

§ 13

Bilanzierung

Literatur: *Blümich* Ertragsteuerrecht, Loseblatt; *Broemel* Konzerninterne Auftragsforschungsverhältnisse im Spannungsfeld aktueller Entwicklungen bei der Zurechnung von immateriellen Wirtschaftsgütern, IStR 2013, 249; *Düll et al.* Bewertungsdschungel bei selbst geschaffenen Patenten, DStR 2015, 1198; *Ebenrot/Boujong/Joost/Strohn* Handlungsbuch, 3. Aufl. 2014; *Jacobs/Endres/Spengel* Internationale Unternehmensbesteuerung, 8. Aufl. 2016; *Knepper* Software, FS Döllerer, 1988, S. 299; *Koenig* Abgabenordnung, 3. Aufl. 2014; *Kütting/Seel* Latente Steuern nach dem neuen Bilanzrecht, FS Herzig, 2010, S. 675; *Rojahn* Praktische Probleme bei der Abwicklung der Rechtsfolgen einer Patentrechtsverletzung, GRUR 2005, 623; *Schmidt* EStG, 35. Aufl. 2016; *Stein/Ortmann* Planmäßige Abschreibung von Warenzeichen?, BB 1997, 199; *Vögele/Borstell/Engler* Verrechnungspreise – Betriebswirtschaft, Steuerrecht, 4. Aufl. 2015; *Vögele/Freytag* Umlageverträge zwischen international verbundenen Unternehmen – Abgrenzung von Hilfs- und Hauptfunktionen, RIW 2001, 172; *Wassermeyer/Baumhoff* Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen, 2014.

I. Bilanzierung von Patenten

1. Qualifikation als immaterielle Wirtschaftsgüter bzw. Vermögensgegenstände

Patente und Know-how stellen handelsrechtlich immaterielle Vermögensgegenstände dar. Ein Vermögensgegenstand ist ein vermögenswerter Vorteil, der selbstständig bewertbar und selbstständig verkehrsfähig (einzeln veräußerbar) ist. 1

Steuerlich werden Patente und Know-how als immaterielle Wirtschaftsgüter qualifiziert, wobei der BFH den Begriff der Wirtschaftsgüter wie folgt definiert:¹ „Wirtschaftsgüter sind Sachen, Rechte oder tatsächliche Zustände, konkrete Möglichkeiten oder Vorteile für den Betrieb, deren Erlangung der Kaufmann sich etwas kosten lässt, die einer besonderen Bewertung zugänglich sind, in der Regel eine Nutzung für mehrere Wirtschaftsjahre erbringen und zumindest mit dem Betrieb übertragen werden können.“ Als gewerbliche Schutzrechte werden Patente als geschützte immaterielle Wirtschaftsgüter und Know-how als ungeschützte immaterielle Wirtschaftsgüter² charakterisiert. 2

Hinsichtlich der Abgrenzung von immateriellen zu materiellen Wirtschaftsgütern stellt der BFH auf die Körperlichkeit ab, konkret werden immaterielle Wirtschaftsgüter als diejenigen charakterisiert, die körperlich nicht greifbar sind.³ Abgrenzungsprobleme treten dann auf, wenn immaterielle Wirtschaftsgüter eine Einheit mit materiellen Gegenständen bilden (z.B. Software-CD-ROM⁴). In diesen Fällen hat die Zuordnung in Abhängigkeit des Wertverhältnisses zwischen dem immateriellen Wert und dem körperlichen Gegenstand zu erfolgen.⁵ 3

¹ BFH BStBl II 1979, 734; BFH BStBl II 1997, 808.

² Wassermeyer/Baumhoff/Greinert Rn. 6.551; Vögele/Borstell/Engler/Kachur Rn. O 5.

³ BFH BStBl II 1987, 728.

⁴ Blümich/Krumm § 5 EStG Rn. 639.

⁵ Herrmann/Heuer/Raupach/Tiedchen § 5 EStG Rn. 377; Knepper FS Döllerer, S. 310.

2. Unterscheidung der Bilanzierung nach Anschaffung und Herstellung bzw. Anlagevermögen und Umlaufvermögen

- 4 Die Aktivierung von Patenten und Know-how ist davon abhängig, ob diese entgeltlich erworben (Anschaffung) oder selbst hergestellt wurden (Herstellung) bzw. ob diese langfristig (Zuordnung zum Anlagevermögen) oder nur kurzfristig (Zuordnung zum Umlaufvermögen) betrieblich genutzt werden sollen.⁶

3. Aktivierungsgebot für angeschaffte immaterielle Vermögensgegenstände/Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens

- 5 Wurden die immateriellen Vermögensgegenstände (z.B. Patente) entgeltlich erworben und sollen sie dem Unternehmen langfristig dienen, so besteht handelsrechtlich gem. § 246 Abs.1 HGB ein Aktivierungsgebot im Anlagevermögen. Aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips des § 5 Abs.1 S.1 EStG gilt dieses Aktivierungsgebot auch für die Bilanzierung in der Steuerbilanz.

