

zeigen sein wird, kann bezüglich der BilMoG-Änderungen von einem Paradigmenwechsel gesprochen werden.

2. Bilanzierung und Bewertung beim Lizenzgeber

Die Tätigkeit des Lizenzgebers ist in mindestens zwei Phasen unterteilbar. Zum einen in den Zeitabschnitt, in dem der (künftige) Lizenzgeber Know-how generiert oder Erfindungen, die er durch Patente oder Gebrauchsmuster schützen lässt, die er in einem sich anschließenden zweiten Zeitabschnitt durch Auslizenzierung verwertet und damit anderen Marktteilnehmern zugänglich macht. Während die erste Phase als Forschungs- und Entwicklungsphase bezeichnet wird, umfasst die zweite, dh die sog. Verwertungsphase den Vertrieb von gewerblichen Schutzrechten und Know-how durch Lizenzierung. 588

a) Forschungs- und Entwicklungsphase

Bei der betrachteten ersten Phase handelt es sich im engeren Sinne wiederum um zwei Phasen, nämlich zum einen die Forschungs- und zum anderen die Entwicklungsphase. Aus bilanzieller Sicht wird dieser Unterscheidung eine weitreichende Bedeutung zukommen. 589

Unter dem Begriff **Forschung** wird die Suche nach neuen wissenschaftlichen oder technologischen Erkenntnissen verstanden. Derartige Forschungstätigkeiten werden als Leistungen klassifiziert, solange eine erfolgreiche Prozess- oder Produktinnovation (noch) nicht feststeht. 590

Demgegenüber umfasst der Begriff **Entwicklung** die Umsetzung der Forschungserkenntnisse oder anderer Erkenntnisse in ein – im Einzelfall bestimmbares – marktfähiges Produkt oder anwendbares Verfahren. 591

aa) Nationale Rechnungslegungsgrundsätze (HGB). Infolge des BilMoG wurden zum 1.1.2010 weitreichenden Änderungen der Bilanzierung umgesetzt. Ein zentraler Aspekt ist die Differenzierung zwischen der Forschungs- oder der Entwicklungstätigkeit eines Unternehmens. 592

Bilanzansatz. Eine gesetzliche Definition immaterieller Vermögensgegenstände findet sich im HGB nicht. Aus Sicht der Bilanzierung sind als immaterielle Vermögensgegenstände unkörperliche Werte zu verstehen, die im Anlagevermögen weder den Sach- noch den Finanzanlagen zuzuordnen sind. Der Gesetzgeber verbindet die Abgrenzung ausschließlich mit der Frage der Bilanzierbarkeit, also der des Bilanzansatzes. 593

Auch wenn die Abgrenzung immaterieller Werte auf den ersten Blick einfach erscheint, ist nicht sichergestellt, dass in Bezug auf das immaterielle Vermögen stets die gleichen Vorstellungen vorherrschen. So wird diskutiert, ob die kursierenden und teilweise synonym verwendeten **Begriffe** von „Intangible Assets“, „Intellectual Property“, „Intellectual Capital“, „Knowledge-based Assets“ oder einfach „immaterielle Werte“ zu einheitlichen Vorstellungen führen (vgl. Menninger/Kunowski DStR 2003, 1180). 594

Anders als bei Forschungsausgaben kann bei Entwicklungsausgaben die geforderte Tatbestandsvoraussetzung des § 255 Abs. 2 HGB einer „Herstellung eines Vermögensgegenstands“ durchaus erfüllt sein. 595

Wird aus **bilanzpolitischen Gründen** eine Aktivierung selbstgeschaffener Vermögensgegenstände gewünscht, kann es sich anbieten, eine Tochter-GmbH zu gründen und dieser die immateriellen Vermögensgegenstände zu Marktpreisen zu veräußern (vgl. Schmidt EStG § 5 Rn. 161). Eine derartige Maßnahme beschränkt sich aber rein auf die Einzelabschlüsse, da sie durch Konsolidierungsmaßnahmen im Zuge der Erstellung des Konzernabschlusses wieder eliminiert würde. 596

Die eingangs dargestellte Entwicklung stetig wachsender unternehmerischer Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten nahm das BilMoG zum Anlass, immaterielle Vermögensgegenstände stärker als bisher in den Fokus der Abschlussadressaten zu 597

rücken. So sieht das Gesetz vor, für selbstgeschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens in § 248 Abs. 2 HGB ein **Aktivierungswahlrecht** zu ersetzen. Nicht aktiviert werden dürfen selbst geschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenkarten oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens. Hinsichtlich der Entwicklungsaufwendungen ist in § 255 Abs. 2a HGB ebenfalls ein Aktivierungswahlrecht vorgesehen. Die mit diesem gesetzlichen Wahlrecht verbundenen Zielsetzungen sind vielfältig. Neben einer Verbesserung von Schlüsselkennzahlen (zB Jahresergebnis, Eigenkapital) lässt die Bilanzierung dieser Art von Vermögensgegenständen einen Ausweis der tatsächlichen Wertschöpfung im Unternehmen zu. Trotz der Vielzahl an Anreizen dürfen die damit einhergehenden praktischen Herausforderungen im Rahmen der Umsetzung aber nicht aus dem Blickfeld verloren werden. Dazu zählt ua die Bilanzierung passiver latenter Steuern aufgrund des Ansatzes von Entwicklungsaufwendungen in der Steuerbilanz.

