

# **Gutachten**

**über die unternehmensrechtliche Bilanzierung  
selbst erstellter immaterieller Anlagen**

## **Executive Summary**

September 2008

*MMag. Christian Höllerschmid*

*Wirtschaftsuniversität Wien*

*Institut für Revisions-, Treuhand- und Rechnungswesen*

*christian.hoellerschmid@wu-wien.ac.at*

*+ 43 – 1 – 313 36 – 4604*

## **Empfehlung zur Vereinheitlichung bzw. Modernisierung des österreichischen Bilanzrechts**

Ein Bilanzposten für selbst erstellte immaterielle Anlagen ist grundsätzlich in der Lage, relevante sowie verlässliche Informationen über den zukünftigen Nutzen eines Immaterialguts zu transportieren. Dabei ist es erforderlich, den Bilanzierenden ein gewisses Maß an Ermessen einzuräumen. Ermessen eröffnet allerdings abschlusspolitische Gestaltungsspielräume. Da der Objektivierungsgrad eines Abschlusses aber nie Selbstzweck sein kann, ist dieser von der gesetzlichen Ziel- und Zwecksetzung eines Abschlusses abhängig. Es ist also zu fragen, welches Maß an subjektivem Ermessen bei der Bilanzierung selbst erstellter immaterieller Anlagen eingeräumt werden kann, ohne die gesetzliche Ziel- und Zwecksetzung des Abschlusses zu unterminieren. Unternehmensrechtliche Abschlüsse haben die Funktion, die Geschäftsfälle eines Unternehmens zur „Beweissicherung“ zu dokumentieren, Ausschüttungen und Steuerzahlungen zu bemessen, den Bestand des Unternehmens zu erhalten und Abschlussadressaten über die Vermögens-, (Finanz-) und Ertragslage des Unternehmens zu informieren. Die GoB stellen unter besonderer Rücksicht auf den Gläubigerschutz einen Ausgleich zwischen den einzelnen Funktionen her. Verändert der Gesetzgeber nun das „Kräfteverhältnis“ einzelner GoB zueinander – stärkt er bspw. bewusst die Informationsfunktion des Abschlusses und damit das Vollständigkeitsprinzip – so ist auch der Stellenwert des Objektivierungsprinzips im Gefüge der GoB neu zu überdenken.

Stellt man bei einer etwaigen Überarbeitung des österreichischen Bilanzrechts die Verwaltungskostenreduktion im Wege einer Vereinheitlichung der Rechnungslegung in den Mittelpunkt, so ist m.E. § 197 Abs. 2 UGB i.d.g.F. beizubehalten. Gegenüber dem Status quo entstünden keine zusätzlichen Leistungs- und Qualitätsanforderungen an die Kostenrechnungs- und Controllingssysteme der Unternehmen, keine zusätzlichen Überleitungsrechnungen von Unternehmens- auf Steuerbilanzen und keine zusätzlichen Prüfungshandlungen für die Abschlussprüfer prüfungspflichtiger Unternehmen. Einzig für Unternehmen, die zwecks Aufstellung eines konsolidierten Abschlusses nach IFRS in der sogenannten „Handelsbilanz (HB) II“ die Bilanzierungsregeln gem. IAS 38 zu beachten haben, käme es auch weiterhin zu keiner Kostenreduktion infolge einer Vereinheitlichung der Rechnungslegung. Das gegenwärtige „Kräfteverhältnis“ der einzelnen GoB zueinander bliebe ebenso gewahrt wie Informationsniveau und -sicherheit der unternehmensrechtlichen Bilanz.

Will man durch eine etwaige Überarbeitung des österreichischen Bilanzrechts hingegen in erster Linie eine Modernisierung der Rechnungslegung erreichen, so ist zunächst zu bestimmen, was als „modern“ gilt. In der aktuellen Diskussion zielt eine Bilanzrechtsmodernisierung im Wesentlichen auf eine Annäherung an die IFRS und auf eine Beschränkung abschlusspolitischer Gestaltungsspielräume ab – ein Funkti-

onsspagat, der in puncto Bilanzierung selbst erstellter immaterieller Anlagen nur schwerlich gelingen kann. Jedenfalls scheint ein „modernes“ Bilanzrecht eine gestärkte Informationsfunktion des Abschlusses zum Inhalt zu haben. Im jüngeren Schrifttum herrscht weitgehend Einigkeit darüber, dass dies insbesondere eine stärkere Berücksichtigung immaterieller Güter einschließt.

Grundsätzlich haben vermögensgegenständliche Eigenschaften einzelfallunabhängig vorzuliegen. Eine Streichung bzw. Überarbeitung von § 197 Abs. 2 UGB würde aber immaterielle Anlagen bilanzierungspflichtig machen, denen diese Eigenschaften allenfalls in Einzelfallprüfungen attestiert werden können. Es wäre daher für eine Mindestobjektivierung zu sorgen, indem man die vermögensgegenständlichen Eigenschaften der GoB durch geeignete Kriterien präzisiert, die eine (standardisierte) Einzelfallprüfung ermöglichen. Nach der Meinung des AFRAC wäre dafür jener „strenge Maßstab“, den die IFRS in puncto Bilanzierung selbst erstellter immaterieller Anlagen anlegen, geeignet. Geht man vereinfachend davon aus, dass sich der Vermögensgegenstands- und der Vermögenswertsbegriff in praxi nicht unterscheiden, so würde dies auf eine Übernahme der Objektivierungskriterien für selbst erstellte immaterielle Anlagen aus den IFRS hinauslaufen. Dies wäre ein praktikabler Weg. Es hieße jedoch, die schlanke, prinzipienorientierte Regelungstechnik des UGB z.T. aufzugeben und die IFRS als Auslegungsgrundlage für das UGB zu akzeptieren. Darüber hinaus ist beachtlich, dass den Objektivierungskriterien in IAS 38 das Bild von gesamtverkehrsfähigen Immaterialgütern zugrunde liegt, während die GoB die selbständige Verwertbarkeit als zentrale vermögensgegenständliche Eigenschaft sehen. Das Kriterium der Absicht zur Fertigstellung und jenes der Fähigkeit zur internen Nutzung bzw. externen Verwertung werden außerdem im Schrifttum mit gutem Grund als „entbehrlich“ angesehen. In einem modernisierten österreichischen Bilanzrecht könnte ergo die Ansatzobjektivierung für selbst erstellte immaterielle Anlagen mithilfe der folgenden Kriterien erreicht werden: (i) technische Realisierbarkeit, (ii) dokumentierbarer, wahrscheinlicher zukünftiger Nutzen und (iii) hinlängliche, die Fertigstellung des Immaterialguts sichernde Ressourcenausstattung des Unternehmens. Ein etwaiger Bilanzposten für selbst erstellte immaterielle Anlagen wäre jedenfalls gesondert auszuweisen. Darüber hinaus könnte man eine Anhangangabe bzw. einen Davon-Vermerk für jene selbst erstellten immateriellen Anlagen andeuten, für die gesetzliche Schutzrechte bestehen.

