

FORSCHUNGS- UND ENTWICKLUNGSKOSTEN NACH HGB UND IFRS

(WP/StB Hermann Pointl)

I. VORBEMERKUNGEN

Die Behandlung von Forschungs- und Entwicklungs(FuE-)aufwendungen ist in den deutschen HGB-Vorschriften nicht ausdrücklich geregelt. Die hiermit verbundenen Fragestellungen sind deshalb nach den deutschen GOB zu entscheiden.

Auch verbieten § 248 Abs. 2 HGB und § 5 Abs. 2 EStG einen Ansatz für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände. Dies wird mit der mangelnden physischen Substanz und/oder der nicht möglichen zuverlässigen Bewertbarkeit mangels eines Markttests begründet.

Solche Überlegungen sind auch den International Financial Reporting Standards (IFRS) nicht fremd. In IAS 38.51 wird zur Ermittlung der Ansatzkriterien für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände die Identifizierbarkeit und zuverlässige Bewertung angesprochen.

II. FORSCHUNGS- UND ENTWICKLUNGSKOSTEN NACH HGB

1. Abgrenzung nach Art der Entwicklungstätigkeit

Handelt es sich bei den FuE-Aufwendungen um leistungsunabhängige Aufwendungen, die sich nicht unmittelbar in materiellen Vermögensgegenständen niederschlagen, sondern sich als «Mehr-Wissen», das angewandt wird oder nicht, auswirken, so ist nach Art und Umfang der FuE-Tätigkeit zwischen Aufwendungen für die Grundlagenforschung und Aufwendungen für die ständige Verbesserung der Produktion/Produkte zu unterscheiden.

- (1) Die Aufwendungen für die Grundlagenforschung weisen keine Beziehung zur aktuellen Produktion, sondern allenfalls zur zukünftigen Produktion aus. Sie sind demnach als Aufwendungen einzuordnen, die vor dem Beginn des Zeitraums der Herstellung angefallen sind. Da über die technische Verwertbarkeit und die wirtschaftlichen Erfolgsaussichten von Entwicklungsarbeiten in der Regel keine genauen Voraussagen gemacht werden können, außerdem durch die Grundlagenforschung wissenschaftliche Erkenntnisse gewonnen werden sollen, die keine aktivierbaren Werte darstellen, kommt eine Aktivierung auch aus Gründen kaufmännischer Vorsicht nicht in Frage. Aufwendungen für Grundlagenforschung unterliegen daher einem Aktivierungsverbot.
- (2) Die Aufwendungen für die ständige Weiterentwicklung für die laufende Produktion bzw. Produkte weisen demgegenüber eine Beziehung zur aktuellen Produktion bzw. zu den Produkten auf. Sie entstehen somit nach dem Beginn des Zeitraums der Herstellung und zeichnen sich als Fertigungs-Gemeinkosten durch ein Einbeziehungs-wahlrecht aus.

2. Abgrenzung nach dem Leistungsgegenstand

Weiterhin bestimmt der Leistungsgegenstand die Aktivierbarkeit dieser Aufwandsarten, da FuE-Aufwendungen lediglich Herstellungskosten derjenigen Vermögensgegenstände darstellen, in denen sich die erlangten Erkenntnisse konkretisiert haben. Nach dem Zusammenhang zwischen der Entwicklungstätigkeit und der Leistungserstellung der laufenden Periode ergeben sich zwischen der Auftragsforschung und der Einzelfertigung einerseits und der Serienfertigung andererseits erhebliche Unterschiede.

- (1) Führt ein Unternehmen FuE-Tätigkeiten im Auftrag Dritter aus, so ergeben sich die aktivierungsfähigen Herstellungskosten der am Bilanzstichtag noch nicht abgeschlossenen Leistungen als sämtliche dem Auftrag mittelbar oder unmittelbar zurechenbaren Entwicklungsaufwendungen (= unfertige Leistungen), höchstens jedoch als das ver-

einbarte Entgelt abzüglich noch anfallender Aufwendungen (= verlustfreie Bewertung). Die dem Auftrag unmittelbar zurechenbaren FuE-Kosten bilden die Wertuntergrenze.

