

1. Aktivierung von Entwicklungskosten – Grenzen der Bilanzpolitik

1.1 Einleitung

Mit dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) wurde das **Wahlrecht zur Aktivierung von selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen** eingeführt. Dieses Wahlrecht sollte die Vergleichbarkeit von nationalen Jahres- und Konzernabschlüssen untereinander sowie in der Gegenüberstellung mit internationalen Abschlüssen erhöhen.

Dieses **Ziel** kann durch

- die Ausgestaltung als **Wahlrecht** verbunden mit den **Dokumentationsanforderungen**,
- den bei der Ausübung des Wahlrechtes vorhandenen **Ermessensspielräumen**
- sowie dem gegenüber internationalen Rechnungslegungsvorschriften **eingeschränkten Anwendungsbereich**

nur bedingt erreicht werden.

Dennoch ermöglicht die Regelung des **§ 248 Abs. 2 HGB** den Unternehmen, **Bilanzpolitik** zu betreiben und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit genauer darzustellen. Es macht somit als Berater durchaus Sinn, sich mit dem Thema fachlich zu befassen, um hier ggf. proaktiv beraten zu können.

Da der **Innovationsdruck** in vielen Branchen **zunimmt**, wird auch die **Bedeutung dieses Wahlrechts in Industrie, Entwicklung und Praxis wachsen**.

Die Inanspruchnahme des Wahlrechtes kommt zum Beispiel in Betracht für

- Rezepturen von chemischen Weiterentwicklungen,
- technische Erfindungen,
- selbst programmierte Software,
- Saatgutentwicklungen.

1.2 Bilanzierungswahlrecht in Praxis noch nicht angekommen?

Viele Unternehmen, insbesondere der Mittelstand, befassen sich **erstmalig in dem Jahr der Krise** mit dem Thema. Dadurch werden die Effekte jedoch gegebenenfalls nicht vollständig

genutzt werden können, weil eine **Aktivierung der in Vorjahren angefallenen Kosten unter keinen Umständen zulässig** ist.

Das Wahlrecht wird zudem im Wesentlichen nur in Konzernabschlüssen ausgeübt. In Jahresabschlüssen wird das bilanzpolitische Potenzial des Wahlrechtes bisher in der Praxis selten genutzt.¹

Festzustellen ist, dass es bei den Bilanzierenden **nicht hinreichend bekannt** gemacht worden ist.

Je nach Umfang der Eigenentwicklungen kann die Aktivierung von selbst geschaffenen Immateriellen Vermögensgegenständen **erhebliche Auswirkungen auf das Jahresergebnis** haben. Eine Aktivierung von Entwicklungskosten wird das Ergebnis im Jahr der Aktivierung von den entsprechenden Aufwendungen entlasten und diese folglich ab dem Jahr des Abschreibungsbegins auf die Abschreibungsdauer verteilen.

Im Folgenden wird dargestellt, unter welchen Bedingungen die Aktivierung von selbst geschaffenen Immateriellen Vermögensgegenständen erfolgen kann und welche Ermessensspielräume dabei bestehen.

1.3 Voraussetzungen für die Aktivierung

§ 248 Abs. 2 HGB sieht das folgende Wahlrecht vor:

*„Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens **können als Aktivposten** in die Bilanz aufgenommen werden. **Nicht aufgenommen werden dürfen** selbst geschaffene **Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens.**“*

Das Wahlrecht wird also von vorneherein für bestimmte Vermögensgegenstände ausgeklammert.

Hier sind wir Steuerberater und Wirtschaftsprüfer gefragt!

¹ Vgl. Quick / Hahn in WP Praxis 20.2016, S. 1125 ff.

