



FH  
CAMPUS  
WIEN

> PUBLIC SECTOR


FACHBEREICH:  
> TAX MANAGEMENT

UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

## Die Bilanzierung von immateriellem Vermögen nach IFRS, UGB und Steuerrecht

- Dr. Dieter Christian, FH Campus Wien, Tax Management, Forschung und Lehre
- Dr. Günther Hirschböck, KPMG, Director
- Horst Rinnhofer, B.A., BMF, Betriebsprüfer



FH  
CAMPUS  
WIEN

> PUBLIC SECTOR


FACHBEREICH:  
> TAX MANAGEMENT

UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

## Übersicht

- **IFRS und UGB**
  - Herstellung immaterieller Vermögenswerte
  - Erwerb im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses
  - Zeitlich beschränkte vs. unbestimmte Nutzungsdauern
- **Steuerliche Fragen**
  - Transfer
  - Verrechnung
  - Bewertungsmethoden



**FH  
CAMPUS  
WIEN**


UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

> PUBLIC SECTOR

FACHBEREICH:  
> TAX MANAGEMENT

## IAS 38

### Unbestimmte vs. begrenzte Nutzungsdauern



**FH  
CAMPUS  
WIEN**

UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

> PUBLIC SECTOR


FACHBEREICH:  
> TAX MANAGEMENT

### Zeitlich beschränkte Nutzungsdauer

- Beispiel
  - Erwerb der Parfummарke XY im Rahmen eines Unternehmenserwerbs.
  - Beschluss, die Parfummарke XY **mittelfristig auslaufen zu lassen**.
  - Daher erfolgt eine **planmäßige Abschreibung** der Marke.

### Unbestimmte Nutzungsdauer

- Beispiel
  - Erwerb der Parfummарke XY im Rahmen eines Unternehmenserwerbs.
  - XY gibt es bereits seit mehr als 50 Jahren. Ein **Ende der Nutzung** der Marke ist **nicht absehbar**.
  - Somit erfolgt **keine planmäßige Abschreibung**.
  - Zwingender **jährlicher Wertminderungstest**.



**FH  
CAMPUS  
WIEN**

UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

> PUBLIC SECTOR


FACHBEREICH:  
> TAX MANAGEMENT

### Zeitlich beschränkte Nutzungsdauer

- Fälle, in denen ein **Ende der Nutzung absehbar** ist
- Sachgerechte Schätzung des genauen Zeitpunktes des Endes der Nutzung
- **Planmäßige Abschreibung**

### Unbestimmte Nutzungsdauer

- **Unbestimmt ≠ Unbeschränkt**
- Fälle, in denen bis zum Vorliegen besserer Erkenntnis von einer **Dauernutzung** auszugehen ist
- **Keine planmäßige Abschreibung**
- **Zwingender jährlicher Wertminderungstest**



**FH  
CAMPUS  
WIEN**


UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

> PUBLIC SECTOR

FACHBEREICH:  
> TAX MANAGEMENT

UGB

## Unbestimmte vs. begrenzte Nutzungsdauern

 **FH CAMPUS WIEN**  
UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

> PUBLIC SECTOR

FACHBEREICH:  
> TAX MANAGEMENT

## Immaterielles Anlagevermögen

- Planmäßige Abschreibung sofern die Nutzung **zeitlich begrenzt** ist (*§ 204 Abs 1*)
- **Interpretationsfrage**
- **Vorsichtsprinzip**
  - Im Zweifel Annahme einer zeitlichen Begrenzung
- **Keine planmäßige Abschreibung:**
  - Immaterieller Vermögensgegenstand steht dem Betrieb voraussichtlich für die Dauer seines Bestehens zur Verfügung
  - Vertragliche Rechte, die zwar zeitlich befristet sind, deren fortlaufende Verlängerung aber sehr wahrscheinlich ist


 **FH CAMPUS WIEN**  
UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

> PUBLIC SECTOR

FACHBEREICH:  
> TAX MANAGEMENT


IFRS 3 und IAS 38

## Erwerb im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses

 <b>FH CAMPUS WIEN</b> <small>UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES</small>	> PUBLIC SECTOR	FACHBEREICH: > TAX MANAGEMENT
--	-----------------	----------------------------------


