

MASTERARBEIT

Titel der Masterarbeit

„Rechnungslegung über Software im internationalen
Vergleich – UGB, HGB, IFRS“

verfasst von

Katrin Neugebauer

angestrebter akademischer Grad

Master of Science (MSc)

Wien, 2014

Studienkennzahl lt. Studienblatt:
Studienrichtung lt. Studienblatt:
Betreuer:

A 066 914
Masterstudium Internationale Betriebswirtschaft
Univ.-Prof. Dr. Otto A. Altenburger

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis.....	VII
Tabellenverzeichnis	IX
Abbildungsverzeichnis	IX
1 Einleitung	1
1.1 Zielsetzung der Arbeit.....	1
1.2 Aufbau der Arbeit	2
2 Grundlegendes über Software.....	3
2.1 Definition und Begriffsabgrenzung.....	3
2.2 Klassifizierung von Software	3
2.2.1 Grundlegendes zur Klassifizierung von Software.....	3
2.2.2 Funktionale Klassifizierung von Software	4
2.2.2.1 Grundlegendes zur funktionalen Klassifizierung	4
2.2.2.2 Systemsoftware	4
2.2.2.3 Anwendungssoftware	5
2.2.3 Klassifizierung von Software nach Verwendungsart	8
2.2.3.1 Grundlegendes zur Klassifizierung von Software nach Verwendungsart	8
2.2.3.2 Selbsterstellung von Software zur Eigennutzung.....	8
2.2.3.3 Selbsterstellung von Software zur Fremdnutzung.....	8
2.3 Kategorisierung für bilanzielle Zwecke	10
2.3.1 Klassifizierung von Software als immaterieller Vermögensgegen- stand/Vermögenswert.....	10
2.3.1.1 Klassifizierung von Software als immaterieller Vermögensgegenstand nach UGB und HGB	10
2.3.1.2 Klassifizierung von Software als immaterieller Vermögenswert nach den IFRS	18
2.3.2 Abgrenzung von Software zwischen Anlage- und Umlaufvermögen / kurzfristigen und langfristigen Vermögenswerten	18
2.3.2.1 Abgrenzung von Software zwischen Anlage- und Umlaufvermögen in UGB und HGB	18
2.3.2.2 Abgrenzung von kurzfristiger und langfristiger Software nach den IFRS ...	22
3 Ansatz von Software	24
3.1 UGB	24
3.1.1 Abstrakte Aktivierungsfähigkeit.....	24
3.1.1.1 Selbstständige Verwertbarkeit	24

3.1.1.2	Selbstständige Bewertbarkeit	26
3.1.1.3	Wirtschaftliche Zugehörigkeit.....	28
3.1.2	Konkrete Aktivierungsfähigkeit.....	29
3.1.2.1	Entgeltlicher Erwerb von Software	30
3.1.2.2	Selbsterstellung von Software	32
3.2	HGB	35
3.2.1	Abstrakte Aktivierungsfähigkeit.....	35
3.2.1.1	Selbstständige Verwertbarkeit	36
3.2.1.2	Selbstständige Bewertbarkeit	37
3.2.1.3	Wirtschaftliche Zugehörigkeit.....	37
3.2.2	Konkrete Aktivierungsfähigkeit.....	38
3.3	IFRS	44
3.3.1	Abstrakte Aktivierungsfähigkeit.....	44
3.3.2	Konkrete Aktivierungsfähigkeit.....	46
3.3.2.1	Ansatzprüfung gemäß IAS 38.....	46
3.3.2.2	Ansatzprüfung gemäß IAS 2.....	53
3.3.2.3	Ansatzprüfung gemäß IAS 11.....	53
3.4	Vergleich	59
4	Erstbewertung von Software	63
4.1	UGB	63
4.1.1	Grundlegendes zur Erstbewertung	63
4.1.2	Entgeltlicher Erwerb von Software	63
4.1.3	Selbsterstellung von Software	67
4.2	HGB	70
4.2.1	Grundlegendes zur Erstbewertung	70
4.2.2	Entgeltlicher Erwerb von Software	70
4.2.3	Selbsterstellung von Software	70
4.3	IFRS.....	73
4.3.1	Erstbewertung gemäß IAS 38.....	73
4.3.1.1	Grundlegendes zur Erstbewertung gemäß IAS 38.....	73
4.3.1.2	Entgeltlicher Erwerb von Software	73
4.3.1.3	Selbsterstellung von Software	77
4.3.2	Erstbewertung gemäß IAS 2.....	78
4.3.3	Erstbewertung gemäß IAS 11.....	79
4.4	Vergleich	82

5	Folgebewertung von Software.....	86
5.1	UGB	86
5.1.1	Grundlegendes zur Folgebewertung.....	86
5.1.2	Planmäßige Abschreibung.....	87
5.1.3	Außerplanmäßige Abschreibung	90
5.2	HGB	93
5.2.1	Grundlegendes zur Folgebewertung.....	93
5.2.2	Planmäßige Abschreibung.....	94
5.2.3	Außerplanmäßige Abschreibung	96
5.3	IFRS	99
5.3.1	Folgebewertung gemäß IAS 38	99
5.3.1.1	Grundlegendes zur Folgebewertung.....	99
5.3.1.2	Planmäßige Abschreibung.....	101
5.3.1.3	Außerplanmäßige Abschreibung	104
5.3.2	Folgebewertung gemäß IAS 2	108
5.3.3	Folgebewertung gemäß IAS 11	109
5.4	Vergleich	110
6	Ausweis von Software und Anhangangaben	115
6.1	UGB	115
6.1.1	Grundlegendes zum Einzel- und Konzernabschluss im UGB	115
6.1.2	Bilanz.....	116
6.1.3	GuV	117
6.1.4	Anhang	119
6.1.5	Kapitalflussrechnung	121
6.2	HGB	125
6.2.1	Grundlegendes zum Einzel- und Konzernabschluss im HGB	125
6.2.2	Bilanz.....	126
6.2.3	GuV	127
6.2.4	Anhang	128
6.2.5	Kapitalflussrechnung	129
6.3	IFRS	130
6.3.1	Grundlegendes zum Einzel- und Konzernabschluss nach den IFRS	130
6.3.2	Bilanz.....	130
6.3.3	GuV	132
6.3.4	Anhang	133

6.3.5	Kapitalflussrechnung	137
6.4	Vergleich	138
7	Übersicht der Rechnungslegung über Software nach UGB, HGB und den IFRS ..	143
8	Conclusio	151
	Zusammenfassung	155
	Abstract.....	157
	Literaturverzeichnis	158

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
AHK	Anschaffungs- und Herstellungskosten
AK	Anschaffungskosten
Aufl.	Auflage
bspw.	beispielsweise
BW	Buchwert
bzw.	beziehungsweise
CGU	Cash Generating Unit
d.h.	das heißt
DRS	Deutscher Rechnungslegungsstandard
EG	Europäische Gemeinschaft
etc.	et cetera
EU	Europäische Union
f.	folgende
F.	Framework
FEK	Fertigungseinzelkosten
FGK	Fertigungsgemeinkosten
FK	Fremdkapital
ggf.	gegebenenfalls
GoB	Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung
grds.	grundsätzlich
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
HGB	Handelsgesetzbuch
http	Hypertext Transfer Protocol
hrsg.	herausgegeben
IAS	International Accounting Standards

i.d.R.	in der Regel
IAS	International Accounting Standard
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
inkl.	inklusive
MEK	Materialeinzelkosten
MGK	Materialgemeinkosten
ND	Nutzungsdauer
Rz.	Randziffer
S.	Seite
u.a.	unter anderem
UGB	Unternehmensgesetzbuch
usw.	und so weiter
US-GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles
v.a.	vor allem
VG	Vermögensgegenstand
vgl.	vergleiche
VO	Verordnung
VW	Vermögenswert
www	World Wide Web
Z	Ziffer
ZW	Zeitwert
z.B.	zum Beispiel

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Zuordnung der Software zu den kurz- und langfristigen Vermögenswerten	23
Tabelle 2: Konkrete Aktivierungsfähigkeit selbsterstellter Software im UGB	35
Tabelle 3: Konkrete Aktivierungsfähigkeit selbsterstellter Software im HGB	43
Tabelle 4: Beispiele für Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten nach den IFRS	57
Tabelle 5: Konkrete Aktivierungsfähigkeit selbsterstellter Software nach den IFRS	59
Tabelle 6: Zugangsbewertung von Software nach den IFRS	73
Tabelle 7: Bestandteile der Auftragskosten gemäß IAS 11	80
Tabelle 8: Ermittlung der Herstellungskosten im Vergleich: UGB, HGB und IFRS	84
Tabelle 9: Cashflow der laufenden Geschäftstätigkeit (indirekte Methode)	123
Tabelle 10: Cashflow der Investitions- und Finanzierungstätigkeit	124
Tabelle 11: Zusammenfassende Darstellung der Rechnungslegung über Software im internationalen Vergleich.....	143

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Funktionale Klassifizierung von Software	4
Abbildung 2: Klassifizierung von Software nach der Verwendungsart.....	9
Abbildung 3: Voraussetzungen für die Aktivierungsfähigkeit nach den IFRS	48
Abbildung 4: Ermittlung der Anschaffungskosten gemäß § 203 Abs. 1 UGB	64
Abbildung 5: Ermittlung der Herstellungskosten gemäß § 203 Abs. 3 UGB	68
Abbildung 6: Ermittlung der Herstellungskosten gemäß § 255 HGB	72
Abbildung 7: Ermittlung der Herstellungskosten gemäß IAS 38	78
Abbildung 8: Ermittlung der gewichteten Kapitalkosten.....	106
Abbildung 9: Ermittlung der Eigenkapitalkosten	107

1 Einleitung

1.1 Zielsetzung der Arbeit

Der Teilbereich Software steht bei Diskussionen über die nationale und internationale Handhabung der Rechnungslegung über immaterielle Vermögensgegenstände bzw. Vermögenswerte immer wieder im Mittelpunkt. Dies ist auf die Expansion des Softwaremarktes in Richtung eines hochtechnologisierten Wirtschaftszweiges zurückzuführen, der seinen Ausdruck in steigenden Wertanteilen und Marktanteilen findet. Da Software für zunehmend komplexe Aufgaben entwickelt und eingesetzt wird, gilt sie als Motor für Innovationen und weist eine beeindruckende Bedeutung in Unternehmen aller Art auf. Damit kommt Software nicht nur eine signifikante Stellung bei der Entwicklung neuer Produkte zu, sondern findet ihre Verwendung auch im Rahmen von innerbetrieblichen Lösungen zur Steuerung interner Abläufe wie bspw. der Produktion bis hin zum Vertrieb. Heutzutage ist die Software als ein eigenständiger Vermögensgegenstand bzw. Vermögenswert anzusehen, der rasante Technologieentwicklung, ungebrochenes Wirtschaftswachstum und einen unentbehrlichen Erfolgsfaktor verkörpert. Kieso, D. E. / Weygandt, J. / Warfield, T. D. fassen die Entwicklung des Wirtschaftssektors der Software wie folgt zusammen: „Our economy is changing from a focus on manufacturing processes (tangible outputs) to a focus on information flow (intangible outputs). As a result, the accounting for computer software products becomes increasingly important“¹

Der Ansatz und die Bewertung von Software gelten jedoch als eine nicht unerhebliche Hürde, da sie nicht wie bspw. herkömmliches Sachanlagevermögen greifbar ist und gezählt, gemessen oder gewogen werden kann.² Die Abbildung von Software ist damit eine essentielle und komplexe Thematik, für die Lösungsansätze gefunden werden müssen, um die für Bilanzadressaten relevanten, zuverlässigen und objektiven Informationen zu extrahieren und eine aussagekräftige Rechnungslegung bereitzustellen.

¹ Kieso, D. E. / Weygandt, J. / Warfield, T. D. (2010), S. 614

² Vgl. Quick, R. / Wurl, H. J. (2010), S. 19

Das Ziel der vorliegenden Arbeit ist es nun, die Behandlung von Software nach den Regelungen des österreichischen Unternehmensgesetzbuch (UGB), des deutschen Handelsgesetzbuches (HGB) sowie der International Financial Reporting Standards (IFRS) aufzuzeigen und miteinander zu vergleichen. Dabei werden die mit der Bilanzierung einhergehenden Probleme betrachtet, die in den Rechnungslegungssystemen UGB, HGB und IFRS auf unterschiedliche Lösungsansätze treffen.

1.2 Aufbau der Arbeit

Die vorliegende Arbeit besteht aus 8 Kapiteln und findet ihren Mittelpunkt in den Kapiteln 3 – 6, die sich der umfassenden Darstellung der Bilanzierung von Software nach UGB, HGB und den IFRS widmen.

Um zunächst einen Überblick über die Thematik zu geben und die Sensibilität für die mit der Bilanzierung von Software einhergehenden Probleme zu fördern, werden im zweiten Kapitel eine Abgrenzung des Begriffs Software vorgenommen und ihre Erscheinungsformen aus technischer und bilanzierungsrelevanter Hinsicht erörtert.

Die vier Hauptkapitel beleuchten die bilanzielle Behandlung von Software, indem der Ansatz, die Erstbewertung, die Folgebewertung sowie der Ausweis und die Anhangangaben detailliert dargestellt werden. Dabei wird ein Einblick in die Rechnungslegungsstandards des UGB, HGB und der IFRS vorgenommen und die Kapitel entsprechend untergliedert. Den Ausführungen schließt sich jeweils ein Vergleichskapitel an, welches die inhaltlichen Unterschiede zwischen den Konzepten des UGB, HGB und den IFRS erörtert.

In Kapitel 7 werden die gewonnenen Erkenntnisse über die bilanzielle Behandlung von Software in den drei Rechnungslegungsnormen im Rahmen eines direkten tabellarischen Vergleichs zusammengefasst. Das achte Kapitel schließt die Arbeit mit einer Zusammenfassung relevanter Vergleichsaspekte ab.

2 Grundlegendes über Software

2.1 Definition und Begriffsabgrenzung

Software ist neben der Hardware ein essentielles Element einer elektronischen Datenverarbeitungsanlage (EDV-Anlage). Die Hardware beinhaltet alle physischen und technischen Komponenten eines Computersystems. Dazu gehören bspw. der Prozessor, Speicher und Peripheriegeräte zur Eingabe und Ausgabe der Daten wie Bildschirm und Tastatur.³ Die Software ist im Gegensatz zur Hardware als nicht physisch vorhandener Teil des EDV-Systems zu verstehen und realisiert die Steuerung der Hardware.⁴ Software ist damit die zusammenfassende Bezeichnung für komplexe Programme und darin enthaltene Daten und Dokumentationen, welche die Voraussetzung für den Betrieb und die Koordination der Hardware bilden.⁵ Die Programme werden in einer Programmiersprache verfasst und beinhalten Anweisungen in Form von Befehlsfolgen, welche die Datenverarbeitung im Computer steuern.⁶ Die Software determiniert den Ablauf der Abarbeitung von Aufgaben, die mit Hilfe der Datenverarbeitung die ausgewählten Problemstellungen lösen soll. Abts, D. / Mülder, W. verstehen zusammenfassend unter Software: „(...) eine Folge von zusammenhängenden, maschinenverständlichen Arbeitsanweisungen, die in Verbindung mit der Hardware eine Verarbeitung von Daten ermöglichen.“⁷

2.2 Klassifizierung von Software

2.2.1 Grundlegendes zur Klassifizierung von Software

Um in den folgenden Kapiteln eine ausführliche und strukturierte Untersuchung der Rechnungslegung über Software sicherzustellen, ist eine Unterteilung des komplexen Überbegriffs in verschiedene Unterarten unerlässlich. Von der naturgemäß reichlichen Quantität an vorhandenen Ordnungskriterien⁸ werden an dieser Stelle die in der Fachliteratur vorherrschenden Klassifizierungen der Software nach ihrer Funktionalität und Verwendungsart vorgenommen. Diese sind zu favorisieren, um eine detaillierte Darstellung der bilanziellen Behandlung von Software und eine

³ Vgl. Lassmann, W. (2006), S. 63

⁴ Vgl. Holey, T. / Welter, G. / Wiedemann, A. (2007), S. 32

⁵ Vgl. Lassmann, W. (2006), S. 127; Heinrich, L. J. / Heinzl, A. / Roithmayer, F. (2004), S. 603

⁶ Vgl. Laudon, K. C. / Laudon, P. / Schoder, D. (2006), S. 35; Abts, D. / Mülder, W. (2009), S. 57

⁷ Vgl. Abts, D. / Mülder, W. (2009), S. 61

⁸ Eine Einteilung kann bspw. nach Funktionalität, nach Nutzungsrechten, nach Verfügbarkeit, nach Quellcode-Veränderbarkeit etc. erfolgen.

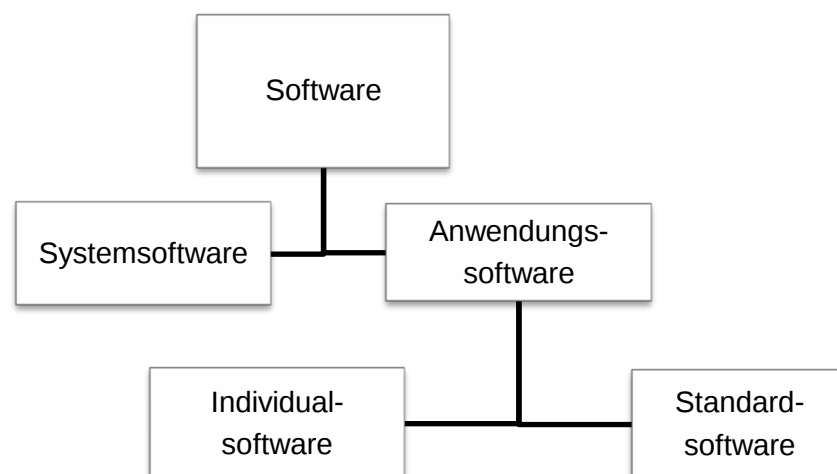
entsprechende weitere Einordnung in die Bilanzierungsfolgen zu gewährleisten, die sich je nach Klasse und Verwendung unterscheidet.⁹ In weiterer Folge werden die Unterteilungen für die Darstellung der bilanziellen Fragestellungen entsprechend aufgegriffen.

2.2.2 Funktionale Klassifizierung von Software

2.2.2.1 Grundlegendes zur funktionalen Klassifizierung

Die Softwareeinteilung nach funktionalen Kriterien unterscheidet zunächst zwischen Systemsoftware und Anwendungssoftware.¹⁰ Die Anwendungssoftware wird weiter in Individual- und Standardsoftware gruppiert. Die funktionale Klassifizierung findet ihren Gebrauch sowohl von Hersteller- als auch Anwenderseite. Die folgende Abbildung gibt einen Überblick über die Softwarearten, die betrachtet und diskutiert werden sollen.

Abbildung 1: Funktionale Klassifizierung von Software



Quelle: In Anlehnung an Mertens, P. (2001), S. 20

2.2.2.2 Systemsoftware

Systemsoftware bezeichnet alle Programme, die den Betrieb und die Steuerung der Hardware im Sinne der Baueinheiten der elektronischen Datenverarbeitungsanlage ermöglichen. Mit ihren Komponenten, den Steuer- und Arbeitsprogrammen, stellt die Systemsoftware zusammengefasst sowohl die Funktionsfähigkeit der Hardware als

⁹ Vgl. Sauer, K. P. (1988), S. 14

¹⁰ Vgl. Mertens, P. (2001), S. 20; Sauer, K. P. (1988), S. 14

auch der Anwendungssoftware sicher.¹¹ Damit bildet sie ein wesentliches Bindeglied zwischen der Hardware und der Anwendungssoftware, die in Abschnitt 2.2.2.3 besprochen wird. Die Aufgaben der Steuerprogramme sind die Verwaltung der Aufträge, Steuerung der Verarbeitung sowie Daten- und Prozessverwaltung.¹² Arbeitsprogramme umfassen Dienst- und Übersetzungsprogramme. Dienstprogramme führen Arbeiten im Zusammenhang mit der Nutzung des EDV-Systems aus, während Übersetzungsprogramme Befehle aus einer Programmiersprache in Maschinenbefehle umwandeln.¹³

In den 1950er Jahren wurde die Systemsoftware als Einheit mit der Hardware immer direkt zusammen vom Hersteller geliefert. Diese Vorgehensweise wird als bundling bezeichnet und impliziert, dass die Software immer der Hardware zugeordnet wurde und die eigenständige Bilanzierung der Software dementsprechend nicht gerechtfertigt war. Seit ca. Ende der sechziger Jahre wird die Software allerdings sowohl technisch als auch bilanziell als eigenständig angesehen, da sich Hardware und Software durch das sogenannte un-bundling zunehmend voneinander separierten.¹⁴

2.2.2.3 Anwendungssoftware

Der Begriff Anwendungssoftware subsumiert die Gesamtheit von Programmen, die direkt vom Anwender zur Lösung einer Datenverarbeitungsaufgabe genutzt werden.¹⁵ Sie steht im Gegensatz zur Systemsoftware, da sie keine Hardwarenähe besitzt. Je nach Branchenerfordernissen und/oder Funktionserfordernissen werden Programme eingesetzt, die technische oder wissenschaftliche Probleme lösen sollen. Bei der Anwendungssoftware wird zwischen Standardsoftware und Individualsoftware unterschieden.¹⁶

Standardsoftware

Als Standardsoftware werden Programme verstanden, die für die Lösung von allgemeinen und homogenen Aufgaben universell eingesetzt werden und einen klar

¹¹ Vgl. Pirker, S. (1997), S. 20

¹² Vgl. Gronau, N. / Gäbler, A. (2010), S. 97

¹³ Vgl. Mertens, P. (2001), S. 20

¹⁴ Vgl. Pirker, S. (1997), S. 18 – 24

¹⁵ Vgl. Holey, T. / Welter, G. / Wiedemann, A. (2007), S. 33

¹⁶ Vgl. Abts, D. / Müller, W. (2009), S. 58; Köhler, S. / Benz, U. / Trautmann, O. (2002), S. 927

definierten Einsatzbereich abdecken.¹⁷ Die Standardsoftware ist für einen breiten Anwenderkreis entwickelt worden und in der Regel für eine Vielzahl von Anwendern sofort bereit zur Nutzung, ohne wesentliche Anpassungen vornehmen zu müssen.¹⁸

Im Bereich der Standardsoftware unterscheidet man zwischen fixer und variabler Software. Erhält der Nutzer lediglich einen Datenträger, auf dem sich das entsprechende Programm befindet, werden die Softwareprogramme als fixe Standardsoftware bezeichnet. Da das Unternehmen den zugehörigen Quellcode zurückbehält, ist eine Anpassung durch den Nutzer nicht möglich.¹⁹ Die fixe Standardsoftware wird in der Fachliteratur in die Bereiche Branchensoftware, Standardbürosoftware sowie der funktionsübergreifenden Standardsoftware unterteilt.²⁰ Branchensoftware bedient die spezifischen Bedürfnisse der einzelnen Wirtschaftszweige wie Handel, Industrie und Handwerk. Funktionsübergreifende Standardsoftware stellt hingegen Programme bereit, die den Anwender bei Problemstellungen in den betriebswirtschaftlichen Einsatzbereichen wie Logistik, Controlling und Rechnungswesen unterstützen.²¹ Ein typisches Beispiel von Standardbürosoftware ist das Office-Paket von Microsoft, das z.B. Programme für Textverarbeitung, Adressverwaltung und Tabellenkalkulation enthält.

Variable Standardsoftware beinhaltet vorgefertigte Softwarepakete, die gezielt auf die spezifischen Anwendungsanforderungen adaptiert werden können.²² Dies kann bspw. durch einen modularen Aufbau mit variablen Komponenten, also individuellen Programmbausteinen, erreicht werden.²³ Die variable Standardsoftware wird in der Literatur regelmäßig mit der ERP-Software gleichgesetzt.²⁴ Sie wird als ein Softwaresystem definiert, das für die Optimierung von Geschäftsprozessen eingesetzt wird und aus verschiedenen Modulen wie beispielsweise Fertigung, Logistik, Personal und Vertrieb besteht.²⁵ Der Nutzer kann dann aus dem vielfältigen Angebot der Komponenten wählen und den Fokus auf jene Programmbausteine legen, die seinen

¹⁷ Vgl. Abts, D. / Müller, W. (2009), S. 59; Sauer, K. P. (1988), S. 29

¹⁸ Vgl. Köhler, S. / Benzel, U. / Trautmann, O. (2002), S. 926

¹⁹ Vgl. Pirker, S. (1997), S. 24

²⁰ Vgl. Lassmann, W. (2006), S. 169; Pirker, S. (1997), S. 21

²¹ Vgl. Pirker, S. (1997), S. 24

²² Vgl. Pirker, S. (1997), S. 24

²³ Vgl. Sauer, K. P. (1988), S. 29

²⁴ Vgl. Köhler, S. / Benzel, U. / Trautmann, O. (2002), S. 927; Scheider, S. (2005), S. 170

²⁵ Vgl. Bundesamt für Finanzen (2005), Rz. 1

Erfordernissen am besten entsprechen.²⁶ Zur ERP-Software gehört bspw. das Client-Server-System SAP R/3 der SAP AG, welches aus Modulen für Finanzwesen, Personalwirtschaft und Controlling beliebig kombiniert werden kann.²⁷ Bei der Lieferung einer ERP-Software wird neben dem Objektcode auch der Quellcode zur Verfügung gestellt. Damit wird dem Kunden eine individuelle Anpassung ermöglicht, indem er bspw. Funktionsänderungen bzw. Funktionserweiterungen durchführen kann.²⁸ Die ERP-Software erlaubt es folglich, konkret auf den Aufgaben- und Verwendungszweck des Nutzers adaptiert werden zu können, um die anwenderspezifischen Erfordernisse entsprechend zu erfüllen.²⁹ Der beschriebene Spielraum bei der Anpassung an die Nutzerbedürfnisse bestätigt die in der Literatur vorherrschende Ansicht, dass variable Standardsoftware (und damit auch ERP-Software) eine hybride Stellung zwischen fixer Standardsoftware und Individualsoftware einnimmt.³⁰ Dies wird damit begründet, dass eine modifizier- und weiterentwickelbare Software grundsätzlich als Individualsoftware klassifiziert wird.

Individualsoftware

Mit dem Terminus Individualsoftware werden Programme beschrieben, die einmalig im Auftrag eines Auftraggebers nach seinen spezifischen Vorgaben für die Lösung spezieller Anwendungserfordernisse erstellt werden.³¹ Dies wird in jenem Fall notwendig, wenn keine Standardsoftware verfügbar ist, die die Datenverarbeitungsaufgabe des Nutzers lösen kann. Individualsoftware ist für die Nutzung eines einzelnen Abnehmers oder eines begrenzten Anwenderkreises zugänglich und im Gegensatz zur Standardsoftware nicht universell einsetzbar.³² Um eine Adaption der Software zu ermöglichen, wird dem Auftraggeber im Normalfall der Quellcode beim Erwerb überlassen.³³ Durch diesen erlangt der Anwender die Befugnis, weitere Änderungen an der Software vorzunehmen.

²⁶ Vgl. Sauer, K. P. (1988), S. 728

²⁷ Vgl. Köhler, S. / Benzel, U. / Trautmann, O. (2002), S. 926; Peter, M. (2003), S. 1341

²⁸ Vgl. Köhler, S. / Benzel, U. / Trautmann, O. (2002), S. 928

²⁹ Vgl. Köhler, S. / Benzel, U. / Trautmann, O. (2002), S. 927

³⁰ Vgl. Lassmann, W. (2006), S. 169; Bormann, M. (1990), S. 61; Köhler, S. / Benzel, U. / Trautmann, O. (2002), S. 926

³¹ Vgl. Bormann, M. (1990), S. 59; Abts, D. / Mülder, W. (2009), S. 61

³² Vgl. Pirker, S. (1997), S. 23; Lassmann, W. (2006), S. 168

³³ Vgl. Köhler, S. / Benzel, U. / Trautmann, O. (2002), S. 926

2.2.3 Klassifizierung von Software nach Verwendungsart

2.2.3.1 Grundlegendes zur Klassifizierung von Software nach Verwendungsart

Die Klassifizierung der Software nach ihrer Verwendungsart stellt auf die Herstellerseite ab. Die Untergliederung teilt sich auf zwei Ebenen auf, die sich einerseits auf die Nutzung und andererseits auf die Veräußerung beziehen. Die Art der Nutzung wird im Hinblick auf den internen oder externen Gebrauch unterschieden, während die Veräußerung auf der Art des Auftrags basiert.³⁴

2.2.3.2 Selbsterstellung von Software zur Eigennutzung

Bei Software, die zur internen Nutzung für ein Unternehmen geschaffen wird, kann es sich prinzipiell sowohl um System- und Standardsoftware als auch Individualsoftware handeln. Im Normalfall wird das Unternehmen die Software zur Eigennutzung herstellen, da spezifische Anwendererfordernisse vorliegen und die Notwendigkeit für die Lösung eines bestimmten Problems verlangt wird.³⁵ Infolgedessen wird die Selbsterstellung von Software zur Eigennutzung häufig die Individualsoftware betreffen, während Standard- und Systemsoftware von spezialisierten Softwarefirmen bezogen wird.

2.2.3.3 Selbsterstellung von Software zur Fremdnutzung

Die Herstellung von Software zur Fremdnutzung kann einerseits durch das Vorliegen eines definierten, externen Auftrags erforderlich werden oder auch ohne eine eindeutige Order erfolgen.³⁶

Bei Software, die im Auftrag eines anderen entwickelt wird, handelt es sich im Normalfall um Individualsoftware, welche die Erfordernisse des Kunden abdeckt und spezielle Anwenderprobleme lösen soll.³⁷ Denkmöglich wäre jedoch auch ein Auftrag seitens eines Hardwareherstellers, der eine passgenaue Anwendungssoftware für seine entwickelte Hardwareinnovation anfordert. In den folgenden bilanzrelevanten Ausführungen soll hinsichtlich der Selbsterstellung von Software zur Fremdnutzung mit einem externen Auftrag aber auf die Individualsoftware im Sinne der funktionellen Einteilung abgestellt werden. Standard- und Systemsoftware wird hingegen im

³⁴ Vgl. Pirker, S. (1997), S. 25

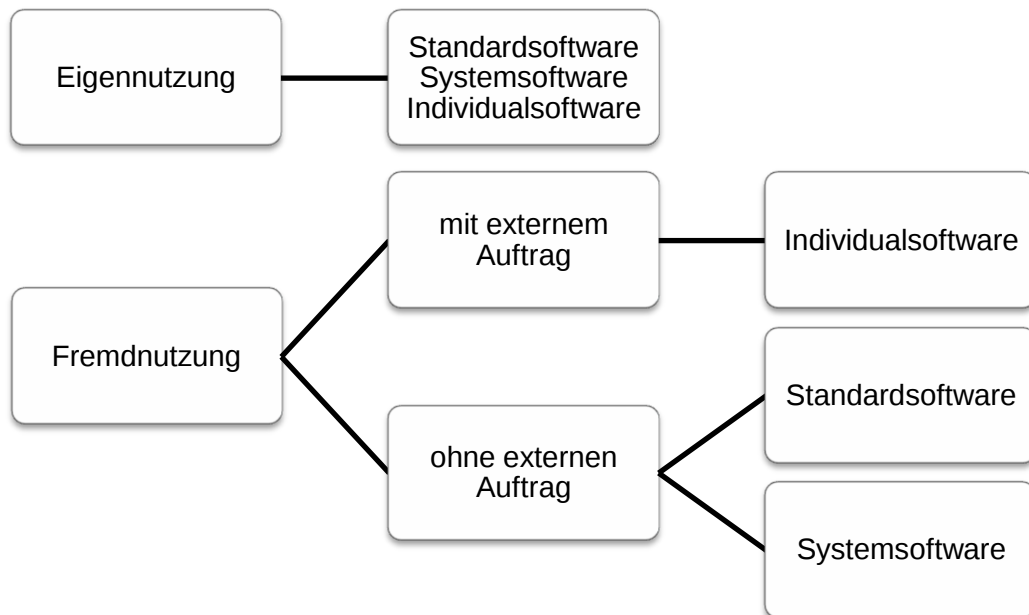
³⁵ Vgl. Pirker, S. (1997), S. 26

³⁶ Vgl. Pirker, S. (1997), S. 27

³⁷ Vgl. Bormann, M. (1990), S. 59

Normalfall ohne einen externen Auftrag erstellt. Die Standardsoftware wird für einen breiten Anwenderkreis entwickelt und ist sofort zur Nutzung bereit.³⁸ Während der Hersteller das Quellprogramm einbehält, wird dem Nutzer nur eine Programmkopie übergeben. Die nachfolgende Abbildung fasst die für diese Arbeit verwendete Softwareeinteilung nach ihrer Verwendung zusammen:

Abbildung 2: Klassifizierung von Software nach der Verwendungsart



Quelle: In Anlehnung an Spieler, J. (1987), S. 17

Entsprechend der Problemstellung wird die Diskussion der Rechnungslegung über Software in den folgenden Kapiteln entweder mit Hilfe der funktionellen oder verwendungsbezogenen Einteilung durchgeführt. Bei der Untersuchung der Klassifikation von Software nach Materialität bzw. Immaterialität wird die Einteilung nach Funktionalität vorgezogen, da die Art des Vermögensgegenstandes bzw. Vermögenswerts unabhängig der Verwendung untersucht werden soll. Bei der Zuordnung der Software in das Anlage- oder Umlaufvermögen bzw. zu kurzfristigen und langfristigen Vermögenswerten, der Untersuchung der abstrakten und konkreten Bilanzierungsfähigkeit und in weiterer Folge der Prüfung der bilanziellen Behandlung von Software in den Kapiteln 3 – 6 soll die Verwendungsart berücksichtigt werden, um alle Fallmöglichkeiten abzudecken.

³⁸ Vgl. Bormann, M. (1990), S. 59

2.3 Kategorisierung für bilanzielle Zwecke

2.3.1 Klassifizierung von Software als immaterieller Vermögensgegenstand/Vermögenswert

2.3.1.1 Klassifizierung von Software als immaterieller Vermögensgegenstand nach UGB und HGB

Vor einem bilanziellen Ansatz und der Bewertung ist stets festzustellen, ob Hinweise auf das Vorliegen eines Vermögensgegenstandes bestehen. In diesem Rahmen ist zu prüfen, ob es sich bei der Software um einen materiellen oder immateriellen Vermögensgegenstand handelt. Vermögensgegenstände können anhand ihrer immanenten Merkmale als materiell oder immateriell klassifiziert werden. Materielle Vermögensgegenstände besitzen eine stoffliche und abgrenzbare Struktur. Es sind physisch greifbare Gegenstände wie z.B. Maschinen, Waren, Betriebs- und Geschäftsvermögen und Gebäude, die mit Hilfe von quantitativen Maßen wie Anzahl, Größe und Warenwert einer Bewertung unterzogen werden können.³⁹

Für immaterielle Vermögensgegenstände hat sich auf internationaler und nationaler Ebene bis zum heutigen Zeitpunkt keine allgemein gültige und anerkannte Definition etabliert. Aufgrund der fehlenden konkreten Definition hat sich die Verwendung der folgenden Negativabgrenzung im Schrifttum durchgesetzt: „Immaterielle Vermögenswerte werden als identifizierbare, in der Verfügungsmacht des Unternehmens stehende, nicht-monetäre Vermögenswerte ohne physische Substanz definiert, welche für die Herstellung von Produkten oder das Erbringen von Dienstleistungen, die entgeltliche Überlassung an Dritte oder für die eigene Nutzung verwendet werden können.“⁴⁰ Immaterielle Vermögensgegenstände weisen folglich im Gegensatz zu Materiellen keine Körperlichkeit auf. Sie sind damit weder beweglich noch unbeweglich und räumlich nicht zu separieren.⁴¹ Der Wert, der von ihnen ausgeht, entspricht ihrem geistigen Kern und tritt in Form von Wissen und Information auf.⁴² Obwohl monetäre Güter ebenso nicht greifbar sind, gelten sie nicht als immaterieller

³⁹ Vgl. Lutz-Ingold, M. (2005), S. 8

⁴⁰ Arbeitskreis Immaterielle Werte im Rechnungswesen der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V. (2001), S. 990

⁴¹ Vgl. Dawo, S. (2003), S. 5

⁴² Vgl. Steward, T. A. (1997), S. 68

Vermögensgegenstand, da ihre Existenz eine höhere rechtliche Sicherheit besitzt, die sich bspw. auf Verträge und Dokumente stützt.⁴³

Der Arbeitskreis Immaterielle Werte im Rechnungswesen der Schmalenbach-Gesellschaft e.V. hat sich im Jahre 2001 mit der Frage der Kategorisierung von immateriellen Vermögensgegenständen auseinandergesetzt und grenzt folgende Bereiche ab:⁴⁴

- „Innovation Capital“: Hierbei handelt es sich um immaterielle Vermögensgegenstände im Bereich der Produkt-, Dienstleistungs- und Verfahrensinnovationen eines Unternehmens wie z.B. neue Patente, Lizenzen, Trademarks, Copyrights, Software etc.
- „Human Capital“: Das Humankapital umfasst die immateriellen Vermögensgegenstände im Personalbereich, z.B. Know how, gutes Betriebsklima, Wissen und Kompetenz der Mitarbeiter, Networking etc.
- „Customer Capital“: Unter diesem Begriff werden die immaterielle Vermögensgegenstände eines Unternehmens im Absatzbereich zusammengefasst, z.B. Marktanteile, Handelsmarken, Kundenloyalität, Wiederkaufsraten etc.
- „Supplier Capital“: Dieser Begriff umfasst die immaterielle Vermögensgegenstände eines Unternehmens im Beschaffungsbereich, z.B. Verträge über den Bezug von knappen Ressourcen.
- „Investor Capital“: Dieser Begriff beinhaltet die immaterielle Vermögensgegenstände im Finanzbereich. Sie können sich in günstigen Konditionen für die Eigen- und Fremdkapitalbeschaffung niederschlagen, z.B. gute Konditionen durch Kreditrating.
- „Process Capital“: Unter diesem Begriff werden die immaterielle Vermögensgegenstände eines Unternehmens im Organisationsbereich zusammengefasst, z.B. ein gutes Kommunikationsnetz, Unternehmenskultur, Management- und Geschäftsprozesse, Stärken im IT-System etc.

⁴³ Vgl. Baetge, J. / Kirsch, H.-J. / Thiele, S. (2012), S. 243

⁴⁴ Vgl. Arbeitskreis Immaterielle Werte im Rechnungswesen der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V. (2001), S. 990

Der Arbeitskreis der Schmalenbach-Gesellschaft ordnet die Software direkt dem Bereich des Innovation Capital zu und stellt sie damit in den unmittelbaren Zusammenhang mit den immateriellen Vermögensgegenständen. Seiner Ansicht nach kann eine signifikante Wertsteigerung während des Entstehungsprozesses der Software durch Forschungs- und Entwicklung erreicht werden, die eine Erschaffung immaterieller Vermögensgegenstände forciert.⁴⁵

Abseits der Meinung der Schmalenbach-Gesellschaft wird die Frage, ob Software als ein materieller oder immaterieller Vermögensgegenstand einzuordnen ist, in der Literatur und Rechtsprechung kontrovers diskutiert. Software wird als ein Grenzfall zwischen immateriellen und materiellen Vermögensgegenständen gesehen.⁴⁶ Dies ist damit begründet, dass eine eindeutige Zuordnung der Software in die Bereiche materiell und immateriell häufig problematisch ist, da sie sowohl aus einer körperlichen als auch unkörperlichen Komponente bestehen kann und doch als eine funktionale Einheit gilt.⁴⁷ Die Abgrenzungproblematik der Software entsteht durch die Existenz eines inhärenten immateriellen Wertes, der aber im Regelfall auf einem Datenträger gespeichert wird und damit physisch greifbar ist. Einerseits muss Beachtung finden, dass jeder materielle Vermögensgegenstand auf einer ursprünglichen Idee und Erkenntnis basiert, die die immaterielle Komponente bildet. Andererseits kann das materielle Element auch primär zu Transport-, Dokumentations-, Speicherungs- oder Lagerungszwecken für geistige Zwecke dienen.⁴⁸ In diesem Fall bleibt der Vermögensgegenstand in seinem Wesen immateriell, da die körperlich fassbare Komponente eine untergeordnete Rolle zu dem immateriellen Wert innehat.⁴⁹

In jedem Fall unterliegen der immaterielle Vermögensgegenstand und die materielle Komponente untrennbar einer Gesamtbehandlung. Eine präzise Zuordnung der Vermögensgegenstände ist an dieser Stelle also unbedingt notwendig, da ein separater Ausweis weder im UGB noch im HGB vorgenommen werden darf. Da nach dem Grundsatz der einheitlichen Beurteilung eine eindeutige Zuordnung der Vermögensgegenstände unabdingbar ist, muss die Einteilung in immateriell und materiell also eindeutig sein. Ist der immaterielle Vermögensgegenstand an einen körperlichen

⁴⁵ Vgl. Arbeitskreis Immaterielle Werte im Rechnungswesen der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V. (2001), S. 990

⁴⁶ Vgl. Lutz-Ingold, M. (2003), S. 7

⁴⁷ Vgl. Küting, K. / Ellmann, D. (2009), S. 266

⁴⁸ Vgl. Küting, K. / Ellmann, D. (2009), S. 268

⁴⁹ Vgl. Lutz-Ingold, M. (2003), S. 7

Träger gebunden, muss eine Entscheidung im Sinne der dominierenden Komponente erfolgen. Dabei soll im Bezug auf den wirtschaftlichen Gehalt die wertemäßige Aufteilung der Produktionskosten des materiellen Teilstückes und der geistige Wert des immateriellen Segments in Betracht gezogen werden.⁵⁰

Um die schwierige Einteilung eines Vermögensgegenstandes in materiell und immateriell zu erleichtern, erörtern Kahlert, J. P. und Lange, S. einige mögliche Faktoren, welche eine Abgrenzung ermöglichen können. Dabei kann es allerdings nicht ausreichen, lediglich ein Kriterium für die Abgrenzung hinzuzuziehen.⁵¹ Eine sorgfältige Gegenüberstellung der Kriterien ist in jedem Fall maßgeblich. Folgende Kriterien sind für eine Entscheidung zu beachten:

- Abgrenzung nach der Funktion der körperlichen Komponente: Spielt die materielle Komponente bei dem betreffenden Vermögensgegenstand nur eine sekundäre Rolle bzw. dient sie nur als körperlicher Träger des geistigen Inhaltes, ist der Vermögensgegenstand als immateriell zu klassifizieren. Wird der materiellen Komponente jedoch ein eigenständiger Wert zugesprochen, der abseits der Träger-, Dokumentations-, Speicher- und Transportfunktion⁵² liegt, gilt der Vermögensgegenstand als ein materieller. Die Funktion als körperliche Komponente ist als wichtigstes Abgrenzungskriterium hervorzuheben, da die Differenzierung in eine materielle und immaterielle Komponente am besten gewährleistet werden kann.⁵³
- Abgrenzung nach dem wirtschaftlichen Interesse: Beim zweiten Kriterium steht das wirtschaftliche Interesse im Vordergrund, das dem Vermögensgegenstand entgegengebracht wird. Bezieht sich die Intention auf seinen immateriellen Wert, handelt es sich um einen immateriellen Vermögensgegenstand.⁵⁴ Wenn ein Käufer bspw. eine Software vornehmlich aus dem Grund erwirbt, die Lizenz statt den Datenträger zu erlangen, gilt das Produkt als ein immaterieller Vermögensgegenstand. Da subjektive Faktoren an der Entscheidung der Klassifizierung mitwirken, gilt das Kriterium als ungeeignet, alleinstehend den Vermögensgegenstandscharakter zu klassifizieren.

⁵⁰ Vgl. Fraberger, F. / Petritz, M. (2010), § 197 UGB, Rz. 25

⁵¹ Vgl. Kahlert, J. P. / Lange, S. (1993), S. 615

⁵² Vgl. Kahlert, J. P. / Lange, S. (1993), S. 613 ff.

⁵³ Vgl. Kahlert, J. P. / Lange, S. (1993), S. 614

⁵⁴ Vgl. Kahlert, J. P. / Lange, S. (1993), S. 616

- Abgrenzung nach der Werterelation: Für die Abgrenzung nach der Werterelation erfolgt die Zuordnung zu materiellen oder immateriellen Vermögensgegenständen gemäß dem Rang der Wertekomponenten.⁵⁵ Stellt die immaterielle Komponente für den wirtschaftlichen Eigentümer den bedeutenderen Wert dar, muss der immaterielle Vermögensgegenstand und sein Trägermedium bilanziell dem immateriellen Vermögen zugeordnet werden.⁵⁶ Da sich eine monetäre Bewertung (z.B. über Herstellungskosten) des immateriellen Teils als schwierig erweisen kann, ist es gemäß Kahlert, J. P. / Lange, S. zweckdienlicher, den Nutzen für den Anwender als Wertemaßstab zu gebrauchen.⁵⁷
- Vervielfältigung des Vermögensgegenstände: Eine Abgrenzung immaterieller Vermögensgegenstände kann auch anhand des Kriteriums der Intensität der Vervielfältigung erfolgen.⁵⁸ Dabei wird angenommen, dass die Eigenschaft der Immaterialität immer weiter zurückgeht, je häufiger das Gut reproduziert wird. Da nicht genau definiert ist, wie oft ein Gut vervielfältigt werden muss, um als materiell zu gelten, ist dieses Kriterium schwierig anzuwenden.
- Individualität des Vermögensgegenstandes: Betreffend der Individualität ergibt sich die Faustregel, dass ein Vermögensgegenstand zuverlässiger als immateriell eingeordnet werden kann, je spezifischer er ist.⁵⁹
- Sicherheit des Vermögensgegenstandes: Ein wesentliches Entscheidungskriterium bildet auch das Merkmal der Sicherheit über die Werthaltigkeit eines Vermögensgegenstandes. Vermögensgegenstände können als materiell klassifiziert werden, wenn sie im Bilanzierungsmoment als sicher und konkretisierbar bezüglich ihres inneren Wertes gelten.⁶⁰

Die besprochenen Abgrenzungskriterien sollen nun eine Anwendung auf die in Kapitel 2.2.2 besprochenen Softwarearten finden.

⁵⁵ Vgl. Walter, N. (1982), S. 145

⁵⁶ Vgl. bspw. Dawo, S. (2003), S. 77

⁵⁷ Vgl. Kahlert, J. P. / Lange, S. (1993), S. 617

⁵⁸ Vgl. Kahlert, J. P. / Lange, S. (1993), S. 617

⁵⁹ Vgl. Höller, J. (1992), S. 218

⁶⁰ Vgl. Kahlert, J. P. / Lange, S. (1993), S. 618

Systemsoftware

Systemsoftware umfasst jene Programme, die dem Betrieb und der Steuerung der Hardware dienen. Die Diskussion über die Einordnung von Systemsoftware beruht vorrangig auf der Grundlage, dass sie als Gegenstand mit sowohl einer materiellen (dem Trägermedium) als auch immateriellen Komponente (dem Programm) ausgeliefert wird. Exemplarisch dazu wird häufig ein Vergleich mit Büchern und CDs herangezogen. Beide werden auf einem Träger vervielfältigt und als materiell kategorisiert, obwohl sie die Entwicklung einer geistigen Leistung darstellen.⁶¹ Vielzählige Meinungen der Literatur sprechen sich deshalb mit der Begründung für die Klassifizierung als materiellen Vermögensgegenstandes aus, da der geistige Anteil im Gegensatz zum materiellen Anteil klar unterlegen sei.⁶² Sauer, K. P. begründet diese Meinung bspw. damit, dass das wirtschaftliche Interesse des Nutzers im fertigen Gesamtprodukt zu finden ist und nicht am zugrunde liegenden Softwareprogramm.⁶³ Als ein weiteres Argument gegen eine immaterielle Klassifizierung führen Lehner, F. / Pernsteiner, H. an, dass die Systemsoftware von einem breiten Anwenderkreis verwendet werden kann und das Kriterium der Individualität damit der Klassifizierung als immateriellen Gegenstand entgegenwirkt und diese folglich nicht als erfüllt zu betrachten ist.⁶⁴

Die Befürworter des immateriellen Charakters der Systemsoftware erkennen das Werteverhältnis zwischen dem Softwareprogramm und seinem Speichermedium an und sprechen dem geistigen Inhalt das größere Gewicht zu.⁶⁵ Die Kosten der Produktion eines Datenträgers und seiner Vervielfältigung seien als wesentlich geringer anzusehen als die Entwicklungsausgaben des Programms. Da der Wert der Systemsoftware den Materialwert des Trägermediums weitaus überragt, kann sie zweifellos als immaterieller Vermögensgegenstand kategorisiert werden.⁶⁶ Systemsoftware ist deswegen nicht, wie teilweise diskutiert, mit Tonträgern und Büchern vergleichbar, sondern entspricht eher dem geistigen Gehalt der eindeutig immateriellen Vermögensgegenstände Lizenzen und Patente. Auch dem Argument der mangelnden Individualität kann laut Höller, J. nicht entsprochen werden, da zahlreiche immaterielle

⁶¹ Vgl. Lehner, F. / Pernsteiner, H. (1991), S. 161

⁶² Vgl. bspw. Sauer, K. P. (1988), S. 127 ff.; Lehner, F. / Pernsteiner, H. (1991), S. 159

⁶³ Vgl. Sauer, K. P. (1988), S. 132

⁶⁴ Vgl. Lehner, F. / Pernsteiner, H. (1991), S. 155

⁶⁵ Vgl. Baetge, J. / Fey, D. / Weber, C. P. (1995), S. 585

⁶⁶ Vgl. Pirker, S. (1997), S. 48; Stieler, T. (1991), S. 113 f.

Vermögensgegenstände vielfältig einsetzbar sind und ihr Charakter dennoch nicht angezweifelt wird.⁶⁷ Auch der Bundesfinanzhof in Deutschland hat in seinem Urteil aus dem Jahr 1994 (III R 47/92) die Immaterialität von Systemsoftware bestätigt.⁶⁸

Standardsoftware

Eine vergleichbar differenzierte Diskussion der Zuordnung der Systemsoftware existiert auch bei der Standardsoftware. Die Ursache liegt auch hier in der Aufteilung in eine materielle und immaterielle Komponente, also dem Programm und dem Datenträger.

In der Literatur wird zumeist zwischen einer fixen und variablen Standardsoftware unterschieden.⁶⁹ Variablen Standardsoftwareprogrammen wird dabei zweifellos die Eigenschaft eines immateriellen Vermögensgegenstandes zugewiesen.⁷⁰ Laut Köhler, S. / Benzel, U. / Trautmann, O. erfüllt diese Art der Software eindeutig die Voraussetzungen an einen immateriellen Vermögensgegenstand.⁷¹ Im Fall von fixen Standardsoftwareprogrammen nimmt bspw. Walter, N. einen materiellen Charakter an, da fixe Standardsoftwareprogramme vom Anwender nicht individuell geändert werden können und an ihren Träger gebunden sind.⁷² Dem Datenträger wird in diesem Fall deswegen keine sekundäre Bedeutung zugeschrieben, da er in enger Beziehung zum Programm steht und für die Programmeingabe und Verarbeitung unbedingt notwendig ist. Deshalb dominiert seiner Ansicht nach der körperliche Wert den geistigen Gehalt.

Der Bundesfinanzhof Deutschland hat wiederum mit seinen Urteilen vom 03.07.1987 (III R 7/86) und am 25.03.1988 (III R 99/86) nachhaltig entschieden, dass Standardsoftware immaterielle Wirtschaftsgüter darstellen, deren geistiger Gehalt den Materiellen stets übertreffe.⁷³ Damit stimmte er der Auffassung zu, dass der immaterielle

⁶⁷ Vgl. Höller, J. (1992), S. 218 ff.

⁶⁸ BFH-Urteil vom 28.07.1994, III R 47/92, BStBl 1994, S. 873; Die Anwendbarkeit der ständigen Rechtsprechung des BFH auf die Handelsbilanz stützt sich hierbei u.a. auf die Meinung von Wüstemann, J. / Wüstemann, S. (2010), S. 755, die das Argument vertreten, dass der BFH „im Regelfall handelsrechtliche Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung aus(lege) und (...) diese wertend und somit bindend auch für die Handelsbilanz (darstelle).“

Vgl. auch Moxter, A. (2002), S. 245

⁶⁹ Vgl. bspw. Spieler, J. (1987), S. 22

⁷⁰ Vgl. Peter, M. (2003), S. 1320

⁷¹ Vgl. Köhler, S. / Benzel, U. / Trautmann, O. (2002), S. 927

⁷² Vgl. Walter, N. (1980), S. 1815

⁷³ Vgl. Pirker, S. (1997), S. 46; BFH Urteil vom 3.7.1987, III R 7/86, S. 1970; BFH Urteil vom 25.03.1988, III R 99/86, S. 468

Charakter von Standardsoftware dem Werteverhältnis zwischen den Materialkosten für das Trägermedium und den Entwicklungsausgaben der geistig-schöpferische Leistung entspringt. Im weiteren Verlauf der Diskussion um den Vermögensgegenstandcharakter von Standardsoftware durch den BFH wurde von der Unterscheidung in fixe und variable Standardsoftware Abstand genommen, da Standardsoftware von Natur aus nicht vom Anwender individuell angepasst werden könne.⁷⁴ Auch Bormann, M. vertritt die Ansicht, dass der Programminhalt wertmäßig dem Trägermedium überlegen sei und bezeichnet Standardsoftware eindeutig als einen immateriellen Vermögensgegenstand.⁷⁵

Sowohl von Seiten der Literatur als auch der Rechtsprechung wird die Standardsoftware damit überwiegend als immaterieller Vermögensgegenstand angesehen.⁷⁶

Individualsoftware

Im Rahmen der Individualsoftware ist die Zuordnung zu den immateriellen Vermögensgegenständen eindeutig. Da Individualsoftware ausschließlich für die Bedürfnisse eines bestimmten Anwenders entwickelt und ihm nach der Entwicklung das Programm inklusive des Quellcodes überlassen wird, ist die Dominanz des Wertes der geistigen Leistung nicht anzuzweifeln. Auch der BFH in Deutschland stellt in seinem Urteil vom 5.10.1979 (III R 78/75) klar, dass: „(...) Anwender das Wissen des Herstellers erwerben (...), das auf dem Datenträger lediglich festgehalten ist. Das Wesentliche des Programms ist für ihn jedoch nicht der Datenträger, sondern der Programminhalt, der auf dem Datenträger zum Ausdruck kommt.“⁷⁷ In diesem Urteil verweist der BFH zudem auf Literatur, die Individualsoftware hinsichtlich seiner Einteilung in materiell oder immateriell vielfach mit Patenten, Lizenzen und Fabrikationsverfahren vergleicht und damit eine eindeutige Immaterialität zuweist.⁷⁸

Anhand der Untersuchungsergebnisse im Sinne der funktionalen Softwarekategorisierung kann geschlussfolgert werden, dass bei Standard-, System- und Individualsoftware von einem immateriellen Vermögensgegenstand auszugehen ist.

⁷⁴ Vgl. Pirker, S. (1997), S. 46; BFH Urteil vom 3.7.1987, III R 7/86, S. 1970

⁷⁵ Vgl. Bormann, M. (1990), S. 97

⁷⁶ Vgl. bspw. Pirker, S. (1997), S. 48; Stieler, T. (1991), S. 113f

⁷⁷ BFH Urteil vom 5.10.1979, III R 78/75, BStBl 1980, S. 16

⁷⁸ Vgl. Freericks, W. (1969), S. 693; Pirker, S. (1997), S. 47

2.3.1.2 Klassifizierung von Software als immaterieller Vermögenswert nach den IFRS

Gemäß IAS 38.8. ist ein immaterieller Vermögenswert ein identifizierbarer, nicht monetärer Posten ohne physische Substanz. Nach dieser Definition sind alle nicht-physischen Vermögenswerte, mit Ausnahme der monetären Vermögenswerte, auf ihren Ansatz hin zu prüfen. Obwohl nach den IFRS eine definierte Abgrenzung niedergelegt ist, geht die Entscheidung über die Materialität oder Immaterialität von Vermögenswerten mit Abgrenzungsproblemen einher. In den IFRS erfolgt eine Entscheidung, ob der Vermögenswert einen materiellen oder immateriellen Gehalt aufweist, nach der Wesentlichkeit der separaten Bestandteile.⁷⁹ Ob bspw. von einer Sachanlage oder einem immateriellen Vermögenswert auszugehen ist, wenn beide in einem Verbund vorliegen, wird danach entschieden, welcher Teil dominiert.⁸⁰ In IAS 38.4 wird eine softwaregesteuerte Maschine als Verbundgut klassifiziert, da sie nicht ohne eine dazugehörige Software nutzbar ist. Die Maschine stellt hierbei allerdings das wesentliche Element für das Unternehmen dar, da sie für die Produktion im Sinne des Unternehmenszwecks eingesetzt wird. Folglich wird sie als Sachanlage dem IAS 16 unterliegen. Bei einer Software auf einer CD überwiegt jedoch der immaterielle Charakter, da sie separat von einer Hardware nutzbar ist.⁸¹

2.3.2 Abgrenzung von Software zwischen Anlage- und Umlaufvermögen / kurzfristigen und langfristigen Vermögenswerten

2.3.2.1 Abgrenzung von Software zwischen Anlage- und Umlaufvermögen in UGB und HGB

Nach österreichischem Unternehmensrecht werden Vermögensgegenstände gemäß § 198 Abs. 1 UGB in Anlagevermögen und Umlaufvermögen unterteilt. Diese Zuordnung der impliziert die Zeitdauer, die das Wirtschaftsgut im Unternehmen verbleibt und gibt Auskunft, ob es langfristig dem Unternehmen dienen soll oder kurzfristig dem Verkauf zugeht. Dem Anlagevermögen sind jene Gegenstände zuzuweisen, die einem dauerhaften Geschäftsbetrieb dienen sollen.⁸² Vermögensgegenstände, die nicht langfristig dem Betrieb zugehören, werden gemäß § 198 Abs. 4 UGB dem

⁷⁹ Vgl. IAS 38.4; Fuchs, M. (2011), IAS 38, Rz. 19

⁸⁰ Vgl. Scheinpflug, P. (2013), § 4, Rz. 8

⁸¹ Vgl. Fuchs, M. (2011), IAS 38, Rz. 19

⁸² Vgl. § 198 Abs. 2 UGB; Nowotny, C. (2012), § 198 UGB, Rz. 23

Umlaufvermögen zugeordnet.⁸³ Analog dazu findet sich auch in der deutschen Rechnungslegung in § 247 Abs. 2 HGB die Aussage, im Anlagevermögen seien nur die Gegenstände auszuweisen, die bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen.

