

# RECHNUNGSLEGUNG NACH HGB

---

**Prof. Dr. Corinna Ewelt-Knauer**

Professur für Financial Accounting (BWL VII)

Justus-Liebig-Universität Gießen



# FOLGE 6

---

## Bilanzierung der immateriellen Vermögensgegenstände



[Zum Video](#)



# Folge 6 – Immaterielle Vermögensgegenstände

## Inhalt

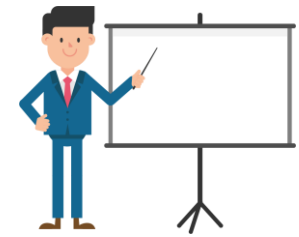
---



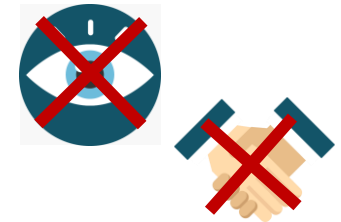
- 6.1 Begriff und Arten der immateriellen Vermögensgegenstände
- 6.2 Grundsatzprobleme als Charakteristika
- 6.3 Ansatzvorschriften, vor allem entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände
- 6.4 Besonderheiten der Bilanzierung immateriellen Vermögens
  - 6.4.1 Originäre (= **selbst geschaffene**) immaterielle Vermögensgegenstände
  - 6.4.2 Derivativer Geschäfts- oder Firmenwert
  - 6.4.3 Geleistete Anzahlungen



# 6.1 Begriff und Arten der immateriellen Vermögensgegenstände



- Immaterielle Vermögensgegenstände sind **nicht materiell**, d.h. nicht körperlich fassbar
- Negativabgrenzung zu Finanzanlagen bzw. Sachanlagen
- **Untergliederung** der immateriellen Vermögensgegenstände bei **mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaften** nach § 266 Abs. 2 A. I. HGB:



## § 266 HGB – Gliederung der Bilanz

(2) Aktivseite

A. Anlagevermögen:

I. Immaterielle Vermögensgegenstände:

1. **Selbst geschaffene** gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte;
2. **entgeltlich erworbene** Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten;
3. Geschäfts- oder Firmenwert;
4. geleistete Anzahlungen;



# 6.1 Begriff und Arten der immateriellen Vermögensgegenstände



## Arten immaterieller VG

|                                 |   |
|---------------------------------|---|
| <b>Konzessionen</b>             | <ul style="list-style-type: none"><li>• Befristete Genehmigung einer öff. Behörde zur Ausübung einer wirtschaftl. Tätigkeit</li><li>• z. B. Taxi-Konzessionen, Schank- oder Gaststättenkonzessionen</li></ul>                   |
| <b>Gewerbliche Schutzrechte</b> | <ul style="list-style-type: none"><li>• Schützen die technisch verwertbare geistige Leistung</li><li>• z. B. Patente, Markenrechte, Urheberrechte, Verlagsrechte</li></ul>  |
| <b>Ähnliche Rechte</b>          | <ul style="list-style-type: none"><li>• Rechte, die keine Konzessionen oder gewerbliche Schutzrechte sind</li><li>• z. B. Nutzungsrechte, Bezugsrechte, Nießbrauchrechte</li></ul>  |
| <b>Wirtschaftliche Werte</b>    | <ul style="list-style-type: none"><li>• Sind <u>nicht</u> durch eine entsprechende Rechtsposition geschützt</li><li>• z. B. ungeschützte Erfindungen, Rezepte, Verfahren, Know-How</li></ul>                                    |
| <b>Lizenzen</b>                 | <ul style="list-style-type: none"><li>• Berechtigung, das Recht eines anderen gg. Entgelt auf vertragl. Basis zu nutzen</li><li>• Lizenzverträge werden i. d. R. über Patente und gewerbl. Schutzrechte abgeschlossen</li></ul> |
| <b>GoF</b>                      | <ul style="list-style-type: none"><li>• s. Kap. 6.4.2</li></ul>   |
| <b>Geleistete Anzahlungen</b>   | <ul style="list-style-type: none"><li>• ... auf immaterielle VG sind gesondert zu zeigen</li></ul>  |

007!



