



Universität Potsdam

Martin Richter

## Die immateriellen Anlagewerte

first published in:  
Handbuch des Jahresabschlusses in Einzeldarstellungen : HdJ / beratende  
Hrsg.: Klaus v. Wysocki ... Köln : O. Schmidt, 1984-. - Losebl.-Ausg., ISBN  
3-504-35110-1, HdJ Abt. II / 2 Juni 1990

Postprint published at the Institutional Repository of the Potsdam University:  
In: Postprints der Universität Potsdam  
Wirtschafts- und Sozialwissenschaftliche Reihe ; 5  
<http://opus.kobv.de/ubp/volltexte/2009/3894/>  
<http://nbn-resolving.de/urn:nbn:de:kobv:517-opus-38947>

Postprints der Universität Potsdam  
Wirtschafts- und Sozialwissenschaftliche Reihe ; 5

# Die immateriellen Anlagewerte

## Inhaltsverzeichnis

<b>Literaturverzeichnis</b>	Rn
<b>A. Begriff, Beispiele, Verhältnis zum früheren Recht</b> . . . . .	1
<b>B. Abgrenzung zu anderen Bilanzposten</b>	
I. Abgrenzung zu den Sachanlagen . . . . .	20
II. Abgrenzung zum Geschäftswert und zu anderen Bilanzierungshilfen	40
III. Abgrenzung zum Umlaufvermögen . . . . .	46
IV. Abgrenzung zu den aktiven Rechnungsabgrenzungsposten . . . . .	47
<b>C. Voraussetzungen der Aktivierung</b>	
I. Übersicht . . . . .	50
II. Entgeltlicher Erwerb . . . . .	56
III. Erwerb von Dritten . . . . .	62
IV. Vermögensgegenstand . . . . .	66
<b>D. Bestandsnachweis</b> . . . . .	80
<b>E. Ausweis</b>	
I. Vertikale Gliederung . . . . .	81
II. Horizontale Gliederung . . . . .	83
<b>F. Bewertung</b> . . . . .	90
I. Bewertung der Zugänge . . . . .	91
II. Planmäßige Abschreibungen . . . . .	92
III. Außerplanmäßige Abschreibungen nach § 253 II S. 3 HGB / sonstige (Mehr-)Abschreibungen nach §§ 253 IV, 254 HGB / Beibehaltungswahlrecht und Zuschreibungen . . . . .	117
IV. Festbewertung . . . . .	118

	Rn
<b>G. Zusammenhänge mit anderen Posten der Bilanz und GuV und mit Angaben im Anhang . . . . .</b>	119
<b>H. Prüfung . . . . .</b>	122
<b>I. Anlagen: Einkommensteuer- und Vermögensteuer-Richtlinien; sonstige Anweisungen der Finanzverwaltung</b>	
1. EStR Abschn. 31a: Immaterielle Wirtschaftsgüter . . . . .	130
2. EStR Abschn. 33a I–IV: Einzelfragen zu den Herstellungskosten eines Gebäudes . . . . .	131
3. EStR Abschn. 43 I, III, VIII: Absetzung für Abnutzung bei beweglichen und immateriellen Wirtschaftsgütern sowie bei unbeweglichen Wirtschaftsgütern, die keine Gebäude oder Gebäudeteile sind . . . . .	132
4. VStR Abschn. 53: Immaterielle Wirtschaftsgüter . . . . .	133
5. BMF-Schreiben vom 20. 11. 1986 – IV B 2 – S 2172 – 13/86 . . . . .	134

**Stichwortverzeichnis**

## Literaturverzeichnis

- Die *Abschlußprüfung der mittelgroßen GmbH*, Hrsg. IdW, Düsseldorf 1989.
- Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 4. Aufl., Band 1: Rechnungslegung (§§ 148–160, 311–313 AktG 1965, § 14 EG), Stuttgart 1968 (zitiert: ADS, 4. Aufl.); 5. Aufl., Loseblattausgabe, Stand: 7. Teillieferung (zitiert: ADS, 5. Aufl.).
- Arbeitskreis „Rechnungslegungsvorschriften in der EG-Kommission“* der Gesellschaft für Finanzwirtschaft in der Unternehmensführung e.V. (GEFIU), Ausgewählte Probleme bei der Anwendung des Bilanzrichtlinien-Gesetzes, Band 2, Stuttgart 1987 (zitiert: Probleme).
- Bartl, Harald*, Rechtliche Problematik der Softwareverträge, in: BB 1988, S. 2122–2126.
- Bauer, Karl-Heinz M.*, Geschäftswert, Kundenstamm und Wettbewerbsverbot im Steuerrecht, in: DB 1989, S. 1051–1055.
- Baumbach/Duden/Hopt*, Handelsgesetzbuch, 27. Aufl., München 1987.
- Baumbach/Hueck*, GmbH-Gesetz, 15. Aufl., München 1988.
- Beck'scher Bilanz-Kommentar*, Der Jahresabschluß nach Handels- und Steuerrecht, München 1986 (zitiert: Beck'scher BilKomm.).
- Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung*, Hrsg. E. Castan u. a., Loseblattausgabe, Stand: 3. Ergänzungslieferung (Juli 1989) (zitiert: Beck HdR).
- Betriebsprüfungskartei der OFD Düsseldorf-Köln-Münster*, Teil I, Konten: Grund und Boden, Erfindungen, Loseblattausgabe, Stand August 1989.
- Biener, Herbert/Berneke, Wilhelm*, Bilanzrichtlinien-Gesetz, Düsseldorf 1986 (zitiert: BiRiLiG).
- Biergans, Enno*, Einkommensteuer und Steuerbilanz, 4. Aufl., München 1988 (zitiert: Einkommensteuer).
- Die einkommen- und körperschaftsteuerliche Behandlung der Einlagen von originären immateriellen Wirtschaftsgütern, Nutzungsrechten und Nutzungen, in: DStR 1989, S. 367–374.
- Birck, Heinrich/Meyer, Heinrich*, Die Bankbilanz, Handkommentar, 3. Aufl., 5. Teillieferung, Wiesbaden 1989 (zitiert: Bankbilanz).
- Bise, Wilhelm*, Das Wettbewerbsverbot in bürgerlich-rechtlicher und steuerlicher Sicht, in: WPg 1971, S. 312–320.
- Bonin, Tefsmar von*, Bilanzsteuerrechtliche Probleme bei Anliegerbeiträgen, in: DB 1987, S. 1272–1273.
- Bonner Handbuch der Rechnungslegung: Aufstellung, Prüfung und Offenlegung des Jahresabschlusses*, Hrsg. Max A. Hofbauer u. a., Loseblattwerk: Stand 3. Aktualisierung, Oktober 1989 (zitiert: BHR).
- Bordewin, Arno*, Zweifelsfragen zur Einkommensbesteuerung der freien Berufe, in: DStZ 1980, S. 459–465.
- Bilanzierung von Computer-Software, in: NWB Fach 17a, S. 983–988 (vom 5. 9. 1988).
- Borst, Günther*, Die steuerliche Behandlung des Geschäftswertes, Praxiswertes und geschäftswertähnlicher Wirtschaftsgüter nach dem Bilanzrichtlinien-Gesetz – Tod der Einheitstheorie?, in: BB 1986, S. 2170–2173.

- Brandenberg, Bernwart*, Abschreibung des Praxiswerts und firmenwertähnlicher Wirtschaftsgüter nach Änderung der §§ 6 und 7 EStG durch das Bilanzrichtlinie-Gesetz, in DB 1986, S. 1791–1793.
- Buciek, Klaus D.*, Zur Bilanzierung von Güterfernverkehrsgenehmigungen – Eine Entgegnung auf Niehues, BB 1987, S. 1429, in: BB 1987, S. 1979.
- Bundestags-Drucksache 10/317*, Entwurf eines Gesetzes zur Durchführung der Vierten Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts (Bilanzrichtlinie-Gesetz).
- Bundestags-Drucksache 10/4268*, Beschlußempfehlung und Bericht des Rechtsausschusses (6. Ausschuß) zu dem von der Bundesregierung eingebrachten Entwurf eines Gesetzes zur Durchführung der Vierten Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts (Bilanzrichtlinie-Gesetz) – Drucksache 10/317 – (und) Entwurf eines Gesetzes zur Durchführung der Siebenten und Achten Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts – Drucksache 10/3440.
- Castan, Edgar*, Rechnungslegung der Unternehmung, 2. Aufl., München 1984 (zitiert: Rechnungslegung).
- Crezelius, Georg*, Das Handelsbilanzrecht in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, in: ZGR 1987, S. 1–45.
- Curtius-Hartung, Rudolf*, Aktuelle Fragen zum Bilanzsteuerrecht, in: StbJb 1971/72, S. 361–387.
- Diers, Fritz-Ulrich*, Die Abschreibung firmenwertähnlicher Wirtschaftsgüter, insbesondere von Güterfernverkehrskonzessionen nach Änderung der §§ 6 und 7 EStG durch das Bilanzrichtlinien-Gesetz, in: DB 1987, S. 1064–1065.
- Döllner, Georg*, Einlagen bei Kapitalgesellschaften nach Handelsrecht und Steuerrecht – unter besonderer Berücksichtigung des Bilanzrichtlinien-Gesetzes, in: BB 1986, S. 1857–1863.
- Dziadkowski, Dieter*, Besteht eine Aktivierungspflicht für Güterfernverkehrsgenehmigungen?, in: BB 1971, S. 473–475.
- Die Aktivierungsfähigkeit handelsrechtlicher Bilanzierungshilfen in der Steuerbilanz, in: BB 1980, S. 1515–1520.
- Eibelshäuser, Manfred*, Immaterielle Anlagewerte in der höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung, Wiesbaden 1983 (zitiert: Anlagewerte).
- Fähnrich, Herbert*, Wirtschaftsgut, in: Handbuch der Bilanzierung, Loseblattausgabe, Stand: 41. Ergänzungslieferung (Dez. 1983).
- Federmann, Rudolf*, Bilanzierung nach Handels- und Steuerrecht, 7. Aufl., Berlin u. a. 1989 (zitiert: Bilanzierung).
- Forster, Karl-Heinz*, Zu Ausweis, Ansatz und Bewertung des Programmvermögens von Rundfunkanstalten, in: WPg 1988, S. 321–328.
- George, Heinz*, Erhöhte Absetzungen und Investitionszulagen für immaterielle Wirtschaftsgüter, in: FR 1980, S. 68–71.
- Software-Programme – materielle oder immaterielle Wirtschaftsgüter, in: FR 1987, S. 579–581.
- Immaterielle Anlagegüter in Handels- und Steuerbilanz, in: BBK Fach 13, S. 3139–3152 (vom 3. 8. 1988).
- Geßler/Hefermehl/Eckardt/Kropff*, Aktiengesetz, Band III (§§ 148–178), München 1973.

- Gollub, Herbert*, Anmerkung zu BFH v. 23. 7. 1965 – VI 67, 68/64 U – BStBl. III 1965, 612, in: StRK EStG § 5 R 517.
- Gürsching/Stenger*, Kommentar zum Bewertungsgesetz und Vermögensteuergesetz, 8. Aufl., Loseblattausgabe, Stand 63. Ergänzungslieferung (April 1989).
- Handwörterbuch unbestimmter Rechtsbegriffe im Bilanzrecht des HGB*, Hrsg. U. Leffson/D. Rückle/B. Großfeld, Köln 1986 (zitiert: HURB).
- Hartmann, Bernhard*, Die Bilanzierung eines entgeltlich erworbenen EDV-Systems (Computersystems) als abnutzbares bewegliches körperliches Wirtschaftsgut, in: WPg 1972, S. 289–299.
- Heinen, Edmund*, Handelsbilanzen, 12. Aufl., Wiesbaden 1986 (zitiert: Handelsbilanzen).
- Herrmann/Heuer/Raupach*, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz mit Nebengesetzen, Kommentar, 19. Aufl., Loseblattausgabe, Stand: 160. Ergänzungslieferung (Oktober 1989).
- Hoeren, Thomas*, Softwareüberlassung als Sachkauf – Konsequenzen aus dem Urteil des BGH vom 4. 11. 1987, in: Recht der Datenverarbeitung 1988, S. 115–120.
- Horlemann, Heinz-Gerd*, Teilwertabschreibung auf Verkehrskonzessionen im Hinblick auf die Liberalisierung des Binnenmarkts in der EG? in: DB 1989, S. 993–994.
- Nochmals: Teilwertabschreibungen auf Verkehrskonzessionen im Hinblick auf die Liberalisierung des Binnenmarktes in der EG? in: DB 1989, S. 2136–2138.
- Hüttemann, Ulrich*, Posten der aktiven und passiven Rechnungsabgrenzung, in: Handbuch des Jahresabschlusses in Einzeldarstellungen (HdJ), Abt. II/8, Köln 1988 (zitiert: HdJ, Abt. II/8).
- HURB* siehe Handwörterbuch unbestimmter Rechtsbegriffe im Bilanzrecht des HGB.
- Husemann, Karl-Heinz*, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Anlagegegenstände, 2. Aufl., Düsseldorf 1976 (zitiert: Anlagegegenstände).
- IdW* (Institut der Wirtschaftsprüfer),
- Zur Frage der Bedeutung aktienrechtlicher Bewertungsvorschriften für das Steuerrecht, in: WPg 1967, S. 666–669.
  - NA 1/1968: Zum Ausweis und zur Bewertung von Gegenständen des Anlagevermögens, in: WPg 1968, S. 72–73, WPg 1969, S. 206.
  - NA 3/1968: Zur Rechnungslegung im Konzern, in: WPg 1968, S. 133, WPg 1969, S. 206.
- Jahrmarkt, Manfred*, Bilanzsteuerrechtliche Abschreibungen auf Verlagsrechte, Verlagswerte oder Verlagsobjekte, in: DB 1980, S. 1412–1413.
- Kieschke, Hans-Ulrich*, Anmerkungen zu aktuellen Fragen des Bilanzsteuerrechts aus der Sicht der Verwaltung, in: WPg 1986, S. 692–698.
- Knepper, Karl Heinz*, Software in der Handels- und Steuerbilanz, in: Handelsrecht und Steuerrecht, Festschrift für G. Döllerer, hrsg. von B. Knobbe-Keuk u. a., Düsseldorf 1988, S. 299–313.
- Knobbe-Keuk, Brigitte*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 7. Aufl., Köln 1989 (zitiert: Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht).
- König, Michael, M.*, Computerprogramme und Datensammlungen als materielle Wirtschaftsgüter, in: DB 1989, Beilage 13 zu Heft Nr. 39/1989, S. 26–29.

- Kütting, *Karlheinz/Haeger, Bernd/Ziendorf, Horst*, Die Erstellung des Anlagengitters nach künftigem Bilanzrecht, in: BB 1985, S. 1948–1957.
- Kütting, *Karlheinz/Kessler, Harald*, Die Problematik der „anderen Zuzahlungen“ gem. § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB, in: BB 1989, S. 25–37.
- Kütting, *Karlheinz/Weber, Claus-Peter* (Hrsg.), Handbuch der Rechnungslegung, Kommentar zur Bilanzierung und Prüfung, Stuttgart 1986 (zitiert: Kütting/Weber).
- Kütting, *Karlheinz/Weller, Frank*, Die Bilanzierung von Güterfernverkehrskonzessionen nach der Vollendung des Gemeinsamen Markts 1992, in: BB 1989, S. 1302–1310.
- Kußmaul, *Heinz*, Immaterielles Vermögen, in: Handbuch der Bilanzierung, Loseblattausgabe, Stand: 66. Ergänzungslieferung (April 1989) (zitiert: HdB).
- Lamers, *Alfons*, Aktivierungsfähigkeit und Aktivierungspflicht immaterieller Werte, München 1981 (zitiert: Aktivierungsfähigkeit).
- Lehmann, *Matthias*, Die Bilanzierung kommunaler Beiträge, in: DB 1985, S. 397–402 und S. 451–456.
- Liepelt, *Wolfgang*, Nochmals: Geschäftswert und Auftragsbestand – Anmerkungen zu Stöcker in DStZ 1983, S. 465 –, in: DStZ (A) 1985, S. 424–426.
- Littmann, *Eberhard*, Zählen immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens zu den beweglichen Wirtschaftsgütern, in: DB 1975, S. 373–375.
- Maul, *Karl-Heinz*, Immaterielle Anlagewerte im Jahresabschluß der Aktiengesellschaften, in: ZfbF 1973, S. 16–28.
- Mathiak, *Walter*, Immaterialles Anlagevermögen, Prüfung, in: HWRev, Stuttgart 1983, Sp. 617–624.
- Zum Bilanzsteuerrecht, in: StuW 1985, S. 273–279.
- McGee, *Robert*, Accounting for Software, Homewood, Ill., 1985 (zitiert: Software).
- Meilicke, *Wienand*, Bewertung entgeltlich erworbener Genehmigungen für den Möbelfernverkehr, in: BB 1978, S. 1356–1357.
- Mittelbach, *Rolf*, Anmerkung zu BFH v. 2. 5. 1962 – I 184, 185/61 U – BStBl. III 1962, 308, in: StRK EStG § 5 R 306.
- Moxter, *Adolf*, Aktivierungsgrenzen bei „immateriellen Anlagewerten“, in: BB 1978, S. 821–825.
- Der Einfluß der EG-Bilanzrichtlinie auf das Bilanzsteuerrecht, in: BB 1978, S. 1629–1632.
- Die Aktivierungsvoraussetzung „entgeltlicher Erwerb“ im Sinne von § 5 Abs. 2, EStG, in: DB 1978, S. 1804–1809.
- Immaterielle Anlagewerte im neuen Bilanzrecht, in: BB 1979, S. 1102–1109.
- Gefahren des neuen Bilanzrechts, in: BB 1982, S. 1030–1032.
- Bilanzrechtsprechung, 2. Aufl., Tübingen 1985 (zitiert: Bilanzrechtsprechung).
- Geleitwort zu Eibelshäuser, Manfred, Immaterielle Anlagewerte in der höchstgerichtlichen Finanzrechtsprechung, Wiesbaden 1983, S. 5.
- Immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, in: HURB, Köln 1986, S. 246–250.
- Müller-Dott, *Johannes Peter*, Einzelfragen aus der steuerlichen Betriebsprüfung, in: StbJb. 1983/84, Köln 1984, S. 265–290.
- Niehues, *Karl*, Die bilanzielle Behandlung von Güterfernverkehrsgenehmigungen, in: BB 1987, S. 1429–1431.
- Zur Bilanzierung von Güterfernverkehrsgenehmigungen, Stellungnahme zur Entgegnung von Klaus Buciek, BB 1987 S. 1979, in: BB 1988, S. 33–34.

- Pfeiffer, Thomas*, Begriffsbestimmung und Bilanzfähigkeit des immateriellen Wirtschaftsgutes, in: *StuW* 1984, S. 326–339.
- Piltz, Detlev Jürgen*, Der Geschäftswert im Ertragssteuerrecht, Institut „Finanzen und Steuern“ e. V., Heft 120, Bonn 1981 (zitiert: Geschäftswert).
- Reuleaux, Susanne*, Immaterielle Wirtschaftsgüter. Begriff, Arten und Darstellung im Jahresabschluß, Wiesbaden 1987 (zitiert: Wirtschaftsgüter).
- Richter, Martin*, Das Sachanlagevermögen, in: Handbuch des Jahresabschlusses in Einzeldarstellungen (HdJ), Abt. II/1, Köln 1990 (zitiert: HdJ, Abt. II/1).
- Die Bilanzierungshilfen, in: Handbuch des Jahresabschlusses in Einzeldarstellungen (HdJ), Abt. II/9, Köln 1990 (zitiert: HdJ, Abt. II/9).
- Rose, Gerd*, Die Rechnungsabgrenzungsposten im Lichte der neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, in: *StbJb.* 1983/84, Köln 1984, S. 141–168.
- Sauer, Klaus-Peter*, Rechnungslegung für Software, in: *DStR* 1988, S. 727–734.
- Bilanzierung von Software: Rechnungslegung für Anwendersoftware nach Handels- und Steuerrecht unter Berücksichtigung US-amerikanischer Vorschriften, Wiesbaden 1988 (zitiert: Bilanzierung).
- Schmidt, Eberhard*, Software als materielle oder immaterielle Wirtschaftsgüter, in: *FR* 1985, S. 149–152.
- Schmidt, Ludwig*, EStG, Einkommensteuergesetz Kommentar, 8. Aufl., München 1989 (zitiert: Schmidt).
- Selchert, Friedrich W.*, Behandlung konzernintern erstellter und erworbener immaterieller Wirtschaftsgüter in der konsolidierten Bilanz, in: *DB* 1971, S. 1265–1269.
- Jahresabschlußprüfung der Kapitalgesellschaften, Wiesbaden 1988 (zitiert: Jahresabschlußprüfung).
- Söffing, Günter*, Zum Begriff Wirtschaftsgut, in: *JbFSt* 1978/1979, S. 199–227.
- Sontheimer, Jürgen*, Die Besteuerung von Software, *DStR* 1983, S. 350–356.
- Spierer, Josef*, Aktivierungsfähigkeit von selbsterstellter Software zur anonymen Vermarktung gemäß Handels- und Steuerrecht, Bern u. a. 1987 (zitiert: Software).
- Stöcker, Ernst*, Geschäftswert und Auftragsbestand, in: *DStZ (A)* 1983, S. 465–466.
- Stüdemann, Klaus*, Grundlagen zur Unterscheidung von materiellen und immateriellen Gütern und zu ihrer Aktivierung in der Bilanz, in: *DB* 1985, S. 345–352.
- Trappmann, Helmut*, Aufwandsrückstellung für Software, in: *DB* 1988, S. 1961–1964.
- Trzaskalik, Christoph*, Nutzungsrechte im Einkommensteuerrecht, in: *StuW* 1983, S. 126–135.
- Treuarbeit AG* (Hrsg.), Jahresabschlüsse '87. Ausweis, Gestaltung, Berichterstattung. Ergebnisse einer Untersuchung von 100 großen Kapitalgesellschaften, Düsseldorf 1989 (zitiert: Jahresabschlüsse '87).
- Veit, Klaus-Rüdiger*, Die Aktivierung immaterieller Wirtschaftsgüter und langfristig wirksamer Ausgaben in der Steuerbilanz, in: *DB* 1985, S. 557–560.
- Voss, Jochen*, Steuerbilanzielle Behandlung von PC-Software, in: *FR* 1989, S. 358–363.
- Vofß, Jörg-Peter*, Die ertragsteuerliche Behandlung von Software, Institut „Finanzen und Steuern“ e. V., Grüne Briefe Nr. 264, Bonn, im März 1987 (zitiert: Software).



- Walter, Norbert, Ertragsteuerliche Behandlung von Software (Computerprogrammen), in: DB 1980, S. 1766–1769 und S. 1815–1819.
- Zur Ansatzfähigkeit immaterieller Anlagewerte in der Handels- und Steuerbilanz, Diss. Berlin 1982 (zitiert: Ansatzfähigkeit).
- Westphalen, Friedrich Graf von, Zivilrechtliche und steuerrechtliche Fragen beim Software-Leasing, in: DB 1989, Beilage Nr. 3 zu Heft 4/1989, S. 1–15.
- Wöhe, Günter, Zur Bilanzierung und Bewertung des Firmenwertes, in: StuW 1980, S. 89–108.
- Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Band I, 1. Halbband: Die Steuern des Unternehmens – Das Besteuerungsverfahren, München 1988 (zitiert: Steuerlehre I/1).
- Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Band I, 2. Halbband: Der Einfluß der Besteuerung auf das Rechnungswesen des Betriebes; Steuerbilanz – Vermögensaufstellung – Steuerliche Betriebsprüfung, München 1986 (zitiert: Steuerlehre I/2).
- Bilanzierung und Bilanzpolitik, 7. Aufl., München 1987 (zitiert: Bilanzierung).
- WP-Handbuch 1985/85, Band I, Düsseldorf 1985, Band II, Düsseldorf 1986.
- Zahrnt, Christoph, Anmerkung zu BFH v. 3. 12. 1982 – III R 132/81 – DB 1983, 1183, in: DB 1983, S. 2068–2069.
- Zeitler, Franz-Christoph, Der Firmenwert und verwandte immaterielle Wirtschaftsgüter in der Bilanz, in: DStR 1988, S. 303–308.

## A. Begriff, Beispiele, Verhältnis zum früheren Recht

### 1. Vorbemerkung

Die immateriellen Vermögensgegenstände sind die „ewigen Sorgenkinder des Bilanzrechts“<sup>1</sup>, wie auch die umfangreiche Rspr. der Steuergerichte beweist. Ihre begriffliche Abgrenzung ist bereits schwierig. Nicht selten ist strittig, ob überhaupt ein aktivierungsfähiger Vermögensgegenstand vorliegt. Die Zweifel beziehen sich vor allem auf die nicht zu Rechten konkretisierten rein wirtschaftlichen Werte (Rn 4). Schwierigkeiten bereitet auch die Abgrenzung zu anderen Anlagegütern (Rn 20 ff.), zum Geschäftswert (Rn 40 ff.), zum Umlaufvermögen (Rn 46) und zu den Rechnungsabgrenzungsposten (Rn 47). Im Rahmen der Bewertung führt vor allem die Festlegung der Nutzungsdauer zu erheblichen Ungenauigkeiten (Rn 102 ff.). Schließlich kann unklar sein, ob der immaterielle Vermögensgegenstand am Abschlußstichtag überhaupt noch vorhanden bzw. zu welchem Zeitpunkt der Abgang erfolgt ist (Rn 86).

### 2. Begriff/Abgrenzung

Bei den immateriellen oder nicht körperlichen Anlagewerten unterscheidet man zum einen den nur mit einer Gesamtbewertung ermittelbaren Geschäfts- oder Firmenwert (sowie andere Bilanzierungshilfen) und zum anderen die einzeln bewertungsfähigen immateriellen Vermögensgegenstände (Wirtschaftsgüter, Anlagegüter) i. S. v. § 248 II HGB. Die einzeln bewertungsfähigen immateriellen Vermögensgegenstände kann man in Rechte und rein wirtschaftliche Werte (tatsächliche Positionen) weiter unterteilen.

Die folgenden Ausführungen beschränken sich auf die **einzeln bewertungsfähigen immateriellen Vermögensgegenstände**. Entgegen der steuerrechtlichen Einordnung und neuerdings auch der Einordnung im HGB handelt es sich bei dem Geschäfts- oder Firmenwert nicht um einen Vermögensgegenstand, sondern um eine Bilanzierungshilfe. Er wird deshalb zusammen mit weiteren Bilanzierungshilfen an anderer Stelle behandelt<sup>2</sup>. Die Ausführungen konzentrieren sich weiterhin auf die Besonderheiten der immateriellen Vermögensgegenstände gegenüber den Sachanlagen. Soweit keine Unterschiede bestehen, wird, um Wiederholungen zu vermeiden, auf die ausführlichen Erläuterungen zu den Sachanlagen verwiesen<sup>3</sup>.

### 3. Beispiele

Zu den immateriellen Vermögensgegenständen, die nach bisherigem und geltendem Bilanzrecht aktivierungsfähig sein können (zu den Voraussetzungen für die Aktivierung vgl. Rn 50 ff.), gehören u. a., wobei die Übergänge zwischen den einzelnen Gruppen teilweise fließend sind:

<sup>1</sup> Moxter, BB 1979, 1102 (1102).

<sup>2</sup> Vgl. Richter (HdJ), Abt. II/9), 1990.

<sup>3</sup> Vgl. Richter (HdJ), Abt. II/1), 1990.

**Konzessionen** (öffentlich-rechtliche Befugnisse): Betriebs- und Versorgungsrechte von Energieversorgungsunternehmen, Verkehrskonzessionen (z. B. für Kleinbahnen, Güterfernverkehr, Omnibuslinienverkehr), sonstige Gewerbeberechtigungen, wasserrechtliche Bewilligungen, Fischereirechte, Wegerechte.

**Gewerbliche Schutzrechte:** Patente, Warenzeichen, Marken, Gebrauchsmuster, Geschmacksmuster, aber auch Urheber- und Verlagsrechte und Arbeitnehmererfindungen.

Den Konzessionen und gewerblichen Schutzrechten **ähnliche Rechte:** obligatorische Nutzungsrechte (z. B. Wohn- und Belegungsrechte, Gestattungsrechte zur Ausbeutung von Bodenschätzen), Belieferungsrechte, Warenbezugsrechte, Kartellrechte, Syndikatsquoten, Zuteilungsrechte, Baurechte, Durchleitungsrechte, Wassereinleitungsrechte, Brau- und Brennrechte, Optionsrechte, Rechte aus schwebenden Verträgen, Nießbrauch.

**Lizenzen** an Konzessionen, gewerblichen Schutzrechten und ähnlichen Rechten.

**Rein wirtschaftliche Werte** (tatsächliche Positionen): ungeschützte Erfindungen, Rezepte, Know How, Geheimverfahren, Fabrikationsverfahren, Kundenkarteien, Anschriftenmaterial, Archive, Geschäftsbeziehungen (Kundenstämme, Auftragsbestand), durch Zuschüsse erworbene Vorteile (z. B. zur Sicherung der Stromversorgung); Abfindungen, Abstandszahlungen, Verlagsserzeugnisse<sup>4</sup>, EDV-Programme.

#### 4. Verhältnis zum früheren Recht

- 5 **Umfang der Änderungen:** Das BiRiLiG, mit dem die 4. EG-Richtlinie in nationales Recht transformiert wurde, hat die Bilanzierung der immateriellen Vermögensgegenstände **erheblich verändert**. Die Veränderungen betreffen vor allem die Bilanzierung dem Grunde nach (Rn 6), aber auch den Bestandsnachweis (Rn 7), den Ausweis (Rn 8) und die Bewertung (Rn 9). Sie wirken sich weiterhin auf die Prüfung dieser Bilanzposten aus. Geändert wurden schließlich die Informationen über den Jahresabschluß im Anhang (Rn 10). Die Bilanzierung der immateriellen Vermögensgegenstände wurde der Bilanzierung der Sachanlagen angenähert. Abgesehen von der einschränkenden Aktivierungsvoraussetzung des entgeltlichen Erwerbs und der Unzulässigkeit von Festwerten (Rn 118) werden die immateriellen Vermögensgegenstände nunmehr wie die Sachanlagen bilanziert.

