

Der Ausweis von Software im Jahresabschluss (HGB)

Problematik / Anlass

Allgemein gilt: Software ist, wenn entgeltlich erworben, unter den immaterielles Vermögensgegenständen zu aktivieren. Aber besteht die Aktivierungspflicht stets bei Einbeziehung eines Externen? Was tun, wenn die Software in einer anderen Software untergeht? Was zählt überhaupt zu den Anschaffungskosten? Und wann liegen nachträgliche Anschaffungskosten vor? Wie sind Zahlungen für die Erweiterung von Software zu verbuchen? Wie ist das mit Updates und Upgrades? – Viele Fragen, auf die der HFA (Hauptfachausschuss) des IdW (Instituts der Wirtschaftsprüfer) in seiner Stellungnahme „Bilanzierung von Software beim Anwender“ vom 30.06.2004 Antworten gibt. Im Folgenden wird darauf eingegangen:

Klassifizierung von Software – Sachanlagevermögen oder immaterielles Wirtschaftsgut

Der HFA unterscheidet Software in Firmware (fest mit der Hardware verbunden, z.B. BIOS), Systemsoftware (z.B. Windows XP) und Anwendungssoftware (Standard- und Individualsoftware).

- Ausschließlich Firmware wird als mit der Hardware (dem PC) fest verbunden betrachtet. Folglich ist sie Bestandteil der Hardware und mit ihr im Sachanlagevermögen auszuweisen.
- System- und Anwendungssoftware dagegen wird als austauschbar betrachtet. Folglich liegt ein selbständig bewertbarer Vermögensgegenstand vor – der Ausweis erfolgt unter den immateriellen Wirtschaftsgütern.
- Trivialsoftware kann als Geringwertiges Wirtschaftsgut im Jahr der Anschaffung in voller Höhe abgeschrieben werden.

Häufig wird Software (insbesondere Betriebssysteme) ohne separate Berechnung gemeinsam mit Hardware erworben (Bundling). Dazu sagt der HFA: Wenn eine selbständige Bewertung der Software nicht möglich ist, wird sie als Bestandteil der Hardware im Sachanlagevermögen ausgewiesen; das gilt für Systemsoftware ebenso wie für Anwendungssoftware.

Eigen- oder Fremdherstellung?

Als maßgebliches Unterscheidungskriterium zwischen Herstellung (Eigenherstellung) und Anschaffung (Fremdherstellung) stellt der HFA auf das wirtschaftliche Herstellungsrisiko der Software ab:

- Trägt der Softwareanwender das Herstellungsrisiko, liegt Herstellung vor → Aktivierungsverbot. → Herstellung (Aktivierungsverbot) liegt vor, wenn die Software durch den Anwender selbst („eigene materielle und personelle Ressourcen“) oder auf Grundlage eines Dienstvertrags von einem Externen erstellt wird.
- Trägt der externe Lieferant das Herstellungsrisiko, liegt Anschaffung vor → Aktivierungspflicht. → Anschaffung (Aktivierungspflicht) liegt vor, wenn die Software auf Basis ein Kauf- oder Werkvertrags von einem Externen erstellt/geliefert wird („wenn die Projektleitung und Federführung beim Softwareanbieter liegen“).

Selbständiger Vermögensgegenstand

Der HFA stellt klar, dass die Software als selbständiger Vermögensgegenstand erkennbar bleiben muss (Grundsatz der Einzelbewertung), um als eigenständiges immaterielles Wirtschaftsgut im Anlagevermögen aktiviert werden zu können.

- Geht Software A in einer anderen Software B unter (nicht mehr selbständig nutzbar), darf Software A nicht als eigenständiges Wirtschaftsgut aktiviert werden.
- Wohl aber ist zu prüfen, ob nachträgliche Anschaffungskosten (bei Kauf- oder Werkvertrag) oder nicht aktivierbare Herstellungskosten für Software B (bei Eigenherstellung oder Dienstvertrag) vorliegen.

Vorstehendes gilt ausdrücklich auch für Standardsoftware: Wird eine Standardsoftware „so umfangreich modifiziert .., dass von einer Wesensänderung ... auszugehen ist ... handelt es sich .. insgesamt um einen neuen Vermögensgegenstand“ mit der Folge, dass „der ursprüngliche Vermögensgegenstand ‚Standardsoftware‘ untergeht und ein neuer Vermögensgegenstand ‚Individualsoftware‘ entsteht“. – Selbstverständlich ist damit nicht ein übliches Customizing gemeint. Und derartige Fälle dürften äußerst rar sein! – Bei Vorlage dieser „Wesensänderung“ (nur dann!) gilt:

- Besteht für den neuen Vermögensgegenstand „Individualsoftware“ ein Aktivierungsverbot (Eigenherstellung wegen Selbsterstellung oder Dienstvertrag), stellt auch der Aufwand für die darin untergegangene Standardsoftware nicht aktivierbare Herstellkosten (also Aufwand der Periode) dar.
- Besteht für den neuen Vermögensgegenstand „Individualsoftware“ eine Aktivierungspflicht (Fremdherstellung wegen Werkvertrag), stellt der Aufwand für die darin untergegangene Standardsoftware Anschaffungskosten dar.