- (2) In Unternehmen mit Auftrags- und Einzelfertigung lassen sich die Entwicklungsaufwendungen dem einzelnen Kundenauftrag oder einer begrenzten abschätzbaren Zahl von Aufträgen unmittelbar zurechnen. Sie sind - soweit sie auftragsgebunden anfallen - als Sonder-Einzelkosten aktivierungspflichtig. Aufwendungen für Erkenntnisse, die auch für andere Aufträge verwertbar sind, können anteilig als Gemeinkosten in die Herstellungskosten einbezogen werden.
- (3) Bei der Serienfertigung sind lediglich Aufwendungen für die Weiterentwicklung i. S. e. ständigen Verbesserung der laufenden Produktion bzw. Produkte als Fertigungs-Gemeinkosten aktivierungsfähig, während Aufwendungen für die wesentliche Verbesserung oder Neuentwicklung der Produkte in wesentlichen Teilen der Produktion zukünftiger Perioden zuzurechnen sind und demnach Aufwand der Periode darstellen.
- (4) Handelt es sich um FuE-Aufwendungen, die bei der Herstellung sog. Prototypen (erster Abdruck, Muster) für geplante Serienerzeugnisse auftreten, sind nur die Aufwendungen aktivierbar, die unmittelbar im Zuge der Herstellung dieser letztlich verwendeten Prototypen auftraten. Die der Erstellung der Prototypen vorausgehenden Aufwendungen für Entwürfe, Konstruktionszeichnungen und Arbeitsmodelle sind hingegen nicht aktivierungsfähig. Da Prototypen regelmäßig dazu bestimmt sind, längerfristig dem Geschäftsbetrieb der Serienfertigung zu dienen, sind sie nach den für die Gegenstände des Anlagevermögens geltenden Grundsätzen zu bewerten (§ 255 HGB).
- (5) Die Trennung zwischen Kosten der Grundlagenforschung und Kosten für die ständige Weiterentwicklung der laufenden Produktion bzw. Produkte wird in der Praxis i. d. R. nur auf dem Weg einer differenzierten Kostenstellenrechnung möglich sein. Nimmt eine Unternehmung eine solche Differenzierung nicht vor, so ist im Zweifel für die gesamten Aufwendungen des FuE-Bereichs von einem Einbeziehungsverbot auszugehen.

3. Steuerrechtliche Besonderheiten

Die Finanzverwaltung differenziert die Kosten des Entwicklungsbereichs in die Sektoren «Grundlagenforschung», «Neuentwicklung bestimmter Erzeugnisse» und «Weiterentwicklung der Fertigung» (vgl. FM NRW 1958 und BMWF 1971). Hinsichtlich der Aufwendungen für die Grundlagenforschung ist ebenfalls von einem Einbeziehungsverbot auszugehen. Die Kosten für die Neuentwicklung bestimmter Erzeugnisse sind nur einbeziehungsfähig, soweit «die Arbeiten nach der Verkehrsauffassung bereits als Beginn der Herstellung eines bestimmten Erzeugnisses anzusehen sind» (vgl. § 5 EStG). Es kann dann grundsätzlich von einem Aktivierungswahlrecht ausgegangen werden. Aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips hängt jedoch der Umfang der Einbeziehung von der handelsrechtlichen Vorgehensweise ab. Da für die Kosten der Neuentwicklung handelsrechtlich jedoch ein Aktivierungsverbot existiert, besteht für die Kosten der Neuentwicklung steuerrechtlich ebenfalls ein Einbeziehungsverbot.

Die Kosten der Weiterentwicklung sind den Fertigungs-Gemeinkosten zuzuordnen und unterliegen daher steuerrechtlich einer Einbeziehungspflicht. Wird jedoch mit der zugrunde liegenden Entwicklung eine wesentliche Änderung der bestehenden Produktion oder Produkte angestrebt, so entsteht ein Abgrenzungsproblem zu den Kosten der Neuentwicklung. Es wird daher vorgeschlagen, in solchen Fällen Weiter- und Neuentwicklungskosten gleich zu behandeln. Dies hat zur Folge, dass für die Weiterentwicklungskosten im vorliegenden Fall gleichfalls ein Einbeziehungsverbot besteht (vgl. H/H/R 2002, § 5 EStG, Rn. 1743; Runge, B. 1972, S. 27). Wird keine detaillierte Kostenstellenrechnung zur Ermittlung der Kosten der Weiterentwicklung vorgenommen, geht die Finanzverwaltung zur Wahrnehmung der Einbeziehungspflicht von einer pauschalen Aufteilung des gesamten FuE-Aufwands aus. I. d. R. dürfen 2 v. H. des Gesamtaufwands der FuE-Kosten als Fertigungs-Gemeinkosten klassifiziert werden.

