

David Leist

Gewinnrealisierung bei Softwaregeschäften nach HGB, IAS und US-GAAP im Vergleich

Diplomarbeit

BEI GRIN MACHT SICH IHR WISSEN BEZAHLT



- Wir veröffentlichen Ihre Hausarbeit, Bachelor- und Masterarbeit
- Ihr eigenes eBook und Buch - weltweit in allen wichtigen Shops
- Verdienen Sie an jedem Verkauf

Jetzt bei www.GRIN.com hochladen
und kostenlos publizieren



Inhaltsverzeichnis

1	Problemstellung	1
2	Grundlagen.....	2
2.1	Unterscheidung der relevanten Softwaregruppen	2
2.1.1	Systemsoftware	2
2.1.2	Anwendungssoftware.....	3
2.2	Software – materieller oder immaterieller Vermögensgegenstand.....	3
3	Vergleichskriterien.....	5
4	Bilanzierung und Bewertung von Software.....	6
4.1	Erworbene Software.....	6
4.1.1	Erworbene Software zur Eigennutzung	6
4.1.2	Erworbene Software zur Vermarktung	14
4.2	Selbsterstellte Software.....	17
4.2.1	Softwareentwicklung für interne Zwecke	17
4.2.2	Softwareentwicklung im Auftrag Dritter	24
4.2.3	Softwareentwicklung mit dem späteren Ziel der Weiterveräußerung von Programmkopien	31
4.3	Gewinnrealisierung	37
4.3.1	Das Realisationsprinzip.....	37
4.3.2	Gewinnrealisierung bei langfristiger Fertigung.....	43
5	Vergleich.....	52
5.1	Erworbene Software.....	52
5.1.1	... für die eigene Nutzung.....	52
5.1.2	... zur Vermarktung	53
5.2	Softwareentwicklung.....	54
5.2.1	... für eigene Zwecke	54
5.2.2	... mit dem späteren Ziel der Weiterveräußerung von Programmkopien.....	55
5.3	Langfristige Fertigung.....	56
6	Zusammenfassung.....	57
7	Literaturverzeichnis.....	59
8	Verzeichnis der Urteile	62

1 Problemstellung

Die Softwarebranche erlebt vor allem in den letzten Jahren eine regelrechte Wachstumsexplosion. Und dies hat ihre Wurzeln sowohl im privaten als auch im unternehmerischen Sektor. Vor allem forciert durch die globale Vernetzung, hat die Softwarebranche an außerordentlicher Bedeutung gewonnen. Wurde früher in der EDV-Branche das Geschäft noch von der Hardware dominiert, so ist heute die Softwareherstellung eine weitaus größere und schneller wachsende Branche.

Die Besonderheit der Leistungserstellung von Softwareunternehmen liegen in dem Produkt „Software“. Die Software – eine auf Datenträgern gespeicherte Befehlsfolge – unterscheidet sich aufgrund der nicht vorhandenen Materialität von den klassischen Speichermedien.¹ Die Entwicklung von Softwareprodukten nimmt oft einen längerer Zeitraum in Anspruch womit die Problematik der Gewinnrealisierung zu betrachten ist. Hinzu kommt das oft hohe Entwicklungsrisiko. Dabei kommt es, insbesondere wegen der Besonderheit des Bilanzierungsobjektes „Software“ beim Ansatz und Bewertung im Jahresabschluss immer wieder zu Problemfragen.

Aufgrund der weltweit zunehmenden Vernetzung der Märkte, die zur internationalen Ausrichtung der Unternehmen führt sowie aus Gründen der Vergleichbarkeit, wird auch für deutsche Unternehmen die Rechnungslegung nach IAS oder US-GAAP immer aktueller.

Durch das im Jahr 1998 verabschiedete Kapitalaufnahmeerleichterungsgesetz (KapAEG), können börsennotierte Unternehmen ihren Konzernabschluss nach IAS oder US-GAAP anstatt nach HGB erstellen (§292a HGB), wobei diese Konzernabschlüsse mit der 4. und 7. EG-Richtlinie im Einklang stehen müssen.²

¹ Vgl. Heußen, Gewerblicher Rechtsschutz und Urheberrecht, 1987, S. 779 ff.

