

1. Aktivierung von Entwicklungskosten – Grenzen der Bilanzpolitik

1.1 Einleitung

Mit dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) wurde das **Wahlrecht zur Aktivierung von selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen** eingeführt. Dieses Wahlrecht sollte die Vergleichbarkeit von nationalen Jahres- und Konzernabschlüssen untereinander sowie in der Gegenüberstellung mit internationalen Abschlüssen erhöhen.

Dieses **Ziel** kann durch

- die Ausgestaltung als **Wahlrecht** verbunden mit den **Dokumentationsanforderungen**,
- den bei der Ausübung des Wahlrechtes vorhandenen **Ermessensspielräumen**
- sowie dem gegenüber internationalen Rechnungslegungsvorschriften **eingeschränkten Anwendungsbereich**

nur bedingt erreicht werden.

Dennoch ermöglicht die Regelung des **§ 248 Abs. 2 HGB** den Unternehmen, **Bilanzpolitik** zu betreiben und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit genauer darzustellen. Es macht somit als Berater durchaus Sinn, sich mit dem Thema fachlich zu befassen, um hier ggf. proaktiv beraten zu können.

Da der **Innovationsdruck** in vielen Branchen **zunimmt**, wird auch die **Bedeutung dieses Wahlrechts in Industrie, Entwicklung und Praxis wachsen**.

Die Inanspruchnahme des Wahlrechtes kommt zum Beispiel in Betracht für

- Rezepturen von chemischen Weiterentwicklungen,
- technische Erfindungen,
- selbst programmierte Software,
- Saatgutentwicklungen.

1.2 Bilanzierungswahlrecht in Praxis noch nicht angekommen?

Viele Unternehmen, insbesondere der Mittelstand, befassen sich **erstmalig in dem Jahr der Krise** mit dem Thema. Dadurch werden die Effekte jedoch gegebenenfalls nicht vollständig

genutzt werden können, weil eine **Aktivierung der in Vorjahren angefallenen Kosten unter keinen Umständen zulässig** ist.

Das Wahlrecht wird zudem im Wesentlichen nur in Konzernabschlüssen ausgeübt. In Jahresabschlüssen wird das bilanzpolitische Potenzial des Wahlrechtes bisher in der Praxis selten genutzt.¹

Festzustellen ist, dass es bei den Bilanzierenden **nicht hinreichend bekannt** gemacht worden ist.

Je nach Umfang der Eigenentwicklungen kann die Aktivierung von selbst geschaffenen Immateriellen Vermögensgegenständen **erhebliche Auswirkungen auf das Jahresergebnis** haben. Eine Aktivierung von Entwicklungskosten wird das Ergebnis im Jahr der Aktivierung von den entsprechenden Aufwendungen entlasten und diese folglich ab dem Jahr des Abschreibungsbegins auf die Abschreibungsdauer verteilen.

Im Folgenden wird dargestellt, unter welchen Bedingungen die Aktivierung von selbst geschaffenen Immateriellen Vermögensgegenständen erfolgen kann und welche Ermessensspielräume dabei bestehen.

1.3 Voraussetzungen für die Aktivierung

§ 248 Abs. 2 HGB sieht das folgende Wahlrecht vor:

*„Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens **können als Aktivposten** in die Bilanz aufgenommen werden. **Nicht aufgenommen werden dürfen** selbst geschaffene **Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens.**“*

Das Wahlrecht wird also von vorneherein für bestimmte Vermögensgegenstände ausgeklammert.

Hier sind wir Steuerberater und Wirtschaftsprüfer gefragt!

¹ Vgl. Quick / Hahn in WP Praxis 20.2016, S. 1125 ff.