598 Infolge der Änderung des § 248 Abs. 2 HGB wurde innerhalb der Bilanz unter § 266 Abs. 2 HGB ein neuer Aktiva-Bilanzposten aufgenommen. Die Aktivierung der in der Entwicklungsphase anfallenden Aufwendungen ist aufgrund des Wahlrechts freiwillig, vorausgesetzt die Kriterien für einen Vermögensgegenstand sind erfüllt.

599 Schließlich sei darauf verwiesen, dass das HGB idF des BilMoG als flankierende Maßnahme in § 268 Abs. 8 HGB eine **Ausschüttungssperre** in Höhe der aktivierten selbstgeschaffenen immateriellen Vermögensgegenstände vorsieht. Diese soll verhindern, dass keine höheren Gewinnausschüttungen an die Anteilseigner ausgekehrt werden, als ohne die Aktivierung von Entwicklungsaufwendungen möglich gewesen wären (vgl. etwa Beck Bil-Komm./Grottel/Huber HGB § 268 Rn. 68 ff.).

600 **Bewertung.** Bewertungsvoraussetzung ist zunächst das Vorhandensein eines zu aktivierenden Vermögensgegenstands. Ab 1.1.2010 hat sich dies für Entwicklungsaufwendungen geändert, wenn diese als Folge des BilMoG als selbstgeschaffene immaterielle Vermögensgegenstände aktiviert werden.

601 **Erstbewertung.** Selbstgeschaffene immaterielle Vermögensgegenstände sind zu ihren Herstellungskosten zu bewerten. Die Aktivierung von Herstellungskosten bestimmt sich nach § 255 Abs. 2 und 3 HGB. Gemäß § 255 Abs. 2 S. 4 HGB gehören Forschungs- und Vertriebskosten nicht zu den Produktherstellungskosten.

602 Der Umfang der Herstellungskosten hat sich im Rahmen des BilMoG weitreichend geändert. Zu den **Herstellungskosten** gehören nach dem neu gefassten § 255 Abs. 2 S. 2 HGB neben den Einzelkosten auch die variablen Gemeinkosten. In der bisherigen Terminologie bilden damit

- die Fertigungs- und Materialeinzelkosten;
- die Sondereinzelkosten der Fertigung;
- die Fertigungsgemeinkosten;
- die Materialgemeinkosten sowie
- der Wertverzehr des Anlagevermögens, soweit er durch die Fertigung veranlasst ist, die **Untergrenze** der Herstellungskosten.

603–604 Weiterhin besteht ein Wahlrecht für die angemessenen Teile der Kosten der allgemeinen Verwaltung sowie angemessene Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung, soweit diese auf den Zeitraum der Herstellung entfallen. Für Forschungs- und Vertriebskosten gilt ein Einbeziehungsverbot.

605 § 255 Abs. 2a HGB sieht für die zu aktivierenden Entwicklungsaufwendungen eine entsprechende Anwendung von § 255 Abs. 2 HGB vor.

606 Bei Entwicklungskosten dürfte es sich im Wesentlichen um **Einzelkosten** handeln. Die Aktivierung von **Gemeinkosten** wird nur in Betracht kommen, wenn es sich bei der Entwicklung um eine kontinuierliche und stetig betriebene Tätigkeit handelt, die anteilig und beständig Unterstützungsleistungen der allgemeinen Bereiche des Unternehmens

erforderlich macht. Bei der Aktivierung eines immateriellen Vermögensgegenstands nach § 248 Abs. 2 HGB sind im Anhang gemäß § 285 Nr. 22 bzw. § 314 Nr. 14 HGB und für ab dem 1.1.2016 beginnende Wirtschaftsjahre gemäß § 289 Abs. 2 HGB auch im Lagebericht Angaben über Forschungs- und Entwicklungskosten erforderlich.

