

Betriebs Berater

BB

11 | 2025

Recht ... Wirtschaft ... Steuern ... Recht ... Wirtschaft ... Steuern ... Recht ... Wirtschaft ...

10.3.2025 | 80. Jg.
Seiten 577–640

DIE ERSTE SEITE

Dr. Nelly Gerig, Syndikus-RAin, Mediatorin
Nach der Wahl: Ein arbeitsrechtlicher Wunschzettel

WIRTSCHAFTSRECHT

Dr. Sophia Habbe, RAin, **Dr. Julius Henneberg**, LL.M. (NYU), RA, und **Moritz Denzel**, RA
EU-Entwaldungsverordnung – trotz Verschiebung des Geltungsbeginns wenig Zeit zur Anpassung der Compliance-Systeme | 579

Johannes Hagmann, LL.M. (UCL), RA, und **Julian Wöllisch**, RA
Die CIAM-CIAR-Schiedsregeln 2024: Potential als transatlantischer Brückenbauer und Innovationstreiber für moderne Schiedsordnungen | 584

STEUERRECHT

Dr. Alexander Zapf, RiFG
BB-Rechtsprechungsreport zur Besteuerung von Kapitalgesellschaften 2024 – Teil I | 599

BILANZRECHT UND BETRIEBSWIRTSCHAFT

Prof. Dr. Christoph Freichel, WP/StB/FBistR, und **Dr. Jörg Wasmuth**, LL.M.
HGB-Bilanzierung von IT-Implementierungskosten für Cloudlösungen vor dem Hintergrund des EU Data Act | 619

Dr. Annetrin Veit, RAin/StBin
BB-Rechtsprechungsreport zur Bilanzierung betrieblicher Altersversorgung 2024/2025 | 623

ARBEITSRECHT

Prof. Dr. Gregor Thüsing, LL.M. (Harvard), und **Simon Mantsch**
Mit dem letzten Omnibus nach Herrenberg: Der neue § 127 SGB IV | 628

Dr. Katharina Fischer, RAin/FAinArbR, und **Benjamin Kadic**
Politische Äußerungen im beruflichen Kontext – arbeitsrechtliche Rechte und Grenzen | 633

BB-Rechtsprechungsreporte
zur Besteuerung von
Kapitalgesellschaften 2024 – Teil I
sowie zur Bilanzierung betrieblicher
Altersversorgung 2024/2025

Prof. Dr. Christoph Freichel, WP/StB/FBIStR, und Dr. Jörg Wasmuth, LL.M.

HGB-Bilanzierung von IT-Implementierungskosten für Cloudlösungen vor dem Hintergrund des EU Data Act

Die Bilanzierung von Implementierungskosten bei Cloudlösungen und insbesondere von Software-as-a-Service-(SaaS-)Modellen ist in der betriebswirtschaftlichen Literatur umstritten. Im nachfolgenden Beitrag wird untersucht, wie dies de lege lata erfolgen sollte und inwieweit der ab dem 12.9.2025 geltende EU Data Act, der umfangreiche Regelungen zu einem Wechsel eines Anbieters von sog. Clouddiensten enthält, Hilfestellung für die HGB-Bilanzierung von Implementierungskosten liefert.

I. Vorbemerkungen

Cloudbasierte IT-Lösungen haben sich im Unternehmensalltag durchgesetzt. Hierzu zählen insbesondere standardisierte Enterprise-Resource-Planning-(ERP-)Lösungen. Erfolgsfaktoren dieser Cloudlösungen sind die hohe Individualisierbarkeit und die Anpassungsfähigkeit an die Entwicklung des Unternehmens.¹

Die Implementierung einer standardisierten Cloudlösung verursacht für das Unternehmen i. d. R. Kosten, welche mit der Einführung entstehen. Diese Kosten können die monatlichen Nutzungsgebühren um ein Vielfaches übersteigen. Die bilanzielle Erfassung solcher Implementierungskosten² war bereits in der Vergangenheit immer wieder Gegenstand von Fachbeiträgen, wobei der Fokus meist auf der Bilanzierung von Kosten für die Implementierung bzw. das „Customizing“ von ERP-Software lag.³ Auch dieser Beitrag stellt die Implementierungskosten – hier als Oberbegriff für Konfigurations- und Customizingkosten verwendet – bei cloudbasierten Softwarelösungen in den Fokus, wobei die Ergebnisse auch auf andere Clouddienste übertragbar sind.

Mit Wirkung vom 11.1.2024 ist der EU Data Act in Kraft getreten, welcher nach einer 20-monatigen Übergangszeit in der gesamten EU gelten wird.⁴ Die Artikel 23–31 enthalten umfangreiche Regelungen für die Anbieter von Datenverarbeitungsdiensten bei einem Anbieterwechsel durch den Nutzer. Zwar stellt der EU Data Act weder als solches eine Bilanzierungsregel dar, noch enthält er Bilanzierungsregelungen, aber er bietet dennoch Anlass genug, den bisherigen Diskussionstand noch einmal kritisch zu hinterfragen.