Im Vergleich zum bisherigen Bilanzrecht sind folgende Neuerungen hervorzuheben:

- 6 **Ansatz:** Das Wahlrecht für die Aktivierung **entgeltlich erworbener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens** wurde aufgehoben. Diese Vermögensgegenstände sind nunmehr in Handels- und Steuerbilanz in gleicher Weise **aktivierungspflichtig** (Rn 50 ff.). Das Aktivierungsverbot in Handels- und Steuer-

<sup>4</sup> Der Begriff wird sehr unterschiedlich gebraucht. Gemeint ist damit das einzelne Produkt eines Verlages, z. B. ein Fortsetzungs-Sammelwerk oder eine Zeitschrift. Statt Verlagsserzeugnis werden häufig auch die Bezeichnungen Verlagsobjekt und Verlagswert verwandt. Zum Begriff vgl. auch *Hermann/Heuer/Raupach*, § 5 Anm. 2200: Verlagswert; *Zeitler*, DStR 1988, 303 (307).

bilanz für nicht entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (§ 248 II HGB) blieb dagegen unverändert (Rn 52 f.). Ebenfalls unverändert blieb die Aktivierungspflicht für sämtliche immateriellen Vermögensgegenstände, sofern sie im Umlaufvermögen auszuweisen sind, und zwar unabhängig davon, ob sie entgeltlich oder nicht entgeltlich erworben worden sind.

Nach dem Wortlaut von § 151 I AktG a. F. waren nur Rechte und Lizenzen an Rechten aktivierungsfähig, d. h. es mußte sich entweder um Konzessionen und gewerbliche Schutzrechte oder um diesen ähnliche Rechte handeln. Demgegenüber bezieht sich der Wortlaut des Bilanzpostens A I 1 in § 266 II HGB auch auf „ähnliche Werte“<sup>5</sup>. Ob damit eine materielle Änderung beabsichtigt war oder ausgelöst wird, bleibt abzuwarten<sup>6</sup>. Unter dem früheren handelsrechtlichen Bilanzrecht wurden die immateriellen Vermögensgegenstände – zumindest von Teilen des Schrifttums – enger interpretiert als in der steuerlichen Rspr. Die Unterschiede zeigten sich insbesondere in den tatsächlichen Positionen, die nicht in Rechten verkörpert sind<sup>7</sup>.

**Bestandsnachweis:** Wegen der Aktivierungspflicht müssen entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens in das handelsrechtliche Bestandsverzeichnis aufgenommen werden. Ein gesondertes Verzeichnis nur für steuerliche Zwecke ist nicht mehr ausreichend (Rn 80). Abgänge dürfen darin nicht enthalten sein. Dies gilt auch für immaterielle Vermögensgegenstände, für die ein Abgang fiktiv unterstellt wurde (Rn 86).

**Ausweis:** Neu ist, daß die immateriellen Vermögensgegenstände gesondert vor den Sachanlagen auszuweisen und grundsätzlich entsprechend Posten A I 1–3 in § 266 II HGB zu unterteilen sind (Rn 81 f.). Geändert wurde weiterhin die Darstellung der wertmäßigen Entwicklung der Anlagegüter: für den Anlagespiegel ist, sofern ein solcher erstellt werden muß, grundsätzlich die direkte Bruttomethode vorgeschrieben (Rn 83 ff.).

**Bewertung:** Für alle bilanzierungspflichtigen Unternehmen wurden ungeschriebene GoB als allgemeine Bewertungsgrundsätze kodifiziert; neu ist dabei das Gebot der Bewertungsstetigkeit. Weitere Änderungen betreffen in erster Linie die Kapitalgesellschaften: die außerplanmäßigen Abschreibungen wurden ebenso wie die

5 Nach § 244 II S. 2 RegEHGB kamen als immaterielle Vermögensgegenstände zusätzlich „andere Rechte, rechtsähnliche Werte“ und vor allem auch „sonstige Vorteile“ in Betracht. Nach der Begr. (BTDRs 10/317, S. 81) sollte es sich bei dieser Aufzählung nicht um eine Definition handeln, vielmehr sollte die Aktivierungsfähigkeit allein nach § 39 I HGB a. F. (jetzt § 242 I HGB) entschieden werden. § 244 II S. 2 RegEHGB wurde nicht in das BiRiLiG übernommen.

6 Überwiegend wird die Auffassung vertreten, daß es sich lediglich um eine begriffliche Klarstellung handle; vgl. z. B. *Arbeitskreis „Rechnungslegungsvorschriften in der EG-Kommission“* (Probleme), 1987, 1; *Knop* in Küting/Weber, § 266 Rn 9; *Pankow/Reichmann* in Beck'scher BilKomm., § 266 Rn 105.

7 Für eine Beschränkung auf Rechte mit beachtlichen Gründen insbesondere *Moxter*, BB 1978, 821; ebenso *Knobbe-Keuk* (Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht), 1989, 80, die ein Umdenken der steuerlichen Rspr. verlangt und bereits einschränkende Tendenzen in der neueren Rspr. des BFH sieht.

Möglichkeit, darüber hinausgehende nicht wertbedingte (Mehr-)Abschreibungen vorzunehmen, beschränkt. Eingeschränkt wurde auch das Beibehaltungswahlrecht; grundsätzlich gilt ein Wertaufholungsgebot (Rn 117).

- 10 Die **Angaben im Anhang** über die Bewertung, insbesondere über nur steuerrechtlich begründete Bewertungen, wurden geändert und z. T. erweitert (Rn 121).

### 5. Rechtsform-, Größen- und Branchenbesonderheiten

- 11 Die Bilanzierung ist für die einzelnen Rechtsformen z. T. unterschiedlich geregelt. Vor allem die Bewertungsvorschriften haben für Nicht-Kapitalgesellschaften (= Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften) einen teilweise anderen Inhalt als für Kapitalgesellschaften (AG, KGaA und GmbH). Soweit Rechtsformbesonderheiten bestehen, wird darauf eingegangen. Ebenso wird auf Größenbesonderheiten hingewiesen, d. h. auf diejenigen Erleichterungen, die für kleine und mittlere Kapitalgesellschaften i. S. v. § 267 I und II HGB gelten. Branchenbesonderheiten werden dagegen, von Einzelhinweisen abgesehen, vernachlässigt.

12-19 Frei.

## B. Abgrenzung zu anderen Bilanzposten

### I. Abgrenzung zu den Sachanlagen

- 20 **Bedeutung der Abgrenzung:** Abgesehen von dem Ausweis in der Bilanz hat die Abgrenzung vor allem für die Aktivierbarkeit Bedeutung. Denn im Gegensatz zu den Sachanlagen sind bei den immateriellen Vermögensgegenständen nur entgeltlich erworbene Anlagegüter aktivierungsfähig. Die Abgrenzung ist weiterhin steuerlich bedeutsam, und hier in erster Linie bei den Investitionszulagen und anderen Steuervergünstigungen. Diese werden fast ausnahmslos nur für bewegliche, d. h. nach h. M.<sup>8</sup> nur für materielle Anlagegüter gewährt.
- 21 **Auslegungstendenz:** Die begriffliche Unterscheidung in immateriell (= nicht körperlich = Rechte/sonstige wirtschaftliche Güter) und materiell (= körperlich = Sachen) ist lediglich eine grobe Orientierung<sup>9</sup>. Dennoch erlaubt sie i. V. m. den Postenbezeichnungen in § 266 II HGB in vielen Fällen eine klare Zuordnung entweder zu den Sachanlagen oder zu den immateriellen Vermögensgegenständen. Sie ist jedoch nicht trennscharf genug, um Zweifelsfälle auszuschließen. Trotz der zahlreichen Versuche, die Begriffsmerkmale zu konkretisieren, wird sich gerade bei den immateriellen Vermögensgegenständen eine pragmatische und kasuistische Festlegung nicht vermeiden lassen<sup>10</sup>, wobei sich eine generelle

8 Vgl. z. B. *Hermann/Heuer/Raupach*, § 7 Anm. 343. Vgl. auch die Zusammenstellung steuerlicher Vergünstigungen bei *Richter* (HdJ, Abt. II/1), 1990, Rn 275; *Sauer*, DStR 1988, 727 (728).

9 Zur Problematik dieser Einteilung vgl. z. B. *Stüdemann*, DB 1985, 345; *Kußmaul*, HdB 1989, Rn 5.

10 Zur daraus resultierenden Zweckmäßigkeit und Notwendigkeit von Konventionen vgl. *Richter* (HdJ, Abt. II/1), 1990, Rn 9; optimistischer wohl *Pfeiffer*, StuW 1984, 326.

Zuordnungsregel für Zweifelsfälle aus dem Gesetz nicht ableiten läßt<sup>11</sup>. Die Stetigkeit des Ausweises<sup>12</sup> erhält dadurch eine zusätzliche Bedeutung.

**Ausgaben für einen immateriellen Vermögensgegenstand, die in einem unmittelbaren Zusammenhang mit einer bestimmten Sachanlage stehen, sind als Nebenkosten der Anschaffung bzw. Herstellung der Sachanlage zu behandeln. Beispiele sind:** 22

- Kosten für die Baugenehmigung eines Gebäudes<sup>13</sup>;
- Zuschüsse für eine Ausnahmebaugenehmigung<sup>14</sup>;
- Konzessionskosten zum Betrieb einer Kesselanlage<sup>15</sup>;
- Verfahrensrechte, ohne die eine Sachanlage nicht genutzt werden kann<sup>16</sup>;
- Betriebssysteme von EDV-Anlagen (sog. Systemsoftware) (vgl. Rn 26 ff.);
- kommunale Beiträge und vergleichbare Zuschüsse (Anschlußbeiträge, Anliegerkosten, Erschließungskosten, Netzkostenbeiträge, Ansiedlungsbeiträge), d. h. Einmalbeiträge für Anlagen, die im Eigentum eines Dritten verbleiben (vgl. Rn 23 f. und 59).

Klare Rspr.-Grundsätze, wann **kommunale Beiträge und vergleichbare Zuschüsse** (z. B. Kosten für den Anschluß an die Stromversorgung, an eine Fernheizung, an eine öffentliche Entwässerungs- bzw. Abwasserreinigungsanlage [Kanalanschluß], Zuschüsse für den Straßenausbau, Beiträge für den Bau von Fußgängerzonen) aktiviert werden müssen bzw. sofort als Aufwand/Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen, haben sich noch nicht herausgebildet. Ergänzend vgl. Rn 59<sup>17</sup>. 23

Von der Rspr. und Finanzverwaltung werden **erstmalige Beiträge im allgemeinen als Anschaffungskosten des Grund und Bodens behandelt, insbesondere wenn die Beiträge nur vom Grundstückseigentümer und unabhängig von der Bebauung und Nutzung des Grundstücks gezahlt werden. Steht der Beitrag dagegen im Zusammenhang mit einer bestimmten besonderen Nutzung des Grundstücks, werden meist Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes angenommen. Soweit es sich um sog. Ergänzungsbeiträge handelt, wird üblicherweise sofort ab-** 24

11 A. A. ADS, 5. Aufl., § 266 Tz. 29, die sich für eine Priorität des Ausweises unter den Sachanlagen aussprechen (aus den Ausführungen geht jedoch nicht eindeutig hervor, ob diese Priorität allgemein oder nur für grundstücksgleiche Rechte, Mieterebauten und Leasinggegenstände gelten soll). Unter Vorsichtsgesichtspunkten ließe sich m. E. ebenso gut eine Priorität für die immateriellen Vermögensgegenstände begründen. Vgl. in diesem Zusammenhang auch den Hinweis von Reinhard in Küting/Weber, § 247 Rn 27, daß der Begriff „immateriell“ zweckorientiert zu interpretieren ist: „Der Hintergrund für die Differenzierung und damit die Bilanzierungseinschränkung für immaterielle Gegenstände ist das Bestreben des Gesetzgebers, Unsicherheiten einzuzugrenzen.“

12 Vgl. hierzu Richter (HdJ, Abt. II/1), 1990, Rn 70.

13 Vgl. Husemann (Anlagegegenstände), 1976, 267.

14 Vgl. BFH v. 18. 9. 1975 – III R 96/74 – BStBl. II 1975, 874.

15 Vgl. Heinen (Handelsbilanzen), 1986, 269; Husemann (Anlagegegenstände), 1976, 267; Kropff in Geßler/Hefermehl/Eckardt/Kropff, § 151 Rn 29.

16 Vgl. Kropff in Geßler/Hefermehl/Eckardt/Kropff, § 151 Rn 44.

17 Vgl. auch Mathiak, StuW 1985, 273 (274).

zugsfähiger Erhaltungsaufwand anerkannt. Die Ansichten sind allerdings nicht immer einheitlich bzw. teilweise widersprüchlich<sup>18</sup>.

- 25 Andererseits sind körperliche Gegenstände, die gegenüber dem immateriellen Wert von untergeordneter Bedeutung sind, zusammen mit dem immateriellen Vermögensgegenstand zu erfassen. Eine getrennte Erfassung des körperlichen Gegenstandes als dem Träger des immateriellen Wertes einerseits und des immateriellen Wertes andererseits scheidet aus<sup>19</sup>. Entscheidend für die Zuordnung ist das

18 Vgl. Abschn. 33a I, IV EStR (s. unten Rn 131), *Betriebsprüfungskartei der OFD Düsseldorf–Köln–Münster*, Teil I, Kto. Grund und Boden, S. 22 ff.; *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 6 Anm. 640 f., Anm. 646 und Anm. 715: Strom-, Gas-, Wasser-, Wärmeanschluß; *Glanegger* in Schmidt, § 6 Anm. 34: Erschließungskosten; kritisch insbesondere *Lehmann*, DB 1985, 379; v. *Bonin*, DB 1987, 1272. Vgl. auch die Literatur- und Rspr.-Hinweise in der Voraufgabe, Rn 6 Fn. 8.

Zur neueren Rspr. vgl. vor allem BFH v. 13. 9. 1984 – IV R 101/82 – BStBl. II 1985, 49: Ergänzungsbeiträge für eine neue biologische Kläranlage als Betriebsausgabe, vgl. weiterhin BFH v. 12. 4. 1984 – IV R 137/80 – BStBl. II 1984, 489: freiwillige Zuschüsse zu einer Fußgängerzone als Betriebsausgabe, BFH v. 26. 1. 1984 – IV R 30/80 – BStBl. II 1984, 480: Beitrag zur Fußgängerzone nach § 6 Nieders. KAG aktivierungspflichtig; BFH v. 25. 5. 1984 – III R 30/79 – BStBl. II 1984, 616: im Hinblick auf die besondere Nutzung Kanalanschlußkostenbeitrag als immaterielles Wirtschaftsgut, BFH v. 4. 11. 1986 – VIII R 322/83 – BStBl. II 1987, 333: Aufwand für den Anschluß an die Ortskanalisation als Ersatz für eine eigene Kläranlage als Erhaltungsaufwand; BFH v. 13. 12. 1984 – VIII R 249/80 – BStBl. II 1985, 289: Umstellung des Stromanschlusses als Erhaltungsaufwand; BFH v. 22. 10. 1987 – IV R 4/85 – BFH/NV 1988, 229: Zuschuß zur Verstärkung der Stromversorgung; FG Baden-Württemberg v. 30. 9. 1983 – IX R 147/79 (rkr.) – EFG 1984, 225: Baukostenzuschuß an das E-Werk für die Erstellung oder Verstärkung von Verteilungsanlagen neben den Hausanschlußkosten als Gebäudeherstellungskosten; FG Köln v. 16. 10. 1985 – I K 662/83 (nrkr.) – EFG 1986, 224: Ergänzungsbeiträge für eine schon zuvor vollständig ausgebaute Straße als Werbungskosten; FG München v. 9. 5. 1988 – II (XIII) 403/83 E (rkr.) – EFG 1988, 626: Ergänzungsbeiträge für die Erweiterung von bereits vorhandenen Kanalisations- und Wasserversorgungsanlagen als Erhaltungsaufwand; FG Münster v. 27. 1. 1987 – VI 5081/84 E (rkr.) – EFG 1987, 343: Kosten für den Anschluß eines zuvor privat versorgten Grundstücks an die gemeindliche Wasserversorgung als Erhaltungsaufwand; FG Rheinland-Pfalz v. 1. 7. 1985 – 5 K 34/85 (rkr.) – EFG 1985, 601: Teilentwässerungsbeiträge als aktivierungspflichtige Aufwendungen des Grund und Boden; FG Rheinland-Pfalz v. 17. 10. 1988 – 5 K 510/87 (nrkr.) – EFG 1989, 54: städtische Beiträge für die Erweiterung einer Fußgängerzone als Anschaffungskosten des Grund und Boden; Schleswig-Holsteinisches FG v. 19. 12. 1985 – II 170/83 (rkr.) – EFG 1986, 278: Kanalanschlußgebühren als Ersatz für eine Sickergrube Erhaltungsaufwand sowie AfaA auf die Sickergrube nur insoweit zulässig, als der Restwert der Sickergrube die nachträglichen Anschaffungskosten übersteigt.

Zur Haltung der Finanzverwaltung vgl. auch OFD Köln v. 25. 3. 1986 – S 2211 – 9 – St 114 – DB 1986, 993: zustimmend zu BFH v. 13. 9. 1984; OFD Münster v. 22. 5. 1985 – S 2170 – 111 – St 11 – 31 – DB 1985, 1373: zustimmend zu BFH v. 12. 4. 1984; OFD Köln v. 18. 9. 1984 – S 2211 – 26 – St 14 – DB 1984, 2274: zum Anschluß an das Breitbandkabel; OFD Düsseldorf v. 20. 5. 1988 – S 2172 A – St 11 H – DB 1988, 1826, sowie OFD Münster v. 6. 4. 1987 – S 2197 – 12 – St 16 – 31 – DB 1987, 1068: Ergänzungsbeiträge zu Erschließungsmaßnahmen.

19 Vgl. FG Berlin v. 26. 2. 1975 – II 139/75 (rkr.) – EFG 1975, 402 (403); vgl. auch BFH v.

Wertverhältnis zwischen den Produktionskosten für den körperlichen Gegenstand und dem Wert des geistigen Inhalts<sup>20</sup>. Bei Büchern z. B. entfällt nur ein geringer Teil der Herstellungskosten auf die Vergütung für die geistige Leistung. Sie gelten deshalb als materielle Vermögensgegenstände. Nach dem gleichen Grundsatz werden als immaterielle (zuerst genannt) bzw. als materielle Vermögensgegenstände angesehen:

- Originalnegative von Spielfilmen beim Filmhersteller/Kopien dieser Filme, die an die Lichtspieltheater zur Vorführung ausgeliehen werden<sup>21</sup>;
- Tonträger in der Schallplattenindustrie/davon kopierte Schallplatten<sup>22</sup>;
- Spezial-Gutachten für einen einzelnen Auftraggeber/als Buch veröffentlichte Fassungen des Gutachtens<sup>23</sup>.

Die Abgrenzung zwischen Sachanlagen und immateriellen Vermögensgegenständen hat für **EDV-Programme (Software)** eine besondere praktische Bedeutung erfahren. Die Abgrenzungsproblematik dürfte sich in Zukunft noch verstärken, und zwar in dem Maße, wie bislang eindeutig als materiell angesehene Vermögensgegenstände durch Datenträger ersetzt werden oder die Programmsteuerung technischer und elektronischer Geräte zum Hauptbestandteil dieser Geräte wird. Ein Beispiel für diese Entwicklung ist die Speicherung von Schriftarten für Fotosatzmaschinen auf Disketten<sup>24</sup>. Steuerlich hat die Abgrenzung bereits zu verschiedenen FG- und BFH-Urteilen geführt<sup>25</sup>. Nach dem gegenwärtigen Stand der Diskussionen im Schrifttum<sup>26</sup> und in der steuerlichen Rspr.<sup>27</sup> und unter Berücksich-

- 
5. 10. 1979 – III R 40/76 – BStBl. II 1980, 17; BFH v. 3. 7. 1987 – III R 7/86 – BStBl. II 1987, 728.
- 20 Ebenso *Kupsch* in BHR, § 248 Rn 16; *Arbeitskreis „Rechnungslegungsvorschriften in der EG-Kommission“* (Probleme), 1987, 3; *Reuleaux* (Wirtschaftsgüter), 1987, 46 f. Auf das Wertverhältnis stellt wohl auch BFH v. 3. 7. 1987 – III R 7/86 – BStBl. II 1987, 728 (732), ab. Ähnlich *Pankow/Reichmann* in Beck'scher BilKomm., § 247 Rn 563, die auf den Schwerpunkt bzw. das überwiegende Element des Gegenstandes abstellen. Vgl. auch *Biergans* (Einkommensteuer), 1988, 174: „Materiellen Charakter erhalten sie erst dann, wenn sie durch serienmäßige Herstellung bzw. Vervielfältigung ‚materialisiert‘ werden.“
- 21 Vgl. BFH v. 20. 11. 1970 – VI R 44/69 – BStBl. 1971, 186.
- 22 Vgl. BFH v. 28. 5. 1979 – I R 1/76 – BStBl. II 1979, 734.
- 23 Vgl. den Hinweis in FG Berlin v. 27. 10. 1982 – II 138/80 (nrkr.) – EFG 1983, 438 (439).
- 24 Vgl. hierzu auch den Sachverhalt, über den der BFH in seinem Urteil vom 5. 2. 1988 – III R 49/83 – BStBl. II 1988, 737, zu entscheiden hatte, sowie unten Rn 32.
- 25 Da die steuerlichen Vergünstigungen zur Zeit fast ausnahmslos nur für materielle Wirtschaftsgüter gewährt werden (Rn 20), besteht eine charakteristische Tendenz der Stpfl., EDV-Programme als materielle Wirtschaftsgüter zu qualifizieren. Dieser außerhalb der Handelsbilanz liegende Einfluß läßt sich nur beseitigen, wenn das Steuerrecht die Steuervergünstigungen auch auf immaterielle Vermögensgegenstände ausdehnt oder sie völlig streicht. Konjunktur- und strukturpolitisch ist die generelle Herausnahme der immateriellen Vermögensgegenstände aus der Förderung ohnehin äußerst fragwürdig. Für eine Änderung der Rechtslage z. B. *George*, FR 1980, 68 (71).
- 26 Vgl. u. a. (jeweils m. w. N.) *Bordewin*, NWB 1988, 983; *Sauer* (Bilanzierung), 1988; *Sauer*, DStR 1988, 727; *Knepper* (Software), 1988, 299; *Voß* (Software), 1987; *George*, FR 1987, 579; *Schmidt, E.*, FR 1985, 150; *Sontheimer*, DStR 1983, 350; *Walter*, DB 1980, 1815; *Maul*, ZfbF 1973, 16; *Hartmann*, WPg 1972, 289; vgl. auch *McGee* (Software), 1985; *Spieler* (Software), 1987; *Trappmann*, DB 1988, 1961.



tigung der allgemeinen Bilanzierungsgrundsätze ist von folgenden Grundsätzen auszugehen:

- 27 **Systemsoftware:** Betriebssysteme von EDV-Anlagen stehen im Regelfall in einem unmittelbaren Zusammenhang mit einer bestimmten Sachanlage (Hardware) <sup>28</sup>. Sie sind deshalb als Nebenkosten der Anschaffung bzw. Herstellung der Sachanlage anzusehen <sup>29</sup>. Andererseits können auch selbständige immaterielle Vermögensgegenstände vorliegen. Dies ist anzunehmen, wenn die Systemsoftware gesondert in Rechnung gestellt wird und austauschbar mit anderer Systemsoftware ist, insbesondere wenn der Erwerber einer EDV-Anlage sich bei der Systemsoftware mit einem bloßen (kündbaren) Nutzungsrecht begnügen kann oder er (meist nachträglich) ein weiteres Betriebssystem erworben hat <sup>30</sup>.
- 28 **Anwendungsprogramme** gelten nach wohl einhelliger Meinung als selbständige Vermögensgegenstände <sup>31</sup>. Sie lassen sich (grob) in Individualprogramme und Standardprogramme typisieren <sup>32</sup>. Die **Individualprogramme** werden nach h. M. den

---

Zur zivilrechtlichen Einordnung von Software(-Verträgen) und zur Urheberrechtsfähigkeit von EDV-Programmen vgl. u. a. *Sauer* (Bilanzierung), 1988, 26 ff., *Hoeren*, Recht der Datenverarbeitung 1988, 115, *Bartl*, BB 1988, 2122, *Westphalen*, DB 1989, Beilage 3 zu Heft Nr. 4/1989, 1, BGH v. 9. 5. 1985 – I ZR 52/83 – DB 1985, 2397, BGH v. 25. 3. 1987 – VIII ZR 43/86 – DB 1987, 1290.

- 27 Vgl. (in chronologischer Reihenfolge) FG Berlin v. 26. 2. 1975 – II 139/75 (rkr.) – EFG 1975, 402; BFH v. 5. 10. 1979 – III R 40/76 – BStBl. II 1980, 17; BFH v. 5. 10. 1979 – III R 78/75 – BStBl. II 1980, 16; FG Düsseldorf v. 2. 3. 1982 – VIII (XI) 424/76 Inv. – EFG 1983, 248 (Rechtsauffassung durch BFH v. 3. 7. 1987 – III R 22/83 [n. v.] bestätigt); BFH v. 3. 12. 1982 – III R 132/81 – BStBl. II 1983, 647; FG Rheinland-Pfalz v. 18. 3. 1985 – 5 K 287/84 (rkr.) – EFG 1985, 511; BFH v. 3. 7. 1987 – III R 7/86 – BStBl. II 1987, 728; BFH v. 3. 7. 1987 – III R 147/86 – BStBl. II 1987, 787; FG Hamburg v. 3. 8. 1988 – II 8/86 (nrkr.) – EFG 1989, 6; vgl. auch BFH v. 5. 2. 1988 – III R 49/83 – BStBl. II 1988, 737; BFH v. 2. 9. 1988 – III R 38/84 – BStBl. II 1989, 160.
- 28 Die sog. Firmware, d. h. die fest installierten Programme, werden zivil- und steuerrechtlich ebenfalls als Bestandteil der Hardware angesehen; vgl. *Voss*, FR 1989, 358 (359).
- 29 Vgl. den eher beiläufigen Hinweis von FG Berlin v. 26. 2. 1975 – II 139/75 (rkr.) – EFG 1975, 402 (403). A. A. FG Hamburg v. 3. 8. 1988 – II 8/86 (nrkr.) – EFG 1989, 6: Systemsteuerprogramme sind kein (unselbständiger) Teil der EDV-Anlage, sondern selbständige immaterielle Wirtschaftsgüter; a. A. auch – zumindest für den PC-Bereich – *Voss*, FR 1989, 358 (360 f., m. w. N.); a. A. auch *Sauer*, DStR 1988, 727 (731), sowie *Sauer* (Bilanzierung), 1988, 127 f.; der unabhängig vom Hersteller erworbene Systemsoftware als materiellen Vermögensgegenstand ansieht. Der BFH hat zur Bilanzierung von Systemsoftware noch nicht ausdrücklich Stellung nehmen müssen. Das Urteil des FG Rheinland-Pfalz v. 18. 3. 1985 – 5 K 287/84 (rkr.) – EFG 1985, 511, ist wegen seiner unklaren Sachverhaltsdarstellung wenig ergiebig.
- 30 Vgl. dazu *Sontheimer*, DStR 1983, 350 (351 f., m. w. N.). *Sontheimer* sieht die Systemsoftware bereits stets als selbständige Vermögensgegenstände an; ebenso *Bordewin*, NWB 1988, 983 (985), und wohl auch *Schmidt* in *Schmidt*, § 5 Anm. 31: Software.
- 31 Vgl. z. B. *Sontheimer*, DStR 1983, 350 (352 m. w. N.); *Voss*, FR 1989, 358 (360); vgl. auch BFH v. 3. 7. 1987 – III R 147/86 – BStBl. II 1987, 787 (788).
- 32 Zur Unterteilung der Anwendungssoftware vgl. z. B. *Sontheimer*, DStR 1983, 350 (350); *Walter*, DB 1980, 1815 (1817 f.); *Sauer*, DStR 1988, 727 (729); *Sauer* (Bilanzierung), 1988, 13 ff.; kritisch *König*, DB 1989, Beilage 13 zu Heft Nr. 39/1989, 26 (29). FG Berlin

immateriellen Vermögensgegenständen zugeordnet<sup>33</sup>. Strittig ist bei ihnen lediglich die Frage des entgeltlichen Erwerbs als Voraussetzung der Aktivierung (Rn 56 ff.)<sup>34</sup>. Üblicherweise werden die Individualprogramme in enger Zusammenarbeit mit dem Anwender und nach dessen speziellen Bedürfnissen entwickelt, d. h. auch wenn sie von Dritten beschafft werden, fallen beim Erwerber/Anwender Eigenleistungen an. Es stellt sich deshalb die weitere Frage, ob diese Eigenleistungen ggf. als Anschaffungsnebenkosten aktivierungspflichtig sind bzw. ob insgesamt ein Herstellungsvorgang vorliegt und damit das Aktivierungsverbot für selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände eingreift (Rn 52 f.).

