



Britta Höwer

Zur Dogmatik der Anschaffungsnebenkosten

Unter besonderer Berücksichtigung
der Bilanzierung von ERP-Software

LESEPROBE



PETER LANG

1. Teil: Einleitung

„Anschaffungskosten sind gleich Kaufpreis zuzüglich der Anschaffungsnebenkosten“¹. Dies führte *Hast* bereits im Jahr 1935 aus. An der Richtigkeit dieser Aussage hat sich bis zum heutigen Tag nichts geändert. So sieht § 255 Abs. 1 Satz 2 HGB vor, dass zu den Anschaffungskosten² auch die Nebenkosten gehören.

Wie sich dem von *Hast* entlehnten Zitat entnehmen lässt, haben die Anschaffungskosten und deren Nebenkosten schon eine lange Tradition im deutschen (Steuer-) Bilanzrecht.³ Insofern verwundert es nicht, dass die Anschaffungsnebenkosten in hohem Maße durch Literatur und höchstrichterliche Rspr. geprägt sind. So vertrat der BFH im letzten Jahrhundert in zahlreichen Entscheidungen den sog. engen Anschaffungskostenbegriff. Bekannt ist hier vor allem der Beschluss des Großen Senats aus 1966, in dem der Senat betonte, dass Anschaffungskosten nur diejenigen Aufwendungen seien, die getätigten werden, um das Wirtschaftsgut in die eigene Verfügungsmacht zu überführen.⁴ Im Gegensatz dazu hatte sich die Lehre überwiegend bereits dem sog. weiten Anschaffungskostenbegriff angeschlossen und erfasste als Nebenkosten auch diejenigen Aufwendungen, die der Versetzung des Vermögensgegenstands bzw. Wirtschaftsguts⁵ in Betriebsbereitschaft dienen.⁶

Trotz dieser Divergenz zwischen Rspr. und Literatur, die gravierende Auswirkungen auf den Umfang der zu aktivierenden Anschaffungsaufwendungen

1 Hast, Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung für Anlagegegenstände, S. 35.

2 Unter „Kosten“ sind hier ausschließlich sog. pagatorische Kosten zu verstehen, da die Bewertung zu Anschaffungskosten nur von tatsächlich angefallenen Aufwendungen getragen werden soll, vgl. Mellerowicz in: Großkomm. AktG, § 153, Anm. 28; Thiel/Lüdtke-Handjery, Bilanzrecht, § 6 II 1, Rn. 516; Scheffler, Besteuerung von Unternehmen, Bd. II, S. 167.

3 Vgl. Claussen in: Kölner Kommentar AktG, § 255 HGB, Rn. 5.

4 Vgl. BFH v. 22.08.1966, Az. GrS 2/66, BStBl. III, S. 672 (674). Diese Rechtsprechungslinie war allerdings keineswegs kontinuierlich. Z.T. war der BFH auch der Ansicht, dass der Begriff der Anschaffungskosten alle Aufwendungen umfasse, die ein Unternehmen mache, um das Wirtschaftsgut in der für den Betrieb geeigneten Form zu erhalten, vgl. BFH v. 13.08.1957, Az. I 18/57 U, BStBl. III 1957, S. 349 (349).

5 Im Folgenden soll zur Wahrung der Übersichtlichkeit lediglich der Begriff des Wirtschaftsguts verwendet werden, soweit eine Differenzierung zwischen Handels- und Steuerbilanz entbehrlich ist.

6 Stellvertretend: Dahl, Die Aktivierung der Sachanlagegüter, S. 54; ADS, 4. Aufl., § 153 AktG, Tz. 14.

hatte, stellte der Gesetzgeber die Erfassung von Anschaffungsnebenkosten und deren Umfang über Jahrzehnte hinweg gesetzlich nicht klar. Erst das AktG 1937⁷ verschaffte dem Begriff der Anschaffungskosten überhaupt Eingang in die gesetzlichen Grundlagen der deutschen Rechnungslegung.⁸ Seit dem AktG 1965⁹ bilden Anschaffungskosten die Bewertungsgrenze bei der Rechnungslegung von Aktiengesellschaften.¹⁰ Eine ausdrückliche Regelung der Anschaffungsnebenkosten blieb der Gesetzgeber aber gleichwohl weiterhin schuldig. Erst nachdem der Große Senat 1978 von dem engen Anschaffungskostenbegriff leicht abgerückt war¹¹ und die sog. EG-Bilanzrichtlinie¹² in nationales Recht umzusetzen war, wurde durch das Bilanzrichtlinien-Gesetz¹³ vom 19.12.1985¹⁴ mit § 255 Abs. 1 HGB eine gesetzliche Regelung auch der Anschaffungsnebenkosten geschaffen, die von allen Kaufleuten zu beachten ist.¹⁵

