

Immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagen

Lerneinheit 3

Fernkurs

Bilanzierung nach aktuellem HGB

Autor: Prof. Dr. Dejan Engel-Ciric

Zertifiziert durch die Hochschule Amberg-Weiden



Der Lehrgang wurde von der Haufe Akademie konzipiert. Er unterliegt hinsichtlich der fachlichen und didaktischen Qualität der Zertifizierung durch die OTH Amberg-Weiden, Hochschule für angewandte Wissenschaften, University of Applied Sciences.

Haufe Akademie GmbH & Co. KG
Lörracher Str. 9
79115 Freiburg

Tel.: 0761 898-4422
Fax: 0761 898-4423
service@haufe-akademie.de
www.haufe-akademie.de

Diese Lerneinheit ist Teil
eines zertifizierten
Lehrganges



Autor



Prof. Dr. Dejan Engel-Ciric

ist Steuerberater und Professor für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Wirtschaftsprüfung, an der Fachhochschule Frankfurt am Main. Nach Studium und Promotion an der Universität in Frankfurt am Main war er für KPMG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft tätig. Prof. Dr. Engel-Ciric publiziert zu aktuellen Fragen der Rechnungslegung und Bilanzpolitik.

Inhaltsverzeichnis

1. Immaterielle Vermögensgegenstände	5
1.1 Ansatz immaterieller Vermögensgegenstände	5
1.1.1 Ansatzvoraussetzungen	6
1.1.2 Aktivierungswahlrecht für bestimmte Entwicklungskosten	9
1.1.3 Abgrenzung der Forschungskosten gegenüber den Entwicklungskosten	10
1.1.4 Bilanzierung von Websites und Domains	14
1.1.5 Aufwendungen zur Einführung von ERP-Software	15
1.2 Bewertung immaterieller Vermögensgegenstände	17
1.2.1 Zugangsbewertung	17
1.2.2 Folgebewertung immaterieller Vermögensgegenstände	18
1.3 Bilanzierung des Geschäfts- oder Firmenwerts	20
2. Sachanlagevermögen	24
2.1 Gliederung und Abgrenzung des Sachanlagevermögens	24
2.2 Wirtschaftliches Eigentum	27
2.3 Zugangsbewertung von Sachanlagen	28
2.3.1 Anschaffungskosten	28
2.3.2 Herstellungskosten	34
2.3.3 Behandlung von Zuschüssen	37
2.3.4 Herstellungskosten versus Erhaltungsaufwand	38
2.4 Geringwertige Wirtschaftsgüter	40
2.5 Folgebewertung von Sachanlagevermögen	41
2.5.1 Planmäßige Abschreibungen	41
2.5.2 Außerplanmäßige Abschreibungen	47
3. Ausgewählte Praxisprobleme bei der Bilanzierung von Sachanlagen	52
3.1 Besonderheiten bei Mietereinbauten	52
3.1.1 Mietereinbauten und Mieterumbauten als Scheinbestandteile eines Gebäudes	52
3.1.2 Sonstige Mietereinbauten und Mieterumbauten	54
3.2 Ermittlung der Herstellungskosten bei Gebäudeerrichtung	55
3.2.1 Bilanzielle Behandlung der Erschließungs- und Anliegerbeiträge	55
3.2.2 Abgrenzung der Erschließungs- und Anliegerbeiträge gegenüber den Hausanschlusskosten	55
3.2.3 Erschließungsbeiträge bei nachträglicher bzw. zusätzlicher Erschließung	55
3.2.4 Errichtung einer Fußgängerzone	55
3.2.5 Kanalanschlussgebühren	55
3.2.6 Abstandszahlung durch einen Grundstückseigentümer an einen Mieter für vorzeitige Räumung des erworbenen Grundstücks	56
3.2.7 Abbruchkosten	56
3.2.8 Erwerb mit Abbruchabsicht	57
3.2.9 Behandlung von reinen Umbaukosten	58

4. Unterschiede zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz im Anlagevermögen	59
5. Darstellung des Anlagenspiegels	60

In dieser Lerneinheit wird bei der Bezeichnung von Personen die männliche Form verwendet, um die Lesbarkeit zu erleichtern. Selbstverständlich sind stets weibliche und männliche Personen gleichermaßen gemeint. Wir bitten dafür um Verständnis.

1. Immaterielle Vermögensgegenstände

1.1 Ansatz immaterieller Vermögensgegenstände



Wichtig

„Beim Anlagevermögen sind nur die Gegenstände auszuweisen, die bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen.“ (§ 247 Abs. 2 HGB)

Neben Sachanlagen (materielle Vermögensgegenstände) und Finanzanlagen (finanzielle Vermögensgegenstände) werden immaterielle Vermögensgegenstände im Anlagevermögen ausgewiesen. Das Bilanzgliederungsschema des § 266 Abs. 2 A. I. HGB unterteilt die immateriellen Vermögensgegenstände in folgende Unterposten:

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.

Materielle Güter sind physisch greifbar. Immaterielle Vermögensgegenstände sind physisch nicht greifbare, nichtmonetäre Güter. Zu den immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens gehören alle körperlich nicht erfassbaren Werte, die

- nicht zu den Sachanlagen zählen (wie z. B. Erbbaurechte, Wiederein- und Umbauten, wirtschaftliches Eigentum an Sachen),
- nicht Finanzanlagen sind und
- nicht zum Umlaufvermögen gehören.

Wichtige Praxisbeispiele für immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens sind Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte, Lizenzen, Patente und Urheberrechte. EDV-Software gehört grundsätzlich auch zu den immateriellen Vermögensgegenständen.

Es existieren auch Vermögensgegenstände, die sowohl aus körperlichen als auch aus unkörperlichen Komponenten bestehen. Typische Beispiele sind Computerprogramm-CDs und Filme. Hier schlägt sich der immaterielle Wert „körperlich“ in einem greifbaren Vermögenswert nieder, trotzdem handelt es sich um einen immateriellen Vermögensgegenstand.