Die Einteilung in Anlage- und Umlaufvermögen ist von Bedeutung, da sie den Bilanzausweis und die Bewertung der Vermögensgegenstände beeinflusst. Verbleibt ein Vermögensgegenstand eindeutig nicht dauerhaft im Unternehmen (Umlaufvermögen), ist bspw. eine strengere Bewertung maßgeblich.⁸⁴ Für die Kategorisierung in Anlage- oder Umlaufvermögen ist vor allem die Funktions- bzw. Zweckbestimmung und die Nutzungsabsicht des Unternehmens heranzuziehen.⁸⁵ Der subjektive Wille des Unternehmers ist bei dieser Betrachtung nur subsidiär maßgeblich.⁸⁶ Um die Zweckbestimmung für einen Vermögensgegenstand zu ermitteln, muss zunächst die Art des Gegenstandes bestimmt werden.⁸⁷ Dazu können die Gliederungsvorschriften des § 224 UGB und § 266 Abs. 2 HGB herangezogen werden, die eine Aufzählung der Vermögensgegenstände enthalten und in Anlage- und Umlaufvermögen gruppiert sind.⁸⁸

Einen weiteren Hinweis auf die Zweckbestimmung liefert der Geschäftszweck des Unternehmens.⁸⁹ Dieser gruppiert Vermögensgegenstände in Gebrauchsgüter mit mehrfacher Verwendungsmöglichkeit und Verbrauchsgüter mit einmaliger Verwendungsmöglichkeit.⁹⁰ Ist ein Vermögensgegenstand als sogenanntes Gebrauchsgut für die Nutzung im Unternehmen bestimmt, wird es dem Anlagevermögen zugeordnet. Durchläuft der Vermögensgegenstand als Verbrauchsgut den Betriebsprozess bis zur Veräußerung, erfolgt die Einteilung in das Umlaufvermögen.⁹¹ Die Bedingung der dauerhaften Bestimmung für den Geschäftsbetrieb ist an keinen eindeutigen Zeitrahmen gebunden. Selbst wenn ein Gebrauchsgut nach kurzer Zeit nicht mehr

⁸³ Vgl. Richtlinie des BMF, GZ . BMF-010203/0299-VI/6/2008 vom 16.06.2008

⁸⁴ Vgl. Nowotny, C. (2012), § 198 UGB, Rz. 26

⁸⁵ Vgl. Tafelmeier, R. (2009), S. 92; Küting, K. / Pfitzer, N. / Weber, C. P. (2008), S. 529

⁸⁶ Vgl. Breithaupt, J. (2002), § 247 HGB, Rz. 289

⁸⁷ Vgl. Küting, K. / Pfitzer, N. / Weber, C. P. (2008), S. 529

⁸⁸ Vgl. Nowotny, C. (2012), § 198 UGB, Rz. 31

⁸⁹ Vgl. Küting, K. / Pfitzer, N. / Weber, C. P. (2008), S. 530

⁹⁰ Vgl. Pirker, S. (1997), S. 52

⁹¹ Vgl. Kozikowski, M. / Huber, F. (2010), § 247 UGB, Rz. 352

einsetzbar ist, muss dieses trotzdem aufgrund seines Anlagecharakters als Anlagevermögen klassifiziert werden.⁹²

Im Bereich der selbsterstellten Software erfolgt die Zuordnung zu Anlage- oder Umlaufvermögen im Folgenden entsprechend ihrer Verwendungsart.

Selbsterstellung von Software zur Eigennutzung

Wurde die Software mit dem Fokus erstellt, eine Nutzung im eigenen Betrieb zu realisieren, erfüllt sie eindeutig die Bedingung der dauerhaften Bestimmung für den Geschäftsbetrieb. Da keine Überlassung an Dritte stattfindet, kann sie damit dem Anlagevermögen zugeordnet werden.⁹³

Selbsterstellung von Software ohne externen Auftrag zur Fremdnutzung

Die Diskussion über die Zuordnung von selbsterstellter Software ohne externen Auftrag zum Anlage- und Umlaufvermögen ist in der Literatur durch Uneinigkeit geprägt. Entsprechend der Bilanzgliederung des § 224 Abs. 2 UGB und § 266 Abs. 2 HGB wird Software im Rahmen der „Ähnliche(n) Rechte und Vorteile“ bzw. „Ähnliche(n) Rechte und Werte“ im Anlagevermögen ausgewiesen. Die Bilanzgliederung stellt aber ein nur sehr unsicheres Entscheidungskriterium für eine Zuordnung zum Anlage- oder Umlaufvermögen dar und ermöglicht im Bezug auf Software keine sichere Klassifizierung.⁹⁴ Zusätzlich besteht eine Diskrepanz durch die unterschiedliche Zweckbestimmung der Software. Standard- und Systemsoftware wird ohne externen Auftrag für eine breite Masse an Nutzern entwickelt. Der Nutzer der Software erhält mit der Programmkopie, die er nicht ändern kann, nur ein eingeschränktes Nutzungsrecht. Der Quellcode bleibt dauerhaft im Unternehmen und sichert die Verfügungsmacht des Herstellers über das Programm.⁹⁵ Durch die Möglichkeit der Vervielfältigung können folglich unterschiedliche Zweckbestimmungen entstehen.⁹⁶ Aus Sicht des Herstellers stellt der Geschäftszweck des Unternehmens zweifellos der Verkauf und Handel der Software dar. Betrachtet man also nur die Veräußerungs- und

⁹² Vgl. Breithaupt, J. (2002), § 247 HGB, Rz. 283

⁹³ Vgl. Kessler, H. (1994), S. 10; Bormann, M. (1990), S. 169 f; Bundesamt für Finanzen (2005), Rz. 2

⁹⁴ Vgl. Nowotny, C. (1992), S. 93

⁹⁵ Vgl. Pirker, S. (1997), S. 52

⁹⁶ Vgl. Pirker, S. (1997), S. 52

Vermarktungsabsicht des Herstellers, sprechen viele Meinungen in der Fachliteratur für die Aktivierung der Software im Umlaufvermögen.⁹⁷

Besonders berücksichtigt werden muss an dieser Stelle allerdings das Prozedere beim Verkauf der Standard- bzw. Systemsoftware. Der Quellcode verbleibt bei der Entwicklung von Standard- und Systemsoftware beim Hersteller und ermöglicht es für ihn, das Programm zu ändern, zu verbessern oder beliebig zu vervielfältigen. Durch die enorme Bedeutung des Quellcodes befürwortet die vorherrschende Meinung in der Literatur die Zuordnung der Standard- und Systemsoftware zum Anlagevermögen.⁹⁸ Dies ist damit begründet, dass sich das Unternehmen das Vollrecht bzw. den urheberrechtlichen Schutz und damit den dauerhaften Verbleib der Software im Unternehmen sichert.⁹⁹ Dem Nutzer wird nur ein eingeschränktes Nutzungsrecht überlassen und entweder ein Datenträger zur Verfügung gestellt oder die Software auf die an die Kunden verkauften Hardwareprodukte installiert. Damit ist die Bedeutung des Quellprogramms als wesentlich anzusehen und Standard- und Systemsoftware im Anlagevermögen zu aktivieren.¹⁰⁰

Ein anderes Ergebnis erhält man, wenn das Quellprogramm auf Datenträger kopiert und vervielfältigt wird.¹⁰¹ Diese Programmkopien sind strikt unabhängig vom Quellprogramm zu sehen und unterliegen einer getrennten Kostenzurechnung.¹⁰² Weil den Programmkopien lediglich die Herstellungskosten zugerechnet werden können, die Entwicklungsausgaben aber dem Quellprogramm zugehörig sind, ist eine gemeinsame bilanzielle Behandlung nicht möglich. Das Quellprogramm ist folglich dem Anlagevermögen und die Programmkopien dem Umlaufvermögen zuzuordnen.¹⁰³

Selbsterstellung von Software mit externem Auftrag zur Fremdnutzung

Bei der Erstellung von Individualsoftware im externen Auftrag eines bestimmten Anwenders wird ihm der dazugehörige Quellcode nach der Entwicklung des Programms überlassen. Der Softwarehersteller gibt damit die volle Verfügungsmacht und damit auch das wirtschaftliche Eigentum an den Nutzer ab. Der Verwendungszweck der

⁹⁷ Vgl. Spieler, J. (1987), S. 132; Egger, A. / Samer, H. / Bertl, R. (2013), S. 116 – 118

⁹⁸ Vgl. Bormann, M. (1990), S. 16; Baetge, J. / Fey, D. / Weber, C. P. (1995), S. 593

⁹⁹ Vgl. Köhler, S. / Benzel, U. / Trautmann, O. (2002), S. 927

¹⁰⁰ Vgl. Pirker, S. (1997), S. 54 – 55; Köhler, S. / Benzel, U. / Trautmann, O. (2002), S. 927

¹⁰¹ Vgl. Spieler, J. (1987), S. 98 ff.; Baetge, J. / Fey, D. / Weber, C. P. (1995), S. 586

¹⁰² Vgl. Pirker, S. (1997), S. 57

¹⁰³ Vgl. Baetge, J. / Fey, D. / Weber, C. P. (1995), S. 586

Individualsoftware liegt also in der einmaligen und abschließenden Veräußerung und nicht dem dauerhaften Geschäftsbetrieb. Dies impliziert, dass Individualsoftware im Regelfall dem Umlaufvermögen zuzuordnen ist.¹⁰⁴

2.3.2.2 Abgrenzung von kurzfristiger und langfristiger Software nach den IFRS

In der internationalen Rechnungslegung werden Vermögenswerte gemäß IAS 1 in kurzfristige Vermögenswerte und langfristige Vermögenswerte aufgeteilt. Diese Zuordnung geht weitestgehend der Unterscheidung nach dem UGB und HGB konform, orientiert sich im Gegensatz zu den Ausführungen des § 198 Abs. 1 UGB und § 247 Abs. 2 HGB aber explizit an der Zeitdauer, die der Vermögenswert im Unternehmen verweilt.¹⁰⁵ Gemäß IAS 1.57 gilt ein Vermögenswert als kurzfristig, wenn er eine der folgenden Bedingungen erfüllt:

- Seine Realisation wird innerhalb des normalen Verkaufs des Geschäftszyklus des Unternehmens erwartet oder er wird zum Verkauf oder Verbrauch innerhalb dieses Zeitraums gehalten;
- er wird primär für Handelszwecke gehalten;
- seine Realisation wird innerhalb von zwölf Monaten nach dem Bilanzstichtag erwartet oder
- es handelt sich um Zahlungsmittel oder Zahlungsmitteläquivalente (gemäß der Definition nach IAS 7 Kapitalflussrechnungen), es sei denn, der Tausch oder die Nutzung des Vermögenswerts zur Erfüllung einer Verpflichtung sind für einen Zeitraum von mindestens zwölf Monaten nach dem Bilanzstichtag eingeschränkt.

Erfüllt ein Vermögenswert nicht eine der genannten Bedingungen, ist er gemäß IAS 1.57 als langfristig einzustufen.

Die Einteilung der selbsterstellten Software erfolgt analog der im vorhergehenden Abschnitt besprochenen Darstellung der Abgrenzung in UGB und HGB. Die folgende Tabelle fasst die Zuordnung kurzfristiger und langfristiger Software zusammen:

¹⁰⁴ Vgl. Bormann, M. (1990), S. 169 ff.; Baetge, J. / Fey, D. / Weber, C. P. (1995), S. 593

¹⁰⁵ Vgl. Nowotny, C. (2012), § 198 UGB, Rz. 50a

Tabelle 1: Zuordnung der Software zu den kurz- und langfristigen Vermögenswerten

Verwendung	Einteilung
Eigennutzung	Langfristiger Vermögenswert
Fremdnutzung mit externem Auftrag (Individualsoftware)	Kurzfristiger Vermögenswert
Fremdnutzung ohne externen Auftrag (Standard- und Systemsoftware)	
Quellprogramm:	Langfristiger Vermögenswert
Trägermedium:	Kurzfristiger Vermögenswert

Quelle: In Anlehnung an Pirker, S. (1997), S. 26

Im Kapitel 2.3 wurden Voruntersuchungen zur Aktivierungsfähigkeit der Erscheinungsformen der Software gemacht. Es wurde festgestellt, dass es sich bei Software um einen immateriellen Vermögensgegenstand /-wert handelt und auf die Frage eingegangen, in welchen Fällen Software dem Anlage- oder Umlaufvermögen bzw. den kurzfristigen oder langfristigen Vermögenswerten zuzuordnen ist. In den folgenden Kapiteln soll nun detailliert auf die Bilanzierung von Software in den Rechnungssystemen UGB, HGB und den IFRS eingegangen werden.

3 Ansatz von Software

3.1 UGB

3.1.1 Abstrakte Aktivierungsfähigkeit

Um einen Posten in die Bilanz aufnehmen zu können, muss die Aktivierungsfähigkeit eines Vermögensgegenstandes in einem zweistufigen Prüfungsprozess festgestellt werden, bei dem zunächst die abstrakte Aktivierungsfähigkeit erfüllt sein muss.¹⁰⁶ Sie gibt Aufschluss darüber, ob und unter welchen Voraussetzungen ein immaterieller Vermögensgegenstand angesetzt werden darf oder muss.¹⁰⁷ Die Grundlage dafür bilden die Bestimmungen der Grundsätze der ordnungsgemäßen Buchführung. Die Prüfung der abstrakten Aktivierungsfähigkeit richtet sich zudem auch nach der allgemeinen Verkehrsauffassung.¹⁰⁸ Die in der Literatur vorrangig diskutierten Merkmale eines Vermögensgegenstandes und damit die vorherrschenden gebräuchlichen Kriterien der abstrakten Aktivierungsfähigkeit von Software sind die selbstständige Verwertbarkeit, selbstständige Bewertbarkeit und das Bestehen eines wirtschaftlichen Eigentums an dem Vermögensgegenstand.¹⁰⁹ Da Software auf verschiedene Weise in die Verfügungsmacht des Unternehmens gelangen kann, wird im Folgenden getrennt auf die Erfüllung der abstrakten Ansatzkriterien von Software beim entgeltlichen Erwerb und der Selbsterstellung eingegangen.¹¹⁰ Dabei wird die selbsterstellte Software nach ihrer Verwendungsart gemäß Kapitel 2.2.3 klassifiziert.

3.1.1.1 Selbstständige Verwertbarkeit

Nach weitverbreiteter Meinung in der Literatur ist die selbstständige Verwertbarkeit das essentiell notwendige Kriterium um das Vorliegen eines Vermögensgegenstandes bejahen zu können.¹¹¹ Sie beschreibt die Fähigkeit eines Vermögensgegenstandes, eine selbstständige Bedeutung in Recht und Handel innezuhaben. Kennzeichnend ist die Möglichkeit, den Vermögensgegenstand gegenüber Dritten zu verwerten, also im engeren Sinne in Geld umwandeln zu können.¹¹² Die selbstständige Verwertbarkeit kann aber auch durch die Verarbeitung, den Verbrauch und die

¹⁰⁶ Vgl. Baetge, J. / Kirsch, H.-J. / Thiele, S. (2012), S. 157

¹⁰⁷ Vgl. Bertl, R. / Deutsch-Goldoni, E. / Hirschler, K. (2011), S. 243 f.

¹⁰⁸ Vgl. Fellingner, M. / Urnik, S. / Urtz, C. (2012), § 201 UGB, Rz. 15

¹⁰⁹ Vgl. Fraberger, F. / Petritz, M. (2010), § 197 UGB, Rz. 16; Frick, W. (2007), S. 71

¹¹⁰ Eine detaillierte Definition des entgeltlichen Erwerbs erfolgt in Kapitel 3.1.2.1.

¹¹¹ Vgl. Frick, W. (2007), S. 71

¹¹² Vgl. Wulf I. / Müller, S. (2011), S. 26; Baetge, J. / Kirsch, H.-J. / Thiele, S. (2012), S. 158 – 163

Nutzungsüberlassung wie bspw. bei einer innerbetrieblichen Verwertung erfüllt werden.¹¹³

Die selbstständige Verwertbarkeit schließt weiter die Merkmale Einzelveräußerbarkeit und Einzelvollstreckbarkeit ein.¹¹⁴ Die Einzelveräußerbarkeit zielt dabei besonders auf die Fähigkeit des Vermögensgegenstandes ab, einzeln und nicht nur zusammen mit anderen Vermögensgegenständen oder im Rahmen einer Unternehmenstransaktion veräußert werden zu können.¹¹⁵ Sie kann dabei in die abstrakte und konkrete Einzelveräußerbarkeit unterteilt werden.¹¹⁶ Während die konkrete Einzelveräußerbarkeit erfordert, dass kein gesetzliches und vertragliches Veräußerungsverbot vorliegt oder eine Veräußerung aufgrund eines vorhandenen Absatzmarktes realisierbar ist, werden diese Beschränkungen bei der abstrakten Einzelveräußerbarkeit als irrelevant angesehen. Aus abstrakter Sicht ist ein Gut demnach einzelveräußerbar, wenn die Fähigkeit des Vermögensgegenstandes einen wirtschaftlichen Nutzen durch den Verkauf zu erzeugen seiner Natur entspricht.¹¹⁷ Die Einzelvollstreckbarkeit fordert die Möglichkeit eines Rückgriffs auf den Vermögensgegenstand bspw. im Rahmen einer Pfändung.¹¹⁸

Alle Merkmale der selbstständigen Verwertbarkeit deuten auf die Fähigkeit eines Vermögensgegenstandes hin, zur Schuldendeckung beizutragen, indem er das Potential aufweist, im Konkursfall verwertet werden zu können, um die Schuldentilgung sicherzustellen. Die Schuldendeckungsfähigkeit gewährleistet wiederum einen Beitrag zum Gläubigerschutz.¹¹⁹

Entgeltlicher Erwerb von Software

Im Rahmen eines entgeltlichen Erwerbs ist die selbstständige Verwertbarkeit bei Softwareprogrammen eindeutig gegeben, da bereits im Vorfeld Transaktionen im Sinne der Verwertung und Veräußerung stattgefunden haben.

¹¹³ Vgl. Dawo, S. (2003), S. 56 ff.

¹¹⁴ Vgl. Dawo, S. (2003), S. 56; Hofians, R. (1992), S. 12; Sauer, K. P. (1988), S. 74 f.

¹¹⁵ Vgl. Lutz-Ingold, M. (2005), S. 66

¹¹⁶ Vgl. Baetge, J. / Kirsch, H.-J. / Thiele, S. (2012), S. 160

¹¹⁷ Vgl. Lutz-Ingold, M. (2005), S. 66; Baetge, J. / Kirsch, H.-J. / Thiele, S. (2012), S. 160 f.

¹¹⁸ Vgl. Baetge, J. / Kirsch, H.-J. / Thiele, S. (2012), S. 161

¹¹⁹ Vgl. Baetge, J. / Kirsch, H.-J. / Thiele, S. (2012), S. 160

Selbsterstellung von Software zu Eigennutzung

Die Verwertbarkeit von selbsterstellter Software zur Eigennutzung wird aus der Werthaltigkeit im Falle einer Unternehmensveräußerung abgeleitet. Ist die Möglichkeit gegeben, dem Unternehmen bei zukünftiger Nutzung einen Gewinn zu bringen, gilt die abstrakte Einzelveräußerungsfähigkeit als Merkmal der selbstständigen Verwertbarkeit erfüllt.¹²⁰

Selbsterstellung von Software mit und ohne externen Auftrag zur Fremdnutzung

Systemsoftware- und Standardsoftwareprogramme werden für eine Vielzahl von Anwendern im Rahmen eines anonymen Marktes entwickelt. Obwohl nicht von einem sicheren Kaufangebot ausgegangen werden kann, ist es möglich, eine selbstständige Verwertbarkeit anhand der abstrakten Einzelveräußerungsfähigkeit allein durch die Möglichkeit einer Veräußerung zu bejahen, die einen messbaren Nutzen im Unternehmen schafft.¹²¹

Der Individualsoftware liegt ein konkreter Auftrag für die Herstellung zugrunde, der eine Transaktion zwischen Käufer und Hersteller erfordert. Damit kann die selbstständige Verwertbarkeit als eindeutig und konkret erfüllt angesehen werden.¹²²

3.1.1.2 Selbstständige Bewertbarkeit

Die selbstständige Bewertbarkeit ist im Grundsatz der unternehmensrechtlichen Einzelbewertung (§ 201 Abs. 2 Z 3 UGB) verwurzelt. Demnach muss ein Vermögensgegenstand bei einer Gesamtbetriebsveräußerung einzeln abgrenzbar sein.¹²³ Da er unabhängig von anderen Posten erfassbar und bewertbar sein muss, ohne im Geschäftsvermögen unterzugehen, wird einem willkürlichen Wertmaßstab entgegengewirkt. Voraussetzung dafür ist, dass für den Vermögensgegenstand ein konkreter Gegenwert ermittelt werden kann und somit eine Werthaltigkeit ersichtlich ist. Weiterhin soll die Zurechenbarkeit von Anschaffungs- und Herstellungskosten gewährleistet sein, um eine Bewertbarkeit zu realisieren.¹²⁴

¹²⁰ Vgl. Baetge, J. / Kirsch, H.-J. / Thiele, S. (2012), S. 160 f.

¹²¹ Vgl. Spieler, J. (1987), S. 105

¹²² Vgl. Pirker, S. (1997), S. 26

¹²³ Vgl. Dawo, S. (2003), S. 63

¹²⁴ Vgl. Spieler, J. (1987), S. 65 ff.

Entgeltlicher Erwerb von Software

Entgeltliche erworbene Software erfüllt das Kriterium der selbstständigen Bewertbarkeit eindeutig. Da das Entgelt des Erwerbs zumindest der Höhe der Anschaffungs- und Herstellungskosten entspricht, kann eine objektive Wertermittlung sichergestellt werden.

Selbsterstellung von Software zur Eigennutzung

Wird die Software zur Eigennutzung selbsterstellt, können die auf sie entfallenen Aufwendungen eindeutig über ein Kostenrechnungssystem zugeordnet werden.¹²⁵ Die Werthaltigkeit kann demnach unabhängig von einem anderen Vermögensgegenstand bestimmt werden.

Selbsterstellung von Software mit und ohne externen Auftrag zur Fremdnutzung

Bezüglich der selbstständigen Bewertbarkeit ist im Hinblick auf System- und Standardsoftware in der Literatur eine differenzierte Diskussion zu finden. Da dem Nutzer die Softwareprogramme in der Vergangenheit meist nur in Verbindung mit der Hardware überlassen wurden (bundling), fielen sie als Einheit an, deren Preis nicht separat bestimmt werden konnte. Aufgrund dessen wurde den Programmen regelmäßig eine abstrakte Bilanzierungsfähigkeit mangels selbstständiger Bewertbarkeit abgesprochen.¹²⁶ Nachdem sowohl ein getrennter Erwerb von Software und Hardware als auch die getrennte Aktivierung zunehmende Bedeutung erlangte, bilden die internen Herstellungskosten die Basis für die selbstständige Bewertbarkeit, die damit als erfüllt angesehen werden kann.¹²⁷ Dafür ist vorauszusetzen, dass die Aufwendungen die innerhalb des Projekts bei der Herstellung anfallen, in einem Kostenrechnungssystem eindeutig zugerechnet werden können. Damit kann der Verkaufserlös im Sinne der Gegenleistung klar abgegrenzt werden.¹²⁸

¹²⁵ Vgl. Pirker, S. (1997), S. 39

¹²⁶ Vgl. bspw. Bormann, M. (1990), S. 172; Spieler, J. (1987), S. 254

¹²⁷ Vgl. Pirker, S. (1997), S. 39

¹²⁸ Vgl. Bormann, M. (1990), S. 94

Individualsoftware wird vom Hersteller auf Basis eines Auftrages allein für den Nutzer konzipiert, an welchen er den Vermögensgegenstand zu einem konkret festgelegten Preis veräußern wird. Alle Aufwendungen, die aus dem Entstehungsprozess resultieren, können dem Programm eindeutig zugeordnet werden, insofern ein ausreichendes Kostenrechnungssystem vorhanden ist.¹²⁹ Individualsoftware erfüllt infolgedessen das Kriterium der selbstständigen Bewertbarkeit.

3.1.1.3 Wirtschaftliche Zugehörigkeit

Im Rahmen der Prüfung der abstrakten Bilanzierungsfähigkeit muss sichergestellt sein, dass der zu prüfende Gegenstand dem Betriebsvermögen zugehörig ist und sich im wirtschaftlichen Eigentum des Unternehmens befindet.¹³⁰ Wenn ein Gegenstand im Unternehmen verwendet wird, diesem auch tatsächlich dient und ein Nutzen aus ihm entsteht, kann es als betriebsnotwendiges Vermögen klassifiziert werden.¹³¹ Die Zurechnung impliziert damit dauerhafte Rechte des Bilanzierenden über den Vermögensgegenstand, ordnet dem Eigentümer aber auch Risiken und Lasten wie bspw. der Wertminderung bzw. des Verlustes des Vermögensgegenstandes zu.¹³²

Entgeltlicher Erwerb von Software

Bei einem entgeltlichen Erwerb ist die wirtschaftliche Zurechenbarkeit gegeben, insofern dem Unternehmen das uneingeschränkte Verfügungsrecht für die Software übergeben wurde und ihm damit alle Rechte und Lasten obliegen.

Selbsterstellung von Software zur Eigennutzung

Im Falle der Eigennutzung der Software ist sie dem Unternehmer eindeutig wirtschaftlich zuordenbar, da er die uneingeschränkte Verfügungsmacht verfügt. Dies ergibt sich aus der Zurechnung zum Betriebsvermögen des Unternehmens, das mit dem wirtschaftlichen Eigentum einhergeht.

¹²⁹ Vgl. Pirker, S. (1997), S. 40

¹³⁰ Vgl. Lorenz, K. (2002), S. 44 ff.

¹³¹ Vgl. Frick, W. (2007), S. 71; Bieg, H. / Kußmaul, H. / Waschbusch, G. (2012), S. 88

¹³² Vgl. Bieg, H. / Kußmaul, H. / Waschbusch, G. (2012), S. 88

Selbsterstellung von Software zur mit und ohne externem Auftrag zur Fremdnutzung

Im Fall von Standard- und Systemsoftware erhält der Nutzer in der Regel lediglich einen Datenträger, auf dem sich das entsprechende Programm befindet. Das Unternehmen behält den zugehörigen Quellcode zurück. Dabei kommt häufig eine eingeschränkte Nutzungsüberlassung in Form einer Lizenzvergabe zum Tragen.¹³³ Eine solche Lizenz muss nur beim Lizenznehmer aktiviert werden, wenn ihr Nutzungszeitraum nicht beschränkt ist oder ein Entgelt konkret festgelegt wurde und er damit das Risiko für die Software übernimmt.¹³⁴ Der Lizenzgeber hat hingegen das wirtschaftliche Eigentum inne, wenn der Lizenznehmer den Vertrag jederzeit kündigen kann. Wenn davon ausgegangen werden kann, dass das Unternehmen Lizenzen vergibt, welche Nutzungsrechte für andere Kunden ebenso erlaubt, erfolgt die wirtschaftliche Zurechnung im Normalfall zum Unternehmen.¹³⁵

Die wirtschaftliche Zurechnung der Individualsoftware wird von der zugrunde liegenden Vertragsart abgeleitet.¹³⁶ Liegt ein Werkvertrag vor, werden die Risiken bspw. bezüglich des Verlustes oder Wertminderung dem Auftragnehmer zugerechnet. Bei einem Dienstvertrag schuldet der Auftragnehmer aber lediglich das Tätigwerden auf Grundlage des Vertragsgegenstandes. Die wirtschaftliche Zurechnung liegt in dem Fall beim Auftraggeber.¹³⁷

3.1.2 Konkrete Aktivierungsfähigkeit

Kann die abstrakte Aktivierungsfähigkeit bejaht werden, ist eine abschließende Prüfung der konkreten Bilanzierungsfähigkeit notwendig. Die konkrete Bilanzierungsfähigkeit prüft anhand von gesetzlichen Regeln, ob ggf. ein Bilanzierungsverbot vorliegt, die eine Aktivierung vom Grunde her verbietet.¹³⁸ Kann dies verneint werden, ist in weiterer Folge zu untersuchen, ob auf den Vermögensgegenstand ein Bilanzierungswahlrecht oder eine Bilanzierungspflicht anzuwenden ist.¹³⁹

¹³³ Vgl. Höller, J. (1992), S. 219 f.

¹³⁴ Vgl. Köhler, S. / Benzel, U. / Trautmann, O. (2002), S. 926

¹³⁵ Vgl. Köhler, S. / Benzel, U. / Trautmann, O. (2002), S. 926

¹³⁶ Vgl. Kessler, H. (1994), S. 10

¹³⁷ Vgl. Meinhard, C. / Steinberger, I. W. (2011), S. 11 ff.

¹³⁸ Vgl. Baetge, J. / Kirsch, H.-J. / Thiele, S. (2012), S. 158 f.

¹³⁹ Vgl. Baetge, J. / Kirsch, H.-J. / Thiele, S. (2012), S. 166

Gemäß § 196 Abs. 1 UGB wird ein Aktivierungsgebot für sämtliche Vermögensgegenstände normiert. Durch den Grundsatz der Vorsicht begründet, werden nicht entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens gemäß § 197 Abs. 2 UGB von diesem Gebot ausgenommen und unterliegen einem Aktivierungsverbot.¹⁴⁰ Ausschlaggebend für die Aktivierung eines immateriellen Vermögensgegenstandes ist daher dessen entgeltlicher Erwerb.

3.1.2.1 Entgeltlicher Erwerb von Software

Alle Vermögensgegenstände, die Aktivierungsvoraussetzungen nach einen entgeltlichen Erwerb erfüllen, unterliegen einer Aktivierungspflicht. Von einem entgeltlichen Erwerb spricht man, wenn wirtschaftliches Eigentum von einer dritten Person auf den unabhängigen Erwerber übertragen und eine Gegenleistung für den Vermögensgegenstand erbracht wird.¹⁴¹ Er stellt damit eine objektive Wertebemessung sicher, da eine Vergütung eines Dritten an den anderen geleistet wird, die den Vorstellungen beider Vertragspartner entspricht.¹⁴²

Ein entgeltlicher Erwerb liegt vor, wenn der Erwerb auf einen bereits vorhandenen Gegenstand abzielt, der “unverändert, d.h. gleichartig und funktionsgleich (...) (bleiben soll)”.¹⁴³ Von einem Erwerb von Software ist also auch dann auszugehen, wenn die Implementierungskosten von Software im Vergleich zu den Erwerbskosten vergleichsweise wenig Gewicht haben oder im Rahmen der Implementierung kein deutlich veränderter Gebrauchswert entsteht.¹⁴⁴ Die Herstellung grenzt sich insofern von der Anschaffung ab, dass ein Vermögensgegenstand im Zuge dieses Vorgangs erst neu und mit abweichenden Merkmalen entsteht und einen zusätzlichen Nutzen stiftet.¹⁴⁵

Normalerweise wird Software gegen eine Einmalzahlung erworben und damit ein zeitlich unbegrenztes Nutzungsrecht eingeräumt.¹⁴⁶ Das Entgelt bezieht sich eindeutig und direkt auf den Erwerbsvorgang und stellt die Gegenleistung für die erworbene

¹⁴⁰ Vgl. Tafelmeier, R. (2009), S. 93; Nowotny, C. (2012), § 197 UGB, Rz. 9

¹⁴¹ Vgl. Baetge, J. / Kirsch, H.-J. / Thiele, S. (2012), S. 168

¹⁴² Vgl. Fraberger, F. / Petritz, M. (2010), § 197 UGB, Rz. 38; Baetge, J. / Kirsch, H.-J. / Thiele, S. (2012), S. 168

¹⁴³ Urnik, S. / Urtz, C. (2012), § 203 UGB, Rz. 9

¹⁴⁴ Vgl. Köhler, S. / Benzel, U. / Trautmann, O. (2002), S. 929

¹⁴⁵ Vgl. Janschek, O. / Jung, M. (2010), § 203, Rz. 77 f.

¹⁴⁶ Vgl. Köhler, S. / Benzel, U. / Trautmann, O. (2002), S. 926

Software dar.¹⁴⁷ Der entgeltliche Erwerb muss aber nicht zwingend auf einem Kaufvertrag beruhen und in einer monetären Form erfolgen. Wird die Gegenleistung durch die Übertragung eines anderen Vermögensgegenstandes erbracht, liegt ein Tausch vor, der das Kriterium der Marktoobjektivierung ebenso erfüllt.¹⁴⁸ Voraussetzung dafür ist allerdings, dass ein vergleichbarer Vermögensgegenstand getauscht wird, der bereits einer Bewertung unterlag und der Marktwert damit eindeutig ermittelt werden kann. Probleme werden sich also in einem solchen Fall ergeben, wenn ein Vermögensgegenstand gegen einen andere getauscht wird, der bis zum Erwerbszeitpunkt keiner Bewertung unterlag.¹⁴⁹

Wird mit einem Softwareanbieter ein Werkvertrag geschlossen, liegt ebenfalls eine aktivierungspflichtige Anschaffung vor.¹⁵⁰ Im Gegensatz dazu wird diese jedoch nicht bei Dienstverträgen ausgelöst. Diese Abgrenzung ergibt sich aus der Zuteilung von Risiken im Rahmen der Auftragserstellung.¹⁵¹ Bei einem Werkvertrag liegt das Risiko für die Planung, Entwicklung und Implementierung der Software und damit folglich der Projekterfolg beim Auftragsnehmer (Softwareanbieter).¹⁵² Aufgrund dessen kann von einem entgeltlichen Erwerb ausgegangen werden. Bei einer Dienstleistung wird das Entgelt lediglich für die zugrunde liegende Leistung und nicht im Zusammenhang mit dem Vermögensgegenstand, der Software, entrichtet. Ein entgeltlicher Erwerb wird damit nicht begründet.¹⁵³ Wird ein Entgelt für die reine Nutzung einer Software geleistet, liegt ebenfalls kein entgeltlicher Erwerbsvorgang vor. Fortlaufende Zahlungen wie bspw. Lizenzgebühren deuten nur auf eine Nutzungsüberlassung statt einem entgeltlichen Erwerb hin.¹⁵⁴

Eine Schenkung ist eine unentgeltliche Verschiebung von Vermögen ohne eine Gegenleistung. In der Literatur sind dazu unterschiedliche Auffassungen zu finden. Grundsätzlich kann zwischen einer reinen Schenkung und einer gemischten Schenkung unterschieden werden. Eine gemischte Schenkung tritt auf, wenn eine erbrachte Leistung nicht dem Wert des erhaltenen Vermögensgegenstandes entspricht.

¹⁴⁷ Vgl. Bertl, R. (2006), S. 111

¹⁴⁸ Vgl. Nowotny, C. (2012), § 197 UGB, Rz. 16

¹⁴⁹ Vgl. Tafelmeier, R. (2009), S. 97

¹⁵⁰ Vgl. Wulf, I. / Müller, S. (2011), S. 189

¹⁵¹ Vgl. Pirker, S. (1997), S. 63; PricewaterhouseCoopers (2013), S. 9

¹⁵² Vgl. Köhler, S. / Benzel, U. / Trautmann, O. (2002), S. 929

¹⁵³ Vgl. Pirker, S. (1997), S. 63

¹⁵⁴ Vgl. Nowotny, C. (2012), § 197 UGB, Rz. 21

Der entgeltliche Teil ist dann zu aktivieren.¹⁵⁵ Eine reine Schenkung ist dabei gemäß § 197 Abs. 2 HGB nicht als entgeltlicher Erwerb zu werten, da zwar ein Austausch von Wirtschaftsgütern, aber keine Gegenleistung erfolgt.

3.1.2.2 Selbsterstellung von Software

Selbsterstellte immaterielle Vermögensgegenstände erfüllen nicht das in Kapitel 3.1.2.1 besprochene Merkmal der Entgeltlichkeit durch einen Erwerbsvorgang. Für sie wurde einerseits kein Entgelt an einen fremden Dritten entrichtet, andererseits fokussiert der Herstellungsvorgang die Entstehung von Vermögensgegenständen, die bislang in ihrer Form nicht vorliegen.¹⁵⁶ Der Herstellungsvorgang ist gegeben, wenn die Software vom Anwender mit eigenem Ressourcenaufwand erstellt wird.¹⁵⁷

Besonders bei der variablen Standardsoftware kann es vorkommen, dass die Grenzen zwischen Anschaffungs- und Herstellungsvorgang nicht eindeutig definiert werden können, da die von einem Dritten erworbenen Module entweder vom Hersteller oder durch die eigene EDV-Abteilung bis zur Betriebsbereitschaft fortentwickelt werden.¹⁵⁸ Köhler, S. / Benzel, U. / Trautmann, O. schlagen vier Kriterien vor, um den Herstellungsvorgang von dem Erwerbsvorgang abzugrenzen.¹⁵⁹ Sie betrachten dabei das Verhältnis zwischen dem Kaufpreis des Standardprogramms und den Implementierungskosten, vergleichen die Eigenschaften der Standardsoftware mit denen der tatsächlich einsatzbereiten Software, betrachten die Weiterveräußerbarkeit der implementierten Software und die Vertragsgestaltung zwischen Softwarehersteller und -nutzer.¹⁶⁰ Ihrer Meinung nach ist ein Herstellvorgang gegeben, wenn die besagten Kriterien kumulativ erfüllt werden. Liegt also eine Software vor, deren Installationskosten den Beschaffungswert der Standardsoftware wesentlich übersteigen, ein qualitativer Unterschied zwischen der implementierten Software und der ausgelieferten Software besteht, die installierte Software aufgrund ihrer Einzigartigkeit nicht mehr veräußerungsfähig ist und der Auftraggeber die wesentlichen Risiken für eine erfolgreiche Durchführung des Auftrages übernimmt, ist der gesamte Beschaffungs- und

¹⁵⁵ Vgl. Buchtela, G. / Pichler, R. / Schwingenschlögl, T. (2010), S. 36 ; Ellrott, H. / Brendt, P. (2010), § 255 HGB, Rz. 91

¹⁵⁶ Vgl. Bertl, R. (2006), S. 111

¹⁵⁷ Vgl. Urnik, S. / Urtz, C. (2012), § 203 UGB, Rz. 68

¹⁵⁸ Vgl. Freiburg, M. (2003), S. 1343

¹⁵⁹ Vgl. Köhler, S. / Benzel, U. / Trautmann, O. (2002), S. 926

¹⁶⁰ Vgl. Köhler, S. / Benzel, U. / Trautmann, O. (2002), S. 926 f.

Implementierungsvorgang als Herstellungsvorgang zu qualifizieren. Dabei ist allerdings immer auf das Gesamtbild der Verhältnisse abzustellen.¹⁶¹

Kann Software des Anlagevermögens einem Herstellvorgang zugeordnet werden, sind die Kosten im Zeitraum der Erstellung als Aufwand in der GuV zu erfassen.¹⁶² Diese Vorgehensweise begründet sich mit dem Defizit eines gerechten Wertmaßstabes zur Bewertung des selbsterstellten Vermögensgegenstandes durch den fehlenden Vorgang eines entgeltlichen Erwerbs innerhalb einer Transaktion am Markt. Durch die fehlende Körperlichkeit werden sie als bestandsunsicher und schwer fassbar angesehen.¹⁶³ Da das Element der Preisbildung als Entscheidungskriterium entfällt, eröffnen sich aufgrund des Mangels eines Objektivierungsmaßstabes unerwünschte Ermessensspielräume. Die auf dem Vorsichtsprinzip basierende Aktivierungsanforderung nach Entgeltlichkeit trägt als Fundamentalgedanke des Unternehmensrechtes damit zum Gläubigerschutz bei, in dem es zu einem angemessenen Werteansatz der immateriellen Vermögensgegenstände unter Ausschluss von Willkür und Unsicherheit fordert.¹⁶⁴

Das Aktivierungsverbot des § 197 Abs. 2 UGB bezieht sich lediglich auf das Anlagevermögen, nicht aber auf das Umlaufvermögen. Bei immateriellen Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens ist das Kriterium der Entgeltlichkeit nicht obligatorisch zu erfüllen, da sie unabhängig davon, ob sie selbsterstellt oder entgeltlich erworben wurden, in jedem Fall aktivierungspflichtig sind.¹⁶⁵ Für sie ist aufgrund ihrer Bestimmung zur alsbaldigen Veräußerung eine strengere Bewertung (i.S.d. strengen Niederstwertprinzips) geboten, wodurch die Unsicherheit in der Bewertung entfällt. Da bei ihnen eine Abschreibung gemäß § 207 UGB vorzunehmen ist, muss eine eindeutige Werteobjektivierung vollzogen werden.¹⁶⁶

¹⁶¹ Vgl. Köhler, S. / Benzel, U. / Trautmann, O. (2002), S. 926 f.

¹⁶² Vgl. § 197 Abs. 2 UGB

¹⁶³ Vgl. Arbeitskreis Immaterielle Werte im Rechnungswesen der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V. (2001), S. 990

¹⁶⁴ Vgl. Baetge, J. / Kirsch, H.-J. / Thiele, S. (2012), S. 160; Tafelmeier, R. (2009), S. 96

¹⁶⁵ Vgl. Tafelmeier, R. (2009), S. 91; Nowotny, C. (2012), § 197 UGB, Rz. 11; Frick, W. (2007), S. 192

¹⁶⁶ Vgl. Bertl, R. (2006), S. 118

Um eine umfassende Betrachtung der selbsterstellten Software zu gewährleisten, soll im Folgenden auf die Klassifizierung von Software hinsichtlich ihrer Verwendungsarten gemäß Kapitel 2.2.3. unterschieden werden.

Selbsterstellung von Software zur Eigennutzung

Ist selbsterstellte Software zur Eigennutzung bestimmt, kommt ein Aktivierungsverbot zum Tragen. Dies resultiert aus der Zurechnung zum Anlagevermögen, das einem Aktivierungsverbot gemäß § 197 Abs. 2 UGB unterliegt. Die Ursache dafür ist im Mangel des Nachweises über die Werthaltigkeit zu sehen, da den Entwicklungsausgaben kein konkreter Gegenwert in Form eines Verkaufserlöses entgegensteht.¹⁶⁷

Selbsterstellung von Software mit und ohne externen Auftrag zur Fremdnutzung

Wird Software ohne einen Auftrag hergestellt und unterliegt einer Fremdnutzung, wie es bei Standard- und Systemsoftware der Fall ist, muss eine differenzierte Betrachtung erfolgen. Das Quellprogramm ist, wie in Kapitel 2.3.2.1 besprochen wurde, dem Anlagevermögen zuzuordnen. Aufgrund des Ansatzverbotes des § 197 Abs. 2 UGB ist das Kriterium der konkreten Aktivierungsfähigkeit nicht erfüllt. Die zugehörigen Entwicklungsaufwendungen sind ergebniswirksam in der GuV zu berücksichtigen.¹⁶⁸ Die Kosten der Programmkopien sind dem Umlaufvermögen zuzuordnen und gemäß § 196 Abs. 1 UGB aktivierungspflichtig.¹⁶⁹

Wird die Software im Auftrag eines Dritten erstellt und inklusive dem Quellcode übergeben, wie es bei Individualsoftware der Fall ist, ist die Software dem Umlaufvermögen zuzurechnen.¹⁷⁰ Entstehen in diesem Zusammenhang Aufwendungen, sind diese gemäß § 196 Abs. 1 UGB aktivierungspflichtig.¹⁷¹ Die unterschiedlichen Aktivierungstatbestände selbsterstellter Software sind in der folgenden Tabelle noch einmal zusammengefasst:

¹⁶⁷ Vgl. Bormann, M. (1990), S. 169 f.

¹⁶⁸ Vgl. Pirker, S. (1997), S. 70

¹⁶⁹ Vgl. Spieler, J. (1987), S. 143

¹⁷⁰ Vgl. Pirker, S. (1997), S. 67, 70

¹⁷¹ Vgl. Wulf, I. / Müller, S. (2011), S. 221

Tabelle 2: Konkrete Aktivierungsfähigkeit selbsterstellter Software im UGB

Verwendung	Bilanzierung
Eigennutzung (AV)	Aktivierungsverbot gemäß § 197 Abs. 2 UGB
Fremdnutzung mit externem Auftrag: Individualsoftware (UV)	Aktivierungspflicht gemäß § 196 Abs. 1 UGB
Fremdnutzung ohne externen Auftrag: Standard- und Systemsoftware Quellprogramm (AV)	Aktivierungsverbot gemäß § 197 Abs. 2 UGB
Trägermedium (UV)	Aktivierungspflicht gemäß § 196 Abs. 1 UGB

Quelle: In Anlehnung an Pirker, S. (1997), S. 72

3.2 HGB

3.2.1 Abstrakte Aktivierungsfähigkeit

Im deutschen Handelsrecht fehlt eine eindeutige, abschließende Definition für den Begriff des Vermögensgegenstandes und damit auch Ausführungen, welche Eigenschaften ein Vermögensgegenstand besitzen muss, um ihn in der Bilanz aufnehmen zu dürfen bzw. zu müssen.¹⁷² Diese ergeben sich nach den in der Literatur und in der Rechtsprechung vertretenen Meinungen, die inhaltlich an den Grundsätzen der ordnungsgemäßen Buchführung angelehnt werden.¹⁷³ Die relevanten Kriterien für die Beurteilung des Vorliegens eines Vermögensgegenstandes und damit der abstrakten Aktivierungsfähigkeit werden im Schrifttum durch eine Fülle unterschiedlichster Auffassungen hinsichtlich der einzuhaltenden Kriterien beschrieben. Die nach herrschender Meinung entscheidungsrelevanten Aktivierungsvoraussetzungen werden im Folgenden besprochen. Dabei werden die für die Geschäftsjahre ab dem 31.12.2009 verpflichtenden Neuerungen nach dem Beschluss des Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechtes (BilMoG) einbezogen.¹⁷⁴

¹⁷² Vgl. Tafelmeier, R. (2009), S. 89

¹⁷³ Vgl. Baetge, J. / Kirsch, H.-J. / Thiele, S. (2012), S. 158; Arbeitskreis immaterielle Werte im Rechnungswesen der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V. (2008), S. 1814

¹⁷⁴ Am 26. März 2009 wurde das BilMoG vom deutschen Bundestag verabschiedet und am 28. Mai 2009 veröffentlicht. Es erfolgten umfangreiche Deregulierungsmaßnahmen in Form der Streichung bzw. Modifizierung zahlreicher handelsrechtlicher Ansatz-, Bewertungs- und Ausweishwahlrechte.

3.2.1.1 Selbstständige Verwertbarkeit

Nach Inkrafttreten des BilMoG ab 2009 stellt die Gesetzesbegründung zum Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts eindeutig die selbstständige Verwertbarkeit als maßgebliches Merkmal eines Vermögensgegenstands dar.¹⁷⁵ Der Gesetzgeber geht davon aus, dass „(...) vom Vorliegen eines Vermögensgegenstandes (...) auszugehen (ist), wenn (...) (ein) Gut nach der Verkehrsauffassung selbstständig verwertbar ist.“¹⁷⁶ Selbstständige Verwertbarkeit ist gegeben, wenn ein Gegenstand außerhalb des Unternehmens monetär verwertet werden kann. Nach diesem Merkmal sind alle Vermögensgegenstände aktivierbar, die an Dritte liquidiert und somit zum Begleichen der Verbindlichkeiten verwendet werden können.¹⁷⁷ Dies wird auch als Schuldendeckungspotential bezeichnet und ist in § 242 Abs. 1 Satz 1 HGB definiert. Es erkennt dem Vermögensgegenstand die Fähigkeit zu, eine wirtschaftlich nutzbare Reserve zur Deckung der Schulden eines Unternehmers zu bilden.¹⁷⁸ Baetge, J. / Kirsch, H.-J. / Thiele, S. verweisen an dieser Stelle auf die zentralen Bestimmungen der Gläubigerschutzfunktion, die den Gläubiger vor dem Ausfall seiner Forderungen in der Insolvenz des Schuldners bewahren sollen bzw. eine Schuldendeckung im Zerschlagungsfall ermöglichen.¹⁷⁹ Die selbstständige Verwertbarkeit steht damit in naher Beziehung zur Einzelveräußerbarkeit, geht aber über diesen Begriff hinaus, da sie bspw. auch eine innerbetriebliche Verwertung im Sinne der Verarbeitung und dem Verbrauch im Unternehmen oder die entgeltliche Nutzungsüberlassung einschließt.¹⁸⁰ Das Kriterium der Einzelveräußerbarkeit ist nur erfüllt, wenn ein Vermögensgegenstand explizit autonom veräußerbar und über den Rechtsweg übertragbar ist. Kann ein Gut im Umkehrschluss aufgrund von gesetzlichen oder vertraglichen Bestimmungen nicht veräußert werden, erfüllt es nicht die Anforderungen an einen Vermögensgegenstand.¹⁸¹

¹⁷⁵ Vgl. Deutscher Bundestag (2008), § 248 HGB, S. 50; Arbeitskreis immaterielle Werte im Rechnungswesen der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V. (2008), S. 1822

¹⁷⁶ Deutscher Bundestag (2008), § 248 HGB, S. 50

¹⁷⁷ Vgl. Ellmann, D. / Küting, K. / Pfirmann, A. (2008), S. 690

¹⁷⁸ Vgl. Lutz-Ingold, M. (2005), S. 66

¹⁷⁹ Vgl. Baetge, J. / Kirsch, H.-J. / Thiele, S. (2012), S. 160 f.; Dawo, S. (2003), S. 51

¹⁸⁰ Vgl. Baetge, J. / Kirsch, H.-J. / Thiele, S. (2012), S. 161

¹⁸¹ Vgl. Baetge, J. / Kirsch, H.-J. / Thiele, S. (2012), S. 160; Lutz-Ingold, M. (2005), S. 66

3.2.1.2 Selbstständige Bewertbarkeit

Die Erfordernis zur selbstständigen Bewertbarkeit von Vermögensgegenständen leitet sich aus § 252 Abs. 1 Satz 3 HGB ab. Sie zielt darauf ab, dass nur eindeutig und zuverlässig bewertbare Vermögensgegenstände zum Ansatz gelangen dürfen und wirkt so einer willkürlichen Bewertung vor. Die selbstständige Bewertbarkeit erfordert zudem die zweifelsfreie Zuordnung von Anschaffungs- und Herstellungskosten zur Konkretisierung der Abgrenzbarkeit.¹⁸²

3.2.1.3 Wirtschaftliche Zugehörigkeit

Ein weiteres zentrales Kriterium für die Existenz eines Vermögensgegenstandes wird erkannt, wenn aus ihm ein wesentlicher Vorteil entsteht, der sich positiv auf die gewünschte Gewinnmaximierung auswirkt.¹⁸³ Ein immaterieller Vermögensgegenstand ist dann anzusetzen, wenn es wahrscheinlich ist, dass einem Unternehmen ein künftiger wirtschaftlicher Nutzen zufließt, der aus dem Vermögensgegenstand entsteht und dieser zuverlässig bewertbar ist. Dafür muss sichergestellt sein, dass der zu prüfende Gegenstand dem Betriebsvermögen zugehörig ist und sich im wirtschaftlichen Eigentum des Unternehmens befindet.¹⁸⁴

Da die deutsche Rechnungslegung im Gleichklang zum UGB die Ansicht vertritt, wonach der Vermögensgegenstandsbegriff neben der selbstständigen Verwertbarkeit und selbstständiger Bewertbarkeit den künftigen wirtschaftlichen Nutzen voraussetzt, kommt die Prüfung der abstrakten Ansatzkriterien im Bezug auf Software auf das gleiche Ergebnis. Bezüglich der Ergebnisse der Prüfung der abstrakten Aktivierungsfähigkeit für entgeltlich erworbene Software, selbsterstellter Software zur Eigennutzung sowie selbsterstellter Software zur Fremdnutzung mit externem Auftrag und ohne externem Auftrag kann auf die Ausführungen in Kapitel 3.1.1 verwiesen werden.

¹⁸² Vgl. Moxter, A. (2007), S. 8 f.

¹⁸³ Ein wirtschaftlicher Vorteil kann dann unterstellt werden, wenn ein Gut „(...) dem Unternehmen künftig einen Beitrag zur Erhöhung des Nettoeinnahmepotentials leisten kann.“; Lorenz, K. (2002) S. 44 ff.

¹⁸⁴ Vgl. Lorenz, K. (2002), S. 44 ff.

3.2.2 Konkrete Aktivierungsfähigkeit

Kann die abstrakte Aktivierungsfähigkeit bejaht werden, muss im nächsten Schritt geprüft werden, ob der Vermögensgegenstand tatsächlich im konkreten Einzelfall bilanzierungsfähig ist. Der in § 246 Abs. 1 HGB verankerte Grundsatz der Vollständigkeit besagt, dass der Jahresabschluss sämtliche Vermögensgegenstände zu enthalten hat und somit alle aktivierungsfähigen Vermögensgegenstände zu bilanzieren sind, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist. Gemäß § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB ist eine Aktivierung nur erlaubt, wenn die getätigten Aufwendungen zu einem hinreichend konkretisierbarem Vermögensgegenstand im handelsrechtlichen Sinn geführt haben.¹⁸⁵ Bei einem entgeltlichen Erwerb besteht analog der Ausführungen des Kapitels 3.1.2.1 gemäß § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB eindeutig die konkrete Bilanzierungsfähigkeit. Entgeltlich erworbene Software ist damit aktivierungspflichtig in die Bilanz aufzunehmen.

Für bis 2009 beginnende Geschäftsjahre galt nach dem HGB wie im UGB das Aktivierungsverbot für selbsterstellte immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens. Damit kam durch das Bilanzierungsverbot die das Handelsgesetz prägende Vorsichts- und Objektivierungsfunktion deutlich zum Ausdruck.¹⁸⁶ Nach dem 31. Dezember 2009 wurde diese Vorschrift gestrichen und durch ein Aktivierungswahlrecht ersetzt. Gemäß § 248 Abs. 2 HGB können nun „Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (...) als Aktivposten in die Bilanz aufgenommen werden(..).“

Die Neufassung des § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB nimmt von der Aufhebung des Aktivierungsverbotes explizit eine Liste immaterieller Vermögensgegenstände aus, denen eine Aktivierung untersagt ist. Selbstgeschaffene immaterielle Vermögensgegenstände wie bspw. selbstgeschaffene Marken, Drucktitel, Kundenlisten oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände sind weiterhin von der Aktivierung ausgeschlossen.¹⁸⁷ Das Motiv für die Exklusion der genannten Positionen findet sich darin, dass für diese selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstände eine selbstständige Bewertbarkeit nicht möglich ist und eine „(...) Abgrenzung der Herstellungskosten von den auf den Geschäfts- oder Firmenwert entfallenden

¹⁸⁵ Vgl. Deutscher Bundestag (2008), § 246 HGB, S. 47; Pirker, S. (1997), S. 60

¹⁸⁶ Vgl. Förtschle, G. / Usinger, R. (2010), § 248 HGB, Rz. 11

¹⁸⁷ Vgl. Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 177

Aufwendungen nicht zweifelsfrei garantiert werden kann.“¹⁸⁸ Aufwendungen für Werbemaßnahmen können beispielsweise sowohl einer Marke als auch dem Geschäfts- oder Firmenwert zugeordnet werden und sind aufgrund des Vorsichtsprinzips gänzlich von einer Aktivierung ausgenommen.

Software fällt nicht unter die Aufzählung der selbsterstellten immateriellen Vermögensgegenstände, die mit der Neufassung der gesetzlichen Regelungen ab 2009 gemäß § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB konkret von einer Bilanzierung ausgeschlossen werden. Das Aktivierungswahlrecht ist deshalb vollumfänglich auf Software anzuwenden. Folglich unterliegt selbsterstellte Software des Anlagevermögens (bspw. Software zur Eigennutzung sowie Quellprogramme bei Standard- und Systemsoftware) nicht dem Bilanzierungsverbot des § 248 Abs. 2 HGB und kann aktivierungsfähig in die Bilanz aufgenommen werden. Dies bestätigt das Vollständigkeitsgebot des § 246 Abs. 1 HGB, das zur Aktivierung sämtlicher Vermögensgegenstände verpflichtet, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist. Selbsterstellte Software im Umlaufvermögen (bspw. Individualsoftware sowie den Trägermedien bei Standard- und Systemsoftware) ist gemäß § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB in der Bilanz zu aktivieren.

Im Zuge der Neuerungen des BilMoG wurde der Grundsatz der Ansatzstetigkeit für Ansatzwahlrechte verankert. Er erfordert, dass das Wahlrecht der Aktivierung von selbsterstellten immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens gemäß § 248 Abs. 2 HGB beibehalten werden muss, wenn es bereits in den vorhergehenden Jahresabschlüssen ausgeübt wurde.¹⁸⁹ Vor Inkrafttreten des BilMoG wurde der Stetigkeitsgrundsatz nicht auf Ansatzwahlrechte angewandt. Eine Durchbrechung des Stetigkeitsprinzips ist nur in Ausnahmefällen möglich und muss im Anhang angegeben und eine mögliche Auswirkungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens benannt werden.¹⁹⁰

Bereits die Gesetzesbegründung des Gesetzentwurfes der Bundesregierung zum BilMoG bekräftigte, dass „die Aufhebung des Verbots der Aktivierung nicht entgeltlich erworbener, selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (...) der zunehmenden Bedeutung der immateriellen

¹⁸⁸ Deutscher Bundestag (2008), § 249 HGB, S. 50; vgl. auch Ellmann, D. / Küting, K. / Pfirmann, A. (2008), S. 690

¹⁸⁹ Vgl. § 246 Abs. 3 HGB; Deutscher Bundestag (2008), § 246 Abs. 3 HGB, S. 49

¹⁹⁰ Vgl. § 246 Abs. 3 Satz 2 HGB i.V.m. § 252 Abs. 2 HGB

Vermögensgegenstände im Wirtschaftsleben Rechnung (trägt), die insbesondere auf den in Deutschland schon weit fortgeschritten Wandel von der produktions- zur wissensbasierten Gesellschaft zurückzuführen ist. Ziel ist es, die immateriellen Vermögensgegenstände stärker als bisher in den Fokus der Abschlussadressaten zu rücken.“¹⁹¹

Zu beachten ist an dieser Stelle, dass das HGB in seiner neuen Fassung der Abgrenzung von Forschungs- und der Entwicklungsphase bei der Selbsterstellung eines immateriellen Vermögensgegenstands eine entscheidende Bedeutung einräumt.¹⁹² Gemäß § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB i.V.m. § 255 Abs. 2a Satz 1 HGB dürfen nur die auf die Entwicklungsphase von Software entfallenden Herstellungskosten angesetzt werden. Die auf die Forschungsphase entfallenden Herstellungskosten bleiben weiterhin von der Aktivierung ausgeschlossen.¹⁹³ Die Frage, nach welchen Kriterien die Abgrenzung zwischen Forschungs- und Entwicklungsphase zu erfolgen hat und ab welchem Zeitpunkt die in der Entwicklungsphase angefallenen Herstellungskosten von Software zu aktivieren sind, wird in § 255 Abs. 2a HGB angesprochen. Die darin auftretenden Definitionen von Forschung und Entwicklung geben eine Entscheidungshilfe, wie eine Einordnung in die jeweilige Phase zu geschehen hat.

