

# Lizenzgebühren

von

Dr. Michael Groß  
Rechtsanwalt, München

und

Professor Dr. habil. Günther Strunk  
Steuerberater, Hamburg

4., überarbeitete Auflage 2015

## I. Bilanzierung von Lizenzen

Spätestens seit der kommerziellen Nutzung des Internets zu Beginn des Jahres 1996 sind neben traditionellen Warenlieferungen und Dienstleistungen, die auf traditionellem Wege erbracht oder verbraucht werden auch immaterielle Wirtschaftsgüter ein immer größer werdender Bestandteil der wirtschaftlichen Aktivitäten. Hierbei sind zwei Aspekte insbesondere zu betrachten, die die rasante Bedeutungszunahme immaterieller Wirtschaftsgüter hervorgerufen haben: die weltweite Vernetzung über das Internet, die jede zeitliche und örtliche Grenze überwindet und die Möglichkeit der Digitalisierung, die eine jederzeitige Kommunikation sowie Übertragbarkeit der Vermögenswerte ermöglicht. Die Nutzung und wirtschaftliche Verwertung von immateriellen Wirtschaftsgütern gelingt entweder durch eine eigene Nutzung desjenigen, der das Gut erfunden oder entwickelt hat, oder, in viel zahlreicheren Fällen, durch denjenigen, der die Nutzung an dem immateriellen Wirtschaftsgut (z. B. Firmenname, Markenrechte, Erfindung, Urheberrecht und anderes mehr) für die Vornahme einer eigenen Geschäftstätigkeit im Wege einer Lizenzierung sichern möchte. Hierdurch kommt es zu einer Zunahme an grenzüberschreitenden somit internationalen Geschäftsaktivitäten, die zu einer Vielzahl auch bilanzieller und steuerlicher Fragen führen, die nachfolgend erläutert werden. Ausgangspunkt auch jeder steuerlichen Behandlung und Bewertung ist die Abbildung des zivilrechtlichen und wirtschaftlichen Sachverhaltes in einem geordneten Rechenwerk. Um eine weitgehende Vergleichbarkeit von unternehmerischen Aktivitäten in unterschiedlichen Jurisdiktionen sicherstellen zu können, hat sich in den letzten 20 Jahren die Etablierung international abgestimmter Rechnungslegungsvorschriften ergeben, wobei insbesondere die IFRS den Standard vorgeben. In den meisten Jurisdiktionen tritt der internationale Rechnungslegungsstandard neben die Vorschriften des nationalen Rechts, wie dies beispielsweise in Deutschland der Fall ist. Grundlage für die deutsche Gewinnermittlung des Einzelabschlusses ist das deutsche Handelsgesetzbuch. Lediglich für Konzernabschlüsse steht es dem Bilanzierenden unter bestimmten Umständen frei, diesen entweder nach dem deutschen HGB oder dem IFRS aufzustellen. Für die steuerliche Gewinnermittlung bleibt es jedoch bei der Orientierung am deutschen HGB über die in § 5 Abs. 1 EStG normierte Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz, da es an einem Konzernsteuerrecht im eigentlichen Sinne fehlt. Steuerpflichtiger ist ungeachtet seiner wirtschaftli-

**238**

chen Verbundenheit mit anderen Unternehmen stets die Gesellschaft selbst, nicht jedoch der Konzern.