Doch auch die Einführung dieser Vorschrift hat nicht dafür gesorgt, dass man das Ausmaß der Aktivierung von Anschaffungsnebenkosten als geklärt bezeichnen könnte. Zwar sieht § 255 Abs. 1 Satz 2 HGB, wie eingangs erwähnt, vor, dass auch Nebenkosten zu den Anschaffungskosten zu zählen sind. Indes enthält diese Aussage des Gesetzes keinerlei Hinweis darauf, was Nebenkosten sind bzw. unter welchen Voraussetzungen Aufwendungen als solche zu erfassen sind. Auch Rspr., Literatur und Finanzverwaltung liefern hierzu seit der Anerkennung des weiten Anschaffungskostenbegriffs¹⁶ durch den BFH m.E. keine entscheidenden Impulse mehr.¹⁷ Vielmehr scheint eine Art Stillstand eingetreten zu sein.

7 RGBl. I 1937, S. 107 ff..

8 Zuvor hatte § 261 HGB 1897 (vgl. RGBl. 1897, S. 219 ff.) lediglich vorgesehen, dass ein erworbener Vermögensgegenstand zu „Anschaffungspreisen“ zu bewerten sei.

9 BGBl. I 1965, S. 1089 ff..

10 Für die übrigen Kaufleute und Gesellschaften, die ihre Rechnungslegung ausschließlich am HGB auszurichten hatten, musste der Wertansatz zu Anschaffungskosten weiterhin aus den GoB abgeleitet werden.

11 Vgl. BFH v. 12.06.1978, Az. GrS 1/77, BStBl. II 1978, S. 620 (625).

12 Vierte Richtlinie 78/660/EWG v. 25.07.1978, Abl. L 222 v. 14.8.1978, S. 11 ff.. Im Folgenden auch als Vierte EG-Richtlinie bezeichnet.

13 Nachfolgend als „BiRiLiG“ abgekürzt.

14 BGBl. I 1985, S. 2355 ff..

15 § 255 Abs. 1 HGB soll Art. 35 Abs. 2 der Vierten EG-Richtlinie umsetzen.

16 Diese Anerkennung ist durch die Entscheidung des Großen Senats vom 12.06.1978 eingeleitet worden, vgl. Fn. 11.

17 In neuerer Zeit hat sich zwar Leuschner mit Anschaffungskosten auseinander gesetzt und sich dabei auch kurz den Nebenkosten gewidmet, vgl. Leuschner, Die Anschaffungskosten, S. 109 ff.. Indes hat die Autorin hauptsächlich die Frage bearbeitet, ob die

Diesem Stillstand will die nachfolgende Untersuchung entgegenwirken und zur Beantwortung der Frage, unter welchen Voraussetzungen Aufwendungen als Anschaffungsnebenkosten in Handels- und Steuerbilanz zu aktivieren sind, auf dogmatischer und praktischer Ebene beitragen.

Zur Bestimmung der Voraussetzungen für eine Aktivierung von Anschaffungsnebenkosten auf dogmatischer Ebene gilt es zunächst diejenigen Prinzipien herauszuarbeiten, die der Dogmatik der Anschaffungsnebenkosten zugrunde zu legen sind (siehe S. 23 ff.). In Betracht kommen hier das Vorsichtsprinzip sowie das Gebot der Erfolgsneutralität¹⁸. Gleichermaßen gilt für das Maßgeblichkeitsprinzip¹⁹, als § 255 Abs. 1 HGB über § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG n.F. auch für die Steuerbilanz zu beachten ist.²⁰ Ist auf diese Weise bestimmt worden, welche Prinzipien die dogmatischen Grundlagen bilden, so gilt es – unabhängig von § 255 Abs. 1 HGB – einen Maßstab zu entwickeln²¹, der diesen bei der Qualifikation von Anschaffungsnebenkosten ausreichend Rechnung trägt (vgl. S. 86 ff.).