Erweiterung und Verbesserung von Software

Der HFA empfiehlt, „Erweiterungen oder über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserungen von Software ... losgelöst von den ursprünglichen Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung der Software in Bezug auf ihre Aktivierungspflicht zu beurteilen“. Analog zur Definition „Eigen- oder Fremdherstellung“ gilt:

- Trägt der Softwareanwender „das wirtschaftliche Risiko einer erfolgreichen Realisierung der Erweiterungs- oder Verbesserungsmaßnahmen“, gilt für die Aufwendungen ein Aktivierungsverbot.
- Trägt der Externe „das Herstellungsrisiko“, stellen die Aufwendungen „zur Erweiterung oder Verbesserung aktivierungspflichtige (nachträgliche) Anschaffungskosten“ dar.

Hier muss davon ausgegangen werden, dass die Erweiterungen / Verbesserungen so umfangreich sind, dass sie ggf. auch die Aktivierung eines eigenständigen Vermögensgegenstands rechtfertigen. Dies ist von Bedeutung, wenn für die ursprüngliche Software wegen Eigenherstellung ein Aktivierungsverbot galt. Dann nämlich lägen keine nachträglichen, sondern erstmalige Anschaffungskosten vor. Und aktiviert werden darf nur, was einen selbständigen Vermögensgegenstand darstellt – in der Definition des HFA (an anderer Stelle) „nicht untergeht und somit noch selbständig genutzt werden“ kann.

Customizing

Der HFA unterscheidet Aufwendungen für das Customizing (= Anpassung von Standardsoftware an die betrieblichen Erfordernisse) in

- „Aufwendungen für die Herstellung der Betriebsbereitschaft“ → Sie sind stets zu aktivieren, auch „wenn sie im Rahmen eines Dienstvertrags anfallen“. (Anschaffungskostenprinzip)
- Aufwendungen für „eine umfangreiche Bearbeitung und Ergänzung“ → Hier ist zu prüfen, ob Eigen- oder Fremdherstellung vorliegt.

Der HFA fasst zusammen: „Die Aufwendungen für das Customizing sind somit aufzuteilen in Aufwendungen für die Herstellung der Betriebsbereitschaft i.S.v. § 255 Abs. 1 HGB, bei denen das Aktivierungsverbot des § 248 Abs. 2 HGB nicht zu beachten ist, und Aufwendungen für sonstige Maßnahmen, die nur insoweit zu aktivieren sind, als es sich um Maßnahmen zur Erweiterung oder wesentlichen Verbesserung der Software handelt, für die ein Dritter das Herstellungsrisiko trägt.“

Updates, Release-Wechsel

Updates stellen i.d.R. laufenden Erhaltungsaufwand dar.

Allerdings wird mit dem Update ein neuer Vermögensgegenstand dann (nur dann!) erworben, wenn es „zu einer tief greifenden Überarbeitung einer bisherigen Programmversion im Sinne eines Generationswechsels“ führt. Dann gilt:

- Der Aufwand für das Update ist – wenn übrige Voraussetzungen vorliegen – aktivierungspflichtig.
- Der Restbuchwert der alten Software ist außerplanmäßig abzuschreiben, ggf. auf den Betrag eines gewährten Nachlasses wegen Nutzung einer Vorgängerversion.
- Innerhalb des Anlagevermögens ist der in Höhe des Nachlasses verbleibende Restbuchwert der alten Version auf die neue Version zu übertragen.

Umfang der Anschaffungskosten

„Anschaffungskosten sind die **Aufwendungen**, die geleistet werden, um einen **Vermögensgegenstand** zu erwerben und ihn in einen **betriebsbereiten Zustand** zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand **einzelnen zugeordnet** werden können. Zu den Anschaffungskosten gehören auch die **Nebenkosten** sowie die **nachträglichen Anschaffungskosten**. Anschaffungspreisminderungen sind abzusetzen.“ § 255.I HGB

- **Aufwendungen** – Neben dem Kaufpreis zählen auch andere, dem Erwerbsszweck dienende Aufwendungen zu den Anschaffungskosten, auch eigener Personalaufwand. Siehe auch folgende Beispiele.
- **Vermögensgegenstand** – Was als (selbständiger) Vermögensgegenstand gilt, ist oben bereits dargelegt.
- **betriebsbereiter Zustand** - Betriebsbereitschaft liegt bei Standardsoftware i.d.R. mit Erwerb vor, bei Individualsoftware und anzupassender Standardsoftware bei Erfüllung „unternehmensspezifischer Anforderungen an die Leistungsfähigkeit der Software“. Nach Herstellung der Betriebsbereitschaft anfallende Aufwendungen, dürfen nur dann aktiviert werden, wenn „eine Wesensänderung bzw. eine Erweiterung oder über den ursprünglichen Zustand hinausgehende eine wesentliche Verbesserung vorliegt und ein Dritter das überwiegende Herstellungsrisiko trägt“ (siehe dazu oben).
- **einzelnen zugeordnet** – Die Aufwendungen müssen für den „Erwerb eines bestimmten, konkreten Gegenstands“ anfallen.