4. Aktivierungswahlrecht für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände/Aktivierungsverbot für selbst geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens

- 6 Wurden die immateriellen Vermögensgegenstände selbst geschaffen und sollen sie langfristig betrieblich genutzt werden, besteht mit der Neufassung des § 248 Abs.2 HGB seit dem 1.1.2009 handelsrechtlich ein Aktivierungswahlrecht für eine Aktivierung im Anlagevermögen. Hiervon ausgenommen sind selbst geschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens.⁷
- 7 Für die Bilanzierung derartiger immaterieller Wirtschaftsgüter in der Steuerbilanz wird das Maßgeblichkeitsprinzip jedoch durch § 5 Abs.2 EStG verdrängt; es besteht gem. § 5 Abs.2 EStG ein Aktivierungsverbot.⁸ Wird handelsrechtlich von dem Wahlrecht Gebrauch gemacht, sind aufgrund des Auseinanderfallens handels- und steuerrechtlicher Bilanzierung in der Handelsbilanz für aktivierte, selbsterstellte immaterielle Vermögensgegenstände passive latente Steuern zu bilanzieren und in den Folgejahren fortzuschreiben.⁹

5. Aktivierungsgebot für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände/Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens

- 8 Werden immaterielle Vermögensgegenstände/Wirtschaftsgüter nur kurzfristig betrieblich genutzt, z.B. weil sie zeitnah weiterveräußert werden sollen, so sind sie dem Umlaufvermögen zuzuordnen. Für, dem Umlaufvermögen zuzuordnende, immaterielle Vermögensgegenstände/Wirtschaftsgüter besteht hinsichtlich der Aktivierung kein Unterschied, ob diese selbst geschaffen oder entgeltlich erworben wurden. Aufgrund des Vollständigkeitsgebots gem. § 246 Abs.1 HGB hat in diesen Fällen handelsrechtlich die Aktivierung im Umlaufvermögen zu erfolgen; steuerlich erfolgt aufgrund

6 Düll et al. DStR 2015, 1198 f.

7 § 248 Abs.2 S.2 HGB.

8 Beck Bil-Komm/Schubert/Andrejewski/Roscher § 253 Rn. 381.

9 Küting/Seel FS Herzig, S. 675, 683.

des Maßgeblichkeitsprinzips gem. § 5 Abs. 1 S. 1 EStG ebenfalls eine Aktivierung im Umlaufvermögen der Steuerbilanz.¹⁰ Das Aktivierungsverbot des § 5 Abs. 2 EStG greift nicht, weil es sich nur auf selbst geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens bezieht.¹¹

6. Abgrenzung, Anschaffung und Herstellung immaterieller Vermögensgegenstände/Wirtschaftsgüter

Die unterschiedlichen Bilanzierungsvorschriften erfordern eine genaue Abgrenzung zwischen der Anschaffung und der eigenen Herstellung der immateriellen Vermögensgegenstände bzw. Wirtschaftsgüter. Eine solche Abgrenzung hat grundsätzlich anhand der zivilrechtlichen Verträge zu erfolgen. 9

Werden Patente und Know-how auf Basis eines Kaufvertrags durch dingliche Über-eignung erworben, liegt eine Anschaffung der Patente und des Know-hows vor. Wird eigene Forschung und Entwicklung ohne Einbeziehung Dritter betrieben, die zu Patenten und Know-how führen, handelt es sich um eine eigene Herstellung. 10

Schwieriger ist die Einordnung, wenn die Forschungs- und Entwicklungstätigkeit durch einen Dritten ausgeführt wird. Erbringt der Dritte diese Leistung im Rahmen eines Dienstleistungsvertrages, durch welchen er die Ausübung einer Forschungstätigkeit (unter Anweisung) jedoch nicht deren Erfolg schuldet, werden hieraus entstehende Patente und das Know-how der eigenen Herstellung des Auftraggebers zugeordnet.¹² 11

Schuldet der Auftragnehmer hingegen den Erfolg von Forschungs- und Entwicklungs-tätigkeiten inklusive der Patentierung der Erfindungen (Werkvertrag), liegt durch die Übertragung ein Anschaffungsvorgang vor, so dass eine Aktivierung sowohl in der Handels- als auch in der Steuerbilanz zu erfolgen hat.¹³ 12

7. Abgrenzung verschiedener Forschungs- und Entwicklungsformen

Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten werden regelmäßig in folgende Kategorien 13 unterteilt:

- Eigenforschung,
- Auftragsforschung,
- Gemeinschaftsforschung,
- Pool (Nachfragepool, Kostenumlage und Konzernumlage).