- 239** Gleichwohl hat die Internationalisierung der Rechnungslegung weitreichende Folgen für die Besteuerung von Geschäftsaktivitäten mit Lizenzen. Insbesondere im internationalen Steuerrecht sowie bei der Anwendung von Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung wird deutlich, wie wichtig die grundlegenden bilanziellen Fragen des wirtschaftlichen Eigentums bei immateriellen Wirtschaftsgütern sind.
- 240** In der Folge steigt die Notwendigkeit für multinational agierende Unternehmen, international anerkannte Rechnungslegungsvorschriften wie IAS/IFRS<sup>1</sup> und US-GAAP<sup>2</sup> zu verwenden, wobei auf nationaler wie europäischer Ebene die Bilanzierung nach US-GAAP mittlerweile von untergeordneter Bedeutung ist und daher in diesem Buch nicht mehr näher darauf eingegangen wird.
- 241** Deshalb spielt in der Praxis neben der Einordnung der Lizenzen im deutschen Bilanzrecht immer häufiger auch die Bilanzierung nach IAS/IFRS eine Rolle. Aus diesem Grunde soll im Folgenden nicht nur die Bilanzierung von Lizenzen nach deutschem Recht, sondern auch die Bilanzierung nach IAS/IFRS kurz dargestellt werden. Der Rückgriff auf die Regelungen nach IFRS ist auch deshalb so wichtig, weil grundlegende Definitionsfragen im nationalen HGB nicht oder nicht ausreichend beantwortet sind. Wenngleich auch keine Bindungswirkung der Definition nach IFRS für das deutsche Handels- und Steuerrecht existiert, wird hierauf regelmäßig informell zurückgegriffen.

## **1. Bilanzierung der Lizenzen nach deutschen Rechnungslegungsvorschriften**

### **1.1 Die Lizenz als Wirtschaftsgut/Vermögensgegenstand**

- 242** Die handelsbilanzielle bzw. steuerbilanzielle Behandlung von Lizenzen ist umstritten. Dabei geht es u. a. um die Frage, ob eine Lizenz grundsätzlich als (immaterielles) Wirtschaftsgut bzw. Vermögensgegenstand qualifiziert werden kann. Bevor die Frage der Bilanzierung eines Lizenzvertrages bzw. den Verpflichtungen aus einem Lizenzvertrag zu klären ist, sollen einige grundsätzliche Aussagen zu immateriellen Wirtschaftsgü-

---

1 International Accounting Standards, bzw. International Financial Reporting Standards, bzw. International Reporting Standards, vgl. Kapitel 2.2.

2 US-Generally Accepted Accounting Principles.

tern getroffen werden, da ein Lizenzvertrag, so er denn als Wirtschaftsgut anzusehen ist, stets als immaterielles Wirtschaftsgut bewertet werden muss.

#### Behandlung beim Lizenzgeber

Zunächst stellt sich die Frage, ob das den Lizenzeinnahmen zugrunde liegende Wirtschaftsgut überhaupt nach handelsrechtlichen wie steuerlichen Vorschriften zu aktivieren ist. Voraussetzung für die Bilanzierung eines Vermögensvorteils ist das Vorliegen eines Vermögensgegenstandes/Wirtschaftsgutes. Der BFH hat in seiner Entscheidung vom 19.06.1997 den Begriff des Wirtschaftsgutes wie folgt definiert: **243**

„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.“ **244**

Somit kann Gegenstand von Lizenzrechten ein immaterielles Wirtschaftsgut sein. An die Qualifikation als immaterieller Vermögensgegenstand ist eine Vielzahl von Rechtsfolgen geknüpft, so dass sich zunächst die Frage stellt, was denn unter dem Begriff des immateriellen Wirtschaftsgutes ganz allgemein zu verstehen ist. Mit einiger Überraschung nimmt man zunächst zur Kenntnis, dass die Definition des immateriellen Vermögensgegenstandes weder aus dem Vertragsrecht, noch dem Bilanzrecht, noch aus dem nationalen deutschen Steuerrecht oder gar dem internationalen Steuerrecht zu entnehmen ist. **245**

Die einzige Definition findet man im IRS 38 section 13, indem es dort heißt, ein immaterieller Vermögenswert ist ein identifizierbarer, nicht monetärer Vermögenswert ohne physische Substanz, der sich im Wesentlichen durch die folgenden Kriterien auszeichnet: **246**

- Identifizierbarkeit;
- nicht monetarisierbar bzw. nicht monetär;
- substanzlos;
- kontrollierbar, i. d. R. bedeutet dies rechtlich durchsetzbar, siehe auch IRSB 38.15;
- wahrscheinlich kann hierdurch ein wirtschaftlicher Vorteil in der Zukunft erwirtschaftet werden bzw. erzielt werden;
- zuverlässig bewertbar.