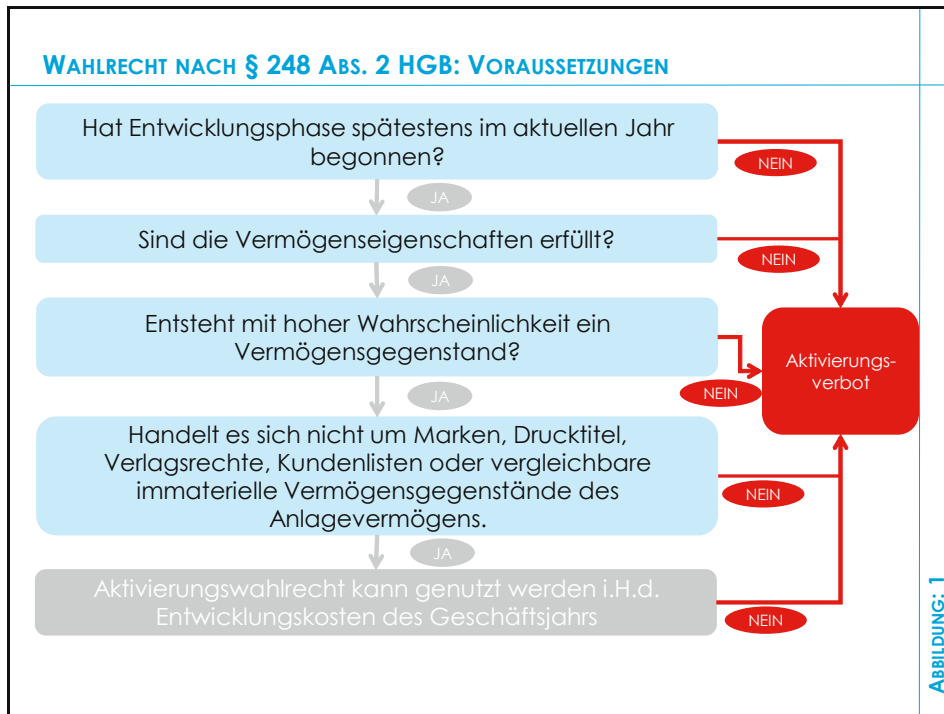


Abbildung 1: Voraussetzungen für die Ausübung des Wahlrechtes zur Aktivierung selbst erstellter immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens

1.3.1 Abgrenzung: Selbstgeschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens

Unter **immateriellen Vermögensgegenständen** versteht man Vermögensgegenstände, die

- **keine physische Substanz** besitzen und auch
- **keinen monetären Anspruch**

darstellen.²

Nach **§ 266 Abs. 2 Buchst. A.I.1. HGB** sind als **selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände** im Anlagevermögen auszuweisen:

- selbst geschaffene **gewerbliche Schutzrechte** und
- selbst geschaffene **ähnliche Rechte**

Mit dem zweiten Punkt wird die **Definition** des immateriellen Vermögensgegenstandes sehr **weit gefasst**.

Als **selbst geschaffen** gilt ein Vermögensgegenstand, wenn er **nicht entgeltlich erworben** wurde. Dies wird teilweise sehr weit

² Vgl. Beckscher Bilanzkommentar, 12. Auflage, Tz. 10 zu § 248 HGB

ausgelegt. Demnach besteht das Wahlrecht auch für **unentgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände**.³

Weiterhin besteht darin Einigkeit, dass für die unter das Aktivierungswahlrecht fallenden Vermögensgegenstände die **allgemeinen Merkmale eines Vermögensgegenstandes** erfüllt sein müssen.

Diese sind

- die selbständige **Verwertbarkeit**
- sowie die selbständige **Bewertbarkeit**

des Vermögensgegenstandes.⁴

Selbständige abstrakte Verwertbarkeit ist gegeben, wenn der Vermögensgegenstand **außerhalb des Unternehmens auch von Dritten monetär verwertet** werden könnte.

Neben der möglichen **Einzelveräußerbarkeit** ist dies gegeben, wenn der Gegenstand außerhalb des Unternehmens **verarbeitet, verbraucht, oder zur Nutzung überlassen** werden kann.

DRS 24 fasst den Begriff der abstrakten Verwertbarkeit noch weiter.⁵ Demnach ist das Kriterium auch erfüllt, wenn

- a. die Verwertbarkeit nur für **ein nicht vollkonsolidiertes Tochterunternehmen, Gemeinschaftsunternehmen oder assoziiertes Unternehmen** besteht
- b. die **Verwertung** des Gutes gesetzlich, vertraglich oder faktisch **beschränkt** ist (Beispiel: Lizenz, deren Veräußerung gesetzlich ausgeschlossen ist)
- c. eine **wirtschaftlich sinnvolle Verwertung** nur zusammen **mit anderen Vermögensgegenständen** sinnvoll ist (Beispiel: Produktmarke zusammen mit Rezeptur)

1.3.2 Beispiel „Krankenhausbett“

Ein Unternehmen, das **Krankenhausbetten** herstellt, entwickelt ein **Tablet**, das am Bett installiert wird. Dieses Tablet bietet dem Patienten diverse **Informationsmöglichkeiten**. Unter anderem kann darüber der Fernseher bedient sowie die Jalousien und das Bett verstellt werden. Für das Tablet wird ein **Softwareprogramm** entwickelt. Dazu wird ein **externer Entwickler** beschäftigt, der selbst **nur seine Arbeitszeit schuldet**.

³ Vgl. Beckscher Bilanzkommentar, 12. Auflage, Tz. 13 zu § 248 HGB

⁴ Vgl. Beckscher Bilanzkommentar, 12. Auflage, Tz. 377 ff. zu § 247 HGB

⁵ Vgl. DRS 24.17 ff.