Nach § 255 Abs. 2a HGB ist Forschung: „(...) die eigenständige und planmäßige Suche nach neuen wissenschaftlichen oder technischen Erkenntnissen oder Erfahrungen allgemeiner Art, über deren technische Verwertbarkeit und wirtschaftliche Erfolgsaussichten grundsätzlich keine Aussagen gemacht werden können.“ Die Aufwendungen, die in der Forschungsphase anfallen, dürfen nicht aktiviert werden.¹⁹⁴ Das Verbot der Aktivierung begründet der Gesetzgeber mit der Unsicherheit über die selbstständige Verwertbarkeit der Software und das Fehlen wirtschaftlicher Erfolgsaussichten, da aus Forschungsaktivitäten nicht zwangsläufig werthaltige Vermögensgegenstände entstehen.¹⁹⁵ Die Eigenschaft als Vermögensgegenstand kann zudem nicht eindeutig an einem Forschungsergebnis nachgewiesen werden. Da keine Vorhersagen darüber gemacht werden können, ob die Software zukünftig

¹⁹¹ Deutscher Bundestag (2008), § 249 HGB, S. 50

¹⁹² Vgl. Freidank, C. C. (2009), S. 101; Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 178

¹⁹³ Vgl. § 255 Abs. 2 Satz 4 HGB

¹⁹⁴ Vgl. Arbeitskreis immaterielle Werte im Rechnungswesen der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V. (2008), S. 1824; Ellrott, H. / Brendt, P. (2010), § 255 HGB, Rz. 485

¹⁹⁵ Vgl. Deutscher Bundestag (2008), § 255 HGB, S. 60 ff.

tatsächlich realisiert wird, sind die entstandenen Kosten als Aufwendungen zu klassifizieren.¹⁹⁶

Gemäß § 255 Abs. 2a Satz 2 HGB ist die Entwicklung als „die Anwendung von Forschungsergebnissen oder von anderem Wissen für die Neuentwicklung von Gütern oder Verfahren oder die Weiterentwicklung von Gütern oder Verfahren mittels wesentlicher Änderungen“ definiert. Der Begriff „Gut“ subsumiert Materialien, Produkte, geschützte Rechte oder auch ungeschütztes Know-how oder Dienstleistungen, während der Begriff „Verfahren“ neben den typischen Produktions- und Herstellungsverfahren auch entwickelte Systeme einschließt.¹⁹⁷ Treten die Güter oder Verfahren in die Entwicklungsphase ein, kann angenommen werden, dass das Unternehmen mit hoher Wahrscheinlichkeit versuchen wird, die Kenntnisse der Forschungsphase konkret umzusetzen. Sofern eine Verwertung der bisherigen Erkenntnisse möglich ist, ist an dieser Stelle auch das Kriterium der selbstständigen Verwertbarkeit gegeben.¹⁹⁸ Eine Aktivierung ist also nicht erst vorzunehmen, wenn die selbsterstellte Software als vollwertiger Vermögensgegenstand vorliegt, vielmehr kann eine Aktivierung bereits in der Entwicklungsphase erfolgen. Die bei der Entwicklung von Software anfallenden Ausgaben können dann nach § 255 Abs. 2a Satz 1 HGB aktiviert werden.¹⁹⁹

Vor diesem Hintergrund der Ansatzregelungen der Forschungs- und Entwicklungsausgaben ist eine zeitliche Abgrenzung der beiden Phasen essentiell.²⁰⁰ Die angesprochenen Definitionen sind die Basis für die Beurteilung der Zuordnung der Software zur Forschungs- oder Entwicklungsphase. Da § 255 Abs. 2a HGB aber lediglich allgemeine Termini von Forschung und Entwicklung vorgibt, gestaltet sich die Abgrenzung der beiden Phasen häufig schwierig, da der konkrete Übergang von einer in die andere Phase oftmals fließend erscheint.²⁰¹ Der Gesetzgeber lässt die Abgrenzung bislang nahezu unkommentiert und erklärt in der Begründung zum BilMoG, dass die Trennung zwischen den Phasen bei einem sequenziellen Ablauf als problemlos erscheint.²⁰² In den Fällen, in denen sich Forschung und Entwicklung

¹⁹⁶ Vgl. Freidank, C. C. (2009), S. 100

¹⁹⁷ Vgl. Deutscher Bundestag (2008), § 255 HGB, S. 60

¹⁹⁸ Vgl. Arbeitskreis immaterielle Werte im Rechnungswesen der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V. (2008), S. 1824

¹⁹⁹ Vgl. Deutscher Bundestag (2008), § 255 HGB, S. 60

²⁰⁰ Vgl. Deutscher Bundestag (2008), § 255 HGB, S. 60; Arbeitskreis immaterielle Werte im Rechnungswesen der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V. (2008), S. 1823

²⁰¹ Vgl. Freidank, C. C. (2009), S. 101

²⁰² Vgl. Deutscher Bundestag (2008), § 255 HGB, Absatz 2a, S. 61

abwechseln, gestaltet sich die Abgrenzung wesentlich schwieriger.²⁰³ An dieser Stelle ist deshalb eine Einschätzung der zukünftigen Entwicklung der Software unerlässlich, um die entstandenen Aufwendungen eindeutig einem aktivierungsfähigen, immateriellen Vermögensgegenstand zuzuordnen.²⁰⁴ Die Regierungsbegründung zum BilMoG sieht den „Zeitpunkt des Übergangs vom systematischen Suchen und Erproben und Testen der gewonnen Erkenntnisse oder Fertigkeiten als Übergang von Forschung zu Entwicklung (an) (...)“. Wird beispielsweise die Erkenntnissuche bei einem Verfahren abgeschlossen und gelangt es anschließend zum Entwurf oder in die Konstruktion, ist es von der Forschungsphase in die Entwicklungsphase übergegangen.²⁰⁵ Folgende Tätigkeiten sind denkbar, um die Phasen voneinander abzugrenzen:

Forschungsphase:²⁰⁶

- Aktivitäten, die einen Erkenntnisgewinn anstreben;
- Suche und Auswahl von Anwendungen für Forschungsergebnisse und anderem Wissen;
- Suche nach Alternativen für Materialien, Vorrichtungen, Produkte, Verfahren, Systeme oder Dienstleistungen.

Entwicklungsphase:²⁰⁷

- Entwurf, Konstruktion und Test neuer Prototypen und Modelle vor der Aufnahme der eigenen Produktion;
- Entwurf, Konstruktion und Test einer gewählten Alternative für neue Materialien, Vorrichtungen, Produkte, Verfahren, Systeme oder Dienstleistungen;
- Entwurf, die Konstruktion und der Betrieb einer Pilotanlage;

Der Übergang von der Forschungsphase in die Entwicklungsphase bedarf einer konkreten Erklärung, welche eine Aktivierung begründet.²⁰⁸ Der Bilanzierende muss dazu eine intentionale Prognose erstellen, um zu beurteilen, ob durch die Entwicklungstätigkeiten ein vollwertiger Vermögensgegenstand hervorgeht. Durch intern festge-

²⁰³ Vgl. Arbeitskreis immaterielle Werte im Rechnungswesen der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V. (2008), S. 1824

²⁰⁴ Vgl. Buchtela, G. / Pichler, R. / Schwingenschlögl, T. (2010), S. 57

²⁰⁵ Vgl. Scheinpflug, P. (2013), § 4, Rz. 37

²⁰⁶ Vgl. Deutscher Bundestag (2008), § 255 HGB, S. 60; Avella, A. F. / Krudewig, W. (2010), S. 147

²⁰⁷ Vgl. Ellrott, H. / Brendt, P. (2010), § 255 HGB, Rz. 487 f.; Deutscher Bundestag (2008), § 255 HGB, S. 60

²⁰⁸ Vgl. Arbeitskreis immaterielle Werte im Rechnungswesen der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V. (2008), S. 1823

legte Kriterien muss der Aktivierungszeitpunkt eindeutig nachgewiesen werden. Ein Nachweis kann in der Praxis bspw. durch die Erstellung eines Meilensteinkonzeptes erfolgen.²⁰⁹ Durch die subjektive Einschätzung der Wahrscheinlichkeit entstehen erhebliche Ermessensspielräume bei der Wahl des Aktivierungszeitpunktes.²¹⁰ Kann die Forschungs- und Entwicklungsphase nicht verlässlich voneinander unterschieden werden, ist eine Aktivierung nach § 255 Abs. 2a Satz 4 HGB ausgeschlossen.²¹¹

Unter Berücksichtigung der erwähnten Problemfelder ergeben sich in der Unterteilung der verschiedenen Verwendungsarten innerhalb selbsterstellter Software folgende Auswirkungen:

Tabelle 3: Konkrete Aktivierungsfähigkeit selbsterstellter Software im HGB

Verwendung	Bilanzierung
Eigennutzung (AV)	Aktivierungswahlrecht gemäß § 248 HGB bei nachweislichem Eintritt in Entwicklungsphase Aktivierungsverbot gemäß § 255 Abs. 2a HGB, wenn sich Software in der Forschungsphase befindet
Fremdnutzung mit externem Auftrag: Individualsoftware (UV)	Aktivierungspflicht gemäß § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB
Fremdnutzung ohne externen Auftrag: Standard- und Systemsoftware Quellprogramm (AV)	Aktivierungswahlrecht gemäß § 248 HGB bei nachweislichem Eintritt in Entwicklungsphase Aktivierungsverbot gemäß § 255 Abs. 2a HGB wenn sich Software in der Forschungsphase befindet
Trägermedium (UV)	Aktivierungspflicht gemäß § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB

Quelle: In Anlehnung an Pirker, S. (1997), S. 72

²⁰⁹ Weitere Informationen vgl. Seidel, B. / Grieger, S. / Muske, R. (2009), S. 1286 ff.

²¹⁰ Vgl. Weis, M. (2009), S. 89

²¹¹ Vgl. Ellmann, D. / Küting, K. / Pfirmann, A. (2008), S. 690

3.3 IFRS

3.3.1 Abstrakte Aktivierungsfähigkeit

Die abstrakte Aktivierungsfähigkeit eines Vermögenswertes ist in den IFRS nach den Bedingungen des Rahmenkonzeptes zu prüfen. Dabei wird untersucht, ob der Vermögensgegenstand die ihm zugrunde liegenden Definitionsmerkmale und nachfolgend die Ansatzkriterien eines Abschlusspostens erfüllt.²¹² Gemäß F.49 (a) ist ein Vermögenswert eine Ressource, die aufgrund von Ereignissen der Vergangenheit in der Verfügungsmacht des Unternehmens steht und von der erwartet wird, dass dem Unternehmen aus ihr künftiger wirtschaftlicher Nutzen zufließt. Sobald eines der Merkmale nicht gegeben ist, liegt kein Vermögenswert und somit keine abstrakte Ansatzfähigkeit vor.²¹³

Um die vorher genannte Definition bejahen zu können, ist es erforderlich, dass der Vermögenswert auf einem Ereignis in der Vergangenheit beruht.²¹⁴ Werden Ereignisse oder Geschäftsvorfälle in der Zukunft erwartet, erzeugt dies keinen Vermögenswert. Dementsprechend sind nur Posten anzusetzen, die auf Transaktionen des Unternehmens vor dem Bilanzstichtag zurückzuführen sind.²¹⁵

Weiterhin muss ein Vermögenswert in der Verfügungsmacht eines Unternehmens stehen. Dies ist erfüllt, wenn das Unternehmen die Entscheidungsgewalt über den daraus erwarteten Nutzen (einer Ressource) ausübt.²¹⁶ Der Nachweis über die Verfügungsmacht kann beispielsweise über den Besitz von juristischen Ansprüchen und verbrieften Rechten erfolgen. Die Kontrolle über das wirtschaftliche Interesse kann aber auch mittels Rechtsansprüchen wie Urheberrechten und Nutzungsrechten gewährleistet sein.²¹⁷ Der Nutzenzufluss impliziert, dass dem Unternehmen die zukünftigen Erträge aus dem Vermögenswert zufließen.²¹⁸ Dazu muss ein für das Unternehmen verwertbarer Vorteil entstehen wie bspw. durch Erlöse vom Verkauf von Produkten, Kosteneinsparungen oder aus der Erbringung von Dienstleistungen.²¹⁹

²¹² Vgl. IAS F.50; Pirker, S. (1997), S. 83

²¹³ Vgl. Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 85

²¹⁴ Vgl. Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 85

²¹⁵ Vgl. IAS F.58

²¹⁶ Vgl. IAS F.57

²¹⁷ Vgl. Bohl, W. / Mangliers, O. (2013), § 2, Rz. 44

²¹⁸ Vgl. Bohl, W. / Mangliers, O. (2013), § 2, Rz. 45

²¹⁹ Vgl. IAS F.55; Tafelmeier, R. (2009), S. 103

Ferner legt das Rahmenkonzept die Ansatzkriterien für ein Abschlussposten dar.²²⁰ Ein Vermögenswert kann als Abschlussposten erfasst werden, wenn folgende Kriterien kumulativ erfüllt werden:

- Es wahrscheinlich ist, dass ein Nutzen dem Unternehmen zufließt oder von ihm abfließen wird; und
- die Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder der Wert des Sachverhaltes verlässlich bewertet werden können.²²¹

Die Wahrscheinlichkeit des zukünftigen Nutzenzuflusses setzt voraus, dass ein wirtschaftliches Eigentum an dem Vermögenswert besteht, der erworben wurde. Die Höhe der Wahrscheinlichkeit unterliegt keiner konkreten Definition.²²² Das Framework gibt jedoch den Hinweis, dass auf substantielle Hinweise zum Zeitpunkt der Aufstellung des Abschlusses geachtet werden soll.²²³ Nach herrschender Meinung in der Literatur wird ein Nutzenzufluss mit einer Wahrscheinlichkeit größer als 50 % als erforderlich angesehen, um einen Vermögenswert zu begründen.²²⁴

Das zweite Abschlusskriterium beschäftigt sich mit der verlässlichen Ermittlung der Anschaffungs- und Herstellungskosten. Die Ermittlung der Anschaffungskosten ist bspw. zuverlässig, wenn eine Transaktion im Austausch eines konkreten Geldbetrages erfolgte.²²⁵ Die Verwendung von Schätzwerten ist möglich, wenn ein geschätzter Wertansatz auf einer vernünftigen Basis beruht. Gemäß F.86 darf dieser Schätzwert aber nicht angewandt werden, wenn Unsicherheiten bezüglich seiner Bewertung vorhanden sind.

²²⁰ Vgl. Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 85

²²¹ Vgl. IAS F.83

²²² Vgl. Bohl, W. / Mangliers, O. (2013), § 2, Rz. 45

²²³ Vgl. IASB F.85

²²⁴ Vgl. Wobbe (2008), S. 26; Pellens, B. / Fülbier, R. U. / Gassen, J. / Sellhorn, T. (2011), S. 140; Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 85

²²⁵ Vgl. Bohl, W. / Mangliers, O. (2013), § 2, Rz. 45

Bei Anwendung der abstrakten Prüfkriterien des Rahmenkonzeptes auf Softwareprogramme ergibt sich folgendes:

Die Softwareprogramme müssen unter der Verfügungsmacht des Unternehmens stehen, künftige wirtschaftliche Vorteile generieren und aus einem Ereignis in der Vergangenheit entstehen. Da die Entscheidungsmacht über die Bestimmung der Software im Sinne von Verkauf, Vervielfältigung oder Eigennutzung etc. dem Unternehmen obliegt, kann ihm die Verfügungsmacht über die Software zugewilligt werden. Ein wahrscheinlicher wirtschaftlicher Nutzenzufluss entsteht in der Veräußerung der Software oder der erlössteigernden Nutzung im eigenen Betrieb. Die wirtschaftlichen Vorteile, die sich durch das Programm erzielen lassen, belegen die wirtschaftliche Nutzensteigerung. Da die Entwicklung von Software naturgemäß in der Vergangenheit liegt, kann der Vergangenheitsbezug als Ansatzkriterium bejaht werden. Die verlässliche Bewertbarkeit lässt sich durch eine unternehmensinterne Kostenrechnung belegen, die Anschaffungs- und Herstellungskosten eindeutig dem Projekt zuordnet. Software erfüllt folglich alle Kriterien für einen immateriellen Vermögenswert sowie der abstrakten Bilanzierungsfähigkeit.

3.3.2 Konkrete Aktivierungsfähigkeit

3.3.2.1 Ansatzprüfung gemäß IAS 38

Wie in Kapitel 2.3.1.2 besprochen wurde, gilt Software als immaterieller Vermögenswert. Der maßgebliche Standard für die bilanzielle Behandlung von selbstgeschaffenen und erworbenen immateriellen Vermögenswerten ist IAS 38.²²⁶ Gemäß IAS 38.18 sind alle immateriellen Vermögenswerte anzusetzen, welche die Definitionskriterien der IAS 38.8 – 38.17 erfüllen.

Gemäß IAS 38.8. ist ein immaterieller Vermögenswert ein identifizierbarer, nicht monetärer Posten ohne physische Substanz. Er ist gemäß IAS 38.12(a) identifizierbar, wenn er entweder separierbar ist und damit die Fähigkeit besitzt getrennt, einzeln oder als Teil einer Gruppe verkauft, übertragen, vermietet oder getauscht werden kann. Ist der Vermögenswert somit problemlos als verkehrsfähig einzustufen, ist das Kriterium der Identifizierbarkeit vollständig erfüllt.²²⁷ Die Bedingung der Identifizierbarkeit ist auch gegeben, wenn es in Verbindung mit „vertraglichen oder

²²⁶ Vgl. Fuchs, M. (2011), IAS 38, Rz. 1

²²⁷ Vgl. Fuchs, M. (2011), IAS 38, Rz. 2

anderen gesetzlichen Rechten“ steht. Dies können bspw. Eigentumsrechte, vertragliche Kundenbeziehungen sowie Urheber- und Markenrechte sein.²²⁸

Monetäre Vermögenswerte umfassen gemäß IAS 38.2 i.V.m. IAS 32: „(...) im Bestand befindliche Geldmittel und Vermögenswerte (...), für die das Unternehmen einen festen oder bestimmbaren Geldbetrag erhält.“ Sie sind laut der Definition des IAS 38.8 grundsätzlich als immaterielle Vermögenswerte anzusehen, werden aber nach IAS 38.2 bzw. IAS 38.3 vom Anwendungsbereich des Standards IAS 38 ausgeschlossen.

Das Merkmal der physischen Substanz grenzt materielle von immateriellen Vermögenswerten ab. Wie in Kapitel 2.3.1.2 besprochen, muss die immaterielle Komponente den materiellen Teil überwiegen.²²⁹ Ist dies nicht der Fall, ist ein anderer Standard für die bilanzielle Behandlung des Vermögenswertes anzuwenden.

In weiterer Abfolge wird nach IAS 38 der Begriff Vermögenswert nochmals als verbindliches zu erfüllendes Ansatzkriterium aufgenommen.²³⁰ Ein Vermögenswert wird analog zum Rahmenkonzept auch nach IAS 38 als eine Ressource angenommen, die aufgrund von Ereignissen der Vergangenheit in der Verfügungsmacht (IAS 38.13) des Unternehmen steht und von der erwartet wird, dass dem Unternehmen aus ihr ein künftiger wirtschaftlicher Nutzen (IAS 38.17) zufließen wird. Außerdem ist eine Bilanzierung nach IAS 38 nur dann möglich, wenn alle Ansatzkriterien eines Abschlusspostens kumulativ erfüllt sind. Dabei muss dieser die Wahrscheinlichkeit des zukünftigen Nutzens aufweisen und einer verlässlicher Bewertbarkeit der Anschaffungs- und Herstellungskosten unterliegen.²³¹ Die Prüfung des Vermögenswertbegriffs erfolgt nach IAS 38 in Übereinstimmung mit den im Rahmenkonzept erarbeiteten Grundlagen.²³² Für detaillierte Implikationen der einzelnen Bedingungen kann deswegen an dieser Stelle auf das Kapitel 3.3.1 verwiesen werden. Die folgende Abbildung fasst die von IAS 38 allgemein vorgegebenen Voraussetzungen zur Aktivierungsfähigkeit zusammen:

²²⁸ Vgl. IAS 38.12(b)

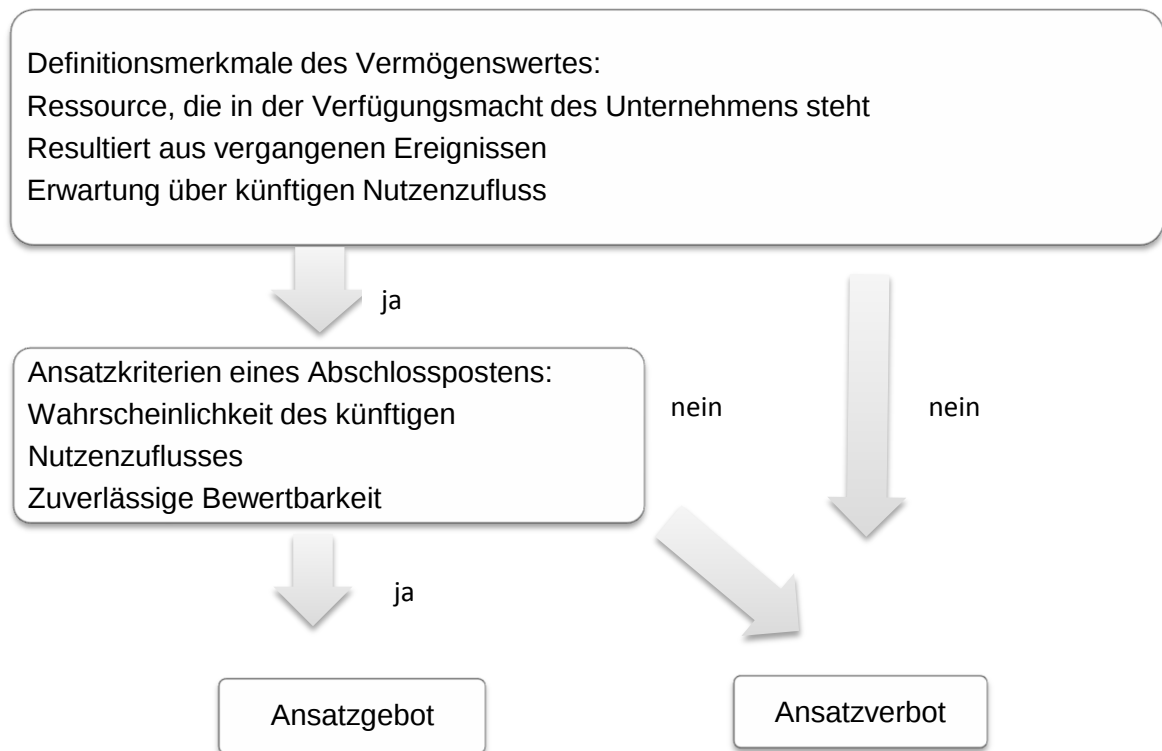
²²⁹ Das IASB stellt nach IAS 38.4 fest, dass diejenige Komponente zu betrachten ist, welche die größere Bedeutung hat (more significant)

²³⁰ Vgl. Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 184

²³¹ Vgl. Fuchs, M. (2011), IAS 38, Rz. 32

²³² Vgl. Fuchs, M. (2011), IAS 38, Rz. 21

Abbildung 3: Voraussetzungen für die Aktivierungsfähigkeit nach den IFRS



Quelle: In Anlehnung an Dawo, S. (2003), S. 201

Erfüllt ein immaterieller Gegenstand weder die Definition noch die Ansatzkriterien eines immateriellen Vermögenswertes, sind nach IAS 38 die Ausgaben zum Zeitpunkt ihres Anfalls als Aufwand zu erfassen.²³³

Nach IAS 38 werden bestimmte immaterielle Vermögenswerte vom Anwendungsbereich ausgenommen, da es unwahrscheinlich ist, dass diese Posten die Aktivierungskriterien erfüllen. Sie unterliegen deswegen einem Bilanzierungsverbot. Davon betroffen sind bspw. immaterielle Güter, die nicht der Definition des IAS 38.8 entsprechen (IAS 38.10 und 38.18a) oder Ausgaben, die zu einem selbst geschaffenen Firmenwert führen (IAS 38.48). Software ist von diesem grundsätzlichen Ansatzverbot nicht umschlossen. Nach IAS 38.9 wird Computersoftware sogar konkret als ansatzfähiger, immaterieller Vermögenswert aufgeführt, falls die Software kein integraler Bestandteil der zugehörigen Hardware ist und unterliegt dementsprechend explizit einer Betrachtung gemäß IAS 38. Sind die genannten Aktivierungsvoraussetzungen

²³³ Vgl. IAS 38.68

des IAS 38 erfüllt, ist die konkrete Ansatzfähigkeit sowohl für entgeltlich erworbene als auch für selbsterstellte Software gegeben.

Die selbsterstellten immateriellen Vermögenswerte erfordern allerdings eine gesonderte Betrachtung. In ihrem Fall ist eine objektive Bewertung und Bestimmung der Werthaltigkeit an zusätzliche Unsicherheiten gebunden.²³⁴ Da die dargelegten Anforderungen nach Wahrscheinlichkeit des zukünftigen Nutzenzuflusses und Verlässlichkeit der Bewertung nicht ausreichend für eine klare Entscheidung im Sinne der Aktivierungsfähigkeit sind, werden nach den IFRS für selbsterstellte immaterielle Vermögenswerte zusätzliche Ausführungen gemacht, welche die Aktivierungsfähigkeit näher konkretisieren.²³⁵

Um die Aktivierungsfähigkeit eines selbsterstellten immateriellen Vermögenswertes zu prüfen, wird seine zeitliche Entstehung gemäß IAS 38.52 innerhalb von zwei Phasen, der Forschungs- und Entwicklungsphase, betrachtet.²³⁶ Gemäß IAS 38.8 ist Forschung als die eigenständige und planmäßige Suche mit Aussicht, zu neuen wissenschaftlichen oder technischen Erkenntnissen zu gelangen, definiert. Zu diesem Terminus zählen:

- Die Suche nach, sowie die Beurteilung und endgültige Auswahl von Anwendungen für Forschungsergebnisse und für anderes Wissen;
- Aktivitäten, die auf die Erlangung neuer Kenntnisse gerichtet sind;
- die Suche nach Alternativen für Materialien, Vorrichtungen, Produkte, Verfahren, Systeme und Dienstleistungen.²³⁷

Am Ende einer Forschung stehen die Formulierung, der Entwurf sowie die Abschätzung und die endgültige Auswahl von möglichen Alternativen für neue oder verbesserte Materialien, Vorrichtungen, Produkte, Systeme oder Dienstleistungen.²³⁸

In der Forschungsphase entsteht durch die genannten Aktivitäten noch kein Vermögenswert.²³⁹ Ausgaben, die in der Forschungsphase anfallen, dürfen grundsätzlich nicht aktiviert werden, da der zukünftige Nutzenzufluss und ökonomische Vorteil

²³⁴ Vgl. Fuchs, M. (2011), IAS 38, Rz. 78

²³⁵ Vgl. Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S.185

²³⁶ Vgl. Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S.185

²³⁷ Vgl. IAS 38.56

²³⁸ Vgl. Fuchs, M. (2011), IAS 38, Rz. 80

²³⁹ Vgl. Fuchs, M. (2011), IAS 38, Rz. 81

noch zu unsicher ist.²⁴⁰ Die angefallenen Ausgaben sind gemäß IAS 38.54 als Aufwand zu erfassen.²⁴¹

Die Entwicklungsphase hingegen beschreibt die modellhafte Umsetzung der Forschungsergebnisse als Plan oder Entwurf für neue Produkte oder verbesserte Materialien, Werkzeuge, Produkte, Verfahren, Systeme und Dienstleistungen.²⁴² Zu den Entwicklungstätigkeiten gehören gemäß IAS 38.59:

- Der Entwurf, die Konstruktion und das Testen von Prototypen und Modellen vor Beginn der eigentlichen Produktion und Nutzung;
- der Entwurf von Werkzeugen, Spannvorrichtungen, Prägestempeln und Gussformen unter Verwendung neuer Technologien;
- der Entwurf, die Konstruktion und der Betrieb von Versuchsanlagen;
- der Entwurf, die Konstruktion und der Test von Alternativen, die im Rahmen der Forschung ausgewählt wurden.

Sind die Ausgaben der Entwicklungsphase zuzuordnen, besteht eine Aktivierungspflicht, wenn sechs Kriterien kumulativ erfüllt werden.²⁴³ Zum einen sind gemäß IAS 38.57 die Entwicklungsausgaben dann zu aktivieren, wenn die zur Fertigstellung des immateriellen Vermögenswerts erforderliche technische Umsetzbarkeit gegeben ist (technical feasibility). Der technischen Realisation steht nichts im Wege, wenn auf dem Weg der Entwicklung bis zur tatsächlichen Nutzbarkeit kaum technische Risiken erkennbar sind. Dies kann bspw. durch Machbarkeitsstudien und Konstruktionsunterlagen oder den schon existierenden Prototypen belegt werden.²⁴⁴

Weiterhin ist es notwendig, dass das Unternehmen den Willen besitzt, den Vermögenswert fertigzustellen, zu verkaufen oder selbst zu nutzen (intention to complete). Die Fertigstellungs- und Nutzungsabsicht ist im Regelfall allein durch das zukünftige ökonomische Ziel jeder Unternehmung belegbar und kann bereits bei einer Projektfortsetzung über den Bilanzstichtag hinaus als erfüllt erachtet werden.²⁴⁵ Ist die

²⁴⁰ Vgl. Grünberger, D. (2012), S. 75; Zülch, H. / Hendler, M. (2009), S. 197

²⁴¹ Vgl. Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 185

²⁴² Vgl. IAS 38.8; Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 185

²⁴³ Vgl. Fuchs, M. (2011), IAS 38, Rz. 84; Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 185 f.

²⁴⁴ Vgl. Fuchs, M. (2011), IAS 38, Rz. 83

²⁴⁵ Vgl. Fuchs, M. (2011), IAS 38, Rz. 84; Lutz-Ingold, M. (2005), S. 171 f.

Absicht zur Fertigstellung des Projektes fragwürdig, dürfen die Entwicklungsausgaben nicht aktiviert werden.

Das Unternehmen muss zudem auch die Fähigkeit besitzen, den immateriellen Vermögenswert selbst zu nutzen oder zu verkaufen (ability). Dazu kann einerseits der potentielle Abnehmermarkt dargestellt oder der interne Nutzen demonstriert werden.²⁴⁶

IAS 38.57 legt weiterhin die Erfordernis zugrunde, dass das Unternehmen den Nachweis erbringen muss, wie der Vermögenswert einen voraussichtlichen künftigen Nutzen erzielen wird (benefit). Die laut der vorherrschenden Literatur einzige IFRS-konforme Methode für den Nachweis des voraussichtlichen künftigen wirtschaftlichen Nutzens stellt die Discounted-Cashflow-Methode dar.²⁴⁷

Ein weiteres Kriterium der Ansatzfähigkeit gemäß IAS 38.57 ist die Verfügbarkeit des Unternehmens über finanzielle und technische Ressourcen, um den Vermögenswert selbst zu nutzen oder zu verkaufen (availability). Um die Ressourcenverfügbarkeit nachzuweisen, ist eine vollumfassende Business- oder Finanzplanung unumgänglich.²⁴⁸ In ihrem Rahmen wird durch systematische Informationsgewinnung und Planung der Ablauf des Projekts bezüglich Ressourcenaufwand und Ablauf möglichst exakt geschätzt und benötigtes Sachmittel sowie der Personalbedarf ermittelt.²⁴⁹

Das letzte Aktivierungskriterium erfordert, dass das Unternehmen die Ausgaben bezüglich des Vermögenswerts verlässlich ermitteln kann (measure). Dazu ist unbedingt ein exaktes Kostenrechnungssystem erforderlich, welches die Kosten im Betrieb auf die Kostenstellen aufteilt, in deren Bezug sie angefallen sind.²⁵⁰ Als Basis werden die Kostenstellen nach Orten der zu verrichtenden Arbeiten verursachergerecht abgebildet. Das Kostenrechnungssystem muss nach IAS 38 einen separaten Ausweis der aktivierungspflichtigen Entwicklungsausgaben gewährleisten, da dies die Grundlage für den bilanziellen Wertansatz sicherstellt.²⁵¹

²⁴⁶ Vgl. Dawo, S. (2003), S. 204

²⁴⁷ Weitere Informationen siehe bspw. Wiehle, U. / Diegelmann, M. / Deter, H. / Schömig, P. N. (2010), S. 44 – 48

²⁴⁸ Vgl. IAS 38.61

²⁴⁹ Vgl. Fuchs, M. (2011), IAS 38, Rz. 89

²⁵⁰ Vgl. Wulf, I. (2008), S. 80

²⁵¹ Vgl. Bormann, M. (1990), S. 172

Zum Zeitpunkt der erstmaligen Erfüllung sämtlicher Aktivierungskriterien besteht eine Aktivierungspflicht zu ihren Anschaffungs- (bei extern bezogenen Forschungs- und Entwicklungsleistungen) und Herstellungskosten. Sind Ausgaben nicht eindeutig in die Forschungs- und Entwicklungsphase zu klassifizieren, werden die gesamten Kosten als Forschungsaufwendungen eingeordnet und aufwandswirksam erfasst.²⁵²

Aus den aufgeführten Ansatzregeln ergeben sich breite Ermessensspielräume und ein faktisches Wahlrecht.²⁵³ Da sich die Unterscheidung zwischen Forschungs- und Entwicklungsphase bei immateriellen Vermögenswerten schwierig gestaltet, stellt IAS 38.52 stell klar, dass die Begriffe Forschung und Entwicklung eine umfassende Bedeutung in diesem Standard innehaben und in diesem Sinne weit auszulegen sind.²⁵⁴ Steht für das Unternehmen das Ziel der Aktivierung des Vermögenswerts im Vordergrund, kann der Ansatz bspw. durch die weite Auslegung der Begrifflichkeiten erreicht werden.²⁵⁵ Betrachtet man in diesem Sinne die Erfordernis des IAS 38.57, dass das Unternehmen fähig sein muss, den Vermögenswert zu nutzen oder zu verkaufen, wird sich der Nachweis eines Marktes eines etablierten Herstellers wahrscheinlich erbringen lassen.²⁵⁶ Werden die sechs Ansatzkriterien für immaterielle Vermögenswerte bspw. nicht konkret nachgewiesen oder dargelegt, dass die Trennung von Forschungs- und Entwicklungsphase nicht eindeutig möglich ist, kann eine Nichtaktivierung ebenso erreicht werden.

IAS 38 umfasst lediglich immaterielle Vermögenswerte, die langfristig dem Unternehmen dienen. Der Standard findet damit keine Anwendung auf immaterielle Vermögenswerte, die kurzfristig im Unternehmen verweilen und ggf. vom Unternehmen zum Verkauf gehalten werden.²⁵⁷ Davon betroffen sind gemäß Kapitel 2.3.2.2 einerseits Individualsoftware und andererseits die zur Vervielfältigung bestimmten Trägermedien von Standard- und Systemsoftware. Individualsoftware wird speziell auf Kundenwünsche ausgerichtet und entwickelt. Damit liegt ein Fertigungsauftrag vor, der gemäß IAS 11 aktivierungsfähig ist. Trägermedien von Standard- und

²⁵² Vgl. IAS 38.53 f.

²⁵³ Vgl. Dr. Röver & Partner (2007), S. 121

²⁵⁴ Vgl. Hoffmann, W. D. (2012), § 13, Rz. 34

²⁵⁵ Vgl. Fuchs, M. (2011), IAS 38, Rz. 31; IAS 38.2

²⁵⁶ Vgl. Fuchs, M. (2011), IAS 38, Rz. 88

²⁵⁷ Vgl. Fuchs, M. (2011), IAS 38, Rz. 12

Systemsoftware unterliegen dem IAS 2.²⁵⁸ Im Folgenden werden die allgemeinen Ansatzkriterien IAS 2 und IAS 11 näher erläutert und untersucht.

3.3.2.2 Ansatzprüfung gemäß IAS 2

IAS 2 befasst sich mit den Vorschriften zur Bilanzierung von Vorräten.²⁵⁹ Damit werden Vermögenswerte beschrieben, die zum Verkauf im normalen Geschäftsgang gehalten werden (Fertigerzeugnisse), die sich in der Herstellung für einen Verkauf im normalen Geschäftsgang befinden (unfertige Erzeugnisse) oder bei der Herstellung verbraucht werden (Rohstoffe).²⁶⁰ Gemäß IAS 2.2 werden unfertige Erzeugnisse im Rahmen von Fertigungsaufträgen, Finanzinstrumenten und biologischen Vermögenswerten von der Anwendung ausgeschlossen. Handelt es sich bei den immateriellen Vermögenswerten, die von der Behandlung des IAS 38 ausgeschlossen werden hingegen um Fertigungsaufträge, werden diese nach IAS 11 bilanziert.²⁶¹

Das Hauptaugenmerk des IAS 2 liegt auf der Festlegung der Höhe der Anschaffungs- und Herstellungskosten, die für den Vermögenswert festzusetzen und fortzuschreiben sind. IAS 2 gibt keine gesonderten Ansatzkriterien vor, die für eine Aufnahme des Vermögenswerts erfüllt sein müssen. Damit muss für eine Ansatzprüfung auf das Rahmenkonzept des IFRS zurückgegriffen werden.²⁶² Da die genannten Kriterien im Rahmen der Prüfung der abstrakten Aktivierungsfähigkeit und Ansatzprüfung des IAS 38 bereits ausführlich erörtert wurden, wird auf die detaillierten Angaben in den Abschnitten 3.3.1 und 3.3.2.1 verwiesen.

3.3.2.3 Ansatzprüfung gemäß IAS 11

IAS 11 bezieht sich auf die Bilanzierung von Fertigungsaufträgen bei Auftragnehmern.²⁶³ IAS 11.3 definiert einen Fertigungsauftrag als Vertrag über die kundenspezifische Fertigung einzelner Gegenstände oder einer Anzahl von Gegenständen, die hinsichtlich Design, Technologie und Funktion oder ihrer endgültigen Verwendung aufeinander abgestimmt oder voneinander abhängig sind. IAS 11 legt Ansatzkriterien fest, wann Auftragserlöse und Auftragskosten aus einem periodenübergreifenden

²⁵⁸ Vgl. IAS 38.3(a)

²⁵⁹ Vgl. Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 221

²⁶⁰ Vgl. IAS 2.6

²⁶¹ Vgl. Fuchs, M. (2011), IAS 38, Rz. 12

²⁶² Vgl. Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 221

²⁶³ Vgl. Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 233

Fertigungsauftrag in der Erfolgsrechnung zu berücksichtigen sind.²⁶⁴ Diese werden nicht erst am Projektende erfasst, sondern gelangen bereits bei der Erbringung der Fertigungsleistung zum Ansatz. Der Leistungsfortschritt bzw. Fertigstellungsgrad ist damit die Basis der zum Bilanzstichtag erzielten Auftragserlöse und Auftragskosten.²⁶⁵

IAS 11.22 verlangt, dass eine Schätzung des Ergebnisses des Gesamtauftrages verlässlich möglich ist.²⁶⁶ Dies ist notwendig, um die Auftragserlöse und Auftragskosten genau erfassen zu können. Die Schätzung des Ergebnisses hängt u.a. von vertraglichen Regelungen und unternehmensinternen Voraussetzungen ab.²⁶⁷ Schwager, C. / Schween, C. sehen folgende Kriterien als notwendig an:²⁶⁸

Vertragliche Regelungen:

- Der Vertrag räumt jeder Vertragspartei durchsetzbare Rechte und Pflichten bezüglich der zu erbringenden Leistung ein;
- der Vertrag legt die zu erbringende Gegenleistung fest;
- der Vertrag legt die Art und Bedingungen der Erfüllung fest.

Unternehmensinterne Voraussetzungen:

- Das Unternehmen verfügt über ein wirksames Budgetierungs- und Berichtssystem;
- das Unternehmen überprüft in jeder Periode seine Schätzungen und passt diese ggf. an die geänderten Rahmenbedingungen an.

Weiter ist eine Klassifizierung der Vertragsart notwendig, da die jeweilige Vertragsart bestimmte Kriterien erfordert, um das Ergebnis des Fertigungsauftrages verlässlich schätzen zu können.²⁶⁹ Bei den Fertigungsaufträgen können zwei Vertragsarten – der Festpreisvertrag und der Kostenzuschlagsvertrag – bestimmt werden.²⁷⁰ Ein Festpreisvertrag ist gemäß IAS 11.3 ein Fertigungsauftrag, für den der Auftragnehmer einen festen Preis bzw. einen festgelegten Preis pro Outputeinheit vereinbart,

²⁶⁴ Vgl. Schwager, C. / Schween, C. (2011), IAS 11, Rz. 2

²⁶⁵ Vgl. IAS 11.22 und IAS 11.25

²⁶⁶ Vgl. Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 233

²⁶⁷ Vgl. IAS 11.29; Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 233

²⁶⁸ Vgl. Schwager, C. / Schween, C. (2011), IAS 11, Rz. 16

²⁶⁹ Vgl. Schwager, C. / Schween, C. (2011), IAS 11, Rz. 18

²⁷⁰ Vgl. Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 233

wobei diese an eine Preisgleitklausel gekoppelt sein können. Bei dem Kostenzuschlagsvertrag bekommt der Auftragsnehmer abrechenbare oder anderweitig festgelegte Kosten zuzüglich eines vereinbarten Prozentsatzes dieser Kosten oder ein festes Entgelt vergütet.²⁷¹ Für die verlässliche Schätzung des Ergebnisses eines Fertigungsauftrages sind folgende Kriterien kumulativ zu erfüllen:

Festpreisvertrag:

- Die gesamten Auftragserlöse können verlässlich ermittelt werden.
- Es ist wahrscheinlich, dass der wirtschaftliche Nutzen aus dem Vertrag dem Unternehmen zufließt.
- Die bis zur Auftragsfertigstellung noch anfallenden Kosten sowie der erreichte Fertigstellungsgrad können am Bilanzstichtag verlässlich bestimmt werden.
- Die dem Vertrag zurechenbaren Auftragskosten lassen sich eindeutig bestimmen und deren Höhe lässt sich verlässlich ermitteln.²⁷²

Kostenzuschlagsvertrag:

- Es ist wahrscheinlich, dass der wirtschaftliche Nutzen aus dem Vertrag dem Unternehmen zufließt.
- Die dem Vertrag zurechenbaren Auftragskosten lassen sich eindeutig bestimmen und deren Höhe lässt sich verlässlich ermitteln.²⁷³

Nachdem die allgemeingültigen Erfordernisse der Ansatzprüfungen gemäß IAS 38, IAS 11 und IAS 2 erläutert wurden, soll dies nun auf die bereits definierten, vorliegenden Softwareklassifikationen angewendet werden. Um eine eindeutige Prüfung der konkreten Aktivierungsfähigkeit von kurzfristig und langfristig im Unternehmen befindlicher Software zu gewährleisten, wird auf Einteilung von Software nach ihrer Verwendungsart gemäß Kapitel 2.2.3 zurückgegriffen.

Entgeltlicher Erwerb von Software

Wird Software entgeltlich erworben, unterliegt sie der Prüfung der konkreten Aktivierungsfähigkeit nach IAS 38.²⁷⁴ Damit Software in den Anwendungsbereich des IAS 38 fällt, muss sie die Definition des immateriellen Vermögenswerts erfüllen.

²⁷¹ Vgl. Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 233

²⁷² Vgl. IAS 11.23

²⁷³ Vgl. Schwager, C. / Schween, C. (2011), IAS 11, Rz. 19

²⁷⁴ Vgl. Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 185

Wie im Kapitel 2.3.1.2 ausgeführt, ist Software als ein immaterieller Vermögenswert einzuschätzen, da die Komponente des Datenträgers einen marginalen Wert im Gegensatz zur schöpferischen Leistung des Softwareprogramms bildet. Sie gilt als aus einem vergangenen Ereignis entsprungen, da das Projekt erfolgreich abgeschlossen wurde oder die Nutzungsrechte auf das Unternehmen übergegangen sind. Entgeltlich erworbene Software kann als identifizierbar angesehen werden, da der Entwicklungsprozess einen separierbaren Vermögenswert hervorgebracht hat. Da die Entscheidungsmacht über die Bestimmung der Software im Sinne der Eigennutzung dem Unternehmen obliegt, kann ihm die Verfügungsmacht über die Software zugebilligt werden.

Ein wahrscheinlicher wirtschaftlicher Nutzenzufluss besteht in der erlössteigenden Wirkung im eigenen Betrieb, da das Programm eine wirtschaftliche Nutzensteigerung hervorbringt. Da die Entwicklung von entgeltlich erworbener Software naturgemäß in der Vergangenheit liegt, kann der Vergangenheitsbezug als Ansatzkriterium bejaht werden. Die verlässliche Bewertbarkeit lässt sich durch den gezahlten Kaufpreis eindeutig belegen. Damit erfüllt entgeltlich erworbene Software alle Kriterien der konkreten Bilanzierungsfähigkeit nach IAS 38.

Selbsterstellung von Software zu Eigennutzung

Wird Software in einem Unternehmen zur Eigennutzung hervorgebracht, muss ebenfalls IAS 38 angewendet werden. Wie bereits im Rahmen der entgeltlich erworbenen Software ausgeführt wurde, liegt ein Vermögenswert gemäß IAS 38 vor. Auch bei der Herstellung von Software zur Eigennutzung besteht der wahrscheinliche wirtschaftliche Nutzenzufluss in der gewinnbringenden Nutzung im eigenen Betrieb. Die verlässliche Bewertbarkeit lässt sich durch eine unternehmensinterne Kostenrechnung belegen, die Anschaffungs- und Herstellungskosten dem Projekt eindeutig zurechnet.²⁷⁵

Bei selbsterstellten Softwareprogrammen kommen die zusätzlichen Anforderungen des IAS 38.52 zum Tragen, die ihre Entstehung in die Forschungs- und Entwicklungsphase unterteilen. Eine Differenzierung der zeitlichen Abgrenzung kann bspw. wie folgt belegt werden:

²⁷⁵ Vgl. IAS F.55; Tafelmeier, R. (2009), S. 103

Tabelle 4: Beispiele für Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten nach den IFRS

Forschungsaktivitäten bezüglich Software	Entwicklungsaktivitäten bezüglich Software
Grundlagenforschung zu Software	Entwurf, die Konstruktion und das Testen von Prototypen
Festlegung des Anwendungsbereichs der Software	Produktion der Software und Softwaremodule
Festlegung von Struktur, Programmumfang und detailliertem Programmablaufplan	Test der Software im internen Betrieb / auf Basis des detaillierten Programmablaufplans

Quelle: Hoffmann, D. W. (2008), S. 415 ff; Helmke, H. / Höppner, F. / Isernhagen, R. (2007), S. 4 – 11

Können die Anforderungen an die Entwicklungsphase nicht zweifelsfrei erfüllt werden, werden die Kosten der Forschungsphase zugeordnet und fließen als Aufwand in die GuV ein.²⁷⁶ Für eine Klassifizierung zu Entwicklungsphase müssen zusätzliche Kriterien durch die Anwendung des IAS 38.57 kumulativ erfüllt werden. Gemäß IAS 38.57 sind die Entwicklungsausgaben dann zu aktivieren, wenn die zur Fertigstellung der Software erforderliche technische Umsetzbarkeit gegeben ist. Dazu können bspw. Machbarkeitsstudien, Programmdesigns oder eine schon existierender Prototypen vorgelegt werden.²⁷⁷ Das zweite Kriterium, die Fertigstellungs- und Nutzungsabsicht, ist durch die Fortsetzung des Softwareprojektes über den Bilanzstichtag hinaus als erfüllt anzusehen. Das Unternehmen muss weiterhin die Fähigkeit besitzen, den Vermögenswert selbst zu nutzen, was nach der Herstellung einer Software zur Eigennutzung als naturgemäß gegeben betrachtet werden kann. Als vierte Anforderung ist der Nachweis, inwiefern die Software einen voraussichtlichen künftigen Nutzen erzielen wird, essentiell. In der Annahme, dass der Einsatz der Software eine erlössteigernde Wirkung erbringen wird und ein Absatzmarkt dafür vorliegt, ist dies zu bejahen. Ein weiteres Kriterium gemäß IAS 38.57 ist die Verfügbarkeit des Unternehmens über finanzielle und technische Ressourcen, um den Vermögenswert selbst nutzen oder verkaufen zu können. Um die Ressourcenverfügbarkeit nachzuweisen, ist bspw. eine Projektplanung möglich, die den Ablauf des Softwareprojekts

²⁷⁶ Vgl. Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 185

²⁷⁷ Vgl. Epstein, B. J. / Ballwieser, W. (2006), IAS 38, Rz. 46

definiert und notwendige Ressourcen quantifiziert.²⁷⁸ Zuletzt wird gefordert, dass das Unternehmen die Ausgaben verlässlich ermitteln kann. Besitzt das Unternehmen ein exaktes Kostenrechnungssystem, das die Kosten im Betrieb auf Kostenstellen und verursachungsgerecht abbildet, kann dieses Kriterium als erfüllt angesehen werden. Kann sämtlichen Aktivierungskriterien Genüge getan werden, besteht bei selbsterstellter Software zur Eigennutzung eine Aktivierungspflicht für alle den Entwicklungsausgaben korrespondierenden Beträgen.

Selbsterstellung von Software mit und ohne externen Auftrag zur Fremdnutzung

Wie die Ausführungen des Kapitels 2.3.2.2 gezeigt haben, muss bezüglich der Bilanzierung bei Standard- und Systemsoftware zwischen dem Quellprogramm und dem Trägermedium unterschieden werden. Da das Quellprogramm zwar auf eine zukünftige Vermarktung ausgerichtet, aber langfristig dem Unternehmen zuzurechnen ist, sind die Kosten der Entwicklung gemäß IAS 38 zu behandeln. Im Rahmen der entgeltlich erworbenen Software wurden bereits ausführliche Untersuchungen bezüglich der Erfüllung der Definitionskriterien eines Vermögenswertes sowie der Anforderungen an einen Abschlussposten gemacht, auf die an dieser Stelle verwiesen werden kann. Können auch die zusätzlichen Aktivierungserfordernisse des IAS 38.57 begründbar bestätigt werden, sind die Aufwendungen der Entwicklungsphase aktivierungspflichtig.

Die Trägermedien sind gemäß IAS 2 zu bilanzieren. IAS 11 findet an dieser Stelle keine Anwendung, da es sich nicht um einen kundenspezifischen Fertigungsauftrag handelt.²⁷⁹ Da IAS 2 keine gesonderten Ansatzkriterien vorgibt, die für eine Aufnahme des Vermögenswertes erfüllt sein müssen, muss für eine Ansatzprüfung auf das Rahmenkonzept der IFRS zurückgegriffen werden. Diese kann gemäß Kapitel 3.3.1 als erfüllt angesehen werden.

Die Individualsoftware wird auf Basis eines Auftrages gemäß IAS 11 entwickelt. Der wirtschaftliche Nutzen ist durch die Übergabe des fertigen Softwareprogrammes gegen eine Leistung im Sinne der Bezahlung an den Auftragnehmer erfüllt. Da das Programm speziell auf den Wunsch des Kunden hergestellt wurde, kann davon

²⁷⁸ IAS 38.57

²⁷⁹ Vgl. Fuchs, M. (2011), IAS 38, Rz. 12

ausgegangen werden, dass die Wahrscheinlichkeit des Nutzenzuflusses durch den Verkauf eintritt. Die Anschaffungs- und Herstellungskosten können durch eine eindeutige Kostenzurechnung dem Projekt zugeteilt werden. Kann das Ergebnis des Gesamtauftrages (IAS 11.22.) unter Berücksichtigung von vertraglichen Regelungen und unternehmensinternen Voraussetzungen verlässlich geschätzt werden, gilt die konkrete Aktivierungsfähigkeit als erfüllt.²⁸⁰ Die folgende Tabelle soll die konkreten Tatbestände der Bilanzierungsfähigkeit für Software nach den IFRS zusammenfassen:

Tabelle 5: Konkrete Aktivierungsfähigkeit selbsterstellter Software nach den IFRS

Verwendung	Bilanzierung
Eigennutzung	Aktivierungspflicht bei Erfüllung des IAS 38.75 Aktivierungsverbot bei Nichterfüllung des IAS 38.75
Fremdnutzung mit externem Auftrag: Individualsoftware	Aktivierungspflicht gemäß IAS 11
Fremdnutzung ohne externen Auftrag: Standard- und Systemsoftware Quellprogramm Trägermedium	Aktivierungspflicht für das Quellprogramm gemäß IAS 38 Aktivierungspflicht für das Trägermedium gemäß IAS 2

Quelle: In Anlehnung an Pirker, S. (1997), S. 72

3.4 Vergleich

Das dritte Kapitel der vorliegenden Arbeit thematisierte die Prüfung der Ansatzfähigkeit von Software. Ein Hauptkriterium ist in allen drei Rechnungslegungssystemen die Erfüllung der Eigenschaften eines immateriellen Vermögensgegenstandes bzw. -wertes.²⁸¹ Die Grundlagen dazu wurden im zweiten Kapitel erarbeitet. Wie herausgearbeitet wurde, gibt weder das UGB noch das HGB eine explizite und abschließende Definition eines immateriellen Vermögensgegenstandes vor. Eine Aussage ergibt sich nur auf dem Wege der negativen Abgrenzung zu materiellen und finanziellen

²⁸⁰ Vgl. Schwager, C. / Schween, C. (2011), IAS 11, Rz. 14; Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 233

²⁸¹ Vgl. Baetge, J. / Kirsch, H.-J. / Thiele, S. (2012), S. 157

Vermögensgegenständen.²⁸² Im Gegensatz dazu wird der Terminus des immateriellen Vermögenswerts im Bereich der IFRS konkret nach IAS 38 definiert.²⁸³ Grundsätzlich kann darauf aufbauend davon ausgegangen werden, dass Software in allen Rechnungslegungssystemen das Vorliegen eines immateriellen Vermögensgegenstandes /-wertes bestätigt.²⁸⁴

Während die abstrakten Ansatzkriterien nach IAS 38 sowie im Framework konkret und ausführlich angegeben werden und danach zu prüfen sind, leiten sie sich im UGB und HGB aus den Grundsätzen der ordnungsgemäßen Buchführung ab. Die Interpretation der Ansatzkriterien hat im UGB und HGB nach der vorherrschenden Meinung in der Literatur zu erfolgen.²⁸⁵ In beiden Rechnungslegungssystemen müssen die selbstständige Verwertbarkeit und selbstständige Bewertbarkeit als Hauptkriterien des Vermögensgegenstandsbegriffes vorliegen. Weiterhin muss das Bestehen eines wirtschaftlichen Eigentums an dem Vermögensgegenstand bewiesen werden.²⁸⁶ Die Aktivierungspflicht nach den IFRS wird durch die Identifizierbarkeit, der Verfügungsmacht und des künftigen wirtschaftlichen Nutzens bestimmt.²⁸⁷ Zusätzlich sind die Aktivierungskriterien nach Wahrscheinlichkeit des Nutzenzuflusses und der zuverlässigen Schätzbarkeit der Anschaffungs- und Herstellungskosten zu erfüllen. Derartige Erfordernisse sind in UGB und HGB nicht bekannt. Obwohl die Ausführungen nach den IFRS durch die zusätzlichen Aktivierungsvoraussetzungen detaillierter erscheinen, ergeben sich, wie in der Untersuchung ersichtlich war, im Vergleich des UGB und HGB zu den IFRS letztendlich keine Unterschiede im Ansatz von Software. Die ist z.T. der Tatsache geschuldet, dass besonders die zusätzlichen Ansatzkriterien erhebliche Ermessensspielräume begründen können.

Werden die Ansatzkriterien erfüllt, sehen UGB, HGB und die IFRS eine Ansatzpflicht für entgeltlich erworbene Software vor.²⁸⁸ Für selbsterstellte Software im Anlagevermögen (bspw. zur Eigennutzung bestimmte Software oder durch einen externen Auftrag erstellte Quellprogramme von Standard- und Systemsoftware) gilt im

²⁸² Vgl. Dawo, S. (2003), S. 5; Arbeitskreis Immaterielle Werte im Rechnungswesen der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V. (2001), S. 990

²⁸³ Vgl. IAS 38.8 – 38.17

²⁸⁴ Vgl. IAS 38.4; Baetge, J. / Fey, D. / Weber, C. P. (1995), S. 585

²⁸⁵ Vgl. Fellinger, M. / Urnik, S. / Urtz, C. (2012), § 201 UGB, Rz. 15; Baetge, J. / Kirsch, H.-J. / Thiele, S. (2012), S. 158

²⁸⁶ Vgl. Fraberger, F. / Petritz, M. (2010), § 197 UGB, Rz. 16; Lorenz, K. (2002), S. 44 ff.

²⁸⁷ Vgl. IAS 38.8 – IAS 38.17; IAS 38.13; IAS 38.17

²⁸⁸ Vgl. IAS 38.8 – IAS 38.17; Pirker, S. (1997), S. 52

österreichischen Unternehmensrecht ein Aktivierungsverbot gemäß § 197 Abs. 2 UGB.²⁸⁹ Im HGB und nach den IFRS wird im Gegensatz dazu differenziert, ob sich die Softwareprogramme des Anlagevermögens bzw. die kurzfristig im Unternehmen befindlichen Softwareprogramme in der Forschungs- und Entwicklungsphase befinden. Diese Teilung zieht dann in weiterer Folge Konsequenzen in der Bewertung nach sich. Im HGB gilt nach der grundlegenden Bilanzrechtsreform durch das BilMoG gemäß § 248 Abs. 2 Satz 1 und § 255 Abs. 2a Satz 1 HGB ein Ansatzwahlrecht für Entwicklungsausgaben im Rahmen selbst geschaffener Software im Anlagevermögen. Demnach können die Aufwendungen der Entwicklungsphase von zur Eigennutzung konzipierten Software bzw. zur Fremdnutzung ohne externen Auftrag erstellten Quellprogramme von Standard- und Systemsoftware einer Bewertung mit den Herstellungskosten unterliegen, wenn diese eindeutig von der Forschungsphase abgegrenzt werden können.²⁹⁰ Befindet sich die Software jedoch noch in der Forschungsphase, kommt das Aktivierungsverbot gemäß § 255 Abs. 2a HGB zum Tragen. Auch nach den IFRS ist bei der Selbsterstellung von Software eine klare Trennung von Forschungs- und der Entwicklungsphase als ergänzendes Aktivierungskriterium notwendig.²⁹¹ IAS 38 legt eine Aktivierungspflicht für Entwicklungskosten selbst geschaffener Software fest, wenn die speziellen Ansatzkriterien des IAS 38.57 kumulativ erfüllt werden. Ein zu IAS 38.57 vergleichbarer Kriterienkatalog, der auf die "hohe Wahrscheinlichkeit" der Entstehung eines selbst geschaffenen immateriellen Vermögenswertes abstellt, existiert nach HGB aber nicht.

Die Tatsache, dass nach den IFRS die Aktivierung von Aufwendungen nicht zugelassen ist, wenn keine eindeutige Trennung zwischen Forschungs- und Entwicklungsphase möglich ist, entspricht der Sichtweise im HGB, die ein explizites Ansatzverbot ausspricht, sollte eine Einteilung in Forschung und Entwicklung nicht möglich sein (bspw. aufgrund alternierender Prozesse oder anderer Umstände).²⁹² Beachtung finden müssen die Spielräume, die sich durch die subjektive Abgrenzung zwischen Forschungs- und Entwicklungsphase sowohl im HGB als auch die IFRS ergeben.²⁹³ Die-

²⁸⁹ Vgl. § 197 Abs. 2 UGB

²⁹⁰ Vgl. § 255 Abs. 2 Satz 4 HGB; IAS 38.52

²⁹¹ Vgl. IAS 38.52

²⁹² Vgl. Ellmann, D. / Küting, K. / Pfirmann, A. (2008), S. 690; IAS 38.53 f.