Die Abgrenzung der materiellen von den immateriellen Vermögensgegenständen ist in vielen Fällen schwierig, weil immaterielle Komponenten in materielle Vermögenswerte integriert sein können (funktionale Einheit), z. B. die Steuerungssoftware von Maschinen oder das Betriebssystem eines Computers. Wenn ein Vermögenswert beide Merkmale erfüllt, sind für die Zuordnung die Wertrelation, das wirtschaftliche Interesse, die Vervielfältigungsmöglichkeiten oder das relative Funktionenverhältnis ausschlaggebend.



Wichtig

Ist die Software in die Hardware integriert, so ist sie nicht separat bewertbar und damit selbstständiger Teil der Hardware (BFH-Beschluss v. 16.02.1990 III B 90/88, BStBl II 1990, S. 794). Sie wird zusammen mit der Hardware als einheitlicher beweglicher Vermögensgegenstand aktiviert.

1.1.1 Ansatzvoraussetzungen

Das Vollständigkeitsgebot des § 246 HGB erzwingt die Aktivierung sämtlicher Vermögensgegenstände, die dem Bilanzierenden wirtschaftlich zuzurechnen sind. Dem handelsrechtlichen Vermögensgegenstand entspricht das Wirtschaftsgut im Steuerrecht.

Ein immaterieller Vermögensgegenstand entsteht durch

- separate einzelne Anschaffung,
- Erwerb im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses,
- Zugang im Rahmen eines Tauschgeschäfts,
- Herstellung im eigenen Unternehmen (nur in der Handelsbilanz).

Die Aktivierung eines immateriellen Vermögensgegenstands ist nur möglich, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

1. Vermögenswerter Vorteil,
2. selbstständige Bewertbarkeit,
3. entgeltlicher Erwerb (bei bestimmten immateriellen Vermögensgegenständen).

Vermögenswerter Vorteil

Immaterieller Vermögensgegenstand kann nur sein, was von wirtschaftlichem Wert ist und einen künftigen wirtschaftlichen Nutzen bringt. Ein künftiger wirtschaftlicher Nutzen ist gegeben, wenn das Unternehmen durch ihn Erlöse, Kosteneinsparungen oder anderweitige Vorteile erwarten kann. So generiert z. B. eine Lizenz, die es dem Unternehmen ermöglicht, bestimmte Produkte herzustellen und zu verkaufen, künftigen ökonomischen Nutzen. Auch Patente oder Entwicklungen, die den Produktionsvorgang effizienter und damit kostengünstiger gestalten, erfüllen das Kriterium des wirtschaftlichen Nutzens. Bei erworbenen immateriellen Vermögenswerten wird man einen Nutzenzufluss grundsätzlich vermuten müssen. Schwierig gestaltet sich der Nachweis bei selbst erstellten immateriellen Vermögenswerten. Bei diesen ist darzulegen, wie der künftige Nutzen voraussichtlich erzielt werden wird.

Selbstständige Bewertbarkeit

Der vermögenswerter Vorteil ist nur notwendige, aber noch nicht hinreichende Bedingung zur Aktivierung eines immateriellen Vermögensgegenstands. Immaterieller Vermögensgegenstand kann nur sein, was selbstständig bewertbar ist. Das erfordert greifbare Anschaffungs- oder Herstellungskosten.



Beispiel fehlender selbstständiger Bewertbarkeit

Die Music Entertainment AG zahlt einer Musikband eine einheitliche Vergütung von 1 Mio. € für ein Live-Konzert am Ende des Jahres und für die Einwilligung zum Verkauf der aufgenommenen CDs.

Wie ist der Sachverhalt in der Handelsbilanz und Steuerbilanz der Music Entertainment AG zu buchen?

Lösung:

Nur der Entgeltanteil für Recht zur Aufnahme und Vervielfältigung der Musik-CDs darf aktiviert werden, da nur insoweit ein künftiger Nutzen nach dem Bilanzstichtag vorliegt. Sofern allerdings nur eine einheitliche Vergütung gezahlt wird, ist es unzulässig, einen Teil des Betrags dem Konzertauftritt und einen Teil der Aufnahme und Vervielfältigung zuzuordnen. Die Abspaltung eines besonderen Vermögensgegenstands „erworbene Leistungsschutzrechte“ ist nicht möglich, weil es an der selbstständigen Bewertungsfähigkeit fehlt. Erworbene Leistungsschutzrechte sind nicht selbstständig bewertbar, wenn der Entgeltanteil nicht vertraglich festgelegt wurde. In diesem Fall müsste man den Entgeltanteil für das Leistungsschutzrecht schätzen. Das Vorsichtsprinzip erzwingt dabei, alles dem nicht aktivierungsfähigen Anteil für das Konzert zuzuordnen (vgl. BFH-Urteil vom 28.05.1979 IR 1/76, BStBl II 1979, S. 734). Die Ausgaben in Höhe von 1 Mio. € sind damit aufwandswirksam in der GuV zu buchen.

Der immaterielle Vermögenswert muss beim Verkauf des gesamten Unternehmens ins Gewicht fallen. Auf die Einzelveräußerbarkeit kommt es dabei nicht an. Deshalb sind z. B. auch erworbene Markenzeichen (wie z. B. der Mercedes-Stern) bei einem Unternehmenserwerb aktivierungspflichtig, obwohl ein Markenzeichen nicht einzeln veräußerbar ist.

Entgeltlicher Erwerb

Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten, Rechte oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens sind handels- und steuerrechtlich nur dann zu aktivieren, wenn sie entgeltlich erworben wurden (§ 248 Abs. 2 HGB, § 5 EStG).