II. Beschaffung und Einrichtung einer standardisierten IT-Lösung

1. Trends in der Beschaffung von IT-Lösungen

Die Beschaffungsmodelle haben sich im Lauf der Zeit deutlich verändert. Ursache hierfür ist vor allem die Verbreitung von performanten Verbindungen auf Basis von Breitband- oder Funknetzen. Auf den jahrzehntelangen Einsatz einer IT-Infrastruktur im Unternehmen in Eigenverantwortung auf Basis von sog. On-Premises-Lizenzmodel-

len⁵, bei denen i. d. R. ein Kauf der Infrastruktur und der Software getätigt wurde, folgten die sog. Application-Service-Provider-(ASP-) Modelle⁶, die sich zu differenzierten Cloudlösungen weiterentwickelt haben. Eine gebräuchliche Einteilung von Clouddiensten im Hinblick auf die Servicemodelle unterscheidet „Infrastructure as a Service“ (IaaS), „Platform as a Service“ (PaaS), „Software as a Service“ (SaaS) und „Security as a Service“ (SecaaS).⁷ Beim IaaS wird vom Diensteanbieter eine IT-Infrastruktur in Form der Hardware (z. B. Rechen-, Speicher- oder Netzwerkressourcen) bedarfsgerecht bereitgestellt. PaaS offeriert dem Dienstanutzer eine IT-Umgebung, in der das Betriebssystem und in der Regel auch die Datenbanken vorhanden sind, damit der Nutzer eigenständige Lösungen entwickeln kann. SaaS steht für ein Servicemodell, bei dem der Diensteanbieter über die Cloud dem Nutzer eine Software zur Verfügung stellt. Mit SecaaS lässt sich eine Vielzahl von IT-Sicherheitslösungen beschreiben, die aus der Cloud angeboten werden. Der EU Data Act fasst diese unterschiedlichen Services unter dem Begriff „Datenverarbeitungsdienste“ zusammen.⁸

2. Vertragliche Einordnung der Beschaffungsmöglichkeiten

a) Beschaffung von Hardware

Soll eine IT-Infrastruktur in Form der Bereitstellung von (vorwiegend) Hardware beschafft werden, ist zu unterscheiden, ob dies als Kauf, Leasing oder Miete erfolgen soll. Ein Kauf würde dann vorliegen, wenn eine genau identifizierbare Hardware für einen unbestimmten Nutzungszeitraum bereitgestellt wird. Dies muss nicht unbedingt On-Premises sein, sondern kann auch auf einen Diensteanbieter ausgelagert sein. Soll eine genau identifizierbare Hardware für

1 S. zur Skalierbarkeit auch Verordnung (EU) 2023/2854 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 13. Dezember 2023 über harmonisierte Vorschriften für einen fairen Datenzugang und eine faire Datennutzung sowie zur Änderung der Verordnung (EU) 2017/2394 und der Richtlinie (EU) 2020/1828 (EU Data Act), ABIEU vom 22.12.2023, L 2023/2854, ErwG 80.

2 Der Begriff „Implementierungskosten“ ist bewusst gewählt, weil je nach Durchführung der Implementierung sowohl Auszahlungen, Ausgaben als auch Aufwand anfallen können.

3 Vgl. zur bisherigen Diskussion *Deubert/Lewe*, BB 2019, 811 ff.; *Gerlach/Oser*, DB 2019, 1969 ff.; *Roos*, StuB 2020, 101 ff.; *Kliem/Oser*, WPg 2022, 505 ff.; *Loitz*, DB 2022, 2873 ff.; *Wulf*, DStZ 2022, 13 ff.

4 Vgl. EU Data Act (Fn. 1). Ausführlich zu den Neuerungen für Clouddiensteanbieter vgl. *Heinzke*, BB 2024, 1291 ff.

5 Bei einer On-Premises-Lizenz muss der Nutzer die Software im Gegensatz zu Cloudlösungen auf seinem eigenen Rechner installieren.

6 Hier übernahm der Anbieter einer Softwarelösung bspw. die Administration der Hardware, die Datensicherung und auch die Updates in seinen Räumen und nicht in den Räumlichkeiten des die Software nutzenden Unternehmens.

7 Zur Erläuterung der einzelnen Services s. *Brösel/Freichel/Wasmuth* in: *Kußmaul/Müller* (Hrsg.), *Handbuch der Bilanzierung*, Abschn. 73e, Stand: Dez. 2024, Rn. 48, 107a, und *IDW RS FAIT 5*, *IDW Life* 2016, 35 ff., Rn. 9 ff.

8 Vgl. EU Data Act (Fn. 1), ErwG 81.

einen festen Zeitraum gemietet werden, kann vertragstypologisch sowohl eine Miete wie auch ein Leasing vorliegen.

Allerdings dürften diese Formen des Kaufs und des Leasing nicht den Großteil der Clouddienste ausmachen und dem Charakter von Standarddiensten nicht gerecht werden. Hier existieren komplexe Modelle. Dabei wählt der Nutzer aus dem Angebot des Diensteanbieters die von ihm benötigten Bestandteile aus; dies können bspw. bestimmte Hardwareanforderungen, ein zeitlich fixierter Nutzungszeitraum oder eine Anzahl von Minimal- und Maximalzugängen sein. Dabei kommt es dem Nutzer in aller Regel nicht darauf an, wo seine Infrastruktur beim Diensteanbieter genau verortet ist.⁹ Das Bestreben des Anbieters liegt gewöhnlich darin, die von ihm beschaffte und angebotene Hardware bzw. Infrastruktur möglichst vollständig und performant auszulasten, wobei es auch bei ihm auf die Aufteilung der Nutzer auf seine Ressourcen kaum ankommt. Solche Cloudlösungen stellen dann eine zeitlich begrenzte Nutzung einer nicht spezifizierten Infrastruktur dar und sind vertragstypologisch als Mietvertrag einzuordnen. Der Versuch, solche Cloudlösungen als Leasing einzuordnen, geht fehl, denn es existiert nicht der (wie beim Leasing typischerweise erforderliche) exakte materielle Gegenstand schlechthin, weil die Zuweisung beim Anbieter innerhalb seines Rechenzentrums zufällig sein kann und auch während der Vertragslaufzeit wechseln kann; als Beispiel sei hier der Defekt einer Hardwarekomponente genannt.