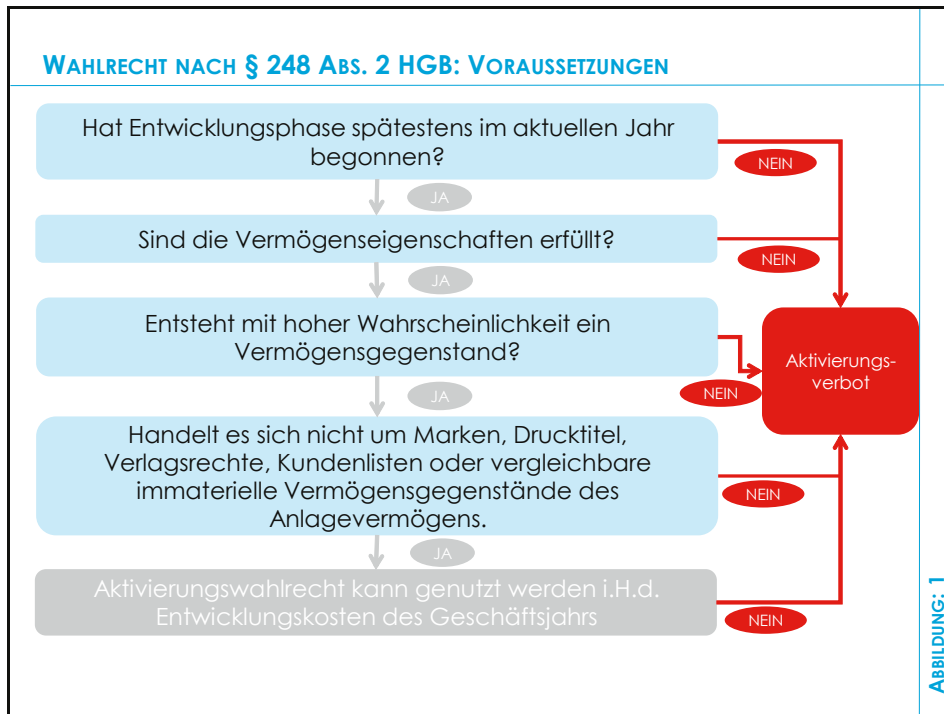


Abbildung 1: Voraussetzungen für die Ausübung des Wahlrechtes zur Aktivierung selbst erstellter immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens

1.3.1 Abgrenzung: Selbstgeschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens

Unter **immateriellen Vermögensgegenständen** versteht man Vermögensgegenstände, die

- **keine physische Substanz** besitzen und auch
- **keinen monetären Anspruch**

darstellen.²

Nach **§ 266 Abs. 2 Buchst. A.I.1. HGB** sind als **selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände** im Anlagevermögen auszuweisen:

- selbst geschaffene **gewerbliche Schutzrechte** und
- selbst geschaffene **ähnliche Rechte**

Mit dem zweiten Punkt wird die **Definition** des immateriellen Vermögensgegenstandes sehr **weit gefasst**.

Als **selbst geschaffen** gilt ein Vermögensgegenstand, wenn er **nicht entgeltlich erworben** wurde. Dies wird teilweise sehr weit

² Vgl. Beckscher Bilanzkommentar, 12. Auflage, Tz. 10 zu § 248 HGB

ausgelegt. Demnach besteht das Wahlrecht auch für **unentgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände**.³

Weiterhin besteht darin Einigkeit, dass für die unter das Aktivierungswahlrecht fallenden Vermögensgegenstände die **allgemeinen Merkmale eines Vermögensgegenstandes** erfüllt sein müssen.

Diese sind

- die selbständige **Verwertbarkeit**
- sowie die selbständige **Bewertbarkeit**

des Vermögensgegenstandes.⁴

Selbständige abstrakte Verwertbarkeit ist gegeben, wenn der Vermögensgegenstand **außerhalb des Unternehmens auch von Dritten monetär verwertet** werden könnte.

Neben der möglichen **Einzelveräußerbarkeit** ist dies gegeben, wenn der Gegenstand außerhalb des Unternehmens **verarbeitet, verbraucht, oder zur Nutzung überlassen** werden kann.

