

3.1.3 Aktivierungspflicht für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens

Zielsetzung

Die wesentliche Änderung in der Neufassung des § 248 HGB besteht darin, dass das Verbot der Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens aufgehoben wird.¹

Aktivierungsverbot aufgehoben

Ziel bei der Aufhebung des Verbotes ist es, die immateriellen Vermögensgegenstände stärker als bisher in den Fokus der Abschlussadressaten zu rücken. Derzeit dürfen im handelsrechtlichen Jahresabschluss keine selbst erstellten immateriellen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens aktiviert werden.²

Diese Vorschrift wird aufgehoben und zur Pflicht zur Aktivierung für die auf die Entwicklungsphase entfallenden Herstellungskosten. Die auf die Forschungsphase entfallenden Herstellungskosten bleiben aber weiterhin von der Aktivierung ausgeschlossen.

Der Hintergrund liegt darin, dass die Forschung eine eigenständige und planmäßige Suche ist, mit der Aussicht, zu neuen wissenschaftlichen oder technischen Erkenntnissen zu gelangen.³

Anwendungsbereich

Die Neugestaltung betrifft insbesondere innovative mittelständische und Start-Up Unternehmen, die am Beginn ihrer wirtschaftlichen Entwicklung stehen. Diese erhalten hierbei die Möglichkeit, ihre bilanzielle Aussendarstellung zu verbessern. Der Hin-

1 Vgl. Regierungsentwurf BilMoG, vom 21. Mai 2008, Seite 108

2 Vgl. § 248 Abs. 2 HGB

3 Vgl. IAS 38.8

tergrund liegt hierbei darin, dass die Forschung und Entwicklung in Deutschland gefördert werden soll.⁴

Inhalt der Regelung

Forschung Beispiele für die Forschung sind Aktivitäten zur Erlangung neuer Erkenntnisse, die Suche nach Alternativen für Materialien, Produkte, Dienstleistungen, Verfahren oder Systeme sowie die Formulierung, der Entwurf sowie die Abschätzung und Auswahl von möglichen Alternativen.⁵

Entwicklung Hingegen ist die Entwicklung bzw. Entwicklungsphase nicht mit der Forschungsphase zu verwechseln und zukünftig zu aktivieren, sofern die folgenden Nachweise erbracht werden können:

1. Die technische Realisierbarkeit der Fertigstellung des immateriellen Vermögensgegenstandes, damit dieser zur Nutzung oder zum Verkauf zur Verfügung stehen kann.
2. Die Absicht, den immateriellen Vermögensgegenstand fertig zu stellen sowie ihn zu nutzen und/oder zu verkaufen.
3. Die Fähigkeit, den immateriellen Vermögenswert zu nutzen oder zu verkaufen.
4. Wie der immaterielle Vermögensgegenstand einen voraussichtlichen künftigen wirtschaftlichen Nutzen erbringen kann/wird.
5. Die Verfügbarkeit technischer, finanzieller und sonstiger Ressourcen, um die Entwicklung abzuschließen und somit den immateriellen Vermögensgegenstand zu nutzen oder zu verkaufen.

⁴ Vgl. Regierungsentwurf BilMoG, vom 21. Mai 2008, Seite 108

⁵ Vgl. IAS 38.56

6. Die Fähigkeit, die Ausgaben für den immateriellen Vermögensgegenstand während der Entwicklung verlässlich zu bewerten.⁶

Wichtiger Hinweis:

Können Forschung und Entwicklung nicht verlässlich voneinander unterschieden werden, ist eine Aktivierung aus Vorsichtsgründen ausgeschlossen.⁷

Praxistipp:

Durch die Aktivierungspflicht für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens ist zukünftig eine Ausschüttungssperre nach § 268 Abs. 8 HGB-E vorgesehen. Diese steht direkt im Zusammenhang mit der Aufhebung des § 248 Abs. 2 HGB.⁸ Einzelheiten über die Ausschüttungssperre können Sie in Kapitel 3.1.4 nachlesen!

Checkliste

Für die Buchhaltung und das Controlling empfiehlt es sich, schon frühzeitig einen Beleg/eine Checkliste zu erstellen, die genau die Aufwendungen/Kosten für die Herstellungskosten der selbst erstellten immateriellen Vermögensgegenstände aufgliedern.

6 Vgl. IAS 38.57

7 Vgl. 255 Abs. 2a HGB-E

8 Vgl. Regierungsentwurf BilMoG, vom 21. Mai 2008, Seite 140

Dabei ist folgende Checkliste zu empfehlen:

Checkliste: Kosten für die Ermittlung der immateriellen Vermögensgegenstände

Voraussetzungen	Ja	Nein
1. Technische Realisierbarkeit der Fertigstellung des immateriellen Vermögensgegenstandes.		
2. Die Absicht , den immateriellen Vermögensgegenstand fertig zu stellen sowie ihn zu nutzen und / oder zu verkaufen		
3. Die Fähigkeit , den immateriellen Vermögenswert zu nutzen oder zu verkaufen.		
4. Die Verfügbarkeit technischer, finanzieller und sonstiger Ressourcen um die Entwicklung abzuschließen und somit den immateriellen Vermögensgegenstand zu nutzen oder zu verkaufen.		
5. Die Fähigkeit , die Ausgaben für den immateriellen Vermögensgegenstand während der Entwicklung verlässlich zu bewerten		

Hinweis:

Nur wenn alle Felder mit „ja“ beantwortet wurden, darf der Vermögensgegenstand aktiviert werden!