## Kaufpreisallokation

- U.a. ist bei der **Erstkonsolidierung** folgendes erforderlich:
  - **Identifizierung** der immateriellen Werttreiber der neuen Tochter
    - Marken
    - Kundenbeziehungen
    - Technologien etc.
  - Beurteilung des **Ansatzes**
    - Frage, ob zu aktivieren
  - Wenn ja, **Bewertung** mit dem beizulegenden Zeitwert im Erwerbszeitpunkt
    - Anwendung eines Bewertungsverfahrens

 <b>FH CAMPUS WIEN</b> <small>UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES</small>	> PUBLIC SECTOR	FACHBEREICH: > TAX MANAGEMENT
--	-----------------	----------------------------------


## Beurteilung des Ansatzes

- Aktivierung, wenn Vermögenswert **identifizierbar** (d.h. vom Firmenwert abgrenzbar) ist...
- ...was bei Erfüllung eines der folgenden Kriterien der Fall ist:
  - **Separierbarkeit**
    - Möglichkeit des Verkaufs, der Vermietung, der Lizenzierung etc.
  - **Vertraglich-rechtliches Kriterium**
    - Vermögenswert resultiert aus vertraglichen oder sonstigen Rechten

 <b>FH CAMPUS WIEN</b> <small>UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES</small>	> PUBLIC SECTOR	FACHBEREICH: > TAX MANAGEMENT
--	-----------------	----------------------------------


## Auslegung des vertraglich-rechtlichen Kriteriums

- Auf den ersten Blick einfach
- Bei näherer Betrachtung komplex
  - Anfrage in 2008 an das **Interpretationskomitee** des IASB, wann ein Kundenbeziehung vertraglicher Natur ist
  - Es konnte **keine Interpretation** entwickelt werden
  - Lediglich Feststellung, dass es in der Praxis **unterschiedliche Meinungen** gibt
  - IASB wird sich in der **Zukunft** damit auseinandersetzen

 <b>FH CAMPUS WIEN</b> <small>UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES</small>	> PUBLIC SECTOR	FACHBEREICH: > TAX MANAGEMENT
--	-----------------	----------------------------------

## Auslegung des vertraglich-rechtlichen Kriteriums

- **Ursache** für die Komplexität
  - = **Überdehnung des Kriteriums in IFRS 3.IE:**
    - Kundenbeziehung liegt vor, wenn
      - das Unternehmen Informationen über den Kunden besitzt,
      - regelmäßige Kontakte mit ihm pflegt und
      - der Kunde in der Lage ist, das Unternehmen direkt zu kontaktieren.
    - Erfüllung des vertraglich-rechtlichen Kriteriums, wenn es **Praxis ist, Verträge** mit den Kunden **abzuschließen**, ...
    - ... unabhängig davon, ob ein Vertrag zum Erwerbszeitpunkt besteht.



**FH CAMPUS WIEN**

UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES


> PUBLIC SECTOR

FACHBEREICH:  
> TAX MANAGEMENT

## Bewertung im Erwerbszeitpunkt

- **Beizulegender Zeitwert** im Zeitpunkt des Unternehmenserwerbs
- Ermittlung anhand von Bewertungsverfahren
- Häufig angewandte **Bewertungsverfahren**
  - **Lizenzpreisanalogie**
  - **Residualwertmethode**



**FH CAMPUS WIEN**

UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

> PUBLIC SECTOR

FACHBEREICH:  
> TAX MANAGEMENT

## Lizenzpreisanalogie

- Dominierendes Verfahren der **Markenbewertung**
- **Überlegung**
  - Welche Lizenzeeinnahmen würden wir im Falle einer fiktiven Lizenzierung der Marke an einen Dritten erhalten?
  - Welche Lizenzzahlungen müssten wir im Falle einer fiktiven Lizenzierung der Marke von einem Dritten leisten?
- **Wertermittlung**