b) Beschaffung von Standardsoftware

Bei der Beschaffung einer Standardsoftware, die in weiten Teilen an die Unternehmensbedürfnisse und die entsprechenden Einsatzzwecke angepasst werden kann, wird nicht die Software i.S.d. Quellcodes, sondern ein (Lizenz- bzw.) Nutzungsrecht oder – insbesondere bei den cloudbasierten ERP-Modellen – ein Zugangsrecht beschafft.¹⁰

Der BGH sieht in seiner ständigen Rechtsprechung Software als eine bewegliche Sache an.¹¹ Dabei macht es für den BGH keinen Unterschied, ob die Beschaffung auf einem Datenträger oder durch Download erfolgt.¹² Selbst bei cloudbasierten Anwendungen stellt der BGH darauf ab, dass die Speicherung der Software in einem physischen Rechenzentrum erfolgt und damit die Software eine bewegliche Sache ist.¹³ Dem steht die Ansicht des BFH entgegen, wonach es sich bei Software i.d.R. um immaterielle Wirtschaftsgüter (bzw. Vermögensgegenstände) handelt.¹⁴ Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) folgen der Ansicht des BFH.¹⁵

Ob auf eine Softwareüberlassung Miet- oder Kaufrecht anzuwenden ist, richtet sich beim BGH nach der vereinbarten Überlassungsform und der Ausgestaltung des eingeräumten Rechts.¹⁶ Wird dem Erwerber ein unbefristetes, nicht ausschließliches und in aller Regel nicht abtretbares Nutzungsrecht an einer Software eingeräumt, liegt vertragstypologisch ein Kaufvertrag i.S.d. §§ 433, 453 BGB vor.¹⁷ Auf die Bezeichnung des Vertrags – bspw. als „Software-Lizenzvertrag“ bzw. „Software-Nutzungsvertrag“ – kommt es nicht an.¹⁸ Diese Vertragsgestaltung liegt bzw. lag vor allem den On-Premises-Lösungen zugrunde.

Erfolgt die Einräumung eines Nutzungsrechts hingegen zeitlich befristet, so findet Mietvertragsrecht Anwendung.

„Als typische Leistung steht beim ASP-Vertrag [...] die Gewährung der Onlinenutzung von Software für eine begrenzte Zeit im Mittelpunkt der vertraglichen Pflichten. Es liegt deshalb nahe, mit der überwiegenden Meinung, als Rechtsgrundlage für diese vertraglichen Ansprüche, einen Mietvertrag, der die entgeltliche Gebrauchsüberlassung einer beweglichen oder unbeweglichen Sache zum Gegenstand hat, anzunehmen.“¹⁹

Dies ist unabhängig davon, ob es sich um einen Mietvertrag i.S.d. § 535 BGB oder (dem Namen nach) um einen Softwareleasingvertrag handelt.²⁰

3. Implementierung und Anpassung einer Standardlösung

Die Implementierung einer beschafften Standardlösung umfasst eine Vielzahl einzelner Anpassungen und ggf. auch Erweiterungen bspw. über sog. Application Programming Interfaces (API), welche als Programmierschnittstelle dienen und unterschiedlich ausgestaltet sein können.²¹ Erst durch diese Maßnahmen wird die beschaffte Lösung für das Unternehmen einsetzbar und stiftet einen wirtschaftlichen Nutzen. Die Implementierung kann dabei vor allem in sog. Konfigurations- und sog. Customizing-Elemente unterteilt werden. Zur Konfiguration zählen bspw. die technische Installation der Datenbanken und Applikationen, die Hinterlegung eines Berechtigungskonzepts, das Einrichten der Benutzeroberflächen oder die Integration der Corporate Identity. Zum Customizing gehören z.B. die Erstellung individueller Workflows oder die Programmierung von benötigten Schnittstellen. System- oder Programmtests sowie die Installation von Applikationen auf den Geräten der Nutzer sind ebenfalls der Implementierung zu subsumieren. Solche Anpassungen ändern die Standardlösung nicht im Wesen, sondern sind erforderlich, um den Vermögensgegenstand generell in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen.

Von Fällen der Anpassung von Software zur Implementierung ist der Fall abzugrenzen, in denen die Anpassungen und/oder Erweiterungen bzw. Modifikationen an einer Standardsoftware so umfangreich sind, dass das Ergebnis unter Umständen als neuer Vermögensgegenstand zu qualifizieren ist und von einer Wesensänderung auszugehen ist.²² Bilanzielle Konsequenz wäre, dass – sofern vorhanden – der Restbuchwert des ursprünglichen Vermögensgegenstands samt der Anpassungskosten in die Herstellungskosten des neuen Vermögensgegenstands eingehen würden.

Im Einzelfall kann die Abgrenzung zwischen einem Customizing und einer Wesensänderung durchaus schwierig sein, weil es Anbietermodelle gibt, bei denen der Anbieter sehr weitgehende Anpassungen zulässt. Dies kann so weit gehen, dass durch die Anpassungen die eigentliche technische Basis nahezu unkenntlich wird. Änderungen ins-

⁹ Eine Regelung bzgl. des Landes und der damit anzuwendenden Datenschutzbestimmungen ist allerdings durchaus üblich.