- 247** Alle anderen Rechtskreise bedienen sich einer beispielhaften Aufzählung für immaterielle Wirtschaftsgüter und einer entsprechenden Beschreibung dieser Wirtschaftsgüter als nicht körperliche Wirtschaftsgüter, wie dies z.B. bei Verfahren, Formeln und Herstellungsmethoden, aber auch bei Rechten wie z.B. Urheberrechten im Rahmen von Software der Fall sein kann. Aufgrund der unterschiedlichen Zwecksetzung der einzelnen Rechtskreise erscheint eine einheitliche undifferenzierte Übernahme der Definitionen nicht sinnvoll zu sein.
- 248** Klarheit könnte möglicherweise die vorzunehmende Abgrenzung zwischen immateriellen und materiellen Wirtschaftsgütern bringen. Aber auch diese Frage ist regelmäßig Gegenstand von kontrovers geführten Diskussionen, wobei anhand der folgenden Kriterien eine Abgrenzung vorgenommen wird, bzw. versucht wird, eine solche vorzunehmen. Entscheidend ist für die Beurteilung, welche Rechtsnatur der Vertrag tatsächlich aufweist. Sind beispielsweise eindeutige Regelungen eines Kaufvertrages anzutreffen, so kommt es zumeist zur Annahme eines solchen mit der Maßgabe, dass eine Übergabe des wirtschaftlichen Eigentums stattfindet. Hieraus kann jedoch nicht geschlossen werden, dass es sich um ein materielles oder immaterielles Wirtschaftsgut handelt, wenngleich ein Verkauf regelmäßig für ein materielles Wirtschaftsgut spricht.
- 249** Ein offensichtlich immer entscheidender werdendes Kriterium für die Abgrenzung zwischen einem materiellen und einem immateriellen Vermögensgegenstand<sup>3</sup> ist die Frage des wirtschaftlichen Interesses der Beteiligten bzw. der Vertragsparteien. Es erscheint keineswegs selbsterklärend zu sein, dass bestimmte Wirtschaftsgüter in Abhängigkeit von der „Darreichungsform“ entweder als materiell oder als immateriell behandelt werden. Meines Erachtens kann die Entscheidung über die Art des Wirtschaftsgutes nur anhand des wirtschaftlich „Gewollten“ bestimmt werden.
- 250** Die Finanzverwaltung führt in den Einkommensteuerrichtlinien unter Hilfe 5.5 zu § 5 Einkommensteuergesetz aus, dass keine immateriellen Wirtschaftsgüter, sondern materielle (körperliche) und zugleich abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter vorliegen, wenn es sich um Computerprogramme handelt, die keine Befehlsstruktur enthalten, sondern nur Bestände von Daten, die allgemein bekannt und jedermann zugänglich sind,

---

3 Der Begriff des Vermögensgegenstandes aus dem Handelsrecht soll trotz zugestander kleinerer Unterschiede zum steuerlichen Begriff des Wirtschaftsgutes nachfolgend als synonym verwandt werden.

z.B. mit Zahlen und Buchstaben gegeben sind. M.E. vermag die Argumentation der Finanzverwaltung nicht zu überzeugen.

Wirtschaftlich betrachtet ist die Unterscheidung in Fällen, bei denen unbeschränkte Rechte zur Nutzung eingeräumt werden und solchen, bei denen keine unbeschränkten Rechte, sondern nur Nutzungsmöglichkeiten im vorher festgelegten Umfang eingeräumt werden. Im einen Fall liegt, wie die nachfolgenden Ausführungen zeigen werden, ein Anschaffungsvorgang vor und im anderen ein Dauerschuldverhältnis, welches noch keine Erfüllung der Leistung durch einen der Vertragspartner sieht und insoweit als schwebendes Geschäft und damit als nicht bilanzierungsfähig anzusehen ist. **251**

