



© 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

<b>Sitzung:</b>	<b>15. HGB-FA / 04.02.2014 / 10:30 – 13:00 Uhr</b>
<b>TOP:</b>	<b>05 – Immaterielle Vermögensgegenstände im Konzernabschluss</b>
<b>Thema:</b>	<b>Bericht aus der AG IVG und Diskussion der Ergebnisse</b>
<b>Unterlage:</b>	<b>15_05a_HGB-FA_IVG_Basis</b>

### 1 Bericht über die Sitzungen der AG IVG und deren Arbeitsergebnisse

- 1 Die AG Immaterielle Vermögensgegenstände (IVG) hat bisher sieben Mal getagt. Für 2014 sind zunächst weitere 5 Sitzungen terminiert. In den bisherigen Sitzungen hat die AG einen Vorschlag zur Ausgestaltung der Kapitel „Definitionen“ und „Ansatz“ im DRS zu IVG erarbeitet sowie erste Überlegungen zum Thema „Bewertung“ diskutiert.

Im Folgenden werden die Abschnitte „Ansatzgebot für erworbene IVG“, „Ansatzwahlrecht für selbst geschaffene IVG“, „Ansatzverbote“ und „Ansatzstetigkeit“ vorgestellt, da der FA diese Abschnitte bisher noch nicht diskutiert hat. Ferner wird der FA um Hinweise für die weitere Ausrichtung der Arbeit der AG hinsichtlich der Bewertung von IVG gebeten.

### 2 Ansatzgebot für erworbene immaterielle Vermögensgegenstände

- 2 Nach Auffassung der AG sind IVG erworben, wenn sie separat, im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses, im Tausch, gegen Gewährung von Gesellschafteranteilen oder durch Zuwendungen der öffentlichen Hand zugehen.
- 3 Hinsichtlich der im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses zugegangenen IVG ist eine Übereinstimmung der Regelungen im Standard zur Kapitalkonsolidierung notwendig. Folgende Formulierungsvorschläge bestehen:

DRS IVG:

Immaterielle Vermögensgegenstände, die dem Bilanzierenden im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses zugehen, sind erworben und daher zu aktivieren. Dies gilt auch für immaterielle Vermögensgegenstände, die das erworbene Unternehmen zuvor nicht aktiviert hatte (z.B. aufgrund der Ausübung des Aktivierungswahlrechts oder des Aktivierungsverbots für bestimmte selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens). Siehe dazu auch DRS 4 „Unternehmenserwerbe im Konzernabschluss“.

DRS Kapitalkonsolidierung:

In der Neubewertungsbilanz sind alle Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten und Sonderposten des Tochterunternehmens vollständig und einzeln zu er-



fassen. Die Ansatzpflicht gilt unabhängig davon, ob die betreffenden Posten im Jahresabschluss des Tochterunternehmens bilanziert waren oder nicht. Eine Bilanzierungspflicht besteht deshalb zum Beispiel auch für immaterielle Vermögensgegenstände, die im Jahresabschluss des Tochterunternehmens in Ausübung des Ansatzwahlrechts gem. § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB nicht aktiviert waren oder für die dort ein Ansatzverbot gem. § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB bestanden hat.

Geschäftswertähnliche Vorteile erfüllen nicht die Ansatzkriterien für das Vorliegen eines Vermögensgegenstands (vgl. hierzu auch E-DRS- XX „Immaterielle Vermögensgegenstände“) und dürfen deshalb in der Konzernbilanz nicht gesondert angesetzt werden. Diese werden in der Konzernbilanz als Bestandteil des derivativen Geschäfts- oder Firmenwerts ausgewiesen. Beispiele sind das Humankapital, allgemeine Prozess- und Technologievorteile sowie Standortvorteile. Ob ein immaterieller wirtschaftlicher Vorteil als Vermögensgegenstand ansatzpflichtig ist oder ob es sich um einen geschäftswertähnlichen Vorteil handelt, ist im konkreten Einzelfall zu prüfen. Ein pauschaler Rückgriff auf die in § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB genannten immateriellen Vermögensgegenstände kommt nicht in Betracht. Im Zweifel ist der jeweilige Vorteil dem Geschäfts- oder Firmenwert zuzurechnen.

