

# 1. Bilanzierung entgeltlich erworbener Software beim Anwender (IDW RS HFA 11)

## 1.1 Inhalt und Umfang der Überarbeitung des IDW RS HFA 11 n.F.

Der Hauptfachausschuss (HFA) des IDW hat am 18.12.2017 die Neufassung der Stellungnahme des **IDW RS HFA 11 n.F. „Bilanzierung entgeltlich erworbener Software beim Anwender“** verabschiedet.

Neben dieser Stellungnahme wurde auch die geänderte Stellungnahme des IDW **RS HFA 31** „Aktivierung von Herstellungskosten“ verabschiedet.

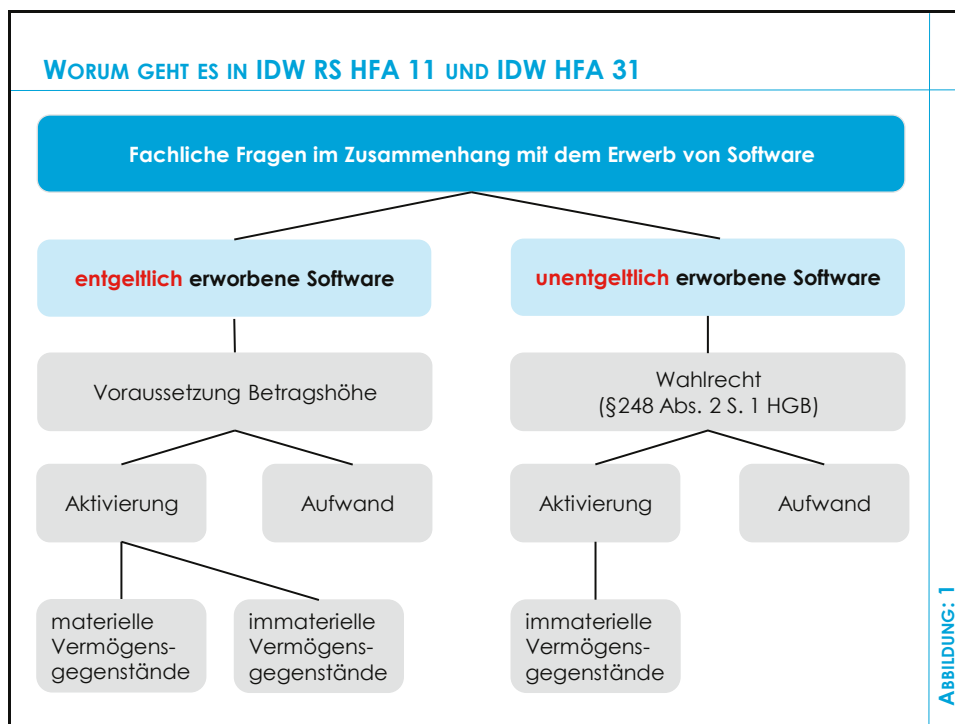


Abbildung 1: Worum geht es in IDW RS HFA 11 und IDW HFA 31

Die Stellungnahme des IDW RS HFA 11 n.F. „Bilanzierung entgeltlich erworbener Software“ **befasst sich mit zwei zentralen Fragestellungen:**

- **Unter welchen Voraussetzungen** und
- **in welcher Höhe**

sind Ausgaben für

- **Software zu aktivieren** oder
- **sofort als Aufwand** abzugsfähig?

Beide zuvor genannten **Stellungnahmen** wurden **nur punktuell geändert**. Mit den jeweiligen Neufassungen wurden beide Stellungnahmen an die **Regelungen des Deutschen Rechnungslegungsstandards Nr. 24 (DRS 24) „Immaterielle Vermögensgegenstände im Konzernabschluss“ angepasst**.<sup>1</sup>

## 1.2 Erstanwendungszeitpunkt

- Mit der aktuellen Fassung der IDW Stellungnahme wird die Stellungnahme des IDW RS HFA 11 in der Fassung vom 23.06.2010 ersetzt.
- Die aktuelle Fassung gilt für die Aufstellung von **Abschlüssen, deren Berichtsperioden nach dem 31.12.2017 beginnen**.

Soweit Software vor dem Erstanwendungszeitpunkt angeschafft oder selbst geschaffen wird, dürfen die Regelungen der Stellungnahme des IDW RS HFA 11 in der Fassung vom 23.06.2010 weiterverwendet werden.