Die Antwort hängt von einer wirtschaftlichen Analyse der vertraglichen Regelungen ab, insbesondere davon, welche Partei das Risiko des wirtschaftlichen Erfolges trägt<sup>35</sup>. Liegt dieses z. B. ausschließlich beim Erwerber, d. h. wird der Lieferant der EDV-Programme (z. B. ein Softwarehaus) nur im Rahmen eines Dienstvertrages tätig, scheidet entgeltlicher Erwerb aus<sup>36</sup>. Von Bedeutung ist weiterhin die Art und der Umfang der Eigenleistungen des Anwenders. Fallen z. B. lediglich Übertragungs- und Aufbereitungskosten an, damit das Programm überhaupt auf der Anlage des Erwerbers lauffähig ist, liegen Aufwendungen für das Versetzen in den betriebsbereiten Zustand und damit aktivierungspflichtige Anschaffungsnebenkosten vor (§ 255 I S. 1 HGB)<sup>37</sup>. Werden dagegen vom Anwender die Verarbeitungsschritte selbst modifiziert oder die Anwendungsmöglichkeiten des Programms sogar erweitert, kann das erworbene Programm seine Eigenständigkeit verlieren und in einem neu hergestellten Programm untergehen, mit der Folge, daß insgesamt die Herstellung eines immateriellen Anlagegutes vorliegt und eine Aktivierung des erworbenen Programms ausscheidet<sup>38</sup>. Die Grenze zur Herstellung ist allerdings fließend, so daß nur im Einzelfall entschieden werden kann<sup>39</sup>. Sie dürfte m. E. in jedem Fall dann überschritten sein, wenn der Wert der Eigenleistungen den Anschaffungspreis übersteigt<sup>40</sup>.

Eine Aktivierung beim Erwerber scheidet m. E. auch dann aus, wenn Programme von einem Lieferanten und dem Erwerber gemeinsam entwickelt werden. Gleiches gilt, wenn entgeltlich erworbene Programme in ein größeres selbst erstelltes

v. 29. 4. 1982 – IV 340/82 (nrkr.) – EFG 1983, 105 (105), lehnt die Einteilung in Individual- und Standardprogramme ab.

33 Vgl. z. B. *Walter* (Ansatzfähigkeit), 1982, 143; *Pankow/Reichmann* in Beck'scher Bil-Komm., § 247 Rn 564.

34 Vgl. dazu *Walter*, DB 1980, 1815 (1818); *Sontheimer*, DStR 1983, 350 (353 f.).

35 Vgl. auch *Schmidt* in Schmidt, § 5 Anm. 31: Software.

36 Vgl. *Arbeitskreis* „Rechnungslegungsvorschriften in der EG-Kommission“ (Probleme), 1987, 2.

37 Vgl. *Bordewin*, NWB 1988, 983 (988).

38 A. A. wohl *Trappmann*, DB 1988, 1961 (1962).

39 Vgl. *Bordewin*, NWB 1988, 983 (988).

40 A. A. *Arbeitskreis* „Rechnungslegungsvorschriften in der EG-Kommission“ (Probleme), 1987, 4 (Hervorhebung M. R.: „Gekaufte Software liegt nur vor, sofern für ihre Verwendung keine eigenen Leistungen bzw. Anpassungsmaßnahmen erforderlich sind...“ An anderer Stelle (aaO, S. 3) stellt der Arbeitskreis aber wie hier auf das Wertverhältnis ab, um Anlagegüter als materiell oder immateriell einzuordnen.

Programm integriert werden und das erworbene Programm dadurch seine Selbständigkeit verliert, wobei eine anderweitige selbständige Nutzung nicht in Betracht kommen darf. Wird dieses entgeltlich erworbene Programm dagegen in ein größeres angeschafftes (d. h. aktiviertes) Programm integriert, ist nach den allgemeinen Grundsätzen zu entscheiden, ob nachträgliche Anschaffungskosten oder Erhaltungsaufwand vorliegen, es sei denn, diese Integration war mit beträchtlichen Eigenleistungen des Erwerbers verbunden. Dann sind die obigen Grundsätze anzuwenden<sup>41</sup>.

- 31 Im Unterschied zu den Individualprogrammen werden die **Standardprogramme**, insbesondere die sog. datenträgergebundenen fixen Standardprogramme, nicht einheitlich beurteilt<sup>42</sup>. Ihr immaterieller Charakter wird jedoch überwiegend bejaht. Dieses Ergebnis überzeugt, wenn auch die Begründungen im Einzelfall angreifbar sein mögen. M. E. ist die Entwicklung auf dem Softwaremarkt noch nicht so weit fortgeschritten, um EDV-Programme z. B. wie Bücher und Schallplatten behandeln zu können<sup>43</sup>. Selbst bei den sog. datenträgergebundenen fixen Standardprogrammen, die vom Erwerber nicht modifiziert werden können, besteht nach wie vor eine große Diskrepanz zwischen dem (vergleichsweise geringen) Wert des Datenträgers und dem (hohen) immateriellen Wertanteil<sup>44</sup>. Zumindest trifft dies für die Programme zu, die für betriebliche Anwendungen bestimmt sind<sup>45</sup>. Updates von Standardprogrammen führen zu keinem neuen Vermögensgegenstand, auch wenn sie die vollständige neue Programmversion enthalten. Ihre Behandlung richtet sich nach den allgemeinen Grundsätzen für die Abgrenzung zwischen nachträglichen Anschaffungskosten und Erhaltungsaufwand<sup>46</sup>, d. h. i. d. R. dürfte Erhaltungsaufwand zutreffen.

41 Bei späteren Programmänderungen ist ebenfalls zu prüfen, ob nachträgliche Anschaffungskosten oder Erhaltungsaufwand vorliegt; nachträglicher Herstellungsaufwand scheidet für eine Aktivierung aus.

42 Vgl. auch *Knepper* (Software), 1988, 299 (305 f., m. w. N.). Für immateriellen Vermögensgegenstand z. B. *Bordewin*, NWB 1988, 983 (986); *Birck/Meyer* (Bankbilanz), 1989, V 126; *Knepper* (Software), 1988, 299 (310); *Sontheimer*, DStR 1983, 350 (353) *Zahrnt*, DB 1983, 2068; ebenso der BFH und die Finanzverwaltung, vgl. BFH v. 3. 7. 1987 – III R 7/86 – BStBl. II 1987, 728; Abschn. 31a I S. 3 EStR (s. unten Rn 130); BMF v. 10. 10. 1983 – IV B 2 – S 2180 – 18/83 – DB 1983, 2282. Für materiellen Vermögensgegenstand z. B. *König*, DB 1989, Beilage 13 zu Heft Nr. 39/1989, 26 (29); *Voß* (Software), 1987, 100; *Schmidt, E.*, FR 1985, 149 (152); für materiellen Vermögensgegenstand nur bezüglich der datenträgergebundenen fixen Standardprogramme *Walter*, DB 1980, 1815 (1817).

43 Eine Entwicklung zum materiellen Vermögensgegenstand wird auch vom BFH nicht ausgeschlossen, vgl. BFH v. 3. 7. 1987 – III R 7/86, 728 (730).

44 Die Ansicht des BFH zu den Standardprogrammen schwankte; vgl. BFH v. 5. 10. 1979 – III R 40/76 – BStBl. II 1980, 17; BFH v. 3. 12. 1982 – III R 132/81 – BStBl. II 1983, 647; BFH v. 3. 7. 1987 – III R 7/86 – BStBl. II 1987, 728. In seinem letzten Urteil zu dieser Art von Programmen (v. 3. 7. 1987) kehrte der BFH zu seiner ursprünglichen Einordnung als immaterielles Wirtschaftsgut (Urteil v. 5. 10. 1979) zurück.

45 Vgl. auch BFH v. 3. 7. 1987 – III R 7/86 – BStBl. II 1987, 728 (732); für Trivialprogramme schließt der BFH die Einordnung als materielles Wirtschaftsgut nicht aus.

46 Vgl. dazu *Richter* (HdJ), Abt. II/1, 1990, Rn 111 ff. und Rn 189; a. A. *Voss*, FR 1989, 358 (363).

**Datensammlungen**, die auf maschinenlesbaren Datenträgern gespeichert sind: 32  
Die Rspr. des BFH wirkt widersprüchlich. Einerseits hat der BFH Datenträger, auf denen Adressen gespeichert sind, als immaterielle Vermögensgegenstände angesehen<sup>47</sup>. Andererseits sollen Datensammlungen mit allgemein bekannten und zugänglichen Daten (im Streitfall 19 verschiedene Schriftarten für Fotosetzmaschinen) auch materielle Vermögensgegenstände sein können<sup>48</sup>. M.E. sollten Datensammlungen entsprechend Rn 25 behandelt werden. Danach führt die **erstmalige** Zusammenstellung von Daten zu einem immateriellen Vermögensgegenstand, der aber ggf. wegen originärem Erwerb nicht aktiviert werden darf. Wird dieses „Original“ jedoch gegen Entgelt verkauft bzw. zur ausschließlichen Nutzung überlassen, dann wird es beim Erwerber aktivierungspflichtig<sup>49</sup>. Dagegen handelt es sich bei den Vervielfältigungen von diesem Original, wenn nicht zugleich ein ausschließliches Nutzungsrecht eingeräumt ist, regelmäßig um materielle Vermögensgegenstände.

Weitere praktisch bedeutsame Abgrenzungsfälle zu den Sachanlagen: 33

**Grundstücksgleiche Rechte** sind begrifflich zwar immaterielle Anlagewerte. Auf Grund des eindeutigen Wortlauts in Posten A II 1 in § 266 II HGB gehören sie jedoch zu den Sachanlagen<sup>50</sup>.

Auch die **Bauten auf fremden Grundstücken** gelten im Hinblick auf die Bezeichnung des Postens A II 1 in § 266 II HGB grundsätzlich als materielle Vermögensgegenstände mit Ausweis unter den Sachanlagen. In der gleichen Weise werden **Ein- und Umbauten des Mieters und Pächters** grundsätzlich als materielle Vermögensgegenstände angesehen (str.). Steuerlich ist für diese Zuordnung – zumindest nach Auffassung der Finanzverwaltung – bereits ausreichend, daß die Mieterebauten unmittelbar den besonderen betrieblichen oder beruflichen Zwecken des Mieters bzw. Pächters dienen und nicht in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Gebäude stehen; wirtschaftliches Eigentum braucht nicht erworben zu sein. Dagegen liegt auch steuerlich ein immaterieller Vermögensgegenstand vor, der aber mangels entgeltlichen Erwerbs nicht aktiviert

47 Vgl. BFH v. 2. 9. 1988 – III R 38/84 – BStBl. II 1989, 160; dazu sehr kritisch *König*, DB 1989, Beilage 13 zu Heft Nr. 39/1989, 26. Soweit es sich um Datensammlungen handelt, die z. B. als Kundenkarteien oder Verlagsarchiv anzusehen sind, steht der immaterielle Charakter außer Frage, worauf im Urteil ausdrücklich hingewiesen wird.

48 Vgl. BFH v. 5. 2. 1988 – III R 49/83 – BStBl. II 1988, 737; Vorinstanz: FG Berlin v. 27. 10. 1982 – II 138/80 (nrkr.) – EFG 1983, 438. Der BFH hat die Sache an das FG zurückverwiesen, damit dieses feststellt, ob die streitigen Disketten lediglich die Schriftarten enthalten oder als Programm zur Steuerung der Fotosetzmaschine anzusehen sind.

49 Die Sachverhaltsdarstellung im Urteil des BFH v. 2. 9. 1988 – III R 38/84 – BStBl. II 1989, 160, läßt nicht zweifelsfrei erkennen, ob die vier Magnetbänder mit Telexadressen in diesem Sinne als „Original“ anzusehen sind und nur vom Erwerber verwertet werden dürfen. Trifft diese Vermutung jedoch zu, dann ist dem Urteil zuzustimmen.

50 Erbbaurecht, Bergwerkseigentum und vergleichbare Abbaurechte sowie das Wohnungs(teil)eigentum werden einhellig als grundstücksgleiche Rechte angesehen. Im übrigen ist strittig, was außerdem noch als grundstücksgleiches Recht und damit als Sachanlage bzw. als immaterieller Vermögensgegenstand anzusehen ist; vgl. dazu *Richter* (HdJ, Abt. II/1), 1990, Rn 73 m. w. N.

werden darf (Rn 52), wenn eine unmittelbare sachliche Beziehung der Baumaßnahme zum Betrieb des Mieters bzw. Pächters fehlt und wirtschaftliches Eigentum nicht vorliegt<sup>51</sup>. Andererseits entschied der BFH mit Urteil v. 26. 2. 1975<sup>52</sup>, daß Ein- und Umbauten einer Brauerei in angepachteten Gaststätten als Teil eines immateriellen Vermögensgegenstandes „Bierlieferungsrecht“ anzusehen seien.

- 35 **Forschungs- und Entwicklungskosten** dürfen als selbsterstellte immaterielle Anlagewerte nicht aktiviert werden (Rn 53). Von dem nationalen Wahlrecht (Art. 9 Aktiva C I Nr. 1 der 4. EG-Richtlinie), die Aktivierung von Forschungs- und Entwicklungskosten zuzulassen, wurde kein Gebrauch gemacht. Ausnahmsweise können Forschungs- und Entwicklungskosten jedoch Teil der Herstellungskosten von Sachanlagen sein, wenn sie nämlich als Sondereinzelkosten unmittelbar zur Fertigstellung aufgewendet werden müssen, z. B. Entwicklungs- und Entwurfskosten und Lizenzgebühren<sup>53</sup>. Handelt es sich jedoch um Pilotanlagen oder Prototypen, so sind diese wie andere Sachanlagen, die der Forschung und Entwicklung dienen, als selbständige materielle Anlagegüter zu aktivieren, aber nur mit den unmittelbar für ihre Herstellung angefallenen Aufwendungen, d. h. ohne vorangegangene Aufwendungen für Entwürfe, Konstruktionszeichnungen, Arbeitsmodelle und dergleichen<sup>54</sup>. Sie sind in entsprechend kurzer Zeit abzuschreiben.

36–39 Frei.

## II. Abgrenzung zum Geschäftswert und zu anderen Bilanzierungshilfen

- 40 **Geschäftswert als Restwert:** Wird ein Unternehmen im ganzen oder ein Teilbetrieb erworben, so ist zunächst festzustellen, welche materiellen und immateriellen Vermögensgegenstände auf den Erwerber übergegangen sind. Nach ständiger Rspr., der zuzustimmen ist, kommt die Aktivierung eines Geschäftswerts nur dann in Betracht, wenn das gezahlte Entgelt nicht als Anschaffungskosten für einzelne Vermögensgegenstände auszuweisen ist<sup>55</sup>. Vorrangig ist also eindeutig der Ansatz der einzelnen materiellen und immateriellen Vermögensgegenstände<sup>56</sup>. Die Annahme unselbständiger Teile des Geschäftswerts hat demgegenüber zurückzutreten. Zu den Vermögensgegenständen, die der Erwerber einzeln aktivie-

51 Ergänzend vgl. Richter (HdJ, Abt. II/1), 1990, Rn 75 und 81 ff.

52 Vgl. BFH v. 26. 2. 1975 – I R 72/73 – BStBl. II 1976, 13 (15). M. E. hätte in diesem Fall geprüft werden müssen, ob die Ein- und Umbauten als gesonderte Anlagegüter aktivierungsfähig sind.

53 Vgl. auch WP-Handbuch 1985/86 II, 86.

54 Vgl. ADS, 5. Aufl., § 255 Tz 180; Knop/Kütting in Kütting/Weber, § 255 Rn 181, IdW NA 1/1968, WPg 1968, 72 (73); a. A. Kropff in Geßler/Hefermehl/Eckardt/Kropff, § 153 Rn 55, m. w. N.: Prototypen sind als Entwicklungsaufwand nicht aktivierbar. Vgl. aber auch BFH v. 22. 5. 1979 – III R 129/74 – BStBl. II 1979, 634: erworbene Prototypen als immaterielle Vermögensgegenstände (Know How); zustimmend Kupsch in BfHR, § 248 Rn 16.

55 Vgl. z. B. BFH v. 7. 11. 1985 – IV R 7/83 – BStBl. II 1986, 176 (177); BFH v. 25. 11. 1981 – I R 54/77 – BStBl. II 1982, 189; BFH v. 18. 7. 1972 – VIII R 16/68 – BStBl. II 1972, 884. Vgl. auch Richter (HdJ, Abt. II/9), 1990, Rn 23.

56 Vgl. Hermann/Heuer/Raupach, § 5 Anm. 1586.

ren muß, gehören auch diejenigen immateriellen Vermögensgegenstände, die vom Veräußerer selbst erstellt (nicht entgeltlich erworben) worden sind und wegen § 248 II HGB nicht aktiviert werden durften. Durch den entgeltlichen Erwerb des Unternehmens sind diese immateriellen Vermögensgegenstände nunmehr auch entgeltlich erworben und damit aktivierungspflichtig. Ob der Gegenwert in einzelnen Vermögensgegenständen oder in einem Geschäftswert besteht, richtet sich dabei weder nach der im Kaufvertrag gewählten Bezeichnung noch nach der Beurteilung des Erwerbers, sondern allein nach dem objektiven wirtschaftlichen Gehalt der Vereinbarung und ihrer Durchführung unter Berücksichtigung der Verkehrsanschauung und den besonderen Umständen des Einzelfalls<sup>57</sup>. Die Rspr. mißt jedoch der Tatsache, daß für bestimmte übernommene Teile nachweislich ein besonderer Betrag vereinbart worden ist, entscheidendes Gewicht zu<sup>58</sup>.

**Geschäftswertbildende Faktoren/einzeln aktivierungspflichtige immaterielle Vermögensgegenstände:** Manche immateriellen Anlagewerte werden von der Rspr. unterschiedlich zugeordnet. Sie können sowohl unselbständige Elemente eines Geschäftswerts als auch selbständige Vermögensgegenstände sein, wobei die Abgrenzungskriterien der Rspr. nicht immer überzeugen<sup>59</sup>. Sie sind zum Teil sicherlich auch davon beeinflusst worden, daß der Geschäftswert in der Vergangenheit steuerlich grundsätzlich nicht abgeschrieben werden durfte (Rn 45). Abgrenzungsprobleme ergeben sich in erster Linie bei den sog. firmenwertähnlichen Vermögensgegenständen (Rn 94 f.). Vor allem die Geschäftsbeziehungen (Kundenstämme, schwebende Verträge; Rn 42 f.) und die Wettbewerbsverbote (Rn 44) wurden sehr unterschiedlich zugeordnet. 41

Die **Geschäftsbeziehungen** werden im Normalfall zum Geschäftswert gerechnet<sup>60</sup>. 42 Sie können ausnahmsweise auch selbständige Vermögensgegenstände sein, insbesondere

- wenn die Persönlichkeit des Unternehmers für ihren (Fort-)Bestand von wesentlicher Bedeutung ist,
- wenn sie wegen ihrer besonderen Eigenart mit dem jeweiligen Kunden vertraglich neu begründet werden müssen<sup>61</sup> oder

57 Vgl. BFH v. 7. 11. 1985 – IV R 7/83 – BStBl. II 1986, 176 (177); BFH v. 7. 6. 1984 – IV R 79/82 – BStBl. II 1984, 584 (586); BFH v. 5. 8. 1970 – I R 180/66 – BStBl. II 1970, 804 (805); BFH v. 16. 9. 1970 – I R 196/67 – BStBl. II 1971, 175.

58 BFH v. 25. 11. 1981 – I R 54/77 – BStBl. II 1982, 189; BFH v. 26. 7. 1972 – I R 146/70 – BStBl. II 1972, 937. Vgl. auch BFH v. 7. 11. 1985 – IV R 7/83 – BStBl. II 1986, 176 (177): für die Unterscheidung zwischen immateriellen Vermögensgegenständen und geschäftswertbildenden Faktoren ist in Zweifelsfällen auch bedeutsam, „ob die Vertragsparteien bei oder vor Vertragsschluß im Rahmen der Preisfindung erkennbar eine rational nachvollziehbare Einzelbewertung bestimmter tatsächlicher oder rechtlicher Verhältnisse des Unternehmens vorgenommen und damit deren selbständige Bewertung indiziert haben.“

59 Vgl. auch die Kritik von *Zeitler*, DStR 1988, 303 (306 f.).

60 BFH v. 25. 11. 1981 – I R 54/77 – BStBl. II 1982, 189 (190); FG München v. 8. 10. 1980 – IX 69/77 E (rkr.) – EFG 1981, 334; FG Köln v. 23. 1. 1985 – XI 145/82 E (rkr.) – EFG 1985, 439 (440); BFH v. 14. 2. 1973 – I R 89/71 – BStBl. II 1973, 580.

61 Vgl. FG München v. 8. 10. 1980 – IX 69/77 E (rkr.) – EFG 1981, 334.

– wenn der übernommene Kundenstamm praktisch den gesamten immateriellen Wert des Unternehmens darstellt<sup>62</sup>.

Die Rspr. hat weiterhin einen selbständigen Vermögensgegenstand auch schon dann angenommen, wenn für die Geschäftsbeziehungen lediglich ein besonderer Betrag vereinbart worden war (vgl. auch Rn 40)<sup>63</sup> bzw. wenn der Ansatz eines Geschäftswerts nicht in Betracht kam, weil kein Unternehmen im ganzen und auch kein Teilbetrieb erworben worden war<sup>64</sup>.

- 43 Wenn sich die Geschäftsbeziehungen dagegen bereits zu vertraglichen Vereinbarungen mit den Abnehmern in Form **fester Aufträge (Auftragsbestand) bzw. von Belieferungsrechten** konkretisiert haben, so daß sie selbständig bewertbare Gewinnchancen repräsentieren, dann handelt es sich regelmäßig um selbständige immaterielle Vermögensgegenstände<sup>65</sup>, z. B.
- wenn mit dem vereinbarten Entgelt die Gewinnaussichten aus wenigen, genau bestimmten Bewachungsaufträgen abgegolten<sup>66</sup> oder
  - wenn Abonnentenverträge übernommen werden<sup>67</sup>.
- Rahmenverträge jedoch, die die Vertragsparteien nicht zu bestimmten Leistungen verpflichten, führen in diesem Sinne noch nicht zu ausreichend konkretisierten Gewinnchancen. Sie sind damit ebenso Teil des Geschäftswerts, wie dies regelmäßig bei schwebenden Arbeitsverträgen der Fall ist<sup>68</sup>.
- 44 Ein **Wettbewerbsverbot**, das im Zusammenhang mit einem ganzen (Teil-)Betrieb erworben wird, ist nach ständiger Rspr. i. d. R. kein selbständiger immaterieller Anlagewert, sondern Teil des Geschäftswerts<sup>69</sup>. Ein selbständiges Anlagegut wird

62 Vgl. FG Köln v. 23. 1. 1985 – XI 145/82 E (rkr.) – EFG 1985, 439.

63 BFH v. 16. 9. 1970 – I R 196/67 BStBl. II 1971, 175; Nieders. FG v. 14. 12. 1984 – VI 424/82 (rkr.) – EFG 1985, 338; Kundenstamm eines Handelsvertreters; BFH v. 18. 1. 1989 – X R 10/86 – DB 1989, 957; Vertreterrecht A. A. FG Baden-Württemberg v. 12. 3. 1981 – I 178/77 – EFG 1981, 442.

64 Vgl. BFH v. 17. 3. 1977 – IV R 218/72 – BStBl. II 1977, 595; vgl. weiterhin den Hinweis von Bauer, DB 1989, 1051 (1053), auf das nicht veröffentlichte Urteil des BFH v. 20. 8. 1986 – I R 151/82.

65 Zum Auftragsbestand vgl. auch Stöcker, DStZ 1983, 465; Liepelt, DStZ 1985, 424 (424).

66 Vgl. FG Nürnberg v. 22. 7. 1977 – III 19/77 (rkr.) – EFG 1978, 65.

67 Vgl. FG Baden-Württemberg, Außensenate Stuttgart, v. 28. 7. 1978 – VI 194–195/75 (rkr.) – EFG 1979, 484. Zu weiteren Nachweisen, wann die Rspr. bei vertraglichen Vereinbarungen selbständige immaterielle Vermögensgegenstände angenommen hat, vgl. Biergans (Einkommensteuer), 1988, 174.

68 Vgl. BFH v. 7. 11. 1985 – IV R 7/83 – BStBl. II 1986, 176 (177) f.

69 Vgl. BFH v. 28. 10. 1958 – I 116/57 U – BStBl. III 1959, 242; FG München v. 8. 10. 1980 – IX 69/77 E (rkr.) – EFG 1981, 334; BFH v. 24. 3. 1983 – IV R 138/80 – BStBl. II 1984, 233 (235). M. E. zu Recht a. A. Hermann/Heuer/Raupach, § 5 Anm. 1586 m. w. N.: im Regelfall, d. h. auch wenn es im Rahmen eines Unternehmenskaufs vereinbart wird, selbständiger Vermögensgegenstand, ebenso wohl, wenn auch mißverständlich formuliert, das Urteil des BFH v. 25. 1. 1979 – IV R 21/75 – BStBl. II 1979, 369 (371), das sich auf Hermann/Heuer/Raupach beruft und ausführt: „Ein ‚unbefristetes‘ Wettbewerbsverbot ist ein selbständiges Recht, das mindestens zusammen mit dem Unternehmen veräußert werden kann.“ Es kann sich nur „unter bestimmten Voraussetzungen als un-

jedoch dann angenommen, wenn das Wettbewerbsverbot zeitlich befristet ist, nicht nur eine unselbständige Nebenabrede darstellt und in den getroffenen Vereinbarungen, vor allem in der Bemessung eines besonderen Entgelts klar zum Ausdruck kommt<sup>70</sup>. Ein selbständiges Anlagegut kommt aber auch dann in Betracht, wenn das Wettbewerbsverbot für sich allein und nicht zusammen mit einem ganzen (Teil-)Betrieb erworben wird<sup>71</sup>. In diesem Fall ist zusätzlich zu prüfen, ob damit der Erwerb von Geschäftsbeziehungen bzw. von Belieferungsrechten (Rn 42 f.) verbunden ist. Dient das Wettbewerbsverbot nur ihrer rechtlichen und wirtschaftlichen Sicherung, so ist es als Nebenabrede Teil dieser Vermögensgegenstände. Keine Nebenabrede liegt jedoch vor, wenn z. B. in erster Linie die Ausschaltung der zukünftigen Konkurrenz beabsichtigt war<sup>72</sup>. Wann eine Nebenabrede gegeben ist, ist im wesentlichen Tatfrage.

**Entwicklungstendenzen:** Die Abgrenzung zwischen dem Geschäftswert (geschäftswertbildenden Faktoren) und einzeln aktivierungspflichtigen (firmenwertähnlichen sowie abnutzbaren) Vermögensgegenständen wurde in der Vergangenheit durch das steuerliche Abschreibungsverbot für aktivierte Geschäftswerte erheblich beeinflusst. Mit Wirkung für Geschäftsjahre ab 1. 1. 1987 ist dieses Abschreibungsverbot durch eine typisierte Abschreibungsdauer von 15 Jahren ersetzt worden<sup>73</sup>. Die Interessenlage der Bilanzierenden bleibt davon nicht unberührt. Folglich dürfte auch die Abgrenzung zwischen Geschäftswert und einzeln aktivierungspflichtigen Vermögensgegenständen nicht unbeeinflusst bleiben. Denkbar sind in erster Linie geänderte Auslegungen im Schrifttum. Aber auch ein Wandel in der steuerlichen Rspr. ist nicht ausgeschlossen. Zu vermuten ist vor allem, daß die einzeln aktivierungspflichtigen Vermögensgegenstände zugunsten des Geschäftswerts eingeschränkt werden, insbesondere die sog. firmenwertähnlichen immateriellen Vermögensgegenstände dürften zögernder bejaht werden, da sie nicht planmäßig abgeschrieben werden dürfen<sup>74</sup>. Zur Frage, ob auf die firmen-

45

---

selbständiger Teil eines entgeltlich erworbenen Geschäftswerts erweisen ...“ M. E. unzutreffend *Gollub*, StRK EStG § 5 R 517, der eine gesonderte Bewertung vom Geschäftswert und Wettbewerbsverbot für nicht denkbar hält. Zur Rspr. zum Wettbewerbsverbot vgl. ausführlich *Hermann/Heuer/Raupach*, § 5 Anm 1580 ff.; vgl. auch die Nachweise bei *Bauer*, DB 1989, 1051 (1054 f.).

70 Vgl. BFH v. 26. 7. 1972 – I R 146/70 – BStBl. II 1972, 937; BFH v. 2. 5. 1962 – I 184, 185/61 U – BStBl. III 1962, 308; BFH v. 14. 2. 1973 – I R 89/71 – BStBl. II 1973, 580; BFH v. 24. 3. 1983 – IV R 138/80 – BStBl. II 1984, 233 [235]. Gegen das Erfordernis eines gesondert vereinbarten Entgelts *Hermann/Heuer/Raupach*, § 5 Anm. 1586.

71 Vgl. FG Münster v. 21. 10. 1980 – VI 2429/76 E (nrkr.) – EFG 1981, 279.

72 Vgl. BFH v. 2. 5. 1962 – I 184, 185/61 U – BStBl. III 1962, 308; BFH v. 9. 2. 1965 – I 6/64 – StRK EStG § 5 R 523; FG Nürnberg v. 22. 7. 1977 – III 19/77 (rkr.) – EFG 1978, 65. Vgl. auch *Mittelbach*, StRK EStG § 5 R 306: Wenn ein selbständiges Wirtschaftsgut „Wettbewerbsverbot“ vorliegt, sind ggf. miterworbene Geschäftsbeziehungen stets selbständig zu aktivieren (gegen BFH v. 2. 5. 1962).

73 Vgl. dazu *Richter* (HdJ, Abt. II/9), 1990, Rn 40 ff.

74 Vgl. auch *Zeitler*, DStR 1988, 303 (304 ff.), der in der gesetzlichen Neuregelung die Chance sieht, die Abgrenzung des Geschäftswerts und der immateriellen Vermögensgegenstände neu zu überdenken und auf eine rechtssystematisch überzeugendere Grundlage zu stellen.



wertähnlichen immateriellen Vermögensgegenstände die typisierte Abschreibungsdauer des Geschäftswerts anwendbar ist, vgl. Rn 95.