Ein gesonderter Ansatz eines immateriellen Vermögensgegenstands ist auch dann unzulässig, wenn dieser im Sinne von § 255 Abs. 4 Satz 3 HGB nicht verlässlich bewertbar ist.

**Frage 1:**

Stimmt der HGB-FA den Regelungen bzgl. der erworbenen immateriellen Vermögensgegenstände zu? Erachtet der FA die Formulierungsvorschläge in den beiden Standardentwürfen für zutreffend?

### 3 Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände

#### 3.1 Aktivierungsvoraussetzung

- Die AG diskutierte intensiv die Voraussetzungen der möglichen Aktivierung von IVG, die sich in der Entwicklung befinden. Einheitlich lehnt die AG die Auffassung ab, dass eine Aktivierung erst erfolgen kann, wenn der angestrebte IVG fertig gestellt ist. Stattdessen befürwortet die AG eine Aktivierung bereits in der Entwicklungsphase, wenn bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind. Hierfür ist insbesondere die Ansicht der AG bedeutsam, dass mit einer Aktivierung des in der Entwicklung befindlichen IVG die Ziele des Gesetzgebers mit der Einführung des Aktivierungswahlrechts für selbst geschaffene IVG (Verbesserung der Informationsfunktion des Abschlusses, Förderung von F&E und Verbesserung der Außendarstellung insbesondere von innovativen, mittelständischen Unternehmen und jungen Unternehmen (start-up's)) besser erreicht werden.

#### 3.2 Hohe Wahrscheinlichkeit

- Da sich die AG dafür ausspricht, eine Aktivierung von Entwicklungskosten zuzulassen, wenn mit hoher Wahrscheinlichkeit ein einzeln verwertbaren IVG entstehen wird, ist der Ausdruck „hohe Wahrscheinlichkeit“ zu konkretisieren.



- 6 In der Begründung des Referentenentwurfs des BilMoG (S. 99) wird in diesem Zusammenhang auf eine angestrebte Annäherung der handelsrechtlichen an die IFRS-Regelungen hingewiesen. Daher wird in der betriebswirtschaftlichen Literatur vielfach vorgeschlagen, für die Konkretisierung der „hohen Wahrscheinlichkeit“ auf die in IAS 38.57 genannten Kriterien zurückzugreifen.
- 7 Die AG erachtet eine direkt Übernahme der Kriterien aus IAS 38.57 in den DRS für nicht sachgerecht, da ansonsten das abweichende handelsrechtliche Verständnis von Vermögensgegenständen nicht hinreichend berücksichtigt werden würde. Dementsprechend hat die AG aus den Kriterien des IAS 38.57 und den vom Arbeitskreis „Immaterielle Werte im Rechnungswesen“ der Schmalenbach Gesellschaft<sup>1</sup> erarbeiteten Empfehlungen Kriterien für den Standard entwickelt.

**Frage 3:**

Stimmt der HGB-FA den Regelungen bzgl. der „hohen Wahrscheinlichkeit“ zu?