Die **Neuregelungen sind prospektiv** anzuwenden. Das bedeutet, dass eine **frühere Anwendung** des IDW RS HFA 11 in der Fassung vom 18.12.2017 **zulässig** ist, allerdings nur unter der Bedingung, dass **alle** in der Stellungnahme enthaltenen **Regelungen vollständig beachtet** werden.<sup>2</sup>

## 1.3 Wesentliche Änderungen auf einen Blick

### 1.3.1 Titel 1: Modifikationsaufwendungen

Bei der Anpassung des IDW RS HFA 11 n.F. geht es vor allem um die bilanzielle Behandlung der **Modifikationsaufwendungen**.

### 1.3.2 Definition: Modifikationsaufwendungen

Bei Modifikationsaufwendungen handelt es sich gemäß der Stellungnahme des IDW RS HFA 11 n.F. um „**Maßnahmen zur Erweiterung oder über den ursprünglichen Zustand hinausgehenden wesentlichen Verbesserungen von Software**“<sup>3</sup>.

### 1.3.3 Bisherige – nunmehr überholte Regelung

- Die Beurteilung der **bilanziellen Behandlung** der Modifikationsaufwendungen ist nach der **ursprünglichen Fassung** der Stellungnahme des **IDW RS HFA 11 vom 23.06.2010** davon

<sup>1</sup> Vgl. WP Praxis 2/2018, St. 66

<sup>2</sup> Vgl. IDW LIFE 02.2018, S. 269

<sup>3</sup> Vgl. IDW LIFE 02..2018, S. 270

unabhängig vorzunehmen, wie die **Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung der Software** hinsichtlich ihrer Aktivierungspflicht zu beurteilen worden waren.

- Es ist vielmehr geregelt, dass sich die **bilanzielle Beurteilung der Modifikationsaufwendungen** danach richtet, ob das **Risiko** einer erfolgreichen Modifikation der Software **vom bilanzierenden Unternehmen oder einem Dritten getragen wird**.<sup>4</sup>

### 1.3.4 Neue Regelungen

- In **Übereinstimmung** mit den **Regelungen des DRS 24.32 ff.** richtet sich die **bilanzielle Behandlung der Modifikationsaufwendungen in Zukunft nur nach der bilanziellen Behandlung der Aufwendungen** für die Anschaffung oder Herstellung der **ursprünglichen Software**.
- Unerheblich ist, wer das Herstellungsrisiko der Modifikation trägt.<sup>5</sup>

### 1.3.5 Titel 2: Anschaffungspreisminderungen und Folgebewertung

Über diese Neuregelung hinaus gibt es nur geringfügige Anpassungen, betreffend die

- Einzelzuordenbarkeit von **Anschaffungspreisminderungen**<sup>6</sup>
- **Folgebewertung** bei dem Wegfall von Gründen für in früheren Perioden vorgenommenen außerplanmäßigen Abschreibungen<sup>7</sup>

## 1.4 Klassifizierung von Software und deren Einstufung als materieller oder immaterieller Vermögensgegenstand des Anlagevermögens

### 1.4.1 Überblick

#### **Titel 3: Herstellung oder Erwerb von Software**

Ein sachgerechter Gebrauch der Begrifflichkeiten ist für die Dokumentation unverzichtbar.

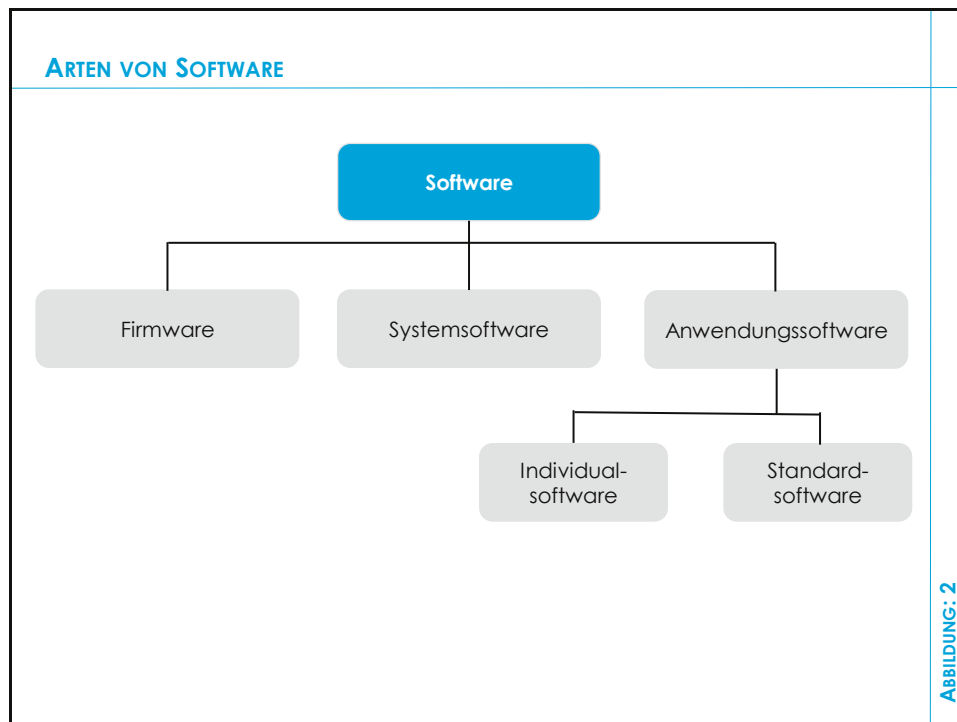
Als Überblick über die verschiedenen Arten von Software dient das folgende Schaubild:

<sup>4</sup> Vgl. WP Praxis 2/2018, S. 66

<sup>5</sup> Vgl. Tz. 16 zum IDW RS HFA 11 n.F. in IDW LIFE 02.2018, S. 270

<sup>6</sup> Vgl. Tz. 24 zum IDW RS HFA 11 n.F. in IDW LIFE 02.2018, S. 272

<sup>7</sup> Vgl. Tz. 40 zum IDW RS HFA 11 n.F. in IDW LIFE 02.2018, S. 273

Abbildung 2: Arten von Software<sup>8</sup>

#### 1.4.2 Begriffsbeschreibung: Firmware

Unter **Firmware** werden **fest mit dem Computer verbundene Programmbausteine** verstanden, die die Hardware und Software verbinden. Mit Firmware werden elementare Funktionen des Computers gesteuert.

Da Firmware als **unselbständiger Teil der Hardware** anzusehen ist, wird diese Art der Software **zusammen mit der Hardware im Sachanlagevermögen aktiviert**.<sup>9</sup> Diese ist häufig bei CNC-Maschinen oder programmgesteuerten Maschinen anzutreffen.

#### 1.4.3 Definition: Systemsoftware

Unter **Systemsoftware** wird die **Gesamtheit der im Betriebssystem zusammengefassten Programme** verstanden. Diese Programme

- verwalten die Ressourcen des Computers,
- steuern Programmabläufe
- führen Benutzerbefehle aus.

<sup>8</sup> Vgl. IDW LIFE 02.2018, S. 269

<sup>9</sup> Vgl. Tz. 3 und Tz. 4 des IDW RS HFA 11 n.F. in IDW LIFE 02.2018, S. 269

#### 1.4.4 Eigenschaften von Systemsoftware

Anders als Firmware **kann** Systemsoftware **jederzeit gelöscht und durch eine andere Systemsoftware ersetzt** werden.

#### 1.4.5 Behandlung von Systemsoftware im Jahresabschluss

- Systemsoftware ist **selbständig verwertbar** und deshalb grundsätzlich als **immaterieller Vermögensgegenstand** zu qualifizieren.
- Da sie jederzeit modifiziert oder ausgetauscht werden kann, bleibt Systemsoftware auch nach dem Einspielen auf dem Computer ein eigenständiger Vermögensgegenstand.
- Oft wird Systemsoftware zusammen mit der Hardware erworben, **ohne dass beide Teile gesondert berechnet wurden**.
- Ist in solchen Fällen eine **Aufteilung des Entgelts auf Hard- und Software nicht möglich**, da beispielsweise beide nicht einzeln am Markt gehandelt werden, wird die Software zusammen mit der Hardware als ein **einheitlicher Vermögensgegenstand des Sachanlagevermögens** bilanziert.<sup>10</sup>

#### 1.4.6 Begriffsbeschreibung: Anwendungssoftware

Unter **Anwendungssoftware** werden alle **Programme verstanden, die konkrete Aufgaben der Datenverarbeitung des Anwenders lösen**. Anwendungssoftware wird weiter unterteilt in

- **Individualsoftware**
- **Standardsoftware**

Während **Individualsoftware** für **spezielle Aufgaben eines Anwenders** entwickelt wird, kommt **Standardsoftware** bei einer **Vielzahl von Anwendern** zum Einsatz.

#### 1.4.7 Behandlung von Anwendungssoftware im Jahresabschluss – Grundsatz

Ebenso wie die Systemsoftware ist die **Anwendungssoftware selbständig verwertbar** und somit ebenfalls als **immaterieller Vermögensgegenstand** zu qualifizieren.

#### 1.4.8 Behandlung von Anwendungssoftware im Jahresabschluss – Ausnahmefall

Es sind aber auch Fälle denkbar, in denen eine **Anwendungssoftware als materieller Vermögensgegenstand** anzusehen ist.