## 6.2 Grundsatzprobleme als Charakteristika



### Problembereiche der Bilanzierung immaterieller Vermögensgegenstände

- Unsicherheit über Existenz eines bilanziell greifbaren Vorteils
  - Schwierigkeiten bei der Beurteilung der Werthaltigkeit des Vorteils
  - Häufig mangelndes Vorhandensein bzw. fehlende Zugänglichkeit eines Marktpreises
- resultiert vor allem aus der fehlenden Körperlichkeit

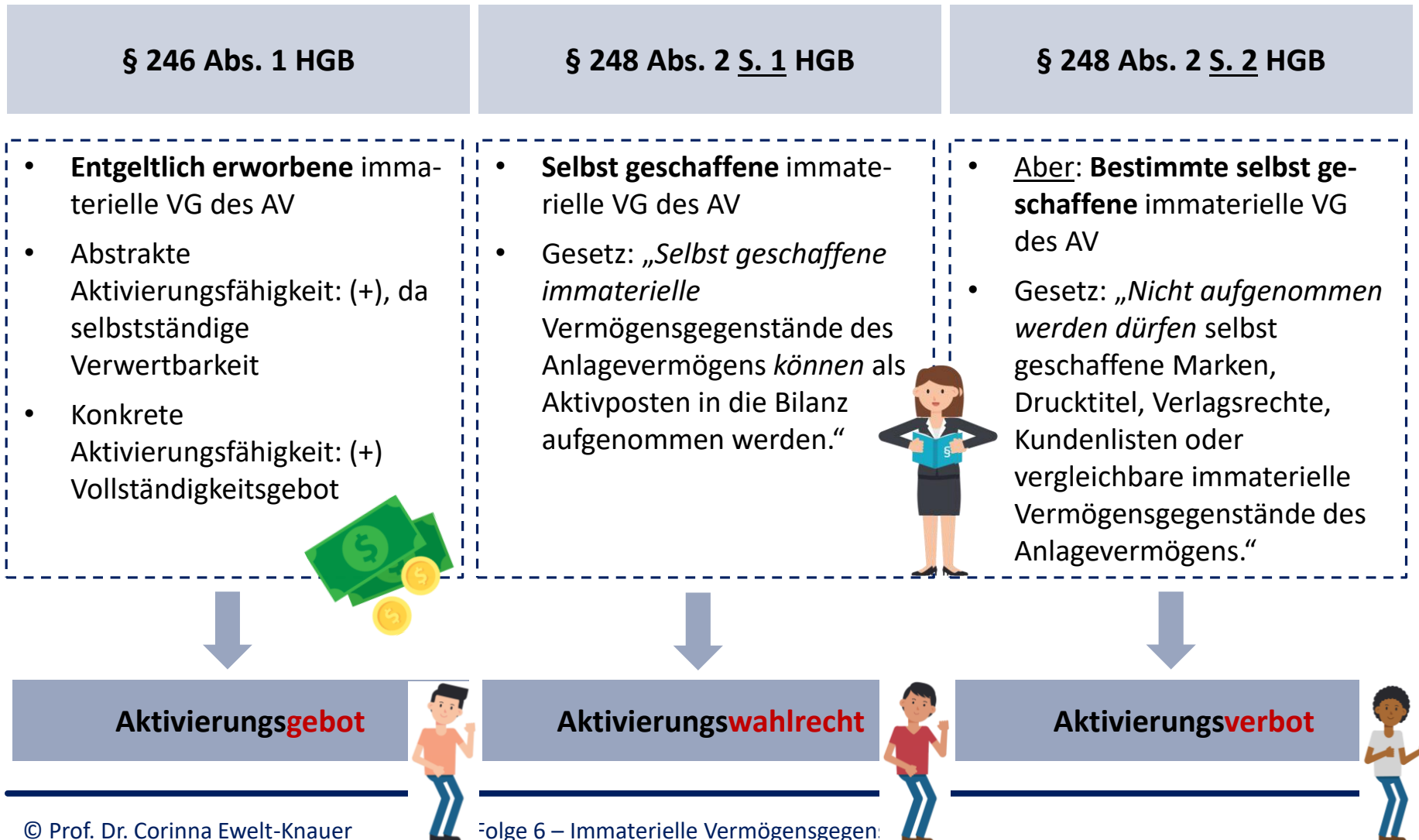
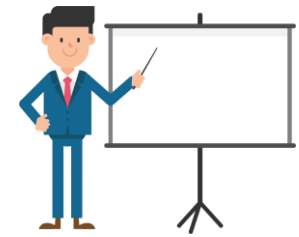