DRS 24 fasst den Begriff der abstrakten Verwertbarkeit noch weiter.⁵ Demnach ist das Kriterium auch erfüllt, wenn

- a. die Verwertbarkeit nur für **ein nicht vollkonsolidiertes Tochterunternehmen, Gemeinschaftsunternehmen oder assoziiertes Unternehmen** besteht
- b. die **Verwertung** des Gutes gesetzlich, vertraglich oder faktisch **beschränkt** ist (Beispiel: Lizenz, deren Veräußerung gesetzlich ausgeschlossen ist)
- c. eine **wirtschaftlich sinnvolle Verwertung** nur zusammen **mit anderen Vermögensgegenständen** sinnvoll ist (Beispiel: Produktmarke zusammen mit Rezeptur)

1.3.2 Beispiel „Krankenhausbett“

Ein Unternehmen, das **Krankenhausbetten** herstellt, entwickelt ein **Tablet**, das am Bett installiert wird. Dieses Tablet bietet dem Patienten diverse **Informationsmöglichkeiten**. Unter anderem kann darüber der Fernseher bedient sowie die Jalousien und das Bett verstellt werden. Für das Tablet wird ein **Softwareprogramm** entwickelt. Dazu wird ein **externer Entwickler** beschäftigt, der selbst **nur seine Arbeitszeit schuldet**.

³ Vgl. Beckscher Bilanzkommentar, 12. Auflage, Tz. 13 zu § 248 HGB

⁴ Vgl. Beckscher Bilanzkommentar, 12. Auflage, Tz. 377 ff. zu § 247 HGB

⁵ Vgl. DRS 24.17 ff.

- **Jahr 1: Unternehmensinterne Machbarkeitsstudien** mit positivem Ergebnis beendet.
- **Jahr 2:** Projekt kann **positiv zum Abschluss gebracht werden**.

Daher werden erstmals im Jahr 2 die Kosten für den externen Entwickler aktiviert.

- Das Tablet sowie die Software sind Marktneuheiten,
- die einen **Wettbewerbsvorteil** bedeuten werden.
- Das Programm ist **einzelnen verwertbar** und
- **kann auch mit den Entwicklungskosten bewertet** werden.

Die **selbständige Bewertbarkeit** dient der **Abgrenzung der un-selbständig geschäftsbildenden Faktoren**, die **regelmäßig dem Geschäfts- und Firmenwert** zuzuordnen sind und daher nicht selbständig bewertbar sind.

Kein selbständiger Vermögenswert dagegen wäre zum Beispiel der **Kundenstamm**, weil es am Kriterium der einzelnen Bewertbarkeit fehlt.

Mit diesem Kriterium wurde das **Aktivierungsverbot für Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens** begründet.

1.3.3 Umfang und Zeitpunkt der aktivierbaren Kosten

Als Herstellungskosten des selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstandes dürfen nur die Kosten aktiviert werden, die bei **dessen Entwicklung** angefallen sind.⁶

Als Entwicklung wird definiert:⁷

Die **Anwendung** von

- Forschungsergebnissen oder
- anderem Wissen

für die **Neuentwicklung** von Gütern oder Verfahren **mittels wesentlicher Änderungen**.

Nicht aktiviert werden dürfen **Forschungskosten**. Diese definiert § 255 Abs. 2a S. 3 HGB als Kosten, die anfallen in Zusammenhang mit:

⁶ Vgl. § 255 Abs. 2a S. 1 HGB

⁷ Vgl. § 255 Abs. 2a S. 2 HGB



- der **eigenständigen und planmäßigen Suche nach neuen wissenschaftlichen oder technischen Erkenntnissen** oder **Er-fahrungen** allgemeiner Art,
- deren tatsächliche **technische Verwertbarkeit und wirt-schaftliche Erfolgsaussichten unsicher sind**.
- **Hilfreich** bei der Abgrenzung können Merkmale sein, die in **DRS 24.17 ff.** für den Konzernabschluss definiert wurden. Gemäß DRS 24.6 wird die **Anwendung auch für den Jahres-abschluss** empfohlen.⁸

Somit können nur die Kosten aktiviert werden, die ab dem Be-ginn der Entwicklungsphase anfallen.