---

<sup>10</sup> Vgl. Tz. 3, Tz. 5 und Tz. 6 des IDW RS HFA 11 n.F. in IDW LIFE 02.2018, S. 269

Das ist der Fall, wenn die folgenden beiden **Voraussetzungen** kumulativ vorliegen:

- **Voraussetzung 1:** Der Datenträger enthält überwiegend **allgemein zugängliche Datenbestände** (z. B. ein Telefonbuch in elektronischer Form)
- **Voraussetzung 2:** Bei der Verwendung sind **weder wirtschaftliche Gründe** für die Verwendung noch die **Fähigkeit der Software zur Steuerung** von besonderer Bedeutung.<sup>11</sup>

## 1.5 Anschaffung oder Herstellung von Anwendungssoftware

### 1.5.1 Individualsoftware

Der **Herstellungsvorgang** von **Individualsoftware** kann

- zur Anwendbarkeit des **Aktivierungswahlrechts für selbstgeschaffene immaterielle Vermögensgegenstände** nach § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB,
- **aber auch** zu einem **Aktivierungsgebot**

führen.

Eine Aktivierung ist dann vorzunehmen, wenn der **Herstellungsvorgang als Anschaffung** einer Software **qualifiziert** wird.

---

<sup>11</sup> Vgl. Tz. 3, Tz. 5 und Tz. 7 des IDW RS HFA 11 n.F. in IDW LIFE 02.2018, S. 269 f.

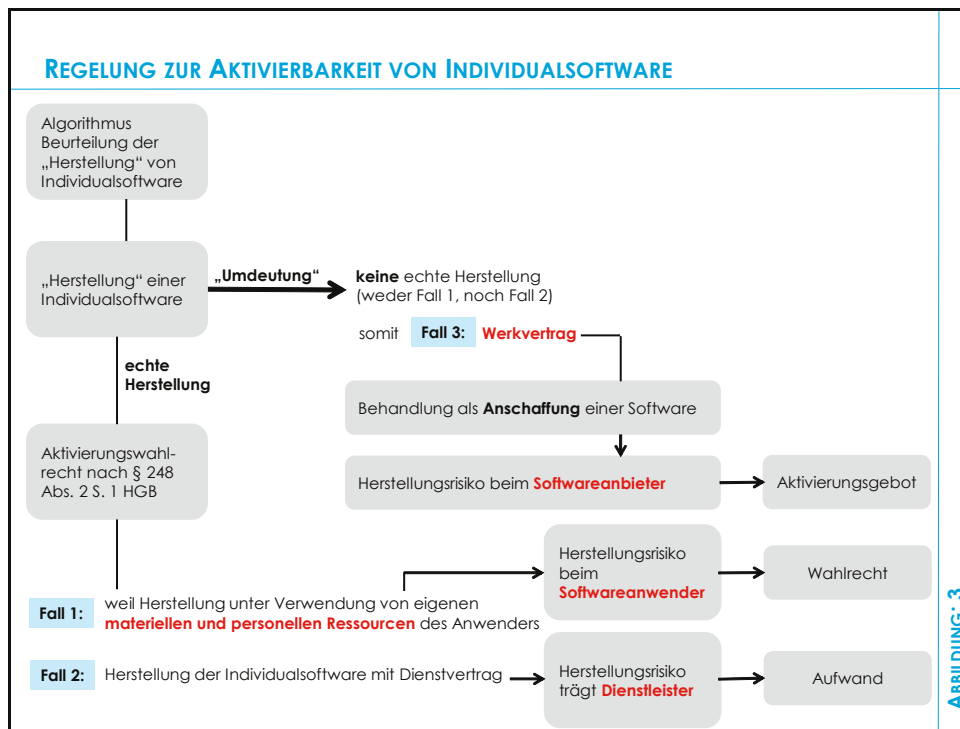


Abbildung 3: Regelung zur Aktivierbarkeit von Individualsoftware

Folgende **Alternativen** führen zu einem **Aktivierungswahlrecht** im Sinne von § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB: Herstellung der Individualsoftware unter

- **Verwendung von eigenen materiellen und personellen Ressourcen des Anwenders (Fall 1)**
- **Einsatz eines mit dem Softwareanbieter geschlossenen Dienstvertrages (Fall 2)**

Bei der zweiten Alternative ist das **entscheidende Kriterium** der Abschluss eines **Dienstvertrages (Fall 2)**. Dieser hat zur **Folge**, dass der Dienstherr, also hier **der Softwareanwender, das Herstellungsrisiko** der herzustellenden Individualsoftware **trägt**.