**Bilanzierung vor allem selbst erstellter immaterieller VG als Herausforderung**



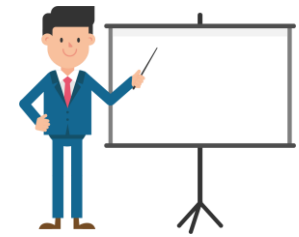
**Dennoch:** Ein Verzicht auf den Bilanzansatz würde der Rechenschaft zuwider laufen und die angestrebte Periodisierung verhindern

# 6.3 Ansatzvorschriften



## 6.4 Besonderheiten der Bilanzierung immateriellen Vermögens

### 6.4.1 Originäre immaterielle Vermögensgegenstände



- Ausübung des **Aktivierungswahlrechts**: Aktivierung in Höhe der im abgelaufenen Geschäftsjahr angefallenen **Entwicklungsaufwendungen** (§ 255 Abs. 2a Satz 1 HGB)
  - **Einbeziehungsverbot** für **Forschungskosten** (§ 255 Abs. 2 Satz 4 HGB)
  - Oftmals **problematische Trennung** von Forschung und Entwicklung

#### § 255 HGB – Bewertungsmaßstäbe

*(2a) <sup>3</sup>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 HGB – Bewertungsmaßstäbe

*(2a) <sup>2</sup>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.*



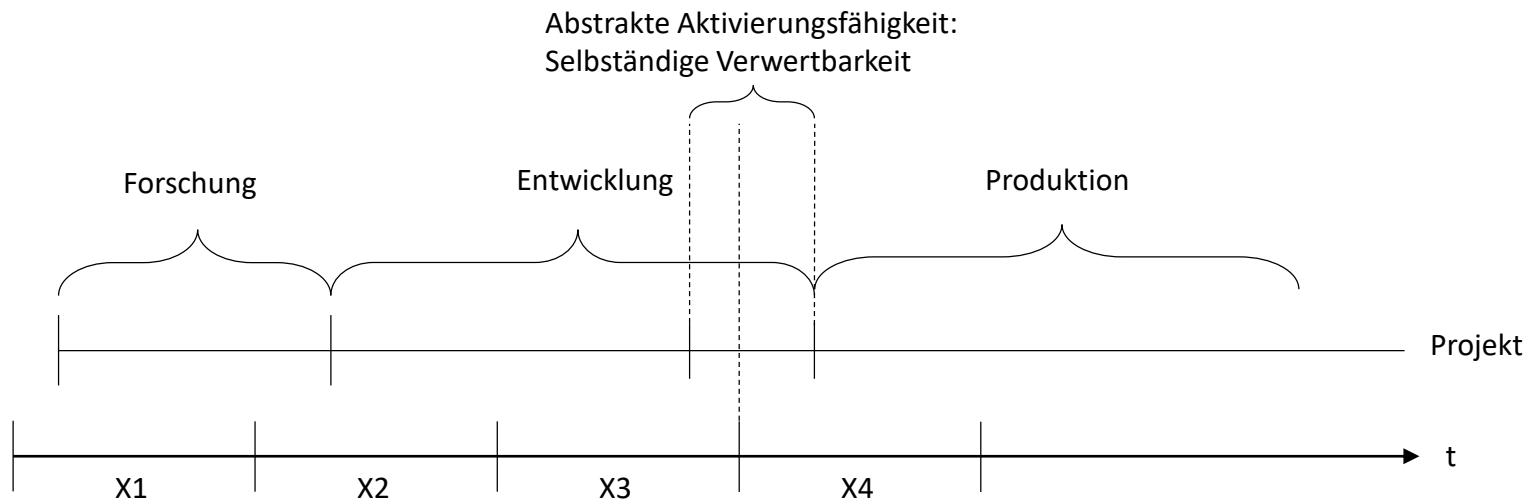


## 6.4 Besonderheiten der Bilanzierung immateriellen Vermögens

### 6.4.1 Originäre immaterielle Vermögensgegenstände



- **Forschung und Entwicklung** müssen sowohl in **zeitlicher** als auch in **sachlicher** Hinsicht (Zuordnung der angefallenen Aufwendungen) **abgrenzbar** sein
  - Bei **Unmöglichkeit der Trennung** ist eine **Aktivierung** der Entwicklungskosten **ausgeschlossen** (§ 255 Abs. 2a S. 4 HGB)
- **Aktivierung** nur zulässig, sofern **selbständige Verwertbarkeit** und somit ein Vermögensgegenstand im Sinne der abstrakten Aktivierungsfähigkeit vorliegt