	Barwert der <b>fiktiven Lizenzeeinnahmen</b> bzw. Barwert der <b>Lizenzkostensparnis</b>
+	Abschreibungsbedingter Steuervorteil
=	Beizulegender Zeitwert



**FH  
CAMPUS  
WIEN**


UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

> PUBLIC SECTOR

FACHBEREICH:  
> TAX MANAGEMENT

## Lizenzpreisanalogie

- **Anwendungsbereich**
  - **Lizenzierbare Vermögenswerte**, sofern eine **valide Datenbasis** vorliegt
    - Marken
    - Patente
    - Technologien
- **Keine Doppelberücksichtigung von Markenerhaltungsaufwendungen!**



**FH  
CAMPUS  
WIEN**

UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES


> PUBLIC SECTOR

FACHBEREICH:  
> TAX MANAGEMENT

## Sachgerechte Ermessensausübung bei Schätzungen


- **Fiktive Lizenzrate**
  - Berücksichtigung von Markenstärke und Markenrelevanz
- **Künftige Umsätze**
- **Nutzungsdauer** der Marke
  - Unbestimmte oder begrenzte Nutzungsdauer?
  - Länge einer begrenzten Nutzungsdauer?
- **Abzinsungssatz**
  - Muss das vermögenswertspezifische Risiko repräsentieren
  - Bei Marken oft: WACC + 1 bis 3 %



 <b>FH CAMPUS WIEN</b> <small>UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES</small>	> PUBLIC SECTOR	FACHBEREICH: > TAX MANAGEMENT
--	-----------------	----------------------------------

## Abschreibungsbedingter Steuervorteil

- Zusätzliche Wertkomponente bei der barwertorientierten Bewertung immaterieller Vermögenswerte
- Steuervorteil aus der **steuerlichen Abschreibung** der Marke etc. bei einem **fiktiven Erwerber**


 <b>FH CAMPUS WIEN</b> <small>UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES</small>	> PUBLIC SECTOR	FACHBEREICH: > TAX MANAGEMENT
--	-----------------	----------------------------------

## Residualwertmethode

- Häufige Anwendung bei der Bewertung von **Kundenbeziehungen**
- Fiktion, dass alle Vermögenswerte – außer dem Bewertungsobjekt – **gemietet** werden

	Künftige <b>Geldflüsse einer Vermögensgruppe</b>	<i>Die Vermögensgruppe beinhaltet die zu bewertende Kundenbeziehung.</i>
-	<b>Fiktive Mietentgelte</b> für die unterstützenden Vermögenswerte	<i>Unterstützende Vermögenswerte sind alle anderen Vermögenswerte der Gruppe (eine Marke, Maschinen, ein Gebäude etc.)</i>
=	<b>Geldflüsse der Kundenbeziehung</b>	<i>Ergeben sich als <b>Residualgröße</b>.</i>

	Barwert der residualen Geldflüsse
+	Abschreibungsbedingter Steuervorteil
=	<b>Beizulegender Zeitwert</b>



**FH  
CAMPUS  
WIEN**


UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

> PUBLIC SECTOR

FACHBEREICH:  
> TAX MANAGEMENT

## Residualwertmethode

- Sehr hohes **Ermessen**
- Festlegung einer **Schrumpfungsrate**
  - Umsatzrückgang durch künftige Reduktion des im Erwerbszeitpunkt vorhandenen Kundenstamms
- Berücksichtigung üblicher Auszahlungen für die **Kundenpflege**



**FH  
CAMPUS  
WIEN**


UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

> PUBLIC SECTOR

FACHBEREICH:  
> TAX MANAGEMENT


## Fiktive Mietentgelte

- I.d.R. **2 Komponenten** eines fiktiven Mietentgelts: Der Vermieter erwartet sich:
  - Eine **Verzinsung** seines gebundenen Kapitals
  - Eine Kompensation für die **Abschreibung** des Vermögenswerts
- Fiktive Mietentgelte auch für **nicht aktivierte immaterielle Vermögenswerte**
- Herrschende Praxis: Kein fiktives Mietentgelt für den **Firmenwert**
  - Setzt voraus, dass für alle nicht aktivierten immateriellen Werte ein fiktives Mietentgelt berücksichtigt wurde