²⁹³ Vgl. Dr. Röver & Partner (2007), S. 121

se werden im UGB durch das generelle Verbot des Ansatzes selbsterstellter Software vermieden.

Um die Trennung der Forschungs- und Entwicklungsphase eindeutig zu ermöglichen und die obligatorische Bestimmung des Aktivierungsbeginns zu dokumentieren, ist es essentiell, eine effektive, koordinierende und informationsversorgende Schnittstelle im Unternehmen aufzubauen, um die entsprechenden Aufwendungen der passenden Funktionsbereiche zuzuordnen.²⁹⁴ Dies ist für Unternehmen, die nach HGB bzw. den IFRS bilanzieren unabdingbar, da ein Nachweis bestimmter Voraussetzungen für einen Ansatz erforderlich ist.

Wird die Software im Auftrag eines Dritten erstellt und die Software inklusive dem Quellcode übergeben, wie es bspw. bei Individualsoftware der Fall ist, wird die Software in UGB und HGB dem Umlaufvermögen zugerechnet.²⁹⁵ Auch Trägermedien von Standard- und Systemsoftware werden als Umlaufvermögen klassifiziert. Entstehen in diesem Zusammenhang Aufwendungen, sind diese gemäß § 196 Abs. 1 UGB und § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB aktivierungspflichtig. In den IFRS sind Trägermedien als kurzfristig dem Unternehmen zuzurechnender, immaterieller Vermögenswert gemäß IAS 2 zu bilanzieren, wenn die abstrakte und konkrete Aktivierungsfähigkeit bewiesen wurde. Da die Individualsoftware auf die spezifischen Kundenwünsche zugeschnitten wird, ist sie gemäß IAS 11 als Fertigungsauftrag zu klassifizieren und aktivierungsfähig.

²⁹⁴ Vgl. Buchtela, G. / Pichler, R. / Schwingenschlögl, T. (2010), S. 57; Wulf, I. (2008), S. 80

²⁹⁵ Vgl. Pirker, S. (1997), S. 72

4 Erstbewertung von Software

4.1 UGB

4.1.1 Grundlegendes zur Erstbewertung

Die Erstbewertung legt die Höhe des Betrages eines Vermögensgegenstandes fest, mit dem er in der Bilanz angesetzt werden kann. Die allgemeinen Grundsätze der Bewertung müssen gemäß § 201 Abs. 1 UGB den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung entsprechen.²⁹⁶ Bewertungsmethoden umfassen dabei jene Verfahren, welche die Wertansätze bei Vermögensgegenständen quantifizieren. In den Vorschriften der § 202 – 211 UGB werden die Bewertungsmethoden für die Arten der Vermögensgegenstände konkretisiert. § 203 Abs. 1 UGB regelt dabei die Erstbewertung von Anlagevermögen, während § 206 Abs. 1 UGB das Umlaufvermögen abdeckt. Die Zugangsbewertung eines Vermögensgegenstandes erfolgt grundsätzlich zu den Anschaffungs- und Herstellungskosten.²⁹⁷

Im Folgenden wird getrennt auf die Erstbewertung bei den für die Software im Rahmen des entgeltlichen Erwerbs relevanten Formen des Kaufs und Tauschs sowie der Selbsterstellung eingegangen und analog die Begriffe Anschaffungs- und Herstellungskosten betrachtet.

4.1.2 Entgeltlicher Erwerb von Software

Entgeltlicher Erwerb von Software durch Kauf

Wird die Software entgeltlich erworben, ist sie mit ihren Anschaffungskosten gemäß § 203 Abs. 1 UGB zu aktivieren. Die Anschaffungskosten werden als Beträge definiert, die beim Erwerb eines Vermögensgegenstandes oder der Herstellung seines betriebsbereiten Zustandes²⁹⁸ anfallen und bilden sich aus folgenden Bestandteilen:

²⁹⁶ Weitere Informationen bspw. Urnik, S. / Urtz, C. (2012), § 203 UGB, Rz. 6

²⁹⁷ Vgl. Urnik, S. / Urtz, C. (2012), § 203 UGB, Rz. 4

²⁹⁸ Vgl. § 203 Abs. 2 UGB; Fattinger, S. (2005), S. 5

Abbildung 4: Ermittlung der Anschaffungskosten gemäß § 203 Abs. 1 UGB

$$\begin{array}{l} \text{Kauf-/Anschaffungspreis} \\ + \text{Anschaffungsnebenkosten} \\ + \text{nachträgliche Anschaffungskosten} \\ - \text{Anschaffungspreisminderungen} \\ = \text{Anschaffungskosten} \end{array}$$

Quelle: Urnik, S. / Urtz, C. (2012), § 203 UGB, Rz. 22

Die Basis bildet der in dem Kaufvertrag oder in der Rechnung genannte Anschaffungspreis der Software, der regelmäßig auch den größten Bestandteil der Anschaffungskosten bildet. Der Anschaffungspreis definiert den geschuldeten Betrag, der sich durch den Übergang des Vermögensgegenstandes auf den Vertragspartner ergibt.²⁹⁹ Insofern der Erwerber vorsteuerberechtigt ist, muss der Anschaffungspreis grundsätzlich netto angesetzt werden. Wird der Kaufpreis in einer Fremdwährung übermittelt, muss sich der in Euro umzurechnende Kaufpreis nach dem zum Erwerbszeitpunkt geltenden Wechselkurs richten.³⁰⁰

Anschaffungsnebenkosten stehen mit dem Anschaffungsvorgang in direkter Beziehung, da sie entweder aus dem Erwerb oder durch Versetzung des Vermögensgegenstandes in einen betriebsbereiten Zustand hervorgehen.³⁰¹ Die Anschaffungsnebenkosten können also entweder schon vor der Anschaffung der Software oder erst während des Anschaffungsvorganges entstehen. In der Phase des Erwerbs fallen bspw. Verpackung, Zölle, Ausgaben für Reisen zum Zwecke des Vertragsabschlusses, Vermittlungsprovisionen, Anwalts-/ Notarhonorare, Maklergebühren und Gerichtskosten an.³⁰² Aufwendungen, die ggf. für die Analyse der Geschäftsprozesse vor der Einführung einer Software auftreten (Planungskosten), sind ebenfalls als Anschaffungsnebenkosten anzusehen, soweit sie in direktem Zusammenhang zum anzuschaffenden Softwaresystem stehen.³⁰³ Die Herstellung des betriebsbereiten Zustandes kann u.a. mit Ausgaben für Probeläufe einhergehen. Demnach sind die Aufwendungen nicht nur bis zum Erwerb der Software einzubeziehen, sondern

²⁹⁹ Vgl. Janschek, O. / Jung, M. (2010), § 203 UGB, Rz. 34

³⁰⁰ Vgl. Urnik, S. / Urtz, C. (2012), § 203 UGB, Rz. 32

³⁰¹ Vgl. § 203 Abs. 2 UGB

³⁰² Vgl. Urnik, S. / Urtz, C. (2012), § 203 UGB, Rz. 13, 14, 15

³⁰³ Vgl. Kuhner, C. (2013), Rz. 323

erstrecken sich bis zum Zeitpunkt ihrer vollen Nutzungs- und Einsatzfähigkeit.³⁰⁴ Die Betriebsbereitschaft bei Systemsoftware sollte im Hinblick auf ihre Merkmale bereits im Erwerbszeitpunkt gegeben sein. Bei Standardsoftware und Individualsoftware garantiert erst die Herstellung der unternehmerischen Leistungsanforderungen die Betriebsbereitschaft.³⁰⁵ In der Phase der Versetzung in den betriebsbereiten Zustand fallen bspw. Aufwendungen durch Montage und Umrüstungsmaßnahmen an.³⁰⁶ Damit sind auch Implementierungskosten als Anschaffungsnebenkosten zu klassifizieren. In diese Kategorie fallen zudem Aufwendungen für Anpassung an die Struktur des Unternehmens und die Organisationsabläufe, Modifikationen, Programmserweiterung und Programmänderung. Zusätzlich können bspw. Programm- und Systemtests, Einrichtung von Schnittstellen und Kosten für Installation genannt werden.³⁰⁷ Die Kosten für Änderungen oder Erweiterungen am Softwareprogramm sind allerdings nur als Anschaffungsnebenkosten zu werten, wenn sie in einem solchen Umfang vorgenommen werden, dass die Leistungen des Softwareanbieters die Software über den ursprünglichen Zustand wesentlich verbessern oder erweitern und der Softwarehersteller das Risiko einer erfolgreichen Realisierung der Maßnahme trägt.³⁰⁸ Aus einer unerheblichen Veränderung resultieren hingegen lediglich Wartungskosten, die als nicht aktivierungsfähiger Erhaltungsaufwand erfasst werden.³⁰⁹

Bei der Ermittlung der Anschaffungsnebenkosten sind nur jene Ausgaben zu berücksichtigen, die der Software direkt zurechenbar sind.³¹⁰ Folglich können nur eindeutig softwarebezogene Aufwendungen aktiviert werden. Aufwendungen, die dem Anschaffungsvorgang nicht unmittelbar zugehören, unterliegen einem Aktivierungsverbot. Nicht zu den Anschaffungsnebenkosten zählen so bspw. Reparaturaufwendungen oder Einschulungskosten des Personals.³¹¹ Finanzierungskosten und Fremdkapitalzinsen sind prinzipiell von den Anschaffungskosten auszuschließen, es sei denn, sie betreffen Kredite zur Vorfinanzierung von Software mit längerer Erschaffungszeit und stehen mit der Anschaffung in enger Beziehung.³¹²

³⁰⁴ Vgl. Urnik, S. / Urtz, C. (2012), § 203 UGB, Rz. 49

³⁰⁵ Vgl. Lehner, F. / Pernsteiner, H. (1991), S. 161

³⁰⁶ Vgl. Egger, A. / Samer, H. / Bertl, R. (2013), S. 57f

³⁰⁷ Vgl. Suermann, J.-C. (2006), S. 63

³⁰⁸ Vgl. Kuhner, C. (2013), Rz. 317

³⁰⁹ Vgl. PricewaterhouseCoopers (2013), S. 9

³¹⁰ Vgl. Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 94

³¹¹ Vgl. Bertl, R. / Deutsch-Goldoni, E. / Hirschler, K. (2011), S. 321

³¹² Vgl. Frick, W. (2007), S. 75

Für einen Vermögensgegenstand, der bereits erworben wurde, können nachträgliche Anschaffungskosten anfallen. Sie entstehen bspw. „(1) bei der Ergänzung, Erweiterung oder Verbesserung eines bereits vorhandenen und aktivierten Vermögensgegenstandes durch Fremdleistungen und (2) durch Veränderungen ursprünglicher Anschaffungspreise.“³¹³ Wird die Software vom Hersteller durch nachträgliche Module erweitert, können die Kosten dafür als nachträgliche Anschaffungskosten einbezogen werden.³¹⁴ Eine Erhöhung des Kaufpreises kann bspw. durch Prozessstreitigkeiten und situationsbedingte Preisentwicklungen entstehen.³¹⁵ Kosten wie bspw. Instandhaltungs- und Reparaturausgaben sind von den nachträglichen Anschaffungskosten abzugrenzen, da sie sich auf den bereits vorhandenen Vermögensgegenstand beziehen.³¹⁶

In den Anschaffungskosten dürfen lediglich tatsächlich aufgewendete Beträge Beachtung finden, um die Erfolgsneutralität von Anschaffungsvorgängen zu gewährleisten.³¹⁷ Anschaffungspreisminderungen wie Rabatte, Boni und Skonti sind deshalb von den Anschaffungskosten abzuziehen, sofern sie direkt für den Erwerb oder die Herstellung des betriebsbereiten Zustandes des Vermögensgegenstandes angefallen sind.³¹⁸ Die Konsequenz der Möglichkeit, dass der Erwerber den angebotenen Skonto nicht in Anspruch nimmt, ist strittig. Die Meinung in der Literatur äußert sich daraufhin einerseits, dass Skonto als Finanzierungskomponente anzusehen und daher in jedem Fall als Anschaffungsminderung einzustufen ist.³¹⁹ Andererseits stellt bspw. Kahle, H. klar, dass eine Kürzung der Anschaffungskosten nur in Frage kommt, wenn der Skonto wirklich genutzt wird.³²⁰

Entgeltlicher Erwerb von Software durch Tausch

Wird eine Software im Rahmen eines Tausches übertragen, wird dies dem entgeltlichen Erwerb gleichgestellt.³²¹ Die Ermittlung der Anschaffungskosten kann durch drei

³¹³ Ballwieser, W. (2010), § 255 HGB, Rz. 16; vgl. auch Frick, W. (2007), S. 74; Buchtela, G. / Pichler, R. / Schwingenschlögl, T. (2010), S. 42

³¹⁴ Vgl. Kuhner, C. (2013), Rz. 321

³¹⁵ Vgl. Urnik, S. / Urtz, C. (2012), § 203 UGB, Rz. 33

³¹⁶ Vgl. Pirker, S. (1997), S. 78 f.

³¹⁷ Vgl. Janschek, O. / Jung, M. (2010), § 203 UGB, Rz. 14

³¹⁸ Vgl. Frick, W. (2007), S. 74

³¹⁹ Vgl. bspw. Altenburger, A. (1993), S. 101 f.

³²⁰ Vgl. Kahle, H. (2002), § 255 HGB, Rz. 124 f.; Ballwieser, W. (2010), § 255 HGB, Rz. 21 ff.

³²¹ Vgl. Pirker, S. (1997), S. 62

Methoden erfolgen.³²² Zum einen kann der erworbene Vermögensgegenstand mit dem Buchwert des übertragenen Vermögensgegenstandes angesetzt werden. Weiterhin ist ein gewinnrealisierender Ansatz zu den Anschaffungskosten des übertragenen Vermögensgegenstandes möglich. Alternativ dazu besteht die Möglichkeit, den Buchwert fortzuführen, der um die Ertragssteuern korrigiert wird.³²³ Die Literatur ist bezüglich der Anwendung der Methoden durch Uneinigkeit geprägt. Nach herrschender Meinung wird von einem Wahlrecht in der Ausübung der Methoden gesprochen. Andererseits sehen bspw. Janschek, O. / Jung, M. die Gewinnrealisierung als die einzig zulässige Methode an.³²⁴

4.1.3 Selbsterstellung von Software

Da § 197 Abs. 2 UGB die Aktivierung für nicht entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens verbietet, ist auch eine Bewertung von Software im Anlagevermögen, wie bspw. Software zur Eigennutzung und Quellprogramme von Standard- und Systemsoftware mit den Herstellungskosten nicht vorgesehen. Alle dem Projekt im Rahmen der Herstellung der Software zugerechneten Kosten werden als Aufwand erfasst.³²⁵ Im Umlaufvermögen ist die selbsterstellte Software, wie bspw. Trägermedien von Standard- und Systemsoftware sowie Individualsoftware, mit den Herstellungskosten zu aktivieren.³²⁶

Herstellungskosten sind gemäß § 203 Abs. 3 UGB die Aufwendungen, die für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes, seine Erweiterung oder „über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserungen“ anfallen. Instandhaltungsaufwendungen wie z.B. Reparaturaufwendungen oder Wartungsarbeiten dürfen nicht als Herstellungskosten aktiviert werden, sondern sind aufwandswirksam zu berücksichtigen.³²⁷ Generell werden Kosten unterschieden, die als Pflichtbestandteile einbezogen werden müssen, Kosten, die in die Herstellungskosten einbezogen werden dürfen (Wahlrecht) und Kosten, deren Ansatz verboten ist.³²⁸ Die Pflichtbestandteile bilden dann die Wertuntergrenze der Herstellungskosten.

³²² Vgl. Urnik, S. / Urtz, C. (2012), § 203 UGB, Rz. 34

³²³ Vgl. Urnik, S. / Urtz, C. (2012), § 203 UGB, Rz. 34

³²⁴ Vgl. Janschek, O. / Jung, M. (2010), § 203 UGB, Rz. 47

³²⁵ Vgl. Pirker, S. (1997), S. 66

³²⁶ Vgl. Pirker, S. (1997), S. 66

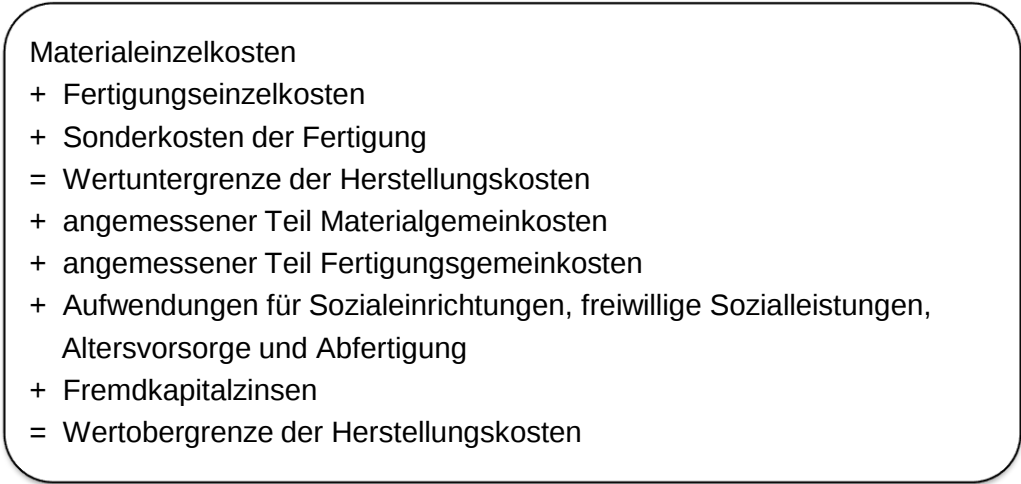
³²⁷ Vgl. Bertl, R. / Deutsch, E. / Hirschler, K. (2011), S. 191; Brahm, M. / Pargmann, H. (2003), S. 147

³²⁸ Vgl. Urnik, S. / Urtz, C. (2012), § 203 UGB, Rz. 82

Die Wertobergrenze der Herstellungskosten wird durch den Betrag aus Pflicht- und Wahlbestandteilen definiert.³²⁹

Nach UGB sind in die Herstellungskosten verpflichtend alle Einzelkosten (Fertigungsmaterial, Fertigungslöhne) und Sonderkosten der Fertigung (bspw. Zölle, Fracht, Produktlizenzen) einzubeziehen.³³⁰ Für angemessene Teile der Material- und Fertigungsgemeinkosten sowie anteilige Aufwendungen für Sozialeinrichtungen des Betriebes, freiwillige Sozialleistungen und Altersversorgung sowie Abfertigung besteht ein Wahlrecht.³³¹ Die Wertobergrenze bilden also die Gemeinkosten. Die Wertuntergrenze wird durch die Einzelkosten bestimmt.³³² Die Höhe der Herstellungskosten ermittelt sich unter Beachtung aller Wahlrechte zusammenfassend wie folgt:

Abbildung 5: Ermittlung der Herstellungskosten gemäß § 203 Abs. 3 UGB



Materialeinzelkosten
+ Fertigungseinzelkosten
+ Sonderkosten der Fertigung
= Wertuntergrenze der Herstellungskosten
+ angemessener Teil Materialgemeinkosten
+ angemessener Teil Fertigungsgemeinkosten
+ Aufwendungen für Sozialeinrichtungen, freiwillige Sozialleistungen, Altersvorsorge und Abfertigung
+ Fremdkapitalzinsen
= Wertobergrenze der Herstellungskosten

Quelle: Urnik, S. / Urtz, C. (2012), § 203 UGB, Rz. 82

Die Hauptbestandteile der Materialeinzelkosten bilden die Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe.³³³ Verpackungsmittel fließen nur in die Materialeinzelkosten ein, wenn sie der Software direkt zugerechnet werden können. Die Fertigungseinzelkosten ergeben sich bspw. aus den Gehältern der Entwickler, Lohnbuchhalter und Techniker.³³⁴

³²⁹ Vgl. Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 99

³³⁰ Vgl. Egger, A. / Samer, H. / Bertl, R. (2013), S. 59 f.

³³¹ Vgl. Urnik, S. / Urtz, C. (2012), § 203 UGB, Rz. 82

³³² Vgl. Urnik, S. / Urtz, C. (2012), § 203 UGB, Rz. 83

³³³ Vgl. Urnik, S. / Urtz, C. (2012), § 203 UGB, Rz. 84

³³⁴ Vgl. Frick, W. (2007), S. 81

Sonderkosten der Fertigung fallen bspw. für Aufwendungen von Entwürfen, Modellen und für Spezialwerkzeuge an.³³⁵

Zu den Materialgemeinkosten gehören Kosten, die durch die Beschaffung und Lagerung von Gütern entstehen (bspw. Kosten der Einkaufsabteilung). In den Fertigungsgemeinkosten werden alle Gemeinkosten verrechnet, die dem Fertigungsbereich zuzuordnen sind. Dabei werden direkt oder indirekt mit der Fertigung verbundene Kosten wie Energie, sonstige in Verbindung stehende Dienstleistungen oder Kosten für Arbeitsvorbereitung und Qualitätssicherung berücksichtigt.³³⁶ Wird durch die Fertigung der Software ein Werteverzehr veranlasst, kann dieser ebenfalls in die Berechnung der Herstellungskosten einbezogen werden.

Gemäß § 203 Abs. 3 Satz 4 UGB können Aufwendungen für Sozialeinrichtungen, Sozialleistungen, Abfertigung und Altersvorsorge in die Herstellungskosten einfließen. Die ist unabhängig davon, ob sie der Herstellung der Software direkt zugeordnet werden können. Entfallen die Sozialaufwendungen auf die Bereiche der Fertigung, können bspw. Werksküchen, Sportanlagen, Kosten von Betriebsfeiern, Jubiläumsgeschenke und Beiträge betrieblicher Vorsorgekassen aktiviert werden.³³⁷ Wurde für die Herstellung der Software Fremdkapital aufgenommen, kann es in die Herstellungskosten einfließen, soweit es nachweislich und exklusiv für die Finanzierung im Zeitraum der Herstellung genutzt wurde.³³⁸

§ 203 Abs. 3 UGB enthält weiterhin Aktivierungsverbote. Bezüglich angefallener Vertriebskosten (bspw. Aufwendungen für Marketing, Marktforschung, Auftragsdurchführung) und allgemeinen Verwaltungsgemeinkosten (bspw. Aufwendungen für Geschäftsleitung, Einkauf, Wareneingang, Rechnungswesen etc.) besteht ein striktes Ansatzverbot.³³⁹ Davon abzugrenzen sind allerdings die Kosten für die Fertigungsverwaltung, die zu den Herstellungskosten zählen und aktiviert werden dürfen.³⁴⁰

³³⁵ Vgl. Urnik, S. / Urtz, C. (2012), § 203 UGB, Rz. 83

³³⁶ Vgl. Urnik, S. / Urtz, C. (2012), § 203 UGB, Rz. 93

³³⁷ Vgl. Janschek, O. / Jung, M. (2010), § 203 UGB, Rz. 106

³³⁸ Vgl. § 203 Abs. 4 UGB

³³⁹ Vgl. § 203 Abs. 3 UGB

³⁴⁰ Vgl. Fattinger, S. (2005), S. 42

4.2 HGB

4.2.1 Grundlegendes zur Erstbewertung

Die Bewertung von Vermögensgegenständen muss gemäß § 238 HGB den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung entsprechen.³⁴¹ Die Grundlagen der Anschaffungs- und Herstellungskosten mit denen Vermögensgegenstände im Anlage und Umlaufvermögen bewertet werden, sind in § 255 Abs. 1 und Abs. 2 HGB beschrieben. Gemäß dem Anschaffungswertprinzip des § 253 HGB bilden sie die Obergrenze bei der Zugangsbewertung von entgeltlich erworbenen und selbsterstellten Vermögensgegenständen. In § 255 Abs. 1 HGB werden die Bestandteile der Anschaffungskosten erläutert, ohne eine genaue begriffliche Erläuterung der Anschaffung selbst zu bieten. Im Gegensatz dazu definiert § 255 Abs. 2 HGB neben den Elementen der Herstellungskosten ebenso die Herstellung selbst.³⁴²

4.2.2 Entgeltlicher Erwerb von Software

Wird die Software entgeltlich erworben, erfolgt die Erstbewertung mit den Anschaffungskosten.³⁴³ In § 255 Abs. 1 HGB werden die Anschaffungskosten folgendermaßen konkretisiert: „Anschaffungskosten sind Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können“. Die Anschaffungskosten enthalten Nebenkosten sowie nachträgliche Anschaffungskosten, die um Anschaffungspreisminderungen reduziert werden.³⁴⁴ Da die Anschaffungskosten sich im deutschen HGB wie im österreichischen UGB gleich zusammensetzen,³⁴⁵ wird an dieser Stelle auf die detaillierte Betrachtung im Zusammenhang der Erstbewertung von Software bei Kauf und Tausch (siehe Kapitel 4.1.2) im UGB verwiesen.

4.2.3 Selbsterstellung von Software

Die Bilanzierung von selbsterstellter Software muss im Rahmen des Vollständigkeitsgebots des § 246 Abs. 1 HGB erfolgen, wenn sowohl die abstrakte und konkrete Aktivierungsfähigkeit bejaht werden kann und der Bilanzierungsgegenstand eindeutig

³⁴¹ Vgl. Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 93

³⁴² Vgl. Ellrott, H. / Brendt, P. (2010), § 255 HGB, Rz. 2

³⁴³ Vgl. Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 93

³⁴⁴ Vgl. Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 93

³⁴⁵ Vgl. Kahle, H. (2002), § 255 HGB, Rz. 23

in die Entwicklungsphase fällt. Gemäß § 255 Abs. 2a Satz 1 HGB sind die bei der Entwicklung von selbsterstellter Software anfallenden Herstellungskosten i.S. des § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB zu aktivieren, wenn das Wahlrecht zum Ansatz der Kosten ausgeübt wird. Herstellungskosten sind gemäß § 255 Abs. 2a HGB „die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstands, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen.“ Die Zuordnung der Herstellungskosten zu der Entstehungsphase der Software kann sich als schwierig erweisen, wird aber durch ein existierendes Forschungs- und Entwicklungscontrolling in der Regel vereinfacht.³⁴⁶

In die Herstellungskosten sind nach HGB verpflichtend alle Einzelkosten (Material- und Fertigungseinzelkosten) sowie Sonderkosten der Fertigung einzubeziehen.³⁴⁷ Einzelkosten sind direkte Kosten, die einen eindeutigen Projektbezug aufweisen und eine willkürliche Auslegung des Bilanzierenden ausschließen.³⁴⁸ Für die Herstellung von Software werden bspw. die Verpackungskosten der Produktion (CD-Hülle) in die Materialeinzelkosten einbezogen. Im Bereich der Fertigungseinzelkosten sind Einzel-löhne in die Berechnung aufzunehmen, wenn sie nicht mit der Verwaltung oder den betrieblichen Sozialkosten in Zusammenhang stehen. Sondereinzelkosten der Fertigung können meist nur dem konkreten Projekt zugeordnet werden und fallen bspw. für Modelle und Entwürfe an.³⁴⁹

Material- und Fertigungsgemeinkosten zählen zu den produktionsbezogenen Gemeinkosten und müssen verpflichtend in die Berechnung der Herstellungskosten einfließen.³⁵⁰ In die Materialgemeinkosten gehen Aufwendungen der Einkaufsabteilung, Fracht und Verpackung ein. Kosten, die dem Projekt nicht direkt zugerechnet werden können (bspw. Energiekosten), fließen als Fertigungsgemeinkosten in die Herstellungskosten ein. Wird durch die Fertigung der Software ein Werteverzehr veranlasst, muss dieser ebenfalls einbezogen werden.³⁵¹

³⁴⁶ Vgl. Arbeitskreis immaterielle Werte im Rechnungswesen der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V. (2008), S. 1824

³⁴⁷ Vgl. Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 97

³⁴⁸ Vgl. Ballwieser, W. (2010), § 255 HGB, Rz. 55

³⁴⁹ Vgl. Ballwieser, W. (2010), § 255 HGB, Rz. 59 – 61

³⁵⁰ Vgl. Arbeitskreis immaterielle Werte im Rechnungswesen der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V. (2008), S. 1823; Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 97

³⁵¹ Vgl. Baetge, J. / Kirsch, H.-J. / Thiele, S. (2012), S. 201

Wenn im Zeitraum der Entstehung der Software Kosten der allgemeinen Verwaltung anfallen, dürfen diese in einem angemessenen Maße einberechnet werden.³⁵² Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebes, Ausgaben für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung können in die Herstellungskosten einfließen, wenn sie mit einem direkten Nutzenbezug entstehen.³⁵³ Keller, B. / Weber, A. sehen die Höhe der Kosten als angemessen an, „wenn diese auf vernünftigen betriebswirtschaftlichen Berechnungen beruht und nicht willkürlich vorgenommen wird und somit das normale Maß nicht wesentlich übersteigt.“³⁵⁴ Ungewöhnlich hohe Kosten, betriebsfremde und außergewöhnliche Aufwendungen sowie periodenfremde Kosten dürfen nicht zum Ansatz gelangen. Zinsen für Fremdkapital können bei der Berechnung der Herstellungskosten einbezogen werden, wenn sie zur Finanzierung der Herstellung der Software verwendet werden und auf den Zeitraum der Fertigung entfallen.³⁵⁵ Gemäß § 255 Abs. 2 Satz 4 HGB dürfen Forschungs- und Vertriebskosten nicht in die Berechnung der Herstellungskosten einbezogen werden. Die nachfolgende Abbildung stellt die einzelnen Komponenten noch einmal schematisch dar:

Abbildung 6: Ermittlung der Herstellungskosten gemäß § 255 HGB

Materialeinzelkosten
+ Fertigungseinzelkosten
+ Sonderkosten der Fertigung
+ Materialgemeinkosten
+ Fertigungsgemeinkosten
+ Werteverzehr des Anlagevermögens
= Wertuntergrenze der Herstellungskosten
+ Kosten der allgemeinen Verwaltung
+ Aufwendungen für freiwillige soziale Leistungen
+ Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebes
+ Aufwendungen für betriebliche Altersversorgung
+ produktionsbedingte Fremdkapitalzinsen
= Wertobergrenze Herstellungskosten

Quelle: In Anlehnung an: Ballwieser, W. (2010), § 255 HGB, Rz. 53

³⁵² Vgl. § 255 Abs. 2 HGB; Küting, K. / Pfitzer, N. / Weber, C. P. (2008), S. 137

³⁵³ Vgl. Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 98

³⁵⁴ Keller, B. / Weber, A. (2008), S. 132

³⁵⁵ Vgl. § 255 Abs. 3 HGB

4.3 IFRS

4.3.1 Erstbewertung gemäß IAS 38

4.3.1.1 Grundlegendes zur Erstbewertung gemäß IAS 38

Für die Zugangsbewertung unterscheidet IAS 38 für die jeweiligen Anschaffungsvorgänge unterschiedliche Bilanzierungsfolgen, aus denen differenzierte Bewertungsansätze entstehen.³⁵⁶ Je nach Zugangsart erfolgt der Ansatz nach IAS 38.24 im Erwerbszeitpunkt entweder mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten.³⁵⁷ Die folgende Tabelle fasst die für die Software relevanten, Klassen des IAS 38 zusammen und zeigt, wo die entscheidenden Regeln zu finden sind.

Tabelle 6: Zugangsbewertung von Software nach den IFRS

Zugangsbewertung	Regelung
Erwerb durch Kauf	IAS 38.24 – 32
Erwerb durch Tausch	IAS 38.45 – 47
Selbsterstellung immaterieller Vermögenswerte	IAS 38.51 – 67

Quelle: IAS 38.25 – 38.67

4.3.1.2 Entgeltlicher Erwerb von Software

Entgeltlicher Erwerb von Software durch Kauf

Wird Software durch einen Kauf übertragen, ist sie gemäß IAS 38.24 mit den Anschaffungskosten zu bewerten. Wie in Kapitel 3.3.1 beschrieben, erfordern die Anschaffungskosten bei entgeltlich erworbenen immateriellen Vermögenswerten nach IFRS den Nachweis der verlässlichen Ermittlung. Nach Ansicht des International Accounting Standards Board (IASB)³⁵⁸ gelten die Anschaffungskosten in jedem Fall als verlässlich ermittelt, wenn sie den für den Erwerb eines Vermögenswertes zu entrichtenden Betrag an Zahlungsmittel bzw. Zahlungsmitteläquivalenten darstellen.³⁵⁹ Wird die Software auf Ziel gekauft, ist der Barwert der zukünftigen Zahlung für die

³⁵⁶ Vgl. Fuchs, M. (2011), IAS 38, Rz. 44 – 78; Zülch, H. / Hendler, M. (2009), S. 195

³⁵⁷ Vgl. Grünberger, D. (2012), S. 73

³⁵⁸ Das International Accounting Standards Board (IASB) ist ein international besetztes und Unabh ängiges Gremium, dessen Aufgabe die Entwicklung und Weiterentwicklung der International Financial Reporting Standards (IFRS) ist. Weitere Informationen sind bspw. Horn, S. (2011), Arbeitsweise des IASB, Rz.1 ff. zu entnehmen.

³⁵⁹ Vgl. IAS 38.26

Berechnung der Anschaffungskosten zu ermitteln. Dabei wird die Differenz zwischen Barwert und Kaufpreis als Zinsaufwand in die Berechnung einbezogen.³⁶⁰

In die Berechnung der Anschaffungskosten fließen der Erwerbspreis, die Anschaffungsnebenkosten und direkt zurechenbaren Kosten für die Ingangsetzung des Vermögenswertes (IAS 38.27). In die Anschaffungskosten sind Einfuhrzölle und nicht erstattungsfähige Umsatzsteuern einzubeziehen.³⁶¹ Der Erwerbspreis ist um Rabatte, Boni und Skonti zu kürzen. In die Berechnung fließen ebenso alle direkt zurechenbaren Kosten, die notwendig sind, um die Betriebsbereitschaft der Software herzustellen. Sie bestehen unter anderem aus Lohnzahlungen, Honoraren, Dienstleistungsentgelten und Rechtberatkungskosten.³⁶²

Nachträgliche Anschaffungskosten müssen aktiviert werden, wenn sie einen zusätzlichen Nutzen für den Vermögenswert schaffen, der über den ursprünglichen Zustand hinausgeht.³⁶³ Sie dürfen für die Software nur bis zu dem Zeitpunkt angesetzt werden, an dem sie als betriebsbereit gilt. Liegen Ausgaben außerhalb dieses Zustands, müssen sie unmittelbar als Aufwand angesetzt werden.³⁶⁴ Aufwendungen, die durch Customizing etc. entstehen, sind als Anschaffungskosten anzusetzen, wenn sie dazu dienen, die Software in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen.³⁶⁵ Auf keinen Fall dürfen gemäß IAS 38.29 Kosten für die Neueinführung eines Produktes, Verwaltungs- und Gemeinkosten sowie Kosten betrieblicher Herkunft angesetzt werden.

Für die Betrachtung der Fremdkapitalzinsen wird auf den IAS 23 zurückgegriffen, der diese als eigenständiger Standard konkret behandelt. Hiernach dürfen sie nur in die Berechnung der Anschaffungskosten einfließen, wenn sie einem qualifizierten Vermögenswert direkt zugerechnet werden können. Dies erfordert, dass dem Unternehmen ein wirtschaftlicher Nutzen aus dem Vermögenswert entspringt und die Kosten seiner Entstehung verlässlich bewertet werden können.³⁶⁶ Gemäß IAS 23.4 sind qualifizierte Vermögenswerte solche, deren Versetzung in einen gebrauchsfähigen Zustand einen erheblichen Zeitraum beansprucht. Können diese Voraussetzungen nicht

³⁶⁰ Vgl. Zülch, H. / Hendler, M. (2009), S. 202; Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 109

³⁶¹ Vgl. IAS 38.27

³⁶² Vgl. IAS 38.28

³⁶³ Vgl. Wobbe, C. (2008), S. 31; Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 87 f.

³⁶⁴ Vgl. Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 88

³⁶⁵ Vgl. Wulf, I. (2008), S. 51

³⁶⁶ Vgl. IAS 23.12

erfüllt werden, unterliegen die Fremdkapitalzinsen einem Aktivierungsverbot. Immaterielle Vermögenswerte und damit auch Software, kommen gemäß IAS 23.7 als qualifizierter Vermögenswert in Betracht.

Entgeltlicher Erwerb von Software durch Tausch

Gemäß IAS 38.45 können immaterielle Vermögenswerte gegen monetäre Vermögenswerte oder eine Kombination aus monetären und nicht monetären Vermögenswerten erworben werden.³⁶⁷ Erfolgt eine Transaktion von Software nicht durch Zahlungsmittel oder ihre Äquivalente, sondern durch einen Tausch mit einem anderen Vermögenswert, müssen gemäß IAS 38.45 die Anschaffungskosten des erworbenen Vermögenswerts mit dem beizulegenden Zeitwert angesetzt werden.³⁶⁸ Dafür ist es erforderlich, dass der beizulegende Zeitwert zuverlässig ermittelbar ist und der Transaktion eine wirtschaftliche Substanz zugrundeliegt.³⁶⁹ In dem Fall, dass dem Tauschgeschäft die wirtschaftliche Substanz fehlt oder der beizulegende Zeitwert von keinem der Tauschgüter verlässlich bewertbar ist, erfolgt die Fortführung des Buchwertes des abgegebenen Tauschgutes.³⁷⁰

Mit Inkrafttreten des IFRS 13 schreibt nun ein eigener Standard die Bemessung des beizulegenden Zeitwerts vor.³⁷¹ Dieser definiert den beizulegenden Zeitwert auf Basis eines Abgangspreises im Rahmen einer marktbasierten Bewertung.³⁷² Gemäß IAS 13.9 ist der beizulegende Zeitwert der Preis, den der Marktteilnehmer am Bemessungsstichtag im Zuge eines geordneten Geschäftsvorfalles beim Verkauf eines Vermögenswerts erhalten würde oder bei Übertragung einer Schuld zu zahlen wäre. Dabei werden Kriterien zugrunde gelegt, die unabhängige Marktteilnehmer auf Grundlage der bestmöglichen Nutzung des Vermögenswertes voraussetzen würden.³⁷³ Die Marktteilnehmer müssen voneinander unabhängig sein und über ausreichende Informationen verfügen. Die Bereitschaft zur Transaktion wird vorausgesetzt.³⁷⁴ Um den beizulegenden Zeitwert bemessen zu können, muss das Unternehmen im ersten Schritt den zu bewertenden Vermögenswert sowie das Ziel für eine

³⁶⁷ Vgl. Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 110

³⁶⁸ Vgl. Tafelmeier, R. (2009), S. 109

³⁶⁹ Vgl. IAS 38.45 – 47

³⁷⁰ Vgl. Wöltje, J. (2007), S. 134

³⁷¹ Vgl. Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 113

³⁷² Vgl. Freiberg, J. (2012), § 8a, Rz. 2 ff.

³⁷³ Vgl. Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 113

³⁷⁴ Vgl. Freiberg, J. (2012), § 8a, Rz. 26 f.

sachgerechte Bewertung festlegen. Weiterhin muss der aktive und vorteilhafteste Markt gefunden werden.³⁷⁵ Letztlich legt der IFRS 13 die Bewertungsmethoden sowie die Annahmen, welche die Preisbildung für den Vermögenswert bestimmen, fest.³⁷⁶ Diese Kriterien werden in diesem Rahmen als Inputfaktoren bezeichnet.

Um die Vergleichbarkeit bei der Bemessung des beizulegenden Zeitwertes zu erhöhen, wurde eine Hierarchie für die Berechnung dieser Inputdaten eingeführt, die sich auf drei Ebenen bewegt. Gemäß IAS 13.76 gelten Preisnotierungen auf aktiven Märkten für identische Vermögenswerte oder Schulden, zu denen das Unternehmen am Bemessungsstichtag Zugang hat, als verlässlichste Quelle für den beizulegenden Zeitwert. Normalerweise können sie für die Bemessung verwendet werden, ohne Anpassungen vorzunehmen.³⁷⁷ Die Preisnotierungen für identische Vermögenswerte stehen damit auf der ersten Hierarchiestufe bei der Wahl der Grundlage des beizulegenden Zeitwertes. Auf der zweiten Stufe stehen nachrangig Marktpreisnotierungen, die für den Vermögenswert unmittelbar oder mittelbar zu beobachten sind.³⁷⁸ Diese können aus Preisnotierungen für ähnliche Vermögenswerte auf aktiven Märkten, Preisnotierungen für identische oder ähnliche Vermögenswerte auf inaktiven Märkten oder anderen Inputfaktoren (bspw. Zinssätze und -kurven, implizite Volatilitäten, Credit-Spreads) herangezogen werden.³⁷⁹ Auf der dritten und letzten Stufe befinden sich nicht beobachtbare Inputfaktoren für den Vermögenswert.³⁸⁰ Sie werden bei der Bemessung berücksichtigt, wenn relevante und beobachtbare Marktpreisnotierungen nicht zur Verfügung stehen. Aus diesen nicht beobachtbaren Faktoren entwickelt das Unternehmen unter Berücksichtigung verfügbarer, auch unternehmensinterner Informationen die Indikatoren für den beizulegenden Zeitwert.³⁸¹

Entsteht beim Tausch ein Gewinn, muss dieser gemäß IAS 18 in der GuV als sonstiger Ertrag ausgewiesen werden.³⁸²

³⁷⁵ Vgl. Freiberg, J. (2012), § 8a, Rz. 26 f.

³⁷⁶ Vgl. IFRS 13.B2

³⁷⁷ Vgl. IFRS 13.77; Freiberg, J. (2012), § 8a, Rz. 28

³⁷⁸ Vgl. IFRS 13.81

³⁷⁹ Vgl. Freiberg, J. (2012), § 8a, Rz. 28

³⁸⁰ Vgl. IFRS 13.86; Freiberg, J. (2012), § 8a, Rz. 28

³⁸¹ Vgl. IFRS 13.87 – 89

³⁸² Vgl. Wulf, I. (2008), S. 64

4.3.1.3 Selbsterstellung von Software

Selbsterstellte, langfristige Software wird ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Erfüllung aller in IAS 38.57 genannten Ansatzkriterien mit den Herstellungskosten bewertet.³⁸³

Die Herstellungskosten dürfen sich dabei gemäß IAS 38.66 nur auf die direkt zurechenbaren Kosten beziehen, die zur Schaffung, Herstellung und Vorbereitung der Software erforderlich sind, um sie betriebsbereit zu machen. Dazu ist nach IAS 38.66 eine Ansatzpflicht für Kosten für Materialien und Dienstleistungen vorgesehen, was Materialeinzel- und Materialgemeinkosten sowie Fertigungseinzel- und Fertigungsgemeinkosten einschließt.³⁸⁴ Ein Werteverzehr des Anlagevermögens ist in die Herstellungskosten einzubeziehen.³⁸⁵

Freiwillige Sozialkosten und Aufwendungen für Leistungen an Arbeitnehmer sind zwingend in den Herstellungskosten zu berücksichtigen, wenn diese mit der Herstellung der Software in einem direkten Zusammenhang stehen.³⁸⁶ Können sie dem Vermögenswert nicht zugeordnet werden, unterliegen sie einem Ansatzverbot. Analog dazu müssen die Kosten der Verwaltung, die der Herstellung zugeordnet werden, zwingend angesetzt werden.³⁸⁷ Für allgemeine, nicht direkt zurechenbare Verwaltungskosten ist ein Aktivierungsverbot vorgesehen. Ausgaben für Mitarbeiterschulungen entfallen gemäß IAS 38.67 aus der Berechnung.

Nach IAS 38.66 können Registrierungsgebühren eines Rechtsanspruches und Abschreibungen auf Patente und Lizenzen, die entstehen, während der Vermögenswert in einen betriebsbereiten Zustand gebracht wird, in die Herstellungskosten einbezogen werden. Fremdkapitalkosten wie bspw. Zinsen und Währungsdifferenzen müssen gemäß IAS 23 in die Berechnung der Herstellungskosten einfließen, wenn die Voraussetzungen für Fremdkapitalkosten erfüllt werden.³⁸⁸ Gemäß IAS 23.9 müssen die Fremdkapitalkosten einem qualifizierten Vermögenswert direkt zugerechnet werden können. Er liegt vor, wenn möglicherweise längere Zeit dafür aufgewendet werden muss, den gewünschten gebrauchsfertigen oder verkaufsfertigen Zustand

³⁸³ Vgl. IAS 38.65

³⁸⁴ Vgl. Hoffmann, W. D. (2012), § 8, Rz. 19; Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 111

³⁸⁵ Vgl. Wöltje, J. (2007), S. 57

³⁸⁶ Vgl. Hauer, G. / Schneider, K. (2008), S. 67

³⁸⁷ Vgl. Hauer, G. / Schneider, K. (2008), S. 68; Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 111

³⁸⁸ Vgl. Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 109

herzustellen.³⁸⁹ Weiterhin muss die Wahrscheinlichkeit gegeben sein, dass die Kosten verlässlich ermittelt werden können und dem Unternehmen ein wirtschaftlicher Nutzen aus dem Vermögenswert entsteht.

Zusammengefasst müssen gemäß IAS 38.66 folgende direkt zurechenbare Kosten für die Kalkulation der Herstellungskosten berücksichtigt werden:

Abbildung 7: Ermittlung der Herstellungskosten gemäß IAS 38

Ausgaben für Material und Dienstleistung

- Aufwendungen für Leistungen an Arbeitnehmer
- Registrierungsgebühren eines Rechtsanspruchs
- Produktionsbedingte Ausgaben (bspw. Amortisationen von Patenten und Lizenzen)
- + Fremdkapitalzinsen (IAS 23)
- = Herstellungskosten

Quelle: IAS 38.66

Kosten, die außerhalb der Entwicklungsphase entstanden sind (wie bspw. Anfangsverluste), dürfen nicht aktiviert werden, sondern sind als Aufwand zu erfassen.³⁹⁰ Ausgaben, die vor dem Zeitpunkt der Klassifizierung als Entwicklung angefallen sind, können nicht rückwirkend angesetzt werden (IAS 38.71). Nachträgliche Herstellungskosten sind nur dann aktivierungsfähig, wenn sie zu einem zukünftigen Nutzen beitragen, der den ursprünglichen Ertragswert weiter steigert und sie eindeutig zurechenbar sind.³⁹¹

4.3.2 Erstbewertung gemäß IAS 2

Kurzfristig im Unternehmen verweilende Vermögenswerte, die in den Anwendungsbereich des IAS 2 fallen (wie bspw. wie Trägermedien von Standard- und Systemsoftware) müssen gemäß IAS 2.9 mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet werden.³⁹² Gemäß IAS 2.10 müssen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten alle Kosten des Erwerbs und der Herstellung sowie sonstige Kosten umfassen, die angefallen sind, um die Vorräte an ihren derzeitigen Ort und ihren derzeitigen

³⁸⁹ Vgl. IAS 23.5; Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 109

³⁹⁰ Vgl. Zülch, H. / Hendler, M. (2009), S. 203

³⁹¹ Vgl. IAS.38.20

³⁹² Vgl. Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 222

Zustand zu versetzen.³⁹³ Gemäß IAS 2.17 können Fremdkapitalzinsen unter den bestimmten Voraussetzungen des IAS 23.4 einbezogen werden. Gemäß IAS 2.16 – IAS 2.18 dürfen gewisse Kosten nicht bei der Berechnung der Anschaffungs- und Herstellungskosten berücksichtigt werden. Dazu zählen bspw. ungewöhnliche hohe Mengen von Materialabfällen, Lagerkosten, Verwaltungsgemeinkosten, die nicht die Produktion betreffen, Vertriebskosten, Umrechnungsdifferenzen, die sich unmittelbar aus dem zuvor erfolgten Erwerb von Vorräten in Fremdwährung ergeben und Zinsaufwänden, wenn Vorräte mit Zahlungsziel erworben wurden. Die Herstellungskosten von Vorräten müssen gemäß IAS 2.12 die Kosten umfassen, die den Produktionseinheiten direkt zurechenbar sind.

4.3.3 Erstbewertung gemäß IAS 11

Die Erstbewertung gemäß IAS 11 ist vom Status des Auftrages abhängig, der auf einer Schätzung des Erfolges basiert. Lässt sich der Erfolg des Auftrages verlässlich einschätzen, werden die Auftragskosten und Auftragserlöse mittels der sogenannten Percentage-of-Completion-Methode entsprechend dem Leistungsfortschritt des Auftrages periodengerecht erfasst.³⁹⁴ Ist eine verlässliche Schätzung des Erfolges des Auftrags nicht realistisch, werden die Auftragserlöse mittels Zero-Profit-Margin-Methode nur in Höhe der angefallenen Auftragskosten in der Gewinn- und Verlustrechnung abgebildet.³⁹⁵

Für die verlässliche Schätzung des Auftragsstatus ist die verlässliche Bemessung der Höhe anteiliger Auftragserlöse und Auftragskosten relevant.³⁹⁶ Zudem muss der wirtschaftliche Nutzen dem Unternehmen zufließen. Die verlässliche Schätzung erfordert weiterhin, dass der erreichte Fertigstellungsgrad und die bis zur Fertigstellung noch anfallenden Kosten eindeutig bewertet werden können.³⁹⁷

Gemäß IAS 11.11 umfassen die Auftragserlöse die vertraglich vereinbarten Erlöse sowie Zahlungen für Abweichungen³⁹⁸ und Prämien³⁹⁹ und nicht kalkulierte

³⁹³ Vgl. IAS 2.10

³⁹⁴ Vgl. IAS 11.22; Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 234

³⁹⁵ Weitere Informationen siehe bspw. Wöltje, J. (2007), S. 233

³⁹⁶ Vgl. IAS 11.22

³⁹⁷ Vgl. Schwager, C. / Schween, C. (2011), IAS 11, Rz. 18

³⁹⁸ Gemäß IAS 11.13 kann eine Abweichung zu einer Erhöhung oder Minderung der Auftragserlöse führen.

³⁹⁹ Prämien stellen Beträge dar, welche die zusätzlich an den Auftragnehmer gezahlt werden, wenn bestimmte Leistungsanforderungen erreicht oder überschritten werden (IAS 11.15).

Nachforderungen.⁴⁰⁰ Für die Festlegung von Auftragserlösen sind meist Schätzungen notwendig, die von zukünftigen Ereignissen anhängen und häufig bei Änderungen der Einflüsse schwanken.⁴⁰¹ Damit können Erlössteigerungen und Erlösminderungen einhergehen.

Die Auftragskosten inkludieren alle direkt mit dem Vertrag verbundenen Kosten sowie indirekte und allgemeine Kosten und sonstige zurechenbare Kosten, die dem Kunden in Rechnung gestellt werden können.⁴⁰² Die folgende Tabelle stellt die Bestandteile der Auftragskosten im Detail dar:

Tabelle 7: Bestandteile der Auftragskosten gemäß IAS 11

Direkte Kosten gemäß IAS 11.17	Indirekt zurechenbare Kosten gemäß IAS 11.18	Sonstige Kosten gemäß IAS 11.19
Fertigungslöhne; Kosten für Fertigungsmaterial; planmäßige Abschreibungen; Kosten für den Transport von Maschinen, Anlagen und Material zum und vom Erfüllungsort; Kosten aus der Anmietung von Maschinen und Anlagen; Kosten für die Ausgestaltung und die technische Unterstützung; geschätzten Kosten für Nachbesserung und Garantieleistungen Nachforderungen Dritter	Versicherungsprämien; Kosten für die Ausgestaltung und die technische Unterstützung, die nicht direkt in Zusammenhang mit dem Auftrag stehen; Fertigungsgemeinkosten	Kosten der allgemeinen Verwaltung Vertriebskosten; Forschungs- und Entwicklungsausgaben, planmäßige Abschreibungen auf ungenutzte Anlagen und Maschinen, die nicht für die Abwicklung eines bestimmten Auftrages verwendet werden

Quelle: Eigene Darstellung

⁴⁰⁰ Nachforderungen enthalten den Betrag, den der Auftragnehmer dem Kunden oder einer anderen Partei als Vergütung für Kosten in Rechnung stellt, die nicht im Vertragspreis enthalten sind (IAS 11.14)

⁴⁰¹ Vgl. IAS 11.12; IAS 11.13

⁴⁰² Vgl. IAS 11.16

Nach der Percentage-of-Completion-Methode werden Gewinne, Umsätze und Aufwendungen im Rahmen einer Teilgewinnrealisierung nach dem Fertigstellungsgrad berücksichtigt. Dies bedeutet, dass alle Aufwendungen und Erträge nach dem Fertigstellungsgrad des Gesamtauftrages anteilig den einzelnen Zeitabschnitten zugeordnet werden.⁴⁰³ Entstehen bei einem Projekt Verluste, da die Kosten die Erlöse übersteigen, sind diese sofort als Aufwand zu erfassen.⁴⁰⁴ In dem Fall, dass die Abschlagszahlung geringer als die dafür geleistete Arbeit ausfällt, ist der Posten „Künftige Forderungen aus Fertigungsaufträgen“ zu bilden.⁴⁰⁵ Ist die Abschlagsrechnung betraglich höherwertig als die dafür erbrachten Leistungen, erfolgt der Ausweis unter „Verbindlichkeiten aus Fertigungsaufträgen“.⁴⁰⁶ Der Saldo aus den erhaltenen Zahlungen und den ausgestellten Rechnungen wird in den „Forderungen aus Fertigungsaufträgen“ erfasst und geht in die „Forderungen aus Lieferung und Leistung“ ein.⁴⁰⁷

Bei der Bestimmung des Fertigstellungsgrades sind zwei Verfahren wesentlich. Bei dem inputorientiertem Verfahren ermittelt sich der Fertigstellungsgrad gemäß IAS 11.30a aus dem Verhältnis der bis zum Stichtag angefallenen Auftragskosten zu den am Stichtag geschätzten gesamten Auftragskosten. Die bis zum Bilanzstichtag kumulativ angefallenen Auftragskosten werden durch die geschätzten Auftragskosten dividiert. Das ermittelte Ergebnis stellt den Fertigstellungsgrad des Auftrages dar.⁴⁰⁸ Der Ertrag der laufenden Periode ergibt sich im Anschluss aus dem Fertigstellungsgrad und den geschätzten Auftragserlösen, die um die Erträge der Vorperioden vermindert werden.⁴⁰⁹ Beim outputorientierten Verfahren wird lediglich die erbrachte Leistung oder die Vollendung eines physischen Teiles des Vertragswerkes begutachtet.⁴¹⁰

⁴⁰³ Vgl. Epstein, B. J. / Ballwieser, W. (2006), IAS 11, Rz. 77

⁴⁰⁴ Vgl. IAS 11.36

⁴⁰⁵ Vgl. Schwager, C. / Schween, C. (2011), IAS 11, Rz. 34

⁴⁰⁶ Vgl. Padberg, T. (2008), S. 73

⁴⁰⁷ Vgl. Padberg, T. (2008), S. 73

⁴⁰⁸ Vgl. Schwager, C. / Schween, C. (2011), IAS 11, Rz. 26

⁴⁰⁹ Vgl. Schwager, C. / Schween, C. (2011), IAS 11, Rz. 26

⁴¹⁰ Vgl. IAS 11.30(b) und IAS 11.30(c)

4.4 Vergleich

Die zentralen Maßstäbe für die Erstbewertung von Software sind in allen drei Rechnungslegungssystemen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Die Bestimmungen der IFRS bei der Ermittlung der Anschaffungskosten bei einem Kauf entsprechen inhaltlich den Vorschriften des UGB und HGB.⁴¹¹ Bei der Ermittlung der Herstellungskosten sind jedoch einige essentielle Unterschiede ersichtlich.

Die Erstbewertung bei selbsterstellter Software beruht in UGB und HGB auf den Bestimmungen von zentralen Paragraphen (§ 203 UGB und § 255 HGB). In den IFRS kommen für die unterschiedlichen Verwendungsarten der Software unterschiedliche Bilanzierungsfolgen zum Tragen. Die Erstbewertung erfolgt gemäß IAS 38, IAS 2 und IAS 11. Eine solche Trennung ist in UGB und HGB nicht vorgesehen.