Folgebewertung. In den Folgeperioden sind immaterielle Vermögensgegenstände planmäßig abzuschreiben, sofern ihre Nutzung zeitlich begrenzt ist. § 253 Abs. 3 HGB fixiert den planmäßigen Abschreibungszeitraum für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens handelsrechtlich auf zehn Jahre, soweit in Ausnahmefällen die voraussichtliche Nutzungsdauer nicht verlässlich geschätzt werden kann. Dies gilt auch bei unbefristeten oder unwiderruflichen Rechten, sofern ein Ende ihrer Verwertung anzunehmen ist. Außerplanmäßige Abschreibungen sind vorzunehmen, wenn von einer voraussichtlich dauerhaften Wertminderung des Vermögensgegenstands auszugehen ist. Zur Feststellung einer dauerhaften Wertminderung ist auf einen Zeitwert abzustellen, der dem Marktpreis entspricht. Gleichwohl dürfte für den Bilanzersteller die Bestimmung eines objektivierbaren Werts des selbstgeschaffenen immateriellen Vermögensgegenstands mit großen Schwierigkeiten verbunden sein. Gerade vor diesem Hintergrund und insbesondere einer gläubigerschutzorientierten Sichtweise waren nach alter Lesart des HGB Entwicklungsaufwendungen direkt aufwandswirksam zu erfassen.

bb) Internationale Rechnungslegungsgrundsätze (IAS/IFRS). Während Forschungsaufwendungen auch nach IAS/IFRS Gewinn mindernd zu erfassen sind, werden Entwicklungsaufwendungen grundsätzlich seit jeher aktiviert. Bezüglich der damit verbundenen praktischen Schwierigkeiten bei der Abgrenzung von Forschungs- und Entwicklungsausgaben sei auf die Ausführungen im Rahmen des HGB verwiesen (→ Rn. 420).

Bilanzansatz. IAS 38 ist der einschlägige IAS-Standard, der sich mit der Bilanzierung und Bewertung immaterieller Vermögenswerte auseinandersetzt. IAS 38.8 sieht vor, dass zur Aktivierung ein **Asset**, dh ein Vermögenswert vorliegen muss. In Übereinstimmung mit dem Framework (Rahmenkonzept) ist ein Vermögenswert definiert als „(...) eine Ressource, die aufgrund von Ereignissen der Vergangenheit von einem Unternehmen beherrscht wird und von der erwartet wird, dass dem Unternehmen durch sie ein künftiger wirtschaftlicher Nutzen zufließt.“

Ferner definiert IAS 38.8 als **immateriellen Vermögenswert** „ein(en) identifizierbare(n), nicht monetäre(n) Vermögenswert ohne physische Substanz“. Identifizierbarkeit ist zum einen gegeben, wenn der immaterielle Vermögenswert gem. IAS 38.12a vom Unternehmen gesondert verkauft, übertragen, lizenziert, vermietet oder getauscht werden kann (Separierbarkeit). Zum anderen ist von einer Identifizierbarkeit auch auszugehen, wenn der Vermögenswert aus vertraglichen oder anderen Rechten entsteht.

Neben der vorstehenden **abstrakten** Bilanzierungsfähigkeit sind auch die Vorgaben einer **konkreten Bilanzierungsfähigkeit** nach IAS 38.51–67 zu beachten. IAS 38.52 ff. umfasst ergänzende Ansatzvorschriften. Besondere Bedeutung kommt hier der Unterscheidung von Forschungs- und Entwicklungsausgaben zu. Eine Aktivierung kommt nach IAS 38.54 erst nach Abschluss der Forschungsphase und somit mit Beginn der Entwicklungsphase in Betracht. Dies deshalb, da das Unternehmen innerhalb der Forschungsphase keinen Nachweis über den künftigen wirtschaftlichen Nutzen erbringen kann. Sollte es nicht möglich sein, Entwicklungs- von Forschungskosten zu separieren, sieht IAS 38.53 vor, die gesamten Kosten als Aufwand zu verbuchen. Eine Aktivierung scheidet in diesem Fall somit aus.

Befindet sich eine Ressource in der Entwicklungsphase, besteht eine **Aktivierungspflicht**, sofern die Voraussetzungen des IAS 38.57 kumulativ erfüllt sind. Hierunter fallen (vgl. auch Petersen/Bansbach/Dornbach IFRS-HdB S. 148 ff.):

- die technische Realisierbarkeit der Fertigstellung des immateriellen Vermögenswerts,
- die Absicht sowie die Fähigkeit, den immateriellen Wert fertig zu stellen sowie ihn zu nutzen oder zu verkaufen,