¹⁰ Die Möglichkeit der Programmierung einer eigenen, komplett unternehmensindividuellen Software – unabhängig davon, ob diese durch das Unternehmen oder durch einen Dritten programmiert wird, soll hier nicht betrachtet werden. Urheberrechtliche Regelungen werden hier ebenfalls nicht betrachtet werden.

¹¹ Vgl. nur BGH, 4.11.1987 – VIII ZR 314/86, NJW 1988, 406, 407, BB 1988, 20; BGH, 15.11.2006 – XII ZR 120/04, NJW 2007, 2394; BFH, 28.10.2008 – IX R 22/08, DStRE 2009, 130, 131; EuGH, 3.7.2012 – C-128/11, NJW 2012, 2565, 2566. Zur technischen Begründung vgl. *Ammann*, in: Taeger/Pohle (Hrsg.), *Computerrechts-Handbuch*, Abschn. 32.2, Stand: April 2024, Rn. 11 ff.

¹² Vgl. BGH, 18.10.1989 – VIII ZR 325/88, NJW 1988, 320, 321, BB 1990, 3; s. auch EuGH (Fn. 11).

¹³ Vgl. BGH, 15.11.2006 (Fn. 11).

¹⁴ Vgl. BFH, 18.5.2011 – X R 26/09, BStBl. II 2011, 865, Rn. 17 ff., BB 2011, 2285 m. BB-Komm. *van Kerkom*. In dieser Entscheidung betont der BFH, dass seine Rechtsprechung auf den BGH nicht übertragbar sei, vgl. Rn. 24 ff.

¹⁵ Vgl. auch IDW RS HFA 11 n.F., IDW Life 2018, 268 ff., Rn. 7.

¹⁶ Vgl. BGH, 15.11.2006 (Fn. 11), 2. Ls. der Red.

¹⁷ Vgl. *Hoeren*, in: Graf von Westphalen/Thüsing/Pamp (Hrsg.), *Vertragsrecht und AGB-Klauselwerke, IT Verträge*, Stand: März 2024, Rn. 4.

¹⁸ Vgl. *Ammann* (Fn. 11), Rn. 47.

¹⁹ BGH, 15.11.2006 (Fn. 11), Rn. 16.

²⁰ Vgl. *Hoeren* (Fn. 17), Rn. 160.

²¹ Vgl. hier und im Folgenden ausführlich zu den möglichen Maßnahmen bei der Inangabe einer Software *Brösel/Freichel/Wasmuth* (Fn. 7), Rn. 78.

²² Vgl. DRS 24.37 f. Zur Abgrenzung zur Implementierung s. auch *Brösel/Freichel/Wasmuth* (Fn. 7), Rn. 5a, 72.

besondere nahe am Kern einer Softwarelösung bergen aber für den Nutzer immer die Gefahr, dass diese nicht releasesicher²³ sind. Damit läuft der Nutzer Gefahr, dass seine Lösung bei einem neuen Release des Anbieters nicht mehr (einwandfrei) funktioniert. Betrachtet man die möglichen Anpassungen bei einem Clouddienst i.S. e. Mietlösung, ist eine Wesensänderung kaum möglich. Hier ist davon auszugehen, dass eine Berechtigung zur Änderung der Software fehlt. Alle Anpassungen und Erweiterungen können – wie in Abschn. III. 2. noch eingehend erörtert wird – unter einen eigenständigen Vermögensgegenstand subsumiert werden.

Dem Nutzer stehen für die Implementierung und eventuelle Erweiterungen idealtypisch die folgenden Möglichkeiten der Durchführung offen: Zum einen kann er die Implementierung eigenverantwortlich mit eigenen Mitteln durchführen, wodurch bei ihm Herstellungskosten entstehen. Zum anderen kann er einen externen Anbieter zur Implementierung heranziehen. Erfolgt die Beauftragung in Form eines Dienstvertrags und verbleibt somit das Erfolgsrisiko beim Nutzer, liegen ebenfalls Herstellungskosten beim Nutzer vor. Bei einem Werkvertrag entstehen dem Nutzer hingegen Anschaffungskosten. Davon abzugrenzen ist die externe Durchführung der Implementierung durch den Anbieter der Cloudlösung, sofern die Implementierungskosten Teil der vereinbarten monatlichen Nutzungsgebühr sind; in diesem Fall kann der Nutzer weder Anschaffungs- noch Herstellungskosten bilanzieren.

III. Bilanzierung der Implementierung bei Cloudmodellen

1. Überblick

Die nachfolgenden Ausführungen beziehen sich vorwiegend auf eine Standardsoftware, die vom Anbieter in der Cloud zur Verfügung bereitgestellt wird und durch Konfigurations- sowie Customizing-Maßnahmen in den betriebsbereiten Zustand versetzt worden ist.²⁴ Zumindest ist in diesem Kontext die Bilanzierung des (monatlichen) SaaS-Entgelts anzusprechen. Dies stellt (immateriellen) Aufwand dar, welcher im Jahresabschluss unter den sonstigen betrieblichen Aufwendungen i.S.v. § 275 Abs. 2 Nr. 8 HGB zu bilanzieren ist.²⁵ Eine Aktivierung der Implementierungskosten als Anschaffungsnebenkosten – wie bei einem käuflichen Erwerb – gem. § 255 Abs. 1 HGB ist bei einer gemieteten Cloudlösung also nicht möglich. Wie die Implementierungskosten bilanziell zu erfassen sind, ist umstritten.