Anschaffungskosten informative Werte darstellen. Weiterhin finden sich einige Ausarbeitungen beispielsweise zur Einordnung von Aufwendungen für Due Diligence als Anschaffungskosten, die auch die Nebenkosten erwähnen, vgl. z.B. Engler, BB 206, S. 747 ff.; Peter/Graser, DStR 2009, S. 2032 (2033 f.). Indes beschäftigen sich auch diese Autoren m.E. lediglich mit dem status quo der Anschaffungs(neben)kosten.

- 18 Die Erfassung der Nebenkosten entsprechend der h.M. gewährleistet, dass der Anschaffungsvorgang weitestgehend erfolgsneutral ist und sich nur über Abschreibungen bzw. Absetzungen für Abnutzung (kurz: AfA) erfolgswirksam auswirkt, vgl. statt vieler: Kleindiek in: Großkomm. HGB, § 255, Rn. 4; Moxter, Bilanzrechtsprechung, S. 184.
- 19 Allerdings wird sich die Untersuchung auf die Bestimmung der Reichweite dieses Grundsatzes bei Anschaffungsnebenkosten beschränken.
- 20 Das Fehlen einer eigenen steuerbilanziellen Begriffsbestimmung ist daher im Grundsatz unschädlich. Zwar hatte der Regierungsentwurf eines EStG 1975 eine gesetzliche Definition der Anschaffungskosten vorgesehen, vgl. Art. 21, § 28 Abs. 1 RegE eines Dritten Steuerreformgesetzes v. 09.01.1974, BT-Drs. 7/1470. Diese ist aber letztendlich nicht in das EStG übernommen worden. Teilweise wird die Geltung des § 255 Abs. 1 HGB auch aus der identischen Verwendung des Begriffs der Anschaffungskosten in Bilanzrecht und Steuerbilanzrecht abgeleitet, vgl. Kleindiek in: Großkomm. HGB, § 255, Rn. 5. Diese Identität soll u.a. laut Claussen darin wurzeln, dass sich die bilanzrechtliche Definition der Anschaffungskosten am Steuerrecht orientiert, vgl. Claussen in: Kölner Kommentar AktG, § 255 HGB, Rn. 9.
- 21 Ggf. wird zur Herleitung der Qualifikationsmaßstäbe auch auf die „International Accounting Standards“ (kurz: IAS) zurückgegriffen werden. Zwar sind diese vom „International Accounting Standards Board“ (kurz: IASB) in „International Financial Reporting Standards“ (kurz: IFRS) umbenannt worden, vgl. Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, § 23, Rn. 42. Gleichwohl soll hier auf die Bezeichnung IAS abgestellt werden, zumal auch die EG-Verordnung zur Anwendung der internationalen Rechnungsle-

Um eine umfassende Beachtung der herausgearbeiteten Prinzipien sowie des entwickelten Qualifikationsmaßstabs sicherzustellen, sind die aus § 255 Abs. 1 HGB ableitbaren Voraussetzungen für die Aktivierung von Anschaffungsnebenkosten anschließend daraufhin zu untersuchen, ob sie mit diesen in Einklang stehen (siehe S. 124 ff.). Ggf. ist eine alternative Auslegung der jeweiligen Voraussetzung zu suchen, die diesen Einklang fördert.²²

Sind sämtliche Anforderungen herausarbeitet worden, die an Anschaffungsnebenkosten zu stellen sind, so werden diese abschließend auf ihre praktische Anwendbarkeit überprüft (siehe S. 225 ff.). Als Anwendungsbeispiel soll hierbei die in der Praxis äußerst kostenintensive²³ Einführung einer Enterprise Resource Planning-Software²⁴ herangezogen werden. Veranlasst ist dies durch die m.E. nicht zufriedenstellenden Vorschläge²⁵ zur – wegen § 5 Abs. 2 EStG erforderlichen²⁶ – Einordnung des sog. Customzings²⁷ als Anschaffungs- oder Herstellungsvorgang²⁸ und zur Qualifikation der weiteren Implementierungsaufwen-

gungsstandards den Begriff „IAS“ verwendet, vgl. EG-Verordnung Nr. 1606/2002 v. 19.07.2002, Abl. L 243 v. 11.09.2002, S. 1 ff.