- der Nachweis über einen künftigen wirtschaftlichen Nutzen sowie
 - der Nachweis über die Verfügbarkeit adäquater technischer, finanzieller und sonstiger Ressourcen – um die Entwicklung abschließen und den immateriellen Vermögenswert nutzen oder verkaufen zu können.
- 613 Die zurechenbaren Ausgaben müssen verlässlich bewertet werden.
- 614 Da bei der Beurteilung des Vorliegens der Voraussetzungen für den Ansatz von Entwicklungskosten erhebliche **Ermessensspielräume** bestehen, kommt der vermeintlichen Aktivierungspflicht nach IAS/IFRS faktisch die Bedeutung eines Aktivierungswahlrechts zu (so auch Petersen/Bansbach/Dornbach IFRS-HdB/Theile/Dittmar Rn. 1040). Durch Unterlassen des Nachweises des künftigen wirtschaftlichen Nutzens wird der Bilanzierende bilanzpolitisch eine erfolgswirksame Behandlung herbeiführen können.
- 615 Schließlich können im Rahmen der konkreten Bilanzierungsfähigkeit nach IAS/IFRS **Ansatzverbote** vorgesehen sein, die zu einer Einschränkung der abstrakten Aktivierungsfähigkeit führen. So sind nach IAS 38.63 selbstgeschaffene Markennamen, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten sowie ihrem Wesen nach ähnliche Sachverhalte nicht als immaterielle Vermögenswerte anzusetzen.
- 616 **Erstbewertung.** Nach IAS 38 sind Entwicklungsaufwendungen ab dem Zeitpunkt zu aktivieren, zu dem die oben dargestellten Aktivierungskriterien erstmalig kumulativ erfüllt sind. Vor diesem Zeitpunkt angefallene Kosten können nicht nachaktiviert werden. Im Ergebnis dürfte daher für eine Aktivierung nach IAS 38 nur der Teil der Entwicklungsaufwendungen in Betracht kommen, der im Zeitraum vom erstmaligen Vorliegen aller Ansatzkriterien bis zur Fertigstellung des immateriellen Vermögenswerts angefallen ist (vgl. Mindermann WPg 2008, 276).
- 617 Die Erstbewertung des sachlichen und immateriellen Anlagevermögens ist im Wesentlichen geregelt hinsichtlich
- des Umfangs der Anschaffungskosten und Herstellungskosten in IAS 38 für immaterielles Anlagevermögen,
 - der Aktivierung von Fremdkapitalzinsen in IAS 23,
 - der Behandlung öffentlicher Investitionszuwendungen in IAS 20.
- 618 Die Unterschiede zur handelsrechtlichen Bewertung liegen vor allem in anderen Gewinnrealisierungsgrundsätzen beim Tausch, der Einbeziehung von Rückbaupflichtungen in die Anschaffungs-/Herstellungskosten sowie der Aktivierungspflicht für Fremdkapitalkosten.
- 619 **Folgebewertung.** Die Folgebewertung selbsterstellter immaterieller Vermögenswerte erfolgt nach der **Anschaffungskostenmethode**, da in diesen Fällen grundsätzlich die Anwendungsvoraussetzungen der ebenso vorgesehenen Neubewertungsmethode fehlen. Die **Neubewertungsmethode** sähe eine Bewertung anhand eines Markt- bzw. Verkehrswerts oberhalb der fortgeführten Anschaffungskosten vor. Der übersteigende Betrag wäre bilanziell erfolgsneutral in einer sog. Neubewertungsrücklage innerhalb des Eigenkapitals zu erfassen.
- 620 Planmäßige **Abschreibungen** sind nur bei begrenzter Nutzungsdauer des Vermögenswerts vorzunehmen. Unabhängig von der Nutzungsdauer und damit auch bei einer unbegrenzten Nutzungsdauer eines immateriellen Vermögenswerts ist dieser nach IAS 38.111 stets auf eine Wertminderung nach IAS 36 zu überprüfen, was eine außerplanmäßige Abschreibung zur Folge hätte.

b) Verwertungsphase

- 621 Nur eine erfolgreiche Verwertung macht aus einer Erfindung tatsächlich eine nützliche Innovation. In der Verwertungsphase zeigt sich die unternehmerische Absicht (des Lizenzgebers), Entwicklungen auch gewinnbringend zu nutzen. Die (Fremd-)Nutzung kann einerseits durch Lizenzierung erfolgen. Andererseits können Nutzungsrechte veräußert/

erworben werden. Während aus bilanzrechtlicher Sicht bei letzterer Variante Realisationsvorgänge und Anschaffungskosten vorliegen, stellt erstere ein nicht bilanzierbares, schwebendes Geschäft dar. Beide Formen gilt es nachfolgend für die Bilanzierung sowohl nach HGB als auch nach IAS/IFRS darzulegen.