 FH CAMPUS WIEN <small>UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES</small>	> PUBLIC SECTOR	FACHBEREICH: > TAX MANAGEMENT
--	-----------------	----------------------------------


## Weiterführende Literatur


- *Christian*, in Festschrift für Romuald Bertl, 2013, Marken und Kundenbeziehungen im Rahmen einer Erstkonsolidierung nach IFRS, S. 31 ff.
- *Bissinger/Dornauer/Schneemann*, Intangible Assets – Bewertung von immateriellen Vermögensgegenständen, Corporate Finance biz 2010, S. 240 ff.


 FH CAMPUS WIEN <small>UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES</small>	> PUBLIC SECTOR	FACHBEREICH: > TAX MANAGEMENT
--	-----------------	----------------------------------

UGB


**Erwerb im Rahmen eines  
Unternehmenszusammenschlusses**

 <p>FH CAMPUS WIEN</p>	<p>&gt; PUBLIC SECTOR</p>	<p>FACHBEREICH: &gt; TAX MANAGEMENT</p>
<p>UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES</p>		
<h2>Ansatz von immateriellem Vermögen im Rahmen der Erstkonsolidierung</h2>		
<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Konzernperspektive</b> ist maßgeblich             <ul style="list-style-type: none"> <li>• Sachverhalt                 <ul style="list-style-type: none"> <li>• MU erwirbt TU am 01.01.02</li> <li>• TU hat in 01 eine <b>Software (AV)</b> selbst hergestellt</li> </ul> </li> <li>• Beurteilung                 <ul style="list-style-type: none"> <li>• Aktivierungsverbot im Einzelabschluss von TU (<i>§ 197 Abs 2</i>)</li> <li>• Der Konzern hat die Software hingegen am 01.01.02 erworben und nicht selbst hergestellt                     <ul style="list-style-type: none"> <li>• Daher Aktivierung in der Konzernbilanz von MU</li> </ul> </li> </ul> </li> </ul> </li> </ul>		

 <p>FH CAMPUS WIEN</p>	<p>&gt; PUBLIC SECTOR</p>	<p>FACHBEREICH: &gt; TAX MANAGEMENT</p>
<p>UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES</p>		
<h2>Ansatz von immateriellem Vermögen im Rahmen der Erstkonsolidierung</h2>		
<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Auslegungsfragen</b> bezüglich des Ansatzes             <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Verlässliche Bewertung</b></li> <li>• <b>Verkehrsfähigkeit</b></li> <li>• <b>Rechtliche Verankerung</b></li> </ul> </li> </ul>		

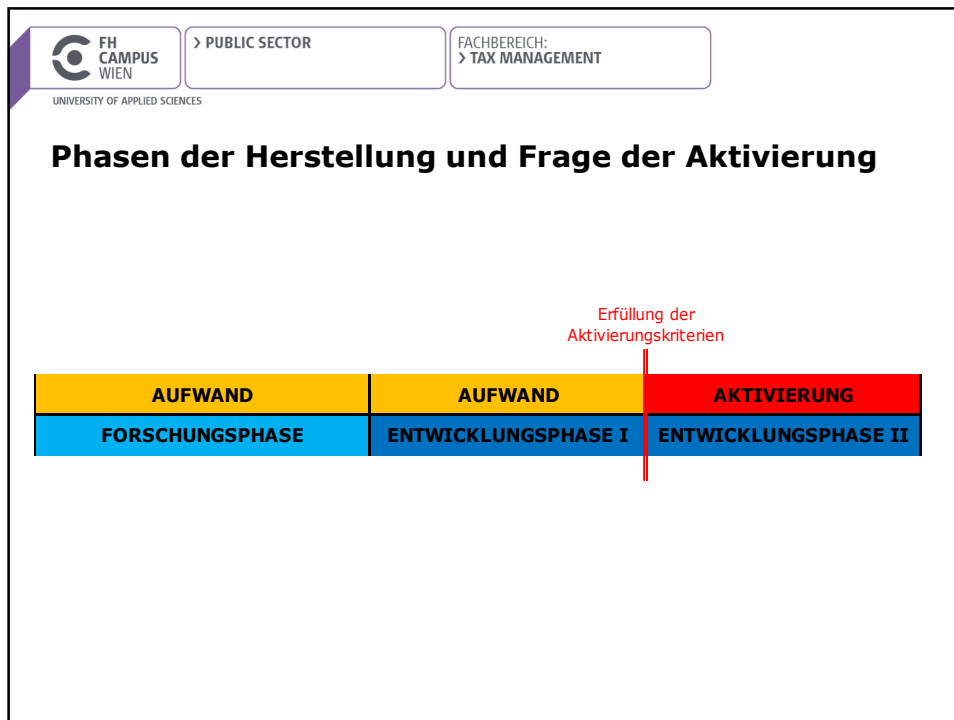
 FH CAMPUS WIEN <small>UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES</small>	> PUBLIC SECTOR	FACHBEREICH: > TAX MANAGEMENT
--	-----------------	----------------------------------