Bei der Ermittlung der Herstellungskosten werden die Kostenbestandteile in den drei Rechnungslegungssystemen in einem unterschiedlichen Ausmaß berücksichtigt. In UGB, HGB und den IFRS bestehen grundlegend unterschiedliche Auffassungen, ob sie in die Berechnung einfließen können (Wahlrecht), einbezogen werden müssen (Pflicht) oder vom Ansatz ausgeschlossen werden (Verbot). Für die Einzelkosten (Material-, Fertigungskosten sowie Sonderkosten der Fertigung) besteht nach UGB, HGB und den IFRS eine Ansatzpflicht.⁴¹² Kosten, die bspw. durch Modifikation der Software entstehen, sind zu aktivieren, wenn sie im engen Zusammenhang mit dem Softwareprogramm stehen.⁴¹³ Für Materialgemeinkosten und Fertigungsgemeinkosten besteht gemäß den Bestimmungen des UGB jedoch ein Ansatzwahlrecht, während in den Konzepten des HGB und IFRS eine Ansatzpflicht vorgesehen ist.⁴¹⁴ In der Konsequenz steht dem Teilkostenansatz des UGB ein Vollkostenansatz im HGB und den IFRS gegenüber.⁴¹⁵

Nach IFRS werden die Verwaltungskosten in einen allgemeinen Teil und produktionsbedingte Herstellungskosten aufgeteilt, wobei lediglich die Verwaltungskosten der Produktion aktivierungspflichtig sind.⁴¹⁶ Können die Kosten der Verwaltung der

⁴¹¹ Vgl. Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 108

⁴¹² Vgl. Egger, A. / Samer, H. / Bertl, R. (2013), S. 59; Ballwieser, W. (2010), § 255 HGB, Rz. 55

⁴¹³ Vgl. Suermann, J.-C. (2006), S. 63

⁴¹⁴ Vgl. Urnik, S. / Urtz, C. (2012), § 203 UGB, Rz. 82; Arbeitskreis immaterielle Werte im Rechnungswesen der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V. (2008), S. 1823; Hoffmann, W. D. (2012), § 8, Rz. 19

⁴¹⁵ Vgl. Hauer, G. / Schneider, K. (2008), S. 67

⁴¹⁶ Vgl. Hauer, G. / Schneider, K. (2008), S. 68

Herstellung nicht zugeordnet werden, wird die Aktivierung aufgrund des fehlenden Bezugs zur Software abgelehnt.⁴¹⁷ Auch die österreichische Rechnungslegung kennt die Trennung der Verwaltungskosten in einen produktionsbezogenen und nicht-produktionsbezogenen Teil. Während § 203 Abs. 3 UGB ein striktes Ansatzverbot für allgemeine Verwaltungskosten kodifiziert, dürfen die Kosten für die Verwaltung mit einem Bezug zur Herstellung aktiviert werden.⁴¹⁸ Gemäß § 255 Abs. 2 Satz 4 HGB können neben den produktionsbezogenen Verwaltungskosten auch die Kosten der allgemeinen Verwaltung in einem angemessenen Maße einberechnet werden.⁴¹⁹

Gemäß § 203 Abs. 3 Satz 4 UGB können Aufwendungen für Sozialeinrichtungen, Sozialleistungen, Abfertigung und Altersvorsorge in die Herstellungskosten einbezogen werden. Diese sozialen Aufwendungen können ebenso im HGB in den Herstellungskosten angesetzt werden, wenn sie mit einem direkten Nutzenbezug entstehen.⁴²⁰ Im Gegensatz zu den Vorschriften des UGB und HGB sind freiwillige Sozialkosten und Aufwendungen für Leistungen an Arbeitnehmer in den IFRS zwingend in die Herstellungskosten einzubeziehen, wenn diese mit der Herstellung der Software in einem direkten Zusammenhang stehen. Können sie dem Vermögenswert nicht zugeordnet werden, unterliegen sie einem Ansatzverbot.⁴²¹

Die Fremdkapitalkosten haben in den Rechnungslegungssystemen eine unterschiedlich hohe Bedeutung. Das UGB gewährt bei der Selbsterstellung von Vermögensgegenständen ein Wahlrecht, wenn eine Finanzierung der Herstellung selbst dient. Wurde demnach für die Herstellung der Software Fremdkapital aufgenommen, kann es in die Herstellungskosten einfließen, soweit es nachweislich exklusiv für die Finanzierung im Zeitraum der Herstellung genutzt wurde.⁴²² Auch im HGB besteht ein Wahlrecht für den Ansatz der Fremdkapitalkosten.⁴²³ Im Gegensatz dazu sehen die IFRS eine Aktivierungspflicht für Fremdkapitalkosten vor, wenn die eindeutige Zuordnung zu einem Anschaffungs- und Herstellungsvorgang möglich ist und die Voraussetzungen des IAS 23 erfüllt werden.⁴²⁴

⁴¹⁷ Vgl. IAS 2.16; IAS 38.67

⁴¹⁸ Vgl. § 203 Abs. 3 UGB

⁴¹⁹ Vgl. § 255 Abs. 2 HGB; Küting, K. / Pfitzer, N. / Weber, C. P. (2008), S. 137

⁴²⁰ Vgl. Janschek, O. / Jung, M. (2010), § 203 UGB, Rz. 95

⁴²¹ Vgl. Hauer, G. / Schneider, K. (2008), S. 67

⁴²² Vgl. § 203 Abs. 4 UGB

⁴²³ Vgl. Hauer, G. / Schneider, K. (2008), S. 67

⁴²⁴ Vgl. IAS 23.5; IAS 23.8; IAS 23.9

Die folgende Tabelle fasst die unterschiedlichen Konzepte der Herstellungskosten noch einmal zusammen:

Tabelle 8: Ermittlung der Herstellungskosten im Vergleich: UGB, HGB und IFRS

Bestandteile	UGB	HGB	IFRS
Materialeinzelkosten	Pflicht	Pflicht	Pflicht
Fertigungseinzelkosten	Pflicht	Pflicht	Pflicht
Sonderkosten der Fertigung	Pflicht	Pflicht	Pflicht
Materialgemeinkosten	Wahlrecht	Pflicht	Pflicht
Fertigungsgemeinkosten	Wahlrecht	Pflicht	Pflicht
Werteverzehr des Anlagevermögens	Wahlrecht	Pflicht	Pflicht
Kosten der Verwaltung, die der Herstellung zugerechnet werden können	Wahlrecht	Wahlrecht	Pflicht
Kosten der Verwaltung, die der Herstellung nicht zugerechnet werden können	Verbot	Wahlrecht	Verbot
Aufwendungen für freiwillige soz. Leistungen, die der Herstellung zugerechnet werden können	Wahlrecht	Wahlrecht	Pflicht
Aufwendungen für freiwillige soz. Leistungen, die der Herstellung nicht zugerechnet werden können	Wahlrecht	Wahlrecht	Verbot
Fremdkapitalkosten, die der Herstellung zugerechnet werden können	Wahlrecht	Wahlrecht	Pflicht

Quelle: Urnik, S. / Urtz, C. (2012), § 203 UGB, Rz. 82; Ballwieser, W. (2010), § 255 HGB, Rz. 53; IAS 38.66

Die im Rahmen der Herstellung angefallen Vertriebskosten (bspw. Aufwendungen für Marketing, Marktforschung, Auftragsdurchführung) dürfen gemäß § 203 Abs. 3 UGB nicht in die Herstellungskosten einfließen.⁴²⁵ Dieses Ansatzverbot ist auch gemäß § 255 Abs. 2 Satz 4 HGB normiert. Analog dazu ist ein Ansatz nicht direkt zurechenbarer Vertriebs- und Verwaltungskosten in den IFRS verboten.⁴²⁶ Die Vertriebskosten unterliegen damit in allen Rechnungslegungsstandards einem Aktivierungsverbot.⁴²⁷ Schulungskosten dürfen weder nach UGB, HGB oder den IFRS aktiviert werden und sind erfolgswirksam zu erfassen.

⁴²⁵ Vgl. § 203 Abs. 3 UGB

⁴²⁶ Vgl. IAS 38.67

⁴²⁷ Vgl. IAS 2.16; § 255 Abs. 2 Satz 6 HGB; § 203 Abs. 3 UGB

Zusammengefasst lässt sich schlussfolgern, dass die Wertuntergrenze für die Herstellungskosten der Software im UGB durch die Wahlrechte der Gemeinkosten und des Pflichtansatzes der Einzelkosten bestimmt und damit im UGB in der Praxis normalerweise geringer ausfallen wird, als das in HGB und den IFRS der Fall ist. Im Konzept der Herstellungskosten des HGB bemisst sich die Wertuntergrenze an den Einzel- und Gemeinkosten. In den IFRS umschließt sie zusätzlich die Kosten der Verwaltung, die der Herstellung zugerechnet werden können. Die zahlreichen Wahlrechte in den Bestimmungen des UGB ermöglichen im Rahmen des Teilkostenansatzes einen breiteren Spielraum für Werteansätze. Durch die diversen Ansatzpflichten sollen die Spielräume in der Bemessung der Herstellungskosten in HGB und den IFRS eingeschränkt und Aussagekraft und Verlässlichkeit gestärkt werden.

Ein weiterer Unterschied zwischen den Rechnungslegungssystemen ergibt sich bei der Bewertung der Software bei einem Tauschvorgang. Wird in UGB und HGB eine Software im Rahmen eines Tausches übertragen, wird dies dem entgeltlichen Erwerb gleichgestellt. Die Ermittlung der Anschaffungskosten kann durch drei Methoden erfolgen.⁴²⁸ Zum einen kann der erworbene Vermögensgegenstand mit dem Buchwert des übertragenen Vermögensgegenstandes bilanziert werden. Weiterhin ist ein gewinnrealisierender Ansatz zu den Anschaffungskosten des übertragenen Vermögensgegenstandes möglich. Alternativ dazu besteht die Möglichkeit, den Buchwert fortzuführen, der um die Ertragssteuern korrigiert wird.⁴²⁹ Erfolgt eine Transaktion von Software in den IFRS nicht durch Zahlungsmittel oder ihre Äquivalente, sondern durch einen Tausch mit einem anderen Vermögenswert, müssen gemäß IAS 38.45 die Anschaffungskosten des erworbenen Gutes mit dem beizulegenden Zeitwert (Fair Value) angesetzt werden.⁴³⁰ Dafür ist es erforderlich, dass der beizulegende Zeitwert zuverlässig ermittelbar ist und der Transaktion eine wirtschaftliche Substanz zugrunde liegt.⁴³¹

⁴²⁸ Vgl. Urnik, S. / Urtz, C. (2012), § 203 UGB, Rz. 34

⁴²⁹ Vgl. Urnik, S. / Urtz, C. (2012), § 203 UGB, Rz. 34

⁴³⁰ Vgl. Tafelmeier, R. (2009), S. 109

⁴³¹ Vgl. IAS 38.45 – 47

5 Folgebewertung von Software

5.1 UGB

5.1.1 Grundlegendes zur Folgebewertung

Während der Nutzung von Vermögensgegenständen kann im Zeitablauf eine Wertänderung eintreten. Bei Software ist dies besonders durch technologischen Fortschritt begründet. Um die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage im Unternehmen korrekt abzubilden, müssen die Wertansätze der Software am Ende des Geschäftsjahres neu bestimmt werden. Die Grundlage dieser Folgebewertung von Vermögensgegenständen im UGB bildet das Niederstwertprinzip, welches sich von dem Vorsichtsprinzip der Grundsätze der ordnungsgemäßen Buchführung ableiten lässt und unbedingt einzuhalten ist. Demnach sind Vermögensgegenstände immer mit dem, dem Vermögensgegenstand beizulegenden, niedrigeren Wert anzusetzen.⁴³²

Nach dem Niederstwertprinzip muss für die Bewertung von Vermögensgegenständen im Voraus eine Klassifizierung in abnutzbar und nicht abnutzbar erfolgen.⁴³³ Als begrenzt nutzbar gelten immaterielle Vermögensgegenstände wie Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Werte, die einem immanenten und regelmäßigen Werteverzehr unterliegen und deren Nutzen sich im Zeitablauf reduziert. Ist keine zeitliche Begrenzung für die wirtschaftliche Nutzung des Vermögensgegenstandes erkennbar, obwohl alle externen und internen Umstände in Betracht gezogen wurden, kann von einer unbegrenzten Nutzungsdauer ausgegangen werden.⁴³⁴ Nicht abnutzbare Vermögensgegenstände unterliegen keiner laufenden Wertminderung und stehen dem Unternehmen zeitlich unbegrenzt zur Verfügung. Obwohl die Vermutung naheliegt, dass die meisten immateriellen Vermögensgegenstände als abnutzbar klassifiziert werden können, ist eine Einstufung als unbegrenzt nutzbares Vermögensgegenstand möglich, wenn bspw. Rechte im Zeitablauf stetig verlängert werden können oder ihre Nutzungsdauer naturgemäß unbeschränkt ist.⁴³⁵ Software unterliegt keiner körperlichen Abnutzung im eigentlichen Sinne. Aufgrund des schnellen technologischen Fortschrittes ist dennoch von einer schnellen Überalterung der Software

⁴³² Vgl. Bertl, R. / Deutsch-Goldoni, E. / Hirschler, K. (2011), S. 318

⁴³³ Vgl. Bertl, R. / Deutsch-Goldoni, E. / Hirschler, K. (2011), S. 390

⁴³⁴ Vgl. Bertl, R. / Deutsch-Goldoni, E. / Hirschler, K. (2011), S. 378

⁴³⁵ Vgl. Baetge, J. / Kirsch, H.-J. / Thiele, S. (2012), S. 257

und damit einer begrenzten Nutzungsdauer auszugehen.⁴³⁶ Software ist damit als abnutzbarer Vermögensgegenstand einzustufen.

Liegt ein regelmäßiger Werteverzehr eines abnutzbaren Vermögensgegenstandes vor, erfolgt die Bewertung im Anlagevermögen mit den Anschaffungs- und Herstellungskosten, die um die planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen vermindert werden.⁴³⁷ § 206 und § 207 UGB enthalten die Bewertungsvorschriften zum Umlaufvermögen. Eine planmäßige Abschreibung ist für Software im Umlaufvermögen nicht vorgesehen, eine außerplanmäßige Abschreibung hingegen zwingend vorgeschrieben.⁴³⁸ Im Folgenden soll die planmäßige und außerplanmäßige Abschreibung im Detail erläutert werden.

5.1.2 Planmäßige Abschreibung

Bevor die planmäßige Abschreibung durchgeführt werden kann, muss ein Abschreibungsplan erstellt werden, der alle für die Ermittlung der Höhe der Abschreibung notwendigen Informationen wie Abschreibungsbasis, Abschreibungsdauer und Abschreibungsmethode enthält.⁴³⁹ Im Rahmen der planmäßigen Abschreibung muss der Grundsatz der Bewertungsstetigkeit beachtet werden, der grundsätzlich die Einhaltung des festgelegten Plans gebietet. Nur bei Vorliegen von besonderen Umständen wie z.B. Änderung der Abschreibungsmethode, Abschreibungsdauer und durch die Änderung gesetzlicher Vorschriften darf der Abschreibungsplan angepasst werden.⁴⁴⁰ Die Abschreibung beginnt, wenn die Software in Betrieb genommen wird oder in einem betriebsbereiten Zustand vorliegt und endet, wenn ein Ersatz vorgesehen ist.⁴⁴¹

Abschreibungsbasis

Die Abschreibungsbasis definiert den tatsächlichen Wert eines abzuschreibenden Vermögensgegenstandes und bildet den Ausgangswert einer jeden Abschreibung. Sie ergibt sich aus den Anschaffungs- und Herstellungskosten, die über die Abschreibungsdauer verteilt werden.⁴⁴² Ist am Ende der voraussichtlichen

⁴³⁶ Vgl. Frick, W. (2007), S. 257

⁴³⁷ Vgl. § 203 Abs. 1 UGB; § 204 UGB

⁴³⁸ Vgl. § 207 UGB

⁴³⁹ Vgl. Bertl, R. / Deutsch-Goldoni, E. / Hirschler, K. (2011), S. 378

⁴⁴⁰ Vgl. Urnik, S. / Urtz, C. (2012), § 204 UGB, Rz. 14

⁴⁴¹ Vgl. Frick, W. (2007), S. 101; Köhler, S. / Benzel, U. / Trautmann, O. (2002), S. 932

⁴⁴² Vgl. Janschek, O. / Jung, M. (2010), § 204 UGB, Rz. 18

Nutzungsdauer ein Restwert zu erwarten, kann dieser insbesondere berücksichtigt werden, wenn er wegen einer vertraglichen Vereinbarung bereits feststeht.⁴⁴³ Der Restwert ermittelt sich aus dem Verkaufserlös und noch anfallenden Kosten wie bspw. aus der Veräußerung. Weil die Prognose des Restwerts aufgrund der Unsicherheiten in der Schätzung der Nutzungsdauer schwierig ist, erfolgt in der Regel eine Vollabschreibung.⁴⁴⁴

Abschreibungsdauer

Die Abschreibungsdauer bezieht sich auf den prognostizierten Zeitraum, in dem der Vermögensgegenstand einen wirtschaftlichen Nutzen erbringen kann. Eine tatsächliche Nutzung muss dabei noch nicht vorliegen, da lediglich auf die Betriebsbereitschaft abgestellt wird.⁴⁴⁵ Eine einheitliche Nutzungsdauer für Software lässt sich wegen der Vielfalt der Programme und unerwarteten Technologieentwicklungen am Softwaremarkt nicht definieren. Durch die hohe Innovationsgeschwindigkeit, die beispielsweise durch bessere Speicherplatzverwaltung, komfortablere Benutzeroberflächen und leistungsfähige Anwendungen hervorgerufen wird, ist die voraussichtliche Nutzungsdauer unter Berücksichtigung der betrieblichen Verhältnisse zu schätzen.⁴⁴⁶ Da in der Literatur unter Berücksichtigung des Vorsichtsprinzips allgemein von einer Nutzungsdauer von maximal fünf Jahren für immaterielle Vermögensgegenstände ausgegangen wird, beträgt die Abschreibungsdauer der Software aufgrund des hohen Überalterungsrisikos lt. Schätzung ca. drei Jahre.⁴⁴⁷ Externe Faktoren wie bspw. Marktverhältnisse und technischer Fortschritt können die Nutzungsdauer aber auch erheblich verkürzen.⁴⁴⁸

Wartungsverträge sowie regelmäßige Updates können die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer eventuell ausdehnen und eine längere Abschreibungsdauer rechtfertigen.⁴⁴⁹ Dabei muss allerdings beachtet werden, dass diese lediglich die Verbesserung der Software in Bezug auf Qualität und Modernität sowie die Fehlerbeseitigung enthalten. Nicht erfasst werden hingegen die notwendigen Funktionserweiterungen. Funktionserweiterungen führen aber zu deutlich verbesserten

⁴⁴³ Vgl. Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 159

⁴⁴⁴ Vgl. Frick, W. (2007), S. 100

⁴⁴⁵ Vgl. Egger, A. / Samer, H. / Bertl, R. (2013), S. 131; Frick, W. (2007), S. 101

⁴⁴⁶ Vgl. Köhler, S. / Benzel, U. / Trautmann, O. (2002), S. 930

⁴⁴⁷ Vgl. Grünberger, H. (2005), S. 255

⁴⁴⁸ Vgl. Frick, W. (2007), S. 156; Baetge, J. / Kirsch, H.-J. / Thiele, S. (2012), S. 259

⁴⁴⁹ Vgl. Köhler, S. / Benzel, U. / Trautmann, O. (2002), S. 931

Anwendungsmöglichkeiten neuer Softwareinnovationen. Updates und Wartungsverträge stellen damit nur bedingt ein Kriterium für eine längere Nutzungsdauer einer Software dar.⁴⁵⁰

Wurde die Nutzungsdauer der Software von Anfang an zu lang eingeschätzt, kann der Restbuchwert auf die Restnutzungsdauer verteilt werden.⁴⁵¹ Eine weitere Möglichkeit bietet die außerplanmäßige Abschreibung, die den Wert der Software auf jenen korrigiert, der ursprünglich als Grundlage hätte verwendet werden sollen. Sollte die Nutzungsdauer zu kurz geschätzt worden sein, ist eine Änderung nicht zwingend notwendig, sondern lediglich vorzunehmen, wenn die Aussagekraft des Jahresabschlusses im Sinne der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage verfälscht werden würde.⁴⁵² Eine Korrektur kann erfolgen, indem der aktuelle Buchwert auf die neue Restnutzungsdauer verteilt wird oder die Abschreibung solange ausgesetzt wird, bis der neu berechnete Restnutzungswert den vorhandenen unterschreitet.⁴⁵³

Abschreibungsmethode

Die Abschreibungsmethode ist das rechnerische Instrument der Verteilung der Abschreibungsbasis auf die Abschreibungsdauer und erfasst die Entwertung des Vermögensgegenstandes periodengerecht.⁴⁵⁴ Sie ist im österreichischen Unternehmensgesetzbuch bezüglich immaterieller Vermögensgegenstände nicht vorgeschrieben und kann linear, progressiv, degressiv und leistungsbezogen erfolgen, solange sie den Nutzenverlauf des Vermögensgegenstandes korrekt abbildet.⁴⁵⁵ Bei der linearen Abschreibung werden die Anschaffungs- und Herstellungskosten gleichmäßig auf die Nutzungsdauer verteilt. Bei der degressiven Abschreibung sinken die Abschreibungsbeträge über die Nutzungsdauer, wodurch die ersten Nutzungsjahre stärker durch Abschreibungen belastet werden.⁴⁵⁶ Bei der progressiven Abschreibung hingegen steigt der Abschreibungsbetrag von Jahr zu Jahr. Die leistungsbezogene

⁴⁵⁰ Vgl. Köhler, S. / Benzel, U. / Trautmann, O. (2002), S. 931

⁴⁵¹ Vgl. Frick, W. (2007), S. 104

⁴⁵² Vgl. Urnik, S. / Urtz, C. (2012), § 204 UGB, Rz. 14

⁴⁵³ Vgl. Frick, W. (2007), S. 104

⁴⁵⁴ Vgl. Urnik, S. / Urtz, C. (2012), § 204 UGB, Rz. 10

⁴⁵⁵ Vgl. Urnik, S. / Urtz, C. (2012), § 204 UGB, Rz. 11

⁴⁵⁶ Vgl. Bieg, H. / Kußmaul, H. / Waschbusch, G. (2012), S. 171

Abschreibung verteilt die Anschaffungs- und Herstellungskosten eines Vermögensgegenstandes in Abhängigkeit seiner Leistung auf die Nutzungsperioden.⁴⁵⁷

Durch das hohe Risiko der Überalterung von Software und dem damit einhergehenden Werteverlust scheint auf den ersten Blick die degressive Abschreibung geeignet.⁴⁵⁸ Zu Bedenken ist jedoch, dass ein unvorhergesehener Werteverlust bereits durch die außerplanmäßige Abschreibung erfasst wird. Die Wahl der degressiven Abschreibung ist zudem nicht damit zu begründen, dass die Software in den ersten Perioden mit einer erhöhten Abnutzung wie bspw. bei Maschinen belastet ist. Folglich ist zu einer linearen Abschreibung zu raten, um den Nutzenverlauf optimal abzubilden.⁴⁵⁹

Wie in Kapitel 3.1.2.2 festgestellt wurde, darf selbsterstellte Software nur im Umlaufvermögen aktiviert werden. Im Umlaufvermögen wird die planmäßige Abschreibung aber nicht angewendet, da davon ausgegangen wird, dass der Vermögensgegenstand das Unternehmen zeitnah verlässt. Damit findet die planmäßige Abschreibung bei selbsterstellter Software im UGB damit keine Anwendung.⁴⁶⁰ Stattdessen wird der Verbrauch des Umlaufvermögens als Bestandsveränderung, Handelswareneinsatz oder Materialaufwand erfasst.⁴⁶¹ Davon betroffen sind bspw. Individualsoftware und Trägermedien von Standard- und Systemsoftware.

5.1.3 Außerplanmäßige Abschreibung

Zusätzlich zur planmäßigen Abschreibung muss eine außerplanmäßige Abschreibung für Vermögensgegenstände des Anlage- und Umlaufvermögens durchgeführt werden, wenn der beizulegende Wert am Bilanzstichtag unter den fortgeführten Anschaffungs- und Herstellungskosten liegt.⁴⁶² Eine außerplanmäßige Abschreibung verhindert eine Überbewertung des Vermögensgegenstandes.⁴⁶³ Zu jedem Abschlussstichtag ist die Software deswegen auf die Notwendigkeit der außerplanmäßigen Abschreibung zu prüfen, die durch außergewöhnliche Wertminderungen

⁴⁵⁷ Vgl. Bieg, H. / Kußmaul, H. / Waschbusch, G. (2012), S. 173

⁴⁵⁸ Vgl. Richter, M. (1990), Rz. 101; Köhler, S. / Benzel, U. / Trautmann, O. (2002), S. 931

⁴⁵⁹ Vgl. Brugger, R. (2009), S. 149; Köhler, S. / Benzel, U. / Trautmann, O. (2002), S. 931

⁴⁶⁰ Vgl. Wulf I. / Müller, S. (2011), S. 137

⁴⁶¹ Vgl. Kreuzer, C. (2013), S. 281

⁴⁶² Vgl. § 204 Abs. 2 UGB

⁴⁶³ Vgl. Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 173

hervorgerufen wird. Diese kann bspw. infolge von technischem Fortschritt, Fehlinvestitionen oder einem Nachfragerückgang ausgelöst werden.⁴⁶⁴

Außerplanmäßige Abschreibung im Anlagevermögen

Bei Software im Anlagevermögen orientiert sich die außerplanmäßige Abschreibung am gemilderten Niederstwertprinzip. Dieses fordert eine außerplanmäßige Abschreibung in Abhängigkeit von der Dauer der Wertminderung.⁴⁶⁵ Gemäß § 204 Abs. 2 UGB ist bei voraussichtlich dauernder Wertminderung eine außerplanmäßige Abschreibung geboten. Liegt keine dauerhafte Wertminderung vor, darf die außerplanmäßige Abschreibung nicht vorgenommen werden, da der Ausgleich der Wertminderung durch eine planmäßige Abschreibung ausreichend ist.⁴⁶⁶

Im Gesetzestext erfolgt keine genaue Definition, welcher Zeitraum unter voraussichtlich dauernder Wertminderung subsumiert wird. Dies bietet dem Bilanzierenden einen gewissen Ermessensspielraum, da er für die Entscheidung der Dauerhaftigkeit auf Prognosen zurückgreifen muss. Nach herrschender Meinung in der Literatur kann eine dauerhafte Wertminderung angenommen werden, wenn der beizulegende Wert den planmäßigen Restbuchwert am Bilanzstichtag unterschreitet, es aber keine Anzeichen dafür gibt, dass sich der Wert der Software wieder erhöht.⁴⁶⁷ Hirschler, K. legt einen Zeitraum von mehr als fünf Jahren nahe, der für eine voraussichtlich dauerhafte Wertminderung angenommen werden muss.⁴⁶⁸ Unter Beachtung des Vorsichtsprinzips ist bei Unsicherheiten tendenziell schneller von einer dauerhaften Wertminderung auszugehen.⁴⁶⁹ Im Bezug auf Software sollte eine vorübergehende Wertminderung ohnehin selten eintreten, da ihr Werteverfall auf technologische Überalterung zurückzuführen ist, der nicht wieder aufgeholt werden kann.

Bei der Prüfung auf Wertminderung wird der um die planmäßige Abschreibung verminderte Buchwert mit dem beizulegenden Wert des Bilanzstichtages verglichen.⁴⁷⁰ Auf die Ermittlung des beizulegenden Wertes wird vom UGB nicht näher eingegangen, in dessen Folge Spielräume für die Ermittlung der Höhe entstehen. Als Wert-

⁴⁶⁴ Vgl. Frick, W. (2007), S. 106

⁴⁶⁵ Vgl. Janschek, O. / Jung, M. (2010), § 204 UGB, Rz. 50

⁴⁶⁶ Vgl. Baetge, J. / Kirsch, H.-J. / Thiele, S. (2012), S. 277

⁴⁶⁷ Vgl. Urnik, S. / Urtz, C. (2012), § 204 UGB, Rz. 23

⁴⁶⁸ Vgl. Hirschler, K. (2005), S.146

⁴⁶⁹ Vgl. Hirschler, K. (2005), S.146

⁴⁷⁰ Vgl. Bertl, R. / Deutsch-Goldoni, E. / Hirschler, K. (2011), S. 388; Urnik, S. / Urtz, C. (2012), § 204 UGB, Rz. 18

maßstab für den beizulegenden Wert kommt der Wiederbeschaffungswert des Beschaffungsmarktes, Börse- oder Marktpreise oder Einzelveräußerungswerte in Betracht.⁴⁷¹ Der Wiederbeschaffungswert eines abnutzbaren Vermögensgegenstandes gleichen Alters und Zustandes kann aus Schätzlisten ermittelt werden und gilt als akzeptabler Referenzwert. Er gibt den Betrag an, der zum gegenwärtigen Zeitpunkt für den Erwerb des Vermögensgegenstandes aufgewendet werden müsste.⁴⁷² Bei selbsterstellten Vermögensgegenständen wird ein Reproduktionswert auf Basis der Herstellungskosten ermittelt.⁴⁷³ Kann dieser nicht beziffert werden, erfolgt ein Buchwertvergleich mit dem fortgeführten Wiederbeschaffungswert, der sich aus dem Neuwert abzüglich planmäßiger Abschreibung ergibt. Ist die Veräußerung in naher Zukunft anvisiert, kann sich der Einzelveräußerungswert abzüglich der noch anfallenden Kosten ebenso als Vergleichsmaßstab anbieten.⁴⁷⁴

Außerplanmäßige Abschreibung im Umlaufvermögen

Bei Software im Umlaufvermögen kommt das strenge Niederstwertprinzip zum Tragen, das eine außerplanmäßige Abschreibung unabhängig von der Dauer zwingend fordert, sobald die Wertminderung eintritt.⁴⁷⁵ Dies ist mit der Tatsache zu begründen, dass bei Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens naturgemäß angenommen wird, dass sie das Unternehmen zeitnah verlassen und deswegen Wertaufholungen unwahrscheinlich sind.⁴⁷⁶ Bei der Bewertung müssen die Verhältnisse zum Abschlussstichtag berücksichtigt werden, die alle werterhellenden Vorfälle und alle bereits bestehenden, nicht realisierten Verluste beinhalten.⁴⁷⁷

Für den Vergleich mit den Anschaffungs- und Herstellungskosten können Börsenkurse, Marktpreise oder der beizulegende Wert herangezogen werden. Der Wert, der sich „aus einem niedrigeren Börsenkurs oder Marktpreis am Abschlussstichtag ergibt“ gilt als Referenzwert für die Wertminderung. Liegt dieser unter den Anschaffungs- und Herstellungskosten, muss die Software auf diesen Betrag abgeschrieben werden.⁴⁷⁸ Börsen- oder Marktpreise müssen dabei auf einem tatsächlich

⁴⁷¹ Vgl. Urnik, S. / Urtz, C. (2012), § 204 UGB, Rz. 19 f.

⁴⁷² Vgl. Baetge, J. / Kirsch, H.-J. / Thiele, S. (2012), S. 277

⁴⁷³ Vgl. Urnik, S. / Urtz, C. (2012), § 204 UGB, Rz. 20

⁴⁷⁴ Vgl. Urnik, S. / Urtz, C. (2012), § 204 UGB, Rz. 20

⁴⁷⁵ Vgl. § 207 UGB

⁴⁷⁶ Vgl. Walter, T. (2010), § 207 UGB, Rz. 7

⁴⁷⁷ Vgl. Fellingner, M. / Urnik, S. / Urtz, C. (2012), § 207 UGB, Rz. 3

⁴⁷⁸ Vgl. § 207 UGB; Fellingner, M. / Urnik, S. / Urtz, C. (2012), § 207 UGB, Rz. 9

existenten Umsatz basieren. Die Anwendung von Geld- oder Briefkursen ohne eine zugrunde liegende Transaktion ist nicht gerechtfertigt.⁴⁷⁹ Kann der Börse- oder Marktpreis nicht ermittelt werden, ist der beizulegende Wert anzuwenden, der sich aus dem Absatzmarkt ableiten lässt.⁴⁸⁰

Zuschreibung

Wenn der Grund für die Wertminderung entfällt und der beizulegende Wert wieder über den letzten Bilanzwert steigt, muss die Software gemäß § 208 Abs. 1 UGB im Umfang der Werterhöhung aufgewertet werden. Die Höhe des Zuschreibungsbetrages wird entsprechend durch die Differenz zwischen dem Buchwert und beizulegendem Wert unter Berücksichtigung der Abschreibungen am Abschlussstichtag bestimmt.⁴⁸¹ Die Obergrenze für eine Zuschreibung bilden bei abnutzbaren Vermögensgegenständen die planmäßig fortgeschriebenen Anschaffungs- und Herstellungskosten sowie der Betrag der vorgenommenen außerplanmäßigen Abschreibung.⁴⁸²

Eine Zuschreibung muss gemäß § 208 Abs. 2 UGB nicht zwingend erfolgen, „wenn ein niedrigerer Wertansatz bei der steuerrechtlichen Gewinnermittlung unter der Voraussetzung beibehalten werden kann, dass er auch im Jahresabschluss beibehalten wird.“⁴⁸³ In diesem Fall wird der niedrigere Wert in der steuerlichen Werteermittlung anerkannt, wenn er auch im unternehmensrechtlichen Jahresabschluss gewahrt wird.⁴⁸⁴ Das Recht, den Wert beizubehalten, kann jedoch nicht ausgeübt werden, wenn steuerrechtlich ein Zuschreibungsgebot besteht oder die handelsrechtliche Zuschreibung keine steuerlichen Auswirkungen hat (wenn bspw. zwingende steuerliche Vorschriften zugrundeliegen, die eine Zuschreibung verbieten).⁴⁸⁵

5.2 HGB

5.2.1 Grundlegendes zur Folgebewertung

Wie im vorherigen Kapitel besprochen, ist Software als abnutzbarer Vermögensgegenstand einzustufen, da sie zwar keiner körperlichen Abnutzung im eigentlichen

⁴⁷⁹ Vgl. Urnik, S. / Urtz, C. (2012), § 207 UGB, Rz. 9

⁴⁸⁰ Vgl. Hirschler, K. (2005), S. 145

⁴⁸¹ Vgl. Fellingner, M. / Urnik, S. / Urtz, C. (2012), § 207 UGB, Rz. 20

⁴⁸² Vgl. Baetge, J. / Kirsch, H.-J. / Thiele, S. (2007), S. 271

⁴⁸³ § 208 Abs. 2 UGB

⁴⁸⁴ Vgl. Buchtela, G. / Pichler, R. / Schwingenschlögl, T. (2010), S. 45; § 6 Z 3 EstG

⁴⁸⁵ Vgl. Urnik, S. / Urtz, C. (2012), § 208 UGB, Rz. 3

Sinn unterliegt, aufgrund des schnellen technologischen Fortschrittes aber dennoch von einer schnellen Überalterung und damit begrenzten Nutzungsdauer auszugehen ist.⁴⁸⁶

Die Folgebewertung von Software im Anlagevermögen erfolgt im HGB gemäß den Bewertungsvorschriften des § 253 HGB, nach dem Vermögensgegenstände „höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die Abschreibungen (...) anzusetzen“ sind. Die Software des Umlaufvermögens ist nicht planmäßig abzuschreiben.⁴⁸⁷ Eine außerplanmäßige Abschreibung kommt sowohl für Software im Anlage- als auch Umlaufvermögen in Frage.

5.2.2 Planmäßige Abschreibung

Sowohl entgeltlich erworbene als auch selbsterstellte Softwareprogramme des Anlagevermögens unterliegen der planmäßigen Abschreibung.⁴⁸⁸ Damit sind im HGB auch die selbsterstellten Softwareprogramme zur Eigennutzung und Quellprogramme des Standard- und Systemsoftware von einer planmäßigen Abschreibung betroffen.

Die Anschaffungs- und Herstellungskosten werden durch die planmäßige Abschreibung auf die Lebensdauer des Vermögensgegenstandes verteilt. Dazu müssen die Größen der Ausgangsbasis, Abschreibungsdauer und Abschreibungsmethode festgelegt werden. Der resultierende Wertansatz wird als „fortgeführte Anschaffungskosten“ bezeichnet.⁴⁸⁹

Abschreibungsbasis

Die Abschreibungsbasis legt den Ausgangswert für die planmäßige Abschreibung zugrunde und ergibt sich aus den Anschaffungs- und Herstellungskosten, die über die Abschreibungsdauer verteilt werden. Wenn am Ende der Nutzungsdauer ein Restwert in seiner Höhe von Bedeutung ist, müssen die Anschaffungs- und Herstellungskosten um diesen Betrag korrigiert werden. Kann der Restwert nicht genau definiert werden oder ist in seiner Höhe nicht relevant, werden die Anschaffungs- und Herstellungskosten als Abschreibungsausgangswert zugrunde gelegt.⁴⁹⁰ Da der

⁴⁸⁶ Vgl. § 253 Abs. 3 Satz 1 HGB

⁴⁸⁷ Vgl. § 253 Abs. 4 HGB

⁴⁸⁸ Vgl. Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 152

⁴⁸⁹ Vgl. Ballwieser, W. (2010), § 253 HGB, Rz. 17 ff.; Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 154

⁴⁹⁰ Vgl. Baetge, J. / Kirsch, H.-J. / Thiele, S. (2012), S. 258

Restwert aber in der Regel nur schwer geschätzt werden kann, kommt häufig eine Vollabschreibung zum Tragen.⁴⁹¹

Abschreibungsdauer

Eine planmäßige Abschreibung soll nicht schon ab dem Erwerb der Software erfolgen, sondern erst ab dem Zeitpunkt der Inbetriebnahme vorgenommen werden.⁴⁹² Dies entspricht dem Grundsatz der Sachlichkeit und stellt sicher, dass sie nur in Zeiträumen tatsächlicher Nutzung abgeschrieben wird.⁴⁹³ Die Abschreibungsdauer bezieht sich dabei auf den Zeitraum, in dem die Software einen wirtschaftlichen Vorteil erbringen kann. Die Abschreibungsdauer basiert auf einer überprüfbaren Schätzung, die aufgrund des Vorsichtsprinzips eher kürzer als zu lang zu schätzen ist.⁴⁹⁴ Die Kalkulation der voraussichtlichen Nutzungsdauer ist, wie bereits in der Diskussion bei den Regeln des UGB erwähnt, bei Software oft problematisch. Ballwieser, W. schlägt vor, „(die) (...) Beschaffenheit und Entwicklung der Absatzmärkte, konkurrierender und substituierender Produkte, der zu erwartenden Marktanteile aufgrund von Nachfrage, Wettbewerbsverhalten, Kosten und Preisspannen“⁴⁹⁵ zu prüfen. Eine Bestimmung erfolgt i.d.R. aus den zugrunde liegenden Rechtsverhältnissen bzw. wirtschaftlichen Faktoren.⁴⁹⁶ In Anlehnung an die nach herrschender Meinung maximale Nutzungsdauer von fünf Jahren bei immateriellen Vermögensgegenständen wird die Abschreibungsdauer bei Software auf drei Jahre geschätzt.⁴⁹⁷ Werden jedoch Wartungsverträge und regelmäßige Updates an der Software ausgeführt, kann sich die Nutzungsdauer ggf. weiter ausdehnen und eine längere Abschreibungsdauer begründen.⁴⁹⁸

Abschreibungsmethode

Das Abschreibungsverfahren muss den tatsächlichen Verlauf des Werteverzehrs abbilden.⁴⁹⁹ Dazu kann die lineare Abschreibung, die degressive Abschreibung, die

⁴⁹¹ Vgl. Kozikowski, M. / Roscher, K. / Schramm, M. (2010), § 253 HGB, Rz. 223

⁴⁹² Vgl. Baetge, J. / Kirsch, H.-J. / Thiele, S. (2012), S. 258

⁴⁹³ Vgl. Baetge, J. / Kirsch, H.-J. / Thiele, S. (2012), S. 258 f.

⁴⁹⁴ Vgl. Baetge, J. / Kirsch, H.-J. / Thiele, S. (2012), S. 259

⁴⁹⁵ Ballwieser, W. (2010), § 253 HGB, Rz. 17, 21 ff.

⁴⁹⁶ Vgl. Arbeitskreis immaterielle Werte im Rechnungswesen der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V. (2008), S. 221

⁴⁹⁷ Vgl. Ballwieser, W. (2010), § 253 HGB, Rz. 320

⁴⁹⁸ Vgl. Köhler, S. / Benzel, U. / Trautmann, O. (2002), S. 931

⁴⁹⁹ Vgl. Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 155

Leistungsabschreibung und die progressive Abschreibung verwendet werden.⁵⁰⁰ Wirtschaftliche und rechtliche Faktoren stellen die Ausgangsbasis für die Abschreibung dar. Die Höhe der Abschreibung soll nutzungsorientiert sein und versuchen, dem tatsächlichen Verzehr des wirtschaftlichen Nutzens pro Periode möglichst zu entsprechen.⁵⁰¹ Bezugnehmend auf die Software ist zu einer linearen Abschreibung zu raten, um den Nutzenverlauf optimal abzubilden.⁵⁰²

5.2.3 Außerplanmäßige Abschreibung

Liegt der beizulegende Wert am Bilanzstichtag unter den fortgeführten Anschaffungs- und Herstellungskosten, muss eine außerplanmäßige Abschreibung für Gegenstände des Anlage- und Umlaufvermögens durchgeführt werden.⁵⁰³ Die Pflicht zur außerplanmäßigen Abschreibung besteht bereits in der Entwicklungsphase, falls die Zukunftsprognose über die Vermögensgegenstandseigenschaft unzutreffend war oder der Wert zum Bilanzstichtag nicht mehr vollumfänglich den bisher angefallenen Herstellungskosten entspricht.⁵⁰⁴

Außerplanmäßige Abschreibung im Anlagevermögen

Gemäß § 253 Abs. 3 Satz 3 HGB ist Software des Anlagevermögens auf den niedrigeren beizulegenden Wert abzuschreiben, sobald eine dauerhafte Wertminderung vorliegt. Handelt es sich lediglich um eine vorübergehende Wertminderung, darf die außerplanmäßige Abschreibung nicht stattfinden (gemildertes Niederstwertprinzip).⁵⁰⁵ Nach der Gesetzesbegründung zu § 253 Abs. 3 HGB ist von einer nicht dauerhaften Wertminderung auszugehen, wenn es begründbar ist, dass die Indizien dafür innerhalb von zwölf Monaten wegfallen.⁵⁰⁶

Das bisherige Wahlrecht zur außerplanmäßigen Abschreibung bei voraussichtlich vorübergehender Wertminderung des Anlagevermögens entfiel nach der Einführung des BilMoG.⁵⁰⁷ Damit werden die Regelungen zwischen den Kapitalgesellschaften,

⁵⁰⁰ Vgl. Baetge, J. / Kirsch, H.-J. / Thiele, S. (2012), S. 260 ff.

⁵⁰¹ Vgl. Wulf I. / Müller, S. (2011), S. 144

⁵⁰² Vgl. Brugger, R. (2009), S. 149; Köhler, S. / Benzel, U. / Trautmann, O. (2002), S. 931

⁵⁰³ Vgl. Baetge, J. / Kirsch, H.-J. / Thiele, S. (2012), S. 276; Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 118

⁵⁰⁴ Vgl. Kessler, H. (2010), S. 243

⁵⁰⁵ Vgl. § 253 Abs. 3 Satz 4 HGB; Deutscher Bundestag (2008), § 253 Abs. 3 HGB, S. 56; Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 160

⁵⁰⁶ Vgl. Deutscher Bundestag (2008), § 253 Abs. 3 HGB, S. 56

⁵⁰⁷ Vgl. Beys, O. / Melcher, W. (2009), S. 25

für die dieses Verbot bereits besteht, und den übrigen Unternehmen (Einzelunternehmen, OHG, KG) angeglichen.⁵⁰⁸ Es entsteht in weiterer Folge ein rechtsformunabhängiges Abschreibungsverbot bei nicht dauerhafter Wertminderung.

Im Vorfeld der Durchführung des BilMoG wurde vorgeschlagen, den beizulegenden Zeitwert als neue Wertgröße innerhalb des Niederstwerttests für Vermögensgegenstände einzuführen. Gemäß § 255 Abs. 4 Satz 1 HGB wird der beizulegende Zeitwert als Marktpreis definiert. Im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens wurde die Konzeption allerdings neu überdacht und in der Endfassung der beizulegende Zeitwert wieder durch den ursprünglichen Begriff des beizulegenden Werts ersetzt.⁵⁰⁹ Folglich sind Vermögensgegenstände des Anlagevermögens bei voraussichtlich dauerhafter Wertminderung mit dem Wert anzusetzen, der ihnen am Abschlussstichtag beizulegen ist.⁵¹⁰

Im HGB erfolgt keine Definition des Begriffs des beizulegenden Werts.⁵¹¹ Der beizulegende Wert ergibt sich aber nach der herrschenden Meinung in der Literatur aus den Wiederbeschaffungs- bzw. Wiederherstellungskosten. Der Wiederbeschaffungswert eines abnutzbaren Vermögensgegenstandes gleichen Alters und Zustandes kann aus Schätzlisten ermittelt werden und gibt den Wert an, der zum gegenwärtigen Zeitpunkt für den Erwerb des Vermögensgegenstandes aufgewendet werden müsste.⁵¹² Zudem kann ein Reproduktionswert zur Anwendung gelangen.⁵¹³ Ist es nicht möglich, einen geeigneten Wert zu finden, erfolgt ein Buchwertvergleich mit dem fortgeführten Wiederbeschaffungswert, der sich aus dem Neuwert abzüglich planmäßiger Abschreibung ergibt. Ist die Veräußerung in naher Zukunft geplant, kann sich der Einzelveräußerungswert abzüglich der noch anfallenden Kosten ebenso als Vergleichsmaßstab anbieten.⁵¹⁴

Außerplanmäßige Abschreibung im Umlaufvermögen

Analog zum UGB gilt auch im HGB das strenge Niederstwertprinzip als Basis für die außerplanmäßige Abschreibung. Demnach ist unabhängig von der Zeitdauer der

⁵⁰⁸ Vgl. Deutscher Bundestag (2008), § 253 Abs. 3 HGB, S. 56

⁵⁰⁹ Vgl. Beys, O. / Melcher, W. (2009), S. 28

⁵¹⁰ § 253 Abs. 3 Satz 3 HGB

⁵¹¹ Vgl. Beys, O. / Melcher, W. (2009), S. 26

⁵¹² Vgl. Baetge, J. / Kirsch, H.-J. / Thiele, S. (2012), S. 277; Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 102

⁵¹³ Vgl. Baetge, J. / Kirsch, H.-J. / Thiele, S. (2012), S. 277

⁵¹⁴ Vgl. Baetge, J. / Kirsch, H.-J. / Thiele, S. (2012), S. 277

Wertminderung eine außerplanmäßige Abschreibung immer durchzuführen.⁵¹⁵ Gemäß § 253 Abs. 3 Satz 1 HGB werden Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens mit dem niedrigeren Wert aus dem Börse- und Marktpreis bzw. dem beizulegenden Wert angesetzt, wenn dieser den Wert der Anschaffungs- und Herstellungskosten unterschreitet.⁵¹⁶

Zuschreibung

Vor Inkrafttreten des BilMoG mussten Einzelkaufleute, Personenhandelsgesellschaften und Genossenschaften nach Vornahme einer außerplanmäßigen Abschreibung keine Zuschreibung vornehmen, wenn die Gründe für die Abschreibung weggefallen waren. Sowohl bei Vermögensgegenständen des Anlage- als auch bei Umlaufvermögen konnte die Wertaufholung freiwillig erfolgen. Für Kapitalgesellschaften galt dieses Zuschreibungswahlrecht jedoch nicht und eine Wertaufholung war für sie verpflichtend anzuwenden.⁵¹⁷ Das BilMoG schreibt die Wertaufholung für alle Rechtsformen vor.⁵¹⁸ Damit müssen Kapitalgesellschaften, Einzelkaufleute, Personenhandelsgesellschaften und Genossenschaften einen Vermögensgegenstand, der außerplanmäßig abgeschrieben wurde, gemäß § 253 Abs. 5 Satz 1 HGB wieder zuschreiben, wenn die Gründe für die außerplanmäßige Abschreibung weggefallen sind.⁵¹⁹ Das bisherige Wertbeibehaltungswahlrecht eines niedrigeren Wertansatzes wurde folglich durch ein Wertaufholungsgebot ersetzt. Die Obergrenze der Zuschreibung bilden dabei die um die planmäßige Abschreibung verminderten Anschaffungs- und Herstellungskosten. Die Zuschreibung über diese fortgeführten Anschaffungs- und Herstellungskosten ist nicht möglich.⁵²⁰ Von der Zuschreibung kann dennoch abgesehen werden, wenn der niedrigere Wertansatz bei der steuerrechtlichen Gewinnermittlung unter der Voraussetzung beibehalten werden kann, dass er auch im Jahresabschluss beibehalten wird.⁵²¹

⁵¹⁵ Vgl. Deutscher Bundestag (2008), § 253 Abs. 4 HGB, S. 57

⁵¹⁶ Vgl. Ballwieser, W. (2010), § 253 HGB, Rz. 12; Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 118

⁵¹⁷ Vgl. Deutscher Bundestag (2008), § 253 Abs. 5 HGB, S. 57

⁵¹⁸ Vgl. Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 119

⁵¹⁹ Vgl. § 253 Abs. 5 HGB i.V.m. § 280 HGB; Deutscher Bundestag (2008), § 253 Abs. 5 HGB, S. 57

⁵²⁰ Vgl. Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 119

⁵²¹ Vgl. § 280 Abs. 2 HGB

5.3 IFRS

5.3.1 Folgebewertung gemäß IAS 38

5.3.1.1 Grundlegendes zur Folgebewertung

Im Rahmen der Folgebewertung von Software wird nach IAS 38 zwischen dem Anschaffungs- und Herstellungskostenmodell und der Neubewertungsmethode unterschieden. Für die beiden Methoden ist ein Wahlrecht verankert. Wenn eine Methode jedoch gewählt wurde, ist sie stets beizubehalten und eine Änderung nur legitim, wenn die Informationsfunktion damit gestärkt würde und zuverlässigere Informationen abgeleitet werden könnten.⁵²²

Anschaffungskostenmodell

Nach dem Anschaffungskostenmodell muss die Folgebewertung von Software mit den fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten durchgeführt werden.⁵²³ Sie sind gemäß IAS 38.74 um die kumulierten planmäßigen oder außerplanmäßigen Abschreibungen bzw. Zuschreibungen zu korrigieren.

Neubewertungsmethode

Bei Anwendung der Neubewertungsmethode wird die Software gemäß IAS 38.75 mit dem beizulegenden Zeitwert zum Zeitpunkt der Neubewertung angesetzt. Der beizulegende Zeitwert muss dabei verlässlich ermittelbar sein und ist nach IFRS 13 zu bemessen.⁵²⁴ Gemäß IAS 38.75 ist der anzusetzende Wert das Ergebnis der Differenz des beizulegenden Zeitwertes der Software am Tag der Neubewertung und den kumulierten planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen und Zuschreibungen der folgenden Perioden. Die Abschreibungsmodalitäten entsprechen denen des Anschaffungskostenmodells.

Softwareprogramme können nur dann mit der Neubewertungsmethode fortgeführt werden, wenn sich der beizulegende Zeitwert auf der Basis eines aktiven Marktes

⁵²² Vgl. IAS 8.14

⁵²³ Vgl. Wulf, I. (2008), S. 70

⁵²⁴ Für detaillierte Informationen zur Ermittlung des beizulegenden Zeitwertes ist auf das Kapitel 4.3.1.2 zu verweisen.

ableiten lässt.⁵²⁵ Folgende Eigenschaften sind kumulativ zu erfüllen, um einen aktiven Markt gemäß IAS 38.8 zu begründen:

- Homogenität der auf dem Markt gehandelten Produkte;
- öffentliche Zugänglichkeit des Preises;
- Existenz vertragswilliger Käufer und Verkäufer für den Vermögenswert;
- öffentlich zugängliche Marktpreise.

Aktive Märkte für immaterielle Vermögenswerte gelten als selten und scheitern zu meist an der In-Homogenität der Produkte.⁵²⁶ Besonders bei Individualsoftware ist davon auszugehen, dass ein solcher aktiver Markt nicht existent ist. Da das Softwareprogramm speziell auf die Bedürfnisse des Kunden angepasst wurde, ist ein Verkauf zwar möglich, aber nicht sehr wahrscheinlich. Die verschiedenen Anpassungs- und Gestaltungsmöglichkeiten, die sich durch den modularen Aufbau ergeben, lassen daran zweifeln, ein vergleichbares Programm zur Bestimmung des beizulegenden Zeitwertes zu finden. Quellcodes von Standard- und Systemsoftware können jedoch grundsätzlich an einem aktiven Markt gehandelt und mit öffentlich einsehbaren Marktpreisen bewertet werden.

Die Anwendung der Neubewertungsmethode gemäß IAS 38.76 ist nicht zulässig, wenn zwei Fälle vorliegen. Einerseits darf eine solche Bewertung nicht für Vermögenswerte erfolgen, die in der Vorperiode noch nicht als solche angesetzt wurden. Hat die Software die Voraussetzungen des IAS 38 in der Vorperiode nicht erfüllt, darf sie nicht mit dem Neubewertungsmodell bewertet werden.⁵²⁷ Eine weitere Einschränkung ergibt sich, wenn die Erstbewertung nicht mit den Anschaffungs- und Herstellungskosten erfolgte.

Die Neubewertung wird zu dem Zweck ausgeführt, Abweichungen des Buchwertes vom Marktwert am Bilanzstichtag aufzudecken.⁵²⁸ Die Häufigkeit der Neubewertung hängt folglich davon ab, wie sich der beizulegende Zeitwert hinsichtlich der zugrunde liegenden Software entwickelt. Unterscheidet sich der beizulegende Zeitwert von dem Buchwert, ist eine Neubewertung erforderlich.⁵²⁹ Bei starken Abweichungen,

⁵²⁵ Vgl. IAS 38.75

⁵²⁶ Vgl. IAS 38.78

⁵²⁷ Vgl. Fuchs, M. (2011), IAS 38, Rz. 110

⁵²⁸ Vgl. IAS 38.75

⁵²⁹ Vgl. Fuchs, M. (2011), IAS 38, Rz. 108

kann damit eine jährliche Neubewertung notwendig sein. Gemäß IAS 16.31 und IAS 16.34 ist es bei nur marginalen Abweichungen ebenso ausreichend, wenn die Neubewertung alle drei bis fünf Jahre stattfindet.

Zum Zeitpunkt der Neubewertung kann der beizulegende Zeitwert größer als der Buchwert der Software sein. Werterhöhungen werden dann erfolgsneutral in einer Neubewertungsrücklage im Eigenkapital erfasst.⁵³⁰ Wurden in früheren Perioden Wertminderungen erfolgswirksam erfasst, wird die Wertsteigerung bis zu der Gesamthöhe der Wertminderungen erfolgswirksam in der GuV bilanziert.⁵³¹ Besteht ein Neubewertungsüberschuss aufgrund vorhergehender Wertsteigerungen, mindern künftige Wertminderungen zunächst erfolgsneutral den Neubewertungsüberschuss bis zu seiner Auflösung. Erst dann werden weitere Wertminderungen erfolgswirksam erfasst.⁵³²

5.3.1.2 Planmäßige Abschreibung

Planmäßige Abschreibungen sind sowohl im Anschaffungskosten- als auch Neubewertungsmodell vorgesehen. Gemäß IAS 38.88 ist dazu zunächst eine Einteilung des Vermögenswertes nach seiner Nutzungsdauer notwendig. Dazu werden immaterielle Vermögenswerte mit begrenzter Nutzungsdauer und unbegrenzter Nutzungsdauer unterschieden.

Für die Bestimmung der Nutzungsdauer sind wirtschaftliche und rechtliche Kriterien zu prüfen.⁵³³ Gemäß IAS 38.90 ist bspw. die voraussichtliche Nutzung des immateriellen Vermögenswertes durch das Unternehmen, Produktlebenszyklen, technische Veränderungen bzw. Überalterung, gesetzliche Nutzungsbeschränkungen sowie Branchenentwicklung zu prüfen. Eine weitere Einschätzung kann anhand der Höhe der Erhaltungsausgaben gemacht werden, die notwendig sind, um zukünftig einen Nutzenzufluss aus dem Vermögenswert zu generieren.⁵³⁴ Berücksichtigung sollten weiterhin die weiterführende Produktstrategie und mögliche Vermarktung des immateriellen Vermögenswertes finden. Entsteht ein immaterieller Vermögenswert aus vertraglichen oder gesetzlichen Rechten bzw. wird seine Verfügungsmacht durch

⁵³⁰ Vgl. Wulf, I. (2008), S. 73; IAS 38.85

⁵³¹ Vgl. IAS 38.86

⁵³² Vgl. Fuchs, M. (2011), IAS 38, Rz. 112; IAS 38.87

⁵³³ Vgl. IAS 38.95

⁵³⁴ Vgl. IAS 38.90

Rechtsansprüche gesichert, orientiert sich seine Nutzungsdauer an der Zeitspanne dieser Rechte.⁵³⁵ Diese Regelung wird lediglich nach IAS 38.94 außer Kraft gesetzt, wenn ihre Geltungsdauer sicher fortgeführt wird und keine zusätzlichen Kosten anfallen. Bei der Bestimmung der Nutzungsdauer muss von den individuellen betrieblichen Umständen ausgegangen werden und die Schätzung mit Vorsicht erfolgen.⁵³⁶

Ist kein Ende der Nutzungsfähigkeit des immateriellen Vermögenswertes ersichtlich, weil es keine ersichtliche Begrenzung in der Zukunft gibt, in welcher der Vermögenswert voraussichtlich Netto-Cashflows für das Unternehmen erzeugen wird, ist von einer unbegrenzten Nutzungsdauer auszugehen.⁵³⁷ Ist die Zeit, über die der Vermögenswert also erwartungsgemäß einen Nutzenzufluss bzw. Nettozahlungsströme⁵³⁸ für das Unternehmen generieren wird, nicht begrenzt, ist er nicht planmäßig abzuschreiben, sondern die Wertminderung im Rahmen einer außerplanmäßige Abschreibung zu behandeln (IAS 38.107). Ist die Nutzungsdauer jedoch bestimmbar, impliziert sie einen begrenzten Nutzenzufluss im Unternehmen und löst gemäß IAS 38.97 die planmäßige Abschreibung und ggf. zusätzlich bei Vorliegen eines Indikators für eine Wertminderung die außerplanmäßige Abschreibung aus.

Gemäß IAS 38.92 ist es wahrscheinlich, dass Software aufgrund des Technologiewandels einer rasanten Überalterung ausgesetzt und als ein Gegenstand mit kurzer Nutzungsdauer einzuordnen ist. Demnach ist sowohl die planmäßige Abschreibung als auch die außerplanmäßige Abschreibung auf sie anwendbar.

Abschreibungsbasis

Die planmäßige Abschreibung von Software wird durchgeführt, um ihren wirtschaftlichen Verbrauch zu dokumentieren. Ein Abschreibungsplan enthält alle notwendigen Angaben zu Zugangswert, Nutzungsdauer, Abschreibungsmethode und Restwert.⁵³⁹ Bei Anwendung der Anschaffungskostenmethode bilden die Anschaffungs- und Herstellungskosten die Basis für die Abschreibung. Im Neubewertungsmodell kommt der beizulegende Zeitwert zur Anwendung.⁵⁴⁰ Der Restwert beschreibt einen Betrag, der am Ende der Nutzungsdauer der Software abzüglich etwaiger anfallender

⁵³⁵ Vgl. Dr. Röver & Partner (2007), S. 122

⁵³⁶ Vgl. Baetge, J. / Kirsch, H.-J. / Thiele, S. (2012), S. 299

⁵³⁷ Vgl. IAS 38.88

⁵³⁸ Vgl. Zülch, H. / Hendler, M. (2009), S. 1201

⁵³⁹ Vgl. Hoffmann, W. D. (2012), § 10, Rz. 5

⁵⁴⁰ Vgl. Baetge, J. / Kirsch, H.-J. / Thiele, S. (2012), S. 295

Abgangskosten erzielbar ist.⁵⁴¹ IAS 38.100 reglementiert, dass der Restwert im Normalfall mit null anzusetzen ist. Eine Ausnahme greift in dem Fall, dass sich ein Dritter verpflichtet hat, den Vermögenswert am Ende der Laufzeit zu erwerben. Die Höhe wird dann mittels der Festlegung im Vertrag bestimmt. Besteht ein aktiver Markt für die Software, an dem ein positiver Restwert ermittelt werden kann und dieser wahrscheinlich am Ende der Nutzungsdauer noch besteht, wird der Restwert anhand der aktuellen Marktpreise ermittelt.⁵⁴² Dieser muss an jedem Bilanzstichtag geprüft werden. Bei einer Änderung des Restwertes ist das Abschreibungsvolumen über die verbleibende Restnutzungsdauer zu verteilen. Der Abschreibungsbetrag wird in jeder Periode in der GuV als Aufwand erfasst.⁵⁴³

Abschreibungsdauer

Die Abschreibung beginnt ab dem Zeitpunkt der tatsächlichen wirtschaftlichen Nutzung der Software und endet, wenn sie gemäß IFRS 5 als zur Veräußerung gehalten eingestuft bzw. ausgebucht wird. (IAS 38.97). Am Ende jedes Geschäftsjahres sind die Abschreibungshöhe bzw. Abschreibungsmethode und der Restwert gemäß IAS 38.102 – 104 zu prüfen. Die Höhe der Abschreibung ist in dem Fall zu korrigieren, wenn die Nutzungsdauer nicht mehr der anfänglichen Schätzung entspricht.⁵⁴⁴ Wird eine längere Nutzungsdauer festgestellt als ursprünglich angenommen, kann entweder der Restbuchwert auf die neue Nutzungsdauer verteilt oder ein neuer Abschreibungsbetrag ermittelt werden, welcher der Annahme der Abschreibungsdauer über den längeren Zeitraum entspricht.⁵⁴⁵ Da in den IFRS keine eindeutigen Aussagen bezüglich der tatsächlichen Abschreibungsdauer gemacht werden, kann im Hinblick auf die Software auf die Ausführungen der Kapitel 5.1.2 und 5.2.2 verwiesen werden.