Der Sinn und Zweck des entgeltlichen Erwerbs liegt in der Objektivierung und damit in der Eingrenzung der Aktivierung auf solche immateriellen Vermögensgegenstände, für die der Markt eine Bestätigung in Form von Anschaffungskosten abgegeben hat. Deshalb ist der entgeltliche Erwerb eng auszulegen. Entgeltlicher Erwerb liegt nur vor, wenn der immaterielle Vermögensgegenstand konkreter Vertragsgegenstand geworden ist.

**Beispiel**

Die Großspedition S hat mit dem Automobilhersteller B einen Rahmenvertrag über den Transport von Neuwagen auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Dafür wurden von der Spedition am 01.12.2016 vorab 50.000 € gezahlt. In diesem Rahmenvertrag sind das Entgelt pro Fahrzeug und die Transportbedingungen, nicht jedoch die Transportmengen geregelt. Ausdrücklich ist von B keine Zusage über die zu transportierenden Mengen erteilt worden.

Lösung:

Die Aktivierung der Zahlung in der Bilanz der Spedition S kommt wegen des Bilanzierungsverbotes für originäre Kundenbeziehungen nur dann in Betracht, wenn S den Rahmenvertrag entgeltlich erworben haben sollte. Die Gewinnerwartungen aus dem Rahmenvertrag sind jedoch nicht rechtlich gesichert. Bestimmte Transportmengen sind nicht vereinbart worden. Der Rahmenvertrag ist damit lediglich Konditionenvertrag und kein Auftragsbestand. Ein immaterieller Vermögensgegenstand ist also nicht anzusetzen. Derartige Zahlungen für die Erlangung von Verkaufsgelegenheiten oder Gewinnchancen ohne Kontrolle über diese sind nicht entgeltlich erworben. Es handelt sich um nicht aktivierbare Werbe- bzw. Vertriebskosten.

Die Ausgaben in Höhe von 50.000 € sind damit aufwandswirksam in der GuV zu buchen. Der Buchungssatz lautet:

Per sonstige betriebliche Aufwendungen 50.000 € an Kasse/Bank 50.000 €

**Beispiel**

Eine Brauerei gewährt einem Gastronomen am 31.12.2016 insgesamt 10.000 € für eine neue Gaststätteneinrichtung gegen ein exklusives Belieferungsrecht über 200 hl auf fünf Jahre. Die Rückzahlung ist vertraglich nicht gesondert geregelt. Wie ist der Sachverhalt zum 31.12.2016 in der Handelsbilanz und Steuerbilanz zu bilanzieren?

Lösung:

Das Bierlieferungsrecht über fünf Jahre ist ein künftiger vermögenswerter Vorteil, der sich nicht im Zeitpunkt der Auszahlung erschöpft. Durch Zahlung von 10.000 € liegen greifbare Anschaffungskosten vor. Durch die Gewährung des exklusiven Belieferungsrechts über eine bestimmte Menge (200 hl auf fünf Jahre) ist das Recht auch vertraglicher Gegenstand der Vereinbarung der beiden Parteien geworden. Damit ist der entgeltliche Erwerb erfüllt. Die Zahlung von 10.000 € an den Gastronomen ist daher sowohl in der Handels- als auch in der Steuerbilanz unter den immateriellen Vermögensgegenständen zu erfassen und mit den um die Abschreibungen geminderten fortgeführten Anschaffungskosten zu bewerten. Der Buchungssatz lautet:

Per Immaterielle Vermögensgegenstände 10.000 € an Kasse/Bank 10.000 €

Zur Verdeutlichung des entgeltlichen Erwerbs dient auch folgendes Beispiel:



Beispiel

Ehefrau F ist Eigentümerin eines an die Pächterin P verpachteten unbebauten Grundstücks. Ab 31.12.2016 überlässt sie ihrem bilanzierungspflichtigen Ehemann M das Grundstück bis auf weiteres unentgeltlich zur betrieblichen Nutzung als Parkplatz im Rahmen seines Gewerbebetriebs (Zeitwert 250.000 €). Der Ehemann M übernimmt von der bisherigen Pächterin deren Rechte und Pflichten aus dem noch zwei Jahre lang unkündbaren Mietvertrag gegen Zahlung von 7.000 € zuzgl. USt. Wie ist zu bilanzieren?

Lösung:

Die Ehefrau bleibt weiterhin wirtschaftliche Eigentümerin des Grundstücks. Die Nutzungsüberlassung ist kein immaterieller Vermögensgegenstand, da das Recht jederzeit wieder entzogen werden kann. Eine Zurechnung nach § 246 Abs. 2 Satz 1 HGB zum Vermögen des Ehemanns ist ausgeschlossen. Bezüglich der Nutzungsüberlassung ist daher nichts zu bilanzieren.

Die Entschädigungszahlung an die bisherige Pächterin P erfolgt um das Grundstück vorzeitig, d. h. vor Ablauf des regulären Mietvertrags nutzen zu können. Es handelt sich um einen wirtschaftlichen Vorteil. Der Vorteil muss einzeln bewertbar und abgrenzbar vom Geschäfts- oder Firmenwert sein und mindestens mit dem gesamten Betrieb veräußerbar sein. Diese Voraussetzungen sind alle erfüllt (vgl. auch BFH vom 02.03.1970, BStBl. 1970 II S. 382). Der durch die Abstandszahlung erlangte Vorteil ist als entgeltlich erworbener immaterieller Vermögensgegenstand des Anlagevermögens zu aktivieren (§ 247 Abs. 2 HGB, § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, § 5 Abs. 1 S. 1 EStG i. V. m. § 5 Abs. 2 EStG) und über den Zeitraum des Nutzungsvorteils abzuschreiben. Die Umsatzsteuer kann gem. § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG als Vorsteuer abgezogen werden (keine Anschaffungskosten gem. § 9b Abs. 1 EStG).