Die Frage nach einer Anschaffung oder einem Dauerschuldverhältnis hat aber auch Auswirkungen auf die abkommensrechtliche Qualifikation von Einkünften aus der Überlassung immaterieller Vermögensgegenstände. Liegen im ersten Fall Urheberrechte vor, die nach Art. 12 des OECD-Musterabkommens besteuert werden, ist die befristete Einräumung von Nutzungen an immateriellen Wirtschaftsgütern aus der Sicht des Lizenzgebers als Einkünfte aus Gewerbebetrieb bzw. aus unternehmerischer Tätigkeit zu bewerten. Insbesondere der Streit der Staaten über die Frage der Qualifikation als sog. Copyrighted articles, die zu gewerblichen, unternehmerischen Einkünften führen und solchen Copyrights, deren Einräumung zu Lizenzeinkünften führen, für die der Quellenstaat ein zumeist in der Höhe beschränktes Quellensteuerrecht hat, zeigt sehr deutlich, dass es in der Frage der Abgrenzung des Vorliegens von immateriellen Wirtschaftsgütern bzw. der Frage einer Veräußerung eines Rechtes oder nur der Nutzungseinräumung sehr stark um wirtschaftliche Interessen der beteiligten Fisci geht. Während bei einer Qualifizierung als Lizenz, z.B. ein Land wie Japan eine Quellensteuer auf die aus den USA zur Verfügung gestellten Softwareprodukten an japanische Kunden erheben kann, ist dies, wegen einer regelmäßig fehlenden Betriebsstätte in Japan bei einer Qualifikation der Nutzungsüberlassung als Unternehmensgewinne regelmäßig nicht der Fall. Daher, so die Auffassung der OECD, sollten Rechte in Bezug auf die Herstellung von Kopien, soweit sie nicht mehr bewirken, als den Nutzer in die Lage zu versetzen das Programm tatsächlich anzuwenden, bei der Analyse des Charakters der Transaktion für Steuerzwecke außer Betracht bleiben. Zahlungen bei Geschäftsvorfällen dieser Art sollen als Unternehmensgewinne nach Art. 7 und nicht als Lizenzeinkünfte nach Art. 12 OECD-MA besteuert werden. Diese Ausführungen der OECD zeigen nicht nur, ob eine Nutzungsüberlassung oder ein Verkauf der Wirtschaftsgüter ge- **252**

geben ist. Die OECD wird unabhängig von der konkreten Ausformulierung einer vertraglichen Zahlungsabrede von einer Annahme eines materiellen Vermögensgegenstandes ausgehen und regelmäßig die sofortige Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums unterstellen.

- 253** Von ebenfalls besonderer Bedeutung ist die Frage des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums an der Software oder dem Patent oder dem Geschmacksmuster. Grundsätzlich liegt der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums und damit eine für handelsrechtliche wie steuerrechtliche Zwecke erfolgte Realisation immer dann vor, wenn tatsächlich die wirtschaftliche Verfügungsmacht von einer Person auf eine andere Person übergeht. Das Steuerrecht unterscheidet sich hinsichtlich des Begriffsumfanges der Veräußerung erheblich von dem des Zivilrechtes. Der zivilrechtliche Begriff der Veräußerung umfasst hierbei jede Übertragung des rechtlichen Eigentums, wobei sowohl die entgeltliche als auch die unentgeltliche Rechtsübertragung erfasst werden. Dem gegenüber sieht das nationale deutsche Steuerrecht eine Veräußerung nur dann als gegeben an, wenn es sich um die entgeltliche Übertragung des rechtlichen oder zumindest des wirtschaftlichen Eigentums von einer Person auf eine andere Person handelt. Rechtsprechung zur handelsrechtlichen oder steuerrechtlichen Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums in Deutschland ist nicht gegeben, so dass auf die Rechtsprechung zum Übergang des wirtschaftlichen Eigentums bei anderen immateriellen Vermögensgegenständen, insbesondere von Wertpapieren zurückgegriffen werden muss.
- 254** Hinsichtlich der Veräußerung von Gesellschaftsrechten hat die Finanzverwaltung und Rechtsprechung festgestellt, dass eine Veräußerung nur dann vorliegt, wenn das wirtschaftliche Eigentum auf den Erwerber übergeht. Eine solche ist immer dann gegeben, wenn dem Erwerber alle wesentlichen Rechte übertragen wurden. Für den Bereich der Software stellt sich hierbei insbesondere die Frage, ob die Zurückbehaltung bestimmter Rechte, wie z.B. Vertriebsrechte für bestimmte Regionen oder das Recht zur fortgesetzten Nutzung des Rechts für die eigene Herstellung die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums verhindern.
- 255** Ausgangspunkt der Überlegungen hinsichtlich der Bedeutung des wirtschaftlichen Eigentums in Handels- und Steuerrecht ist zunächst die Feststellung, dass der Kaufmann gem. § 246 HGB sein vollständiges Vermögen zu bilanzieren hat. Außerdem gilt, dass es im Handelsrecht ebenso wie im Bürgerlichen Gesetzbuch an einer dem § 39 Abs. 2 Nr. 1