#### 4 Veränderung von immateriellen Vermögensgegenständen

- 8 Ausgangspunkt der Diskussion über die Veränderung von IVG war die Anpassung von ERP-Software an die Gegebenheit des Unternehmens und die Frage, wann aus der erworbenen eine selbst geschaffene Software geworden ist. Dabei wurden auch die Ausführungen in IDW RS HFA 11 *Bilanzierung entgeltlich erworbener Software beim Anwender* und im BMF-Schreiben vom 18.11.2005 *Bilanzsteuerrechtliche Beurteilung von Aufwendungen zur Einführung eines betriebswirtschaftlichen Softwaresystems (ERP-Software)* berücksichtigt.
- 9 Das Problem der Veränderung von bestehenden IVG ist in den Unternehmen nicht nur bei erworbener Software anzutreffen, sondern auch in weiteren Situationen. Beispielsweise erwerben Pharmaunternehmen oftmals Wirkstoffkombinationen und entwickeln diese zu einem Medikament weiter. Daher waren die Auswirkungen der Veränderung von bestehenden IVG nicht nur für Software zu diskutieren, sondern allgemein für IVG.
- 10 Bei der Veränderung von IVG sind drei Fälle zu unterscheiden:
1. Veränderung eines noch nicht seiner Bestimmung entsprechend nutzbaren IVG (z.B. ERP-Software wird an Unternehmensanforderungen angepasst)
  2. Modifikation (Erweiterung oder über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung)
  3. Wesensänderung → ein neuer IVG entsteht
- 11 Da die Erfassung der aus der Modifikation resultierenden Kosten von verschiedenen Bedingungen abhängt, sind sechs mögliche Fälle zu unterscheiden. Zur Veranschaulichung hat die AG

<sup>1</sup> Leitlinien zur Bilanzierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens nach dem Regierungsentwurf des BilMoG. In: Der Betrieb, 61. Jg. 2008, S. 1813-1821.



eine Abbildung erarbeitet. → Siehe Anlage 1 des Standardentwurfs (Unterlage 15\_05b\_HGB-FA\_IVG\_DRS)

- 12 Die erarbeiteten Regelungen betreffen auch Fragen der Bewertung. Daher hat sich die AG noch nicht endgültig für eine Integration der Regelungen in das Kapitel „Ansatz“ oder in das Kapitel „Bewertung“ entschieden.

**Frage 4:**

Stimmt der HGB-FA den Formulierungsvorschlägen zur Veränderung von immateriellen Vermögensgegenständen zu?

## 5 Aktivierungsverbot

- 13 In § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB ist ein Aktivierungsverbot für selbst geschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten und vergleichbare IVG des Anlagevermögens kodifiziert. Die AG diskutierte, ob die einzeln genannte IVG definiert und damit eindeutig bestimmt werden sollten. Im Ergebnis erachtet die AG es für ausreichend, nur die „vergleichbaren IVG des Anlagevermögens“ zu konkretisieren, da im Zweifelsfall der betrachtete IVG als „vergleichbarer IVG“ anzusehen ist und damit ein Aktivierungsverbot entsteht.

**Frage 5:**

Stimmt der HGB-FA den Regelungen zum Aktivierungsverbot zu?

## 6 Ansatzstetigkeit

- 14 Allgemein wird die Stetigkeit in DRS 13 *Grundsatz der Stetigkeit und Berichtigung von Fehlern* konkretisiert. Daher schlägt die AG vor, nur spezifische Vorschriften für IVG in den Standard aufzunehmen. Dies betrifft die „sachliche Stetigkeit“.

**Frage 6:**

Stimmt der HGB-FA den Regelungen zur Ansatzstetigkeit zu?

## 7 Bewertung

### 7.1 Anschaffungs- und Herstellungskosten

- 15 Die Anschaffungs- und Herstellungskosten sind generell in § 255 HGB geregelt. Dabei werden nur selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens in § 255 Abs. 2a HGB gesondert erwähnt, wobei ein direkter Verweis auf § 255 Abs. 2 HGB erfolgt. Demnach unterscheiden sich die Herstellungskosten von selbst geschaffenen immateriellen



Vermögensgegenständen des Anlagevermögens nicht von den Herstellungskosten der sonstigen Vermögensgegenstände.