1.1.2 Aktivierungswahlrecht für bestimmte Entwicklungskosten

Die von Moxter als „ewige Sorgenkinder des Bilanzrechts“¹ bezeichneten immateriellen Vermögensgegenstände haben sich in den vergangenen Jahren zum entscheidenden Werttreiber vieler Unternehmen entwickelt. Besonders bei sehr innovativen Unternehmen sind die Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten sehr hoch. Diese Entwicklung wurde im Rahmen der Gesetzgebung des BilMoG zum Anlass genommen, um die Bilanzierung immaterieller Vermögensgegenstände stärker als bisher in den Fokus der Abschlussadressaten zu rücken. Das bis zur Neuregelung durch BilMoG in § 248 Abs. 2 HGB a. F. kodifizierte Aktivierungsverbot wurde aufgehoben. Hierdurch haben insbesondere innovative Unternehmen sowie Unternehmen, die erst am Beginn ihrer wirtschaftlichen Entwicklung stehen, die Möglichkeit erhalten, ihre Außendarstellung zu verbessern.

1 Moxter, Immaterielle Anlagewerte im neuen Bilanzrecht, BB 1979, S. 1102.

Es ist seit der Neuregelung von § 248 Abs. 2 HGB durch das BilMoG zulässig, bestimmte selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens in der Handelsbilanz zu aktivieren. In der Steuerbilanz besteht unverändert ein Aktivierungsverbot für selbst erstellte immaterielle Wirtschaftsgüter (§ 5 Abs. 2 EStG).

Die Abgrenzung von selbst erstellten immateriellen Vermögensgegenständen und derivativ erworbenen immateriellen Vermögensgegenständen ist insbesondere bei Softwareentwicklungsaufträgen zu beachten:

- Liegt die Verantwortung für das Ergebnis (z. B. neues EDV-Programm) beim Auftraggeber und stellt das Softwarehaus als Auftragnehmer lediglich Fachleute zur Verfügung, dann liegt kein entgeltlich erworbener immaterieller Vermögensgegenstand vor. Alle Aufwendungen sind steuerlich zwingend und handelsrechtlich wahlweise als sofortiger Periodenaufwand zu erfassen, da ein Dienstleistungsvertrag vorliegt.
- Liegt die Verantwortung für das Ergebnis beim Auftragnehmer (Softwarehaus), dann liegt ein entgeltlich erworbenes immaterielles Wirtschaftsgut vor. Die Software muss handels- und steuerrechtlich zwingend aktiviert werden, da es sich um einen Werkvertrag handelt.

1.1.3 Abgrenzung der Forschungskosten gegenüber den Entwicklungskosten

Bei selbst erstellten immateriellen Vermögensgegenständen dürfen Forschungskosten nicht aktiviert werden. Diese sind im Zeitpunkt des Anfallens aufwandswirksam zu buchen.



Wichtig

Als Forschung wird in der Gesetzesbegründung zum BilMoG in Anlehnung an die Regelungen in IAS 38 die eigenständige und planmäßige Suche nach neuen wissenschaftlichen oder technischen Erkenntnissen bezeichnet. Es handelt sich um die Erlangung von Grundlagenwissen. Über die technische Verwertbarkeit und wirtschaftlichen Erfolgsaussichten können in dieser Phase noch keine Aussagen gemacht werden. Die Forschungsphase ist insofern durch den fehlenden Bezug zu konkreten Produkten oder Produktionsverfahren und die fehlende marktorientierte Bewertungsmöglichkeit gekennzeichnet.

Als Beispiele für Forschungsaktivitäten können in Anlehnung an IAS 38.56 genannt werden:

- Tätigkeiten zur Erlangung neuen Wissens;
- Untersuchungen, Bewertungen und Endauswahl von neuen Forschungsergebnissen und zugehörigem Know-how;
- Untersuchungen betreffend Alternativen für Produktionsmaterial, Produktionsverfahren, Systeme und Dienstleistungen;
- die Anwendung verbesserter Materialien, Produkte etc.



Beispiel

In der Forschungsabteilung eines Automobilherstellers wird seit Jahren nach einer Lösung für Wasserstoffantrieb geforscht, der ausschließlich unter Einsatz von natürlichem Wasser funktioniert. Ob diese Technologie überhaupt funktioniert, konnte bisher nicht nachgewiesen werden. Im Berichtsjahr 2016 sind in diesem Zusammenhang 15 Mio. € angefallen. Wie ist in der Handelsbilanz zum 31.12.2016 zu bilanzieren?

Lösung:

Aufgrund der Unsicherheit bezüglich der Generierung eines zukünftigen Nutzens ist eine Aktivierung dieser Ausgaben nicht möglich. Die Ausgaben sind im Jahr 2016 **aufwandswirksam** zu erfassen.

Entwicklungskosten sind mit Inkrafttreten des BilMoG als selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens aktivierungsfähig (§ 255 Abs. 2a HGB).

Entwicklung beinhaltet die der Forschung nachfolgende Tätigkeit. In der Entwicklungsphase werden die Erkenntnisse der Forschung durch weiterführende, zielgerichtete Aktivitäten in ein neues oder wesentlich verbessertes Produkt oder Verfahren geführt.

Als Beispiele typischer Entwicklungstätigkeiten werden in den Gesetzesmaterialien in Anlehnung an IAS 38.56 genannt:

- Erstellung von Prototypen oder Modellen;
- Entwurf von Werkzeugen, Gussformen;
- Errichtung und Betrieb von Pilotanlagen, die noch nicht kommerziell genutzt werden können;
- Entwurf, Konstruktion und Testen gewählter Alternativen für neue oder verbesserte Materialien, Produkte, Verfahren etc.