Weitere Voraussetzung ist, dass mit **hinreichender Wahr-schein-lichkeit** von der **Entstehung** eines Vermögensgegenstandes ausgegangen werden kann.⁹ Dazu sind in DRS 24.50 die fol-genden Kriterien konkretisierend genannt:

- Technische Realisierbarkeit,
- Verfügbarkeit der für die Fertigstellung erforderlichen Res-sourcen (Finanzielle Mittel, Technische Ressourcen etc.),
- Fertigstellung ist beabsichtigt.

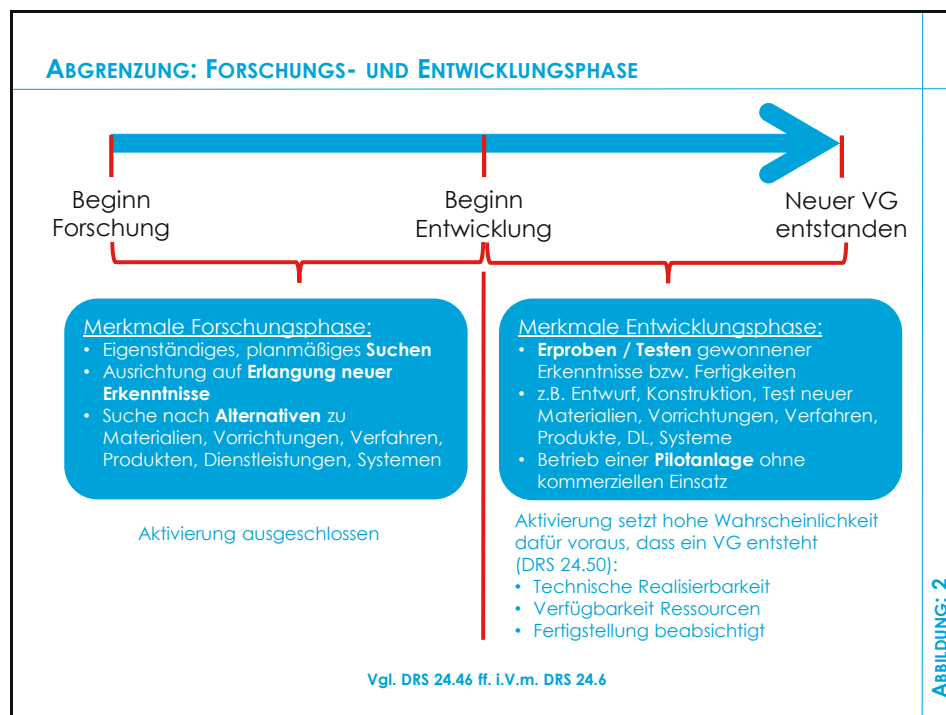


Abbildung 2: Abgrenzung Forschungs- und Entwicklungsphase

⁸ Vgl. DRS 24.17 ff. i.V.m. DRS 24.6

⁹ Vgl. Beckscher Bilanzkommentar, 12. Auflage, Tz. 488 zu § 255 HGB sowie DRS 24.50

Die Abgrenzung zwischen Forschung und Entwicklung ist nicht eindeutig im Gesetz geregelt. Daher ergeben sich hier **Gestaltungsspielräume** in der Praxis. Die gilt insbesondere hinsichtlich der Frage, **ab welchem Zeitpunkt** davon ausgegangen werden kann, dass **mit hoher Wahrscheinlichkeit** ein **Vermögensgegenstand** entsteht.

Die Ausübung des Wahlrechtes erfordert ein sachgerechtes **Controlling**, anhand dessen eine nachvollziehbare **Aufteilung der Kosten auf die Forschungs- und Entwicklungsphase** ermöglicht wird.¹⁰

1.3.4 Unterjähriger Beginn der Entwicklungsphase

Werden die **Voraussetzungen** für die Aktivierung **unterjährig erfüllt**, spricht nichts dagegen, die **Entwicklungskosten des gesamten Jahres zu aktivieren**.