Abschreibungsmethode

Nach IAS 38 wird keine Methode für die planmäßige Abschreibung vorbestimmt, jedoch soll das gewählte Verfahren den Verbrauch des wirtschaftlichen Nutzens

⁵⁴¹ Vgl. Wulf, I. (2008), S. 71

⁵⁴² Vgl. Fuchs, M. (2011), IAS 38, Rz. 122; IAS 38.100

⁵⁴³ Vgl. IAS 38.95

⁵⁴⁴ Vgl. Hoffmann, W. D. (2012), § 10, Rz. 39

⁵⁴⁵ Vgl. Wulf, I. (2008), S. 73

bestmöglich berücksichtigen.⁵⁴⁶ Prinzipiell ist die Abschreibung durch die lineare und degressive Methode sowie der Leistungsabschreibung möglich. Gemäß IAS 38.97 – 98 wird die lineare Abschreibung aber in dem Fall verlangt, dass eine zuverlässige Schätzung der Nutzungsdauer nicht möglich ist. Die ausgewählte Methode ist dabei stetig in jeder Periode anzuwenden, es sei denn, der Abschreibungsplan unterlag einer Änderung.⁵⁴⁷ Bei Software wird unterstellt, dass ihr Nutzen im Zeitablauf gleichmäßig bleiben wird und sich nicht verringert. Aus diesem Grund scheint die lineare Abschreibung als angemessen.⁵⁴⁸

5.3.1.3 Außerplanmäßige Abschreibung

Für Software muss unabhängig von der Nutzungsdauer eine außerplanmäßige Abschreibung dann durchgeführt werden, wenn zum Abschlussstichtag Anzeichen aus externen oder internen Quellen für eine Wertminderung vorliegen.⁵⁴⁹ Die Bestimmungen des IAS 38.111 verweisen in diesem Fall auf IAS 36.

Unternehmen sind gemäß IAS 36.9 an jedem Bilanzstichtag zu einer Prüfung verpflichtet, ob Anhaltspunkte einer Wertminderung vorliegen (Impairment-Test).⁵⁵⁰ Der Zeitpunkt dieses Wertminderungstests ist frei vom Unternehmen zu wählen, muss aber in den Folgejahren stetig beibehalten werden. Die Indikatoren zur Beurteilung der Anhaltspunkte einer Wertminderung sind nach IAS 36.12 geregelt. Externe Informationsquellen dokumentieren eine Wertminderung bspw. wenn der Marktwert der Software gesunken ist, der Börsenkurs des Unternehmens unten dem Buchwert liegt oder die Marktzinsen steigen. Die Wertminderung kann auch durch unternehmensinterne Informationsquellen wie Überalterung oder physischer Schäden, nachteilige Entwicklungen in Umfang oder Weise der Nutzung ersichtlich sein oder durch andere Indikatoren, die zur Neueinschätzung der Nutzungsdauer führen, erkannt werden.⁵⁵¹ Die Aufzählung ist dabei nicht als abschließend zu betrachten.

Sollte aufgrund dieser Indikatoren Hinweise auf die Wertminderung vorliegen, muss der erzielbare Betrag der Software berechnet und mit dem Buchwert verglichen

⁵⁴⁶ Vgl. Dr. Röver & Partner (2007), S. 123

⁵⁴⁷ Vgl. IAS 38.104 i.V.m. IAS 8

⁵⁴⁸ Vgl. Köhler, S. / Benzel, U. / Trautmann, O. (2002), S. 931

⁵⁴⁹ Vgl. IAS 38.107

⁵⁵⁰ Vgl. Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 123

⁵⁵¹ Vgl. Baetge, J. / Kirsch, H.-J. / Thiele, S. (2012), S. 303

werden.⁵⁵² Der Buchwert ist gemäß IAS 36.6 der Wert, mit dem ein Vermögenswert im Jahresabschluss angesetzt wird, nachdem alle kumulierten Abschreibungen abgezogen wurden. IAS 36.8 definiert den erzielbaren Betrag als den höheren der beiden Werte aus dem beizulegenden Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten und dem Nutzungswert,⁵⁵³ der mit dem Vermögenswert erzielbar ist. Der erzielbare Betrag umschließt damit alle Verwendungsmöglichkeiten in einem Unternehmen, in dem er sowohl den Verkauf als auch die Weiternutzung des Vermögenswertes in Betracht zieht.⁵⁵⁴ Der erzielbare Betrag muss gemäß IAS 38.15 nicht zwingend jährlich berechnet werden, wenn er erheblich über dem Buchwert liegt oder keine Indizien eingetreten sind, die eine Änderung dieses Wertes hervorrufen konnten.

Der beizulegende Zeitwert wird als Betrag definiert, zu dem zwischen sachverständigen, vertragswilligen und voneinander unabhängigen Geschäftspartnern ein Vermögenswert getauscht werden kann.⁵⁵⁵ Der Nutzungswert ergibt sich als Barwert der Cashflows, die durch die Nutzung der Software generiert werden.⁵⁵⁶ Bei der Berechnung müssen gemäß IAS 36.30 folgende Faktoren Beachtung finden:

- Eine Schätzung der zukünftigen Cashflows;
- Erwartungen über Veränderungen im Betrag oder der zeitlichen Verteilung von diesen zukünftigen Cashflows;
- den Zeitwert des Geldes, erfasst über den aktuellen risikofreien Zinssatz;
- den Risikozuschlag der das Risiko der Zahlungsströme des Vermögenswertes berücksichtigt;
- andere Faktoren wie zum Beispiel Zahlungsunfähigkeit, welche die Marktteilnehmer in die Preisbestimmung der zukünftigen Cashflows, von denen das Unternehmen erwartet, dass es sie aus dem Vermögenswert erlangen kann, einbeziehen würden.

⁵⁵² Vgl. IAS 36.9; Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 124

⁵⁵³ Weitere Erläuterungen siehe IAS 36.30 – 35; IAS 36.44; IAS 36.50

⁵⁵⁴ Vgl. Harr, U. / Völkner, B. (2011), IAS 36, Rz. 10

⁵⁵⁵ Für detaillierte Informationen zur Ermittlung des beizulegenden Zeitwertes ist auf das Kapitel 4.3.1.2 zu verweisen.

⁵⁵⁶ Vgl. IAS 36.6

IAS 36.33 – 54 beschreibt detailliert die Schätzung des künftigen Cashflows. Der Cashflow muss vor Abzug der Steuern und Fremdkapitalzinsen ermittelt werden.⁵⁵⁷ Seine Planung muss auf vernünftigen und vertretbaren Annahmen und auf Finanzplänen/Prognosen eines Fünf-Jahres Zeitraums beruhen und den gegenwärtigen Zustand der Software berücksichtigen. Für die Zeit nach der Planungsperiode muss ein Fortführungswert durch Extrapolation bestimmt werden. Der Diskontierungssatz enthält neben dem risikolosen Zinssatz des aktuellen Marktes auch das individuelle Risiko des Unternehmens und spiegelt das Risiko der Investition wieder.⁵⁵⁸ Im Falle, dass der Marktzinssatz nicht zu ermitteln ist, muss der gewichtete Gesamtkapitalkostensatz vor Steuern in die Berechnung einfließen. Dieser Ersatzwert berücksichtigt sowohl den Zeitwert des Geldes über die Nutzungsdauer des Vermögenswertes als auch das Länderrisiko, das Währungsrisiko, das Preisrisiko und das Cashflow-Risiko. Er wird wie folgt berechnet.⁵⁵⁹

Abbildung 8: Ermittlung der gewichteten Kapitalkosten

$$WACC = iE \cdot EKQ + iF \cdot FKQ$$

WACC= Durchschnittliche gewichtete Kapitalkosten des Unternehmens
 EKQ= Eigenkapitalquote
 FKQ= Fremdkapitalquote
 iE= Eigenkapitalkosten des Unternehmens
 iF= Fremdkapitalkosten des Unternehmens

Quelle: In Anlehnung an: Balz, U. / Arlinghaus, O. (2007), S. 138

Zur Bestimmung der Eigenkapitalkosten (iE) kann das sog. Capital-Asset-Pricing-Model (CAPM) genutzt werden. Mit Hilfe des CAPM kann bestimmt werden, welchen Preis bzw. welchen Zinsen die Investoren für ihre Kapitalüberlassung fordern:

⁵⁵⁷ Vgl. IAS 36.50

⁵⁵⁸ Vgl. IAS 36.55

⁵⁵⁹ Die vorliegende Berechnung des Diskontierungssatzes gibt nur einen Einblick und wird nicht umfassend behandelt; weitere Informationen siehe bspw. Balz, U. / Arlinghaus, O. (2007), S. 138; Harr, U. / Völkner, B. (2011), IAS 36, Rz. 49

Abbildung 9: Ermittlung der Eigenkapitalkosten

$$iE = iB + \beta (iM - iB)$$

iE = Eigenkapitalkosten des Unternehmens
 iB = Risikofreier Basiszinssatz
 iM = Aktienmarktrendite
 β = Unternehmensspezifische Risiko

Quelle: In Anlehnung an: Balz, U. / Arlinghaus, O. (2007), S. 138

Ist der erzielbare Betrag höher als der Buchwert, ist die Software nicht wertgemindert.⁵⁶⁰ Die Software ist wertgemindert, wenn ihr Buchwert ihren erzielbaren Betrag übersteigt.⁵⁶¹ In diesem Fall ist eine außerplanmäßige Abschreibung im Einklang mit dem strengen Niederstwertprinzip durchzuführen.⁵⁶² Beim Anschaffungskostenmodell ist der Wertminderungsaufwand in der GuV zu erfassen (IAS 36.59). Wurde jedoch die Neubewertungsmethode angewandt, fließt die Wertminderung in die Neubewertungsrücklage ein.⁵⁶³ Übersteigt der Betrag diese Neubewertungsrücklage, muss er aufwandwirksam erfasst werden. Für die zukünftigen Perioden sind die Abschreibungen gemäß IAS 36.63 anzupassen.

Die Folgebewertung im Sinne des Impairment Tests ist grundsätzlich für jeden immateriellen Vermögenswert einzeln vorzunehmen.⁵⁶⁴ Ist eine Zuordnung von Zahlungsströmen für einen einzelnen Vermögenswert und damit eine die Bewertung im Sinne der Ermittlung des erzielbaren Betrages nicht möglich, müssen zahlungsmittelgenerierende Einheiten gebildet werden.⁵⁶⁵ Diese bilden als kleinste identifizierbare Gruppe von Vermögenswerten Zahlungsströme ab und ermöglichen die Werthaltigkeitsprüfung. Die Regelungen des IAS 36 bieten keine konkreten Vorschriften zum Wesen der zahlungsmittelgenerierenden Einheit, sondern bestimmt lediglich nach IAS 36.69, dass die unternehmerischen Tätigkeiten des Managements bezüglich Produktlinien, Geschäftsfeldern etc. ihre Gestalt beeinflussen.

⁵⁶⁰ Vgl. IAS 36.19

⁵⁶¹ Vgl. IAS 36.6; Baetge, J. / Kirsch, H.-J. / Thiele, S. (2012), S. 303

⁵⁶² Vgl. Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 124

⁵⁶³ Vgl. Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 171 f.

⁵⁶⁴ Vgl. Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 125

⁵⁶⁵ Für weitere Informationen siehe bspw. Harr, U. / Völknner, B. (2011), IAS 36, Rz. 11, 61 – 64

Zuschreibung

Das Unternehmen muss gemäß IAS 36.110 in der Folge zu jedem Bilanzstichtag eine Prüfung durchführen, ob die Anhaltspunkte der vorherigen Wertminderung weiterbestehen. Folgende Indizien zeugen von einer Wertaufholung:⁵⁶⁶

Aus Interne Quellen:

- Die Software wird anders genutzt als gedacht und erzeugt eine positive Auswirkung auf das Unternehmen;
- der wirtschaftliche Nutzen auf das Unternehmen kann höher bewertet werden als ursprünglich angenommen.

Aus externen Quellen:

- Die wirtschaftliche, rechtliche oder technische Umwelt unterliegt einem positiven Wandel;
- der Marktwert erhöht sich;
- Zinssenkungen wirken sich auf die Berechnung des Nutzungswertes aus.

Wenn am nächsten Berichtstag festgestellt wird, dass Anzeichen für eine Wertaufholung vorliegen, muss der erzielbare Betrag gemäß IAS 36.114 neu ermittelt werden und ggf. eine Zuschreibung erfolgen. Dazu ist der Betrag der Wertaufholung zu bestimmen und erfolgswirksam in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen.⁵⁶⁷ Der Buchwert nach Wertaufholung darf den Buchwert nicht übersteigen, der sich (unter Berücksichtigung von Amortisationen oder Abschreibungen) ohne vorherige Wertminderung ergeben hätte.⁵⁶⁸

5.3.2 Folgebewertung gemäß IAS 2

Eine planmäßige Abschreibung gibt es nach IAS 2 nicht. Gemäß IAS 2.9 sind bspw. Trägermedien von Standard- und Systemsoftware nach am Bilanzstichtag auf den niedrigeren Wert aus Anschaffungs- und Herstellungskosten und dem Nettoveräußerungswert abzuschreiben. Der Wertminderungstest hat zu jedem Bilanzstichtag zu erfolgen. Dabei wird das strenge Niederstwertprinzip zugrunde gelegt, das eine

⁵⁶⁶ Vgl. IAS 36.111; Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 129

⁵⁶⁷ Vgl. IAS 36.119; Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 129

⁵⁶⁸ Vgl. IAS 36.117

Abschreibungspflicht sowohl bei voraussichtlich nicht dauerhafter oder dauerhafter Wertminderung erfordert.⁵⁶⁹

Nach IAS 2.28 werden die möglichen Gründe für eine Abschreibung konkretisiert. Dabei werden vor allem Beschädigung und Überalterung sowie rückläufige Absatzpreise und steigende Kosten genannt, die in Zusammenhang mit der Software stehen können.

Der Nettoveräußerungswert bestimmt sich aus dem „(...) im normalen Geschäftsgang erzielbare Verkaufserlös abzüglich der geschätzten Kosten bis zur Fertigstellung und der geschätzten notwendigen Vertriebskosten“.⁵⁷⁰ Sind die Anschaffungs- und Herstellungskosten am Bilanzstichtag kleiner als der Nettoveräußerungspreis, erfolgt die Bewertung der Software zu den Anschaffungs- und Herstellungskosten. Eine Wertminderungspflicht besteht, wenn der Nettoveräußerungspreis niedriger als die Anschaffungs- und Herstellungskosten ist.⁵⁷¹ Wird die Software auf den Nettoveräußerungspreis abgewertet, ist dies als Aufwand in der Periode zu betrachten.⁵⁷²

Gemäß IAS 2.33 ist eine Zuschreibung dann durchzuführen, wenn die Gründe für die Wertminderung nicht länger bestehen oder es eine Erhöhung des Nettoveräußerungswertes gegeben hat. Die Obergrenze für die Zuschreibung bilden die Anschaffungs- und Herstellungskosten.⁵⁷³

5.3.3 Folgebewertung gemäß IAS 11

Für die Folgebewertung von Software im Rahmen von Fertigungsaufträgen gemäß IAS 11 wird auf die Ausführungen in Kapitel 4.3.3. dieser Arbeit verwiesen. Fertigungsaufträge unterliegen bei der Zugangs- und Folgebewertung der gleichen Vorgehensweise, um die Aufwendungen und Erträge auszuweisen. Eine Unterscheidung anhand des Stadiums der Bewertung erfolgt dabei nicht.⁵⁷⁴

⁵⁶⁹ Vgl. Meyer, U. (2011), IAS 2, Rz. 13; Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 222

⁵⁷⁰ IAS 2.6

⁵⁷¹ Vgl. Meyer, U. (2011), IAS 2, Rz. 13

⁵⁷² Vgl. IAS 2.9; Meyer, U. (2011), IAS 2, Rz. 12

⁵⁷³ Vgl. Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 222

⁵⁷⁴ Vgl. Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 235

5.4 Vergleich

In UGB, HGB und den IFRS ist für die Folgebewertung von Software eine Beurteilung, ob ein zeitlich bedingter Werteverzehr vorliegt und die anschließende Bestimmung der Nutzungsdauer elementar. In den IFRS kommen dabei für die unterschiedlichen Verwendungsarten der Software unterschiedliche Bilanzierungsfolgen zum Tragen. Die Bewertung erfolgt gemäß IAS 38, IAS 2 und IAS 11. Eine solche Trennung ist in UGB und HGB nicht vorgesehen.

Die Folgebewertung von Software nach den IFRS kann im Sinne des IAS 38.72 entweder anhand des Anschaffungskostenmodells oder des Neubewertungsmodells erfolgen. Ein Wahlrecht zwischen der Bilanzierung zu fortgeführten Anschaffungs- und Herstellungskosten (Anschaffungskostenmodell) und der Neubewertungsmethode, wie im IAS 38.75 beschrieben, besteht nach UGB und HGB nicht.

Das Anschaffungskostenmodell ist in IAS 38.74 geregelt und legt die Bewertung zu Anschaffungskosten abzüglich der kumulierten Abschreibungen und aller kumulierten Wertminderungen zuzüglich Wertaufholungen zugrunde.⁵⁷⁵ Der österreichische und deutsche Gesetzgeber fordert nach der Aktivierung eine Folgebewertung von Software zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich der planmäßigen bzw. außerplanmäßigen Abschreibungen.⁵⁷⁶ Diese Methode entspricht damit dem Anschaffungskostenmodell nach IFRS. Zusammenfassend lässt sich schlussfolgern, dass alle Rechnungslegungssysteme im Anschaffungskostenmodell neben der planmäßigen Abschreibung eine außerplanmäßige Abschreibung fordern, wenn der Buchwert der Software nach dem Wertminderungstest nicht mehr marktgerecht scheint.

Die planmäßige Abschreibung wird bei abnutzbaren Vermögensgegenständen bzw. Vermögenswerten durchgeführt und ist in UGB, HGB und nach IFRS verpflichtend anzuwenden.⁵⁷⁷ Sie richtet sich nach der voraussichtlichen Nutzungsdauer der Software mit dem Zweck, die Anschaffungs- und Herstellungskosten auf diese zu verteilen. Im UGB, HGB und nach IFRS wird die planmäßige Abschreibung allerdings im Umlaufvermögen nicht angewendet, da davon ausgegangen wird, dass der

⁵⁷⁵ Vgl. Wulf, I. (2008), S. 70

⁵⁷⁶ Vgl. § 203 Abs. 1 UGB; § 204 UGB; § 253 Abs. 4 HGB

⁵⁷⁷ Vgl. § 203 Abs. 1 UGB; § 204 UGB; § 253 Abs. 4 HGB

Vermögensgegenstand bzw. Vermögenswert das Unternehmen zeitnah verlässt.⁵⁷⁸ Bezogen auf die Software bedeutet dies, dass bspw. Individualsoftware und Trägermedien von Standard- und Systemsoftware nach HGB nicht planmäßig abgeschrieben werden. Da eine planmäßige Abschreibung nach IAS 2.9 nicht vorgesehen ist, sind die Trägermedien von Standard- und Systemsoftware auch nach den IFRS nicht derartig zu bewerten. Individualsoftware sieht nach den IFRS durch die Behandlung nach IAS 11 ebenso keine planmäßige Abschreibung vor. Nach HGB und den IFRS unterliegen damit lediglich erworbene und selbsterstellte Softwareprogramme des Anlagevermögens (zur Eigennutzung selbsterstellte Software und Quellprogramme von Standard- und Systemsoftware) der planmäßigen Abschreibung.⁵⁷⁹ Da für das Umlaufvermögen keine planmäßige Abschreibung vorgesehen ist, findet sie aufgrund des Aktivierungsverbotes bei selbstestellter Software im Anlagevermögen im UGB damit überhaupt keine Anwendung im Bezug auf die selbsterstellte Software.⁵⁸⁰

Im UGB und HGB beginnt die Abschreibung, wenn die Software in Betrieb genommen wird oder in einem betriebsbereiten Zustand vorliegt, und endet, wenn ein Ersatz vorgesehen ist.⁵⁸¹ IAS 38.97 konkretisiert den Beginn als den Zeitpunkt der tatsächlichen wirtschaftlichen Nutzung der Software. Die Abschreibung endet, wenn sie gemäß IFRS 5 als zur Veräußerung gehalten eingestuft bzw. ausgebucht wird.

Als Voraussetzung für die Abschreibung wird in UGB, HGB und den IFRS ein Abschreibungsplan erstellt, der die Abschreibungsbasis, Abschreibungsmethode und Nutzungsdauer enthält.⁵⁸² Die Abschreibungsbasis ist in UGB und HGB mit der Differenz aus Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten und dem Restnutzungswert definiert.⁵⁸³ Auch in den IFRS bilden die Anschaffungs- und Herstellungskosten bei Anwendung der Anschaffungskostenmethode die Basis für die Abschreibung. Im Neubewertungsmodell kommt der beizulegende Zeitwert zur Anwendung.

Ist am Ende der voraussichtlichen Nutzungsdauer ein Restwert zu erwarten, kann dieser nach den Bestimmungen HGB insbesondere berücksichtigt werden, wenn er

⁵⁷⁸ Vgl. § 207 UGB; § 253 Abs. 4 HGB

⁵⁷⁹ Vgl. Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 152; IAS 38.74

⁵⁸⁰ Vgl. Wulf, I. / Müller, S. (2011), S. 137

⁵⁸¹ Vgl. Frick, W. (2007), S. 101

⁵⁸² Vgl. Bertl, R. / Deutsch-Goldoni, E. / Hirschler, K. (2011), S. 378

⁵⁸³ Vgl. Janschek, O. / Jung, M. (2010), § 204 UGB, Rz. 18; Ballwieser, W. (2010), § 253 HGB, Rz. 17 ff.

wegen einer vertraglichen Vereinbarung bereits feststeht.⁵⁸⁴ Weil die Prognose des Restwerts aufgrund der Unsicherheiten in der Schätzung der Nutzungsdauer schwierig ist, erfolgt in der Regel eine Vollabschreibung.⁵⁸⁵ Im UGB erfolgt keine Angabe, ob ein Restwert bei der Festlegung der Abschreibungsbasis zu berücksichtigen ist. Allerdings wird davon ausgegangen, dass dieser beachtet werden muss, solange keine Unsicherheiten diesbezüglich bestehen.⁵⁸⁶ Auch IAS 38.100 reglementiert, dass der Restwert im Normalfall mit null anzusetzen ist. Eine Ausnahme besteht in dem Fall, dass sich ein Dritter verpflichtet hat, den Vermögenswert am Ende der Laufzeit zu erwerben. Besteht ein aktiver Markt für den Vermögenswert, an dem ein positiver Restwert ermittelt werden kann und dieser wahrscheinlich am Ende der Nutzungsdauer noch besteht, wird der Restwert anhand der aktuellen Marktpreise ermittelt.⁵⁸⁷

Bezüglich der Wahl der Abschreibungsmethode werden nach HGB und UGB keine Vorgaben gemacht.⁵⁸⁸ In der Literatur werden aber die lineare, degressive und leistungsabhängige Abschreibung thematisiert. Nach IAS 38.98 ist die lineare Methode dann verpflichtend anzuwenden, wenn der erwartete Verbrauch des zukünftigen wirtschaftlichen Nutzens des Vermögenswerts durch das Unternehmen nicht bestimmbar ist und somit keine andere Abschreibungsmethode gerechtfertigt werden kann. Bei Software wird unterstellt, dass ihr Nutzen im Zeitablauf gleichmäßig bleiben wird und sich nicht verringert. Aus diesem Grund wird die lineare Abschreibung als angemessen angesehen.⁵⁸⁹ Auch im UGB und HGB bietet sich die lineare Abschreibung an, um den Nutzenverlauf optimal abzubilden.

Die Nutzungsdauer richtet sich sowohl im UGB, HGB und in den IFRS nach den individuellen Gegebenheiten eines Vermögensgegenstandes und erzeugt nicht unerhebliche Ermessensspielräume.⁵⁹⁰ Dabei erfolgt in keinem Rechnungslegungssystem eine genaue Bezifferung der Abschreibungsdauer. Da in der Literatur unter Berücksichtigung des Vorsichtsprinzips allgemein von einer Nutzungsdauer von maximal fünf Jahren für immaterielle Vermögensgegenstände/-werte ausgegangen wird, wird

⁵⁸⁴ Vgl. Baetge, J. / Kirsch, H.-J. / Thiele, S. (2007), S. 258

⁵⁸⁵ Vgl. Kozikowski, M. / Roscher, K. / Schramm, M. (2010), § 253 HGB, Rz. 223

⁵⁸⁶ Vgl. Frick, W. (2007), S. 100

⁵⁸⁷ Vgl. Fuchs, M. (2011), IAS 38, Rz. 122; IAS 38.100

⁵⁸⁸ Vgl. Urnik, S. / Urtz, C. (2012), § 204 UGB, Rz. 11

⁵⁸⁹ Vgl. Fuchs, M. (2011), IAS 38, Rz. 123; Brugger, R. (2009), S. 149

⁵⁹⁰ Vgl. Egger, A. / Samer, H. / Bertl, R. (2013), S. 131; Frick, W. (2007), S. 101

die Abschreibungsdauer für Software aufgrund des hohen Überalterungsrisikos auf drei Jahre geschätzt.⁵⁹¹

Tritt eine Wertminderung der Software auf, die über ihre normale Abnutzung hinausgeht, ist eine außerplanmäßige Abschreibung sowohl im UGB, HGB als auch den IFRS durchzuführen. In UGB und HGB unterscheidet sich die Vorgehensweise der außerplanmäßigen Abschreibung im Anlage- und Umlaufvermögen. Bei Software im Anlagevermögen orientiert sich die außerplanmäßige Abschreibung am gemilderten Niederstwertprinzip, das eine außerplanmäßige Abschreibung bei voraussichtlich dauerhafter Wertminderung fordert (Abschreibungspflicht).⁵⁹² Handelt es sich lediglich um eine vorübergehende Wertminderung, darf die außerplanmäßige Abschreibung nicht stattfinden (Abschreibungsverbot).⁵⁹³ In UGB und HGB wird dabei auf den niedrigeren beizulegenden Wert der Software außerplanmäßig abgeschrieben. Bei Software im Umlaufvermögen kommt das strenge Niederstwertprinzip zum Tragen, das eine außerplanmäßige Abschreibung unabhängig von der Dauer zwingend fordert, sobald die Wertminderung eintritt.⁵⁹⁴ Für die Ermittlung der Wertminderung wird in UGB und HGB ein Vergleich der Anschaffungskosten mit Börsenkursen, Marktpreisen oder dem beizulegende Wert herangezogen.⁵⁹⁵ Die IFRS unterscheiden nicht in dauerhafte oder vorübergehende Wertminderung. Eine Abschreibungspflicht ergibt sich, wenn zum Abschlussstichtag Anzeichen aus externen oder internen Quellen für eine Wertminderung vorliegen.⁵⁹⁶ Die Vorschriften des IAS 38 sehen den Vergleich von Buchwert und dem beizulegenden Zeitwert vor.⁵⁹⁷ Gemäß IAS 2.9 sind die Trägermedien von Standard- und Systemsoftware nach am Bilanzstichtag auf den niedrigeren Wert aus Anschaffungs- und Herstellungskosten und dem Nettoveräußerungswert abzuschreiben. Der Wertminderungstest hat zu jedem Bilanzstichtag zu erfolgen. Dabei wird das strenge Niederstwertprinzip zu Grunde gelegt, das eine Abschreibungspflicht sowohl bei voraussichtlich nicht dauerhafter oder dauerhafter Wertminderung erfordert.⁵⁹⁸

⁵⁹¹ Vgl. Grünberger, H. (2005), S. 255

⁵⁹² Vgl. Janschek, O. / Jung, M. (2010), § 204 UGB, Rz. 50; § 253 Abs. 3 Satz 3 HGB

⁵⁹³ Vgl. § 253 Abs. 3 Satz 4 HGB; Baetge, J. / Kirsch, H.-J. / Thiele, S. (2012), S. 277

⁵⁹⁴ Vgl. § 207 UGB; § 253 Abs. 3, Satz 1 HGB

⁵⁹⁵ Vgl. Bertl, R. / Deutsch-Goldoni, E. / Hirschler, K. (2011), S. 388; § 255 Abs. 4 Satz 1 HGB

⁵⁹⁶ Vgl. IAS 38.107

⁵⁹⁷ Vgl. IAS 36.9

⁵⁹⁸ Vgl. Meyer, U. (2011), IAS 2, Rz. 13

Die außerplanmäßige Abschreibung wird in UGB und HGB ergebniswirksam bilanziert. In den IFRS ist die Erfassung der Abschreibung vom Bewertungsmodell abhängig. Beim Anschaffungskostenmodell ist der Wertminderungsaufwand gemäß IAS 36.59 in der GuV zu erfassen. Wurde jedoch die Neubewertungsmethode angewandt, fließt die Wertminderung in die Neubewertungsrücklage ein.⁵⁹⁹

Fällt der Grund für die Wertminderung weg, hat gemäß § 208 Abs. 1 UGB, § 253 Abs. 5, Satz 1 HGB und IAS 36.109 eine Zuschreibung zu erfolgen. In UGB und HGB bestehen dazu jedoch Ausnahmen. Eine Zuschreibung muss nicht zwingend erfolgen, wenn ein niedrigerer Wertansatz bei der steuerrechtlichen Gewinnermittlung unter der Voraussetzung beibehalten werden kann, dass er auch im Jahresabschluss beibehalten wird.⁶⁰⁰ In diesem Fall wird der niedrigere Wert in der steuerlichen Wertermittlung in UGB und HGB anerkannt, wenn er auch im unternehmensrechtlichen Jahresabschluss gewahrt wird.⁶⁰¹

⁵⁹⁹ Vgl. Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 171

⁶⁰⁰ Vgl. § 208 Abs. 2 UGB; § 280 Abs. 2 HGB

⁶⁰¹ Vgl. Buchtela, G. / Pichler, R. / Schwingenschlögl, T. (2010), S. 45; § 6 Z 3 EstG

6 Ausweis von Software und Anhangangaben

6.1 UGB

6.1.1 Grundlegendes zum Einzel- und Konzernabschluss im UGB

Nach dem UGB müssen Kapitalgesellschaften, Personengesellschaften (bei denen kein unbeschränkt haftender Gesellschafter eine natürliche Person ist) sowie alle Unternehmer mit einem Umsatz von mehr als EUR 700.000 einen Jahresabschluss aufstellen. Die Hauptbestandteile des Jahresabschlusses im UGB sind die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung, die ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, und Ertragslage des Unternehmens vermitteln sollen.⁶⁰² Bei Kapitalgesellschaften und gleichgestellten Personengesellschaften werden diese um den Anhang ergänzt.⁶⁰³ Weiters wird dem Jahresabschluss bei Kapitalgesellschaften, mit Ausnahme der kleinen GmbH gemäß § 243 Abs. 4 UGB und gleichgestellten Personengesellschaften ein Lagebericht und ggf. ein Corporate Governance-Bericht beigelegt.⁶⁰⁴ Eine Kapitalflussrechnung kann auf freiwilliger Basis aufgestellt werden.⁶⁰⁵

Insofern Unternehmen unter der einheitlichen Leitung einer Kapitalgesellschaft stehen und dem Mutterunternehmen eine Beteiligung gemäß § 228 UGB an dem oder den anderen unter der einheitlichen Leitung stehenden Unternehmen gehört, müssen die gesetzlichen Vertreter des Mutterunternehmens einen Konzernabschluss und ein Konzernlagebericht aufstellen.⁶⁰⁶ Der Konzernabschluss besteht aus der Bilanz, GuV, dem Anhang und der Darstellung der Komponenten des Eigenkapitals. Darüber hinaus wird gemäß § 250 Abs. 1 UGB die Kapitalflussrechnung im Rahmen der Erstellung des Konzernabschlusses vorgeschrieben.⁶⁰⁷ Weiterhin kann der Konzernabschluss um die Segmentberichterstattung erweitert werden.

Im Juli 2002 wurde die „IAS-Verordnung“ von der Europäischen Union erlassen, um die Vergleichbarkeit und Transparenz europäischer Abschlüsse zu erhöhen. Der österreichische Gesetzgeber setzte die IAS-Verordnung im Rahmen des

⁶⁰² Vgl. § 195 UGB; § 222 Abs. 2 UGB

⁶⁰³ Vgl. § 222 Abs. 1 UGB; Fraberger, F. / Petritz, M. / Walter-Gruber, C. (2010), § 222 UGB, Rz. 1

⁶⁰⁴ Vgl. § 222 Abs. 1 UGB; Auch ein Corporate Governance Bericht ist gemäß § 243b Abs. 1 UGB verpflichtend für alle Aktiengesellschaften, deren Aktien zum Handel auf einem geregelten Markt im Sinn des § 1 Abs. 2 BörseG zugelassen sind oder die ausschließlich andere Wertpapiere als Aktien auf einem solchen Markt emittiert und deren Aktien mit Wissen der Gesellschaft über ein multilaterales Handelssystem im Sinn des § 1 Z 9 WAG 2007 gehandelt werden zu erstellen.

⁶⁰⁵ Vgl. Kammer der Wirtschaftstreuhänder (2008), S. 2

⁶⁰⁶ Vgl. § 244 Abs. 1 UGB

⁶⁰⁷ Vgl. Kammer der Wirtschaftstreuhänder (2008), S. 2

Rechnungslegungsänderungsgesetzes 2004 in österreichisches Recht um. Seit dem Geschäftsjahr 2005 werden nach dieser Verordnung Konzernabschlüsse aller an Börsen notierter Gesellschaften verpflichtend nach den IAS/IFRS aufgestellt.⁶⁰⁸ Nicht kapitalmarktorientierte Gesellschaften können ihre Konzernabschlüsse wahlweise nach den IAS/IFRS oder nach den UGB Vorschriften aufstellen. Im Einzelabschluss kann die Rechnungslegung freiwillig nach den IFRS erfolgen, was das Unternehmen aber nicht von der Pflicht zur Aufstellung eines unternehmensrechtlichen Abschlusses entbindet.⁶⁰⁹

Im Hinblick auf die für die Software wird im Folgenden detailliert auf den Ausweis in der Bilanz, der GuV und auf die Angaben im Anhang im Jahresabschluss eingegangen. Zusätzlich werden Ausführungen zur Kapitalflussrechnung gemacht.

6.1.2 Bilanz

Im UGB ist die Bilanz in zwei Bereiche – der Aktivseite und der Passivseite – aufgeteilt. Die Aktivseite ist dabei grob in Anlage- und Umlaufvermögen gegliedert. Auf der Passivseite sind das Eigenkapital, Rückstellungen und Verbindlichkeiten zu finden.⁶¹⁰

Die Darstellung erfolgt in einer Kontenform mit einer fest vorgegebenen Gliederung. Ist es der Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zuträglich, müssen weitere Angaben im Anhang getätigt werden.⁶¹¹ Die mit arabischen Zahlen versehenen Posten der Bilanz können aber auch gemäß § 223 Abs. 6 Satz 1 und Satz 2 UGB und § 223 Abs. 8 UGB zusammengefasst oder geändert werden, wenn sie für eine eindeutige Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage nicht wesentlich sind oder damit die Klarheit für den Bilanzadressaten verbessert wird. Kleine Kapitalgesellschaften gemäß § 221 UGB müssen lediglich eine verkürzte Bilanz erstellen.⁶¹²

In der Bilanzgliederung ist Software des Anlagevermögens gemäß § 224 Abs. 2 UGB auf der Aktivseite unter dem Gliederungspunkt A.I. Immaterielle Vermögensgegenstände einzuordnen:

⁶⁰⁸ Vgl. Europäisches Parlament, Rat (2002), VO (EG) Nr. 1606/2002, Rz. 2 – 6

⁶⁰⁹ Vgl. Achleitner, A. / Behr, G. / Schäfer, D. (2009), S. 25

⁶¹⁰ Vgl. § 198 Abs. 1 UGB

⁶¹¹ Vgl. § 222 Abs. 2 UGB

⁶¹² Vgl. Frick, W. (2007), S. 122 – 124

A. Anlagevermögen:

I. Immaterielle Vermögensgegenstände:

1. Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Vorteile sowie daraus abgeleitete Lizenzen
2. Geschäfts(Firmen)wert
3. geleistete Anzahlungen

Dabei wird sie von der ersten Gruppe 1. „Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Vorteile sowie daraus abgeleitete Lizenzen“ umschlossen. Für kleine Kapitalgesellschaften im Sinne des § 221 Abs. 1 und Abs. 2 UGB reicht es aus, wenn sie einen Posten immaterieller Vermögensgegenstände ausweisen, in dem die Software mit den geleisteten Anzahlungen untergeht.

Ist Software am Bilanzstichtag im Umlaufvermögen vorhanden und zum Verkauf bestimmt, muss sie unter B. Umlaufvermögen, I. Vorräte/Vorratsvermögen in den Posten „unfertige Erzeugnisse/unfertige Leistungen“ oder „fertige Erzeugnisse und Waren“ ausgewiesen werden. Für kleine Kapitalgesellschaften ergibt sich wiederum das Recht, eine verkürzte Bilanzgliederung aufzustellen, in dem die Software gemäß § 224 Abs. 2 UGB unter dem Posten „Vorräte“ ausgewiesen wird.

6.1.3 GuV

In der Gewinn- und Verlustrechnung werden die Aufwendungen und Erlöse periodengerecht gegenübergestellt.⁶¹³ Gemäß § 222 UGB hat die GuV ein möglichst getreues Bild der Ertragslage des Unternehmens zu vermitteln. Die GuV hat zwingend die Staffelform aufzuweisen und die in § 231 UGB ausgewiesene Gliederung in ihrer Reihenfolge einzuhalten.⁶¹⁴ Gemäß § 223 Abs. 4 UGB sind aber weitere Posten zulässig, wenn sie nicht schon durch andere abgedeckt sind. Andererseits ist es aber auch möglich, die mit Buchstaben gekennzeichneten Posten zusammenzufassen, wenn es der Wesentlichkeit und Informationsverbesserung dient.⁶¹⁵ Eine gewählte Gliederungsform ist in den Folgeperioden stetig beizubehalten.⁶¹⁶

Die Gewinn- und Verlustrechnung kann nach zwei unterschiedlichen Methoden – dem Gesamtkostenverfahren (GKV) oder dem Umsatzkostenverfahren (UKV) –

⁶¹³ Vgl. Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 509

⁶¹⁴ Vgl. Bergmann, S. (2012), § 231 UGB, Rz. 8; Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 519; Förtschle, G. (2010), § 275 HGB, Rz. 13

⁶¹⁵ Vgl. § 223 Abs. 6 UGB

⁶¹⁶ Vgl. § 223 Abs. 1 UGB

aufgestellt werden.⁶¹⁷ Das Gesamtkostenverfahren gliedert die Aufwendungen nach den Aufwandsarten, während das Umsatzkostenverfahren eine Unterteilung nach Funktionsbereichen unternimmt.⁶¹⁸ Schlussendlich weisen beide Verfahren aber das gleiche Jahresergebnis aus. Gemäß § 237 Abs. 4 UGB sind bei der Wahl des Umsatzkostenverfahrens zusätzliche Angaben im Anhang (z.B. der Personal- und Materialaufwand) notwendig. Nach dem Grundsatz der Bilanzkontinuität ist das einmal gewählte Verfahren beizubehalten. Lediglich besondere Umstände erlauben einen Wechsel und sind im Anhang zu erläutern. Gemäß § 223 Abs. 1 UGB und § 231 Abs. 1 UGB kommen bspw. Gesetzesänderungen und wesentliche Änderungen der Gesellschaftsstruktur in Betracht.

Im Folgenden wird auf die Darstellung der planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen nach dem Gesamtkosten- und dem Umsatzkostenverfahren näher eingegangen. Nach dem Gesamtkostenverfahren werden die Abschreibungen auf die Software im Anlagevermögen gemäß § 231 Abs. 2 UGB unter dem Posten 7 a „Abschreibungen auf immaterielle Gegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen“ ausgewiesen.⁶¹⁹ Außerplanmäßige Abschreibungen können auch den Positionen 7 a oder 19 „außerordentliche Aufwendungen“ zugeordnet werden. Wird die Software dem Umlaufvermögen zugeordnet, werden die außerplanmäßigen Abschreibungen im Rahmen des Postens 2 „Veränderung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen“ einbezogen. Eine weitere Möglichkeit des Ausweises besteht im Posten 7 b „Abschreibungen auf Gegenstände des Umlaufvermögens“, soweit diese die im Unternehmen üblichen Abschreibungen überschreiten.⁶²⁰

Wird das Umsatzkostenverfahren angewendet, müssen die planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen auf die Software gemäß § 231 Abs. 3 UGB ihren jeweils passenden Funktionsbereichen zugeordnet werden. Diese Einordnung kann unter den Posten 2 „Herstellungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen“, 5 „Vertriebskosten“ und 6 „Verwaltungskosten“ erfolgen.⁶²¹ Kann

⁶¹⁷ Vgl. Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 521

⁶¹⁸ Vgl. Bergmann, S. (2012), § 231 UGB, Rz. 21

⁶¹⁹ Vgl. § 231 Abs. 2 Z 7 UGB; Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 537

⁶²⁰ Vgl. Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 537

⁶²¹ Vgl. Hahn, H. / Wilkens, K. (2000), S. 154

keine konkrete Zuordnung erfolgen, werden die Abschreibungen unter dem Posten 7 „sonstige betriebliche Aufwendungen“ zusammengefasst.⁶²²

Ist eine Zuschreibung erfolgt, wird sie unabhängig der Zuordnung von Anlage- und Umlaufvermögen unter dem Punkt 4 „sonstige betriebliche Erträge“ vermerkt.

6.1.4 Anhang

Alle Kapitalgesellschaften und ihnen gleichgestellte Personengesellschaften sind zur Aufstellung eines Anhangs verpflichtet. Dabei können rechtsform- und größenabhängig Zusatzerfordernisse oder Erleichterungen zur Anwendung kommen.⁶²³ Gemäß § 236 UGB muss der Anhang die Bilanz und die GuV erläutern und dabei ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage abbilden. Dabei hat der Anhang stets im Einklang mit den Grundsätzen ordnungsmäßige Buchführung zu stehen.⁶²⁴ Bei der Erstellung des Anhangs müssen die Prinzipien der Wesentlichkeit und Stetigkeit Beachtung finden.⁶²⁵

Im UGB bestehen keine verpflichtenden Anforderungen zur Gliederung des Anhangs. Eine Unterteilung in allgemeine Angaben, Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Erläuterungen der Bilanz, Erläuterungen der GuV und sonstige Angaben liegt allerdings nahe.⁶²⁶ In den allgemeinen Angaben des Anhangs sind bspw. gemäß § 237 Abs. 2 UGB die Grundlagen für die Umrechnung in Euro auszuweisen, wenn Beträge in fremder Währung vorliegen. Von besonderer Relevanz im Bereich der Software ist die Angabe der angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden und Erläuterung der Ausübung von Wahlrechten.⁶²⁷ Bspw. ist der Umfang der Herstellungskosten konkret zu definieren. Im Falle, dass Fremdkapitalzinsen im Rahmen der Herstellungskosten einbezogen wurden, muss ihr Betrag angegeben werden.⁶²⁸ Planmäßige Abschreibungen müssen bezüglich ihrer zugrunde liegenden Nutzungsdauer, Abschreibungsmethode und Abschreibungsbasis erläutert werden.⁶²⁹ Für außerplanmäßige Abschreibungen ist die Berechnung des beizulegenden Wertes darzustellen. Weiterhin sind unterlassene Zuschreibungen zu erläutern und die

⁶²² Vgl. Hirschler, K. / Sulz, G. / Schaffer, T. (2010), § 231 UGB, Rz. 152 f., 294, 327, 331

⁶²³ Vgl. § 240 UGB; § 242 UGB; § 278 f.

⁶²⁴ Vgl. Müller, M. (2010), § 236 UGB, Rz. 10

⁶²⁵ Vgl. Nowotny, C. (2012), § 236 UGB, Rz. 11 – 13

⁶²⁶ Vgl. Müller, M. (2010), § 236 UGB, Rz. 18

⁶²⁷ Vgl. Ellrott, H. (2010), § 284 HGB, Rz. 100 ff.

⁶²⁸ Vgl. § 236 Z 2 UGB

⁶²⁹ Vgl. Nowotny, C. (2012), § 236 UGB, Rz. 17 ff.

entstandenen steuerlichen Belastungen zu konkretisieren.⁶³⁰ Erfolgt eine Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethodik hinsichtlich der Software, müssen die Änderungen und ihre Auswirkungen näher im Anhang spezifiziert werden, um die Vergleichbarkeit des gegenwärtigen Jahresabschlusses mit dem Vergangenen zu gewährleisten.⁶³¹ Ein Bericht über eine solche Änderung ist bspw. bei der Durchbrechung der Bewertungsstetigkeit erforderlich.

Die Angabe von Vorjahreswerten ist davon abhängig, ob es sich bei der betreffenden Anhangsangabe um einen Posten handelt. „Ein Posten liegt immer dann vor, wenn der betreffenden Angabe ein Betrag (in Euro) so unmittelbar zugeordnet ist, wie es bei den Posten in der Bilanz und in der Gewinn- und Verlustrechnung (einschließlich der Davon- und ähnlichen Vermerke) der Fall ist.“⁶³² Demnach ist keine Angabe von Vorjahreswerten erforderlich, wenn die betragliche Angabe nur der Erläuterung des Anhangs dient.⁶³³

Anlagespiegel

Um die Entwicklung des Anlagevermögens darzustellen, muss gemäß § 226 Abs. 1 UGB bzw. § 266 Abs. 1 UGB ein Anlagespiegel aufgestellt werden, der die Zugänge, Abgänge, Umbuchungen, Zu- und Abschreibungen des Anlagevermögens aufzeigt.⁶³⁴ Damit sollen zusätzliche Informationen über Abschreibungen, Anlagenalter und Investitionstätigkeit im Zusammenhang mit dem Anlagevermögen offengelegt werden.⁶³⁵ Die Reihenfolge der Spalten ist nicht durch das Gesetz vorbestimmt. Die Entwicklungen im Anlagespiegel müssen zwingend von den Anschaffungs- und Herstellungskosten ausgehen, was als direkte Bruttomethode bezeichnet wird.⁶³⁶ Die Zeilen orientieren sich an die Bilanzgliederung des § 224 UGB und nehmen die Software in der Ziffer 1 auf. Der Anlagespiegel kann gemäß § 226 Abs. 1 UGB entweder in der Bilanz oder dem Anhang dargestellt werden.

Dem Anlagespiegel können grundsätzlich die Anschaffungs- und Herstellungskosten der Software entnommen werden. Da eine mengenmäßige Veränderung des

⁶³⁰ Vgl. Frick, W. (2007), S. 150

⁶³¹ Vgl. Müller, M. (2010), § 236 UGB, Rz. 33 ff.

⁶³² AFRAC (2009), Rz. 4

⁶³³ Vgl. AFRAC (2009), Rz. 5

⁶³⁴ Vgl. § 226 UGB

⁶³⁵ Vgl. Ruprecht, M. (2010), § 226 UGB, Rz. 8; Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 165

⁶³⁶ Vgl. Ruprecht, M. (2010), § 226 UGB, Rz. 1

Bestandes nicht physisch erfolgt, müssen vergleichbare Postenbewegungen für die Software gesucht werden. Ein Zugang von Software wird erfasst, wenn sie in die Verfügungsmacht des Bilanzierenden gelangt ist.⁶³⁷ Eine Zugangsbuchung kann bspw. erfolgen, wenn die Eingangsrechnung mit den Anschaffungskosten gebucht oder der Vertrag unterzeichnet wird. Bei dem Abgang der Software wird der Restbuchwert sowie die ursprünglich aktivierten historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten vollständig erfasst.⁶³⁸ Das Ausscheiden der Software kann im Zeitpunkt der Verrechnung der letzten Abschreibung erfolgen. Umbuchungen beinhalten Umgliederungen bereits vorhandener Vermögensgegenstände auf andere Posten des Anlagenspiegels.⁶³⁹

6.1.5 Kapitalflussrechnung

Der Bilanzierende soll den Jahresabschluss klar und übersichtlich darstellen, wodurch ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt werden soll.⁶⁴⁰ Um dieser Anforderung Folge zu leisten, erstellen Unternehmen sogenannte Kapitalflussrechnungen, die den Zahlungsmittelstrom im Sinne seiner Herkunft und Verwendung darstellen und damit Informationen zur Finanzlage des Unternehmens gewähren.⁶⁴¹ Dies ermöglicht es dem Jahresabschlussadressaten, die Zahlungsströme (Cashflows) zu quantifizieren, sowie zu sehen, wie die Finanzmittel erwirtschaftet wurden und welche Finanzierungs- und Investitionstätigkeiten das Unternehmen durchgeführt hat.⁶⁴² Damit wird eine zukunftsorientierte Beurteilung über die Fähigkeit des Unternehmens Finanzüberschüsse zu generieren, seine finanziellen Verpflichtungen zu erfüllen und ggf. Ausschüttungen an seine Anteilseigner zu leisten, möglich.⁶⁴³ Im Rahmen einer unternehmensinternen Verwendung der Kapitalflussrechnung bildet sie die Grundlage für Finanz- und Unternehmensplanungen sowie die Unternehmenssteuerung.⁶⁴⁴ Gemäß dem Fachgutachten der Kammer der Wirtschaftstreuhänder über die Geldflussrechnung als Ergänzung des Jahresabschlusses und Bestandteil des Konzernabschlusses im Jahre 2008 orientiert sich die

⁶³⁷ Vgl. Hoyos, M. / Huber, F. (2010), § 268 HGB, Rz. 22

⁶³⁸ Vgl. Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 166

⁶³⁹ Vgl. Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 166

⁶⁴⁰ Vgl. § 195 UGB; § 222 UGB; Egger, A. / Samer, H. / Bertl, R. (2013), S. 491

⁶⁴¹ Vgl. Kammer der Wirtschaftstreuhänder (2008), S. 3; Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 785

⁶⁴² Vgl. Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 785

⁶⁴³ Vgl. Kammer der Wirtschaftstreuhänder (2008), S. 3

⁶⁴⁴ Vgl. Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 787; Egger, A. / Samer, H. / Bertl, R. (2010), S. 535

Kapitalflussrechnung in Österreich an der internationalen Praxis des IAS 7 und dem Deutschen Rechnungslegungsstandard DRS 2 zur Kapitalflussrechnung.⁶⁴⁵

Ausgangspunkt einer jeden Kapitalflussrechnung ist der Finanzmittelfonds. Der Finanzmittelfonds setzt den Zahlungsmittelbestand sowie Zahlungsmitteläquivalente zu einer Einheit zusammen und besteht damit aus mehreren Bilanzpositionen.⁶⁴⁶ Unter Zahlungsmittel werden Barmittel und täglich fällige Sichteinlagen verstanden. Zahlungsmitteläquivalente definieren sich als zur Liquiditätsreserve gehaltene kurzfristige, äußerst liquide Finanzmittel.⁶⁴⁷

In der Kapitalflussrechnung wird die Veränderungen des Finanzmittelfonds durch Vorgänge des betrieblichen Absatz- und Produktionsprozesses und der Finanzierungs- und Investitionstätigkeit des Unternehmens dargestellt. Dies zielt darauf ab, den Umfang der Fondsveränderung zu quantifizieren und die Ursachen im Sinne der Herkunft und Verwendung der in dem Fonds vorhandenen Posten zu klären.⁶⁴⁸ In Anlehnung an die im IAS 7 geforderte Mindestgliederung unterscheidet man dabei drei Teilbereiche einer Kapitalflussrechnung, die die Tätigkeitsbereiche des Unternehmens abbilden.⁶⁴⁹ Der Cashflow aus laufender Geschäftstätigkeit enthält Zahlungsströme, die sich aus Tätigkeiten des Unternehmens ableiten lassen, die auf Erlöserzielung ausgerichtet sind und nicht in den Investitions- bzw. Finanzierungsbereich eingeordnet werden können. Der Cashflow aus Investitionstätigkeit setzt sich aus Zahlungen zusammen, die aus Investitionen in langfristig bestehende Ressourcen anfallen. Der Cashflow aus Finanzierungstätigkeit betrifft Zahlungsströme der Außenfinanzierung.⁶⁵⁰

Um diese Cashflows berechnen zu können, werden alle Einzahlungen und Auszahlungen einer Periode betrachtet und ihrer Wirkung nach entsprechend zugeordnet. Dies kann entweder nach der indirekten und die direkten Methode vollzogen werden.⁶⁵¹ Dabei erfolgt diese Unterteilung lediglich beim Cashflow aus der laufenden

⁶⁴⁵ Vgl. Kammer der Wirtschaftstreuhänder (2008), S. 2

⁶⁴⁶ Vgl. Kammer der Wirtschaftstreuhänder (2008), S. 2

⁶⁴⁷ Vgl. Baetge, J. / Kirsch, H.-J. / Thiele, S. (2011), S. 462

⁶⁴⁸ Vgl. Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 798

⁶⁴⁹ Vgl. Kammer der Wirtschaftstreuhänder (2008), S. 4

⁶⁵⁰ Vgl. Baetge, J. / Kirsch, H.-J. / Thiele, S. (2011), S. 465; Kammer der Wirtschaftstreuhänder (2008), S. 4 – 6; Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 800

⁶⁵¹ Vgl. Baetge, J. / Kirsch, H.-J. / Thiele, S. (2011), S. 461

Tätigkeit. Sowohl der Cashflow aus Investitionstätigkeit als auch aus Finanzierungstätigkeit werden direkt ermittelt.⁶⁵²

Bei der direkten Methode werden die Bruttoeinzahlungen und Bruttoauszahlungen (z.B. Einzahlungen von Kunden, Auszahlungen an Lieferanten und Arbeitnehmer) verwendet.⁶⁵³ Nach der indirekten Methode wird der Jahresüberschuss durch hinzufügen der nicht zahlungswirksamen Aufwendungen und abziehen der zahlungsunwirksamen Erträge korrigiert.⁶⁵⁴ Damit wird der Cashflow der laufenden Geschäftstätigkeit generiert. Die folgende Tabelle stellt detailliert den Aufbau des Cashflow aus laufender Geschäftstätigkeit dar:

Tabelle 9: Cashflow der laufenden Geschäftstätigkeit (indirekte Methode)

	Periodenergebnis
+/-	Abschreibungen/Zuschreibungen auf Gegenstände des Anlagevermögens
+/-	Sonstige zahlungsunwirksame Aufwendungen oder Erträge
+/-	Gewinn/Verlust aus dem Abgang von Gegenständen des Anlagevermögens
+/-	Zunahme/Abnahme der Vorräte, Forderungen aus Lieferung und Leistung sowie andere Aktiva, die nicht der Finanzierung- bzw. Investitionstätigkeit zuzuordnen sind
+/-	Zunahme/Abnahme der Verbindlichkeiten aus Lieferung und Leistung sowie andere Passiva, die nicht der Finanzierung- bzw. Investitionstätigkeit zuzuordnen sind
+/-	Zunahme/Abnahme der Rückstellungen
+/-	Gezahlte/Erhaltene Steuerzahlungen und Zinsen
=	Cashflow aus laufender Geschäftstätigkeit

Quelle: Lüdenbach, N. (2012), § 3, Rz. 66; Kammer der Wirtschaftstreuhänder (2008), S. 13

Um den Cashflow der Investitionstätigkeit zu errechnen, werden Einzahlungen aus dem Abgang von Anlagevermögen ermittelt und um Auszahlungen für den Erwerb

⁶⁵² Vgl. Egger, A. / Samer, H. / Bertl, R. (2013), S. 496

⁶⁵³ Vgl. Lüdenbach, N. (2012), § 3, Rz. 54

⁶⁵⁴ Vgl. Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 802 f.; Baetge, J. / Kirsch, H.-J. / Thiele, S. (2011), S. 463

von Anlagevermögen reduziert.⁶⁵⁵ Der Cashflow der Finanzierungstätigkeit errechnet sich durch die Erfassung der Einzahlungen in das Grundkapital bzw. aus der Kreditaufnahme, Auszahlungen an Gesellschafter oder Kredittilgungen. Schlussendlich ergibt sich der Finanzmittelbestand aus den Summen der gebildeten Cashflows, die um wechselkursbedingte Wertveränderungen und den Finanzmittelbestand am Anfang der Periode korrigiert werden.⁶⁵⁶

Tabelle 10: Cashflow der Investitions- und Finanzierungstätigkeit

	Einzahlungen aus Abgängen von Gegenständen des Sachanlagevermögens oder des immateriellen Anlagevermögens
-	Auszahlungen für Investitionen in das Sachanlagevermögen oder immaterielle Anlagevermögen
+/-	Einzahlungen aus Abgängen und Auszahlungen für Investitionen von Gegenständen des Finanzanlagevermögens
+/-	Einzahlungen aus dem Verkauf und Auszahlungen aus dem Erwerb von konsolidierten Unternehmen und Geschäftseinheiten
+/-	Einzahlungen und Auszahlungen aufgrund von Finanzmittelanlagen
=	Cashflow aus der Investitionstätigkeit
	Einzahlungen aus Eigenkapitalzuführungen
-	Auszahlungen an Unternehmenseigner und Minderheitengesellschafter
+	Einzahlungen aus der Begebung von Anteilen aus der Aufnahme von Krediten
-	Auszahlung aus der Tilgung von Anleihen und Krediten
=	Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit

Quelle: Lüdenbach, N. (2012), § 3, Rz. 85, 94; Kammer der Wirtschaftstreuhänder (2008), S.13

⁶⁵⁵ Vgl. Baetge, J. / Kirsch, H.-J. / Thiele, S. (2011), S. 465

⁶⁵⁶ Vgl. Baetge, J. / Kirsch, H.-J. / Thiele, S. (2011), S. 466

In der Kapitalflussrechnung ist ein separater Ausweis von immateriellen Werten, und damit Software, nicht verpflichtend vorgeschrieben.⁶⁵⁷ Wie in der oben erstellten Tabelle ersichtlich, fließen Investitionen in aktivierungsfähige Software des Anlagevermögens in den Cashflow aus Investitionstätigkeit ein. Diese Auszahlungen sind dann entsprechend in dem Posten „Auszahlungen für Investitionen in das Sachanlagevermögen / immaterielle Anlagevermögen“ enthalten.⁶⁵⁸ Software im Umlaufvermögen ist im Cashflow der laufenden Geschäftstätigkeit in dem Posten „Zunahme/Abnahme der Vorräte“ erfasst.