Beispiel

Die Getriebe AG hat ein Patent für ein Verfahren zur Herstellung von besonders belastbaren Getrieben angemeldet. Bevor die Ausarbeitung des jetzt patentierten Verfahrens begonnen wurde, sind im Januar 2016 Ausgaben in Höhe von 1 Mio. € für die Suche nach verbesserten Verfahren angefallen, die sich aber nicht als zielführend herausgestellt haben. Vom Zeitpunkt der technischen Realisierbarkeit (01.02.2016) bis zur Erteilung des Patents (31.12.2016) sind insgesamt 5 Mio. € für Personalkosten sowie Anwaltsgebühren von 0,1 Mio. € angefallen. Wie ist in der Handelsbilanz zum 31.12.2016 zu buchen?

Lösung

Die Ausgaben für die allgemeine Suche nach neuen Lösungsansätzen in Höhe von 1 Mio. € sind Forschungskosten und können nicht aktiviert werden. Sie sind sofort

als Aufwand zu erfassen. Mit der technischen Realisierbarkeit beginnt die Entwicklungsphase des Patents. Die Entwicklungsphase endet mit der Nutzungsmöglichkeit des Patents. Im vorliegenden Fall werden die Entwicklungskosten des Patents in Höhe von 5,1 Mio. € in der Bilanz aktiviert. Das Patent wird dann über die erwartete Nutzungsdauer linear abgeschrieben. Gebucht wird:

		Mio. €	an		Mio. €
Per	Personalaufwand	6,0		Verbindlichkeiten	6,1
	Aufwendungen für bezogene Leistungen	0,1			
	Verbindlichkeiten	6,1		Kasse/Bank	6,1
	Immaterielle Vermögensgegenstände	5,1		Aktivierete Eigenleistungen	5,1



Beispiel

Die Technik-GmbH hat eine neue Anwendersoftware entwickelt. Erst nach Formulierung der Softwareanforderungen und der Machbarkeitsstudie waren die Verantwortlichen von einem erfolgreichen Projektabschluss überzeugt. Folgende Aufwendungen sind im Rahmen des Projekts angefallen:

	€
Machbarkeitsstudie	80.000
Formulierung Softwareanforderungen	20.000
Entwicklung und Testen der Software	50.000
Grafikdesign für die Oberflächenmaske	70.000
Schulung der Mitarbeiter	20.000
Summe	240.000

Lösung:

Die Machbarkeitsstudie und die Formulierung der Softwareanforderungen fallen vor der technischen Realisierbarkeit an. Die damit verbundenen Aufwendungen sind sofort aufwandswirksam zu erfassen. Das Entwickeln und Testen der Software (50.000 €) sind bereits der Entwicklungsphase zuzuordnen. Auch das Grafikdesign für die Oberflächenmaske (70.000 €) gehört zu den Entwicklungskosten. Die Schulungskosten entstehen nach der Fertigstellung und sind aufwandswirksam zu erfassen. Insgesamt sind Entwicklungskosten in Höhe von 120.000 € zu aktivieren.

Gebucht wird:

		T€			T€
Per	Diverse Aufwendungen	250	an	Verbindlichkeiten	250
	Verbindlichkeiten	250	an	Kasse/Bank	250
	Immaterielle Vermögensgegenstände	130	an	Aktivierete Eigenleistungen	130

In den Gesetzesmaterialien zum BilMoG wird der Ansatz von Entwicklungskosten in Anlehnung an IAS 38 an die folgenden Bedingungen geknüpft. Diese sind vom Unternehmen kumulativ nachzuweisen (BMJ, BilMoG-RefE, S. 122):

- Die technische Realisierbarkeit muss plausibel gemacht werden;
- es muss die Absicht zur Fertigstellung der Entwicklung gegeben sein;
- das Unternehmen muss die technische und organisatorische Fähigkeit zur Nutzung des immateriellen Wertes nachweisen können;
- es muss ein Markt für das Produkt vorhanden sein und der Nachweis erbracht werden, wie der immaterielle Vermögensgegenstand den Nettozufluss an zukünftigen wirtschaftlichen Nutzen des Unternehmens erhöhen wird;
- das Unternehmen muss über die technischen, finanziellen und sonstigen Mittel verfügen, um das Entwicklungsprojekt zur Einsatzbereitschaft zu bringen;
- die Ausgaben während der Entwicklungsphase müssen sich zuverlässig ermitteln lassen.

Nur auf den ersten Blick handelt es sich hier um ökonomische Selbstverständlichkeiten. Sind die Voraussetzungen erfüllt, sind die Entwicklungskosten zukünftig zwingend zu aktivieren. Sofern die Aktivierung von Entwicklungskosten an den gerade genannten Voraussetzungen scheitert oder eine Trennung von Forschungs- und Entwicklungskosten nicht möglich ist, kommt eine Aktivierung nicht in Betracht. Stattdessen ist eine aufwandswirksame Erfassung vorzunehmen.



Beispiel

Ein Softwareunternehmen mit einer Kapitaldecke in Höhe von 1,0 Mio. € müsste für die Fertigstellung eines bahnbrechenden Programmcodes für ein umfangreiches Betriebssystem noch Aufwendungen in Höhe von 5,0 Mio. € finanzieren. Der Test des Prototyps konnte erfolgreich durchgeführt werden. Die technische Realisierbarkeit ist also nachgewiesen. Die Finanzierung erscheint jedoch zweifelhaft, da es keine Finanzierungszusage gibt.

Lösung:

Im vorliegenden Fall ist die Aktivierung der Entwicklungskosten nicht möglich, da die wirtschaftliche Realisierbarkeit nicht nachgewiesen werden kann.