## 6.4 Besonderheiten der Bilanzierung immateriellen Vermögens

### 6.4.1 Originäre immaterielle Vermögensgegenstände

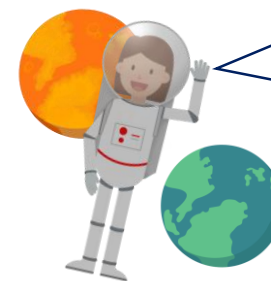


#### Ausschüttungssperre bei Aktivierung originärer/selbst-geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände

- dient dem Zweck der **Kapitalerhaltung** und dem **Gläubigerschutz**
- **Gedankenkette:** Bei Aktivierung → Kein Aufwand der Periode → Höheres Jahresergebnis → Grundsätzlich mehr Ausschüttungspotential → Verhinderung durch Ausschüttungssperre

#### § 268 Vorschriften zu einzelnen Posten der Bilanz – Bilanzvermerke

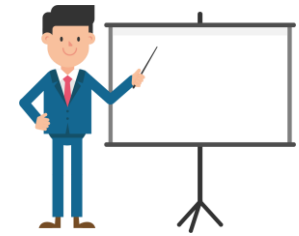
*(8) <sup>1</sup>Werden **selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände** des Anlagevermögens **in der Bilanz** ausgewiesen, so dürfen Gewinne nur ausgeschüttet werden, wenn die nach der Ausschüttung verbleibenden frei verfügbaren Rücklagen zuzüglich eines Gewinnvortrags und abzüglich eines Verlustvortrags mindestens den insgesamt angesetzten Beträgen abzüglich der hierfür gebildeten passiven latenten Steuern entsprechen.*



*Diese Thematik wird in Folge 11 zu latenten Steuern noch einmal besprochen.*

## 6.4 Besonderheiten der Bilanzierung immateriellen Vermögens

### 6.4.1 Originäre immaterielle Vermögensgegenstände



#### *Erinnerung an Folge 2:*

- Für **bestimmte originäre immaterielle Vermögensgegenstände** besteht ein **Aktivierungsverbot!**

#### § 248 HGB: Bilanzierungsverbote und -wahlrechte

*(2) <sup>2</sup>Nicht aufgenommen werden dürfen selbst geschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens.*



[zum Video](#)



## 6.4 Besonderheiten der Bilanzierung immateriellen Vermögens

### 6.4.1 Originäre immaterielle Vermögensgegenstände



#### Beispiel: Aktivierung von Entwicklungsaufwendungen

Im Geschäftsjahr **20X1** wurde erstmals ein innovatives Fertigungsverfahren entwickelt und patentiert. Für dieses Patent fielen insgesamt Entwicklungsaufwendungen in Höhe von 1.000 GE an, wobei aufgrund der kurzen Entwicklungszeiten eine wirtschaftliche Nutzungsdauer von 4 Jahren, die Anfang 20X2 beginnt, angemessen erscheint. Zuvor waren im Jahr **20X0** Forschungstätigkeiten im Hinblick auf die Materialsuche sowie grundlegend neue Verfahren notwendig, die zu Aufwendungen in Höhe von 800 GE führten. Ein detailliertes Projekt-Controlling ermöglicht die zeitliche und technische Abgrenzung von Forschung und Entwicklung. Durch die Verwertung des Patents werden folgende Lizenzzahlungen erzielt:

Fall a) Jährliche Erträge in Höhe von 1.500 GE für die 4 Jahre der Nutzung

Fall b) Aufgrund technischer Überholung können ab dem Jahr 20X3 keine Erträge mehr erzielt werden

Untersuchen Sie die Auswirkungen einer Aktivierung der Entwicklungsaufwendungen auf den Jahresabschluss im Vergleich zu einer unterlassenen Aktivierung.