Eine sog. „Eigenforschung“ liegt vor, wenn eine Gesellschaft auf eigene Kosten und Risiken die Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten betreibt, sie Inhaberin der daraus resultierenden Patente und des Know-hows wird und dieses für eigene Produk-tionszwecke oder zur Lizenzierung einsetzt.¹⁴ Eigenforschung ist demnach dadurch charakterisiert, dass die operative Ausübung der Forschungs- und Entwicklungstätig-keiten und die Inhaberschaft der daraus resultierenden immateriellen Wirtschaftsgü-ter (Patente und Know-how) zusammenfallen. In diesen Fällen werden entsprechende Patente bzw. Know-how als selbst geschaffen angesehen. 14

¹⁰ Blümich/Ehmcke § 6 EStG Rn. 824.

¹¹ Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn § 247 HGB Rn. 16.

¹² BGHZ Bd. 151, 330; Herrmann/Heuer/Raupach § 5 EStG Rn. 1734.

¹³ Zur Abgrenzung von Dienst- und Werkvertrag BeckOK-BGB/Fuchs § 611 Rn. 11

¹⁴ Broemel IStR 2013, 250.

- 15 Als sog. „Auftragsforscher“ wird derjenige Dienstleister bezeichnet, der die Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten (ohne Übernahme des Entwicklungsrisikos) operativ ausübt, die ihm seitens seines Auftraggebers vorgegeben werden. Der Auftragsforscher agiert als Dienstleister und sein Auftraggeber gilt als Hersteller und wird Eigentümer der immateriellen Wirtschaftsgüter.¹⁵ Die wirtschaftlichen Chancen und Risiken aus der Forschungs- und Entwicklungstätigkeit liegen von Anfang an beim Auftraggeber, so dass die entstehenden immateriellen Wirtschaftsgüter als durch den Auftraggeber selbst geschaffen angesehen werden.¹⁶
- 16 Wird der Auftragsforscher mit einer konkreten Forschungstätigkeit (Projekt) für mehrere statt nur eines einzelnen Auftraggebers tätig, liegt eine sog. „Gemeinschaftsforschung“ vor.
- 17 Besonderheiten sind bei der Forschung und Entwicklung zwischen nahestehenden Personen zu beachten. Für die entsprechenden Geschäftsbeziehungen gilt der Fremdvergleichsgrundsatz,¹⁷ wobei sich auch für Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten von Konzernen typische Gestaltungsmodelle gebildet haben. Neben der Eigen-, Auftrags- und Gemeinschaftsforschung wird in Konzernen häufig im „Poolkonzept“ die Gemeinschaftsforschung betrieben, wobei der Nachfragepool, der Kostenpool und die Konzernumlage unterschieden werden.
- 18 Kann der Forschende die Ergebnisse der Forschung nicht selbstständig nutzen, d.h. wird er fiktiv als außerhalb des Pools (der Verwertungsberechtigten) stehend angesehen, handelt es sich um einen sog. „Nachfragepool“. Der Nachfragepool zeichnet sich dadurch aus, dass einem Anbieter (Auftragsforscher) eine Gruppe (Pool) von Nachfragern gegenübersteht, die eine einheitliche Leistung nachfragen.¹⁸ Die Vergütung für den Auftragsforscher ist üblicherweise anhand der Kostenaufschlagsmethode (ggf. Preisvergleichsmethode) zu bestimmen, d.h. der Auftragsforscher soll einen Gewinn erwirtschaften können.¹⁹ Die Vergütung wird von sämtlichen Auftraggebern gezahlt, die ihrerseits anhand des anteiligen Nutzens den Anteil der jeweils zu tragenden Kosten festlegen.
- 19 Davon zu unterscheiden ist der Poolvertrag, bei dem mehrere Unternehmen vereinbaren, dass sie gemeinsam Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten ausüben und jede Partei alle entstehenden immateriellen Wirtschaftsgüter eigenständig nutzen kann (Kostenpool).²⁰ Die operative Ausübung der Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten erfolgt durch mehrere Teilnehmer, so dass durch eine Vielzahl von Gesellschaften immaterielle Wirtschaftsgüter geschaffen werden. Der wesentliche Unterschied zur Auftragsforschung und zum Nachfragepool besteht darin, dass im Rahmen des Poolvertrags jede Gesellschaft berechtigt ist, die Ergebnisse in Form immaterieller Wirtschaftsgüter selbst zu nutzen. Regelmäßig wird der Umfang der Nutzungsmöglichkeiten vertraglich im Vorhinein genau beschrieben (z.B. durch territoriale Begrenzung).
- 20 Beim Sonderfall einer sog. „Konzernumlage“ übt nur eine Gesellschaft die Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten aus, genutzt werden diese aber von ihr selbst als

15 Wassermeyer/Baumhoff/Greinert Rn. 6.168 f.

16 Wassermeyer/Baumhoff/Greinert Rn. 6.170; Jacobs/Endres/Spengel 1117; Tz. 6.62 ff. OECD-RL 2010.

17 § 14 Rn. 154 ff.