Die Existenz eines Marktes kann branchentypisch bestätigt oder bestritten werden. Typisches Beispiel ist die Pharmaindustrie. Hier können die ausstehenden Ergebnisse klinischer Tests das Management veranlassen, die ökonomische Verwertungsmöglichkeit eines bereits weitgehend erforschten neuen Präparats zu bestreiten. Als Konsequenz ergibt sich die aufwandswirksame Erfassung aller Entwicklungskosten bis zur Verkaufsfreigabe durch die zuständige Behörde. In Deutschland ist die Aktivierung von Entwicklungskosten in der Pharmabranche unüblich. Die Bayer AG bilanziert z. B. im Konzernabschluss nach IFRS keine Entwicklungskosten für Pharmaprodukte mit dem Argument, dass eigene Entwicklungsprojekte häufig behördlichen Genehmigungsverfahren und anderen Unwägbarkeiten unterliegen und die Bedingungen für eine Aktivierung der vor der Genehmigung entstandenen Kosten in der Regel nicht erfüllt sind.

In der Automobilindustrie wird das Kriterium der Existenz eines Marktes anders ausgelegt: Von den insgesamt anfallenden Forschungs- und Entwicklungskosten wird in den IFRS-Abschlüssen ein hoher, zum Teil über 50 % hinausgehender Teil aktiviert.

1.1.4 Bilanzierung von Websites und Domains

Eine Website ist ein immaterieller Vermögensgegenstand. Auf die fehlende Einzelveräußerbarkeit kommt es nicht an. Bei Eigenerstellung einer Website besteht handelsrechtlich nach § 248 Abs. 2 HGB ein Aktivierungswahlrecht und steuerrechtlich ein Aktivierungsverbot. Bei entgeltlichem Erwerb von Dritten besteht handels- und steuerrechtlich eine Aktivierungspflicht.

Bei von Dritten entgeltlich erworbenen Domain-Adressen besteht ein Aktivierungsgebot. Abschreibungen für eine entgeltlich erworbene Domain-Adresse dürfen jedoch nicht vorgenommen werden, da eine Domain-Adresse nicht abnutzbar ist.



Beispiel

Die Kaufhaus AG hat im Berichtsjahr eine neue Website errichtet. Die Website ermöglicht Online-Bestellungen aufgrund der direkten Anbindung des Internetauftrittes an das neue Kundenbestell- und Kundenbuchungssystem. Dabei sind die folgenden Kosten angefallen:

	€
Konzepterstellung zur Auswahl der Funktionalitäten der Website und Identifizierung der notwendigen Hardware und Webapplikationen	20.000
Prüfung von Alternativen	5.000
Erstellung eines Projektplans: Festlegung der Verantwortlichkeiten, Zeitplan, internes/externes Personal, Selektion der Soft- und Hardwarelieferanten und Berater	10.000
Eigenentwicklung von Multimedia-Software für die Infrastruktur der Website	20.000
Eigenprogrammierung der Betriebssystemsoftware für die Webserver	30.000
Eigenprogrammierung der Infrastruktur, Integration von Datenbanksoftware	30.000
Graphische Aufbereitung der Website	10.000
Test der Website	5.000
Registrierung der Website mit Suchmaschinen	5.000

Lösung:

Analog der Aktivierung selbst erstellter Software sind Ausgaben für selbst erstellte Websites zu aktivieren, wenn

- die allgemeinen Ansatzkriterien für selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände erfüllt sind und
- die Ausgaben für selbst erstellte Websites der Entwicklungsphase zuzuordnen sind.

Anhand der einzelnen Phasen der Entwicklung einer Website ist wie folgt zu unterscheiden:

- Kosten der Planungsphase sind vergleichbar mit den Forschungskosten und daher aufwandswirksam zu erfassen.
- Kosten aus der Entwicklung von Applikations- und Infrastruktursoftware, des graphischen Designs und dem Testen der Website sind vergleichbar der Entwicklungsphase.
- Kosten aus dem laufenden Betrieb der Website sind Aufwand.

Es ergeben sich die folgenden aktivierungsfähigen Kostenbestandteile in Euro:

	Gesamtkosten	Aktivierung	Phase/Begründung
Konzepterstellung zur Auswahl der Funktionalitäten der Website und Identifizierung der notwendigen Hardware und Webapplikationen	20.000	0	Planung
Prüfung von Alternativen	5.000	0	Planung
Erstellung eines Projektplans: Festlegung der Verantwortlichkeiten, Zeitplan, internes/externes Personal, Selektion der Soft- und Hardwarelieferanten und Berater	10.000	0	Planung
Eigenentwicklung von Multimedia-Software für die Infrastruktur der Website	20.000	20.000	Entwicklung
Eigenprogrammierung der Betriebssystemsoftware für die Webserver	30.000	30.000	Entwicklung
Eigenprogrammierung der Infrastruktur, Integration von Datenbanksoftware	30.000	30.000	Entwicklung
Graphische Aufbereitung der Website	10.000	10.000	Entwicklung
Test der Website	5.000	5.000	Entwicklung
Registrierung der Website mit Suchmaschinen	5.000	0	Lfd. Betrieb

1.1.5 Aufwendungen zur Einführung von ERP-Software

ERP-Software (Enterprise Resource Planning-Software) ist ein Softwaresystem, das zur Optimierung von Geschäftsprozessen eingesetzt wird und aus verschiedenen Modulen (z. B. Fertigung, Finanzen, Logistik, Personal, Vertrieb, Buchhaltung) besteht. Wesensmerkmal eines ERP-Systems ist die Funktion zur Integration und Steuerung verschiedener Unternehmensaktivitäten. Für den betrieblichen Einsatz ist es notwendig, die Programme an die unternehmensspezifischen Belange anzupassen (z. B. SAP-Customizing). Der Gesamtvorgang der Einführung der ERP-Software wird als Implementierung bezeichnet. ERP-Software ist regelmäßig Standardsoftware und bei entgeltlichem Erwerb ein aktivierungspflichtiger immaterieller Vermögensgegenstand des Anlagevermögens. Dabei bilden alle Module zusammen – wegen ihres einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhangs – ein Softwaresystem (d. h. einen Vermögensgegenstand). Dies gilt auch, wenn die Module zu unterschiedlichen Zeitpunkten oder von unterschiedlichen Softwareherstellern erworben werden, es sei denn, der Bilanzierende weist nach, dass einzelne Module nicht in

das Gesamtsystem zur Steuerung der Geschäftsprozesse integriert werden, also selbständig nutzbar sind. Der Bilanzierende erwirbt mit der Software entsprechende Lizenzrechte vom Anbieter (Softwarehersteller oder ein von diesem berechtigter Unternehmer).