aa) HGB. Wiederkehrende Zahlungen bzw. empfangene Vorauszahlung. Erhält der Lizenzgeber vom Lizenznehmer zB monatlich Lizenzgebühren (wiederkehrende Zahlungen), sind diese nach HGB grundsätzlich erst zum Zeitpunkt ihrer Vereinnahmung beim Lizenzgeber zu berücksichtigen. Da es sich bei einem Lizenzvertrag bilanziell stets um ein **schwebendes Geschäft** handelt, werden die Verträge nicht bilanziert. Dies gilt zumindest, solange sich Leistung und Gegenleistung ausgleichen, wovon die „Ausgeglichenheitsvermutung“ grundsätzlich ausgeht. Grund der Nichtberücksichtigung schwebender Geschäfte innerhalb der Bilanz ist das Prinzip der vorsichtigen Bilanzierung. Gewinne, die sich aus dem Abschluss eines Lizenzvertrags ergeben, sind erst dann beim Lizenzgeber zu erfassen, wenn sie auch tatsächlich realisiert werden. Daneben haben weitere Unterscheidungen etwa zwischen eingetragenen gewerblichen Schutzrechten einerseits und Know-how andererseits nicht zu erfolgen.

§ 249 Abs. 1 HGB sieht für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften aufgrund der Unausgewogenheit eines schwebenden Geschäfts die Bildung einer sog. **Drohverlustrückstellung** vor. Von drohenden Verlusten ist auszugehen, wenn etwa die Kosten für die Erhaltung des Schutzrechts voraussichtlich höher sein werden als die Summe der Lizenz-einnahmen.

Leistet der Lizenznehmer **Vorauszahlungen** auf Lizenzzahlungen, sind diese beim Lizenzgeber nach HGB im Rahmen eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens zunächst erfolgsneutral zu erfassen. Voraussetzung zur Bildung eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens ist aber, dass der Lizenzvertrag zeitlich befristet ist. Wird innerhalb des sich anschließenden Zeitraums die Leistung erbracht, ist der passive Rechnungsabgrenzungsposten pro rata temporis innerhalb des Leistungszeitraums ertragswirksam zu vereinnahmen. Diese Zusammenhänge verdeutlicht folgendes Beispiel:

Sachverhalt: Die A GmbH überlässt der P AG eine Pharmalizenz. Die P AG zahlt zu Beginn der Vertragsbeziehung eine nicht rückzahlbare Einmalzahlung (Up-front Fee) in Höhe von 10 Mio. EUR an den Lizenzgeber. Der Lizenzvertrag sieht vor, dass sich die Höhe der laufenden Lizenzgebühr an den Umsätzen des Lizenznehmers festmacht. Zwei Alternativen werden betrachtet:

(i) Up-front Fee ist in voller Höhe auf die Lizenzgebühr anrechenbar;

(ii) Up-front Fee ist zu 50 % auf die Lizenzgebühr anrechenbar und betrifft zu 50 % technische Hilfestellung während der Nutzungsdauer.

Würdigung: Für den Lizenzgeber hat dies bilanziell zur Folge: Im Fall (i) sind von Anfang an Lizenzgebühren mit der Up-front Fee zu verrechnen, bis der Betrag von 10 Mio. EUR aufgebraucht ist. Die Vorauszahlung ist Gewinn erhöhend aufzulösen. Dagegen ist im Fall (ii) nur eine ertragswirksame Verrechnung bis 5 Mio. EUR möglich. Die weiteren 50 % der Einmalzahlung sind über die Laufzeit des Lizenzvertrags periodengleich abzugrenzen. Im Ergebnis sind daher im Fall (ii) zwei unterschiedliche Abgrenzungen vorzunehmen.

bb) Internationale Rechnungslegungsgrundsätze (IAS/IFRS). Mit der Veröffentlichung der Standards zur Umsatzrealisierung (IFRS 15) sowie zur Leasing-Bilanzierung (IFRS 16) hat der IASB im Jahr 2014 beziehungsweise 2016 langfristige Projekte abgeschlossen. Der neue IFRS 16 ist auf alle Verträge anzuwenden, die ein Leasingverhältnis begründen. Umsätze, die nicht mit Verträgen nach IFRS 16 in Verbindung stehen, sind nach den Vorgaben des IFRS 15 zu vereinnahmen.

In IFRS 16 werden die Grundsätze für den Ansatz, die Bewertung, die Darstellung und die Angabe von Leasingverhältnissen festgelegt. Ziel ist es sicherzustellen, dass die von Leasingnehmern und Leasinggebern zur Verfügung gestellten Informationen ein getreues

Bild dieser Transaktionen vermitteln. Diese Informationen sollen den Abschlussadressaten die Beurteilung ermöglichen, wie sich Leasingverhältnisse auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie auf die Cashflows eines Unternehmens auswirken.

