



© DRSC e.V.

Zimmerstr. 30

10969 Berlin

Tel.: (030) 20 64 12 - 0

Fax: (030) 20 64 12 - 15

Internet: www.drsc.de

E-Mail: info@drsc.de

Diese Sitzungsunterlage wird der Öffentlichkeit für die FA-Sitzung zur Verfügung gestellt, so dass dem Verlauf der Sitzung gefolgt werden kann. Die Unterlage gibt keine offiziellen Standpunkte des FA wieder. Die Standpunkte des FA werden in den Deutschen Rechnungslegungs Standards sowie in seinen Stellungnahmen (Comment Letters) ausgeführt.
Diese Unterlage wurde von einem Mitarbeiter des DRSC für die FA-Sitzung erstellt.

HGB-FA – öffentliche SITZUNGSUNTERLAGE

Sitzung:	16. HGB-FA / 25.04.2014 / 10:30 – 12:30 Uhr
TOP:	04 – Immaterielle Vermögensgegenstände im Konzernabschluss
Thema:	Beginn der Erfassung von HK bei IVG
Unterlage:	16_04a_HGB-FA_IVG_Basis

1 Beginn der Erfassung von Herstellungskosten

1.1 Problemstellung

- 1 Bei der Bewertung von selbst geschaffenen IVG ist der Zeitpunkt festzulegen, ab dem im Fall der Aktivierung die anfallenden Kosten in die Herstellungskosten einzubeziehen sind. Hierbei wurden in der AG zwei verschiedene Varianten für den Fall diskutiert, dass die Aktivierungsvoraussetzungen im Laufe eines Geschäftsjahres (z.B. 15.10.) erfüllt werden:
 1. In die Herstellungskosten fließen alle ab dem Zeitpunkt der Erfüllung der Aktivierungsvoraussetzungen (IVG entsteht mit hoher Wahrscheinlichkeit, Entwicklungsphase, Vermögensgegenstandseigenschaften) anfallenden Kosten ein (ab 15.10.) (analog zu IAS 38).
 2. Wenn im Laufe des Jahres die Aktivierungsvoraussetzungen erfüllt werden, dürfen alle Kosten des Jahres in die Herstellungskosten einbezogen werden, die nach dem Übergang von der Forschungsphase in die Entwicklungsphase angefallen sind (z.B. ab 1.1.).

1.2 Wortlaut-/sinn der HGB-Regelungen

- 2 In § 255 Abs. 2a HGB wird für die Herstellungskosten von selbst geschaffenen IVG des Anlagevermögens auf die allgemeinen Regeln in § 255 Abs. 2 HGB verwiesen.

§ 255 Abs. 2a HGB lautet:

Herstellungskosten eines selbst geschaffenen IVG des AV sind die bei dessen Entwicklung angefallenen Aufwendungen nach § 255 Abs. 2. HGB. ... Können Forschung und Entwicklung nicht verlässlich voneinander unterschieden werden, ist eine Aktivierung ausgeschlossen.

§ 255 Abs. 2 HGB lautet:

Herstellungskosten sind die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstands, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen. ... Forschungs- und Vertriebskosten dürfen nicht einbezogen werden.



Weder aus dem Wortlaut/-sinn noch aus dem Bedeutungszusammenhang der relevanten HGB-Regelungen lässt sich eindeutig ableiten, welche der Varianten (Aktivierung ab 1.1. oder ab 15.10.) vorzunehmen ist.

1.3 Absicht des Gesetzgebers

- 3 Die Ziele des Gesetzgebers (dargelegt in den Begründungen zum Referenten- und Regierungsentwurf des BilMoG) im Hinblick auf das Aktivierungswahlrecht für selbst geschaffene IVG des AV lassen sich wie folgt zusammenfassen:
 - Maßvolle Annäherung an IFRS/Vergleichbarkeit mit internationalen Abschlüssen (auch übergeordnetes Ziel des BilMoG) unter Beachtung der handelsrechtlichen GoB,
 - Verbreiterung der EK-Basis und Verbesserung der Finanzierungsmöglichkeiten,
 - Aufgrund der gestiegenen Bedeutung von IVG soll insb. für innovative Unternehmen die Möglichkeit der Außendarstellung verbessert werden,
 - Insgesamt Anhebung des Informationsniveaus (zugleich übergeordnetes Ziel des BilMoG, Gläubigerschutz soll durch Ausschüttungssperre sowie Angabepflichten erzielt werden),
 - Förderung von F&E.
- 4 Das Ziel der Annäherung an die IFRS wird letztlich nur durch die Variante 1 (Aktivierung ab 15.10.) erreicht, da gemäß IAS 38.65 und .71 erst die nach der Erfüllung der Ansatzvoraussetzungen angefallenen Entwicklungskosten aktivierungspflichtig sind. Bei Variante 2 (Aktivierung ab 1.1.) hätten IFRS-Bilanzierer, die den DRS zu IVG für die Erstellung des HGB-Jahresabschlusses anwenden, ggf. das Problem, dass sie im IFRS-Konzernabschluss und HGB-Jahresabschluss unterschiedliche Wertansätze für selbst geschaffene IVG haben.
- 5 Die anderen Ziele (z.B. Verbesserung der Außendarstellung, Verbreiterung der EK-Basis) können indes auch für die Variante 2 sprechen, da durch die ggf. höheren aktivierten Entwicklungskosten, die VFE-Lage „positiver“ dargestellt wird.