- 16 Für die Anschaffungskosten wird im HGB keine Differenzierung zwischen immateriellen und materiellen Vermögensgegenstände vorgenommen. Es sind also für beide Arten die Regelungen von § 255 Abs. 1 HGB anzuwenden.
- 17 Die AG spricht sich dafür aus, in den Standard zu immateriellen Vermögensgegenständen nur Regelungen zu Besonderheiten bei den Anschaffungs- und Herstellungskosten von immateriellen Vermögensgegenständen aufzunehmen. Nach Auffassung der AG sollten in einen Standard, der sich mit einem speziellen Vermögensgegenstand befasst, keine Regelungen zu allgemeingültigen Sachverhalten extra aufgenommen werden.
- 18 In einer ersten Diskussion hat die AG zunächst folgende Besonderheiten für IVG erkannt:
  1. Beginn der Aktivierung von Herstellungskosten für selbst geschaffene IVG
  2. Unterbrechung der Entwicklung von IVG des Anlagevermögens
  3. Einbeziehung der Herstellungskostenpflichtbestandteile gemäß § 255 Abs. 2 HGB bei Ausübung des Aktivierungswahlrechts
  4. Abgrenzung von Vertriebskosten und Herstellungskosten bei selbst geschaffene IVG
  5. Einbeziehungswahlrecht von Fremdkapitalzinsen in die Herstellungskosten von IVG

**Frage 7:**

Erachtet der HGB-FA es für sachgerecht, auf die Aufnahme von allgemeingültigen Regelungen zu den Anschaffungs- und Herstellungskosten zu verzichten und nur die spezifischen Besonderheiten von immateriellen Vermögensgegenständen zu adressieren?

## 7.2 Beginn der Aktivierung der Herstellungskosten

### 7.2.1 Problemstellung

- 19 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) anfallenden Kosten ein (ab 15.10.) (analog zu IAS 38).
  2. Wenn im Laufe des Jahres die Aktivierungsvoraussetzungen (hohe Wahrscheinlichkeit, Entwicklungsphase) erfüllt werden, dürfen alle Kosten des Jahres in die Herstellungskosten einbezogen werden.



kosten einbezogen werden, die nach dem Übergang von der Forschungsphase in die Entwicklungsphase angefallen sind (z.B. ab 1.1.).

### 7.2.2 Wortlaut/-sinn der HGB-Regelungen

20 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. 2 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.

### 7.2.3 Absicht des Gesetzgebers

21 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.

22 Das Ziel der Annäherung an die IFRS wird letztlich nur durch die Variante 1 (Aktivierung ab 15.10.) erreicht, da gemäß IAS 38.65 + 71 erst die nach der Erfüllung der Ansatzvoraussetzung 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.



- 23 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.

#### 7.2.4 Begründung des Gesetzgebers zu § 248 Abs. 2 HGB

- 24 In der Begründung zum RegE des BilMoG führt der Gesetzgeber aus<sup>2</sup>:

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 Forschungsvon 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 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.**

- 25 In der Beschlussempfehlung und im Bericht des Rechtsausschusses zum RegE des BilMoG wird zu § 248 HGB ausgeführt<sup>3</sup>:

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.

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

<sup>2</sup> Bundestags-Drucksache 16/10067, S. 60 - 61.

<sup>3</sup> Bundestags-Drucksache 16/12407, S. 85.



## 7.2.5 Schrifttum

- 27 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.
- 28 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 aufgrund der (in den Gesetzesbegründung) geforderten Nachweis- und Dokumentationspflichten nicht auf eine vereinfachende Anwendung abzielt. Übergang in die Entwicklungsphase = frühestmöglicher Zeitpunkt der Aktivierung.
- *Kahle/Haas* (Bilanzrecht von Baetge/Kirsch/Thiele, § 255, Rn. 212.4): leiten dies mit Verweis auf Gesetzesbegründung ab und sehen 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 von Henrichs/Kleindiek/Watrin, § 255, Rn. 104): sieht keine Anhaltspunkte für Nachaktivierungsverbot; vielmehr sind gemäß § 255 Abs. 2a 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.

29 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.

### 7.2.6 Zwischenfazit

30 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.

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

#### **Frage 8:**



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