Die Literatur beschränkt die Diskussion i.d.R. auf das Customizing einer Software und verneint die Möglichkeit einer Aktivierung als eigenständiger Vermögensgegenstand „sui generis“.²⁶ Allerdings besteht Uneinigkeit darüber, wie die bilanzielle Abbildung konkret zu erfolgen hat. Zum Teil werden die Implementierungskosten als Aufwand eingeordnet, und eine Aktivierungsmöglichkeit wird negiert.²⁷ Eine andere Ansicht hingegen zieht eine Analogie zu Mietereinbauten und rechtfertigt damit die Aktivierung von Implementierungskosten.²⁸

Folge einer Einordnung der Implementierungskosten als Aufwand ist, dass sich in dem Geschäftsjahr, in dem die Software beschafft wird, der Aufwand in seiner gesamten Höhe ergebniswirksam auswirkt. Diese Lösung ist nicht sachgerecht, wenn die Software für mehrere Jahre im Unternehmen eingesetzt werden soll, denn die bilanzielle Abbildung der Implementierungskosten sollte sich dann auch an diesem Nutzungszeitraum orientieren.

Aber auch die analoge Anwendung der Rechtsprechung zu den Mietereinbauten vermag nicht zu überzeugen:²⁹ Kumulative Voraussetzungen

für eine Analogie sind das Vorliegen einer Regelungslücke, deren Planwidrigkeit sowie die Vergleichbarkeit der Interessenlagen.³⁰ Eine Planwidrigkeit würde nur dann zu bejahen sein, wenn aufgrund der Gesamtheit der Rechtsordnung eine Regelung zu erwarten wäre.³¹ Das HGB ist indes ein prinzipiengeleitetes Gesetz, bei dem nicht mit einer konkreten Regelung für derartige Bilanzierungsfälle zu rechnen ist. Somit fehlt es an einer Planwidrigkeit. Des Weiteren ist zweifelhaft, ob die Interessenlagen „Mietereinbauten“ vs. „Implementierungskosten“ vergleichbar sind. Dazu ist festzustellen, dass eine vergleichbare gesetzliche Regelung, aufgrund derer ein Eigentumsverlust – wie bei den Mietereinbauten – eintreten könnte, nicht zu erkennen ist. Somit sind schon aus diesem Aspekt die Interessenlagen nicht vergleichbar, und eine analoge Anwendung scheidet aus.

2. Eigenständige Aktivierung von Implementierungskosten

a) Bilanzierung dem Grunde nach

Im Sinne des Vollständigkeitsprinzips sollte gem. § 246 Abs. 1 S. 1 HGB die handelsrechtliche Bilanz – bzw. über den sog. Maßgeblichkeitsgrundsatz ebenso die Steuerbilanz –, sofern nichts anderes möglich oder vorgeschrieben ist, u. a. sämtliche Vermögensgegenstände (und Schulden) enthalten. Das deutsche Handelsrecht lässt jedoch offen, welche Eigenschaften einen Vermögensgegenstand auszeichnen. Obwohl gesetzlich nicht definiert, ist Voraussetzung für das Vorliegen eines Vermögensgegenstands in erster Linie dessen (abstrakte) Einzelveräußerbarkeit.³² Somit zeichnen sich Vermögensgegenstände dadurch aus, dass sie einzeln veräußert werden können. Dabei ist es ausreichend, wenn diese Möglichkeit abstrakt (z. B. unabhängig von ggf. existierenden Veräußerungsverboten) besteht. Zudem müssen sich Vermögensgegenstände einzeln bewerten lassen. Eine Einzelbewertbarkeit ist im Zweifel gegeben, wenn

„tatsächliche Zustände, konkrete Möglichkeiten und Vorteile für den Betrieb, deren Erlangung der Kaufmann sich etwas kosten lässt, [...] nach der Verkehrsauffassung einer besonderen Bewertung zugänglich sind.“³³

Eine Einzelbewertung also ist immer dann möglich, wenn ein Nutzungspotenzial über das Ende der Abrechnungsperiode hinaus geschaffen wurde. Weiter müssen für den Erwerb des Vermögensgegenstands (direkt oder indirekt) Ausgaben getätigt werden.

Technisch lässt sich gewöhnlich die Implementierung, also die Konfiguration bzw. das Customizing, aus einer Softwareinstallation herauslösen, was die Voraussetzung für eine Einzelveräußerbarkeit derselben schafft. Dafür stehen in den gängigen Softwarelösungen sog. Transportaufträge zur Verfügung. Somit ist ein Anbieterwechsel bei einer SaaS-Lösung möglich. Vergleichbar lässt sich als Lebenssachverhalt ein Wohnungsumzug heranziehen, bei dem ein Umzug aus einer alten in eine neue Wohnung mit dem gesamten vorhandenen Mobiliar stattfindet. Übertragen auf den (Software-)Implementierungsfall kann der Soft-

23 Als „Release“ wird die Veröffentlichung einer neuen/überarbeiteten Software bezeichnet.

24 Auf die relevanten Unterschiede wird im Folgenden eingegangen.

25 Kliem hält unter gewissen Umständen eine Aktivierung des Nutzungsrechts beim Anwender für möglich, vgl. *Kliem/Oser* (Fn. 3), 507.

26 Vgl. *Gerlach/Oser* (Fn. 3), 1970 f.; *Roos* (Fn. 3), 105; *Loitz* (Fn. 3), 2873; *Wulf* (Fn. 3), 23; *Oser*, in: *Kliem/Oser* (Fn. 3), 507 f.