1.4 Begründung des Gesetzgebers zu § 248 Abs. 2 HGB

- 6 In der Begründung zum RegE des BilMoG führt der Gesetzgeber aus¹:

Aus der Aufhebung des bisherigen § 248 Abs. 2 HGB folgt, dass selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens zu aktivieren sind. In diesem Zusammenhang ist zu klären, **ab welchem Zeitpunkt die während der Entwicklung angefallenen Herstellungskosten zu aktivieren sind** und wie die Abgrenzung der Forschungs- von der Entwicklungsphase zu erfolgen hat. **Beide Fragen will § 255 Abs. 2a HGB beantworten.**

Nach § 255 Abs. 2a Satz 1 HGB sind die bei der Entwicklung eines selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens anfallenden Herstellungskosten zu aktivieren. **Der Wortlaut der Vorschrift macht deutlich, dass eine Aktivierung**

¹ Bundestags-Drucksache 16/10067, S. 60 - 61.



nicht erst vorzunehmen ist, wenn ein selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstand des Anlagevermögens vorliegt, sondern die Aktivierung schon bei der Entwicklung zu erfolgen hat. Dies wiederum setzt eine Zukunftsprognose des bilanzierungspflichtigen Unternehmens voraus. **Im Zeitpunkt der Aktivierung – gleichsam ex ante – muss mit hoher Wahrscheinlichkeit davon ausgegangen werden können, dass ein einzeln verwertbarer immaterieller Vermögensgegenstand des Anlagevermögens zur Entstehung gelangt.** Kann die Vermögensgegenstandseigenschaft nicht bejaht werden, kommt die Aktivierung der Entwicklungskosten nicht in Betracht. Demgemäß ist für Zwecke der Abschlussprüfung eine hinreichende Dokumentation erforderlich, aus der sich entnehmen lässt, aus welchen Gründen von der künftigen Entstehung eines selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens ausgegangen werden muss. Aufgrund der bestehenden Ausschüttungssperre spricht nichts dagegen, hier ebenso zu verfahren, wie bei der Herstellung materieller Vermögensgegenstände.

Demgemäß unterliegt die Aktivierung der selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens zwei Einschränkungen. **Zum einem setzt die Aktivierung voraus, dass im Aktivierungszeitpunkt mit hinreichender Wahrscheinlichkeit von der Entstehung eines Vermögensgegenstandes ausgegangen werden kann; und zum anderen, dass die zu aktivierenden Aufwendungen während der Entwicklung des selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens angefallen sind.**

- 7 In der Beschlussempfehlung und im Bericht des Rechtsausschusses zum RegE des BilMoG wird zu § 248 HGB ausgeführt²:

Klarstellend weist der Ausschuss darauf hin, dass eine Aktivierung erst in Frage kommt, wenn die Vermögensgegenstandseigenschaft des selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens bejaht werden kann.

- 8 Zusammenfassend ist festzuhalten, dass aus den Ausführungen in den Begründungen zum BilMoG nicht eindeutig der Beginn der Aktivierung der Herstellungskosten abgeleitet werden kann.

1.5 Schrifttum

- 9 Im Schrifttum wird die Problematik z.T. gar nicht (z.B. *Ballwieser*, in Münchener Kommentar zum Handelsgesetz von Schmidt/Ebke; *Petersen/Zwirner/Brösel*, Systematischer Praxiskommentar Bilanzrecht) oder nur hinsichtlich der Frage der Nachaktivierung von bereits in der Vorperiode aufwandswirksam erfassten Entwicklungskosten (z.B. *Küting/Ellman*, in: Das neue deutsche Bilanzrecht von Küting/Pfitzer/Weber, S. 276) thematisiert.
- 10 Die Quellen, die sich mit der Problematik der unterjährigen Behandlung von Entwicklungskosten befassen, kommen zu unterschiedlichen Ergebnissen (z.T. indes ohne ausführliche Begründung):

Pro Variante 1 (ab 15.10.):

- *Knop/Küting* (HdR-E von Küting/Weber, § 255, Rn. 400): eine stichtagsbezogene Beurteilung mit dem Argument der Praktikabilität ist nicht im Interesse des Gesetzgebers, der

² Bundestags-Drucksache 16/12407, S. 85.



aufgrund der (in der Gesetzesbegründung) geforderten Nachweis- und Dokumentationspflichten nicht auf eine vereinfachende Anwendung abzielt. Übergang in die Entwicklungsphase = frühestmöglicher Zeitpunkt der Aktivierung

