

Aktivierung von Entwicklungskosten nach dem BilMoG

(WP/StB/CRA Hermann Pointl)

Stand: Juli 2010

www.uhy-deutschland.de

A. Abgrenzung zwischen Forschungs- und Entwicklungskosten

- Um die Vergleichbarkeit von nationalen und internationalen Jahresabschlüssen zu verbessern, wurde durch das BilMoG das Aktivierungsverbot von selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens in § 248 Abs. 2 HGB durch ein Aktivierungswahlrecht ersetzt.

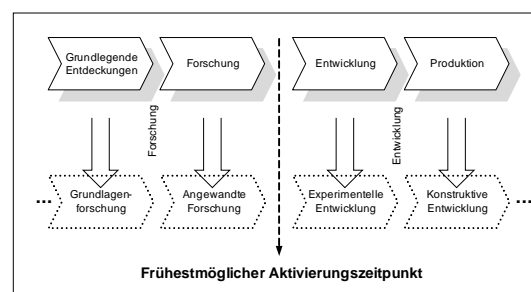
Der Gesetzgeber hat versucht, die Herstellungskosten eines selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens auf die Aufwendungen der Entwicklungsphase zu begrenzen (§ 255 Abs. 2a HGB). Somit sind die Aufwendungen der Forschungsphase stets ergebniswirksam zu behandeln (also nicht aktivierungsfähig).

Darüber hinaus hat der Gesetzgeber ein weiteres, wesentliches Ansatzkriterium in die Bewertungsvorschrift übernommen, nämlich das Erfordernis, die Entwicklungsvon den Forschungskosten zuverlässig und nachvollziehbar abzugrenzen (§ 255 Abs. 2a Satz 4 HGB). Im Zweifel sind die gesamten Aufwendungen als Forschungskosten aufwandswirksam zu verbuchen. Forschung und Entwicklung sind Aktivitäten, die in einen Innovationsprozess eingebunden sind.

- Es sind abzugrenzen die Aufwendungen von einer Phase der Erlangung grundsätzlich neuer Erkenntnisse von den Aufwendungen der nachfolgenden Phase der Entwicklung, Konstruktion und Markteinführung.

Diese Abgrenzung hat praktische Bedeutung, weil sie über den Umfang der aktivierungspflichtigen Entwicklungsaufwendungen entscheidet.

Forschung und Entwicklung kann in den Innovationsprozess wie folgt eingebunden sein:



(entnommen aus Bertram in Haufe HGB-Komm. § 255 Rz. 166)

Bei entsprechend ausgeprägter Kostenrechnung sollte eine sachgerechte Trennung von Forschungs- und Entwicklungskosten möglich sein. Soweit beispielsweise in der Softwareentwicklung durch die in der Praxis zyklisch iterative „extreme Programmierung“ eine nachvollziehbare Trennung nicht möglich ist, kann keine Aktivierung von Entwicklungskosten erfolgen (§ 255 Abs. 2a Satz 4 HGB).

- Die Begründung zum BilMoG (vgl. BilMoG Begr. Reg. S. 60) gibt - in enger Anlehnung an die zu IAS 38 (IAS 38.54, IAS 38.56, IAS 38.57) entwickelten Kriterien - folgende Hinweise, welche Aktivitäten der Forschungs- oder Entwicklungsphase zuzurechnen sind:

Beispiele für Forschungsaktivitäten sind demnach:

- ▶ Suche nach Alternativen für Materialien, Vorrichtungen, Produkte, Verfahren, Systeme oder Dienstleistungen,
- ▶ Aktivitäten zur Erlangung neuer Erkenntnisse,
- ▶ Untersuchungen, Bewertungen und Auswahl von neuen Forschungsergebnissen und zugehörigem Know-how.

Beispiele für Entwicklungsaktivitäten sind:

- ▶ Entwurf, Konstruktion und Testen von neuen Prototypen und Modellen vor der Aufnahme der eigentlichen Produktion,
- ▶ Tätigkeiten zum Entwerfen, Konstruieren und Testen einer gewählten Alternative für neue Materialien, Vorrichtungen, Produkte, Verfahren, Systeme oder Dienstleistungen,
- ▶ Entwurf, Konstruktion und Betrieb einer Pilotanlage, die für die kommerzielle Nutzung ungeeignet ist,
- ▶ Entwurf von Werkzeugen, Spannvorrichtungen, Prägestempeln oder Gussformen unter Verwendung neuer Technologien.