Als Beispiele für Anschaffungskosten nennt der HFA an verschiedenen Stellen:

- den Kaufpreis
- „auch Aufwendungen des Erwerbers, die ... nicht als Kaufpreis bezeichnet werden, .. aber bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise ... dem Erwerb ... der Software dienen und .. einzeln zugerechnet werden können“
- „das Customizing, soweit .. der Herstellung der Betriebsbereitschaft ... dienend“
- „direkt zurechenbare Aufwendungen aus Dienstverträgen, z.B. anteilige ... Personalaufwendungen“
- „Testläufe“, wenn sie „notwendige Voraussetzung dafür sind, die .. Software in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen“

Als Negativ-Beispiele (keine Anschaffungskosten) nennt der HFA:

- Keine Anschaffungskosten, weil die Aufwendungen nicht direkt der konkreten Software zugerechnet werden können, sind:
 - „allgemeine Organisationsberatung,
 - Analyse und Optimierung der Geschäftsprozesse,
 - Entwicklung von Grobkonzepten,
 - Ableitung von Feinkonzepten, soweit .. nicht bereits softwarebezogene Vorarbeiten geleistet werden...“
- Keine Anschaffungskosten, weil die Aufwendungen nicht der Herstellung der Betriebsbereitschaft dienen, sind:
 - „Schulungsmaßnahmen für Administratoren oder Anwender“ – die Software ist unabhängig davon, ob sie bedient werden kann, betriebsbereit.
 - „Anpassung interner betrieblicher Prozesse“
 - „Altdatenübernahme“
 - „Prüfung des ordnungsgemäßen Softwareeinsatzes“
 - „Piloteinsätze“, weil „die Software bereits in einem überwiegenden Maß der eigentlichen betrieblichen Leistungserstellung dient bzw. dienen könnte“

Bewertung / planmäßige Abschreibung

Mit Herstellung der Betriebsbereitschaft beginnt die planmäßige Abschreibung, „auf den Zeitpunkt der tatsächlichen Ingebrauchnahme kommt es nicht an“.

Die Nutzungsdauer ist vorsichtig zu schätzen und hat die „sehr hohe Innovationsgeschwindigkeit ... zu berücksichtigen“.

Nachträgliche Anschaffungskosten sind „innerhalb der Restnutzungsdauer ... planmäßig abzuschreiben. Dabei ist zu berücksichtigen, dass sie die Nutzungsdauer aufgrund der durchgeführten Maßnahmen zur Erweiterung oder Verbesserung der Software verlängert haben kann.“

Ergänzende Anmerkungen

Der HFA hat in seiner Stellungnahme viele Fragen mit den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchung (und Bilanzierung) und sonstigen Vorschriften beantwortet.

- § 248.II HGB – Aktivierungsverbot nicht-entgeltlich erworbener immaterieller Wirtschaftsgüter
- § 255.I HGB – Definition Anschaffungskosten
- § 252.I Nr. 3 HGB – Grundsatz der Einzelbewertung
- § 252.I Nr. 4 HGB – Vorsichtsprinzip

Unberücksichtigt gebliebene Aspekte sollen hier kurz ergänzt werden:

- § 247.II HGB – Definition Anlagevermögen
- In der Praxis – Was tun, wenn Aufzeichnungen fehlen?

§ 247.II HGB – Definition Anlagevermögen | Wann entspricht Software der Definition des Anlagevermögens?

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

Nur, wenn die Software für eine dauernde Nutzung vorgesehen ist, kommt eine Aktivierung in Betracht. Ist eine dauernde Nutzung nicht gegeben, stellt die Ausgabe Aufwand der Periode dar.

Softwareprojekte, die über das Geschäftsjahr hinaus laufen, sind unter geleistete Anzahlungen auf immaterielle Wirtschaftsgüter (wenn von dauernder Nutzung ausgegangen werden kann) bzw. unter sonstige Vermögensgegenstände (wenn die Nutzung noch ungewiss ist) auszuweisen.

In der Praxis – Was tun, wenn Aufzeichnungen fehlen?

Das Anschaffungskostenprinzip (§ 255.I HGB) fordert

- ... einerseits die Aktivierung aller Aufwendungen, die in Zusammenhang mit dem Erwerb des Vermögensgegenstands (hier der Software) und der Herstellung dessen Betriebsbereitschaft anfallen. → Dazu zählt beispielsweise auch der anteilige Personalaufwand.
- ... andererseits die direkte Zurechenbarkeit der Aufwendungen zu dem konkreten Vermögensgegenstand. → Dazu sind geeignete Aufzeichnungen erforderlich.

Fehlt es an geeigneten Aufzeichnungen z.B. für anteiligen Personalaufwand, scheidet die im Grunde zwingende Aktivierung an der Zurechenbarkeit. Im Zweifel gebietet das Vorsichtsprinzip eine vorsichtige Bewertung (§ 252.I Nr. 4 HGB), hier also keine Aktivierung.