Aber auch hier ergeben sich **Ermessensspielräume**; im Schrifttum wird auch die Meinung vertreten, dass **erst ab Vorliegen aller Voraussetzungen** eine Aktivierung zukünftiger Entwicklungskosten möglich ist. Beide Vorgehensweisen erscheinen daher vertretbar.¹¹

Es besteht auch die Möglichkeit, Entwicklungskosten **erstmalig** in dem Jahr zu aktivieren, **das auf das Jahr des Beginns der Entwicklungsphase folgt**.

Ist eine verlässliche Unterscheidung von Forschungs- und Entwicklungskosten nicht möglich, ist eine Aktivierung **ausgeschlossen**!¹²

1.4 Fazit

1. Unternehmen sind gut beraten, sich mit der Möglichkeit auseinanderzusetzen, Entwicklungskosten zu aktivieren. Der Anwendungsbereich ist nicht auf die **Pharmaindustrie** begrenzt.
2. **Auch mittelständische Unternehmen** entwickeln eine Vielzahl selbst erstellter Vermögensgegenstände, die die **Voraussetzungen für die Anwendung des Wahlrechtes erfüllen**. Neben **Softwareprogrammen** können dies zum Beispiel **Konstruktionspläne oder chemische Rezepturen** sein.

¹⁰ Vgl. Beckscher Bilanzkommentar, 12. Auflage, Tz. 491 zu § 255 HGB

¹¹ Vgl. Beckscher Bilanzkommentar, 12. Auflage, Tz. 489 zu § 255 HGB

¹² Vgl. § 255 Abs. 2a S. 4 HGB

3. Um die **Vorteile** der Aktivierung optimal **nutzen zu können**, muss **frühzeitig** analysiert werden, welche Aktivierungsmöglichkeiten (= Bündelung der aufgelaufenen Kosten zu abgrenzbaren Vermögensgegenständen) zu bestimmten Zeitpunkten (unterjährig bzw. zum Jahresende) bestehen.
4. Die Aktivierung ermöglicht es, die **Entwicklungskosten auf spätere Perioden zu verteilen**, in denen gegebenenfalls die **entsprechenden Erträge vereinnahmt** werden, was zu einer verbesserten Darstellung der Ertragslage führen kann.
5. Zu berücksichtigen ist jedoch, dass das Wahlrecht sowie die bestehenden Ermessensspielräume dem **Stetigkeitsgebot** unterliegen (einmal aktivieren bedeutet immer aktivieren bei vergleichbarem Sachverhalt).
6. Für Kapitalgesellschaften besteht bei der Aktivierung von selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen eine **Ausschüttungs- und Abführungssperre** in entsprechender Höhe.¹³

¹³ Vgl. § 268 Abs. 8 HGB, § 301 S. 1 AktG

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.