- 631 IFRS 16 definiert Leasing als einen Vertrag, durch den das **Recht zur Beherrschung** eines identifizierten Vermögenswerts für einen festgelegten Zeitraum im Austausch gegen eine Vergütung übertragen wird. Zu beachten ist, dass das Kriterium der Beherrschung nicht nur die Nutzung des Vermögenswerts umfasst, sondern auch die Kontrolle über die Art der Nutzung.
- 632 Die Definition umfasst alle klassischen Leasingverhältnisse (zB Leasing von Fahrzeugen oder technischen Anlagen) sowie Miet- und Pachtverträge für Immobilien.
- 633 Vom Anwendungsbereich explizit **ausgeschlossen** werden hingegen die Erkundung und Ausbeutung natürlicher Ressourcen (IFRS 6), biologische Vermögenswerte (IAS 41), Dienstleistungskonzessionsvereinbarungen (IFRIC 12), die Überlassung von geistigem Eigentum (IFRS 15) sowie Lizenzvereinbarungen für Patente, Manuskripte, Filme und ähnliche immaterielle Vermögenswerte (IAS 38). Für Leasingverträge, die sich auf sonstige immaterielle Vermögenswerte beziehen, besteht ein Wahlrecht zur Anwendung von IFRS 16.
- 634 Beim Leasinggeber ist in IFRS 16 eine Unterteilung in Operating Lease und Finance Lease vorgesehen. Die Einteilung richtet sich danach, ob der Leasinggeber die wesentlichen mit dem Vermögenswert verbundenen Chancen und Risiken auf den Leasingnehmer überträgt. Ist dies zu bejahen, handelt es sich um ein Finance Lease, anderenfalls um ein Operating Lease.
- 635 Im erstgenannten Fall (Finance Lease) ist der Vermögenswert auszubuchen und eine Leasingforderung in Höhe des Barwerts der erwarteten Leasingzahlungen zu erfassen.
- 636 Anders verhält es sich beim Operating Lease. Hier verbleibt der Vermögenswert auf der Aktivseite der Bilanz. Die Leasingzahlungen werden periodisch als Ertrag erfasst. An dieser Stelle ist zu erkennen, dass sich der Standardsetzer nicht auf eine einheitliche Konzeption festlegen wollte.
- 637 Maßgeblich für die Beurteilung des Leasingverhältnisses ist der wirtschaftliche Gehalt der Transaktion, weniger die Vertragsform. Die Einstufung, ob im Wesentlichen alle Chancen und Risiken übertragen werden, ist auf Grundlage der folgenden Kriterien und Indikatoren vorzunehmen, wobei diese nicht abschließend bzw. nicht immer einen endgültigen Schluss zulassen. Entscheidend ist vielmehr das Gesamtbild der Verhältnisse. IFRS 16.63 nennt die folgenden Beispiele für Kriterien, die für sich genommen oder in Kombination zu einer Einstufung als Finanzierungs-Leasingverhältnis führen:
- Eigentumsübergang auf den Leasingnehmer am Ende der Laufzeit
 - Vereinbarung einer Kaufoption zu einem Optionspreis, der dem beizulegenden Zeitwert des Vermögenswerts zum Ausübungszeitpunkt so stark unterschreitet, dass die Ausübung der Option zu Beginn des Leasingverhältnisses hinreichend sicher ist
 - Die Laufzeit des Leasingverhältnisses deckt den Großteil der wirtschaftlichen Nutzungsdauer des Vermögenswertes ab, auch wenn ein Eigentumsübergang nicht vereinbart wird
 - Der Barwert der Leasingzahlungen zu Beginn des Leasingverhältnisses entspricht nahezu dem gesamten beizulegenden Zeitwert des Vermögenswertes
 - Der Leasinggegenstand ist so speziell, dass er nur vom Leasingnehmer genutzt werden kann, ohne dass grundlegende Veränderungen vorgenommen werden.
- 638 Gelangt der Leasinggeber bei Prüfung der in IFRS 16.63 ff zu dem Ergebnis, dass es sich bei der zu beurteilenden Leasingvereinbarung um ein Finance-Lease handelt, so hat der Leasinggeber das Leasingverhältnis gemäß IFRS 16.67 ff zu bilanzieren.
- 639 Sachverhalt: Die Pharma AG (A) überlässt durch einen zeitlich und örtlich unbefristeten Lizenzvertrag das Patent an einem Erfolg versprechenden neuen Präparat exklusiv dem Pharmakonzern P. Das patentierte Präparat hat die behördliche Zulassung zum Verkauf als Arzneimittel bereits erhalten. Der Kaufpreis berechnet sich nach einem

festen Prozentsatz des Umsatzes, den der Pharmahersteller während der verbleibenden Patentlaufzeit von zehn Jahren aus diesem Präparat erzielen wird.