Hingegen ist nur **eine Konstellation (Fall 3)** denkbar, die zu einem **Aktivierungsgebot** der **Individualsoftware** führt. Das ist dann der Fall, wenn der Herstellungsvorgang als Anschaffung zu qualifizieren ist.

Voraussetzung für Fall 3 ist, dass die Software **unter Einsatz eines Softwareanbieters hergestellt wird** und der Vertrag zwischen Anwender und Softwareanbieter

- in Form eines **Werkvertrages geschlossen** wird und
- die **Projektleitung und Federführung beim Softwareanbieter** liegen.

Aufgrund eines solchen **Werkvertrages**, der beide Voraussetzungen erfüllt, geht das **Herstellerrisiko** auf den **Softwareanbieter** über. Der Herstellungsvorgang wird dann als Anschaffung qualifiziert mit der Folge, dass ein Aktivierungsgebot vorliegt.

Wird im Rahmen eines Herstellungsvorgangs von **Individualsoftware** eine bestimmte Software vom Softwareanbieter **erworben** z. B. ein eingebautes Programmmodul (z. B. Benutzerkontoverwaltung in www.), ist diese **nur dann selbständig zu aktivieren**, wenn sie auch **künftig noch selbständig** genutzt werden kann. Ist das nicht der Fall, gehören die Aufwendungen für den Erwerb der Software zu den Herstellungs- bzw. Anschaffungskosten der Individualsoftware.<sup>12</sup>

Die vorherigen Ausführungen werden in der nachfolgenden Abbildung zusammengefasst:

### 1.5.2 Standardsoftware

Bei einem **Kauf von Standardsoftware** liegt ein **entgeltlicher Erwerb** vor, mit der Folge, dass die **Software zu aktivieren ist**.

Das gilt selbst dann, wenn die Software noch **auf die individuellen Bedürfnisse des Erwerbers angepasst** werden muss.

Jedoch darf die **Anpassung nicht so weit** gehen, dass die **Software untergeht**.

Es liegt dann eine **Wesensänderung** der Software vor. In dem Fall ist für die weitere **Bilanzierung** der Software entscheidend, **wer das Herstellerrisiko der grundlegenden Anpassungen trägt** (Risiko bei Softwareunternehmen → Aktivierung; Risiko bei Anwender → Aufwand), was unter dem vorherigen Gliederungspunkt erläutert wurde.<sup>13</sup>

## 1.6 Modifikationsaufwendungen

### 1.6.1 Nach Maßgabe des IDW RS HFA 11 in der Fassung vom 23.06.2010 – alte Fassung

Die **Maßnahmen zur Erweiterung oder Verbesserung von Software**, die in der neuen Fassung **analog zum DRS 24** unter dem Begriff **Modifikationen** zusammengefasst werden<sup>14</sup>, werden in der Fassung der Stellungnahme von 23.06.2010 **allein danach beurteilt, wer das Herstellerrisiko dieser Maßnahmen trägt**.

<sup>12</sup> Vgl. Tz. 9 bis Tz. 11 des IDW RS HFA 11 n.F. in IDW LIFE 02.2018, S. 270

<sup>13</sup> Vgl. Tz. 13 bis Tz. 15 des IDW RS HFA 11 n.F. in IDW LIFE 02.2018, S. 270

<sup>14</sup> Vgl. Tz. 16 des IDW RS HFA 11 n.F. in IDW LIFE 02.2018, S. 270

Die Beurteilung ist **losgelöst** davon, ob die **ursprünglichen Aufwendungen** für den Erwerb der Software als Anschaffung oder Herstellung qualifiziert wurden.

- Liegt das **Herstellungsrisko der Modifikation** beim **Softwareanbieter**, werden die **Aufwendungen als nachträgliche Anschaffungskosten** qualifiziert, die dann zu **aktivieren** sind.
- Liegt hingegen das **Herstellungsrisko der Modifikation** beim **Softwareanwender**, handelt es sich bei den Modifikationsaufwendungen um **nachträgliche Herstellungskosten**.

Für diese Aufwendungen kann der Anwender dann **grundsätzlich das Aktivierungswahlrecht** nach § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB anwenden. Dabei hat er allerdings den Grundsatz der **Ansatzstetigkeit** im Sinne von § 246 Abs. 3 HGB zu beachten.