### III. Abgrenzung zum Umlaufvermögen

- 46 Ausnahmsweise können immaterielle Werte auch Umlaufvermögen sein, wenn sie
- entgeltlich erworben werden und zur Weiterveräußerung bestimmt sind; in Betracht kommt hier vor allem der Erwerb von EDV-Programmen für spezifische Kundenaufträge<sup>75</sup> sowie der Handel mit ihnen;
  - zulässigerweise als Anlagegüter aktiviert waren, aber Veräußerungsabsicht besteht, und sie deshalb in das Umlaufvermögen (sonstige Vermögensgegenstände) umgliedert werden<sup>76</sup>;
  - nicht entgeltlich erworben, sondern selbst erstellt worden sind, aber veräußert werden sollen, wie in Unternehmen, die Auftragsforschung betreiben oder EDV-Programme im Auftrag oder zur Veräußerung entwickeln<sup>77</sup>.

Im letzten Fall findet wegen des eindeutigen Gesetzeswortlauts und nach h. M. § 248 II HGB keine Anwendung<sup>78</sup>. Allerdings sind an die Zulässigkeit des Ausweises selbst erstellter immaterieller Vermögensgegenstände im Umlaufvermögen strenge Anforderungen zu stellen, um Umgehungen des Aktivierungsverbots (Rn 52) zu verhindern<sup>79</sup>. Entscheidend ist die Zweckbestimmung, d. h. die Veräußerungsabsicht. Ist eine Eigennutzung vorgesehen, wie z. B. bei einer Nutzungsüberlassung an Dritte sowie bei Entwicklungen für den eigenen Bedarf, scheidet eine Aktivierung sowohl im Anlagevermögen als auch im Umlaufvermögen aus.

### IV. Abgrenzung zu den aktiven Rechnungsabgrenzungsposten

- 47 Ausgaben vor dem Abschlußstichtag, die Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen, sind aktiv abzugrenzen (§ 250 I S. 1 HGB, § 5 IV Nr. 1 EStG). Voraussetzung ist jedoch, daß die Ausgaben zu keinem aktivierungsfähigen Vermögensgegenstand geführt haben. Die Grenze zu den immateriellen Vermögensgegenständen ist fließend<sup>80</sup>. Abgrenzungsprobleme bestehen insbesondere bei Zahlungen im Rahmen von schuldrechtlichen Nutzungsverhältnissen, z. B. bei Lizenzverträgen. Hier kann zweifelhaft sein, ob es sich um ein (ggf. in Raten

75 Vgl. Arbeitskreis „Rechnungslegungsvorschriften in der EG-Kommission“ (Probleme), 1987, 4.

76 Zur Notwendigkeit bzw. Zulässigkeit einer Umgliederung in das Umlaufvermögen, wenn Veräußerungsabsicht besteht, vgl. Richter (HdJ, Abt. II/1), 1990, Rn 27 ff.

77 Vgl. Knepper (Software), 1988, 299 (311); Bordewin, NWB 1988, 983 (985); Spieler (Software), 1987, 260. Zum Programmvermögen von Rundfunkanstalten vgl. Forster, WPg 1988, 321.

78 Vgl. z. B. Kropff in Geßler/Hefermehl/Eckardt/Kropff, § 153 Rn 56 m. w. N.; Pankow/Reichmann in Beck'scher BilKomm., § 248 Rn 8; Schulze-Osterloh in Baumbach/Hueck, § 42 Anm. 72; Veit, DB 1985, 557 (558).

79 Vgl. ADS, 4. Aufl., § 153 Tz. 121.

80 Vgl. Dziadkowski, BB 1980, 1515 (1516); vgl. auch die Rspr.-Übersicht von Rose, StbJb. 1983/84, 141 (insbesondere 163 ff.).

zu leistendes) einmaliges Entgelt handelt, das zu einem Nutzungsrecht/Vermögensgegenstand geführt hat, oder um eine Vorauszahlung auf eine wiederkehrende periodenbezogene Leistung, die aktiv abzugrenzen ist (vgl. auch Rn 57)<sup>81</sup>. In Zweifelsfällen gebührt m.E. dem Ausweis als Vermögensgegenstand der Vorrang<sup>82</sup>.

Frei.

48–49

## C. Voraussetzungen der Aktivierung

### I. Übersicht

Aktivierungsfähig sind immaterielle Anlagegüter, wenn drei Voraussetzungen erfüllt sind: 50

- Erwerb gegen Entgelt (Rn 56 ff.),
- Erwerb von Dritten (Rn 62 ff.),
- Gegenstand des Erwerbs ist ein Vermögensgegenstand (Rn 66 ff.)<sup>83</sup>.

**Aktivierungspflicht/Verhältnis zum früheren Recht:** Wenn die Voraussetzungen erfüllt sind, müssen die entgeltlich erworbenen immateriellen Vermögensgegenstände aktiviert werden<sup>84</sup>. Mit dem BiRiLiG, das Art. 9 Aktiva C I Nr. 2 der 4. EG-Richtlinie umsetzt, wurde das nach h.M. bislang bestehende (handelsrechtliche) Aktivierungswahlrecht (vgl. § 153 III AktG a.F.) aufgehoben. Auf Grund des Vollständigkeitsgebots von § 246 I HGB sind immaterielle Anlagegüter, die in früheren Jahren zulässigerweise nicht aktiviert worden waren, nachträglich im (handelsrechtlichen) Bestandsverzeichnis und in der Bilanz zu erfassen<sup>85</sup>. Die Über- 51

81 Vgl. auch BFH v. 11. 10. 1983 – VIII R 61/81 – BStBl. II 1984, 267 (269): Als Anschaffungskosten für ein Nutzungsrecht kommen nur einmalige Aufwendungen in Betracht, die im Zusammenhang mit dem Vertragsabschluß anfallen oder die als Entgelt für das Zustandekommen des Vertrags geleistet werden. Vorauszahlungen sind lediglich als aktive Rechnungsabgrenzungsposten zu bilanzieren.

82 Ebenso *Hermann/Heuer/Raupach*, § 5 Anm. 1914 und 1917; *Sax/Lutz* in Beck'scher BilKomm., § 259 Rn 18 f.; a. A., z. B. *Hüttemann* (HdJ, Abt. II/8), 1988, Rn 11; *Kupsch* in BHR, § 248 Rn 12 und 21.

83 Bezüglich der Abgrenzung zwischen Anlage- und Umlaufvermögen nehmen die immateriellen Vermögensgegenstände keine Sonderstellung ein; vgl. dazu *Richter* (HdJ, Abt. II/1), 1990, Rn 16 ff., insbesondere Rn 20. Für die Aktivierung wird deshalb nicht vorausgesetzt, daß die Anlagegüter einen „wesentlich über die Dauer eines Geschäftsjahres hinausreichenden wirtschaftlichen Wert darstellen“ bzw. „Nutzen über mehrere Geschäftsjahre versprechen“; so aber *Arbeitskreis „Rechnungslegungsvorschriften in der EG-Kommission“* (Probleme), 1987, 1.

84 Zur Aktivierungspflicht, die sich nicht direkt aus dem HGB sondern nur aus § 246 I HGB i. V. m. § 248 II HGB ergibt, vgl. auch BTDrS. 10/317, S. 80, sowie Art. 9 Aktiva C I Nr. 2 der 4. EG-Richtlinie. Unzutreffend *Baumbach/Duden/Hopt*, § 248 Anm. 2B, die für Nicht-Kapitalgesellschaften ein Bilanzierungswahlrecht annehmen.

85 Schwierigkeiten der Erfassung dürften wegen der bislang schon bestehenden steuerlichen Aktivierungs- und Nachweispflicht (vgl. auch die Voraufgabe, Rn 37) nicht bestehen.

gangsvorschrift des Art. 24 I EGHGB gilt nur für die Bewertung und nicht für den Bilanzansatz<sup>86</sup>. Auf Grund der Übergangsvorschrift ist es aber zulässig, diese Anlagewerte im Ergebnis mit dem Erinnerungswert zu aktivieren<sup>87</sup>.

- 52 Fehlt jedoch nur eine der in Rn 50 genannten Voraussetzungen, besteht ein striktes **Aktivierungsverbot** (§ 248 II HGB). Das Aktivierungsverbot für immaterielle Anlagewerte läßt sich mit dem Vorsichtsprinzip begründen. Immaterielle Anlagewerte gelten dem Grunde und der Höhe nach als besonders unsichere Werte. Deshalb ist die Aktivierung nur vorgeschrieben, wenn durch den entgeltlichen Erwerb ein objektiver Wertmaßstab in Form eines ausgehandelten Preises bzw. ein vergleichbarer Wertmaßstab vorliegt; im übrigen ist sie untersagt<sup>88</sup>.
- 53 Das Aktivierungsverbot erstreckt sich insbesondere auf die selbsterstellten (originären) immateriellen Anlagegüter<sup>89</sup>, aber auch auf eigene Weiterentwicklungen an zulässigerweise aktivierten immateriellen Anlagegütern<sup>90</sup>. Es gilt weiterhin für die Nebenkosten nicht aktivierungsfähiger immaterieller Anlagegüter, z. B. für die Rechtsicherungskosten bei eigenen Patententwicklungen<sup>91</sup>. Es gilt schließlich für die Anzahlungen auf nicht aktivierungsfähige immaterielle Anlagegüter. Zum Aktivierungsverbot für Forschungs- und Entwicklungskosten vgl. Rn 35.
- 54 **Rechtsformbesonderheiten:** keine. Die Aktivierungspflicht und das Aktivierungsverbot, in dem durch § 246 I HGB i. V. m. § 248 II HGB geregelten Umfang, gelten für alle bilanzierungspflichtigen Unternehmen.
- 55 **Steuerrecht:** Auf Grund des Maßgeblichkeitsprinzips (§ 5 I EStG), das uneingeschränkt für den Ansatz immaterieller Anlagegüter anzuwenden ist, darf steuerrechtlich nur das aktiviert werden, was auch handelsrechtlich als aktivierungsfähiger immaterieller Vermögensgegenstand angesehen wird, und keinesfalls mehr (zur extensiven Interpretation durch die steuerliche Rspr. vgl. Rn 66 ff.)<sup>92</sup>. Wie im

86 Str., a. A. z. B. *ADS*, 5. Aufl., Art. 24 EGHGB Tz. 17; *Weber* in Küting/Weber, Art. 24 EG HGB Rn 16.

87 Im Anlagenspiegel sind diese Vermögensgegenstände jedoch mit ihren historischen Anschaffungskosten und gesamten (aufgelaufenen) Abschreibungen auszuweisen.

88 Vgl. z. B. *Knobbe-Keuk* (Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht), 1989, 78; *Kropff* in Geßler/Hefermehl/Eckardt/Kropff, § 153 Rn 41; *Moxter*, BB 1979, 1102 (1103); vgl. auch BFH v. 8. 11. 1979 – IV R 145/77 – BStBl. II 1980, 146 (146 f.). Kritisch zur These von der größeren Unsicherheit immaterieller gegenüber materiellen Anlagegütern *Biergans* (Einkommensteuer), 1988, 184 ff.

89 Von dem nationalen Wahlrecht für selbsterstellte immaterielle Anlagegüter (Art. 9 Aktiva C I Nr. 2b der 4. EG-Richtlinie) wurde kein Gebrauch gemacht.

90 Vgl. *Castan* (Rechnungslegung), 1984, 34. Es gilt auch dann, wenn in den Herstellungskosten erhebliche Fremdkosten enthalten sind; vgl. *Pankow/Reichmann* in Beck'scher BilKomm., § 248 Rn 11; vgl. weiterhin Rn 28 ff.

91 Vgl. *Kropff* in Geßler/Hefermehl/Eckardt/Kropff, § 153 Rn 43; *Knobbe-Keuk* (Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht), 1989, 79; BFH v. 8. 11. 1979 – IV R 145/77 – BStBl. II 1980, 146.

92 H. M., vgl. z. B. *Knobbe-Keuk* (Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht), 1989, 75; *IdW*, WPg 1967, 666 (668). Auch der BFH erkennt dies – zumindest verbal – ausdrücklich an, vgl. insbesondere BFH 26. 2. 1975 – I R 72/73 – BStBl. II 1976, 13 (14); BFH v. 28. 5.

Handelsrecht besteht auch steuerlich Aktivierungspflicht, sie ergibt sich aus § 5 II EStG<sup>93</sup>.

## II. Entgeltlicher Erwerb

**Begriff:** Entgeltlicher Erwerb ist eine notwendige, aber noch keine hinreichende Aktivierungsvoraussetzung<sup>94</sup>. Er liegt nicht schon dann vor, wenn im Zusammenhang mit dem Erwerb eines immateriellen Anlageguts Aufwendungen entstanden sind. Vielmehr muß nach der h. M. das Entgelt auf den Vorgang des abgeleiteten Erwerbs als solchen bezogen sein, d. h. es muß als Gegenleistung dafür erbracht worden sein, daß das immaterielle Anlagegut aus dem Vermögen eines Dritten in das Vermögen des Erwerbers übergegangen ist<sup>95</sup>. Wegen der ihnen eigenen Unsicherheit muß der Markt in Gestalt von Anschaffungskosten den Wert des immateriellen Anlageguts bestätigt haben. Wurde der Vermögensgegenstand lediglich auf Grund eines Dienstvertrages von einem Dritten hergestellt, so liegt kein entgeltlicher Erwerb vor (vgl. auch Rn 28 ff.)<sup>96</sup>. Gleiches gilt für den unentgeltlichen Erwerb<sup>97</sup>. Bei einem nur teilweise unentgeltlichem Erwerb liegen aktivierungspflichtige Ausgaben in Höhe des geleisteten Betrages vor. Eine höhere Bewertung ist m. E. unzulässig<sup>98</sup>.

56

---

1979 – I R 1/76 – BStBl. II 1979, 734 (736). Zum Maßgeblichkeitsprinzip vgl. auch *Richter* (HdJ, Abt. II/1), 1990, Rn 172 ff.

- 93 Die bewertungsrechtliche Behandlung immaterieller Vermögensgegenstände stellt einen Sonderfall dar. Da eine Bindung an die Steuerbilanz nicht besteht, müssen auch nicht entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände bei der Ermittlung des Einheitswertes des Betriebsvermögens erfaßt werden, wenn die selbständige Bewertungsfähigkeit entweder durch die allgemeine Verkehrsanschauung oder durch Aufwendungen anerkannt worden ist (Ausnahme § 101 Nr. 2 BewG); vgl. hierzu *Wöhe* (Steuerlehre I/2), 1986, 485 f.; *Kußmaul*, HdB 1989, Rn 70 ff.; *Gürsching/Stenger*, § 95 Anm. 60 ff.; Abschn. 53 VStR (s. unten Rn 133).
- 94 Vgl. *Moxter*, BB 1979, 1102 (1103). Vgl. auch die berechtigte Kritik von *Moxter*, DB 1978, 1804 (1809), an Tendenzen im Schrifttum, den entgeltlichen Erwerb zur zentralen Aktivierungsvoraussetzung zu machen und den Vermögensgegenstand als bisher zentrale Voraussetzung zurückzudrängen.
- 95 Vgl. BFH v. 26. 2. 1975 – I R 32/73 – BStBl. II 1975, 443 (445); BFH v. 26. 2. 1975 – I R 72/73 – BStBl. II 1976, 13 (14); FG Berlin v. 27. 1. 1982 – II 153/81 (rkr.) – EFG 1982, 505 (506); *Kropff* in *Geßler/Hefermehl/Eckardt/Kropff*, § 153 Rn 43 ff.; *Knobbe-Keuk* (Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht), 1989, 79; *Kupsch* in BHR, § 248 Rn 21. Zu den verschiedenen Auslegungen des Begriffs entgeltlicher Erwerb unter dem AktG 1965 vgl. auch *Eibelshäuser* (Anlagewerte), 1983, S. 191 FN 2.
- 96 Vgl. *Sauer* (Bilanzierung) 1988, 137; a. a. *Pankow/Reichmann* in Beck'scher BilKomm., § 247 Rn 568; auch bei Werk- oder Werklieferungsvertrag liegt kein entgeltlicher Erwerb vor.
- 97 Vgl. *ADS*, 5. Aufl., § 255 Tz. 97; *Pankow/Schmidt-Wendt* in Beck'scher BilKomm., § 255 Rn 93; a. A. *George*, BBK Fach 13, 3139 (3144). Steuerlich vgl. auch § 7 I EStDV und Abschn. 31a II S. 9 f. EStR (s. unten Rn 130); vgl. aber auch BFH v. 20. 8. 1986 – I R 150/82 – BStBl. II 1987, 455: das Aktivierungsverbot für unentgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände findet keine Anwendung auf verdeckt eingelegte Vermögensgegenstände.
- 98 Teilweise a. A. *ADS*, 5. Aufl., § 255 Tz. 97 f.

- 57 **Wiederkehrende Entgelte** für die Nutzung, z.B. laufende Lizenzgebühren, Miet- und Pachtzahlungen oder Patentgebühren für die Aufrechterhaltung eines Patentes, erfüllen diese Bedingung nicht. Sie sind sofort abzugsfähige bzw. ggf. nach § 250 I S. 1 HGB (Rn 47) abzugrenzende Aufwendungen. Ein entgeltlich erworbener immaterieller Vermögensgegenstand liegt nur vor, wenn es sich um ein (ggf. in Raten zu leistendes) einmaliges Entgelt (ohne periodenbezogene Leistungsverrechnung) handelt, im Fall von Lizenzen z.B. um eine Pauschallizenz<sup>99</sup>.
- 58 Nicht erforderlich ist, daß für das einzelne immaterielle Anlagegut ein gesonderter Betrag vereinbart worden ist. Ein **Gesamtpreis** für mehrere erworbene Vermögensgegenstände ist nach den allgemeinen Grundsätzen aufzuteilen<sup>100</sup>.
- 59 Ein entgeltlicher Erwerb kann nach Auffassung der Rspr. und Finanzverwaltung auch bei **Hingabe eines verlorenen Zuschusses** vorliegen, wenn der Zuschußgeber von dem Zuschußempfänger eine bestimmte Gegenleistung erhält bzw. sie nach den Umständen zu erwarten ist oder wenn der Zuschußgeber durch den Zuschuß einen besonderen Vorteil erlangt, der nur für ihn wirksam ist (Abschn. 31a II S. 4 EStR, s. unten Rn 130). Der BFH stellt darauf ab, ob die Vorteile vertraglich eingeräumt, d.h. in einem Recht verkörpert sind<sup>101</sup>. Einseitige Erwartungen des Zuschußgebers genügen nicht<sup>102</sup>. Die Abgrenzung zwischen entgeltlichem Erwerb und Selbsterstellung ist gerade bei den Zuschüssen und sonstigen Vorteilen nicht unproblematisch. Oft kommt eine Aktivierung schon deshalb nicht in Betracht, weil der Zuschuß in einem unmittelbaren Zusammenhang mit einer Sachanlage steht (Rn 22 ff.) und/oder weil kein Vermögensgegenstand vorliegt (Rn 66 ff.). Dies ist z.B. bei Zuschüssen zum Bau einer Straße, die den Verkehrsanschluß des Unternehmens verbessern soll, oder zur Sicherung der Stromversorgung der Fall, wenn das Unternehmen kein über den Gemeingebrauch hinausgehendes Nutzungsrecht erwirbt<sup>103</sup>. Die Frage des über den Gemeingebrauch hinausgehenden

99 Vgl. Kropff in Geßler/Hefermehl/Eckardt/Kropff, § 151 Rn 29 f., Karrenbauer in Küting/Weber, § 253 Rn 16; Pankow/Schmidt-Wendt in Beck'scher BilKomm., § 255 Rn 461: Lizenzen. Der Übergang zwischen Ratenzahlung und laufenden Entgelten kann im Einzelfall fließend sein; vgl. das Beispiel von *Bordewin*, NWB 1988, 983 (1987): „Entgeltlicher Erwerb liegt bei zeitlich unbefristeter Nutzungsüberlassung aber auch vor, wenn die Gegenleistung des Erwerbers in monatlichen Lizenzzahlungen besteht, die jedoch nur für einen bestimmten Maximalzeitraum von z.B. 12, 18 oder 24 Monaten zu leisten sind...“ A. A. Hermann/Heuer/Raupach, § 5 Anm. 1205, die sich bei einer einmaligen, für eine bestimmte Laufzeit des Lizenzvertrages geleisteten Lizenzzahlung für eine aktive Rechnungsabgrenzung aussprechen; ebenso *Kupsch* in BfHR, § 248 Rn 21; vgl. auch *Tizaskalik*, StuW 1983, 126 (129).

100 Vgl. Richter (HdJ, Abt. II/1), 1990, Rn 196. Vgl. auch Rn 40.

101 Vgl. *Moxter* (Bilanzrechtsprechung), 1985, 27 f.

102 Vgl. BFH v. 26. 2. 1975 – I R 72/73 – BStBl. II 1976, 13 (14).

103 Vgl. BFH v. 26. 2. 1980 – VIII R 80/77 – BStBl. II 1980, 687: Verkehrsanschluß (einmaliger Wegebeitrag); BFH v. 25. 8. 1982 – I R 130/78 – BStBl. II 1983, 38. Zu Zuschüssen zur Sicherung der Stromversorgung vgl. BFH v. 26. 6. 1969 – VI 239/65 – BStBl. II 1970, 35; BFH v. 24. 8. 1971 – VIII R 17/66 – BFHE 103, 416; BFH v. 13. 12. 1984 – VIII R 249/80 – BStBl. II 1985, 289: Umstellung des Stromanschlusses als Erhaltungsaufwand; BFH v. 22. 10. 1987 – IV R 4/85 – BFH/NV 1988, 229: Zuschuß zur Verstärkung der Stromversorgung; FG Baden-Württemberg v. 30. 9. 1983 – IX R 147/79 (rkr.)

Nutzungsrechts ist entscheidend. M. E. ist damit ein brauchbares Abgrenzungskriterium gefunden. Im Ergebnis wird die Aktivierung auf verkehrsfähige, hinreichend konkretisierte Vermögensgegenstände beschränkt.

Immaterielle Vermögensgegenstände können entgeltlich auch durch **Tausch**, und zwar grundsätzlich auch durch Tausch gegen einen anderen immateriellen Vermögensgegenstand erworben werden. Der BFH vertritt hierzu die Auffassung, daß die Art der getauschten Gegenstände unerheblich sei. Der erworbene immaterielle Vermögensgegenstand sei mit dem gemeinen Wert des hingetauschten Gegenstandes zu bilanzieren, ggf. müsse der gemeine Wert auf Grund vergleichbarer wirtschaftlicher Vorfälle ermittelt werden. Zahlungen, die für einen Vermögensgegenstand gleicher Art tatsächlich geleistet werden, könnten dabei nur einen Anhaltspunkt für die Schätzung bieten<sup>104</sup>. Ob diese Auffassung uneingeschränkt bejaht werden kann, erscheint zweifelhaft. Schließlich hat der entgeltliche Erwerb für die immateriellen Anlagegüter eine Objektivierungsfunktion. Er soll gerade die mit einer Schätzung verbundenen Schwierigkeiten vermeiden. Aus diesem Grunde wird man bei körperlichen Gegenständen und bei früher entgeltlich erworbenen und damit wertmäßig konkretisierten immateriellen Anlagegütern noch von einem objektiven Wert des Tauschgegenstandes ausgehen können, nicht aber bei bisher noch nicht entgeltlich erworbenen immateriellen Werten. Bei ihnen liegt m. E. ein Entgelt im gesetzlichen Sinne nicht vor, so daß sie nicht aktivierbar sind<sup>105</sup>.

**(Sach-)Einlagen** stellen handels- und steuerrechtlich Ausnahmen vom Aktivierungsverbot für nicht entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände dar<sup>106</sup>. Handelsrechtlich wird die Einlagefähigkeit immaterieller Vermögensgegen-

– EFG 1984, 225: Baukostenzuschuß an das E-Werk für die Erstellung oder Verstärkung von Verteilungsanlagen neben den Hausanschlußkosten als Gebäudeherstellungskosten. Vgl. auch *Kropff* in *Gebler/Hefermehl/Eckardt/Kropff*, § 153 Rn 51, der zu Recht darauf verweist, daß die Diskussionen unter Unklarheiten im Tatbestand leiden.

104 Vgl. BFH v. 18. 12. 1970 – VI R 99/67 – BStBl. II 1971, 237 (239); BFH v. 27. 5. 1970, IV R 222/69 – BStBl. II 1970, 743; BFH v. 13. 7. 1971 – VIII 15/65 – BStBl. II 1971, 731: alle wegen Tausch von Güterfernverkehrsgenehmigungen, FG Münster v. 21. 10. 1980 – VI 2429/76 E (nrkr.) – EFG 1981, 279: Gebietsbereinigung zwischen zwei Zeitschriftengroßhändlern mit gegenseitigem Wettbewerbsverzicht. Ausnahmsweise wurde der gemeine Wert des empfangenen Gegenstandes anerkannt von BFH v. 18. 7. 1972 – VIII R 16/68 – BStBl. 1972, 884: Lizenznutzungsrecht gegen Unterhaltsansprüche.

105 Vgl. auch *Kropff* in *Gebler/Hefermehl/Eckardt/Kropff*, § 153 Rn 45; vgl. auch den Hinweis von *Dziadkowski*, BB 1971, 473 (475), auf die Gefahr einer „Nachbarschaftshilfe“ unter Kaufleuten. A. A. *Hermann/Heuer/Raupach*, § 5 Anm. 1735, die ihre früheren Bedenken gegen die BFH-Rspr. aufgegeben haben; *Kupsch* in *BHR*, § 248 Rn 23: auch bei Tauschgeschäften besteht „ein Interessengegensatz zwischen den Vertragsparteien, der zumindest begrenzt eine Objektivierungsfunktion zur Folge hat. Deshalb ist der Ansatz des eingetauschten Immaterialgutes unter vorsichtiger Schätzung der Anschaffungskosten geboten.“ Dagegen lehnen *Baumbach/Duden/Hopt*, § 248 Anm. 2B, den Ansatz eingetauschter immaterieller Vermögensgegenstände generell ab.

106 Vgl. *Hermann/Heuer/Raupach*, § 5 Anm. 1737 m. w. N. auch zum Handelsrecht; *Schmidt* in *Schmidt*, § 5 Anm. 20b; *Kütting/Kessler*, BB 1989, 25 (34); BFH v. 22. 1. 1980 – VIII R 74/77 – BStBl. II 1980, 244 (246); BFH v. 16. 11. 1977 – I R 83/75 –

stände regelmäßig damit begründet, daß „in der Einbringung gegen Ausgabe von Beteiligungsrechten ein tauschähnlicher Vorgang und damit ein entgeltlicher Erwerb zu sehen sei“<sup>107</sup>. Steuerrechtlich wird das Ziel verfolgt, die gesellschaftsrechtliche und betriebliche Sphäre voneinander zu trennen, so daß nur der im Unternehmen erzielte Wertzuwachs besteuert wird<sup>108</sup>. Immaterielle Anlagegüter sind aber nicht schlechthin einlagefähig. Sie sind es nur dann, wenn sie einen feststellbaren wirtschaftlichen Wert haben (vgl. auch § 27 II AktG) und der Gesellschaft auch überlassen werden können. Das Vorhandensein eines wirtschaftlichen Wertes wird man regelmäßig bejahen können, wenn der Einbringende das immaterielle Anlagegut selbst entgeltlich erworben hat<sup>109</sup>.

### III. Erwerb von Dritten

62. Das Entgelt muß an einen **Dritten** geleistet worden sein, **der über das immaterielle Anlagegut verfügen konnte** und nicht lediglich zu seiner Schaffung beigetragen hat. Nur wenn es mit einem gegenüber der Unternehmung selbständigen Willensträger vereinbart wurde, erfüllt es seine Funktion als objektivierter Wertmaßstab<sup>110</sup>.
63. Im Einzelfall kann es sich um einen **Kauf** (Regelfall, Rn 56 ff.), **Tausch** (Rn 60) oder **gesellschaftsrechtlichen Vorgang** (Einbringung, Einlage, Rn 61) handeln<sup>111</sup>. Ob der immaterielle Wert vor Vertragsabschluß bereits bestanden und als solcher nur den Inhaber wechselt, ist nicht erheblich. Es genügt, wenn er erst durch das Erwerbsgeschäft begründet wird, wie z. B. bei einem Wettbewerbsverbot und einem Nutzungsrecht<sup>112</sup>. Auch Gebühren, die an Behörden oder Körperschaften zur Erlangung von Konzessionen gezahlt werden<sup>113</sup>, sowie Erfindervergütungen an Ar-

BStBl. II 1978, 386; BFH v. 20. 8. 1983 – VIII R 57/80 – DB 1983, 2228 [2229]; BFH v. 20. 8. 1986 I R 150/82 – BStBl. II 1987, 455 [457]; BFH v. 26. 10. 1987 – GrS 2/86 – DB 1988, 529 [532]; Abschn. 31a II S. 12 f. EStR (s. unten Rn 130). Zweifel an der Einlagefähigkeit nicht entgeltlich erworbener immaterieller Vermögensgegenstände äußert *Kupsch* in BHR, § 248 Rn 24.

107 Vgl. *Kütting/Kessler*, BB 1989, 25 [34].

108 Vgl. *Döllerer*, BB 1986, 1857 [1860]; *Biergans*, DStR 1989, 367 [367], jeweils m. w. N.; BFH v. 26. 10. 1987 – GrS 2/86 – DB 1988, 529 [532]; Abschn. 31a II S. 12 EStR (s. unten Rn 130). Vgl. auch BFH v. 20. 8. 1986 – I R 150/82 – BStBl. II 1987, 455, zur verdeckten Einlage immaterieller Vermögensgegenstände in eine Kapitalgesellschaft.

109 Vgl. auch *Karrenbauer* in *Kütting/Weber*, § 253 Rn 17.

110 Vgl. *Kropff* in *Gesler/Hefermehl/Eckardt/Kropff*, § 153 Rn 46; *Hermann/Heuer/Raupach*, § 5 Anm. 1730; *Kupsch* in BHR, § 248 Rn 25.