- **Jahr 1: Unternehmensinterne Machbarkeitsstudien** mit positivem Ergebnis beendet.
- **Jahr 2:** Projekt kann **positiv zum Abschluss gebracht werden**.

Daher werden erstmals im Jahr 2 die Kosten für den externen Entwickler aktiviert.

- Das Tablet sowie die Software sind Marktneuheiten,
- die einen **Wettbewerbsvorteil** bedeuten werden.
- Das Programm ist **einzelnen verwertbar** und
- **kann auch mit den Entwicklungskosten bewertet** werden.

Die **selbständige Bewertbarkeit** dient der **Abgrenzung der un-selbständig geschäftsbildenden Faktoren**, die **regelmäßig dem Geschäfts- und Firmenwert** zuzuordnen sind und daher nicht selbständig bewertbar sind.

Kein selbständiger Vermögenswert dagegen wäre zum Beispiel der **Kundenstamm**, weil es am Kriterium der einzelnen Bewertbarkeit fehlt.

Mit diesem Kriterium wurde das **Aktivierungsverbot für Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens** begründet.

1.3.3 Umfang und Zeitpunkt der aktivierbaren Kosten

Als Herstellungskosten des selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstandes dürfen nur die Kosten aktiviert werden, die bei **dessen Entwicklung** angefallen sind.⁶

Als Entwicklung wird definiert:⁷

Die **Anwendung** von

- Forschungsergebnissen oder
- anderem Wissen

für die **Neuentwicklung** von Gütern oder Verfahren **mittels wesentlicher Änderungen**.

Nicht aktiviert werden dürfen **Forschungskosten**. Diese definiert § 255 Abs. 2a S. 3 HGB als Kosten, die anfallen in Zusammenhang mit:

⁶ Vgl. § 255 Abs. 2a S. 1 HGB

⁷ Vgl. § 255 Abs. 2a S. 2 HGB

- der **eigenständigen und planmäßigen Suche nach neuen wissenschaftlichen oder technischen Erkenntnissen oder Erfahrungen** allgemeiner Art,
- deren tatsächliche **technische Verwertbarkeit und wirtschaftliche Erfolgsaussichten unsicher sind**.
- **Hilfreich** bei der Abgrenzung können Merkmale sein, die in **DRS 24.17 ff.** für den Konzernabschluss definiert wurden. Gemäß DRS 24.6 wird die **Anwendung auch für den Jahresabschluss** empfohlen.⁸

Somit können nur die Kosten aktiviert werden, die ab dem Beginn der Entwicklungsphase anfallen.

Weitere Voraussetzung ist, dass mit **hinreichender Wahrscheinlichkeit** von der **Entstehung** eines Vermögensgegenstandes ausgegangen werden kann.⁹ Dazu sind in DRS 24.50 die folgenden Kriterien konkretisierend genannt:

- Technische Realisierbarkeit,
- Verfügbarkeit der für die Fertigstellung erforderlichen Ressourcen (Finanzielle Mittel, Technische Ressourcen etc.),
- Fertigstellung ist beabsichtigt.