Das bedeutet, dass **Modifikationsaufwendungen** für Software, die **ursprünglich als selbstgeschaffener immaterieller Vermögensgegenstand aktiviert** wurden, **ebenfalls zu aktivieren sind**, und zwar als nachträgliche Ausgaben für Herstellungskosten.<sup>15</sup>

### 1.6.2 Nach Maßgabe des IDW RS HFA 11 in der Fassung vom 18.12.2017 – neue Fassung

In der **neuen Fassung des IDW RS HFA 11** spielt es **keine Rolle** mehr, wer das **Risiko der Modifikationen** trägt.

Unter dem **Grundsatz der Ansatzstetigkeit** ist für die bilanzielle Behandlung der Modifikationsaufwendungen **die bilanzielle Behandlung der Aufwendungen für den Erwerb der ursprünglichen Software entscheidend**, die dann modifiziert wird.

---

<sup>15</sup> Vgl. Tz. 16 des IDW RS HFA 11 a.F.,

Danach sind drei Fälle denkbar:

**Fall 1:** **Anschaffung** der ursprünglichen Software → d.h. Aktivierung

**Fall 2:** **Herstellung und Aktivierung** der ursprünglichen Software

**Fall 3:** **Herstellung** der ursprünglichen Software **und Verbuchung als Aufwand**

**zu Fall 1:** Ist die zu **modifizierende Software ursprünglich angeschafft** worden **und war** deshalb **zu aktivieren**, so **erhöhen** die die **Aufwendungen für die Modifikationen** nachträglich den **Restbuchwert** der Software. Die so aktivierten nachträglichen **Aufwendungen unterliegen nicht der Ausschüttungssperre** nach § 268 Abs. 8 Satz 1 HGB.

**zu Fall 2:** Wurden die **ursprüngliche Software** hingegen **selbst geschaffen und** wurde von dem **Aktivierungswahlrecht** nach § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB Gebrauch gemacht, **müssen** auch die **Modifikationsaufwendungen aktiviert** werden.

**zu Fall 3:** Wurde bei einer **ursprünglich selbst geschaffenen Software** hingegen von dem **Aktivierungswahlrecht** nach § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB **kein Gebrauch** gemacht, sind auch die **Aufwendungen für Modifikationen sofort in voller Höhe erfolgswirksam** zu erfassen.

Das gilt **unabhängig davon**, wer das **Herstellungsrisiko der Modifikation** trägt.<sup>16</sup>

## 1.7 Aufwendungen für sonstige Anpassungen

Sonstige Anpassungen lassen sich unter den Punkten **Customizing** und **Updates bzw. Release-Wechsel** zusammenfassen.

<sup>16</sup> Vgl. Tz. 16 des IDW RS HFA 11 n.F. in IDW LIFE 02.2018, S. 270 f.

## 1.7.1 Behandlung von Customizing

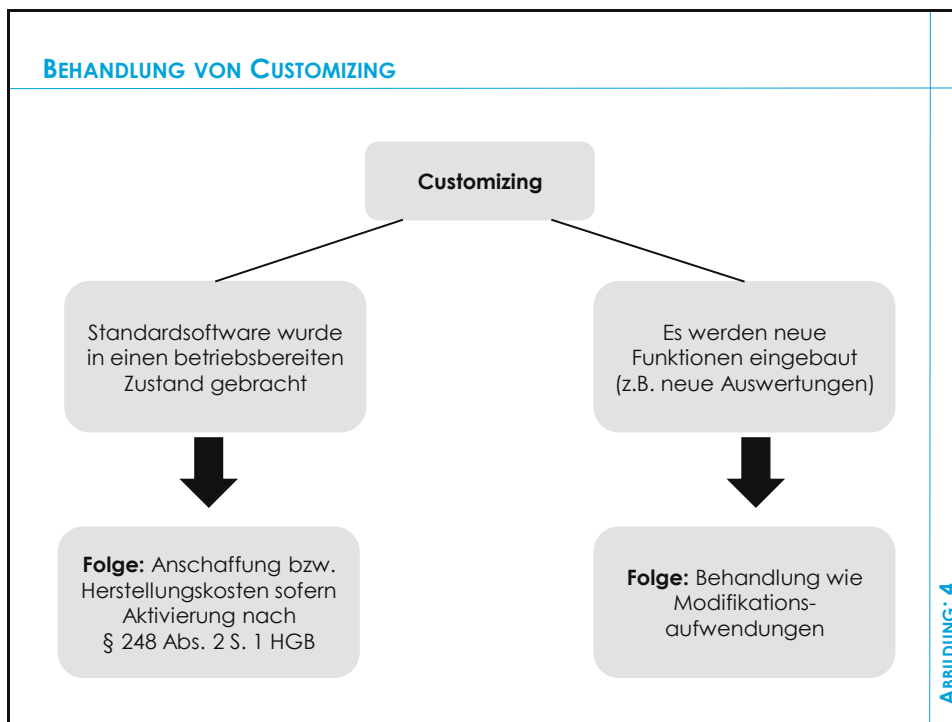


Abbildung 4: Behandlung von Customizing

**Customizing** umfasst Maßnahmen zur **Einbettung einer Software in das konkrete betriebliche Umfeld**, wie zum Beispiel die Programmierung oder Errichtung von Schnittstellen oder die Installation der Software auf den Computern der Mitarbeiter.