27 Vgl. *Gerlach/Oser*, *StuB* 2020, 263, 265.

28 Vgl. *Roos* (Fn. 3), 101 f.

29 Ebenfalls ablehnend *Gerlach/Oser* (Fn. 3).

30 Vgl. BGH, 18.9.2018 – II ZR 312/16, NZG 2018, 1344, Rn. 58, BB 2018, 2893 m. BB-Komm. *Wachter; Bitter/Rauhut*, *JuS* 2009, 289, 297 f.

31 Vgl. BGH (Fn. 30).

32 Vgl. Kommission Rechnungswesen im Verband der Hochschullehrer für Betriebswirtschaft e.V., *DBW* 1979, 11 f.; *Moxter*, *StuW* 1983, 302.

33 BFH, 24.3.1976 – I R 139/73, BStBl. II 1976, 451.

warenutzer nach dem Umzug seine Implementierungslösung mit der gleichen (nicht derselben) Software wie bisher nutzen.³⁴

Implementierungsaufwendungen stellen einen Vermögensgegenstand bzw. ein Wirtschaftsgut „sui generis“ dar, der bzw. das z. B. als „Implementierung der Standardlösung“ bezeichnet werden könnte. Die Ergebnisse derartiger Implementierungen erfüllen nämlich alle Voraussetzungen, die an einen Vermögensgegenstand³⁵ bzw. an ein Wirtschaftsgut zu stellen sind. Dafür spricht zudem, dass der Mieter einer Software in Bezug auf seine Implementierung eine geschützte Rechtsposition in Form eines Besitzrechts innehat.³⁶ Ihm steht deshalb ein besitzrechtlicher Herausgabeanspruch seiner Konfiguration bzw. seines Customizing gegen den Anbieter zu.³⁷ Daneben kann ein vertraglicher Herausgabeanspruch bestehen, der in dem der Softwarenutzung zugrundeliegenden Vertrag explizit vereinbart wird. Ferner sollte der bisherige Anbieter im Falle des Wechsels des Anbieters (Providerwechsel) zur Unterstützung beim Umzug zum neuen Anbieter vertraglich verpflichtet werden. Ein weiteres Argument für eine Bilanzierung als eigenständiger Vermögensgegenstand bzw. als eigenständiges Wirtschaftsgut lässt sich in den Aspekten von Branchentemplates oder in Zusammenschlüssen für deren Entwicklung finden.³⁸ Diese verdeutlichen, dass eine Implementierung einen wiederholt verwendbaren und auch einzelebewertbaren Vermögensgegenstand (bzw. Wirtschaftsgut) darstellt.

b) Bilanzierung der Stelle und der Höhe nach

Nachdem in Abschn. III. 2. a) dargelegt wurde, dass die Implementierungsaufwendungen dem Grunde nach bilanzierbar sein können, ist nun die Frage der Bilanzierung der Stelle bzw. der Höhe nach zu untersuchen. Da die Implementierung der Cloudlösung dem Unternehmen längerfristig dienen soll, ist gewöhnlich eine Zurechnung zum Anlagevermögen geboten. Sofern die Implementierung dabei durch einen Dritten im Rahmen eines Werkvertrags entgeltlich erfolgt, ist sowohl handels- als auch steuerrechtlich – unabhängig von der Frage, ob eine Einordnung als materieller oder immaterieller Vermögensgegenstand (bzw. Wirtschaftsgut) erfolgt – eine Aktivierung zu Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 HGB im Rahmen einer Aktivierungspflicht gem. § 246 Abs. 1 HGB bzw. § 5 Abs. 1 EStG i. V. m. § 246 Abs. 1 HGB geboten. Wird die Implementierung entweder selbst durchgeführt oder auf Basis eines Dienstvertrags, wo das Herstellungsrisiko beim beauftragenden Unternehmen verbleibt, ist die Frage der Einordnung, ob ein materieller oder ein immaterieller Vermögensgegenstand (bzw. Wirtschaftsgut) vorliegt, im Hinblick auf die Bilanzierung im Anlagevermögen jedoch entscheidend. Im Falle der Materialität ist handels- wie steuerrechtlich auch in diesem Fall eine Aktivierungspflicht gem. den zuvor genannten Ansatznormen in Höhe der Herstellungskosten gem. § 255 Abs. 2 HGB vorgeschrieben. Hingegen existieren im Falle der Immaterialität unterschiedliche Bilanzierungsweisen in der Handels- bzw. der Steuerbilanz. Handelsrechtlich ist bei selbst geschaffenen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens ein Aktivierungswahlrecht i. S. v. § 248 Abs. 2 S. 1 HGB in Höhe der Herstellungskosten gem. § 255 Abs. 2a HGB gegeben, welches mit einer Ausschüttungssperre i. S. v. § 268 Abs. 8 HGB verbunden ist und zu passiven latenten Steuern führen kann. Steuerrechtlich besteht für selbst geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens gem. § 5 Abs. 2 EStG jedoch ein Aktivierungsverbot.

Dabei dürfte die Einordnung als materiell und immateriell in der Praxis durchaus schwierig sein. Die Implementierungsergebnisse stellen informationstechnisch i. d. R. Einträge in eine (Programm-)Datenbank und bei Erweiterungen auch Programmzeilen dar.³⁹ Folgt man der Argu-

mentation des BGH zur Einordnung einer Software, könnte man darauf abstellen, dass diese Anpassungen irgendwo auf einer Hardware gespeichert sind und deshalb als materielle Vermögensgegenstände anzusehen sind. Stellt man hingegen auf die Einordnung des BFH zur Software ab, würde ein immaterieller Vermögensgegenstand vorliegen. Noch verwirrender wird es, wenn man die Implementierung als Daten betrachtet und der Rechtsprechung des BFH zur Datenbilanzierung folgt. Hier vertritt der BFH eine differenziertere Auffassung und kommt zu einem materiellen Wirtschaftsgut, sofern keine Befehlsstrukturen vorhanden sind und die Software lediglich dem Zugriff auf die Dateninhalte dient. Ein immaterielles Wirtschaftsgut wird dagegen angenommen, sofern vorteilhafte Einsatzmöglichkeiten geboten werden.⁴⁰ Die Rechtsprechung ist also nicht eindeutig.