Zu den nicht zahlungswirksamen Aufwendungen und Erträgen im Cashflow aus der laufenden Geschäftstätigkeit zählen u.a. planmäßige und außerplanmäßige Abschreibungen und Zuschreibungen.⁶⁵⁹ Wird die Software im Anlagevermögen im Rahmen einer Folgebewertung ab- oder zugeschrieben, erfolgt ein Ausweis im Cashflow der laufenden Geschäftstätigkeit in dem Posten „Abschreibungen/Zuschreibungen auf Gegenstände des Anlagevermögen“.⁶⁶⁰ Abschreibungen auf Software im Umlaufvermögen werden unter den Veränderungen der Vorräte erfasst.⁶⁶¹

6.2 HGB

6.2.1 Grundlegendes zum Einzel- und Konzernabschluss im HGB

Die grundsätzlichen Bestandteile eines Jahresabschlusses nach HGB sind Bilanz und GuV.⁶⁶² Kapitalgesellschaften und vergleichbare Personengesellschaften müssen den Jahresabschluss zusätzlich durch einen Anhang erweitern.⁶⁶³ Mittlere/große Kapitalgesellschaften und vergleichbare Personengesellschaften haben den Jahresabschluss um einen Lagebericht zu ergänzen.⁶⁶⁴ Des Weiteren kann ein Segmentbericht aufgestellt werden. Gemäß § 264 Abs. 1 Satz 2 HGB müssen kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften, die nicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet sind, den Jahresabschluss zusätzlich um eine Kapitalflussrechnung und einen Eigenkapitalspiegel erweitern. Vor dem BilMoG war eine Kapitalflussrechnung

⁶⁵⁷ Vgl. Wulf, I. (2008), S. 102

⁶⁵⁸ Vgl. Wulf, I. (2008), S. 102; Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 827

⁶⁵⁹ Vgl. Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 826

⁶⁶⁰ Vgl. Wulf, I. (2008), S. 102

⁶⁶¹ Vgl. Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 826

⁶⁶² Vgl. Henselmann, K. (2010), S. 31; Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 26

⁶⁶³ Vgl. § 264 Abs. 1 HGB; Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 27

⁶⁶⁴ Vgl. Henselmann, K. (2010), S. 32

nur im Zusammenhang mit einem Konzernabschluss aufzustellen. Für kapitalmarkt-orientierten Unternehmen ist sie nun verpflichtend im Einzelabschluss und im Konzernabschluss zu erstellen.⁶⁶⁵

Bestandteile des Konzernabschlusses sind die Bilanz, die GuV, der Anhang, die Kapitalflussrechnung und der Eigenkapitalspiegel. Auch der Konzernabschluss kann um eine Segmentberichterstattung erweitert werden.⁶⁶⁶ Für kapitalmarktorientierte Unternehmen besteht zudem im HGB die Verpflichtung, die Konzernabschlüsse nach den IAS/IFRS aufzustellen.⁶⁶⁷ Aufgrund dessen ist die Anwendung des HGB-Konzernabschlusses auf die nicht von § 315a HGB umfassten Unternehmen limitiert.⁶⁶⁸ Von § 315a HGB werden dabei alle Unternehmen umschlossen, die aufgrund der umgesetzten „IAS-Verordnung“ zur Erstellung ihres Konzernabschlusses nach IFRS verpflichtet sind oder den Konzernabschluss freiwillig nach IFRS aufstellen.⁶⁶⁹

6.2.2 Bilanz

Die Einordnung von Software im Anlage- und Umlaufvermögen erfolgt im HGB gemäß § 266 HGB vergleichbar zum Vorgehen im UGB. Mit der Bilanzrechtsreform im Jahre 2009 wurde das Schema allerdings im Anlagevermögen wie folgt erweitert:

A. Anlagevermögen

I. Immaterielle Vermögensgegenstände

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 Werken
3. Geschäfts- oder Firmenwert:
4. Geleistete Anzahlungen

Durch die Aufhebung des Bilanzierungsverbotes selbsterstellter immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens hat damit auch ein Ausweis selbsterstellter Software in der Bilanz zu erfolgen. Eine Befreiung wird durch § 266 Abs. 1 Satz 3 HGB und § 274a Nr. 1 HGB für kleine Kapitalgesellschaften erwirkt. Diese müssen lediglich eine verkürzte Bilanz aufstellen, die nur die mit

⁶⁶⁵ Vgl. Freidank, C. C. (2009), S. 160

⁶⁶⁶ Vgl. 297 Abs. 1 HGB; Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 27

⁶⁶⁷ Vgl. Europäisches Parlament, Rat (2002): VO (EG) Nr. 1606/2002, Rz. 2 – 6

⁶⁶⁸ Vgl. Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 27

⁶⁶⁹ Vgl. Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 27

Buchstaben und römischen Zahlen bezeichneten Posten gesondert und in der vorgeschriebenen Reihenfolge ausweisen.⁶⁷⁰

Wird Software im Umlaufvermögen gehalten und ist zum Verkauf bestimmt, muss sie gemäß § 266 Abs. 2 HGB unter B. Umlaufvermögen, I. Vorräte/Vorratsvermögen in den Posten „unfertige Erzeugnisse/unfertige Leistungen“ oder „fertige Erzeugnisse und Waren“ ausgewiesen werden. Für kleine Kapitalgesellschaften ergibt sich wiederum das Recht, eine verkürzte Bilanzgliederung aufzustellen.

6.2.3 GuV

Wendet ein Unternehmen das Gesamtkostenverfahren gemäß § 275 Abs. 2 HGB an, müssen die bei der Folgebewertung entstehenden planmäßigen Abschreibungsaufwendungen für Software im Anlagevermögen gemäß § 275 Abs. 2 Nr. 7 a HGB ausgewiesen werden.⁶⁷¹ Der Ausweis von außerplanmäßigen Abschreibungen erfolgt nach § 253 Abs. 3 Satz 3 und 4 HGB gesondert innerhalb des Postens 7 a oder gemäß § 277 Abs. 3 Satz 1 HGB im Anhang.⁶⁷² Wird die Software dem Umlaufvermögen zugeordnet, werden die außerplanmäßigen Abschreibungen im Rahmen der Posten 2 „Erhöhung oder Verminderung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen“ oder 8 „sonstige betriebliche Aufwendungen“ einbezogen. Eine weitere Möglichkeit des Ausweises besteht im Posten 7 b „Abschreibungen auf Gegenstände des Umlaufvermögens“, soweit diese die im Unternehmen üblichen Abschreibungen überschreiten.⁶⁷³

Durch das Aktivierungswahlrecht für selbsterstellte Software im Anlagevermögen ergeben sich zusätzlich aufzunehmende Aspekte. Wendet der Bilanzierende das Gesamtkostenverfahren an, werden die bei der Trennung von Forschungs- und Entwicklungsphase angefallenen Aufwendungen den korrespondierenden Aufwandspositionen wie Personal- und Materialaufwand zugeordnet. Die zu den Entwicklungsaufwendungen korrespondierenden Beträge können gemäß § 275 Abs. 3 Nr. 3 HGB in „andere aktivierte Eigenleistung“ aufgenommen werden.⁶⁷⁴

Wird das Umsatzkostenverfahren angewendet, müssen die planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen auf die Software gemäß § 277 Abs. 3 Satz 1 HGB

⁶⁷⁰ Vgl. § 266 Abs. 1 Satz 3 HGB; Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 135

⁶⁷¹ Vgl. Baetge, J. / Kirsch, H.-J. / Thiele, S. (2012), S. 623

⁶⁷² Vgl. Baetge, J. / Kirsch, H.-J. / Thiele, S. (2012), S. 623

⁶⁷³ Vgl. Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 537

⁶⁷⁴ Vgl. Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 532

ihren jeweils passenden Funktionsbereichen zugeordnet werden. Eine idealtypische Einordnung erfolgt unter dem Posten 2 „Herstellungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen“, 5 „Vertriebskosten“ und 6 „Verwaltungskosten“.⁶⁷⁵ Kann keine konkrete Zuordnung erfolgen, werden die Abschreibungen unter dem Posten 7 „sonstige betriebliche Aufwendungen“ zusammengefasst.⁶⁷⁶ Die Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen werden in die Position des Herstellungsbereichs eingeordnet oder den sonstigen betrieblichen Aufwendungen gemäß § 275 Abs. 3 Nr. 2 HGB zugewiesen. Entstehen Erträge aus der Forschung und Entwicklung, können diese entweder in den sonstigen betrieblichen Erträgen oder den operativen Aufwandsminderungen unter § 275 Abs. 3 Nr. 2 HGB erfasst werden.⁶⁷⁷ Zuschreibungen werden unabhängig der Zuordnung von Anlage- und Umlaufvermögen unter dem Punkt 4 „sonstige betriebliche Erträge“ zugeordnet.

6.2.4 Anhang

Im Anhang des HGB sind allgemeine Angaben, Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Erläuterungen der Bilanz, Erläuterungen der GuV und sonstige Angaben im zu erfassen. Bspw. werden die Abschreibungen eines Jahres gemäß § 268 Abs. 2 Satz 3 HGB entweder in der Bilanz vermerkt oder im Anhang aufgegliedert. Die Angabepflichten im Anhang umfassen gemäß § 285 Satz 1 Nr.13 HGB eine Begründung der Nutzungsdauer, wenn diese für erworbene Software mehr als fünf Jahre umfasst. Neben den Angaben über die auf die Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden gemäß § 284 HGB müssen speziell für immaterielle Vermögensgegenstände zusätzliche Aspekte beachtet werden. Wenn selbsterstellte Software des Anlagevermögens aktiviert wird, muss durch die Teilung in Forschungs- und Entwicklungsphase der Gesamtbetrag der darauf entfallenden Aufwendungen sowie den auf selbsterstellte Software des Anlagevermögens entfallenden Betrag im Anhang angegeben werden.⁶⁷⁸ Diese Pflichtangabe wird für den Einzelabschluss sowie für den Konzernabschluss gefordert. Gemäß § 288 Abs. 1 HGB sind kleine Kapitalgesellschaften von der Pflicht der Angabe befreit. Durch den gesonderten Ausweis in der Bilanz und der neu eingeführten Angabe im Anhang wird sowohl den Informationsbedürfnissen der

⁶⁷⁵ Vgl. Hahn, H. / Wilkens, K. (2000), S. 154

⁶⁷⁶ Vgl. Hirschler, K. / Sulz, G. / Schaffer, T. (2010), § 231 UGB, Rz. 152 f., 294, 327, 331

⁶⁷⁷ Vgl. Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 548

⁶⁷⁸ Vgl. § 285 Satz 1, Nr. 22 HGB

Jahresabschlussadressaten als auch dem Gläubigerschutz Rechnung getragen. Durch die Offenlegung der Aufwendungen von Forschung und Entwicklung soll die Innovationskraft im Unternehmen kenntlich gemacht werden.⁶⁷⁹

Anlagespiegel

Da die Angaben im Anlagespiegel denen im UGB gleich sind, ist an dieser Stelle auf das Kapitel 6.1.2 zu verweisen. Aufgrund des Aktivierungswahlrechtes selbsterstellter immaterieller Vermögensgegenstände ist ein Punkt im Anlagespiegel („Selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werke“) entsprechend § 266 Abs. 2 HGB zu ergänzen.⁶⁸⁰

6.2.5 Kapitalflussrechnung

Die Kapitalflussrechnung ist vom deutschen Gesetzgeber nicht näher in seiner Ausgestaltung konkretisiert. Ist ein Unternehmen zur Aufstellung verpflichtet, wird der Deutsche Rechnungslegungsstandard (DRS) Nr. 2 der Kapitalflussrechnung zu Grunde gelegt.⁶⁸¹ Er ist ebenso anzuwenden, wenn ein Unternehmen die Kapitalflussrechnung freiwillig in den Jahresabschluss aufnimmt. Der DRS 2 enthält inhaltliche und strukturelle Grundsätze und ist dabei an den Ausführungen des IAS 7 angelehnt.⁶⁸² Der DRS zielt darauf ab, dass die Erstellung der Kapitalflussrechnung nach IAS 7 und DRS 2 kompatibel ist.⁶⁸³ Die Kapitalflussrechnung ist in Staffelform unter Beachtung der Mindestgliederung, die durch DRS 2 vorgegeben ist, zu erstellen und um die Vergleichswerte der Vorperiode zu ergänzen (DRS 2.10). Da der Aufbau der Kapitalflussrechnung in HGB und UGB aufgrund der Anlehnung an den IAS 7 gleich ist, ist für detaillierte Informationen zur Kapitalflussrechnung und zum Ausweis von Software an dieser Stelle auf das Kapitel 6.1.5 zu verweisen. Beachtung finden muss jedoch, dass sich aufgrund des Aktivierungswahlrechtes selbsterstellter Software im Anlagevermögen zusätzliche Ausweispflichten ergeben.

Wird selbsterstellte Software im Anlagevermögen verkauft, ist die Veränderung entweder im Jahresergebnis enthalten oder in dem Posten „Gewinn/Verlust aus dem Abgang von Gegenständen des Anlagevermögens“ erfasst. Häufig wird der Betrag

⁶⁷⁹ Vgl. Deutscher Bundestag (2008), § 285 Satz 1, Nr. 22 HGB, S. 73

⁶⁸⁰ Vgl. Baetge, J. / Kirsch, H.-J. / Thiele, S. (2012), S. 601

⁶⁸¹ Vgl. Eiselt, A. / Müller, S. (2008), S. 19

⁶⁸² Vgl. DRS 2.10; Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 817

⁶⁸³ Vgl. Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 816

aus dem Cashflow der laufenden Geschäftstätigkeit ausgegliedert und zusammen mit den „Einzahlungen aus Abgängen von Gegenständen des Sachanlagevermögens / des immateriellen Anlagevermögens“ ausgewiesen.⁶⁸⁴ Auszahlungen für Entwicklungsaufwendungen sowie andere aktivierte Eigenleistungen sind ebenfalls korrespondierend zu den Änderungen der Bestände auszuweisen. Auszahlungen für nicht aktivierte Entwicklungskosten verbleiben im Cashflow aus der laufenden Geschäftstätigkeit.⁶⁸⁵

6.3 IFRS

6.3.1 Grundlegendes zum Einzel- und Konzernabschluss nach den IFRS

Die verpflichtenden Bestandteile jedes IFRS-Abschlusses sind die Bilanz, die Gesamtergebnisrechnung, die Eigenkapitalveränderungsrechnung, die Kapitalflussrechnung und der Anhang.⁶⁸⁶ Daneben existieren noch ergänzende Rechenschaftselemente. Zu diesen zählen der Zwischenbericht, der Segmentbericht, der Lagebericht, das Ergebnis je Aktie sowie Angaben über Beziehungen zu nahestehenden Unternehmen und Personen. Da ein vollständiger Konzernabschluss nach den IFRS ebenso die Bestandteile Bilanz, Gesamtergebnisrechnung, Eigenkapitalveränderungsrechnung, Kapitalflussrechnung und Anhang (IAS 1.10 und IFRS 8.1f.) zu enthalten hat, bestehen zwischen Einzel- und Konzernabschluss keine Unterschiede bezüglich der Bestandteile.

6.3.2 Bilanz

Der Ausweis von Vermögenswerten in der Bilanz nach den IFRS wird durch die Regeln des IAS 1 bestimmt. Die Vorschriften gelten dabei unabhängig von der Art und Größe des Unternehmens. In den IFRS gibt es bezüglich der Erfordernisse für die Aufstellung der Bilanz weite Gestaltungsspielräume. IAS 1.68 gibt eine Liste der Posten vor, die zwingend in der Bilanz anzugeben sind. Für eine bessere Vergleichbarkeit von Jahresabschlüssen bezüglich der Informationen über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage erlaubt IAS 1.69 einen Ausweis weiterer Posten, Überschriften und Zwischensummen.⁶⁸⁷ Eine Erweiterung der Gliederung erfolgt gemäß IAS 1.58 nach der Fristigkeit der Vermögenswerte. Dabei werden langfristige und kurzfristige

⁶⁸⁴ Vgl. Wulf, I. (2008), S. 102

⁶⁸⁵ Vgl. Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 826

⁶⁸⁶ Vgl. IAS 1.10

⁶⁸⁷ Vgl. Obst, H. (2011), IAS 1, Rz. 32

Vermögenswerte unterschieden. Können relevantere und verlässlichere Informationen vermittelt werden, kann die Darstellung auch nach der Liquidität erfolgen.⁶⁸⁸ Werden auf dieser Grundlage die entsprechenden Posten ausgewiesen, sind sie gemäß IAS 1.74 im Anhang detailliert in Sinne ihrer Funktion und Bedeutung zu erläutern. Dazu sind Gruppen von immateriellen Vermögenswerten zu bilden, die hinsichtlich ihrer Art und ihrem Verwendungszweck innerhalb des Unternehmens ähnlich sind.⁶⁸⁹

Der separate Ausweis des Postens „Immaterielle Vermögenswerte“ wird von IAS 1.68 zwar vorgeschrieben, ohne aber eine weitere Untergliederung vorzunehmen. Soll langfristig im Unternehmen verweilende Software in der Bilanz dargestellt werden, wird sie getrennt von den materiellen Vermögenswerten ausgewiesen. IAS 38.119 gibt eine beispielhafte Gliederung für Gruppen vor, in die immaterielle Vermögenswerte untergliedert werden können. Computersoftware bildet dabei eine eigene Kategorie. Kurzfristige Software wie bspw. Trägermedien von Standard- und Systemsoftware werden als Vorrat in der Bilanz ausgewiesen. Gemäß IAS 2.37 erfolgt eine Einteilung in Handelswaren, Roh- Hilfs- und Betriebsstoffen, unfertige Erzeugnissen und Fertigerzeugnissen. Von dieser Unterteilung kann jedoch abgewichen werden, wenn die Besonderheiten der Geschäftstätigkeit des Bilanzerstellers dies erfordert.⁶⁹⁰ Wird Individualsoftware im Rahmen eines Fertigungsauftrags bilanziert, wird diese nicht unter den Vorräten, sondern unter den Forderungen ausgewiesen.⁶⁹¹ Wurde die Leistung noch nicht abgeschlossen, ist danach zu differenzieren, ob der Kunde bereits Zahlungen dafür geleistet hat. Wurden bei einem unfertigen Auftrag bereits Anzahlungen geleistet, erfolgt der Bilanzausweis bei Anwendung der Percentage-of-Completion-Methode als Forderung aus POC. Dies gilt auch, wenn noch keine Zahlung erfolgte. Ist der Auftrag fertiggestellt, wird der Ausweis unabhängig vom Zahlungsstatus als Forderung aus Lieferungen und Leistung erfasst.⁶⁹²

⁶⁸⁸ Vgl. Lüdenbach, N. (2012), § 2, Rz. 28

⁶⁸⁹ Vgl. IAS 38.118

⁶⁹⁰ Vgl. IAS 2.36(b)

⁶⁹¹ Vgl. Hoffmann, W. D. (2012), § 18, Rz. 78

⁶⁹² Vgl. Hoffmann, W. D. (2012), § 18, Rz. 78

6.3.3 GuV

Nach den IFRS ist die GuV ein Bestandteil der Gesamtergebnisrechnung. Die Darstellung kann gemäß IAS 1.81 nach zwei verschiedenen Möglichkeiten erfolgen.⁶⁹³

Der Bilanzersteller hat einerseits die Möglichkeit, eine einzige Gesamtergebnisrechnung zu erstellen, bei der die Erträge und Aufwendungen angegeben und zu einer GuV saldiert werden. Die GuV ist dann als Teilrechnung der Gesamtergebnisrechnung zu sehen.⁶⁹⁴ Danach erfolgt ein Ausweis der Aufwendungen und Erträge, die zum sonstigen Ergebnis führen. Bspw. werden bei Anwendung der Neubewertungsmethode die Bewegungen der Neubewertungsrücklage im sonstigen Ergebnis angegeben. Das Resultat dieser Aufstellung ist der Periodenerfolg. Die zweite Variante stellt einerseits die GuV und andererseits das sonstige Ergebnis dar. Die GuV bleibt damit ein eigenständiges Element.⁶⁹⁵

Nach IFRS kann im Bezug auf die GuV in ein Gesamtkosten- und Umsatzkostenverfahren unterschieden werden.⁶⁹⁶ Dabei muss der Bilanzierende unterscheiden, welche Methode die höchste Relevanz und Verlässlichkeit der Daten fördert.⁶⁹⁷ Das Gesamtkostenverfahren weist die einzelnen Aufwandsarten aus. Das Umsatzkostenverfahren konzentriert sich hingegen auf die Aufwendungen der einzelnen Funktionsbereiche. Wendet ein Unternehmen das Umsatzkostenverfahren an, muss es gemäß IAS 1.104 zusätzliche Informationen über die Art der Aufwendungen bereitstellen. Da die Gliederung nach IFRS nicht fest vorgegeben ist, kann die Darstellung entweder in Konto- oder Staffelform erfolgen.⁶⁹⁸ IAS 1.82 und IAS 1.83 geben den Mindestumfang der Aufwendungen und Erträge an, die in der GuV enthalten sein müssen. Die dabei verpflichtend aufzunehmenden Posten werden nach IAS 1.102 und IAS 1.103 aufgezeigt. Der Bilanzierende kann zusätzliche Posten in die GuV aufnehmen, wenn es das Verständnis für die Ertragslage im Unternehmen fördert.⁶⁹⁹ Jeder Ertrags- und Aufwandposten muss gemäß IAS 1.86 gesondert nach Art und Betrag ausgewiesen werden und umfasst damit auch die jeweiligen Abschreibungen.⁷⁰⁰

⁶⁹³ Vgl. Blase, S. / Lange, T. / Müller, S. (2010), S. 61 f.; Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 556

⁶⁹⁴ Vgl. Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 556

⁶⁹⁵ Vgl. Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 556

⁶⁹⁶ Vgl. Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 557 f.

⁶⁹⁷ Vgl. IAS 1.99

⁶⁹⁸ Vgl. Blase, S. / Lange, T. / Müller, S. (2010), S. 63

⁶⁹⁹ Vgl. IAS 1.98

⁷⁰⁰ Vgl. IAS 38.118(d); Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 557

Die planmäßigen Abschreibungen der Software gemäß IAS 38 sind sowohl im Gesamtkosten- als auch Umsatzkostenverfahren unter dem verpflichtenden Posten „Aufwand für planmäßige Abschreibungen“ auszuweisen.⁷⁰¹ Die außerplanmäßigen Abschreibungen sind unter dem Posten „Sonstige Aufwendungen“ aufzunehmen.⁷⁰² Zuschreibungen werden den sonstigen betrieblichen Erträgen zugeordnet. Gemäß IAS 38.118 sind die Posten, in denen die Abschreibungen auf immaterielle Vermögenswerte enthalten, eindeutig zu benennen. In der GuV muss ein isolierter Ausweis der Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen für die Software gemäß IAS 38.126 erfolgen. Im Gesamtkostenverfahren fließen sie in den laufenden Aufwand ein. Dieser ist im Anhang zu erläutern.

Bei Anwendung der Neubewertungsmethode muss das Unternehmen die Veränderungen der Neubewertungsrücklage im sonstigen Ergebnis darstellen. Tritt eine Wertminderung ein, muss der Betrag, der die gebildete Neubewertungsrücklage überschreitet, im Gewinn oder Verlust erfasst werden.⁷⁰³

Bei Anwendung des IAS 2 sind Abschreibungen auf den Nettoveräußerungswert im Materialaufwand auszuweisen. Nach IAS 11 sind die Erlöse aus den Fertigungsaufträgen als Umsatzerlöse oder in den Kostenarten wie Materialaufwand zu erfassen.

6.3.4 Anhang

Als weiterer Teil des Jahresabschlusses ergänzt der Anhang die quantitativen Informationen der Bilanz und der GuV um wichtige qualitative Informationen. Gemäß IAS 1.114 sind allgemeine Anhangangaben zu machen, die bspw. eine Erklärung zur Übereinstimmung mit den IFRS erfordern. Weitere notwendige Informationen sind auch Angaben zum Geschäftsjahr, eine Zusammenfassung zu den wichtigsten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (bspw. Abschreibungsmethode und Abschreibungsdauer der Software) und Erläuterungen zu geschätzten Werten. IAS 1.112 – IAS 1.138 zählen die Anhangangaben auf, die vom Bilanzierenden anzuführen sind.

Darauf folgend werden Erläuterungen zu den einzelnen Positionen gemacht. Ergänzende Informationen sollen die Abschlussbestandteile weiter konkretisieren.⁷⁰⁴ Die einzelnen Standards geben zusätzliche Erfordernisse an den Anhang vor. Für die

⁷⁰¹ Vgl. Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 570

⁷⁰² Vgl. Zülch, H. / Hendler, M. (2009), S. 125

⁷⁰³ Vgl. IAS 16.39 f.

⁷⁰⁴ Vgl. IAS 1.114(c)

Bilanzierung von Software nach den IFRS wurden die Standards IAS 38, IAS 2 und IAS 11 herangezogen. Die dadurch erforderten Anhangangaben sollen im Folgenden erläutert werden.

Anhangangaben zu IAS 38

In den Bestimmungen des IAS 38 finden sich allgemeine und spezielle Pflichtangaben. Für jede Gruppe von Vermögenswerten und für selbsterstellte und sonstige immaterielle Vermögenswerte getrennt, müssen allgemeine Pflichtangaben dargestellt werden.⁷⁰⁵ Die Angaben zu Software müssen gemäß IAS 38.118 folgende Komponenten enthalten:

- Abschreibungsdauer und -methode bei Software mit begrenzter Nutzungsdauer (ggf. auch eine nachvollziehbare Begründung einer längeren Abschreibungsdauer);
- Feststellungen zu der Nutzungsdauer der Software;
- Bruttobuchwert und die kumulierten Abschreibungen zu Beginn und am Ende der Periode;
- Posten der Gewinn- und Verlustrechnung, in dem/denen die Abschreibung enthalten ist;
- Überleitung des Buchwertes zu Beginn und zum Ende der Periode unter gesonderter Angabe von: Zugängen (separat für Zugänge aus Einzelerwerb, interne Entwicklung, Unternehmenszusammenschlüssen; zu Veräußerung gehaltenen Vermögenswerten; Stilllegungen und Abgängen; Neubewertungen; Wertminderungsaufwendungen Wertaufholungen, planmäßige Abschreibungen; Nettowährungsdifferenzen gemäß IAS 38.122 – 38.124.

Wird die Neubewertungsmethode im Rahmen der Folgebewertung angewendet, sind zusätzliche Angaben notwendig, um die Vergleichbarkeit mit Abschlüssen herzustellen, bei denen das Anschaffungskostenverfahren angewendet wurde.⁷⁰⁶ Für jede Gruppe von Softwareprogrammen sind die Angabe des Stichtags der Neubewertung und die Information über den Buchwert obligatorisch. Weiterhin muss der Wert, der sich bei einer Fortführung der Anschaffungskosten ergeben hätte, angegeben werden. Darüber hinaus besteht eine Angabepflicht für die Höhe und Entwicklung der

⁷⁰⁵ Vgl. Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 190

⁷⁰⁶ Vgl. IAS 38.124

Neubewertungsrücklage zu Beginn und Ende der Berichtsperiode unter Berücksichtigung der stattgefundenen Änderungen.

Gemäß IAS 38.126 muss letztlich der in der in der Berichtsperiode als Aufwand erfasste Betrag der Forschungs- und Entwicklungsausgaben im Anhang ausgewiesen werden. IAS 38.128 regt zusätzlich an, freiwillige Angaben zu immateriellen Vermögenswerten zu machen, die schon vollständig abgeschrieben sind, aber dennoch weiterhin genutzt werden. Steht die Software zwar in der Verfügungsmacht des Unternehmens, kann aber mangels Erfüllung zusätzlicher Ansatzkriterien wie bspw. bezüglich der Wahrscheinlichkeit des Nutzenzuflusses nicht aktiviert werden, empfiehlt IAS 38.128 eine freiwillige Berichterstattung.

Neben den Angabepflichten des IAS 38 sind die Angaben zu den Wertminderungen des IAS 36 zu beachten. Im Einzelnen müssen IAS 36.126, 130 – 135 im Anhang berücksichtigt werden.

Anhangangaben zu IAS 2

Für Vorräte sind gemäß IAS 2.36 – 39 zusätzliche Angaben darzustellen. Dabei ist allerdings nicht festgelegt, ob diese in Bilanz, GuV oder Anhang zu erfolgen haben. An dieser Stelle werden die Ausführungen auf den Anhang bezogen.⁷⁰⁷ IAS 2.36 listet die Angaben auf, die in den Abschlüssen enthalten sein müssen:

- Die angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden für Vorräte einschließlich der Zuordnungsverfahren;
- den Gesamtbuchwert der Vorräte und die Buchwerte in einer unternehmensspezifischen Untergliederung;
- den Buchwert der zum beizulegenden Zeitwert abzüglich Vertriebsaufwendungen angesetzten Vorräte;
- den Betrag der Vorräte, die als Aufwand in der Berichtsperiode erfasst worden sind;
- den Betrag von Wertminderungen von Vorräten, die gemäß Paragraph 34 in der Berichtsperiode als Aufwand erfasst worden sind;

⁷⁰⁷ Vgl. Meyer, U. (2011), IAS 2, Rz. 79

- den Betrag von vorgenommenen Wertaufholungen, die gemäß Paragraph 34 als Verminderung des Materialaufwandes in der Berichtsperiode als Aufwand erfasst worden sind;
- die Umstände oder Ereignisse, die zu der Wertaufholung der Vorräte gemäß Paragraph 34 geführt haben; und
- den Buchwert der Vorräte, die als Sicherheit für Verbindlichkeiten verpfändet sind.

Anhangangaben zu IAS 11

Die Anhangangaben zu IAS 11 betreffen allgemeine Aussagen zu Fertigungsaufträgen. Sie erfordern die in der Berichtsperiode erfassten Auftragserlöse und die Methoden der Ermittlung der Auftragserlöse und des Fertigstellungsgrades in der Berichtsperiode.⁷⁰⁸ Zudem sind aber Ausführungen auch auf nicht abgeschlossene Verträge zu machen. So muss die Summe der angefallenen Kosten und ausgewiesenen Gewinne, erhaltene Anzahlungen und Beträge für Teilabrechnungen, die erst bei Erfüllung von im Vertrag festgelegten Bedingungen oder bei erfolgter Fehlerbehebung bezahlt werden, ausgewiesen werden.⁷⁰⁹

Anlagespiegel

Vergleichbar zu den Bestimmungen des UGB und HGB wird auch nach den IFRS ein Anlagespiegel gefordert, um die Entwicklung des Anlagevermögens darzustellen.⁷¹⁰ Dabei wird ein Ausweis von Zugängen, Abgängen, kumulierten Abschreibungen, außerplanmäßigen Abschreibungen, Zuschreibungen und Wertänderungen der Neubewertungsgrundlage verlangt. IAS 38.107 werden die Angaben aufgeführt, ohne eine definierte Form zu verlangen. Gemäß IAS 38.118e und IAS 38.119 ist für jede Klasse von immateriellen Vermögenswerten in einer Überleitung der Buchwert zu Beginn und am Ende der Periode zu erfassen. Da IAS 1.36 Vergleichsinformationen bezüglich der vorangegangenen Periode erfordert, ist der Anlagespiegel nicht nur für die gegenwärtige Periode, sondern auch für die Vorperiode zu erstellen.

⁷⁰⁸ Vgl. IAS 11.39; Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 235

⁷⁰⁹ Vgl. IAS 11.39; IAS 11.40

⁷¹⁰ Vgl. Barthélemy, F. / Willen, B.-U. (2005), S. 386

6.3.5 Kapitalflussrechnung

Die Kapitalflussrechnung ist ein Pflichtbestandteil eines IFRS-Abschlusses und von allen Unternehmen sowohl im Einzel- als auch Konzernabschluss aufzustellen.⁷¹¹ Sie soll dazu dienen, Informationen über die Herkunft und Verwendung der Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente der vergangenen Periode in den Bereichen der betrieblichen Tätigkeit sowie Investitions- und Finanzierungstätigkeit bereitzustellen und Auskunft über die Finanzlage eines Unternehmens zu geben.⁷¹² Dies erfüllt die Anforderung des IAS 1.15, wonach ein IFRS-Abschluss die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie die Veränderung des Finanzmittelbestandes eines Unternehmens den tatsächlichen Verhältnissen entsprechend darstellen soll.

Der Aufbau der Kapitalflussrechnung ist im Einzelnen in IAS 7 erläutert. Gemäß IAS 7.10 werden die Zahlungsströme in betriebliche, Investitions- und Finanzierungstätigkeiten unterteilt. Die betrieblichen Tätigkeiten umfassen die wesentlichen erlös-wirksamen Tätigkeiten des Unternehmens, die nicht den Investitions- und Finanzierungstätigkeiten zugeordnet sind. Sie beinhalten bspw. Zahlungseingänge von Kunden und Auszahlungen an Lieferanten und Beschäftigten.⁷¹³ Die betrieblichen Zahlungsströme können sowohl nach der direkten als auch indirekten Methode dargestellt werden.⁷¹⁴ Der Erwerb und die Veräußerung langfristiger Vermögenswerte und sonstiger Finanzinvestitionen, die nicht zu den Zahlungsmitteläquivalenten gehören, werden den Investitionstätigkeiten zugeordnet.⁷¹⁵ Den Finanzierungstätigkeiten werden gemäß IAS 7.6 Tätigkeiten zugewiesen, welche die Eigenkapital- und Fremdkapitalstruktur des Unternehmens verändern. Gemäß IAS 7.21 können Mittelzuflüsse und -abflüsse aus Investitionstätigkeit und aus der Finanzierungstätigkeit nur durch die direkte Methode dargestellt werden. Aus der Summe der drei Bereiche ergibt sich der Netto-Cashflow, d.h. die Veränderung des Bestandes an Zahlungsmitteln. Werden die um wechselkursbedingte Wertveränderungen und den Finanzmittelbestand am Anfang der Periode korrigiert, ergibt sich der Finanzmittelfonds am Ende der Periode.

⁷¹¹ Vgl. IAS 1.8(d); Lüdenbach, N. (2012), § 3, Rz. 1, 4; IAS 7 App. A.; IAS 7.4

⁷¹² Vgl. Lüdenbach, N. (2012), § 3, Rz. 5, 6

⁷¹³ Vgl. IAS 7.14

⁷¹⁴ Vgl. IAS 7.18 ff.

⁷¹⁵ Vgl. IAS 7.6

Da der Aufbau der Kapitalflussrechnung in HGB, UGB und nach IFRS aufgrund der Anlehnung an den IAS 7 in den relevanten Punkten gleich ist, wird für detaillierte Informationen zur Kapitalflussrechnung und zum Ausweis von Software an dieser Stelle auf das Kapitel 6.1.5 und 6.2.5 verwiesen.

6.4 Vergleich

Die Darstellung der Bilanz nach IAS 1 ist durch deutliche Unterschiede zur handelsrechtlichen und unternehmensrechtlichen Darstellung gekennzeichnet. Im Rahmen der IFRS-Rechnungslegung ergibt sich ein grundsätzliches Schema für die Gliederung, das dem des HGB und UGB nahe kommt. Im Gegensatz zum österreichischen und deutschen Recht sehen die IFRS aber keine detailliert vorgegebenen Gliederungsvorschriften in der Bilanz vor, sondern nennen lediglich Mindestinhalte, wie eine Gliederung der relevanten Posten erfolgen könnte. Das Augenmerk liegt gemäß IAS 1.57 darin, Posten, Überschriften und Zwischensummen darzustellen, die das Verständnis für die Vermögens- Finanz- und Ertragslage des Unternehmens fördern. In UGB und HGB ist die Form der Bilanz durch eine feste Kontoform bestimmt. Weitere Posten können nur eingefügt werden, wenn ihr Inhalt nicht bereits in einem anderen Posten erfasst ist.⁷¹⁶ Die Darstellung der Bilanz ist zudem von der Größe, Kapitalmarktausrichtung und Rechtsform des bilanzierenden Unternehmens geprägt. Diese Bestimmungen liegen nach IFRS nicht vor. Die Ausführungen der IFRS präferieren eine Gliederung der Posten nach Fristigkeit. Im Gegensatz dazu teilt sich die Bilanz im UGB und HGB in Anlage- und Umlaufvermögen auf der Aktivseite und Eigenkapital, Rückstellungen und Verbindlichkeiten auf der Passivseite.

In der Bilanzgliederung des UGB und HGB ist Software des Anlagevermögens gemäß § 224 Abs. 2 UGB und § 266 HGB auf der Aktivseite unter dem Gliederungspunkt A. I. Immaterielle Vermögensgegenstände einzuordnen. Dabei werden Softwareprogramme im UGB in die erste Gruppe „1. Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Vorteile sowie daraus abgeleitete Lizenzen“ klassifiziert. Nach der Aufhebung des Bilanzierungsverbotes selbsterstellter immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens hat im HGB zudem auch ein Ausweis selbsterstellter Software in der Bilanz unter „1. Selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werke“ zu erfolgen. Entgeltlich erworbene Software wird im Posten „2. Entgeltlich erworbene Konzessionen, gewerbliche

⁷¹⁶ Vgl. § 265 Abs. 5 HGB

Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werken“ in der Bilanz dargestellt. Nach den IFRS ist lediglich der Posten „Immaterielle Vermögenswerte“ verpflichtend auszuweisen.⁷¹⁷ Bestimmte Unterposten sind nicht angegeben, müssen jedoch gebildet werden, sofern sie für das Verständnis des Abschlussadressaten relevant sind.⁷¹⁸ IAS 38.119 gibt eine beispielhafte Gliederung für Gruppen vor, in die immaterielle Vermögenswerte untergliedert werden können. Software bildet dabei eine eigene Kategorie.

Ist Software am Bilanzstichtag im Umlaufvermögen vorhanden und zum Verkauf bestimmt, muss sie gemäß § 224 Abs. 2 UGB und § 266 Abs. 2 HGB unter B. Umlaufvermögen, I. Vorräte/Vorratsvermögen in den Posten „unfertige Erzeugnisse/unfertige Leistungen“ oder „fertige Erzeugnisse und Waren“ ausgewiesen werden. Kurzfristige Software wie Trägermedien von Standard- und Systemsoftware werden nach den IFRS als Vorrat in der Bilanz ausgewiesen. Gemäß IAS 2.37 erfolgt eine Einteilung in Handelswaren, Roh- Hilfs- und Betriebsstoffe, unfertige Erzeugnisse und Fertigerzeugnisse. Von dieser Unterteilung kann jedoch abgewichen werden, wenn die Besonderheiten der Geschäftstätigkeit des Bilanzerstellers dies erfordert.⁷¹⁹ Werden Fertigungsaufträge wie Individualsoftware gemäß IAS 11 bilanziert, sind diese nicht unter den Vorräten, sondern unter den Forderungen auszuweisen.⁷²⁰

Die Gewinn- und Verlust Rechnung ist nach IFRS ein Teil der Gesamtergebnisrechnung. In UGB und HGB wird die GuV jedoch als ein eigenständiges Berichtselement geführt. In allen drei Rechnungslegungssystemen kann sie nach dem Gesamt- oder Umsatzkostenverfahren erstellt werden.⁷²¹ Im Gegensatz zu den Bestimmungen der IFRS, die ein Wahlrecht für die Darstellung der GuV enthalten, ist die Form in UGB und HGB auf die Staffelform begrenzt.⁷²² Im UGB und HGB ist gemäß § 231 UGB und § 275 HGB eine Mindestgliederung vorgegeben, während sich die Tiefe der aufgenommenen Posten im Bereich der IFRS auf die individuellen Erfordernisse des Unternehmens beschränkt.⁷²³

⁷¹⁷ Vgl. IAS 1.54

⁷¹⁸ Vgl. IAS 1.55; Zülch, H. / Hendler, M. (2009), S. 107

⁷¹⁹ Vgl. IAS 2.36(b)

⁷²⁰ Vgl. Hoffmann, W. D. (2012), § 18, Rz. 78

⁷²¹ Vgl. Coenenberg, A. G. (2012), S. 521, 557 f.

⁷²² Vgl. Bergmann, S. (2012), § 231 UGB, Rz. 8; Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S.519

⁷²³ Vgl. IAS 1.98

Die Bestimmungen bezüglich der GuV sind nach UGB, HGB und den IFRS in den entscheidenden Punkten gleich. Beispielsweise erfolgt ein getrennter Ausweis von planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen. Durch das Aktivierungswahlrecht für selbsterstellte Software im Anlagevermögen im HGB müssen die bei der Trennung von Forschungs- und Entwicklungsphase angefallenen Aufwendungen zusätzlich aufgenommen werden.⁷²⁴ Wendet der Bilanzierende das Gesamtkostenverfahren an, werden sie den korrespondierenden Aufwandspositionen wie Personal- und Materialaufwand zugeordnet. Die zu den Entwicklungsaufwendungen korrespondierenden Beträge können gemäß § 275 Abs. 3 Nr. 3 HGB in „andere aktivierte Eigenleistung“ aufgenommen werden.⁷²⁵ Im Umsatzkostenverfahren werden die Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen in die Position des Herstellungsbereichs eingeordnet oder den sonstigen betrieblichen Aufwendungen gemäß § 275 Abs. 3 Nr. 2 HGB zugewiesen. Auch in den IFRS muss ein isolierter Ausweis der Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen der Software gemäß IAS 38.126 erfolgen.

Der Anhang des IFRS-Abschlusses weist im Gegensatz zum UGB- und HGB-Anhang einen quantitativen Unterschied in den geforderten Angaben auf. Der IFRS-Anhang ist wesentlich umfangreicher und bietet damit mehr Informationen über die wirtschaftliche Lage.⁷²⁶ Dem Bilanzadressaten soll somit ein breiterer Informationsfluss bereitgestellt und die Aussagekraft des Jahresabschlusses bedeutend verbessert werden. Der Anhang hat sowohl nach UGB und HGB als auch den IFRS eine Erläuterungsfunktion.⁷²⁷ Nach UGB und HGB sind zusätzlich ergänzende Angaben zur Erläuterung der Bilanz und der GuV vorgesehen. In den IFRS sind ebenso allgemeine Anhangangaben im IAS 1 normiert und weitere Anhangangaben für die jeweiligen Standards relevant. Nach IAS 38, IAS 2 und IAS 11 sind somit zu den verpflichtend anzugebenden Angaben noch empfohlene Angaben angeführt.

Der Anlagespiegel wird verwendet, um die Entwicklung des Anlagevermögens im Sinne von Zugängen, Abgängen, kumulierten Abschreibungen, außerplanmäßigen Abschreibungen und Zuschreibungen darzustellen.⁷²⁸ In UGB und HGB werden

⁷²⁴ Vgl. Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 532

⁷²⁵ Vgl. Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 532

⁷²⁶ Vgl. Baetge, J. / Kirsch, H.-J. / Thiele, S. (2012), S. 750

⁷²⁷ Vgl. Zülch, H. / Hendler, M. (2009), S. 142

⁷²⁸ Vgl. § 226 UGB

diese Bewegungen zu den Anschaffungs- und Herstellungskosten ausgewiesen (Bruttomethode).⁷²⁹ Der Anlagespiegel nach IFRS weist die Bewegungen zum Buchwert aus. Dies wird als direkte Nettomethode bezeichnet.⁷³⁰ Die Darstellung der Software im Anlagespiegel des HGB erfolgt analog der des UGB. Die Zeilen orientieren sich an den Bilanzgliederungen des § 224 UGB und § 266 HGB. Im Gegensatz zum UGB ist im HGB aufgrund des Aktivierungswahlrechtes selbsterstellter immaterieller Vermögensgegenstände ein weiterer Punkt im Anlagespiegel entsprechend § 266 Abs. 2 HGB zu ergänzen.⁷³¹ Nach den Bestimmungen der IFRS werden zusätzliche Angaben über Wertänderungen durch die Neubewertungsmethode gefordert.⁷³²

Mit der Kapitalflussrechnung soll der Bilanzadressat die Fähigkeit des Unternehmens beurteilen können, Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente zu erwirtschaften.⁷³³ Während das UGB die Aufstellung einer Kapitalflussrechnung als Bestandteil des Jahresabschlusses lediglich für den Konzernabschluss fordert, gelten die IFRS-Vorschriften ebenso für den Einzelabschluss.⁷³⁴ Nach Inkraftsetzung des BilMoG ist die Kapitalflussrechnung verpflichtend für kapitalmarktorientierten Unternehmen im Einzelabschluss und im Konzernabschluss aufzustellen.⁷³⁵ Gemäß dem Fachgutachten der Kammer der Wirtschaftstreuhänder über die Geldflussrechnung als Ergänzung des Jahresabschlusses und Bestandteil des Konzernabschlusses im Jahre 2008 orientiert sich die Kapitalflussrechnung in Österreich an der internationalen Praxis des IAS 7 und dem Deutschen Rechnungslegungsstandard DRS 2 zur Kapitalflussrechnung.⁷³⁶ Der DRS 2 enthält inhaltliche und strukturelle Grundsätze und ist dabei an den Ausführungen des IAS 7 angelehnt.⁷³⁷ Aufgrund dieser Anpassung ist davon auszugehen, dass der Aufbau der Kapitalflussrechnung und damit auch der Ausweis in UGB, HGB und den IFRS in den softwarerelevanten Punkten vergleichbar sind. Die Investitionen in aktivierungsfähige Software des Anlagevermögens fließen in den Cashflow aus Investitionstätigkeit ein. Software im Umlaufvermögen hingegen

⁷²⁹ Vgl. Lüdenbach, N. (2012), § 2, Rz. 62

⁷³⁰ Vgl. Barthélemy, F. / Willen, B.-U. (2005), S. 386

⁷³¹ Vgl. § 268 Abs. 2 HGB

⁷³² Vgl. Barthélemy, F. / Willen, B.-U. (2005), S. 386

⁷³³ Vgl. Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 785

⁷³⁴ Vgl. Kammer der Wirtschaftstreuhänder (2008), S.2; IAS 1.8(d); Lüdenbach, N. (2012), § 3, Rz. 1, 4; IAS 7 App. A.; IAS 7.4

⁷³⁵ Vgl. Freidank, C. C. (2009), S. 160

⁷³⁶ Vgl. Kammer der Wirtschaftstreuhänder (2008), S. 2

⁷³⁷ Vgl. DRS 2.10; Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 817

ist im Cashflow der laufenden Geschäftstätigkeit erfasst. Nicht zahlungswirksame Aufwendungen und Erträge wie planmäßige und außerplanmäßige Abschreibungen und Zuschreibungen werden dem Cashflow aus der laufenden Geschäftstätigkeit zugeordnet.⁷³⁸ Abschreibungen auf Software im Umlaufvermögen gehen in die Veränderungen der Vorräte ein.⁷³⁹

Zwischen UGB und HGB/IFRS ergibt sich lediglich durch die unterschiedliche Behandlung der selbsterstellten Vermögensgegenstände des Anlagevermögens ein Unterschied in den ausgewiesenen Cashflows. Nachdem gemäß § 197 Abs. 2 UGB ein Aktivierungsverbot existiert, besteht in HGB und nach IFRS unter gewissen Voraussetzungen ein Aktivierungswahlrecht bzw. eine Aktivierungspflicht für die Entwicklungskosten von selbsterstellten immateriellen Vermögensgegenständen bzw. -werten. Aufgrund dessen sind naturgemäß nach HGB und den IFRS zusätzliche Ausweiserfordernisse zu erfüllen.

⁷³⁸ Vgl. Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 826

⁷³⁹ Vgl. Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 826

7 Übersicht der Rechnungslegung über Software nach UGB, HGB und den IFRS

Anschließend an die Erläuterungen der Rechnungslegung über Software im internationalen Vergleich folgt ein Überblick über ausgewählte Rechnungslegungsaspekte, welche jeweils im Rahmen des österreichischen UGB, deutschen HGB und den IFRS betrachtet wurden. Die nachfolgende Aufzählung ist dabei nicht als abschließend zu betrachten.

Tabelle 11: Zusammenfassende Darstellung der Rechnungslegung über Software im internationalen Vergleich

	UGB	HGB	IFRS
Ansatz	Abstrakte Aktivierungsfähigkeit: bei Erfüllung folgender Voraussetzungen gemäß GoB (Einhaltung der Definition eines VG): • selbstständige Verwertbarkeit • selbstständige Bewertbarkeit • wirtschaftliche Zugehörigkeit des Vermögensgegenstandes Konkrete Aktivierungsfähigkeit: • Ansatzpflicht für entgeltlich erworbene Software gemäß § 196 Abs.1 UGB • Ansatzverbot für selbsterstellte Software des AV gemäß § 197 Abs. 2 UGB • Ansatzpflicht für selbsterstellte Software des UV gemäß § 196 Abs. 1 UGB	Abstrakte Aktivierungsfähigkeit: bei Erfüllung folgender Voraussetzungen gemäß GoB (Einhaltung der Definition eines VG): • selbstständige Verwertbarkeit • selbstständige Bewertbarkeit • wirtschaftliche Zugehörigkeit des Vermögensgegenstandes Konkrete Aktivierungsfähigkeit: • Ansatzpflicht für entgeltlich erworbene Software gemäß § 246 Abs. 1 HGB • Ansatzwahlrecht für selbsterstellte Software des AV in der Entwicklungsphase gemäß § 248 Abs. 2 HGB • Ansatzverbot für selbsterstellte Software des AV Forschungsphase gemäß § 255 Abs. 2a HGB	Abstrakte Aktivierungsfähigkeit: bei Erfüllung folgender Voraussetzungen (Einhaltung der Definition eines VW und Abschlusspostens): • Ressource in der Verfügungsmacht des Unternehmens • künftiger wirtschaftlicher Nutzen • wahrscheinlicher ökonomischer Nutzenzufluss • bewertbare AHK Konkrete Aktivierungsfähigkeit: Ansatzprüfung gemäß IAS 38: • Ansatzpflicht für entgeltlich erworbene Software • Ansatzpflicht für selbsterstellte, langfristige Software bei Erfüllung IAS 38.75 • Ansatzverbot für selbsterstellte, langfristige Software bei Nichterfüllung IAS 38.57

		Ansatzpflicht für selbsterstellte Software des UV gemäß § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB	Ansatzprüfung gemäß IAS 11: - Ansatzpflicht gemäß IAS 11 für selbsterstellte, kurzfristig im Unternehmen befindliche Software bei verlässlicher Schätzung des Ergebnisses des Gesamtauftrags & wahrscheinlichem künftiger Nutzen Ansatzprüfung gemäß IAS 2 - Aktivierungspflicht für selbsterstellte, kurzfristig im Unternehmen befindliche Software
Erstbewertung	Entgeltlicher Erwerb: Kauf Gemäß § 203 Abs. 2 UGB mit Anschaffungskosten (inkl. Anschaffungsnebenkosten, nachträgl. Anschaffungskosten, abzügl. Anschaffungspreisminderungen) Aktivierungswahlrecht nur für Fremdkapitalkosten, die der Software zugerechnet werden können, sonst Aktivierungsverbot Entgeltlicher Erwerb: Tausch - Ansatz BW der hingegebenen Software - Ansatz ZW der hingegebenen Software - BW der Software zuzüglich Ertragssteuerbelastung Selbsterstellung: Bei aktivierungsfähiger Software gemäß § 203 Abs. 3 UGB: - Aktivierungspflicht MEK und FEK	Entgeltlicher Erwerb: Kauf Gemäß § 255 Abs. 1 HGB mit Anschaffungskosten (inkl. Anschaffungsnebenkosten, nachträgl. Anschaffungskosten, abzügl. Anschaffungspreisminderungen) Aktivierungswahlrecht nur für Fremdkapitalkosten, die der Software zugerechnet werden können, sonst Aktivierungsverbot Entgeltlicher Erwerb: Tausch - Ansatz BW der hingegebenen Software - Ansatz ZW der hingegebenen Software - BW der Software zuzüglich Ertragssteuerbelastung Selbsterstellung: Bei aktivierungsfähiger Software gemäß § 255 Abs. 2a HGB: - Aktivierungspflicht MEK und FEK	Entgeltlicher Erwerb: Kauf Gemäß IAS 38.27 mit Anschaffungskosten (inkl. Anschaffungsnebenkosten, nachträgl. Anschaffungskosten, abzügl. Anschaffungspreisminderungen) Aktivierungswahlrecht nur für Fremdkapitalkosten, die der Software zugerechnet werden können, sonst Aktivierungsverbot Entgeltlicher Erwerb: Tausch Gewinnrealisierung, bei: - Tauschvorgängen mit wirtschaftlicher Substanz - verlässlich ermittelbarer ZW (gemäß IFRS 13) der hingegebenen oder erworbenen Software - sonst Buchwertfortführung Selbsterstellung: Bei aktivierungsfähiger Software gemäß IAS 38: - Aktivierungspflicht MEK und FEK

	• Aktivierungswahlrecht MGK, FGK und Sonderkosten der Fertigung • Aktivierungswahlrecht der Kosten für soziale Leistungen und produktionsbezogene Verwaltungskosten • Aktivierungsverbot für allgemeine Verwaltungskosten und Vertriebskosten • Aktivierungswahlrecht für Fremdkapitalkosten, wenn sie für die Finanzierung der Herstellung des Objektes genutzt werden	• Aktivierungspflicht angemessener Teile MGK und FGK • Aktivierungswahlrecht für soziale Kosten des Betriebes und Verwaltungskosten, soweit sie den Zeitraum der Herstellung betreffen • Aktivierungswahlrecht für Fremdkapitalkosten, wenn sie der Herstellung zugerechnet werden können	• Aktivierungspflicht MGK und FGK • Aktivierungsverbot für Kosten, die nicht dem Herstellungsvorgang zugerechnet werden können (Kosten allg. Verwaltung und soziale Leistungen, Vertriebskosten) • Aktivierungspflicht für Verwaltungskosten und soz. Leistungen, die herstellungsbedingt sind • Aktivierungspflicht von Fremdkapitalkosten unter bestimmten Voraussetzungen gemäß IAS 23 Bei aktivierungsfähiger Software gemäß IAS 2: AHK Bei aktivierungsfähiger Software gemäß IAS 11: Percentage-of-Completion-Methode oder Zero-Profit-Methode
Folgebewertung	AV: Ansatz der fortgeführten AHK unter Berücksichtigung von planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen gemäß § 204 Abs. 1 UGB UV: zwingend außerplanmäßige Abschreibung gemäß § 206 und § 207 UGB Zuschreibung: grds. Pflicht gemäß § 208 Abs. 1 UGB	AV: Ansatz der fortgeführten AHK unter Berücksichtigung von planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen gemäß § 253 HGB UV: zwingend außerplanmäßige Abschreibung gemäß § 253 Abs. 3 Satz 1 HGB Zuschreibung: grds. Pflicht gemäß § 253 Abs. 5 Satz 1 HGB	Folgebewertung gemäß IAS 38: Ansatz der fortgeführten AHK (Anschaffungskostenmodell) oder des beiz. ZW (Neubewertungsmodell) unter Berücksichtigung von planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen jedoch Anwendung des Neubewertungsmodelles nur soweit der beizulegende Zeitwert unter Bezugnahme auf einen aktiven Markt ermittelt werden kann Folgebewertung gemäß IAS 2: Abschreibung auf niedrigeren Wert aus AHK und Nettoveräußerungswert; strenges Niederstwertprinzip Folgebewertung gemäß IAS 11: Fortführung der Percentage-of-Completion-Methode oder Zero-Profit-Methode

			Zuschreibung: grds. Pflicht gemäß IAS 36.114 und IAS 2.33
Planmäßige Abschreibung	Pflicht zur planmäßigen Abschreibung zur Dokumentation des Werteverlusts bei Software des AV Abschreibungsbasis: AHK abzüglich Restwert Abschreibungsmethode: • lineare (empfohlen) • degressive • leistungsabhängige • progressive Abschreibungsdauer • keine best. vorgegeben • Ermessensspielraum • „wirtschaftliche“ Nutzungsdauer der Software ist ausschlaggebend • Schätzung auf drei Jahre Abschreibungsbeginn: Betriebsbereitschaft der Software Abschreibungsende: Ausbuchung der Software	Pflicht zur planmäßigen Abschreibung zur Dokumentation des Werteverlusts bei Software des AV Abschreibungsbasis: AHK abzüglich Restwert Abschreibungsmethode: • lineare (empfohlen) • degressive • leistungsabhängige • progressive Abschreibungsdauer • keine best. vorgegeben • Ermessensspielraum • „wirtschaftliche“ Nutzungsdauer der Software ist ausschlaggebend • Schätzung auf drei Jahre Abschreibungsbeginn: Betriebsbereitschaft der Software Abschreibungsende: Ausbuchung der Software	Pflicht zur planmäßigen Abschreibung zur Dokumentation des Werteverlusts der Software des AV Abschreibungsbasis: AHK bzw. beiz. ZW abzüglich Restwert Abschreibungsmethode: • lineare (empfohlen) • degressive • leistungsabhängige → auch andere Methoden zulässig Abschreibungsdauer: • keine best. vorgegeben, jedoch Faktoren, die bei der Schätzung der ND mitberücksichtigt werden sollen (Ermessensspielraum) • Schätzung auf drei Jahre Abschreibungsbeginn: Betriebsbereitschaft der Software Abschreibungsende: wenn Software als zur Veräußerung klassifiziert wird oder Tag der Ausbuchung Bewertungsstetigkeit ist zu beachten Überprüfung der ursprünglichen Schätzungen minst. am Ende jedes GJ

Außer planmäßige Abschreibung	Vergleich des Buchwertes mit dem beizulegenden Wert Gemäß § 204 Abs. 2 UGB: AV: gemildertes Niederstwertprinzip : bei voraussichtlich dauernder Wertminderung besteht ein Abschreibungspflicht, sonst Abschreibungsverbot UV: strenges Niederstwertprinzip: Abschreibung unabhängig von der Dauer der Wertminderung	Vergleich des Buchwertes mit dem beizulegenden Wert Gemäß § 253 Abs. 3 Satz 3 HGB AV: gemildertes Niederstwertprinzip : bei voraussichtlich dauernder Wertminderung besteht ein Abschreibungspflicht, sonst Abschreibungsverbot UV: strenges Niederstwertprinzip: Abschreibung unabhängig von der Dauer der Wertminderung	Unabhängig von Nutzungsdauer Wertminderungstest an jedem Bilanzstichtag gemäß IAS 36.9; bei Indikatoren, die auf Wertminderung der Software hindeuten: Vergleich des Buchwertes mit dem erzielbaren Betrag (beizulegender Zeitwert bzw. Nutzungswert)
Ausweis und Angaben	Bilanz: (gemäß § 224 Abs. 2 UGB) • Ausweis der Software des AV in den Posten A. I. Immaterielle Vermögensgegenstände innerhalb der „Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Vorteile sowie daraus abgeleitete Lizenzen“ • Ausweis von Software im UV unter B. Umlaufvermögen, I. Vorräte/Vorratsvermögen in den Posten „unfertige Erzeugnisse/unfertige Leistungen“ oder „fertige Erzeugnisse und Waren“ Anlagespiegel: • Ausweis der Postenbewegung des AV zu Anschaffungs- und Herstellungskosten	Bilanz: (gemäß § 266 Abs. 3 HGB) • Ausweis der Software des AV in den Posten A. I. Immaterielle Vermögensgegenstände innerhalb „Selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werke“ oder „Entgeltlich erworbene Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werken“ • Ausweis von Software im UV unter B. Umlaufvermögen, I. Vorräte/Vorratsvermögen in den Posten „unfertige Erzeugnisse/unfertige Leistungen“ oder „fertige Erzeugnisse und Waren“ Anlagespiegel: • Ausweis der Postenbewegung des AV zu Anschaffungs- und Herstellungskosten	Bilanz: (gemäß IAS 1.68) • Ausweis des Postens „immaterielle Vermögenswerte“ in der Bilanz oder im Anhang erforderlich • Bei aktivierter Software gemäß IAS 38: Computersoftware als eigene Kategorie nach IAS 38.119 • Bei aktivierter Software gemäß IAS 2: Ausweis der Handelswaren, Roh- Hilfs- und Betriebsstoffe, unfertige Erzeugnisse und Fertigerzeugnisse nach IAS 2.37 erfolgt eine • Bei aktivierter Software gemäß IAS 11: Ausweis in den Forderungen Anlagespiegel: • Ausweis der Postenbewegung des AV zum Buchwert (bspw. Zugänge, Erwerbe, Wertminderungsaufwendungen gemäß IAS 36, Abschreibungen ...)