IAS 38  
**Herstellung immaterieller Vermögenswerte**

 FH CAMPUS WIEN <small>UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES</small>	> PUBLIC SECTOR	FACHBEREICH: > TAX MANAGEMENT
--	-----------------	----------------------------------

**Phasen der Herstellung eines jeden immateriellen Vermögenswertes**

- **Forschungsphase**
  - Frühe, konzeptionelle Phase
  - [Beispiele](#)
    - Aktivitäten mit dem Ziel, neues Wissen zu generieren
    - Suche nach Alternativen für Materialien und Verfahren
- **Entwicklungsphase**
  - Fortgeschrittene, verwertungsnahe Phase
  - [Beispiele](#)
    - Entwurf, Konstruktion und Testen von Prototypen
    - Entwurf von Werkzeugen, wobei neue Technologien verwendet werden



FH CAMPUS WIEN  
UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

> PUBLIC SECTOR

FACHBEREICH:  
> TAX MANAGEMENT

## Abgrenzung von Forschung und Entwicklung

- Teilweise ermessensabhängig
  - Keine greifbare Grenze
- Erfassung aller Kosten als **Aufwand**, wenn die **Abgrenzung nicht möglich** ist
  - Ist der Fall, wenn der Prozessverlauf nicht sequenziell ist...
  - ...sondern **zyklisch, iterativ bzw. überlappend**.
  - Beispiel Software (*nächste Folie*)

FH CAMPUS WIEN  
UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

> PUBLIC SECTOR

FACHBEREICH:  
> TAX MANAGEMENT

## Prozessverlauf – Beispiel Software

**Trennung Forschung und Entwicklung**

Das Diagramm zeigt zwei Modelle der Softwareentwicklung. Links ist die 'Waterfall-Method' dargestellt, bei der die Phasen 'Forschung' und 'Entwicklung' in einer absteigenden, getrennten Linie verlaufen, die schließlich in 'Produktpflege' mündet. Rechts ist 'Extreme-Programming' dargestellt, bei dem 'Forschung' und 'Entwicklung' in einer spiralförmigen, überlappenden Weise verlaufen.

**Waterfall-Method**

**Extreme-Programming**

Überwiegende Auffassung bei Software: Extreme Programmierung

FH CAMPUS WIEN  
UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES


> PUBLIC SECTOR

FACHBEREICH:  
> TAX MANAGEMENT

## Aktivierungskriterien für Entwicklungskosten

- Technische Machbarkeit der Fertigstellung des Vermögenswerts
- Absicht der Fertigstellung
- Fähigkeit, den Vermögenswert zu verkaufen bzw. zu nutzen
- Darlegung, wie der Vermögenswert wahrscheinliche künftige wirtschaftliche Vorteile generieren wird
- Verfügbarkeit adäquater technischer, finanzieller und sonstiger Ressourcen, um die Entwicklung abzuschließen
- Verlässliche Ermittelbarkeit der Entwicklungskosten

Kriterien sind **kumulativ** zu erfüllen.