In puncto Bewertungsobjektivierung bietet sich das prinzipienorientierte Erfordernis, die Herstellungskosten der selbst erstellten immateriellen Anlage müssten zweifelsfrei von allgemeinen Ausgaben zur Steigerung bzw. zum Erhalt eines Geschäfts- bzw. Firmenwerts unterscheidbar sein, an. Durch diese konkrete Bilanzierungsregel könnte u.U. sogar auf ein Bilanzierungsverbot von selbst erstellten, marketing- bzw. kundenbezogenen immateriellen Anlagen verzichtet werden. Jedenfalls empfehlenswert wäre es jedoch, ein konkretes Bilanzierungsverbot für Herstellungskosten von selbst erstellten immateriellen Anlagen, die vor der Erfüllung der Objektivierungskriterien angefallen sind, vorzusehen. Was den Umfang der ggf. ver-

pflichtend zu aktivierenden Herstellungskosten sowie die Bilanzierungsregeln zur Folgebewertung angeht, so sollten die §§ 203, 204 und 208 UGB – allenfalls in einer „modernisierten“ Fassung – gleichsam für selbst erstellte immaterielle Anlagen gelten. Was die differenzierte Behandlung von Forschungs- und Entwicklungsausgaben in den IFRS und im Reg-E BilMoG betrifft, so empfiehlt dieses Gutachten, diese Unterscheidung nicht zu übernehmen. Zum einen verlaufen in praxi Forschungs- und Entwicklungsphasen i.d.R. interdependent; zum anderen eröffnet diese Unterscheidung hohes abschlusspolitisches Gestaltungspotenzial. Es ist ohnehin nicht davon auszugehen, dass Immaterialgüter, die in der Forschungsphase eines F&E-Projekts entstehen, die oben genannten Objektivierungskriterien erfüllen. Sollte dies dennoch der Fall sein, ist auch die Bilanzierung einer selbst erstellten immateriellen Anlage gerechtfertigt.

Sowohl im Reg-E BilMoG als auch im Diskussionspapier des AFRAC ist vorgesehen, selbst erstellte immaterielle Anlagen mit einer Ausschüttungssperre zu belegen. Diese Vorgehensweise ist verständlich und durchaus sinnvoll; nichtsdestotrotz ist es wider dem Realisationsprinzip, eine Ausschüttungssperre zu normieren, wenn sich eine generell zu vermutende bzw. – zeitgeistig neu interpretiert – eine durch Einzelfallbeurteilung objektivierte Gewinnwirksamkeit zu einem Vermögensgegenstand „verfestigt“ hat. Im Schrifttum gibt es zwar die Meinung, von einer Ausschüttungssperre abzusehen, sofern eine Bewertungsobjektivierung durch Markttransaktionen für vergleichbare immaterielle Anlagen bzw. durch das Gutachten eines unternehmensexternen Sachverständigen gewährleistet ist; dieser Meinung wird jedoch nicht gefolgt.

Alternativ oder ergänzend zur Bilanzierung selbst erstellter immaterieller Anlagen könnten im UGB zusätzliche Anhangangaben vorgesehen werden. Der Gesetzgeber könnte bspw. erwägen, „Als-ob-Rechnungen“ i.S.v. Immaterialgüterrechnungen in Anlagenspiegelform bzw. die verpflichtende Angabe von Ausgaben für F&E, Aus- und Weiterbildung oder Marketing und sonstige verkaufsfördernde Maßnahmen (u.U. mit Angabe der erwarteten Wirkungsdauer) im Anhang verpflichtend vorzuschreiben. Die verpflichtende Anhangangabe gemäß § 238 Z. 1 UGB für in der Bilanz ausgewiesene immaterielle Anlagen, die von einem verbundenen Unternehmen oder von einem Gesellschafter, dessen Anteil 10 % des Nennkapitals erreicht, erworben wurden, sollte ferner jedenfalls beibehalten werden. Dies scheint insbesondere dann geboten, wenn die konkrete Bilanzierungsfähigkeit gewisser selbst erstellter immaterieller Anlagen weiterhin von einem entgeltlichen Erwerb abhängig bleibt. Im Falle einer Streichung des Bilanzierungsverbots gem. § 197 Abs. 2 UGB sollte überdies die verpflichtende Anhangangabe für die Gesamtkosten aus F&E des Geschäftsjahres und des davon auf selbst erstellte immaterielle Anlagen entfallenden Betrags aus dem deutschen Reg-E BilMoG übernommen werden.