Für Kosten der Auftragsforschung und FuE-Aufwendungen, die bei der Einzel- und Auftragsfertigung angefallen sind, ist steuerrechtlich die dargestellte handelsrechtliche Abgrenzung mit der Maßgabe anzuwenden, dass nach herrschender Meinung neben den Einzelkosten

auch die Fertigungs-Gemeinkosten und die Sonder-Gemeinkosten der Fertigung aktivierungspflichtig sind.

III. **FORSCHUNGS- UND ENTWICKLUNGSKOSTEN NACH IFRS**

1. **Abgrenzung der Forschungs- und Entwicklungsphase**

Nach IAS 38.52 sind zwei Phasen der Herstellung eines immateriellen Vermögensgegenstandes zu unterscheiden:

- (1) Forschungsphase
- (2) Entwicklungsphase.

In der Forschungsphase kann der künftige ökonomische Vorteil als Ansatzkriterium nicht dargelegt werden (IAS 38.55). Ein Bilanzansatz scheidet demgemäß aus (IAS 38.54). Für den derivativen Erwerb eines Forschungs- und Entwicklungsprojektes gilt indes nach IAS 38.42 das Ansatzverbot nicht.

Sofern die Forschungs- nicht von der Entwicklungsphase unterschieden werden kann, gilt das ganze Projekt als in der Forschungsphase angefallen (IAS 38.53). Die Folge ist: Die Aufwendungen sind insgesamt als laufender Aufwand zu behandeln.

Zur Abgrenzung der Forschungs- von der Entwicklungsphase werden in IAS 38.56 Beispiele für Forschungsaktivitäten aufgelistet:

- Tätigkeiten zur „Eroberung“ neuen Wissens
- Untersuchungen, Bewertungen und Endauswahl von neuen Forschungsergebnissen und zugehörigem Know-how
- Untersuchungen betreffend Alternativen für Produktionsmaterial, Produktionsverfahren, Systeme und Dienstleistungen
- die Anwendung verbesserter Materialien, Produkte etc.

Beispiele für die Entwicklungsprozesse liefert IAS 38.59:

- Entwurf, Fertigung und Testen von Vorprodukten, Prototypen etc.
- Entwurf von Schablonen, Formen und Werkzeugen für neue Technologien
- Pilotprojekt für eine neue Produktionsanlage
- Entwurf, Fertigung und Testen neuer Materialien, Produktionsprozesse u.Ä.

2. **Voraussetzungen für den Ansatz von FuE-Aufwendungen**

Anders als nach HGB und EStG besteht eine Ansatzpflicht für die innerhalb der Entwicklungsphase geschaffenen immateriellen Vermögenswerte, wenn folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt werden, wobei eine nicht näher umschriebene Beweisführung bzw. Darlegungspflicht („demonstrate“) durch das Unternehmen gefordert wird (IAS 38.57):

- (1) technische Machbarkeit (*technical feasibility*) zur Fertigstellung des Projekts in dem Sinne, dass es zur ökonomischen Verwertung durch Eigennutzung oder Verkauf zur Verfügung steht
- (2) beabsichtigte Vollendung (*intention to complete*) des Projektes und Verwertung durch Verkauf oder Eigennutzung
- (3) Fähigkeit (*ability*) zur Eigennutzung oder zum Verkauf des immateriellen Vermögenswertes (fertiges Produkt oder Verfahren)
- (4) Darlegung des künftigen ökonomischen Vorteils (*benefit*), wobei u. a. das Unternehmen den Nachweis des Vorliegens eines Marktes für den immateriellen Vermögenswert selbst oder die von diesem zu generierenden Produkte liefern muss bzw. - im

Falle der Eigennutzung - dass der betreffende Vermögenswert nutzbringend ist (*usefulness*)

- (5) Verfügbarkeit (*availability*) der erforderlichen technischen, finanziellen und anderen Ressourcen zur Vollendung des Projekts - darzulegen bzw. nachzuweisen (*demonstrate*) durch einen *business plan* oder eine Finanzierungszusage (IAS 38.61)
- (6) zuverlässige Ermittlung (*measure*) der dem immateriellen Vermögenswert während der Entwicklungsphase zuzuordnenden Kosten - zu ermitteln durch ein Kostenrechnungssystem (IAS 38.62).

Wenn in einem „lebenden“ Unternehmen **laufende Verbesserungen** technischer oder organisatorischer Art „entwickelt“ und installiert werden, sind solche Entwicklungen nicht identifizierbar und scheiden als immaterielle Vermögensgegenstände aus. Vielmehr muss es sich im Einzelfall um ein größeres Projekt handeln.