² Vgl. Karl Born, Rechnungslegung nach IAS, US-GAAP und HGB im Vergleich, 1999, Stuttgart, S. V

Für am Neuen Markt notierte Unternehmen ist es bereits schon Pflicht, ihre Abschlüsse nach IAS oder US-GAAP zu erstellen. Für Unternehmen, die an einer US-amerikanischen Börse notiert werden wollen, gelten, nach dem Grundsatz der SEC, bisher zwingend die Bilanzregeln nach US-GAAP

Deshalb soll sich die vorliegende Arbeit mit der Gewinnrealisierung von Softwaregeschäften in den Bilanzierungssystemen HGB, IAS und US-GAAP in darlegender und vergleichender Weise beschäftigen. Dabei soll der Schwerpunkt auf der Betrachtung von erworbener und selbsterstellter Software liegen, insbesondere deren Ansatz und Bewertung.

2 Grundlagen

2.1 Unterscheidung der relevanten Softwaregruppen

Unter Software versteht man für Datenverarbeitungsanlagen entwickelte Programme, die durch ihre Befehlsfolge den Betrieb der Systeme oder die Lösung bestimmter Aufgaben ermöglicht.³ Computer Software steht als Oberbegriff für Programme der unterschiedlichsten Formen. Deshalb erscheint es als sinnvoll, eine Unterscheidung in entsprechende Gruppen vorzunehmen.

2.1.1 Systemsoftware

Die Systemsoftware besteht aus Steuer- und Arbeitsprogrammen, die in engem Zusammenhang mit der Hardware die Funktionsfähigkeit eines DV-Systems gewährleisten. Sie koordiniert somit den Einsatz aller Bestandteile der EDV-Anlage und deren Überwachung. Sie stellt keine spezifische Lösung von anwendungsbezogenen Aufgaben dar, sondern ist maschinenbezogen.⁴

³ Vgl. Harenberg Kompaktlexikon, Dortmund 1996, S.2794

⁴ Vgl. Bormann, Die Wirtschaftsprüfung 1/1991, S. 9

2.1.2 Anwendungssoftware

Die meist in großen Stückzahlen vertriebene Anwendungssoftware lässt sich grob in zwei Gruppen aufteilen, in Standardsoftware und Individualsoftware.

Die **Standardsoftware** die i.d.R. in großer Stückzahl vertrieben wird, ermöglicht die Lösung gleichartiger Lösungen für eine große Anzahl von Anwendern. Sie kann weiter unterteilt werden in fixe und variable Standardprogramme. Die fixen Standardprogramme dienen der Verarbeitung, Speicherung und Kontrolle von Informationen. Ein Eingriff in die Programmarchitektur durch den Benutzer ist hierbei nicht möglich. Bei den variablen Standardprogrammen ist eine Anpassung des Programms an betriebliche Erfordernisse möglich. Dies kann geschehen durch nichtmodulare Änderungen, wie z. B. Änderung des Organisationsablaufes oder modulare Änderungen. Die Bedeutung der Modularprogramme ist dabei in den letzten Jahren von größerer Bedeutung geworden. Bei Modularprogrammen handelt es sich um Software, die aus zahlreichen Bausteinen verknüpft wird. Dadurch kann der Anwender die für ihn relevanten Module bestimmen und entsprechend zusammensetzen.⁵

Unter **Individualsoftware** versteht man Programme, die für einen spezifischen Sachverhalt eines Anwenders konzipiert sind, dabei erfolgt die Zielsetzung durch den einzelnen Anwender. Individualsoftware ist somit eine an die betrieblichen Gegebenheiten angepasste Problemlösung, bei der man aufgrund der „Maßanfertigung“ von einer geistig, kreativen Arbeit ausgehen kann.⁶