111 Vgl. z. B. *WP-Handbuch 1985/86 I*, 582 m. w. N.

112 Ständige Rspr. und h. M., vgl. z. B. BFH v. 18. 7. 1972 – VIII R 16/68 – BStBl. II 1972, 884 [885]; BFH v. 5. 8. 1970 – I R 180/66 – BStBl. II 1970, 804 [805]; *Bise*, WPg 1971, 312 [313]; *Pankow/Reichmann* in *Beck'scher BilKomm.*, § 248 Rn 10; Abschn. 31a II S. 3 EStR (s. unten Rn 130).

113 A. A. *Biergans* (Einkommensteuer), 1988, 183, der originären Erwerb annimmt, wenn die behördliche Konzession direkt von der Genehmigungsbehörde erteilt wird. Ebenso *Veit* in *Kütting/Weber*, § 248 Rn 14; *Kütting/Weller*, BB 1989, 1302 [1302]. Allerdings kann in diesen Fällen eine Aktivierung wegen Geringfügigkeit hinaufällig werden, wenn

beitnehmer für vom Unternehmen genutzte Erfindungen und Patente<sup>114</sup> sind als Entgelte an Dritte anzusehen und damit aktivierungsfähig.

Die rechtliche Selbständigkeit von Unternehmen wird durch eine Unternehmensverbindung nicht berührt, so daß es auch einen entgeltlichen **Erwerb von verbundenen Unternehmen und von Beteiligungsunternehmen** geben kann<sup>115</sup>. Auch von **Gesellschaftern** können immaterielle Anlagegüter entgeltlich erworben werden<sup>116</sup>. In diesen Fällen besteht jedoch die Gefahr, daß das Entgelt willkürlich festgesetzt wird und den Zeitwert der erworbenen Vermögensgegenstände übersteigt. Die überhöhten Anschaffungskosten sind dann außerplanmäßig auf den beizulegenden Wert abzuschreiben<sup>117</sup>. Stellt die Gegenleistung bei wirtschaftlicher Betrachtung keinen tatsächlichen Wert dar, scheidet eine Aktivierung aus<sup>118</sup>. Allerdings ist die Beurteilung der Werthaltigkeit von Vermögensgegenständen, die auf diesem Wege erworben worden sind, eine regelmäßig äußerst schwierige (Beweis-)Frage.

Dem **Gesamtrechtsnachfolger** wird ein entgeltlicher Erwerb durch seinen Rechtsvorgänger zugerechnet, d. h. eine Aktivierung ist auch bei ihm zulässig, wenn der immaterielle Vermögensgegenstand bei dem Rechtsvorgänger zulässigerweise aktiviert war<sup>119</sup>.

#### IV. Vermögensgegenstand

Entgeltlicher Erwerb von einem Dritten reicht nicht aus, um die Aktivierungsfähigkeit von immateriellen Vermögensgegenständen bejahen zu können. Der BFH unterliegt einem Zirkelschluß, wenn er die Voraussetzungen schon damit als er-

die Aufwendungen zur Erlangung der Konzession (insbesondere die Gebühren) gering sind.

114 Vgl. *WP-Handbuch* 1985/86 I, 582; *Kupsch* in BHR, § 248 Rn 25; a. A. *Pankow/Reichmann* in Beck'scher BilKomm., § 247 Rn 568, für den Fall sog. gebundener Erfindungen (Diensterfindungen nach § 4 des Gesetzes über Arbeitnehmererfindungen); a. A. auch *Müller-Dott*, StbJb. 1983/84, 265 (277), und *Hermann/Heuer/Raupach*, § 5 Anm. 957, die Diensterfindungen allgemein als selbstgeschaffene und daher nicht aktivierbare immaterielle Vermögensgegenstände ansehen.

115 Vgl. *IdW* NA 3/1968, WPg 1968, 133; *Selchert*, DB 1971, 1265; *ADS*, 4. Aufl., § 153 Tz. 40; vgl. auch den Hinweis von *Hermann/Heuer/Raupach*, § 5 Anm. 1736, daß das Rechtsgeschäft einem Fremdvergleich standhalten müsse. Teilweise a. A. *Kropff* in *Geßler/Hefermehl/Eckardt/Kropff*, § 153 Rn 47 ff.: Das Entgelt müsse auch wirklich ausgehandelt sein, bei einem durch Beherrschungs- oder Gewinnabführungsvertrag gebundenen Unternehmen sei eine Aktivierung z. B. nur zulässig, wenn das verkaufende Konzernunternehmen seinerseits den immateriellen Vermögensgegenstand entgeltlich von Konzernfremden erworben habe.

116 Vgl. *Hermann/Heuer/Raupach*, § 5 Anm. 1736 m. w. N.

117 Vgl. *Richter* (HdJ, Abt. II/1), 1990, Rn 110.

118 Vgl. *Schulze-Osterloh* in *Baumbach/Hueck*, § 42 Anm. 71; *FG Berlin v. 27. 1. 1982 – II 153/81 (rkr.) – EFG* 1982, 505.

119 Vgl. *Kropff* in *Geßler/Hefermehl/Eckardt/Kropff*, § 153 Rn 46.



füllt ansieht, daß „Anschaffungskosten für das Gut entstanden sind“<sup>120</sup>. Anschaffungskosten setzen einen Vermögensgegenstand begrifflich voraus. Nur mit Hilfe des Kriteriums Vermögensgegenstand läßt sich entscheiden, ob an Dritte geleistete Ausgaben als sofort abzugsfähige Aufwendungen/Betriebsausgaben oder als aktivierungspflichtige Anschaffungskosten zu behandeln sind.

- 67 **Handelsrecht:** Nach den handelsrechtlichen Vorschriften – und nur sie allein sind für den Ansatz maßgebend (Rn 55) – können nach h. M. grundsätzlich nur solche Werte aktiviert werden, die sowohl **selbständig verkehrsfähig**, d. h. einzeln veräußerlich, als auch **selbständig bewertbar** sind<sup>121</sup>. Einige unumstritten als aktivierungsfähig einzustufende immaterielle Anlagegüter sind aus rechtlichen Gründen jedoch nicht in diesem Sinne verkehrsfähig, z. B. kann ein Warenzeichen nicht ohne den Betrieb veräußert werden (§ 8 Warenzeichengesetz). Auch Konzessionen und Lizenzen können unter bestimmten Umständen nicht einzeln veräußerbar sein<sup>122</sup>. Wegen dieser Ausnahmen kann die Verkehrsfähigkeit nicht allgemein als Voraussetzung für die Aktivierung immaterieller Vermögensgegenstände verlangt werden. Statt dessen müssen diese Werte aber, wenn sie schon nicht einzeln veräußerlich sind, so doch zumindest in vergleichbarer Weise konkretisiert sein, um aktiviert werden zu können: ihr Vorhandensein muß nach der Verkehrsauffassung eindeutig nachweisbar sein, d. h. die Gewinnaussichten müssen ohne nähere Information über den konkreten Einzelfall – generell – vermutet werden können<sup>123</sup>. Selbständige Bewertbarkeit ist nicht automatisch mit dem Vorhandensein von Ausgaben (Anschaffungskosten) gegeben. Vielmehr muß dieses Kriterium auch zu späteren Zeitpunkten und nicht nur im Zugangszeitpunkt erfüllt sein, d. h. es müssen Abschreibungen/Restbuchwerte bzw. der beizulegende Wert/Teilwert angegeben werden können. Nicht jeder Wert zwischen null DM und den Anschaffungskosten darf gleich wahrscheinlich sein<sup>124</sup>.
- 68 **Auslegungstendenz:** Dem Sinn und Zweck der Bilanzierungsvorschriften für die immateriellen Anlagegüter entspricht es, sie einschränkend auszulegen<sup>125</sup>. Eine Aktivierung kann deshalb nur in Betracht kommen, wenn die Voraussetzungen für die Aktivierung klar und eindeutig bejaht werden können. Denn sonst be-

120 So BFH v. 13. 3. 1956 – I 209/55 U – BStBl. III 1956, 149 (150). Ähnlich auch *Kropff* in *Geßler/Hefermehl/Eckardt/Kropff*, § 153 Rn 50: „Wenn ein Gegenstand wirklich entgeltlich erworben wurde, ist er auch verkehrsfähig und selbständig bewertbar.“ Dagegen *Moxter*, DB 1978, 1804 (1806).

121 Vgl. z. B. *Kropff* in *Geßler/Hefermehl/Eckardt/Kropff*, § 153 Rn 50 und § 149 Rn 47 m. w. N.; *IdW*, WPg 1967, 666 (667); *Knobbe-Keuk* (Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht), 1989, 76; *Kupsch* in *BHR*, § 248 Rn 9; *Pankow/Reichmann* in *Beck'scher BilKomm.*, § 247 Rn 566 f.; *Kußmaul*, HdB 1989, Rn 2 ff.

122 Vgl. *Moxter*, BB 1979, 1102 (1106); BFH v. 26. 2. 1975 – I R 72/73 – BStBl. II 1976, 13 (14); vgl. auch *Kußmaul*, HdB 1989, Rn 2.

123 Vgl. *Moxter*, BB 1979, 1102 (1108).

124 Vgl. dazu vor allem *Moxter*, DB 1978, 1804 (1808), der die Notwendigkeit der selbständigen Bewertbarkeit als Aktivierungsvoraussetzung betont; ebenso *Söffing*, JbFSt 1978/1979, 199 (201 ff.).

125 Für eine restriktive Auslegung insbesondere *Moxter*, BB 1978, 821; *Moxter*, BB 1979, 1102; vgl. auch *Pfeiffer*, StuW 1984, 326 (331); vgl. ferner *Hermann/Heuer/Raupach*, § 5 Anm. 1752.

stünde auch kein Anlaß für die Sonderbehandlung des entgeltlich erworbenen Geschäftswerts als Bilanzierungshilfe<sup>126</sup>. Entsprechend hält Art. 9 Aktiva C I Nr. 2a der 4. EG-Richtlinie einen Ausweis der entgeltlich erworbenen immateriellen Anlagegüter unter dem Posten „Konzessionen, Patente, Lizenzen, Warenzeichen und ähnliche Rechte und Werte“ ausdrücklich nur dann für zulässig, soweit nicht ein Ausweis als Geschäfts- oder Firmenwert geboten ist.

**Steuerliche Rspr.:** Der BFH faßt den Begriff des Vermögensgegenstandes/Wirtschaftsguts und damit den des immateriellen Anlageguts in ständiger Rspr. sehr weit<sup>127</sup>. Insbesondere die selbständige Verkehrsfähigkeit wird ausdrücklich als zu eng abgelehnt. Nach der Rspr. genügt es, wenn das immaterielle Anlagegut zumindest zusammen mit dem Unternehmen veräußert werden kann<sup>128</sup>. Demgegenüber wird der Begriff des Geschäftswerts sehr eingeschränkt<sup>129</sup>. Mit seiner Auslegungstendenz, möglichst viele Komponenten des Geschäftswertes als selbständige immaterielle Vermögensgegenstände zu qualifizieren, wollte der BFH wohl die nachteiligen Folgen mildern, die sich daraus ergeben haben, daß eine Abschreibung des Geschäftswertes in der Steuerbilanz bislang grundsätzlich nicht zugelassen war (vgl. auch Rn 45 und 95)<sup>130</sup>. Diese Rspr. wirkte sich für das steuerpflichtige Unternehmen allerdings nur dann positiv aus, wenn die immateriellen Anlagegüter zusammen mit einem Betrieb im ganzen bzw. mit einem Teilbetrieb erworben werden; weitere Voraussetzung ist, daß es sich um abnutzbare immaterielle Anlagegüter handelt. Diese Rspr. war und ist auch in Zukunft für den Stpfl. jedoch eindeutig nachteilig, wenn die immateriellen Werte nicht im Zusammenhang mit einem (Teil-)Betrieb erworben werden. Das steuerpflichtige Unternehmen muß dann ggf. Zahlungen/Aufwendungen aktivieren, die nur der Erhaltung oder Stärkung eines originären Geschäftswertes dienen.

69

126 Daß der Geschäftswert als Bilanzierungshilfe anzusehen ist, entspricht h. M.; vgl. dazu *Richter* (HdJ, Abt. II/9), 1990, Rn 4 m. w. N.

127 Ausdrücklich für eine weite Begriffsfassung z. B. BFH v. 28. 5. 1979 – I R 1/76 – BStBl. II 1979, 734 (736); vgl. auch BFH v. 9. 2. 1978 – IV R 201/74 – BStBl. II 1978, 370 (371); und dies, obwohl der BFH selbst betont, daß der steuerrechtliche Begriff des Wirtschaftsguts nicht weiter sein kann als der handelsrechtliche Begriff des Vermögensgegenstandes; so z. B. BFH v. 26. 2. 1975 – I R 72/73 – BStBl. II 1976, 13 (14); BFH v. 28. 5. 1979 – I R 1/76 – BStBl. II 1979, 734 (736).

128 Vgl. BFH v. 23. 11. 1988 – II R 209/82 – BStBl. II 1989, 82 (83); BFH v. 28. 5. 1979 – I R 1/76 – BStBl. II 1979, 734 (736 f.); BFH v. 3. 2. 1969 – GrS 2/68 – BStBl. II 1969, 291 (294); BFH v. 29. 4. 1965 – IV 403/62 U – BStBl. III 1965, 414 (415); vgl. auch BFH v. 9. 7. 1986 – I R 218/82 – BStBl. II 1987, 14 (14); BFH v. 26. 5. 1982 – I R 180/80 – BStBl. II 1982, 695; zu den von der Rspr. entwickelten Kriterien vgl. weiterhin *Wöhe* (Steuerlehre I/2), 1986, 21 ff.

129 Vgl. z. B. BFH v. 21. 7. 1982 – I R 177/77 – BStBl. II 1982, 758 (759); wonach die Rspr. bemüht war, „die Auswirkungen der Einheitstheorie dadurch zu mildern, daß sie den Rahmen des nicht absetzungsfähigen Geschäftswerts möglichst eng zog“.

130 So z. B. die Vermutung von *Hermann/Heuer/Raupach*, § 6 Anm. 851. Die Vfs. verweisen auch darauf, daß die Vertragsparteien in der Praxis wegen dieser Auslegungstendenz in der Rspr. Entgeltteile als Gegenleistung für immaterielle Anlagegüter bezeichnen, die sachlich z. T. nicht mehr zu rechtfertigen ist. Vgl. auch *Bordewin*, DStZ 1980, 459 (462); *Piltz* (Geschäftswert), 1981, 14; *Zeitler*, DStR 1988, 303 (306).

- 70 **Kritik der steuerlichen Rspr.:** Ob die Auslegungstendenzen des BFH mit dem hier maßgeblichen Handelsrecht vereinbar sind, erscheint zweifelhaft. Sie ist deshalb im Schrifttum m. E. zu Recht heftig kritisiert worden<sup>131</sup>. Man kann sich des Eindrucks nicht erwehren, als ob die steuerliche Rspr. zu den immateriellen Anlagegütern ein gewisses Eigenleben führt und sich nicht intensiv genug damit auseinandersetzt, was nach den handelsrechtlichen Vorschriften geboten ist<sup>132</sup>. Allerdings scheint der BFH in letzter Zeit bereits wesentlich restriktiver immaterielle Vermögensgegenstände anzunehmen<sup>133</sup>. Ob diese Tendenz auch im künftigen Bilanzrecht anhalten wird, bleibt abzuwarten; vgl. auch Rn 45.
- 71 **Wert des immateriellen Vermögensgegenstandes:** Verschiedentlich hat der BFH im Zusammenhang mit den Voraussetzungen für die Aktivierung ausgeführt, daß es sich um einen Betrag handeln müsse, „der im Rahmen der sonstigen Aufwendungen des Betriebes nicht unbedeutend ist“<sup>134</sup>. Die Bedeutung dieser Einschränkung bleibt unklar. Aus ihr hat die Rspr., soweit ersichtlich, auch keine konkreten Folgerungen gezogen. Für die Frage der Aktivierungsfähigkeit eines Vermögensgegenstandes ist sein Wert prinzipiell ohne Bedeutung; nur für Vereinfachungsregelungen ist er erheblich. Hier lassen sich im Hinblick auf die häufig recht problematische Prüfung, ob überhaupt ein immaterielles Anlagegut vorliegt, und im Hinblick auf die Unsicherheit dieser Werte großzügigere Regelungen als für Sachanlagen vertreten<sup>135</sup>, was Konsequenzen sowohl für den Bestandsnachweis als auch für den Ausweis als Zugang und für die Möglichkeit zur Sofortabschreibung (Rn 101) hat.

72–79 Frei.

131 Vgl. z. B. *Kropff* in Geßler/Hefermehl/Eckardt/Kropff, § 153 Rn 50; *Moxter*, DB 1978, 1804 (1809): „gesetzeswidrige Aktivierungsausweitung“; *Knobbe-Keuk* (Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht), 1989, 79 ff.; *Eibelshäuser* (Anlagewerte), 1983, S. 220 ff., m. w. N. (Zitat S. 247): „Um so mehr muß es erstaunen, wenn der Bundesfinanzhof an der weiten Umschreibung des Wirtschaftsgutbegriffs festhält, so als hätte es keine Novellierung des Einkommensteuergesetzes im Jahre 1969 gegeben.“ Vgl. aber auch die Gegenargumente von *Crezelius*, ZGR 1987, 1 (18 f.).

132 Die Kritik trifft m. E. auch auf die Frage der Abnutzbarkeit zu, vgl. Rn 94 ff.

133 So auch *Knobbe-Keuk* (Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht), 1989, 80; *Moxter*, Geleitwort zu *Eibelshäuser* (Anlagewerte), 1983; *Biergans* (Einkommensteuer), 1988, 175 f.; vgl. auch die in Rn 23 f. und Rn 59 zitierten neueren Urteile von verlorenen Zuschüssen. Zur Entwicklung der Rspr. vom Preußischen Oberverwaltungsgericht in Staatsteuersachen bis zum BFH vgl. *Eibelshäuser* (Anlagewerte), 1983.

134 Vgl. BFH v. 29. 4. 1965 – IV 403/62 U – BStBl. III 1965, 414 (415); BFH v. 28. 4. 1974 – I R 66/72 – BStBl. II 1975, 56 (57); vgl. auch *Husemann* (Anlagegegenstände), 1976, 267: „... deren Aktivierung allein schon wegen ihrer geringen Höhe ausscheidet.“

135 Vgl. auch *Richter* (HdJ, Abt. II/1), 1990, Rn 35 und 239.

## D. Bestandsnachweis

Der Nachweis der immateriellen Vermögensgegenstände unterscheidet sich nicht vom Nachweis der Sachanlagen<sup>136</sup>. Soweit eine Bestandsaufnahme erforderlich ist, kommt regelmäßig nur eine Aufnahme an Hand von Urkunden und dokumentierenden Belegen in Betracht. In bestimmten Fällen, z.B. bei Patenten, sind auch Auszüge aus öffentlichen Registern erhältlich. Zur Notwendigkeit, im Bestandsverzeichnis auch diejenigen immateriellen Vermögensgegenstände zu erfassen, die in früheren Jahren in Ausübung des Aktivierungswahlrechtes zulässigerweise nicht aktiviert worden sind, vgl. Rn 6.

## E. Ausweis

### I. Vertikale Gliederung

**Gliederungsschema nach § 266 II HGB/Rechtsformbesonderheiten:** Die immateriellen Anlagewerte sind nach § 266 II HGB als eigene Postengruppe des Anlagevermögens unter der Bezeichnung „Immaterielle Vermögensgegenstände“ vor den Sachanlagen auszuweisen. Die einzeln bewertungsfähigen immateriellen Vermögensgegenstände dürfen in einem Posten (A I 1) zusammengefaßt werden, eine freiwillig weitere Untergliederung ist zulässig. Anzahlungen sind getrennt auszuweisen (Posten A I 3), ebenfalls ggf. aktivierte Geschäfts- oder Firmenwerte (Posten A I 2).

Das Gliederungsschema nach § 266 II HGB gilt für Kapitalgesellschaften, Genossenschaften (§ 336 II S. 1 HGB) und Unternehmen, die dem PublG unterliegen (§ 5 I S. 2 PublG). Für Nicht-Kapitalgesellschaften gilt unmittelbar nur die Forderung des § 247 I HGB, d. h. das Anlagevermögen ist „gesondert auszuweisen und hinreichend aufzugliedern“. Als hinreichende Aufgliederung wird man zumindest den getrennten Ausweis der einzeln bewertungsfähigen immateriellen Vermögensgegenstände (einschließlich der Anzahlungen) und der Geschäfts- oder Firmenwerte verlangen müssen<sup>137</sup>. Auf eine solche Untergliederung kann nur verzichtet werden, wenn die immateriellen Anlagewerte innerhalb des Anlagevermögens und im Verhältnis zur Bilanzsumme unbedeutend sind oder es sich um Unternehmen handelt, die hinsichtlich ihrer Größe mit einer kleinen Kapitalgesellschaft vergleichbar sind (analoge Anwendung von § 266 I S. 3 HGB; vgl. Rn 82)<sup>138</sup>.

**Größenbesonderheiten:** Kleine Kapitalgesellschaften und kleine Genossenschaften i. S. v. § 267 I HGB brauchen nur eine verkürzte Bilanz aufzustellen, d. h. sie können die immateriellen Vermögensgegenstände in einer Summe ausweisen und brauchen sie nicht weiter zu untergliedern (§ 266 I S. 3 HGB bzw. § 336 II S. 1

136 Ebenso *Arbeitskreis „Rechnungslegungsvorschriften in der EG-Kommission“* (Probleme), 1987, 11; ergänzend vgl. *Richter* (HdJ, Abt. II/1), 1990, Rn 31 ff.

137 Ebenso *Pankow/Reichmann* in Beck'scher BilKomm., § 247 Rn 560.

138 Zu weiteren Einzelheiten, insbesondere zu den Abweichungen vom Gliederungsschema und zu den allgemeinen Grundsätzen der Gliederung vgl. *Richter* (HdJ, Abt. II/1), 1990, Rn 61 ff.

HGB). Diese Erleichterung gilt auch für mittelgroße Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, hier aber nur für Zwecke der Offenlegung. Lediglich der Geschäfts- oder Firmenwert muß zusätzlich im Anhang gesondert angegeben werden (§ 327 Nr. 1 S. 1 HGB bzw. § 339 III HGB). Zum Auskunftsrecht der Aktionäre auf einen ungekürzten Jahresabschluß vgl. § 131 I S. 3 AktG.

## II. Horizontale Gliederung

- 83 **Anlagespiegel:** Bezüglich der (für Kapitalgesellschaften vorgeschriebenen) horizontalen Gliederung der immateriellen Vermögensgegenstände in Form eines Anlagespiegels, der gemäß § 268 II HGB nach der direkten Bruttomethode aufzustellen ist, und der (eingeschränkten) Zulässigkeit von Wertberichtigungen (indirekten Abschreibungen) gelten die Ausführungen zu den Sachanlagen analog<sup>139</sup>. Lediglich einige Besonderheiten sind zu beachten:
- 84 **Zugänge:** Im Schrifttum wird teilweise die Auffassung vertreten, daß bei Zugängen mit Fiktionen gearbeitet werden muß, weil „bei immateriellen Vermögensgegenständen eine körperliche Zunahme oder mengenmäßige Ausweitung nicht vorliegt“<sup>140</sup>. M. E. sind solche Fiktionen allenfalls ausnahmsweise erforderlich. Jedes neue Anlagegut führt zu einer mengenmäßigen Zunahme und damit zu einem Zugang; ob es sich dabei um materielle oder immaterielle Anlagegüter handelt, ist gleichgültig.
- 85 Bezüglich des **Zugangszeitpunkts** bestehen ebenfalls keine prinzipiellen Unterschiede. Maßgebend ist wie bei den Sachanlagen der Übergang der wirtschaftlichen Verfügungsgewalt, d. h. der Auswertungsmöglichkeit. Bei Übernahme ganzer Unternehmen ist dies der Übernahmzeitpunkt. Bei immateriellen Anlagegütern, die mit körperlichen Sachen verbunden sind (z. B. Datenträger, Pläne; Filme, Archive) oder die Nutzungsrechte an Sachen beinhalten, vollzieht sich der Zugang mit der Übergabe der körperlichen Gegenstände. Bei anderen immateriellen Vermögensgegenständen (z. B. Rechten, Lizenzen und tatsächlichen Positionen) ist der vertraglich festgelegte Zeitpunkt der Auswertungsmöglichkeit maßgebend<sup>141</sup>. Keineswegs ist der Zeitpunkt des Rechnungseingangs als alleiniges Kriterium ausreichend<sup>142</sup>.
- 86 **Abgänge:** Bei Abgängen von immateriellen Vermögensgegenständen lassen sich Abgangsfiktionen teilweise nicht vermeiden. Sie dürften hier häufiger als bei den Sachanlagen vorkommen. Abgangsfiktionen sind erforderlich, wenn sich der Ab-

139 Vgl. Richter (HdJ, Abt. II/1), 1990, Rn 100 ff.

140 Treiber in Beck HdR, B 211 Rn 132; ebenso Kußmaul, HdB 1989, Rn 62. Teilweise wird mengenmäßig mit körperlich gleichgesetzt, so z. B. von Küting/Haeger/Züendorf, BB 1985, 1948 (1950); Harrmann in Küting/Weber, § 268 Rn 67 und 69; mißverständlich ADS, 5. Aufl., § 268 Tz. 71.

141 Vgl. Pankow/Schmidt-Wendt in Beck'scher BilKomm., § 268 Rn 21; ebenso wohl ADS, 5. Aufl., § 268 Tz 72 f.; zum Zugangszeitpunkt bei den Sachanlagen vgl. Richter (HdJ, Abt. II/1), 1990, Rn 119.

142 So aber Küting/Haeger/Züendorf, BB 1985, 1948 (1950); Harrmann in Küting/Weber, § 268 Rn 67; dagegen zu Recht ADS, 5. Aufl., § 268 Tz. 72.

gangszeitpunkt objektiv nicht oder nur unter großen Schwierigkeiten feststellen läßt, wie dies insbesondere bei tatsächlichen Positionen der Fall sein kann. Sie sind weiterhin zulässig, wenn Vereinfachungsgründe dies rechtfertigen, wie z. B. bei den geringwertigen Vermögensgegenständen. Einer generellen Abgangsfiktion bedarf es jedoch keineswegs. Sie ist weder in dieser Allgemeinheit notwendig noch unter Vereinfachungsgesichtspunkten vertretbar<sup>143</sup>. Es gibt genügend immaterielle Vermögensgegenstände, für die sich der tatsächliche Abgangszeitpunkt ähnlich unproblematisch feststellen läßt wie bei den Sachanlagen.

**Maßgeblicher Zeitpunkt** für die Abgangsbuchung ist das Ende der Nutzung als Anlagegut. Das Ende der Nutzung kann insbesondere durch Verzicht, durch vertragliche Aufhebung des Rechts, durch Fristablauf sowie bei Nutzungsrechten an Sachen durch Rückgabe des körperlichen Gegenstandes bewirkt werden<sup>144</sup>.

**Wertberichtigungen:** Das BiRiLiG hat die indirekte Form der Abschreibungsverrechnung in Form von passivischen Wertberichtigungen sehr eingeschränkt. Lediglich die nur steuerrechtlich zulässigen Abschreibungen dürfen wahlweise auch indirekt abgeschrieben werden, d. h. in den Sonderposten mit Rücklageanteil eingestellt werden (§ 281 I HGB). Da steuerrechtlich zulässige Abschreibungen i. d. R. nur bei Sachanlagen vorgenommen werden dürfen (Rn 20), dürften Wertberichtigungen bei immateriellen Vermögensgegenständen nur ausnahmsweise in Frage kommen.

Frei.

## F. Bewertung

Die Bewertung der immateriellen Vermögensgegenstände entspricht, von wenigen Besonderheiten abgesehen, der Bewertung der Sachanlagen<sup>145</sup>:

### I. Bewertung der Zugänge<sup>146</sup>

Wegen der Voraussetzung des entgeltlichen Erwerbs (Rn 56) kann es bei den immateriellen Vermögensgegenständen nur Anschaffungskosten, aber keine Herstellungskosten geben. Die Zugänge sind mit den ungekürzten Anschaffungskosten auszuweisen<sup>147</sup>. Teilaktivierungen, die im Hinblick auf das Aktivierungswahlrecht in der Handelsbilanz allgemein für zulässig gehalten wurden, sind wegen

143 Für eine generelle Abgangsfiktion z. B. *Kütting/Haeger/Zündorf*, BB 1985, 1948 (1951), *Harrmann* in *Kütting/Weber*, § 268 Rn 69; *Treiber* in *Beck HdR*, B 211 Rn 132; *Kußmaul*, HdB 1989, Rn 62; *Arbeitskreis „Rechnungslegungsvorschriften in der EG-Kommission“* (Probleme), 1987, 5 f. Als Abgangszeitpunkt wird dabei regelmäßig das Ende des planmäßigen Abschreibungszeitraumes empfohlen.

144 Zur Umgliederung in das Umlaufvermögen vgl. Rn 46 und ergänzend *Richter* (HdJ, Abt. II/1), 1990, Rn 27 ff.

145 Die weiteren Ausführungen beschränken sich deshalb weitgehend auf diese Besonderheiten; ergänzend vgl. *Richter* (HdJ, Abt. II/1), 1990, Rn 150 f. = Verhältnis zum früheren Recht, Übergangsvorschrift; Rn 152 ff. = Bewertungsgrundsätze; Rn 180 ff.

146 Ergänzend vgl. *Richter* (HdJ, Abt. II/1), 1990, Rn 180 ff.

147 Vgl. auch *Richter* (HdJ, Abt. II/1), 1990, Rn 110.

der durch das BiRiLiG eingeführten Aktivierungspflicht (Rn 6) nicht mehr zulässig.