Ist Gegenstand der Verträge mit dem Anbieter und/oder mit EDV-Beratern ein eingerichtetes Softwaresystem (Erwerb einer Standardsoftware und ihre Implementierung), liegt ein aktivierungspflichtiger Anschaffungsvorgang vor. Das gilt auch, wenn die erworbene Standardsoftware ganz oder teilweise mit eigenem Personal implementiert wird (Herstellung der Betriebsbereitschaft).

Die erforderliche Implementierung der ERP-Software macht diese nicht zu einer Individualsoftware und führt damit nicht zu einem Herstellungsvorgang, wenn keine wesentlichen Änderungen am Quellcode vorgenommen werden.

Bei kleineren Aufwendungen ergeben sich keine bilanziellen Probleme. Diese Aufwendungen gehören zum laufenden Erhaltungsaufwand, da lediglich die Funktionsbereitschaft erhalten und die betriebliche laufende Nutzung sichergestellt werden soll.

Bei größeren Aufwendungen, die im Rahmen eines Generationswechsels zu einer umfangreichen Gesamtüberarbeitung der bisherigen Softwareprogramme führen, muss zwischen Softwareerstellung durch Dienstvertrag oder Werkvertrag unterschieden werden. Sofern die Kriterien des Vermögensgegenstands erfüllt sind, weil es sich um eine deutliche Verbesserung der alten Software handelt, liegt im Falle eines Dienstvertrages hinsichtlich der Entwicklungskosten ein aktivierungsfähiger Aufwand vor. Im Falle eines Werkvertrages liegen in diesen Fällen aktivierungspflichtige Anschaffungskosten vor.



Wichtig

Bei der Zuordnung der Aufwendungen im Zusammenhang mit der Anschaffung von ERP-Software ist von folgenden Grundsätzen auszugehen Ausgabe

	Aufwand	Aktivierung
Beratungshonorare im Zusammenhang mit dem Einfahren der Programme		X
Fachkonzept ohne softwarebezogene Vorarbeiten	X	
Geschäftsprozessanalyse	X	
Installation der Software		X
Modifizierung und Zusammenführung der Programme		X
Organisationsberatung	X	
Programm- und Systemtests		X
Schnittstellenprogrammierung und -einrichtung		X
Schulungskosten	X	
Testläufe		X
Update als Generationenwechsel		X
Update zur Aufrechterhaltung der Funktionalität	X	



Beispiel

Die Techno GmbH hat eine neue Finanzbuchhaltungssoftware eingeführt. Zu diesem Zweck wurde eine Lizenz erworben. In diesem Zusammenhang sind u. a. die nachfolgenden Kosten entstanden:

	€
Alternativenprüfung	10.000
Lizenzkosten	100.000
Customizing der Software durch eigene Mitarbeiter	50.000
Systemtests durch eigene Mitarbeiter	20.000
Schulung der Mitarbeiter	15.000

Wie ist in der Handelsbilanz zu bilanzieren?

Lösung:

Im vorliegenden Fall ist vom Kauf einer Lizenz auszugehen, da das Customizing der Buchhaltungssoftware nicht im Vordergrund steht. Andernfalls wären die Grundsätze für intern entwickelte Software heranzuziehen.

Als Anschaffungskosten der Buchhaltungssoftware gelten hier alle Einzelkosten, die erforderlich sind, den Vermögensgegenstand für seine beabsichtigte Nutzung vorzubereiten. Hierunter fallen nicht die Kosten der Alternativenprüfung und der Schulung der Mitarbeiter. In der Übersicht ergibt sich damit folgendes Bild:

	Gesamtkosten €	Aktivierung €
Alternativenprüfung	10.000	0
Lizenzkosten	100.000	100.000
Customizing der Software durch eigene Mitarbeiter	50.000	50.000
Systemtests durch eigene Mitarbeiter	20.000	20.000
Schulung der Mitarbeiter	15.000	0

1.2 Bewertung immaterieller Vermögensgegenstände

Bei der Bewertung immaterieller Vermögensgegenstände ist zwischen der Zugangsbewertung und der Folgebewertung zu unterscheiden.

1.2.1 Zugangsbewertung

Im Jahr des Zugangs sind für erworbene immaterielle Vermögensgegenstände die Anschaffungskosten anzusetzen. Für selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände sind ab dem Erreichen der Entwicklungsphase die Herstellungskosten maßgebend.

Zu den Anschaffungskosten gehören nach § 255 Abs. 1 HGB neben dem Kaufpreis die Anschaffungsnebenkosten und die nachträglichen Anschaffungskosten. Anschaffungspreisminderungen sind abzuziehen.

Die Herstellungskosten von selbst geschaffenen immateriellen Vermögenswerten umfassen sämtliche Entwicklungskosten, die der Schaffung, Herstellung und Vorbereitung des immateriellen Vermögensgegenstands zugerechnet werden können und notwendig sind, um ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen (§ 255 Abs. 2a HGB).

Dazu gehören:

- Löhne und Gehälter. Anzusetzen sind hier die mit den Stundenverrechnungssätzen bewerteten Stunden der Mitarbeiter einschließlich der Gemeinkosten.
- Sämtliche Ausgaben für Materialien und Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Entwicklung. Hier kann es sich sowohl um interne als auch extern bezogene Materialien und Dienstleistungen handeln.
- Ausgaben, die mit der Patentierung im Zusammenhang stehen, z. B. Rechtsanwaltskosten und Registrierungsgebühren eines Rechtsanspruchs.