- *Kahle/Haas* (Baetge/Kirsch/Thiele (Hrsg.) Bilanzrecht, § 255, Rn. 212.4): leiten dies mit Verweis auf die Gesetzesbegründung ab und sehen die analoge Anwendung zu IAS 38.71 (allerdings nicht ganz eindeutig, ob auch unterjährige Problematik gemeint)
- *Bertram* (Haufe HGB Bilanz Kommentar, § 255, Rn. 181): vom Gesetzgeber intendierte Annäherung an IFRS
- *Hoffmann/Lüdenbach* (NWB Kommentar Bilanzierung, 2014, § 255, Rn. 201): ansonsten zu großer Gestaltungsspielraum bei Festlegung der Voraussetzungen (31.12.01 = ganzer Jahresaufwand, 1.1.02 = gar keine Aktivierung), Wertaufhellungsüberlegungen haben hier auch keinen Raum
- *AK Immaterielle Werte im Rechnungswesen* (Leitlinien zur Bilanzierung selbst geschaffener IVG des Anlagevermögens nach dem RefE des BilMoG, DB 2008, S. 1819): HK erst ab Zeitpunkt der Erfüllung der Ansatzkriterien

Pro Variante 2 (ab 1.1.):

- *Ellrot/Brendt* (BeBiKo, § 255, Rn. 489): da unterjährige Abgrenzung weder praktikabel noch geboten
- *Tiedchen* (Münchener Kommentar zum Bilanzrecht, § 255, Rn. 104): sieht keine Anhaltspunkte für Nachaktivierungsverbot; vielmehr sind gemäß § 255 Abs. 2a HGB die HK von IVG, die bei dessen Entwicklung angefallenen Kosten, also alle Entwicklungskosten
- *Gelhausen/Fey/Kämpfer* (Rechnungslegung und Prüfung nach BilMoG, 90f.): sind am Abschlussstichtag die Aktivierungsvoraussetzungen erfüllt, sind alle Kosten als HK zu aktivieren, die in dem Geschäftsjahr seit dem Übergang von Forschung zu Entwicklung angefallen sind

11 In IDW RS HFA 31.7 wird bzgl. des Beginns der Herstellung ausgeführt:

Die Herstellung beginnt gleichzeitig mit dem auf die Schaffung, die Erweiterung oder die wesentliche Verbesserung des zu bewertenden Vermögensgegenstands gerichteten Kombinationsprozess von Produktionsfaktoren. Vorbereitungshandlungen, die unmittelbar der Herstellung eines Vermögensgegenstands dienen, gehören bereits zum Herstellungsvorgang, sofern der betreffende Vermögensgegenstand – etwa durch externe Aufträge oder betriebsinterne Vorgaben – bis zur Aufstellung des Jahresabschlusses hinreichend konkretisiert ist.

Jedoch ist zu beachten, dass in RS HFA 31.2 explizit die Anwendung des RS HFA 31 auf selbst geschaffene IVG ausgeschlossen wird.



1.6 Zwischenfazit

12 Zusammenfassend kann festgehalten werden:

Pro Variante 1 (15.10.) /Contra Variante 2:

- Annäherung an IFRS, wie vom Gesetzgeber mit BilMoG grundsätzlich beabsichtigt
- Ermöglicht IFRS-Anwendern analoge Anwendung in HGB-Einzelabschluss
- Variante 2 (1.1.) ggf. problematisch, wenn Zwischenberichte erstellt werden bzw. dann fehlende Vergleichbarkeit von Unternehmen mit/ohne Zwischenberichten
- Bei Variante 2 größerer Ermessens-/Gestaltungsspielraum bei Ausübung des Aktivierungswahlrechts (z.B. 31.12.01 = ganzer Jahresaufwand wird in 01 aktiviert, 1.1.02 = gar keine Aktivierung in 01)
- Bei Variante 2 wäre für Beginn der Aktivierung der Übergang von F&E letztlich allein entscheidend; Abgrenzung aber problematischer/weniger objektivierbar als Prüfung/Nachweis der Ansatzkriterien

Pro Variante 2 (1.1.) /Contra Variante 1:

- Gemäß § 255 Abs. 2a HGB sind die HK von IVG, die bei dessen Entwicklung angefallenen Kosten, also alle Entwicklungskosten
- Einfacher, wenn zu Beginn des Geschäftsjahres bzw. im Vorjahr der Übergang von Forschung zu Entwicklung erfolgte; Ansonsten ist der Zeitpunkt des Übergangs von Forschung zu Entwicklung zu bestimmen

13 Die AG erachtet beide Varianten als möglich, so dass auch die Einräumung einer Wahlmöglichkeit als Alternative diskutiert wurde.

Frage 1:

- a) Welche Sichtweise erachtet der FA für die zutreffendere?
- b) Erachtet der HGB-FA die Einräumung einer Wahlmöglichkeit als eine Alternative?