Abgabenordnung vergleichbaren Zurechnungsnorm fehlt. Im Grundsatz wird das Handelsgesetz vom Eigentumsbegriff des Bürgerlichen Gesetzbuches geprägt. Danach ist Eigentum das in § 90 BGB behandelte umfassende Herrschaftsrecht an einer Sache. Gegenstand des Eigentums können also nur Sachen, d. h. körperliche, bewegliche oder unbewegliche Gegenstände sein. Im Gegensatz dazu ist der Begriff des wirtschaftlichen Eigentums wie er dem § 39 Abs. 2 Nr. 1 Abgabenordnung zugrunde liegt wesentlich weiter. Dieser umfasst neben Sachen auch Forderungen, Rechte sowie sonstige wirtschaftliche Vorteile, die durch eindeutige und klar abgrenzbare Aufwendung erlangt worden sind, dem Betrieb ein über das Ende der Wirtschaftsperiode hinausgehenden Nutzung zu bringen versprechen und nach der Verkehrsauffassung selbstständig bewertungsfähig sind, also die Wirtschaftsguteigenschaft erfüllen.

Das gesamte Handelsrecht in § 246 HGB verlangt, dass der Kaufmann sein gesamtes Vermögen zu bilanzieren hat. Was jedoch unter seinem Vermögen zu verstehen ist, ob es sich nur um das rechtliche oder auch um das sogenannte wirtschaftliche Eigentum handelt, war im dt. Handelsrecht lange Zeit nicht näher definiert. Erst seit der Änderung des HGB durch BilMoG ist der Grundsatz der Bilanzierung nach dem wirtschaftlichen Eigentum in § 246 Abs. 2 HGB aufgenommen worden. Hierbei hat der Handelsgesetzgeber auf eine eigenständige Definition verzichtet und verweist hinsichtlich des Begriffsinhaltes auf die Vorschrift in der Abgabenordnung. In § 39 Abs. 2 der Abgabenordnung heißt es unter Nr. 1: „Übt ein anderer als der Eigentümer (gemeint ist der zivilrechtliche Eigentümer) die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut in der Weise aus, dass er den Eigentümer (zivilrechtlichen Eigentümer) im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann, so ist ihm das Wirtschaftsgut zuzurechnen.“ Diese Regelung besagt nicht mehr und nicht weniger, als dass abweichend vom zivilrechtlichen Eigentum für handelsrechtliche Zwecke wie für steuerliche Zwecke dem sogenannten wirtschaftlichen Eigentümer, also dem Vertragspartner das Eigentum so zuzurechnen ist, dass er die wirtschaftliche Substanz innehat und über diese wirtschaftliche Substanz mit allen Chancen und Risiken für die gesamte oder nahezu gesamte Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes verfügen kann. Die wichtige Frage hierbei ist regelmäßig, wann eine Übertragung des Eigentums vom zivilrechtlichen Eigentümer auf einen Dritten stattgefunden hat. Der Fall ist weitgehend eindeutig, wenn der zivilrechtliche Eigentümer und der wirtschaftliche Eigentümer nicht auseinanderfallen, doch sind zahlreiche Fälle denkbar, bei denen genau