Folgende Kostenbestandteile zählen nicht zu den Entwicklungskosten und sind sofort als Aufwand zu erfassen:

- Vertriebs- und Verwaltungsgemeinkosten;
- identifizierte Ineffizienzen, die im Rahmen des Entwicklungsprozesses auftreten;
- Ausgaben für die Schulung von Mitarbeitern im Umgang mit dem neu hergestellten Vermögensgegenstand (z. B. PC-Programm);
- Neustrukturierungen der Unternehmensorganisation.

1.2.2 Folgebewertung immaterieller Vermögensgegenstände

In den Folgejahren müssen abnutzbare immaterielle Vermögensgegenstände entsprechend der geschätzten voraussichtlichen Nutzungsdauer planmäßig abgeschrieben werden. Die Abschreibung erfolgt regelmäßig linear.

Durch die Neuregelung von § 253 Abs. 3 Satz 3 HGB durch **BilRUG** ergibt sich für die Bestimmung der Nutzungsdauer von selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen eine wesentliche Neuerung für Zugänge ab dem 1. Januar 2016. Als voraussichtliche Nutzungsdauer eines aktivierten selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstands wird nach § 253 Abs. 3 Satz 3 HGB n. F. ein Zeitraum von **zehn Jahren** unterstellt, sofern eine verlässliche Schätzung der Nutzungsdauer nicht möglich ist. Bislang gab es diesbezüglich keine gesetzliche Normierung. Der Gesetzgeber versteht § 253 Abs. 3 Satz 3 HGB n. F. als Ausnahmvorschrift, sodass ausschließlich in den seltenen Ausnahmefällen, in denen eine Schätzung der Nutzungsdauer eines selbst erstellten immateriellen Vermögensgegenstands nicht möglich ist, die Zehn-Jahresfiktion herangezogen wird.

Nichtabnutzbare Vermögensgegenstände sind nicht planmäßig abzuschreiben. Typisches Beispiel hierfür sind Domainadressen.

Steuerlich ist zu beachten, dass abnutzbare immaterielle Wirtschaftsgüter keine beweglichen Wirtschaftsgüter sind. Deshalb kommt eine Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 5 EStG nicht in Betracht.

Unabhängig davon, ob es sich um abnutzbare oder nicht abnutzbare immaterielle Vermögensgegenstände handelt, sind bei dauernder Wertminderung zwingend außerplanmäßige Abschreibungen vorzunehmen.



Beispiel

Die F-GmbH betreibt ihr Unternehmen auf einem nur schwer zugänglichen Betriebsgrundstück. Die benötigten Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe werden der F-GmbH von den Lieferanten mittels großer LKW angeliefert, die entsprechende Zufahrtsmöglichkeiten benötigen. Die F-GmbH hat deshalb mit dem Eigentümer des Nachbargrundstücks am 01.01.2016 nach jahrelangen Bemühungen einen Vertrag über ein Wegerecht abgeschlossen, das der F-GmbH die benötigten Zufahrtswege ermöglicht. Das Wegerecht hat eine Laufzeit von 20 Jahren und wurde zu einem (einmaligen) Kaufpreis von 20.000 € zuzgl. USt von der F-GmbH erworben.

Ende 2016 gibt die Gemeinde vollkommen unerwartet den Bau einer neuen Erschließungsstraße für Januar 2017 bekannt, die der F-GmbH einen direkten Anschluss auf den in der Nähe befindlichen Autobahnzubringer ermöglicht. Es ist davon auszugehen, dass dann nur noch die neue Straße verwendet wird.

Wie ist der Sachverhalt zum 31.12.2016 zu bilanzieren?

Lösung:

Im vorliegenden Fall handelt es sich um einen derivativ erworbenen immateriellen Vermögensgegenstand. Im Zugangszeitpunkt ist das Wegerecht mit den Anschaffungskosten von 20.000 € zu aktivieren. Die Umsatzsteuer kann gem. § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG als Vorsteuer abgezogen werden (keine Anschaffungskosten gem. § 9b Abs. 1 EStG).

Das Wegerecht ist im Geschäftsjahr 2016 zunächst planmäßig um 1.000 € abzuschreiben. Aufgrund der neuen Erschließungsstraße ist das Wegerecht dauerhaft im Wert gemindert. Es bedarf insoweit einer außerplanmäßigen Abschreibung zum 31.12.2016 um 19.000 €.



Fazit

Derivativ erworbene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens sind zwingend in der Handels- und Steuerbilanz zu aktivieren. Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände unterliegen handelsrechtlich einem Aktivierungswahlrecht. Aktivierungsfähig sind nur Entwicklungskosten. Forschungskosten sind sofort als Aufwand in der GuV zu buchen. Steuerlich besteht für selbst erstellte immaterielle Wirtschaftsgüter ein Aktivierungsverbot.

Lernkontrolle zu dieser Lerneinheit

Die Lösungen finden Sie bei den zusätzlichen Unterlagen zu dieser Lerneinheit.

Frage 1:

Warum muss zwischen Anlagevermögen und Umlaufvermögen unterschieden werden?

Frage 2:

Wie wird selbst erstellte Software bilanziell behandelt?

Frage 9:

Nennen Sie bitte ein Beispiel für die Bilanzierung von aktivierten Eigenleistungen!

Frage 10:

Nennen Sie bitte fünf Beispiele für steuerliche Betriebsvorrichtungen (handelsrechtlich: technische Anlagen und Maschinen bzw. Andere Anlagen)!

Frage 13:

Wie werden Mietereinbauten bilanziell behandelt?

Frage 14:

Welchen besonderen Bilanzposten gibt es handelsrechtlich in der Gruppe der immateriellen Vermögensgegenstände?

Frage 15:

In welchen Buchhaltungsdaten sucht ein steuerlicher Betriebsprüfer eventuell noch zu aktivierendes Anlagevermögen?

LESEPROBE