

Lösungen zu Kapitel 9: Immaterielles Anlagevermögen

- a) Ob die für die Testreihen angefallenen Kosten als Gruppe immaterieller Vermögenswerte aktiviert werden können erscheint strittig. Recht deutlich gegen eine Aktivierung und für eine GuV-wirksame Erfassung als Aufwand sprechen:
- Der Einzelbewertungsgrundsatz,
 - die Definition eines Vermögenswertes gem. RK bzw. IAS 38.8 sowie
 - die fehlende Wahrscheinlichkeit des Nutzenzuflusses i.S.d. IAS 38.21 bei einer Einzelbetrachtung der Testreihen (Erfolgswahrscheinlichkeit 15 %).

Dem ist aber entgegenzuhalten, dass die Testreihen als Verbunduntersuchung ausgeführt werden aus der sich die *Polyphem Medical AG* wirtschaftliche Vorteile verspricht. Auch wenn der Erfolg einzelner Projekte unwahrscheinlich ist, dürfte in einer Portfoliobetrachtung der Mittelrückfluss aus dem Projektbündel dagegen sehr wohl wahrscheinlich sein. Unter der Annahme, dass die Projekte entweder erfolgreich oder nicht erfolgreich sind, könnte man bspw. eine Binomialverteilung zu Grunde legen. Die Wahrscheinlichkeit, dass mindestens eines der 30 Projekte des Portfolios erfolgreich ist, beträgt dann $1 - f(0/30; 0,15) = 0,9923$, also mehr als 99%. Der Verbundeffekt spricht dafür, Entwicklungskosten zumindest teilweise anzusetzen. „Sicherer“ hingegen ist es aber, die Aktivierung zu unterlassen.

- b) Trotz der augenscheinlich abgrenzbaren Bezifferung aller Kosten scheitert die Aktivierung der Entwicklungsaufwendungen an der mangelnden Trennbarkeit von Forschungs- und Entwicklungsphase. Infolgedessen sind sämtliche angeführten Aufwendungen GuV-wirksam zu erfassen (IAS 38.53 und 38.54).
- c) In Anlehnung an die Einführung zu Kapitel 9 handelt es sich bei der Marke Samson sicher um einen nicht unerheblichen immateriellen Wert, der auch in der Verfügungsmacht des Unternehmens liegt. Letztlich scheitert ein Ansatz aber am expliziten Aktivierungsverbot des IAS 38.63, demnach selbst geschaffene Markennamen nicht als immaterielle Vermögenswerte aktiviert werden dürfen. Der angegebene Markenwert spielt folglich keine Rolle.
- d) Das Impfstoffpatent qualifiziert sich als selbst geschaffener immaterieller Vermögenswert; Entwicklungsphase und dahingehende Aufwendungen sind hinreichend abgrenzbar. Die Aktivierung von Entwicklungsaufwendungen erfolgt stets erst dann, wenn die Bedingungen des IAS 38.57 kumulativ erfüllt sind. Dies war aufgrund der anfänglichen Zweifel an den Erfolgsaussichten des Projektes im Jahr 2014 noch nicht gegeben. Somit ist zu buchen:

Sonst. betr. Aufwand an diverse Aktiva 150.000

Ab 2015 hingegen galt der Projekterfolg als gesichert, womit eine Aktivierung der Ausgaben nunmehr erstmals möglich war:

Immaterieller Vermögenswert an diverse Aktiva 250.000
Steueraufwand an passive latente Steuern 75.000

Analog werden im Jahr 2016 die angefallenen Entwicklungsaufwendungen aktiviert. Da das Verfahren in diesem Jahr nunmehr auch genutzt wird, wird der Vermögenswert über die Nutzungsdauer von 5 Jahren planmäßig (linear) abgeschrieben (IAS 38.97):

Immaterieller Vermögenswert an diverse Aktiva 100.000
Steueraufwand an passive latente Steuern 30.000

Abschreibungen an immaterieller Vermögenswert 70.000
Passive latente Steuern an Steuerertrag 21.000

Nachdem im Sachverhalt die Existenz eines aktiven Marktes verneint wird, scheidet eine Folgebewertung des immateriellen Vermögenswertes zum Neubewertungsbetrag aus (IAS 38.75 i.V.m. IFRS 13.A). Dies dürfte für immaterielle Werte auch der Regelfall sein, wenngleich eine Neubewertung nicht generell unmöglich ist (IAS 38.78).