## 6.4 Besonderheiten der Bilanzierung immateriellen Vermögens

### 6.4.1 Originäre immaterielle Vermögensgegenstände

#### Beispiel: Aktivierung von Entwicklungsaufwendungen – Fall a)

|  | 20X0 | 20X1   | 20X2  | 20X3  | 20X4  | 20X5  |
|--|------|--------|-------|-------|-------|-------|
| <b>Kein Ansatz von Entwicklungsaufwendungen: Wahlrecht wird NICHT ausgeübt</b> |      |        |       |       |       |       |
| Aufwand Forschung  | -800 |        |       |       |       |       |
| Aufwand Entwicklung  |      | -1.000 |       |       |       |       |
| sonstiger Ertrag   |      |        | 1.500 | 1.500 | 1.500 | 1.500 |
| Ergebniswirkung  | -800 | -1.000 | 1.500 | 1.500 | 1.500 | 1.500 |
| <b>Ansatz von Entwicklungsaufwendungen: Wahlrecht wird ausgeübt</b>            |      |        |       |       |       |       |
| Aufwand Forschung  | -800 |        |       |       |       |       |
| Buchwert Patent  |      | 1.000  | 750   | 500   | 250   | 0     |
| Abschreibung Patent  |      |        | -250  | -250  | -250  | -250  |
| sonstiger Ertrag   |      |        | 1.500 | 1.500 | 1.500 | 1.500 |
| Ergebniswirkung  | -800 | 0      | 1.250 | 1.250 | 1.250 | 1.250 |

## 6.4 Besonderheiten der Bilanzierung immateriellen Vermögens

### 6.4.1 Originäre immaterielle Vermögensgegenstände

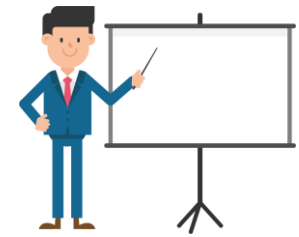
#### Beispiel: Aktivierung von Entwicklungsaufwendungen – Fall b)

|  | 20X0 | 20X1   | 20X2  | 20X3 | 20X4 | 20X5 |
|--|------|--------|-------|------|------|------|
| <b>Kein Ansatz von Entwicklungsaufwendungen: Wahlrecht wird NICHT ausgeübt</b> |      |        |       |      |      |      |
| Aufwand Forschung  | -800 |        |       |      |      |      |
| Aufwand Entwicklung  |      | -1.000 |       |      |      |      |
| sonstiger Ertrag   |      |        | 1.500 | 0    | 0    | 0    |
| Ergebniswirkung  | -800 | -1.000 | 1.500 | 0    | 0    | 0    |
| <b>Ansatz von Entwicklungsaufwendungen: Wahlrecht wird ausgeübt</b>            |      |        |       |      |      |      |
| Aufwand Forschung  | -800 |        |       |      |      |      |
| Buchwert Patent  |      | 1.000  | 750   | 0    |      |      |
| Abschreibung Patent  |      |        | -250  | -750 |      |      |
| sonstiger Ertrag   |      |        | 1.500 | 0    | 0    | 0    |
| Ergebniswirkung  | -800 | 0      | 1.250 | -750 | 0    | 0    |

## 6.4 Besonderheiten der Bilanzierung immateriellen Vermögens

### 6.4.2 Derivativer Geschäfts- oder Firmenwert

---



#### § 266 HGB – Gliederung der Bilanz

##### (2) Aktivseite

##### A. Anlagevermögen:

##### 1. Immaterielle Vermögensgegenstände:

1. **Selbst geschaffene** gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte;
2. **entgeltlich erworbene** Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten;
3. **Geschäfts- oder Firmenwert;**
4. geleistete Anzahlungen;



## 6.4 Besonderheiten der Bilanzierung immateriellen Vermögens

### 6.4.2 Derivativer Geschäfts- oder Firmenwert

---



#### Übernahme der Kopfhörermarke Beats: Apple zahlt das Dreifache des Firmenwerts

- Im Juni 2014 kaufte Apple für insgesamt **3 Mrd. US-Dollar** den Kopfhörer-Hersteller Beats Electronics.
- Dies stellte damals für Apple die größte Übernahme der Firmengeschichte dar.
- Neben der Herstellung von Kopfhörern betreibt Beats einen Streaming-Dienst für Musik.
- Kurz zuvor war der Firmenwert von Beats noch auf ca. **1 Mrd. US-Dollar** beziffert worden.
- Apple zahlte einen Aufschlag, da dem Unternehmen der Zugang zu dem Wachstumsmarkt der Streaming-Dienste für Musik besonders wichtig war.
  - Offensichtlich existieren in Unternehmen Werte, die in der Bilanz nicht als Vermögensgegenstände aktiviert werden (z.B. ein treuer Kundenstamm, eine besondere Technologie).
  - Wie werden solche Werte im Rahmen einer Unternehmensübernahme berücksichtigt?