2.2 Software – materieller oder immaterieller Vermögensgegenstand

Um die Frage der bilanziellen Behandlung von Software beantworten zu können, bedarf es der Klärung, ob hier ein Wirtschaftsgut vorliegt, dass eine eigenständige Bilanzierungsfähigkeit zulässt. Gewöhnlich besteht das Produkt Software aus zwei unterschiedlichen Komponenten. Zum einen ist in der Regel ein Datenträger vorhanden, der sich durch seine physische Komponente auszeichnet. Zum anderen ist die Entwicklung von Software durch

⁵ Sauer, Klaus Peter, Bilanzierung von Software, Wiesbaden, 1988 S. 21 ff.

⁶ Sauer, Klaus Peter, Bilanzierung von Software, Wiesbaden, 1988 S. 20

intellektuellen und technischen Gehalt gekennzeichnet. Der Datenträger als eigenständiges Medium ergibt noch kein Softwareprodukt, erst der geistige Inhalt ergibt dem Träger seine Bedeutung. Hinsichtlich der Bilanzierungsfähigkeit muss eine Einordnung in materielle und immaterielle Wirtschaftsgüter erfolgen. Da eine getrennte Betrachtungsweise nicht möglich ist, muss der die Software prägende Bestandteil festgestellt werden.⁷

Im für das HGB relevanten Schrifttum wurde z. T. die Meinung vertreten, dass wenn der geistige Inhalt durch Verkörperung in mechanischen und elektronischen Gegenständen so vervielfältigt wird und beim Gebrauch das technische Gerät gegenüber dem geistigen Gehalt im Vordergrund steht, von einem materiellen Gegenstand ausgegangen werden kann. Im umgekehrten Fall, sei die geistige Leistung für die Bilanzierungsproblematik maßgebend⁸. Jedoch ist es unklar, ab welcher Auflagenhöhe eine Materialisierung stattfindet und außerdem ist zu bedenken, dass bei Programmkopien der geistige Teil weiterhin im Vordergrund steht und die Diskette nur als Datenträger fungiert. Des weiteren wurde früher teilweise die Meinung vertreten, dass Systemsoftware zusammen mit der Hardware als materieller Vermögensgegenstand zu behandeln ist, da diese beiden Komponenten nur zusammen vermarktet wurden. Durch das heutzutage bestehende *unbundling* hat sich ein von der Hardware unabhängiger Markt für Software entwickelt. Man kann deshalb regelmäßig davon ausgehen, dass Programmkopien sowie Systemsoftware zu den immateriellen Vermögensgüter zählen.⁹ Der BFH sieht bei System- und Anwendungssoftware grundsätzlich ein immaterielles Gut,¹⁰ lediglich Software mit Datenbeständen u. ä., wird vom BFH als materieller Vermögensgegenstand angesehen.¹¹

Im US-GAAP-Bereich, geht der FASB bei Anwendungssoftware pauschal von einem immateriellen Gegenstand aus, was der grundsätzlichen Haltung der amerikanischen Finanzverwaltung entspricht.¹²

⁷ Vgl. Sauer, Klaus Peter, Bilanzierung von Software, Wiesbaden, 1988 S. 110 f.

⁸ Vgl. Treiber in Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung, hrsg. V. Castan Edgar u. a., Bd. I B 211, Tz. 28

⁹ Vgl. Baetge/Fey/Weber, Handbuch der Rechnungslegung, Kommentar zur Bilanzierung und Prüfung, § 248, Rn 42, von Keitz, Immaterielle Güter in der internationalen Rechnungslegung, Düsseldorf 1997, S. 79

¹⁰ Vgl. z. B. BFH-Urteile v. 28.7.94, III R 47/92; v. 3.7.87, III R 147/86; v. 3.7.87, III 7/86

¹¹ Vgl. BFH-Urteil v 5.2.88 III R 49/83

¹² Vgl. Sauer, Klaus Peter, Bilanzierung von Software, Wiesbaden, 1988 S. 121