Beurteilung nach den IAS/IFRS-Grundsätzen: Die unbeschränkte und exklusive Lizenzierung gilt wirtschaftlich als Finance-Lease, so dass Patent aus- und eine entsprechende Leasingforderungen in der Bilanz des Leasinggebers einzubuchen ist. 640

Es ist vom Leasinggeber in der Form ein Finance-Lease abzubilden, indem eine Forderung als Vermögenswert ausgewiesen wird, deren Höhe sich am Nettoinvestitionswert in das Leasingverhältnis bemisst (IFRS 16.67). Der Nettoinvestitionswert ermittelt sich dabei als Barwert des Bruttoinvestitionswerts, dh als Summe aus den folgenden aus dem Finanzierungs-Leasingverhältnis zu erwartenden Zahlungen: 641

- a) Feste Zahlungen einschließlich de-facto-feste Zahlungen;
- b) Variable Zahlungen, die an einen Index oder Zinssatz gekoppelt sind und die mit dem am Bereitstellungsdatum gültigen Index oder Zins bewertet werden;
- c) Restwertgarantien des Leasingnehmers oder eines Dritten;
- d) Ausübungspreis von Kaufoptionen, bei denen hinreichend sicher ist, dass der Leasingnehmer sie ausüben wird;
- e) Strafzahlungen für die Kündigung des Leasingverhältnisses, wenn die Kündigung durch den Leasingnehmer mit hoher Wahrscheinlichkeit zu erwarten ist.

cc) **Veräußerung eines Rechts.** Insbesondere im Falle eines Finance-Lease wird aus bilanzieller Sicht regelmäßig das konkrete Recht veräußert, eine Rechtsposition wie etwa eine Patentlizenz oder ein Kundenstamm für unbestimmte Zeit zu nutzen. 642

Grundsätzlich ergibt sich aus der Veräußerung eines Rechts ein Veräußerungsgewinn. Der **Veräußerungsgewinn** berechnet sich aus dem Veräußerungspreis abzgl. des Buchwerts des Vermögensgegenstands und abzgl. der angefallenen Veräußerungskosten. Wird ein Recht veräußert, das nicht in der Bilanz ausgewiesen ist, entspricht der Ertrag der Höhe des Veräußerungspreises. Dies ist insoweit konsequent, als die einem Buchwert zugrundeliegenden Aufwendungen bereits in der Vergangenheit infolge des Aktivierungsverbots Gewinn mindernd erfasst wurden. 643

3. Bilanzierung und Bewertung beim Lizenznehmer

Bei der bilanziellen Beurteilung steht auf der korrespondierenden Seite der Lizenznehmer. Auch bei ihm ist im Rahmen bilanzieller Überlegungen die reine Nutzungsüberlassung vom Erwerb eines Schutzrechts abzugrenzen. 644

Während bei der Einräumung eines Lizenzrechts nur die Nutzung gestattet ist und nicht das Recht als solches übertragen wird, sieht der Erwerb eines Rechts vor, dass das Recht voll oder zumindest im wesentlichen Umfang und endgültig übergeht (vgl. Herrmann/Heuer/Raupach/von Willis, EL 308, EStG § 5 Rn. 1202). 645

Eine Unterscheidung zwischen Forschungs- und Entwicklungsphase einerseits und Verwertungsphase andererseits entfällt beim Lizenznehmer, es sei denn, er verwendet das einlizenzierte bzw. erworbene Recht für eigene Forschungs- und Entwicklungsarbeiten. In diesen Fällen kann auf die Ausführungen hinsichtlich der Bilanzierung und Bewertung nach HGB bzw. IAS/IFRS beim Lizenzgeber verwiesen werden (→ Rn. 420 bzw. → Rn. 443). 646

a) Nationale Rechnungslegungsgrundsätze (HGB)

aa) **Wiederkehrende Zahlungen bzw. geleistete Vorauszahlungen.** Das Recht aus einem zeitlich beschränkten, aus bilanzieller Sicht schwebenden Lizenzvertrag ist beim Lizenznehmer nicht zu aktivieren. Dies gilt zumindest solange sich periodengerecht Leistung und Gegenleistung aus dem Vertragsverhältnis entsprechen. Periodische Lizenzzahlungen stellen Aufwand der jeweiligen Periode dar. Gezahlte Vorleistungen, Erfül-

lungsrückstände sowie drohende Verluste sind dagegen bilanziell zu erfassen. Sofern der Lizenznehmer für eine bestimmte Zeit **Lizenzvorauszahlungen** leistet, hat er dies in einem Rechnungsabgrenzungsposten aktiv abzugrenzen.