Entnommen aus Handelsblatt, 28.05.2014

(<http://www.handelsblatt.com/unternehmen/it-medien/drei-milliarden-dollar-apple-kauft-kultkopfoerermarke-beats/9964958.html>)



## 6.4 Besonderheiten der Bilanzierung immateriellen Vermögens

### 6.4.2 Derivativer Geschäfts- oder Firmenwert

---



#### Derivativer Geschäfts- oder Firmenwert

= Bestandteil des Kaufpreises, der über den Saldo der Zeitwerte aller gemäß dem Aktivierungs- und Passivierungsgrundsatz abstrakt sowie konkret bilanzierbaren Vermögensgegenstände und Schulden hinausgeht

- Abgrenzung zum originären Geschäfts- oder Firmenwert:
  - **Originäre**, d.h. „selbst geschaffene“ Geschäfts- oder Firmenwerte sind **weder abstrakt noch konkret aktivierbar**
- Originärer Geschäfts- oder Firmenwert resultiert aus **nicht bilanzierbaren Werten** eines Unternehmens:
  - Güte der Organisation, der Vertriebskanäle und des Kundenstamms
  - Qualität des Managements und der Mitarbeiter



## 6.4 Besonderheiten der Bilanzierung immateriellen Vermögens

### 6.4.2 Derivativer Geschäfts- oder Firmenwert



#### Ermittlung des derivativen Geschäfts- oder Firmenwerts (§ 246 Abs. 1 S. 4 HGB)

Kaufpreis des Unternehmens

- Summe der Zeitwerte aller zu aktivierenden Vermögensgegenstände
- + Summe der Zeitwerte aller zu passivierenden Schulden

---

- = **derivativer Geschäfts- oder Firmenwert**

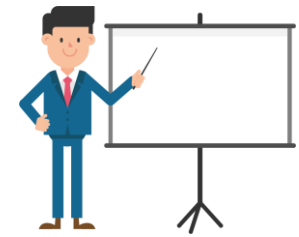


- Keine Berücksichtigung bestimmter Sachverhalte des übernommenen Unternehmens, die keine Vermögensgegenstände oder Schulden sind, bspw. Qualität des Managements, Kundenstamm, Mitarbeiter Know-How, Vertriebsnetz
- Derivativer GoF: Konkreter **Aktivierungszwang** trotz **mangelnder selbständiger Verwertbarkeit** und damit mangelnder **abstrakter Aktivierungsfähigkeit** (§ 246 Abs. 1 Satz 4 HGB) → gesetzliche Fiktion eines Vermögensgegenstands
- **Planmäßige Abschreibung**, da zeitlich begrenzt nutzbarer VG → Kann **Nutzungsdauer nicht verlässlich geschätzt** werden → Abschreibung über **10 Jahre** (§ 253 Abs. 3 Satz 3 HGB)
- Ggf. **außerplanmäßige Abschreibung** → Achtung: **Keine Zuschreibung bei Wertaufholung** nach außerplanmäßiger Abschreibung (§ 253 Abs. 5 S. 2 HGB)

## 6.4 Besonderheiten der Bilanzierung immateriellen Vermögens

### 6.4.3 Geleistete Anzahlungen

---



#### § 266 HGB – Gliederung der Bilanz

##### (2) Aktivseite

##### A. Anlagevermögen:

##### 1. Immaterielle Vermögensgegenstände:

1. **Selbst geschaffene** gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte;
2. **entgeltlich erworbene** Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten;
3. Geschäfts- oder Firmenwert;
4. **geleistete Anzahlungen;**



In der nächsten Folge sehen Sie...



Zum Video





*Baetge, J./Kirsch, H.-J./Thiele, S.: Bilanzen, 16. Aufl., Düsseldorf 2021.*

1. Begriff und Arten des immateriellen Anlagevermögens
  - S. 245-249
2. Ansatz des immateriellen Anlagevermögens
  - S. 249-283