Nach IAS 38.57 sind Kosten in der Entwicklungsphase dann zu aktivieren, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt und vom Unternehmen nachgewiesen worden sind:

- ▶ technische Durchführbarkeit der Fertigstellung, so dass der immaterielle Vermögenswert bestimmungsgemäß eingesetzt werden kann;
- ▶ Absicht und Fähigkeit, den immateriellen Vermögenswert fertigzustellen und zu nutzen oder zu verkaufen;
- ▶ Nachweis, dass der immaterielle Vermögenswert den Nettozufluss an zukünftigem wirtschaftlichen Nutzen des Unternehmens erhöhen wird;
- ▶ Verfügbarkeit adäquater Ressourcen, um die Entwicklung vollenden und den immateriellen Vermögenswert nutzen oder verkaufen zu können und
- ▶ Fähigkeit, die während der Entwicklung anfallenden, dem immateriellen Vermögenswert zurechenbaren Kosten zuverlässig zu messen.

Auch nach IFRS besteht für selbsterstellte Markennamen, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten sowie ihrem Wesen nach ähnliche Sachverhalte ein ausdrückliches Aktivierungsverbot (IAS 38.63).

Als Beispiel einer Abgrenzung von Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten - auch für ein mittelständisches Unternehmen - kann sich folgende Bilanzierungsfrage ergeben (entnommen aus: Bertram in Haufe HGB-Komm. § 255 Rz. 170):

Ein Hersteller von Offset-Druckmaschinen will neben der Verwendung von Farben die Zugabe von Wasser im Druckprozess vermeiden. Die Labortests und weitere physikalisch-technische Untersuchungen sind solange „Forschungskosten“, wie die Anwendung der Ergebnisse im Druckverfahren nicht sicher erscheint. Sobald dieses aber der Fall ist, gelten alle weiteren Arbeiten als „Entwicklungskosten“.

B. Erstmalige und Folgebewertung

1. Die Eigenschaft als Vermögensgegenstand trifft für immaterielle Vermögensgegenstände in der Entstehung nicht zu. Der Gesetzgeber verlangt jedoch eine Aktivierung i.R.d. Wahlrechts bereits in der Entstehungsphase. Die in der Gesetzesbegründung (S. 110) enthaltene Klarstellung, dass *„eine Aktivierung erst in Frage kommt, wenn die Vermögensgegenstandseigenschaft ... bejaht werden kann“*, wird so verstanden, dass bei Aktivierung hinreichend sichergestellt sein muss, dass das später fertige immaterielle Anlagegut die Eigenschaft als Vermögensgegenstand erfüllen wird (bewertbares individualisierbares Gut).

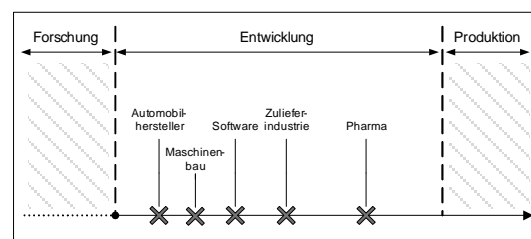
Wann eine Aktivierung zu erfolgen hat, kann anhand der folgenden kumulativ vorliegenden Kriterien geprüft werden (vgl. AK „Immaterielle Werte im ReWe“ der Schmalenbach-Ges., DB 2008, S. 1817):