Da in diesem Beitrag jedoch die Frage der Bilanzierung im Vordergrund steht, ist die Ansicht des BFH einschlägiger als die des BGH, sofern zwischen den beiden Gerichten bzgl. der hier in Rede stehenden Aspekte konfligierende Ansichten existieren. Zudem orientiert sich der BGH im Kontext der hier relevanten Rechtsprechung primär an Gewährleistungsaspekten. In Bezug auf die BFH-Rechtsprechung ist anzumerken, dass es sich nicht um bloße Datensammlungen bzw. untergeordnete Befehlsstrukturen in diesem Zusammenhang handelt. Die Implementierung dient der Schaffung einer vorteilhaften Einsatzmöglichkeit mit erheblichen Befehlsstrukturen, die weit über eine bloße Datensammlung hinausgehen. Somit ist ein immaterieller Vermögensgegenstand bzw. ein immaterielles Wirtschaftsgut „Implementierung der Standardlösung“ gegeben.

In der Literatur wurde das Vorliegen eines Vermögensgegenstands sui generis mit einer vermeintlich fehlenden Verkehrsfähigkeit und Nutzungsmöglichkeit für Dritte weitgehend verneint.⁴¹ Auch die erstinstanzliche Rechtsprechung eines FG hat das Vorliegen eines (steuerlichen) Wirtschaftsguts verneint, weil es wohl in dem konkreten Einzelfall einen Funktionszusammenhang zur Software unterstellt.⁴² Genau an dieser Stelle ist für alle Zweifler nun der EU Data Act heranzuziehen.

3. Bestätigung durch den EU Data Act

Der EU Data Act enthält in den Art. 23–31 ein umfangreiches Regelwerk für den Wechsel eines Datenverarbeitungsanbieters. Ausgenommen von den Regelungen sind in Art. 31 EU Data Act Individuallösungen und Testentwicklungen, welche allerdings nicht Gegenstand dieses Beitrags sind. Die Definition eines Diensteanbieters wird im EU Data Act so weit gefasst, dass alle in diesem Beitrag angesprochenen Dienste und deren Anbieter darunter subsumiert werden können.⁴³ Mit den neu eingeführten Regelungen sollen Schwierigkeiten beim Anbieterwechsel reduziert bzw. unterbunden werden.

34 Es mag Sonderfälle geben, z. B. sofern der Anbieterwechsel mit einer kompletten Systemumstellung und dem Wechsel des Softwarekerns – bspw. von SAP auf Microsoft – verknüpft ist und die Übernahme der Implementierung kaum oder nur eingeschränkt möglich sein kann.

35 Vgl. zu den Voraussetzungen *Schildbach u. a.*, Der handelsrechtliche Jahresabschluss, 11. Aufl. 2019, S. 183 ff.

36 Vgl. *Adam*, NJW 2020, 2063, Rn. 23. Ob und inwieweit Daten eigentumsfähig sind, soll an dieser Stelle nicht erörtert werden.

37 Vgl. für den Fall der Insolvenz *Berberich/Kanschik*, NZI 2017, 4.

38 Vgl. hierzu die ABAKUS Bankenkooperation, welche seit 1998 existiert.

39 Vgl. *Brösel/Freichel/Wasmuth* (Fn. 7), Rn. 108.

40 Vgl. BFH, 5.2.1988 – III R 49/83, BStBl. II 1988, 737, BB 1988, 1877; BFH, 2.9.1988 – III R 38/84, BStBl. II 1989, 160, BB 1989, 484. Vgl. zur Problematik der mangelnden Legaldefinition von Daten *Herbsthofer*, DStR 2024, 1272, 1273 f.

41 Vgl. *Gerlach/Oser* (Fn. 3), 1971; *Roos* (Fn. 3), 104 f.; *Oser*, in: *Kliem/Oser* (Fn. 3), 506 f.

42 Vgl. FG München, 4.2.2021 – 10 K 1620/20, EFG 2021, 931, Rn. 47, BB 2021, 1263 m. BB-Komm. *Abele*; FG München, 4.2.2021 – 10 K 3084/19, EFG 2021, 935, Rn. 42.

43 Vgl. EU Data Act (Fn. 1), Art. 2 Abs. 8 und ErWG 80.

Um dies zu erreichen, werden die Pflichten der Anbieter in Abhängigkeit von den jeweiligen Services umschrieben. Nach Art. 30 Abs. 1 EU Data Act ist bei IaaS die „Funktionsäquivalenz“ i.S.d. Art. 2 Nr. 37 EU Data Act für den Nutzer (in der Verordnung als Kunden bezeichnet) zwischen den Anbietern – also bisheriger und neuer Anbieter – sicherzustellen. Dies ist allerdings auf Mitwirkungspflichten beschränkt; ein Erfolg als solcher ist nach dieser Regelung jedoch nicht geschuldet.⁴⁴ Da die Erstimplementierung durch den Nutzer eigenständig auf einer „nackten“ Infrastruktur durchgeführt wurde, sollte ein Umzug dieser Implementierung den Nutzer vor geringere Herausforderungen stellen. Schließlich ist ihm alles, was auf der Infrastruktur erfolgt ist, bekannt. In solchen Fällen ist es denkbar, dass der Nutzer eine (System-)Kopie erstellt, die er dann bei dem neuen Anbieter in seiner neuen Umgebung einspielt. Die Implementierung beim bisherigen Anbieter wird durch den Nutzer gelöscht.