## II. Planmäßige Abschreibungen<sup>148</sup>

### I. Abgrenzung abnutzbare/nicht abnutzbare immaterielle Anlagegüter

- 92 **Begriffe abnutzbar/nicht abnutzbar:** Die Anschaffungskosten immaterieller Vermögensgegenstände sind wie bei Sachanlagen um planmäßige Abschreibungen zu vermindern, wenn die Nutzung zeitlich begrenzt ist (§ 253 II S. 1 HGB), d. h. sich ihr Wert für das Unternehmen innerhalb einer bestimmten oder annähernd bestimmbarer Zeit erschöpft (Beispiele Rn 103 ff.). Nicht abnutzbar sind sie nur dann, wenn sie dem Unternehmen in ihrem Bestand und in ihrem Wert bei normalem Geschäftsablauf und auf Grund objektiv erkennbarer Umstände voraussichtlich für die Dauer seines Bestehens erhalten bleiben und diesem nur bei Eintritt außergewöhnlicher Ereignisse verloren gehen<sup>149</sup>. Ein zeitlich befristetes Recht ist ebenso wie ein auf unbestimmte Zeit bestehendes, aber kündbares Recht i. d. R. abnutzbar. Ist jedoch mit seiner immer neuen Verlängerung zu rechnen, gilt es als nicht abnutzbar<sup>150</sup>. Bloße Erwartungen genügen nicht; es müssen vielmehr konkrete Umstände vorliegen, die eine Verlängerung als sehr wahrscheinlich erscheinen lassen<sup>151</sup>. Umgekehrt ist ein formal unbefristetes Recht abnutzbar, wenn es voraussichtlich für eine nur begrenzte Zeit einen wirtschaftlichen Wert hat. Dies trifft z. B. generell für unbefristete Wettbewerbsverbote zu (vgl. auch Rn 115)<sup>152</sup>. Maßgebend ist also die tatsächliche Begrenzung<sup>153</sup>.
- 93 Die **Abgrenzung** zwischen abnutzbaren und nicht abnutzbaren Anlagegütern ist **weitgehend Tatfrage**<sup>154</sup>. Im Regelfall ist die Nutzung zeitlich begrenzt<sup>155</sup>. Nicht

148 Ergänzend vgl. Richter (HdJ, Abt. II/1), 1990, Rn 210 ff.

149 Vgl. BFH v. 14. 3. 1979 – I R 37/75 – BStBl. II 1979, 470 (472); BFH v. 27. 6. 1978 – VIII R 12/72 – BStBl. II 1979, 38 (39); BFH v. 1. 8. 1968 – I 206/65 – BStBl. II 1969, 66; FG München v. 8. 10. 1981 – IX 69/77 E (rkr.) – EFG 1981, 334. Vgl. auch BMF v. 22. 2. 1989 – IV B 2 – S 2172 – 11/18 – DB 1989, 702; zur Nichtabnutzbarkeit von Brennrechten.

150 Vgl. auch BMF v. 20. 11. 1986 – IV B 2 – S 2172 – 13/86 – DB 1986, 2465 (2466), (s. unten Rn 134) bezüglich Verkehrsgenehmigungen. Nach § 10 V Güterkraftverkehrsgesetz werden Genehmigungen, deren Gültigkeitsdauer abgelaufen ist, „in der Regel ... dem bisherigen Genehmigungsinhaber erteilt“. A. A. (wohl) Küting-Weller, BB 1989, 1302 (1306), die bei zeitlicher Befristung (von Güterfernverkehrskonzessionen) generell von Abnutzbarkeit ausgehen.

151 Vgl. auch die Rspr. zu Verkehrskonzessionen: BFH v. 13. 3. 1956 – I 209/55 U – BStBl. III 1956, 149; Konzession für Omnibuslinienverkehr; BFH v. 18. 12. 1970 – VI R 99/67 – BStBl. II 1971, 237; Güterfernverkehrskonzession.

152 A. A. noch BFH v. 28. 10. 1958 – I 116/57 U – BStBl. III 1959, 242; FG Münster v. 21. 10. 1980 – VI 2429/76 E (nrkr.) – EFG 1981, 279. Für zeitlich begrenzte Nutzung aber BFH v. 25. 1. 1979 – IV R 21/75 – BStBl. II 1979, 369; BFH v. 23. 6. 1981 – VIII R 43/79 – BStBl. II 1982, 56 (57).

153 Vgl. Hermann/Heuer/Raupach, § 7 Anm. 120.

154 Vgl. BFH v. 17. 3. 1977 – IV R 218/72 – BStBl. II 1977, 595 (597).

155 Ebenso Treiber in Beck HdR, B 211: Rn 94.

abnutzbare immaterielle Anlagegüter sind die Ausnahme. Im Zweifel ist unter dem Gesichtspunkt der Vorsicht von einer zeitlich begrenzten Nutzung auszugehen. Diese Zuordnungsregel gilt im Hinblick auf die Bewertungsunsicherheiten bei immateriellen Vermögensgegenständen noch stärker als bei Sachanlagen<sup>156</sup>. Die Handelsbilanz ist auch in dieser Hinsicht für die Steuerbilanz maßgeblich<sup>157</sup>. Die im Einzelfall sicherlich schwierige Schätzung der Nutzungsdauer darf nicht zu dem Fehlschluß verleiten, daß überhaupt keine Abnutzung durch Zeitablauf stattgefunden hat oder daß die wirtschaftlichen Verhältnisse konstant bleiben<sup>158</sup>.

Als **nicht abnutzbare immaterielle Anlagegüter**, die vom BFH sehr mißverständlich als **firmenwertähnliche Wirtschaftsgüter** bezeichnet werden<sup>159</sup>, werden von der Rspr. und Finanzverwaltung u. a. Verlagsserzeugnisse, z. B. Fortsetzungs-Sammelwerke eines Verlages (Rn 95 f.), Möbelverkehrskonzessionen (Rn 98), Milcheinzugsgebiete (Rn 99), Verkehrsgenehmigungen (Rn 100) und Belieferungsmöglichkeiten eines Zeitschriftengrossisten<sup>160</sup> angesehen<sup>161</sup>. Auch der Praxiswert gilt als firmenwertähnlich, sofern der bisherige Praxisinhaber weiterhin entscheidenden Einfluß im Unternehmen ausübt; im übrigen gilt er als abnutzbares Wirtschaftsgut (Rn 95 und 112)<sup>162</sup>.

Allerdings hat die Finanzverwaltung zugelassen, daß auf den firmenwertähnlichen Praxiswert und die Verlagsserzeugnisse (Verlagswert) nunmehr die für den Geschäftswert maßgeblichen Vorschriften über die 15jährige Nutzungsdauer (§ 7 I S. 3 EStG) und über den Abschreibungsbeginn (§ 52 VIa EStG) analog angewendet werden dürfen<sup>163</sup>. Im Schrifttum wird die Ansicht vertreten, daß die neue Abschreibungsregelung für den Geschäftswert auf alle firmenwertähnlichen Wirtschaftsgüter und nicht nur auf die Praxiswerte und Verlagsserzeugnisse analog angewendet werden darf<sup>164</sup>. M. E. ist diese Auffassung handels- wie steuerrechtlich unzutreffend<sup>165</sup>. Sie widerspricht dem eindeutigen gesetzlichen Wortlaut. Es ist

156 Vgl. *Richter* (HdJ, Abt. II/1), 1990, Rn 210.

157 Vgl. Rn 55 und *Richter* (HdJ, Abt. II/1), 1990, Rn 214.

158 Vgl. *Curtius-Hartung*, StbJb. 1971/72, 361 (374). Vgl. auch *Richter* (HdJ, Abt. II/1), 1990, Rn 214 und 224.

159 Kritisch zum Sprachgebrauch auch *Hermann/Heuer/Raupach*, § 6 Anm. 852. Im Hinblick auf die nunmehr zugelassene Abschreibung des Geschäftswerts ist der Begriff sogar irreführend.

160 Vgl. FG Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg, v. 1. 12. 1982 – II 44/79 (rkr.) – EFG 1983, 402.

161 Vgl. ferner die Nachweise bei *Hermann/Heuer/Raupach*, § 6 Anm. 852 und 854.

162 Zum Praxiswert vgl. ausführlich *Richter* (HdJ, Abt. II/9), 1990, Rn 58 ff.

163 Vgl. BMF v. 20. 11. 1986 – IV B 2 – S 2172 – 13/86 – DB 1986, 2465 (2465) (s. unten Rn 134); OFD Münster v. 12. 8. 1987 – S 2172 – 152 – St 16 – 31 – DB 1987, 1915; *Kieschke*, WPg 1986, 692 (696). Dagegen *Brandenburg*, DB 1986, 1791 (1791): im Hinblick auf § 7 I S. 3 EStG besteht kein Bedürfnis mehr, die Abnutzbarkeit des Praxiswerts auf bestimmte Fälle zu beschränken. Vgl. auch BMF v. 20. 4. 1989 – IV B 2 – S 2172 – 12/89 – DB 1989, 1544, wegen Apothekenrealrechten.

164 Vgl. z. B. *Bordewin*, NWB Fach 17a, 895 (899); vgl. auch *Hermann/Heuer/Raupach*, § 6 Anm. 2e und 852.

165 Gegen eine analoge Anwendung von § 7 I S. 3 EStG auch *Borst*, BB 1986, 2170 (2173); *Brandenburg*, DB 1986, 1791 (1793); BMF v. 20. 11. 1986 – IV B 2 – S 2172 – 13/86 –



auch kein Grund ersichtlich, warum die nicht abnutzbaren immateriellen Anlagegüter anders behandelt werden sollen als die nicht abnutzbaren Sachanlagen, bei denen Wertminderungen nur über außerplanmäßige Abschreibungen erfaßt werden können. Die rechtssystematisch saubere Lösung liegt in der Bestimmung der Abnutzbarkeit der Anlagegüter, d. h. es muß sorgfältig geprüft werden, ob im konkreten Fall tatsächlich ein nicht abnutzbares Anlagegut vorliegt<sup>166</sup>. Kann diese Frage nicht eindeutig bejaht werden, ist von Abnutzbarkeit auszugehen (vgl. auch Rn 93) und die voraussichtliche betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer zu schätzen. Über diesen Zeitraum ist dann abzuschreiben, und nicht über den für den Geschäftswert geltenden fiktiven Zeitraum von 15 Jahren.

- 96 Die von der Rspr. entwickelte sog. **Einheitstheorie**, mit der die planmäßige Abschreibung eines derivativen Geschäftswertes versagt wurde, gilt für die immateriellen Vermögensgegenstände nicht<sup>167</sup>. Folglich sind Geschäftsbeziehungen, Kundenstämme und Belieferungsrechte allgemein abnutzbare Anlagegüter. Entscheidend sind allein die übernommenen konkretisierten Absatzmöglichkeiten<sup>168</sup>. Auch wenn vertragliche Bindungen auf eine gewisse Dauerhaftigkeit hinweisen, entspricht es der wirtschaftlichen Erfahrung, daß Abnehmer von ihren Kündigungsmöglichkeiten Gebrauch machen. Ob neue Kunden gewonnen werden, die verlorene Abnehmer ersetzen, ist ohne Bedeutung. Daß der BFH von der Einheitstheorie nicht unbeeinflusst geblieben ist, zeigt sich z. B. in der folgenden, zumindest mißverständlichen Formulierung: „Insofern spielt die Komponente Kundenstamm bei dem einzelnen Verlagserwert (gemeint ist das Verlagserzeugnis, M. R.) eine ähnliche Rolle wie beim Firmenwert. Hier wie dort rechtfertigt sie nicht regelmäßige Absetzungen; auch kann eine Teilwertabschreibung nicht allein darauf gegründet werden, daß die Kundschaft im Laufe der Zeit gewechselt hat.“ Dieses Urteil, mit dem der BFH Verlagserzeugnisse (hier: Fortsetzungs-Sammelwerke) als nicht abnutzbar eingestuft hat, ist deshalb abzulehnen<sup>169</sup>.

DB 1986, 2465 (2466), bezüglich Verkehrsgenehmigungen. Zur Haltung der Finanzverwaltung vgl. auch *Kieschke*, WPg 1986, 692 (695).

- 166 Für stärkere Anerkennung der Abnutzbarkeit immaterieller Vermögensgegenstände und damit Einschränkung der firmenwertähnlichen Wirtschaftsgüter bereits *Curtius/Hartung*, Sbjb. 1971/72, 361 (374).
- 167 So ausdrücklich FG Münster v. 18. 11. 1976 – VII 2097/75 E (nrkr.) – EFG 1977, 155 (156); FG Münster v. 23. 6. 1980 – VII 1231/77 E (rkr.) – EFG 1981, 11 (12) (betr. Archiv einer Auskunft); „Es findet daher kein Ineinanderübergreifen eines erworbenen, sich allmählich verflüchtigenden Wertes und eines neu geschaffenen Wertes statt.“ A. A. *Borst*, BB 1986, 2170 (2173). Zur Einheitstheorie beim Geschäftswert vgl. *Richter* (HdJ), Abt. II/9, 1990, Rn 49 ff.
- 168 Sofern sie nicht konkretisiert sind, scheidet eine Aktivierung als selbständiger Vermögensgegenstand ohnehin aus, vgl. Rn. 67 f.
- 169 BFH v. 14. 3. 1979 – I R 37/75 – BStBl. II 1979 (Zitat S. 472); ebenso BFH v. 8. 6. 1972 – IV R 88/68 – BStBl. II 1972, 853. Es ist schwer verständlich, wenn einerseits Verlagsrechte abnutzbar sind und andererseits Verlagserzeugnisse, die mit Verlagsrechten ausgestattet sind und ihren wirtschaftlichen Wert im wesentlichen aus den Absatzmöglichkeiten beziehen, nicht abnutzbar sein sollen. Vgl. auch die Kritik von *Jahrmarkt*, DB 1980, 1412. Zutreffend FG Baden-Württemberg, Außensenate Stuttgart v. 28. 7. 1978 – VI 194–195/75 (rkr.) – EFG 1979, 484: Abonnentenverträge eines Zeitungsverlages. FG ist allerdings der Auffassung, Lieferverträge über Fortsetzungs-Sammelwerke

Der Einheitstheorie ähnliche Vorstellungen vertritt auch die Finanzverwaltung, was insbesondere an der Behandlung der Möbelverkehrskonzessionen (Rn 98) und der sog. Milcheinzugsgebiete (Rn 99) deutlich wird. Zu den vergleichbaren Güterfernverkehrskonzessionen vgl. Rn 100. Zu den Verlagserzeugnissen vgl. Rn 94 ff. 97

**Möbelverkehrskonzessionen** waren ursprünglich zu Recht als nicht abnutzbar angesehen worden (Rn 92). 1975 wurde jedoch die entsprechende gesetzliche Grundlage für verfassungswidrig erklärt. Die Konzessionen waren damit wertlos. Sie werden seitdem ohne zahlenmäßige Begrenzung erteilt. Trotzdem steht die Finanzverwaltung auf dem Standpunkt, daß nur Teilwertabschreibungen, und zwar nicht allein auf Grund dieser Tatsache, sondern nur in begründeten Einzelfällen vorgenommen werden dürfen: „denn es kann nicht generell davon ausgegangen werden, daß sich die Ertragslage des Transportunternehmens (!!!, M. R.) allein durch den Wegfall der bisherigen Regelung verändert hat“<sup>170</sup>. 98

Eine vergleichbare Haltung wie zu den Möbelverkehrskonzessionen wird zu den **Milcheinzugsgebieten** eingenommen, obwohl die Lieferbindungen der Milchzeuger mit Inkrafttreten der EWG-VO Nr. 804/68 zum 31. 3. 1970 entfallen sind<sup>171</sup>. In beiden Fällen waren diese Rechte mit dem Wegfall der Rechtsgrundlage nicht mehr existent. Sie hätten sofort ausgebucht werden müssen. Die auf Grund dieser Rechte ggf. errungenen wirtschaftlichen Positionen können auch nicht ersatzweise an ihre Stelle treten. Lediglich in Form von konkretisierten Belieferungsrechten wären solche entgeltlich erworbenen immateriellen Werte aktivierungsfähig (Rn 43); sie wären dann auch unzweifelhaft abnutzbare Anlagegüter. 99

Mit dem 1. 1. 1993 werden infolge der Liberalisierung des Verkehrsmarktes in der EG erteilte **Güterfernverkehrskonzessionen** hinfällig. Bis zu diesem Zeitpunkt werden die Kontingente im grenzüberschreitenden Gemeinschaftsverkehr bereits schrittweise erhöht<sup>172</sup>. Folglich verlieren bilanzierte Güterfernverkehrskonzessionen wegen des zunehmenden Konkurrenzdrucks entsprechend an Wert; zum 1. 1. 1993 werden sie wertlos<sup>173</sup>. Handelsrechtlich hat dies zur Folge, daß die (Rest-)Nutzungsdauer für diese Konzessionen längstens bis zum 1. 1. 1993 rei- 100

ließen sich nicht mit gleichartig gestalteten (!) Lieferverträgen über Zeitungen vergleichen (ebenso BFH v. 8. 6. 1972, aaO, S. 855). Ein sachlicher Unterschied besteht m. E. jedoch allenfalls in der Nutzungsdauer, keineswegs in der Frage der Abnutzbarkeit.

170. BMF v. 23. 5. 1978 – IV – B 2 – S 2173 – 6/77 – BB 1978, 794 (Hervorhebung M. R.). Vgl. auch die Kritik von *Meilicke*; BB 1978, 1356; *Herrmann/Heußer/Raupach*, § 6 Anm. 854: Möbelfernverkehrsgenehmigung.

171. Vgl. FM Niedersachsen v. 31. 10. 1975 – S 2741 – 52 – 31 2 – BB 1975, 1562. Vgl. aber BFH v. 13. 12. 1979 – IV R 30/77 – BStBl. II 1980, 346 (348): im Streitfall wurde drei Jahre lang eine Teilwertabschreibung zu je einem Drittel zugelassen, „weil die Milcheinzugsgebiete tatsächlich ihren früheren Wert verloren hatten“.

172. Nachweise zu den Rechtsgrundlagen bei *Kitting/Weller*, BB 1989, 1302 (1302 ff.).

173. Vgl. aber FG Hamburg v. 14. 12. 1988 – I 12/87 (nrkr.) – EFG 1989, 275, das mit guten Gründen, und zwar wegen der Verfassungswidrigkeit des Handels mit Güterfernverkehrskonzessionen, deren erfolgswirksame Ausbuchung bereits zum 31. 12. 1975 sowie Nichtberücksichtigung bei der Einheitsbewertung ab 1. 1. 1976 für erforderlich ansieht.

chen darf und Abschreibungspläne mit längerer Nutzungsdauer entsprechend korrigiert werden müssen<sup>174</sup>. Zusätzlich ist zu prüfen, ob auf Grund dieser Liberalisierung der beizulegende Wert unter den Restbuchwert gesunken ist. Ist dies der Fall, muß nach § 253 II S. 3 HGB außerplanmäßig abgeschrieben werden<sup>175</sup>. Über das Maßgeblichkeitsprinzip (vgl. Rn 55) müßte steuerrechtlich entsprechend bilanziert werden. Die bisherige Haltung der Finanzverwaltung und auch der Rspr.<sup>176</sup> zu den Möbelverkehrskonzessionen und den Milcheinzugsgebieten lassen Skepsis angeraten sein<sup>177</sup>.

## 2. Abschreibungsmethode

- 101 Handelsrechtlich sind praktisch alle in der Bilanzierungspraxis üblichen Abschreibungsmethoden anwendbar. Die degressive Abschreibungsmethode wird dem wirtschaftlichen Risiko immaterieller Vermögensgegenstände am ehesten gerecht; sie sollte deshalb bevorzugt werden. Dem Vorsichtsprinzip kann aber auch durch eine entsprechend kurz bemessene Nutzungsdauer Rechnung getragen werden. Steuerlich sind nur die lineare Abschreibung (Abschn. 43 I EStR, s. unten Rn 132) und die Abschreibung für Substanzverringerung<sup>178</sup> zulässig. Die degressive Abschreibung wird nicht anerkannt. Nach Ansicht des BFH und des überwiegenden Schrifttums sind bewegliche Wirtschaftsgüter i. S. d. § 7 II EStG nur kör-

174 Bzw. es müssen Abschreibungspläne für bislang als nicht abnutzbar behandelte Konzessionen erstellt werden.

175 Vgl. *Kütting/Weller*, BB 1989, 1302 (1306). Bei der von *Kütting/Weller* (aaO) empfohlenen progressiven Abschreibung (richtig: degressiv) handelt es sich vermutlich um einen Schreibfehler. Eine Bilanzberichtigung für Vorjahre ist dagegen bei Änderungen, die aufgrund geänderter rechtlicher Grundlagen erforderlich werden, entgegen der von *Kütting/Weller* vertretenen Auffassung unzulässig.

176 In den Entscheidungen vom 22. 3. 1989 – II R 15/86 – DB 1989, 1855, und vom 10. 8. 1989 – X R 176–177/87 – DB 1979, 2410, hielt der BFH trotz des Urteils des BVerfG v. 14. 10. 1975 über die Verfassungswidrigkeit des Handels mit Güterfernverkehrskonzessionen an ihrer Einordnung als firmenwertähnliche Wirtschaftsgüter fest. Über die Auswirkungen des BiRiLiG (und der EG-Regelungen) brauchte der BFH noch nicht zu entscheiden, da es im Streitfall auf die Verhältnisse vom 1. 1. 1980 bzw. vom 31. 12. 1979 ankam. A. A. FG Hamburg v. 14. 12. 1988 – I 12/87 (nrkr.) – EFG 1989, 275: Wegen der Verfassungswidrigkeit des Handels mit Güterfernverkehrskonzessionen sind diese zum 31. 12. 1975 erfolgswirksam auszubuchen und bei der Einheitsbewertung ab 1. 1. 1976 nicht mehr anzusetzen.

177 Vgl. auch BMF v. 20. 11. 1986 – IV B 2 – S 2172 – 13/86 – DB 1986, 2465 (2466) (s. unten Rn 134): Verkehrsgenehmigungen werden nach wie vor als nichtabnutzbare firmenwertähnliche Wirtschaftsgüter angesehen. Zur handels- und steuerrechtlichen Bilanzierung von Güterfernverkehrskonzessionen aufgrund der geänderten Rechtslage vgl. neben *Kütting/Weller*, BB 1989, 1302, auch *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 7 Anm. 198e; *Brandenberg*, DB 1986, 1791; *Diers*, DB 1987, 1064; *Niehues*, BB 1987, 1429; *Niehues*, BB 1988, 33; *Buciek*, BB 1987, 1979; *Horlemann*, DB 1989, 993; *Horlemann*, DB 1989, 2136.

178 Vgl. BFH v. 27. 6. 1978 – VIII R 12/72. – BStBl. II 1979, 38: beschränkt persönliche Dienstbarkeit zur Kiesausbeute.

perliche Gegenstände, nicht aber immaterielle Anlagewerte<sup>179</sup>. Aus dem gleichen Grunde dürften dann auch geringwertige immaterielle Vermögensgegenstände i. S. v. § 6 II EStG steuerlich nicht sofort im Zugangsjahr abgeschrieben werden. Der Zweck dieser Beschränkung auf körperliche Anlagegüter ist bezüglich der geringwertigen immateriellen Vermögensgegenstände nicht ersichtlich. Deshalb wird man die steuerliche Zulässigkeit im Hinblick auf die mit dieser Vorschrift beabsichtigte Vereinfachung der Bilanzierung bejahen können. Handelsrechtlich ist die Sofortabschreibung geringwertiger immaterieller Vermögensgegenstände unbestritten (vgl. auch Rn 71).

### 3. Nutzungsdauer

Die Nutzungsdauer ist vorsichtig zu bemessen, da immaterielle Anlagegüter im allgemeinen nur schwer schätzbar sind und sich schnell verflüchtigen können<sup>180</sup>. Ein Zeitraum von über fünf Jahren wird deshalb nur in besonders begründeten Fällen in Betracht kommen. Anhaltspunkte geben die folgenden von der Rspr. unterschiedenen bzw. im Schrifttum empfohlenen Nutzungsdauern:

**Abstandszahlungen** für vorzeitige Räumung eines Grundstücks: Zeitraum bis zum ursprünglich vorgesehenen Räumungstermin<sup>181</sup>. 103

**Archiv einer Auskunft:** fünf Jahre<sup>182</sup>. 104

**EDV-Programme:** in der Regel drei bis fünf Jahre<sup>183</sup>. 105

**Firmenwertähnliche Wirtschaftsgüter:** vgl. Rn 94 ff. 106

**Geschäftsbeziehungen, Kundenstämme, Belieferungsrechte:** Abonnentenverträge eines Zeitungsverlagsunternehmens: entsprechend der durchschnittlichen Ver- 107

179 Vgl. BFH v. 6. 8. 1964 – IV 215/62 – BStBl. III 1964, 575; BFH v. 3. 7. 1987 – III R 7/86 – BStBl. II 1987, 728 (729 f., m. w. N. zur ständigen BFH-Rspr.); Herrmann/Heuer/Raupach, § 7 Anm. 343 m. w. N.; a. A. insbes. Littmann, DB 1975, 373; für Änderung der Rechtslage z. B. George, FR 1980, 68 (71).

180 Vgl. Wöhe (Bilanzierung), 1987, 722; WP-Handbuch 1985/86 I, 583; Arbeitskreis „Rechnungslegungsvorschriften in der EG-Kommission“ (Probleme), 1987, 5 f.

181 Vgl. BFH v. 2. 3. 1970 – GrS 1/69 – BStBl. II 1970, 382.

182 Vgl. FG Münster v. 23. 6. 1980 – VII 1231/77 E (rkr.) – EFG 1981, 11.

183 Vgl. Treiber, Beck Hdr, B 211 Rn 36. Im Schrifttum wird überwiegend eine nur dreijährige, teilweise auch eine noch kürzere Nutzungsdauer empfohlen, vgl. z. B. Herrmann/Heuer/Raupach, § 7 Anm. 600: Software; Bordewin, NWB 1988, 983 (988); Schmidt, E., FR 1985, 149 (151); Voss, FR 1989, 358 (363); vgl. auch Voß (Software), 1987, 99 f.: nicht mehr als drei Jahre für Standardprogramme, für Individualprogramme sei eine allgemeine Aussage nicht möglich. M. E. wird mit der nur dreijährigen bzw. noch kürzeren Nutzungsdauer die wirtschaftliche Entwertung überbetont und die tatsächliche betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer zu wenig gewichtet. Zumindest für die Individual- und die (ggf. aktivierte, Rn 27) Systemsoftware dürfte die tatsächliche betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer eher bei fünf als bei drei Jahren liegen; vgl. hierzu auch die empirischen Angaben von Trappmann, DB 1988, 1961 (1961), über die Altersstruktur von Software.

tragsdauer (im Streitfall 5–6 Jahre), wobei die wesentlich kürzere formelle Kündigungsmöglichkeit unmaßgeblich ist<sup>184</sup>. Bewachungsaufträge: fünf Jahre, wobei berücksichtigt wurde, daß die Verträge im Durchschnitt 2 Jahre liefen, ein Drittel der Kunden bald nach Übernahme kündigte, nach sechs Jahren nur noch 10% von ihnen vorhanden waren und Vertragsverlängerungen neue Provisionen auslösten (m.E. hätte die durchschnittliche Vertragsdauer, d.h. zwei Jahre, angesetzt werden müssen)<sup>185</sup>. Abnehmer einer Buchhandlung: fünf Jahre; langfristige Verträge bzw. sonstige rechtliche Dauerbeziehungen bestanden nicht, ebenfalls kein bestimmter Sachzwang zum Bezug von dieser Buchhandlung<sup>186</sup>. Geschäftsbeziehungen zu Häutellieferanten (Metzger): drei Jahre; im Hinblick auf die Wettbewerbslage – im Geschäftsbezirk waren weitere Aufkäufer tätig – mußte stets mit einer Beendigung der Geschäftsbeziehungen gerechnet werden<sup>187</sup>. Kundenstamm eines Handelsvertreters: fünf Jahre<sup>188</sup>.

- 108 **Geschmacks- und Gebrauchsmuster:** höchstens fünf Jahre<sup>189</sup>.
- 109 **Lizenzen:** drei bis fünf Jahre<sup>190</sup>. Neben den vertraglichen Vereinbarungen kommt es auch darauf an, wie das hinter der Lizenz stehende Recht befristet ist.
- 110 **Nutzungsrechte, z. B. Mietrechte:** Dauer des Rechts<sup>191</sup>.
- 111 **Patente und Erfindungen:** höchstens fünf Jahre<sup>192</sup>, wobei für ungeschützte Erfindungen eher ein noch kürzerer Zeitraum anzusetzen ist. Die Finanzverwaltung geht für Zwecke der Ertragsteuern grundsätzlich von acht Jahren aus<sup>193</sup>. Sie stützt sich dabei auf – offensichtlich ältere – statistische Ermittlungen über die durchschnittliche Laufzeit von Patenten<sup>194</sup>, übersieht dabei aber, daß die wirtschaftliche Nutzungsdauer regelmäßig kürzer als die durchschnittliche Laufzeit ist. Wegen der noch zu berücksichtigenden Risikofaktoren wird z.B. in Abschn. 64 II VStR für Bewertungszwecke – m.E. zu Recht – ein Risikozuschlag von 50% auf den Kapitalisierungszinsfuß anerkannt.

184 Vgl. FG Baden-Württemberg, Außensenate Stuttgart, v. 28. 7. 1978 – VI 194–195/75 (rkr.) – EFG 1979, 484 (485).

185 Vgl. BFH v. 2. 5. 1962 – I 184, 185/61 U – BStBl. III 1962, 308 (309).

186 Vgl. FG München v. 8. 10. 1980 – IX 69/77 E (rkr.) – EFG 1981, 334 (335).

187 Vgl. BFH v. 16. 9. 1970 – I R 196/97 – BStBl. II 1971, 175 (176).

188 Vgl. Nieders. FG v. 14. 12. 1984 – VI 424/82 (rkr.) – EFG 1985, 338.

189 Vgl. ADS, 4. Aufl., § 154 Tz 68. Nach *Heinen* (Handelsbilanzen), 1986, 269, (wohl) drei Jahre.

190 Vgl. *George*, BBK Fach 13, 3139 (3150). Nach *Fährnich*, 1983, Rn 63, nur zwei bis drei Jahre.

191 Vgl. BFH v. 17. 3. 1977 – IV R 218/72 – BStBl. II 1977, 595 (598).

192 Vgl. ADS, 4. Aufl., § 153 Tz. 199.

193 Vgl. FM Niedersachsen v. 18. 7. 1977 – S 2190 – 16 – 31 1 – WPg 1977, 498, *Betriebsprüfungskartei der OFD Düsseldorf-Köln-Münster*, Teil I, Kto. Erfindungen, S. 8 f.