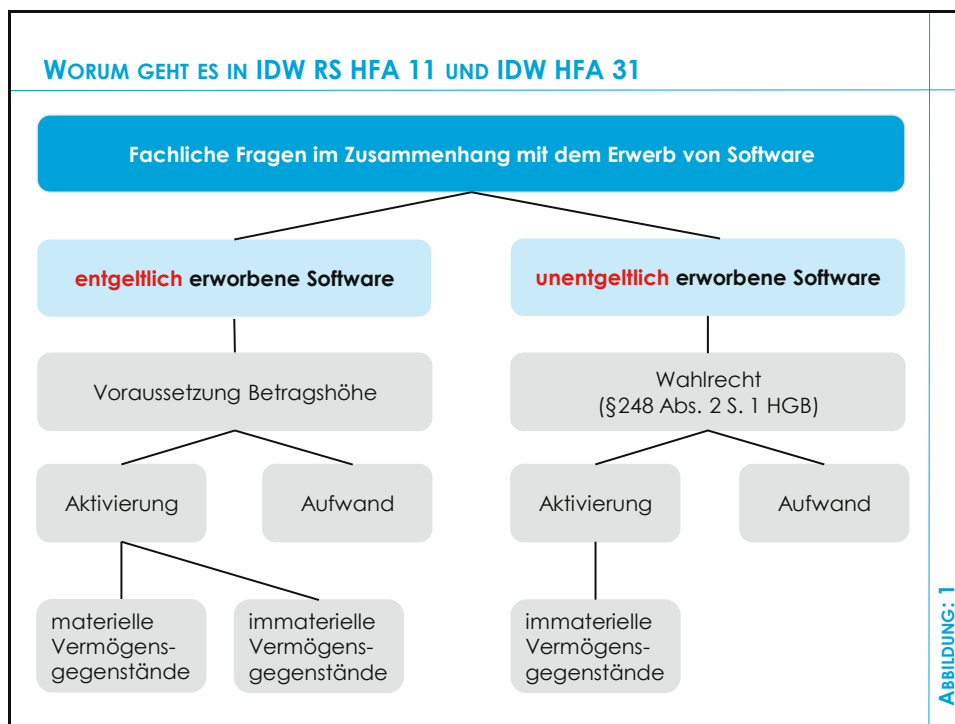


Abbildung 1: Worum geht es in IDW RS HFA 11 und IDW HFA 31

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**.¹

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.²

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**“³.

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

¹ Vgl. WP Praxis 2/2018, St. 66

² Vgl. IDW LIFE 02.2018, S. 269

³ 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**.⁴

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.⁵

1.3.5 Titel 2: Anschaffungspreisminderungen und Folgebewertung

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

- Einzelzuordenbarkeit von **Anschaffungspreisminderungen**⁶
- **Folgebewertung** bei dem Wegfall von Gründen für in früheren Perioden vorgenommenen außerplanmäßigen Abschreibungen⁷

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.

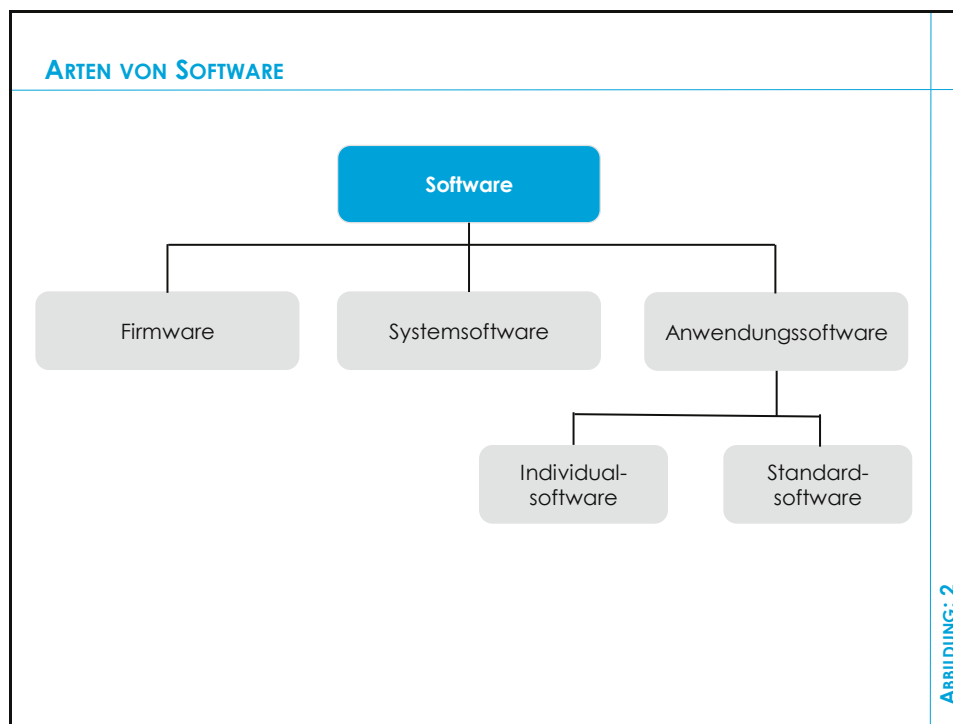
Als Überblick über die verschiedenen Arten von Software dient das folgende Schaubild:

⁴ Vgl. WP Praxis 2/2018, S. 66

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

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

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

Abbildung 2: Arten von Software⁸

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**.⁹ 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.

⁸ Vgl. IDW LIFE 02.2018, S. 269

⁹ 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.¹⁰

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.

¹⁰ 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.¹¹

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.