Bei den **Aufwendungen** ist zu **unterscheiden**, ob es sich um Aufwendungen handelt, um

- **Standardsoftware in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen**
- **zusätzliche Funktionalitäten zu schaffen**, wie zum Beispiel neue Auswertungen.

Die Aufwendungen für das Versetzen in einen **betriebsbereiten Zustand** gehören zu den **Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten**, sofern von dem Wahlrecht des § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB Gebrauch gemacht wird.

Hingegen ist bei der **Schaffung zusätzlicher Funktionalitäten** eine Prüfung analog den **Ausführungen zur Behandlung der Modifikationsaufwendungen** vorzunehmen.<sup>17</sup>

<sup>17</sup> Vgl. Tz. 17 bis Tz. 20 des IDW RS HFA 11 n.F. in IDW LIFE 02.2018, S. 271

## 1.7.2 Behandlung von Update und Release-Wechseln

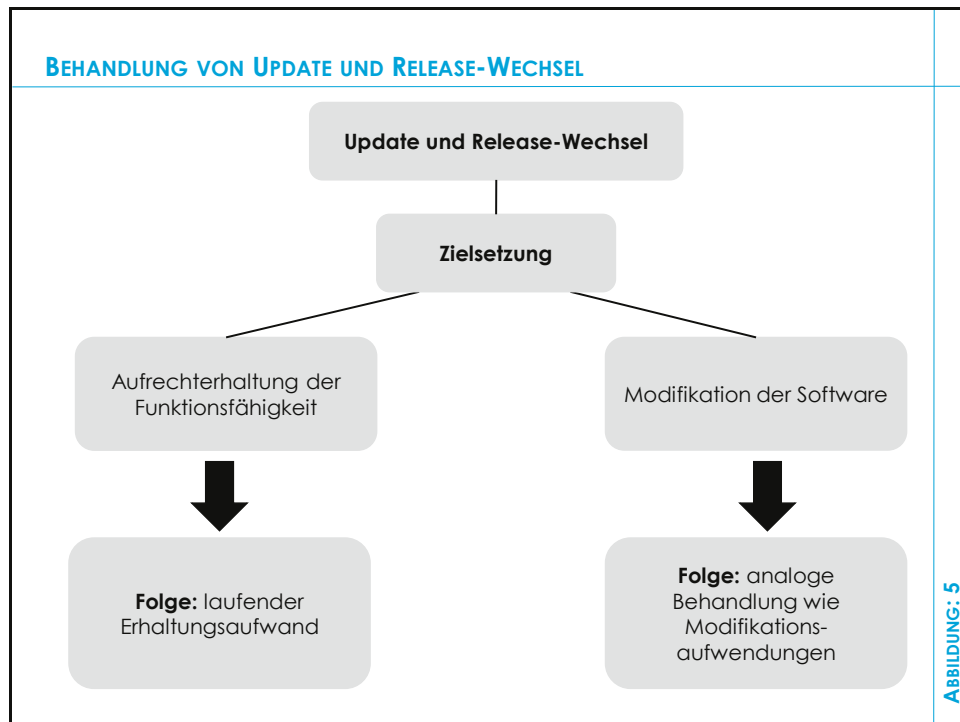


Abbildung 5: Behandlung von Update und Release-Wechsel

Bei **Updates und Release-Wechseln** geht es entsprechend um die Prüfung, ob es nur

- um die **Aufrechterhaltung der Funktionsfähigkeit** der bestehenden Software geht,
- **oder**
- ob diese zu einer **Modifikation der Software** führen.

Während hier im **ersten Fall** die Aufwendungen als **laufender Erhaltungsaufwand** zu verbuchen sind, sind die Aufwendungen im **zweiten Fall** analog den Ausführungen zur **Behandlung, der Modifikationsaufwendungen** anzuwenden.

Sofern die **Modifikationsaufwendungen grundlegend sind**, wird das unter Umständen als Wesensänderung und somit als Erwerb eines neuen Vermögensgegenstandes angesehen.<sup>18</sup>

## 1.8 Umfang der Anschaffungskosten

„Nach **§ 255 Abs. 1 HGB** sind Anschaffungskosten „die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie einem Vermögens-

<sup>18</sup> Vgl. Tz. 21 des IDW RS HFA 11n.F. in IDW LIFE 02.2018, S. 271f.