- 22 Ähnlich zur Entwicklung von Qualifikationsmaßstäben (vgl. Fn. 21), so wird auch im Rahmen einer abweichenden Auslegung ggf. auf die Voraussetzungen für die Aktivierung von Anschaffungs(neben)kosten entsprechend IAS zurückgegriffen.
- 23 Ein Beispiel, dass die durch die Implementierung verursachten Kosten für ein Unternehmen deutlich macht, findet sich bei Peter, vgl. Peter, DB 2003, S. 1341 (1342).
- 24 Im Folgenden als ERP-Software bezeichnet.
- 25 Auf höchstrichterliche Rsp. kann hier nicht zurückgegriffen werden, als sich der BFH mit der Problematik der Bilanzierung von ERP-Software bislang noch nicht befasst hat, vgl. diesbezüglich auch: Hoffmann, BC 2007, S. 38 (39).
- 26 Für das Bilanzrecht gilt diese Notwendigkeit nicht mehr, da das in § 248 Abs. 2 HGB a.F. enthaltene Verbot der Aktivierung unentgeltlich erworbener, immaterieller Vermögensgegenstände durch das BilMoG (vgl. BGBl. I 2009, S. 1102 ff.) so modifiziert worden ist, dass nicht entgeltlich erworbene, immaterielle Vermögensgegenstände in der Handelsbilanz aktiviert werden dürfen bzw. können (vgl. § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB n.F.). Dieses Wahlrecht ist laut Förster/Schmidtmann steuerlich nicht nachzuvoollziehen, vgl. Förster/Schmidtmann, BB 2009, S. 1342 (1344). Insofern wird die Regelung in § 5 Abs. 2 EStG in Bezug auf das Steuerrecht eine steuerbilanzielle Durchbrechung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes darstellen.
- 27 Beim sog. Customizing handelt es sich um die Anpassung der ERP-Software an die betriebsspezifischen Bedürfnisse des Anwenderunternehmens. Vgl. hierzu eingehender S. 228.
- 28 Vgl. statt vieler: Scharfenberg/Marquardt, DStR 2004, S. 195 ff.; Haun/Golücke, BB 2004, S. 651 ff.; Hoffmann, StuB 2006, S. 56 ff..

dungen, wie beispielsweise für Schulungen²⁹, als Anschaffungsnebenkosten.³⁰ Dabei versteht man unter einer ERP-Software³¹ eine integrierte Software, die auf Basis standardisierter Module alle oder wesentliche Teile der Geschäftsprozesse aus betriebswirtschaftlicher Sicht informationstechnisch unterstützt.³² Die zur Verfügung stehenden Systemfunktionalitäten liefern dabei aktuelle Informationen auf Basis von erfassten und verarbeiteten Daten und ermöglichen eine unternehmensweite Planung, Steuerung und Kontrolle.³³

-
- 29 So nimmt beispielsweise Babon an, dass Schulungsaufwendungen als Anschaffungsnebenkosten zu aktivieren seien, vgl. Babon, StBp 2001, S. 68 (71). Hingegen geht die h.M. davon aus, dass diese Aufwendungen lediglich Betriebsausgaben darstellen sollen, vgl. statt vieler Scharfenberg/Marquardt, DStR 2004, S. 195, Fn. 12; Kuhner in: HdJ, Abt. II/1, Rn. 324.
 - 30 Indes stellt sich die Frage nach Anschaffungsnebenkosten bei Implementierung von ERP-Software nur, wenn ein entgeltlicher Erwerb der Software und keine laufende Nutzung vorliegt, vgl. Tonner in: Bordewin/Brandt, EStG, § 5, Rn. 340, Stichwort „Software“; Kupsch in: Bonner Handb., § 248 HGB, Rn. 25.
 - 31 Für eine ausführlichere Darstellung der Funktionsweise sowie der verschiedenen Phasen der Einführung einer ERP-Software vgl. S. 225 ff..
 - 32 Vgl. Hesseler/Görz, Basiswissen ERP-Systeme, S. 5.
 - 33 Vgl. Hesseler/Görz, aaO., S. 5 f.