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

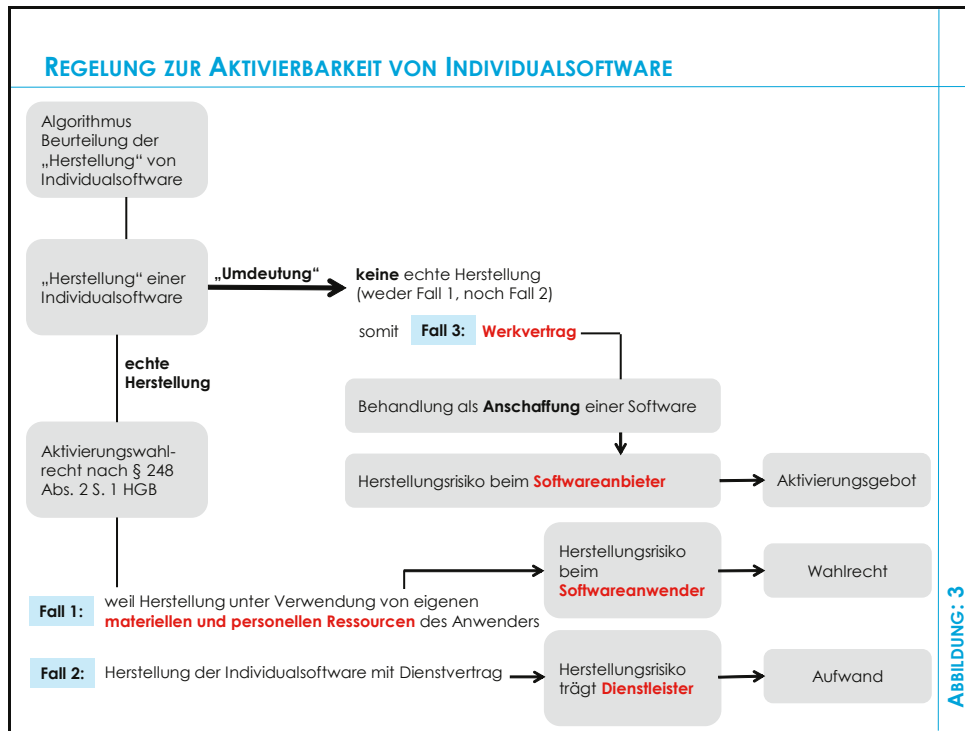


Abbildung 3: Regelung zur Aktivierbarkeit von Individualsoftware

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 **Herstellungsrisiko** 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.¹²

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 Herstellungsrisiko der grundlegenden Anpassungen trägt** (Risiko bei Softwareunternehmen → Aktivierung; Risiko bei Anwender → Aufwand), was unter dem vorherigen Gliederungspunkt erläutert wurde.¹³

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 werden¹⁴, werden in der Fassung der Stellungnahme von 23.06.2010 **allein danach beurteilt, wer das Herstellungsrisiko dieser Maßnahmen trägt**.

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

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

¹⁴ 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.¹⁵

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.