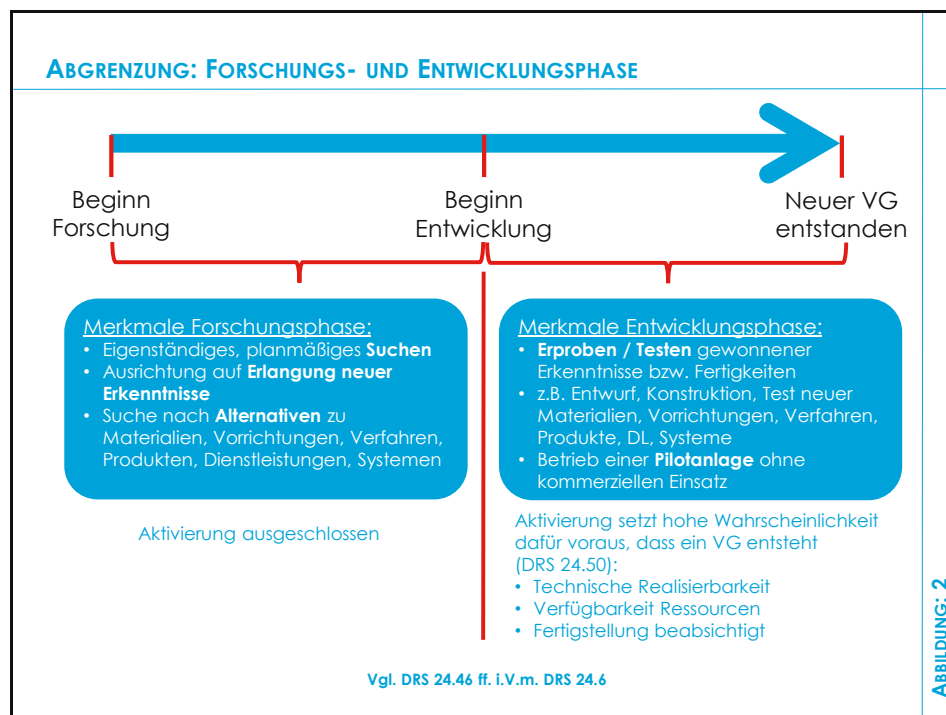


Abbildung 2: Abgrenzung Forschungs- und Entwicklungsphase

⁸ Vgl. DRS 24.17 ff. i.V.m. DRS 24.6

⁹ Vgl. Beckscher Bilanzkommentar, 12. Auflage, Tz. 488 zu § 255 HGB sowie DRS 24.50

Die Abgrenzung zwischen Forschung und Entwicklung ist nicht eindeutig im Gesetz geregelt. Daher ergeben sich hier **Gestaltungsspielräume** in der Praxis. Die gilt insbesondere hinsichtlich der Frage, **ab welchem Zeitpunkt** davon ausgegangen werden kann, dass **mit hoher Wahrscheinlichkeit** ein **Vermögensgegenstand** entsteht.

Die Ausübung des Wahlrechtes erfordert ein sachgerechtes **Controlling**, anhand dessen eine nachvollziehbare **Aufteilung der Kosten auf die Forschungs- und Entwicklungsphase** ermöglicht wird.¹⁰

1.3.4 Unterjähriger Beginn der Entwicklungsphase

Werden die **Voraussetzungen** für die Aktivierung **unterjährig erfüllt**, spricht nichts dagegen, die **Entwicklungskosten des gesamten Jahres zu aktivieren**.

Aber auch hier ergeben sich **Ermessensspielräume**; im Schrifttum wird auch die Meinung vertreten, dass **erst ab Vorliegen aller Voraussetzungen** eine Aktivierung zukünftiger Entwicklungskosten möglich ist. Beide Vorgehensweisen erscheinen daher vertretbar.¹¹

Es besteht auch die Möglichkeit, Entwicklungskosten **erstmalig** in dem Jahr zu aktivieren, **das auf das Jahr des Beginns der Entwicklungsphase folgt**.

Ist eine verlässliche Unterscheidung von Forschungs- und Entwicklungskosten nicht möglich, ist eine Aktivierung **ausgeschlossen**!¹²

1.4 Fazit

1. Unternehmen sind gut beraten, sich mit der Möglichkeit auseinanderzusetzen, Entwicklungskosten zu aktivieren. Der Anwendungsbereich ist nicht auf die **Pharmaindustrie** begrenzt.
2. **Auch mittelständische Unternehmen** entwickeln eine Vielzahl selbst erstellter Vermögensgegenstände, die die **Voraussetzungen für die Anwendung des Wahlrechtes erfüllen**. Neben **Softwareprogrammen** können dies zum Beispiel **Konstruktionspläne oder chemische Rezepturen** sein.

¹⁰ Vgl. Beckscher Bilanzkommentar, 12. Auflage, Tz. 491 zu § 255 HGB

¹¹ Vgl. Beckscher Bilanzkommentar, 12. Auflage, Tz. 489 zu § 255 HGB

¹² Vgl. § 255 Abs. 2a S. 4 HGB

3. Um die **Vorteile** der Aktivierung optimal **nutzen zu können**, muss **frühzeitig** analysiert werden, welche Aktivierungsmöglichkeiten (= Bündelung der aufgelaufenen Kosten zu abgrenzbaren Vermögensgegenständen) zu bestimmten Zeitpunkten (unterjährig bzw. zum Jahresende) bestehen.
4. Die Aktivierung ermöglicht es, die **Entwicklungskosten auf spätere Perioden zu verteilen**, in denen gegebenenfalls die **entsprechenden Erträge vereinnahmt** werden, was zu einer verbesserten Darstellung der Ertragslage führen kann.
5. Zu berücksichtigen ist jedoch, dass das Wahlrecht sowie die bestehenden Ermessensspielräume dem **Stetigkeitsgebot** unterliegen (einmal aktivieren bedeutet immer aktivieren bei vergleichbarem Sachverhalt).
6. Für Kapitalgesellschaften besteht bei der Aktivierung von selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen eine **Ausschüttungs- und Abführungssperre** in entsprechender Höhe.¹³

¹³ Vgl. § 268 Abs. 8 HGB, § 301 S. 1 AktG