GuV:

- Ausweis von Abschreibungen ist abhängig vom Gliederungsverfahren;
- Berücksichtigung außerplanmäßiger Abschreibungen;
- Erfassung Zuschreibungen.

Anhang:

Allgemeine Angaben, Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Erläuterungen der Bilanz, GuV und sonstige Angaben sowie Änderungen und ihre Auswirkungen

Insbesondere:

- aktivierter Betrag der FK-Zinsen;
- Verluste aus dem Abgang der Software des AV.

GuV:

- Ausweis von Abschreibungen ist abhängig vom Gliederungsverfahren;
- Berücksichtigung außerplanmäßiger Abschreibungen;
- Erfassung Zuschreibungen;
- Ausweis Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen abhängig vom Gliederungsverfahren.

Anhang:

Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sowie Änderungen und ihre Auswirkungen

Insbesondere:

- aktivierter Betrag der FK-Zinsen;
- Verluste aus dem Abgang der Software des AV;
- Ausweis durch die Teilung in Forschungs- und Entwicklungsphase entstandene Gesamtbetrag der darauf aufgewendeten Kosten sowie den auf selbstgestellte Software des

GuV:**Anwendung IAS 38:**

- Ausweis von Abschreibungen ist abhängig vom Gliederungsverfahren Berücksichtigung außerplanmäßiger Abschreibungen;
- Anwendung der Neubewertungsmethode: Veränderungen der Neubewertungsrücklage im sonstigen Ergebnis oder Gewinn/Verlust;
- Ausweis Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen abhängig vom Gliederungsverfahren.

Anwendung IAS 2:

Erfassung Abschreibungen auf den Nettoveräußerungswert im Materialaufwand

Anwendung IAS 11:

Erfassung Erlöse aus den Fertigungsaufträgen als Umsatzerlöse oder in den Kostenarten wie Materialaufwand

Anhang:**Anwendung IAS 38:**

- Nutzungsdauern, Abschreibungsmethoden und Abschreibungssätze;
- Bruttobuchwert und kumulierte Abschreibungen (inkl. kumulierte Wertminderungsaufwendungen) zum Beginn und Ende der Periode;
- Angabe des Postens in der GuV, in dem/denen die Abschreibungen enthalten sind;
- diverse Angaben bei wertgeminderter Software;

		Anlagevermögens entfallenden Betrag.	• Angaben über diverse veränderte rechnungslegungsbezogene Schätzungen; • Summe der Ausgaben für Forschung und Entwicklung (inkl. aller direkt zu-rechenbarer Kosten). • Zusätzlich sind Angaben aufgelistet, die empfohlen werden. Anwendung IAS 2: • Zusätzliche Angaben gemäß IAS 2.36 – 39 Anwendung IAS 11: Angaben gemäß IAS 11.39 • Betrag der erfassten Auftragserlöse; • Methode zur Ermittlung der Erlöse/ des Fertigstellungsgrads; • weitere Angaben für am Bilanzstich-tag laufende Projekte gemäß IAS 11.4.
	Kapitalflussrechnung: • Entgeltliche erworbene Software fließt in Cashflow aus Investitionstätigkeit ein: "Auszahlungen für Investitionen in das Sachanlagevermögen / immaterielles Anlagevermögen" • Bei Abgang Software entweder im Jahresergebnis enthalten oder im Posten „Gewinn/Verlust aus dem	Kapitalflussrechnung: • Entgeltliche erworbene Software fließt in Cashflow aus Investitionstätigkeit ein: "Auszahlungen für Investitionen in das Sachanlagevermögen / immaterielle Anlagevermögen" • Bei Abgang Software entweder im Jahresergebnis enthalten oder im Posten „Gewinn/Verlust aus dem Abgang von Gegenständen des AV"	Kapitalflussrechnung: • Entgeltliche erworbene Software fließt in Cashflow aus Investitionstätigkeit ein: "Auszahlungen für Investitionen in das Sachanlagevermögen / immaterielle Anlagevermögen" • Bei Abgang Software entweder im Jahresergebnis enthalten oder im Posten „Gewinn/Verlust aus dem

	Abgang von Gegenständen des AV“ erfasst oder in den „Einzahlungen aus Abgängen von Gegenständen des Sachanlagevermögens / des immateriellen Anlagevermögens“ ausgewiesen. • Abschreibung Software: Ausweis im Cashflow der laufenden Geschäftstätigkeit in dem Posten „Abschreibungen/Zuschreibungen auf Gegenstände des Anlagevermögens“	erfasst oder in den „Einzahlungen aus Abgängen von Gegenständen des Sachanlagevermögens / des immateriellen Anlagevermögens“ ausgewiesen. • Auszahlungen für aktivierte Entwicklungskosten sowie andere aktivierte Eigenleistungen sind korrespondierend zu den Änderungen der Bestände auszuweisen • Auszahlungen für nicht aktivierte Entwicklungskosten verbleiben im Cashflow aus der laufenden Geschäftstätigkeit • Abschreibung Software: Ausweis im Cashflow der laufenden Geschäftstätigkeit in dem Posten „Abschreibungen/Zuschreibungen auf Gegenstände des Anlagevermögens“	Abgang von Gegenständen des AV“ erfasst oder in den „Einzahlungen aus Abgängen von Gegenständen des Sachanlagevermögens / des immateriellen Anlagevermögens“ ausgewiesen. • Auszahlungen für aktivierte Entwicklungskosten sowie andere aktivierte Eigenleistungen sind korrespondierend zu den Änderungen der Bestände auszuweisen • Auszahlungen für nicht aktivierte Entwicklungskosten verbleiben im Cashflow aus der laufenden Geschäftstätigkeit • Abschreibung Software: Ausweis im Cashflow der laufenden Geschäftstätigkeit in dem Posten „Abschreibungen/Zuschreibungen auf Gegenstände des Anlagevermögens“
--	--	---	---

8 Conclusio

Das Ziel dieser Arbeit war es, die Bestimmungen der Rechnungslegung über Software in den Rechnungslegungssystemen des UGB, HGB und den IFRS detailliert zu untersuchen und zu vergleichen. Die Prüfung der bilanziellen Behandlung von Software erfolgte für die nationale und internationale Rechnungslegung nach einer einheitlichen Vorgehensweise. Die vorliegende Arbeit erörterte den Ansatz, die Erstbewertung, die Folgebewertung sowie den Ausweis und die Anhangangaben für Software. Am Ende jedes Kapitels wurden die wichtigsten Unterschiede im Rahmen eines Vergleichs herausgearbeitet.

In einem ersten Schritt wurde auf die technischen und rechnungslegungsrelevanten Grundlagen eingegangen, die essentiell für das Verständnis der bilanziellen Abbildung sind. Die Untersuchungen haben dabei ergeben, dass Software einen immateriellen Vermögensgegenstand/-wert darstellt, dessen geistiger Gehalt eindeutig den materiellen Wert übersteigt. Die Zuordnung zum Anlage- und Umlaufvermögen bzw. zu kurzfristigen und langfristigen Vermögenswerten erfolgte unter Differenzierung der in den Kapitel 2.2.2 erörterten funktionalen Klassifizierungen. Im Fall von selbsterstellter, eigengenutzter Software ergab sich eine Zuordnung zum Anlagevermögen bzw. langfristigen Vermögen, da das Kriterium der dauerhaften Nutzung im Unternehmen bejaht werden kann. Idealtypisch ist zudem die Zurechenbarkeit der Individualsoftware zum Umlaufvermögen oder kurzfristigen Vermögen, da ihre Zweckbestimmung klar im Verkauf zu sehen ist. Unter Beachtung der vielschichtigen Diskussion über die im Regelfall herrschende Zuweisung der Standard- und Systemsoftware ergibt sich ein Konsens in der getrennten Betrachtung ihrer Komponenten. Das Quellprogramm ist aufgrund seines Unternehmenszweckes als Anlagevermögen bzw. als langfristiger Vermögenswert anzusehen, während die Programmkopien dem Umlaufvermögen / kurzfristigen Vermögen zuzuordnen sind.

Wie die Vergleiche der einzelnen Untersuchungsaspekte Ansatz, Erstbewertung, Folgebewertung, Ausweis und Anhangangaben am Ende jedes Kapitels gezeigt haben, bestehen zweifellos Unterschiede in der Handhabung der Rechnungslegung über Software nach UGB, HGB und den IFRS. Die drei Rechnungslegungssysteme nähern sich dem Problem der Aktivierungsfähigkeit von immateriellen Vermögensgegenständen im Allgemeinen und Software im Speziellen auf unterschiedlichen

Wegen. Das Hauptkriterium für die Aktivierungsfähigkeit ist dabei die Erfüllung der Eigenschaften des Vermögensgegenstandsbegriffes. Während der österreichische und deutsche Gesetzgeber keine Definition eines immateriellen Vermögensgegenstandes vorgibt und eine negative Abgrenzung den materiellen und finanziellen Vermögensgegenständen erforderlich macht, gibt IAS 38 eine explizite Definition vor.

Werden die Ansatzkriterien erfüllt, ist eine Ansatzpflicht entgeltlich erworbener Software in alle drei Rechnungslegungssystemen vorgesehen, da durch den externen Erwerb eine Wertobjektivierung festgestellt werden kann. Bezüglich selbsterstellter Software im Anlagevermögen, also selbsterstellter und zur Eigennutzung bestimmter Software oder der Quellprogramme von Standard- und Systemsoftware, erfolgt eine sehr unterschiedliche Behandlung. Während die Bilanzierung selbsterstellter Software des Anlagevermögens nach UGB grundsätzlich ausgeschlossen ist, ist der Ansatz bei Erfüllung zusätzlicher Ansatzkriterien nach IFRS verpflichtend. Im HGB besteht ein Ansatzwahlrecht gemäß § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB und § 255 Abs. 2a Satz 1 HGB. In HGB und den IFRS erfolgt dabei eine Differenzierung danach, ob sich die Software zum Zeitpunkt der Bilanzierung in der Forschungs- oder Entwicklungsphase befindet. Der Abgrenzung von Forschungs- und Entwicklungsphase wird gemäß § 255 Abs. 2a HGB und IAS 38.52 in beiden Rechnungslegungssystemen eine entscheidende Rolle zugesprochen. Für selbsterstellte Software im Umlaufvermögen (bspw. Individualsoftware und zur Vervielfältigung bestimmte Trägermedien) besteht in UGB, HGB und IFRS eine Aktivierungspflicht.

Im Zuge der Erstbewertung wurde festgestellt, in welcher Höhe der Anschaffungs- und Herstellungskosten die entgeltlich erworbene und selbsterstellte Software konkret in die Bilanz aufzunehmen ist. Für die Folgebewertung ergibt sich ein maßgebendes Wahlrecht für die IFRS-Rechnungslegung. Der Bilanzierende kann zwischen dem Anschaffungskosten- oder dem Neubewertungsmodell wählen. Ein Wahlrecht zwischen der Bilanzierung zu fortgeführten Anschaffungs- und Herstellungskosten und der Neubewertungsmethode, wie im IAS 38.75 beschrieben, besteht nach UGB und HGB nicht und die Folgebewertung muss strikt mit den fortgeführten Anschaffungskosten erfolgen.

Die Gestaltung des Anhangs bietet einen der deutlichsten Unterschiede. Obwohl die Zielsetzung in allen drei Rechnungslegungssystemen darin besteht, ein möglichst

getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu vermitteln, erfordert der IFRS-Anhang regelmäßig mehr und detailliertere Angaben.

Die im Rahmen dieser Arbeit erörterten unterschiedlichen Bilanzierungspraktiken für Software resultieren vornehmlich aus den abweichenden Zielsetzungen und Rahmenbedingungen der zugrunde liegenden Rechnungslegungssysteme.⁷⁴⁰ Eine Unterscheidung kann zwischen dem angelsächsischen Rechnungslegungssystem (Case Law) und dem kontinentaleuropäischen Rechnungslegungssystem (Code Law) getroffen werden. Die Gründe für die Herausbildung unterschiedlicher Rechnungslegungssysteme liegen in Einflussfaktoren wie bspw. dem Rechtssystem, Steuersystem und der Kapitalmarktstruktur.⁷⁴¹ In Österreich und Deutschland liegt das Code Law System vor, in dem die Bestimmungen zur Rechnungslegung per Gesetz erlassen werden. Infolge werden abstrakte Vorschriften veröffentlicht, die einen großen Umfang in der Rechnungslegung abdecken.⁷⁴² Zudem ist es durch eine enge Verbindung von Rechnungslegung und Besteuerung gekennzeichnet und legt eine hohe Bedeutung von Banken für die Unternehmensfinanzierung zugrunde. Das Case Law System hingegen setzt sich aus vielen Spezialregelungen zusammen um eine Vielzahl von Einzelfragen zu erfassen und die Ergebnisse auf andere Fälle anwendbar zu machen.⁷⁴³ Dabei herrscht nur ein geringer staatlicher Einfluss vor. Im Gegensatz zum Code Law System wird die Besteuerung und Rechnungslegung getrennt betrachtet und dem Wertpapiermarkt eine bedeutende Stellung für die Unternehmensfinanzierung eingeräumt.⁷⁴⁴ Die IFRS vereinen sowohl Aspekte des Code Law, als auch des Case Law Systems, da bspw. den speziellen Regelungen der Standards die allgemeinen Grundlagen für die Rechnungslegung in einem Framework vorangestellt werden.⁷⁴⁵

Die benannten Einflussfaktoren wirken infolge auf die Zielkonzeptionen in den Rechnungslegungssystemen. Der dominierende Zweck des deutschen und österreichischen Einzelabschlusses ist es, die Grundlage für die Ausschüttungsbemessung und steuerliche Gewinnermittlung zu bilden.⁷⁴⁶ Dabei stehen besonders der

⁷⁴⁰ Vgl. Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 51; Aschfalk-Everts, A. (2011), S. 3

⁷⁴¹ Vgl. Arbeitskreis der Schmalenbach-Gesellschaft (2001), S. 989

⁷⁴² Vgl. Born, K. (1997), S. 4

⁷⁴³ Vgl. Aschfalk-Everts, A. (2011), S. 2 f.; Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012), S. 51

⁷⁴⁴ Vgl. Born, K. (1997), S. 6 ff; Aschfalk-Everts, A. (2011), S. 6

⁷⁴⁵ Vgl. Lutz-Ingold, M. (2005), S. 33, 149

⁷⁴⁶ Vgl. Baetge, J. / Kirsch, H.-J. / Thiele, S. (2012), S. 94 f.

Gläubigerschutz und die Rechenschaftslegung im Vordergrund. Die Hauptadressaten des UGB-Abschlusses und HGB-Abschlusses sind die Gläubiger, Gesellschafter, Arbeitnehmer und Öffentlichkeit. Der Abschluss nach den IFRS soll dem Abschlussadressaten entscheidungsrelevante und dem tatsächlichen Bild entsprechende Informationen bezüglich der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage bieten.⁷⁴⁷ Dies soll die Vergleichbarkeit erhöhen, um den Hauptadressaten (Investoren, Kreditgeber und Geschäftspartnern) eine hohe Transparenz für die Abschlüsse zu gewährleisten.⁷⁴⁸ Die Informationssteigerung soll in den IFRS durch eine markt- und zeitnahe Bewertung erfolgen und äußert sich bspw. in der Verwendung des beizulegenden Zeitwerts.⁷⁴⁹

Die unterschiedlichen Auffassungen basieren dabei auf zwei gegensätzlichen Bilanzierungsgrundsätzen, die das Fundament jeder bilanziellen Abbildung bilden. Während das UGB und HGB auf Grundlage des Vorsichtsprinzips beruht, steht die periodengerechte Gewinnermittlung zur umfassenden Information der Investoren im Mittelpunkt.⁷⁵⁰

Zusammenfassend kann geschlussfolgert werden, dass sich die Rechnungslegungssysteme des UGB, HGB und IFRS in einem entscheidenden Umfang unterscheiden. Folglich treten auch Bilanzierungsproblemen sehr unterschiedliche Lösungsansätze entgegen. Dies wurde für den Bereich der Software in dieser Arbeit ausführlich aufgezeigt.

⁷⁴⁷ Vgl. IAS. 1.9

⁷⁴⁸ Vgl. Aschfalk-Everts, A. (2011), S. 4

⁷⁴⁹ Vgl. Aschfalk-Everts, A. (2011), S. 4

⁷⁵⁰ Vgl. Baetge, J. / Kirsch, H.-J. / Thiele, S. (2012), S. 145

Zusammenfassung

Die vorliegende Arbeit soll die Rechnungslegung über Software nach dem UGB, HGB und IFRS darstellen und vergleichen. Die Thematik der Arbeit wurde gewählt, weil der Teilbereich Software bei Diskussionen über die nationale und internationale Handhabung der Rechnungslegung über immaterielle Vermögensgegenstände bzw. Vermögenswerte immer wieder im Mittelpunkt steht. Da Softwareprogramme für zunehmend komplexe Aufgaben entwickelt und eingesetzt werden, gilt Software als Motor für Innovationen und weist eine wesentliche Bedeutung in Unternehmen aller Art auf.

Da für österreichische kapitalmarktorientierte Unternehmen ein Konzernabschluss nach den IFRS zu erstellen ist, für den Einzelabschluss jedoch weiterhin die Anwendung des UGB verpflichtend ist, werden die entsprechenden Bestimmungen untersucht. Am 26. März 2009 wurde das Bilanzmodernisierungsgesetz in Deutschland verabschiedet, das mit umfangreichen Änderungen bezüglich der handelsrechtlicher Ansatz-, Bewertungs- und Ausweiswahlrechte einherging. Aufgrund dessen bietet auch eine Untersuchung der Rechnungslegung über Software im HGB einen interessanten Vergleichspunkt zum UGB und den IFRS. Die Arbeit geht auf den Ansatz, Erstbewertung, Folgebewertung sowie den Ausweis und die Angaben für Software in UGB, HGB und den IFRS ein. Am Ende jedes Kapitels werden die wichtigsten Unterschiede erläutert.

Die Untersuchungen haben ergeben, dass Software als eigenständiger Vermögensgegenstand bzw. -wert anzusehen ist und die abstrakten Ansatzkriterien nach UGB, HGB und den IFRS erfüllt. Da ihr geistiger Gehalt den materiellen Wert übersteigt, ist sie als immateriell einzustufen. Die Zuordnung zum Anlage- und Umlaufvermögen bzw. zu kurzfristig und langfristig im Unternehmen verbleibenden Vermögenswerten erfolgt entsprechend der Zweckwidmung. Entsprechend dieser Einteilung erfolgt die Prüfung der konkreten Aktivierungsfähigkeit und offenbart diverse signifikante Unterschiede zwischen den Rechnungslegungssystemen. Bspw. hat sich gezeigt, dass dem Aktivierungsverbot von selbsterstellter Software nach den Bestimmungen des UGB ein Aktivierungswahlrecht bzw. Aktivierungsgebot im HGB und den IFRS entgegensteht. Ein weiterer wesentlicher Unterschied wird im Rahmen der Folgebewertung ersichtlich, die nach IFRS ein Wahlrecht zwischen dem Anschaf-

fungs- und Herstellungskostenmodell erlaubt, während in UGB und HGB lediglich das Anschaffungskostenmodell erlaubt ist. Auch die Anhangangaben zeigen einen quantitativen Unterschied in den Erfordernissen auf. Der IFRS Anhang ist wesentlich umfangreicher und bietet damit mehr Informationen über die wirtschaftliche Lage als die explizit geregelten Anforderungen im UGB und HGB. Die im Rahmen dieser Arbeit erörterten unterschiedlichen Bilanzierungspraktiken für Software resultieren dabei vornehmlich aus den abweichenden Zielsetzungen und Rahmenbedingungen der zugrunde liegenden Rechnungslegungssysteme.

Abstract

The present work is intended to illustrate and compare the accounting for software according to the Austrian Commercial Code (UGB), the German Commercial Code (HGB) and the International Financial Reporting Standards (IFRS). The topic of the thesis was chosen because the financial reporting of software is regarded as a key issue in the discussion of intangible assets in national and international accounting. Since it was developed and used for increasingly complex tasks, software is regarded as an engine for innovation and has an impressive relevance for all types of businesses.

Austrian publicly traded companies have to prepare a consolidated financial statement in accordance with IFRS. Nevertheless the application of the individual financial statement according to UGB is mandatory. On 26th March 2009, the Accounting Law Modernization Act was passed in Germany. Due to the extensive changes in terms of commercial law, the accounting of software in the HGB is adequate for a comparison between UGB and IFRS. The thesis deals with the recognition, initial measurement, subsequent evaluation as well as disclosures and notes concerning software in UGB, HGB and IFRS. At the end of each chapter, the main differences are presented and explained.

As in-depth analysis stated, software must be regarded as a separate asset that meets the recognition criteria in UGB, HGB and IFRS. Since its cognitive content exceeds the tangible value, it has to be classified as immaterial. In the comparative parts of recognition, initial measurement, final evaluation and reporting, significant differences occur in the accounting systems of UGB, HGB and IFRS. For example the Austrian Commercial Code prohibits the recognition of self-developed software, whereas HGB and IFRS enfranchise or demand the recognition. Another significant difference can be evidently seen in the quantitative requirements of the notes. The IFRS notes are extensively regulated and provide profound information about the economic situation. In contrast, only few notes are required in Austrian and German Commercial Code.

Literaturverzeichnis

Monographien

Abts, D. / Mülder, W. (2009): Grundkurs Informatik, Eine kompakte und praxisorientierte Einführung, 6. Auflage, Vieweg+Teubner, Wiesbaden

Achleitner, A. / Behr, G. / Schäfer, D. (2009): Internationale Rechnungslegung, Grundlagen, Einzelfragen und Praxisanwendung, 4. Auflage, Vahlen Verlag, München

Altenburger, Otto A. (1993): Kommentierung zum Rechnungslegungsgesetz, Buchführung und Jahresabschluss (§§ 189 bis 243 HGB mit Übergangsbestimmungen), Ueberreuter, Wien

Aschfalk-Everts, A. (2011): Internationale Rechnungslegung, UVK Verlagsgesellschaft mhB, Konstanz

Avella, A. F. / Krudewig, W. (2010): Schnelleinstieg BilMoG, Haufe-Lexware GmbH & Co. KG, Freiburg

Ballwieser, W. / Beyer, S. / Zelger, H. (2008): Unternehmenskauf nach IFRS und US-GAAP, 2. Auflage, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart

Ballwieser, W. / Beine, F. / Hayn, S. / Peemöller, V. / Schruoff, L. / Weber, C. P. (2010): Handbuch IFRS 2010, 6. Auflage, Wiley Verlag, Weinheim

Ballwieser, W. (2013): IFRS-Rechnungslegung, Konzept, Regeln und Wirkungen, 3. Auflage, Verlag Franz Vahlen, München

Ballwieser, W. (2010): Kommentierung zu § 253 HGB, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, hrsg. von Ellrott, H. et al., 7. Auflage, Verlag C. H. Beck, München

Ballwieser, W. (2010): Kommentierung zu § 255 HGB, in: Münchener Kommentar zum HGB, hrsg. von Schmidt, K., 3. Auflage, Vahlen Verlag, München

Baetge, J. / Kirsch, H.-J. / Thiele, S. (2011): Konzernbilanzen, 9. Auflage, IDW Verlag, Düsseldorf

Baetge, J. / Kirsch, H.-J. / Thiele, S. (2012): Bilanzen, 12. Auflage, IDW Verlag, Düsseldorf

Balz, U. / Arlinghaus, O. (2007): Praxisbuch Mergers & Aquisitions, Von der strategischen Überlegung zur erfolgreichen Integration, mi-Fachverlage, Landsberg am Lech

Barthélemy, F. / Willen, B.-U. (2005): Handbuch IFRS – Vom Projektplan bis zur erfolgreichen Umsetzung am Beispiel SAP R/3, 2. Auflage, Haufe Verlag, München

Bergmann, S. (2012), Kommentierung zu § 231 UGB, in: Wiener Kommentar zum Unternehmensgesetzbuch Band II, 3. Auflage, hrsg. von Straube, M., MANZ'sche Wien, Wien

Beyhs, O. / Hassler, R. / Kerschbaumer, H. (2010): Praxisleitfaden zur internationalen Rechnungslegung (IFRS) Grundlagen, Fallbeispiele, Musterabschluss, 4. Auflage, Linde Verlag, Wien

Bertl, R. (2006): Ansatz- und Bewertungsvorschriften nach HGB und IFRS für immaterielle Vermögensgegenstände, in: Immaterielle Vermögenswerte, hrsg. von Bertl, R. et al., Linde Verlag, Wien, S. 105 – 129

Bertl, R. / Deutsch-Goldoni, E. / Hirschler, K. (2011): Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch, 7. Auflage, LexisNexis Verlag, Wien

Bieg, H. / Kußmaul, H. / Waschbusch, G. (2012): Externes Rechnungswesen, 6. Auflage, Oldenbourg Wissenschaftsverlag GmbH, München

Blasius, T. (2006): IFRS, HGB und F&E: Besteuerung und Bilanzierung, Erich Schmidt Verlag, Berlin

Bohl, W. / Mangliers, O. (2013): Kommentierung § 4 zu Immaterielle Vermögenswerte, in: Beck'sches IFRS-Handbuch, Kommentierung der IFRS/IAS, hrsg. von Bohl, W. / Riese, J. / Schlüter, J., 4. Auflage, Verlag C. H. Beck, München/Wien/Bern

Bormann, M. (1990): Software Bilanzierung, Die Prüfung der "unfertigen Leistungen" eines Softwareherstellers im Rahmen der Jahresabschlußprüfung, S + W, Steuer- und Wirtschaftsverlag, Hamburg

Born, K. (1997): Rechnungslegung international: Konzernabschlüsse nach IAS, US-GAAP und EG-Richtlinien, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart

Brahm, M. / Pargmann, H. (2003): Workflow Management mit SAP®Webflow®, Das Handbuch für die Praxis, Springer Verlag, Berlin

Braun, I. (2005): Discounted Cashflow-Verfahren und der Einfluss von Steuern: Der Unternehmenswert unter Beachtung von Bewertungsnormen, Deutscher Universitätsverlag, Frankfurt am Main

Braun, R. (2009): Die Neuregelung des Firmenwerts nach International Financial Reporting Standards, Herbert Utz Verlag, Erlangen-Nürnberg

Breithaupt, J. (2009): Kommentierung zu § 247 HGB, in: Bilanzrecht, Kommentar Handelsrecht mit Steuerrecht und den Regelungen des IASB, hrsg. von Baetge, J. / Kirsch, H.-J. / Thiele, S., Stollfuß, Bonn

Brugger, R. (2009): Der IT Business Case: Kosten erfassen und analysieren – Nutzen erkennen und quantifizieren – Wirtschaftlichkeit nachweisen und realisieren, 2. Auflage, Springer Verlag, Berlin

Buchtela, G. / Pichler, R. / Schwingenschlögl, T. (2010): Bilanzierung von Patenten im internationalen Vergleich, facultas. Wuv, Wien

Coenenberg, A. G. / Haller, A. / Schultze, W. (2012): Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 22. Auflage, Schäffer-Poeschel, Stuttgart

Dawo, S. (2003): Immaterielle Güter in der Rechnungslegung nach HGB, IAS/IFRS und US-GAAP, Verlag neue Wirtschaftsbrieft, Herne/Berlin

Duhr, A. (2006): Grundsätze ordnungsmäßiger Geschäftswertbilanzierung, IDW Verlag, Düsseldorf

Dr. Röver & Partner (2007): IFRS-Leitfaden Mittelstand. Grundlagen, Einführung und Anwendung der Internationalen Rechnungslegung, Erich Schmidt Verlag, Berlin

Egger, A. / Samer, H. / Bertl, R. (2013): Der Jahresabschluss nach dem Unternehmensgesetzbuch, Band 1, Der Einzelabschluss Erstellung und Analyse, 14. Auflage, Linde Verlag, Wien

Ellrott, H. / Brendt, P. (2010): Kommentierung zu § 255 HGB, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, hrsg. von Ellrott, H. et al., 7. Auflage, Verlag C. H. Beck, München

Ellrott, H. (2010): Kommentierung zu § 284 HGB, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, hrsg. von Ellrott, H. et al., 7. Auflage, Verlag C. H. Beck, München

Ernst, E. / Vater, H. / Hayn, S. / Knorr, L. / Mißler, P. (2009): IFRS Änderungskommentar 2009, 2. Auflage, Wiley Verlag, Weinheim

Epstein, B. J. / Ballwieser, W. (2006): Kommentierung zu IAS 38, in: Wiley-Kommentar zur internationalen Rechnungslegung nach IFRS, hrsg. von Epstein, B. J. / Ballwieser, W., Wiley Verlag, Weinheim

Fattinger, S. (2005): Kommentierung zu § 203 Abs.1 – 4 UGB: Anschaffungs- und Herstellungskosten, (B.II./3.2.a), in: Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz: Rechnungslegung, Prüfung und Offenlegung, von Bertl, R. / Mandel, D., LexisNexis Verlag, Wien

Fellinger, M. / Urnik, S. / Urtz, C. (2012): Kommentierung zu § 201 UGB, in: Wiener Kommentar zum Unternehmensgesetzbuch Band II, 3. Auflage, hrsg. von Straube, M., MANZ'sche Wien, Wien

Fischer, A. / Schneider, W. (2007): Goodwill-Bilanzierung nach IFRS 3, VDM Verlag, Saarbrücken

Förschle, G. / Usinger, R. (2010): Kommentierung zu § 248 HGB, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, hrsg. von Ellrott, H. et al., 7. Auflage, Verlag C. H. Beck, München

Förschle, G. (2010): Kommentierung zu § 275 HGB, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, hrsg. von Ellrott, H. et al., 7. Auflage, Verlag C. H. Beck, München

Fraberger, F. / Petritz, M. / Walter-Gruber, C. (2010): Kommentierung zu § 222 UGB, in: Bilanzrecht, Kommentar Einzelabschluss, hrsg. von Hirschler, K., Linde Verlag, Wien

Freidank, C. C. (2009): Das Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (BilMoG), Neue Herausforderungen für Rechnungslegung und Corporate Governance, Erich Schmidt Verlag, Berlin

Frick, W. (2007): Bilanzierung nach dem Unternehmensgesetz, 8. Auflage, Redline Wirtschaft, Heidelberg

Fuchs, H. (2007): Die Firmenwertbilanzierung nach Bilanzsteuerrecht auf Basis der IAS/IFRS-Regelungen, Dissertation Wirtschaftsuniversität Wien, Wien

Fuchs, M. (2011): Kommentierung zu IAS 38, in: Kommentar Internationale Rechnungslegung IFRS, hrsg. von Buschhüter, M. / Striegel, A., Gabler Verlag, Wiesbaden

Gronau, N. / Gäbler, A. (2010): Einführung in die Wirtschaftsinformatik, Band 1, 2. Auflage, GITO Verlag, Berlin

Grünberger, D. (2012): IFRS 2013, Ein systematischer Praxisleitfaden, 11. Auflage, LexisNexis Verlag, Wien

Grünberger, H. (2005): Praxis der Bilanzierung 2005/2006, Linde Verlag, Wien

Hachmeister, D. (2008): Neuregelung der Bilanzierung von Unternehmenszusammenschlüssen nach IFRS 3, C. H. Beck OHG und Franz Vahlen GmbH, München

Hahn, H. / Wilkens, K. (2000): Buchhaltung und Bilanz. Teil B. Bilanzierung, 2. Auflage, Oldenbourg Wissenschaftsverlag GmbH, München

Harr, U. / Völkner, B. (2011): Kommentierung zu IAS 36, in: Kommentar Internationale Rechnungslegung: IFRS Praxis, hrsg. von Buschhüter, M. / Striegel, A., Gabler Fachverlage, Wiesbaden

Hauer, G. / Schneider, K. (2008): Schnelleinstieg IFRS, Haufe Verlag, München

Heinrich, L. J. / Heinzl, A. / Roithmayer, F. (2004): Wirtschaftsinformatik-Lexikon, 7. Auflage, R. Oldenbourg Verlag, München

Helmke, H. / Höppner, F. / Isernhagen, R. (2007): Einführung in die Softwareentwicklung, vom Programmieren zur erfolgreichen Software-Projektarbeit, Hanser Verlag, München

Henselmann, K. (2010): Jahresabschluss nach IFRS und HGB, 2. Auflage, Books on Demand GmbH, Norderstedt

Heyd, R. (2005): Immaterielle Vermögenswerte und Goodwill nach IFRS, Vahlen Verlag, München

Hirschler, K. (2005): Außerplanmäßige Abschreibungen und Zuschreibungen, (Ermittlung, Abgrenzung, Ausweis), in: Abschreibungen in der Handels- und Steuerbilanz, einschließlich der Bestimmungen der IFRS, hrsg. von Bertl, R. et al., Linde Verlag, Wien, S. 141 – 163

Hirschler, K. / Sulz, G. / Schaffer, T. (2010): Kommentierung zu § 231 UGB, in: Bilanzrecht, Kommentar Einzelabschluss, hrsg. von Hirschler, K., Linde Verlag, Wien

Hoehne, F. (2009): Veräußerung von Anteilen an Tochterunternehmen im IFRS-Konzernabschluss: End- und Übergangskonsolidierung, Gabler Verlag, Münster

Hoffmann, W. D. (2008): Software-Qualität, Springer Verlag, Heidelberg

Hoffmann, W. D. (2012): Kommentierung § 8 zu Anschaffungs- und Herstellungskosten, Neubewertung, in: IFRS Kommentar, hrsg. von Lüdenbach, N. / Hoffmann, W. D., 10. Auflage, Rudolf Haufe Verlag, Freiburg

Hofians, R. (1992): Immaterielle Werte im Jahresabschluß, Steuerbilanz und Einheitswertermittlung, Wirtschaftsverlag Orac, Wien

Hofians, R. (2012): Kommentierung zu § 224 UGB, in: Wiener Kommentar zum Unternehmensgesetzbuch Band II, hrsg. von Straube, M., 3. Auflage, MANZ'sche Wien, Wien

Holey, T. / Welter, G. / Wiedemann, A. (2007): Wirtschaftsinformatik, 6. Auflage, Friedrich Kiel Verlag GmbH, Leipzig

Horn, S. (2011): Kommentierung zu Arbeitsweise des IASB, in: Kommentar Internationale Rechnungslegung IFRS, hrsg. von Buschhüter, M. / Striegel, A., Gabler Verlag, Wiesbaden

Hoyos, M. / Huber, F. (2010): Kommentierung zu § 255 HGB, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, hrsg. von Ellrott, H. et al., 7. Auflage, Verlag C. H. Beck, München

IDW Stellungnahmen zur Rechnungslegung (2010): Bilanzierung von Software beim Anwender (IDW RS HFA 11), IDW Verlag, Düsseldorf

Janschek, O. / Jung, M. (2010): Kommentierung zu § 203 UGB, in: Bilanzrecht, Kommentar Einzelabschluss, hrsg. von Hirschler, K., Linde Verlag, Wien

Kerner, M. (2008): Full-Goodwill-Methode, Linde Verlag, Wien

Kessler, H. (2010): Kommentierung zu Bilanzierung des Anlagevermögens, in: Handbuch BilMoG – Der praktische Leitfaden zum Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, hrsg. von Kessler, H. / Leinen, M. / Strickmann, M., 2. Auflage, Haufe Verlag, Freiburg

Kieso, D. E. / Weygandt, J. / Warfield, T. D. (2010): Intermediate Accounting, 13. Auflage, John Wiley & Sons, New York

KPMG (2004): IFRS aktuell – Neuregelungen 2004: IFRS 1 bis 5, Improvements project, Amendments IAS 32 und 39, Schäffer-Poeschel, Stuttgart

Kozikowski, M. / Roscher, K. / Schramm, M. (2010): Kommentierung zu § 253 HGB, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, hrsg. von Ellrott, H. et al., 7. Auflage, Verlag C. H. Beck, München

Kozikowski, M. / Huber, F. (2010), Kommentierung zu § 247 UGB, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, hrsg. von Ellrott, H. et. al., 7. Auflage, Verlag C. H. Beck, München

Kreuzer, C. (2013): BWL kompakt, Die 100 wichtigsten Themen der Betriebswirtschaft für Praktiker, 4. Auflage, Linde Verlag, Wien

Kuhner, C. (2013): Kommentierung zu: Die immateriellen Vermögensgegenstände und -werte des Anlagevermögens, in: Handbuch des Jahresabschlusses (HdJ) Rechnungslegung

nach HGB und internationalen Standards / Bilanzrecht nach HGB, EStG und IFRS, hrsg. von Wysocki, K. et al, Loseblattwerk, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln

Küting, K. / Ellmann, D. (2009): Immaterielles Vermögen, in: Das neue deutsche Bilanzrecht-Handbuch für den Übergang auf die Rechnungslegung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG), hrsg. von Küting, K. / Pfitzer, N. / Weber, C. P., 2. Auflage, Schäffer-Poeschel, Stuttgart, S. 263 – 292

Lassmann, W. (2006): Wirtschaftsinformatik, Nachschlagewerk für Studium und Praxis, Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Gabler / GWV Fachverlage GmbH, Wiesbaden

Laudon, K. C. / Laudon, P. / Schoder, D. (2006): Wirtschaftsinformatik, Eine Einführung, Addison-Wesley Verlag, München

Lopatta, K. (2006): Goodwillbilanzierung und Informationsvermittlung nach internationalen Rechnungslegungsstandards, Deutscher Universitätsverlag, Wiesbaden

Lorenz, K. (2001): Wirtschaftliche Vermögenszugehörigkeit im Bilanzrecht, IDW-Verlag, Düsseldorf

Lüdenbach, N. (2012), Kommentierung § 2 zu Darstellung des Abschlusses, in: IFRS Kommentar, Das Standardwerk, hrsg. von Lüdenbach, N. / Hoffmann, W. D., 10. Auflage, Rudolf Haufe Verlag, Freiburg

Lüdenbach, N. (2012), Kommentierung § 3 zu Kapitalflussrechnung, in: IFRS Kommentar, Das Standardwerk, hrsg. von Lüdenbach, N. / Hoffmann, W. D., 10. Auflage, Rudolf Haufe Verlag, Freiburg

Lutz-Ingold, M. (2005): Immaterielle Güter in der externen Rechnungslegung – Grundsätze und Vorschriften zur Bilanzierung nach HGB, DRS und IAS/IFRS, Deutscher Universitätsverlag, Wiesbaden

Mackenzie, B. / Lombard, A. / Coetsee, D. / Njikizana, T. / Chamboko, R. (2010): Handbuch IFRS 2011, Wiley Verlag, Weinheim

Mertens P. et. al. (2001): Lexikon der Wirtschaftsinformatik, Springer Verlag, Berlin

Meyer, U. (2011): Kommentierung zu IAS 2, in: Kommentar Internationale Rechnungslegung: IFRS Praxis, hrsg. von Buschhüter, M. / Striegel, A., Gabler Fachverlage, Wiesbaden

Meinhard, C. / Steinberger, I. W. (2011): Praxiswissen IT-Verträge, WEKA Verlag Österreich, Wien

- Moxter, A. (2007): Bilanzrechtsprechung, 6. Auflage, Mohr Siebeck, Tübingen
- Müller, M. (2010): Kommentierung zu § 236 UGB in: Bilanzrecht, Kommentar Einzelabschluss, hrsg. von Hirschler, K., Linde Verlag, Wien
- Niedermoser, A. / Urnik, S. / Urtz, C. (2012): Kommentierung zu § 201 UGB, in: Wiener Kommentar zum Unternehmensgesetzbuch, Band II, hrsg. von Straube, M., 3. Auflage, MANZ'sche Wien, Wien
- Nowotny, C. (2012): Kommentierung zu § 197 UGB, in: Wiener Kommentar zum Unternehmensgesetzbuch, Band II, hrsg. von Straube, M., 3. Auflage, MANZ'sche Wien, Wien
- Nowotny, C. (2012): Kommentierung zu § 198 UGB, in: Wiener Kommentar zum Unternehmensgesetzbuch, Band II, hrsg. von Straube, M., 3. Auflage, MANZ'sche Wien, Wien
- Nowotny, C. (2012): Kommentierung zu § 236 UGB, in: Wiener Kommentar zum Unternehmensgesetzbuch, Band II, hrsg. von Straube, M., 3. Auflage, MANZ'sche Wien, Wien
- Obst, H. (2011): Kommentierung zu IAS 1, in: Kommentar Internationale Rechnungslegung IFRS, hrsg. von Buschhüter, M. / Striegel, A., Gabler Verlag, Wiesbaden
- Padberg, T. (2008): IFRS-AnhangPraxis, Benchmarking für Unternehmen, Erich Schmidt Verlag, Berlin
- Pellens, B. / Fülbier, R. U. / Gassen, J. / Sellhorn, T. (2011): Internationale Rechnungslegung, 8. Auflage, Schäffer-Poeschel, Stuttgart
- Philipps, H. (2010): Rechnungslegung nach BilMoG, Kurzkomentar zum Jahresabschluss und Lagebericht nach dem neuen Bilanzrecht, GWV Fachverlage GmbH, Wiesbaden
- Pirker, S. (1997): Bilanzierung von Software, Rechnungslegung aus Sicht des Herstellers – nach österreichischen, deutschen und internationalen Vorschriften (IAS, US-GAAP, EG RL), Linde Verlag, Wien
- Quick, R. / Wurl, H. J. (2010): Doppelte Buchführung, Grundlagen – Übungsaufgaben – Lösungen, 2. Auflage, Gabler Verlag, Wiesbaden
- Reinhard, H. (1995): Kommentierung zu § 246 HGB, in: Küting, K. / Weber, C. P.: Handbuch der Rechnungslegung, Kommentar zur Rechnungslegung und Prüfung, 4. Auflage, Schäffer-Poeschel, Stuttgart

Richter, M. (1990): Die immateriellen Anlagewerte, in: Handbuch des Jahresabschlusses in Einzeldarstellungen, hrsg. von Wysocki, K. / Schulze-Osterloh, J., 2. Auflage, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, S. 1 – 54

Roland, H. (1980): Der Begriff des Vermögensgegenstandes im Sinne der handels- und aktienrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften, Otto Schwartz, Göttingen

Ruprecht, M. (2010): Kommentierung zu § 226 UGB in: Bilanzrecht, Kommentar Einzelabschluss, hrsg. von Hirschler, K., Linde Verlag, Wien

Sauer, K. P. (1988): Bilanzierung von Software, Rechnungslegung für Anwendersoftware nach Handels- und Steuerrecht unter Berücksichtigung US-amerikanischer Vorschriften, Gabler Verlag, Wiesbaden

Scheinpflug, P. (2013): Kommentierung § 4 zu Immaterielle Vermögenswerte, in: Beck'sches IFRS-Handbuch, Kommentierung der IFRS/IAS, hrsg. von Bohl, W. / Riese, J. / Schlüter, J., 4. Auflage, Verlag C. H. Beck, München/Wien/Bern

Schneider, S. (2005): Auslegung der International Financial Reporting Standards am Bilanzierungsobjekt Softwareentwicklung, Dissertation, Universität Halle Wittenberg

Schwager, C. / Schween, C. (2011): Kommentierung zu IAS 11, in: Kommentar Internationale Rechnungslegung IFRS, hrsg. von Buschhüter, M. / Striegel, A., Gabler Verlag, Wiesbaden

Spieler, J. (1987): Aktivierungsfähigkeit von selbsterstellter Standardsoftware zur anonymen Vermarktung gemäß Handels- und Steuerrecht: mit einer einführenden Darstellung über Software als Aktivierungsproblem in der Bundesrepublik Deutschland und in den USA, hrsg. von Coenenberg, A. G. / Wysocki, K., Peter Lang, Frankfurt am Main

Steward, T. A. (1997): Intellectual Capital, the new wealth of organizations, Doubleday / Nicholas Brealy Publishing, London

Stieler, T. (1991): Die Abgrenzung materieller und immaterieller Wirtschaftsgüter, Lang Verlag, Frankfurt am Main

Ströher, T. (2008): Die Bilanzierung von Unternehmenszusammenschlüssen unter common control nach IFRS, IDW Verlag, Düsseldorf

Suermann, J.-C. (2006): Bilanzierung von Software nach HGB, US-GAAP und IFRS: integrative Analyse der Regelungen zu Ansatz, Bewertung und Umsatzrealisation von Software aus Hersteller- und Anwendersicht, Dissertation, Uni Würzburg

Tafelmeier, R. (2009): Markenbilanzierung und Markenbewertung: Analyse und Eignung von Markenbewertungsverfahren in Hinblick auf die bilanzielle Behandlung von Marken nach HGB und IAS/IFRS, Internationaler Verlag Der Wissenschaften, Frankfurt am Main

Urnik, S. / Urtz, C. (2012): Kommentierung zu § 201 UGB, in: Wiener Kommentar zum Unternehmensgesetzbuch Band II, hrsg. von Straube, M., 3. Auflage, MANZ'sche Wien, Wien

Urnik, S. / Urtz, C. (2012): Kommentierung zu § 203 UGB, in: Wiener Kommentar zum Unternehmensgesetzbuch Band II, hrsg. von Straube, M., 3. Auflage, MANZ'sche Wien, Wien

Urnik, S. / Urtz, C. (2012): Kommentierung zu § 204 UGB, in: Wiener Kommentar zum Unternehmensgesetzbuch Band II, hrsg. von Straube, M., 3. Auflage, MANZ'sche Wien, Wien

Urnik, S. / Urtz, C. (2012): Kommentierung zu § 208 UGB, in: Wiener Kommentar zum Unternehmensgesetzbuch Band II, hrsg. von Straube, M., 3. Auflage, MANZ'sche Wien, Wien

Walter, T. (2010): Kommentierung zu § 207 UGB in: Bilanzrecht, Kommentar Einzelabschluss, hrsg. von Hirschler, K., Linde Verlag, Wien

Weber, J. / Hess, T. (2004): Controlling und Management, Gabler Verlag, Wiesbaden

Weis, M. (2009): IFRS/HGB/BilMoG im Vergleich: Probleme und Lösungsansätze zum Bilanzmodernisierungsgesetz, IGEL Verlag, Hamburg

Wiehle, U. / Diegelmann, M. / Deter, H. / Schömig, P. N. (2010): Unternehmensbewertung - Methoden, Rechenbeispiele, Vor- und Nachteile, 4. Auflage, Cometis Publishing, Wiesbaden

Wobbe, C. (2008): IFRS: Sachanlagen und Leasing, Ansatz-, Bewertungs- und Ausweismöglichkeiten, Erich Schmidt Verlag, Berlin

Wöltje, J. (2007): Trainingsbuch IFRS, Rudolf Haufe Verlag GmbH & Co.KG, München

Wulf I. / Müller, S. (2011): Bilanztraining, 13. Auflage, Haufe-Lexware GmbH & Co.KG, Freiburg

Wulf, I. (2008): Immaterielle Vermögenswerte nach IFRS: Ansatz, Bewertung, Goodwill-Bilanzierung, Erich Schmidt Verlag, Berlin

Wüstemann, J. / Wüstemann, S. (2010): Das System der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, in: Besteuerung, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, Festschrift für Professor Dr. Norbert Krawitz, hrsg. von Baumhoff, H. / Dücker, R. / Köhler, S., Gabler Verlag, Wiesbaden, S. 751 – 780

Zülch, H. / Hendler, M. (2009): Bilanzierung nach IFRS, Wiley Verlag, Weinheim

Zeitschriften

Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft (2008): Stellungnahme zu dem Entwurf eines BilMoG: Grundkonzept und Aktivierungsfragen, in: Betriebs-Berater, Heft 4, S. 152 – 158

Arbeitskreis Immaterielle Werte im Rechnungswesen der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V. (2001): Kategorisierung und bilanzielle Erfassung immaterieller Werte, in: Der Betrieb, Heft 19, S. 989 – 995

Arbeitskreis Immaterielle Werte im Rechnungswesen der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V. (2008): Leitlinien zur Bilanzierung selbstgeschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens nach dem Regierungsentwurf des BilMoG, in: Der Betrieb, Heft 34, S. 1813 – 1821

Brücks, M. / Wiederhold, P. (2004): IFRS 3 Business Combinations – Darstellung der Regelungen des IASB und Vergleich mit SFAS 141 und SFAS 142, in: Zeitschrift für internationale und kapitalmarktorientierte Rechnungslegung, Heft 5, S. 177 – 185

Ellmann, D. / Küting, K. / Pfirmann, A. (2008): Die Bilanzierung von selbsterstellten immateriellen Vermögensgegenständen nach dem RegE des BilMoG, in: Zeitschrift für internationale und kapitalmarktorientierte Rechnungslegung, Heft 11, S. 689 – 697

Fiechter, P. / Meyer, C. (2008): Full Goodwill Accounting, in: Der Schweizer Treuhänder, Heft 4, S. 215 – 220

Freiburg, M. (2003): Zwischen Standard- und Individualsoftware: Bilanzielle Behandlung von ERP-Programmen, in: Der Betrieb, Heft 25, S. 1341 – 1344

Höller, J. (1992): Bilanzierung von Software, in: Journal für Betriebswirtschaft, Heft 42, S. 216 – 230

Kählert, J. P. / Lange S. (1993): Zur Abgrenzung immaterieller von materiellen Vermögensgegenständen, in: Betriebs-Berater, Heft 9, S. 613 – 619

Keller, B. / Weber, A. (2008): Neudefinition der Herstellungskosten nach BilMoG: Auswirkungen auf die Rechnungslegungspraxis, in: Buchhalter und Controller, Heft 6, S. 129 – 134

Kessler, H. (1994): Entwicklungskosten von Software in der Bilanz des Herstellers, in: Betriebs-Berater, Beilage 12 zu Heft 19, S. 1 – 24

Köhler, S. / Benzel, U. / Trautmann, O. (2002): Die Bilanzierung von ERP-Software im Internetzeitalter, in: Deutsches Steuerrecht, Heft 22, S. 926 – 932

Küting, K. / Müller, W. / Pilhofer, J. (2000): Reverse Acquisitions als Anwendungsfall einer Reverse Consolidation bei der Erstellung von Konzernabschlüssen nach US GAAP und IAS- ein Leitbild für die deutsche Rechnungslegung?, in: Die Wirtschaftsprüfung, Heft 53, S. 257 – 269

Lehner, F. / Pernsteiner, H. (1991): Rechnungslegung für Software beim Anwender nach Handelsrecht, in: Journal für Betriebswirtschaft, Heft 4, S. 155 – 165

Lienau, A. / Zülch, H. (2006): Die Ermittlung des value in use nach IFRS, in: Zeitschrift für Internationale und Kapitalmarktorientierte Rechnungslegung, Heft 5, S. 319 – 329

Lüdenbach, N. / Hoffmann, W. D. (2005): Übergangskonsolidierung und Auf- und Abstockung von Mehrheitsbeteiligungen nach IAS 27 und IFRS 3, in: Der Betrieb, Heft 34, S. 1805 – 1811

Mindermann, T. (2008): Zur Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände nach dem Entwurf eines Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG), in: Die Wirtschaftsprüfung, Heft 7, S. 273 – 278

Moxter, A. (2002): Bilanzrechtlicher Aufbruch beim Bundesfinanzhof?, in: Deutsche Steuer-Zeitung, Heft 8, S. 243 – 248

Peter, M. (2003): Zwischen Standard- und Individualsoftware: Bilanzielle Behandlung von ERP-Programmen, in: Der Betrieb, Heft 25, S. 1314 – 1344

Seidel, B. / Grieger, S. / Muske, R. (2009): Bilanzierung der Entwicklungskosten nach dem BilMoG, in: Betriebs-Berater, Heft 24, S. 1286

Walter, N. (1980): Ertragssteuerliche Behandlung von Software, in: Der Betrieb, Heft 38, S. 1815 – 1819

Zülch, H. / Siggelkow, L. (2010): Der Impairment-Test gemäß IAS 36, in: Zeitschrift für Internationale Rechnungslegung, Heft 1, S. 29 – 35

Onlinequellen:

Austrian Financial Reporting and Auditing Committee – AFRAC (2009): Die Angabe von Vorjahreszahlen gemäß § 223 Abs. 2 UGB, abrufbar unter: http://www.afrac.at/wp-content/uploads/AFRAC_Vorjahresangaben_Stellungnahme_Dez09_.pdf, (Zugriff am 27.01.2014)

Bundesamt für Finanzen (2005): Bilanzsteuerrechtliche Beurteilung von Aufwendungen zur Einführung eines betriebswirtschaftlichen Softwaresystems (ERP-Software), abrufbar unter: http://www.baron-consult.de/Archiv/AfA_ERP.pdf, (Zugriff am 28.11.2013)

Deutscher Bundestag (2008): Drucksache 16/10067, Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz - BilMoG), 16. Wahlperiode vom 30.07.2008, abrufbar unter: http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/16/100/1610_067.pdf (Zugriff am 21.10.2013)

Europäisches Parlament, Rat (2002): Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 Des europäischen Parlaments und des Rates vom 19. Juli 2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards (ABl. L 243 vom 11.9.2002, S. 1), abrufbar unter: <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:2002R1606:20080410:DE:PDF>, (Zugriff am 21.10.2013)

Kammer der Wirtschaftstreuhänder (2008): Fachgutachten: Die Geldflussrechnung als Ergänzung des Jahresabschlusses und Bestandteil des Konzernabschlusses, verabschiedet in der Sitzung des Fachsenats für Betriebswirtschaft und Organisation am 27.05.2008, abrufbar unter: <http://www.kwt.or.at/PortalData/2/Resources/downloads/downloadcenter/KFS-W2.pdf>, (Zugriff am 21.10.2013)

PricewaterhouseCoopers (2013): Unternehmensrecht aktuell, 3. Quartal 2013, zu: Softwareverbesserung: Abgrenzung zwischen aktivierungspflichtigen Aufwendungen und nicht aktivierungsfähigem Erhaltungsaufwand, abrufbar unter: <http://www.pwc.com/at/de/newsletter/unternehmensrecht-aktuell/2013/unternehmensrecht-aktuell-q3-2013.pdf>, (Zugriff am 01.12.2013)

Urteile:

BFH Urteil vom 05.10.1979, III R 78/75, BStBl 1980, S. 16

BFH Urteil vom 03.07.1987, III R 7/86, S. 1970

BFH Urteil vom 25.03.1988, III R 99/86, BStBl 1990, S. 468

BFH-Urteil vom 28.07.1994, III R 47/92, BStBl 1994, S. 87

LEBENS LAUF

PERSÖNLICHE ANGABEN

Name: Katrin Neugebauer
Geburtsdatum: 01. Februar 1988
Geburtsort: Annaberg-Buchholz, Sachsen
Staatsangehörigkeit: deutsch
Familienstand: ledig

AUSBILDUNG

10/2010 – heute Masterstudium der Internationalen Betriebswirtschaft
Schwerpunkte: Externe Unternehmensrechnung,
Internationales Management
Geplanter Abschluss: Master of Science

10/2006 – 01/2010 Studium der Medienwirtschaft an der TU Ilmenau
Abschluss Bachelor of Science
Thema der Bachelorarbeit: Islamic Finance

07/1999 – 05/2006 Gymnasium in Olbernhau mit Abschluss Abitur

BERUFSERFAHRUNG

03/2012 – heute **Moore Stephens Citytreuhand, Wien**
Wirtschaftsprüfung

- Mitarbeit bei Abschlussprüfungen nach nationalen und internationalen Grundsätzen
- Durchführung von EU-Förderprüfungen und Sonderprüfungen
- Betriebswirtschaftliche Auswertungen

PRAKTIKA

01/2011 – 02/2011 **KPMG Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs-GmbH, Wien, Wirtschaftsprüfung**

- Prüfung von Banken/banknahen Gesellschaften
- Kreditprüfung bei Banken
- IKS-Prüfungen
- Ausarbeitung von Prüfungsberichten
- Dokumentation der Prüfung und Führung der Arbeitsunterlagen

03/2010 – 09/2010

Henkel KGaA, Düsseldorf
Global Tax Group (International Taxation, Tax Reporting, Transfer Pricing)

- Erstellung von regionalen und globalen Benchmarkstudien für die Transferpreisdokumentation
- Erstellung von Funktionsanalysen der Geschäftsbereiche des Henkel Konzerns
- Vorbereitung diverser Steuerprüfungen der Henkel Tochterunternehmen im Inland und Ausland
- Mitarbeit bei diversen Projekten, steuerlichen Einzelaufgaben und Optimierung von Prozessen

08/2009 – 02/2010

Canada Life Assurance Europe Limited, Blackrock, Co.Dublin, Premium Collections

- Einblicke in Abläufe der Versicherungs- und Finanzwirtschaft
- Ausführung von Finanztransaktionen
- Arbeitsorganisation und Kundenbetreuung
- Datenbankpflege
- Erstellung von Präsentations- und Analyseunterlagen (Excel & Powerpoint)
- Interne und externe Kommunikation und Korrespondenz (in Deutsch und Englisch)
- Überwachung und Analyse der laufenden Performance im Rahmen der Monatsreportings

09/2008 – 10/2008

Sachsen Fernsehen, Chemnitz, Online- Redaktion

- Aktualisierung des Online-Portals
- Recherche von Sendungsinhalten
- Vor- und Nachbereitung von Daten für die Service-Elemente des Nachrichtenmagazins
- Technische Mitarbeit an der Livesendung

02/2008 – 03/2008

UTRA Transport- und Logistik GmbH, Olbernhau Marketing

- Erstellen von Präsentationen, Recherchearbeiten
- Vorbereitung/Durchführung von Marketing- und Kommunikationsaktivitäten
- Erstellen von Textbeiträgen für die Internetseite des Unternehmens

10/2007

Pobershauer Bau GmbH , Pobershau Buchhaltung

- Mitarbeit bei Debitoren- und Kreditorenbuchhaltung
- Mitarbeit bei der Lohnbuchhaltung
- Überwachung der Zahlungseingänge

09/2006

**SWING Verwaltungs- und Beteiligungsgesellschaft
mbH, Großrückerswalde: Buchhaltung**

- Überwachung der Zahlungseingänge
- Rechnungsstellung
- Kalkulation, Kontierung
- Büroorganisation, Verwaltung

ENGAGEMENT

03/2008 – 11/2009

**Teammitglied bei „inova“ Organisation, der einer der
erfolgreichsten Firmenkontaktmessen Deutschlands**

- Hochschulmarketing und Promotion
- Herstellung und Pflege der Kontakte zu den Ausstellern
- Organisation von Hochschulveranstaltungen
- Korrespondenz mit Fachschaft & Studentenrat
- Organisation, Messebroschüre etc.

02/2007 – 01/2010

Mitglied im SWING e.V. an der TU Ilmenau

Studentischer Verein verschiedener Fachrichtungen mit dem Ziel, Theorie der Universität mit Praxis aus der Wirtschaft über Workshops, Events, Firmenbesuchen etc. zu verbinden

SPRACHKENNTNISSE

Deutsch:	Muttersprache
Englisch:	sehr gut in Wort und Schrift
Französisch:	gute Grundkenntnisse

SONSTIGES

Führerschein	Klasse B
Interessen	Gesellschaftstanz, Handball, Jogging, Radfahren, Schwimmen, Reisen