¹⁵ 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.¹⁶

1.7 Aufwendungen für sonstige Anpassungen

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

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

1.7.1 Behandlung von Customizing

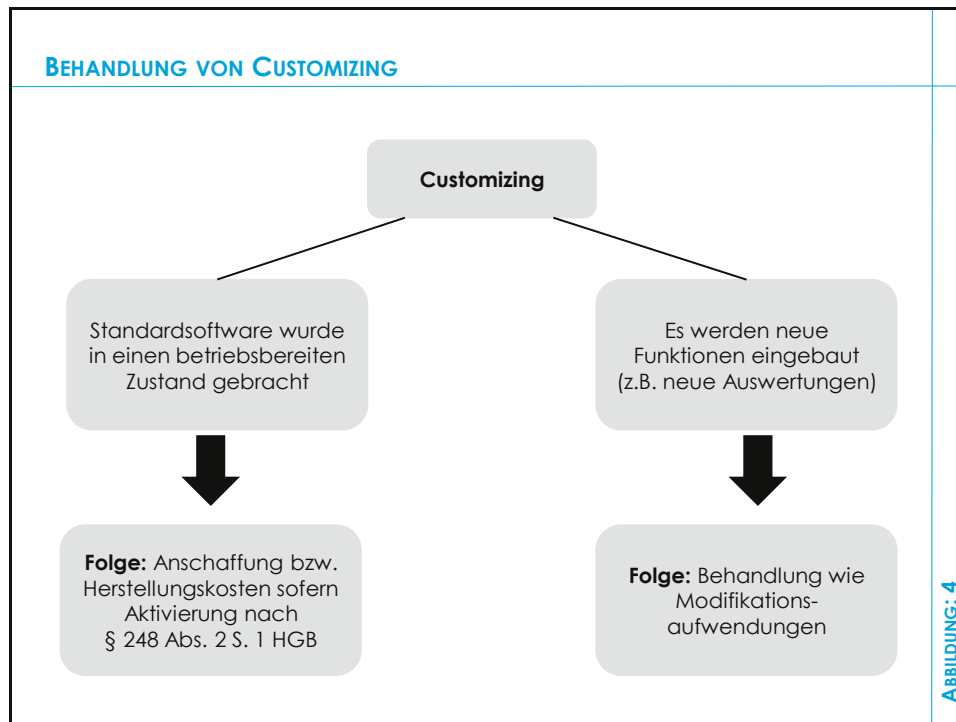


Abbildung 4: Behandlung von Customizing

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.¹⁷

¹⁷ 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

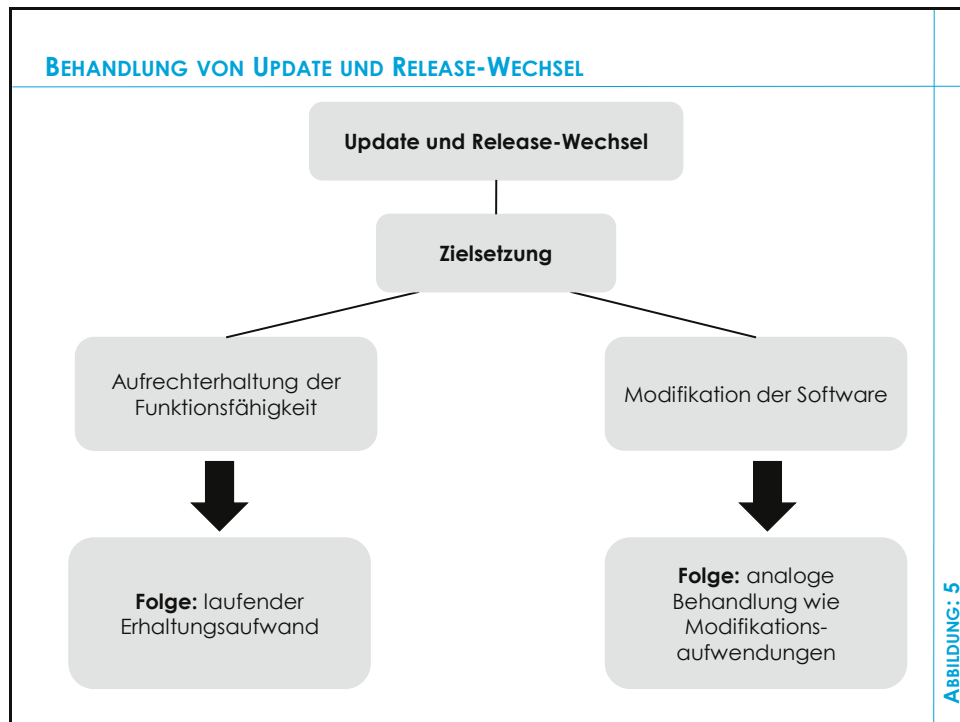


Abbildung 5: Behandlung von Update und Release-Wechsel

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.¹⁸

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-

¹⁸ 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.¹⁹

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.²⁰

- 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**.²¹
- 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.²²
- 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**.²³

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

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

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

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

²³ 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**.²⁴

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