18 *BMF* BStBl I 2000, 1122, Tz. 1.7; *Vögele/Freytag* RIW 2001, 174.

19 *BMF* BStBl I 2000, 1122, Tz. 1.7; *BFH* BStBl II 1993, 801.

20 Wassermeyer/Baumhoff/Greinert Rn. 6.342; *Vögele/Borstell/Engler* Rn. O 208.

auch von anderen Konzerngesellschaften.²¹ Die wirtschaftlichen Risiken und Chancen der Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten werden demnach von Anfang an von mehreren Parteien getragen. In einem solchen Fall stehen jedem Vertragspartner des Konzernumlagevertrags (inkl. des forschenden Unternehmens) anteilig Rechte an den geschaffenen immateriellen Wirtschaftsgütern zu. Die Kosten sind zwischen den Vertragsparteien anhand des anteiligen Nutzens umzulegen.²²

II. Bilanzierung von Lizenzverträgen

1. Vorbemerkung

Ob ein Lizenzvertrag in der Handels- und/oder Steuerbilanz zu bilanzieren ist, hängt zunächst davon ab, ob es sich bei dem Vertrag um einen Vermögensgegenstand (Bilanzierung in der Handelsbilanz) bzw. um ein Wirtschaftsgut (Bilanzierung in der Steuerbilanz) handelt. **21**

Zu bilanzieren sind ausschließlich angeschaffte Rechte, nicht jedoch laufende Dauerschuldverhältnisse.²³ Dies erfordert eine Würdigung, ob durch einen Lizenzvertrag bestimmte Rechte unbeschränkt gewährt werden (Anschaffung) oder ob die Rechte nur beschränkt sind, so dass ein Dauerschuldverhältnis vorliegt, welches als schwebendes Geschäft nicht bilanzierungsfähig ist.²⁴ **22**

2. Bilanzierung beim Lizenznehmer

Die Bilanzierung von Rechten erfolgt grundsätzlich beim rechtlichen Eigentümer.²⁵ **23** Gleichwohl ist das Wirtschaftsgut vom (abweichenden) wirtschaftlichen Eigentümer zu bilanzieren, wenn dem Erwerber alle wesentlichen Rechte übertragen wurden, so dass er den rechtlichen Inhaber über die gewöhnliche Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes von der Nutzung und Verwertung ausschließen kann.²⁶ Konkret regelt hierzu § 39 Abs. 2 AO: „Übt ein anderer als der Eigentümer die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut in der Weise aus, dass er den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann, so ist ihm das Wirtschaftsgut zuzurechnen“. Neben den Fällen des Leasings und Mietkaufs ist die Erfüllung dieser Voraussetzungen insbesondere im Fall von Lizenzverträgen zu prüfen, weil der rechtliche Eigentümer durch einen Lizenzvertrag für die gewöhnliche Restnutzungsdauer von der Nutzung ausgeschlossen wird.²⁷

Ferner hat für Bilanzierungszwecke eine Abgrenzung der materiellen von den immateriellen Wirtschaftsgütern zu erfolgen. Lizenzrechte sind regelmäßig als immaterielle Wirtschaftsgüter zu qualifizieren.²⁸ **24**

21 Wassermeyer/Baumhoff/Greinert Rn. 6.326 ff.

22 Wassermeyer/Baumhoff/Greinert Rn. 6.353 ff.

23 Blümich/Krumm § 5 Rn. 944; BFH BStBl II 1999, 21; BStBl II 2004, 126.

24 Groß/Strunk Lizenzgebühren, Rn. 251; BFH BStBl II 2009, 100; BStBl II 1998, 505; BStBl II 1977, 353.

25 § 39 Abs. 1 AO; Klein § 39 AO Rn. 14.

26 Koenig § 39 AO Rn. 13; BFH BStBl II 1974, 251.

27 Benkard-PatG/Ullmann/Deichfuß § 15 Rn. 60, 95.

28 Groß/Strunk Lizenzgebühren, Rn. 260 f.