Kosten/Aufwendungsart	Betrag (€ / netto)	Kostenstelle / Aufwandskonto
Materialkosten		
Fertigungskosten		
Sonderkosten der Fertigung		
Materialkosten (angemessen)		
Fertigungsgemeinkosten		
Werteverzehr des Anlagevermögens		
Aufw. soz. Einrichtungen (angemessen)		
Freiwillige soziale Leistungen		
Notizen / Sonstiges:		

Beispiel:

Zukünftige Aktivierungspflicht für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens gemäß § 248 HGB-E.

Eine Forschungs- und Entwicklungsabteilung (F&E) der Software GmbH entwickelt als Systemdienstleister für ein weltweit agierendes Unternehmen ein neues Betriebssystem, das zukünftig (im darauf folgenden Geschäftsjahr) vermarktet werden soll. Die Buchhaltung der Software GmbH ermittelt dabei die für die Entwicklung im laufenden Geschäftsjahr entstandenen Kosten auf 1.000.000 Euro. Ein Kaufvertrag mit dem Unternehmen liegt bereits vor. Der Kaufpreis beträgt 2.500.000 Euro.

HGB Bilanzausweis nach derzeitiger handelsrechtlicher Rechnungslegung gemäß § 248 HGB:

Die entstandenen Kosten müssen komplett als Aufwand mit 1.000.000 Euro gewinnmindernd in der Gewinn- und Verlustrechnung berücksichtigt werden.

HGB-E Ausweis nach zukünftiger handelsrechtlicher Rechnungslegung gemäß § 248 HGB-E:

Die Kosten in Höhe von 1.000.000 Euro werden gemäß § 248 HGB-E in voller Höhe aktiviert und handelsrechtlich abgeschrieben, sofern die nach HGB-E geforderten Aktivierungsvoraussetzungen auf das Vorliegen eines handelsrechtlichen Vermögensgegenstands hindeuten.

Achtung:

Die Wirkung der Ausschüttungssperre muss berücksichtigt werden. Dazu können sie mehr im Kapitel 3.1.4 lesen.

Gegenüberstellung HGB – BilMoG – Steuerrecht – IFRS

Regelungsgegenstand	HGB	BilMoG	Steuerrecht	IFRS
<p>Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens</p>	<p>Aufwand (Aktivierungsverbot) gem. § 248 Abs. 2 HGB</p>	<ul style="list-style-type: none"> · Aktivierungspflicht für die in der Entwicklungsphase entfallenden Herstellungskosten gemäß § 248 Abs. 2 HGB-E (Aktivierungsverbot für die auf die Forschungsphase entfallenden Herstellungskosten) · Einführung einer Ausschüttungssperre (§ 268 Abs. 8 HGB-E). Auswirkungen: Siehe Wirkung der Ausschüttungssperre in diesem Kapitel · Verpflichtung, den Gesamtbetrag der Forschungs- und Entwicklungskosten sowie den davon auf die selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens entfallenden Teil im Anhang anzugeben (§ 285 Satz 1 Nr. 22, § 314 Abs. 1 Nr. 14 HGB-E) 	<p>Weiterhin steuerliche Abzugsfähigkeit dieser Aufwendungen (§ 5 Abs. 2 EStG). Die Forschungs- und Entwicklungskosten sind steuerlich aufwandswirksam zu erfassen, da für immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ein Aktivposten steuerlich nur bei entgeltlichem Erwerb anzusetzen ist.</p>	<p>Der Ansatz gilt nur, wenn die immateriellen Vermögens-(werte) / Vermögens(gegenstände) folgende Definitionskriterien aufweisen:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Identifizierbarkeit <ol style="list-style-type: none"> a) Der immaterielle Vermögenswert muss separierbar sein, d. h. er kann getrennt und somit verkauft, übertragen, lizenziert, vermietet und getauscht werden. b) Er muss aus vertraglichen oder anderen gesetzlichen Rechten entstehen, unabhängig davon, ob diese Rechte übertragbar oder separierbar sind. 2. Beherrschung Das Unternehmen muss den Vermögenswert beherrschen. D. h. der künftige wirtschaftliche Nutzen, basiert auf juristisch

		<ul style="list-style-type: none">· Berücksichtigung der latenten Steuern nach § 268 HGB-E		<p>durchsetzbaren Ansprüchen und ist vom Zugriff Dritter her ausgeschlossen bzw. beschränkt.</p> <p>3. künftiger wirtschaftlicher Nutzen Aus dem immateriellen Vermögenswert müssen sich Erlöse aus dem Verkauf von Produkten, der Erbringung von Dienstleistungen, Kosteneinsparungen oder andere Vorteile ergeben.</p>
--	--	--	--	--