- 648 Strittig ist, ob eine **Einmalzahlung** für eine zeitbezogene Lizenz ein Anschaffungsgeschäft oder eine Zahlung in einem gegenseitigen Vertrag mit zeitlich auseinanderfallenden Leistungen/Gegenleistungen darstellt. Während im ersten Fall von einer Aktivierung des Nutzungsrechts auszugehen ist, hat Letzteres die Bildung eines Rechnungsabgrenzungspostens zur Folge. Ist eine ausreichend sichere Mindestdauer der Lizenz nicht feststellbar, gilt dies aber als Indiz dafür, dass der Lizenznehmer die Lizenz mit dem Einmalentgelt zzgl. weiterer Anschaffungsnebenkosten erwarb und als immateriellen Vermögensgegenstand zu aktivieren und über eine geschätzte Nutzungsdauer abzuschreiben hat (vgl. Beck Bil-Komm./Schubert/Hutzler HGB § 255 Rn. 217).
- 649 Werden Vorleistungen erbracht, wodurch beim Lizenzgeber entgehende Vorteile ausgeglichen oder damit der eigene Vertragsabschluss gegenüber der Konkurrenz vorgezogen werden soll, wird auch in diesen Fällen eine Bilanzierung der Vorleistung als aktiver Rechnungsabgrenzungsposten abgelehnt, wenn die Zahlung nicht auf eine zeitraumbezogene Gegenleistung gerichtet ist (vgl. Herbst/Boge NWB 2007, 971). Zur Verdeutlichung der Bilanzierung sei auf das **Beispiel** verwiesen, das schon aus Sicht des Lizenzgebers betrachtet wurde (vgl. → Rn. 453):
- 650 Sachverhalt: Die A GmbH überlässt der P AG eine Pharmalizenz. Die P AG zahlt zu Beginn der Vertragsbeziehung eine nicht rückzahlbare Einmalzahlung (Up-front Fee) in Höhe von 10 Mio. EUR an den Lizenzgeber. Der Lizenzvertrag sieht vor, dass sich die Höhe der laufenden Lizenzgebühr an den Umsätzen des Lizenznehmers festmacht. Als Alternativen wurden unterschieden:
- 651 (i) Up-front Fee ist in voller Höhe auf die Lizenzgebühr anrechenbar;
- 652 (ii) Up-front Fee ist zu 50 % auf die Lizenzgebühr anrechenbar und betrifft zu 50 % technische Hilfestellung während der Nutzungsdauer.
- 653 Würdigung: Bilanziell bedeutet dies für den Lizenznehmer Folgendes: Die Zahlung der Up-front Fee erfolgt erfolgsneutral. Im Fall (i) sind Lizenzgebühren mit der Up-front Fee zu verrechnen, bis der Betrag von 10 Mio. EUR aufgebraucht ist. Die Vorauszahlungen sind Gewinn mindernd aufzulösen. Dagegen ist im Fall (ii) eine ertragswirksame Verrechnung bis 5 Mio. EUR möglich. Die weiteren 50 % der Einmalzahlung sind als Aufwendungen über die Laufzeit des Lizenzvertrags periodengleich abzugrenzen.
- 654 Der Lizenznehmer hat bei Lizenzverträgen mit Dauerschuldcharakter eine Rückstellung für **drohende Verluste** zu passivieren, soweit der Wert der zu leistenden Aufwendungen den Wert der Gegenleistung übersteigt. Strittig ist, ob zur Verlustbestimmung eine Ganzheitsbetrachtung zu erfolgen hat oder lediglich auf den künftigen Zeitraum abzustellen ist, sodass auch während der Nutzung die Bildung einer Drohverlustrückstellung möglich wäre.
- 655 Auch kommt nach § 249 Abs. 1 HGB eine Rückstellung für die **Verletzung fremder Patent-, Urheber- oder sonstiger Schutzrechte** unter bestimmten Voraussetzungen in Betracht. So setzt die Rückstellungsbildung ua voraus, dass der Schuldner am Bilanzstichtag mit seiner Inanspruchnahme rechnen muss.
- 656 **bb) Erwerb eines Rechts.** (1) Bilanzansatz. Aus handelsrechtlicher Sicht ist entscheidend, ob es sich bei einer erworbenen Lizenz um einen **Vermögensgegenstand** handelt. Die Definition eines Vermögensgegenstands folgt aus § 246 HGB. Die Klassifizierung einer Lizenz als Vermögensgegenstand hat infolge des Maßgeblichkeitsprinzips nach § 5 Abs. 1 EStG auch Auswirkungen auf die steuerbilanzielle Behandlung einer Lizenz als Wirtschaftsgut. Damit bildet die handelsbilanzielle Behandlung die Grundlage der steuerlichen Würdigung.
- 657 Nach ständiger Rechtsprechung des BFH können sowohl Nutzungsrechte dinglicher Art (Nießbrauch, ausschließliche Lizenzen) als auch schuldrechtlicher Art (Rechte aus