Anders sehen die Anbieterpflichten bei SaaS- oder PaaS-Diensten in Art. 30 Abs. 2–4 EU Data Act aus. Hier ist nach Art. 30 Abs. 2 S. 1 EU Data Act anbieterübergreifend unentgeltlich eine Schnittstelle zur Verfügung zu stellen, die einen Anbieterwechsel ermöglicht. Dabei fordert Art. 30 Abs. 2 S. 2 EU Data Act die Offenlegung solcher Informationen über den Dienst, damit eine Software entwickelt werden kann, welche die Sicherstellung einer Kommunikation mit den Diensten zu Zwecken der Datenübertragbarkeit und der Interoperabilität i.S.d. Art. 2 Nr. 40 bzw. 41 EU Data Act ermöglicht.

Der bisher angenommene einheitliche Funktionszusammenhang zwischen einem Clouddienst und der Implementierung wird also durch den EU Data Act weitgehend aufgehoben. Solange ein Nutzer innerhalb einer standardisierten Systemwelt bleibt und keinen vollständigen Systemwechsel vornimmt, ist eine einmal vorgenommene (Erst-)Implementierung unabhängig vom jeweiligen Datenverarbeitungsanbieter nutzbar. Somit besteht auch kein Hindernis mehr, die Implementierungskosten nach den Regeln der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zu aktivieren und über die Nutzungsdauer abzuschreiben, so wie es *Brösel* und die Verf. dieses Beitrags seit jeher vertreten.⁴⁵

IV. Zusammenfassung

1. Der EU Data Act führt dazu, dass Unternehmen ihre einmal getätigte Implementierung für standardisierte IT-Lösungen auch bei einem Wechsel des Clouddiensteanbieters weiter nutzen können.
2. Der Kaufmann kann eine in seiner Verantwortung durchgeführte Implementierung als „Implementierung der Standardlösung“ gem. § 266 Abs. 2 A I 1 HGB als immateriellen Vermögensgegenstand aktivieren oder sofort als Aufwand erfolgswirksam buchen. Steuerlich besteht ein Bilanzierungsverbot.
3. Sofern die Implementierung in Verantwortung eines Dritten erfolgt, sind die Implementierungsausgaben als „Implementierung der Standardlösung“ gem. § 266 Abs. 2 A I 2 HGB als immaterieller Vermögensgegenstand zu aktivieren. Dies gilt aufgrund des Maßgeblichkeitsgrundsatzes ebenso für die Steuerbilanz.

Prof. Dr. Christoph Freichel, WP/StB/FBISr, ist Partner der Moore Treuhand Kurpfalz GmbH, Berlin.



Dr. Jörg Wasmuth, LL.M., ist Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für BWL, insbesondere Wirtschaftsprüfung, an der FernUniversität in Hagen.



⁴⁴ Vgl. *Heinzke* (Fn. 4), 1295.

⁴⁵ Vgl. *Brösel/Freichel/Wasmuth* (Fn. 7), Rn. 108 a.

Dr. Annetrin Veit, RAin/StBin

BB-Rechtsprechungsreport zur Bilanzierung betrieblicher Altersversorgung 2024/2025

Urteile zur bilanziellen Behandlung der betrieblichen Altersversorgung (bAV), die im Zeitraum März 2024 bis Februar 2025 veröffentlicht wurden, werden im nachfolgenden Beitrag mit ihren Kernpunkten dargestellt und in den Gesamtkontext eingeordnet. Gesetzgebungsverfahren oder BMF-Schreiben zur Bilanzierung der bAV waren im Berichtszeitraum 2024/2025 nicht zu verzeichnen. Zu Gesetzgebungsverfahren, Urteilen und Verwaltungsanweisungen aus früheren Zeiträumen s. die Reports von *Veit* in BB 2024, 683 ff., BB 2023, 746 ff., BB 2022, 559 ff.; BB 2021, 619 ff.; BB 2020, 683 ff.; BB 2019, 684 ff.; BB 2018, 683 ff.; BB 2017, 682 ff.; BB 2016, 747 ff.; BB 2015, 619 ff.; BB 2014, 939 ff.; BB 2013, 747 ff.; BB 2012, 691 ff.; BB 2011, 81 ff.; BB 2010, 751 ff.; BB 2009, 542 ff.

I. Bilanzierung von Pensionsverpflichtungen bei Kapitalgesellschaften

1. Pensionsrückstellung für wertpapiergebundene Pensionszusage, § 6a Abs. 1 Nr. 1 EStG, § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 S. 1 Halbs. 1 EStG (BFH, XI R 25/21)

a) Rechtsanspruch gem. § 6a Abs. 1 Nr. 1 EStG

Nach § 6a Abs. 1 Nr. 1 EStG dürfen Pensionsrückstellungen nur gebildet werden, wenn und soweit der Pensionsberechtigte einen Rechtsanspruch auf einmalige oder laufende Pensionsleistungen hat. Bei der im Streitfall zu beurteilenden Versorgungszusage richtete sich die Höhe der späteren Versorgungsleistung nach der Höhe der Leistung ei-