**256**



Letztgenanntes passiert. Insbesondere bei Leasing und Miet- sowie Mietkaufregelungen, aber auch bei Lizenzverträgen ist sehr genau danach zu prüfen, ob das wirtschaftliche Eigentum übergeht. Für die hierzu zu untersuchende Frage, ob § 39 Abs. 2 Nr. 1 Abgabenordnung tatsächlich eine hinreichend gute Anwendungsmöglichkeit auch für immaterielle Wirtschaftsgüter bietet, fehlt es an einer einheitlichen Meinung in Kommentierung, Rechtsprechung und Finanzverwaltung. Es ist wohl davon auszugehen, dass die sogenannten Leasingerlasse der Finanzverwaltung, die für die Bilanzierungspraxis eine wichtige Stütze hinsichtlich der Frage des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums bzw. der Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums sind, auch auf immaterielle Vermögensgegenstände Anwendung findet, doch sind eine Vielzahl von Fragen bisher ungeklärt. So ist beispielsweise im Gegensatz zu einem materiellen Wirtschaftsgut die Sachherrschaft bei immateriellen Vermögensgegenständen und Wirtschaftsgütern nicht gegeben, so dass eine Mehrfachnutzung, möglicherweise ein und desselben Wirtschaftsgutes oder auch nur einer Kopie eines Wirtschaftsgutes jederzeit denkbar. Laut ständiger Rechtsprechung erfolgt die Bilanzierung nach wirtschaftlichen Kriterien, wenn der Bilanzierende gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer eine abgesicherte Rechtsposition hat, die es ihm ermöglicht den zivilrechtlichen Eigentümer für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich auszuschließen. Weil das konstitutive Merkmal der Sachherrschaft auf immaterielle Wirtschaftsgüter nicht anwendbar ist, erscheint eine Übertragung der Grundsätze des § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO auch auf immaterielle Vermögensgegenstände keineswegs gesichert. Da der zivilrechtliche Eigentümer nie vollständig von dem Einwirken auf das Recht oder die Software ausgeschlossen werden kann, ist unter Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise auf die Erwartungen des Bilanzierenden den Gegenstand bzw. das Nutzungsrecht produktiv, d. h. mit den verbundenen Chancen und Risiken, einsetzen zu können, abzustellen. Liegt ein uneingeschränktes Nutzungsrecht für den Bilanzierenden vor, so dass die Ertragerwartungen nicht mehr durch Rechte Dritter entzogen werden können, dann sind die Grundsätze des § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO auch auf immaterielle Wirtschaftsgüter anzuwenden. Ungeachtet des Umstandes, wie man die Frage der Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums bei immateriellen Wirtschaftsgütern beantwortet, bleibt festzustellen, dass es keine einheitlichen Regelungen hierzu gibt und dass es weitgehend in das Ermessen des Bilanzierenden bzw. des von ihm geprüften Wirtschaftsprüfers abhängt, ob wirtschaftliches Eigentum und damit eine

Umsatz- und Gewinnrealisierung entstanden ist oder nicht. Gerade im internationalen Steuerrecht ist die Frage der Zuordnung von Wirtschaftsgütern zu einer Person besonders wichtig, denn wenn eine Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums stattgefunden hat, kann typischerweise nicht eine Qualifizierung als Lizenz Einkünfte mit laufenden Quellensteuerzahlungen zum Tragen kommen.

257  
 Sofern die den Lizenzannahmen zugrunde liegenden Vermögensgegenstände als immaterielle Vermögensgegenstände gem. § 248 Abs. 2 HGB auch dann aktiviert werden dürfen, wenn sie nicht entgeltlich erworben wurden, sondern selbst erstellt wurden, bleibt es im Steuerrecht beim Verbot der Aktivierung gem. § 5 Abs. 2 EStG. Insoweit kommt es zum Auseinanderfallen von handelsrechtlichem und steuerlichem Ergebnis. Hierfür ist auch die Bildung latenter Steuern in der Handelsbilanz nicht erforderlich, da es sich nicht nur um temporäre, sondern endgültige Abweichungen handelt. Für den Lizenzgeber hat diese Bilanzierungspraxis den Vorteil, dass die Aufwendungen für die Herstellung des Vermögenswertes im Jahr der Verausgabung für steuerliche Zwecke gewinnmindernd berücksichtigt werden, nicht jedoch für handelsrechtliche Zwecke. Demgegenüber stehen Lizenzannahmen steuerlich aber auch keine laufenden Aufwendungen gegenüber, so dass jede Einnahme sofort zu steuerpflichtigem Gewinn führt.