- e) Bei der Lizenz für Himbeergeschmack handelt es sich um einen entgeltlich erworbenen immateriellen Vermögenswert (IAS 38.25), der Anfang 2015 mit seinen Anschaffungskosten (IAS 38.27) anzusetzen ist:

Immaterieller Vermögenswert an diverse Aktiva 100.000

Da der Sachverhalt die Existenz eines aktiven Marktes andeutet, kann die Lizenz zum Neubewertungsbetrag folgebewertet werden. Da sie in 2015 bereits genutzt wurde, wird sie zunächst planmäßig (linear) abgeschrieben (ND 4 Jahre) und sodann auf ihren Marktwert von T€140 zugeschrieben:

Abschreibungen an immaterieller Vermögenswert 25.000

Immaterieller Vermögenswert an Neubewertungsrücklage 65.000
Neubewertungsrücklage an passive latente Steuern 19.500

Im Jahr 2016 sinkt der Marktwert auf T€25; vereinfachend sei angenommen, dass auch in der Steuerbilanz auf ebendiesen Teilwert abgeschrieben werde. Gemäß IAS 38.87 ergeben sich zwei buchungstechnische Alternativen:

1. Keine ratierliche Vereinnahmung der Neubewertungsrücklage

Abschreibungen an immaterieller Vermögenswert 46.667 (=140.000/3)
Passive latente Steuern an Steuerertrag 6.500 [= (46.667-25.000)*30%]

Neubewertungsrücklage 45.500 an immaterieller Vermögensw. 68.333
Passive latente Steuern 13.000
Sonst. betr. Aufwand 9.833

2. Ratierliche Vereinnahmung der Neubewertungsrücklage

Abschreibungen an immaterieller Vermögenswert 46.667
Passive latente Steuern an Steuerertrag 6.500 [= (46.667-25.000)*30%]

Neubewertungsrücklage an Gewinnrücklage 15.167
(=46.667-25.000-6.500)

Neubewertungsrücklage 30.333 an immaterieller Vermögensw. 68.333
Passive latente Steuern 13.000

Sonst. betr. Aufwand 25.000

- f) Das Kapselherstellungsverfahren qualifiziert sich unstrittig als immaterieller Vermögenswert; es ist identifizierbar (Separierbarkeit), steht in der Verfügungsmacht der *Polyphem Medical AG* und stiftet durch sein Einsparungspotential auch wirtschaftlichen Nutzen. Die unmittelbare Eingliederung in den Produktionsablauf spricht für eine Erfüllung der Ansatzkriterien nach IAS 38.57 von Anfang an. Der Umfang der Herstellungskosten des selbst geschaffenen immateriellen Vermögenswertes umfasst nach IAS 38.66 alle direkt zurechenbaren Aufwendungen um dessen Betriebsbereitschaft herzustellen. Infolgedessen sind die Personalkosten, die anteilige Abschreibung (6 Monate) und die Patengebühr zu aktivieren. Im Jahr 2016 ist also zu buchen:

Immaterieller Vermögenswert an diverse Aktiva 135.000
Steueraufwand an passive latente Steuern 40.5000

Da sich im Sachverhalt keine Angabe zur Nutzungsdauer findet, ist es fraglich, wie der immaterielle Vermögenswert folgebewertet ist. Sollte die Nutzungsdauer noch nicht geschätzt worden, aber bestimmbar sein, ist er planmäßig abzuschreiben. Im Falle einer unbestimmten Nutzungsdauer ist er mindestens jährlich auf Wertminderung zu prüfen (IAS 38.108 i.V.m. IAS 36), eine planmäßige Abschreibung erfolgt nicht (IAS 38.107).

- g) Auch wenn das DIN-Zertifikat grundsätzlich nutzenstiftend sein mag, handelt es sich dabei nicht um einen immateriellen Vermögenswert. So ist keine Identifizierbarkeit dieses Postens gegeben, da es durch die unternehmensspezifische Implementierung an dessen Separierbarkeit mangelt. Auch die Wahrscheinlichkeit des künftigen wirtschaftlichen Nutzens ist eher fraglich, da sich der Vorstand zunächst einmal nur einen Werbeeffect erhofft. Der Nutzen dürfte sich aber vielmehr in der mit dem Zertifikat verbundenen Neustrukturierung manifestieren. Letztlich sind die entsprechenden Aufwendungen GuV-wirksam zu erfassen, der Zuschuss zu vereinnahmen.