*gegenstand einzeln zugerechnet werden können. Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten. Anschaffungspreisminderungen, die dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können, sind abzusetzen.“*

Hier erfolgte in der aktuellen Stellungnahme nur eine Anpassung, die die **Einzelzuordenbarkeit von Anschaffungspreisminderungen** betrifft.<sup>19</sup>

Die Berücksichtigung von **Kosten zur Anbahnung der Anschaffung** von Software ist **nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten** vorzunehmen.

So sind insbesondere Aufwendungen, die für das Erkennen und Bewerten von Alternativen notwendig sind, **nicht** zu aktivieren.

Dabei handelt es sich zum Beispiel um Aufwendungen zur Vorbereitung einer Investitionsentscheidung, z. B. Analyse und Optimierung von Geschäftsprozessen.<sup>20</sup>

- Auch **Aufwendungen zur Herstellung der Betriebsbereitschaft** gehören zu den in § 255 Abs. 1 HGB genannten Bestandteilen von **Anschaffungskosten**, sofern sie dem Vermögensgegenstand **einzeln zugerechnet werden können**.<sup>21</sup>
- Zu den einzeln zurechenbaren Aufwendungen gehören **unmittelbare Aufwendungen**, wie beispielsweise die Aufwendungen für das zuvor erläuterte Customizing. **Nicht zu berücksichtigen** sind hingegen **mittelbare Aufwendungen** wie beispielsweise Schulungsmaßnahmen für Anwender.<sup>22</sup>
- Bei Software liegt dann **Betriebsbereitschaft** vor, wenn alles erfüllt ist, so dass die **Software für das Unternehmen nach ihrer Zweckbestimmung genutzt werden kann**. Nach Vorliegen der Betriebsbereitschaft wird der **Anschaffungsvorgang als beendet** betrachtet.

Die Betriebsbereitschaft hat zur **Folge**, dass **nachfolgende Aufwendungen laufenden Aufwand** darstellen, **außer** es handelt sich um **Modifikationsaufwendungen**.<sup>23</sup>

<sup>19</sup> Vgl. Tz. 24 des IDW RS HFA 11 n.F. in IDW LIFE 02.2018, S. 272

<sup>20</sup> Vgl. Tz. 25 bis Tz. 27 des IDW RS HFA n.F. in IDW LIFE 02.2018, S. 272

<sup>21</sup> Vgl. Tz. 28 des IDW RS HFA n.F. in IDW LIFE 02.2018, S. 272

<sup>22</sup> Vgl. Tz. 31 bis Tz. 33 des IDW RS HFA n.F. in IDW LIFE 02.2018, S. 273

<sup>23</sup> Vgl. Tz. 34 bis Tz. 35 des IDW RS HFA n.F. in IDW LIFE 02.2018, S. 273

## 1.9 Bewertung entgeltlich erworbener Software zum Abschlussstichtag

Gemäß § 253 Abs. 3 Satz 1 HGB sind die Anschaffungskosten der entgeltlich erworbenen Software **um planmäßige Abschreibungen** unter Zugrundelegung der **betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer** zu mindern, und zwar **beginnend mit dem Vorliegen der Betriebsbereitschaft**.

### 1.9.1 Regelfall: Nutzungsdauer bleibt

Sofern sich **nachträgliche Erhöhungen des Restbuchwertes** ergeben, sind diese ab dem Zeitpunkt der Aktivierung **innerhalb der vorgegebenen Restnutzungsdauer** der modifizierten Software **planmäßig abzuschreiben**.

### 1.9.2 Ausnahmefall 1: Verlängerung der Nutzungsdauer

Es ist dabei auch denkbar, dass sich die Nutzungsdauer bei wesentlichen Modifikationen verlängert haben kann.

### 1.9.3 Ausnahmefall 2: Dauerhafte Wertminderung

Für den Fall einer **voraussichtlich dauerhaften Wertminderung** ist eine **außerplanmäßige Abschreibung** im Sinne von § 253 Abs. 3 Satz 5 HGB vorzunehmen. Sofern der **Grund** für eine solche **Wertminderung in späteren Jahren entfällt**, ist gemäß § 253 Abs. 5 Satz 1 HGB bis **maximal zum planmäßigen Restbuchwert zuzuschreiben**.<sup>24</sup>

---

<sup>24</sup> Vgl. Tz. 36 bis Tz. 40 des IDW RS HFA n.F. in IDW LIFE 02.2018, S. 273