**FH  
CAMPUS  
WIEN**

UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES


> PUBLIC SECTOR

FACHBEREICH:  
> TAX MANAGEMENT

## Auslegung der Aktivierungskriterien

- **Ermessensspielräume!**
- Unterschiedliche **Branchenpraktiken**
  - **Automobilbranche und Maschinenbau**
    - Häufige Aktivierung
  - **Pharmaindustrie**
    - I.d.R. Erfassung als Aufwand



**FH  
CAMPUS  
WIEN**

UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

> PUBLIC SECTOR


FACHBEREICH:  
> TAX MANAGEMENT

## Kriterium (a) „Technische Realisierbarkeit“

- Wenn **behördliche Genehmigungen** notwendig sind
  - Z.B. Arzneimittelzulassung
  - **Ansicht 1**
    - Ohne vorliegender behördlicher Genehmigung **keine Aktivierung**
  - **Ansicht 2**
    - Behördliche Genehmigung **keine zwingende Voraussetzung** für Aktivierung




 **FH CAMPUS WIEN**  
UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

> PUBLIC SECTOR

FACHBEREICH:  
> TAX MANAGEMENT

### Kriterium (a) „Technische Realisierbarkeit“

- **Mögliche Indikatoren** für die technische Realisierbarkeit
  - Prototypen
  - Konstruktionspläne
  - Verfahrens- und Produktbeschreibungen
  - Erstmalige öffentliche Ankündigung
  - Behördliche Genehmigung


 **FH CAMPUS WIEN**  
UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

> PUBLIC SECTOR

FACHBEREICH:  
> TAX MANAGEMENT


### Kriterium (b) „Absicht der Fertigstellung“

- **I.d.R.** als **erfüllt** zu betrachten.
- **Gegenbeweis** möglich aufgrund
  - Juristischer Bedenken
  - Möglicher Reputationsgefahren

 <b>FH CAMPUS WIEN</b> <small>UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES</small>	> PUBLIC SECTOR	FACHBEREICH: > TAX MANAGEMENT
--	-----------------	----------------------------------


**Kriterien (c) „Fähigkeit zum Verkauf bzw. zur Nutzung“ und (d) „Nachweisbarkeit des Nutzens“**

- Erfüllung **in vielen Fällen naheliegend**
  - Wäre irrational, Entwicklungskosten einzugehen, die keinen Nutzen erwarten lassen bzw. wenn keine Verkaufs- bzw. Nutzungsfähigkeit vorliegt
- **Positive Marktforschungsergebnisse** als Indikator
- **Behördliche Genehmigungen**
  - Siehe Kriterium „Technische Realisierbarkeit“
- **Künftige Zahlungsströme**
  - Schätzung
  - Barwertberechnung

 <b>FH CAMPUS WIEN</b> <small>UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES</small>	> PUBLIC SECTOR	FACHBEREICH: > TAX MANAGEMENT
--	-----------------	----------------------------------

**Kriterium (e) „Verfügbarkeit ausreichender Ressourcen“**

- Ursachen für (mögliche) Nicht-Erfüllung:
  - Unzureichende **finanzielle Ressourcen**
  - Unsicherheiten hinsichtlich der Nutzungsmöglichkeit von **kaum substituierbarer Infrastruktur** (z.B. Labors)
  - Unsichere **Beschäftigungssituation** des F&E-Personals


 **FH CAMPUS WIEN**  
UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

> PUBLIC SECTOR

FACHBEREICH:  
> TAX MANAGEMENT

## Spezifisches Aktivierungsverbot...

- ...für selbst erstellte
  - Marken und Warenzeichen
  - Druck- und Verlagsrechte
  - Kundenbeziehungen (inkl. Kundenlisten)
  - Ähnliche immaterielle Werte

 **FH CAMPUS WIEN**  
UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

> PUBLIC SECTOR

FACHBEREICH:  
> TAX MANAGEMENT

UGB

## Herstellung immaterieller Vermögenswerte

## Selbsterstelltes immaterielles Vermögen

- **Anlagevermögen**
  - Aktivierungsverbot (*gem § 197 Abs 2*)
  
- **Umlaufvermögen**
  - Aktivierungspflicht