Wenn also die Ansatzkriterien nicht erfüllt sind, dürfen (auch) Entwicklungskosten nicht aktiviert werden.

3. Ansatzregeln für selbst erstellte (originäre) FuE-Aufwendungen

Unabhängig von der Unterscheidung zwischen Forschung und Entwicklung nach IAS 38.63 und dem Ansatzkriterium für die Entwicklungskosten sind folgende Werte (*items*) bei Selbsterstellung nicht ansetzbar:

- Marken, Warenzeichen
- Druck- und Verlagsrechte
- Kundenlisten, Kundenbeziehungen
- ähnliche Werte.

Die generelle Aussage „Entwicklungskosten sind nach IFRS aktivierbar“ trifft also nicht zu.

IV. KRITIK

1. Die genannten Ansatzkriterien eröffnen eine Vielzahl von Ermessensspielräumen, die letztlich zu einem Ansatzwahlrecht der Entwicklungskosten (nicht Forschungskosten) führen. Als Beispiel für eine ermessensabhängige Entscheidung mag vor dem Hintergrund der Vorgaben in IAS 38.57 folgender Fall dienen:¹

Die technische Machbarkeit im Sinne eines späteren ökonomischen Nutzens kann sowohl von technischer als auch von ökonomischer Seite bestätigt oder bestritten werden. Beispiel aus der Pharmaindustrie: Hier können die ausstehenden Ergebnisse klinischer Tests das Management veranlassen, die Beweisbarkeit hinsichtlich der technischen Fertigstellung und der ökonomischen Verwertungsmöglichkeit eines schon weitgehend erforschten neuen Präparates zu bestreiten. Die Folge ist: Alle Entwicklungskosten bis zur Verkaufsfreigabe durch die zuständige Behörde werden als Aufwand verbucht.

2. Auch die **Inhaltslosigkeit** von verschiedenen der genannten Ansatzkriterien wird kritisiert:²

Beispiele:

- So kann man ohne weiteres das Ansatzkriterium der beabsichtigten Fertigstellung eines Projektes als entbehrlich betrachten, solange nicht definitiv eine Einstellung erfolgt ist. Wer wird schon eine Projektentwicklung (weiter) betreiben, wenn er dessen Einstellung beabsichtigt?

¹ Hoffmann in Lüdenbach/Hoffmann, Praxiskommentar IAS/IFRS, 2. Auflage 2004, S. 482

² Hoffmann, a. a. O., S. 483

- Die Fähigkeit zur Eigennutzung oder zum Verkauf ist genauso nichtssagend: Denn welches einigermaßen vernünftig denkende Management wird eine Projektentwicklung betreiben, wenn das Unternehmen gar nicht zur Vermarktung oder Nutzung fähig ist?
- Genau dieser Vorbehalt gilt auch gegen das Kriterium des Nachweises eines künftigen ökonomischen Nutzens. Ein solcher wird jedem Management unwiderlegbar gelingen, solange nicht definitiv das Projekt bzw. Produkt nicht fortgeführt bzw. weiterentwickelt wird (z. B. durch Nichtzulassung des entwickelten Arzneimittels zur Vermarktung).

3. Die Hoffnung auf eine bessere Abbildung und damit Analyse des Unternehmenswertes aus Sicht von „Werttreibern“ geht dabei von der deutschen Bilanzwelt aus, die die Aktivierung der selbst geschaffenen Vermögenswerte und damit auch die der eigenen Entwicklungstätigkeit für neue Produkte, Verfahren etc. nicht zur Bilanzierung freigibt. Die Hoffnung einer besseren Abbildung durch IFRS resultiert aus der dort möglichen Aktivierbarkeit. Das Ergebnis ist aber negativ: Die Analysemöglichkeiten sind auch nicht besser als die nach HGB aufgrund der IFRS-Ansatzkriterien. Es genügt für das Management in vielen Fällen die Verneinung der Nachweisbarkeit der technischen Vollendung und der damit verbundenen ökonomischen Verwertbarkeit, um auf einen Bilanzansatz etwa von Entwicklungsprojekten zu verzichten.

Beispiel:³

Die Entwicklungskosten für ein pharmazeutisches Präparat sind (nach Darstellung des Managements) erst dann ökonomisch verwertbar, wenn die arzneimittelrechtliche Zulassung erfolgt ist.

4. Es stellt sich somit die Frage, ob nicht einheitliche internationale Standards für Anhangangaben für FuE-Aufwendungen herausgearbeitet werden sollen.

³ Hoffmann, a. a. O., S. 484