194 Vgl. BFH v. 20. 2. 1970 – III R 75/66 – BStBl. II 1970, 484 (485 f.); BFH v. 5. 6. 1970 – III R 82/67 – BStBl. II 1970, 594 (596).

**Praxiswert:** drei bis fünf Jahre<sup>195</sup>. Soweit der Praxiswert steuerlich als firmenwert-ähnliches Wirtschaftsgut angesehen wird, beträgt für Zwecke der Einkommensteuer die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer 15 Jahre<sup>196</sup>. 112

**Urheber- und Verlagsrechte:** drei bis fünf Jahre<sup>197</sup>. 113

**Warenzeichen:** drei Jahre<sup>198</sup>. 114

**Wettbewerbsverbot** (vgl. auch Rn 44)<sup>199</sup>: eine vereinbarte Laufzeit bildet die Obergrenze. Von einer kürzeren Nutzungsdauer ist dann auszugehen, wenn u. a. auf Grund persönlicher Umstände (z. B. Alter des Verpflichteten) ein Wettbewerbsrisiko über die ganze Laufzeit nicht angenommen werden kann. Bei einem unbefristeten Wettbewerbsverbot, das rechtlich erst mit dem Tod des Verpflichteten erlischt, wird deshalb auch regelmäßig eine kürzere Abschreibungsfrist als die mutmaßliche Lebenszeit anzunehmen sein<sup>200</sup>. Auch kann ein unbefristetes Wettbewerbsverbot sittenwidrig sein. Es darf auf keinen Fall über die schutzwürdigen Interessen des durch das Wettbewerbsverbot Berechtigten hinausreichen, d. h. es darf nur so lange gelten, bis sich die Bindung des Kundenkreises an den bisherigen Inhaber voraussichtlich verflüchtigt haben wird<sup>201</sup>. 115

#### 4. Abschreibungen im Zugangsjahr

Steuerlich dürfen nach dem Wortlaut der EStR nur zeitanteilige Abschreibungen vorgenommen werden. Die Vereinfachungsregel des Abschn. 43 VIII S. 3 ff. EStR (s. unten Rn 132), wonach für Zugänge in der ersten Hälfte des Geschäftsjahres die volle und für Zugänge in der zweiten Hälfte die halbe Jahresabschreibung verrechnet werden darf, gilt nur für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens; sie wäre deshalb für immaterielle Anlagegüter nicht anwendbar, da nur körperliche Anlagegüter als bewegliche Anlagegüter angesehen werden (vgl. Rn 101). Der Zweck dieser Beschränkung auf körperliche Anlagegüter ist nicht ersichtlich. Im Hinblick auf die mit dieser Vorschrift beabsichtigte Vereinfachung wird man 116

195 H. M., vgl. z. B. *Brandenburg*, DB 1986, 1791 (1792); *Zeitler*, DStR 1988, 303 (305); vgl. auch FG Berlin v. 17. 1. 1986 – III 44/83 (rkr.) – EFG 1986, 485 (486). Nach *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 6 Anm. 869, nur 2–3 Jahre.

196 Vgl. Rn 94 und *Richter* (HdJ, Abt. II/9), 1990, Rn 58 ff.

197 Vgl. *George*, BBK Fach 13, 3139 (3151). Nach *Heinen* (Handelsbilanzen), 1986, 269, nur drei Jahre. Nach *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 5 Anm. 2200: Verlagsrecht: im allgemeinen in 2–3 Jahren, längstens in 5 Jahren abzuschreiben.

198 Vgl. *Heinen* (Handelsbilanzen), 1986, 269.

199 Der BFH erkennt mittlerweile (wohl) auch die Abnutzbarkeit von unbefristeten Wettbewerbsverboten allgemein an; vgl. BFH v. 23. 6. 1981 – VIII R 43/79 – BStBl. II 1982, 56 (57); BFH v. 25. 1. 1979 – IV R 21/75 – BStBl. II 1979, 369 (371). Kritisch dazu *Bauer*, DB 1989, 1051 (1054), unter Hinweis auf die Zivilrechtsprechung, die unter bestimmten Voraussetzungen die Vererblichkeit von Wettbewerbsverboten anerkannt hat.

200 Für mutmaßliche Lebenszeit dagegen BFH v. 25. 1. 1979 – IV R 21/75 – BStBl. II 1979, 369.

201 Vgl. BGH v. 10. 6. 1964 – VIII ZR 262/63 – NJW 1964, 2203; vgl. auch *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 7 Anm. 600: Wettbewerbsverbot.

die steuerliche Zulässigkeit auch für immaterielle Vermögensgegenstände fordern müssen. Handelsrechtlich bestehen gegen die Anwendung dieser Vereinfachungsregel keine Bedenken (vgl. auch Rn 71 und 101).

### III. Außerplanmäßige Abschreibungen nach § 253 II S. 3 HGB / sonstige (Mehr-) Abschreibungen nach §§ 253 IV, 254 HGB / Beibehaltungswahlrecht und Zuschreibungen<sup>202</sup>

- 117 Besonderheiten gegenüber den Sachanlagen bestehen nicht<sup>203</sup>. Lediglich die praktische Bedeutung dieser Bilanzierungsmaßnahmen ist voraussichtlich erheblich geringer. Wegen der vergleichsweise kurzen Nutzungsdauern (Rn 102 ff.) dürften außerplanmäßige Abschreibungen auf den beizulegenden Wert nicht sehr häufig in Betracht kommen. Gleiches gilt für die nur steuerrechtlich zulässigen Abschreibungen<sup>204</sup>; zur Begründung für ihre geringe Bedeutung bei den immateriellen Anlagegütern vgl. Rn 20. Folglich dürften auch das Beibehaltungswahlrecht und das Wertaufholungsgebot seltener in Frage kommen. Da immaterielle Vermögensgegenstände nur ausnahmsweise nicht abnutzbar sind, greift regelmäßig § 6 I Nr. 1 S. 4 EStG ein, mit der Folge, daß für Kapitalgesellschaften die Voraussetzungen für die Beibehaltung von außerplanmäßigen Abschreibungen nach Wegfall der Abschreibungsgründe (§ 280 II HGB) nur selten erfüllt sind. Für Kapitalgesellschaften gilt somit regelmäßig das uneingeschränkte Wertaufholungsgebot<sup>205</sup>.

### IV. Festbewertung

- 118 Nach dem BiRiLiG dürfen für immaterielle Anlagegüter keine Festwerte mehr gebildet werden (§ 240 III HGB). Eine nennenswerte Einschränkung ist damit aber nicht verbunden. Festwerte hatten für immaterielle Vermögensgegenstände bislang schon keine Bedeutung.

## G. Zusammenhänge mit anderen Posten der Bilanz und GuV und mit Angaben im Anhang<sup>206</sup>

### 119 Bilanz:

- Sachanlagen (Rn 20 ff.).
- Geschäftswert (Rn 40 ff.).
- Vorräte (Rn 46).

202 Ergänzend vgl. Richter (HdJ, Abt. II/1), 1990, Rn 250 ff.

203 Vgl. Richter (HdJ, Abt. II/1), 1990, Rn 250 ff.

204 Ebenso Reuleaux (Wirtschaftsgüter), 1987, 109.

205 Durch das WoBauFG (BGBl. I S. 2048) wurde § 6 I Nr. 1 S. 4 EStG mit Wirkung vom 1. 1. 1990 aufgehoben. Folglich können insoweit Zuschreibungen in der Handelsbilanz unter Berufung auf § 280 II HGB unterbleiben.

206 Ergänzend vgl. die ausführlichen Erläuterungen zu den Sachanlagen bei Richter (HdJ, Abt. II/1), 1990, Rn 320 ff.

- Aktive Rechnungsabgrenzung (Rn 47).
- Aufwandsrückstellungen: Für die Pflege/Aktualisierung von EDV-Programmen können Aufwandsrückstellungen nach § 249 II HGB auch dann gebildet werden, wenn die EDV-Programme nicht aktiviert werden durften, d.h. sie sind auch für selbsterstellte Software zulässig<sup>207</sup>.
- Rückstellung für latente Steuern. Da Handelsbilanz und Steuerbilanz bezüglich der immateriellen Vermögensgegenstände grundsätzlich übereinstimmen, kommt sie regelmäßig nur in Betracht, wenn der handelsrechtliche Begriff des Vermögensgegenstandes enger ausgelegt und/oder die Nutzungsdauer kürzer bemessen wird; zu Beispielen für kürzere Nutzungsdauern vgl. Rn 103 ff.<sup>208</sup>
- Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen: noch nicht erfüllte Zahlungsverpflichtungen aus dem entgeltlichen Erwerb von immateriellen Vermögensgegenständen.

**GuV:**

120

- Sonstige betriebliche Erträge (Posten Nr. 4): Erträge aus Anlagenabgängen. Zuschreibungen. Nachaktivierungen. Patent- und Lizenzeinnahmen. Sonstige Erträge aus der Verwertung (nicht dem Verkauf) immaterieller Anlagegüter.
- Abschreibungen (Posten Nr. 7a).
- Sonstige betriebliche Aufwendungen (Posten Nr. 8): Verluste aus Anlagenabgängen. (Laufende) Lizenzzahlungen, Patentgebühren und Konzessionsabgaben. Rechtsschutzkosten.

**Anhang:** Spezielle Angaben zu den immateriellen Vermögensgegenständen schreibt das HGB nicht vor; es kann deshalb auf die Ausführungen zu den Sachanlagen verwiesen werden<sup>209</sup>.

121

**H. Prüfung**

Die Prüfung der immateriellen Vermögensgegenstände entspricht der Prüfung der Sachanlagen<sup>210</sup>. Im folgenden wird lediglich auf einige Unterschiede bzw. Besonderheiten hingewiesen:

122

Bei **Erstprüfungen** ist der gesamte Bestand nachzuweisen, bei Wiederholungsprüfungen kann sich die Nachweisprüfung dann im wesentlichen auf die Zu- und Abgänge beschränken.

123

207 Vgl. *Trappmann*, DB 1988, 1961. Zu den Aufwandsrückstellungen allgemein vgl. auch *Richter* (HdJ, Abt. II/1), 1990, Rn 331 ff.

208 Zur Rückstellung für latente Steuern allgemein vgl. auch *Richter* (HdJ, Abt. II/1), 1990, Rn 335 ff.

209 Vgl. *Richter* (HdJ, Abt. II/1), 1990, Rn 349 ff.

210 Vgl. *Richter* (HdJ, Abt. II/1), 1990, Rn 390 ff. Zur Prüfungstechnik vgl. auch *Maul*, HWRev 1983, Sp. 617; *Selchert* (Jahresabschlußprüfung), 1988, 165 ff.; *Abschlußprüfung der mittelgroßen GmbH*, 1989, 33 ff.



Prüfungsunterlage sind in erster Linie Eintragungen in öffentliche Register, Verträge und der Schriftverkehr. Für bedeutendere immaterielle Anlagegüter, die in öffentlichen Registern erfaßt sind, sind in regelmäßigen Abständen Auszüge anzufordern.

- 124 Das Schwergewicht der Prüfung sollte auf der **Aktivierungsfähigkeit** (Rn 50 ff.) liegen. Wegen der für das Handelsrecht neuen Aktivierungspflicht (Rn 6) und der im Einzelfall schwierigen Entscheidung, ob überhaupt ein aktivierungsfähiger Vermögensgegenstand vorliegt, sind hier Fehler am ehesten zu erwarten. Ein weiterer Schwerpunkt sollte wegen des Risikos der wirtschaftlichen Entwertung bei der **Schätzung der Nutzungsdauer** gesetzt werden (Rn 102 ff.). Weniger wichtig ist im Hinblick auf die im allgemeinen sehr kurze Nutzungsdauer, ob außerplanmäßige Abschreibungen vorgenommen werden müssen.
- 125 Schwierigkeiten bereitet auch die **Feststellung von Abgängen**. Bei Rechten ist zumindest in formaler Hinsicht grundsätzlich klar, ob sie am Bilanzstichtag noch vorhanden sind. Bei den rein wirtschaftlichen Werten (Rn 4) fehlt dagegen auch diese formale Komponente und damit jede Möglichkeit einer direkten Abgangskontrolle<sup>211</sup>. Außerdem wird die Anlagenbuchführung erfahrungsgemäß nicht immer regelmäßig über das Auslaufen von Verträgen, die immaterielle Anlagegüter begründen, bzw. über deren Änderung informiert.

126-129 Frei.

## I. Anlagen: Einkommensteuer- und Vermögensteuer-Richtlinien; sonstige Anweisungen der Finanzverwaltung

### 130 1. EStR Abschn. 31a: Immaterielle Wirtschaftsgüter

(1) <sup>1</sup> Als immaterielle (unkörperliche) Wirtschaftsgüter kommen in Betracht: Rechte, rechtsähnliche Werte und sonstige Vorteile. <sup>2</sup> Dazu gehören u. a. Nutzungsrechte (BFH-Urteile vom 31. 10. 1978 – BStBl. 1979 II S. 401, vom 22. 1. 1980 – BStBl. II S. 244, vom 20. 11. 1980 – BStBl. 1981 II S. 68 und vom 2. 8. 1983 – BStBl. II S. 735), Patente, Markenrechte, Urheberrechte, Verlagsrechte (BFH-Urteil vom 24. 11. 1982 – BStBl. 1983 II S. 113), Belieferungsrechte, Optionsrechte, Konzessionen, Lizenzen, ungeschützte Erfindungen, Gebrauchsmuster, Fabrikationsverfahren, Know-how, Tonträger in der Schallplattenindustrie (BFH-Urteil vom 28. 5. 1979 – BStBl. II S. 734), problemorientierte Computer-Individual-Programme (BFH-Urteil vom 5. 10. 1979 – BStBl. 1980 II S. 16) und dgl. <sup>3</sup> Zur Frage, ob problemorientierte Computer-Standard-Programme immaterielle Wirtschaftsgüter sind, siehe BFH-Urteile vom 5. 10. 1979 (BStBl. 1980 II S. 17) und vom 3. 12. 1982 (BStBl. 1983 II S. 647) sowie das BMF-Schreiben vom 10. 10. 1983 (BStBl. I S. 446) und die entsprechenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder. <sup>4</sup> Keine immateriellen Wirtschaftsgüter sind die nicht selbständig bewertbaren geschäftswertbildenden Faktoren. <sup>5</sup> Hierzu gehören beispielsweise im Regelfall beim Erwerb eines Unternehmens der Kundenstamm (vgl. BFH-Urteil vom 16. 9. 1970 – BStBl. 1971 II S. 175 und vom 25. 11. 1981 – BStBl. 1982 II S. 189) oder schwebende Arbeitsverträge mit im Unternehmen tätigen Arbeitnehmern (vgl. BFH-Urteil vom 7. 11. 1985 – BStBl. 1986 II S. 176).

<sup>211</sup> Ergänzend vgl. Rn 86 und Richter (HdJ, Abt. II/1), 1990, Rn 124 und 416 ff.

(2) <sup>1</sup>Für immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ist ein Aktivposten nur anzusetzen, wenn sie entgeltlich erworben (§ 5 Abs. 2 EStG) oder in das Betriebsvermögen eingelegt (vgl. Abschnitt 39 Abs. 2) würden. <sup>2</sup>Ein immaterielles Wirtschaftsgut ist entgeltlich erworben worden, wenn es durch einen Hoheitsakt oder ein Rechtsgeschäft gegen Hingabe einer bestimmten Gegenleistung übergegangen oder eingeräumt worden ist. <sup>3</sup>Es ist nicht erforderlich, daß das Wirtschaftsgut bereits vor Abschluß des Rechtsgeschäfts bestanden hat; es kann auch erst durch den Abschluß des Rechtsgeschäfts entstehen, z. B. bei entgeltlich erworbenen Belieferungsrechten. <sup>4</sup>Ein entgeltlicher Erwerb eines immateriellen Wirtschaftsguts liegt auch bei der Hingabe eines sog. verlorenen Zuschusses vor, wenn der Zuschußgeber von dem Zuschußempfänger eine bestimmte Gegenleistung erhält oder eine solche nach den Umständen zu erwarten ist oder wenn der Zuschußgeber durch die Zuschußhingabe einen besonderen Vorteil erlangt, der nur für ihn wirksam ist. <sup>5</sup>Ein entgeltlicher Erwerb liegt nicht vor, wenn die Aufwendungen nicht Entgelt für den Erwerb eines Wirtschaftsguts von einem Dritten, sondern nur Arbeitsaufwand oder sonstiger Aufwand, z. B. Honorar für Dienstleistungen, für einen im Betrieb selbst geschaffenen Wert oder Vorteil sind (vgl. BFH-Urteil vom 26. 2. 1975 – BStBl. II S. 443). <sup>6</sup>Als nicht entgeltlich erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter kommen danach in der Regel selbstgeschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter, z. B. Patente, in Betracht (BFH-Urteil vom 8. 11. 1979 – BStBl. 1980 II S. 146). <sup>7</sup>Aufwendungen, die lediglich einen Beitrag zu den Kosten einer vom Steuerpflichtigen mitbenutzten Einrichtung bilden, z. B. Beiträge zum Ausbau einer öffentlichen Straße oder zum Bau einer städtischen Kläranlage, gehören zu den nicht aktivierungsfähigen Aufwendungen für einen selbstgeschaffenen Nutzungsvorteil (BFH-Urteile vom 26. 2. 1980 – BStBl. II S. 687 und vom 25. 8. 1982 – BStBl. 1983 II S. 38). <sup>8</sup>Zur Frage der Aktivierung von Umbauten oder Einbauten des Mieters siehe BFH-Urteil vom 26. 2. 1975 (BStBl. II S. 443) sowie das BMF-Schreiben vom 15. 1. 1976 (BStBl. I S. 66) und die entsprechenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder. <sup>9</sup>Das Aktivierungsverbot des § 5 Abs. 2 EStG wird nicht wirksam, wenn ein beim Rechtsvorgänger aktiviertes immaterielles Wirtschaftsgut des Anlagevermögens im Rahmen der unentgeltlichen Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils auf einen anderen übergeht. <sup>10</sup>In diesem Fall hat der Erwerber dieses immaterielle Wirtschaftsgut mit dem Betrag zu aktivieren, mit dem es beim Rechtsvorgänger aktiviert war (§ 7 Abs. 1 EStDV). <sup>11</sup>Das Aktivierungsverbot findet auch dann keine Anwendung, wenn ein immaterielles Wirtschaftsgut des Anlagevermögens eingelegt wird. <sup>12</sup>Legt ein Steuerpflichtiger ein immaterielles Wirtschaftsgut des Anlagevermögens, z. B. ein Patent, in seinen Betrieb ein, so ist es nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Zuführung oder, wenn der Steuerpflichtige es erst innerhalb der letzten drei Jahre vor dem Zeitpunkt der Zuführung angeschafft oder hergestellt hat, höchstens mit den um die AfA geminderten Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu aktivieren. <sup>13</sup>Zur ertragsteuerlichen Behandlung von zum Anlagevermögen gehörenden Nutzungsrechten, die durch Baumaßnahmen des Nutzungsberechtigten entstanden sind; siehe BMF-Schreiben vom 3. 5. 1985 (BStBl. I S. 188) und die entsprechenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder. <sup>14</sup>Zum Übergang von immateriellen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens im Wege einer verdeckten Gewinnausschüttung aus einem Betriebsvermögen in ein anderes gewerbliches Betriebsvermögen siehe BFH-Urteile vom 25. 11. 1976 (BStBl. 1977 II S. 467 und 477). <sup>15</sup>Entnimmt ein Steuerpflichtiger ein immaterielles Wirtschaftsgut des Anlagevermögens, so ist die Entnahme mit dem Teilwert des Wirtschaftsguts im Zeitpunkt der Entnahme anzusetzen (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG). <sup>16</sup>Ein immaterielles Wirtschaftsgut des Anlagevermögens, das aus betrieblichem Anlaß aus einem Betrieb unentgeltlich in den Betrieb eines anderen Steuerpflichtigen übertragen worden ist; ist bei dem Erwerber nach § 7 Abs. 2 EStDV mit dem gemeinen Wert anzusetzen.

(3) Die Absätze 1 und 2 gelten bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG sinngemäß (vgl. § 141 Abs. 1 Satz 2 AO).

## 131 2. EStR-Abschn. 33a I-IV: Einzelfragen zu den Herstellungskosten eines Gebäudes

(1) Zu den Herstellungskosten eines Gebäudes gehören auch

1. die Kosten des Anschlusses an das Stromversorgungsnetz (BFH-Urteil vom 15. 1. 1965 – BStBl. III S. 226), das Gasnetz und die Wasser- und Wärmeversorgung,
2. die Kosten für Anlagen zur Ableitung von Abwässern, soweit sie auf die Hausanschlußkosten einschließlich der Kanalanstichgebühr entfallen, die der Hauseigentümer für die Herstellung der Zuleitungsanlagen vom Gebäude zum öffentlichen Kanal aufwendet (BFH-Urteil vom 24. 11. 1967 – BStBl. 1968 II S. 178),
3. der Wert des bei der Entrümmung eines zerstörten Gebäudes gewonnenen und wieder verwendeten Baumaterials (BFH-Urteil vom 5. 12. 1963 – BStBl. 1964 III S. 299),
4. Beträge, die zur Ablösung der Verpflichtung zum Bau von Einstellplätzen an die Gemeinde gezahlt werden (BFH-Urteil vom 8. 3. 1984 – BStBl. II S. 702),
5. Aufwendungen, die durch die wesentliche Änderung oder durch die Erstellung eines neuen Bauplanes entstanden sind (vgl. BFH-Urteile vom 3. 8. 1964 – BStBl. III S. 556 und vom 11. 3. 1976 – BStBl. II S. 614); wegen der Aufwendungen für den ursprünglichen Bauplan vgl. die BFH-Urteile vom 29. 11. 1983 (BStBl. 1984 II S. 303 und 306) mit weiteren Nachweisen,
6. Aufwendungen des Eigentümers für Einbauten, die wegen ihres einheitlichen Nutzungs- oder Funktionszusammenhangs mit dem Gebäude nicht als selbständige Gebäudeteile angesehen werden können (BFH-Beschluß vom 26. 11. 1973 – BStBl. 1974 II S. 132),
7. Abstandszahlungen, die im Zusammenhang mit der Errichtung eines neuen Gebäudes zur Ablösung von Nutzungsrechten Dritter an dem abzubrechenden Gebäude oder dem zu bebauenden Grund und Boden gezahlt werden (vgl. BFH-Urteile vom 29. 7. 1970 – BStBl. II S. 810; vom 1. 10. 1975 – BStBl. 1976 II S. 184 und vom 9. 2. 1983 – BStBl. II S. 451),
8. Beiträge an die Gemeinde zur Anlegung eines Kinderspielplatzes durch die Gemeinde,
9. Aufwendungen für den Anschluß an das Breitbandkabel der Deutschen Bundespost beim Neubau eines Gebäudes.

(2) Ferner gehören zu den Herstellungskosten eines Gebäudes u. a. auch die Aufwendungen für folgende Anlagen und Einrichtungen, soweit diese nicht Betriebsvorrichtungen sind:

1. Fahrstuhlanelagen,
2. Heizungsanlagen einschließlich der dazu gehörenden Heizkörper, auch in Form von Elektrospeicherheizungen oder Gaseinzelheizungen,
3. Herde, Öfen, soweit sie nach der Verkehrsanschauung der jeweiligen Region zum Gebäude gehören,
4. Küchenspülen,
5. sanitäre Anlagen, z. B. Badewannen, Badezimmeröfen, Duschen, Warmwasserbereiter,
6. Besenkammern,
7. Entlüftungsanlagen für die Küche,
8. Einfriedungen bei Wohngebäuden, wenn sie in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Gebäude stehen (vgl. BFH-Urteile vom 30. 6. 1966 – BStBl. III S. 541 und vom 15. 12. 1977 – BStBl. 1978 II S. 210),
9. auf Estrich verlegte oder mit dem Untergrund festverbundene Teppichböden,
10. Einbaumöbel, die wesentliche Bestandteile des Gebäudes sind, sowie Einbaumöbel, die keine wesentlichen Bestandteile des Gebäudes sind, aber bei vermieteten Wohnungen üblicherweise vom Vermieter gestellt werden, z. B. Schränke unter Spülen in Küchen.

- (3) Nicht zu den Herstellungskosten eines Gebäudes gehören
1. der Wert der eigenen Arbeitsleistung (BFH-Urteil vom 30. 6. 1955 – BStBl. III S. 238),
  2. die Aufwendungen für Waschmaschinen, auch wenn sie mit Schrauben an einem Zementsockel befestigt sind (BFH-Urteile vom 23. 4. 1965 – BStBl. III S. 381 und vom 30. 10. 1970 – BStBl. 1971 II S. 95),
  3. Aufwendungen für Außenanlagen, z. B. für Hofbefestigungen, Umzäunungen, Straßenzufahrten (BFH-Urteil vom 1. 7. 1983 – BStBl. II S. 686) und für Grünanlagen (BFH-Urteil vom 15. 10. 1965 – BStBl. 1966 III S. 12), wegen Einfriedungen bei Wohngebäuden vgl. Absatz 2 Nr. 8,
  4. Aufwendungen für die Anlage eines Kinderspielplatzes durch den Steuerpflichtigen,
  5. Beiträge zu einer für die Bauzeit des Gebäudes abgeschlossenen Bauwesen-Versicherung (BFH-Beschluß vom 25. 2. 1976 – BStBl. 1980 II S. 294).
- (4) Nicht zu den Herstellungskosten des Gebäudes, sondern zu den Anschaffungskosten des Grund und Bodens gehören
1. Straßenanliegerbeiträge und Erschließungsbeiträge im Sinne der §§ 127 bis 135 des Baugesetzbuchs (BFH-Urteile vom 18. 9. 1964 – BStBl. 1965 III S. 85 und vom 22. 2. 1967 – BStBl. III S. 417),
  2. Beiträge, die von den Gemeinden auf Grund der Kommunalabgabengesetze einzelner Länder zur Deckung des Aufwandes für die Herstellung, Anschaffung und Erweiterung öffentlicher Einrichtungen und Anlagen – bei Straßen, Wegen und Plätzen auch zu deren Verbesserung – von den Grundstückseigentümern erhoben werden, soweit nicht schon das Baugesetzbuch anzuwenden ist,
  3. Kanalanschlußgebühren (Kanal- oder Sielbaubeiträge), die für den erstmaligen Anschluß an die gemeindliche Abwasserbeseitigungsanlage entrichtet werden (BFH-Urteil vom 24. 11. 1967 – BStBl. 1968 II S. 178), und Beiträge für sonstige Anlagen außerhalb des Grundstücks des Steuerpflichtigen, die nicht Erschließungsanlagen im Sinne des Baugesetzbuchs sind, insbesondere für Anlagen zur Versorgung mit Elektrizität, Gas, Wärme und Wasser, dagegen sind Aufwendungen für den Anschluß an die Kanalisation als Ersatz für eine Sickergrube oder eine eigene Kläranlage und sog. Ergänzungsbeiträge, die für bereits an die Kanalisation angeschlossene Grundstücke im Zusammenhang mit der Modernisierung der gemeindlichen Abwasserbeseitigungsanlagen entrichtet werden (BFH-Urteile vom 13. 9. 1984 – BStBl. 1985 II S. 49 und vom 4. 11. 1986 – BStBl. 1987 II S. 333), sowie ein wegen betriebsbedingter erhöhter Abwasserzuführung geleisteter Kanalbaubeitrag (BFH-Urteil vom 25. 8. 1982 – BStBl. 1983 II S. 38) sofort abziehbare Betriebsausgaben,
  4. Beiträge (BFH-Urteil vom 19. 2. 1974 – BStBl. II S. 337) oder Zuschüsse der Grundstückseigentümer an die Gemeinde für den Ausbau einer Ortsstraße, dagegen sind Mehrkosten, die wegen der Nutzung durch betriebliche Fahrzeuge für den verstärkten Ausbau einer Straße übernommen werden, sofort abziehbare Betriebsausgaben (BFH-Urteil vom 26. 2. 1980 – BStBl. II S. 687),
  5. Ansiedlerbeiträge, wenn die Zahlung lediglich in Erfüllung eines ausschließlich den Grund und Boden betreffenden Kaufvertrags erfolgt ist (BFH-Urteil vom 9. 12. 1965 – BStBl. 1966 III S. 191),
  6. Beiträge zur Schaffung einer Fußgängerzone, wenn sie auf Grund gesetzlicher Vorschriften von Grundstückseigentümern erhoben werden (BFH-Urteile vom 16. 11. 1982 – BStBl. 1966 II S. 111 und vom 26. 1. 1984 – BStBl. II S. 480) sowie freiwillige Zuschüsse zur Schaffung einer Fußgängerzone, wenn sie grundstücksbezogen sind, dagegen sind freiwillige Zuschüsse, die nicht grundstücksbezogen, sondern betriebsbezogen sind, sofort abziehbare Betriebsausgaben (BFH-Urteil vom 12. 4. 1984 – BStBl. II S. 489).