## 1.2 Grundsätze der Bilanzierung von Lizenzen

258  
 Bei der Bilanzierung von Lizenzen ist sowohl aus handelsrechtlicher als auch aus steuerrechtlicher Sicht zunächst die Frage zu klären, ob es sich um materielle oder immaterielle Wirtschaftsgüter handelt. Im Regelfall sind materielle Wirtschaftsgüter alle körperlichen Gegenstände, während immaterielle Wirtschaftsgüter alle unkörperlichen Gegenstände sind.

259  
 Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) können sowohl Nutzungsrechte dinglicher Art (Nießbrauch, Lizenzen) als auch schuldrechtlicher Art (Rechte aus Miet-, Pachtvertrag) sowie sogar tatsächliche Zustände, konkrete Möglichkeiten und Vorteile für den Betrieb als Wirtschaftsgüter angesehen werden, soweit sie bei der Erlangung Kosten verursachen und objektiv einer besonderen Bewertung zugänglich sind. Zudem müssen sie für eine gewisse Zeit oder gar immerwährend zu einer gesicherten Rechtsposition führen, d.h. einen über mehrere Jahre andauernden Nutzen mit sich bringen, der im Falle einer Betriebsveräußerung bei der Kaufpreisbemessung gesondert berücksich-

tigt würde. Lizenzen im oben beschriebenen Sinne sind daher i. d. R. als Wirtschaftsgüter zu qualifizieren.

- 260** Lizenzen sind unkörperliche und damit immaterielle Wirtschaftsgüter. Außerdem geht auch aus der Gliederung der Handelsbilanz gem. § 266 HGB hervor, dass Lizenzen den immateriellen Vermögensgegenständen zuzuordnen sind. Danach sind immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens in folgende vier Gruppen einzuteilen:
- Selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte
  - entgeltlich erworbene Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche
  - Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten,
  - Geschäfts- oder Firmenwert und
  - geleistete Anzahlungen.
- 261** Aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips ist diese Gliederung auch für die Steuerbilanz zu übernehmen. Lizenzen sind demzufolge, soweit sie als Wirtschaftsgüter zu qualifizieren sind, den immateriellen Wirtschaftsgütern zuzuordnen.
- 262** Für die Bilanzierungsfähigkeit von immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens war nach deutschen Rechnungslegungsvorschriften vor Einführung des BilMoG vor allem von entscheidender Bedeutung, ob sie entgeltlich oder unentgeltlich erworben worden sind. Mit Einführung des BilMoG erfolgte diesbezüglich eine Kehrtwende, die der Annäherung deutscher an internationale Rechnungslegungsvorschriften geschuldet ist. Ziel des Gesetzes war es, das HGB-Bilanzrecht zu einer dauerhaften, und im Verhältnis zu den internationalen Rechnungslegungsstandards vollwertigen, aber kostengünstigeren und einfacheren Alternative weiter zu entwickeln, ohne die Eckpunkte des HGB-Bilanzrechts – die HGB-Bilanz bleibt Grundlage der Ausschüttungsbemessung und der steuerlichen Gewinnermittlung – und das bisherige System der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung aufzugeben.
- 263** § 248 Abs. 2 HGB erlaubt nämlich – anders als § 5 Abs. 2 EStG – die Aufnahme selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens als Aktivposten in der Bilanz. Nicht aufgenommen werden dürfen selbst geschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens. Gem. § 5 Abs. 2 EStG sind hingegen ausschließ-