Kriterium	Konkretisierung
Projektinitiierung	Geschäftsführungsbeschluss, Budgetfreigabe (z. B. durch Aufsichtsrat)
Projektabgrenzung und -beschreibung	Das Projekt kann hinsichtlich seiner sachlichen, zeitlichen und finanziellen Dimension hinreichend präzise abgegrenzt werden. Zur Erfüllung des Grundsatzes der Einzelwertbarkeit müssen die projektbezogenen Ausgaben dem Projekt zurechenbar sein.
Projektnutzen ist darstellbar	Der mögliche Projektnutzen ist darstellbar und hinreichend dokumentiert. Hinreichende Dokumentation setzt insbesondere eine nachvollziehbare Abgrenzung zwischen Forschungs- und Entwicklungskosten sowie eine verlässliche Kostenrechnung bzw. ein Controlling voraus.
Aktive weitere Projektverfolgung ist sichergestellt	Es bestehen keine internen (z. B. Ausgabenstopp) oder externen (z. B. patentrechtliche Beschränkungen) Hinderungsgründe, die die weitere Projektverfolgung ungewiss erscheinen lassen.
Hohe Wahrscheinlichkeit	Die geforderte hohe Wahrscheinlichkeit für die Entstehung eines immateriellen Vermögensgegenstands ist im frühen Stadium von Entwicklungsprojekten zumeist nicht gegeben. Es ist davon auszugehen, dass die Wahrscheinlichkeit deutlich über 50 % liegen muss, auch wenn kein Erfordernis besteht, eine Quantifizierung der Wahrscheinlichkeit vorzunehmen.

- Der nach vorstehenden Ansatzkriterien dargestellte Aktivierungszeitpunkt wird auch als point of return bezeichnet, womit der Zeitpunkt gemeint ist, zu dem es als sicher erscheint, dass aus der Entwicklung auch ein Nutzen gezogen werden kann. Denn erst Herstellungskosten, die ab dem point of return anfallen, dürfen aktiviert werden.

Branchenabhängig liegt der point of return zu sehr unterschiedlichen Zeitpunkten im

Entwicklungsprozesszeitraum vor (vgl. Hüttche, StuB 2008, S. 167):



- Immaterielle Vermögensgegenstände in der Entstehung sind bei Vorliegen der Aktivierungsvoraussetzungen und Ausübung des Aktivierungswahlrechts zusammen mit den „fertiggestellten“, selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen in dem Posten „selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte“ auszuweisen.
- Die Bewertung von Entwicklungskosten richtet sich nach allgemeinen Grundsätzen (§ 255 Abs. 2a Satz 1 HGB). Entwicklungskosten sind mit den Herstellungskosten anzusetzen, die folgende (externe und interne) Aufwendungen umfassen:
 - ▶ Materialeinzelkosten
 - ▶ MGK
 - ▶ Fertigungseinzelkosten
 - ▶ FGK
 - ▶ Sondereinzelkosten der Fertigung
 - ▶ Abschreibungen des AV.

Darüber hinaus besteht ein Wahlrecht zur Einbeziehung nachfolgender Aufwendungen, soweit sie auf den Zeitraum der Entwicklung entfallen:

- ▶ Kosten der allgemeinen Verwaltung
 - ▶ Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs
 - ▶ Aufwendungen für freiwillige soziale Leistungen
 - ▶ Aufwendungen für die betriebliche Altersversorgung.
- Die zunächst als Entwicklungskosten in der Entstehung zu aktivierenden Aufwendungen sind nach Fertigstellung des Vermögensgegenstandes, d. h. nach Abschluss der Entwicklung planmäßig abzuschreiben, so-

fern ihre Nutzung zeitlich begrenzt ist. Dies gilt auch bei unbefristeten oder unwiderruflichen Rechten, wenn ein Ende ihrer Verwertung anzunehmen ist.

Es handelt sich also um einen Vermögensgegenstand von einer bestimmten oder bestimmbarer Nutzungsdauer. Fraglich kann sein, ob bei aktivierten Entwicklungskosten die Abschreibung zum Ende des Herstellungsvorgangs (Fertigstellung) oder auf den Beginn der Verwertung abgestellt werden sollte. Für den Abschreibungsbeginn mit dem Verwertungsbeginn spricht die periodengerechte Gewinnermittlung, weil den Erlösen aus dem Verkauf der (entwickelten) Produkte die periodisierten Entwicklungskosten i.F.d. Abschreibungen gegenübergestellt werden.

Die planmäßige Abschreibung ist über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer zu bestimmen, die aus rechtlichen Gründen (Ablauf von Patentrechten) oder durch die wirtschaftliche Entwertung (Lebenszyklen) bestimmt sein kann.

