriellen Vermögenswert zu nutzen oder zu verkaufen,
 - die Art und Weise, wie ein immaterieller Vermögenswert einen künftigen wirtschaftlichen Nutzen erzielen wird, kann nachgewiesen werden (zB Nachweis eines Marktes für den immateriellen Vermögenswert oder Nachweis des internen Nutzens),
 - adäquate technische, finanzielle und sonstige Ressourcen zum Abschluss der Entwicklung sind verfügbar und
 - das Unternehmen ist fähig, die dem immateriellen Vermögenswert während seiner Entwicklung zurechenbaren Ausgaben verlässlich zu bewerten.

III. Ansatzverbote für bestimmte selbst geschaffene immaterielle Vermögenswerte

- 64 Analog zu § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB besteht nach IAS 38.63 ein explizites Ansatzverbot für selbst geschaffene Markennamen, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten sowie ihrem Wesen nach ähnliche Sachverhalte. Begründet wird dies – wie nach HGB – damit, dass diese Vermögenswerte nicht von Ausgaben für die Entwicklung des Unternehmens als Ganzem, also vom selbst geschaffenen Geschäfts- oder Firmenwert abgegrenzt werden können (IAS 38.64).

F. Ausgewählte Einzelfälle

I. Software und Websites

1. Handels- und Steuerrecht

- 65 **Software** kann grob unterschieden werden in Firmware (fest mit dem Computer verbundene Programmbausteine, zB BIOS), Systemsoftware (insbes. Betriebssysteme wie etwa Microsoft Windows) sowie in Anwendungssoftware (etwa Textverarbeitungs- oder Tabellenkalkulationsprogramme).¹ Anwendungssoftware wiederum kann unterschieden werden in Individual- und Standardsoftware. Während Firmware als unselbstständiger Teil der Hardware als Sachanlagevermögen zu erfassen ist, ist System- und Anwendungssoftware aufgrund ihrer selbständigen Verwertbarkeit losgelöst von der Hardware als immaterieller Vermögensgegenstand zu erfassen.²

Computerprogramme, die keine Befehlsstruktur, sondern lediglich allgemein bekannte und für jedermann zugängliche Daten enthalten, stellen allerdings regelmäßig materielle Wirtschaftsgüter dar.³ Gleichwohl können Datensammlungen aber aus anderen rechtlichen Gesichtspunkten heraus als immaterielle Wirtschaftsgüter qualifizieren, zB im Falle von Adresssammlungen oder Kundenkarteien.⁴ Trivialprogramme und wie diese zu behandelnde Software mit Anschaffungskosten unter 410 € stellen keine immateriellen Wirtschaftsgüter dar.⁵ **ERP-Software** (Enterprise-Resource-Planning Software, bspw. SAP ERP) qualifiziert grds. als Standardsoftware und damit regelmäßig als immaterielles Wirtschaftsgut des Anlagevermögens.⁶

¹ Vgl. IDW RS HFA 11 nF Rz. 3. Vgl. zur Bilanzierung von Cloud-Software Lösungen nach HGB: *Deubert/Lewe*, BB 2019, 811 ff.

² Vgl. IDW RS HFA 11 nF Rz. 4, 5.

³ Vgl. H 5.5. „Keine immateriellen Wirtschaftsgüter“ EStH; BFH v. 5.2.1988 – III R 49/83, BStBl. II 1988, 737; vgl. zur Abgrenzung BFH v. 2.9.1988 – III R 38/84, BStBl. II 1989, 160.

⁴ Vgl. H 5.5. „Keine immateriellen Wirtschaftsgüter“ EStH; *Anzinger* in HHR, § 5 EStG Rz. 1816 (Stand Jan. 2019).

⁵ Vgl. R 5.5 Abs. 1 Satz 2, 3 EStR; *Adrian* in *Prinz/Kanzler*, Handbuch Bilanzsteuerrecht³, Rz. 3201.

⁶ Vgl. BMF v. 18.11.2005 – IV B 2 - S 2172 – 37/05, BStBl. I 2005, 1025 Rz. 2.