132 3. EStR Abschn. 43 I, III, VIII: **Absetzung für Abnutzung bei beweglichen und immateriellen Wirtschaftsgütern sowie bei unbeweglichen Wirtschaftsgütern, die keine Gebäude oder Gebäudeteile sind**

(1) <sup>1</sup>Bei abnutzbaren unbeweglichen Wirtschaftsgütern, die nicht Gebäude oder selbständige Gebäudeteile sind, z. B. Außenanlagen wie Einfriedungen und Bodenbefestigungen, soweit sie nicht Betriebsvorrichtungen sind, und bei abnutzbaren immateriellen Wirtschaftsgütern, z. B. Geschäfts- oder Firmenwerte oder zeitlich begrenzte Rechte (BFH-Urteil vom 27. 6. 1978 – BStBl. 1979 II S. 38), können die AfA nur in gleichen Jahresbeträgen (§ 7 Abs. 1 Sätze 1 und 2 EStG) bemessen werden. <sup>2</sup>Für den Geschäfts- oder Firmenwert eines Gewerbebetriebs oder eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft gilt dies erstmals für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. 12. 1986 beginnen, bei einem früher angeschafften Geschäfts- oder Firmenwert vgl. § 52 Abs. 6 EStG. <sup>3</sup>Soweit ein Praxiswert nach den bisher von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätzen als nicht abnutzbares Wirtschaftsgut behandelt worden ist (vgl. BFH-Urteil vom 23. 1. 1975 – BStBl. II S. 381), ist Satz 2 entsprechend anzuwenden. <sup>4</sup>Wegen der AfA bei Geschäfts-, Firmen- oder Praxiswerten sowie bei sogenannten firmenwertähnlichen Wirtschaftsgütern vgl. im übrigen BMF-Schreiben vom 20. 11. 1986 (BStBl. I S. 532) und die entsprechenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder. <sup>5</sup>Satz 1 gilt auch für abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter, die nicht zu einem Betriebsvermögen gehören.

(3) <sup>1</sup>Bewegliche Wirtschaftsgüter können nur Sachen im Sinne des § 90 BGB, also nur körperliche Gegenstände sein (BFH-Urteil vom 6. 8. 1964 – BStBl. III S. 575); immaterielle Wirtschaftsgüter gehören nicht zu den beweglichen Wirtschaftsgütern (BFH-Urteil vom 22. 5. 1979 – BStBl. II S. 634). <sup>2</sup>Zu den beweglichen Wirtschaftsgütern gehören insbesondere Maschinen, maschinelle Anlagen und sonstige Betriebsvorrichtungen, auch wenn sie wesentliche Bestandteile eines Grundstücks sind, sowie Werkzeuge und Einrichtungsgegenstände. <sup>3</sup>Schiffe sind bewegliche Wirtschaftsgüter, auch wenn sie im Schiffsregister eingetragen sind. <sup>4</sup>Bei der Abgrenzung der Betriebsvorrichtungen von den Betriebsgrundstücken sind die allgemeinen Grundsätze des Bewertungsrechts (§ 68 Abs. 2 Nr. 2, § 99 Abs. 1 Nr. 1 BewG) anzuwenden. <sup>5</sup>Auf den übereinstimmenden Ländererlaß betreffend Richtlinien für die Abgrenzung der Betriebsvorrichtungen vom Grundvermögen (BStBl. 1967 II S. 127 ff.) wird hingewiesen. <sup>6</sup>Als Betriebsvorrichtungen können danach nur Vorrichtungen angesehen werden, mit denen das Gewerbe unmittelbar betrieben wird (vgl. BFH-Urteil vom 14. 8. 1958 – BStBl. III S. 400); wie z. B. Bedienungsvorrichtungen, Autoaufzüge in Parkhäusern, Förderbänder, Klimaanlage in Chemiefaser- und Tabakfabriken, Kühleinrichtungen, Bäder, die in Kur- oder Krankenhäusern Heilzwecken dienen, sowie Bäder in Badeanstalten. <sup>7</sup>Betriebsvorrichtungen sind außerdem besondere Schutz- und Sicherungsvorrichtungen, Verkaufsautomaten, Abladevorrichtungen, moderne Schaukästen (BFH-Urteil vom 17. 3. 1955 – BStBl. III S. 141), zur Möbellagerung erforderliche Lüftungs- und Befeuchtungsanlagen (BFH-Urteil vom 7. 3. 1974 – BStBl. II S. 429), speziell auf einen Betrieb ausgerichtete Hofbefestigungen (BFH-Urteile vom 19. 2. 1974 – BStBl. 1975 II S. 20 und vom 30. 4. 1976 – BStBl. II S. 527) und Lastenaufzüge (BFH-Urteil vom 7. 10. 1977 – BStBl. 1978 II S. 186).

(8) <sup>1</sup>Bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern, die im Laufe eines Jahres angeschafft oder hergestellt werden, kann für das Jahr der Anschaffung oder Herstellung grundsätzlich nur der Teil des auf ein Jahr entfallenden AfA-Betrags abgesetzt werden, der dem Zeitraum zwischen der Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsguts und dem Ende des Jahres entspricht. <sup>2</sup>Das gilt entsprechend beim Ausscheiden eines abnutzbaren Wirtschaftsguts im Laufe eines Jahres. <sup>3</sup>Bei abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens ist es jedoch aus Vereinfachungsgründen nicht zu beanstanden, wenn für die in der ersten Hälfte eines Wirtschaftsjahrs angeschafften oder hergestellten beweglichen Wirtschaftsgüter der für das gesamte Wirtschaftsjahr in Betracht kommende AfA-Betrag und für die in der zweiten Hälfte des Wirtschaftsjahrs angeschafften oder hergestellten beweglichen Wirtschaftsgüter die Hälfte des für das gesamte Wirtschaftsjahr in Betracht kommenden AfA-Be-

trags abgesetzt wird. <sup>4</sup>Diese Vereinfachungsregelung ist bei beweglichen Wirtschaftsgütern, die im Laufe eines Rumpfwirtschaftsjahrs angeschafft oder hergestellt werden, entsprechend anzuwenden. <sup>5</sup>Dabei ist zu beachten, daß als AfA-Betrag für das gesamte Rumpfwirtschaftsjahr nur der Teil des auf ein volles Wirtschaftsjahr entfallenden AfA-Betrags in Betracht kommt, der dem Anteil des Rumpfwirtschaftsjahrs an einem vollen Wirtschaftsjahr entspricht. <sup>6</sup>Bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern, die im Laufe eines Wirtschaftsjahrs oder Rumpfwirtschaftsjahrs in das Betriebsvermögen eingelegt worden sind, gilt Satz 1 entsprechend, die Sätze 3 bis 5 sind entsprechend anzuwenden, wenn bei den Wirtschaftsgütern vor der Einlage AfA nicht zulässig waren.

#### 4. VStR Abschn. 53: Immaterielle Wirtschaftsgüter

133

(1) <sup>1</sup>Immaterielle Wirtschaftsgüter sind bei der Ermittlung des Betriebsvermögens anzusetzen, wenn sie entgeltlich erworben wurden oder wenn die selbständige Bewertungsfähigkeit durch die allgemeine Verkehrsanschauung oder durch Aufwendungen anerkannt wird, die auf das Wirtschaftsgut gemacht worden sind (BFH-Urteil vom 13. 2. 1970; BStBl. II S. 369).

<sup>2</sup>Zu den danach anzusetzenden Wirtschaftsgütern gehören insbesondere Patente, nicht geschützte Erfindungen, Urheberrechte und das Know-how (BFH-Urteil vom 15. 7. 1987, BStBl. II S. 809), soweit sie nicht nach § 101 Nr. 2 BewG außer Ansatz bleiben, ferner Warenzeichen (BFH-Urteil vom 13. 2. 1970, BStBl. II S. 369), Brennrechte (BFH-Urteil vom 9. 12. 1983, BStBl. 1984 II S. 193), Verlagsrechte, Musikverlagsrechte (BFH-Urteil vom 11. 11. 1983, BStBl. 1984 II S. 187), Tonträger (BFH-Urteil vom 9. 12. 1983, BStBl. 1984 II S. 190), Wassernutzungsrechte, Rechte auf Einleitung der Abwässer gewerblicher Produktionsbetriebe in eine öffentliche Kläranlage (BFH-Urteil vom 25. 5. 1984, BStBl. II S. 616), Wettbewerbsverbote, Optionsrechte u. a. <sup>3</sup>Für den Ansatz dieser immateriellen Wirtschaftsgüter kommt es nicht darauf an, ob sie auch in der Steuerbilanz zu aktivieren sind.

(2) <sup>1</sup>Immaterielle Wirtschaftsgüter sind mit dem Teilwert vom Bewertungsstichtag anzusetzen. <sup>2</sup>Dieser kann über oder unter den in der Steuerbilanz dafür aktivierten Beträgen liegen. <sup>3</sup>Soweit für die Bewertung der gewerblichen Brennrechte und der Wassernutzungsrechte von den dafür zuständigen Finanzbehörden Richtlinien aufgestellt werden, sind diese maßgebend. <sup>4</sup>Wegen der Wertermittlung von Urheberrechten, geschützten und nicht geschützten Erfindungen vgl. Abschnitt 64 Abs. 2.

(3) <sup>1</sup>Ein Geschäfts- oder Firmenwert ist nur anzusetzen, soweit er entgeltlich erworben worden ist. <sup>2</sup>Der ertragsteuerliche Wertansatz ist bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens zu übernehmen. <sup>3</sup>Der mit einer Güterfernverkehrsgenehmigung verbundene wirtschaftliche Vorteil ist ein immaterielles Wirtschaftsgut mit firmenwertähnlichem Charakter, das nur nach den Grundsätzen über die Erfassung des Geschäftswerts angesetzt werden kann (BFH-Urteil vom 23. 6. 1978, BStBl. II S. 521).

#### 5. BMF-Schreiben vom 20. 11. 1986 – IV B 2 – S 2172 – 13/86: Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwerts, des Praxiswerts und sog. firmenwertähnlicher Wirtschaftsgüter

134

Durch Artikel 10 Abs. 15 des Bilanzrichtlinien-Gesetzes vom 19. 12. 1985 (BGBl. I 1985 S. 2355, BStBl. I 1985 S. 704) sind in § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG die Worte „Geschäfts- oder Firmenwert“ gestrichen und ist in § 7 Abs. 1 EStG für den Geschäfts- oder Firmenwert eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 15 Jahren festgelegt worden.

Zu der Frage, welche Folgen sich aus diesen Gesetzesänderungen für die bilanzsteuerrechtliche Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwerts, des Praxiswerts und sog. firmenwertähnlicher Wirtschaftsgüter ergeben, wird unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterung mit den Vertretern der obersten Finanzbehörden der Länder wie folgt Stellung genommen:

### I. Geschäfts- oder Firmenwert

Der Geschäfts- oder Firmenwert eines Gewerbebetriebs oder eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft gehört nach der Änderung der §§ 6 und 7 EStG zu den abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG). Entgeltlich erworbene Geschäfts- oder Firmenwerte sind wie bisher zu aktivieren (§ 5 Abs. 2 EStG). Auf den Aktivposten sind AfA während der gesetzlich festgelegten Nutzungsdauer von 15 Jahren vorzunehmen (§ 7 Abs. 1 Satz 3 EStG). Die AfA dürfen auch dann nicht nach einer kürzeren Nutzungsdauer bemessen werden, wenn im Einzelfall Erkenntnisse dafür vorliegen, daß die tatsächliche Nutzungsdauer kürzer als 15 Jahre sein wird, beispielsweise bei sog. personenbezogenen Betrieben, bei denen der Unternehmenswert so eng mit der Person des Betriebsinhabers verbunden ist, daß nach dessen Ausscheiden mit einer kürzeren Nutzungsdauer des erworbenen Geschäfts- oder Firmenwerts zu rechnen ist.

Die Möglichkeit des Ansatzes eines niedrigeren Teilwerts bleibt grundsätzlich unberührt. Die gesetzliche Festlegung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer auf 15 Jahre ist jedoch auch hierbei zu beachten. Der Ansatz eines niedrigeren Teilwerts ist deshalb nur in dem von der Rechtsprechung bisher als zulässig erachteten Rahmen anzuerkennen (vgl. BFH-Urteil vom 13. 4. 1983, BStBl. II 1983 S. 667 = DB 1983 S. 2120 m. w. N.).

### II. Praxiswert

Daran, daß der entgeltlich erworbene Wert eines freiberuflichen Unternehmens (Praxiswert) grundsätzlich abnutzbar ist, hat sich nichts geändert. AfA sind entsprechend der bisherigen Rechtsprechung des BFH (vgl. Urteil vom 15. 4. 1958, BStBl. III 1958 S. 330 = DB 1958 S. 883) nach der im Einzelfall zu schätzenden Nutzungsdauer zu bemessen. In den Fällen, in denen nach der Rechtsprechung des BFH der erworbene Praxiswert sich nicht abnutzt, weil der Praxisinhaber weiterhin entscheidenden Einfluß im Unternehmen ausübt (vgl. Urteil vom 23. 1. 1975, BStBl. II 1975 S. 381 = DB 1975 S. 865, zum Fall einer Sozietät), ist es nicht zu beanstanden, wenn die nunmehr für den Geschäfts- oder Firmenwert maßgebenden Vorschriften über Nutzungsdauer (§ 7 Abs. 1 Satz 3 EStG) und Abschreibungsbeginn (§ 52 Abs. 6a EStG) analog angewandt werden. Das gilt z. B. auch, wenn eine Einzelpraxis in eine GmbH eingebracht wird und der frühere Praxisinhaber Alleingesellschafter der GmbH wird oder wenn eine freiberufliche Gemeinschaft unter Beibehaltung des bisherigen persönlichen Einflusses aller Beteiligten lediglich ihre Rechtsform ändert. In soweit ist das BMF-Schreiben vom 30. 7. 1979, BStBl. I 1979 S. 481 = DB 1979 S. 1627, für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. 12. 1986 beginnen, nicht mehr zu beachten.

### III. Sog. firmenwertähnliche Wirtschaftsgüter

#### a) Verkehrsgenehmigungen

Aufwendungen für den wirtschaftlichen Vorteil, der mit einer behördlichen Verkehrsgenehmigung verbunden ist, sind nach der Rechtsprechung des BFH aktivierungspflichtige Aufwendungen für den Erwerb eines nichtabnutzbaren immateriellen Wirtschaftsguts (vgl. z. B. die Urteile vom 13. 3. 1956, BStBl. II 1956 S. 149 = DB 1956 S. 586, zum Fall einer Omnibuslinie, oder vom 8. 5. 1963, BStBl. III 1963 S. 377 = DB 1963 S. 1138, zum Fall einer Güterverkehrsgenehmigung). Das immaterielle Wirtschaftsgut nutzt sich nach den Ausführungen des BFH nicht durch Zeitablauf ab, weil der Erwerber der Genehmigung nach der Verfahrensstückung der Genehmigungsbehörden mit einer Verlängerung oder Erneuerung der Genehmigung rechnen kann, solange der Betrieb besteht. AfA sind deshalb nicht zulässig. Aus diesem Grunde wurden die Wirtschaftsgüter als „firmenwertähnlich“ bezeichnet. Die Unzulässigkeit der AfA beruhte jedoch bei Verkehrsgenehmigungen anders als beim Geschäfts- oder Firmenwert nicht auf der gesetzlichen Fiktion als nicht abnutzbares Wirtschaftsgut, sondern auf der tatsächlichen Nichtabnutzbarkeit. Die bilanzielle Behandlung wird deshalb von der Gesetzesänderung nicht berührt.

**b) Verlagswerte**

Nach dem BFH-Urteil vom 5. 8. 1970 (BStBl. II 1970 S. 804 = DB 1970 S. 2152) ist der Verlagswert ein vom Geschäfts- oder Firmenwert abzugrenzendes immaterielles Einzelwirtschaftsgut, das bei entgeltlichem Erwerb vom Geschäfts- oder Firmenwert gesondert zu aktivieren ist, aber wie dieser nicht nach § 7 EStG abgeschrieben werden darf. Beim entgeltlich erworbenen Verlagswert ergab sich die Begründung für die Unzulässigkeit von AfA daraus, daß der tatsächliche Abnutzungsverlauf dem des entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwerts vergleichbar ist. Mit dem Wegfall des Abschreibungsverbots für den Geschäfts- oder Firmenwert entfällt deshalb in diesem Fall auch das Abschreibungsverbot für das dem Geschäfts- oder Firmenwert vergleichbare Wirtschaftsgut. Entsprechend der bisherigen Gleichbehandlung sind die nunmehr für den Geschäfts- oder Firmenwert maßgebenden Vorschriften über Nutzungsdauer (§ 7 Abs. 1 Satz 3 EStG) und Abschreibungsbeginn (§ 52 Abs. 6a EStG) auch bei der bilanziellen Behandlung von Verlagswerten anzuwenden.



## Stichwortverzeichnis

(Die Ziffern bezeichnen die Randnummern)

### ABC

- Abbaurechte 33
- Abfindungen 4
- Abonnementverträge 43
- Abstandszählungen 4, 103
- Adressen 4
- Anliegerkosten 22 ff.
- Anschlußbeiträge 22 ff., 59
- Arbeitnehmererfindungen 4, 63
- Archiv 4, 104
- Auftragsbestand 4, 43
- Baurechte 4
- Bauten auf fremden Grundstücken 34
- Belegungsrechte 4
- Belieferungsrechte 4, 34, 43, 94, 96, 107
- Bergwerkseigentum 33
- Betriebsrechte 4
- Betriebssystem 22, 27
- Bewachungsaufträge 43
- Braurechte 4
- Brennrechte 4
- Datensammlungen 32
- Durchleitungsrechte 4
- EDV-Programme 4, 8 ff., 22, 26 ff., 46, 105
- Erbbaurecht 33
- Erfindervergütungen 63
- Erfindungen 4
- Ergänzungsbeiträge 24
- Erschließungskosten 22 ff.
- Fabrikationsverfahren 4
- firmenwertähnliche Wirtschaftsgüter 9 ff., 41, 45, 94 ff.
- Fischereirechte 4
- Forschungs- und Entwicklungskosten 35
- Gebrauchsmuster 4, 108
- Geheimverfahren 4
- Geschäftsbeziehungen siehe dort
- Geschmacksmuster 4, 108
- Gestattungsrechte 4
- Gewerberechte 4
- gewerbliche Schutzrechte 4, 6
- grundstücksgleiche Rechte 33
- Gutachten 25
- Güterfernverkehrskonzessionen 100
- Individualprogramme 28 ff.
- Kartellrechte 4
- Know How 4
- kommunale Beiträge 22 ff., 59
- Konzessionen 4, 6, 63, 67
- Konzessionskosten 22
- Kosten einer Baugenehmigung 22
- Kundenkarteien 4
- Kundenstämme 4, 41 f., 96, 107
- Lizenzen 4, 6, 47, 57, 67, 109
- Mietereinbauten 34
- Milcheinzugsgebiete 94, 99
- Möbelverkehrskonzessionen 94, 98
- Netzkostenbeiträge 22 ff.
- Nießbrauch 4
- Nutzungsrechte 4, 47, 63, 110
- Optionen 4
- Patente 4, 80, 111
- Praxiswert 94 f., 112
- Prototypen 35
- Rahmenverträge 43
- Rechte 2, 6, 92
- Rechte aus schwebenden Verträgen 4, 41
- Rezepte 4
- Schallplatten 25
- schwebende Verträge 41
- Standardprogramme 31
- Syndikatsquoten 4
- Systemsoftware 22, 27
- tatsächliche Positionen 4 f.
- Tonträger 25
- Updates 31
- Urheberrechte 4, 113
- Verfahrensrechte 22
- Verkehrskonzessionen 4, 94
- Verlagserzeugnisse 4, 94 f., 96
- Verlagsobjekt 4
- Verlagsrechte 4, 113
- Verlagswert 4
- Versorgungsrechte 4
- Vorteile 4
- Warenbezugsrechte 4
- Warenzeichen 4, 67, 114
- Wassereinleitungsrechte 4
- Wegerechte 4
- Wettbewerbsverbote 41, 44, 63, 92, 115
- wirtschaftliche Werte 2, 4
- Wohnrechte 4
- Wohnungseigentum 33

- Zuschüsse 4, 22 ff., 59
- Zuteilungsrechte 4
- Abfindungen 4
- Abgrenzung zu Rechnungsabgrenzungsposten 47
- Abgrenzung zum Geschäftswert (siehe auch Aktivierung; Immaterielle Vermögensgegenstände) 2, 3, 40 ff., 45, 68 f.
- Aufteilung eines Gesamtkaufpreises 40
- Ausweis 81 f.
- Begriff Geschäftswert 40
- firmenwertähnliche Wirtschaftsgüter 41, 45, 94 ff.
- Geschäftsbeziehungen siehe dort
- Wettbewerbsverbot 41, 44, 63, 92, 115
- Abgrenzung zu Sachanlagen (siehe auch ABC; Immaterielle Vermögensgegenstände) 5; 20 ff.
- Anschlußbeiträge 22 ff.
- Auslegungstendenz 21
- Bauten auf fremden Grundstücken 34
- Bedeutung 20
- Datensammlungen 32
- EDV-Programme 8 ff., 22, 26 ff.
- Forschungs- und Entwicklungskosten 35
- grundstücksgleiche Rechte 33
- kommunale Beiträge 22 ff.
- Kosten einer Baugenehmigung 22
- Mietereinbauten 34
- Nebenkosten der Sachanlage 22
- Schallplatten 25
- Spielfilme 25
- Tonträger 25
- Verfahrensrechte 22
- Zuschüsse 22 ff.
- Abgrenzung zum Umlaufvermögen 46
- Abschreibungen (siehe auch Bewertung)
- abnutzbare Anlagegüter 92 ff.
- Abschreibungsmethode 101
- außerplanmäßige 9, 117
- Beibehaltungswahlrecht 117
- Einheitstheorie 96 ff.
- firmenwertähnliche Wirtschaftsgüter 9 ff., 41, 45, 94 ff.
- geringwertige Wirtschaftsgüter 101
- im Zugangsjahr 116
- nicht abnutzbare Anlagegüter 94 ff.
- Nutzungsdauer 95, 101, 102 ff.
- planmäßige 92 ff.
- Steuerrecht 93 ff., 101
- steuerrechtliche 117
- Abstandszahlungen 4, 103
- Adressen 4
- Ähnliche Werte 6
- Aktivierung (siehe auch ABC; Immaterielle Vermögensgegenstände)
- Aktivierungspflicht 6, 46, 51
- Aktivierungsverbot 46, 52 f.
- Aktivierungszeitpunkt 85
- Auslegungstendenz 68
- ähnliche Werte 6
- Bewertbarkeit 67
- Entgeltlicher Erwerb siehe dort
- Erwerb von Dritten siehe dort
- Forschungs- und Entwicklungskosten 35
- Steuerrecht 55, 69 f., 96 ff.
- Teilaktivierungen 91
- Verhältnis zum früheren Recht 6
- Verkehrsfähigkeit 67
- Vermögensgegenstand 66 ff.
- Voraussetzungen 6, 50 ff., 56 ff., 62 ff., 66 ff.
- Wahlrecht 6
- Wert des Vermögensgegenstandes 71
- Anhang 10, 121
- Anliegerkosten 22 ff.
- Anschlußbeiträge 22 ff., 59
- Anwendungsprogramme 28 ff.
- Anzahlungen 53, 81
- Arbeitnehmererfindungen 4, 63
- Archiv 4, 104
- Auftragsbestand 4, 43
- Ausweis
  - Abgangsfiktion 86
  - Abgangszeitpunkt 86 f.
  - Abgänge 7, 86 f.
  - Anlagespiegel 51, 83 ff.
  - horizontale Gliederung 51, 83 ff.
  - Stetigkeit 21
  - Vereinfachungsregelung 71
  - Verhältnis zum früheren Recht 8
  - vertikale Gliederung 81 f.
  - Wertberichtigungen 83, 88
  - Zugangszeitpunkt 85
  - Zugänge 84
- Baurechte 4
- Bauten auf fremden Grundstücken 34
- Begriff (siehe auch ABC; Aktivierung) 2, 21, 69 f.
- Belegungsrechte 4
- Belieferungsrechte 4, 34, 43, 94, 96, 107
- Bergwerkseigentum 33
- Bestandsnachweis 7, 51, 71 f.; 80
- Betriebsrechte 4
- Betriebssystem 22, 27

- Bewertung Allg. (siehe auch Abschreibungen, Aktivierung) 90 ff.
- Anschaffungskosten 91
- Anschaffungskosten, überhöhte 64
- Beibehaltungswahlrecht 9
- Bewertungsgrundsätze 9
- Festwerte 118
- Teilaktivierungen 91
- Wertaufholungsgebot 9
- Zuschreibungen 117
- Bierlieferungsrecht 34
- Branchenbesonderheiten 11
- Braurechte 4
- Brennrechte 4
  
- Computerprogramme siehe EDV-Programme
  
- Datensammlungen 32
- Durchleitungsrechte 4
  
- EDV-Programme 4, 22, 26 ff., 46, 105
- Aktivierungsverbot 28 ff.
- Anwendungsprogramme 28 ff.
- Betriebssysteme 27
- Datensammlungen 32
- Individualprogramme 28 ff.
- Nutzungsdauer 105
- Standardprogramme 31
- Systemsoftware 27
- als Umlaufvermögen 46
- Updates 31
- Einheitstheorie 96 ff.
- Einlagen 61, 63
- Entgeltlicher Erwerb (siehe auch Aktivierung, Erwerb von Dritten) 56 ff.
- Begriff 56
- Einlagen 61, 63
- Gesamtpreis 58
- Tausch 60, 63
- Wiederkehrende Entgelte 57
- Zuschüsse 59
- Erbbaurecht 33
- Erfindervergütungen 63
- Erfindungen 4
- Erschließungskosten 22 ff.
- Erwerb von Dritten (siehe auch Aktivierung, Entgeltlicher Erwerb) 62 ff.
- Begriff 62 ff.
- Einlage 61, 63
- Gesamtrechtsnachfolge 65
- von Gesellschaftern 64
- Kauf 63
- Tausch 63
- von verbundenen Unternehmen 64
  
- Fabrikationsverfahren 4
- Firmenwert siehe Abgrenzung zum Geschäftswert
- Firmenwertähnliche Wirtschaftsgüter 9 ff., 41, 45, 94 ff.
- Fischereirechte 4
- Forschungs- und Entwicklungskosten 35
  
- Gebrauchsmuster 4, 108
- Geheimverfahren 4
- Geschäftsbeziehungen 4, 96, 107
- Abgrenzung zum Geschäftswert 41 ff.
- Abonnentenverträge 43
- Auftragsbestand 4, 43
- Belieferungsrechte 4, 34, 43, 94, 96, 107
- Bewachungsaufträge 43
- Kundenstämme 4, 41 f., 96, 107
- Nutzungsdauer 107
- Rahmenverträge 43
- schwebende Verträge 4, 41
- Wettbewerbsverbote 41, 44, 63, 92, 115
- Geschäftswert siehe Abgrenzung zum Geschäftswert
- Geschmacksmuster 4, 108
- Gestattungsrechte 4
- Gewerberechte 4
- Gewerbliche Schutzrechte (siehe auch Lizenzen, Patente) 4, 6
- Größenbesonderheiten 11, 82
- Grundstücksgleiche Rechte 33
- Gutachten 25
- Güterfernverkehrskonzessionen 100
  
- Immaterielle Vermögensgegenstände (siehe auch ABC, Aktivierung)
- Abgrenzung siehe dort
- Abschreibungen siehe dort
- Aktivierung siehe dort
- Ausweis siehe dort
- Begriff 2, 21, 69 f.
- Beispiele 4
- Bestandsnachweis 7, 51, 71 f., 80
- Bewertung siehe dort
- Individualprogramme 28 ff.
  
- Kartellrechte 4
- Know How 4
- Kommunale Beiträge 22 ff., 59
- Konzessionen 4, 6, 63, 67
- Konzessionskosten 22

- Kosten einer Baugenehmigung 22
- Kundenkarteien 4
- Kundenstämme 4, 41 f., 96, 107
  
- Lizenzen 4, 6, 47, 57, 67, 109
  
- Marken 4
- Maßgeblichkeitsprinzip 55
- Mietereinbauten 34
- Milcheinzugsgebiete 94, 99
- Möbelverkehrskonzessionen 94, 98
  
- Netzkostenbeiträge 22 ff.
- Nießbrauch 4
- Nutzungsrechte 4, 47, 63, 110
  
- Optionen 4
  
- Patente 4, 80, 111
- Praxiswert 94 f., 112
- Prototypen 35
- Prüfung 122 ff.
  - Abgänge 125
  - Erstprüfung 123
  - Schwerpunkte 124
  
- Rahmenverträge 43
- Rechte (siehe auch Geschäftsbeziehungen)
  - 2, 6, 92
  - aus schwebenden Verträgen 4, 41
- Rechtsformbesonderheiten 9, 11, 54, 81 f.
- Rezepte 4
- Rückstellung für latente Steuern 119
  
- Schallplatten 25
- Software siehe EDV-Programme
- Spielfilme 25
- Standardprogramme 31
- Syndikatsquoten 4
  
- Tatsächliche Positionen 4 f.
- Tausch 60, 63
- Tonträger 25
  
- Unentgeltlicher Erwerb 56
- Updates 31
- Urherrechte 4, 113
  
- Verfahrensrechte 22
- Verhältnis zum früheren Recht
  - Aktivierung 6
  - Ausweis 8
  - Bestandsnachweis 7, 80
  - Umfang der Änderungen 5
  - Voraussetzungen der Aktivierung 51
- Verkehrskonzessionen 4, 94
- Verlagserzeugnis 4, 94 f., 96
- Verlagsobjekt 4
- Verlagsrechte 4, 113
- Verlagswert 4
- Vermögensgegenstände siehe Immaterielle Vermögensgegenstände
- Versorgungsrechte 4
- Vorteile 4
  
- Warenbezugsrechte 4
- Warenzeichen 4, 67, 114
- Wassereinleitungsrechte 4
- Wegerechte 4
- Wettbewerbsverbote 41, 44, 63, 92, 115
- Wirtschaftliche Werte 2, 4
- Wohnrechte 4
- Wohnungseigentum 33
  
- Zusammenhänge mit der Bilanz 119
- Zusammenhänge mit der GuV 120
- Zuschüsse 4, 22 ff., 59
- Zuteilungsrechte 4