C. Erforderliche Nachweise und Dokumentationen

Für die Vermögensgegenstandseigenschaft sind inhaltlich bestimmbare Merkmale festzulegen. Für diese Objektivierung wurde ein Katalog von Merkmalen entwickelt, bei deren Erfüllung die Aktivierung von Entwicklungskosten vorgenommen werden kann.

Für die Aktivierung wurden folgende erforderlichen Nachweise und Dokumentationen erarbeitet (vgl. Hüttche, StuB 2008, S. 167):

IAS 38.57	DRS 12	AK der SG
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Die technische Realisierbarkeit der Fertigstellung; ▶ seine Absicht zur Fertigstellung sowie der Nutzung oder des Verkaufs; 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Seine Absicht und Fähigkeit zur Fertigstellung sowie der Nutzung oder des Verkaufs; ▶ die Erzielung eines künftigen Nutzens (intern 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Das Projekt ist initiiert worden; dies erfordert einen dokumentierten Geschäftsführungsbeschluss und eine Budgetfreigabe;

IAS 38.57	DRS 12	AK der SG
<ul style="list-style-type: none"> ▶ seine Fähigkeit zur Nutzung oder zum Verkauf; ▶ wie der immaterielle Vermögenswert einen voraussichtlichen künftigen wirtschaftlichen Nutzen erzielen wird; ▶ die Möglichkeit zur Verwertung; ▶ die Verfügbarkeit adäquater technischer, finanzieller und sonstiger Ressourcen ▶ und die Fähigkeit, die zurechenbaren Ausgaben auch verlässlich zu bewerten. 	<p>oder extern) ist nachweisbar; dies erfordert, dass mit großer Wahrscheinlichkeit wirtschaftliche Vorteile erzielt werden;</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ die in der Entwicklungsphase entstehenden Aufwendungen können verlässlich zugerechnet werden; ▶ die zum Abschluss der Entwicklung und zur Nutzung oder zum Verkauf erforderlichen Mittel sind vorhanden. 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Projektabgrenzung und -beschreibung sind möglich. Das Projekt kann hinsichtlich seiner sachlichen, zeitlichen und finanziellen Dimension (z. B. Projektstrukturplan) hinreichend präzise abgegrenzt werden; ▶ zur Erfüllung des Grundsatzes der Einzelbewertung müssen die projektbezogenen Ausgaben dem Projekt prinzipiell zurechenbar sein; ▶ möglicher Projektnutzen ist darstellbar. Das Projekt muss einen Nutzen im Sinne der selbständigen Verwertbarkeit besitzen und dieser Nutzen muss potenziell darstellbar sein; ▶ aktive weitere Projektverfolgung ist sichergestellt.

Die vorgenannten Kriterien unterscheiden sich im Detail, führen aber inhaltlich zu weitgehenden Übereinstimmungen. Während sich die technische Realisierbarkeit noch objektivieren lässt, lassen sich die Absichten und Ressourcen wohl nur aus Planungsrechnungen nachweisen.

Es wird also bei der praktischen Umsetzung darum gehen, den Zeitpunkt des Entwicklungsbeginns messbar und dokumentierbar darzustellen (z. B. durch intern definierte Meilensteine sowie über Prototypen, Zulassungen u. a., die die technische Realisierbarkeit objektivieren).

D. Zusammenfassung

1. Die Entwicklungsaufwendungen für selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens können künftig handelsbilanziell aktiviert werden.
2. Die Entwicklung beginnt mit der Suche nach der wirtschaftlichen Umsetzung einer technisch möglichen Realisierung; ist der wirtschaftliche Nutzen konkretisiert, beginnt der Aktivierungszeitraum, der greifbar und dokumentierbar sein muss.
3. Über die Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten ist im Anhang (§ 285 Nr. 22 HGB) und im Lagebericht (§ 289 Abs. 2 Nr. 3 HGB) zu berichten.
4. In der Steuerbilanz gilt auch nach den Änderungen durch das BilMoG das Aktivierungsverbot für selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände (§ 5 Abs. 2 EStG). Insoweit kann es künftig zu Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz kommen, mit der Folge der Bilanzierung von passiven latenten Steuern (§ 274 HGB).

UHY Deutschland AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Hermann Pointl
Wirtschaftsprüfer
Steuerberater
Certified Rating Adviser

20. Juli 2010